



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die erste Überprüfung des IFRS for SMEs –
Analyse der Stellungnahmen zum RFI/2012/06

verfasst von / submitted by

Jochen Siegrist, Bakk.rer.soc.oec.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger

Mitbetreut von / Co-Supervisor:

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Zum Zwecke der besseren Lesbarkeit wird auf eine gendergerechte Schreibweise verzichtet. Die weibliche Form ist jedoch selbstverständlich inkludiert.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	xiii
Abbildungsverzeichnis	xiv
Tabellenverzeichnis	xv
1 Einleitung	1
1.1 Einführung	1
1.2 Problemstellung und Ziel der Arbeit.....	2
1.3 Aufbau der Arbeit.....	3
2 Die Überprüfung des IFRS for SMEs – der Projektablauf	4
2.1 Der Projektablauf – Überblick	4
2.2 Die Rolle des IASB	5
2.3 Die Rolle der SMEIG	7
2.4 Der RFI/2012/06	7
2.4.1 Überblick und Ziel des RFI.....	7
2.4.2 Form und Inhalt des Fragebogens.....	9
2.4.3 Ereignisse nach der Veröffentlichung des RFI.....	10
2.5 Der ED/2013/09	16
2.6 Zusammenfassung	23
3 Die Antworten auf den RFI/2012/06	24
3.1 Überblick, Aufbau und Methodik der Analyse	24
3.2 Vorgenommene Anpassungen und Gewichtungen	25
3.3 Analyse nach der geographischen Zugehörigkeit.....	28
3.4 Zuordnung der Stellungnahmen zu Interessengruppen	33
4 Use by publicly traded entities (Frage S1)	37
4.1 Erläuterung der Fragestellung	37
4.2 Wirtschaftsprüfer.....	37
4.3 Standardsetter	39
4.4 Wissenschaft	39
4.5 Abschlussersteller.....	40
4.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	40
4.7 Finanzinstitutionen.....	41
4.8 Sonstige.....	41
4.9 Zusammenfassung	42
5 Use by financial institutions (Frage S2)	44
5.1 Erläuterung der Fragestellung	44
5.2 Wirtschaftsprüfer.....	44
5.3 Standardsetter	45
5.4 Wissenschaft	46

5.5 Abschlussersteller.....	47
5.6 Aufsicht- und Regulierungsbehörden	47
5.7 Finanzinstitutionen.....	48
5.8 Sonstige.....	48
5.9 Zusammenfassung	49
6 Clarification of use by not-for-profit entities (Frage S3).....	50
6.1 Erläuterung der Fragestellung	50
6.2 Wirtschaftsprüfer.....	50
6.3 Standardsetter	53
6.4 Wissenschaft	54
6.5 Abschlussersteller.....	55
6.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	55
6.7 Finanzinstitutionen.....	56
6.8 Sonstige.....	57
6.9 Zusammenfassung	57
7 Consideration of recent changes to the consolidation guidance in full IFRSs (Frage S4)	59
7.1 Erläuterung der Fragestellung	59
7.2 Wirtschaftsprüfer.....	59
7.3 Standardsetter	61
7.4 Wissenschaft	62
7.5 Abschlussersteller.....	63
7.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	63
7.7 Finanzinstitutionen.....	64
7.8 Sonstige.....	64
7.9 Zusammenfassung	65
8 Use of recognition and measurement provisions in full IFRSs for financial instruments (Frage S5)	67
8.1 Erläuterung der Fragestellung	67
8.2 Wirtschaftsprüfer.....	67
8.3 Standardsetter	69
8.4 Wissenschaft	70
8.5 Abschlussersteller.....	71
8.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	71
8.7 Finanzinstitutionen.....	71
8.8 Sonstige.....	71
8.9 Zusammenfassung	72
9 Guidance on fair value measurement for financial and non-financial items (Frage S6)	74

9.1 Erläuterung der Fragestellung	74
9.2 Wirtschaftsprüfer.....	74
9.3 Standardsetter	76
9.4 Wissenschaft	77
9.5 Abschlussersteller.....	78
9.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	78
9.7 Finanzinstitutionen.....	78
9.8 Sonstige.....	78
9.9 Zusammenfassung	79
10 Positioning of fair value guidance in the Standard (Frage S7)	81
10.1 Erläuterung der Fragestellung	81
10.2 Wirtschaftsprüfer.....	81
10.3 Standardsetter	82
10.4 Wissenschaft	83
10.5 Abschlussersteller.....	83
10.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	83
10.7 Finanzinstitutionen.....	83
10.8 Sonstige.....	84
10.9 Zusammenfassung	84
11 Consideration of recent changes to accounting for joint ventures in full IFRSs (Frage S8)	86
11.1 Erläuterung der Fragestellung	86
11.2 Wirtschaftsprüfer.....	86
11.3 Standardsetter	87
11.4 Wissenschaft	88
11.5 Abschlussersteller.....	89
11.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	89
11.7 Finanzinstitutionen.....	89
11.8 Sonstige.....	90
11.9 Zusammenfassung	90
12 Revaluation of property, plant and equipment (Frage S9)	92
12.1 Erläuterung der Fragestellung	92
12.2 Wirtschaftsprüfer.....	92
12.3 Standardsetter	94
12.4 Wissenschaft	95
12.5 Abschlussersteller.....	95
12.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	96
12.7 Finanzinstitutionen.....	96

12.8 Sonstige.....	96
12.9 Zusammenfassung.....	97
13 Capitalisation of development costs (Frage S10)	98
13.1 Erläuterung der Fragestellung	98
13.2 Wirtschaftsprüfer.....	98
13.3 Standardsetter	100
13.4 Wissenschaft	101
13.5 Abschlussersteller.....	101
13.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	101
13.7 Finanzinstitutionen.....	102
13.8 Sonstige.....	102
13.9 Zusammenfassung.....	102
14 Amortisation period for goodwill and other intangible assets (Frage S11).....	104
14.1 Erläuterung der Fragestellung	104
14.2 Wirtschaftsprüfer.....	104
14.3 Standardsetter	106
14.4 Wissenschaft	107
14.5 Abschlussersteller.....	107
14.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	108
14.7 Finanzinstitutionen.....	108
14.8 Sonstige.....	108
14.9 Zusammenfassung.....	109
15 Consideration of changes to accounting for business combinations in full IFRSs (Frage S12)	111
15.1 Erläuterung der Fragestellung	111
15.2 Wirtschaftsprüfer.....	111
15.3 Standardsetter	113
15.4 Wissenschaft	113
15.5 Abschlussersteller.....	114
15.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	114
15.7 Finanzinstitutionen.....	114
15.8 Sonstige.....	114
15.9 Zusammenfassung.....	115
16 Presentation of share subscriptions receivable (Frage S13).....	116
16.1 Erläuterung der Fragestellung	116
16.2 Wirtschaftsprüfer.....	116
16.3 Standardsetter	118
16.4 Wissenschaft	119

16.5 Abschlussersteller.....	119
16.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	120
16.7 Finanzinstitutionen.....	120
16.8 Sonstige.....	120
16.9 Zusammenfassung.....	120
17 Capitalisation of borrowing costs on qualifying assets (Frage S14)	122
17.1 Erläuterung der Fragestellung.....	122
17.2 Wirtschaftsprüfer.....	122
17.3 Standardsetter.....	124
17.4 Wissenschaft.....	124
17.5 Abschlussersteller.....	125
17.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	125
17.7 Finanzinstitutionen.....	125
17.8 Sonstige.....	125
17.9 Zusammenfassung.....	126
18 Presentation of actuarial gains or losses (Frage S15).....	128
18.1 Erläuterung der Fragestellung.....	128
18.2 Wirtschaftsprüfer.....	128
18.3 Standardsetter.....	129
18.4 Wissenschaft.....	130
18.5 Abschlussersteller.....	130
18.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	131
18.7 Finanzinstitutionen.....	131
18.8 Sonstige.....	131
18.9 Zusammenfassung.....	132
19 Approach for accounting for deferred income taxes (Frage S16)	134
19.1 Erläuterung der Fragestellung.....	134
19.2 Wirtschaftsprüfer.....	134
19.3 Standardsetter.....	136
19.4 Wissenschaft.....	137
19.5 Abschlussersteller.....	137
19.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	138
19.7 Finanzinstitutionen.....	138
19.8 Sonstige.....	138
19.9 Zusammenfassung.....	139
20 Consideration of IAS 12 exemptions from recognising deferred taxes and other differences under IAS 12 (Frage S17)	140
20.1 Erläuterung der Fragestellung.....	140

20.2 Wirtschaftsprüfer.....	140
20.3 Standardsetter	141
20.4 Wissenschaft	142
20.5 Abschlussersteller.....	142
20.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	142
20.7 Finanzinstitutionen.....	142
20.8 Sonstige.....	142
20.9 Zusammenfassung	143
21 Rebuttable presumption that investment property at fair value is recovered through sale (Frage S18)	144
21.1 Erläuterung der Fragestellung	144
21.2 Wirtschaftsprüfer.....	144
21.3 Standardsetter	146
21.4 Wissenschaft	146
21.5 Abschlussersteller.....	146
21.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	147
21.7 Finanzinstitutionen.....	147
21.8 Sonstige.....	147
21.9 Zusammenfassung	147
22 Inclusion of additional topics in the IFRS for SMEs (Frage S19).....	149
22.1 Erläuterung der Fragestellung	149
22.2 Wirtschaftsprüfer.....	149
22.3 Standardsetter	150
22.4 Wissenschaft	150
22.5 Abschlussersteller.....	150
22.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	151
22.7 Finanzinstitutionen.....	151
22.8 Sonstige.....	151
22.9 Zusammenfassung	151
23 Opportunity to add your own specific issues (Frage S20).....	153
23.1 Erläuterung der Fragestellung	153
23.2 Wirtschaftsprüfer.....	153
23.3 Standardsetter	156
23.4 Wissenschaft	157
23.5 Abschlussersteller.....	158
23.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	158
23.7 Finanzinstitutionen.....	159
23.8 Sonstige.....	159

23.9 Zusammenfassung	160
24 Analyse Fragebogen Teil B – allgemeine Fragen.....	162
24.1 Consideration of minor improvements to full IFRSs (Frage G1).....	162
24.1.1 Erläuterung der Fragestellung.....	162
24.1.2 Wirtschaftsprüfer.....	162
24.1.3 Standardsetter.....	164
24.1.4 Wissenschaft.....	165
24.1.5 Abschlussersteller	165
24.1.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	165
24.1.7 Finanzinstitutionen	166
24.1.8 Sonstige	166
24.1.9 Zusammenfassung.....	166
24.2 Further need for Q&As (Frage G2).....	168
24.2.1 Erläuterung der Fragestellung.....	168
24.2.2 Wirtschaftsprüfer.....	168
24.2.3 Standardsetter.....	170
24.2.4 Wissenschaft.....	171
24.2.5 Abschlussersteller	171
24.2.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	172
24.2.7 Finanzinstitutionen	172
24.2.8 Sonstige	172
24.2.9 Zusammenfassung.....	172
24.3 Treatment of existing Q&As (Frage G3)	174
24.3.1 Erläuterung der Fragestellung.....	174
24.3.2 Wirtschaftsprüfer.....	174
24.3.3 Standardsetter.....	176
24.3.4 Wissenschaft.....	176
24.3.5 Abschlussersteller	177
24.3.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden.....	177
24.3.7 Finanzinstitutionen	177
24.3.8 Sonstige	177
24.3.9 Zusammenfassung.....	178
24.4 Training material (Frage G4)	180
24.4.1 Erläuterung der Fragestellung.....	180
24.4.2 Wirtschaftsprüfer.....	180
24.4.3 Standardsetter.....	182
24.4.4 Wissenschaft.....	182

24.4.5 Abschlussersteller	183
24.4.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden	183
24.4.7 Finanzinstitutionen	183
24.4.8 Sonstige	183
24.4.9 Zusammenfassung.....	184
24.5 Opportunity to add any further general issues (Frage G5)	185
24.5.1 Erläuterung der Fragestellung.....	185
24.5.2 Wirtschaftsprüfer.....	185
24.5.3 Standardsetter.....	187
24.5.4 Wissenschaft.....	188
24.5.5 Abschlussersteller	188
24.5.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden	188
24.5.7 Finanzinstitutionen	188
24.5.8 Sonstige	189
24.5.9 Zusammenfassung.....	189
24.6 Use of IFRS for SMEs in your jurisdiction (Frage G6).....	191
24.6.1 Erläuterung der Fragestellung.....	191
24.6.2 Wirtschaftsprüfer.....	191
24.6.3 Standardsetter.....	194
24.6.4 Wissenschaft.....	195
24.6.5 Abschlussersteller	195
24.6.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden	196
24.6.7 Finanzinstitutionen	196
24.6.8 Sonstige	196
24.6.9 Zusammenfassung.....	197
25 Fazit	200
Quellenverzeichnis.....	203
I. Literatur.....	203
II. Internetquellen	203
III. Stellungnahmen.....	205
Verzeichnis der Stellungnahmen	206
Anhang A: Vorgeschlagene Änderungen des ED/2013/09	209
Anhang B: Fragebogen des RFI/2012/06 – Teil A.....	216
Anhang C: Fragebogen des RFI/2012/06 – Teil B.....	237
Anhang D: Zusammenfassung	243

Abkürzungsverzeichnis

bzw.	beziehungsweise
ED	Exposure Draft
EPS	Earnings per Share
EY	Ernst & Young
F&E	Forschung & Entwicklung
FRS	Financial Reporting Standard
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IFRSAC	IFRS Advisory Council
IFRSIC	IFRS Interpretations Committee
int.	internationalen
ITC	Invitation to comment
KMU	kleine und mittelgroße Unternehmen
ND	Nutzungsdauer
NGO	Non-governmental organization
NPO	Non-Profit-Organisationen
PPE	Property, Plant and Equipment
PwC	PricewaterhouseCoopers International
RFI	Request for Information
SME	Small and Medium-sized Entities
SMEIG	SME-Implementierungsgruppe
vgl	Vergleiche
WP	Wirtschaftsprüfer
WP-Gesellschaften	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Development of the Invitation to Comment	8
Abbildung 2: The process for developing the report of the SMEIG	11
Abbildung 3: The staff asked questions in the following areas.....	20
Abbildung 4: Questions for the IASB during the November-Meeting 2014	22
Abbildung 5: The comment letters came from respondents in the following regions	29
Abbildung 6: Ergebnis Frage S1	43
Abbildung 7: Ergebnis Frage S2	49
Abbildung 8: Ergebnis Frage S3	58
Abbildung 9: Ergebnis Frage S4	65
Abbildung 10: Ergebnis Frage S5	72
Abbildung 11: Ergebnis Frage S6	79
Abbildung 12: Ergebnis Frage S7	85
Abbildung 13: Ergebnis Frage S8	91
Abbildung 14: Ergebnis Frage S9	97
Abbildung 15: Ergebnis Frage S10	103
Abbildung 16: Ergebnis Frage S11	109
Abbildung 17: Ergebnis Frage S12	115
Abbildung 18: Ergebnis Frage S13	121
Abbildung 19: Ergebnis Frage S14	126
Abbildung 20: Ergebnis Frage S15	132
Abbildung 21: Ergebnis Frage S16	139
Abbildung 22: Ergebnis Frage S17	143
Abbildung 23: Ergebnis Frage S18	148
Abbildung 24: Ergebnis Frage S19	152
Abbildung 25: Ergebnis Frage S20	161
Abbildung 26: Ergebnis Frage G1	167
Abbildung 27: Ergebnis Frage G2	173
Abbildung 28: Ergebnis Frage G3	178
Abbildung 29: Ergebnis Frage G4	184
Abbildung 30: Ergebnis Frage G5	190
Abbildung 31: Ergebnis Frage G6.2	198
Abbildung 32: Ergebnis Frage G6.3	198
Abbildung 33: Ergebnis Frage G6.4	199

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vorläufiger Zeitplan der ersten umfassenden Überprüfung des IFRS for SMEs	4
Tabelle 2: Geltungsbereich und Thematik der identifizierten Probleme	14
Tabelle 3: Anzahl der Stellungnahmen adaptiert	28
Tabelle 4: Identifizierung und Gewichtung der Jurisdiktionen (1/2).....	31
Tabelle 5: Identifizierung und Gewichtung der Jurisdiktionen (2/2).....	32
Tabelle 6: Veränderung der Beteiligungsintensität als Folge der Adaption.....	33
Tabelle 7: Identifizierung und Gewichtung der Interessengruppen	34
Tabelle 8: Positive Rückmeldungen zur Frage S20	160

1 Einleitung

1.1 Einführung

Mit dem IFRS for SMEs steht seit 2009 auch kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) ein internationaler Rechnungslegungsstandard zur Verfügung, welcher speziell zur Anwendung durch diese Unternehmen veröffentlicht wurde. Bei dem IFRS for SMEs handelt es sich um ein speziell für SMEs entwickeltes, eigenständiges, an die International Financial Reporting Standards (IFRS) angelehntes Regelwerk, welches in erster Linie von Kosten-Nutzen-Abwägungen geprägt ist.¹ Während die full IFRS zur Anwendung von börsennotierten Unternehmen bestimmt sind, zielt der IFRS for SMEs auf die Anwendung durch Unternehmen ab, deren Eigenkapitalinstrumente nicht öffentlich gehandelt werden. Um dem Anspruch der weltweiten Akzeptanz gerecht zu werden, geht das International Accounting Standards Board (IASB) bei der Entwicklung auf die Bedürfnisse dieser Unternehmen ein. Im Vergleich zu den full IFRS ist der IFRS for SMEs beispielsweise kompakter. Im Wesentlichen wurden Bestimmungen der full IFRS zweckdienlich eingearbeitet und auf SMEs zugeschnitten, Wahlrechte und Bewertungsprinzipien vereinfacht, der Umfang von Pflichtangaben reduziert und insbesondere Wert auf eine klare Sprache und leicht übersetzbare Texte gelegt.

Der IFRS for SMEs ist in der EU nicht verpflichtend anzuwenden. Das IASB beabsichtigte bereits bei dessen Veröffentlichung, den Standard in regelmäßigen Abständen zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Schon zu diesem Zeitpunkt stand also fest, dass bereits nach wenigen Jahren Anwendungspraxis eine Überprüfung erfolgen wird.² Den Hauptzweck der Überprüfung sieht das IASB in Anpassungen, die als Folge von Änderungen der full IFRS oder der Entwicklung neuer Standards notwendig werden. Im Rahmen der ersten Überprüfung beabsichtigt das IASB also neben Änderungen bestehender IFRS auch von Anwendern eingebrachte Informationen einzuarbeiten, sodass Schwachstellen identifiziert werden und in weiterer Folge Verbesserungspotential ausgeschöpft werden kann.³

Das IASB veröffentlichte am 26. Juni 2012 eine Bitte um Einreichung von Informationen (Request for Information). Zweck des RFI war es Rückmeldungen von einem möglichst breiten Spektrum von Anwendern zu erhalten. Von Parteien die den Standard theoretisch studieren, in der Praxis anwenden, die Anwendung beabsichtigen oder von

¹ Vgl. IDW: Kommentare zur Stellungnahme auf den RFI.

² Vgl. Deloitte, IASPlus: IFRS für KMU – umfassende Überprüfung 2012-2014, Projektübersicht.

³ Vgl. Deloitte, IASPlus: Entstehungsgeschichte des IFRS für KMU.

anderen interessierten Parteien. Mit Hilfe der Rückmeldungen sollten Mehrheiten für Entscheidungen von offensichtlichen Fragen und anderen änderungswürdigen Sachverhalten identifiziert werden.⁴ Im Mittelpunkt standen bereits vor dem RFI aufgeflamnte Diskussionen und eingebrachte Vorschläge, aber auch die Umsetzung von Änderungen nach dem Vorbild der full IFRS, die nach dem Inkrafttreten des IFRS for SMEs im Jahre 2009 entstanden waren. Der RFI wurde in einen spezifischen Teil und in einen allgemeinen Teil gegliedert. Der spezifische Teil thematisiert konkrete Fragen zum IFRS for SMEs, während der allgemeine Teil Fragen zu Anwendungsbedingungen und Hilfestellungen beinhaltet. Die Rückmeldungen sollten in Form eines beantworteten Fragebogens eingereicht werden, der aus internen Überlegungen des IASB hervorging.⁵

International agierende Investoren nehmen eine immer wichtiger werdende Rolle bei der Unternehmensfinanzierung ein. Jedoch profitierten davon bis zur Veröffentlichung des IFRS for SMEs hauptsächlich börsennotierte Unternehmen. Kleinen und mittelgroßen Unternehmen war es aufgrund von unterschiedlichen regionalen Rechnungslegungsvorschriften und angesichts von Kosten-Nutzen-Abwägungen oft nicht oder nur unter großen Anstrengungen möglich, ausländische Geldgeber zu einem Investment in ihr Unternehmen zu überzeugen. Vor diesem Hintergrund und angesichts der Tatsache, dass der RFI die erste offizielle Möglichkeit für Anwender bot, ihre Meinungen über den Standard darzulegen, ist von einer Präzedenzwirkung des Projekts auszugehen. Diese wird wahrscheinlich Auswirkungen auf die folgenden Überprüfungen haben sowie auf das Image des IFRS for SMEs. Bereits während der Diskussionen der ersten Überprüfung wurden Themen identifiziert, deren Klärung das IASB auf den Zeitpunkt der zweiten Überprüfung vertagte.⁶ Im Jahr 2016 beriet das IASB über den Zeitraum für die zweite Überprüfung und plante den Projektstart für das Frühjahr 2019.⁷

1.2 Problemstellung und Ziel der Arbeit

In dieser Abhandlung wird das Projekt der ersten Überprüfung des IFRS for SMEs der Jahre 2012 bis 2015 bearbeitet. Dabei wird der Projektfortschritt chronologisch dargestellt und die Rollen der wichtigsten Akteure erläutert. Im Mittelpunkt steht die Analyse

⁴ Vgl. Business World Online: IFRS for SMEs.

⁵ Vgl. IFRS Foundation: Board discussion and Papers, Stage 2.

⁶ Vgl. IASB Paper 8C, S. 4.

⁷ Vgl. IFRS Foundation: IFRS for SMEs Update Issue October 2016.

des ersten Meilensteins, die eingelangten Rückmeldungen auf den Request for Information (RFI). Ziel der Analyse ist die Auswertung der Stellungnahmen. Hierzu werden die Autoren nach Interessengruppen kategorisiert (z.B. Standardsetter, Wirtschaftsprüfer, etc.) und die Meinungen quantitativ erfasst, um das Verhältnis zwischen Zustimmung, Ablehnung, alternativen bzw. neutralen Antworten und Enthaltungen sichtbar zu machen. Zusätzlich werden häufig genannte Argumente innerhalb der Interessengruppen zusammengefasst, was Rückschlüsse auf mögliche Gründe für die Äußerungen zulässt. Auch die regionale Zugehörigkeit wird berücksichtigt. So wird nicht nur die Positionierung einzelner Interessengruppen aufgezeigt, sondern diese auch einem möglichen regionalen Trend zugeordnet.

1.3 Aufbau der Arbeit

Nach dem einleitenden Kapitel 1 erhält der Leser im Kapitel 2 einen Überblick über den Projektlauf und detaillierte Informationen über die Stellungnahmen. Des Weiteren wird neben den Rollen des IASB und der SMEIG auf die Meilensteine des Projekts und die Analysen der Stellungnahmen zum RFI/2012/06 und zum ED/2013/09 eingegangen. Die folgenden Kapitel 4 bis 23 bilden den Hauptteil der Arbeit und beinhalten die Analyse der Rückmeldungen auf den spezifischen Teil des RFI. In Kapitel 24 werden die Antworten auf die allgemeinen Fragen des Fragebogens analysiert. Zunächst wird jede Fragestellung erläutert und werden die gegebenen Vorschläge des IASB und vorläufige Meinungen dargelegt. Der Darstellung der Analysen der Stellungnahmen nach Interessengruppen folgt je eine Zusammenfassung mit grafischer Übersicht die Trends innerhalb der Interessengruppen überblicksartig ermöglicht. Den Abschluss der Arbeit bildet Kapitel 25 mit einem Fazit.

2 Die Überprüfung des IFRS for SMEs – der Projektablauf

2.1 Der Projektablauf – Überblick

Wie angekündigt leitete das IASB im Juni 2012, nach zwei Berichtsperioden zur Aufstellung von Jahresabschlüssen nach dem IFRS for SMEs, die erste Überprüfung des Standards ein.

Second quarter of 2012	Review begins. The IASB staff prepare a Request for Information incorporating suggestions by the SMEIG. The SMEIG review and approve the Request for Information, and recommend that the IASB approve the publication of the Request for Information for public comment. The IASB reviews and approves the Request for Information.
Late June 2012	The Request for Information is issued (posted on IASB website, with website news story and press release). The public are invited to make recommendations on possible amendments to the <i>IFRS for SMEs</i> .
30 November 2012	Comment deadline on the Request for Information.
First half of 2013	The SMEIG reviews the responses to the Request for Information and makes recommendations to the IASB on possible amendments.
First half of 2013	The IASB deliberates amendments and develops and approves an exposure draft (ED) of proposals.
Second half of 2013	The SMEIG reviews responses to the ED and makes recommendations to the IASB.
Second half of 2013	The IASB deliberates on the amendments to proposals in the ED and agrees final revisions to the <i>IFRS for SMEs</i> .
Second half of 2013 or first half of 2014	The IASB publishes final revisions to the <i>IFRS for SMEs</i> .
Target date in 2015	Effective date of revisions.

Tabelle 1: Vorläufiger Zeitplan der ersten umfassenden Überprüfung des IFRS for SMEs⁸

Die Tabelle zeigt den vom IASB im Rahmen der Veröffentlichung des RFI vorgestellten vorläufigen Zeitplan für den Projektablauf. Die Veröffentlichung enthält außerdem den zweiteiligen Fragebogen, der in Form von Staff Papers während der Projektsitzung im Juni 2012 zur Genehmigung vorgelegt wurde. Das in enger Zusammenarbeit von

⁸ Vgl. RFI, S. 9.

SMEIG und IASB entstandene Agenda Paper 9 wurde ohne Änderungen übernommen.⁹

2.2 Die Rolle des IASB

Das IASB ist ein unabhängiger Standardsetter mit Sitz in London. Eingebettet in eine Privatstiftung entwickelt es in Zusammenarbeit mit diversen Gremien und unterstützenden Abteilungen zur weltweiten Anwendung bestimmte Rechnungslegungsstandards. Das IASB hat derzeit 14 Mitglieder, kann aber auf bis zu 16 Mitglieder erweitert werden.¹⁰ Der übergeordnete Leitgedanke besteht in der Harmonisierung der weltweiten Rechnungslegung. Um eine internationale Aufstellung des IASB zu gewährleisten, sind per Satzung der IFRS Foundation Mitglieder aus verschiedenen Kontinenten durch Treuhänder (Trustees) der IFRS Foundation zu bestellen.¹¹ Den Trustees obliegt die oberste Kontrollfunktion innerhalb der Stiftung. Die Amtszeit eines IASB-Mitglieds dauert fünf Jahre und kann einmal verlängert werden. In den folgenden Sätzen wird die notwendige Qualifikation für eine Benennung erläutert. Für die Bestellung sind die Fachkompetenz und berufspraktische Erfahrungen zu berücksichtigen. Des Weiteren müssen die Mitglieder mit einschlägiger Erfahrung und in angemessenem Verhältnis aus Personen vertreten sein, welche als Wirtschaftsprüfer, Bilanzersteller, Jahresabschlussadressaten sowie im akademischen Bereich tätig waren. Darüber hinaus besagt die Satzung, dass eines der hauptamtlichen Mitglieder des IASB von den Trustees gleichzeitig als Vorsitzender des IASB und als Chief Executive der IFRS-Stiftung und ein weiteres Mitglied als Vize-Vorsitzender bestellt werden muss.¹² IASB-Sitzungen finden grundsätzlich öffentlich statt, jedoch können einzelne Tagesordnungspunkte hiervon ausgenommen werden und unter Ausschluss der Öffentlichkeit abgehalten werden.¹³

Die Rolle des IASB kennzeichnen folgende Kernbereiche:

- Als oberes Organ des Standardisierungsgremiums hat das IASB eine leitende Position innerhalb der IFRS Foundation inne. Es trägt die Verantwortung für alle fachlichen Aufgaben, vor allem die Erstellung und die Herausgabe von IAS,

⁹ Vgl. IFRS Foundation: IASB invites comments on review of the IFRS for SMEs.

¹⁰ Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 11.

¹¹ Vgl. Deloitte, IASPlus: Mitgliedschaft im Board des IASB.

¹² Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 12.

¹³ Vgl. Deloitte, IASPlus: IASB Sitzung – 18. Januar 2017.

IFRS und Exposure Drafts (EDs) sowie die endgültige Verabschiedung von Interpretationen des IFRSIC.¹⁴

- Es bestimmt das Arbeitsprogramm, initiiert die Bearbeitung der Projekte und kann Forschungsprojekte sowie andere Aufgaben an nationale standardsetzende Institutionen und andere Organisationen übertragen.¹⁵
- Zudem obliegt es dem IASB dafür Sorge zu tragen, dass eingereichte Stellungnahmen, welche innerhalb angemessener Zeit zu vom IASB veröffentlichten Papieren eingegangen sind, sach- und fachgerecht berücksichtigt werden. Das IASB setzt bei umfangreicheren Projekten regelmäßig Arbeits- oder Experten- gruppen ein, die das IASB beratend unterstützen. Auch konsultiert das IASB in solchen Fällen das IFRS Advisory Council (IFRSAC) als empfehlenden Beirat.¹⁶ In finalen Projektphasen veröffentlicht das IASB regelmäßig sogenannte Basis for Conclusions, welche die Gründe für im Zuge der Ausarbeitung getroffene Entscheidungen liefern.¹⁷
- Das IASB veranstaltet bedarfsweise öffentliche Anhörungen, sie müssen aber nicht notwendigerweise zu jedem Projekt des IASB stattfinden.¹⁸
- Das IASB entscheidet über die dem theoretischen Teil eines Projektes folgende Durchführung von Field Tests. Deren Ziel ist die Überprüfung der Anwendbarkeit der vorgeschlagenen Standards.¹⁹
- In außergewöhnlichen Situationen kann das IASB die Frist für Rückmeldungen auf ein Exposure Draft, unter Voraussetzung der Zustimmung der Dreiviertelmehrheit der Trustees, unter die im Prozesshandbuch vorgegebene Zeitspanne verkürzen.²⁰

Das IASB trägt die uneingeschränkte Verantwortung für alle Vorschläge zur Erweiterung bzw. Änderung des IFRS for SMEs, sowie die Verantwortung für alle finalen Beschlüsse.²¹

¹⁴ Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 13.

¹⁵ Ebenda.

¹⁶ Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 14.

¹⁷ Vgl. Basis for Conclusions, S. 4.

¹⁸ Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 14.

¹⁹ Ebenda.

²⁰ Vgl. IFRS Foundation Constitution, S. 13.

²¹ Vgl. RFI, S. 7.

2.3 Die Rolle der SMEIG

Die SMEIG ist die KMU Implementierungsgruppe, also ein Beratungsgremium des IASB. Sie wurde kurz nach der Verabschiedung des IFRS for SMEs durch die IFRS Foundation gegründet. Die erfahrene internationale Expertengruppe spricht Empfehlungen gegenüber dem IASB aus und unterstützt das IASB bei der Weiterentwicklung des Standards. Die Mitglieder wurden im September 2010 durch die Trustees der IFRS Foundation im Rahmen einer öffentlichen Ausschreibung bestellt. Nach der Ausweitung der Arbeitsgruppe besteht die SMEIG aus 12 bis höchstens 30 Mitgliedern, die regelmäßig von den Trustees ernannt werden.²² 2016 wurden 11 Mitglieder für ihre ersten drei Amtsjahre berufen und erst am 28. Juli 2017 wurden 15 der 26 Mitglieder wiederberufen.²³ Die Aufgaben- und Prozessbeschreibung der SMEIG wurde zuletzt im Februar 2014 aktualisiert. Auch sie wird regelmäßig durch die Trustees überarbeitet.

Der Arbeitsgruppe obliegen im Wesentlichen folgende Aufgaben:

- Die Entwicklung von Richtlinien zur Einführung des IFRS for SMEs und die Überarbeitung von Empfehlungen an das IASB bezüglich etwaiger Änderungen des Standards.²⁴ Beispielsweise im Rahmen der Überprüfung der IFRS for SMEs.
- Das übergeordnete Ziel des Wirkens der SMEIG besteht also in der Unterstützung und Überwachung der internationalen Einführung des IFRS for SMEs. So finden auch die von Anwendern des Standards eingebrachten Umsetzungsfragen Berücksichtigung.²⁵

2.4 Der RFI/2012/06

2.4.1 Überblick und Ziel des RFI

Der RFI bildet den ersten Meilenstein auf dem Weg zu den finalisierten Änderungen der ersten Überprüfung des IFRS for SMEs. In seiner ersten Projektsitzung im Juni 2012 entwickelte das IASB in enger Zusammenarbeit mit der SMEIG ein dreiteiliges Agenda Paper (Agenda Paper 9, 9A und 9B). Das Cover Paper fasst zunächst den

²² Vgl. Deloitte, IASPlus: Bericht des Ausschusses zur Beaufsichtigung des Konsultationsprozesses.

²³ Vgl. Deloitte, IASPlus: SMEIG-Mitglieder wiederberufen.

²⁴ Vgl. Deloitte, IASPlus: SME Implementation Group (SMEIG).

²⁵ Vgl. RFI, S. 6.

Inhalt der Papers zusammen, umreißt seinen Zweck, gibt eine Übersicht über die Entwicklung des Standards und die Rolle der SMEIG sowie die Ziele des Invitation to Comment (ITC) wieder. Auch wird der Projektablauf chronologisch wiedergeben.

The ITC was developed as follows:

- (a) The IASB staff prepared an initial draft of the ITC.
- (b) The initial draft was sent to all SMEIG members by email for review requesting comment on all areas of the document. All 22 SMEIG members provided comments.
- (c) Two Board members also reviewed and commented on drafts of the ITC.
- (d) All original responses from SMEIG members were posted to the SMEIG section of the IASB's SharePoint internal database as they were received by IASB staff. All SMEIG members have access to that database and can access each other's responses. Board members can also access those responses.
- (e) After considering comments from SMEIG members, IASB staff prepared a revised draft of the ITC. IASB staff also prepared an analysis of SMEIG comments. That analysis includes every substantive comment made by an SMEIG member and explains how staff has addressed that comment in the revised draft of the ITC.
- (f) The analysis and revised draft of the ITC were sent to the SMEIG members. SMEIG members were asked to review the revised draft, submit any further comments they may have, and inform staff whether they approve the final draft of the ITC to be submitted to the Board.
- (g) After incorporating the further comments from SMEIG members, IASB staff prepared the final ITC (Agenda Paper 9A). The SMEIG recommends the Board approve publishing it for public comment.

*Abbildung 1: Development of the Invitation to Comment*²⁶

²⁶ IASB Paper 9, S. 3.

Am 26. Juni 2012 wurde der RFI in Form eines 47-seitigen PDF-Dokuments durch die IFRS Foundation veröffentlicht.²⁷ Der RFI wurde auf der Internetseite des IASB zum Download bereitgestellt. Das Ziel hinter diesem Fragenkatalog war zunächst herauszufinden, ob Bedarf an einer umfassenden Überprüfung des Standards vorhanden ist und falls ja, welche Änderungen die Öffentlichkeit anstrebt.²⁸ Zu diesem Zweck werden vor allem die Sichtweisen jener Anwender gesucht, welche bereits Praxiserfahrung mit dem Standard gesammelt haben.

Die auf den RFI eingehenden Antworten unterstützen die SMEIG dabei an den IASB gerichtete Empfehlungen in Form von Änderungsvorschlägen zu erarbeiten. Damit unterstützt der RFI auch den IASB wesentlich in seiner Tätigkeit der Weiterentwicklung des Regelwerks. Dem RFI sind keinerlei subjektive Meinungen oder meinungsbildende Formulierungen beigefügt. Er ist frei von Versuchen der Einflussnahme seitens SMEIG oder IASB und somit neutral verfasst.²⁹ Wie bereits früher in dieser Arbeit erläutert ruht die reguläre Weiterentwicklung des IFRS for SMEs auf zwei Pfeilern. Zwar ist es das erklärte Ziel der umfassenden Überprüfung Mehrheiten für den Änderungsbedarf bestimmter Sachverhalte zu identifizieren, jedoch bedeutet dies in weiterer Folge nicht, dass die Antworten auf den RFI zwangsläufig auch eine Änderung des Regelwerks zur Folge haben werden.³⁰ Auch ist es nicht beabsichtigt alle Änderungen der full IFRS pauschal für den IFRS for SMEs zu übernehmen.³¹

2.4.2 Form und Inhalt des Fragebogens

Der RFI ist modular aufgebaut.³² Wie in der Einführung erwähnt beinhaltet Teil A spezifische Fragen zum Standard (Sektionen 1 bis 35). Teil B behandelt allgemeine Fragen. Teil A greift mit seinen 20 Fragen konkrete Probleme auf, konzentriert sich dabei auf bereits eingebrachte Anregungen von Anwendern, standardsetzenden Institutionen, Interessierten usw. und gibt dem Beantwortenden mit der Frage S20 die Möglichkeit eigene Themen einzubringen. Außerdem fordert das IASB dazu auf eigene Punkte einzubringen und entsprechend den Sektionen des Standards zu identifizieren und der

²⁷ Ebenda.

²⁸ Vgl. SMEIG Paper 1, S. 2. Die Bezeichnung SMEIG Paper steht für Working Paper und bezeichnet Dokumente die während des Projektablaufes von Mitgliedern der IFRS Foundation in Vorarbeit für die Sitzungen der SMEIG erarbeitet wurden.

²⁹ Vgl. RFI, S. 7.

³⁰ Vgl. RFI, S. 7.

³¹ Ebenda.

³² Siehe 1.1.

Antwort eine ausführliche Begründung beizufügen.³³ In diesem Teil des RFI wird ebenfalls der Bedarf einer Anpassung aufgrund neuer oder überarbeiteter full IFRS überprüft, welche nach dem Juli 2009 herausgegeben wurden. Bis zum Erscheinen des RFI am waren das im Einzelnen: IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS 11 Joint Arrangements, IFRS 13 Fair Value Measurement und IAS 19 Employee Benefits. Lediglich der IAS 19 wurde überarbeitet, die anderen Standards entstanden zur Gänze neu.³⁴

Vor der Genehmigung wurde das dreiteilige Working Paper (Agenda Paper 9, 9A und 9B), welches den wesentlichen Teil des finalen RFI bildet, im Juni-Meeting zwei signifikanten Änderungen. Zum einen wurde der Name von ITC zu RFI geändert. Zum anderen wurde dem allgemeinen Fragenteil eine sechste Frage hinzugefügt. Die Frage G6 besteht aus vier Teilfragen und fragt neben der geographischen Zugehörigkeit nach Problemen und Vorteilen, die sich mit der Erstanwendung ergeben. Für die Beantwortung des RFI wurden dem Fragebogen vorangestellte Bearbeitungsregeln veröffentlicht. Entsprechend der allgemeinen Auffassung von solchen Benimmregeln sollen diese helfen das Ergebnis der Befragung unverfälscht darzustellen und besser vergleichbar zu machen. Denn schon die Reihenfolge in welcher die Antworten von den Befragten abgearbeitet werden kann erheblichen Einfluss auf das Ergebnis der Befragung nehmen.³⁵

Zur Beantwortung des Fragebogens wird folgendes Vorgehen gefordert:

- dass die Befragten alle Fragen der Reihe nach beantworten.
- dass die Befragten bei jeder Frage die Ihrer Meinung nach jeweils zutreffendste Antwortmöglichkeit auswählen. Dies entspricht der gängigen Auffassung von Single-Choice-Fragen.³⁶
- dass jeder beantworteten Frage auch eine Begründung beigefügt wird.

2.4.3 Ereignisse nach der Veröffentlichung des RFI

Bis zum 30. November 2012 gingen 89 Stellungnahmen ein. Im Anschluss an die fünfmonatige Kommentierungsperiode veranlasste das IASB die Konsultation der SMEIG.

³³ Vgl. RFI, S. 12.

³⁴ Ebenda.

³⁵ Vgl. Bogner, Kathrin und Landrock, Uta (2015), S. 7 f.

³⁶ Vgl. Universität Wien: Self-Assessment-Test Mathematik an der Fakultät für Physik, Fragentypen.

Am 4. Februar 2013, hielt die SMEIG in London das erste Meeting ihrer Geschichte ab, um über die eingereichten Antworten zu diskutieren. Als erklärtes Ziel des Treffens stand die Ausarbeitung eines Reports über die Ergebnisse der Diskussionen im Mittelpunkt.³⁷

Consultation and board deliberations

Grundlage für die Diskussion bildeten die SMEIG Agenda Papers, bestehend aus Agenda Paper 1, 2 und 3.

- (a) Based on discussions at the SMEIG meeting, IASB staff prepared an initial draft of the SMEIG report.
- (b) The initial draft was sent to all SMEIG members by email for review.
- (c) All original comments from SMEIG members on the initial draft were posted to the SMEIG section of the IASB's SharePoint internal database as they were received by IASB staff. All SMEIG members have access to that database and can access each other's responses. IASB members can also access those responses.
- (d) After considering comments from SMEIG members, IASB staff prepared a revised draft of the report. IASB staff also prepared a summary of SMEIG comments. That summary included every substantive comment made by a SMEIG member and explained how the IASB staff addressed that comment in the revised draft of the report.
- (e) The summary of SMEIG comments and revised draft of the report were sent to the SMEIG members. SMEIG members were asked to review the revised draft, submit any further comments they may have, and inform the IASB staff whether they approve the final draft of the report to be submitted to the IASB.
- (f) After incorporating any further comments from SMEIG members, IASB staff prepared the final report as presented in this SMEIG Paper 4.

Abbildung 2: The process for developing the report of the SMEIG³⁸

³⁷ Vgl. SMEIG Paper 1, S. 1.

³⁸ SMEIG Paper 4, S. 2 f.

Das Cover Paper (Agenda Paper 1) verschafft den teilnehmenden Mitgliedern einen Überblick über die damalige Situation und die Ziele des Meetings und den Inhalt der Agenda Paper 2 und 3 sowie über das bevorstehende Projekt selbst. Das Agenda Paper 2 befasst sich mit identifizierten Problemen. Das Agenda Paper 3 behandelt die von den Stellungnehmenden selbst eingebrachten Themen.³⁹

Der 29-seitige Report des zweitägigen SMEIG Meetings vom Februar 2013 wurde mit dem SMEIG Paper 4 im März 2013 veröffentlicht. Das Paper ist in fünf Teile untergliedert. Wie alle bisherigen Working Papers des Projekts hat es eine Einleitung und umreißt den Entwicklungsprozess. Der Hauptteil ist in drei Bereiche unterteilt. Im ersten Bereich gibt die SMEIG Empfehlungen zu einzelnen Themen, welche zunächst als Proxy dienen und im Fragebogen gezielten Fragen weichen. Im zweiten Teil spricht die SMEIG Empfehlungen zu den anderen eingebrachten Themen aus. Im dritten Teil führt die SMEIG weitere Punkte an, die aus Sicht einzelner Mitglieder der Expertengruppe diskussionswürdig erscheinen. In Teil 1 des Reports werden von der SMEIG 12 Themen, im zweiten Teil 13 spezifische und 3 allgemeine Themen und in Teil 3 ebenfalls 3 zumindest überprüfenswerte Punkte identifiziert. Der Prozess, welcher zur Identifikation problematischer Themen führt ist im Folgenden schrittweise dargestellt.

Die Entscheidung darüber, ob eine Empfehlung der SMEIG ausgesprochen wird, wird stets mit Hilfe von drei Grundprinzipien gefällt. Eine Empfehlung wird nur dann ausgesprochen, wenn die Mehrheit der SMEIG-Mitglieder diese Meinung vertritt. Jede dieser Empfehlungen wird ausgiebig begründet. Zudem werden strittige Punkte in der allen Problemfeldern vorangestellten Übersicht im Bericht direkt als solche gekennzeichnet. Außerdem enthalten einige Empfehlungen des Berichts vertiefende Zusatzinformationen zum Diskussionsverlauf, um der Diskussionstiefe auf dem Weg hin zur Entscheidungsfindung Rechnung zu tragen.⁴⁰

Board deliberations

In seinem März-Meeting 2013 begann das IASB unter Einbeziehung der SMEIG Empfehlungen die während des RFI aufgedeckten Probleme zu diskutieren und eigene Überlegungen darüber anzustellen, welche Bereiche des Standards ergänzt werden sollten und welche nicht.⁴¹ Bereits die Anzahl und der Umfang der veröffentlichten Papers machen deutlich, dass dieser Prozess gründlicher umgesetzt wurde als jener der

³⁹ Vgl. SMEIG Paper 1, S. 1 f.

⁴⁰ Vgl. Report of the SMEIG meeting, S. 3.

⁴¹ Vgl. IASB Paper 6, S. 1.

Diskussion durch die SMEIG. Für die Entwicklung des ED hielt das IASB insgesamt fünf Sitzungsrunden ab, von März bis Juli 2013 monatlich je eine.

In der ersten dieser Sitzungen beschäftigt sich das IASB mit den Agenda Papers 6, 6A und 6B. Das Agenda Paper 6 dient hierbei wieder als Cover Paper. Die Papers 6A und 6B fassen die Analyse der Stellungnahmen zusammen. Diese Zusammenfassung lag auch bereits der SMEIG für ihre Sitzung im Februar 2013 vor.⁴² Das Paper 6A beinhaltet Themen die sich direkt auf den Geltungsbereich des IFRS for SMEs beziehen, das Paper 6B thematisiert jene, die sich mit möglichen Folgeänderungen aufgrund neuer oder überarbeiteter full IFRS in der Zeit seit der Veröffentlichung des IFRS for SMEs befassen.⁴³ Neben den Analysen der Antworten sind auch Empfehlungen der SMEIG enthalten, die den Überlegungen des IASB gegenübergestellt und an strittigen Stellen mit direkt an den IASB adressierten Passagen erweitert werden.⁴⁴ Die auf den Antworten basierenden Diskussionsrunden beginnend ab März 2013 bilden den Grundstein der Überprüfung. Hier standen sich erstmals wesentliche Meinungen von IASB und SMEIG sowie Meinungen potentieller Anwender zur Diskussion gegenüber. Die Transformation von Themen vom bloßen Redebedarf in konkrete Vorschläge gestaltete sich mitunter schwierig. So gelang es von insgesamt 12 Themen des RFI den Issue 3 bereits in der März Sitzung abzuschließen und sich auf eine finale Formulierung für den Draft zu einigen.⁴⁵ Während der Aprilsitzung wurden die Diskussionen zum Issue 1 und 2 vom März fortgesetzt. Auch der Issue 4 wurde wieder aufgegriffen, indem die Frage weiterverfolgt wurde, wie mit den seit Juli 2009 neu veröffentlichten bzw. geänderten full IFRS umgegangen werden soll. Diese Diskussionen erstreckten sich bis Mai. Diskussionen die auf Unterschieden zwischen den full IFRS und des IFRS for SMEs basierten sogar bis in den Juni hinein.⁴⁶ Die Agenda Papers 8B bis 8G thematisieren alle übrigen spezifischen Fragen des RFI.⁴⁷ Üblicherweise wurden die Papers im Vorfeld ausgearbeitet und vom IASB unterstützte Vorschläge von jenen separiert, die es ablehnte. Das wird durch das Hintenanstellen der nicht favorisierten Änderungsvorschläge und der Bezeichnung des Agenda Papers 8C deutlich.

⁴² Ebenda, S. 4.

⁴³ Vgl. IASB Paper 6, S. 2.

⁴⁴ Ebenda.

⁴⁵ Vgl. IASB Paper 8, S. 1.

⁴⁶ Vgl. IASB Paper 8A, S. 5.

⁴⁷ Vgl. IASB Paper 8, S. 3.

Nr.	Geltungsbereich	Diskussionsthemen (Nummer der Frage)
1	IFRS for SMEs	Use by publicly traded entities (S1)
2	IFRS for SMEs	Use by financial institutions and similar entities (S2)
3	IFRS for SMEs	Clarification of use by not-for-profit entities (S3)
4	New and revised IFRSs	IFRS 10 Consolidated Financial Statements (S4)
4	New and revised IFRSs	IFRS 13 Fair Value Measurement (S6)
4	New and revised IFRSs	IFRS 11 Joint Arrangements (S8)
4	New and revised IFRSs	IFRS 3 (amended 2008) Business Combinations (S12)
4	New and revised IFRSs	IAS 19 (amended 2011) Employee Benefits (S15)
4	New and revised IFRSs	IAS 12 (amended 2010) Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets (S18)
5	Account. policy option	Revaluation of property, plant and equipment (S9)
6	Account. policy option	Capitalisation of development costs (S10)
6	Account. policy option	Capitalisation of borrowing costs on qualifying assets (S14)
7	Account. policy option	Use of recognition and measurement provisions in full IFRSs for financial instruments (S5)
8	Income tax	Approach for accounting for deferred income taxes (S16)
8	Income tax	Consideration of IAS 12 exemptions from recognising deferred taxes and other differences under IAS 12 (S17)
8	Income tax	Rebuttable presumption that investment property at fair value is recovered through sale (S18)
9	Specific paragraphs	Amortisation period for goodwill and other intangible assets (S11)
10	Specific paragraphs	Presentation of share subscriptions receivable (S13)
11	Additional topics	Inclusion of additional topics in the IFRS for SMEs (S19)
12	SMEIG Q&As	Further need for Q&As (G2)
12	SMEIG Q&As	Treatment of existing Q&As (G3)

Tabelle 2: Geltungsbereich und Thematik der identifizierten Probleme⁴⁸

⁴⁸ Eigene Darstellung.

Im Juli 2013 kam das IASB schließlich zur abschließenden Sitzung der Diskussionsrunden zusammen, um darüber zu entscheiden, ob seine vorläufigen Änderungsvorschläge für die Abstimmung zur Aufnahme in den ED freigegeben werden. Zu diesem Zweck wurde vorab abermals ein Paper erarbeitet, welches alle Entscheidungen und die erwarteten Einflüsse aufzeigt.⁴⁹

In der Tabelle 2 sind die mit dem RFI angesprochenen Themengebiete dargestellt und mit der vom IASB verwendeten Nummerierung, dem Geltungsbereich sowie den Fragen des Fragebogens zugeordnet. Die Nummerierung der ersten Spalte entspricht der Nummerierung der Bereiche in den Working Papers.

Additional Issues identified outside the RFI process

In den Diskussionsrunden wurden auch Themen für Debatten eingebracht, die nicht vom RFI abgedeckt wurden. Das 20 Seiten starke Agenda Paper 8B vom Juni 2013 widmet sich diesen „additional issues identified by the staff outside the RFI process“⁵⁰.

Die folgenden sieben Themen kamen im Zuge der Beantwortung des RFI auf.⁵¹

- Offsetting deferred tax assets and liabilities (Section 29)
- Subsidiaries acquired with an intention to sell (Section 9)
- Leases with an interest rate variation clause linked to market interest rates (Section 12 & 20)
- Accounting for the liability element of a compound financial instrument (Section 22)
- Group share-based payments (Section 26)
- Transactions in which the entity cannot identify specifically some or all of the goods or services (Section 26)
- Measurement of employee share options (Section 19 & 26)

Zu jedem dieser Themen wurde bereits im Vorfeld der Junisitzung 2013 eine Analyse mit entsprechender Empfehlung erarbeitet, sodass über diese im nächsten Schritt diskutiert und abgestimmt werden kann.

⁴⁹ Vgl. IASB Paper 8A, S. 2.

⁵⁰ IASB Paper 8, S. 1.

⁵¹ IASB Paper 8B, S. 1 f.

Zusammenfassung

Innerhalb eines Jahres nach der Aufnahme in sein Arbeitsprogramm, hat das IASB in Zusammenarbeit mit der SMEIG das Projekt der ersten Überprüfung des IFRS for SMEs zur Abstimmungsreife über die in das ED aufzunehmenden Bestimmungen gebracht und lag damit im Zeitplan.⁵² Zur der Bitte um Einreichung von Informationen kann gesagt werden, dass mit 89 Antworten verhältnismäßig wenige Rückmeldungen eingegangen sind. Immerhin wurde im Jahr 2015 bei einer vom IASB initiierten Umfrage ermittelt, dass 63 Länder den IFRS for SMEs zumindest auf freiwilliger Basis zur Anwendung zulassen. 16 weitere Länder arbeiteten zu diesem Zeitpunkt an der Einführung.⁵³ Neben den zwölf erwarteten Themen kamen noch sieben zuvor nicht absehbare Diskussionspunkte hinzu, die außerhalb der Bitte um Einreichung von Informationen von IASB Mitgliedern identifiziert wurden. In der IASB Sitzung vom Juli 2013, dreizehn Monate nach der Aufnahme in das Arbeitsprogramm, wurden die Vorschläge zur Änderung des IFRS for SMEs schließlich zur Abstimmung zwecks Aufnahme in ein ED genehmigt.⁵⁴

2.5 Der ED/2013/09

Überblick und Ziel des Exposure Draft 2013/09

Am 3. Oktober 2013 wurde vom IASB ein Entwurf mit Vorschlägen für Änderungen bzw. Ergänzungen am International Financial Reporting Standard für kleine und mittelgroße Unternehmen herausgegeben. Mit diesem 71 Seiten starken Dokument schlug das IASB die Änderung von 21 der insgesamt 35 Abschnitte des Standards vor.⁵⁵ Mit Ausnahme der Änderungen betreffend Abschnitt 29 Ertragsteuern und IAS 12 latente Steuern bezogen sich alle Änderungen nur auf einzelne Paragraphen. In einigen Fällen beabsichtigte man sogar nur wenige Worte zu modifizieren.⁵⁶ Um den Lesern des EDs einen vereinfachten Vergleich des Abschnitts 29 zu ermöglichen wurde vom IASB eine entsprechende Rohfassung der beabsichtigten Änderungen als Anhang beigefügt.⁵⁷ Die Struktur des Papers ist zweckmäßig aufgebaut. So hat das IASB meist jene Abschnitte der Sektionen beigefügt, die geändert werden sollten. An

⁵² Siehe 2.1.

⁵³ Vgl. Springer Professional: Der IFRS-SMEs stellt die Vergleichbarkeit mittelständischer Unternehmen her.

⁵⁴ IFRS Foundation: IFRS for SMEs Update Issue July/August 2013.

⁵⁵ Vgl. Deloitte, IASPlus: IASB gibt Entwurf vorgeschlagener Änderungen am IFRS für KMU heraus.

⁵⁶ Vgl. ED, S. 4. Die Bezeichnung ED steht fortan für den ED/2013/09.

⁵⁷ Siehe Anhang A.

mehreren Stellen wurden jedoch zur Übersichtlichkeit und Einordnung in den Gesamtkontext auch Abschnitte eingefügt, welche keiner Änderung durch den ED/2013/09 unterliegen.⁵⁸ Wie bisher üblich hatte das IASB auch zum ED eine Übersicht mit allen angedachten Änderungen im Internet auf der Webseite der IFRS Foundation veröffentlicht. Diese elektronische Verfügbarmachung sollte es den Befragten so einfach wie möglich machen die vorgeschlagenen Änderungen mit dem Ist-Zustand zu vergleichen.⁵⁹ Eine nicht unwesentliche Rolle spielten sogenannte „editorial amendments“, welche sukzessive abgearbeitet wurden. Diese kleineren Änderungen, beispielsweise Anpassungen von Definitionen, dienten vornehmlich der Vereinheitlichung der Terminologie. Da sie keinen Einfluss auf wesentliche Belange hatten, wurde ihnen eine untergeordnete Bedeutung beigemessen, weshalb Abschnitte die nur solchen Änderungen unterlagen, auch nicht diskutiert wurden.⁶⁰ Da diese keiner formalen Genehmigung durch das IASB bedurften, wurden keine Änderungsvorschläge von untergeordneter Bedeutung beigefügt. Gleichzeitig stellt das IASB klar, dass Stellung nehmende im Rahmen ihrer Antwort auf den RDI dazu eingeladen wurden, weitere „editorial amendments“ anzuregen, oder bereits aufgenommene Vorschläge zu kommentieren.⁶¹ Das stellt ein Teilziel des Exposure Drafts dar.

Der Meilenstein der Veröffentlichung stellt mit der nachgelagerten Analyse der auf den ED eingegangenen Stellungnahmen den zentralen Entwicklungsschritt der ersten umfassenden Überprüfung des IFRS for SMEs dar. Mit dem Entwurf wurden erstmals alle während der fünf Diskussionsrunden behandelten Änderungen in einem Paper zusammengefasst und selbiges der Öffentlichkeit vorgestellt. Ähnlich wie beim RFI wurde auch um Rückmeldungen für das ED gebeten und zu diesem Zweck ein ITC veröffentlicht. Somit ist auch das Ziel der Veröffentlichung des ED klar zu erkennen. Die Befragung der Öffentlichkeit sollte die Ausgangsbasis für weitere Analysen liefern, sodass die SMEIG in ihrer Tätigkeit der beratenden Unterstützung des IASB neue verwertbare Erkenntnisse durch die Enthüllung noch verbleibender Probleme erlangen konnte.

Form und Inhalt des Fragebogens

Das Ziel die Öffentlichkeit zu konsultieren wurde mit dem ED auf eine andere Weise umgesetzt als mit dem RFI. Während mit dem RFI die Bearbeitung eines in sich geschlossenen Fragebogens per Single-Choice-Antworten mit der Möglichkeit eigene

⁵⁸ Vgl. ED, S. 4.

⁵⁹ Ebenda.

⁶⁰ Ebenda.

⁶¹ Ebenda, S. 5.

Ansichten zusätzlich zu kommentieren an die Öffentlichkeit adressiert wurde, fordert der Fragebogen des ITC zum ED dazu auf, acht offen gestellte Fragen erschöpfend zu beantworten. Es stehen Fragen zu Themen im Mittelpunkt, die während der Diskussionssitzungen des IASB nicht innerhalb des geplanten Zeitraums umfassend oder einstimmig geklärt werden konnten. Hierzu zählt beispielsweise der Abschnitt 29 in Verbindung mit dem IAS 12, wo über mehrere Sitzungen hin debattiert wurde.⁶² Dabei ersucht das IASB auch hier alle Parteien sich bei der Ausarbeitung ihrer Antworten an bestimmte Grundregeln zu halten. So wird im ED formuliert, dass Antworten am hilfreichsten sind, wenn:⁶³

- sich eine Antwort direkt auf die gestellte Frage bezieht
- der Stellungnehmende in seiner Antwort direkt aufzeigt, auf welchen Abschnitt bzw. auf welche Gruppe von Abschnitten er sich bezieht
- die Antwort klar und rational verfasst wurde
- die Antwort einen alternativen Vorschlag zur Lösung der Problematik enthält, welchen das IASB – wenn anwendbar – bei seinen Überlegungen in Erwägung ziehen soll

Weiter macht das IASB in seinen Formulierungen deutlich, dass die Stellungnahmen nicht auf jede Frage des ITC antworten müssen. Denn man ziele ohnehin auf Qualität statt Quantität ab und wolle Vorzüge einiger weniger Argumente nicht aufgrund mangelnder Häufigkeit der Antworten bereits im Vorfeld ausschlagen.⁶⁴ Das Ende des Zeitraumes zur Einreichung von Stellungnahmen wurde für den 03. März 2014 angekündigt.

Ereignisse nach der Veröffentlichung des ED/2013/09

Die Analyse wurde vom IFRS Staff verfasst und als 40 Seiten starkes Dokument, welches noch im Vorfeld der SMEIG-Konsultation bereitgestellt wurde, während einer IASB Sitzung vorgestellt und dort bereits teilweise diskutiert. Anhand der zeitlichen Einordnung dieser Sitzung wird deutlich, dass die Analyse als Grundlage für die initiale Diskussion der SMEIG dient. Darüber hinaus wird auch im Rahmen der Eröffnungsrede dieser Sitzung unmissverständlich aufgezeigt, dass die Analyse als Quelle für die

⁶² Siehe 2.4.

⁶³ Vgl. ED, S. 5.13.

⁶⁴ Ebenda.

wichtigsten Entscheidungen der Folgetreffen im Oktober und November 2014 sowie der Treffen im Januar und Februar 2015 dient.⁶⁵

Im Zuge der Analyse wurde ersichtlich, dass manche Interessengruppen nur mit wenigen Stellungnahmen vertreten sind.⁶⁶ Zwar war eine begrenzte Anzahl an Rückmeldungen bestimmter Interessengruppen erwartet worden, denn es ist einleuchtend, dass die Anzahl von externen Abschlussnutzern von Abschlüssen von nicht öffentlich rechnungslegungspflichtigen Unternehmen deutlich unter jener Anzahl von externen Abschlussnutzern von öffentlich rechnungslegungspflichtigen Unternehmen liegt, jedoch gingen auf das ED/2013/09 weder Stellungnahmen von Investoren noch von Kreditgebern, Analysten oder sonstigen externen Abschlussnutzern ein. Auch konnte das IASB nur zwei Rückmeldungen solcher Institutionen auf den RFI verzeichnen.⁶⁷ Diese Tatsache macht zusätzliche Maßnahmen notwendig, um den Zweck der Überprüfung des IFRS for SMEs nicht zu verfehlen und ein aussagekräftiges sowie seriöses Ergebnis mit einem Mehrwert erarbeiten zu können.⁶⁸ Zwar war aufgrund der typischen Anwendercharakteristika von einer relativ geringen Anzahl an Rückmeldungen auszugehen, jedoch war es nicht absehbar, dass das Interesse am Standard derart einbricht und einen Nachtrag zu den erhaltenen Rückmeldungen notwendig macht. Im Vergleich erhielt das IASB auf den initialen ED des IFRS for SMEs im Jahr 2007 insgesamt 162 Antworten, was 64,8% mehr war als beim ED der ersten Überprüfung.⁶⁹

Dem im vorherigen Absatz beschriebenen Umstand geschuldet wurden in der Zeit von März bis Mai 2014 sechs Telefonkonferenzen mit sechs unterschiedlichen Organisationen durchgeführt. In erster Linie wurden die Telefonkonferenzen mit Organisationen abgehalten, welche als Kreditgeber für kleine und mittelgroße Unternehmen gelten. Denn diese wurden als wichtigste externe Benutzergruppe für Jahresabschlüsse von Unternehmen identifiziert, welche in Erwägung zieht, mit dem IFRS for SMEs Rechnung zu legen.⁷⁰ Ziel dieser Konferenzen war es zum einen, bereits erhaltene Stellungnahmen einzelner Institutionen zu festigen, deren Sichtweisen zu vervollständigen und die Antworten so im Detail besser verstehen zu können. Zum anderen wurden

⁶⁵ Vgl. IFRS Foundation: Agenda Paper 15A Discussion.

⁶⁶ Vgl. ED, S. 5.

⁶⁷ Vgl. IASB Paper 15, S. 3.

⁶⁸ Siehe 2.1.

⁶⁹ Vgl. IFRS Foundation: Project history, Due process steps leading to IFRS for SMEs.

⁷⁰ Vgl. IASB Paper 15, S. 3 f.

Interessengruppen gezielt kontaktiert, von welchen gar keine Stellungnahmen eingingen.⁷¹ Zur Information wurde eine 5-seitige Übersicht mit anhängender Zusammenfassung über Zweck, Inhalt, Ablauf und Ergebnis der sechs Sitzungen im Oktober 2014 veröffentlicht. Wie bereits zuvor erwähnt, diente diese auch im Agenda Paper 5 als Anhang und bildete zusammen mit dem Agenda Paper 5A die Diskussionsgrundlage für die Sitzungsrunde im Oktober. Der User Outreach wurde mit Organisationen mit Sitz in Europa, Asien, Australien und Südafrika abgehalten. Auch wurden Möglichkeiten seitens der IFRS Foundation in Erwägung gezogen, die zusätzliche Telefonbefragung auf weit mehr Regionen auszuweiten. Insbesondere auf all jene, wo der IFRS for SMEs zur Anwendung erlaubt ist und ohnehin vergleichbare nationale Rechnungslegungsvorschriften als geltendes Recht zur Anwendung verpflichten.⁷²

- (a) The process they use when evaluating SME clients for providing credit, including whether/ how they use the information in SME financial statements.
- (b) The degree of importance placed on assurance (eg audit reports).
- (c) Additional information they have requested that is not in the financial statements.

Abbildung 3: The staff asked questions in the following areas⁷³

Im Zuge der Vorbereitung zur Oktobersitzung 2014 wurde mit dem Paper 15 um weiteren Input seitens des IASB gebeten, inwieweit der Bericht noch Verbesserungspotential offenbart. Besonders Vorschläge für die Identifizierung von zusätzlichen Abschlussnutzern wurden als hilfreich empfunden.⁷⁴

⁷¹ Vgl. IASB Paper 5, S. 6.

⁷² Vgl. IASB Paper 5, S. 7 f.

⁷³ IASB Paper 5, S. 8.

⁷⁴ Vgl. IASB Paper 15, S. 3 f.

Consultation and board deliberations

Während der fünfmonatigen Stellungnahmefrist gingen bis zum 03. März 2014 insgesamt 57 Rückmeldungen auf den ED ein. Das SMEIG Agenda Paper 2 (59 Seiten stark) behandelt die eingegangenen Antworten auf die Fragen 1 bis 3 und 5 bis 7. Das SMEIG Agenda Paper 3 (34 Seiten stark) thematisiert die Stellungnahmen zu den Fragen 4 und 8.⁷⁵ Der Hauptteil der Rückmeldungen auf das ED wird im SMEIG Paper 2 behandelt. Zum Zweck der Diskussion wurden die Empfehlungen dem Feedback der Stellungnahmen gegenübergestellt und unklare Passagen zur Bearbeitung durch SMEIG Mitglieder markiert. Sie sollten von der SMEIG individuell kommentiert werden. Anschließend beabsichtigte die IFRS Foundation aus diesen Antworten eine kombinierte Einschätzung der SMEIG zu konstruieren und diese in Form einer einheitlichen Empfehlung im Namen der SMEIG in die weitere Beratung des IASB einfließen zu lassen.⁷⁶

Der Konsultationsprozess des IASB fällt in der zweiten Analysephase des Projekts kompakter aus als bisher. Das war zum einen der detaillierten Vorarbeit der vorgelagerten Diskussionsrunden und zum anderen der gesonderten Analyse der Stellungnahmen auf den ED/2013/09 zu verdanken. In seinem Maitreffen 2014 begann das IASB mit den nächsten Diskussionsrunden. Das Agenda Paper 15A formiert das Feedback und stellt es analysiert dar. Hier handelt es sich rein um die Analyse der Fakten.⁷⁷ In seiner Oktobersitzung konzentrierte sich das IASB auf die sogenannten „other issues raised by respondents“ (Frage 4 und 8), welche in den Agenda Papers 5 und 5A vorbereitet wurden. Hierbei handelt es sich um Fragen, die offene Antworten zuließen. In der folgenden Novembersitzung wurden die verbleibenden Themen diskutiert, welche nicht bereits durch die Oktobersitzung abgedeckt wurden. Die sogenannten „additional issues raised by respondents“ wurden im gleichnamigen Paper veröffentlicht. Im umfangreichen Paper 5A vom November 2014 werden Änderungen vorgeschlagen, im Paper 5B jene Themen bearbeitet die unverändert bleiben sollten.⁷⁸ In der Agenda der Dezembersitzung wurden die wesentlichen bereits vollzogenen Schritte zum erfolgreichen Abschluss der ersten umfassenden Überprüfung des IFRS for SMEs geklärt und wurde geprüft, ob die Abstimmung über die finale Verabschiedung der beabsichtigten Änderungen bzw. Ergänzungen des Standards stattfinden

⁷⁵ Vgl. SMEIG Paper 2, S. 1.

⁷⁶ Ebenda.

⁷⁷ Vgl. IASB Paper 15A, S. 1.

⁷⁸ Vgl. IASB Paper 5, S. 1.

kann.⁷⁹ Gleichzeitig macht das IASB klar, dass seine technischen Diskussionen mit November 2014 als beendet gelten. Man ist der erklärten Ansicht, dass alle zur Finalisierung notwendigen Schritte in ausreichend erschöpfender Art und Weise abgearbeitet wurden, und fordert alle Mitglieder – falls dafür Bedarf besteht – zum öffentlichen Dissens auf.⁸⁰ Das führt zu folgenden an das IASB gerichteten und von diesem abzuarbeitenden Fragen.

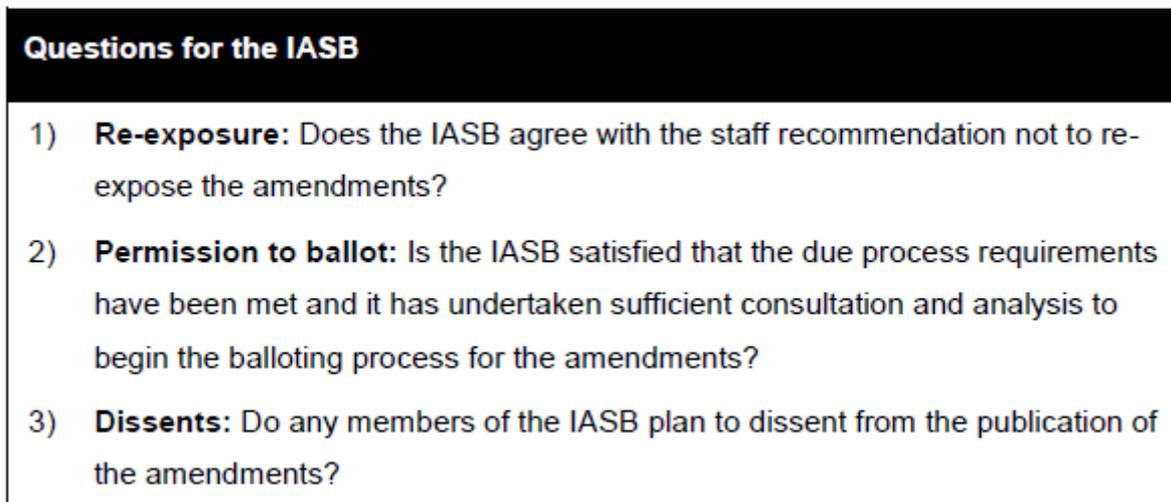


Abbildung 4: Questions for the IASB during the November-Meeting 2014⁸¹

Dem entscheidenden Treffen im Dezember 2014 folgend fand im Januar 2015 noch ein weiteres IASB-Treffen statt. Dort diskutierte man die Übergangsregelung beim Wechsel der Bewertungsmethoden von Sachanlagen.⁸² Da ohnehin bereits im Dezember über diese Regelung abgestimmt wurde, fällt das Sitzungsdocument knapp aus. In der Februarsitzung kamen noch ergänzende Punkte zur Sprache, wie beispielsweise die Abstimmung über die Änderung des Vorworts des Standards bezüglich der nun abgeschlossenen Überprüfung und Vorschläge über den Ablauf zukünftiger Überprüfungen.⁸³

⁷⁹ Ebenda.

⁸⁰ Ebenda, S. 4.

⁸¹ IASB Paper 5, S. 4.

⁸² Vgl. IASB Paper 5, S. 1.

⁸³ Ebenda.

2.6 Zusammenfassung

Mit der Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IASB fiel im Juni 2012 der offizielle Startschuss für das Projekt der ersten Überprüfung des International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.⁸⁴ Der folgende Request for Information (RFI) und das Exposure Draft 2013/09 (ED/2013/09) stellen die bedeutendsten Schritte innerhalb des Projekts dar. Noch im selben Monat des Projektstarts wurde der RFI in Form eines Fragebogens veröffentlicht und hatte zum Ziel, Änderungsbedarf des Standards zu identifizieren bzw. zu konkretisieren.⁸⁵ Der Startschuss zur Einreichung von Informationen fällt gleich zu Beginn des Projekts um dessen Zeitplan einzuhalten. In weiterer Folge wurde am 3. Oktober 2013 mit der Veröffentlichung des ED/2013/09 begründet. Eine der Veröffentlichung beigefügte Aufforderung zu Einreichung von Stellungnahmen (ITC) zielte auf Rückmeldungen zu dem beigefügten Katalog mit bereits ausgiebig diskutierten Änderungsvorschlägen ab.⁸⁶ Mit Ende der Stellungnahmefrist und Beginn der Auswertung der Antworten wurde rasch klar, dass teils erhebliche Lücken in den eingegangenen Stellungnahmen enthalten waren. Einerseits waren die Antworten nicht immer vollständig, andererseits lagen nur wenige Antworten von Vertretern mancher Interessengruppen vor. So gingen auf den ED beispielsweise keine Antworten von externen Abschlussadressaten ein. Zwar war eine geringe Resonanz erwartet worden, man hatte jedoch bis zuletzt darauf gehofft, zumindest wenige Antworten zu erhalten.⁸⁷ Aus diesem Grund wurde in den Monaten März bis Mai 2014 ein zusätzlicher User Outreach durchgeführt. Dieser hatte zum Ziel, die eben benannten Defizite einzudämmen. Das wird durch die IASB-Sitzungen im Januar und Februar 2015 deutlich.⁸⁸ In weiterer Folge wurden die Stellungnahmen auf den ED/2013/09 analysiert und wurde eine Zusammenfassung der wichtigsten Antworten als Vorbereitung auf die Maisitzung 2014 erstellt. Diese wurden im Agenda Paper 15A erarbeitet.⁸⁹ Auch die Mitglieder der SMEIG erhielten die Auswertung als Konsultationsgrundlage. In den Monaten Oktober bis Dezember 2014 fanden die finalen Diskussionen über die im ED vorgeschlagenen geplanten Änderungen statt. Im Januar und Februar 2015 wurden die Änderungen lediglich finalisiert und letzte Anpassungen vorgenommen.⁹⁰

⁸⁴ Siehe 2.1.

⁸⁵ Ebenda.

⁸⁶ Siehe 2.5.

⁸⁷ Ebenda.

⁸⁸ Ebenda.

⁸⁹ Ebenda.

⁹⁰ Ebenda.

3 Die Antworten auf den RFI/2012/06

3.1 Überblick, Aufbau und Methodik der Analyse

Zunächst werden Anzahl und Form der Stellungnahmen überblicksmäßig erfasst. Die Bereinigung verzerrender Faktoren sowie die Anpassung um Gewichtungen stehen im Fokus. Anschließend erfolgt die Analyse nach der geographischen Zugehörigkeit der antwortenden Parteien. Dieses Kapitel abschließend wird der Leser über die Zuordnung der Stellungnahmen zu Interessengruppen informiert.

Die Zitierung aus Antwortbriefen auf den RFI nutzt einen Teil des Dateinamens, wie sie auf der Archivseite der IFRS Foundation zum Download bereitstehen. Ein Verzeichnis der Stellungnahmen ist dieser Arbeit beigelegt und vor dem Anhang A zu finden.

Ab Kapitel 4 beginnt das Herzstück der Arbeit (4 bis 24) die Analyse der Antworten auf den Fragebogen entsprechend der Abfolge der Veröffentlichung im RFI. Dabei werden in den Kapiteln 4 bis 23 alle vom IASB ausgewiesenen SME spezifischen Fragen (S1-S20) und in Kapitel 24 die allgemeinen Fragen (G1-G6) behandelt. Die Analyse der 26 Fragen basiert immer auf derselben Abfolge. Mit dem jeweiligen ersten Unterpunkt wird die Fragestellung erklärt, die Unterpunkte zwei bis acht beinhalten die Analyse der Meinungen nach Interessengruppen gegliedert und im neunten Unterpunkt werden die Informationen zusammengefasst.

Eine Abweichung stellt zum einen die Beantwortung der Frage S20 dar. Da die Autoren der Stellungnahmen ihre Texte sehr unterschiedlich aufbauen und die Qualität der Antworten sehr unterschiedlich ausfällt, sind einige Stellungnahmen wortkarg verfasst oder kommentieren ihre Entscheidung trotz Aufforderung durch den IASB nicht. Andere führen bis zu neun unterschiedliche Sachverhalte an.⁹¹ Um der sachdienlichen Berücksichtigung dieser Menge von Einzelnennungen gerecht zu werden, wurde in der die Analyse der Antworten auf die Frage S20 abschließenden Zusammenfassung eine

⁹¹ Vgl. 470. <http://archive.ifrs.org>. Alle Dateinamen beginnen mit „8_“. Anschließend folgen jeweils aufsteigende, jedoch nicht fortlaufende, dreistellige oder vierstellige Nummern. Die Zitierung erfolgt anhand dieser jeder Organisation einmalig zugeordneten drei- bzw. vierstelligen Identifikationsnummer. Teilweise bestehen die Stellungnahmen aus zwei Dateien. In solchen Fällen folgt auf die drei- bzw. vierstellige Identifikationsnummer beispielsweise „(...)_1(...)“ oder „(...)_2(...)“. In diesen Fällen wird die Identifikationsnummer um die entsprechende zusätzliche Ziffer erweitert. Ein Verzeichnis aller Stellungnahmen ist vor dem Anhang dieser Arbeit enthalten. Auch bestehen einige andere Stellungnahmen aus mehreren Dokumenten innerhalb der Dateien. Meist handelt es sich dabei um ein Anschreiben oder Begleitschreiben und die eigentliche Beantwortung des Fragebogens ist in einer separaten Datei enthalten.

zusätzliche Tabelle erarbeitet, die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den IG verdeutlicht und die Beteiligungsqualität der einzelnen IG darstellt. Zu diesem Zweck wurden die eingebrachten Sachverhalte kumulativ quantifiziert und in drei Kategorien unterteilt. Bei der Beantwortung der Frage G6 wird ebenfalls geringfügig von der üblichen Form abgewichen. Die erste Unterfrage wird im Zuge der Analyse nach der geographischen Zugehörigkeit der Stellungnahmen analysiert, die als vorbereitende Arbeit der eigentlichen Analyse der Stellungnahmen anzusehen ist und aus diesem Grund in Kapitel 3 erfolgt. Die Fragen G6.3 und G6.4 wurden im gleichen Kapitel wie die Frage G6.2 analysiert. Da G6.3 und G6.4 auf ihr aufbauen, nimmt G6.2 die Rolle der übergeordneten Frage ein. Die Ergebnisse wurden mit jeweils eigenen Grafiken ergänzt.

3.2 Vorgenommene Anpassungen und Gewichtungen

Die Form der Stellungnahmen fiel sehr unterschiedlich aus. So haben einige, zum Teil weniger gutsituierte und kleinere Organisationen die mit dem RFI veröffentlichte Vorlage zur Beantwortung der Fragen aufgegriffen und verfassten stichwortartige Texte.⁹² Andere wählten eine abweichende Form der Beantwortung, beispielsweise die Fließtextform.⁹³ Wieder andere stellten ihrer Antwort auch ein Anschreiben voran.⁹⁴ Einige griffen ohne jeden Umschweif direkt die Themen auf, welche sie für relevant hielten, ohne auf andere Fragen des RFI einzugehen.⁹⁵ Auch gingen einige Antwortschreiben ein, in denen die Autoren bereits im Anschreiben die ihrer Ansicht nach wichtigsten Kernpunkte vorwegnehmen und Meinungen über den RFI, den IFRS for SMEs oder die full IFRS ansprechen.⁹⁶ Auch die derzeitige nationale Entwicklung in dem Herkunftsland einzelner Organisationen kam hier teilweise zur Sprache.⁹⁷ Insgesamt wichen etwa 20% der Antworten mit ihrer Form der Beantwortung von der vorgeschlagenen tabellarischen Einreichungsform ab. Die meisten dieser Antworten wurden als Fließtextform verfasst und benennen keine Antwortmöglichkeit konkret. Eine Stellungnahme geht beispielsweise auf keine der Fragen des RFI ein, sondern thematisiert ausschließlich eine Fallstudie. Mit Hilfe dieser Fallstudie versucht der Autor dem IASB zu verdeutlichen, dass die Berichterstattung nach den IFRS ein Problem in Form von

⁹² Vgl. 8_403.

⁹³ Vgl. 353.

⁹⁴ Vgl. 390_0.

⁹⁵ Vgl. 445.

⁹⁶ Vgl. 473.

⁹⁷ Vgl. 442.

mangelnder Transparenz bei der Bilanzierung des Nettoumlaufvermögens aufweist. Dies wird am Beispiel des indischen Bankensektors verdeutlicht. Gleichzeitig wird das IASB aufgefordert eine neue Krise zu verhindern.⁹⁸ Im Verlauf der Beantwortung des Fragebogens finden in den Stellungnahmen weitere teils sehr ausgedehnte Formulierungen Anklang, da bestimmte Fragen aus Sicht der Stellungnehmenden als Teil einer Debatte angesehen werden und nicht mit einer kurzen Erläuterung erklärt werden können.⁹⁹ Auf eine Nachfrage hin wurde schriftlich per E-Mail erklärt, dass drei Stellungnahmen in spanischer Sprache eingereicht wurden. Diese drei Stellungnahmen stehen nicht zum Download bereit. Somit liegen der Analyse 86 in englischer Sprache eingereichte Stellungnahmen zugrunde.

Einerseits treten diverse Fälle auf, wo zwei oder mehrere Organisationen ihre Antwort gemeinschaftlich ausarbeiteten, die entsprechende Antwort jedoch nur von einer Organisation eingereicht wurde.¹⁰⁰ Andererseits kam es aber auch vor, dass Antworten von Mitgliedern unterschiedlicher Organisationen gemeinschaftlich erstellt wurden, die Mitglieder diese absolut identischen Antworten dann aber doppelt, also jedes Mitglied für seine Organisation unabhängig voneinander, eingereicht haben.¹⁰¹

Für die Analyse der Stellungnahmen werden folgende Anpassungen vorgenommen:

- Drei in spanischer Sprache eingereichte Stellungnahmen der ursprünglich 89 auf den RFI/2012/06 eingegangenen Antworten wurden seitens des IASB weder veröffentlicht noch zum Download zur Verfügung gestellt. Sie werden in dieser Analyse nicht berücksichtigt.¹⁰²
- Zwei Stellungnahmen gehen auf keine der Fragen des Fragebogens ein. Dies betrifft die Stellungnahme des Institute of Chartered Accountants of India, sowie die Stellungnahme einer kleineren spanischen Unternehmensberatung. Beide Stellungnahmen üben teils sehr spezifische Kritik, ohne dabei auf die Substanz des Fragebogens einzugehen.¹⁰³ Deshalb werden beide Stellungnahmen nicht berücksichtigt.

⁹⁸ Vgl. 334, S. 1 ff.

⁹⁹ Vgl. 407, S. 4.

¹⁰⁰ Vgl. 445.

¹⁰¹ Vgl. 491; 492.

¹⁰² Information gemäß E-Mail-Korrespondenz mit dem Projektkontakt Mrs. Michelle Fisher, Senior Technical Manager. Eine Nachfrage mit der Bitte um Nachreichung der drei spanischen Stellungnahmen vom 30.08.2017 blieb erfolglos. Keine Erlaubnis zur Veröffentlichung der Korrespondenz.

¹⁰³ Vgl. 334; 458.

Außerdem wurden folgende Gewichtungen beachtet:

- Die Stellungnahme einer lateinamerikanischen Unternehmensberatungsagentur wurde aufgrund ihrer offensichtlichen Repräsentation von vier Jurisdiktionen auch diesen zugeordnet.¹⁰⁴ In der ursprünglichen Form wurde die Stellungnahme nur dem Firmensitz in Ecuador zugerechnet.
- Eine gemeinsame Stellungnahme von zwei spanischen Universitäten wird doppelt gezählt, da sie nur einfach eingereicht wurde.¹⁰⁵
- Insgesamt sieben Standardsetter haben trotz ihrer Vertretung durch Interessengemeinschaften auch eigenständige Stellungnahmen eingereicht. Die Gewichtungen werden entsprechend korrigiert.¹⁰⁶

Die Stellungnahme der GLENIF GLASS (lateinamerikanische Organisation) wird entsprechend der ihr angehörigen 9 Standardsetter und deren nationaler Zugehörigkeit erweitert.¹⁰⁷

Die AOSSG repräsentiert mit ihrer Stellungnahme 25 Standardsetter im asiatisch-pazifischen Raum. Auch diese werden nach ihren Nationalitäten differenziert und so in weiterer Folge der Analyse separiert dargestellt.¹⁰⁸ Da die AOSSG keine feste nationale Vertretung besitzt, wird ihre Stellungnahme dem Herkunftsland des unterzeichnenden Vorsitzenden Kevin M. Stevenson zugeschrieben. Er ist Mitglied des Australian Accounting Standards Boards.¹⁰⁹ Entsprechende Anpassungen werden auch bei der Identifikation der Interessengruppen berücksichtigt.

- Zudem wurde die Ausarbeitung einer Stellungnahme in direkter Kooperation von zwei Organisationen vorgenommen, weswegen auch dies zur Veränderung der Gewichtungen führt. Die Stellungnahme der Association of Consulting Actuaries (ACA) und des Institute and Faculty of Actuaries wird bei der Analyse der Interessengruppen und der geographischen Zugehörigkeit entsprechend berücksichtigt.¹¹⁰

¹⁰⁴ Vgl. 425_1.

¹⁰⁵ Vgl. 471.

¹⁰⁶ Vgl. 497; 498.

¹⁰⁷ Vgl. 497.

¹⁰⁸ Vgl. 496.

¹⁰⁹ Ebenda.

¹¹⁰ Vgl. 445.

- Eine Stellungnahme der europäischen Finanzaufsichtsbehörden (European Supervisory Authorities) wurde zwecks initialer Zuordnung der Ursprungsjurisdiktion Frankreich zugerechnet.¹¹¹ Für die weitere Kategorisierung nach Jurisdiktionen und Regionen wurde der Sitz aller drei zu diesem Verbund gehörenden Aufsichts- und Regulierungsbehörden berücksichtigt.

Somit ergibt sich folgendes Szenario der zu analysierenden Stellungnahmen:

Anzahl der Stellungnahmen	
Anzahl lt. Auswertung IFRS Foundation	89
Anpassungen	-3
Anzahl lt. archive.ifrs.org	86
Gewichtungen	+32
Anzahl der Stellungnahmen adaptiert	118

Tabelle 3: Anzahl der Stellungnahmen adaptiert¹¹²

Weitere Korrekturen bzw. Anpassungen werden aufgrund von mangelhaften Angaben zum Umfang einzelner Vertretungsbefugnisse, von nicht verifizierbaren Behauptungen und von der Benennung absurd hoher Mitgliederzahlen in Stellungnahmen weniger Organisationen nicht vorgenommen.¹¹³

3.3 Analyse nach der geographischen Zugehörigkeit

Eine Analyse der geographischen Zugehörigkeit der Stellungnahmen wurde bereits im Rahmen der Analyse der auf den RFI eingegangenen Antworten durchgeführt. Jedoch wurde die Einordnung der Antwortenden auf kontinentaler Ebene dargestellt.

¹¹¹ Steven Maijoor war zum Zeitpunkt des Unterzeichnens der Stellungnahme der Vorsitzende des gemeinsamen Ausschusses der europäischen Finanzaufsichtsbehörden und gleichzeitig Vorsitzender der ESMA in Paris.

¹¹² Vgl. SMEIG Paper 1, S. 3; Die Stellungnahmen zum RFI/2012/06. Eigene Darstellung. Bei nachfolgenden Tabellen und Abbildungen, die anhand von selbst aus den Stellungnahmen ausgewerteten Daten erstellt werden, erfolgen keine erneute Angabe der Quelle und kein Vermerk „eigene Darstellung“.

¹¹³ Vgl. 331.

Region	Number of comment letters received
Africa	10
Asia	13
Europe	38
Global	11
Latin America	8
North America	5
Oceania	4
	89

Abbildung 5: The comment letters came from respondents in the following regions¹¹⁴

In der vorangestellten Grafik werden alle 89 Stellungnahmen entsprechend dem Sitz der antwortenden Organisationen in Regionen zugeordnet. Die vertretenen Gebiete der Erde wurden entsprechend der Beteiligungsquote erfasst. So gibt es Länder die mit über einem Dutzend Stellungnahmen vertreten sind, aber auch Länder, die nur in Form von kombinierten Stellungnahmen repräsentiert sind.¹¹⁵ Jedoch finden hierbei einzelne Institutionen, Organisationen oder Unternehmen, die Teil einer Interessenvertretung sind, keine gesonderte Berücksichtigung. Im Detail bedeutet das, im Falle einer Stellungnahme von mehreren Organisationen in Form eines Antwortschreibens wird jeweils der Standort der Organisation berücksichtigt, welche für eine Interessengemeinschaft Stellung bezieht. Dies trifft teilweise auf globale Hauptsitze, teilweise auf Regionalbüros, aber auch auf wirtschaftlich bedeutende Partner eines Interessenverbundes zu. Im Falle des globalen Anspruchs einer Stellungnahme wird diese dem Hauptsitz des Konzerns zugerechnet. Wird dieser Anspruch jedoch nicht ausdrücklich geltend gemacht, fällt die Stellungnahme der Region zu, in welcher die verfassende Niederlassung ansässig ist.¹¹⁶ Auch wurden aufgrund von Vereinfachungen diverse Anpassungen vorgenommen. Diese verzerren das Bild der Herkunft aller stellungnehmenden Organisationen jedoch zunehmend. So wurde Mexiko beispielsweise wegen seiner gemeinsamen Interessenvertretung mit acht weiteren mittel- und südamerikanischen Ländern der lateinamerikanischen Region zugeordnet, obwohl es geographisch zu Nordamerika zählt und auch Mitglied der NAFTA ist.¹¹⁷ Diese Gründe führen

¹¹⁴ SMEIG Paper 1, S. 3.

¹¹⁵ Vgl. IASB Paper 6, S. 5 f.

¹¹⁶ Vgl. 528.

¹¹⁷ Vgl. 497.

zu einer fortschreitenden interkontinentalen Verzerrung der Realität und lassen die offizielle Zuordnung zumindest als fragwürdig erscheinen.¹¹⁸ Unter Einbeziehung der 86 online zum Download zur Verfügung stehenden Stellungnahmen ergibt sich folgende Gewichtung. Mit 22,1% bilden den größten Anteil Organisationen mit Sitz in England. Gefolgt von Deutschland mit 10,5% und den Vereinigten Staaten von Amerika mit 8,1%. Südafrika liegt mit 5,8% auf Rang 4. Australien mit 4,7% auf Rang 5 und Frankreich sowie Spanien mit jeweils 3,5% auf den Rängen 6 und 7. So repräsentieren die Stellungnahmen der sieben beteiligungsstärksten Regionen 58,1% aller Rückmeldungen. Dies zeigt eine unregelmäßige Verteilung auf und spiegelt ein sehr ungleiches Interesse am IFRS for SMEs in geographischer Hinsicht wider. Im Rahmen der Auswertung werden die Stellungnahmen jedoch um eine bestimmte Anzahl an Gewichtungen korrigiert, andererseits aber auch um Annahmen erweitert mit dem Ziel, ein aussagekräftigeres Ergebnis zu erhalten. Mit dem Ziel dieser Arbeit vor Augen ist es von großer Wichtigkeit, die exakte Darstellung der korrekten geographischen Zugehörigkeit aller Stellung beziehenden Organisationen aufzuzeigen.¹¹⁹ Deshalb wird eine Übersicht mit dem Ansässigkeitsstaat aller Autoren erstellt. Zu diesem Zweck werden, soweit alle dazu notwendigen Informationen aus den Stellungnahmen hervorgehen, gemeinsam verfasste Stellungnahmen entsprechend den Herkunftsländern der direkt beteiligten Organisationen quantifiziert. Das heißt, es zählt nicht nur der Standort der Organisation, welcher für seine Interessengemeinschaft Stellung bezieht. Andererseits werden regional ausgelegte Stellungnahmen auf den Staat des Hauptsitzes des Verfassers beschränkt. Zu diesem Zweck wurden die 86 Stellungnahmen der Tabelle 4, soweit möglich und unter Berücksichtigung der beschriebenen Faktoren, erfasst.

¹¹⁸ Siehe 2.4.

¹¹⁹ Siehe 1.2.

Jurisdiktion	Anzahl archive.ifrs.org	Gewichtung	Anpassung	Anzahl adaptiert	Gewichtung adaptiert
England	19	22.09%	+1	20	16.95%
Deutschland	9	10.47%	+1	10	8.47%
USA	7	8.14%		7	5.93%
Spanien	3	3.49%	+2	5	4.24%
Südafrika	5	5.81%		5	4.24%
Australien	4	4.65%	-1*	3	2.54%
Frankreich	3	3.49%		3	2.54%
Indien	2	2.33%	+1	3	2.54%
Venezuela	1	1.16%	+2	3	2.54%
Belgien	2	2.33%		2	1.69%
Ecuador	1	1.16%	+1	2	1.69%
Hongkong	1	1.16%	+1	2	1.69%
Israel	2	2.33%		2	1.69%
Japan	1	1.16%	+1	2	1.69%
Kolumbien			+2	2	1.69%
Niederlande	2	2.33%		2	1.69%
Pakistan	1	1.16%	+1	2	1.69%
Schweiz	2	2.33%		2	1.69%
Sri Lanka	1	1.16%	+1	2	1.69%
Uganda	2	2.33%		2	1.69%

Tabelle 4: Identifizierung und Gewichtung der Jurisdiktionen (1/2)¹²⁰

Wie in Tabelle 4 ersichtlich ist, wurden an den adaptierten Daten im Vergleich zu den Rohdaten in Summe 32 Anpassungen vorgenommen. Nach der Anwendung obiger Anpassungen ist die Anzahl der beteiligten Jurisdiktionen infolge der exakten Bestimmung und Auflistung aller im Rahmen der Sammelstellungen antwortenden und identifizierbaren Organisationen und deren Jurisdiktionen von 38 auf 57 angewachsen. Es ist jedoch überaus deutlich, dass sich der am Anfang dieses Kapitels beschriebene Trend auch nach den Anpassungen fortsetzt. Infolge der Anpassungen verkörpern die 9 entsprechend der adaptierten Gewichtung der am häufigsten vertretenen Nationen 50% aller Stellungnahmen. Im Vergleich zur ursprünglichen Gewichtung der kommt dies jedoch einem Rückgang von 12,8% gleich. Gemessen anhand der regionalen Zugehörigkeit der Stellung beziehenden Organisationen ergibt sich folgendes Szenario.

¹²⁰ Die mit „-1*“ gekennzeichnete Anpassung wurde zur Vermeidung einer Mehrfachberücksichtigung vorgenommen. Weitere Korrekturen wurden im Verlauf der Arbeit analog angewendet.

Argentinien	2	2.33%	-1*	1	0.85%
Bolivien			+1	1	0.85%
Brasilien	1	1.16%	0*	1	0.85%
Brunei			+1	1	0.85%
Chile			+1	1	0.85%
China			+1	1	0.85%
Dubai			+1	1	0.85%
El Salvador	1	1.16%		1	0.85%
Estland	1	1.16%		1	0.85%
Fidschi	1	1.16%		1	0.85%
Indonesien			+1	1	0.85%
Irak			+1	1	0.85%
Irland	1	1.16%		1	0.85%
Italien	1	1.16%		1	0.85%
Kambodscha			+1	1	0.85%
Kanada	1	1.16%		1	0.85%
Kasachstan			+1	1	0.85%
Kenia	1	1.16%		1	0.85%
Korea	1	1.16%	0*	1	0.85%
Macau			+1	1	0.85%
Malaysia	1	1.16%	0*	1	0.85%
Mexiko			+1	1	0.85%
Mongolei			+1	1	0.85%
Nepal			+1	1	0.85%
Neuseeland	1	1.16%	0*	1	0.85%
Norwegen	1	1.16%		1	0.85%
Peru			+1	1	0.85%
Philippinen			+1	1	0.85%
Ruanda	1	1.16%		1	0.85%
Rumänien	1	1.16%		1	0.85%
Sambia	1	1.16%		1	0.85%
Saudi-Arabien			+1	1	0.85%
Singapur	1	1.16%	0*	1	0.85%
Thailand			+1	1	0.85%
Uruguay			+1	1	0.85%
Usbekistan			+1	1	0.85%
Vietnam			+1	1	0.85%
Σ	86	100.00%	32	118	100.00%

Tabelle 5: Identifizierung und Gewichtung der Jurisdiktionen (2/2)¹²¹

Die folgende Tabelle 6 zeigt, dass sich die Rangfolge der Regionen in Bezug auf die Gewichtung der Teilnehmenden nach der Adaption verändert. Positionen bestehen, jedoch verändert sich ihr Anteil im Vergleich zu allen Stellungnahmen signifikant. Zwar bleiben die Regionen mit den meisten Stellungnahmen weiterhin an den ersten beiden Stellen bestehen. Der europäische Anteil vermindert sich jedoch um 10,8% auf 41,5%, während sich der asiatische Anteil um rund 13,5% erhöht. In weiterer Folge tauschen

¹²¹ Die mit „0*“ gekennzeichneten Anpassungen sind Anpassungen, welche aufgrund der Korrektur einer Mehrfachberücksichtigung nicht berücksichtigt werden. Oder Anpassungen, welche im Fall von „-1*“ aufgrund der Vermeidung einer Mehrfachberücksichtigung vorgenommen wurden. Weitere Korrekturen wurden im Verlauf der Arbeit analog angewendet und werden aus diesem Grund nicht mehr erläutert.

die Ränge 3 und 5 bzw. 6 ihre Plätze. Lateinamerika wurde in Mittelamerika und Südamerika aufgeteilt. Somit rückt Ozeanien vom Ende in Abbildung 6 auf den vorletzten Platz auf.

Region	Anzahl Jurisdiktionen	Gewichtung	Gewichtung adaptiert
Europa	12	52.33%	41.53%
Asien	24	12.79%	26.27%
Südamerika	9	5.81%	11.02%
Afrika	5	11.63%	8.47%
Nordamerika	3	9.30%	7.63%
Ozeanien	3	6.98%	4.24%
Mittelamerika	1	1.16%	0.85%
Σ	57	100.00%	100.00%

Tabelle 6: Veränderung der Beteiligungsintensität als Folge der Adaption

3.4 Zuordnung der Stellungnahmen zu Interessengruppen

Wie bereits angeführt, werden die Stellungnahmen auf den RFI auch entsprechend der dem Prozess beteiligten Interessengruppen analysiert. Neben dem Ansässigkeitsstaat der Autoren ist die Frage, welcher Interessengruppe ein Autor angehört, von essentieller Bedeutung für das Ergebnis dieser Arbeit.¹²² In diesem Kapitel werden alle Interessengruppen identifiziert und wird so der Einfluss der Gruppen anhand von Gewichtungen aufgezeigt. Das Vorgehen dieser Analyse findet analog zur jenem der Analyse der geographischen Zugehörigkeit im vorherigen Kapitel statt. In Tabelle 7 werden die Interessengruppen, die zum Download bereitstehenden Stellungnahmen, vorgenommene Anpassungen und die daraus resultierenden Gewichtungen dargestellt. Wie nicht zuletzt durch den User Outreach dargelegt, war es zu erwarten, dass die Verteilung der Antworten über die teilnehmenden Interessengruppen relativ einseitig ausfällt.¹²³ Besonders hervorzuheben ist hier die quantitativ sehr schwache Resonanz bestimmter IG. Insgesamt gingen Stellungnahmen von acht unterschiedlichen Interessengruppen ein. Es sind Wirtschaftsprüfer, Standardsetter, Finanzinstitutionen, Abschlusssteller, Wissenschaft, Abschlussnutzer, Privatpersonen und eine Aufsichts- und Regulierungsbehörde vertreten. Jedoch gingen auf den RFI beispielsweise keine Stellungnahmen von Investoren ein. Auch wurden vier Stellungnahmen von Aufsichts-

¹²² Siehe 2.6.

¹²³ Siehe 2.5 und 2.6.

bzw. Regulierungsbehörden und die Stellungnahme einer Privatperson eingereicht, zudem von zwei externen Abschlussnutzern¹²⁴, einer Ratingagentur und einem Vertretungsorgan.¹²⁵

Interessengruppe	Anzahl archive.ifrs.org	Gewichtung	Anpassung	Anzahl adaptiert	Gewichtung adaptiert
Wirtschaftsprüfer	45	52.33%	+3	48	40.68%
Big Four	4	4.65%		4	3.39%
Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	8	9.30%	+3	11	9.32%
Interessenvertreter, Organisationen, Verbände	33	38.37%		33	27.97%
Standardsetter	17	19.77%	+25*	42	35.59%
Wissenschaft	6	6.98%	+1	7	5.93%
Abschlusssteller inkl. Interessenvertreter	7	8.14%		7	5.93%
Aufsichts- und Regulierungsbehörden	4	4.65%	+2	6	5.08%
Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	4	4.65%	+1	5	4.24%
Sonstige	3	3.49%		3	2.54%
Abschlussnutzer	2	2.33%		2	1.69%
Privatpersonen	1	1.16%		1	0.85%
Σ	86	100.00%	32	118	100.00%

Tabelle 7: Identifizierung und Gewichtung der Interessengruppen

Die Wirtschaftsprüfer sind mit 5,1% Vorsprung die am stärksten vertretene Interessengruppe. Zum Zweck der detaillierteren Betrachtung wird diese Gruppe nochmals in Big Four (Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PwC), andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Interessenvertreter, Organisationen, Verbände untergliedert.¹²⁶ Die Gruppe der Big Four beinhaltet die vier weltweit größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und erscheint in Anbetracht der Tatsache, dass der größte Teil der Stellungnahmen auf Wirtschaftsprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften oder deren Interessenvertretungen entfällt, als ein geeigneter Indikator für diese Interessengruppe. Der gesonderte Ausweis dieser Positionen soll die Tendenzen innerhalb dieser Gruppe noch besser darstellen. Die Gruppe der Wirtschaftsprüfer konnte infolge der Anpassung der Gewichtungen einen Zuwachs verzeichnen. Durch die Anpassung gewinnen die Wirtschaftsprüfer drei zusätzliche Stimmen. Zum einen kommt das aufgrund einer gemeinschaftlich ausgearbeiteten Stellungnahme zustande, zum anderen durch eine lateinamerikanische Gesellschaft, welche für vier unterschiedliche Jurisdiktionen Stellung bezieht.¹²⁷ Mit einer Gewichtung von 35,6% bilden die Standardsetter die zweitgrößte

¹²⁴ Vgl. IASB Paper 5, S. 6.

¹²⁵ Ebenda.

¹²⁶ Da diese Gruppe anhand der Identität ihrer Mitglieder definiert wurde, werden diese Gesellschaften im weiteren Verlauf der Arbeit namentlich genannt, während alle anderen Stellungnahmen neutral als „Stellungnahme“ bezeichnet werden.

¹²⁷ Vgl. 425_0/425_1; 485; 487.

Interessengruppe. Eine Untergliederung dieser Interessengruppe unterbleibt aus den folgenden Gründen: Einerseits gibt es lediglich zwei Stellungnahmen von Standardsettern. Andererseits werden alle vertretenen Standardsetter eindeutig identifiziert, so dass die gemeinsame Stellungnahme jeder Jurisdiktion zugeordnet werden kann. Die Standardsetter sind der größte Profiteur durch die Anpassung und Gewichtungen der Rohdaten für diese Arbeit. Der für den Löwenanteil (23) des Zuwachses von 25 Stellungnahmen verantwortliche Teil rührt hier von der Aufschlüsselung der gemeinsamen Stellungnahme einer Interessengemeinschaft (AOSSG) her.¹²⁸ Die übrigen (zwei) Mehrstimmen sind ebenfalls auf die Stellungnahme einer Interessenvertretung (GLENIF GLASS) zurückzuführen – eines Konsortiums aus lateinamerikanischen Standardsettern.¹²⁹ Mit 5,9% liegt der Anteil der wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen gleich auf jenem der Abschlussersteller. Aufsichts- und Regulierungsbehörden schlagen mit 5,1% zu Buche. Auch die Interessengruppe der Abschlussersteller enthält Stellungnahmen von Abschlusserstellern selbst und von Interessenvertretern. Zudem entfallen sechs Stellungnahmen auf Aufsichts- und Regulierungsbehörden. Der Anteil von Finanzinstitutionen beträgt mit fünf Stimmen insgesamt 4,2%. Hierzu zählen ein Kreditgeber mit Sitz in den USA, eine Kreditgebervereinigung, zwei Konsortien von Versicherern bzw. Versicherungsmathematikern und ein Versicherungsunternehmen, wobei die Versicherungsmathematiker gemeinsam Stellung bezogen und somit um eine Stimme korrigiert wurden. Unter Sonstige wurden zwei Stellungnahmen von Abschlussnutzern und eine Stellungnahme einer Privatperson in Rente zusammengefasst. Bei den Abschlussnutzern handelt es sich um eine Ratingagentur und ein Vertretungsorgan.¹³⁰ Die Privatperson bezeichnet sich selbst als Rentner und ist mit einer 0,8%-igen Gewichtung vertreten.¹³¹ Eine geringe Anzahl der Stellungnahmen beantwortet die Fragen wenig konkret und mit starkem Bezug auf nationale Reformbestrebungen.¹³² Eine Stellungnahme lässt erkennen, dass sich zum Zeitpunkt des Verfassens ein neuer Standard in dieser Jurisdiktion in der Entwicklungsphase befand.¹³³ Im Kontext dieser Art von Stellungnahmen umschriebene Antworten wurden, sofern eine der 26 Fragen zweifelsfrei zuordenbar war, herausgearbeitet. In weiterer Folge entscheidet sich eine Organisation bewusst zu einer Mehrfachantwort (vierfach),

¹²⁸ Vgl. 496.

¹²⁹ Vgl. 497.

¹³⁰ Siehe 2.5 und 2.6.

¹³¹ Vgl. 467.

¹³² Vgl. 442.

¹³³ Ebenda.

eine weitere Organisation greift lediglich einmal auf diese Möglichkeit zurück.¹³⁴ Alle vorgenommenen Korrekturen wurden analog zu jenen im vorherigen Kapitel für die Analyse der geographischen Zugehörigkeit angewendet mit dem Ziel, Doppelzählungen einzelner Organisationen bei der Quantifizierung zur Analyse der Gewichtung einzelner Interessengruppen zu vermeiden.¹³⁵ Im Folgenden werden die auf den RFI eingegangenen Stellungnahmen zu den 26 Fragen analysiert. Die Teilergebnisse der Analyse werden jeweils in absteigender Reihenfolge der gewichtigsten Interessengruppen nach dargestellt

¹³⁴ Vgl. 496; 591.

¹³⁵ Siehe 3.3.

4 Use by publicly traded entities (Frage S1)

4.1 Erläuterung der Fragestellung

Die Frage 1 thematisiert den 1. Abschnitt, also den Anwendungsbereich des Standards. Der Anwendungsbereich wird in Abschnitt 1.2 definiert, wohingegen die Abgrenzung der öffentlichen Rechenschaftspflicht in Abschnitt 1.3 stattfindet.¹³⁶ Auf diesen Unterabschnitt konzentriert sich die Frage. Seit dem Inkrafttreten des IFRS for SMEs sind Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden, von der Verwendung des IFRS for SMEs ausgeschlossen. Nach Auffassung des IASB haben diese Unternehmen die full IFRS anzuwenden. Jedoch sind interessierte Parteien der Ansicht, dass Regierungen und Regulatoren jeder Jurisdiktion selbst über die Anwendbarkeit entscheiden sollten.¹³⁷

4.2 Wirtschaftsprüfer

37¹³⁸ Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer lehnen den Vorschlag des IASB ab. 2 können der Zustimmung zur vom IASB vorgeschlagenen Überarbeitung des Anwendungsbereiches zugeordnet werden.¹³⁹ 5 Stellungnahmen schlagen eine alternative Lösung der Fragestellung vor. Des Weiteren haben 4 Parteien die Frage nicht beantwortet.

Big Four

Ernst & Young, KPMG und PwC stimmen gegen die vorgeschlagene Überarbeitung des Anwendungsbereiches. Zudem bringt speziell PwC zum Ausdruck, dass über den Anwendungsbereich des IFRS for SMEs die jeweils zuständige Jurisdiktion entscheiden sollte.¹⁴⁰ KPMG argumentiert im Hinblick auf börsennotierte Unternehmen mit einer erheblichen öffentlichen Rechnungslegungspflicht, welcher der Standard in keiner Weise gerecht wird.¹⁴¹ Deloitte weicht von dieser Linie ab und entscheidet sich für die offene Option (c) und erläutert dies. Grundsätzlich sei man zwar der Auffassung, dass es im Ermessen einer jeden Jurisdiktion selbst liegt, ob der IFRS for SMEs für nicht öffentlich rechnungslegungspflichtige Unternehmen zu erlauben ist. Jedoch sei es viel

¹³⁶ Zusätzlich zur Nummerierung werden bei den Quellenangaben für die Analyse auch die entsprechenden Dokumentenseiten der Stellungnahmen zur besseren Nachvollziehbarkeit angegeben.

¹³⁷ Vgl. RFI, S. 13.

¹³⁸ Quantitative Angaben, welche der Benennung einer Anzahl von Stellungnahmen in einer Kategorie im Verlauf der Analyse dienen, werden nachfolgend primär in Nummern bzw. Zahlen dargestellt. Stellenweise werden Prozentangaben bevorzugt oder zur besseren Darstellbarkeit der Mehrheitsverhältnisse ergänzt.

¹³⁹ Vgl. 308_1, S. 1 f.

¹⁴⁰ Vgl. 450, S. 1.

¹⁴¹ Vgl. 461, S. 2.

wichtiger ein klares Statement darüber zu liefern, für welchen Unternehmenstyp der Standard, neben dem im 1. Abschnitt genannten Geltungsbereich, überhaupt entwickelt wurde. Dies würde eine klarere Vorstellung davon vermitteln, ob und in welchem Ausmaß Erweiterungen für bestimmte Unternehmenstypen notwendig seien.¹⁴²

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Auch stimmen 9 andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegen die Überarbeitung. 1 Unternehmen stimmt für die vorgeschlagene Überarbeitung und 1 Unternehmen wählt mit folgender Begründung auch hier die Option (c) mit folgender Begründung. Es wird angemerkt, dass der Standard einem öffentlich rechnungslegungspflichtigen Unternehmen die Anwendung genau genommen nicht verbietet. Jedoch stünde dies im Widerspruch mit Paragraph 1.5. Weiter wird auch hier argumentiert, dass die Entscheidung jeder Jurisdiktion überlassen werden sollte. Gesetzgeber und Regulierungsbehörden werden eindringlich gebeten zu prüfen, welche Unternehmen für die Anwendung des Standards zugelassen werden sollen. Eine konkrete Definition ist nach der Meinung des Stellungnehmenden unabdingbar.¹⁴³

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

25 Stellungnahmen dieser Gruppe lehnen die Überarbeitung ab. Eine häufige Begründung wird hier in dem Design des IFRS for SMEs gesehen. Der Standard war nach Ansicht der Mehrheit der Stellungnehmenden nie für öffentlich rechnungslegungspflichtige Unternehmen konzipiert worden. So entsprechen die Offenlegungspflichten nicht dem den Meinungen entsprechenden Umfang.¹⁴⁴ 1 Stellungnahme der Interessenvertreter optiert für die Überarbeitung ohne direkt damit verbundene Bedingungen und 3 weitere wählen Antwort (c). Die Begründungen für die Option zur offenen Antwort fallen unterschiedlich aus. 1 Stellungnahme führt mit ihren wesentlichen Punkten bereits genannte Argumente an. Hierzu gehört vor allem die aus ihrer Sicht gegebene Unzulänglichkeit des Standards, Informationen von börsennotierten Unternehmen adäquat, dem hohen Niveau der öffentlichen Rechenschaftspflicht entsprechend, darzustellen. Deswegen wird vorgeschlagen dem Standard Textpassagen hinzuzufügen, in welchen erklärt wird warum der IFRS for SMEs für diesen Zweck ungeeignet ist.¹⁴⁵

¹⁴² Vgl. 402, S. 3.

¹⁴³ Vgl. 449, S. 2 f.

¹⁴⁴ Vgl. 470, S. 2.

¹⁴⁵ Vgl. 468, S. 8.

1 Stellungnahme erkennt die Zuständigkeit der Regierungen an und moniert gleichzeitig die Unzulänglichkeit von Regelungen zu Erlaubnissen und Verboten für die Anwendung des Standards per Definition. Das fördere die globale Anwendbarkeit aufgrund einer stark unterschiedlichen Rechtsprechung weltweit nicht.¹⁴⁶ Des Weiteren lehnt 1 Stellungnahme den IFRS for SMEs als zusätzliche Möglichkeit zur Offenlegung von Informationen für öffentlich rechnungslegungspflichtige Unternehmen ab.

4.3 Standardsetter

36 Antworten der Gruppe der Standardsetter stimmen gegen den Vorschlag des IASB und für das Beibehalten der bestehenden Regelung. 2 Stellungnahmen stimmen für die Anpassung des Anwendungsbereiches und 3 Stellungnahmen führen alternative Lösungsvorschläge an. Die Stellungnahmen, welche die alternative Antwortmöglichkeit (c) wählen, begründen das wie folgt. 1 Stellungnahme fordert die Abgrenzung des IASB von früheren Debatten zu diesem Thema, da man den Eindruck gewinne das IASB sei sich seiner Rolle nicht bewusst. Um eine Basis zu schaffen, auf welcher der Standard sinnvoll weiterentwickelt werden kann, müsse das IASB, als der Standardsetter, grundlegende Annahmen zur Entwicklung des SME-Standards definieren. Dazu gehöre jedoch nicht den Anwendungsbereich des Standards zu limitieren und damit die Rolle eines Regulators einzunehmen.¹⁴⁷ 1 Stellungnahme äußert starke Bedenken gegen die Anwendung durch Unternehmen, für welche der Standard nicht entwickelt wurde.¹⁴⁸ 1 Stellungnahme begründet ihre Optierung zur alternativen Antwortmöglichkeit mit einem wenig effektiven Weg, die angestrebte weltweite Akzeptanz des IFRS for SMEs voranzutreiben.¹⁴⁹

4.4 Wissenschaft

4 Stellungnahmen der Gruppe der wissenschaftlichen Organisationen stimmen gegen die Überarbeitung des Standards. Die Begründungen fallen relativ einheitlich aus. Für Unternehmen deren Eigenkapital öffentlich gehandelt wird, wird die verpflichtende Anwendung der full IFRS im Hinblick auf Transparenz und Informationssymmetrie als unverzichtbar angesehen.¹⁵⁰ 2 Stellungnahmen votieren für die Überarbeitung gemäß Vorschlag seitens IASB. Dies wird in einer Stellungnahme mit dem vorherrschenden

¹⁴⁶ Vgl. 429, S. 4.

¹⁴⁷ Vgl. 407, S. 4 f.

¹⁴⁸ Vgl. 591, S. 7.

¹⁴⁹ Vgl. 6772, S. 5 f.

¹⁵⁰ Vgl. 471, S. 2; 475, S. 2; 498, S. 2.

Wettbewerb zwischen den full IFRS und den IFRS for SMEs begründet. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereiches würde dieser Wettbewerb gestärkt und nach Ansicht der Stellung beziehenden Organisation kann so von zwei qualitativ hochwertigen Rechnungslegungsstandards profitiert werden.¹⁵¹ Die zweite Stellungnahme für die Überarbeitung führt lediglich an, dass jede Jurisdiktion eigenständig darüber entscheiden können soll, ob der Standard für börsennotierte Unternehmen zur Anwendung erlaubt wird.¹⁵² 0 Stellungnahmen stimmen für die alternativen Option (c).

4.5 Abschlussersteller

In dieser Gruppe optiert 1 Stellungnahme gegen die Überarbeitung und begründet das einerseits mit dem teilweise überflüssigen Dasein des IFRS for SMEs in Deutschland und der Schweiz. Auch werden für diese Unternehmen teilweise unzureichende Offenlegungspflichten moniert und es wird auf die full IFRS bzw. die Schweizer GAAP verwiesen. Jedoch wird gleichzeitig erkannt, dass für diese Unternehmen der Aufwand zum Erstellen des Abschlusses nach den full IFRS zu hoch ist. Somit wird der IFRS for SMEs nicht nur wegen seines Vorteils in Form der internationalen Akzeptanz und der besseren Vergleichbarkeit als attraktiv angesehen. Jedoch fehle es dem Standard hierfür noch immer an Flexibilität.¹⁵³ 1 Stellungnahme beantwortet die Frage nicht und 57,1% (4) sprechen sich für die Überarbeitung aus. Einerseits wird erkannt, dass sich die Anzahl der Anwender des IFRS for SMEs durch diesen Schritt wahrscheinlich zwar deutlich erhöhen würde. Indes sollte klar dargelegt werden, dass der Standard in erster Linie für nicht börsennotierte Unternehmen entwickelt und somit nicht weit verbreiteten detaillierten Offenlegungsstandards entspricht.¹⁵⁴ Auch werden bereits von anderen Interessengruppen aufgegriffene Begründungen verwendet. Hier sind beispielsweise das Recht der eigenständigen Regulierung einer jeden Jurisdiktion und die Unklarheit darüber zu nennen, wieso das IASB diese Regulierung übernehmen will.¹⁵⁵ 0 Stellungnahmen entscheiden sich für die neutrale Antwort (c).

4.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

3 (50%) beantworten die Frage S1 nicht. Ebenfalls 3 stimmen jeweils für eine der drei Antwortmöglichkeiten. So ist 1 Stellungnahme gegen und 1 Stellungnahme für die

¹⁵¹ Vgl. 406, S. 2 f.

¹⁵² Vgl. 472, S. 2.

¹⁵³ Vgl. 353, S. 2.

¹⁵⁴ Vgl. 332, S. 3.

¹⁵⁵ Vgl. 438, S. 2; 490_1, S. 3.

Überarbeitung entsprechend dem Vorschlags des IASB, während 1 weitere Stellungnahme die alternative Option (c) wählt und dies damit begründet, dass die Frage aufgrund der EU Verordnung 1606 vom 19. Juli 2002 überflüssig sei. Denn diese besagt, dass die Mitgliedstaaten dazu befähigt sind den Anwendungsbereich der IFRS selbst zu bestimmen.¹⁵⁶

4.7 Finanzinstitutionen

2 Finanzinstitutionen antworten auf diese Frage nicht. 0 Stellungnahmen sprechen sich für und 1 Stellungnahme gegen die Überarbeitung des Anwendungsbereiches aus. Die Begründung für die Ablehnung der vorgeschlagenen Erweiterung des Anwendungsbereiches des IFRS for SMEs liegt zum einen darin, dass öffentlich gehandeltes Eigenkapital als wichtigster Indikator für die Anwendung der full IFRS gilt. Zum anderen ist die Wichtigkeit eines für Investoren einheitlichen Erscheinungsbildes der Rechnungslegung solcher Unternehmen nicht zu unterschätzen. Zudem spricht sich die Organisation gegen Bedenken anderer Interessengruppen und somit für die sich möglicherweise ändernde Rolle des IASB bei der Zuständigkeit in Fragen des Anwendungsbereiches aus. So sollte sich das IASB nach der Meinung dieser Stellungnahme nicht generell auf die Fähigkeit der Jurisdiktionen verlassen Entscheidungen zu treffen.¹⁵⁷ 1 Stellungnahme optiert zur Antwort (c). Zwar bezieht die Organisation keine eindeutige Stellung, wegen ihrer zweideutigen Antwort wurde sie jedoch der offenen Antwort (c) zugeordnet. Grundlegend ist man ebenfalls der Meinung, dass der Standard keiner spezifischen Definition bedürfe. Eine solche den Anwendungsbereich nur unnötig einschränkende Regelung könnte für lokale Regularien konfliktäre Unsicherheiten hervorrufen. Jedoch ist man gleichzeitig der Auffassung, dass dies jede Jurisdiktion selbst entscheiden muss.¹⁵⁸

4.8 Sonstige

In dieser Gruppe stimmen 2 (66,7%) gegen die Überarbeitung und 1 Stellungnahme für die Überarbeitung des Anwendungsbereiches. 0 Stellungnahmen stimmen für die Überarbeitung.

¹⁵⁶ Vgl. 405_0, S. 2.

¹⁵⁷ Vgl. 346, S. 2.

¹⁵⁸ Vgl. 465, S. 1 f.

Abschlussnutzer

Die Stellungnahmen der AN sind ausgewogen, 1 Stimme für und 1 Stimme gegen die Überarbeitung. Die Stellungnahme, welche für (a) stimmt, begründet ihre Haltung mit dem Argument, dass die Organisation generell gegen die Ausweitung des IFRS für SME ist. Es werden Konsistenz in der Anwendung und detailliertere Offenlegungspflichten entsprechend jenen der full IFRS gefordert.¹⁵⁹ Die Organisation, welche für die Überarbeitung Stellung bezieht, begründet das mit eigenen Erfahrungen ihrer Mitglieder. In vielen Ländern der Mitglieder gibt es sogenannte Junior Exchanges. Zu ihnen gehören beispielsweise Kanadas TSXV und der NEX. Solche Junior Exchanges bieten eine Handelsplattform für börsennotierte Unternehmen, welche unter die Zulassungsvoraussetzungen zur Aufnahme in die führenden Handelsplätze gefallen sind. Für solche Aktienmärkte sollte der IFRS for SMEs nach Ansicht dieser Organisation erlaubt werden.¹⁶⁰

Privatperson

Auch die einzige teilnehmende Privatperson ist der Ansicht, dass der Anwendungsbereich nicht geändert werden soll. Die Begründung bezieht sich auf die Tatsache, dass Anleger und andere Stakeholder von diesen Unternehmen nicht von einem wesentlichen Einfluss ausgehen können. So ist es ihnen nicht möglich Informationen auf anderem Weg als über die Einsicht von Jahresabschlüssen zu erlangen. Daher sind Offenlegungspflichten unverzichtbar, die über jene des IFRS for SMEs hinausgehen und den full IFRS entsprechen.¹⁶¹

4.9 Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung aller Gewichtungen gibt es bei der ersten Frage 82 (69,5%) ablehnende und 12 (10,2%) zustimmende Stellungnahmen. Weitere 10 (8,5%) entschieden sich für die alternative Antwortmöglichkeit, forderten eine differenzierte Umsetzung der Überarbeitung des Anwendungsbereiches und begründeten diesen Schritt mit unterschiedlichen Argumenten. 14 (11,9%) antworteten nicht. Bis auf wenige Ausnahmen überwiegt in den Interessengruppen die Überzeugung, dass der Anwendungsbereich des IFRS for SMEs nicht überarbeitet werden soll. Lediglich die Abschlussersteller weichen hiervon deutlich ab. Mit zwei Dritteln votieren diese für die

¹⁵⁹ Vgl. 373, S. 3.

¹⁶⁰ Vgl. 421, S. 1 f.

¹⁶¹ Vgl. 467, S. 2.

Überarbeitung entsprechend der vom IASB vorgeschlagenen Form. Aufsichts- und Regulierungsbehörden votieren gleichstimmig für alle drei Antworten und die Abschlussnutzer mit 1 Stellungnahme für und 1 gegen die Überarbeitung.

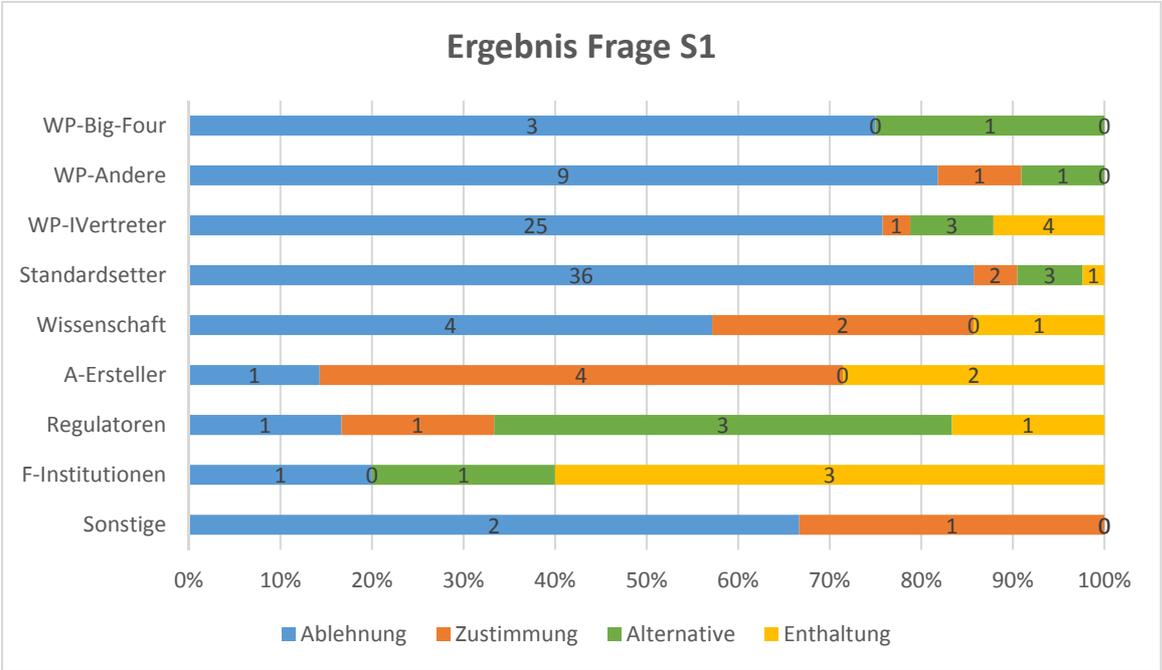


Abbildung 6: Ergebnis Frage S1

5 Use by financial institutions (Frage S2)

5.1 Erläuterung der Fragestellung

Die zweite Frage bezieht sich ebenfalls auf den Abschnitt 1.3 des Standards, genauer auf den Abschnitt 1.3 b). Die Anwendung des IFRS for SMEs ist auch für Unternehmen ausgeschlossen, welche „für einen großen Kreis von Dritten in Treuhändereigenschaft Vermögenswerte verwalten“¹⁶². Nach der bisherigen Auffassung des IASB qualifiziert das zur öffentlichen Rechnungslegungspflicht und somit zur Anwendung der full IFRS. Auch bei dieser grundlegenden Frage sind einige Parteien der Auffassung, dass jede Jurisdiktion individuell selbst entscheiden soll, welcher Standard zur Anwendung zu kommen hat, und das IASB diese Entscheidung nicht vorwegnehmen sollte.¹⁶³

5.2 Wirtschaftsprüfer

28 (58,3%) der Gruppe der Wirtschaftsprüfer äußern sich gegen den Vorschlag den Anwendungsbereich aufzuweichen. Über 27% (13) der Organisationen teilen diese Meinung nicht, wovon 12,5% (6) für eine Überarbeitung in der vorgeschlagenen Form stimmen und 14,6% (7) der alternativen Antwortmöglichkeit (c) zugerechnet werden.

Big Four

PwC stimmt als einziges Mitglied der Big Four gegen den Vorschlag. Deloitte, KPMG und PwC optieren zu Antwort (c). Deloitte verweist auf die erste Frage und führt dieselbe Begründung an.¹⁶⁴ EY äußert, dass man prinzipiell auch gegen die vorgeschlagene Überarbeitung eingestellt ist, jedoch glaubt man auch dass es keine industriebezogene Restriktion des Anwendungsbereiches geben sollte. Dies spiegelt auch bei EY die Position der Antwort auf die erste Frage wider. Einerseits wird die Überarbeitung abgelehnt, indes soll jedem Rechtsbereich genug Freiraum für die eigene Regulierung eingeräumt werden.¹⁶⁵ KPMG führt dieses Argument ebenfalls auf und detailliert weiter, dass dies mit der Aufsichtspflicht des IASB vereinbar sei.¹⁶⁶

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Bei der Untergruppe der anderen WP-Gesellschaften votieren 9 (81,8%) gegen die Überarbeitung und 1 Stellungnahme dafür. 1 weitere entscheidet sich von den vorgegebenen Antwortmöglichkeiten abzuweichen und wählt die Alternative. Als Gründe für

¹⁶² Kirsch et al., S. 3.

¹⁶³ Vgl. RFI, S. 14.

¹⁶⁴ Siehe 4.2.

¹⁶⁵ Vgl. 528, S. 8.

¹⁶⁶ Vgl. 461, S. 2.

die Ablehnung wird zum einen der Glaube angeführt, dass man die Entscheidung nicht ausschließlich den Jurisdiktionen selbst überlassen dürfe. So ist die Mehrheit davon überzeugt, dass der IFRS for SMEs keine ausreichende Qualität des Jahresabschlusses für Finanzinstitutionen gewährleisten kann.¹⁶⁷ Die für die Überarbeitung stimmende Organisation begründet ihren Schritt mit ihrer Überzeugung, dass jeder Jurisdiktion die Möglichkeit zugestanden werden muss selbst zu entscheiden, ob man Finanzinstitutionen die Anwendung des IFRS for SMEs erlauben möchte.¹⁶⁸ Auch werden Argumente aufgrund der Ähnlichkeit zur ersten Frage wiederholt. So zum Beispiel die alternative Antwort, welche im Wesentlichen Argumente aufgreift die auch bereits von anderen angeführt wurden. Hierzu zählt die Notwendigkeit einer Definition der Public Accountability.¹⁶⁹

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die Meinungsverteilung der größten Untergruppe der Wirtschaftsprüfer spiegelt ein ähnliches Bild wider. Die absolute Mehrheit der Stellungnahmen (21) fällt für das Beibehalten der bisherigen Regelung aufgrund der bereits genannten Gründe aus. 5 Organisationen stimmen für die Abänderung und 3 Stellungnahmen werden der alternativen Antwort zugerechnet. 1 dieser 3 Stellungnahmen führt beispielsweise neue Aspekte eines auftretenden Problems an. Zwar ist man prinzipiell auch der Meinung, dass Finanzinstitutionen und vergleichbare Unternehmen einer besonderen öffentlichen Rechenschaftspflicht unterliegen müssen, jedoch ist man bei der Einführung ähnlicher Standards im Vereinigten Königreich auf Probleme gestoßen, die man so nicht erwartet hat. So ist die Frage der Definition von Finanzinstitutionen aufgrund diverser Variablen, also wann ein Unternehmen unter diese spezielle Gattung einzuordnen ist, nicht ganz einfach zu klären. Um lokale Regulatoren in ihrer Entscheidung zu unterstützen, wird zudem wiederholt um Aufklärung gebeten, warum diese Unternehmen von der Anwendung des IFRS for SMEs ausgeschlossen wurden.¹⁷⁰

5.3 Standardsetter

Von den 42 zu dieser Interessengruppe zugerechneten Stellungnahmen stimmen 34 (81%) dagegen, die bestehenden Voraussetzungen für Finanzinstitutionen und andere Unternehmen, welche Vermögenswerte für eine weite Gruppe von Außenstehenden

¹⁶⁷ Vgl. 447, S. 5 f.; 470, S. 4; 434, S. 2 f.; 416, S. 5; 415_1, S. 3.

¹⁶⁸ Vgl. 308, S. 2.

¹⁶⁹ Vgl. 449, S. 3.

¹⁷⁰ Vgl. 468, S. 9 f.

als eines ihrer Hauptgeschäftsfelder halten, zu ändern. 2 Stellungnahmen sprechen sich für die Überarbeitung aus und 5 dagegen. Eine Stellungnahme liefert keine Antwort zu dieser Frage. Die überwiegende Meinung der ablehnenden Stellungnahmen ist jene, dass der IFRS for SMEs nicht für diesen Anwendungszweck geschaffen wurde. Jedoch wird auch oft angemerkt, dass dennoch jede Jurisdiktion selbst über die Anwendbarkeit der full IFRS und die damit verbundene öffentliche Rechnungslegungspflicht der Unternehmen entscheiden sollte.¹⁷¹ Eine Organisation, welche sich für die Überarbeitung entsprechen dem Vorschlag ausspricht, führt denselben Grund an.¹⁷² Eine weitere Organisation gibt zu bedenken, dass es Finanzinstitutionen gibt die zu klein sind, um die full IFRS anzuwenden, und keine komplexen Transaktionen haben. Diese Unternehmen könnten von dem IFRS for SMEs profitieren.¹⁷³ Von den 5 neutralen Stellungnahmen (11,9%) welche sich auf diese Frage beziehen, verweisen alle verfassenden Organisationen auf die von ihnen angeführte Begründung zur ersten Frage.¹⁷⁴

5.4 Wissenschaft

5 (71,4%) äußern sich gegen die Überarbeitung und 1 Stellungnahme für die Überarbeitung. 1 Stellungnahme beantwortet die zweite Frage nicht. Auch die Stellungnahmen dieser Gruppe verweisen auf die Begründungen ihrer Antworten auf die vorherige Frage oder verdeutlichen die Ähnlichkeit beider Fragen durch annähernd identische Antworten.¹⁷⁵ Eine die Überarbeitung befürwortende Organisation spricht von der Besetzung einer Vertrauensposition durch Finanzinstitutionen, weshalb die Schaffung klarer Linien nur für diese Unternehmen im Widerspruch zum Transparenzprinzip und zur Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung stünde. Also sollten die full IFRS angewendet werden.¹⁷⁶ Die zustimmende Stellungnahme wurde offensichtlich vom FRS 102 beeinflusst, welcher auf dem IFRS for SMEs basiert, der eine vergleichbare Regelung im Vereinigten Königreich und in Irland vorsieht.

¹⁷¹ Vgl. 329, S. 4.

¹⁷² Vgl. 440_1, S. 1.

¹⁷³ Vgl. 454, S. 2 f.

¹⁷⁴ Vgl. 478, S. 2; 431, S. 10; 591, S. 8; 407, S. 5; 6772, S. 6.

¹⁷⁵ Vgl. 406, S. 3; 471, S. 2; 475, S. 2; 498, S. 2.

¹⁷⁶ Vgl. 475, S. 2.

5.5 Abschlussersteller

Von den 7 Stellungnahmen dieser Gruppe geben 2 (28,6%) keine Antwort zu dieser Frage. Ebenfalls 2 Organisation sprechen sich gegen und 2 für die Überarbeitung aus. Zwar wird einerseits der Wunsch zur Anwendung des IFRS for SMEs für Finanzinstitutionen anerkannt, welche nicht unter die Anwendungspflicht der full IFRS fallen. Jedoch wird die alternative Anwendung des IFRS for SMEs strikt abgelehnt und darauf verwiesen, dass Leasinggeber per Definition nicht notwendigerweise der öffentlichen Rechnungslegungspflicht unterliegen. Diese sollten ausdrücklich in Diskussionen mit eingeschlossen werden, wenn von Finanzinstitutionen und ähnlichen Unternehmen gesprochen wird.¹⁷⁷ Auch wird ein Argument der stark zunehmenden Komplexität aufgeführt, falls der Standard dahingehend überarbeitet wird.¹⁷⁸ Als Gründe für die Überarbeitung werden lediglich bereits zur Beantwortung der vorherigen Frage genannte Argumente vorgetragen.¹⁷⁹

5.6 Aufsicht- und Regulierungsbehörden

Als einzige wird die zweite Frage von jedem Mitglied dieser Interessengruppe beantwortet. 2 Stellungnahmen (33,3%) votieren für die Überarbeitung, 1 dagegen und 1 für die alternative Antwort. Die alternative Antwort greift erneut die Begründung zur Frage 1 auf. Aus Sicht des stärksten Argumentes von einer Organisation, welche als einzige Frage die Frage 2 beantwortet, wirkt sich nicht allein die Größe einer Finanzinstitution auf die Relevanz des öffentlichen Interesses der Unternehmung aus. So können auch kleine Finanzinstitutionen ein hohes Risiko für ihre Stakeholder und sogar das Finanzsystem per se verkörpern.¹⁸⁰ Auch die 2 zustimmenden Stellungnahmen bringen neue Aspekte ein. So wird von einer Organisation um Verfahrensregeln für den Fall gebeten, wenn eine Finanzinstitution nur für eine geringe Anzahl von Investoren Vermögen hält bzw. diese nicht als Außenseiter gelten.¹⁸¹ Die andere Organisation bemerkt, dass auch KMU-qualifizierende Kriterien von vielen Jurisdiktionen unterschiedlich ausgelegt werden, weswegen sie der Meinung ist, dass diese Verhaltensweise auch auf Finanzinstitutionen ausgeweitet werden sollte.¹⁸²

¹⁷⁷ Vgl. 423, S. 4.

¹⁷⁸ Vgl. 323, S. 4.

¹⁷⁹ Vgl. 438, S. 3; 490_1, S. 3 f.

¹⁸⁰ Vgl. 19955, S. 1 f.

¹⁸¹ Vgl. 354, S. 3.

¹⁸² Vgl. 510, S. 2.

5.7 Finanzinstitutionen

3 wurden der Zustimmung zur Überarbeitung gemäß Vorschlag des IASB zugerechnet. So wird die Behandlung von Finanzinstitutionen in dieser Gruppe bisher als zu restriktiv eingestuft. Dabei weichen die Ansichten der Organisationen zum Teil deutlich von jenen des IASB ab. So wird beispielsweise die Ansicht vertreten, dass Interessen von börsennotierten Unternehmen nicht zwangsläufig dieselben sind wie von Unternehmen, welche Vermögenswerte für Außenstehende halten.¹⁸³ 1 Stellungnahme beantwortet diese Frage nicht.

5.8 Sonstige

Von den 3 Stellungnahmen dieser Gruppe votieren 2 für die Überarbeitung und 1 dagegen.

Abschlussnutzer

Das Verhältnis innerhalb der AN ist ausgewogen. 1 Organisation stimmt für und 1 gegen die Überarbeitung. 1 Stellungnahme stimmt der Ansicht des IASB bedingungslos zu. Die andere widerspricht und bekräftigt ihre Position mit dem Argument der Unverhältnismäßigkeit der Kosten für die Aufstellung der full IFRS. Denn beispielsweise haben einige kanadische und asiatische Kreditgebervereinigungen eine Bilanzsumme von nur bis 10 Millionen Dollars.¹⁸⁴

Privatperson

Die einzige Stellungnahme einer Privatperson äußert sich entschieden für die Überarbeitung. Es wird angemerkt, dass die Anwendung der full IFRS für kleine und mittlere Finanzinstitutionen abgelehnt wird. So soll nach Ansicht dieser Stellungnahme des IFRS for SMEs auf jene Finanzinstitutionen anzuwenden erlaubt sein, welche wegen ihrer Größe bei der Aufstellung nach den full IFRS mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand konfrontiert wären.¹⁸⁵

¹⁸³ Vgl. 346, S. 2 f.

¹⁸⁴ Vgl. 421, S. 2.

¹⁸⁵ Vgl. 467, S. 3 f.; 421, S. 2.

5.9 Zusammenfassung

Bei der Beantwortung dieser Frage stehen 75 (63,56%) ablehnende 18 (15,3%) zustimmenden Stellungnahmen gegenüber. 13 (11%) äußern sich in Form einer neutralen Antwort und geben eine alternative Begründung an. 12 Stellungnahmen äußern sich zu dieser Frage weder direkt noch indirekt.

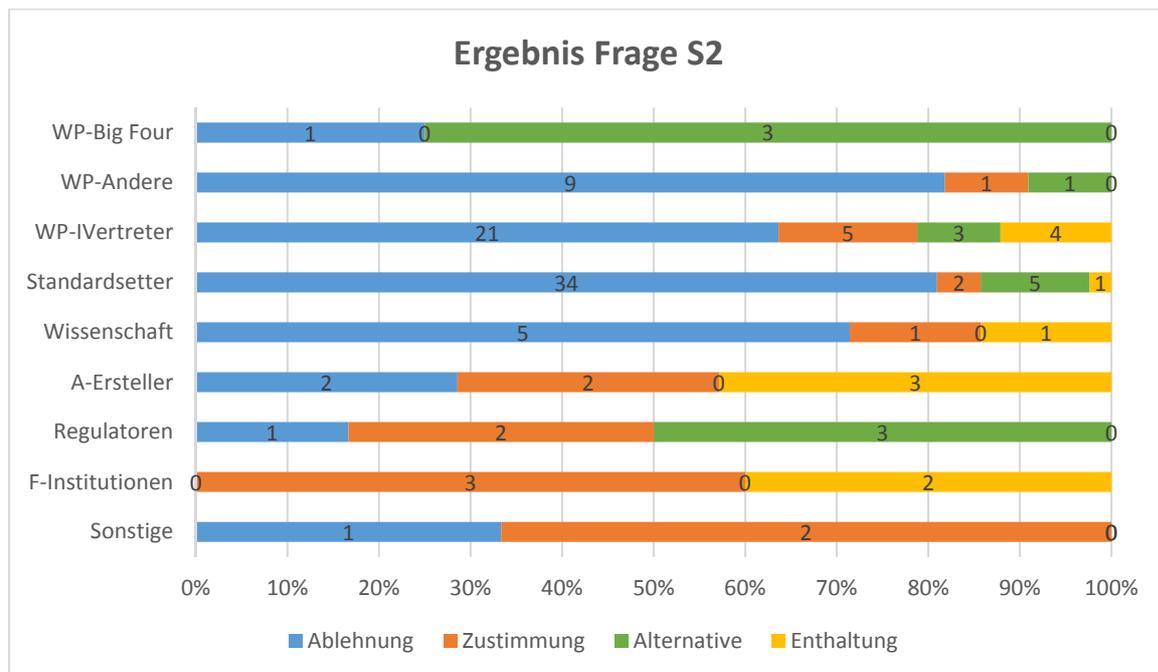


Abbildung 7: Ergebnis Frage S2

Die Mehrheit der Organisationen ist der Meinung, dass Finanzinstitutionen auch weiterhin vom Anwendungsbereich des IFRS for SMEs ausgeschlossen bleiben sollten. Jedoch findet bei dieser Frage eine Verschiebung der Gewichtung zwischen den Interessengruppen statt. Am deutlichsten wird dies bei der Interessengruppe der Finanzinstitutionen. Die überwiegend ablehnende Haltung der ersten Frage hat also spürbar (um 8,5%) nachgelassen. Die häufigsten Argumente gegen die Überarbeitung werden mit der Komplexität der Darstellung der den wirklichen Gegebenheiten entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Finanzinstitutionen begründet. Der IFRS for SMEs wurde nach dieser Argumentation nicht für derart komplexe Unternehmen konstruiert und kann den Ansprüchen der externen Abschlussadressaten so nicht gerecht werden. Darüber hinaus finden zahlreiche Kommentare Anklang, welche diese Entscheidungskompetenz einer jeden Jurisdiktion selbst zusprechen, auch wenn die Stellungnahmen der Überarbeitung grundsätzlich ablehnend gegenüberstehen.

6 Clarification of use by not-for-profit entities (Frage S3)

6.1 Erläuterung der Fragestellung

Auch die dritte Frage bezieht sich auf den Anwendungsbereich des Standards. Bisher ist unklar, ob NPOs (Non-Profit-Organisationen) unter den Anwendungsbereich des IFRS for SMEs fallen. Da der Standard keine entsprechende Regelung enthält, fragen sich interessierte Parteien, ob das Werben für Geldmittel und das Annehmen von Zuwendungen eine NPO automatisch öffentlich rechnungslegungspflichtig machen.¹⁸⁶

6.2 Wirtschaftsprüfer

44 Stellungnahmen der zahlenmäßig am stärksten vertretenen Interessengruppe können bei dieser Frage eindeutig einer Antwortmöglichkeit zugewiesen werden. Insgesamt stimmen 21 (43,8%) Organisationen für eine Überarbeitung, 15 (31,3%) sind dagegen und 8 (16,7%) sehen eine alternative Vorgehensweise als angemessen an.

Big Four

Deloitte und PwC sprechen sich gegen eine Überarbeitung aus. Deloitte begründet diesen Schritt mit dem Verweis auf eine seiner früheren Stellungnahmen vom 22. Juli 2011 und den Bericht der letzten Strategieüberprüfung der IFRS Foundation, den Bericht IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade. Dort erklärten die IFRS Foundation Trustees, dass sich die Stiftung und das IASB auch weiterhin auf gewinnorientierte Organisationen konzentrieren sollten. Deloitte ist also der Meinung, dass der IFRS for SMEs keine Regelung über die Anwendung für private NPOs enthalten sollte, solange die IFRS Foundation Trustees es ablehnen.¹⁸⁷ Ernst & Young spricht sich für die Überarbeitung des Anwendungsbereiches und der damit verbundenen Regelung gegen die automatische Klassifizierung von NPOs als öffentlich rechenschaftspflichtige Organisationen aus. Jedoch ist man der Ansicht, dass NPOs nicht automatisch von der Anwendung des IFRS for SMEs ausgeschlossen werden sollten. Nach der Ansicht von EY obliegt dieser Schritt lokalen Regulatoren. Es wird weiter argumentiert, dass sich das IASB gut überlegen muss, ob NPOs die Anwendung gestattet werden soll. So könnten beispielsweise Pensionsfonds von der Anwendung des IFRS for SMEs profitieren, welche bisher von der Anwendung ausgeschlossen sind.¹⁸⁸ KPMG entscheidet sich für die neutrale Antwort (d)

¹⁸⁶ Vgl. RFI, S. 15.

¹⁸⁷ Vgl. 402, S. 4.

¹⁸⁸ Vgl. 528, S. 10 f.

und begründet das mit der unklaren Definition der die öffentliche Rechenschaftspflicht auslösenden Tatbestände. Darum wird nach einer eindeutigen Definition für NPO und der eindeutigen Klärung der Phrase „holds assets in a fiduciary capacity“ verlangt.¹⁸⁹

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Noch eindeutiger fallen die Positionen dieser Untergruppe aus. 5 Stellungnahmen (45%) der anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften optieren für die Klarstellung, dass NPOs nicht automatisch der öffentlichen Rechnungslegungspflicht unterliegen, und sprechen sich gleichzeitig für die mögliche Anwendung des IFRS for SMEs durch NPOs unter bestimmten Voraussetzungen aus. Eine dieser Stellungnahmen führt an, dass man davon ausgehe, das IASB habe die Einstufung von NPOs als öffentlich rechenschaftspflichtige Organisationen beim Erarbeiten des Standards nicht beabsichtigt.¹⁹⁰ Eine weitere Stellungnahme greift mehr aus Sicht des Verfassers offene Fragen des Anwendungsbereiches des Standards auf und fordert deren Klärung, ohne diese konkret zu benennen.¹⁹¹ Eine andere Stellungnahme führt an, dass Spender selbst in der Lage sein sollten eine Spende entsprechend ihren Bedürfnissen nach öffentlicher Rechenschaftspflicht zu platzieren.¹⁹² 1 Stellungnahme äußert sich ebenfalls für die Klarstellung, fordert jedoch die pauschale Klassifizierung von NPOs als öffentlich rechnungslegungspflichtig. Diese Entscheidung wird mit der erhöhten Komplexität der Struktur vieler NPOs und deren Position als „Quasi-Alternativregierung“ gerechtfertigt, die Spenden und Zuwendungen auch internationaler Herkunft annehmen. Auch eine Stellungnahme die sich für die Anwendung des IFRS for SMEs von NPOs ausspricht, führt ein vergleichbares Argument an. Jedoch sieht diese den Standard als eine ausreichend qualifizierte Möglichkeit an, um auf Basis eines vernünftigen Kosten-Nutzen-Verhältnisses Rechnung zu legen.¹⁹³ Von den verbleibenden Stellungnahmen dieser Gruppe sprechen sich 4 Stellungnahmen deutlich für die alternative Antwortmöglichkeit aus. 1 weitere kann ebenfalls der neutralen Antwort zugeordnet werden. Die Mehrheit dieser Stellungnahmen ist der Ansicht, dass NPOs, welche Geld treuhänderisch verwalten, einer strengeren Kontrolle unterliegen sollten. Man stimmt der Anwendung

¹⁸⁹ Vgl. 461, S. 2 f.

¹⁹⁰ Vgl. 308_1, S. 4.

¹⁹¹ Vgl. 416, S. 6.

¹⁹² Vgl. 449, S. 5.

¹⁹³ Vgl. 403, S. 6: 430, S. 5.

des IFRS for SMEs zwar auch in solchen Fällen grundsätzlich zu, doch nur unter der Voraussetzung von Transparenz beim Ressourcenmanagement.¹⁹⁴

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

15 (45,5%) der größten Untergruppe der Wirtschaftsprüfer lehnen die pauschale Verpflichtung von NPOs zur öffentlichen Rechenschaftspflicht ab und stimmen gleichzeitig für die Möglichkeit solcher Organisationen, sich unter Vorgabe der in Abschnitt 1 genannten Kriterien zur Anwendung des IFRS for SMEs zu qualifizieren. 13 (39,4%) lehnen die Überarbeitung des Standards zu diesem Thema ab. 1 Stellungnahme wird der alternativen Antwortmöglichkeit zugerechnet. 4 Stellungnahmen beantworten diese Frage nicht. Die überwiegende Meinung zur Ablehnung der Überarbeitung ist im Glauben begründet, dass der IFRS for SMEs keine Aussage über NPOs treffen sollte. Das Thema wird teilweise als zu komplex bewertet, 1 Stellungnahme merkt an, dass alle Äußerungen klar genug verfasst wurden.¹⁹⁵ Nach 1 Stellungnahme sollte sogar ein separater Standard für die speziellen Bedürfnisse von NPOs geschaffen werden.¹⁹⁶ 1 andere Stellungnahme verweist auf Regelungen einzelner Jurisdiktionen und regt an, dass man sich auf Bereiche konzentrieren sollte, welche eine mangelhafte Regelungstiefe aufweisen. So soll mehr Rechtssicherheit geschaffen werden.¹⁹⁷ Es wird aber auch auf den Umstand verwiesen, dass weder die full IFRS noch der IFRS for SMEs eine Definition von NPOs beinhalten. Damit erscheint die Frage der Anwendbarkeit nach 1 Stellungnahme verfrüht adressiert.¹⁹⁸ Die für die Klärung, aber gleichzeitig gegen die automatische Einordnung von NPOs als öffentlich rechenschaftspflichtige Organisationen votierende Mehrheit ist von der Vorteilhaftigkeit der Anwendung des IFRS for SMEs für NPOs überzeugt. So werden als Gründe für die Entscheidung richtungweisende Aspekte für lokale Regulatoren genannt, wird aber gleichzeitig auch auf die Tatsache hingewiesen, dass nicht alle NPOs in ihrer Tätigkeit automatisch Dimensionen erreichen die die öffentliche Rechnungslegung notwendig erscheinen lassen.¹⁹⁹ Die Argumentation der Stellungnahme mit der alternativen Antwort folgt der Leitidee des IFRS for SMEs. Die Grundidee des Standards ist die vereinfachte und somit kostengünstigere Rechnungslegung abgeleitet von den full IFRS. Jedoch regt

¹⁹⁴ Vgl. 425_1, S. 2.

¹⁹⁵ Vgl. 403, S. 6; 418_1, S. 5; 447, S. 7; 434, S. 3.

¹⁹⁶ Vgl. 483, S. 6 f.

¹⁹⁷ Vgl. 473, S. 5.

¹⁹⁸ Vgl. 335, S. 5 f.

¹⁹⁹ Vgl. 443, S. 3; 439, S. 5; 428_1, S. 4.

man an sich an den bestehenden lokalen Regelungen wie z.B. im Vereinigten Königreich zu orientieren und diese gegebenenfalls an den IFRS für SME anzunähern.²⁰⁰

6.3 Standardsetter

31 (73,8%) dieser Gruppe sprechen sich für eine klarstellende Überarbeitung aus. NPOs sollten die Möglichkeit der Anwendung erhalten, sofern sie unter den allgemeinen Anwendungsbereich des IFRS for SMEs fallen. Es wird klargestellt, dass Spender im Gegensatz zu Investoren keine Rendite zu erwarten haben. Damit ergibt sich die Frage der öffentlichen Rechnungslegungspflicht nach der Definition des IASB nicht. Jedoch wird von einer Stellungnahme festgestellt, dass es durchaus zu Fällen des öffentlichen Interesses kommen kann. Hier wird die massive Subventionierung von NPOs durch öffentliche Gelder genannt. So könne man argumentieren, dass es zum Verlust von Steuereinnahmen kommen kann, da sich Spender aufgrund der steuerlichen Absetzbarkeit ihrer Spende engagieren. Das kommt einer gewissen öffentlichen Rechenschaftspflicht gleich, entspricht aber nicht der Definition des IASB.²⁰¹ Zudem hebt diese Stellungnahme hervor, dass die Erweiterung des Anwendungsbereiches nach Ansicht ihrer Organisation die Stellung jener NPOs schwächen werden würde, welche bereits nach den full IFRS bilanzieren. Einige dieser Untergruppe sind jedoch der Ansicht, dass weder die full IFRS noch der IFRS for SMEs zum Erstellen von Jahresabschlüssen für NPOs verwendet werden sollten. Es wird festgestellt, dass das IASB vorrangig eine vertiefte Nachforschung darüber anstrengen sollte, welche Informationen der NPOs in ihren Finanzberichten von deren Benutzern erwartet werden. Die Überprüfung des Rahmenkonzepts wird als wünschenswertes Umfeld genannt.²⁰² Nach 1 weiteren Stellungnahme wurde mit der Basis for Conclusions in Paragraph BC57 (b) bereits die nicht automatische Einordnung von NPOs zur öffentlichen Rechnungslegungspflicht festgelegt.²⁰³ 8 Stellungnahmen befürworteten die Überarbeitung nicht und sprechen sich mit der dritten Antwortmöglichkeit für die Beibehaltung der bisherigen Regelung aus. Der fast einhelligen Meinung dieser Stellungnahmen nach soll auf die Überarbeitung zugunsten der Flexibilität einzelner Jurisdiktionen, selbst über den Anwendungsbereich bestimmen zu können, und den bisherigen Fokus des IFRS for SMEs auf den For-Profit-Sektor verzichtet werden.²⁰⁴ Zudem bekräftigt das

²⁰⁰ Vgl. 464, S. 8.

²⁰¹ Vgl. 435, S. 12.

²⁰² Vgl. 497, S. 3 f.; 454, S. 3.

²⁰³ Vgl. 407, S. 6.

²⁰⁴ Vgl. 329, S. 5 f.; 357, S. 2; 417, S. 4; 431, S. 12; 459, S. 2; 478, S. 3.

unterschiedliche Informationsbedürfnis der Abschlussnutzer von NPOs und kleinen und mittleren Unternehmen 2 Stellungnahmen in ihrer Ablehnung der Überarbeitung.²⁰⁵ Weitere äußern, dass die nicht automatische öffentliche Rechenschaftspflicht von NPOs durch die bestehenden Formulierungen ohnehin bereits ausreichend vorgeschrieben ist.²⁰⁶ 2 weitere Stellungnahmen wählen die alternative Antwort (d) und begründen diesen Schritt einerseits mit einer Reihe von spezifischen Fragen, um welche separate Abschnitte der IFRS for SMEs aber auch die full IFRS erweitert werden sollten.²⁰⁷ Andererseits werden Bedenken gegen die Leitlinien des IFRS for SMEs geäußert, welche im Falle einer Adoption abgeändert werden müssten.²⁰⁸

6.4 Wissenschaft

In dieser Gruppe gibt es 5 (71,4%) der Klarstellung zustimmende Stellungnahmen. 1 Stellungnahme wählt die neutrale Antwortmöglichkeit. 1 weitere Stellungnahme beantwortet diese Frage nicht. Als Gründe für die Zustimmung sticht neben den bereits genannten Argumenten die Steigerung der Vergleichbarkeit der Finanzinformationen heraus.²⁰⁹ Jedoch wird trotz der breiten Zustimmung zur Überarbeitung und der Ansicht, dass NPOs nicht grundsätzlich von der Anwendung des IFRS for SMEs ausgeschlossen werden sollten, von 2 Stellungnahmen geäußert, dass die jeweils zuständige Jurisdiktion das letzte Wort bei der Gestaltung des Anwendungsbereiches haben sollte. Von 1 dieser Stellungnahmen wird zumindest die Möglichkeit Richtlinien festzulegen verlangt.²¹⁰ Die einzige von der Zustimmung abweichende Antwort empfindet die bloße Definition des Anwendungsbereiches durch Sektoren und Klassen von Unternehmen als nicht ausreichend.²¹¹ Vielmehr stellt die antwortende Organisation die Begriffsklärung der öffentlichen Rechenschaftspflicht in den Mittelpunkt. In weiterer Folge nimmt die Stellungnahme keine eindeutige Position ein, sondern führt vielmehr bestehende Bedenken gegen die Nutzung der full IFRS, aber auch gegen die Nutzung des IFRS for SMEs durch NPOs an. So sieht man nicht nur die Gesellschaftsform als wichtigen Faktor an, sondern erkennt auch das mit zunehmender Komplexität einer Organisation steigende Schutzbedürfnis der Investoren und Spender. Daher überwiegt

²⁰⁵ Vgl. 329, S. 5 f.; 459, S. 2.

²⁰⁶ Vgl. 496, S. 5.

²⁰⁷ Vgl. 419_1, S. 4.

²⁰⁸ Vgl. 469, S. 4.

²⁰⁹ Vgl. 471, S. 2.

²¹⁰ Vgl. 406, S. 4 f.; 472, S. 5.

²¹¹ Vgl. 475, S. 2.

nach dieser Meinung der Schutz vor einem möglichen Missbrauch infolge der Aufweichung der full IFRS indem NPOs beispielsweise auch die Anwendung des IFRS for SMEs gestattet wird.

6.5 Abschlussersteller

3 (42,9%) dieser Gruppe beantworten diese Frage nicht. 2 Stellungnahmen stimmen der Klarstellung und Anwendung des IFRS for SMEs durch NPOs zu. Begründet wird diese Entscheidung von 1 Stellungnahme mit der Reduzierung von Fragen zur der Anwendbarkeit des Standards.²¹² 1 andere Stellungnahme sieht keinen Beweggrund für den Ausschluss der NPOs von der Anwendung des Standards. Auf Basis des BC57 wird auch hier eine gegenteilige Klarstellung gefordert.²¹³ Die verbleibenden 2 Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Maßnahmen weder gänzlich ab, noch stimmen sie einer dieser zu. Einerseits wird von beiden Stellungnahmen kritisiert, dass trotz mangelnder Zuständigkeit des IASB das selbige erwägt den Anwendungsbereich abzustecken und so festzulegen, wer berechtigt ist den IFRS for SMEs anzuwenden. Restriktionen vom Standardsetter werden also abgelehnt.²¹⁴ So sieht 1 Stellung beziehende Organisation weder die full IFRS noch den IFRS for SMEs als geeignet an um von NPOs angewendet zu werden.²¹⁵ Die andere Stellungnahme fordert hingegen, dass alle NPOs diesen Standard anwenden dürfen. Zudem wird die Deregulierung in Form der Streichung der bestehenden Definition der öffentlich rechenschaftspflichtigen Unternehmen gefordert. Ferner wird klargestellt, dass der Standard nicht um in den Anwendungsbereich fallende NPOs erweitert werden sollte.²¹⁶

6.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

1 Stellungnahme (16,7%) stimmt der Klarstellung zu, 2 Stellungnahmen (33,3%) sprechen sich für die alternative Antwortmöglichkeit (d) aus und 3 Stellungnahmen (50%) antworten nicht auf diese Frage. Die Ansicht der einer Zustimmung zugeordneten Stellungnahme spiegelt keine bedingungslose Konformität mit dem Vorschlag des IASB in Form der ersten Antwortmöglichkeit dieser Frage wider. Vielmehr argumentiert die antwortende Organisation mit der Notwendigkeit der Differenzierung der öffentlichen Re-

²¹² Vgl. 332, S. 5.

²¹³ Vgl. 423, S. 4.

²¹⁴ Vgl. 438, S. 5; 490_1, S. 5.

²¹⁵ Vgl. 438, S. 5.

²¹⁶ Vgl. 490_1, S. 5.

chenschaftspflicht für das Werben und Erhalten von Spenden und des globalen Kapitalmarktes.²¹⁷ Die ablehnende Haltung basiert neben bereits in früheren Antworten angeführten Argumenten auf der Meinung, dass der Organisationszweck einer NPO darüber entscheiden sollte, ob der IFRS for SMEs anzuwenden ist oder nicht. So wäre die Nutzung des IFRS for SMEs durch NPOs aufgrund der unterschiedlichen Informationsinteressen der Abschlussnutzer nur dann angebracht, wenn diese gewerblichen oder Handelszwecken dienen.²¹⁸

6.7 Finanzinstitutionen

2 Stellungnahmen (40%) können eindeutigen Antworten zugeordnet werden und 2 Stellungnahmen äußern sich nicht zu dieser Frage. 1 Stellungnahme stimmt der Definitionsklärung zu und ist auch gegen die Anwendung des IFRS for SMEs durch NPOs. Des Weiteren werden die Vorworte des IFRS und des IFRS for SMEs als ausreichend erklärend empfunden, indem sie verdeutlichen, dass die Standards nur zur Anwendung durch profitorientierte Organisationen entwickelt wurden.²¹⁹ Auch die zweite Stellungnahme fordert prinzipiell die Klarstellung des Anwendungsbereiches und die Möglichkeit von NPOs den IFRS for SMEs anzuwenden. Nicht nur sind aus Sicht der Stellungnahme die Begriffe „charity“, „non-profit“ und „not-for-profit“ klarer zu definieren, vielmehr sollen auch Kreditgenossenschaften unter diese Regelung fallen da diese in den meisten Fällen NPOs ähneln.²²⁰ Jedoch erkennt man, dass eine Kreditgenossenschaft ihre Dienstleistung nicht völlig ohne Einnahmen erbringen kann, was dieser Organisationsform eine Sonderstellung zukommen lässt. So fordert die Stellungnahme den IASB auf, jeder Jurisdiktion das Wahlrecht zur Anwendung des IFRS for SMEs durch Kreditgenossenschaften zu überlassen, in welchen diese als NPOs eingestuft werden.

²¹⁷ Vgl. 354, S. 4. Vorschläge zur Adoption des IFRS für KMU für NPOs werden in Frage 20 behandelt.

²¹⁸ Vgl. 510, S. 2.

²¹⁹ Vgl. 346, S. 3.

²²⁰ Vgl. 453, S. 5.

6.8 Sonstige

Diese Stellungnahmen dieser Gruppe stimmen jeweils einmal für (a), (b) und (d).

Abschlussnutzer

2 Stellungnahmen (100%) der AN stimmen der Klarstellung bezüglich NPOs zu. 1 dieser Stellungnahmen ist für den dauerhaften Ausschluss dieser Organisationen von der Anwendung des IFRS for SMEs. Als Grund für den geforderten Ausschluss aus dem Anwendungsbereich gibt die Stellungnahme eine den Spenden geschuldete vernünftige Berichterstattung darüber an, was mit den Mitteln geschieht.²²¹

Privatperson

Eine weitere Stellungnahme (PP) wählt die alternative Antwortmöglichkeit und sieht keine Notwendigkeit für die verpflichtende Anwendung der full IFRS für alle NPOs. Auch diese Stellungnahme vertritt die Ansicht, dass die verpflichtende Anwendung einer unverhältnismäßigen Belastung kleiner NPOs gleichkomme. Jedoch findet auch der Umstand Berücksichtigung, dass kleine NPOs große Geldbeträge an Spenden akquirieren können. Die Stellungnahme schlägt für solche Fälle vor Bedingungen an Spenden beispielsweise zur Offenlegung zu knüpfen und diese den Stakeholdern gesondert mitzuteilen.²²²

6.9 Zusammenfassung

Die überwiegende Mehrzahl der Stellungnahmen auf die dritte Frage spricht sich für die Klarstellung des Umgangs mit NPOs aus. Von einer Vielzahl wird, ähnlich wie in den beiden vorangegangenen Fragen zum 1. Abschnitt, die Konkretisierung der bereits vorhandenen Definition des Anwendungsbereiches gefordert. NPOs soll es dabei möglich sein den IFRS for SMEs anzuwenden, sofern sie sich für dessen Anwendung entsprechend den bisher bestehenden Voraussetzungen qualifizieren. In der Vergangenheit war es offenbar nicht für jeden ersichtlich, dass NPOs nicht unter den Anwendungsbereich des IFRS for SMEs fallen. Im Zuge der Forderung einer Erweiterung des Standards wird außerdem eine klare Abgrenzung zur Anwendung der full IFRS gefordert. Trotz der offenen Ausrichtung auf und Entwicklung für profitorientierte Organisationen erscheint der SME-Standard aus den bereits mehrfach genannten Kosten-Nutzen-Gründen auch für kleine NPOs oftmals sinnvoll.

²²¹ Vgl. 373, S. 6.

²²² Vgl. 467, S. 5.

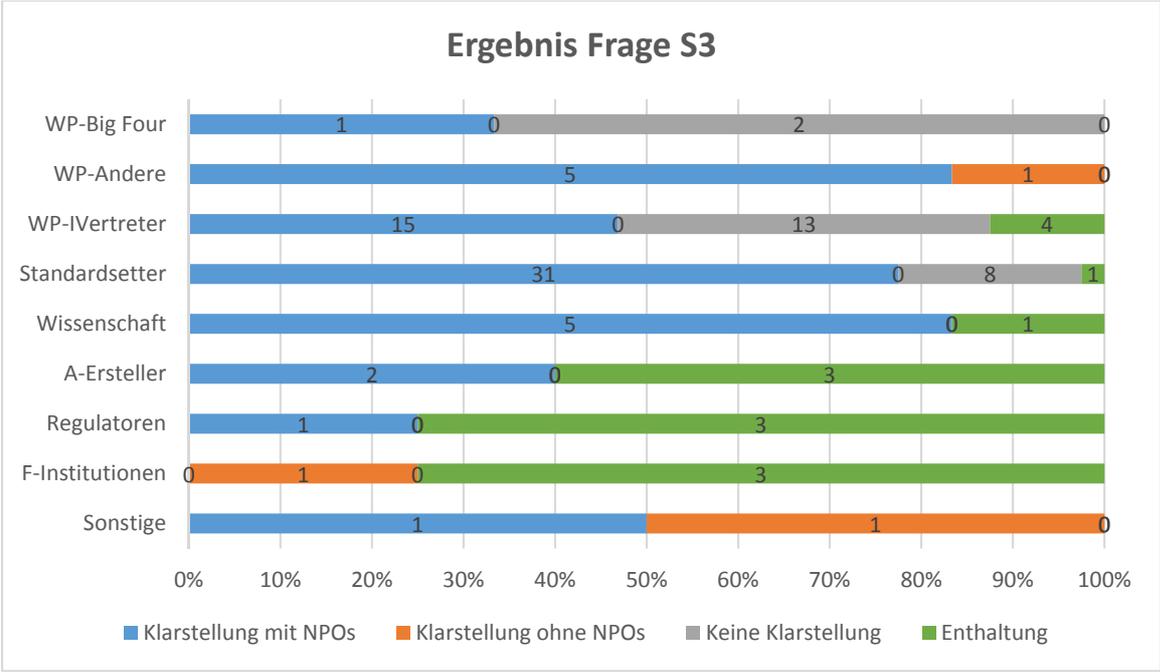


Abbildung 8: Ergebnis Frage S3

7 Consideration of recent changes to the consolidation guidance in full IFRSs (Frage S4)

7.1 Erläuterung der Fragestellung

Die vierte Frage thematisiert die Leitfunktion der full IFRS gegenüber dem IFRS for SMEs. Es geht um die Frage, ob das IASB mit dem IFRS for SMEs dem Vorbild der full IFRS folgen und damit die Regelung des Kontrollprinzips überarbeiten soll. Es stehen Grenzfälle im Fokus, welche die eindeutige Identifikation des Konsolidierungskreises in der Praxis erschweren. Zur Vermeidung von Abweichungen schlägt das IASB die Anwendung des Kontrollprinzips in bestimmten Situationen vor. So führt der IFRS 10 beispielsweise Handlungsempfehlungen für komplexe Sachverhalte und im Speziellen für folgende Bereiche an: Kontrolle mit einer Minderheit der Stimmrechte, Bewertung von potentiellen Stimmrechten, Vertretungsbefugnisse.²²³

7.2 Wirtschaftsprüfer

12 Stellungnahmen (25%) der Wirtschaftsprüfer sprechen sich gegen eine Überarbeitung aus. 26 (54,2%) stimmen für die vorgeschlagene Überarbeitung, die Angleichung an den IFRS 10. 6 (12,5%) folgen einer eigenen Argumentation und entscheiden sich für die alternative Antwort.

Big Four

Deloitte spricht sich gegen die Überarbeitung des 9. Abschnitts aus. So ist man bei Deloitte nicht der Ansicht, dass es eine den full IFRS folgende Überarbeitung des IFRS for SMEs geben sollte, solange es noch keine Praxiserfahrung mit derart komplexen neuen Standards gibt. Zudem sei eine Prüfung der Durchführbarkeit notwendig. Außerdem äußert man Bedenken gegen die Integrität des konzeptionellen Rahmenprogramms als Folge der Implementierung von full IFRS in den IFRS for SMEs. So erkennt man bei Deloitte die Gefahr eines nicht lückenlos ineinandergreifenden Regelwerkes.²²⁴ PwC wählt die alternative Antwort. Zwar ist man von der Überarbeitung überzeugt, jedoch sieht PwC als wesentlichstes Argument die Vereinfachung der Rechnungslegung durch Anwendung einer Regel für alle Konsolidierungsfragen an.²²⁵ Ähnlich wie Deloitte erkennt auch KPMG die Komplexität der Grenzfälle und fordert daher die Vereinfachung der Voraussetzungen des IFRS 10 für die Integration in den SME-

²²³ Vgl. RFI, S. 16 f.

²²⁴ Vgl. 402, S. 4 f.

²²⁵ Vgl. 450, S. 2 und S.5.

Standard.²²⁶ EY wählt ebenfalls die alternative Antwort. Bei EY ist man davon überzeugt, dass sich das IASB bei dieser Frage auf die Grundidee des SME-Standards besinnen sollte. Das heißt ein einfacher Standard, unabhängig von der Entwicklung der full IFRS. Vergleichbar mit den Positionen von Deloitte und KPMG ist EY der Auffassung, dass keine Erweiterungen von den full IFRS übernommen werden sollen, solange es spezifische Anwendungsprobleme gibt. Für das Gelingen einer Implementierung von IFRS in den IFRS for SMEs setzt auch EY Praxiserfahrung voraus. Es werden Feldtests vorgeschlagen.²²⁷

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

4 der anderen WP-Gesellschaften stimmen gegen die Änderung des 9. Abschnitts, 7 (63,6%) unterstützen den Vorschlag zur Überarbeitung. Von der Mehrheit der für die Überarbeitung stimmenden Organisationen wird der Leitfunktion der full IFRS ein hoher Stellenwert beigemessen. So wird beispielsweise von 2 Stellungnahmen angeführt, dass nicht viele KMUs von dieser Überarbeitung betroffen wären.²²⁸ 1 befürchtet sogar wesentliche Entwicklungen zu verpassen, wenn der IFRS for SMEs nicht permanent an die full IFRS angepasst wird.²²⁹ Die Gegner der Überarbeitung argumentieren mit der stark zunehmenden Komplexität, einer voraussichtlich unverhältnismäßigen Kostenbelastung und der unwahrscheinlichen Tätigkeit komplexer Fusionen oder Übernahmen durch diese Unternehmen.²³⁰ Auch werden die bisher problemlose Anwendung der bestehenden Voraussetzungen und die fehlende Kenntnis von Bedenken der Benutzer der Jahresabschlüsse angeführt.²³¹ 1 Stellungnahme führt Bedenken gegen die schwindende Akzeptanz des SME-Standards in einzelnen Jurisdiktionen als mögliche Folge der Einbeziehung des IFRS 10 und einer damit verbundenen Beschränkung auf Muttergesellschaften an.²³²

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die Tendenz der WP-Gesellschaften setzt sich auch bei den Interessenvertretern fort. 7 (21,2%) sprechen sich gegen und 18 (37,5%) für die Überarbeitung aus. 4 optieren zur alternativen Antwort. Die Befürworter sehen die Überarbeitung als wünschenswerten Schritt an, da die bisherige Regelung die Identifikation von zu konsolidierenden

²²⁶ Vgl. 461, S. 3.

²²⁷ Vgl. 528, S. 11 f.

²²⁸ Vgl. 308, S. 5; 449, S. 6.

²²⁹ Vgl. 425_0, S. 3.

²³⁰ Vgl. 403, S. 8; 430, S. 6.

²³¹ Vgl. 416, S. 8.

²³² Vgl. 487, S. 2.

Zweckgesellschaften nach SIC-12 erschwert. Zudem nimmt die einheitliche Anwendung des Beherrschungsprinzips bei dieser Gruppe einen hohen Stellenwert ein, da die Regelung auch vor der Änderung des IFRS 10 in beiden Standards einheitlich war.²³³ Man kann also sagen, dass die Fortführung bestehender Prinzipien, soweit möglich, gewahrt werden soll. Die ablehnenden Stellungnahmen insistieren auf die vorherige Einschätzung der Auswirkungen einer Überarbeitung durch das IASB. Hier stehen Auswirkungen auf Investoren, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie mögliche Kosten- bzw. Anwendungsprobleme von KMUs im Fokus. Des Weiteren lehnen mehrere Stellungnahmen die automatisierte Übernahme von Überarbeitungen der full IFRS auf den IFRS for SMEs ab.²³⁴ 1 Stellungnahme sieht den Kern der Problematik wieder in der Komplexität, begründet das jedoch mit der verfrühten Angleichung an die full IFRS, was den IFRS for SMEs unattraktiv werden lässt.²³⁵ Die Begründungen für die alternativen Antworten beziehen sich auf die verfrühte Überarbeitung des SME-Standards und wurden bereits von anderen Stellungnahmen aufgegriffen. Sie machen noch einmal deutlich, dass ohne Praxiserfahrung keine verlässlichen Rückschlüsse auf die Anwendbarkeit eines modifizierten IFRS 10 auf kleine und mittlere Unternehmen gezogen werden können.

7.3 Standardsetter

Die zweitgrößte Interessengruppe entscheidet sich für die vom IASB vorgeschlagene Überarbeitung des 9. Abschnitts nach dem Vorbild des IFRS 10. Für diese Vorgehensweise sprechen sich etwas über 19% (8) aus. 6 stimmen prinzipiell gegen eine Überarbeitung und die Ansichten von insgesamt 26 (61,9%) werden im Rahmen der alternativen Antwortmöglichkeit gesondert dargestellt und begründet. 2 weitere Stellungnahmen geben keine Antwort auf diese Frage. 3 die Überarbeitung ablehnende Stellungnahmen bemängeln auch in dieser Interessengruppe die fehlende Praxiserfahrung des IFRS 10 zu diesem Zeitpunkt. So wird beispielsweise die Erfahrung von zwei Jahren Praxisanwendung gefordert, bis ein Standard in das KMU-Regelwerk übernommen werden sollte.²³⁶ 1 Stellungnahme benennt die Adaptionkosten als Folge der Änderung des IFRS for SMEs als einen berücksichtigungswerten Faktor, um die Unternehmen nicht unnötigen Belastungen auszusetzen. Auch führt 1 Stellungnahme

²³³ Vgl. 483, S. 7; 494, S. 6; 390_1, S. 6; 447, S. 9, 452, S. 4; 463_1, S. 1 f.; 491, S. 3; 492, S. 3.

²³⁴ Vgl. 335, S. 6 f.; 428, S. 5; 444, S. 7; 439, S. 6; 429, S. 11.

²³⁵ Vgl. 413, S. 7.

²³⁶ Vgl. 357, S. 2 f.

konkret zu befürchtende Anwendungsprobleme für kleine und mittelgroße Unternehmen an.²³⁷ 4 Stellungnahmen sind mitunter der Meinung, dass es keine automatisierte Erweiterung des IFRS for SMEs durch neue Standards der full IFRS geben sollte. 1 dieser Stellungnahmen merkt an, dass die Limitierung der maximalen Abweichung beider Standards voneinander geregelt werden muss.²³⁸ Die für die Überarbeitung stimmenden Stellungnahmen betrachten den IFRS for SMEs zwar als eigenständigen Standard, erkennen die full IFRS aber als Leitfigur an und sind so der Meinung, dass diese als Vorbild dienen müssen. So sehen 5 Stellungnahmen im IFRS 10 die bestmögliche Darstellung und Definition eines Kontrolltatbestandes und den praktikabelsten Weg diesen umzusetzen. 24 der Stellungnahmen die der alternativen Antwortmöglichkeit zugerechnet werden, beinhalten zusammengetragene Meinungen einer Interessenvereinigung mit 24 Mitgliedern. Eine in ihrer Größe wesentliche, jedoch nicht quantifizierbare Untergruppe dieser Organisation vertritt die Meinung, dass der Standard überarbeitet werden soll. Eine andere als ebenso groß einzuschätzende Untergruppe ist der Meinung, dass der Standard aufgrund der Komplexität des IFRS 10 und der fehlenden Implementierungserfahrung von den full IFRS nicht überarbeitet werden soll.²³⁹ Auch die 2 verbleibenden Stellungnahmen lehnen die Überarbeitung des 9. Abschnitts auf Basis des IFRS 10 ab. Die Begründungen reichen von den bereits genannten potentiellen Unzulänglichkeiten bis hin zur Ansicht, dass die Sinnhaftigkeit der Aufnahme neuer oder überarbeiteter IFRS Standards in den IFRS for SMEs nicht bewiesen sei.²⁴⁰

7.4 Wissenschaft

Von den 7 wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen beantwortet 1 diese Frage nicht. 4 (57,1%) sprechen sich gegen die Überarbeitung und 2 dafür aus. Neben bereits von anderen Interessengruppen angeführten Argumenten appelliert 1 Stellungnahme an den Gedanken der Unabhängigkeit des IFRS for SMEs von den full IFRS und lehnt eine Überarbeitung ab. Einerseits infolge der fehlenden Praxisbewährung, andererseits aufgrund der aus subjektiver Sicht fehlenden Notwendigkeit.²⁴¹ Auch sehen 3 Organisationen keinen sinnvollen Nutzen in der zunehmenden Verkomplizierung des SME-Standards und sehen den Grundgedanken der Rechnungslegung für KMUs

²³⁷ Vgl. 6772, S. 10 f.

²³⁸ Vgl. 407, S. 7.

²³⁹ Vgl. 496, S. 5 f.

²⁴⁰ Vgl. 591, S. 10 f.

²⁴¹ Vgl. 406, S. 6.

vor dem Hintergrund der formalen Angleichung an die full IFRS als grundlos gefährdet.²⁴² Die für die vorgeschlagene Vorgehensweise stimmenden Stellungnahmen sind der Ansicht, dass durch die Überarbeitung mehr Klarheit geschaffen und aufgrund der Überarbeitung für KMUs nicht mehr Aufwand für die Aufstellung des Abschlusses als bisher von den Unternehmen abverlangt werden würde.²⁴³

7.5 Abschlussersteller

Die Gruppe der Abschlussersteller weist bei der vierten Frage eine Beantwortungsquote von nur 57,1% auf. Von den 7 Stellungnahmen antworten 3 auf diese Frage nicht. 2 sprechen sich gegen die Überarbeitung aus. 1 Organisation votiert für den Vorschlag und 1 Organisation legt ihre Ansichten im Rahmen der alternativen Antwortmöglichkeit dar. Die Ablehnung der Überarbeitung wird von 1 Stellungnahme als überflüssig angesehen, da komplexe Sachverhalte ohnehin stets einer Einzelfallbetrachtung zu unterziehen sind und man es als sinnvoll erachtet den Abschnitt so kurzgefasst wie bisher beizubehalten.²⁴⁴ Die zweite ablehnende Stellungnahme erkennt Differenzen der full IFRS und des IFRS for SMEs als unvermeidlich an. Jedoch sieht diese Organisation keine Notwendigkeit den IFRS for SMEs abzuändern, solange die Anwendung verstanden wird und die zugrundeliegenden Prinzipien schon lange bestehen.²⁴⁵ Die zustimmende Stellungnahme gibt keine Begründung an. Die Stellungnahme mit der alternativen Antwort kann ebenfalls der Zustimmung zur Überarbeitung zugerechnet werden. Neue, bisher noch nicht von anderen Stellungnehmenden angeführte Begründungen oder Anmerkungen werden nicht eingebracht.

7.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

1 von 4 Stellungnahmen beantwortet diese Frage nicht. 2 Stellungnahmen wählen die alternative Antwort. 1 Stellungnahme lehnt den Vorschlag ab. Letztere teilt die Ansicht anderer Organisationen und verweist auf die reibungslose Anwendungspraxis der bisherigen Regelung des 9. Abschnitts und der somit fehlenden Notwendigkeit einer Überarbeitung.²⁴⁶ 1 Stellungnahme bringt ein, dass der IFRS 10 nicht universell angewendet werden kann. Der IFRS 10 wurde für gewinnorientierte Unternehmensvereinbarungen konzipiert. Investoren haben Kontrolle über den Agenten und so indirekt

²⁴² Vgl. 471, S. 2; 475, S. 3.

²⁴³ Vgl. 498, S. 3; 472, S. 6.

²⁴⁴ Vgl. 332, S. 8.

²⁴⁵ Vgl. 490_1, S. 6.

²⁴⁶ Vgl. 510, S. 3; 490_1, S. 6; 406, S. 6.

auch über den Investitionsempfänger. Vor allem Vereinbarungen im Wohltätigkeitssektor weisen oft andere Verflechtungen auf. Agenten im Kontext von NPOs unterliegen hingegen meist keiner direkten Kontrolle des Prinzipals, da dieser lediglich die Gelder verwalten und keinen Druck auf den Agenten ausüben kann.²⁴⁷ 1 weitere Stellungnahme spielt auf die mangelnde Anwendungshäufigkeit an. Diese Organisation sieht keinen Sinn in der Überarbeitung eines in seiner Anwendung wenig verbreiteten Standards, wenn dieser nur geändert werden soll, um attraktiver zu werden. Vielmehr sollte das IASB dann darauf setzen, die Verfehlungen der bestehenden Bestimmung aufzuarbeiten. Den Idealfall eines neuen Standards sieht die Stellungnahme jedoch in Bestimmungen die jenen der full IFRS ähneln.²⁴⁸

7.7 Finanzinstitutionen

Keine Stellungnahme dieser Interessengruppe antwortet auf die vierte Frage.

7.8 Sonstige

2 Stellungnahmen (66,7%) sprechen sich für den Vorschlag aus und 1 wählt Antwortmöglichkeit (c).

Abschlussnutzer

Die AN entscheiden sich geschlossen für den Vorschlag des IASB. 1 Stellungnahme sieht keinen Vorteil in der differenzierten Behandlung des IFRS for SMEs.²⁴⁹ 1 andere Stellungnahme sieht die einheitliche Konsolidierung aller Unternehmen als wünschenswert an. So ist es wenig verwunderlich, dass diese Organisation ebenfalls für die Angleichung des IFRS for SMEs an die full IFRS votiert.²⁵⁰

Privatperson

Die Privatperson sieht die Anwendung des IFRS 10 von mindestens einer Berichtszeitungsperiode als unerlässliche Erfahrungsquelle an, um beurteilen zu können, ob sich die Qualität der offengelegten Information nach einer Überarbeitung verbessert oder nicht. Es wird vorgeschlagen, das Thema im Rahmen der nächsten umfassenden Überprüfung des IFRS for SMEs erneut aufzugreifen und zu überprüfen, ob der IFRS 10 tatsächlich zu einer Verbesserung geführt hat.²⁵¹

²⁴⁷ Vgl. 354, S. 4.

²⁴⁸ Vgl. 405_0, S. 6.

²⁴⁹ Vgl. 421, S. S. 2.

²⁵⁰ Vgl. 373, S. 7.

²⁵¹ Vgl. 467, S. 6.

7.9 Zusammenfassung

Die Antworten der Stellungnahmen zur vierten Frage des Fragebogens zeichnen ein relativ eindeutiges Bild. Die Mehrheit der Organisationen spricht sich entweder direkt oder indirekt gegen die vorgeschlagene Überarbeitung des 9. Abschnitts aus. Indirekt deswegen, da sich zahlreiche Stellungnahmen selbst der alternativen Antwortmöglichkeit (c) zuordnen, in der Darlegung und Begründung ihrer Ansichten jedoch eindeutig Stellung beziehen.²⁵² Aber auch die Stellungnahme einer Organisation die 24 Standardsetter vertritt beeinflusst das Ergebnis stark. In der Begründung dieser Stellungnahme kann keiner Meinung eine eindeutige Mehrheit zugeordnet werden. Somit muss hier von der alternativen Antwortmöglichkeit ausgegangen werden. Die absolute Mehrheit begründet die ablehnende Haltung mit der fehlenden Praxiserfahrung des IFRS 10.

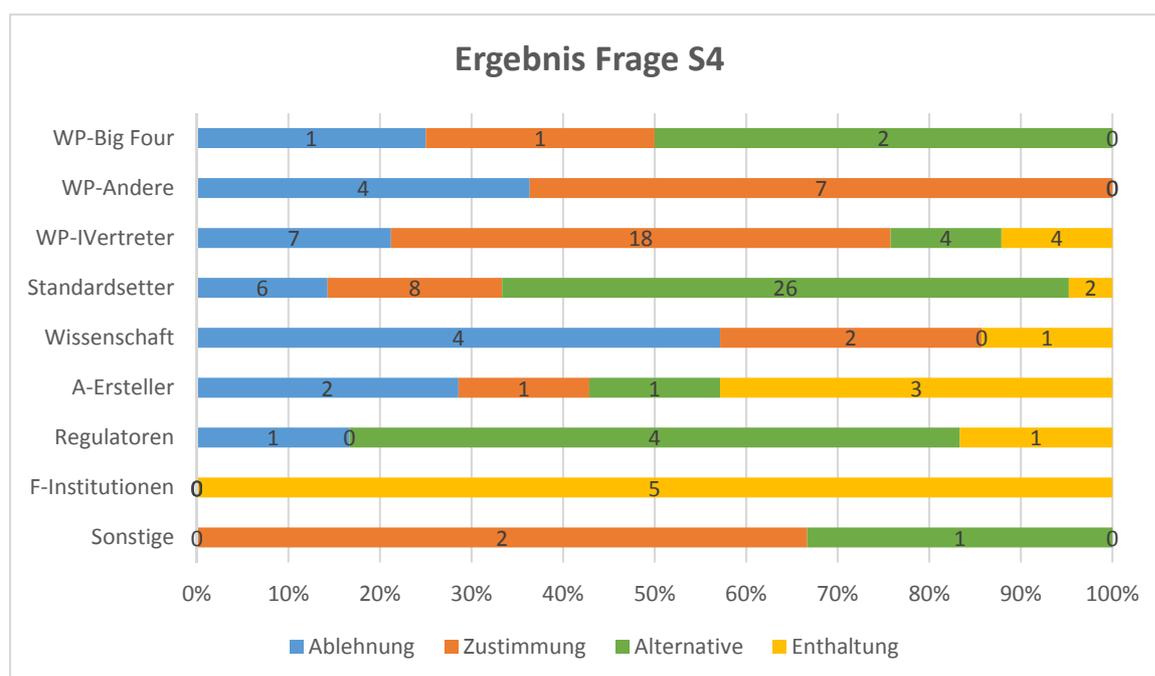


Abbildung 9: Ergebnis Frage S4

So kann die erhoffte Verbesserung der bisherigen Regelung nicht zweifelsfrei attestiert werden. Der fast schon pauschalisiert wirkenden Ablehnungshaltung steht eine ebenso pauschal wirkende Grundeinstellung gegenüber, den eigenständigen Standard für kleine und mittlere Unternehmen sich in seiner Entwicklung nicht zu weit von

²⁵² Vgl. 431, S. 13; 450, S. 2 und 5.

den full IFRS entfernen zu lassen. Als größte Interessengruppe favorisieren die Wirtschaftsprüfer ganz klar die Überarbeitung nach Vorbild des IFRS 10, während sich die Wissenschaft, Abschlussersteller und Sonstige mehrheitlich direkt dagegen aussprechen. Hervorzuheben ist ebenfalls die Gruppe der Finanzinstitutionen. Die vierte Frage wurde von keiner Stellungnahme eindeutig thematisiert.

8 Use of recognition and measurement provisions in full IFRSs for financial instruments (Frage S5)

8.1 Erläuterung der Fragestellung

Die fünfte Frage weicht erneut vom vorangegangenen Thema ab und hinterfragt die zukünftige Sinnhaftigkeit des zum Zeitpunkt des RFI 2012 bestehenden Wahlrechts der Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Finanzinstrumente (FI). Der 11. Abschnitt beinhaltet den bislang einzigen Fall, in welchem der IFRS for SMEs die Anwendung der full IFRS eindeutig gestattet. So bezieht sich der Standard teilweise direkt auf den IAS 39. Vor dem Hintergrund, dass dieser in naher Zukunft durch den IFRS 9 ersetzt werden wird, stellt sich jedoch die Frage, ob kleinen und mittleren Unternehmen auch die Anwendung des IFRS 9 erlaubt werden soll.²⁵³

8.2 Wirtschaftsprüfer

20 (41,7%) sprechen sich für die Beibehaltung des Wahlrechts und die damit verbundene Ausweitung auf den IFRS 9 aus. 17 (35,4%) sind für die Abschaffung des Wahlrechts und der zwingenden Anwendung des 11. bzw. 12. Abschnitts. 7 (14,6%) können keiner der zwei Antworten eindeutig zugeordnet werden oder wählen die alternative Antwort und kommentieren dies.

Big Four

Die Ansicht der großen Vier ist bei dieser Frage zweigeteilt. Deloitte und PwC stimmen für die Ausweitung des Wahlrechts auf den IFRS 9. Deloitte und PwC begründen diese Entscheidung jedoch nur spärlich. Deloitte führt lediglich an, dass die in Paragraph BC106 festgeschriebene Regelung analog auf den IFRS 9 angewendet werden soll.²⁵⁴ PwC sieht einen klaren Vorteil im Wahlrecht. Man argumentiert, dadurch könnten komplexere Unternehmen die einschlägigen Bestimmungen der Standards für Finanzinstrumente auf komplexere Finanzinstrumente anwenden.²⁵⁵ KPMG und EY führen beide alternative Antworten an. KPMG lehnt das Wahlrecht nicht ab. Jedoch bezieht sich die Stellungnahme auf die erklärte Unabhängigkeit des Standards (BC81-BC88) von den full IFRS und erkennt den Bezug auf IAS 39 als rudimentär an. So vertritt man bei KPMG die Meinung, dass mögliche Anlehnungen an den IAS 39 bzw. IFRS 9 direkt in den IFRS for SMEs eingearbeitet werden sollten.²⁵⁶ Auch EY sieht im

²⁵³ Vgl. RFI, S. 17 f.

²⁵⁴ Vgl. 402, S. 5.

²⁵⁵ Vgl. 450, S. 4.

²⁵⁶ Vgl. 461, S. 3 f.

bestehenden Wahlrecht eine sachdienliche Regelung und will diese beibehalten. Jedoch erkennt man Handlungsbedarf, da der IAS 39 ab dem 01. Januar 2015 nicht mehr existieren wird.²⁵⁷

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Mit 6 Stellungnahmen (54,5%) von anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wird die Mehrheit der Stellungnahmen in dieser Untergruppe der Positionierung für die Ausweitung des Wahlrechts auf den IFRS 9 zugerechnet. 4 Organisationen (36,4%) verweisen auf bestehende Anwendungsprobleme des IAS 39 bei der Identifizierung einzelner Kriterien und heben somit die Wichtigkeit deren Konsistenz hervor.²⁵⁸ 1 der Ausweitung zustimmende Stellungnahme berichtet offen über zu komplexe Regelungen und hält den IASB dazu an, speziell den Bedürfnissen von kleinen und mittleren Unternehmen entsprechende Handlungsempfehlungen für die Anwendung des IFRS 9 vorzugeben.²⁵⁹ 5 Stellungnahmen (45,5%) sprechen sich gegen die Nutzung der full IFRS auf Basis des IAS 39 oder IFRS 9 aus. Die bereits von einer für die Ausweitung stimmenden Stellungnahme angeführte Komplexität des IAS 39 wird von einer anderen Stellungnahme als Grund für die Ablehnung der Anwendung der full IFRS angesehen. Auch ist die bis dato fehlende praxisrelevante Implementierung des IFRS 9 in die full IFRS wieder ein Thema.²⁶⁰ Die verbleibenden 3 Stellungnahmen heben das Alleinstellungsmerkmal des IFRS for SMEs als eigenständigen Standard hervor und betonen zugleich, dass vorrangig an der Vereinfachung bestehender Abschnitte gearbeitet werden sollte.²⁶¹ Als direkter Vorschlag wird beispielsweise die Bewertung von Finanzinstrumenten zu Anschaffungskosten eingebracht.²⁶²

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Auch die Interessenvertreter schwanken zwischen Zustimmung und Ablehnung. 11 (33,3%) sind gänzlich gegen einen Verweis auf die full IFRS, 13 (39,4%) sprechen sich für die Ausweitung des Wahlrechts auf den neuen IFRS 9 ab dessen Inkrafttreten aus und 5 (15,2%) wählen die alternative Antwortmöglichkeit (c). Zum einen werden mehrfach Argumente anderer Stellungnahmen aufgegriffen, zum anderen auch neue hervorgebracht. So empfindet eine Organisation selbst selektive Bezüge auf die full IFRS

²⁵⁷ Vgl. 528, S. 12 f.

²⁵⁸ Vgl. 425_0, S. 3 f.

²⁵⁹ Vgl. 487, S. 2.

²⁶⁰ Vgl. 403, S. 10.

²⁶¹ Vgl. 416, S. 10; 430, S. 8; 449, S. 8.

²⁶² Vgl. 416, S. 10.

als Bruch mit dem Vereinfachungskriterium des Standards.²⁶³ 1 Stellungnahme erwartet kein Problem in der Anwendung ohne ein Wahlrecht zugunsten der full IFRS, da die Abschnitte 11 und 12 ohnehin eine vereinfachte Version des IFRS 9 darstellen.²⁶⁴ Stellungnahmen für die Ausweitung des Wahlrechts begründen ihre Entscheidung mit dem Paragraphen BC3, wonach der jeweils aktuelle Standard der full IFRS angewendet werden muss, welcher zum Tag der Aufstellung in Kraft ist.²⁶⁵ Auch Paragraph BC106 wird mehrfach ins Spiel gebracht, da er den Kreuzverweis zu den full IFRS hierin begründet. Jedoch ist den Stellungnehmenden zum Teil auch klar, dass ein Rückgriff auf die full IFRS in manchen Rechtsbereichen eher unbeliebt ist.²⁶⁶ 2 Stellungnahmen verweisen als Begründung der eigenen Entscheidung auf Vorteile des Wahlrechts aufgrund der Vielfalt von Unternehmen, welche den IFRS for SMEs anwenden.²⁶⁷ Einerseits spiegeln die alternativen Antworten Bedenken wider, nicht auf einen IFRS zu verweisen, der noch nicht in Kraft gesetzt wurde, oder auf einen IAS zu verweisen, welcher nicht mehr gültig ist.²⁶⁸ Andererseits macht eine Stellungnahme deutlich, dass der Querverweis nur als zeitlich befristete Übergangslösung angesehen wird und man eine langfristige, stabile und eigenständige Lösung des IFRS for SMEs erwartet.²⁶⁹

8.3 Standardsetter

4 (9,5%) sind gänzlich für die Abschaffung des ersatzweisen Rückgriffs auf die full IFRS. 32 (76,2%) können der Zustimmung zum Wahlrecht und dessen Ausweitung auf den IFRS 9 zugeordnet werden. 4 (9,5%) wählen die alternative Antwortmöglichkeit und begründen diesen Schritt. Die überwiegenden Argumente für das Wahlrecht und dessen Ausweitung auf den IFRS 9, sobald dieser von der EU angenommen wird, spiegeln die moderne Herangehensweise an die Thematik wider. Die Kategorisierung der Finanzinstrumente wird als modern, zeitgemäß und mit den Abschnitten 11 und 12 konsistent bezeichnet, was letzten Endes in einer besseren Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen kleiner und mittlerer Unternehmen resultiert, welche die Abschnitte 11 und 12 oder IFRS 9 anwenden.²⁷⁰ Da die Definition kleiner und mittlerer Unternehmen

²⁶³ Vgl. 452, S. 5.

²⁶⁴ Vgl. 437, S. 4.

²⁶⁵ Vgl. 483, S. 10.

²⁶⁶ Vgl. 592, S. 8.

²⁶⁷ Vgl. 390_1, S. 8; 418_1, S. 8.

²⁶⁸ Vgl. 491, S. 4.

²⁶⁹ Vgl. 468, S. 13.

²⁷⁰ Vgl. 435, S. 16 f.

von Jurisdiktion zu Jurisdiktion unterschiedlich ausfällt, hilft das Wahlrecht nach Meinung von 4 Organisationen diese Lücke zu schließen.²⁷¹ 1 Stellungnahme führt als Grund für die Ablehnung des Wahlrechts die durch Querverweise auf Regelungen der full IFRS zunehmende Komplexität der KMU-Rechnungslegung an. Das widerspricht jedoch dem Hauptzweck des Standards.²⁷² Zudem wird von 1 Stellungnahme die Praxisrelevanz des Wahlrechts aufgrund der geringen Anwendungshäufigkeit als fraglich bezeichnet.²⁷³ Auch die internationale Akzeptanz wird als gefährdet angesehen, sollte vom Weg des eigenständigen Standards abgewichen werden.²⁷⁴ 1 Stellungnahme die sich für die alternative Antwort entschieden hat, sieht den Zeitpunkt des Inkrafttretens einer möglichen Änderung des Wahlrechts von IAS 39 auf IFRS 9 als problematisch an. Deshalb wird die Angleichung des Wortlauts der Bestimmungen auf den der aktuellen full IFRS vorgeschlagen, anstatt sich auf einen speziellen Standard zu beziehen.²⁷⁵ 2 Stellungnahmen der Gruppe der Standardsetter beantworten die fünfte Frage nicht.

8.4 Wissenschaft

Von 7 von wissenschaftlichen Organisationen verfassten Stellungnahmen entscheiden sich 4 Antworten für die Abschaffung des Wahlrechts, 2 Stellungnahmen votieren für dessen Ausweitung auf den IFRS 9 und 1 Stellungnahme äußert sich nicht zu diesem Sachverhalt. 2 das Wahlrecht ablehnende Stellungnahmen sehen die Sachlage nüchtern und verweisen auf die klar definierten Regelungen des IFRS for SMEs und dessen Handlungsempfehlungen für Themen, die nicht explizit kodifiziert wurden. Diesen Standpunkt vertretend argumentiert 1 weitere Stellungnahme, dass es unvermeidbar sei zwei voneinander unabhängige Rechnungslegungssysteme zu etablieren, ohne dass diese voneinander abweichen.²⁷⁶ Jedoch wird dieser Umstand trotz des Ziels, die größtmögliche Vergleichbarkeit zwischen den full IFRS und dem IFRS for SMEs herzustellen, als weniger wichtig angesehen und erkannt, dass der beschriebene Rückgriff auf die full IFRS zum Gegenteil führt.²⁷⁷ Auch wird auf die freiwillige Anwendung

²⁷¹ Vgl. 497, S. 4 f.; 454, S. 3 f.

²⁷² Vgl. 440_1, S. 7.

²⁷³ Vgl. 469, S. 8.

²⁷⁴ Vgl. 6772, S. 11.

²⁷⁵ Vgl. 431, S. 15 f.

²⁷⁶ Vgl. 471, S. 2 f.

²⁷⁷ Vgl. 406, S. 8 f.

der full IFRS verwiesen.²⁷⁸ Die gegen eine Ausweitung des Wahlrechts stimmenden Stellungnahmen bringen keine neuen Aspekte zum Vorschein.

8.5 Abschlussersteller

In dieser Gruppe können 4 von 7 Stellungnahmen einer der Antwortmöglichkeiten auf die fünfte Frage zugeordnet werden. Dabei optieren 3 Stellungnahmen (42,9%) gegen die Ausweitung des Wahlrechts, während 1 Stellungnahme (14,3%) die alternative Antwortmöglichkeit wählt. Inhaltlich bringen die Stellungnahmen dieser Interessengruppe keine neuen Argumente oder Sichtweisen hervor. Die alternative Antwort kann der Zustimmung zur Ausweitung des Wahlrechts zugeordnet werden.²⁷⁹

8.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 (33,3%) stimmen für die Ausweitung des Wahlrechts und 1 gänzlich dagegen. Die Stellungnahmen für (b) sprechen von der Bereitstellung notwendiger Flexibilität, welche aus Sicht einer Stellungnahme vor allem für Wohltätigkeitsfonds gewährleistet werden müsse.²⁸⁰ 1 andere Stellungnahme spricht von einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild, zu dessen Zweck das Wahlrecht erweitert werden müsse.²⁸¹ Die ablehnende Stellungnahme äußert keine neuen Erkenntnisse.

8.7 Finanzinstitutionen

60% der Organisationen beantworten die Frage nicht. 1 Stellungnahme spricht sich für die Ausweitung des Wahlrechts aus und argumentiert aus unternehmerischer Sicht. 1 andere fordert die Eliminierung aller direkten Verweise auf die full IFRS.²⁸² So steht die Befürchtung von Einbußen der Kreditwürdigkeit von Genossenschaftsbanken durch eine verpflichtende Anwendung des 11. und 12. Abschnitts²⁸³, dem Ideal eines eigenständigen Regelwerks gegenüber.

8.8 Sonstige

2 der 3 Stellungnahmen dieser Gruppe sind für das Wahlrecht, 1 wählt Antwort (c).

Abschlussnutzer

²⁷⁸ Vgl. 498, S. 3.

²⁷⁹ Vgl. 423, S. 5.

²⁸⁰ Vgl. 354, S. 5.

²⁸¹ Vgl. 510, S. 3.

²⁸² Vgl. 465, S. 2.

²⁸³ Vgl. 453, S. 5 f.

Beide AN sind für die Fortführung des Verweises auf die full IFRS und dessen Ausweitung auf den IFRS 9. Neue Argumente werden nicht vorgebracht.

Privatperson

Die Privatperson fordert die Fortführung des bisherigen Wahlrechts und dessen Ausweitung auf den IFRS 9. Jedoch wird auch gefordert, die Bestimmungen der full IFRS in den IFRS for SMEs zu übernehmen und so unabhängiger zu werden.²⁸⁴

8.9 Zusammenfassung

Wenn man die Gesamtzahl der Stellungnahmen betrachtet, sind die Stimmen für und gegen das Wahlrecht relativ ausgeglichen. Unter Einbeziehung der alternativen Antworten wird diese Diskrepanz sogar noch kleiner und schrumpft auf wenige Stimmen.

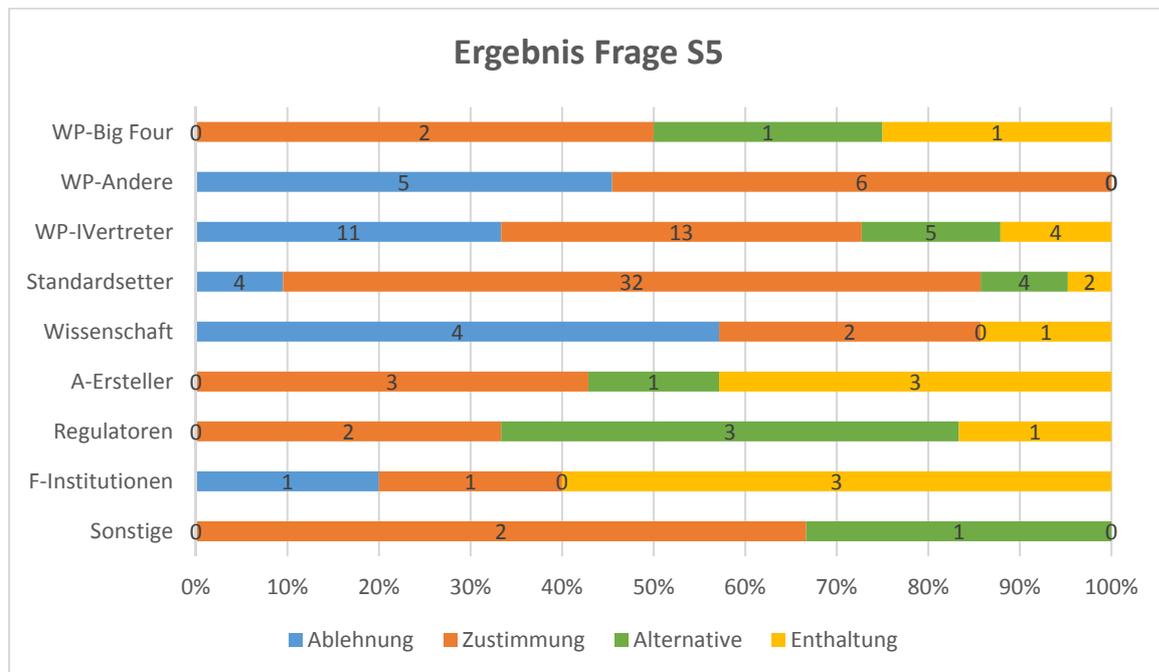


Abbildung 10: Ergebnis Frage S5

Die verbleibenden neutralen Antworten scheinen auch bei der fünften Frage zum Großteil in Unsicherheit begründet zu sein, ob die Antworten einer der eindeutigen Antwortmöglichkeiten zugerechnet werden können, obwohl diese teilweise einschlägige Sichtweisen wiedergeben.²⁸⁵ Die häufigsten Argumente drücken die Sorge darüber aus, dass der Wortlaut des 11. Abschnitts von IAS 39 auf IFRS 9 geändert werden

²⁸⁴ Vgl. 467, S. 8.

²⁸⁵ Siehe 8.3 und 8.5.

muss und diese Überarbeitung erst nach Inkrafttreten und einer Testphase des IFRS 9 übernommen werden kann. Auch die Konsistenz des Regelwerks und dessen Mindestmaß an Flexibilität, um der Vielfalt von Unternehmenszwecken kleiner und mittlerer Unternehmen gerecht werden zu können spielen eine gewichtige Rolle. Innerhalb der Interessengruppen sind die Tendenzen meist klar erkennbar. Den Abschlusserstellern und Aufsichts- und Regulierungsbehörden kann keine Stimme gegen das Wahlrecht und den Finanzinstitutionen und anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften keine alternative Antwort zugesprochen werden. Im direkten Gruppenvergleich setzt sich die Zustimmung in 7 von 9 Interessengruppen klar durch. Die wissenschaftlich motivierte Interessengruppe liefert das eindeutigste Ergebnis gegen das Wahlrecht. 4 Interessengruppen stimmen nicht gegen das Wahlrecht. Mit je 30% in 3 und noch weniger in 3 weiteren Gruppen erreicht die alternative Antwort erwartungsgemäß wenig Zuspruch.

9 Guidance on fair value measurement for financial and non-financial items (Frage S6)

9.1 Erläuterung der Fragestellung

Die sechste Frage beschäftigt sich erneut mit dem 11. Abschnitt, jedoch tangiert die Fragestellung, wie bereits die fünfte Frage, auch andere Bereiche. Obwohl die Paragraphen 11.27 bis 11.32 ursprünglich für Finanzinstrumente entworfen wurden, verweisen diverse Abschnitte auf sie. Neben dem IAS 39 steht der diesen ersetzende IFRS 13 im Fokus. So stellt sich die Frage der Notwendigkeit einer Überarbeitung der Fair-Value Handlungsempfehlung des 11. Abschnitts, um den Prinzipien des IFRS 13 gerecht zu werden.²⁸⁶

9.2 Wirtschaftsprüfer

Die Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer haben für diese Frage einen deutlichen Favoriten. Die Hälfte der WP (24 Stellungnahmen) sieht sich einem verbesserungswürdigen 11. Abschnitt ausgesetzt. 11 (22,9%) stimmen für die alternative Antwort und 10 (20,8%) gänzlich gegen eine Überarbeitung.

Big Four

Die großen Vier sind sich bei dieser Frage uneins. Deloitte stimmt gegen die vorgeschlagene Überarbeitung. Als Begründung ist auf die Antwort der vierten Frage zu verweisen, da diese themenübergreifend verfasst wurde.²⁸⁷ Bei KPMG ist man hingegen der Ansicht, dass die Handlungsempfehlungen aufgrund von Kosten-Nutzen-Überlegungen an den IFRS 13 angepasst werden müssen. Da der IFRS 13 die Rahmenbedingungen für die Bewertung von finanziellen und nicht-finanziellen Vermögenswerten sinnvoll absteckt, plädiert man bei KPMG für seine Anwendung.²⁸⁸ EY und PwC wählen die alternative Antwort. Wie Deloitte verweist auch EY auf die vierte Frage. EY fordert eine Entscheidung vom IASB über den Umgang mit Bezügen auf die full IFRS bzw. deren sukzessive Einarbeitung in den IFRS for SMEs. Zudem sollte dieser Prozess aus Sicht von EY für jeden Standard frühestens nach dessen Inkrafttreten in den full IFRS beginnen.²⁸⁹ Somit kann die Stellungnahme von EY der Ablehnung des Vorschlags zugeordnet werden. Auch PwC sieht keinen Grund zur Einarbei-

²⁸⁶ Vgl. RFI, S. 19 f.

²⁸⁷ Siehe 7.2.

²⁸⁸ Vgl. 461, S. 4.

²⁸⁹ Vgl. 528, S. 14.

tung des IFRS 13. Im Gegenteil, der vorgeschlagenen Überarbeitung wird Kontraproduktivität unterstellt. Neben für KMUs nicht relevanten Aspekten würde dieser Schritt eine signifikante Steigerung der Komplexität mit sich bringen.²⁹⁰ Jedoch werden Handlungsempfehlungen der full IFRS auch von dieser Organisation nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entscheiden sich fast einstimmig. 1 Stellungnahme beantwortet die Frage nicht. Mit 10 zu 1 (90,9%) Stimmen entscheiden sich die Organisationen für die Erweiterung und gegen die Abschaffung des Wahlrechts. Die stärksten Argumente stützen sich auf die gegebene Praktikabilität des neuen IFRS 13, mahnen jedoch gleichzeitig zu deutlichen Vereinfachungen der Querverweise wo notwendig.²⁹¹ Da im Vergleich zur bisherigen Praxis wesentliche Veränderungen vorgenommen wurden, erscheint das unerlässlich.²⁹² 1 Stellungnahme fordert zudem die Implementierung in einem gesonderten Abschnitt.²⁹³ Die Stellungnahme gegen die Überarbeitung kann in Verbindung mit dem gegenwärtigen Fair-Value-Leitfaden keine verbesserungswürdige Problematik erkennen.²⁹⁴

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die Stimmen der größten Untergruppe der Wirtschaftsprüfer sind nicht so eindeutig verteilt, jedoch setzt sich der Trend der anderen WP-Gesellschaften auch bei den Interessenvertretern fort. 13 (39,4%) sprechen sich für die Überarbeitung und den Querverweis auf die full IFRS aus, 8 (24,2%) sind gänzlich gegen das Wahlrecht und 9 (27,3%) entscheiden sich für die alternative Antwort. 4 (12,1%) der sich für das Wahlrecht aussprechenden Organisationen sind der Meinung, dass die Fair-Value-Bestimmungen in allen Standards gleich, jedoch auch so einfach als möglich ausgestaltet werden sollten.²⁹⁵ 2 Stellungnahmen beziehen sich auf ihre Antwort auf die vierte Frage und bekräftigen die Wichtigkeit der noch fehlenden Praxiserfahrung des IFRS 13. Erst mit diesen Informationen wird sich die Tragweite des Standards auf KMUs und damit die Frage der Sinnhaftigkeit der vorgeschlagenen Überarbeitung einschätzen lassen.²⁹⁶ 1 Stellungnahme hebt die einfache Ermittlung des Fair Values durch die

²⁹⁰ Vgl. 450, S. 2 und 5.

²⁹¹ Vgl. 308_1, S. 9; 425_0, S. 5; S. 449, S. 10.

²⁹² Vgl. 487, S. 2.

²⁹³ Vgl. 430, S. 10.

²⁹⁴ Vgl. 416, S. 12 f.

²⁹⁵ Vgl. 485, S. 12; 491, S. 4; 492, S. 4; 500, S. 5.

²⁹⁶ Vgl. 428, S. 7 f.; 418_1, S. 10.

Verfügbarkeit der Märkte und die damit einhergehenden geringen Kosten für die Unternehmen als sehr positiv hervor.²⁹⁷ Zudem wird von einer anderen Stellungnahme die Aufnahme eines Leitfadens zur Bewertung mittels Fair Value und Unterteilung in Vermögen und nicht-finanzielle Schulden gefordert.²⁹⁸ Die sich gegen die Überarbeitung und ein Wahlrecht aussprechenden Organisationen sehen zum einen keinen Mehrwert für KMUs in der Anwendung des IFRS 13. Zum anderen wird auf die bereits angesprochene steigende Komplexität verwiesen.²⁹⁹ Jedoch wird erneut mehrfach auf die noch nicht vorhandenen Erkenntnisse aus der Praxis und einen vor dem Hintergrund der eher unüblichen Bewertungsmethode für KMUs unverhältnismäßigen Aufwand abgestellt.³⁰⁰ 1 Stellungnahme ist aufgrund der seltenen Anwendung in Ausnahmefällen der Ansicht, dass ein Verweis auf den IFRS 13 zu unnötiger Konfusion führen kann.³⁰¹ Die alternativen Antworten bringen nur eine noch nicht angeführte Sichtweise hervor. So ist der Begriff des Fair Values ist nach Ansicht einer Organisation keine verlässliche Schätzung, sondern stellt lediglich einen Wert aus einer Bandbreite von möglichen Werten eines bestimmten Marktes dar. Dennoch ist man der Ansicht, dass Bewertungen einheitlich erfolgen und der IFRS for SMEs dem Beispiel der full IFRS folgen solle.³⁰²

9.3 Standardsetter

Von den 42 Standardsetter geben 2 (1,4%) keine Rückmeldung auf diese Frage. Bei einer Stellungnahme kann keine eindeutige Mehrheit innerhalb der verfassenden Organisation identifizieren. Somit wird die Stellungnahme zwei Antwortmöglichkeiten zugeordnet. Unter Berücksichtigung dieser Doppelantwort stehen 29 (43,9%) das Wahlrecht ablehnende Stellungnahmen der gleichen Anzahl befürwortenden Stellungnahmen gegenüber.³⁰³ 6 (9,1%) Stellungnahmen wählen die alternative Antwort. Die wichtigsten ablehnenden Argumente reichen erneut von der fehlenden Erfahrung und der somit nicht möglichen Einschätzung der Praktikabilität des IFRS 13 bis hin zur Ansicht, dass das Wahlrecht überflüssig sei, da er bei der Mehrheit der Fälle ohnehin

²⁹⁷ Vgl. 470, S. 9 f.

²⁹⁸ Vgl. 463_1, S. 2 f.

²⁹⁹ Vgl. 415, S. 10;

³⁰⁰ Vgl. 335, S. 11 f.; 434, S. 4.

³⁰¹ Vgl. 444, S. 11.

³⁰² Vgl. 410_1, S. 7 f.

³⁰³ Wie bereits früher im Verlauf der Arbeit dargelegt umfasst die IG der SS nach Anpassungen, Bereinigungen und Gewichtungen 33 Stellungnahmen die der Analyse zu Grunde liegen. Aufgrund von Mehrfachantworten eines Interessenvertreter mit der Gewichtung von 24, wird diese Zahl bei den Fragen S6, S8, S14 und G3 überschritten und erhöht die Anzahl der Stellungnahmen.

nicht zur Anwendung komme.³⁰⁴ Die Argumente dafür spiegeln die fast einhellige Ansicht wider, dass es keine Unterschiede in der Bewertung zwischen den full IFRS und dem IFRS for SMEs geben sollte und die Bewertungshierarchie ohnehin erkennt und eingreift, wenn KMUs Probleme bei der Implementierung haben.³⁰⁵ 1 Stellungnahme führt explizit den Wunsch Verwirrung zu vermeiden als Grund für die Entscheidung zur Antwort (b) an. Demnach wird Sorge darüber geäußert, dass es für den Benutzer bei ausbleibender Einarbeitung des IFRS 13 in den IFRS for SMEs unklar wäre, ob dieser das Bildungsmaterial der full IFRS für den SME-Standard nutzen könne.³⁰⁶ Auch zwei Verweise auf frühere Antworten werden gegeben. 1 Organisation bezieht sich auf ihre Antwort bei Frage 4.³⁰⁷ 1 andere auf ihre Antworten auf die Fragen 4 und 5.³⁰⁸ Die alternativen Antworten geben ein ebenso zwiegespaltenes Bild wieder. 1 Stellungnahme fordert eine Trennung des Leitfadens zur Bewertung finanzieller und nicht finanzieller Vermögenswerte.³⁰⁹ 1 andere Stellungnahme strebt lediglich die Übernahme der Grundzüge des IFRS 13 an.³¹⁰

9.4 Wissenschaft

1 Stellungnahme optiert gegen das Wahlrecht und 4 Stellungnahmen (57,1%) entscheiden sich für die Überarbeitung zugunsten des IFRS 13. 1 Stellungnahme entscheidet sich für die alternative Antwort und 1 Stellungnahme beantwortet die Frage nicht. Die Stellungnahme gegen das Wahlrecht sieht keinen Bedarf am IFRS 13 für KMUs.³¹¹ Die Stellungnahmen für das Wahlrecht bringen keine neuen Argumente hervor. Die alternative Stellungnahme spricht das Problem nicht vorhandener aktiver Märkte und verdeckter Transaktionen an. Des Weiteren stehen KMUs der Fair-Value-Hierarchie aus zwei Gründen kritisch gegenüber. Die Level-1-Bewertung ist für nicht börsennotierte KMUs nur in Ausnahmefällen anwendbar, was die Level 2 und 3 Bewertungen zur Regel werden lässt. Im Vergleich zu den Anwendern der full IFRS sieht die Stellungnahme eine eklatante Diskrepanz an Expertise und Finanzressourcen seitens KMUs um die Mark-to-Model-Bewertungsmethode korrekt anwenden zu können. Diese Bewertungsmethoden führen also zu einer nicht vertretbaren Abweichung der

³⁰⁴ Vgl. 357, S. 3; 496, S. 7.

³⁰⁵ Vgl. 435, S. 20 f.

³⁰⁶ Vgl. 417, S. 9 f.

³⁰⁷ Vgl. 478, S. 3 f.

³⁰⁸ Vgl. 6772, S. 13 f.

³⁰⁹ Vgl. 459, S. 3 f.

³¹⁰ Vgl. 419_1, S. 9.

³¹¹ Vgl. 475, S. 4.

Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen nach IFRS for SMEs.³¹² Darum ist die Stellungnahme für die Freisetzung der niedrigsten Bewertungskategorie (Level 3).³¹³ Das heißt die Bewertung in Höhe der Kosten abzüglich Wertminderung für Fälle, in denen es weder einen aktiven Markt noch ähnliche beobachtbare Transaktionen gibt.³¹⁴

9.5 Abschlussersteller

3 (42,9%) beantworten die Frage nicht und geben keine Begründung an. 2 (28,6%) werden der Zustimmung zum Wahlrecht und 2 der Ablehnung zugerechnet. 1 Organisation verweist auf ihre Stellungnahme zum ED/2009/5 und fordert den IASB auf, die vorgeschlagene Änderung um eine Bewertung zum Eintrittspreis zu erweitern.³¹⁵

9.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 von 4 Stellungnahmen entscheiden sich für die alternative Antwort. 1 Stellungnahme optiert für die Ablehnung der Überarbeitung. Der Ansicht, der Dimension kleiner und mittlerer Unternehmen in Sachen Verhältnismäßigkeit gerecht zu werden, steht die Auffassung gegenüber, den IFRS 13 als unerlässliche Option einbinden zu müssen.³¹⁶

9.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet die sechste Frage.

9.8 Sonstige

Diese Interessengruppe votiert bei dieser Frage jeweils einmal für (a), (b) und (c).

Abschlussnutzer

1 zur alternativen Antwort optierende Stellungnahme der AN sieht die Zukunft des Fair Values im IFRS for SMEs in einer einzelnen umfassenden Handlungsempfehlung und verweist auf die Antwort zur siebten Frage.³¹⁷ 1 Stellungnahme fordert die Ausweitung des Wahlrechts auf den IFRS 13 ohne Begründung.³¹⁸

³¹² Vgl. 406, S. 10 ff.

³¹³ Vgl. Fair Value Measurement Q&As, S. 6 ff.

³¹⁴ Vgl. 406, S. 12.

³¹⁵ Vgl. 423, S. 6.

³¹⁶ Vgl. 354, S. 5; 510, S. 4.

³¹⁷ Vgl. 373, S. 11.

³¹⁸ Vgl. 421, S. 3.

Privatperson

Die Privatperson fordert die Abkehr vom Wahlrecht zugunsten der full IFRS, da die Bestimmung des 11.32 als ausreichend angesehen wird.³¹⁹

9.9 Zusammenfassung

42,3% der Stellungnahmen stimmen für die Ausweitung des Wahlrechts auf den IFRS 13. 31% empfinden die bisherige Regelung des 11. und 12. Abschnitts als ausreichend und wollen kein Wahlrecht zugunsten der full IFRS. 14,8% argumentieren im Rahmen der alternativen Antwortmöglichkeit. Die gewichtigsten Argumente gegen ein Wahlrecht zugunsten der full IFRS sind im Eigenständigkeitsstreben des Standards begründet. Die Argumente dafür stützen sich in erster Linie auf die aus Sicht einiger Anwender problemlose Implementierung und auf die Bandbreite von Unternehmen, welche vom Wahlrecht durch eine realistischere Bilanzierung der tatsächlichen Verhältnisse profitieren. Hervorzuheben sind doppelt abgegebene Stimmen einer Interessenvertretung von Standardsettern mit der Gewichtung von 24 Stellungnahmen.

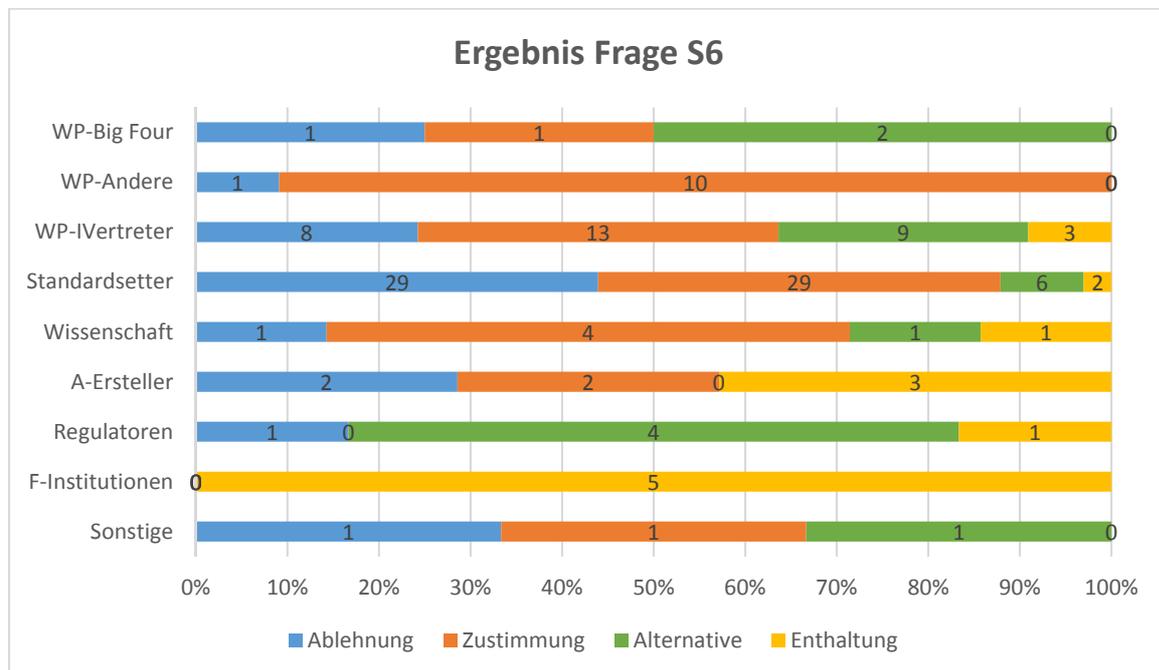


Abbildung 11: Ergebnis Frage S6

³¹⁹ Vgl. 467, S. 10.

Diese argumentiert einerseits gegen das vorgeschlagene Wahlrecht bzw. für die bestehende Regelung des IFRS for SMEs und andererseits zugunsten des neuen IFRS 13.

10 Positioning of fair value guidance in the Standard (Frage S7)

10.1 Erläuterung der Fragestellung

Die siebte Frage knüpft unmittelbar an die sechste Frage an. Sie thematisiert die Übersicht und die Gliederung der Handlungsempfehlungen zum Fair Value. Im Mittelpunkt steht der mögliche Nutzen zur Klärung, dass die Vorgaben zur Anwendung auf jeden den Fair Value betreffenden Verweis anzuwenden sind.³²⁰

10.2 Wirtschaftsprüfer

Die größte Interessengruppe positioniert sich mit 31 Stellungnahmen (64,6%) klar für den Vorschlag des IASB, die Bewertungsregelung vom 11. Abschnitt in einen eigenen Abschnitt auszugliedern. 8 (16,7%) sprechen sich dagegen aus und 3 (6,3%) wählen die alternative Antwort.

Big Four

Deloitte und EY sind gegen die Bildung eines gesonderten Abschnitts zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Beide Unternehmen sind der Meinung, dass die Anwendungsfälle bereits ausreichend erläutert werden.³²¹ KPMG äußert sich zustimmend und begründet das mit der abnehmenden Komplexität bei gleichzeitig erhöhter Konsistenz in der Anwendung, was zudem der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zugutekommt.³²² PwC entscheidet sich für die alternative Antwort, begründet dies indes nicht eindeutig. Es wird lediglich auf den der Antwort beiliegenden Brief mit fragenübergreifenden Ansichten verwiesen. Offensichtlich wird keine der vorgeschlagenen Vorgehensweisen präferiert.³²³

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

90,9% (10 Stellungnahmen) sind für die Separierung des Leitfadens in einen gesonderten Abschnitt. Lediglich 1 Stellungnahme sieht das anders und spricht sich für den Status quo aus. Sie sieht schlicht keine Probleme mit der derzeitigen Struktur des Standards.³²⁴ Die Argumente für den Vorschlag des IASB sehen vor allem einen Vorteil in der eindeutigen Vermittlung möglicher Anwendungsfälle.³²⁵ 4 Organisationen heben die Wichtigkeit des Konzeptes des beizulegenden Zeitwerts hervor, ohne ihre

³²⁰ Vgl. RFI, S. 20 f.

³²¹ Vgl. 402, S. 5; 528, S. 14 f.

³²² Vgl. 461, S. 4.

³²³ Siehe 9.2.

³²⁴ Vgl. 416, S. 14.

³²⁵ Vgl. 449, S. 13; 403, S. 14; 308_1, S. 12.

Entscheidung konkret zu begründen.³²⁶ 1 andere verweist auf ihre Antwort zur sechsten Frage.³²⁷

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

20 Stellungnahmen sind für den Vorschlag eines separaten Abschnitts, 2 Stellungnahmen wählen die alternative Antwort und 5 Stellungnahmen sprechen sich gegen eine Änderung aus. Bezugnehmend auf die Argumentationen werden keine von den bereits genannten Gründen abweichenden Antworten angeführt. So stehen auch in dieser Untergruppe die bessere Übersicht und Verständlichkeit bzw. Bequemlichkeit einer bisher auskömmlichen Gliederung des Standards gegenüber. Darüber hinaus fordern 2 Stellungnahmen die Entscheidung über die Implementierung des IFRS 13 auf den Zeitpunkt nach der Überprüfung zu verschieben.³²⁸ 1 Stellungnahme vertritt die Position, das IASB sollte die Entscheidung im Rahmen seiner „train the trainer“-Programme fällen.³²⁹

10.3 Standardsetter

38 Stellungnahmen (90,5%) sprechen sich für die Überarbeitung und damit die Separation der Bewertungsregeln in einen zusätzlichen Abschnitt aus. Als nennenswert kann die Bemerkung von 1 Stellungnahme angesehen werden, dass es auch denkbar wäre die Bestimmungen in einen bereits bestehenden Abschnitt einzubinden. Als Beispiel wird der 2. Abschnitt genannt, welcher Grundprinzipien des Standards enthält.³³⁰ Lediglich 2 Stellungnahmen vertreten auf den ersten Blick eine andere Ansicht. Sie wählen die Antwort (c) und liefern eine Begründung. 1 der 2 abweichenden Stellungnahmen kann ebenfalls der Zustimmung zum Vorschlag des IASB zugerechnet werden. Diese konzentriert sich auf die Forderung, auch Bezüge auf den Fair Value in anderen Abschnitten einzubeziehen.³³¹ Die zweite Stellungnahme vertritt nach eigener Aussage keine starke Meinung und überlässt die Entscheidung dem IASB.³³² 2 Stellungnahmen äußern sich nicht zu dieser Frage.

³²⁶ Vgl. 425_1, S. 5.

³²⁷ Vgl. 430, S. 13.

³²⁸ Vgl. 335, S. 14; 429, S. 19.

³²⁹ Vgl. 390_1, 13

³³⁰ Vgl. 417, S. 12.

³³¹ Vgl. 357, S. 3 f.

³³² Vgl. 407, S. 9.

10.4 Wissenschaft

Auch in dieser Interessengruppe ist die Mehrheit der Stellungnahmen (4) der Zustimmung zum Vorschlag zuzurechnen. 2 Stellungnahmen wählen die Antwort (c), wobei 1 Stellungnahme der Zustimmung zugerechnet werden kann.³³³ Die andere Stellungnahme spricht sich, ähnlich wie 1 Stellungnahme der Standardsetter, für die Erweiterung des 2. Abschnitts aus.³³⁴ Jedoch wird von keiner der Stellungnahmen eine neue Sichtweise erläutert.

10.5 Abschlussersteller

Erneut beantworten 3 Stellungnahmen (42,9%) die Frage nicht und geben keine Begründung an. 3 Stellungnahmen werden der Zustimmung zum Vorschlag zur Überarbeitung und 1 der Ablehnung zugerechnet. Neben bereits vorgebrachten Argumenten wird in 1 den Vorschlag favorisierenden Stellungnahme der IFRS 13 als bei der Bewertung vieler Transaktionen wenig hilfreich kritisiert.³³⁵ Die einzige ablehnende Stellungnahme bekräftigt den geltenden Paragraphen 10.5, welcher auf bereits bestehende Anforderungen und Anleitungen verweist.³³⁶

10.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Jeweils 1 Stellungnahme wählt Antwort (a), (b) und (c). Zudem antwortet 1 Stellungnahme auf diese Frage nicht. Bezüglich der Stellungnahmen zugunsten (a) und (b) stehen sich bereits angeführte Argumente gegenüber.³³⁷ Die Stellungnahme, welche sich weder für noch gegen einen separaten Abschnitt ausspricht, ist für eine Beschränkung der Anwendung. Dieser Meinung nach soll die Bewertung zum Fair Value für Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften auf öffentlich handelbare Finanzinstrumente limitiert werden. Darum sieht die Stellungnahme alles, was über die bestehende Regelung des 11. Abschnitts hinausgeht, als überflüssig an und identifiziert als primär zu klärende Frage die nach den Anwendern des Standards.³³⁸

10.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet die siebte Frage.

³³³ Vgl. 475, S. 4.

³³⁴ Vgl. 498, S. 4.

³³⁵ Vgl. 423, S. 6.

³³⁶ Vgl. 490_1, S. 12.

³³⁷ Siehe 9.2.

³³⁸ Vgl. 405_0, S. 11 f.

10.8 Sonstige

2 Stellungnahmen entscheiden sich für einen separaten Abschnitt zugunsten des beizulegenden Zeitwerts. Einer Stellungnahme gibt eine abweichende Antwort.

Abschlussnutzer

Beide AN optieren für einen separaten Abschnitt. Der IFRS 13 wird im Rahmen der Begründung 1 Stellungnahme auf eine Stufe mit dem ASC 820 der US-GAAP gestellt und sollte nach dieser Meinung auf der gesamten Welt einheitlich geregelt werden.³³⁹

Die zweite Stellungnahme zählt diverse Verbesserungen auf, die ein separater Abschnitt mit sich bringen würde. Hierzu zählen insbesondere der einfachere Umgang für Vorbereiter und Benutzer von Jahresabschlüssen und die vereinfachte Möglichkeit zur Adaption seitens des IASB.³⁴⁰

Privatperson

Die Privatperson bezieht sich erneut auf frühere Antworten der vierten und fünften Frage und bringt somit keine neuen Sichtweisen ein.³⁴¹

10.9 Zusammenfassung

Insgesamt fällt die Verteilung der Antworten auf die siebte Frage sehr ähnlich im Vergleich zu jener der Vorfrage aus. So ist mit 79 Stellungnahmen (67%) die große Mehrheit der sich äussernden Organisationen für die Bildung eines neuen Abschnitts, um Regelungen zum Fair Value aus unterschiedlichen Bereichen zu vereinen. Damit sollen eindeutig erkennbare standardweite Handlungsempfehlungen etabliert werden. 19,4% der Antworten sehen das jedoch anders. 10 Stellungnahmen (8,5%) lehnen einen zusätzlichen Abschnitt kategorisch ab. Hier findet besonders die Meinung Anklang, dass die bestehende Regelung klar und verständlich sei. 1 Stellungnahme hebt beispielsweise die für den Anwender aus ihrer Sicht besonders praktische Anordnung der bis dato geltenden Abschnitte und deren Inhalte hervor.

³³⁹ Vgl. 421, S. 3.

³⁴⁰ Vgl. 373, S. 14.

³⁴¹ Vgl. 467, S. 13.

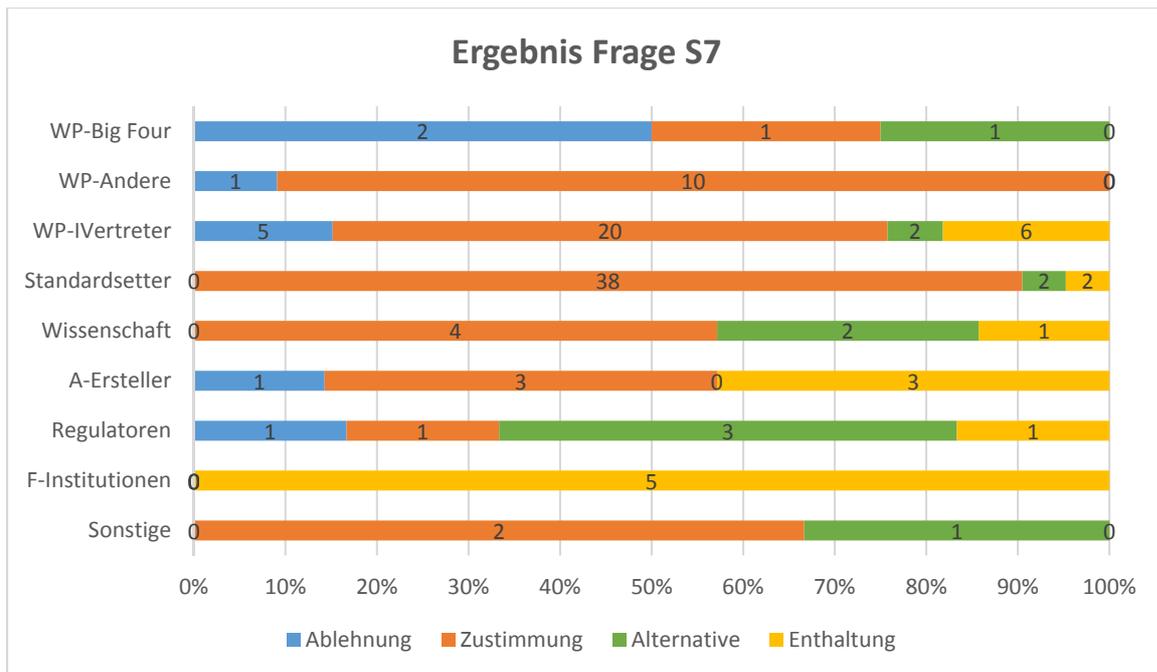


Abbildung 12: Ergebnis Frage S7

So seien die Bestimmungen zum beizulegenden Zeitwert exakt dort zu finden, wo man sie bei der praktischen Anwendung auch tatsächlich benötige. 9 Stellungnahmen (7,6%) sind als verhaltene Antworten einzuschätzen und lassen teilweise durchblicken, dass auch sie grundsätzlich eine klare Meinung zum Thema haben. Wenige der ablehnenden Stellungnahmen zögern und äußern Bedenken, wie auch schon bei der Vorfrage, gegen die Sinnhaftigkeit einer endgültigen Entscheidung zu diesem Zeitpunkt.³⁴²

³⁴² Siehe 9.3.

11 Consideration of recent changes to accounting for joint ventures in full IFRSs (Frage S8)

11.1 Erläuterung der Fragestellung

Die achte Frage ergibt sich aufgrund einer Änderung der full IFRS. Der IAS 31 wurde zum 1. Januar 2013 durch den IFRS 11 ersetzt. Der IFRS 11 greift einen neuen Ansatz auf, nach dem die rechtliche Struktur der getroffenen Vereinbarung nicht länger der wesentliche Faktor für die Bilanzierung darstellt. Jetzt steht die Frage zur Diskussion, ob dieser Ansatz in einer für KMU angebrachten Form auch in den IFRS for SMEs übernommen werden soll.³⁴³

11.2 Wirtschaftsprüfer

29 Stellungnahmen (60,4%) der Wirtschaftsprüfer sehen einen klaren Mehrwert in der vorgeschlagenen Überarbeitung und stimmen dafür. 9 Stellungnahmen (18,8%) lehnen den Vorschlag ebenso deutlich ab und 6 Stellungnahmen (12,5%) wählen die alternative Antwort. 4 Stellungnahmen (8,3%) antworten nicht auf die achte Frage.

Big Four

Die Big Four sind sich bei der achten Frage im gleichen Verhältnis wie bereits bei der vierten und sechsten Frage uneins. Deloitte gibt auf die Fragen 4, 6 und 8 eine jeweils identische Antwort und positioniert sich gegen die Überarbeitung.³⁴⁴ PwC favorisiert den Vorschlag klar und führt als Grund den Wegfall einer Wahlmöglichkeit und die Harmonisierung der Rechnungslegung für gemeinsame Vereinbarungen an.³⁴⁵ EY und KPMG wählen die alternative Antwort. KPMG befürwortet die Implementierung des IFRS 11 grundsätzlich, verlangt jedoch erhebliche Vereinfachungen für KMUs. Erneut wird ein Vergleich zur vierten Frage hergestellt. Ähnlich wie dort sieht KPMG einen deutlichen Vorteil in der Bilanzierung nach den IFRS-11-Anforderungen, was jedoch ein erhebliches Urteilsvermögen erfordert – insbesondere dann, wenn ein KMU in komplexere Beziehungen involviert ist.³⁴⁶ Bei EY will man sich aufgrund des zum Zeitpunkt des Verfassens der Stellungnahme noch nicht in Kraft befindlichen IFRS 11 nicht festlegen. Es wird empfohlen den 15. Abschnitt unverändert beizubehalten und eine

³⁴³ Vgl. PwC: IFRS für die Praxis, S. 2 ff.

³⁴⁴ Siehe 7.2 und 8.2.

³⁴⁵ Vgl. 450, S. 2 und 5.

³⁴⁶ Vgl. 461, S. 5.

Diskussion zum Thema IFRS 11 im Rahmen der nächsten Überprüfung des IFRS for SMEs anzusetzen.³⁴⁷

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die anderen WP-Gesellschaften stimmen mit 9 Stellungnahmen (81,82) für und 2 Stellungnahmen (18,2%) gegen den Vorschlag deutlich für die Änderung des 15. Abschnitts. Von dem Vorschlag zustimmenden Stellungnahmen wird von einer bisher einseitigen Betrachtungsweise (Rechtsform über wirtschaftliche Substanz) gesprochen. Aber auch hier steht die Konsistenz mit den full IFRS im Fokus.³⁴⁸ Die ablehnenden Stimmen sehen zum Teil kein Potential zur Vereinfachung oder Schaffung von mehr Klarheit durch die Überarbeitung nach Vorbild des IFRS 11.³⁴⁹ Auch lehnt 1 Stellungnahme das Vorhaben aufgrund der Überzeugung ab, eine verlässliche Unternehmensberichterstattung auf Basis der rechtlichen Grundlage einer Vereinbarung gewährleisten zu können.³⁵⁰

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

19 Stellungnahmen (57,6%) der Interessenvertreter entscheiden sich für, 6 Stellungnahmen (18,2%) gegen die Überarbeitung und 4 (12,1%) wählen die alternative Antwort. Die Argumente umfassen über Verweise auf frühere Antworten³⁵¹, machen aber auch auf Bedenken wie z.B. eine mögliche Verwirrung aufgrund der sich vom 15. Abschnitt unterscheidenden Terminologie des IFRS 11 aufmerksam.³⁵² Nur wenige Antworten weichen von bereits angeführten, meist oberflächlichen, Sichtweisen ab und untermauern die fundamentale Entwicklung des IFRS 11, mit welcher die Substanz der Transaktion selbst und nicht nur die rechtliche Einordnung für deren Bilanzierung ausschlaggebend ist.³⁵³

11.3 Standardsetter

Wie schon bei der sechsten Frage liegt auch hier eine Doppeltantwort vor. So stimmen 33 (50%) für und 28 (42,4%) gegen die Überarbeitung. 3 Stellungnahmen votieren für die alternative Antwort. Für die Überarbeitung stimmende Stellungnahmen führen weit-

³⁴⁷ Vgl. 528, S. 16.

³⁴⁸ Vgl. 308_1, S. 13; 449, S. 14.

³⁴⁹ Vgl. 416, S. 15 f.

³⁵⁰ Vgl. 487, S. 3.

³⁵¹ Vgl. 390_1, S. 14; 418_1, S. 14; 434, S. 5 437, S. 6; 473, S. 10; 491, S. 4; 592, S. 11 f.

³⁵² Vgl. 447, S. 18.

³⁵³ Vgl. 483, S. 14 f.

gehend bereits erörterte Argumente an. Auch die bessere Darstellung der tatsächlichen Situation (Substanz über Rechtsform) und der reduzierte Aufwand für Nutzer von Abschlüssen finden Anklang.³⁵⁴ 1 Stellungnahme stellt den Sinn des Vorschlags deutlich in Frage und argumentiert mit mangelnder Veränderung, stimmt aufgrund der angestrebten Konsistenz mit den full IFRS jedoch zu.³⁵⁵ 1 ablehnende Stimme bezieht sich bei dieser Interessengruppe wieder auf die vierte und sechste Frage.³⁵⁶ Andere führen als stärkstes Argument die noch fehlende Erfahrung der Implementierung an. So könne noch nicht abgeschätzt werden, ob es sinnvoll ist den IFRS 11 in den IFRS for SMEs zu übernehmen.³⁵⁷ 1 Stellungnahme weicht von dieser Argumentation deutlich ab und spricht den konkreten Sachverhalt einer Stellungnahme eines Italienischen Standardsetters vom März 2012 an. Dort werden Bedenken gegen die Anwendung der Methode der Quotenkonsolidierung auf separate Jahresabschlüsse geäußert, wenn zwischen den Parteien Vertragsbeziehungen bestehen, die in einer gemeinsamen Unternehmung resultieren.³⁵⁸ So formuliert es 1 Stellungnahme treffend: Im Sinne der Überzeugungsarbeit werden mehr Beweise für einen möglichen Mehrnutzen des IFRS 11 oder Probleme der bestehenden Regelung gefordert.³⁵⁹

11.4 Wissenschaft

Hier stimmen gleich viele Stellungnahmen für und gegen den Vorschlag des IASB. Erneut antwortet 1 Stellungnahme nicht. Die 3 Befürworter führen ausschließlich bereits dargelegte Sichtweisen an. Die 3 Stimmen dagegen äußern sich wie folgt. 1 Stellungnahme hebt den Zusammenhang der Überarbeitungen der IAS 27, 28 und 31 hervor und fordert die entsprechenden Abbildungen der IFRS 10, 11 und 12. So macht die Stellungnahme ihre Entscheidung vom Ergebnis der vierten Frage abhängig.³⁶⁰ 2 Stellungnahmen sehen einen deutlich höheren Bedarf an professionellem Urteilsvermögen und empfinden das, unter Berücksichtigung der wahrscheinlich nicht signifikant steigenden Qualität der Finanzinformationen, als wenig zielführend.³⁶¹

³⁵⁴ Vgl. 417, S. 13.

³⁵⁵ Vgl. 469, S. 13.

³⁵⁶ Vgl. 407, S. 10; 478, S. 3 f.

³⁵⁷ Vgl. 459, S. 4; 357, S. 4.

³⁵⁸ Vgl. 6772, S. 17 f.

³⁵⁹ Vgl. 591, S. 18.

³⁶⁰ Vgl. 406, S. 13 f.

³⁶¹ Vgl. 471, S. 3.

11.5 Abschlussersteller

3 Stellungnahmen der Abschlussersteller beantworten die achte Frage nicht. Ebenfalls 3 Stellungnahmen (42,9%) stimmen für die Überarbeitung und 1 dagegen. Die ablehnende Stellungnahme äußert sich nicht zu der Entscheidung. Die Befürworter streben nach Konsistenz und sind für eine gemeinsame Terminologie in den full IFRS und dem IFRS for SMEs.³⁶² Dem pflichtet auch eine andere Stellungnahme bei, indem sie fordert den Fokus der buchhalterischen Behandlung der Vereinbarungen verstärkt auf den Inhalt statt auf die Rechtsform zu richten. Darum argumentiert sie weiter mit dem Paragraphen 10.4 (b) (ii), der die Formulierung „substance over form“ ohnehin bereits beinhaltet.³⁶³ Darüber hinaus verweist 1 Stellungnahme auf die Antwort auf die vierte Frage, macht jedoch gleichzeitig auf die Leitlinien der offensichtlich schwierig zu bilanzierenden gemeinsamen Vereinbarungen aufmerksam.³⁶⁴ Danach seien diese in der Praxis nur unter Einsatz eines unverhältnismäßigen Aufwandes zu implementieren.³⁶⁵

11.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Erneut erhält jede Antwortmöglichkeit den Zuspruch von jeweils 1 Stellungnahme dieser Interessengruppe, wobei sich 1 Stellungnahme enthält. Die Stellungnahmen für und gegen den Vorschlag bringen keine neuen Sichtweisen zum Vorschein. Die der Antwort (c) zuzurechnende Stellungnahme sieht die Überarbeitung für NPOs hingegen als problematisch an. So hält man einen alternativen Ansatz für unverzichtbar und bemängelt, dass Treuhänder von NPO-Gemeinschaftsunternehmen und Treuhänder von Partner-Wohltätigkeitsorganisationen, welche an diesen Gemeinschaftsunternehmen partizipieren, das von ihnen gehaltene Vermögen nur verwalten und nicht als Eigentümer auftreten. Weiter wird argumentiert, dass diesem Umstand Rechnung getragen werden muss und der IFRS 11 einer Erweiterung bedarf. Denn dieser kennt bislang nur gemeinsame Vereinbarungen und gemeinsame Unternehmen, wobei jedes teilnehmende Unternehmen die vollen Rechte am Nettovermögen der Vereinbarung haben muss.³⁶⁶

11.7 Finanzinstitutionen

Keine dieser Stellungnahmen beantwortet die achte Frage.

³⁶² Vgl. 332, S. 15.

³⁶³ Vgl. 490_1, S. 13.

³⁶⁴ Vgl. 423, S. 6.

³⁶⁵ Vgl. Becker, Julia: Bilanzierung nach IFRS 11.

³⁶⁶ Vgl. 354, S. 6.

11.8 Sonstige

Jede der sonstigen Stellungnahmen entscheidet sich für eine jeweils andere Antwort.

Abschlussnutzer

1 AN ist nicht überzeugt, dass der IFRS 11 eine Verbesserung darstellt.³⁶⁷ Begründet wird diese Sichtweise nicht. Der zweite Abschlussnutzer wählt die alternative Antwort und rechtfertigt diese ausführlich. Zum einen spricht der Abschlussnutzer davon, dass auch ein verpflichtend anzuwendender IFRS 11 nichts an der konzerninternen Bewertung von Unternehmen ändern werde, man sich jedoch eine einheitliche Bilanzierung von gemeinsamen Vereinbarungen wünscht.³⁶⁸

Privatperson

Die Privatperson bezeichnet den Umstand einer möglichen Unterlassung der Überarbeitung nach dem Vorbild der full IFRS als Paradox und bekräftigt so deren Leitfunktion.³⁶⁹

11.9 Zusammenfassung

Mit 70 (49,3%) aller Stimmen entscheidet die absolute Mehrheit der Stellungnahmen zugunsten der Modernisierung entsprechend dem vom IASB unterbreiteten Vorschlag. Des Weiteren stimmen 43 (30,3%) gegen den Vorschlag und 3 (2,1%) warten mit einer von den Antwortmöglichkeiten (a) und (b) abweichenden Ansicht auf. Trotz deutlicher Änderungen wird der Vorschlag von vielen Stellungnahmen als bloße Angleichung an die full IFRS und somit als kosmetischer Eingriff zur Harmonisierung der beiden Standards wahrgenommen. So verwundert es nicht, dass mehr als ein Drittel der Stellungnahmen die Sinnhaftigkeit bzw. die Notwendigkeit der Überarbeitung anzweifeln. Die Zweifel werden zum Teil durch fehlende Expertise der Abschlussersteller genährt. Als stärkster Faktor konnten aber drohende Umsatzrückgänge im Zuge der sich ändernden Klassifizierung der gemeinsamen Vereinbarungen identifiziert werden.³⁷⁰ So droht beispielsweise bislang quotal zu konsolidierenden Konzernunternehmen die zwangsweise Equity-Konsolidierung, was sich auf zentrale Bilanzkennzahlen auswirkt. Das kann in erheblichen konzernstrategischen Nachteilen resultieren.

³⁶⁷ Vgl. 421, S. 3.

³⁶⁸ Vgl. 373, S. 15.

³⁶⁹ Vgl. 467, S. 16.

³⁷⁰ Siehe 10.3.

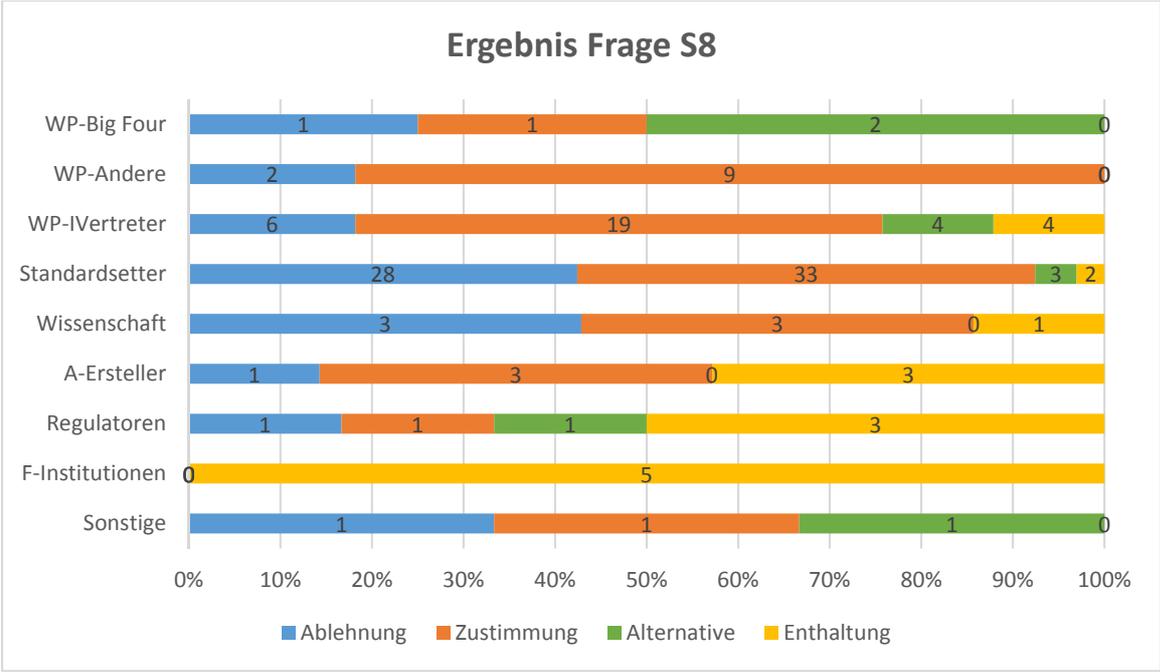


Abbildung 13: Ergebnis Frage S8

12 Revaluation of property, plant and equipment (Frage S9)

12.1 Erläuterung der Fragestellung

Die neunte Frage thematisiert die Behandlung von Sachanlagen und ergibt sich aus der Idee, das Neubewertungsmodell für materielle Vermögenswerte zuzulassen. Bisher ist das nur möglich, wenn der beizulegende Zeitwert verlässlich geschätzt wird.³⁷¹ Erneut begründet sich dieser Vorschlag in der Leitfunktion der full IFRS und basiert auf dem Vorbild des IAS 16, demnach steht dem Anwender ein Wahlrecht zwischen dem Neubewertungsmodell und dem Kosten-Abschreibungs-Wertminderungsmodell zur Verfügung.³⁷²

12.2 Wirtschaftsprüfer

Insgesamt 29 Stellungnahmen (60,4%) dieser Interessengruppe entscheiden sich für die Überarbeitung. 14 Stellungnahmen (29,2%) lehnen den Vorschlag deutlich ab. Mit 6,9% weichen nur 2 Stellungnahmen einer eindeutigen Antwort aus und begründen ihre Entscheidung im Rahmen der alternativen Antwort.

Big Four

Die Unternehmen EY, KPMG und PwC stimmen für eine Überarbeitung, PwC nennt die dadurch gewonnene Flexibilität wünschenswert, ist sich der dadurch zunehmenden Komplexität des Standards jedoch bewusst.³⁷³ KPMG teilt diese Ansicht und erweitert die Ausführungen um die durch das Wahlrecht schwindende Vergleichbarkeit, sieht aber die Enthüllung des aktuellen Werts der Sachanlagen zugunsten der Abschlussnutzer als höherrangig an.³⁷⁴ Die Sichtweise von EY stimmt mit der bisherigen Argumentation überein und fügt der Argumentationskette einen weiteren Aspekt hinzu. Demnach bieten vereinzelte nationale Rechnungslegungsvorschriften die Möglichkeit vergleichbarer Wahlrechte, was bislang durchweg positiv aufgenommen wurde. Zudem würde ein Wahlrecht die Umstellung zu oder von den IFRS for SMEs erleichtern.³⁷⁵ Bei Deloitte sieht man die Auswirkungen eines Wahlrechts nicht so positiv. Als Voraussetzung für die Zustimmung werden klare Beweise für einen Mehrwert verlangt.³⁷⁶

³⁷¹ Vgl. Lühr, S. 222.

³⁷² Vgl. RFI, S. 23.

³⁷³ Vgl. 450, S. 3 und 5.

³⁷⁴ Vgl. 461, S. 5.

³⁷⁵ Vgl. 528, S. 16.

³⁷⁶ Vgl. 402, S. 5.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Mit 7 Stellungnahmen für und 4 gegen die Überarbeitung stehen sich klare Positionen gegenüber. Neben bereits genannten Argumenten sind 4 zustimmende Stellungnahmen für das Wahlrecht um Unternehmen in ihrer unternehmerischen Tätigkeit keine nachteiligen Bestimmungen aufzuerlegen.³⁷⁷ Entgegen seiner persönlichen Überzeugung beugt sich 1 Verfasser dem ausdrücklichen Wunsch der Mehrheit seiner Kunden nach dem Wahlrecht, diese begründen ihren Wunsch jedoch nicht.³⁷⁸ Die gewichtigste Argumentationsreihe für das Wahlrecht bringt 1 Stellungnahme ein, die es als übermäßige Vereinfachung empfand, dass das jetzt diskutierte Wahlrecht bereits aus dem ersten Entwurf des IFRS for SMEs gestrichen wurde. So wird mit der nicht seltenen Wertsteigerung über eine lange Haltedauer argumentiert, wobei die Bewertung zu Anschaffungskosten oft in keinem Verhältnis zu dem tatsächlichen Wert des SAV und somit zu der finanziellen Position der Unternehmen steht.³⁷⁹ 1 weitere Stellungnahme spricht unter diesem Aspekt von einer fairen Finanzberichterstattung, die sogar dazu führen kann, dass Unternehmen Vermögen nicht bloß zum Zweck der Fremdkapitalbeschaffung oder Versicherungsdeckung neu bewerten.³⁸⁰ 1 Stimme gegen den Vorschlag betrachtet den Sachverhalt nüchtern und argumentiert, dass Sachanlagen von den meisten Unternehmen nicht zum Zweck des Verkaufs gehalten werden und Ergebnisse einer Neubewertung ebenso im Anhang offengelegt werden könnten.³⁸¹ 1 Stellungnahme sieht die Verlässlichkeit der Abschlüsse aufgrund der unterschiedlichen Volatilität vieler geographischer Märkte als gefährdet an und befürchtet starke Diskrepanzen.³⁸² Des Weiteren erkennen 2 Stellungnahmen keinen vernünftigen Sinn darin, das Neubewertungsmodell zu erlauben. Sie präferieren einen einfachen Standard.³⁸³

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die größte Untergruppe steht der Überarbeitung mit 19 (57,6%) zu 9 (27,3%) Stimmen positiv gegenüber. 2 Stellungnahmen wählen die alternative Antwort. Die Stellungnahmen weichen von den bereits analysierten Ansichten nur teilweise ab. Besonders hervorzuheben ist 1 ablehnende Stellungnahme welche die Meinung vertritt, dass durch

³⁷⁷ Vgl. 425_0, S. 6.

³⁷⁸ Vgl. 430, S. 16.

³⁷⁹ Vgl. 308_1, S. 15 f.

³⁸⁰ Vgl. 403, S. 18 f.

³⁸¹ Vgl. 416, S. 18.

³⁸² Vgl. 487, S. 3.

³⁸³ Vgl. 449, S. 16; 462, S. 14.

das Neubewertungsmodell Informationen über die Altersstruktur, und das Reinvestitionsbedürfnis von SAV verloren gehen.³⁸⁴ Die verbleibenden Ablehnungen resultieren aus der Befürchtung KMUs unverhältnismäßiger Komplexität auszusetzen.³⁸⁵ Zum einen ist die Situation für 2 Befürworter klar. Sie erkennen die Entwicklung von dem ehemals unerwünschten Neubewertungsmodell hin zur einer attraktiven Alternative.³⁸⁶ Zum anderen sehen diese Befürworter einer wachsenden weltweiten Akzeptanz durch mehr Flexibilität des IFRS for SMEs entgegen.³⁸⁷ 1 Stellungnahme fordert bei Umsetzung des Vorschlags die Erfüllung von Bedingungen wie zum Beispiel die verpflichtende Neubewertung im Abstand von jeweils acht Jahren.³⁸⁸ Ein andere Befürworter empfiehlt dem IASB die Fragestellung genauer zu untersuchen und den Mehrwert aus dem verbesserten Zugang zur Fremdfinanzierung mit Nachteilen wie den Mehrkosten abzuwägen.³⁸⁹ Jedoch ist das führende Argument der Befürworter im Aufdecken stiller Reserven zu sehen, was die Akquisition von neuem Kapital deutlich erleichtern dürfte.³⁹⁰ Eine der alternative Antworten empfindet es als zweckdienlich das Wahlrecht umzusetzen, um die Kompatibilität des IFRS for SMEs bei der Implementierung nationaler GAAPs einzelner Jurisdiktionen nicht schon im Vorhinein einzuschränken.³⁹¹

12.3 Standardsetter

87,8% der Stellungnahmen sind für die Einführung des Wahlrechts. Es können nur 4 gegensätzliche Antworten zugeordnet werden. 1 Stellungnahme wählt die alternative Antwort, argumentiert jedoch die Frage nicht beantworten zu wollen.³⁹² Es wird die generelle Ansicht vertreten, dass die Beibehaltung des Anschaffungskostenmodells ein Schritt in die falsche Richtung wäre. Die full IFRS, aber auch zahlreiche Jurisdiktionen erlauben die Neubewertung für SAV bereits.³⁹³ Auch von einer möglichen Nützlichkeit des Buchwerts von SAV wird gesprochen.³⁹⁴ 1 Stellungnahme antwortet prag-

³⁸⁴ Vgl. 335, S. 17 f.

³⁸⁵ Vgl. 331, S. 3; 452, S. 10.

³⁸⁶ Vgl. 390_1, S. 16 f.; 418, S. 16 f.

³⁸⁷ Vgl. 390_1, S. 16 f.

³⁸⁸ Vgl. 413, S. 17.

³⁸⁹ Vgl. 429, S. 23 ff.

³⁹⁰ Vgl. 434, S. 5.

³⁹¹ Vgl. 468, S. 18.

³⁹² Vgl. 431, S. 23 f.

³⁹³ Vgl. 357, S. 4; 435, S. 25 f.

³⁹⁴ Vgl. 417, S. 15.

matisch, indem sie argumentiert, dass der Standard durch das Wahlrecht nicht notwendigerweise komplexer anzuwenden sein wird, da ohnehin noch die bisherige Methode würde angewandt werden können.³⁹⁵ Die Mehrheit der Zustimmenden sieht das Neubewertungsmodell als wichtige Chance für Unternehmen in hochinflationären Ländern oder in Standorten, die einem eingeschränkten Devisenwechsel unterliegen.³⁹⁶ Die verneinenden Argumente verfolgen triviale Ansätze. So werden einerseits erneut zunehmende Kosten, eine mögliche Nachbearbeitung des 17. Abschnitts wegen unzureichenden Ausführungen und die aufgrund der Auswahl der Bewertungsmethode mögliche Verzögerung des Jahresabschlusses genannt.³⁹⁷ Andererseits hinterfragt 1 Stellungnahme die Wiederaufnahme dieser Diskussion. Man zweifelt jedoch daran, dass das IASB neue Einsichten erlangen konnte. Deshalb verweist es auf die ausführlich dokumentierte Entscheidung der Basis for Conclusions des IFRS für SME BC84-BC94 zur Einführung 2009.³⁹⁸

12.4 Wissenschaft

4 Stellungnahmen (57,1%) sind für das Wahlrecht, 3 dagegen. Es kommen nur wenige neue Aspekte zur Sprache. Beispielsweise löst die erneute Abstimmung über das Wahlrecht für SAV bei einer Antwort Verwunderung aus. Das nährt die Vermutung, das IASB wolle seine Entscheidung revidieren.³⁹⁹ Weiter fordern 2 Befürworter konkrete Vorgaben, wie Neubewertungsrücklagen zu behandeln sind. Auf diese Art soll der Reduktion der Vergleichbarkeit entgegengewirkt werden.⁴⁰⁰ Eine andere Sichtweise sieht den schwindenden Nutzen der Zwei-Standard-Lösung als Grund genug, gegen die Angleichung an die full IFRS zu stimmen.⁴⁰¹

12.5 Abschlussersteller

Erneut antworten nur 4 von 7 Stellungnahmen (57,1%). Die Stimmen für und gegen die Umsetzung des Vorschlags sind mit 50% zu 50% ausgewogen. Die Stellungnahmen für den Vorschlag enthalten indes keine Begründung. Die Ablehnungen fordern

³⁹⁵ Vgl. 454, S. 5.

³⁹⁶ Vgl. 497, S. 7.

³⁹⁷ Vgl. 6772, S. 19 f.; 478, S. 5.

³⁹⁸ Vgl. 407, S. 11.

³⁹⁹ Vgl. 484, S. 2.

⁴⁰⁰ Vgl. 471, S. 3.

⁴⁰¹ Vgl. 406, S. 16.

einen schlanken Standard, in dem für kleine und mittlere Unternehmen unübliche Wahlrechte ohnehin keinen Platz haben.⁴⁰²

12.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Auch in dieser Gruppe spricht sich die Mehrheit für die Überarbeitung aus. Nur 1 Stellungnahme ist nicht für das Wahlrecht und stimmt für die alternative Antwort. Erneut enthält sich 1 Stellungnahme. Die befürwortenden Stellungnahmen bedienen sich bereits angeführter Argumente. Die alternative Antwort erkennt mit der Implementierung des IAS 16 verbundene Schwierigkeiten. So befürwortet die Organisation prinzipiell das Vorhaben des IASB, sieht die mit der Anwendung verbundene Steigerung der Komplexität und Kosten aber als unüberwindbare Hürde an.⁴⁰³

12.7 Finanzinstitutionen

Von 5 Stellungnahmen von Finanzinstitutionen bzw. Interessenvertretern äußert sich nur 1 Stellungnahme indirekt zu dieser Frage, sodass diese der Zustimmung zum Wahlrecht beigemessen werden kann. Die Antwort sieht in dem Wahlrecht einen praktikablen Mittelweg zwischen den umfangreichen full IFRS und dem für manche Unternehmen zu elementaren IFRS for SMEs.⁴⁰⁴

12.8 Sonstige

Wieder ist jede der 3 Stellungnahmen für eine jeweils andere Antwort. 1 AN lehnt das Wahlrecht ab, 1 andere wählt die Antwort (c).

Abschnusnutzer

Die ablehnende Stimme gehört zu dieser Interessengruppe und argumentiert mit dem Fehlen eines Mehrwerts der Zusatzinformationen für den Abschlussnutzer.⁴⁰⁵ Die alternativ antwortende Stellungnahme verfiert einerseits die Schlichtheit des Standards und will Wahlrechte vermeiden. Gleichzeitig wird die größere Transparenz durch die Bewertung mittels beizulegenden Zeitwerts und die dadurch steigende globale Vergleichbarkeit befürwortet.⁴⁰⁶

⁴⁰² Vgl. 332, S. 17; 426, S. 7.

⁴⁰³ Vgl. 405_0, S. 13 f.

⁴⁰⁴ Vgl. 465, S. 2 f.

⁴⁰⁵ Vgl. 421, S. 3 f.

⁴⁰⁶ Vgl. 373, S. 17 f.

Privatperson

Um als starker Stakeholder agieren zu können, sieht die Privatperson die Möglichkeit der Anwendung des Neubewertungsmodells als Voraussetzung an. Denn so können Stakeholder an zeitgerechte Informationen gelangen, die ihren Informationsbedürfnissen gerecht werden.⁴⁰⁷

12.9 Zusammenfassung

Insgesamt äußern sich 75 Stellungnahmen zustimmend, 24 Stellungnahmen lehnen das Wahlrecht ab und lediglich 5 Stellungnahmen bringen eigene Ansichten ein. Bis auf wenige Ausnahmen gehen die Begründungen nicht besonders in die Tiefe. Die ablehnende Argumentation reicht dabei nicht weit über bloße Kosten-Nutzen-Abwägungen hinaus, wohingegen die Zustimmenden in erster Linie auf die Leitfunktion der full IFRS pochen und auf eine potentiell wachsende internationale Akzeptanz abzielen.

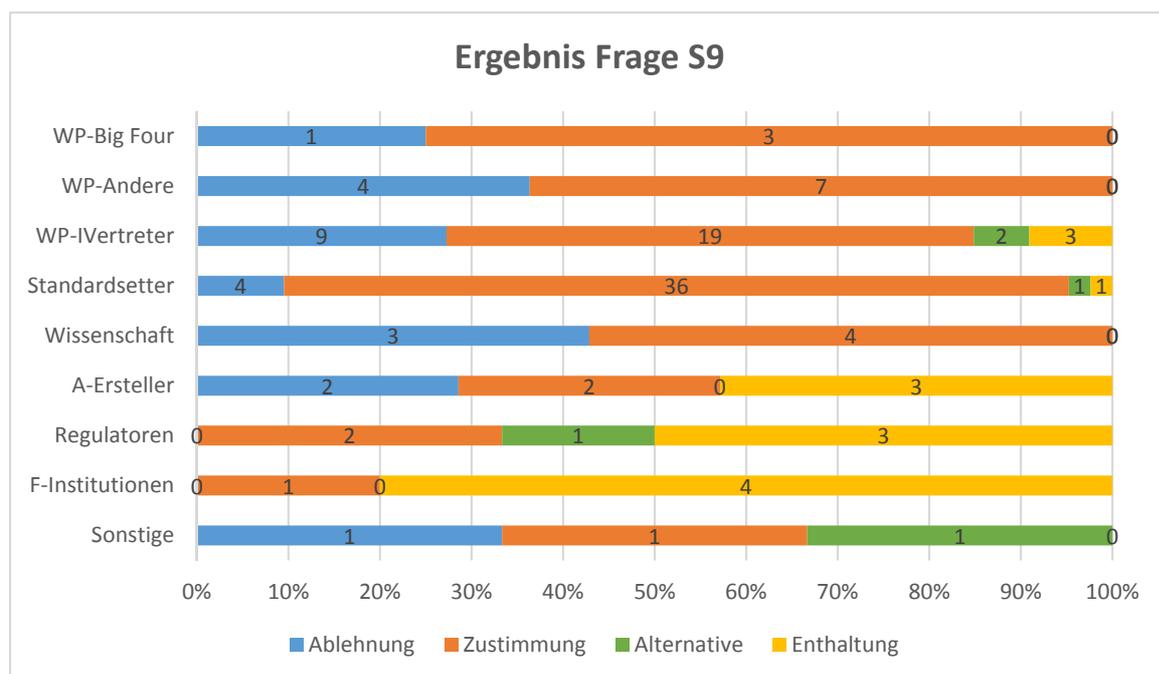


Abbildung 14: Ergebnis Frage S9

⁴⁰⁷ Vgl. 467, S. 16.

13 Capitalisation of development costs (Frage S10)

13.1 Erläuterung der Fragestellung

Die Aktivierung von Entwicklungskosten wird in vielen Rechnungslegungsstandards unterschiedlich behandelt.⁴⁰⁸ So auch in den IFRS for SMEs und den full IFRS. Das IASB ruft mit der zehnten Frage zur Stellungnahme darüber auf, ob die Standards in diesem Punkt angeglichen werden sollen. Beim SME-Standard sind immaterielle Vermögenswerte bislang nicht aktivierbar. Unter bestimmten Voraussetzungen (IAS 38) ist die Aktivierung von Entwicklungskosten in den full IFRS aber erlaubt.⁴⁰⁹

13.2 Wirtschaftsprüfer

22 Stellungnahmen (45,8%) stellen sich offen gegen die Bestrebung des IASB den 18. Abschnitt zu überarbeiten. 12 (25%) können einer alternativen Ansicht zugerechnet werden. 11 (22,9%) befürworten die Überarbeitung und 3 Stellungnahmen antworten auf diese Frage nicht.

Big Four

Deloitte und KPMG lehnen die Aktivierung von Entwicklungskosten partout ab. Deloitte verweist auf den Paragraph BC113 der Basis of Conclusions des Standards von 2009, die ursprüngliche Begründung des IASB. Demnach wiegen sich die Vorteile einer Aktivierung mit den damit verbundenen Kosten auf.⁴¹⁰ Auch eine Zunahme der Komplexität des Standards wird erwartet. KPMG erweitert die Argumentation um den Paragraphen BC120 und empfindet den Vorschlag des IASB auch deshalb haltlos, weil mit dem RFI kein Beweis geliefert wird, der den Vorschlag als sinnvoll erscheinen lässt bzw. die Bedenken dagegen widerlegt.⁴¹¹ EY ist der Meinung, dass diese Entscheidung vom IASB selbst gefällt werden sollte. So ist man zwar für die Revision und verweist auf die Begründung zur vierten Frage, die Aktivierung würde Firmen, welche immaterielle Vermögenswerte entwickeln, einen Vorteil ergeben und die Vergleichbarkeit mit Unternehmen die nach den full IFRS berichten, verbessert werden. Die Berücksichtigung von Entwicklungskosten werde aber ohnehin häufig von lokalen RL-Vorschriften gefordert.⁴¹² PwC wählt die alternative Antwort, sieht aber Parallelen zur

⁴⁰⁸ Vgl. Deloitte: IFRS for SMEs vs. NL GAAP, S. 13.

⁴⁰⁹ Vgl. RFI, S. 23 f.

⁴¹⁰ Vgl. 461, S. 5.

⁴¹¹ Vgl. 402, S. 6.

⁴¹² Vgl. 528, S. 17.

neunten Frage und kann als Zustimmung zur Berücksichtigung von Entwicklungskosten gewertet werden. Jedoch betont man ausdrücklich die Notwendigkeit eines Wahlrechts.⁴¹³

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die sonstigen WP-Gesellschaften stimmen mit 6 zu 4 gegen den Vorschlag. 1 Stellungnahme wählt die alternative Antwort. Ablehnende Stellungnahmen sehen in dem Vorschlag Gemeinsamkeiten mit lokalen Steuererfassungssystemen und KMUs mit einer nicht zu bewältigenden Komplexität konfrontiert.⁴¹⁴ Zudem betrachtet 1 Stellungnahme die freiwillige Offenlegung von Entwicklungskosten im Rahmen des Jahresabschlusses als ausreichend.⁴¹⁵

Auch wird angeführt, dass die Regelung des IAS 38 in der Praxis wenig praktikabel ist. Es wird von Schwierigkeiten berichtet, die Erfüllung der Ansatzkriterien zur Aktivierungsfähigkeit zu identifizieren. In diesem Zusammenhang wird auf die UK-GAAP als praxisorientierte Lösung verwiesen, welche dem Anwender ein Wahlrecht einräumt.⁴¹⁶ Die Befürworter sehen die Aktivierung bereits als gängige Praxis an und argumentieren mit der Finanzplanung. Demnach achten Unternehmen stets auf die Finanzierungssicherheit großer Investitionen, sodass das Ergebnis direkt belastende Ausgaben nie in Konflikt mit Investitionen geraten.⁴¹⁷ Den interessantesten Input bringt die Stellungnahme mit der alternativen Antwort. Die antwortende Organisation hat eine nicht repräsentative Studie mit ihren Kunden durchgeführt. Demnach sind die Beteiligten für die optionale Anwendung des IAS 38, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Entwicklung zu einem Vermögenszuwachs geführt hat. Eine solche Regelung stünde auch mit dem HGB in Einklang.⁴¹⁸

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

14 Interessenvertreter (42,4%) stimmen gegen den Vorschlag. 6 (18,2%) sind für die Umsetzung und 10 (30,3%) wählen die dritte Antwortmöglichkeit und begründen die Abweichung. Stimmen dagegen argumentieren mit der Akzeptanz der bisherigen Regelung. Es wird verlangt, dass die Bewertung der technischen Machbarkeit und Markt-

⁴¹³ Vgl. 450, S. 3.

⁴¹⁴ Vgl. 403, S. 20 f.; 416, S. 20.

⁴¹⁵ Vgl. 449, S. 18.

⁴¹⁶ Vgl. 308_1, S. 17.

⁴¹⁷ Vgl. 425_0, S. 7.

⁴¹⁸ Vgl. 430, S. 18.

reife eines Produkts im Entwicklungsstadium außerhalb des Jahresabschlusses geregelt werden soll.⁴¹⁹ 1 Stellungnahme fordert in bestimmten Fällen die Erschöpfung von Ressourcen vor Fertigstellung immaterieller Vermögenswerte zu berücksichtigen.⁴²⁰ 2 Stellungnahmen benennen zudem Probleme bei der zeitlichen Abgrenzung zwischen der Forschungsphase und der Entwicklungsphase.⁴²¹ Des Weiteren wird auf die Prüfung dieser Sachverhalte durch Banken verwiesen, wenn es um die Fremdkapitalbeschaffung geht.⁴²² Die Zustimmungen sehen eine durch die Überarbeitung steigende Attraktivität des Standards für Tochterunternehmen.⁴²³ 1 Stellungnahme verlangt stur die Anpassung an die full IFRS.⁴²⁴ Vor der Aktivierung von Entwicklungskosten ohne Nachweis der technischen Realisierbarkeit wird ausdrücklich gewarnt. Das würde zur Aktivierung von Kosten führen, was der Definition von Vermögen der Aktivseite widerspricht.⁴²⁵ Die Antworten, welche sich weder für (a) noch für (b) entscheiden konnten, streben eine Erweiterung des 18. Abschnitts an, sodass die Möglichkeit der Aktivierung als Wahlrecht besteht. Neben zahlreichen Verweisen auf die Antworten der neunten Frage wird auf einen möglichen Mehrnutzen für Abschlussnutzer hingewiesen.⁴²⁶ 1 Stellungnahme empfindet es als Bedürfnis, die leichte Kompatibilität für einzelne Jurisdiktionen hervorzuheben, wenn man ein Wahlrecht implementieren würde.⁴²⁷

13.3 Standardsetter

31 Antworten der Standardsetter (73,8%) befürworten den Vorschlag des IASB und empfinden die Umsetzung des IAS 38 für den IFRS for SMEs als erstrebenswert. Hervorzuheben sind 23 Stellungnahmen, welche dem Argument des Ressourcenmangels von SMEs zur Überprüfung der technischen Realisierbarkeit begegnen. Sie sprechen sich für die Aktivierungspflicht von jenen Entwicklungskosten aus, für die Unternehmen alle Kriterien des Paragraphen 57 des IAS 38 nachweisen können.⁴²⁸ 1 Stellungnahme macht auf Bedenken aufmerksam, Unternehmen würden bei Umsetzung des Vorschlags deutlich verhaltener in die Entwicklung neuer Technologien investie-

⁴¹⁹ Vgl. 331, S. 3.

⁴²⁰ Vgl. 499, S. 13 f.

⁴²¹ Vgl. 335, S. 20; 410_1, S. 13; 428_1, S. 12.

⁴²² Vgl. 485, S. 19 f.

⁴²³ Vgl. 415, S. 18.

⁴²⁴ Vgl. 443, S. 4.

⁴²⁵ Vgl. 444, S. 18.

⁴²⁶ Vgl. 390, S. 18 f.; 418_1, S. 18. 447, S. 23 f.; 491, S. 5.

⁴²⁷ Vgl. 429, S. 26 f.

⁴²⁸ Vgl. 496, S. 8.

ren. Zugleich werden vereinfachte Kriterien zur Identifizierung aktivierungsfähiger Entwicklungskosten vorgeschlagen.⁴²⁹ 7,3% sind gegen das Recht zur Aktivierung und 17,1% entscheiden sich für eigene Ausführungen. Teilweise wird auf die Antworten der neunten Frage verwiesen.⁴³⁰ Ähnlich wie einzelne zustimmende Stellungnahmen sieht die Mehrheit der alternativen Antworten die optimale Lösung in einem Wahlrecht.⁴³¹ Hervorgehoben wird von 1 Stellungnahme die Behandlung der Kosten zur Ermittlung der Durchführbarkeit eines Projekts. So können Unternehmen im Vereinigten Königreich demnach entscheiden, ob sie die Kosten für die Durchführbarkeitsprüfung aufbringen wollen, um die Voraussetzungen zur Aktivierbarkeit zu belegen.⁴³²

13.4 Wissenschaft

2 (28,6%) sind gegen und 3 (42,9%) für die Aktivierungspflicht. 1 Stellungnahme folgt einer eigenen Darstellung. 1 Stimme dagegen verweist auch hier auf die neunte Frage.⁴³³ 1 Stellungnahme sieht mit dem Ansatz von Entwicklungskosten als bloßen Aufwendungen eine Hürde für KMUs, welche größere Unternehmen unverhältnismäßig einfacher überwinden können.⁴³⁴

13.5 Abschlussersteller

Nur 4 von 7 Stellungnahmen beantworten die Frage. 1 Stellungnahme ist gegen den Vorschlag und liefert keine Begründung, 3 Stimmen wählen die Antwort (c). Es gibt keinen eindeutigen Zuspruch von dieser Interessengruppe, vielmehr lehnen die neutralen Antworten den Vorschlag ab. Jedoch können die Ausführungen der neutralen Antworten der Forderung nach einem Wahlrecht gleichgestellt werden, was letztendlich als indirekte Zustimmung zu bewerten ist.⁴³⁵

13.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

50% der Stellungnahmen dieser Gruppe beantworten die Frage nicht. 1 Stellungnahme ist für den Vorschlag, 1 Stellungnahme folgt einer eigenen Argumentation, indem sie auch die Aktivierbarkeit von Forschungskosten fordert. Als Grund wird der

⁴²⁹ Vgl. 6772, S. 21 ff.

⁴³⁰ Vgl. 407, S. 11 f.; 440_1, S. 17; 459, S. 5; 478, S. 5.

⁴³¹ Vgl. 417, S. 17; 431, S. 25 f.; 454, S. 6 f.

⁴³² Vgl. 442, S. 6 f.

⁴³³ Vgl. 406, S. 17 f.

⁴³⁴ Vgl. 475, S. 5.

⁴³⁵ Vgl. 423, S. 7; 490_1, S. 16 f.; 589, S. 12 f.

stetig sinkende Investitionsgrad vieler Unternehmen angeführt, welche F&E-Aufwendungen aufgrund der Nichtaktivierbarkeit hoher Kosten oft als vermeidbare Sunk Costs ansehen.⁴³⁶

13.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantwortet die zehnte Frage.

13.8 Sonstige

Die sonstigen Stellungnahmen sind einer Meinung. Alle 3 Antworten (100%) lehnen die vorgeschlagene Überarbeitung des 18. Abschnitts ab.

Abschlussnutzer

Aus Sicht der AN würde der vorgeschlagene Ansatz zu mehr Transparenz und Vergleichbarkeit der Performance von Unternehmen beitragen. Doch sieht 1 Stellungnahme die Bewertung der Durchführbarkeit von Projekten durch subjektive Einflüsse gefährdet. Es wird auf Basis des IAS 38 selbstentwickelte Kriterien verwiesen.⁴³⁷ Demnach kann es bei Nichtbeachten dieser Kriterien nicht selten zu signifikanten Unterschieden der Behandlung von Entwicklungskosten kommen.⁴³⁸

Privatperson

Die Privatperson empfindet den Vorschlag, zwischen Kosten der Entwicklung und Forschung zu unterscheiden, für einen vereinfachten Standard als nicht wünschenswert.⁴³⁹

13.9 Zusammenfassung

Die Antwortenden erkennen das Problem der für SMEs unverhältnismäßigen Kriterien des IAS 38 weitgehend als größtes Hemmnis der vorgeschlagenen Überarbeitung des 18. Abschnitts an. 26,3% stimmen demnach dagegen. Bei strikter Unterlassung der Aktivierung von Forschungskosten würde nach Ansicht von 39% der Stellungnahmen jedoch nicht die tatsächliche wirtschaftliche Situation der Unternehmen widerspiegelt werden.

⁴³⁶ Vgl. 405_0, S. 15.

⁴³⁷ Vgl. Corporate Criteria: Ratios And Adjustments, S. 8.

⁴³⁸ Vgl. 373, S. 19.

⁴³⁹ Vgl. 467, S. 18.

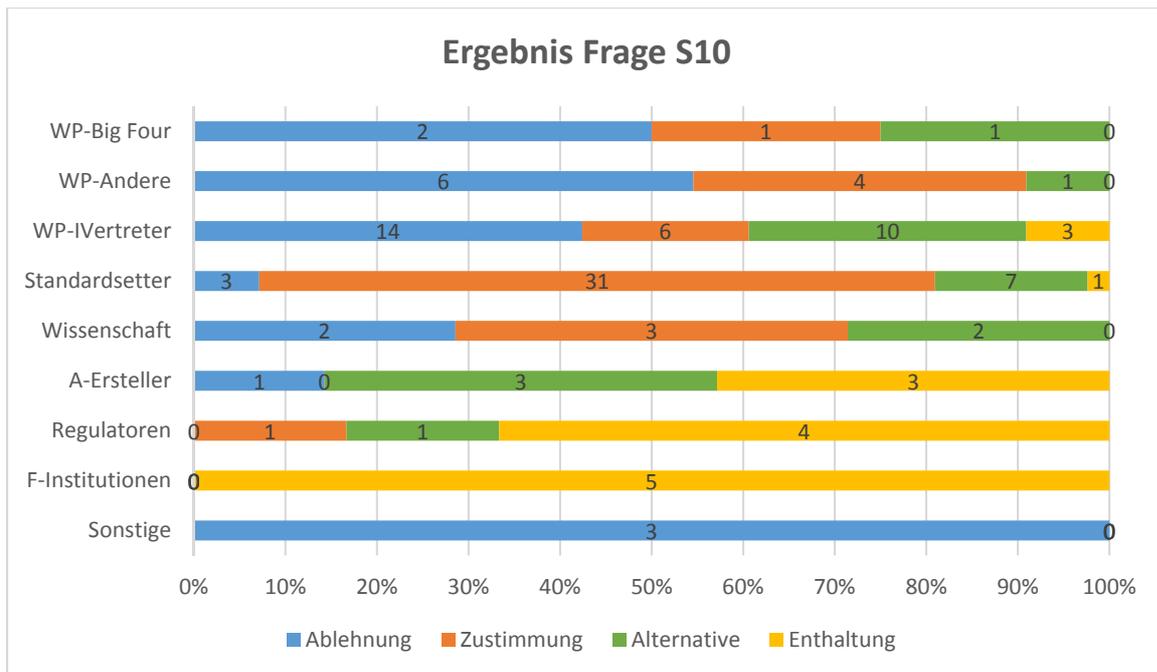


Abbildung 15: Ergebnis Frage S10

So würde beispielsweise der für Start-ups oft existenzbedrohend hohe aber notwendige Kapitalaufwand für Forschungsbestrebungen nicht honoriert werden. Die Probleme, die sich aus der Unterscheidung der Forschungsphase von der Entwicklungsphase oder aus der Überprüfung, ob die Aktivierungskriterien (in IAS 38) erfüllt sind, ergeben, sind demnach allgemein bekannt. 21,2% warten mit eigenen Ansichten einer Lösung auf. Hier ist besonders die mehrmalige Forderung nach einem Wahlrecht zu erwähnen.

14 Amortisation period for goodwill and other intangible assets (Frage S11)

14.1 Erläuterung der Fragestellung

Die Ausführung zur Frage lässt vermuten, dass in der Praxis regelmäßig von der Regelung des Paragraphen 18.20 abgewichen und bei Fehlen der Möglichkeit zur verlässlichen Schätzung der Nutzungsdauer von immateriellen Vermögenswerten ein geringerer Wert als zehn Jahre angesetzt wird.⁴⁴⁰ Das bewegt den IASB zur Überlegung, den Wortlaut der Bestimmung insofern abzuändern, als prinzipiell von einer zehnjährigen Nutzungsdauer ausgegangen werden muss. Diese kann jedoch durch eine kürzere Nutzungsdauer außer Kraft gesetzt werden, sofern diese schlüssig begründet werden kann.

14.2 Wirtschaftsprüfer

24 (55,8%) der zahlenmäßig größten Interessengruppe votieren für den Vorschlag des IASB. 12 (27,9%) beharren auf dem Standpunkt die bisherige Regelung beizubehalten und 7 (16,3%) wählen eine eigene Antwort und begründen ihren Schritt.

Big Four

PwC befürwortet den Vorschlag und sieht die Überarbeitung aufgrund des technischen Nutzens als sinnvoll an.⁴⁴¹ EY spricht sich für die übergeordnete Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer als Wahlrecht aus. Diese Forderung stützt sich auf die Situation der plausiblen Entscheidung zu einer kürzeren Nutzungsdauer immaterieller Vermögenswerte bei einer gleichzeitig nicht möglichen verlässlichen Ermittlung. Jedoch wird die Vorgabe von Faktoren seitens des IASB als Indikator darüber gefordert, wann das Wahlrecht angewandt werden soll.⁴⁴² Deloitte und KPMG wählen die neutrale Antwort. KPMG stimmt dem Vorschlag auch zu, verlangt jedoch ähnlich wie EY konkrete Vorgaben des IASB, wann und in welchem Umfang ein die kürzere Nutzungsdauer rechtfertigender Beweis zu erbringen ist.⁴⁴³ Deloitte fühlt sich zu einer Antwort genötigt, obwohl nur wenig über das konkrete Ausmaß der geplanten Überarbeitung bekannt ist. So ist nach dieser Meinung nicht klar, ob die kürzere Nutzungsdauer exakt

⁴⁴⁰ Vgl. RFI, S. 24 f.

⁴⁴¹ Vgl. 450, S. 3 f.

⁴⁴² Vgl. 528, S. 18.

⁴⁴³ Vgl. 461, S. 6.

bestimmt werden muss.⁴⁴⁴ Des Weiteren wird die Streichung des Paragraphen 18.20 gefordert.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

2 Stellungnahmen empfinden die bisherigen Voraussetzungen als ausreichend, stimmen einer kürzeren Nutzungsdauer bei gegebener Belegbarkeit aber zu.⁴⁴⁵ Die neutrale Antwort bringt die Regelung des deutschen HGB ins Spiel und belegt, dass nach einer eigenen nicht repräsentativen Studie viele Kunden das HGB dem IFRS for SMEs vorziehen. Nach § 309 (1) HGB ist der Geschäfts- oder Firmenwert über vier Jahre bzw. planmäßig über seine Nutzungsdauer abzuschreiben.⁴⁴⁶ Die Mehrheit der Zustimmungen empfindet mindestens fünf Jahre als wünschenswerten Richtwert, da die Frage nach der exakten Anzahl der Jahre in Einzelfällen schwer zu beantworten sein dürfte.⁴⁴⁷ 1 Stellungnahme regt an die Bemessung, wo möglich, an von bestimmten Rahmenbedingungen festzumachen. So können Nutzungsdauern bestimmter immaterieller Vermögenswerte beispielsweise anhand von Vertrags- und Konzessionsbedingungen bzw. deren Fristen feststellbar sein.⁴⁴⁸ 1 zustimmende Stellungnahme fordert neben dem Status einer widerlegbaren Annahme der Nutzungsdauer von unter zehn Jahren für immaterielle Vermögenswerte eine ausführliche Orientierungshilfe um diese korrekt einschätzen zu können.⁴⁴⁹

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

50% der Stellungnahmen (14) sprechen sich für die Überarbeitung aus, 10 lehnen diese ab. 4 wählen die neutrale Antwort. Für die Befürworter wird die bestmögliche Information für die Abschlussadressaten mit der bestmöglichen Bestimmung der tatsächlichen Nutzungsdauer gewährleistet.⁴⁵⁰ Wenn Indikatoren für eine kürzere Nutzungsdauer vorliegen, sollen diese auch berücksichtigt werden. 1 Stellungnahme warnt jedoch bereits vor überbewerteten Firmenwerten.⁴⁵¹ 1 andere Stellungnahme begründet die Forderung mit unverhältnismäßigen Wertminderungskosten beim Ansatz der Nutzungsdauer von zehn Jahren, welche durch kürzere Amortisationsdauern

⁴⁴⁴ Vgl. 402, S. 6.

⁴⁴⁵ Vgl. 416, S. 20 f.; 449, S. 20.

⁴⁴⁶ Vgl. 430, S. 20.

⁴⁴⁷ Vgl. 308_1, S. 19; 425_0, S. 8.

⁴⁴⁸ Vgl. 403, S. 21 f.

⁴⁴⁹ Vgl. 487, S. 3 f.

⁴⁵⁰ Vgl. 415, S. 20.

⁴⁵¹ Vgl. 418_1, S. 20.

vermieden werden können.⁴⁵² 1 Stellungnahme fordert die Entscheidung des Managements bei der Bestimmung der Nutzungsdauer aufgrund der vorrangigen Verlässlichkeit zu akzeptieren.⁴⁵³ Zudem verlangt 1 Stellungnahme die Klarstellung des Wortlauts „unfähig eine verlässliche Schätzung zu machen“. Demnach ist nicht klar, ob damit eine Bandbreite von beispielsweise bis zu fünfzig Jahren oder ein begrenzter Zeitraum von nur wenigen Jahren gemeint ist.⁴⁵⁴ Beispiele werden begrüßt.⁴⁵⁵ 2 ablehnende Stellungnahmen äußern Klärungsbedarf. Zum einen über die Bedürfnisse der Anwender welche befriedigt werden sollen, zum anderen darüber, ob die vorrangige Entscheidung des Managements auch für die Verlängerung der NB über zehn Jahre gilt.⁴⁵⁶ Im Fokus der neutralen Stellungnahmen steht die Ablehnung von neuen, den Standard verkomplizierenden Überarbeitungen und zu kurzen Überarbeitungsintervallen.⁴⁵⁷ 1 Stellungnahme empfiehlt für kürzere Perioden die konkrete Quantifizierung von zehn Jahren zu streichen, da in vielen Fällen sowieso besondere Umstände zu berücksichtigen sein werden. Somit wäre jedes Unternehmen dazu angehalten die getroffene Entscheidung umfassend zu begründen.⁴⁵⁸

14.3 Standardsetter

Die zweitgrößte Interessengruppe ist mehrheitlich (29) gegen die Überarbeitung. 2 Stellungnahmen sprechen sich dafür aus, 8 Stellungnahmen formulieren eine eigene Antwort. Über 69% empfinden die bisherige Ansatzbestimmung als vollkommen ausreichend und versprechen sich so eine bessere Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse.⁴⁵⁹ Eine die Überarbeitung befürwortende Stellungnahme kritisiert die bestehende Regel als zu stark vereinfacht und nicht den Grundprinzipien des IFRS for SMEs entsprechend.⁴⁶⁰ Die zweite befürwortende Stellungnahme sieht mit der Überarbeitung eine Annäherung an die EU Rechnungslegungsrichtlinie.⁴⁶¹ Die neutralen Antworten liefern zunächst mehr Informationen über die beabsichtigten Änderungen und Anwendungsbeispiele um das geplante Vorgehen zu verdeutlichen. So wird der reine Wert-

⁴⁵² Vgl. 444, S. 20.

⁴⁵³ Vgl. 452, S. 13.

⁴⁵⁴ Vgl. 447, S. 26 f.

⁴⁵⁵ Vgl. 483, S. 21; 500, S. 6.

⁴⁵⁶ Vgl. 485, S. 21; 491, S. 5; 492, S. 5.

⁴⁵⁷ Vgl. 429, S. 28 f.

⁴⁵⁸ Vgl. 468, S. 20.

⁴⁵⁹ Vgl. 435, S. 29 f.; 440_1, S. 19; 478, S. 5; 496, S. 8 f.

⁴⁶⁰ Vgl. 431, S. 28.

⁴⁶¹ Vgl. 469, S. 20.

minderungsansatz bei einer nicht möglichen verlässlichen Ermittlung der Nutzungsdauer von 1 Stellungnahme abgelehnt.⁴⁶² 1 andere Stellungnahme sieht keine ausreichende Rechtfertigung für die vorgeschlagene Überarbeitung. Es wird die Vorgabe einer festen Nutzungsdauer oder die Verpflichtung zu jährlichen Wertminderungstests vorgeschlagen.⁴⁶³ 1 weitere Stellungnahme fordert die Abschreibung über fünf Jahre.⁴⁶⁴

14.4 Wissenschaft

1 Stellungnahme lehnt eine Änderung des Paragraphen 18.20 ab, 3 (42,9%) sind für die Überarbeitung gemäß dem Vorschlag und 2 Stellungnahmen äußern abweichende Ansichten. 1 Stellungnahme antwortet nicht auf diese Frage. 1 neutrale Stellungnahme spricht den bereits von anderen Stellungnahmen thematisierten Umstand der einseitigen Auslegung der geplanten Überarbeitung an und fordert ebenfalls die Möglichkeit zur Ausdehnung über die Nutzungsdauer von zehn Jahren. Zudem wird die Inkompatibilität des Vorschlags mit geltendem EU-Recht hervorgehoben, wonach kürzere Nutzungsdauern, unter der Voraussetzung nicht gegen nationales Recht zu verstoßen, maximal fünf Jahre betragen dürfen.⁴⁶⁵ Die ablehnende Stimme und 1 neutrale Stellungnahme bezichtigen die Option (b) keine gültige Antwortmöglichkeit zu sein. Wenn ein Unternehmen in der Lage ist eine kürzere Nutzungsdauer als zehn Jahre zu attestieren, kann auch die exakte Bestimmung der Nutzungsdauer zugemutet werden, was eine Überarbeitung überflüssig macht.⁴⁶⁶ Die Zustimmungen liefern keine neuen Sichtweisen.

14.5 Abschlussersteller

Die Abschlussersteller liefern ein eindeutiges Ergebnis. 3 der Stellungnahmen, die auf die elfte Frage antworten (4) stimmen für die Überarbeitung. Die Zustimmenden bezeichnen das Ergebnis der Überarbeitung als schmalen Grat und hinterfragen damit indirekt den Sinn des Vorhabens. Die Ansicht wird von der ablehnenden Stellungnahme geteilt und als Begründung zur Ablehnung angeführt.⁴⁶⁷ Ähnlich wie 2 Stellungnahmen anderer Interessengruppen wird auf die Anwendbarkeit der bestehenden

⁴⁶² Vgl. 407, S. 12.

⁴⁶³ Vgl. 454, S. 6.

⁴⁶⁴ Vgl. 6772, S. 24.

⁴⁶⁵ Vgl. 406, S. 20 f.

⁴⁶⁶ Vgl. 475, S. 5; 498, S. 6.

⁴⁶⁷ Vgl. 423, S. 7.

Rechtslage verwiesen, wenn eine kürzere Nutzungsdauer belegt werden kann. Wenn die Beweiskraft nicht gegeben ist, wird es jedoch auch nicht möglich sein eine kürzere Nutzungsdauer zu rechtfertigen.⁴⁶⁸ 1 Stellungnahme sieht die Darstellung der tatsächlichen Situation von Unternehmen durch den pauschalen Ansatz von zu hohen Nutzungsdauern als gefährdet an.⁴⁶⁹

14.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 Stellungnahmen dieser Interessengruppe antworten auf die Frage. 1 stimmt dem Vorschlag zu und sieht dies in der Konsistenz mit der Darstellung der wirklichen Situation begründet.⁴⁷⁰ 1 Stellungnahme antwortet neutral und fordert in der Begründung die Amortisation des Firmenwerts gleichermaßen für börsennotierte und nicht börsennotierte Unternehmen.⁴⁷¹

14.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantwortet die elfte Frage.

14.8 Sonstige

2 Stellungnahmen stimmen für die alternative Antwort (c), 1 für den Vorschlag.

Abschlussnutzer

Erneut wird die verzögerte Wertberichtigung bei zu hohem Ansatz der Nutzungsdauer für immaterielle Vermögenswerte durch eine der Überarbeitung zustimmende Stellungnahme kritisiert.⁴⁷² Die zweite Stellungnahme der Abschlussnutzer ist gänzlich gegen die Wertberichtigung von Firmenwerten, da hierdurch ein wünschenswerter Unterschied zu den full IFRS geschaffen würde.⁴⁷³

Privatpersonen

Die privat initiierte Stellungnahme äußert sich empört über die Vorstellung der differenzierten Behandlung des Firmenwerts nach den full IFRS und dem IFRS for SMEs. Auf Grundlage der Abschnitte 313 bis 316 der Basis for Conclusions des IFRS 3 lässt sich nach dieser Meinung exakt bestimmen, was einen Firmenwert verkörpert. Nämlich

⁴⁶⁸ Vgl. 332, S. 21.

⁴⁶⁹ Vgl. 490_1, S. 18 f.

⁴⁷⁰ Vgl. 510, S. 7.

⁴⁷¹ Vgl. 405_0, S. 16.

⁴⁷² Vgl. 421, S. 4.

⁴⁷³ Vgl. 373, S. 21.

der gezahlte Betrag, der den Fair Value der identifizierbaren Nettovermögenswerte eines Unternehmens übersteigt. Jedoch handelt es sich bei diesem Betrag um die Vermischung von Vermögen und Aufwand. Die jeweiligen Positionen zu trennen erscheint der Stellungnahme unmöglich, zumal es nach deren Ansicht kein Standardverfahren zur Bemessung des wirklichen Firmenwerts gibt.⁴⁷⁴ Der ehrlichste Ansatz besteht nach dieser subjektiven Meinung in der Unterlassung einer Trennung und der Kategorisierung als Aufwand.

14.9 Zusammenfassung

Auch von zustimmenden Stellungnahmen wird die Überarbeitung kritisch hinterfragt.

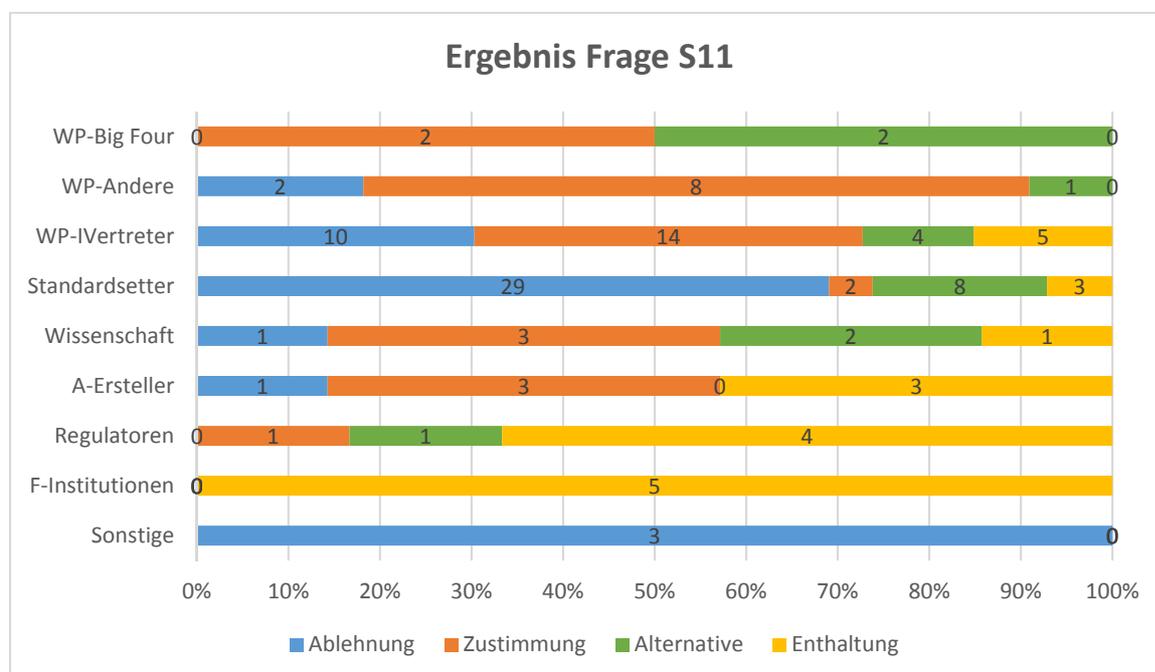


Abbildung 16: Ergebnis Frage S11

Zum Teil wird der Eindruck erweckt, dass manche antwortenden Parteien Prioritäten setzen und der Steigerung der Akzeptanz des Standards nicht entgegenwirken möchten. Aus diesem Grund wird dann über eigene Ansichten eines zeitgemäßen Standards hinweggesehen.⁴⁷⁵ Das wird auch am verhältnismäßig dicht beieinanderliegenden Ergebnis der Umfrage sichtbar. Insgesamt sind 46 (39%) der Ablehnung des Vorschlages, 34 (28,9%) der Befürwortung und 20 (17%) der neutralen Antwort zuzurech-

⁴⁷⁴ Vgl. 467, S. 20.

⁴⁷⁵ Vgl. 423, S. 7.

nen. Somit liegen zwischen den Zustimmungen und den Ablehnungen nur 24 Stimmen. Dabei ist hervorzuheben, dass neutrale Stellungnahmen eher den Vorschlag ablehnende Tendenzen aufweisen. Einige Argumente mussten je nach Sichtweise teilweise für und gegen die Überarbeitung herhalten.⁴⁷⁶

⁴⁷⁶ Vgl. 407, S. 12; 454, S. 6; 467, S. 20.

15 Consideration of changes to accounting for business combinations in full IFRSs (Frage S12)

15.1 Erläuterung der Fragestellung

Erneut geht es um die Frage, ob eine Bestimmung des IFRS for SMEs an die full IFRS angeglichen werden soll. Konkret geht es um den des IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse. Dieser entstand im Jahr 2008. Jedoch wurde für den IFRS for SMEs lediglich die ursprüngliche Fassung von 2004 berücksichtigt, was die Überarbeitung als sinnvoll erscheinen lässt. Um das zu verdeutlichen, werden drei wesentliche positive Aspekte des Vorschlags hervorgehoben.⁴⁷⁷

15.2 Wirtschaftsprüfer

27 WP (62,8%) sind für die Umsetzung der Überarbeitung. 12 (27,9%) lehnen die Überarbeitung ab. 4 (8,3%) wählen die neutrale Antwort und begründen ihren Schritt.

Big Four

Deloitte lehnt die Überarbeitung ab und hebt hervor, dass es zwischen den Versionen des IFRS 3 der Jahre 2004 und 2008 durchaus grundlegende Unterschiede gibt. Es wird die vollständige Implementierung oder die Nicht-Berücksichtigung der Kriterien von 2008 gefordert. Bei der vorgeschlagenen Überarbeitung würde lediglich eine Mischung aus Altem und Neuem herauskommen.⁴⁷⁸ EY bekräftigt die Forderung der Antwort auf die vierte Frage, wonach das IASB einem einheitlichen Grundansatz folgen sollte, um darüber zu entscheiden, ob eine Überarbeitung nach Vorbild der full IFRS durchgeführt werden soll.⁴⁷⁹ Die Überprüfung nach Einführung eines Standards wird in jedem Fall als der richtige Zeitpunkt angesehen diese Entscheidung abzuwägen. Da diese noch bevorsteht, ist EY dafür die nächste Überprüfung abzuwarten. KPMG und PwC sind für die teilweise Umsetzung der Ansatzkriterien des IFRS 3 (2008), um ein für KMUs vertretbares Kosten-Nutzen-Verhältnis zu gewährleisten.⁴⁸⁰

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

8 der 11 anderen WP-Gesellschaften sind für den Vorschlag. Als eine der Kernforderungen wird die Möglichkeit zur Neubewertung der Lebensdauer des Firmenwerts

⁴⁷⁷ Vgl. RFI, S. 26 f.

⁴⁷⁸ Vgl. 402, S. 7.

⁴⁷⁹ Vgl. 428, S. 19.

⁴⁸⁰ Vgl. 450, S. 2 und 5; 461, S. 6.

identifiziert.⁴⁸¹ Von 2 Stellungnahmen wird argumentiert, dass bedingte Gegenleistungen die als potentielle Schulden angesehen werden müssen, mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten sein sollten. Weiter wird es als unerlässlich empfunden den 19. Abschnitt des IFRS for SMEs auf dem aktuellen Stand des IFRS 3 zu halten.⁴⁸² Die verbleibenden 3 Stellungnahmen lehnen die Überarbeitung ab und sehen weder einen aufklärenden noch einen klarstellenden Mehrwert in dem Vorschlag.⁴⁸³ 1 Stellungnahme präferiert die bisherige Bewertungsmethode, weil sie einfacher zu handhaben sei.⁴⁸⁴

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

17 (51,5%) der Interessenvertreter sind für die Überarbeitung im Umfang der Hauptänderungen von 2008.⁴⁸⁵ 1 Stellungnahme vertritt die Meinung, dass die Regeln für alle Unternehmen gelten sollten.⁴⁸⁶ 2 Stellungnahmen verweisen auf die Ausführungen zur vierten und sechsten Frage, wonach eine Überarbeitung dann in Betracht gezogen werden sollte, wenn die full IFRS signifikant geändert wurden. Gleichzeitig wird auf die unvorteilhafte Anwendung des IFRS 3 auf KMUs verwiesen.⁴⁸⁷ 1 Stellungnahme legt großen Wert darauf, die Lösungen für mögliche durch den RFI 2012 identifizierte Probleme mit in die Überarbeitung einfließen zu lassen.⁴⁸⁸ 8 Antworten argumentieren gegen den Vorschlag des IASB und 3 Stellungnahmen führen abweichende Antworten an, die begründet werden. Die Ablehnung richtet sich in erster Linie gegen die Tendenz einer automatisierten Übernahme von Änderungen der full IFRS für den IFRS for SMEs.⁴⁸⁹ Darüber hinaus wird erneut mehrfach die zunehmende Komplexität thematisiert, die nach manchen Ansichten ein Problem darstellt und vermieden werden soll.⁴⁹⁰ 1 Stellungnahme führt an, dass die Erwerbsbilanzierung aktuell keine zuverlässige Darstellung von NPOs zulässt, und sieht dieses Problem als größtes zu überwindendes Hindernis an.⁴⁹¹

⁴⁸¹ Vgl. 449, S. 21.

⁴⁸² Vgl. 308_1, S. 20;

⁴⁸³ Vgl. 416, S. 23.

⁴⁸⁴ Vgl. 430, S. 21.

⁴⁸⁵ Vgl. 447, S. 27 f.; 452, S. 13 f.; 473, S. 13 f.

⁴⁸⁶ Vgl. 485, S. 23.

⁴⁸⁷ Vgl. 390_1, S. 21 f.; 418, S. 21.

⁴⁸⁸ Vgl. 437, S. 7 f.

⁴⁸⁹ Vgl. 335, S. 23 f.; 415, S. 21.

⁴⁹⁰ Vgl. 429, S. 30 ff.

⁴⁹¹ Vgl. 464, S. 13.

15.3 Standardsetter

31 (73,8%) Standardsetter sind für die Überarbeitung, 4 Stellungnahmen dagegen und 5 Stellungnahmen führen eigene Sichtweisen an. Die Mehrheit der Zustimmungen argumentiert mit der wünschenswerten Konsistenz beider Standards, wobei diverse Antworten auf Antworten vorangegangener Fragen verweisen.⁴⁹² 2 Stellungnahmen erkennen in dem Vorschlag kein Verbesserungspotential.⁴⁹³ 2 weitere Stellungnahmen befürchten sogar einen negativen Kosten-Nutzen-Effekt würde die Überarbeitung umgesetzt werden.⁴⁹⁴ 1 neutrale Antwort fordert ein Wahlrecht zwischen beiden Ansätzen, da durch die Überarbeitung eine erhöhte Komplexität erwartet wird.⁴⁹⁵ 1 andere Stellungnahme fordert das Abwarten der Überprüfung des IFRS 3 nach der Implementierung.⁴⁹⁶

15.4 Wissenschaft

Diese Interessengruppe positioniert sich mit 5 Antworten (71,4%) eindeutig für die Überarbeitung. Die Befürworter stimmen überein, dass eine Kosten-Nutzen-Abwägung nicht als Argument gegen die Überarbeitung gelten kann. Demnach kann eine Verbesserung nur von den Unternehmen selbst initiiert werden, da die Überarbeitung keinen maßgeblichen Einfluss auf die Anwendungsprozedur hat.⁴⁹⁷ 1 Stellungnahme lobt den Vorschlag, Akquisitionskosten direkt als Aufwand zu erfassen, und die Abkehr von der Komplexität der Anpassung der Buchführung zum Zeitpunkt der Akquisition.⁴⁹⁸ 2 Stellungnahmen beschwören die Leitfunktion der full IFRS ohne konkrete Begründungen.⁴⁹⁹ 1 Stellungnahme bevorzugt dennoch die Kaufpreismethode und führt unverhältnismäßig hohe Kosten bei der Bewertung zum Fair Value als Argument gegen den Vorschlag an.⁵⁰⁰

⁴⁹² Vgl. 407, S. 13; 417, S. 20; 435, S. 32; 478, S. 3 f.; 496, S. 9; 497, S. 8; 6772, S. 24 f.

⁴⁹³ Vgl. 357, S. 5; 440_1, S. 20.

⁴⁹⁴ Vgl. 459, S. 5; 469, S. 21.

⁴⁹⁵ Vgl. 419_1, S. 19 f.

⁴⁹⁶ Vgl. 431, S. 29.

⁴⁹⁷ Vgl. 471, S. 4.

⁴⁹⁸ Vgl. 475, S. 5 f.

⁴⁹⁹ Vgl. 472, S. 21; 498, S. 6.

⁵⁰⁰ Vgl. 406, S. 22.

15.5 Abschlussersteller

4 von 7 antworten auf die Frage. Davon begründet die Mehrheit (2) den Vorschlag zustimmende Stellungnahme die Entscheidung nicht näher. Die einzige für die Überarbeitung stimmende Stellungnahme fordert den Ausschluss der Full-Goodwill-Bilanzierung.⁵⁰¹ Die einzige sich selbst als alternative Antwort einordnende Stellungnahme stimmt lediglich dem breit formulierten Teil des Vorschlags zu, welcher der sofortigen Berücksichtigung von akquisitionsbedingten Kosten als Aufwand einzuordnen ist.⁵⁰²

15.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 von 3 Stellungnahmen sind der Antwort (c) zuzurechnen. Eine die Überarbeitung ablehnende Stellungnahme ist von der problemlosen Anwendung der 2004er Regelung überzeugt.⁵⁰³ Eine der alternativen Antworten kritisiert die Frage als irrelevant, da sich kleine Unternehmen nur selten an Unternehmenszusammenschlüssen beteiligen.⁵⁰⁴

15.7 Finanzinstitutionen

Nur 1 Stellungnahme dieser Interessengruppe beantwortet die zwölfte Frage. Nach dieser Ansicht ist der Vorschlag des IASB nur bedingt anwendbar. Denn Kreditgenossenschaften und ähnliche Organisationen verkörpern üblicherweise zwei voneinander unabhängige Institutionen, welche ihre Vermögen und Schulden zusammenführen, ohne dafür eine Gegenleistung zu gewähren. Deshalb wird geraten vor der Überarbeitung genau zu eruieren, ob und in wie der IFRS 3 auf Kreditgenossenschaften anzuwenden sein soll, und Leitlinien zu entwickeln, die Zusammenschlüsse solcher und ähnlicher Organisationen nicht strikt als Kauf klassifizieren.⁵⁰⁵

15.8 Sonstige

Die verbleibenden Autoren sind sich einig: 100% stimmen für den Vorschlag.

⁵⁰¹ Vgl. 423, S. 7 f.

⁵⁰² Vgl. 332, S. 22 f.

⁵⁰³ Vgl. 510, S. 7.

⁵⁰⁴ Vgl. 405, S. 18.

⁵⁰⁵ Vgl. 453, S. 7 f.

Abschlussnutzer

Beide Abschlussnutzer favorisieren gleiche Rechnungslegungsstandards für alle Unternehmen. 1 Stellungnahme empfindet die Verpflichtung zur jährlichen Neubewertung als unzumutbaren Mehraufwand.⁵⁰⁶

Privatpersonen

Die Privatperson verweist auf die Antwort der elften Frage und sieht in den full IFRS ein etabliertes und in der Praxis gut funktionierendes Leitbild. So sollte nach dieser Meinung ein aus Unternehmenszusammenschlüssen resultierender Firmenwert nicht als Vermögenswert ausgewiesen werden.⁵⁰⁷

15.9 Zusammenfassung

Die Meinungen über den Vorschlag zur Überarbeitung des 19. Abschnitts sprechen eine klare Sprache. 70 Stellungnahmen (59,3%) äußern sich direkt für die Überarbeitung. 20 (17%) verweigern sich dem Vorschlag des IASB und 10 (8,5%) führen abweichende Ansichten an und begründen diese. Am häufigsten wird die Angleichung an die full IFRS vor dem Hintergrund einer einheitlichen Rechnungslegung gefordert.

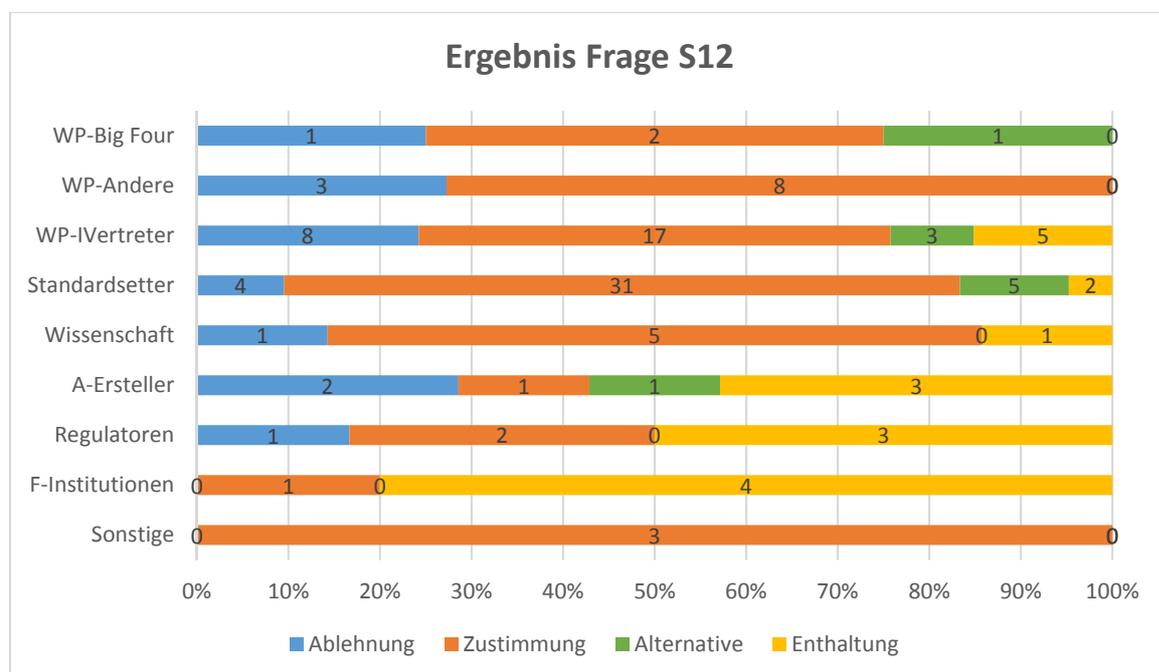


Abbildung 17: Ergebnis Frage S12

⁵⁰⁶ Vgl. 421, S. 4 f.

⁵⁰⁷ Vgl. 467, S. 21.

16 Presentation of share subscriptions receivable (Frage S13)

16.1 Erläuterung der Fragestellung

Gegenstand dieser Frage ist, wie Forderungen, die im Rahmen der Emission von Eigenkapitalinstrumenten entstehen, bilanziert werden sollen. Konkret geht es um den Zeitpunkt zwischen der Emission und der Verbuchung. Demnach sind Eigenkapitalinstrumente bilanziell mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Einige Parteien geben jedoch an, dass diverse nationale Gesetzgeber das Eigenkapital zu diesem Zeitpunkt als emittiert einstufen, womit es als Vermögen auszuweisen ist.⁵⁰⁸

16.2 Wirtschaftsprüfer

32 die Frage beantwortende Stellungnahmen sind der zahlenmäßig größten Interessengruppe zuzurechnen. 17 (35,4%) WP sind für die Fortführung der bisherigen Handhabung. 5 (10,4%) stimmen für die Aktivierung als Vermögenswert. 11 (22,9%) sprechen sich für die Etablierung eines Wahlrechts aus und 10 (20,8%) empfinden keine der drei Antwortmöglichkeiten als zielführend und begründen ihre Sichtweisen im Rahmen abweichender Antworten unter (d) Other.

Big Four

KPMG befürwortet die Kategorisierung als Vermögenswert, sofern die formale Definition eines (finanziellen) Vermögenswerts erfüllt wird.⁵⁰⁹ PwC unterstützt die Erweiterung des 22. Abschnitts um ein Wahlrecht zum Ansatz als Vermögenswert. Von der verpflichtenden Anwendung nur einer der Vorgehensweisen wird abgeraten, ohne die näher zu begründen.⁵¹⁰ Deloitte und EY wählen von den Vorschlägen des IASB abweichende Antworten. Deloitte ist für die Löschung des Paragraphen 22.7 und äußert Unverständnis darüber, warum der IFRS for SMEs auf Transaktionen angewendet werden soll, für welche die full IFRS nicht gelten.⁵¹¹ Wie Deloitte sieht auch EY Handlungsbedarf begründet in der unterschiedlichen Handhabung nach Paragraph 22.7 und dem IAS 32. Demnach vertritt EY die Meinung, dass die Behandlung von Verträgen über Eigenkapitalanteile, die in der Zukunft ausgegeben werden von Verträgen über Eigenkapitalanteilen, die bereits ausgegeben wurden zu unterscheiden sei. Zur

⁵⁰⁸ Vgl. RFI, S. 27 f.

⁵⁰⁹ Vgl. 461, S. 6.

⁵¹⁰ Vgl. 450, S. 3, 4 und 5.

⁵¹¹ Vgl. 402, S. 7.

Klärung der Frage der bilanziellen Behandlung wird auf das Insolvenzrecht verwiesen.⁵¹²

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Mit 8 Stellungnahmen vertritt die Mehrheit (72,7%) die Auffassung, den Paragraphen 22 in Zukunft unverändert anzuwenden. Die Anwendung wird durchweg als klar verständlich und einfach angesehen.⁵¹³ 1 Stellungnahme welche dreifach zu gewichten ist, sieht mit dieser Auslegung den Grundgedanken des Standards noch am ehesten vertreten.⁵¹⁴ 1 Antwort befürwortet den Status quo aufgrund der Nähe zum HGB, 1 andere sieht die Definition eines Vermögenswerts als nicht erfüllt an.⁵¹⁵ 1 der alternativen Antworten spricht sich für ein Wahlrecht aus, um Konflikten mit nationalen Gesetzen vorzubeugen.⁵¹⁶ Die zweite der Antwort (d) zuzurechnende Argumentation warnt davor klar definierte Begriffe zu verwässern und fordert die Substanz der Transaktion zum Ansatz und zur Bewertung zu berücksichtigen.⁵¹⁷ 2 Stellungnahmen bringen eigene Sichtweisen im Rahmen der Antwortmöglichkeit (d) ein.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Ein weniger eindeutiges Ergebnis liefern die Antworten der Interessenvertreter. 9 (27,3%) entscheiden sich für die ablehnende Antwort. Die Begründungen reichen von der Ansicht, dass Aktienbezugsrechte durch die Verrechnung mit dem Eigenkapital zum Berichtszeitpunkt so am besten dargestellt werden⁵¹⁸, bis hin zum Verweis auf salvadorianisches Handelsrecht, welches an den IFRS 9 angelehnt entwickelt wurde und zu Finanzinstrumenten abweichende Bestimmungen aufweist.⁵¹⁹ 1 Stellungnahme tritt für den Ausweis von Forderungen als Vermögenswerte ein, sofern diese die Kriterien eines Finanzinstrumentes erfüllen.⁵²⁰ 2 Stellungnahmen führen die sehr geringe Anzahl nationaler Gesetze an, welche den Ausweis von Forderungen als Vermögenswerte vorschreiben.⁵²¹ Zudem gibt jeweils 1 Stellungnahme den zu hohen Aufwand anderer Vorgehensweisen und den Unterschied zu Forderungen, die aus dem

⁵¹² Vgl. 528, S. 20.

⁵¹³ Vgl. 416, S. 24.

⁵¹⁴ Vgl. 425_0, S. 9.

⁵¹⁵ Vgl. 430, S. 23; 403, S. 25.

⁵¹⁶ Vgl. 308_1, S. 22.

⁵¹⁷ Vgl. 449, S. 23.

⁵¹⁸ Vgl. 331, S. 3.

⁵¹⁹ Vgl. 6750_1, S. 22.

⁵²⁰ Vgl. 335, S. 25.

⁵²¹ Vgl. 439, S. 19.

üblichen Handelsgeschäft entstehen, an.⁵²² 1 Stellungnahme empfiehlt die Angleichung der Kriterien an die US-GAAP.⁵²³ 1 Stellungnahme verpönt den Vorschlag geradezu. So beschwört die Antwort „economic substance over legal form“⁵²⁴ und hebt damit die Inkonsistenz solcher Forderungen mit der Definition eines Vermögenswerts hervor. Es kommt also weder zu einem realen Beitrag zum Unternehmen noch zu einem materiellen Mehrwert für den Finanzier.⁵²⁵ 8 Antworten befürworten das Wahlrecht. Es wird hinterfragt, warum sich das IASB mit dieser Frage befasst, obwohl die full IFRS das Thema so nicht aufgreifen.⁵²⁶ Die Mehrheit der Stimmen sieht die nationalen Standardsetter in der Pflicht.⁵²⁷ 6 Stellungnahmen wählen eigene Antworten und fordern fast einstimmig die ersatzlose Streichung des Paragraphen 22.7.⁵²⁸ Eines der verbleibenden vier dem Vorschlag zustimmenden Schriftstücke belegt positive Erfahrungen anhand des Verhaltens von KMUs in der eigenen Jurisdiktion bei identischen Vorgaben und führt als Begründung die rechtliche Durchsetzbarkeit von Forderungen an, welche mit der Ausgabe von Bezugsrechten einhergeht.⁵²⁹ Eine zweite Meinung verweist auf die erstrebenswerte Situation im Vereinigten Königreich. Jedoch wird ausdrücklich darauf gedrängt, dass sich das IASB in seiner Entscheidung nicht von der möglichen Gesetzeskonformität beeinflussen lässt. Demnach sind Forderungen aus Aktienzeichnungen als Vermögenswert anzusetzen und auf Werthaltigkeit zu prüfen, sobald Überfälligkeit eintritt. Weiter ist sich der Stellungnehmende bewusst, dass es um eine grundlegende Frage über die Anforderungen des Gesellschaftsrechts geht, weswegen auch Abzinsungen thematisiert werden sollten.⁵³⁰

16.3 Standardsetter

Mit 26 Standardsetter ist die Mehrheit (61,9%) für die Implementierung eines Wahlrechts. Als diese Entscheidung vorantreibenden Umstand wird die Notwendigkeit zur Anpassung an unterschiedliche Jurisdiktionen umschrieben und werden verpflichtende Erläuterungen zum möglichen Netto- und Bruttoausweis im Anhang gefordert.⁵³¹ Dennoch sehen viele Stellungnahmen das Recht zur Verrechnung im Vergleich

⁵²² Vgl. 470, S. 20; 483, S. 23 f.

⁵²³ Vgl. 500, S. 7.

⁵²⁴ 463_1, S. 6.

⁵²⁵ Vgl. 463_1, S. 6.

⁵²⁶ Vgl. 491, S. 5.

⁵²⁷ Vgl. 444, S. 23; 491, S. 5; 485, S. 24.

⁵²⁸ Vgl. 418, S. 23; 434, S. 7; 437, S. 8; 447, S. 30; 592, S. 16.

⁵²⁹ Vgl. 415, S. 23.

⁵³⁰ Vgl. 468, S. 22.

⁵³¹ Vgl. 431, S. 30 f.

zu dem verpflichtenden Ansatz als Vermögenswert als einen für KMUs unentbehrlichen Vorteil an. Jedoch sind sie auch der Meinung, dass allgemeine Anforderungen für besagte Unternehmen nur sehr schwer formulierbar seien.⁵³² 10 (30,3%) entscheiden sich für von den Vorschlägen abweichende Antworten. 3 sehen vertretbare Mehrkosten mit der Änderung der Ansatzkriterien verbunden und fordern das IASB so zumindest indirekt zur Anpassung der Kriterien für Vermögenswerte im 2. Abschnitt auf.⁵³³ Zudem fordern 2 Standardsetter die Streichung des Paragraphen 22.7, wohingegen 2 dessen Erweiterung befürworten.⁵³⁴ 3 Stellungnahmen können den Befürwortern für den Ansatz als Vermögenswert zugerechnet werden, jedoch wird der Zuspruch an zwei Kriterien geknüpft.⁵³⁵ 4 Antworten befürworten den Status quo und lehnen eine Änderung kategorisch ab. Sie argumentieren mit dem Rechnungslegungsgrundsatz Substanz über Form und sehen die aktuelle Konstellation mit dieser im Einklang.⁵³⁶

16.4 Wissenschaft

3 (42,9%) können der neutralen Antwort zugeordnet werden. 1 Sichtweise ist bestrebt den verpflichtenden Ausweis als Vermögenswert durchzusetzen. Gleichzeitig soll eine eigene Unterkategorie im Eigenkapital geschaffen werden, um noch nicht bezahlte, aber bereits emittierte Eigenkapitalinstrumente auszuweisen. Auch wird die verpflichtende Angabe weiterer Details im Anhang befürwortet.⁵³⁷ 1 Stellungnahme lehnt Änderungen ab. 1 andere befürwortet das Wahlrecht und bezieht sich auf Argentinien, wo man den IFRS for SMEs ohne das Wahlrecht im Widerspruch mit nationalem Recht sieht.⁵³⁸

16.5 Abschlussersteller

50% der antwortenden Abschlussersteller lehnen die Vorschläge ab. Das erscheint besonders 1 Stellungnahme als gerechtfertigt, da alle Forderungen bei Fälligkeit nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit realisierbar sind. So votiert die Organisation für einen gesonderten Sollposten im Eigenkapital.⁵³⁹ 1 Antwort befürwortet

⁵³² Vgl. 496, S. 9.

⁵³³ Vgl. 407, S. 13; 419_1, S. 21 f.; 454, S. 7;

⁵³⁴ Vgl. 417, S. 22; 435, S. 33; 459, S. 6; 469, S. 23.

⁵³⁵ Vgl. 478, S. 5; 591, S. 26; 6772, S. 26 f.

⁵³⁶ Vgl. 497, S. 8 f.

⁵³⁷ Vgl. 406, S. 23 f.; 475, S. 6.

⁵³⁸ Vgl. 498, S. 6 f.

⁵³⁹ Vgl. 332, S. 23 f.

den Ausweis als Vermögenswert, sofern die Kriterien eines finanziellen Vermögenswerts erfüllt sind.⁵⁴⁰

16.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

50% der Stellungnahmen dieser Interessengruppe antworten nicht auf die dreizehnte Frage. 1 Antwort ist gegen die Überarbeitung, 1 neutral antwortende Stellungnahme ist für die Bilanzierung als Vermögenswert, sofern die Auszahlung der Geldmittel notwendig wird. In allen anderen Fällen soll wie bisher verfahren werden.⁵⁴¹

16.7 Finanzinstitutionen

Nur 1 Stellungnahme (20%) äußert sich zu dieser Frage. Im konkreten Fall unterstützt die Stellungnahme den Ausweis von Aktienzeichnungen erst dann, wenn eine Kreditgenossenschaft das für die Zeichnung benötigte Kapital von ihren Mitgliedern erhalten hat.⁵⁴² Damit kann die Antwort der Ablehnung aller Vorschläge zugerechnet werden.

16.8 Sonstige

Lediglich 2 Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantworten die Frage.

Abschlussnutzer

Der einzige antwortende Abschlussnutzer favorisiert das Wahlrecht und vertritt mit der geforderten Voraussetzung die gleiche Meinung wie mehrere Standardsetter.⁵⁴³

Privatpersonen

Die Privatperson verlangt ein Statement im Vorwort des Standards, welches aussagt, dass nationale Gesetze zu jeder Zeit vorrangig zu befolgen sind.⁵⁴⁴

16.9 Zusammenfassung

Die Beteiligungsquote bei der Beantwortung dieser Frage liegt bei 97 Stellungnahmen (82,2%). Davon befürworten 39 (33,1%) die Erweiterung um das vorgeschlagene Wahlrecht zwischen der bisherigen Vorgehensweise und dem Ausweis als Vermö-

⁵⁴⁰ Vgl. 490_1, S. 21.

⁵⁴¹ Vgl. 405, S. 19.

⁵⁴² Vgl. 453, S. 8.

⁵⁴³ Vgl. 421, S. 5; Siehe 15.3.

⁵⁴⁴ Vgl. 467, S. 23.

genswert. 27 (22,9%) lehnen eine Änderung des Paragraphen 22 ab. 25 (21,2%) bringen eigene Ansichten ein und werden der neutralen Antwort zugerechnet. Lediglich 6 (5,1%) sind für den ausnahmslosen Ausweis von Aktienoptionen als Vermögenswert.

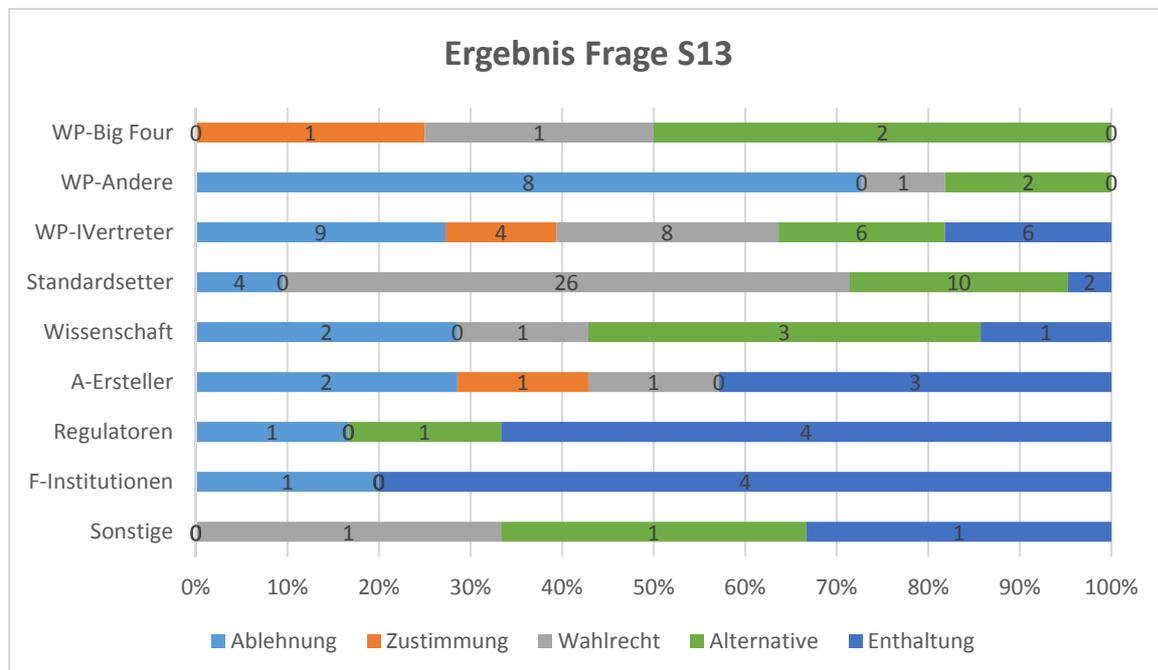


Abbildung 18: Ergebnis Frage S13

Als wesentliches Argument ist zum einen die Inkompatibilität des Vorschlags zum Ausweis als Vermögenswert mit der Definition eines solchen zu nennen. Zum anderen verstehen manche Organisationen, nicht wieso im IFRS for SMEs Themenfelder erfasst werden sollen, die in den full IFRS nicht behandelt werden.⁵⁴⁵ Es wird mit Abstand am häufigsten davor gewarnt, nationale Gesetzgeber in ihrer Freiheit zur Entwicklung eigener RL-Standards unbeirrt handeln zu lassen. Das spiegelt sich deutlich im Ergebnis der Frage wider. So ist die Mehrheit mit einem Abstand von 10,2% zur zweitplatzierten Meinung bestrebt die internationale Akzeptanz des Standards voranzutreiben.⁵⁴⁶

⁵⁴⁵ Siehe 16.2.

⁵⁴⁶ Siehe 16.2, 16.4 und 16.8.

17 Capitalisation of borrowing costs on qualifying assets (Frage S14)

17.1 Erläuterung der Fragestellung

Bisher werden Fremdkapitalkosten nach Paragraph 25.2 des IFRS for SMEs als Ausgaben erfasst. Das IASB führt Kosten-Nutzen-Überlegungen als Grund für diese Vorschrift an.⁵⁴⁷ Dem gegenüber steht der IAS 23, welcher die Aktivierung von unmittelbar mit dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts in Verbindung stehenden und anderen Fremdkapitalkosten vorschreibt.⁵⁴⁸ Somit liegt der Gedanke einer weiteren Annäherung an die full IFRS und damit die Überarbeitung des 25. Abschnitts auf der Hand.

17.2 Wirtschaftsprüfer

17 (35,4%) Ablehnungen sind mit den neutralen Antworten zahlenmäßig gleichauf. 9 (18,8%) setzen sich für den Vorschlag ein. 5 (10,4%) beantworten die Frage nicht.

Big Four

Die Big Four spiegeln die Meinung der gesamten Interessengruppe wider. Deloitte und KPMG lehnen eine Veränderung ab. Beide WP-Gesellschaften berufen sich dabei auf ihre Antworten auf die zehnte Frage und geben deshalb keine gesonderte Begründung an.⁵⁴⁹ EY bezieht sich auf die Antwort zur vierten Frage, wo EY bereits einen einheitlichen Ansatz eines Verfahrens zur Integration von Standards der full IFRS forderte. Es wird die Angleichung beider Standards unter der Prämisse gefordert, SMEs den Ansatz als Aufwand per Wahlrecht auch in Zukunft zu gestatten.⁵⁵⁰ Bei PwC sieht man das ähnlich und bezieht sich ebenfalls auf eigene Antworten auf frühere Fragen, um die Forderung nach einem Wahlrecht zu untermauern.⁵⁵¹

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

6 Antworten (54,6%) sind gegen eine Änderung. Nach Ansicht von 4 Stellungnahmen würde die Aufnahme weiterer Optionen zu unnötiger Komplexität führen.⁵⁵² 2 Stellungnahmen lehnen die durch die Umsetzung des Vorschlags entstehende Inkonsistenz mit den full IFRS ab.⁵⁵³ 4 Stellungnahmen werden der neutralen Antwort zugerechnet

⁵⁴⁷ Vgl. RFI, S. 28.

⁵⁴⁸ Vgl. FSE: Zusammenfassung der Standards und Interpretationen zur int. Rechnungslegung, S. 1.

⁵⁴⁹ Vgl. 402, S. 6; 461, S. 7.

⁵⁵⁰ Vgl. 428, S. 21.

⁵⁵¹ Vgl. 450, S. 3 und 5.

⁵⁵² Vgl. 416, S. 25; 430, S. 24; 449, S. 24; 487, S. 4.

⁵⁵³ Vgl. 308_1, S. 23; 462, S. 19.

und 1 befürwortet den Vorschlag unter der Voraussetzung, dass SMEs Fremdkapital zum Zweck der Anschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts ausweisen und die Fremdkapitalkosten so vereinfacht aktiviert werden können.⁵⁵⁴

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

11 Stellungnahmen (33,3%) antworten neutral mittels der Antwort (c). 6 Antworten (18,2%) verweisen auf die Fragen 9 und 10 und sprechen sich für ein Wahlrecht aus.⁵⁵⁵

1 Organisation fordert die Separation dieser Möglichkeit durch einen eigenen Abschnitt.⁵⁵⁶ 1 Stellungnahme bezweifelt den Nutzen der verpflichtenden Aktivierung von Fremdkapitalkosten, da dieser Meinung nach vor allem Cashflows im Interesse der Stakeholder vom SMEs stehen. Die Überarbeitung würde hingegen die Liquidität und die Kapitalressourcen eines Unternehmens sichtbar machen. Nach dieser Meinung würden sich Unternehmen mit ausreichend Kapitalreserven beispielsweise kein Fremdkapital beschaffen. Außerdem lässt sich auch mit dieser Maßnahme keine verbesserte Aussage darüber treffen, ob ein Unternehmen seine Schulden tilgen kann oder nicht.⁵⁵⁷ 9 (27,3%) lehnen den Vorschlag vorwiegend mangels Notwendigkeit ab.⁵⁵⁸ Auch die Kosten-Nutzen-Überlegungen von 2009 werden erneut zur Argumentation aufgegriffen. 1 Stellungnahme kritisiert die bisher ausgebliebene Evaluierung der zwei Ansätze mittels Stärken-Schwächen-Analyse.⁵⁵⁹ 1 Stellungnahme lehnt die Überarbeitung aufgrund des seit seiner Einführung unveränderten Standards ab, 2 weitere lehnen jede zusätzliche Reglementierung ab.⁵⁶⁰ Die 8 zustimmenden Antworten bringen nur wenige neue Sichtweisen ein. 1 Stellungnahme begrüßt es die finanzielle Realisierbarkeit von Projekten gegenüber potentiellen Kreditgebern besser darlegen zu können.⁵⁶¹ 1 Stellungnahme stimmt dem Vorschlag zu, sofern die Fremdkapitalkosten verlässlich ermittelt werden können.⁵⁶² 1 Sichtweise fordert ein vereinfachtes Modell oder Erleichterungen, um die Bewertung durchzuführen.⁵⁶³

⁵⁵⁴ Vgl. 403, S. 26.

⁵⁵⁵ Vgl. 390_1, S. 24; 415, S. 24; 418_1, S. 24; 447, S. 31; 473, S. 15; 491, S. 5.

⁵⁵⁶ Vgl. 468, S. 23.

⁵⁵⁷ Vgl. 500, S. 7.

⁵⁵⁸ Vgl. 331, S. 3.

⁵⁵⁹ Vgl. 335, S. 26.

⁵⁶⁰ Vgl. 437, S. 8; 439, S. 20; 592, S. 17.

⁵⁶¹ Vgl. 413, S. 25.

⁵⁶² Vgl. 452, S. 16.

⁵⁶³ Vgl. 483, S. 24 f.

17.3 Standardsetter

Die Antworten der standardsetzenden Institutionen für und gegen den Vorschlag fallen denkbar eindeutig aus. Es stimmen 29 (43,9%) der Stellungnahmen für den Vorschlag des IASB und nur 3 (4,5%) dagegen. Auch sind die neutral antwortenden Stellungnahmen zum Großteil der Zustimmung zum Vorschlag zuzurechnen, womit die Mehrheit der Standardsetter eindeutig für die Überarbeitung ist. Die breite Zustimmung begründet sich im Wunsch nach der Annäherung an die full IFRS und deren Rahmenkonzept.⁵⁶⁴ Wie schon bei der Beantwortung der sechsten und achten Frage gibt 1 Stellungnahme, welche 24 Stimmen entspricht, eine Doppelantwort ab.⁵⁶⁵ 24 Stellungnahmen sehen in dem Vorschlag zur verpflichtenden Aktivierung überdies die angemessene Darstellung der Bedeutung der dieser zugrundeliegenden wirtschaftlichen Transaktion.⁵⁶⁶ 2 Ablehnungen und 1 Zustimmung beziehen sich auf ihre Antworten der Fragen 9 und 10 und antworten nur teilweise erneut.⁵⁶⁷ 1 Stellungnahme argumentiert mit der estnischen Vorgehensweise, die im Zuge der Reform nationaler Rechnungslegungsvorschriften bewusst auf einen Ansatz von Fremdkapitalkosten verzichtete, da diese für SMEs oft eine untergeordnete Rolle spielen und deren Ansatz Fehler provoziert.⁵⁶⁸ Insgesamt votieren 6 der neutralen Stellungnahmen für ein Wahlrecht mit zwei oder mehreren Varianten.⁵⁶⁹ Nur 1 Stellungnahme schließt ein Wahlrecht explizit aus.⁵⁷⁰

17.4 Wissenschaft

Die wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen weisen ein Patt auf. 2 sind gegen eine Überarbeitung, wobei sich 1 Stellungnahme auf die Antworten der Fragen 9 und 10 bezieht.⁵⁷¹ Für die andere Stellungnahme übersteigen die Kosten des Vorschlags dessen Nutzen.⁵⁷² 2 für die Aktivierungspflicht von Fremdkapitalkosten qualifizierter Vermögenswerte argumentierende Antworten befürworten die Konsistenz mit den full

⁵⁶⁴ Vgl. 357, S. 5 f.; 496, S. 9 f.; 497, S. 9.

⁵⁶⁵ Siehe 9.3 und 12.3.

⁵⁶⁶ Vgl. 496, S. 9 f.

⁵⁶⁷ Vgl. 407, S. 14; 478, S. 5; 591, S. 27.

⁵⁶⁸ Vgl. 469, S. 24.

⁵⁶⁹ Vgl. 417, S. 23; 419_1, S. 22; 431, S. 32; 440_1, S. 23; 442, S. 7; 454, S. 7.

⁵⁷⁰ Vgl. 4772, S. 28 f.

⁵⁷¹ Vgl. 406, S. 25.

⁵⁷² Vgl. 472, S. 24.

IFRS.⁵⁷³ Die verbleibenden 2 Stellungnahmen verweisen auf ihre Antworten der Frage 10 und fordern ein Wahlrecht.⁵⁷⁴

17.5 Abschlussersteller

3 der antwortenden Stellungnahmen (4) sind dem neutralen Standpunkt zuzurechnen. Das Interesse richtet sich dabei erneut auf die Einführung eines Wahlrechts. Zum einen soll damit die aus Sicht von beiden Stellungnahmen notwendige Flexibilität zur weltweiten Anwendung gewährleistet werden.⁵⁷⁵ 1 Stellungnahme verweist kritisch auf die Überarbeitung des IAS 23 im Jahr 2007 und fordert den IASB unter Bezug auf die Ansichten der sich im Vereinigten Königreich gerade neu ausrichtenden Rechnungslegungsstandards zur Rückkehr zur alten Regelung auf.⁵⁷⁶ 1 Stellungnahme sieht Anwender der full IFRS im Vorteil, sollte das Wahlrecht nicht gestattet werden.⁵⁷⁷ 1 lehnt Änderungen ab.

17.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 (66,7%) bringen neutrale Argumente ein. 1 davon spricht vom Eindruck eines Zwei-Klassen-Systems, welcher durch die exzessive Argumentation zugunsten von Kosten-Nutzen-Abwägungen entsteht.⁵⁷⁸ Einen zielführenden Lösungsvorschlag liefert die Stellungnahme jedoch nicht. 1 Stellungnahme ist für den verpflichtenden Ansatz von Fremdkapitalkosten in der Bilanz und 1 weitere Stellungnahme antwortet nicht auf die Frage.

17.7 Finanzinstitutionen

Nur 1 Finanzinstitution beantwortet die Frage (20%). Die Stellungnahme spricht sich aus bereits von anderen Interessengruppen genannten Gründen gegen die Modernisierung aus.⁵⁷⁹

17.8 Sonstige

Die sonstigen Stellungnahmen lehnen den Vorschlag einstimmig ab.

⁵⁷³ Vgl. 475, S. 6; 498, S. 7.

⁵⁷⁴ Vgl. 471, S. 4.

⁵⁷⁵ Vgl. 489, S. 19.

⁵⁷⁶ Vgl. 490_1, S. 22 f.

⁵⁷⁷ Vgl. 423, S. 8.

⁵⁷⁸ Vgl. 405, S. 20.

⁵⁷⁹ Siehe 16.2; Vgl. 453, S. 14.

Abschlussnutzer

Nach eigenen Angaben diskutierte ein den Vorschlag ablehnender Abschlussbenutzer im Zuge von öffentlichen Überlegungen bereits im Juni 2008 einen Vorschlag zur Lösung dieser Frage. Der Vorschlag definiert Kriterien zur Neutralisierung des Einflusses von aktivierten Fremdkapitalkosten auf Verbindlichkeiten.⁵⁸⁰

Privatpersonen

Die Privatperson unterstellt Financiers das größte Interesse an der Art des Ausweises von Fremdkapitalkosten und plädiert aus diesem Grund für den bisherigen konservativen Ansatz.⁵⁸¹

17.9 Zusammenfassung

Neben der Einbeziehung früherer Überlegungen zum Entstehungsprozess der Fassung des IFRS für SMEs aus dem Jahr 2009 greifen gleich mehrere Stellungnahmen Antworten auf andere Fragen des Fragebogens auf um ihre Ansichten zu verdeutlichen.⁵⁸² 57 (39,3%) formulieren neutrale Antworten, die weder eindeutig der Zustimmung noch der Ablehnung zugerechnet werden können.

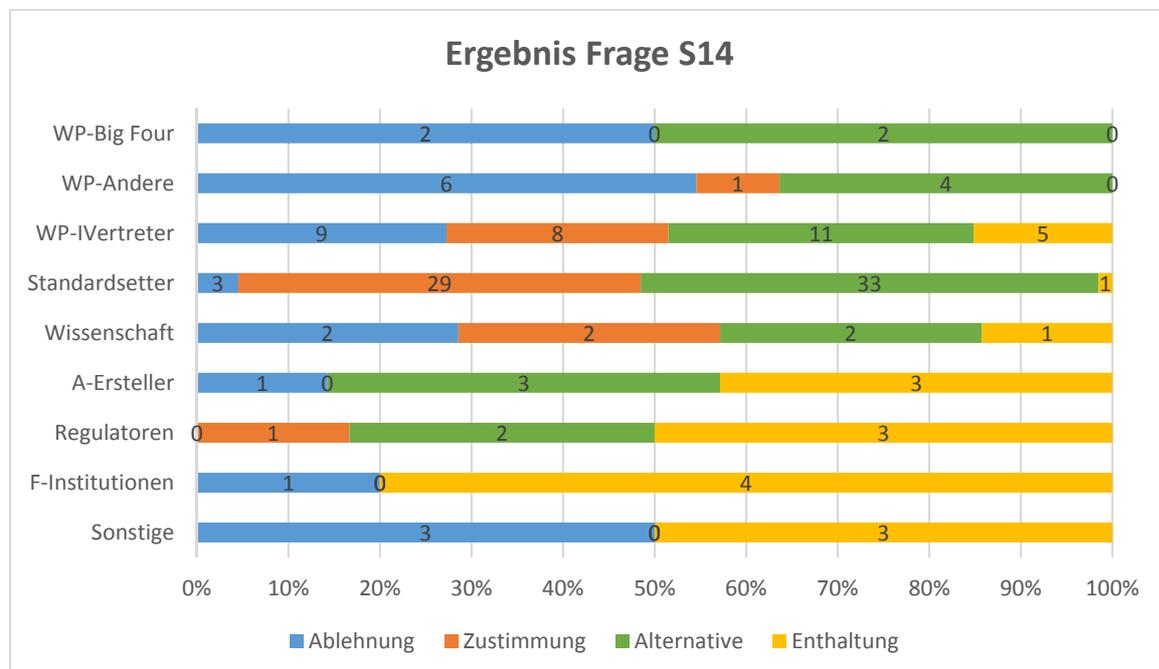


Abbildung 19: Ergebnis Frage S14

⁵⁸⁰ Vgl. 373, S. 25 f.

⁵⁸¹ Vgl. 467, S. 24.

⁵⁸² Siehe 17.2 und 16.3.

Als Kernforderung dieser Stellungnahmen lässt sich die Ausbildung eines Wahlrechts identifizieren, wonach Unternehmen zwischen mindestens zwei Modellen wählen können sollten.⁵⁸³ 41 (28,3%) befürworten den Vorschlag der Aktivierungspflicht von Fremdkapitalkosten, die qualifizierten Vermögenswerten direkt zugerechnet werden können. Als am häufigsten genanntes Argument ist die Annäherung an die full IFRS zu nennen, jedoch werden auch die verbesserte Möglichkeit zur Ableitung der Liquidität und die angemessene Würdigung der zugrundeliegenden Transaktion angeführt.⁵⁸⁴ Die übrigen 27 (18,6%) lehnen den Vorschlag überwiegend vor dem Hintergrund ab, die Steigerung der Komplexität des Regelwerks vermeiden zu wollen.

⁵⁸³ Siehe 17.3.

⁵⁸⁴ Siehe 17.2 und 17.3.

18 Presentation of actuarial gains or losses (Frage S15)

18.1 Erläuterung der Fragestellung

Abschnitt 28 Leistungen an Arbeitnehmer orientiert sich an der Fassung des IAS 19 vor dessen Überarbeitung 2011. Nach dieser Fassung erlaubt der IFRS for SMEs bisher den Ansatz von versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten in Form eines Wahlrechts entweder als sonstiges Ergebnis oder als Gewinn bzw. Verlust.⁵⁸⁵ Nicht zuletzt Überlegungen zur Steigerung der Vergleichbarkeit führen auch bei diesem Abschnitt zur aufkeimenden Debatte darüber, ob der Standard an die full IFRS angeglichen werden soll oder nicht.

18.2 Wirtschaftsprüfer

30 Stellungnahmen (62,5%) sind für den Vorschlag. Jeweils 6 Antworten lehnen eine Veränderung ab und antworten neutral bzw. zumindest abweichend von den vorgegebenen Antwortmöglichkeiten.

Big Four

Die Verteilung der Antworten der gesamten Gruppe der Wirtschaftsprüfer spiegelt sich auch bei den Big Four wider. Deloitte stimmt gegen eine Änderung. Die alte Regelung wird als deutlich einfacher und nicht verzerrt angesehen, somit müssen nach dieser Meinung keine aufwendigen Wertbereinigungen stattfinden.⁵⁸⁶ KPMG und PwC äußern sich dem Vorschlag zustimmend. Dabei widerspricht PwC direkt dem Argument von Deloitte und versteht den Vorschlag des IASB als die einfachere Lösung.⁵⁸⁷ KPMG pflichtet dieser Meinung bei, ohne andere Argumente einzubringen.⁵⁸⁸ EY verfasst eine umfassende neutrale Antwort und wiederholt dabei die Forderung der Antwort auf die vierte Frage nach einem standardisierten Implementationsprozess von Änderungen der full IFRS. EY führt außerdem an, dass die Änderungen der Überarbeitung des IAS 19 weit über das bloße Entfernen des Wahlrechts hinausgingen. Demnach wurde die Frage vom IASB nur unzureichend formuliert, weswegen man bei EY der Ansicht ist keine Veränderungen vorzunehmen, bevor der grundlegende Umgang mit Überarbeitungen der full IFRS beschlossen wurde.⁵⁸⁹

⁵⁸⁵ Vgl. RFI, S. 29.

⁵⁸⁶ Vgl. 402, S. 7 f.

⁵⁸⁷ Vgl. 450, S. 2 und 5.

⁵⁸⁸ Vgl. 461, S. 7.

⁵⁸⁹ Vgl. 528, S. 22 f.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Der Trend setzt sich auch in dieser Untergruppe fort. Erneut stimmt mit 7 Stellungnahmen die große Mehrheit für das Wahlrecht. Mit der Gewichtung von 4 Stellungnahmen steht der Wunsch, den Ausweis durch Umrechnung generierter Gewinne zu unterbinden, im Vordergrund, jedoch spielt auch der Konsistenzgedanke mit den full IFRS eine Rolle.⁵⁹⁰ 1 Stellungnahme ist gegen den Vorschlag, um die Einfachheit und Verständlichkeit der Jahresabschlüsse zu fördern.⁵⁹¹ 1 der neutralen Antwort zuzurechnende Stellungnahme kritisiert, dass mit dem Vorschlag keine klare Definition des sonstigen Ergebnisses geliefert wurde.⁵⁹² 2 Stellungnahmen beantworten die Frage nicht.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

21 (63,6%) befürworten den Vorschlag des IASB nahezu uneingeschränkt, greifen die im RFI genannte Möglichkeit der Streichung des Wahlrechts als einfachste Lösung auf und sprechen sich dafür aus.⁵⁹³ Die bessere Vergleichbarkeit bei gleichzeitiger Vereinfachung des Standards steht bei der Argumentation im Mittelpunkt. Mehrere Stellungnahmen hinterfragen die Praxisrelevanz des Wahlrechts, indem sie die mangelnde Bereitschaft von SMEs monieren versicherungsmathematische Gewinne bzw. Verluste freiwillig periodengenau zu erfassen. Dieses Vorgehen verursacht eine übermäßige Volatilität der Einnahmen und wird aus Glättungsgründen meist vermieden.⁵⁹⁴ 4 (12,1%) antworten neutral. Dabei spricht sich 1 Stellungnahme für den erfolgswirksamen Ansatz versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste aus.⁵⁹⁵ 1 Stellungnahme bezieht sich auf die Antworten zu drei vorangegangenen Fragen, wonach zuerst das Ergebnis der Überprüfung des IAS 19 abgewartet werden sollte.⁵⁹⁶ 13,8% wollen den 28. Abschnitt aufgrund seiner mangelnden Bedeutung für SMEs nicht verändern, wobei 1 Antwort auf die zwanzigste Frage verweist.⁵⁹⁷ Weitere 6 Stellungnahmen antworten nicht auf diese Frage.

18.3 Standardsetter

35 (83,3%) sind für die Überarbeitung gemäß dem Vorschlag. 31 dieser Stellungnahmen pflichten dem Argument der Verbesserung der Vergleichbarkeit der Abschlüsse

⁵⁹⁰ Vgl. 425_0, S. 10; 308_1, S. 24 und 462, S. 20.

⁵⁹¹ Vgl. 416, S. 26.

⁵⁹² Vgl. 449, S. 25.

⁵⁹³ Vgl. 331, S. 4; 335, S. 28; 410, S. 18; 418_1, S. 25; 434, S. 8; 447, S. 33; 452, S. 16; 483, S. 26.

⁵⁹⁴ Vgl. 335, S. 28; 390, S. 26.

⁵⁹⁵ Vgl. 470, S. 22.

⁵⁹⁶ Vgl. 437, S. 9.

⁵⁹⁷ Vgl. 439, S. 21.

bei.⁵⁹⁸ 1 Stellungnahme empfindet eine komplexere Regel dieses Standards als dessen Pendant in den full IFRS als nicht angebracht für ein vereinfachtes Regelwerk.⁵⁹⁹ 1 Stellungnahme kritisiert neben diesen Ansichten Wahlrechte prinzipiell als kostenintensiv.⁶⁰⁰ Nur 3 Stellungnahmen stimmen nicht zu. 2 lehnen eine Veränderung aufgrund mangelnder Relevanz ab.⁶⁰¹ Die verbleibende Stimme antwortet neutral und fordert die Einführung eines Haftungsansatzes, angelehnt an den 21. Abschnitt.⁶⁰²

18.4 Wissenschaft

4 (57,1%) der Stellungnahmen befürworten den Vorschlag des Ausweises als sonstiges Ergebnis. 2 Organisationen erhoffen sich eine deutliche Kostenersparnis für Ersteller und ein Mehrwert für Nutzer der Abschlüsse.⁶⁰³ 1 Stellungnahme lehnt die Überarbeitung ab und führt an, dass versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste klar den Definitionen von Gewinnen und Verlusten des zweiten Abschnitt erfüllen. Aus diesem Grund erscheint die fünfzehnte Frage überflüssig.⁶⁰⁴ 1 neutrale Antwort greift den Wortlaut des Paragraphen 5.4 (b) auf der genau drei Fälle kennt, welche zum Ansatz eines sonstigen Ergebnisses führen. Demnach ist es nicht nachvollziehbar, wieso das IASB die Zwei-Klassen-Erfassung überhaupt eingeführt. Die Schwächung der Abschlüsse wird unterstellt.⁶⁰⁵

18.5 Abschlussersteller

Nur 3 von 7 Stellungnahmen beantworten die Frage. 2 Antworten stimmen dem Vorschlag zu, 1 kann der Ablehnung zugerechnet werden. 1 zustimmende Stellungnahme empfiehlt die Streichung der Ansatzoption als Gewinn bzw. Verlust aufgrund von sehr wenigen Unternehmen, die sich für diese Methode entscheiden.⁶⁰⁶ 1 Stellungnahme

⁵⁹⁸ Vgl. 357, S. 6; 407, S. 14; 417, S. 24; 431, S. 33 f.; 435, S. 36 f.; 478, S. 5 f.; 496, S. 10; 497, S. 9 f.

⁵⁹⁹ Vgl. 454, S. 7 f.

⁶⁰⁰ Vgl. 591, S. 28.

⁶⁰¹ Vgl. 469, S. 25; 440_1, S. 24.

⁶⁰² Vgl. 419_1, S. 24.

⁶⁰³ Vgl. 471, S. 5.

⁶⁰⁴ Vgl. 475, S. 6 f.

⁶⁰⁵ Vgl. 406, S. 26 f.

⁶⁰⁶ Vgl. 332, S. 26 f.

befürwortet die Überarbeitung, da keine zusätzlichen Kosten entstehen und eine verbesserte Vergleichbarkeit der Abschlussinformationen erwartet wird.⁶⁰⁷ Die einzige ablehnende Antwort widerspricht dieser Ansicht und verweigert die Zustimmung, da der erhoffte Vorteil die potentiellen Mehrkosten nicht rechtfertigt.⁶⁰⁸

18.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

75% der Stellungnahmen stimmen dem Vorschlag zu und sehen in der Vereinfachung des IAS 19 auch den richtigen Weg für den IFRS for SMEs. Darüber hinaus kann dieser Schritt auch als technische Verbesserung gewertet werden.⁶⁰⁹ Der Ansatz versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste als sonstiges Ergebnis kommt nach einer Meinung dem Nutzer zugute, indem er ihre Identifizierung erleichtert, die Volatilität des ausgewiesenen Ergebnisses reduziert und dessen Verständnis verbessert.⁶¹⁰ Auch hier befürwortet 1 Stellungnahme die verbesserte Vergleichbarkeit.⁶¹¹

18.7 Finanzinstitutionen

Nur 1 Stellungnahme beantwortet diese Frage. Da sie von zwei Organisationen gemeinsam verfasst wurde, ist sie doppelt zu werten. Es werden keine neuen Argumente für die Zustimmung eingebracht und die Verfasser insistieren nur das Wahlrecht abzuschaffen sowie alle anderen Veränderungen aus der Überarbeitung des IAS 19 nicht unverändert zu übernehmen. Jedoch wird die Meinung vertreten, dass die sonstigen Änderungen des IAS 19 den 28. Abschnitt ebenfalls tangieren und Letzterer bei dieser Gelegenheit um unklare Sachverhalte bereinigt werden sollte.⁶¹²

18.8 Sonstige

100% der Antworten sind für den Vorschlag.

Abschlussnutzer

Wie fast alle anderen Interessengruppen wird auch von 1 Abschlussnutzer die verbesserte Vergleichbarkeit ohne nennenswerte Nachteile hervorgehoben.⁶¹³ 1 Antwort verweist auf die Beantwortung der vierzehnten Frage. Dort wurde bereits auf eine eigene

⁶⁰⁷ Vgl. 490_1, S. 23.

⁶⁰⁸ Vgl. 423, S. 8.

⁶⁰⁹ Vgl. 405, S. 21.

⁶¹⁰ Vgl. 354, S. 8.

⁶¹¹ Vgl. 510, S. 9.

⁶¹² Vgl. 445, S. 1.

⁶¹³ Vgl. 421, S. 5.

Veröffentlichung hingewiesen, die auch die Ansicht zur fünfzehnten Frage widerspiegelt.⁶¹⁴ Als wesentliches Anliegen wird zudem die Überarbeitung der Bilanzierung von Rentenverpflichtungen genannt.⁶¹⁵

Privatpersonen

Die einzige Stellungnahme erkennt mit dem Vorschlag die Tatsache von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten als gegeben an und äußert sich dazu mit ihren allgemeinen Ansichten zu diesem Thema im Rahmen der Frage 20.⁶¹⁶

18.9 Zusammenfassung

Die Auswertung der Antworten auf die fünfzehnte Frage liefert das eindeutigste Ergebnis des SME-spezifischen Teils des Fragebogens.

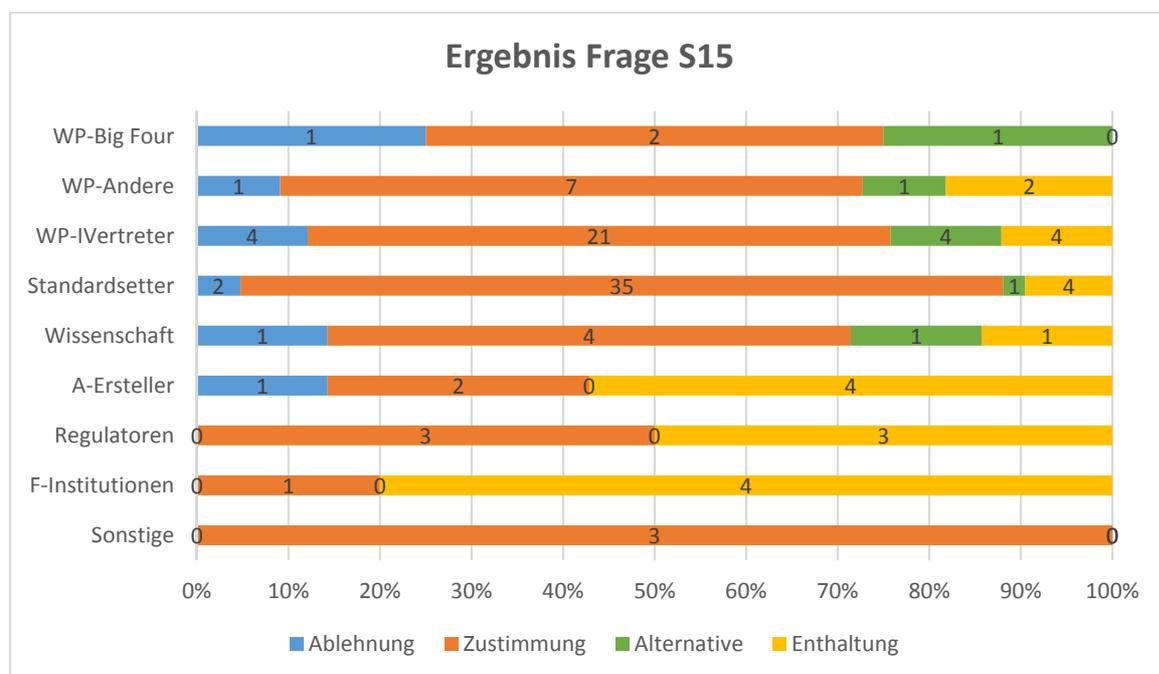


Abbildung 20: Ergebnis Frage S15

81,3% sehen die Zukunft in der Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste als sonstiges Ergebnis. Ein in der Anwendung unkomplizierter Standard steht im zentralen Interesse der antwortenden Organisationen. Manche Stimmen berufen sich auf den Wunsch der Angleichung an die full IFRS, andere begrüßen den Mehrwert in Form einer besseren Vergleichbarkeit ohne zusätzliche Kosten für

⁶¹⁴ Siehe 17.8.

⁶¹⁵ Vgl. 373, S. 27.

⁶¹⁶ Vgl. 467, S. 25.

Abschlusssteller. Die ablehnenden Stellungnahmen empfinden die Frage als überflüssig und nicht praxisrelevant. Von den wenigen neutralen Antworten ist eine hervorzuheben, welche eine klare Definition des sonstigen Ergebnisses verlangt.⁶¹⁷

⁶¹⁷ Siehe 18.2.

19 Approach for accounting for deferred income taxes (Frage S16)

19.1 Erläuterung der Fragestellung

Dem Motiv des RFI 2012 folgend befasst sich die sechzehnte Frage mit den Wünschen und Ansichten der Anwender. Konkret stellt das IASB zur Debatte, ob latente Ertragsteuern für SMEs weiterhin nach dem Vorbild der full IFRS ansatzpflichtig sein sollen und ob die Temporary-Difference-Methode zu diesem Zweck angemessen ist. Bislang sind dem IASB Stimmen dafür, dagegen, aber auch davon abweichende Ansichten bekannt.⁶¹⁸ Das Ziel dieser Frage ist somit die Ermittlung einer aus Anwendersicht wünschenswerten Lösung zur Frage, ob und wie latente Ertragsteuern angesetzt werden sollen.

19.2 Wirtschaftsprüfer

46,5% sind davon überzeugt, dass die bestehende Handhabung beibehalten werden sollte. 4,7% finden den Ansatz latenter Ertragsteuern weiterhin förderlich, bevorzugen jedoch den Wechsel zur Timing-Difference-Methode. 2,3% sprechen sich für den Ansatz mittels der sogenannten Liability-Methode aus. 27,9% lehnen den Ansatz von latenten Ertragsteuern prinzipiell ab. 18,6% antworten neutral und führen ergänzende Ansichten an.

Big Four

Deloitte und PwC lehnen den Ansatz latenter Ertragssteuern für SMEs grundsätzlich ab. Die Forderung wird durch die Einfachheit des Systems der Steuerschuld selbst genährt. Die Möglichkeit einer auf SMEs zugeschnittenen Variante ist aus Sicht von Deloitte zwar möglich, doch wird die verpflichtende Offenlegung der effektiven Steuerquote im Jahresvergleich als wirksameres Instrument angesehen.⁶¹⁹ PwC führt ergänzend an, wenn der Vorschlag nicht übernommen wird, sollte die vollständige Angleichung des 29. Abschnitts an den IAS 12 erfolgen sollte.⁶²⁰ KPMG stimmt der umfassenden Anpassung an die full IFRS zu.⁶²¹ EY folgt einer von den Antwortmöglichkeiten abweichenden Argumentation. So ist EY derselben Ansicht wie KPMG und befürwortet

⁶¹⁸ Vgl. RFI, S. 30.

⁶¹⁹ Vgl. 402, S. 8.

⁶²⁰ Vgl. 450, S. 3.

⁶²¹ Vgl. 461, S. 7.

die Temporary-Difference-Methode, fordert jedoch noch ausdrücklicherer deren Harmonisierung mit dem IAS 12. Insbesondere geht es um die Reduktion der Regelungstiefe.⁶²²

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

6 weitere WP-Gesellschaften (54,5%) teilen die Ansichten von KPMG und PwC. Die einschlägige Meinung verlangt eine Vereinfachung des Abschnitts.⁶²³ 1 Stellungnahme kritisiert die Unverständlichkeit der Ansatzregeln und fordert deren Vereinfachung.⁶²⁴ 1 Meinung bescheinigt einen geringen Unterschied zwischen den zur Debatte stehenden Bewertungsmethoden. Bevorzugt wird die Temporary-Difference-Methode aufgrund ihrer Plausibilität bei der Darstellung zukünftiger steuerlicher Auswirkungen.⁶²⁵ 4 Stellungnahmen verlangen ein Wahlrecht zwischen dem 29. Abschnitt und der jeweiligen zuständigen Gesetzgebung einzuführen.⁶²⁶ 1 Antwort ist gegen den Ansatz von latenten Ertragsteuern und argumentiert am Beispiel der USA. Die Vereinigten Staaten haben eine hohe Anzahl an SMEs, die nur als sogenannte Durchlaufgesellschaften dienen. Solche Gesellschaften haben keine latenten Ertragssteuern. Auch ist der antwortenden Institution kein Problem ausländischer Gesellschaften mit dieser Thematik bekannt, was die Antwort zunächst nicht durchdacht erscheinen lässt. Weiter argumentiert die Stellungnahme, das Prinzip latenter Ertragsteuern würde nicht von allen Nutzern von Jahresabschlüssen verstanden. Aus diesem Grund solle das IASB für den Ansatz Grundprinzipien der gegenwärtigen Ertragsteuer anwenden.⁶²⁷

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

13 Meinungen (39,4%) sehen in der Ansatzpflicht den bestmöglichen Umgang mit latenten Ertragsteuern. Zum einen wird die Temporary-Difference-Methode als etabliert angesehen, zum anderen sehen 9 (27,3%) keinen logischen Grund dafür auf eine andere Methode zu wechseln.⁶²⁸ 6 (18,2%) befürworten die Gleichbehandlung mit den full IFRS.⁶²⁹ Ebenfalls 9 sprechen sich für die Abschaffung des Ansatzes der latenten Ertragsteuer aus und 6 äußern zudem Bedenken. Die Bewertung wird als äußerst komplex und fehleranfällig angesehen und der Nutzen für Abschlussbenutzer in Frage

⁶²² Vgl. 528, S. 23 f.

⁶²³ Vgl. 308_1, S. 26; 403, S. 28 f.; 430, S. 27; 462, S. 21.

⁶²⁴ Vgl. 416, S. 27 f.

⁶²⁵ Vgl. 449, S. 27.

⁶²⁶ Vgl. 425_0, S. 10 f.

⁶²⁷ Vgl. 487, S. 4.

⁶²⁸ Vgl. 331, S. 4; 335, S. 30; 390_1, S. 27; 437, S. 9; 439, S. 22; 470, S. 23; 483, S. 27 f.; 6750_1, S. 26.

⁶²⁹ Vgl. 428_1, S. 17; 439, S. 22; 447, S. 35; 473, S. 17; 6750_1, S. 26; 494, S. 27.

gestellt.⁶³⁰ 1 Stellungnahme fordert insbesondere die Streichung von Fallback-Optionen.⁶³¹ 1 Stellungnahme erkennt das Bestreben von EFRAG und dem UK-Standardsetter nach alternativen Vorgehen unter Einbeziehung von zukünftigen Cashflows. Jedoch sieht man den IASB vor allem in der Pflicht, die Komplexität zu reduzieren, da der Ansatz von EFRAG und UK bei Abschlussbenutzern auf wenig Interesse stößt.⁶³² 10,7% antworten neutral. Auch hier werden überwiegend die Reduzierung der Komplexität und die Erhöhung der Vergleichbarkeit gefordert.⁶³³ 1 Stellungnahme fordert, wie auch schon im Rahmen der Frage zu Paragraph 8, die Etablierung eines Kriterienkataloges zur Interaktion mit den full IFRS. 2 Stellungnahmen sprechen sich zudem für das Flow-Through-Prinzip aus.⁶³⁴ 7,1% favorisieren die Antwort (b) und damit den Wechsel der Bewertungsmethode. 3,6% können dem Zuspruch zur Haftungsmethode zugeordnet werden.

19.3 Standardsetter

37 (88,1%) wollen den Ansatz latenter Ertragsteuern unter Verwendung der Temporary-Difference-Methode. 23 Stellungnahmen sind für den unveränderten Fortbestand der Ansatzpflicht. Die Vergleichbarkeit von SMEs mit börsennotierten Unternehmen steht im Vordergrund des Interesses. 2 Antworten unterstellen der Temporary-Difference-Methode die besten Informationen zu liefern und als einzige zur Wahl stehende Methode die im 2. Abschnitt definierten Ziele des Standards zu erreichen.⁶³⁵ 1 Stellungnahme verweist auf die Antworten zur neunten und zehnten Frage, wonach die Frage nicht nachvollziehbar ist, da sie auf die Neubewertung einer früheren Entscheidung abzielt.⁶³⁶ 1 Stellungnahme fordert die Abkehr von der Gleichbehandlung nicht diskontierter latenter Steuern der IFRS for SMEs und der full IFRS.⁶³⁷ 1 Stellungnahme verweist auf die nationale Gesetzgebung in Südafrika, nach welcher der IAS 12 bereits seit dem Jahr 2000 verpflichtend anzuwenden ist. Aufgrund der damit einhergehenden

⁶³⁰ Vgl. 410_1, S. 19 f.; 413, S. 27 f.; 415, S. 27; 434, S. 8; 452, S. 17 f.; 500, S. 8.

⁶³¹ Vgl. 491, S. 6.

⁶³² Vgl. 418_1, S. 27 f.

⁶³³ Vgl. 429, S. 39 f.; 592, S. 19.

⁶³⁴ Vgl. 418_1, S. 27 f.; 468, S. 25.

⁶³⁵ Vgl. 497, S. 10.

⁶³⁶ Vgl. 407, S. 11, 12 und 15.

⁶³⁷ Vgl. 419, S. 25.

Anwendungssicherheit wird vorgeschlagen den 29. Abschnitt am IAS 12 zu orientieren.⁶³⁸ 1 Antwort führt das Kosten-Nutzen-Argument an, wonach der Nutzen die Kosten dieser Methode deutlich übersteigt.⁶³⁹ 2 (4,8%) empfinden die Ansatzpflicht als eine ungerechtfertigt hohe Belastung für SMEs.⁶⁴⁰ Ebenfalls 2 sehen in der bestehenden Ansatzpflicht eine für den Zeitpunkt des RFI angemessene Lösung, fordern den IASB aber dazu auf eine Studie zu initiieren, die ein Konzept für einen kostenschonenden Umgang mit Ertragsteuern von SMEs erforschen soll.⁶⁴¹

19.4 Wissenschaft

50% antworten neutral. 2 (28,6%) fordern ein Wahlrecht, nach welchem SMEs den Ansatz von latenten Ertragsteuern unterlassen oder die Temporary-Difference-Methode nutzen können.⁶⁴² 1 Ansicht spiegelt die von WP-Gesellschaften bereits eingebrachte Meinung wider nur aktuelle Steuerschulden auszuweisen. Um einer notwendigen Periodenabgrenzung Rechnung zu tragen, sollte die Steuerschuld als Quotient aus dem EBIT und dem anzuwendenden Steuersatz berechnet werden. Ein Beispiel wurde beigefügt.⁶⁴³ 2 entscheiden sich für den Status quo. 16,7% verweisen auf die Frage 15 und regen an das sonstige Ergebnis abzuschaffen. Die Stellungnahme führt an, dass der Ansatz von latenten Steuern damit immens vereinfacht würde, und empfiehlt die Umsetzung der Antwortmöglichkeit (b) Timing-Difference-Methode.⁶⁴⁴

19.5 Abschlussersteller

3 (50%) der auf die Frage antwortenden Stellungnahmen sind für den Erhalt der Ansatz- und Bewertungspflicht. Erneut wird die Ansicht vertreten, dass ein gut funktionierendes Regelwerk ohne eine fundierte Fehlentwicklung nicht verändert werden sollte. Zudem bietet die Liability-Methode zu viel Spielraum für abweichende Darstellungen.⁶⁴⁵ 1 Antwort lehnt die Ansatzpflicht zur Gänze ab. Insbesondere kleine Unternehmen sind demnach aufgrund knapper Ressourcen als schützenswert einzustufen und von der Last des Ansatzes latenter Ertragsteuern zu befreien.⁶⁴⁶ Ebenfalls 1 Antwort

⁶³⁸ Vgl. 440_1, S. 26.

⁶³⁹ Vgl. 459, S. 7.

⁶⁴⁰ Vgl. 417, S. 26; 469, S. 27.

⁶⁴¹ Vgl. 591, S. 29 f.

⁶⁴² Vgl. 471, S. 5.

⁶⁴³ Vgl. 475, S. 7.

⁶⁴⁴ Vgl. 406, S. 28.

⁶⁴⁵ Vgl. 332, S. 28 f.

⁶⁴⁶ Vgl. 423, S. 8 f.

verfasst die Stellungnahme neutral und verlangt zur finalen Entscheidungsfindung mehr Details vom IASB über die zur Wahl stehenden Optionen.⁶⁴⁷

19.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Ein Drittel der Regulatoren beantwortet die Frage. 1 Stellungnahme präferiert die Timing-Difference-Methode, da alle anderen Möglichkeiten nach der Ausschlussmethode nicht in Frage kommen. Demnach ist die temporäre Timing-Difference-Methode zu komplex für SMEs und die Liability-Methode kann dem Anspruch des Ausweises der tatsächlichen Gegebenheiten nicht immer gerecht werden.⁶⁴⁸ 1 Stellungnahme lehnt die Änderung im Rahmen der Antwortmöglichkeit (e) nicht grundsätzlich ab. Vielmehr sieht diese die Komplexität von latenten Steuern ebenfalls als Problem an, erkennt jedoch, dass sie in vielen Jurisdiktionen zumindest teilweise als Basis zur Steuerbemessung dienen.⁶⁴⁹

19.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantwortet diese Frage.

19.8 Sonstige

1 der Antworten stimmt für die Liability-Methode. 1 (33,3%) Antwort wurde augenscheinlich neutral verfasst.

Abschlussnutzer

1 Stellungnahme vertritt die Ansicht, dass die Liability-Methode die bestmögliche Bestimmung der künftigen Steuerschuld ermöglicht.⁶⁵⁰ Die zweite Stellungnahme gibt keine Antwort darauf.

Privatpersonen

Die Privatperson unterstellt dem Prinzip der latenten Steuern konzeptionelle Fehler. Deswegen wird die Zustimmung zum Ansatz verweigert.⁶⁵¹

⁶⁴⁷ Vgl. 490_1, S. 25 f.

⁶⁴⁸ Vgl. 510, S. 9.

⁶⁴⁹ Vgl. 405, S. 23 f.

⁶⁵⁰ Vgl. 421, S. 6.

⁶⁵¹ Vgl. 467, S. 27.

19.9 Zusammenfassung

Als Ergebnis dieser Frage können 61 (51,7%) der Antworten der Fraktion zugerechnet werden, welche keine Änderung des 29. Abschnitts bevorzugt. Die Argumentation beschränkt sich im Wesentlichen auf dessen etablierte und weitgehend problemlose Anwendung. 15 (12,7%) lehnen den verpflichtenden Ansatz von latenten Steuern ab. 12 dieser 15 Stellungnahmen stammen von der Interessengruppe der Wirtschaftsprüfer. Wiederum 9 von diesen 12 können Interessenvertretern zuzurechnet werden. Dabei steht die Forderung nach einer Reduktion der Komplexität im Vordergrund.⁶⁵²

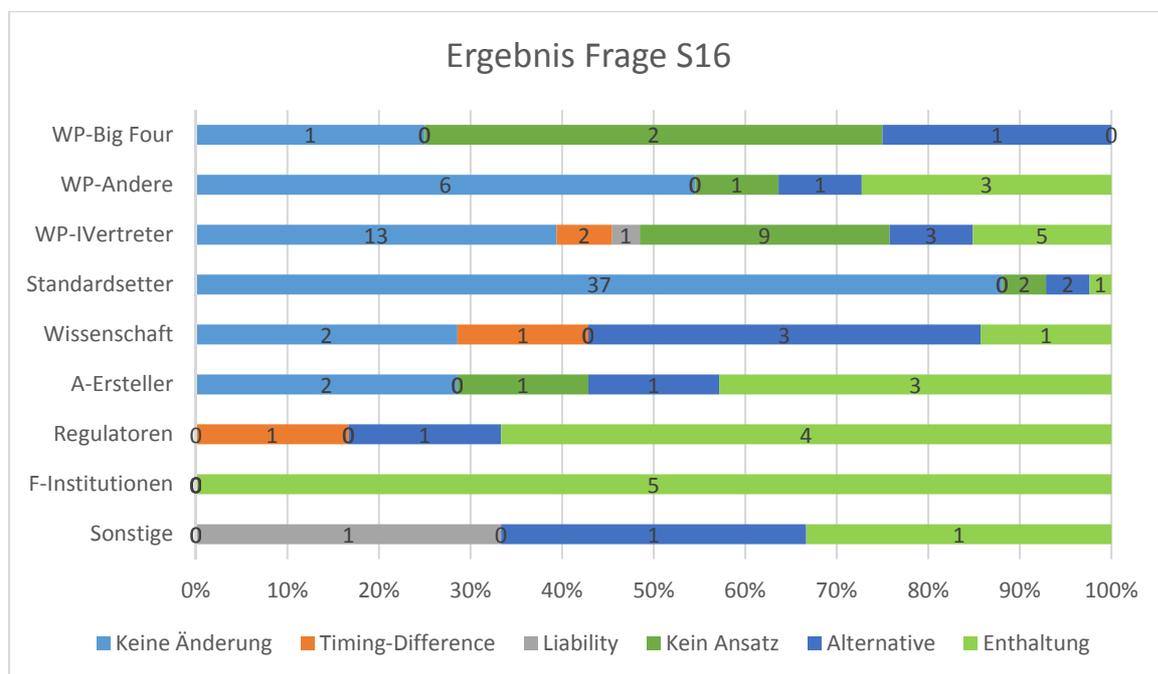


Abbildung 21: Ergebnis Frage S16

13 (11%) antworten neutral und bringen eigene Ansichten zur Frage ein. 4 (3,4%) sprechen sich für die Timing-Difference-Methode aus und lediglich 2 (1,7%) sind für die Liability-Methode. Und schließlich enthalten sich fast ein Fünftel der Stimme.

⁶⁵² Siehe 19.2.

20 Consideration of IAS 12 exemptions from recognising deferred taxes and other differences under IAS 12 (Frage S17)

20.1 Erläuterung der Fragestellung

Das IASB unterstellt zur Beantwortung die positive Rückmeldung zur temporären Differenzenmethode (Temporary-Difference-Methode) im Rahmen der sechzehnten Frage. Die Entwicklung des 29. Abschnitts führte für die Bilanzierung latenter Ertragsteuern im Vergleich zum IAS 12 nach Ansicht einiger Anwender zu keiner Vereinfachung. Teilweise wird sogar von einer umständlicheren Herangehensweise berichtet, da die Streichung von Befreiungskriterien mehr Berechnungen notwendig mache.⁶⁵³

20.2 Wirtschaftsprüfer

25 (67,6%) stimmen dem Vorschlag der Überarbeitung des 29. Abschnitts und dessen Angleichung an den IAS 12 unter Einbezug von adäquaten Erleichterungen zu. 10 (20,8%) wollen nichts verändern. 5 (10,4%) präferieren abweichende Ansätze und 8 (16,7%) enthalten sich.

Big Four

Deloitte, EY und KPMG sprechen sich für die Überarbeitung aus. Die drei Unternehmen vertreten den Standpunkt, dass sowohl die full IFRS als auch der IFRS for SMEs auf den ED von 2009 basieren. Dieser wurde für die full IFRS jedoch nie finalisiert, weshalb der 29. Abschnitt des IFRS for SMEs somit ungerechtfertigt in der ursprünglichen Form fortbesteht.⁶⁵⁴ PwC antwortet zwar mit der von den Vorgaben abweichenden Möglichkeit (c), ist jedoch der gleichen Meinung wie Deloitte, EY und KPMG.⁶⁵⁵

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

5 (45,5%) der Stellungnahmen votieren gegen eine Veränderung des Abschnitts ohne die Gründe für diese Entscheidung genauer auszuführen. 42,9% befürworten die Annäherung an den IAS 12, wobei 3 Organisationen auf die Antwort der sechzehnten Frage verweisen.⁶⁵⁶ 1 Stellungnahme bezichtigt das IASB bei der Entwicklung des 29. Abschnitts mehrere Fehler begangen zu haben.⁶⁵⁷ 1 Antwort lehnt die Überarbeitung aufgrund minimaler Relevanz ab.⁶⁵⁸

⁶⁵³ Vgl. RFI, S. 31.

⁶⁵⁴ Vgl. 402, S. 8; 461, S. 7; 528, S. 24.

⁶⁵⁵ Vgl. 450, S. 3.

⁶⁵⁶ Vgl. 308_1, S. 27; 416, S. 30;

⁶⁵⁷ Vgl. 449, S. 28 f.

⁶⁵⁸ Vgl. 487, S. 5.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

19 (57,6%) der Interessenvertreter sind für die Abschaffung einer unterschiedlichen Behandlung latenter Steuern beider Standards. Im Fokus dieser Meinungen steht die Tatsache, dass es sich beim IFRS for SMEs um keine vereinfachte Form der full IFRS, sondern um einen voreilig verabschiedeten Entwurf handelt der so nicht mehr zustande kommen würde.⁶⁵⁹ Aus diesem Grund fordern mehrere Stellungnahmen die vollständige Überarbeitung des Ansatzes und lehnen eine Erweiterung des Abschnitts ab.⁶⁶⁰ 4 Antworten verweisen auf die Argumentation der sechzehnten Frage. 2 Stellungnahmen führen Beispiele für eine mögliche Adoption an. So erscheinen die im Vereinigten Königreich und in Hongkong verabschiedeten Standards als wünschenswert, weil dort unnötige Abweichungen von den full IFRS vermieden wurden.⁶⁶¹ 1 weitere Antwort hebt unwiderlegbare Annahmen von Vermögenswerten hervor, welche berücksichtigt werden sollen.⁶⁶² 5 (15,2%) der Stellungnahmen sind der Antwort (a) zuzurechnen. 3 (9,1%) antworten neutral unter (c). Hier ist eine Sichtweise hervorzuheben, welche SMEs die Flexibilität nicht nehmen möchte, über ihre vollständigen Gewinne frei verfügen zu können.⁶⁶³

20.3 Standardsetter

Mehrere Stellungnahmen verweisen auf die Antwort zur sechzehnten Frage. 38 (90,5%) Standardsetter wollen die Überarbeitung. Dabei äußert 1 Stellungnahme die Meinung, dass nur finalisierte und in den full IFRS erprobte Standards in den SME-Standard übernommen werden sollten.⁶⁶⁴ Fast alle Antworten denken, die 2009 vollzogenen Vereinfachungen für SMEs seien nicht nur unwirksam, sondern führten für den Anwender auch zu einem Mehraufwand.⁶⁶⁵ 1 (2,4%) der zustimmenden Antworten lehnt latente Steuern grundsätzlich ab⁶⁶⁶ und 1 antwortet aufgrund mangelnder Anwendungserfahrung neutral und verlangt die Umsetzung von Verbesserungen durch das IASB, sofern ein mögliches Verbesserungspotential als erwiesen gilt.⁶⁶⁷

⁶⁵⁹ Vgl. 335, S. 31 ff.

⁶⁶⁰ Vgl. 428_1, S. 19.

⁶⁶¹ Vgl. 418_1, S. 28 f.; 468, S. 26.

⁶⁶² Vgl. 6750_1, S. 28.

⁶⁶³ Vgl. 413, S. 29.

⁶⁶⁴ Vgl. 478, S. 6.

⁶⁶⁵ Vgl. 591, S. 31.

⁶⁶⁶ Vgl. 469, S. 28.

⁶⁶⁷ Vgl. 407, S. 15.

20.4 Wissenschaft

2 positive Rückmeldungen auf die sechzehnte Frage den richtigen Weg in der Orientierung an den full IFRS.⁶⁶⁸ 1 Stellungnahme führt an, dass der bestehende 29. Abschnitt nicht einfacher anzuwenden ist als der IAS 12.⁶⁶⁹ 1 Stellungnahme stimmt zu, da nach den gegenwärtigen Kriterien unterschiedliche Ergebnisse entstehen können.⁶⁷⁰ 2 Stellungnahmen lehnen eine Änderung des Gesamtkonzeptes ohne Begründung ab.

20.5 Abschlussersteller

Alle 4 (57,1%) auf die Frage antwortenden Stellungnahmen befürworten die Überarbeitung und lehnen Unterschiede im Ansatz und in der Bewertung des 29. Abschnitts und des IAS 12 als nicht gerechtfertigt ab.⁶⁷¹ 1 Stellungnahme verweist auf Gründe, die bereits zum ED/2009/2 eingereicht wurden.⁶⁷²

20.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 Stellungnahmen wählen die neutrale Antwort (c). 1 kann der Zustimmung zugerechnet werden. 1 lehnt die Überarbeitung ab, da eine andere Bewertungsmethode präferiert wird.⁶⁷³ 4 (66,7%) äußern sich nicht.

20.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantwortet die siebzehnte Frage.

20.8 Sonstige

2 Stellungnahmen antworten im Rahmen der Option (c).

Abschlussnutzer

1 Stellungnahme lehnt die Temporary-Difference-Methode für SMEs als teilweise unangemessen ab.⁶⁷⁴ Die Ratingagentur enthält sich ihrer Stimme.

⁶⁶⁸ Vgl. 406, S. 29.

⁶⁶⁹ Vgl. 475, S. 7.

⁶⁷⁰ Vgl. 498, S. 8.

⁶⁷¹ Vgl. 332, S. 30.

⁶⁷² Vgl. 423, S. 9.

⁶⁷³ Vgl. 510, S. 10.

⁶⁷⁴ Vgl. 421, S. 6.

Privatpersonen

Mit Verweis auf die Antwort zur Frage 16, erklärt die Privatperson keine Antwort abgeben zu können.⁶⁷⁵

20.9 Zusammenfassung

71 (60,2%) Antworten halten die Überarbeitung für sinnvoll. 12 (10,2%) wollen das Gesamtkonzept nicht verändern. 10 (8,5%) antworten abweichend und geben eigene Ansichten zum Besten. Im Vergleich zur sechzehnten Frage, auf welche die siebzehnte aufbaut, ist ein signifikanter Anstieg der Zustimmung der am stärksten bevorzugten Antwort zu verzeichnen. Es werden sehr ähnliche Argumente wie bei der vorherigen Frage vorgebracht. Zudem verweisen viele Stellungnahmen auf deren Antwort zur sechzehnten Frage und einige bedienen sich nahezu identischer Argumente. Die Interessengruppen Aufsichts- und Regulierungsbehörden sowie die Sonstigen weichen von der Masse deutlich ab. Sie antworten ausnahmslos neutral. Weit über ein Fünftel aller Organisationen enthalten sich kommentarlos.

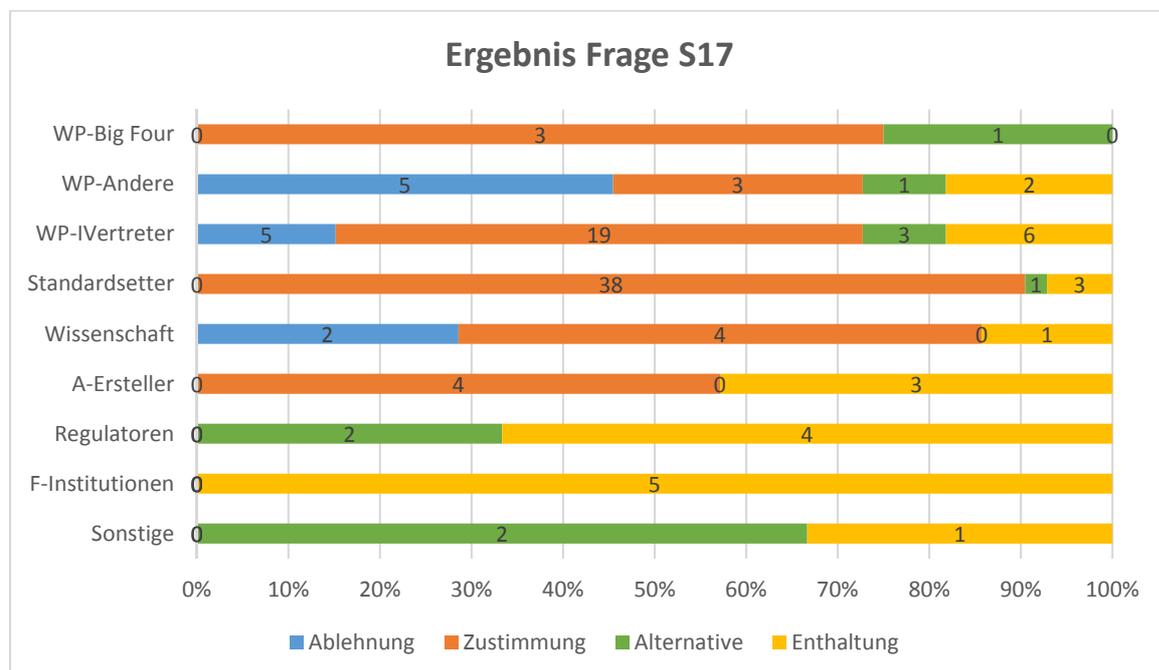


Abbildung 22: Ergebnis Frage S17

⁶⁷⁵ Vgl. 467, S. 28 f.

21 Rebuttable presumption that investment property at fair value is recovered through sale (Frage S18)

21.1 Erläuterung der Fragestellung

Ungeachtet der Beantwortung der Fragen 16 und 17 fordert das IASB zur Beantwortung dieser Frage auf. Es wird ein Paragraph desselben Abschnitts thematisiert. Der Ansatz latenter Ertragsteuern mittels Temporary-Difference-Methode (temporärer Differenzenmethode) wird als Annahme vorgegeben. Es geht um die Änderung des IAS 12 aus dem Jahr 2010 und um die Entscheidung, ob diese in den SME Standard übernommen werden soll, welcher seither die Frage der Realisierung von Erträgen aus dem Abgang als Finanzinvestition gehaltener Immobilien klärt. 2010 wurde im IAS 12 die widerlegbare Vermutung eingeführt, welche die Realisierung von Erträgen aus dem Abgang als Finanzinvestition gehaltener Immobilien zum Fair Value vorsieht.⁶⁷⁶

21.2 Wirtschaftsprüfer

27 Stellungnahmen die 56,3% repräsentieren sind für die Angleichung an den IAS 12 und 9 (18,8%) lehnen die Zustimmung ab. 3 (6,3%) sind der neutralen Beantwortung zuzurechnen, und 9 (18,8%) beantworten die Frage nicht.

Big Four

KPMG und PwC sind für die Erweiterung des Paragraphen 29.20 nach dem Vorbild des IAS 12, da so eine weitere Erleichterung implementiert werden würde.⁶⁷⁷ Deloitte ist gegen die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Man sieht das IASB in der Pflicht Annahmen, ohne den Standard im Detail um diese zu erweitern, bereits im Vorhinein auszuschließen.⁶⁷⁸ EY antwortet neutral und mit Bezug auf die vierte Frage. Dort wurde bereits die Ausarbeitung eines generellen Ansatzes der Adoption von Neuerungen der full IFRS verlangt. EY gibt zu bedenken, dass SMEs, die als Finanzinvestition Immobilien halten, aus Kostengründen wahrscheinlich die Bewertung zum Fair Value bevorzugen. So wird die Realisierung zum Verkaufszeitpunkt als einschneidend empfunden und um eine weitere Möglichkeit gebeten (z.B. durch Konsum).⁶⁷⁹

⁶⁷⁶ Vgl. RFI, S. 32.

⁶⁷⁷ Vgl. 461, S. 8.

⁶⁷⁸ Vgl. 402, S. 9.

⁶⁷⁹ Vgl. 528, S. 25.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

5 (45,5%) stimmen der Überarbeitung unter der Voraussetzung zu, dass den Bedürfnissen der Abschlussbenutzer Rechnung getragen wird und die Kosten der Anwendung nicht den Nutzen überwiegen.⁶⁸⁰ 1 Stellungnahme verweist auf weitere Ausführungen im Rahmen der Beantwortung der zwanzigsten Frage.⁶⁸¹ 4 (36,4%) lehnen eine Änderung der Ansatzkriterien ab. Mit der möglichen Bewertung zum Fair Value wird für diese Parteien ein zu großes Risiko der Überbewertung verbunden.⁶⁸²

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

20 (60,6%) bevorzugen die Aufnahme der Bewertung als Investition gehaltener Immobilien zum beizulegenden Zeitwert. Mehrere Stellungnahmen stimmen für die Überarbeitung mit der Begründung, dass es ohne konkrete Veräußerungsabsicht nur subjektiv und schwierig möglich ist zu bestimmen, in welcher Höhe der Buchwert des Vermögensgegenstandes zurückgewonnen bzw. erhalten werden kann.⁶⁸³ 2 Antworten berufen sich auf die Argumentation der siebzehnten Frage.⁶⁸⁴ Mit der Aufnahme der widerlegbaren Annahme wird von mehreren eine immense Vereinfachung der Bewertung verbunden.⁶⁸⁵ Auch wollen mehrere keine Abweichung von den full IFRS.⁶⁸⁶ 1 Stellungnahme beruft sich auf eine wünschenswerte Leitfunktion der full IFRS für die Einführung neuer Standards.⁶⁸⁷ 1 andere empfindet es als unangebracht und nicht nachvollziehbar, wenn eine Vereinfachung nicht in den SME-Standard übernommen werden würde.⁶⁸⁸ 4 (12,1%) sind dagegen. 1 der ablehnenden Stellungnahmen argumentiert, dass die IFRS for SMEs sollte prinzipienbasiert ausgerichtet sein und keine Ausnahmefälle regeln.⁶⁸⁹ 1 Stellungnahme hat keine Kenntnis von Problemen bei der Anwendung.⁶⁹⁰ 1 Stellungnahme sieht keine signifikante Verbesserung bzw. Vereinfachung in dem Vorschlag.⁶⁹¹ 2 (6,1%) antworten neutral. Im Mittelpunkt der Kritik steht die Ambition, Änderungen zu häufig und zu nachgiebig vollziehen zu wollen. Aus Sicht

⁶⁸⁰ Vgl. 462, S. 23.

⁶⁸¹ Vgl. 449, S. 30.

⁶⁸² Vgl. 425_0, S. 12.

⁶⁸³ Vgl. 447, S. 39.

⁶⁸⁴ Vgl. 390_1, S. 30; 418_1, S. 30.

⁶⁸⁵ Vgl. 439, S. 24 f.; 434, S. 9; 499, S. 23.

⁶⁸⁶ Vgl. 468, S. 27; 491, S. 6.

⁶⁸⁷ Vgl. 437, S. 10; 468, S. 27.

⁶⁸⁸ Vgl. 473, S. 19.

⁶⁸⁹ Vgl. 335, S. 33 f.

⁶⁹⁰ Vgl. 415, S. 30.

⁶⁹¹ Vgl. 592, S. 21.

1 Stellungnahme würde der Vorschlag die Vergleichbarkeit vermindern und die Komplexität erhöhen, jedoch gleichzeitig auch die Flexibilität erhöhen, was wiederum für eine breitere Akzeptanz sorgen könnte. Es wird vorgeschlagen Wahlrechte im Zeitablauf zu eliminieren und durch zielführende national erprobte Ansätze zu ersetzen.⁶⁹²

21.3 Standardsetter

Eine ebenso deutliche Sprache spricht die Verteilung der Antworten der SS. 37 (88,1%) wollen die Überarbeitung. Die Veränderung würde von den meisten als deutliche Erleichterung empfunden werden und die Konvergenz zu den full IFRS wird lediglich von 1 Stellungnahme ausdrücklich nicht gewünscht.⁶⁹³ 1 zustimmende Partei kritisiert jedoch, dass der Zweck eines vereinfachten Standards genau genommen als verfehlt angesehen werden muss, da die Überarbeitung mehr Fälle erfassen würde als bisher.⁶⁹⁴ Zudem antworten 2 neutral. 1 Standardsetter spricht dabei von einer „ähnlichen Ausnahme“, die eingeführt werden solle.⁶⁹⁵ 1 anderer empfiehlt SMEs davor zu beschützen Ressourcen für Änderungen verwenden zu lassen, deren Nutzen nicht zweifelsfrei belegt werden kann. Aus diesem Grund sollte die Wirkung der Änderung zuerst im Rahmen der full IFRS bewertet werden.⁶⁹⁶

21.4 Wissenschaft

3 (50%) Antworten optieren für die Zustimmung. Die zustimmenden Argumente wurden bereits von den WP und Standardsettern eingebracht. Neue Details werden nicht genannt. 2 (28,6%) lehnen den Vorschlag ab und 1 Partei antwortet ebenso neutral. Begründungen für die Entscheidungen werden nicht genannt.

21.5 Abschlussersteller

Nur 3 von 7 Stellungnahmen (42,9%) beantworten die Frage. 2 befürworten auch hier die Überarbeitung ohne neue Erkenntnisse vorzubringen. Dagegen spricht sich 1 Abschlussersteller aus. Diese ablehnende Stellungnahme legt dar, dass eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Bewertung wichtiger sei.⁶⁹⁷

⁶⁹² Vgl. 429, S. 43 f.

⁶⁹³ Vgl. 417, S. 29; 6772, S. 34.

⁶⁹⁴ Vgl. 497, S. 11.

⁶⁹⁵ 459, S. 7.

⁶⁹⁶ Vgl. 591, S. 32 f.

⁶⁹⁷ Vgl. 423, S. 9.

21.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 von 6 Stellungnahmen beantworten die Frage alternativ. 1 Stellungnahme ist der Zustimmung, eine der Ablehnung zuzurechnen. Die Zustimmung wird aufgrund der subjektiv als wichtigsten Faktor angesehenen Stabilität befürwortet.⁶⁹⁸ Letztere verweigert die Zustimmung aufgrund der Befürwortung der Timing-Differenz-Methode und verweist auf die Antwort auf die sechzehnte Frage.⁶⁹⁹

21.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet die achtzehnte Frage.

21.8 Sonstige

Auch die Meinung dieser Interessengruppe ist zweigeteilt. Jeweils ein Drittel der Parteien ist für den Vorschlag, ist dagegen und enthält sich.

Abschlussnutzer

1 Stellungnahme befürwortet die Überarbeitung ohne Begründung.

Privatpersonen

1 Stellungnahme antwortet neutral und verweist auf die Antwort zur sechzehnten Frage.⁷⁰⁰

21.9 Zusammenfassung

Die Antworten auf die dritte und letzte Frage zum Abschnitt 29 folgen dem Muster der Ergebnisse der Auswertungen der beiden vorangegangenen Fragen. Bei einer Rückmeldungsquote von 78% befürwortet die breite Mehrheit von 70 Stellungnahmen (59,3%) die Überarbeitung zugunsten der Bewertung als Finanzinvestition gehaltener Immobilien zum beizulegenden Zeitwert, wonach Erträge erst beim Abgang realisiert werden. Dies ist durch die vollumfängliche Überarbeitung des Paragraphen 29.20 zugunsten des IAS 12 möglich. Hervorzuheben sind mehrere Forderungen nach einem Wahlrecht. Es gibt aber auch kritische Stimmen, die eine dauerhafte, jedoch widerlegbare Vermutung als teilweise rechtswidrig und mit den Grundprinzipien des IFRS for SMEs unvereinbar ansehen.

⁶⁹⁸ Vgl. 405, S. 24 f.

⁶⁹⁹ Vgl. 510, S. 10.

⁷⁰⁰ Vgl. 467, S. 30.

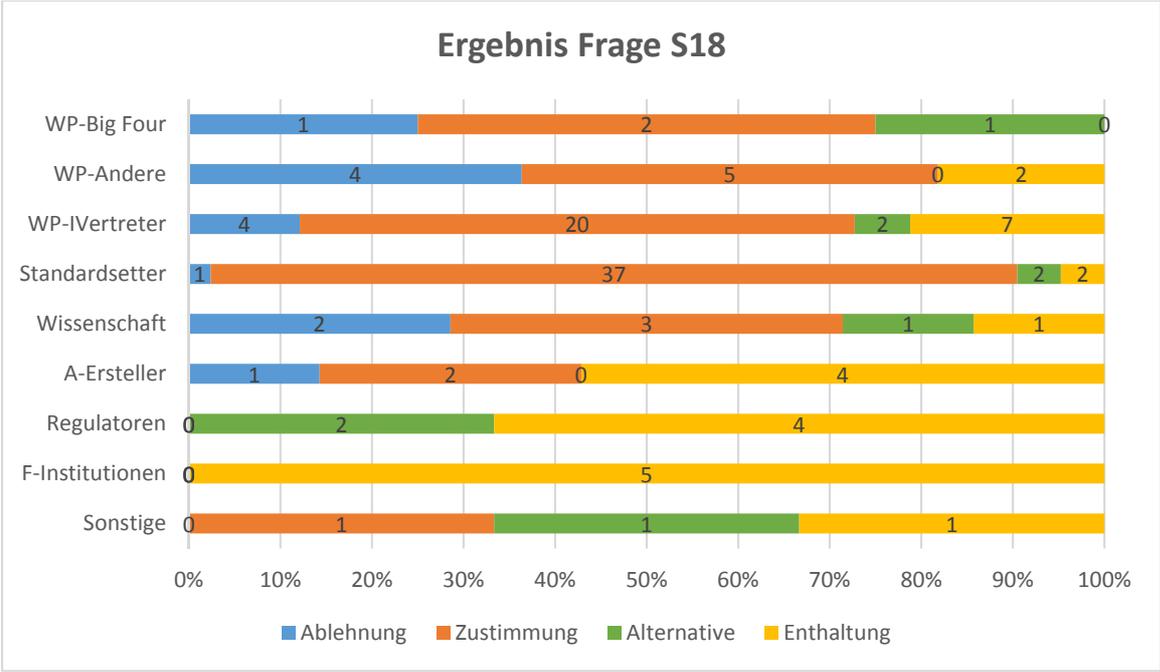


Abbildung 23: Ergebnis Frage S18

22 Inclusion of additional topics in the IFRS for SMEs (Frage S19)

22.1 Erläuterung der Fragestellung

Die erste von zwei den Hauptteil des RFI abschließenden Fragen fordert eine eigenständige Antwort von den Adressaten des Fragebogens. Sinn und Zweck ist es Themengebiete zu identifizieren, die bisher nicht Gegenstand des Standards sind, deren Aufnahme aus Sicht verschiedener Parteien jedoch sinnvoll sein kann.⁷⁰¹ Die Fragestellung lässt keinen Zweifel daran, dass es nicht um Bereiche gehen soll, die aus subjektiver Sicht Einzelner nicht detailliert genug ausgestaltet wurden. Im Zuge der Beantwortung wird eine klare Ja- oder Nein-Antwort verlangt. Darüber hinaus soll im Fall der Zustimmung ein Thema identifiziert werden.

22.2 Wirtschaftsprüfer

26 (54,2%) sehen mit dem IFRS for SMEs alle notwendigen Themen abgedeckt und machen keine Vorschläge. 16 (33,3%) stimmen dieser Ansicht nicht zu und 6 (12,5%) enthalten sich.

Big Four

Deloitte und PwC bringen keine Themen ein und kommentieren ihre Antworten nicht. EY argumentiert im Zusammenhang mit der Antwort auf die zweite Frage, dass die Bilanzierung von Versicherungsverträgen gesondert geregelt werden sollte.⁷⁰²

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

81,8% der sonstigen WP-Gesellschaften wollen etwas ändern und begründen ihre Antwort. 18,2% sehen Verbesserungspotential und wünschen sich die Erweiterung um mehrere Bereiche. 3 Stellungnahmen fordern einen Abschnitt für die Anwendung auf NPOs und Leitlinien für den Umgang mit staatlichen Zuschüssen.⁷⁰³ 1 Stellungnahme konkretisiert diesen Wunsch mit der Bewertung durch Exploration erlangter Vermögenswerte.⁷⁰⁴

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

22 (66,7%) konnten keine zusätzlichen relevanten Bewertungs- oder Offenlegungsbedürfnisse identifizieren und sind mit der Regelungstiefe des Standards zufrieden.⁷⁰⁵ 6

⁷⁰¹ Vgl. RFI, S. 33.

⁷⁰² Vgl. 528, S. 26.

⁷⁰³ Vgl. 425_0, S. 12; 487, S. 5; 449, S. 31.

⁷⁰⁴ Vgl. 416, S. 32.

⁷⁰⁵ Vgl. 6750_1, S. 30.

(18,2%) sehen das anders und streben mehr Erweiterungen an. 1 Stellungnahme verlangt auch die Regulierung von nichtstaatlichen Einkommenszuschüssen.⁷⁰⁶ 1 Stellungnahme wünscht sich ein Pendant zum IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“.⁷⁰⁷ Zudem wird von 2 Antworten die Thematik von Segment- und Zwischenberichterstattungen und zum Verkauf gehaltener Vermögenswerte aufgegriffen, die sich klare Vorgaben wünscht.⁷⁰⁸

22.3 Standardsetter

29 (69,1%) der Standardsetter antworten mit Ja und bringen Ergänzungsvorschläge ein. 28 gewichtete Stellungnahmen führen IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“ als wünschenswerte Erweiterungen und 1 Stellungnahme IAS 34 „Zwischenberichterstattung“ an.⁷⁰⁹ 1 Antwort regt mit Bezug auf das Beispiel Brasilien einen vereinfachten Mechanismus zur Bemessung der Einkommensteuer an.⁷¹⁰ Von 3 gewichteten Stellungnahmen werden außerdem spezielle Voraussetzungen für NPO-Jahresabschlüsse gefordert.⁷¹¹ 9 (21,4%) konnten kein weiteres Verbesserungspotential zugunsten neuer Themen identifizieren. Als wesentlicher Grund ist die Bemühung anzusehen, den Standard nicht zu überladen.⁷¹²

22.4 Wissenschaft

4 (57,1%) sehen keine Notwendigkeit weitere Themen vorzuschlagen. 1 der zustimmend antwortenden Stellungnahmen bringt kein Thema ein und kann der zweiten Antwortmöglichkeit zugerechnet werden.⁷¹³ 1 Stellungnahme greift die bereits von anderen Interessengruppen genannten Vorschläge auf (IFRS 5 und NPO).⁷¹⁴

22.5 Abschlussersteller

2 (42,9%) Antworten entscheiden sich dazu keine Vorschläge zu machen. 1 der Stellungnahmen (14,3%) verweist zustimmend auf die Fragen 1 bis 3 und stützt sich bei

⁷⁰⁶ Vgl. 470, S. 27.

⁷⁰⁷ Vgl. 491, S. 6.

⁷⁰⁸ Vgl. 463, S. 8; 483, S. 32.

⁷⁰⁹ Vgl. 435, S. 42; 496, S. 11; 497, S. 11 f.

⁷¹⁰ Vgl. 454, S. 9.

⁷¹¹ Vgl. 497, S. 11 f.

⁷¹² Vgl. 469, S. 31.

⁷¹³ Vgl. 475, S. 8.

⁷¹⁴ Vgl. 498, S. 9.

der Argumentation auf Erfahrungen in der Entwicklung des UK GAAP. Es wird darauf hingewiesen, dass im Fall der Erweiterung des Anwendungsbereiches des IFRS for SMEs zusätzliche Offenlegungspflichten notwendig werden würden. Als Beispiel werden Earnings per Share (EPS) und die Segmentberichterstattung angeführt.⁷¹⁵ 1 Abschlussersteller antwortet mit Nein.

22.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

1 Stellungnahme (16,7%) macht keine Vorschläge und antwortet abweisend. 1 Stellungnahme stärkt die Position der full IFRS mit dem enthaltenen „mandatory fallback“, was zur Lösung von Fragen zu Geschäftsvorfällen, die im IFRS for SMEs nicht beantwortet werden, herangezogen werden sollte. Damit bezieht sich die Stellungnahme auf einen bereits diskutierten Lösungsansatz, der auf einer Stufenregelung der Paragraphen 10.4 bis 10.6 basiert und sukzessive angewendet werden sollte.⁷¹⁶ 4 Parteien beantworten die Frage nicht.

22.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser beantwortet die Frage.

22.8 Sonstige

Die private Stellungnahme und beide Abschlussnutzer antworten mit Nein.

22.9 Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der Gewichtungen fällt das Ergebnis der neunzehnten Frage denkbar knapp aus. 49 Stimmen (41,5%) bringen Themen zur Sprache, die sie im IFRS for SMEs als nicht berücksichtigt empfinden. Die größten Befürworter stellen die Standardsetter gefolgt von den WP-Gesellschaften dar. Insgesamt können vier Punkte identifiziert werden, die von nahezu allen zustimmenden Stellungnahmen benannt werden. So werden Regelungen zur Behandlung von Staatshilfen, die Verpflichtung zu Zwischenberichterstattungen, gesonderte Offenlegungsverpflichtungen für NPOs und die Einführung eines Pendants zum IFRS 5 mehrfach gefordert.⁷¹⁷ 46 Stellungnahmen (39%) antworten mit Nein und machen demnach klar, dass mit der bisherigen

⁷¹⁵ Vgl. 490, S. 29.

⁷¹⁶ Vgl. 405, S. 26.

⁷¹⁷ Siehe 22.2, 22.3 und 22.4.

Fassung aus ihrer Sicht alle notwendigen Bereiche abgedeckt werden. 21 (17,8%)
 Stellungnahmen äußern sich nicht zu der Frage.

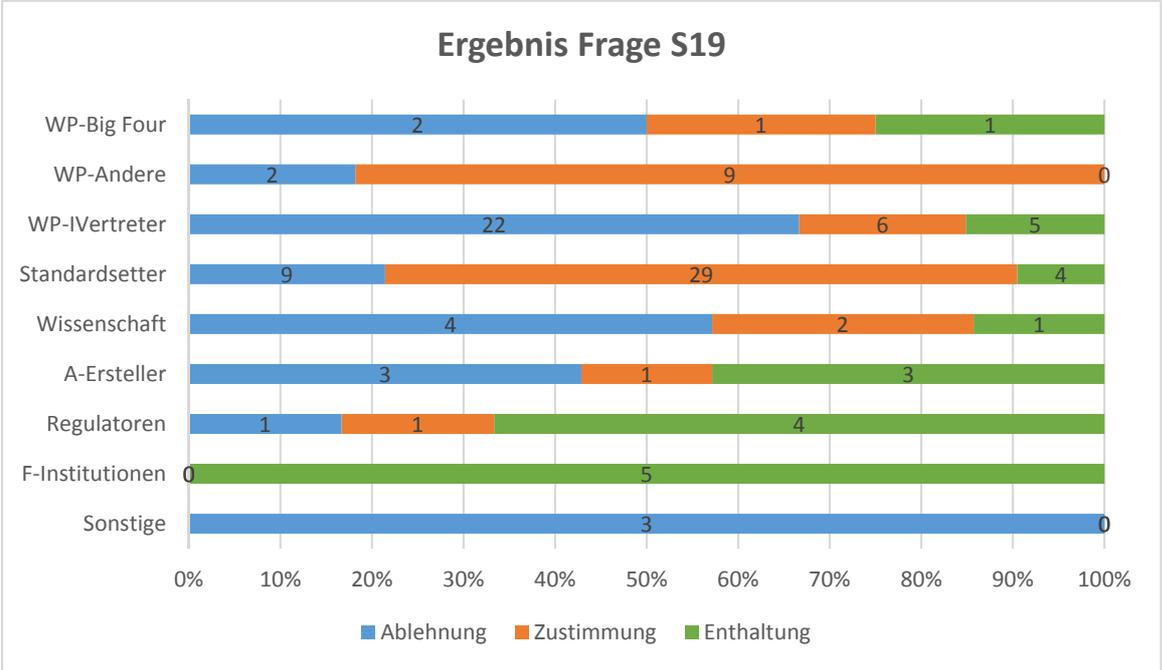


Abbildung 24: Ergebnis Frage S19

23 Opportunity to add your own specific issues (Frage S20)

23.1 Erläuterung der Fragestellung

Wie die Fragestellung schon vermuten lässt, rechnet das IASB mit weiteren Problemen, die bisher nicht angesprochen wurden. So wird mit dieser den ersten Teil des Fragebogens abschließenden Frage unmissverständlich dazu aufgefordert, alle Belange von Interesse den IFRS for SMEs betreffend einzubringen.⁷¹⁸

23.2 Wirtschaftsprüfer

24 (50%) benennen Problemfelder, deren Klärung sie sich wünschen. 19 (39,6%) bringen keine Themen ein und antworten mit Nein. 5 (10,4%) Stellungnahmen antworten nicht auf die Frage.

Big Four

Deloitte und PwC antworten kommentarlos mit Nein. KPMG antwortet nicht auf die Frage und EY benennt sieben Sachverhalte. Laut EY ist nicht klar, ob eingebettete Derivate im Sinn des IAS 39 und IFRS 9 auch im IFRS for SMEs berücksichtigt werden müssen. Aus diesem Grund wird um die Überarbeitung der Abschnitte 11 und 12 gebeten.⁷¹⁹ Als zweiter Punkt wird die erstmalige Anwendung bzw. die Wiederaufnahmeprämisse angeführt, nach welcher ein Unternehmen nach Anwendung des IFRS 1 in einer früheren Periode entweder erneut IFRS 1 anwenden kann oder IFRS 1 anwenden und rückwirkend Schätzungen und Fehler gemäß IAS 8 berichtigen darf. Diese Möglichkeit fehlt beispielsweise jenen Unternehmen, welche den IFRS for SMEs angewendet haben, durch Börsenpräsenz zwischenzeitlich zur Anwendung der full IFRS verpflichtet waren und diese Pflicht wieder verloren haben. Die Aufnahme der Möglichkeit zur rückwirkenden Anwendung wäre kostengünstig und würde die Attraktivität des Standards steigern.⁷²⁰ Als dritte Problematik benennt EY den 28. Abschnitt, der die Diskontierung von leistungsorientierten Verpflichtungen von Unternehmen gegenüber ihren Angestellten regelt. Es wird die Frage nach der Sinnhaftigkeit von Abzinsungen leistungsorientierter Verpflichtungen aufgeworfen, wenn gleichzeitig Sterblichkeitsraten und Gehaltserhöhungen unberücksichtigt bleiben. EY fordert die Klarstellung diverser Paragraphen, insbesondere 28.19 (a) und (b).⁷²¹

⁷¹⁸ Vgl. RFI, S. 33.

⁷¹⁹ Vgl. 528, S. 26.

⁷²⁰ Vgl. 528, S. 27.

⁷²¹ Ebenda.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

9 (81,8%) machen Vorschläge und bedienen sich dabei eines weiten Spektrum von Themen. Demnach bemängeln 4 Stellungnahmen den Abschnitt 34 im Hinblick auf seine Relevanz in Südamerika als zu wenig beachtet, weswegen eine Überarbeitung zugunsten nationaler Besonderheiten in diesen Gebieten gefordert wird.⁷²² 1 Stellungnahme kritisiert fehlende Bezüge des 21. Abschnitts zu nachhaltiger Rechnungslegung und bezieht sich dabei auf die Ölkrise im Golf von Mexiko.⁷²³ 1 Stellungnahme verlangt die Gestattung des LIFO-Verfahrens für die Bestandsbuchhaltung und begründet das mit der üblichen Anwendung in den USA.⁷²⁴ Die Vorschläge von 1 Organisation beziehen sich nach eigenen Angaben auf eine selbst durchgeführte Umfrage aus dem Jahr 2012. Demnach fürchten deutsche Unternehmen Wettbewerbsnachteile aufgrund von Offenlegungsverpflichtungen von Kreditbedingungen (Paragraph 11.42 und 11.43) und zukünftigen Verpflichtungen aus dem Erwerb von Sachanlagen (Paragraph 16.10 und 17.32).⁷²⁵ 1 weitere Stellungnahme führt insgesamt acht Sachverhalte an. Nach dieser sollte die Korrektur der Gesamtergebnisrechnung (Abschnitt 2 und 5) um volatile Elemente abgeschafft werden oder die Gründe zur Bereinigung sollten zumindest detailliert erläutert werden.⁷²⁶ In Fortsetzung wird die Praktik der Eigenkapitalveränderungsrechnung (Abschnitt 6) kritisiert und eine Reihe von Detailfragen als unklar angeführt. Die Überarbeitung der Paragraphen 12.23, 28.4, 30.18 und 30.13 wird ausdrücklich verlangt.⁷²⁷ Als dritter Sachverhalt wird eine Begriffsklärung angesprochen. Es wird vorgeschlagen dem IAS 1 diesbezüglich zu folgen und sich der gängigen Praxis anzuschließen.⁷²⁸ 2 (18,2%) antworten mit Nein und bringen keine wesentlichen Argumente vor.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

15 (45,5%) wollen keine weiteren Veränderungen veranlassen. 1 Stellungnahme sieht den Grund darin, dass es entweder an der Kenntnis von Problemen mangelt oder Probleme so spezifisch sind, dass sie nur in wenigen Jurisdiktionen als solche identifiziert werden können.⁷²⁹ 14 (42,4%) bringen Themen ein. Mehrere Stellungnahmen

⁷²² Vgl. 425, S. 12.

⁷²³ Vgl. 403, S. 34.

⁷²⁴ Vgl. 487, S. 5.

⁷²⁵ Vgl. 430, S. 32.

⁷²⁶ Vgl. 449, S. 34.

⁷²⁷ Vgl. 449, S. 34 f.

⁷²⁸ Vgl. 449, S. 35.

⁷²⁹ Vgl. 429, S. 46.

führen mehr als drei Probleme mit der Bitte um Überprüfung an. Im Fokus von 1 Stellungnahme stehen vier Abschnitte. Es wird vorgeschlagen die direkte Methode der Kapitalflussrechnung (Paragraph 7.7 (b) und 7.9) zu streichen, weil das die Komplexität reduzieren würde.⁷³⁰ Die sonstigen Finanzinstrumente, im speziellen Hedge Accounting, werden nach 2 Meinungen überreguliert, weswegen der Anwendungsbereich erweitert und Basisinstrumente als Sicherungsinstrumente erlaubt werden sollten.⁷³¹ Als dritten Änderungswunsch fokussiert die Stellungnahme den 19. Abschnitt, kritisiert die zu komplexen Regeln zum Ansatz und zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (Paragraph 18.8) bei Unternehmenszusammenschlüssen und verlangt unwesentliche Vermögenswerte dem Goodwill zuschreiben zu dürfen.⁷³² 1 Stellungnahme äußert ähnliche Bedenken zu 28.18 und verlangt die Überarbeitung des gesamten Abschnitts.⁷³³ 1 Stellungnahme wünscht sich die Erklärung des Konzeptes des Kosten-Nutzen-Verhältnisses (ED-IFRS for SMEs BC46) zugunsten von SMEs im Vergleich zu den full IFRS.⁷³⁴ 1 Stellungnahme würde die Berücksichtigung der Fortschritte des Projekts zum IAS 41 begrüßen.⁷³⁵ 1 Antwort will keine pauschale Überprüfung für Änderungen der full IFRS zur Eignung für die IFRS for SMEs und so die Eigenständigkeit des Standards stärken.⁷³⁶ 2 sehen in Ziffer 3.8 eine nur schwer anwendbare Regelung und verlangen die Aufnahme der IFRS-Schlussfolgerungen zur Unternehmensfortführung und 1 rät dem IASB sich verstärkt auf die Ergebnisse der Beratungen des FRC zu beziehen.⁷³⁷ 1 Meinung forciert die Ausweitung des Standards auf NPOs bzw. eine einheitliche Grundlage für nationale Bestrebungen, bestehende RL-Gesetze zu überarbeiten, was die Behandlung von mehreren Problemen notwendig macht.⁷³⁸ 1 Stellungnahme macht insgesamt 9 Vorschläge. Der erste regt zur Überarbeitung des Paragraphen 34.11 an, der zweite Punkt thematisiert – ähnlich wie schon bei der Äußerung von 1 Stellungnahme der anderen WP-Gesellschaften – das sonstige Ergebnis und kritisiert, dass er weder ausreichend definiert noch erklärt wird, wieso Ergebnisse von SMEs bereinigt werden sollten.⁷³⁹ Als dritter Punkt wird erneut

⁷³⁰ Vgl. 335, S. 36.

⁷³¹ Vgl. 335, S. 37.

⁷³² Vgl. 335, S. 37 f.

⁷³³ Vgl. 390_1, S. 33.

⁷³⁴ Vgl. 413, S. 33.

⁷³⁵ Vgl. 418_1, S. 32.

⁷³⁶ Vgl. 444, S. 32.

⁷³⁷ Vgl. 447, S. 42; 483, S. 32 f.; 439, S. 26.

⁷³⁸ Vgl. 464, S. 16.

⁷³⁹ Vgl. 470, S. 27 ff.

die Eigenkapitalveränderungsrechnung kritisiert. Analog zu 1 Stellungnahme der anderen WP-Gesellschaften wird die Überarbeitung der Paragraphen 12,23, 28.4, 30.18 und 30.13 gefordert.⁷⁴⁰ 1 Meinung hat die Idee IAS 27 Paragraph 23 einzubinden, wonach die Aufstellung der Einzelabschlüsse von Mutter- und Tochterunternehmen nicht mehr als drei Monate voneinander abweichen dürfen.⁷⁴¹ Dieselbe Stellungnahme vermisst Leitlinien (vgl. IAS 2, Paragraph 32), nach denen die Bewertung für Vorräte nicht gesenkt werden darf.⁷⁴² 1 andere Stellungnahme zieht den Nutzen des Paragraphen 16.7 in Zweifel. Demnach sollte die Klassifizierung als Finanzinvestition gehaltener Immobilien nach Art des Vermögenswerts und nicht nach der beim erstmaligen Ansatz verwendeten Bemessungsgrundlage erfolgen.⁷⁴³ Zudem fordert 1 Stellungnahme die Gestattung des LIFO-Verfahrens (vgl. andere WP-Gesellschaften).⁷⁴⁴ 1 Antwort schlägt die Anwendung der full IFRS für folgende Abschnitte vor: 14, 15 und 26.⁷⁴⁵ 4 (12,1%) Stellungnahmen der Interessenvertreter antworten nicht auf die zwanzigste Frage.

23.3 Standardsetter

34 (81%) sind vom Verbesserungspotential überzeugt und machen Vorschläge. 5 (11,9%) geben keine Antwort auf die Frage und nur 3 (7,2%) wollen unter anderem aufgrund der Befürchtung unlösbare Probleme einzubringen keine zusätzlichen Themen aufgreifen.⁷⁴⁶ 4 fordern ein Wahlrecht im 16. Abschnitt zugunsten der Bewertung gemäß Kostenmethode oder Fair Value nach Vorbild des IAS 40. Die verpflichtende Anwendung des Fair Values für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in Abschnitt 16 ist bei gleichzeitigem Verbot der Neubewertung von SAV in Abschnitt 17 nach diesen Meinungen als Fehlentwicklung einzustufen.⁷⁴⁷ 5 Antworten fordern die Änderung des 11. Abschnitts. Die zwangsweise Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten soll außerdem um die Möglichkeit der Bewertung zum Fair Value erweitert werden, wenn dieser kostengünstig ermittelbar ist.⁷⁴⁸ Von diesen 5 fordern 3 Stellungnahmen überdies die Klärung der Voraussetzungen der Paragraphen 11.24(a) respektive

⁷⁴⁰ Siehe 23.2, andere WP-Gesellschaften.

⁷⁴¹ Vgl. 483, S. 34.

⁷⁴² Vgl. 483, S. 34 f.

⁷⁴³ Vgl. 439, S. 27.

⁷⁴⁴ Vgl. 500, S. 8 ff.

⁷⁴⁵ Vgl. 6750_1, S. 31 f.

⁷⁴⁶ Vgl. 435, S. 43.

⁷⁴⁷ Vgl. 357, S. 7; 469, S. 34; 496, S. 11; 497, S. 12.

⁷⁴⁸ Vgl. 469, S. 34; 497, S. 12.

11.8(b) und führen fünf weitere Themen wie z.B. die Überarbeitung der allgemeinen Ziele in Abschnitt 2 an.⁷⁴⁹ 1 dieser Stellungnahmen greift das bereits dargelegte Thema der staatlichen Zuwendungen auf (siehe WP-Gesellschaften).⁷⁵⁰ 2 Stellungnahmen schlagen vor Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Leitung von der Regelung des Paragraphen 22.8 auszuschließen, um die Konsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode zu ermöglichen.⁷⁵¹ 1 Stellungnahme kritisiert den Überprüfungsprozess insbesondere bei der Absicht den full IFRS zu folgen und schlägt die Dokumentation von Überprüfungsüberlegungen vor.⁷⁵² 1 Antwort weist auf die Inkonsistenz der Definition von Sachanlagen im Glossar und jener des Paragraphen 17.2 hin. Demnach sind diese aufgrund des Begriffs „Investitionen“ nicht miteinander vereinbar. Es wird die Streichung des Begriffs empfohlen um die Übereinstimmung mit jener des Paragraphen 16.6 und des Glossars zu erreichen.⁷⁵³

23.4 Wissenschaft

6 (85,7%) machen Vorschläge. 1 (14,3%) antwortet nicht auf die Frage. 2 Stellungnahmen rufen dazu auf das Rahmenkonzept des IFRS for SMEs zu hinterfragen. Demnach wäre es denkbar Erleichterungen für SMEs durch die Reduktion der full IFRS zu erreichen, indem SMEs immer dann frei entscheiden können welchem Ansatz sie folgen, wenn laut full IFRS ein Wahlrecht besteht. Das würde nicht nur den Umfang des Standards reduzieren, sondern diesen überflüssig machen.⁷⁵⁴ Es gibt deutliche Überschneidungen mit den Interessengruppen der WP und Standardsetter. So sprechen sich 2 Stellungnahmen für die Überarbeitung des zweiten Abschnitts aus (siehe WP und Standardsetter)⁷⁵⁵ und 1 Stellungnahme für die des 11. Abschnitts und wiederum 1 weitere für die des 16. Abschnitts.⁷⁵⁶ Die Bemühungen zur Verbesserung der Bilanzierung von Kleinstunternehmen des SMEIG wird von 1 Antwort anerkannt und gleichzeitig angemerkt, dass die Frage geklärt werden müsse, ob weitere Vereinfachungen für solche Unternehmen sinnvoll wären.⁷⁵⁷ 1 Meinung verlangt die Streichung des

⁷⁴⁹ Vgl. 497, S. 12 f.

⁷⁵⁰ Vgl. 469, S. 32 f.

⁷⁵¹ Vgl. 431, S. 40 f.; 591, S. 35 f.

⁷⁵² Vgl. 407, S. 16 f.

⁷⁵³ Vgl. 454, S. 9 f.

⁷⁵⁴ Vgl. 471, S. 5 f.

⁷⁵⁵ Vgl. 498, S. 9 f.; 472, S. 32.

⁷⁵⁶ Vgl. 498, S. 9 f.; 484, S. 5.

⁷⁵⁷ Vgl. 475, S. 8.

Wertminderungsansatzes für die full IFRS, da der Ansatz eines endlichen Lebens konzeptionell richtig ist und ein zumindest teilweise und intern selbsterstellter Firmenwert nicht ausgeschlossen werden kann. Auch werden Ermessensentscheidungen kritisiert, die nicht ausgeschlossen werden können.⁷⁵⁸ 1 Stellungnahme kritisiert die Leitlinien in Abschnitt 34 (insbesondere für die Landwirtschaft und Rohstoffgewinnung), die nach dieser Antwort zu ungenau sind.⁷⁵⁹ 1 Antwort führt neun Sachverhalte an und empfiehlt die Abschnitte 12, 14, 15, 20, 22, 27, 28, und 33 zu überarbeiten. Unter Einbeziehung von Verweisen auf Trainingsmodule wird beispielsweise gefordert den Anwendungsfall der Sicherungsbilanzierung in Abschnitt 12 ausdrücklich zu benennen und alle direkten Bezüge auf die vollen IFRS zu eliminieren (Abschnitt 14).⁷⁶⁰

23.5 Abschlussersteller

Fast 43% (3) der Abschlussersteller geben weder eine positive noch eine negative Rückmeldung auf diese Frage. Sie enthalten sich. 2 (28,6%) antworten abweisend und sehen kein Verbesserungspotential. Jedoch formulieren ebenfalls 2 allgemeine Verbesserungsvorschläge. 1 Stellungnahme plädiert für einen geregelter Implementierungsprozess für Änderungen der den full IFRS.⁷⁶¹ 1 Stellungnahme kritisiert allgemein das Fehlen von Erklärungen zu Gestaltungsgrundsätzen, Richtlinien und eine zu geringe Anzahl von Wahlrechten.⁷⁶²

23.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 (33,3%) antworten mit Nein, 2 der Stellungnahmen machen keine Angaben und 1 (16,7%) Partei bringt Vorschläge ein. Dabei werden zehn Sachverhalte stichpunktartig aufgezählt, wobei auf die Erweiterung des Geltungsbereiches des IFRS for SMEs und die Überarbeitung diverser Kriterien zugunsten von NPOs abgezielt wird. Der Argumentation folgend sollte unter anderem die Bilanzierung von Nicht-Tausch-Transaktionen geregelt und in der Fondsbuchhaltung zwischen treuhänderisch gehaltenen und uneingeschränkt verfügbaren Fonds unterschieden werden.⁷⁶³

⁷⁵⁸ Vgl. 484, S. 4.

⁷⁵⁹ Vgl. 498, S. 10.

⁷⁶⁰ Vgl. 406, S. 33 ff.

⁷⁶¹ Vgl. 423, S. 9 f.

⁷⁶² Vgl. 589, S. 24.

⁷⁶³ Vgl. 354, S. 9.

23.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen dieser Interessengruppe beantwortet die Frage.

23.8 Sonstige

2 (66,7%) schlagen Verbesserungen vor und (33,3%) antworten kommentarlos mit Nein.

Abschlussnutzer

Die Stellungnahme der Ratingagentur steht im Mittelpunkt der Argumentation der Abschlussnutzer für Überarbeitungsvorschläge. Dort steht man den Unterschieden zwischen dem überarbeiteten IAS 19 und dem Abschnitt 28 ablehnend gegenüber. Nach eigenen Angaben zählt die Korrektur von steuerbereinigten Nettopensionsdefiziten zu den bedeutendsten Anpassungen bei der Analyse von Jahresabschlüssen.⁷⁶⁴ Die verbleibende Partei reicht keinen Kommentar ein und beantwortet die Frage mit Nein.

Privatpersonen

Die Privatperson kritisiert den Ansatz nach drei Arten von nicht realisierten Beteiligungsgewinnen im sonstigen Ergebnis. Der Ausschluss von Gewinnen aus anderen Quellen nach Abschnitt 5.4 (b) wird mit einer Reihe von Argumenten entkräftet und erklärt, dass die Meldung aller nicht realisierten Gewinne die Finanzierungssituation verbessern kann. Insbesondere SMEs sind oft auf Darlehensfinanzierungen angewiesen, für die nicht realisierte Gewinne wesentlich sein können. So kann auch die Unternehmenssteuerung als Grund für den Ansatz herangezogen werden, indem die Managementqualität nicht nur am Betriebserfolg, sondern auch an der Entwicklung des Nettovermögens gemessen wird.⁷⁶⁵ Als weiterer Kritikpunkt werden die Kriterien des 33. Abschnitts (und IAS 24) beanstandet. Dabei konzentrieren sich die Überlegungen auf das Näheverhältnis verwandter Parteien zur Unternehmensführung und die Definition der Formulierung „nahestehende Partei“. Es wird bemängelt, dass die Definition eines nahestehenden Familienmitglieds in Wirklichkeit durch Kultur und familiäre Umstände bestimmt wird und der Standardsetter die Trivialisierung nur mäßig meistert. Vor dem Hintergrund, dass SMEs ohnehin stärker familiär geprägt sind, scheint es naheliegend, dass die Kriterien der full IFRS auf SMEs nicht unverändert angewendet werden können. So wird gefordert die in Paragraph 33.2 (b) aufgeführten Beispiele für

⁷⁶⁴ Vgl. 373, S. 35 f.

⁷⁶⁵ Vgl. 467, S. 32 f.

verbundene Parteien auf die unter (i), (ii), (iii) und (iv) genannten Beispiele zu beschränken, und auf Transaktionen, die nicht unter unabhängigen Drittparteien stattfinden würden.⁷⁶⁶

23.9 Zusammenfassung

69 Antworten (58,5%) machen Vorschläge. Mit der Beantwortung werden viele verschiedene Themen angesprochen, die zum größten Teil von jeweils nur einer Stellungnahme als Einzelbenennungen erfolgen. Das macht zwar die Standpunkte der antwortenden Parteien klar, offenbart aber teilweise sehr deutliche Unterschiede der Interessenschwerpunkte zwischen sowie innerhalb der IG. Ein weiterer Indikator für die Bandbreite ungleicher Antworten liegt in der Art der Beantwortung begründet.

Interessengruppe	Antworten zum RFI 2012	Positive Antworten	Genannte Sachverhalte	Geforderte Änderungen	Konkrete Vorschläge
Wirtschaftsprüfer	48	24	73	55	33
Big Four	4	1	7	7	3
Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	11	9	17	10	9
Interessenvertreter, Organisationen, Verbände	33	14	49	38	21
Standardsetter	42	34	23	23	10
Wissenschaft	7	6	20	14	7
Abschlusssteller inkl. Interessenvertreter	7	2	4	2	1
Aufsichts- und Regulierungsbehörden	6	1	10	10	0
Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	5	0	0	0	0
Sonstige	3	2	5	5	2
Abschlussnutzer	2	1	3	3	0
Privatpersonen	1	1	2	2	2
Σ	118	69	135	109	53

Tabelle 8: Positive Rückmeldungen zur Frage S20⁷⁶⁷

Einige Kommentare umfassen wenige Worte, einige mehrere Seiten. Auch liegt die Vermutung nahe, dass sich die Verfasser mit den thematisierten Sachverhalten unterschiedlich intensiv beschäftigt haben. Denn die Rückmeldungen sind auch qualitativ als sehr ungleich einzustufen. Die Stellungnahmen reichen von der bloßen Erwähnung bzw. Darstellung bestimmter Sachverhalte (135) über Forderungen zur Änderung bestimmter Bereiche (109) bis hin zu konkreten Verbesserungsvorschlägen (53). Die obige Tabelle zeigt, wie viele Themen von den IG genannt und jeweils einer der drei Kategorien der Beantwortung zugeordnet wurden.

⁷⁶⁶ Vgl. 467, S. 30 ff.

⁷⁶⁷ Aus Gründen der korrekten Darstellung der Beteiligungsverhältnisse werden im Rahmen der quantitativen Erfassung keine Bereinigungen vorgenommen.

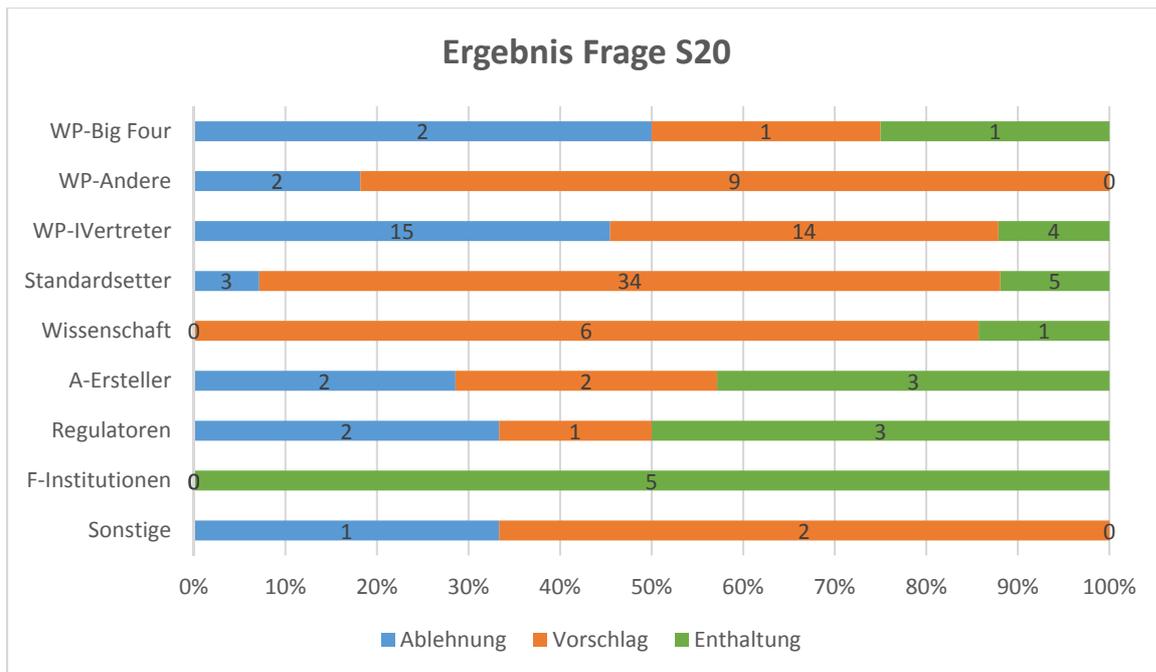


Abbildung 25: Ergebnis Frage S20

Drei Sachverhalte kommen dabei interessengruppenübergreifend zur Sprache. Hier ist die von den WP und Standardsettern angestrebte Überarbeitung der Abschnitte 11 bzw. 12, ebenso wie die von den Standardsetzern und wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen aufgeworfene Frage nach der Streichung des Ansatzes des 22. Abschnitts bei Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Leitung zu nennen.⁷⁶⁸ Hervorzuheben ist auch die Vielzahl von Vorschlägen die zur Lösung von Problemen aus Anwendersicht bestehen. Insgesamt wurden mehr als ein Dutzend Abschnitte des IFRS for SMEs zumindest zur Begriffsklärung zur Überarbeitung vorgeschlagen. 27 (22,9%) wollen keine Veränderungen forcieren und begnügen sich mit dem Status quo. 22 (18,6%) beziehen keine Stellung zu dieser Frage.

⁷⁶⁸ Siehe 23.3 und 23.4.

24 Analyse Fragebogen Teil B – allgemeine Fragen

24.1 Consideration of minor improvements to full IFRSs (Frage G1)

24.1.1 Erläuterung der Fragestellung

Die erste allgemeine Frage greift häufig diskutierte Regelungslücken des Standards auf. Seit Jahren fordert eine Vielzahl von Parteien einen geordneten und fest vorgegebenen Ablauf für den Umgang mit kleineren Verbesserungen bzw. Neuerungen der full IFRS.⁷⁶⁹ Es stehen aber nicht nur Stimmen für und gegen die Übernahme von Änderungen zur Debatte. Einige lehnen einen solchen Automatismus gänzlich ab.⁷⁷⁰ Wieder andere befürworten Änderungen nur zur Lösung bekannter Probleme.⁷⁷¹ Das IASB trägt den unterschiedlichen Meinungen insoweit Rechnung, dass vier Antwortmöglichkeiten zur Auswahl stehen.

24.1.2 Wirtschaftsprüfer

58 (49,2%) der Wirtschaftsprüfer stimmen der Aufnahme von Änderungen der full IFRS im Rahmen der dreijährigen Überprüfungen des Standards zu. 11 (9,3%) antworten neutral und begründen ihre Entscheidung. 14 (11,9%) wollen ausschließlich bekannte Anwendungsprobleme lösen. 11 (9,3%) fordern das IASB zur Entwicklung von Bewertungskriterien auf, nach welchen Verbesserungen eingearbeitet werden sollen. 24 (20,3%) antworten nicht auf die Frage.

Big Four

Deloitte, EY und KPMG wollen vom IASB bestimmte Kriterien vorgegeben bekommen, die eindeutig besagen wann, ob und wie die Verbesserungen auf den IFRS for SMEs übernommen werden sollen. Für diesen Zweck erscheint allen 4 Stellungnahmen die dreijährige Überprüfung das richtige Forum zu sein.⁷⁷² Das Instrument der widerlegbaren Vermutung wird abgelehnt. PwC befürwortet die Einarbeitung von Änderungen der full IFRS in den IFRS for SMEs in jenen Fällen, in denen diese zu Verbesserungen geführt haben und kein Grund dagegen spricht.⁷⁷³

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

7 (63,6%) plädieren für die Aufnahme von Verbesserungen und deren Thematisierung im Rahmen der dreijährigen Überprüfung. 4 dieser Stellungnahmen ermahnen das

⁷⁶⁹ Vgl. 528, S. 22 f.

⁷⁷⁰ Vgl. 335, S. 23 f.; 415, S. 21; 444, S. 32.

⁷⁷¹ Vgl. RFI, S. 33.

⁷⁷² Vgl. 402, S. 9; 450, S. 2; 461, S. 8; 528, S. 30.

⁷⁷³ Vgl. 450, S. 2.

IASB dazu den Wortlaut auch von weniger bedeutenden Änderungen bei der Übertragung auf den IFRS for SMEs nicht zu stark abzuwandeln, sodass die ursprüngliche Bedeutung nicht verloren geht.⁷⁷⁴ 1 (9,1%) sieht ausschließlich Bedarf in Form von begrifflichen Klarstellungen und lehnt die automatisierte Aufnahme von Neuerungen ab.⁷⁷⁵ Ebenfalls 1 antwortet neutral und 1 Stellungnahme befürwortet den Erweiterungsautomatismus im Zuge der dreijährlichen Überprüfung prinzipiell, jedoch wird eindringlich davor gewarnt, komplexe und überflüssige Verbesserungen auf den IFRS for SMEs zu übernehmen.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

12 (36,4%) vertreten die Auffassung, dass Änderungen von geringer Tragweite an den full IFRS im IFRS for SMEs während der regelmäßigen Überprüfung vorgenommen werden sollen, sofern der Standard vergleichbare Vorschriften enthält. 3 argumentieren mit zu hohen und frustrierenden Adaptionskosten bei kürzeren Überarbeitungsintervallen.⁷⁷⁶ 2 Stellungnahmen empfinden die fortschreitende Harmonisierung als maßgebliche Hilfe für SMEs für einen einfachen Wechsel zu den full IFRS.⁷⁷⁷ Außerdem verweisen 2 Stellungnahmen bei der Beantwortung auf die Argumentation zur Frage 4.⁷⁷⁸ 6 (18,2%) wollen Änderungen für zur Lösung bekannter Probleme akzeptieren. Von diesen sehen 3 Stellungnahmen die Eigenständigkeit des IFRS for SMEs durch zu häufige Anpassungen an die full IFRS als gefährdet an und befürchten nachteilige Effekte beispielsweise durch Überregulierung.⁷⁷⁹ 2 Antworten verlangen von der Leitfunktion der full IFRS abzusehen und fordern ausschließlich auf Anregungen der Anwender hin tätig zu werden.⁷⁸⁰ 1 von diesen 2 Stellungnahmen beantwortet die Frage formal neutral und zählt somit zu den alternativen Rückmeldungen (18,2%), die sich mit keiner der drei Antwortmöglichkeiten eindeutig identifizieren können.⁷⁸¹ 2 neutrale Antworten verlangen teilweise verkürzte Überprüfungsauern und die zwangsweise Anwendung bereits im zweiten Jahr nach der Verabschiedung von Änderungen.⁷⁸² 3 (9,1%) verlangen Kriterien, nach welchen Änderungen der full IFRS zur Über-

⁷⁷⁴ Vgl. 425_0, S. 13.

⁷⁷⁵ Vgl. 416, S. 35.

⁷⁷⁶ Vgl. 437, S. 11; 485, S. 35; 468, S. 29.

⁷⁷⁷ Vgl. 470, S. 36; 494, S. 33.

⁷⁷⁸ Vgl. 418_1, S. 33; 434, S. 10.

⁷⁷⁹ Vgl. 335, S. 39; 415, S. 33; 499, S. 25.

⁷⁸⁰ Vgl. 444, S. 34.

⁷⁸¹ Vgl. 491, S. 6.

⁷⁸² Vgl. 463_1, S. 8; 473, S. 21.

arbeitung des IFRS for SMEs führen. Als wesentliche Prinzipien solcher Kriterien werden die Relevanz für Abschlussnutzer und die Komplexität von möglichen Verbesserungen genannt.⁷⁸³ 18,2% (6 Stellungnahmen) äußern sich nicht.

24.1.3 Standardsetter

30 (71,4%) stimmen generell überein, dass Kosten-Nutzen-Abwägungen bevorzugt berücksichtigt werden müssen. Aus diesem Grund sind mehrere die erste Antwortmöglichkeit bevorzugende Parteien für die Einarbeitung kleinerer Änderungen der full IFRS in den IFRS for SMEs im Rahmen der regulären Überprüfung bzw. Überarbeitung.⁷⁸⁴ 1 dieser Antworten empfindet es aber als wichtig Änderungen in unregelmäßigen Abständen durchzuführen und bei den Überprüfungen zunächst nur potentielle Auswirkungen einer möglichen Änderung auf den Standard zu diskutieren.⁷⁸⁵ 3 (7,1%) befürworten die Antwort aufgrund der Übereinstimmung mit den Paragraphen P16 bis P18 und BC163 bis BC165.⁷⁸⁶ 4 (9,5%) sprechen sich für die Veröffentlichung von Kriterien durch das IASB aus, welche Änderungen des IFRS for SMEs zur Durchführung qualifizieren. Die Entwicklung der Kriterien soll unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Abwägungen stattfinden.⁷⁸⁷ 1 Stellungnahme schlägt drei Beispiele vor.⁷⁸⁸ 1 Stellungnahme verlangt vor der Durchführung auch kleiner Änderungen Beweise, die einen sinnvollen Nutzen belegen, ausgenommen dringende Verbesserungen die als längst überflüssig angesehen werden.⁷⁸⁹ 7,1% wollen Änderungen nur bei wesentlichen Problemen. 1 Stellungnahme argumentiert die Eigenständigkeit des Standards erhalten zu wollen, indem eine sehr begrenzte Anzahl an Änderungen übernommen werden soll und eine pauschale Überarbeitung bei Änderungen der full IFRS unterbleiben soll.⁷⁹⁰ Ebenfalls 7,1% antworten neutral. Die Argumentation dieser Gruppe weicht kaum von dem einhelligen Tenor ab. So forcieren die Antworten ebenfalls die klare Sprache sowie die Qualität eines eigenständigen IFRS for SMEs.⁷⁹¹ 1 Stellungnahme kritisiert die Fragestellung, da nicht völlig klar ist, ob geringfügige Verbesserungen nur

⁷⁸³ Vgl. 483, S. 37.

⁷⁸⁴ Vgl. 419_1, S. 32; 454, S. 11 f.

⁷⁸⁵ Vgl. 469, S. 35.

⁷⁸⁶ Vgl. 497, S. 13.

⁷⁸⁷ Vgl. 435, S. 45.

⁷⁸⁸ Vgl. 459, S. 8.

⁷⁸⁹ Vgl. 591, S. 37 f.

⁷⁹⁰ Vgl. 440_1, S. 32.

⁷⁹¹ Vgl. 6772, S. 37;

Erkenntnisse aus dem jährlichen Verbesserungsprozess umfassen oder auch Entwicklungen andere Projekte beinhalten. Damit ist auch diese Stellungnahme gegen automatische Folgeänderungen des IFRS for SMEs aufgrund von Überarbeitungen der full IFRS.⁷⁹² 2 (4,8%) Standardsetter antworten nicht auf die Frage.

24.1.4 Wissenschaft

Mit 3 (42,9%) folgen die meisten der antwortenden wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen der Mehrheit der Standardsetter. Dabei wird der im Vergleich zu den full IFRS verzögerte Revisionsprozess als Vorteil und wesentliche Unterscheidung des IFRS for SMEs angesehen.⁷⁹³ Das garantiere eine stabile Basis für mindestens drei Jahre.⁷⁹⁴ Ebenfalls dem Hauptargument der Stabilität des Regelwerks folgend wollen 2 (28,6%) nur jene Abänderungen aufnehmen, um bekannte Probleme zu lösen.⁷⁹⁵ 2 (28,6%) antworten nicht.

24.1.5 Abschlussersteller

Auch 3 (42,9%) Abschlussersteller optieren zugunsten eines modernen Standards zur dreijährigen Überprüfung, während welcher über Änderungen entschieden werden soll.⁷⁹⁶ 1 (14,3%) empfindet den bis dato aktuellen IFRS for SMEs als zu komplex und fordert weitere Vereinfachungen. Aus diesem Grund wird die regelmäßige Einarbeitung auch von kleinen Verbesserungen auf Basis der full IFRS abgelehnt.⁷⁹⁷ 1 (14,3%) spricht sich für die Vorgabe von Kriterien zur Überprüfung der Kompatibilität zur Anwendung auf SMEs aus. Dabei werden vorangestellte Kosten-Nutzen-Überlegungen vorausgesetzt.⁷⁹⁸ 2 (28,6%) antworten nicht auf die Frage.

24.1.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

25% sprechen sich für die erste Antwortmöglichkeit, also für die regelmäßige Einarbeitung kleiner Änderungen, aus und kommentieren das nicht weiter.⁷⁹⁹ 25% (1 Stellungnahme) antworten neutral. Im Fokus dieser Meinung steht die Absicht, nationale Bestrebungen in der Entwicklung des IFRS for SMEs zu berücksichtigen und diese vor

⁷⁹² Vgl. 407, S. 17 f.

⁷⁹³ Vgl. 406, S. 41.

⁷⁹⁴ Vgl. 498, S. 10 f.

⁷⁹⁵ Vgl. 471, S. 6.

⁷⁹⁶ Vgl. 332, S. 35; 423, S. 10.

⁷⁹⁷ Vgl. 439, S. 9.

⁷⁹⁸ Vgl. 490_1, S. 31.

⁷⁹⁹ Vgl. 510, S. 11 f.

einer Änderung des Standards zu homogenisieren, was zu dessen Stabilität beitragen soll.⁸⁰⁰ Im Zweifel sind Änderungen der full IFRS jedoch als maßgeblich anzusehen. 50% der Stellungnahmen antworten nicht auf die Frage.

24.1.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet diese Frage.

24.1.8 Sonstige

1 (33,3%) der Stellungnahmen ist für die Umsetzung von Änderungen, sofern sie bekannte Probleme lösen, 1 will vom IASB vorgegebene Kriterien zur Evaluierung und 1 antwortet nicht auf die Frage.

Abschlussnutzer

1 AN bescheinigt dem IFRS for SMEs eine sehr gute Akzeptanz und sieht kaum Probleme in der Anwendung. Aus diesem Grund will er Änderungen nur zur Lösung von Problemen akzeptieren.⁸⁰¹ 50% machen keine Angaben und antworten nicht.

Privatpersonen

Wie zahlreiche Stellungnahmen zuvor befürwortet die Privatperson ebenfalls einen dreijährlichen Rhythmus zur Einarbeitung von Änderungen. Es wird der Vorschlag eingebracht, die Struktur und das Vokabular auf Schwächen zu überprüfen, um Verständnisproblemen nicht englischsprachiger Anwender vorzubeugen.⁸⁰² Wie bereits von 1 Stellungnahme der Standardsetter argumentiert wurde, unterstützt auch die Privatperson komplexe Änderungen nur, insoweit diese einen signifikanten Mehrnutzen zur Folge haben.⁸⁰³

24.1.9 Zusammenfassung

Weit mehr als die Hälfte der Stellungnahmen sprechen sich für die Einarbeitung von Änderungen der full IFRS während der dreijährlichen Überprüfung aus. Nur wenige Stellungnahmen widersprechen dieser Ansicht direkt und verlangen kürzere Überprüfungsauern.⁸⁰⁴ 58 (49,2%) Antworten sind positiv gestimmt und wollen kleine Änderungen generell übernehmen, sofern sie Verbesserungen der full IFRS herbeiführen

⁸⁰⁰ Vgl. 405, S. 28.

⁸⁰¹ Vgl. 421, S. 7.

⁸⁰² Vgl. 467, S. 36.

⁸⁰³ Ebenda.

⁸⁰⁴ Vgl. 24.1.2.

sollen und ähnliche Formulierungen auch im SME-Standard zu finden sind. 14 (11,9%) finden es sinnvoll nur bekannte Probleme auf diese Art zu beheben. Dabei wollen mehrere Antworten die widerlegbare Vermutung durchsetzen, dass Änderungen nicht automatisch übernommen werden sollen. Manche wollen die Eigenständigkeit des Standards bewahren, andere möchten komplizierte Änderungen verhindern, indem nur Vorschläge mit für SMEs vorteiligen Kosten-Nutzen-Abwägungen in Frage kommen sollen.⁸⁰⁵ 11 (9,3%) fordern die Vorgabe von Kriterien vom IASB zur Identifizierung von Änderungen die im IFRS for SMEs eingearbeitet werden sollen. Weitere 11 (9,3%) antworten neutral. 1 Stellungnahme regt an vor Einarbeitung von Änderungen die Haltung nationaler Standardsetter zu berücksichtigen bzw. auf die Homogenisierung der national gebräuchlichen Handhabung hinzuwirken, bevor eine Änderung final übernommen wird. Das erscheint widersprüchlich. Die Privatperson bringt das Vokabular und die Grammatik des Standards zur Sprache und weist auf mögliche Unklarheiten für nicht englischsprachige Anwender hin und bittet zeitgleich um ihre vorbeugende Klärung. 24 (20,3%) enthalten sich.

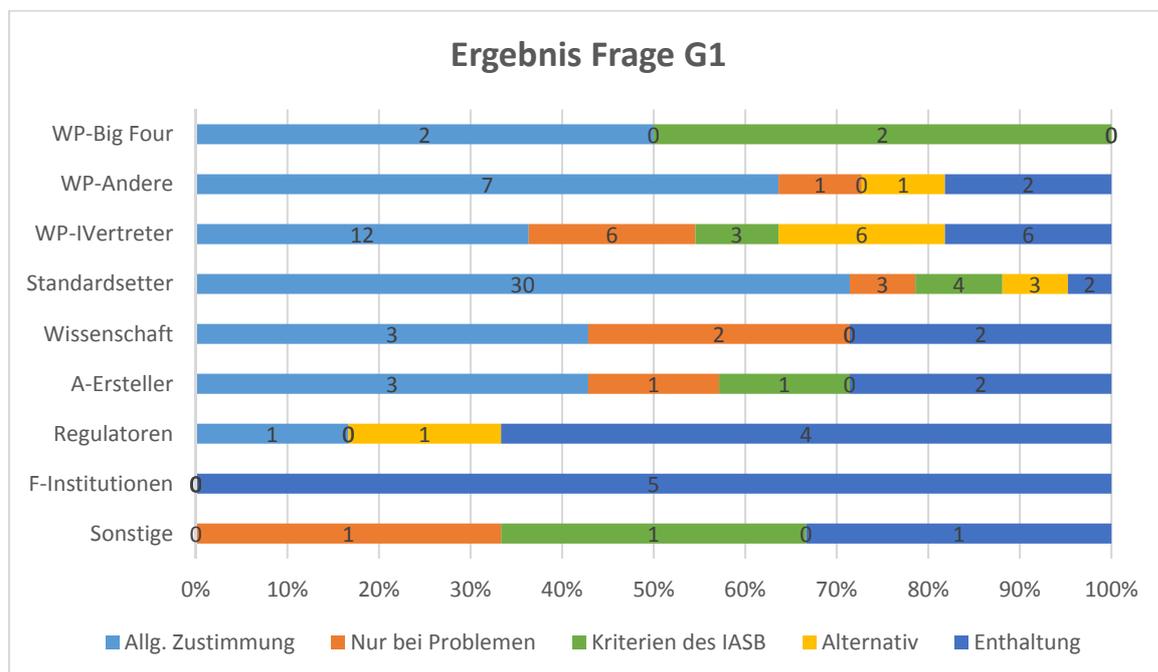


Abbildung 26: Ergebnis Frage G1

⁸⁰⁵ Siehe 24.1.3 und 24.1.5.

24.2 Further need for Q&As (Frage G2)

24.2.1 Erläuterung der Fragestellung

Eine der Kernkompetenzen und wesentliche Zuständigkeit der SMEIG besteht in der Entwicklung von Hilfestellungen für Anwender des Standards. Zu diesem Zweck wurde ein nicht zur Handlung verpflichtender Fragen- und Antworten-Katalog entwickelt, welcher von einzelnen Parteien nachweislich als hilfreich angesehen wird.⁸⁰⁶ Da die Arbeit an dem Projekt begrenzt wurde und bis zum Zeitpunkt des RFI 2012 lediglich sieben Q&As verfügbar waren, wurde von einzelnen Parteien, auch unter dem Vorwand einer zusätzlichen Last, dessen Abschaffung verlangt.⁸⁰⁷ So stehen sich ein befürwortendes und ein gegen die Fortführung dieser unverbindlichen Hilfestellung plädierendes Lager gegenüber.

24.2.2 Wirtschaftsprüfer

Neben 27 (56,3%) welche für die Fortsetzung des Q&A-Programms sind wollen 8 (14,6%) dessen Ende erwirken. 6 (12,5%) antworten neutral und weitere 6 antworten abweichend. Ebenfalls 7 (14,6%) antworten nicht auf die Frage.

Big Four

Deloitte und EY entscheiden sich für die dritte Antwortmöglichkeit. Von Deloitte wird das Q&A-Programm als der falsche Weg angesehen, um das Vorhaben der periodischen Aktualisierung durchzuführen. Überlegungen zum Kosten-Nutzen-Verhältnis gemäß BC163 lassen für Deloitte nur den Schluss zu, dass ausschließlich Fälle mit gravierenden Abweichungen zu dieser Art von Überarbeitungen führen sollten.⁸⁰⁸ Als Instrument der Wahl wird das ED benannt. PwC sieht den Zweck des Q&A-Programms als erfüllt an und möchte das Programm aufgrund der Gefahr möglicher Fehlinterpretationen der full IFRS beenden.⁸⁰⁹ EY stimmt der Fortführung des Programms zu, kritisiert aber den Entwicklungsprozess der Q&As in vier Punkten. Einerseits wird die Geschwindigkeit und damit die Anzahl der Veröffentlichungen im Verhältnis zur Bedeutung des Standards als zu gering eingestuft. Um sicherzustellen, dass dem SMEIG keine wichtigen Sachverhalte entgehen, und zur Optimierung des Bearbeitungsflusses entsprechend der Wichtigkeit der Themen, wünscht man sich bei EY außerdem die

⁸⁰⁶ Vgl. DRSC: Quartalsbericht Q2/2010, S. 19.

⁸⁰⁷ Vgl. RFI, S. 36.

⁸⁰⁸ Vgl. 402, S. 10.

⁸⁰⁹ Vgl. 450, S. 4 ff.

Möglichkeit, Fragen direkt an das Gremium zu stellen. Als dritter Punkt wird die Veröffentlichung der Q&A-Entwürfe im Internet kritisiert. Dieser Schritt sollte ähnlich vertraulich behandelt werden wie bei einem Diskussionspaper oder einem Exposure Draft. Als letzter Kritikpunkt wird die Reaktionszeit auf Entwürfe der SMEIG genannt. Es wird vorgeschlagen diese auf 60 Tage auszudehnen.⁸¹⁰ KPMG teilt mit der Auswahl der Antwortmöglichkeit (a) zwar die Ansicht von EY, das Q&A-Programm beizubehalten, jedoch wird gegenteilig argumentiert. Da man befürchtet die Integrität des IFRS for SMEs als eigenständigen Standard zu gefährden wird um Beendigung des Programms gebeten.⁸¹¹

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

8 (72,7%) sprechen sich für die Fortsetzung des Programms aus. 1 Stellungnahme äußert pragmatisch, dass ihr kein Grund bekannt ist, wieso das Programm beendet werden sollte. Im Gegenteil, Q&As wird eine präventive Funktion zugeschrieben und deren Nutzen gilt für 3 Antworten als nachgewiesen.⁸¹² 1 lehnt die Fortsetzung ab und sieht die Q&As als Konkurrenz zum eigentlichen Standard.⁸¹³ 1 antwortet neutral. Dabei handelt es sich um 1 Stellungnahme, die der Fortsetzung zustimmt. Jedoch wird das IASB ermahnt nur weit verbreitete Probleme zu thematisieren, deren falsche Anwendung bereits stattgefunden hat oder sehr wahrscheinlich stattfinden wird.⁸¹⁴ 1 beantwortet die Frage nicht.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

18 (54,5%) empfinden die Q&As als hilfreich und wollen sie beibehalten.⁸¹⁵ Mehrere Stellungnahmen begründen die Entscheidung nicht oder nur banal. 3 Antworten äußern sich positiv über die Fortsetzung in begrenztem Umfang.⁸¹⁶ 2 Antworten haben bedenken, dass Benutzer den Q&As zu viel Interpretationsspielraum zuschreiben könnten.⁸¹⁷ 1 fordert die Möglichkeit, Fragen an die SMEIG stellen zu können und diese zeitnahe beantwortet bekommen zu können.⁸¹⁸ 6 (18,2%) finden, der Zweck des Q&As wurde vollumfänglich erfüllt, und wollen das Projekt beenden. Mehrere Stellung-

⁸¹⁰ Vgl. 528, S. 29 f.

⁸¹¹ Vgl. 461, S. 8.

⁸¹² Vgl. 308_1, S. 33 f.; 416, S. 37; 425_0, S. 14; 462, S. 26.

⁸¹³ Vgl. 430, S. 35 f.

⁸¹⁴ Vgl. 449, S. 38 f.

⁸¹⁵ Vgl. 390_1, S. 35 f.

⁸¹⁶ Vgl. 415, S. 35; 418, S. 34 f.; 447, S. 45.

⁸¹⁷ Vgl. 439, S. 30; 491, S. 6.

⁸¹⁸ Vgl. 463_1, S. 8.

nahmen fordern das IASB dazu auf Probleme in Form eines jährlichen Verbesserungsprojekts oder während der dreijährlichen Überprüfung einzuarbeiten.⁸¹⁹ 3 lassen mit ihrer Begründung zumindest indirekt durchklingen, dass die Q&As als Bedrohung der Alleinstellung des IFRS for SMEs mit geradlinigen prinzipienbasierten Ansätzen gesehen werden müssen.⁸²⁰ Andere empfinden die Hilfestellung als rudimentär ,da fortgeschrittene Anwendungsprobleme nicht thematisiert werden und nur grundlegende Hilfestellungen für Erstanwender veröffentlicht werden.⁸²¹ 1 Antwort warnt vor Überregulierung.⁸²² 3 (9,1)% antworten zunächst neutral. Neben dem bloßen Wunsch nach nicht zur Handlung verpflichtenden Hilfestellungen werden einerseits mehr Q&As gefordert.⁸²³ 1 Organisation ist der Ablehnung zuzurechnen und führt bereits genannte Argumente an.⁸²⁴ 1 Stellungnahme ist für die Beendigung und bringt Bedenken gegen den Entwicklungsprozess der Hilfestellungen ein. So ist dieser nicht mit der Entwicklung von Standards vergleichbar. Aufgrund der Veröffentlichung durch das IASB wird Benutzern jedoch oft die Pflicht zur Anwendung vermittelt.⁸²⁵ 6 Stellungnahmen (18,2%) enthalten sich.

24.2.3 Standardsetter

33 (78,6%) befürworten das Konzept der Q&As und wollen die Fortsetzung erwirken. Viele Organisationen möchten der steigenden Komplexität des Regelwerks entgegenwirken und sehen in den Q&As eine geeignete Hilfestellung zur praktischen Umsetzung der Buchführungsregularien.⁸²⁶ 4 Stellungnahmen sprechen dem Programm ebenfalls eine entscheidende Rolle in den Assistenzbemühungen des IASB für Benutzer zu und regen sogar zur Ausweitung dieser Tätigkeit an.⁸²⁷ Als ausschlaggebendes Argument ist nach Ansicht von 1 Antwort die Ressourcenknappheit von SMEs zu nennen. In aller Regel verfügen SMEs nicht über professionelle Buchhalter und engagieren nach Meinung von 1 weiteren Stellungnahme keine großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, womit ihnen keine spezialisierten Abteilungen zur Beantwortung von

⁸¹⁹ Vgl. 592, S. 24.

⁸²⁰ Vgl. 335, S. 40 f.; 410_1, S. 26; 468, S. 30.

⁸²¹ Vgl. 437, S. 11.

⁸²² Vgl. 434, S. 10.

⁸²³ Vgl. 444, S. 35 f.

⁸²⁴ Vgl. 429, S. 49 f.

⁸²⁵ Vgl. 473, S. 22 f.

⁸²⁶ Vgl. 496, S. 12.

⁸²⁷ Vgl. 440_1, S. 33 f.; 497, S. 13 f.

Detailfragen zur Verfügung stehen.⁸²⁸ 1 andere Stellungnahme schlägt eine Neuausrichtung der Q&As vor, da die Frage nach der Notwendigkeit der zu klärenden Sachverhalte bisher nicht sorgfältig genug geprüft wurde.⁸²⁹ Alle 3 (9,1%) neutral antwortenden Standardsetter haben Bedenken, dass Q&As trotz der ausdrücklich nicht verpflichtenden Veröffentlichungen als weisende Vorgaben verstanden werden könnten.⁸³⁰ Als zentrale Stelle zur Lösung von Problemen, die zwischen den Überprüfungen aufgezeigt werden wird der Aufbau eines Komitees ähnlich dem IFRS Interpretation Committee gefordert.⁸³¹ 2 (4,8%) wollen das Ende des Programms und sehen im Ausbau des Angebots des Trainingsmaterials eine Kompensationsmöglichkeit.⁸³² 4 (9,5%) antworten nicht.

24.2.4 Wissenschaft

Die wissenschaftlichen Stellungnahmen sehen für diese Frage nur eine sinnvolle Antwort. Alle 5 (71,3%) kommentierenden Antworten sind für die Fortsetzung des Programms. Diese Haltung scheint von der Einstellung beflügelt, dass weder regelmäßige Erweiterungen noch umfassendes Trainingsmaterial alle aufkommenden Fragen zeitgerecht beantworten können.⁸³³ Zudem wird die nicht verpflichtende Fortführung des Projekts von 2 Stellungnahmen als besonders sinnvoll hervorgehoben.⁸³⁴

24.2.5 Abschlussersteller

3 (42,9%) Abschlussersteller wollen die Q&As erhalten. 2 Stellungnahmen begründen die Entscheidung nicht. 1 sieht keinen Grund die Q&As zu beschneiden, jedoch wird auch keine ansteigende Nachfrage erwartet und die bisherigen Veröffentlichungen werden als ausreichend angesehen.⁸³⁵ 1 lehnt die Q&As ab und verweist auf die vom IASB dargelegte Argumentation dieser Gruppe.⁸³⁶ 3 andere beantworten die Frage nicht.

⁸²⁸ Vgl. 459, S. 8 f.

⁸²⁹ Vgl. 478, S. 7.

⁸³⁰ Vgl. 407, S. 18; 435, S. 47 f.; 491, S. 39 f.

⁸³¹ Vgl. 591, S. 39 f.

⁸³² Vgl. 431, S. 46.

⁸³³ Vgl. 406, S. 42 f.; 471, S. 6.

⁸³⁴ Vgl. 471, S. 6; 472, S. 34 f.

⁸³⁵ Vgl. 490_1, S. 33.

⁸³⁶ Vgl. 332, S. 37.

24.2.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Wieder antworten nur 2 Stellungnahmen (33,3%) dieser Interessengruppe. 1 Antwort lehnt die Q&As ab. Diese Antwort zieht den Ausbau des Angebots des Trainingsmaterials vor.⁸³⁷ Begründet wird diese Entscheidung nicht. 1 Autor antwortet neutral und argumentiert abweichend von den vorgegebenen Antwortmöglichkeiten. Es wird die Schaffung eines regulierenden Gremiums vorgeschlagen, welches Anwender schnell, informell und zentral koordiniert unterstützt. Als Methode zur Auswahl zur Veröffentlichung wird weder die Arbeit des IFRIC noch die Form der Q&As angestrebt. Vielmehr will man eine Art Hitliste der nützlichsten Antworten während eines bestimmten Zeitraums veröffentlichen.⁸³⁸

24.2.7 Finanzinstitutionen

Keine der Finanzinstitutionen beantwortet diese Frage.

24.2.8 Sonstige

2 (66,7%) beantworten die Frage. 1 (33,3%) stimmt für die Fortführung der Q&As, 1 ist dagegen.

Abschlussnutzer

1 AN lehnt die Q&As aufgrund der zusätzlichen Arbeit für das IASB, Abschlussvorbereiter bzw. Anwender und Benutzer ab.⁸³⁹ Die andere Stellungnahme antwortet nicht.

Privatpersonen

Die Privatperson befürwortet die Q&As aufgrund des großen Nutzens für Standardsetter die von nationalen Rechnungslegungsvorschriften zum IFRS for SMEs wechseln.⁸⁴⁰

24.2.9 Zusammenfassung

Mit 69 Antworten (58,5%) ist die absolute Mehrheit für die Fortführung des Q&A-Programms. Die Kernaussage der Zustimmungen wird von der Privatperson trotz der formal neutralen Antwort treffend formuliert. Diese begrüßt vor allem den Nutzen für finanzschwache Länder und Standardsetter, die den Wechsel zum IFRS for SMEs vollziehen möchten. 13 (11%) sehen keine Zukunft für das Projekt und 10 (8,5%) haben

⁸³⁷ Vgl. 510, S. 12.

⁸³⁸ Vgl. 405, S. 29 f.

⁸³⁹ Vgl. 421, S. 7.

⁸⁴⁰ Vgl. 467, S. 37 f.

von den Antwortmöglichkeiten abweichende Vorstellungen darüber, wie das IASB weiter vorgehen sollte. Interessant ist die Haltung der Big Four. 2 antworten neutral, obwohl die Ansichten durchaus der Ablehnung bzw. Zustimmung zugerechnet werden können. EY kritisiert trotz Zustimmung den Entwicklungsprozess der Q&As wesentlich und Deloitte lehnt die Q&As aufgrund des Kosten-Nutzen-Prinzips des BC163 ab. 26 (22%) äußern sich nicht zu der Frage. Die großen Befürworter sind in den Reihen der WP-Gesellschaften, der Standardsetter und der wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen zu sehen. Die Finanzinstitutionen und Regulatoren glänzen hingegen mit Enthaltungen.

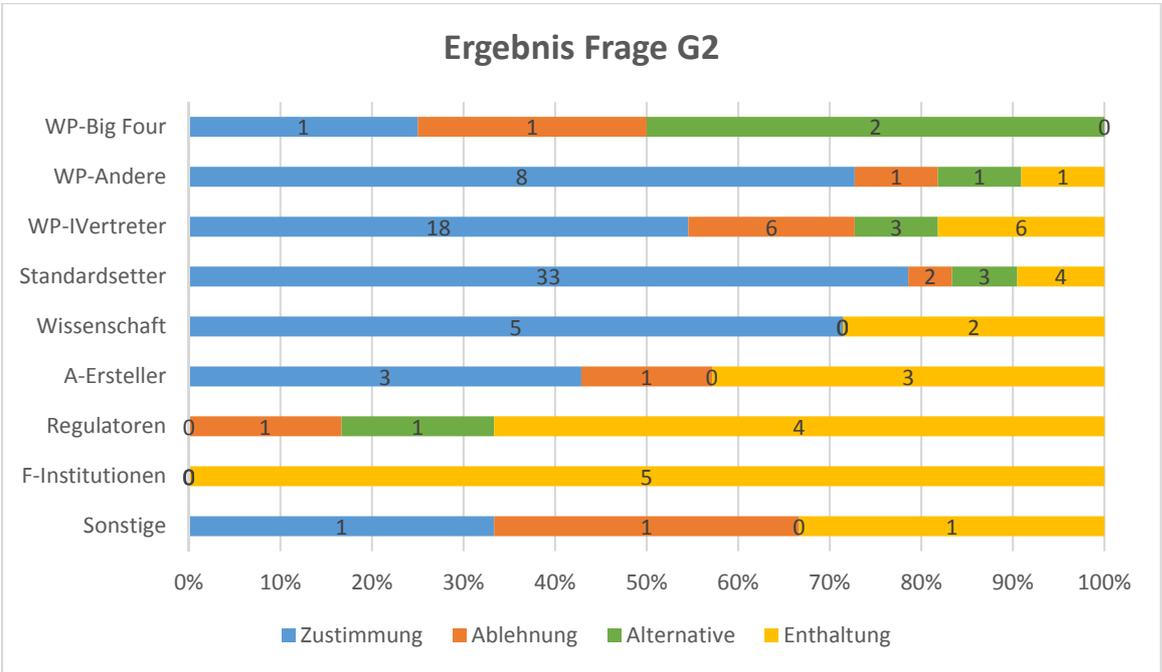


Abbildung 27: Ergebnis Frage G2

24.3 Treatment of existing Q&As (Frage G3)

24.3.1 Erläuterung der Fragestellung

Die dritte Frage des zweiten Teils befasst sich mit den zuvor genannten sieben Veröffentlichungen. Das IASB stellt zur Debatte, ob die nicht verpflichtenden Q&As in den Standard eingearbeitet und zu verpflichtenden Vorschriften umgewandelt werden sollten.⁸⁴¹ Dabei werden zwei Varianten in Aussicht gestellt. Im Fall der Einarbeitung wird bereits dargelegt dies in reduzierter Form tun zu wollen. Sollte die Mehrheit das nicht wollen, wird die aktive Weiterentwicklung der Q&As vorgeschlagen.

24.3.2 Wirtschaftsprüfer

18 (37,5%) verlangen die Einarbeitung der Q&As in den Standard. 10 (20,8%) sehen den bisherigen Weg als den richtigen an und entscheiden sich für die zweite Variante. 9 (18,8%) antworten vorerst neutral und legen ihre abweichende Ansicht dar. 11 (22,9%) antworten nicht.

Big Four

Die Big Four zeigen ein uneiniges Bild. Es ist nicht nur jede Antwortmöglichkeit vertreten, auch enthält sich EY. KPMG stimmt der Aufnahme der sieben Q&As in den Standard zu. Mit Verweis auf drei Rückmeldungen vom 14. September 2011, 29. November 2011 und 27. Januar 2012 zu Q&As bringt man bei KPMG deutlich zum Ausdruck, dass man nicht verpflichtende Handlungsempfehlungen als kein geeignetes Instrument ansieht, um die Entwicklung eines eigenständigen IFRS for SMEs voranzutreiben.⁸⁴² PwC befürwortet die Fortführung und bezieht sich auf die Antwort zur zweiten Frage.⁸⁴³ Es wird keine neue Sichtweise eingebracht. Bei Deloitte antwortet man neutral. Jedoch wird die von den Q&As zu erfüllende Aufgabe unmissverständlich verdeutlicht. So sollte, bis auf eine in einer früheren Rückmeldung benannte Ausnahme, keine der sieben Q&As über die Dauer der nächsten Überarbeitung hinaus erhalten werden.⁸⁴⁴ Nach dieser Meinung ist es die logische Konsequenz und die Pflicht des IASB sinnvolle Q&As einzuarbeiten und die verbleibenden zu verwerfen. Konkret wird die Erweiterung des Paragraphen 9.18 durch das Q&A 2012/04 Recycling of cumulative exchange differences on disposal of a subsidiary gefordert.⁸⁴⁵

⁸⁴¹ Vgl. RFI, S. 37.

⁸⁴² Vgl. 461, S. 8.

⁸⁴³ Siehe 5.2.

⁸⁴⁴ Vgl. 402, S. 10.

⁸⁴⁵ Ebenda.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

7 (63,6%) stimmen der Fortsetzung zu und sehen die Erweiterung des Standards durch die Q&As als legitimen Schritt zur Vervollständigung einzelner Abschnitte an.⁸⁴⁶ Die Einarbeitung als verpflichtenden Teil des Standards wird von 1 Stellungnahme als nicht notwendig angesehen⁸⁴⁷, 2 weitere verlangen diesen Schritt ausdrücklich zugunsten der Benutzerfreundlichkeit und zur Reduzierung von Quellen für die Anwender da ohnehin nicht mit einer Änderung der Bilanzierung zu rechnen sei.⁸⁴⁸ 2 (18,2%) lehnen die Fortführung ab, 1 dieser Stellungnahmen möchte sie jedoch lediglich als separate Hilfestellung neben dem eigentlichen Standard erhalten.⁸⁴⁹ 9,1% äußern sich neutral und machen nicht klar, ob sie für die Fortsetzung sind. Jedoch sollte nach dieser Meinung jedes Q&A individuell betrachtet und entschieden werden, ob es verpflichtend anzuwenden sein soll oder nicht.⁸⁵⁰ 9,1% (1 Stellungnahme) antworten nicht.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die Wirtschaftsprüfer zeigen sich einig, denn mit 10 (30,3%) Parteien ist auch die Mehrheit der Interessenvertreter für die Einarbeitung der Q&As. 7 (21,2%) antworten zunächst neutral. Von diesen insgesamt 17 Stellungnahmen schwärmt die Meisten vom Ideal eines einheitlichen Prüfungsprozesses für Q&As zwecks Einarbeitung in den Standard und Löschung.⁸⁵¹ Auch wird häufig auf die Rückmeldungen auf die Frage G2 verwiesen. 3 Antworten wollen die Q&As als separate Leitlinien abschaffen.⁸⁵² 7 (21,2%) votieren direkt für die Antwort (b) und wollen die Q&As als separate Hilfestellung neben dem Standard erhalten.⁸⁵³ Dieser Sichtweise sind außerdem 2 neutrale Antworten zuzurechnen.⁸⁵⁴ Auch empfindet es 1 Stellungnahme als überflüssig teils triviale Hilfestellungen einzubeziehen.⁸⁵⁵ 1 andere will die Abschnitte nicht mit Hilfestellungen verkomplizieren und aufblähen.⁸⁵⁶ Beachtlich ist, dass 9 (27,3%) nicht auf die Frage antworten und einige ihre Entscheidung nicht begründen.

⁸⁴⁶ Vgl. 425, S. 15.

⁸⁴⁷ Vgl. 487, S. 6.

⁸⁴⁸ Vgl. 416, S. 38 f.; 462, S. 27.

⁸⁴⁹ Vgl. 308_1, S. 35.

⁸⁵⁰ Vgl. 449, S. 40 f.

⁸⁵¹ Vgl. 331, S. 5; 415, S. 36; 418_1, S. 36 ff. 390, S. 37 ff.; 434, S. 11; 447, S. 48; 468, S. 31; 473, S. 23; 592, S. 25.

⁸⁵² Vgl. 335, S. 42; 429, S. 51 f.; 592, S. 25.

⁸⁵³ Vgl. 444, S. 37.

⁸⁵⁴ Vgl. 470, S. 38; 483, S. 40.

⁸⁵⁵ Vgl. 437, S. 11; 485, S. 38.

⁸⁵⁶ Vgl. 449, S. 28.

24.3.3 Standardsetter

Das Ergebnis keiner Interessengruppe fällt so knapp aus wie das der Standardsetter. Ein Interessenvertreter, der bereits drei Fragen zuvor nicht eindeutig beantworten konnte, ist auch bei dieser Frage nicht in der Lage eine eindeutige Mehrheit seiner Mitglieder zu identifizieren. Die gewichteten Stimmen dieses Interessenvertreters werden aus diesem Grund für jede der drei Antwortmöglichkeiten gezählt und entsprechend ins Verhältnis gesetzt. Demnach stimmen 27 Stellungnahmen (30%) für die Fortführung der Q&As als unabhängigen Leitfaden. Die meisten Stellungnahmen befürchten der Standard würde zu komplex werden und zu viele neue unbeabsichtigte Anforderungen an die Finanzberichterstattung mit sich bringen.⁸⁵⁷ 28 (32,2%) antworten abweichend mit Begründung. 24 befürworten die Aufnahme nur jener Q&As, die einen fundamentalen Einfluss darstellen.⁸⁵⁸ 1 Antwort verweigert die Aufnahme, bis ein richtiges Maß an Klarheit geschaffen wurde und keine Frage mehr unbeantwortet bleibt. Bis dahin wird die Aufnahme ins Trainingsmaterial vorgeschlagen.⁸⁵⁹ 24 Stellungnahmen sehen ein kritisches Level möglicher Einflussnahmen der Q&As auf Full-IFRS-Anwender.⁸⁶⁰ 1 Standardsetter sieht den IASB als einzige autoritäre Quelle zur Veröffentlichung von Hilfestellungen an und hält es für notwendig den Entstehungsprozess der Q&As zu überarbeiten. Es wird befürchtet, dass sie als de facto verpflichtend angesehen werden könnten.⁸⁶¹ Etwa ein Drittel befürwortet die Aufnahme der sieben Q&As als festen Bestandteil des Standards. Die Modifizierung sehr detaillierter Q&As zur Vereinfachung wird vorausgesetzt.⁸⁶² 5 (3%) beantworten die Frage nicht.

24.3.4 Wissenschaft

4 (57,1%) wissenschaftlich motivierte Stellungnahmen sehen in der Einarbeitung der Q&As den nächsten logischen Schritt. 2 der Antworten verweisen auf die Begründung zur Frage G2.⁸⁶³ 1 hält es für sinnvoll Q&As auch bei der Entscheidung zur Nichtaufnahme zu löschen. Alternativ wird die Aufnahme ins Schulungsmaterial vorgeschlagen.⁸⁶⁴ Die einzige nicht vorbehaltlos zustimmende Antwort entscheidet sich für (c) und verweist auf notwendige Einzelfallentscheidungen und regt dabei konkret an die

⁸⁵⁷ Vgl. 454, S. 12; 496, S. 12 f.

⁸⁵⁸ Vgl. 357, S. 7 f.; 496, S. 12 f.

⁸⁵⁹ Vgl. 591, S. 41.

⁸⁶⁰ Vgl. 435, S. 49 f.; 496, S. 13.

⁸⁶¹ Vgl. 407, S. 18.

⁸⁶² Vgl. 431, S. 48.

⁸⁶³ Vgl. 471, S. 6.

⁸⁶⁴ Vgl. 406, S. 44.

Q&As 2011/01, 2011/02, 2011/03 und 2012/01 ohne Umschweife einzuarbeiten sowie Q&A 2012/03 zur Löschung freizugeben.⁸⁶⁵ 28,6% beantworten die Frage nicht.

24.3.5 Abschlussersteller

2 (28,6%) befürworten die Einarbeitung. 1 (14,3%) Abschlussersteller will die Q&As als separate Orientierungshilfe beibehalten. Keine dieser 3 Stellungnahmen begründet die Entscheidung. Die einzige neutral antwortende Stellungnahme ist der Zustimmung zuzurechnen, wobei der Gedanke im Vordergrund steht, nachweislich nützliche Bestandteile der Q&As und des Trainingsmaterials der verpflichtenden Anwendung zuzuführen.⁸⁶⁶ Nur 40% der antwortenden Stellungnahmen begründen ihre Antwort und 3 (42,9%) aller Stellungnahmen antworten nicht auf die Frage.

24.3.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

3 (50%) antworten neutral. Dabei verweist 1 Stellungnahme auf die eigene Antwort zur Frage G2⁸⁶⁷, 1 Meinung sieht die Aufnahme der Q&As ins Trainingsmaterial als erstrebenswerte Variante an.⁸⁶⁸ Die verbleibenden 50% antworten nicht.

24.3.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet die Frage.

24.3.8 Sonstige

2 (66,7%) beantworten die Frage. Davon stimmt 1 für die Fortführung der Q&As und 1 antwortet neutral.

Abschlussnutzer

Die einzige Ratingagentur enthält sich auch bei dieser Frage. Die andere Stellungnahme will die Einarbeitung der Q&As, da eine separate Betrachtung als zusätzliche Arbeitsbelastung angesehen wird.⁸⁶⁹

⁸⁶⁵ Vgl. 498, S. 11.

⁸⁶⁶ Vgl. 490_1, S. 34.

⁸⁶⁷ Vgl. 405, S. 30 f.

⁸⁶⁸ Vgl. 510, S. 12.

⁸⁶⁹ Vgl. 421, S. 7.

Privatpersonen

Die einzige private Sichtweise positioniert sich entsprechend der Idee, mit Q&As Unternehmen insbesondere während der Erstanwendung zu unterstützen. Mit zunehmender globaler Akzeptanz wird eine Prüfung zur Aufnahme der Handlungsempfehlungen in den Standard empfohlen.⁸⁷⁰

24.3.9 Zusammenfassung

Das Ergebnis der Auswertung nur weniger Fragen fällt so knapp aus wie hier. Mehrere Organisationen antworten mit Bezug auf ihre Antwort zur Frage G2 oder in Anlehnung an frühere Stellungnahmen.⁸⁷¹ So wird schnell klar, dass die Frage nicht separat, sondern nur im Kontext der Sinnhaftigkeit des Q&A-Programms beantwortet werden kann. Insgesamt stimmen 52 (31,3%) für die Einarbeitung und anschließende Löschung. Den größten Zuspruch erfährt das Argument, nach welchem nur die Q&As mit dem sinnvollsten und fundamentalsten Einfluss eingearbeitet werden sollten.⁸⁷²

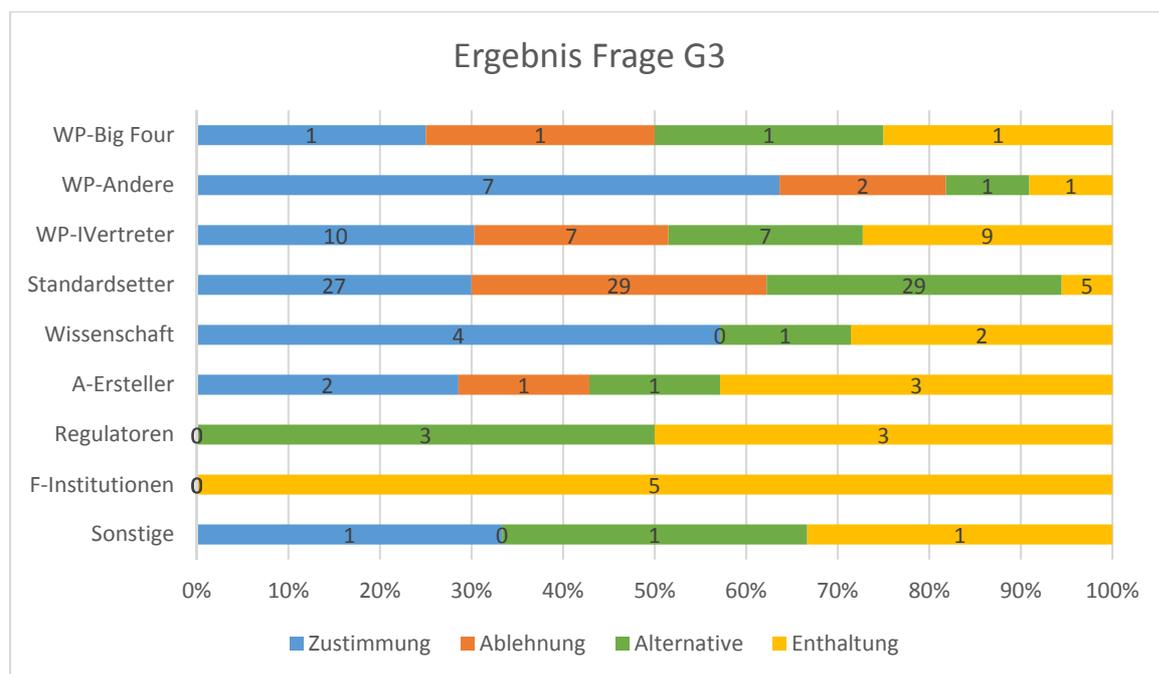


Abbildung 28: Ergebnis Frage G3

Eine konkrete Definition bzw. Kriterien werden nicht genannt. 40 (24,1%) wollen die Abgrenzung zum Standard beibehalten und führen mehrfach die mangelnde Klarheit

⁸⁷⁰ Vgl. 467, S. 39.

⁸⁷¹ Siehe 24.3.2 und 24.3.4.

⁸⁷² Siehe 24.3.3 und 24.3.2.

der Handlungsempfehlungen an.⁸⁷³ 44 (26,5%) antworten zunächst abweichend, können nach genauerer Betrachtung jedoch meist dem Zuspruch zu (a) oder (b) zugerechnet werden. So werden die Q&As von 1 neutralen Stellungnahme als trivial und unnötig bezeichnet.⁸⁷⁴ 30 (18,1%) äußern sich nicht. Im Verhältnis zur Anzahl der Stellungnahmen der einzelnen Interessengruppen glänzen insbesondere die Finanzinstitutionen, Regulatoren, Abschlussersteller und sonstigen Stellungnahmen mit Enthaltung. Die zahlenmäßig größte Enthaltung liegt bei den WP-Interessenvertretern mit 9 Stellungnahmen vor, gefolgt von den Finanzinstitutionen und den Standardsettern mit jeweils 5 Enthaltungen.

⁸⁷³ Siehe 24.3.3.

⁸⁷⁴ Siehe 24.1.2.

24.4 Training material (Frage G4)

24.4.1 Erläuterung der Fragestellung

Die vierte allgemeine Frage lädt zu Kommentaren über das zum Selbststudium online zur Verfügung gestellte Trainingsmaterial ein. Zur Beantwortung werden keine konkreten Vorgaben gemacht. Demnach zeigt sich das IASB über aufkommende Fragen und Kommentare ebenso glücklich wie über Verbesserungsvorschläge und die Meinung der Antwortenden über das Trainingsmaterial.⁸⁷⁵ Zum Zeitpunkt der Abhandlung dieser Arbeit war die im RFI 2012 genannte Webseite nicht mehr verfügbar, da sie ins Archiv der IFRS Foundation verlagert wurde.⁸⁷⁶

24.4.2 Wirtschaftsprüfer

18 (37,5%) WP lehnen das Trainingsmaterial ab und kommentieren ihre Antwort nicht. Dem stehen 17 (35,4%) gegenüber, die sich äußern, und 13 (27,1%) beantworten die Frage nicht.

Big Four

Deloitte und PwC antworten verneinend und kommentieren die Entscheidung nicht. EY und KPMG beantworten die Frage nicht.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

5 (45,5%) beantworten die Frage mit Ja, jedoch kommentieren ihre Rückmeldungen nur 3 (27,3%) Parteien wortkarg. 2 loben die Idee hinter der Publikation⁸⁷⁷, das mangelnde Bewusstsein über dessen Existenz wird jedoch kritisiert.⁸⁷⁸ 1 ablehnend antwortende WP-Gesellschaft bezieht sich auf die Meinung eines Klienten, der um Hilfe bei der Bilanzierung von Lebensrechten in Pensionistensiedlungen bittet und die Aufnahme ins Trainingsmaterial fordert.⁸⁷⁹

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Die kommentierenden und die abweisenden Antworten sind zahlenmäßig gleichauf. Beide schlagen mit jeweils 12 Stimmen (36,4%) zu Buche. Ähnlich wie bei der vorherigen Frage enthalten sich mit 27,3% erneut 9 Stellungnahmen. Also sehen fast drei Viertel der Interessenvertreter keine Notwendigkeit das Trainingsmaterial zu kommentieren. Fast alle Kommentare votieren für den Erhalt der elektronisch abrufbaren Hilfe

⁸⁷⁵ Vgl. RFI, S. 38.

⁸⁷⁶ IFRS Foundation: Training modules.

⁸⁷⁷ Vgl. 425_0, S. 15.

⁸⁷⁸ Vgl. 416, S. 39.

⁸⁷⁹ Vgl. 462, S. 28.

und deren kontinuierliche Erweiterung auch auf komplexere Fälle, wenn neue Schwierigkeiten für die Anwendung entstehen⁸⁸⁰, beispielsweise durch Überarbeitung oder Einführung neuer Abschnitte.⁸⁸¹ Das vom IASB zur Verfügung gestellten Onlineportal wird durchweg als hilfreich umschrieben.⁸⁸² Vereinzelt wird konkret zur Diversifikation der verfügbaren Trainingsszenarien angeregt, was die Qualität der Unterstützung weiter steigern würde.⁸⁸³ 1 Stellungnahme umschreibt das Trainingsmaterial als angemessen und gut strukturiert.⁸⁸⁴ Um Missverständnisse zu vermeiden, raten 2 Stellungnahmen zur klaren Abgrenzung von einer verpflichteten Anleitung.⁸⁸⁵ 1 andere Meinung empfindet SMEs als stellenweise unzureichend berücksichtigt und ruft zur Klarstellung des Schulungsmaterials zu Transaktionen mit verbundenen Parteien auf.⁸⁸⁶ Als einziger Kritikpunkt wird verdeutlicht, dass eine nicht unerhebliche Anzahl von SMEs keine Kenntnis von dem verfügbaren Schulungsmaterial hat. Neben der Prüfung der Bezeichnung Trainingsmaterial werden zusätzliche Distributionskanäle zur besseren Verbreitung empfohlen.⁸⁸⁷ 1 Stellungnahme hat zwei Abweichungen bei der Anwendung von Kriterien der Onlinehilfe von den entsprechenden Abschnitten des IFRS for SMEs aufgedeckt und bittet um Klärung.⁸⁸⁸ Auch die Aufforderung der weiteren Kooperation mit dem FASB wird eingebracht. In diesem Zusammenhang wird angeregt die Ausweitung von Schulungen mittels Workshops in den USA anzustreben, um das Bewusstsein für SMEs zu schärfen.⁸⁸⁹ Der Autor bietet seine volle Unterstützung und die Ausrichtung von Workshops im Zuge eines solchen Vorhabens an. Die Überlegung, das Ziel, welches mit dem Schulungsmaterial verfolgt wird, auch in selbigem zu propagieren, bestärkt eine Organisation darin die Wiedergabe des Wortlauts des Disclaimers zu fordern. Darüber hinaus wird von dieser Meinung auf fünf Abschnitte hingewiesen, von denen online keine Übungen verfügbar sind.⁸⁹⁰ Die einzige gegen einen Kommentar stimmende, aber dennoch kommentierende Antwort bezeichnet das Schulungsmaterial als qualitativ hochwertig.⁸⁹¹

⁸⁸⁰ Vgl. 468, S. 32; 483, S. 42.

⁸⁸¹ Vgl. 390_1, S. 39 f.; 418_1, S. 38.

⁸⁸² Vgl. 429, S. 53 f.; 468, S. 32.

⁸⁸³ Vgl. 447, S. 50.

⁸⁸⁴ Vgl. 470, S. 39.

⁸⁸⁵ Vgl. 473, S. 24; 592, S. 26.

⁸⁸⁶ Vgl. 413, S. 39.

⁸⁸⁷ Vgl. 439, S. 33.

⁸⁸⁸ Vgl. 463_1, S. 9.

⁸⁸⁹ Vgl. 500, S. 10.

⁸⁹⁰ Vgl. 434, S. 11.

⁸⁹¹ Vgl. 415, S. 38.

24.4.3 Standardsetter

Von den Standardsetter kommentieren 32 (76,2%) das Schulungsmaterial zumindest indirekt. Bei genauerer Betrachtung muss diese Zahl aufgrund eines Interessenvertreters bereinigt werden, der angibt, von 21 Mitgliedern zu dieser Frage keine Antwort bekommen zu haben.⁸⁹² Demnach wurde von 11 (26,2%) direkt oder indirekt vertretenen Standardsetter ein Kommentar eingereicht. 8 (19%) verneinen die Frage und 3 (7,1%) äußern sich nicht. Einige Antworten empfinden das Schulungsmaterial als gut durchdacht und von hoher Qualität, ohne näher auf die besonders gelungenen Aspekte einzugehen.⁸⁹³ Mehrere schlagen dem IASB vor eine Bitte um Feedbacks zu den einzelnen Modulen zu veröffentlichen, um eine qualifizierte Überprüfung mit Unterstützung der SMEIG zu initiieren.⁸⁹⁴ Im Zuge dessen erscheint es diesen Autoren als sinnvoll, eine regelmäßige Überprüfung für das Trainingsmaterial einzuführen. 1 Antwort kritisiert die teilweise Notwendigkeit von Kenntnissen der full IFRS um den IFRS for SMEs korrekt anwenden zu können (Beispiel Mietverträge) und stellt damit die Eigenständigkeit des Regelwerks in Frage.⁸⁹⁵ 1 Stellungnahme empfiehlt die Umbenennung in Implementation Guidance, um die Wahrnehmung als Leitfaden zu verbessern und da der Begriff „training material“ in der Vergangenheit von Anwendern fehlinterpretiert wurde.⁸⁹⁶ Für 1 von 3 mit Nein antwortenden Organisationen ist die Frage nach eigener Aussage nicht relevant, da der IFRS for SMEs im Ansässigkeitsstaat nicht verpflichtend anzuwenden ist.⁸⁹⁷ 2 regen zur Veröffentlichung des Trainingsmaterials für alle Abschnitte an.⁸⁹⁸ Schließlich will auch 1 Standardsetter auf jeden Fall vermieden wissen, dass Schulungsmaterial als eine maßgebliche Interpretation des IFRS for SMEs gesehen werden könnte.⁸⁹⁹

24.4.4 Wissenschaft

5 (71,4%) beantworten die Frage und kommentieren das Schulungsmaterial. Ausnahmslos alle betonen die hohe Qualität des zur Verfügung gestellten Materials und dessen Nutzen für Studenten bzw. zu Übungszwecken. Um die Vervollständigung mit

⁸⁹² Vgl. 496, S. 13.

⁸⁹³ Vgl. 419_1, S. 37; 431, S. 49 f.; 496, S. 13; 591, S. 42.

⁸⁹⁴ Vgl. 497, S. 15.

⁸⁹⁵ Vgl. 442, S. 11.

⁸⁹⁶ Vgl. 440_1, S. 37.

⁸⁹⁷ Vgl. 435, S. 50.

⁸⁹⁸ Vgl. 454, S. 12; 459, S. 9.

⁸⁹⁹ Vgl. 431, S. 49 f.

Modulen von bislang nicht behandelten Abschnitten wird von 4 Stellungnahmen gegeben.⁹⁰⁰ 1 greift die bereits genannte Ansicht eines WP-Interessenvertreters auf, dass Lösungskriterien der online abrufbaren Beispiele teilweise von den Voraussetzungen des entsprechenden Abschnitts abweichen und deshalb eine umfassende Überarbeitung unter Einbeziehung der SMEIG und des IASB angestrebt werden sollte.⁹⁰¹

24.4.5 Abschlussersteller

Es antworten 3 (42,8%) Abschlussersteller auf die Frage. Auch hier ist Einstimmigkeit zu verzeichnen. Alle 3 Stellungnahmen lehnen die Kommentierung ohne Begründung ab.

24.4.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

3 (50%) machen Anmerkungen zum Trainingsmaterials. 1 dieser Stellungnahmen empfindet das Angebot als hilfreich mit Verweis auf einen praktischen Nutzen für Anwender des UK-Irish GAAP.⁹⁰² 1 Stellungnahme sieht den größten Nutzen für das grundlegende Verständnis von Rechnungslegungsstandards und empfiehlt die Verknüpfung von Inhalten der Q&As und des Trainingsmaterials.⁹⁰³ 1 Stellungnahme hat nichts zu sagen und 3 beantworten die Frage nicht.

24.4.7 Finanzinstitutionen

Keine der Stellungnahmen beantwortet diese Frage.

24.4.8 Sonstige

1 beantwortet die Frage kommentarlos mit Nein. 2 ergreifen die Chance ihre Meinung zu propagieren und äußern sich zum Thema.

Abschlussnutzer

1 Ratingagentur antwortet kommentarlos mit Nein. Der andere Abschlussbenutzer verlangt die baldmögliche Ergänzung der noch fehlenden Module für die Abschnitte 9, 12, 19 und 26.⁹⁰⁴

⁹⁰⁰ Vgl. 406, S. 46; 472, S. 38; 471, S. 6.

⁹⁰¹ Siehe 24.4.2; vgl. 498, S. 12.

⁹⁰² Vgl. 354, S. 10.

⁹⁰³ Vgl. 405_0, S. 31.

⁹⁰⁴ Vgl. 421, S. 8.

Privatpersonen

Erneut erweist sich die Privatperson als interessiert und beantwortet die Frage G4 mit Hintergrundwissen. Demnach belegt die Antwort ein Problem der verzögerten Verfügbarkeit der Hilfestellung. Mit Bezug auf unterschiedliche lokale Bedürfnisse weltweit wird das Material im eigenen Ansässigkeitsstaat als angemessen beschrieben.⁹⁰⁵

24.4.9 Zusammenfassung

Das Interesse am Schulungsmaterial ist zweigeteilt. 57 gewichtete Stellungnahmen (48,3%) beantworten die Frage bejahend und nahezu alle Antworten schreiben dem Projekt durchweg positive Effekte zu. Dabei steht das Empfinden einer qualitativ hochwertigen Hilfestellung im Mittelpunkt. Direkt gefolgt von der Forderung das Trainingsmaterials zu vervollständigen, indem bisher nicht abgedeckte Bereiche des IFRS for SMEs aufgegriffen werden. Nur wenige Antworten bringen Kritikpunkte zur Sprache. Hier wird der für manche missverständliche Titel aber auch Abweichungen von Lösungen der diesen zugrundeliegenden Kriterien der Abschnitte genannt. 31 (26,3%) beantworten die Frage ablehnend. Wenige dieser Stellungnahmen kommentieren die Frage dennoch. 30 (25,4%) enthalten sich.

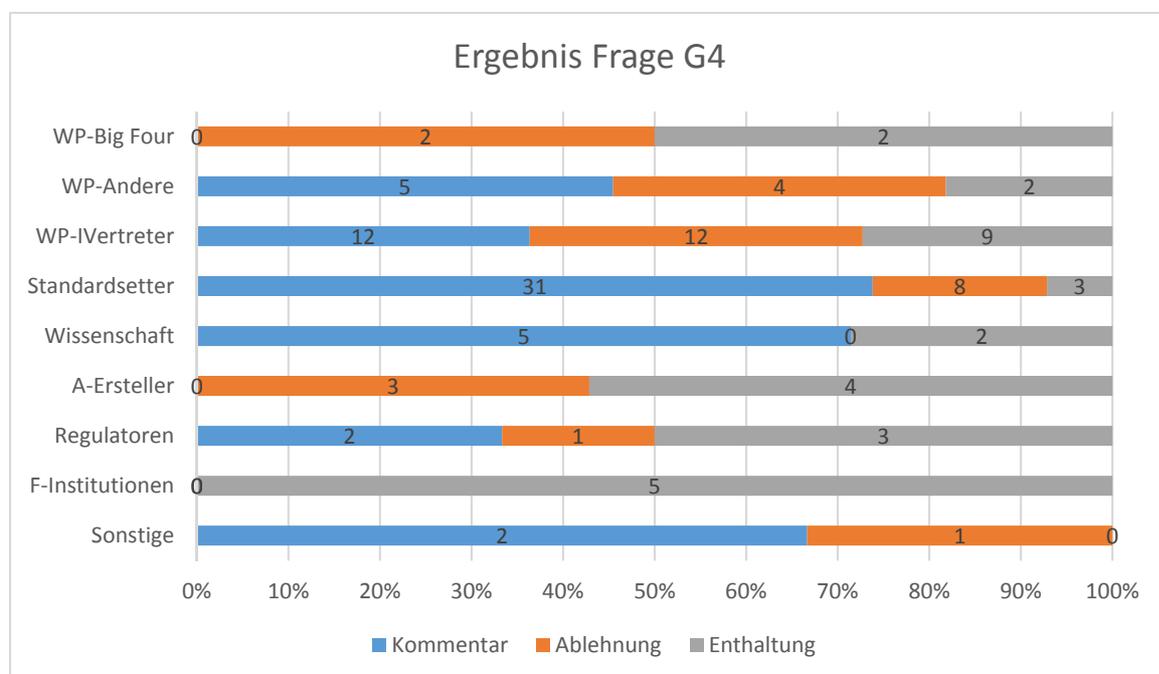


Abbildung 29: Ergebnis Frage G4

⁹⁰⁵ Vgl. 467, S. 41.

24.5 Opportunity to add any further general issues (Frage G5)

24.5.1 Erläuterung der Fragestellung

Die fünfte allgemeine Frage bittet um Rückmeldungen zu allen sonstigen Belangen den IFRS for SMEs betreffend. Im Fall der Beantwortung wird vom IASB dazu angeregt Sachverhalte und damit in Verbindung stehende Probleme samt präziser Begründung zu liefern.⁹⁰⁶

24.5.2 Wirtschaftsprüfer

21 (43,8%) antworten mit Nein und sprechen keine Sachverhalte an. 14 (29,2%) führen ihre Zustimmung an und kommentieren die Antwort wie vorgegeben. 13 (27,1%) beantworten die Frage nicht.

Big Four

Von PwC stammt die einzige Stellungnahme der Big Four die eine konstruktive Antwort liefert. Jedoch fällt auch diese Antwort verhältnismäßig knapp aus. In nur einer Zeile wird dargelegt, dass man es nicht für notwendig erachtet weitere Sachverhalte in den SME-Standard einzubeziehen. Darüber hinaus wird das IASB dazu aufgefordert den IFRS for SMEs umzubenennen, da der Begriff IFRS Abschlussnutzer potentiell verwirre.⁹⁰⁷ Deloitte antwortet verneinend und bringt nichts zur Sprache. Mit EY und KPMG antwortet die Hälfte, wie auch schon bei G4, nicht.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

5 (45,5%) sehen Verbesserungspotential im IFRS for SMEs und antworten mit Ja. 4 schlagen die Ausarbeitung eines Abschnitts für NGOs mit besonderer Berücksichtigung lateinamerikanischer Organisationsformen vor und bieten gleichzeitig die Unterstützung bei diesem Vorhaben an.⁹⁰⁸ 1 Stellungnahme gibt acht Kriterien vor, an denen sich bei der Weiterentwicklung des SME-Standards aus dieser Sicht orientiert werden sollte.⁹⁰⁹ Dabei bezieht sich die Antwort auf die ursprünglichsten Ideen und Grundsätze, die dem IFRS for SMEs ohnehin seit Beginn zugeschrieben werden. So ist zu bemerken, dass manche Punkte von der IFRS Foundation bereits teilweise berücksichtigt werden, dieser Prozess der Stellungnahme nur nicht konsequent genug vollzogen wird. So werden beispielsweise die regelmäßige Überarbeitung und die weitere

⁹⁰⁶ Vgl. RFI, S. 38.

⁹⁰⁷ Vgl. 450, S. 4 und 6.

⁹⁰⁸ Vgl. 425_0, S. 15.

⁹⁰⁹ Vgl. 416, S. 40 f.

Vereinfachung des Regelwerks verlangt.⁹¹⁰ 3 (27,3%) der anderen WP-Gesellschaften antworten mit Nein und ebenfalls 3 (27,3%) enthalten sich.

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

17 (51,5%) antworten mit Ja und begründen dies wie folgt. Wie bereits bei der Frage S20 haben die WP-Interessenvertreter bei G5 eine Vielzahl von Ansichten und regen teilweise sehr oberflächlich zu den unterschiedlichsten Maßnahmen an. Demnach befürworten 2 die Reduzierung von Pflichtangaben für Tochterunternehmen von börsennotierten Unternehmen, die nach den full IFRS bilanzieren.⁹¹¹ 1 rät zur Vereinfachung der Bestimmungen zu verbundenen Unternehmen und latenten Steuern.⁹¹² 1 bezieht sich auf die eigene Antwort zu Frage S20 und bittet um die Aufhebung der Regeln zum Hedge Accounting und der Verwendung des sonstigen Ergebnisses und regt zu Veränderungen der Darstellung von Anlageimmobilien und zur Glättung von Leasingverhältnissen an.⁹¹³ Besondere Beachtung gebührt nach Meinung von 1 Stellungnahme den Kleinstunternehmen, da deren Fähigkeiten und Bedürfnisse deutlich von anderen SMEs abweichen. Aus diesem Grund wird zur Sondierung von sechs konservativen Bilanzierungsansätzen gebeten, die im Wesentlichen das Alleinstellungsmerkmal des IFRS for SMEs stärken und dessen weitere Vereinfachung bewirken würden.⁹¹⁴ Dazu zählen beispielsweise die Streichung der Fallback-Option und das Verbot der Aktivierung von Entwicklungskosten. 1 weitere Antwort führt sechs Sachverhalte zur Prüfung an, darunter die Bitte um Einführung von größenabhängigen Kriterien, um SMEs unterschiedlicher Länder besser vergleichen zu können, und die nicht verpflichtende Geldflussrechnung, um jenen Unternehmen gerecht zu werden, in deren Ansässigkeitsstaat diese nicht verpflichtend zu erstellen ist.⁹¹⁵ Auch wird beim Wechsel zum IFRS for SMEs die Verpflichtung zu einer Mindestanwendungsdauer thematisiert. Da im Zuge der Erstanwendung diverse Wahlrechte möglich sind, kann es beim erneuten Wechsel innerhalb von zwei Jahren zu einer fälschlich wahrgenommenen Verzerrung der Zahlen kommen.⁹¹⁶ 1 Stellungnahme führt außerdem bekannte Streitpunkte als zu lösende Probleme an. So werden SMEs, welche immaterielle Vermögenswerte kaufen, aus dieser Sicht stark benachteiligt, da auch ein Firmenwert als Aufwand erfasst

⁹¹⁰ Vgl. 416, S. 40.

⁹¹¹ Vgl. 439, S. 33; 491, S. 7.

⁹¹² Vgl. 413, S. 40.

⁹¹³ Vgl. 439, S. 33.

⁹¹⁴ Vgl. 483, S. 42 f.

⁹¹⁵ Vgl. 451, S. 7.

⁹¹⁶ Vgl. 451, S. 8.

werden muss und nicht endliche Lebensdauern auf zehn Jahre zu reduzieren sind.⁹¹⁷ Darüber hinaus wird die fehlende Möglichkeit zur Neubewertung von SA und die verpflichtende Verbuchung als Aufwand beim Kauf von qualifizierten Vermögenswerten aus Fremdkapital bemängelt.⁹¹⁸ 8 (24,2%) verneinen die Frage kommentarlos und 8 weitere antworten nicht.

24.5.3 Standardsetter

Nur 7 (16,7%) Standardsetter tragen eigenen Input vor. Kurz gefasste Formulierungen sind dabei die Ausnahme. Die meisten dieser 7 Standardsetter sehen in der Thematik, wie künftig mit Änderungen der full IFRS umgegangen werden soll, den am dringlichsten zu klärenden Sachverhalt und vermitteln diese Tatsache unmissverständlich. 1 dieser Standardsetter bezieht sich auf das der Beantwortung beigefügte Anschreiben, wo wünschenswerte Kriterien für die Erarbeitung künftiger Abschnitte dargelegt werden.⁹¹⁹ Auch weitere Standardsetter machen Vorschläge zu Einarbeitungskriterien⁹²⁰, regen zur Ausarbeitung eines konkreten Zeitplans für künftige Überarbeitungen an und bitten um die Entwicklung eines formalen Beschwerdeverfahrens, mit welchem Parteien die Klärung bestimmter Sachverhalte erwirken können.⁹²¹ 3 Standardsetter streben die Überprüfung des bisherigen Namens des Standards an. Als erster Schritt wird die Veröffentlichung einer Umfrage vorgeschlagen, um die Auffassung aller interessierten Parteien zu eruieren.⁹²² 1 Antwort bemerkt, dass viele SMEs die Erfahrungen derzeitiger Anwender und das Ergebnis der Überarbeitung des Standards abwarten wollen, bevor sie den IFRS for SMEs anwenden.⁹²³ Von 1 Standardsetter werden zahlreiche Gründe angeführt, wieso der IFRS for SMEs beispielsweise in Australien nicht bevorzugt wird. Zu diesen gehören die beschränkte Anzahl von Wahlrechten, Unterschiede im Ansatz und in der Bewertung im Vergleich zu den full IFRS und das Fehlen von Bestimmungen zur Interimsberichterstattung und der Bilanzierung von zum Verkauf gehaltenen Vermögenswerten.⁹²⁴ 30 (71,4%) antworten ohne Umschweife mit Nein. 5 (11,9%) antworten nicht.

⁹¹⁷ Vgl. 452, S. 29.

⁹¹⁸ Vgl. 452, S. 30.

⁹¹⁹ Vgl. 419_1, S. 37; 419_0, S. 1 f.; 431, S. 1 ff.

⁹²⁰ Vgl. 407, S. 19 ff.; 591, S. 43.

⁹²¹ Vgl. 407, S. 19 ff.

⁹²² Vgl. 497, S. 15.

⁹²³ Vgl. 459, S. 9.

⁹²⁴ Vgl. 435, S. 2 ff.

24.5.4 Wissenschaft

Insgesamt liefert die Interessengruppe der wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen ein schwaches Ergebnis ab. Nur 3 (42,9%) der wissenschaftlich motivierten Stellungnahmen beantworten die Frage. 2 antworten mit Nein und nur 1 kommentiert die Frage. Diese erklärt, dass der Lehrstuhl für International Accounting der Universität Münster in Kooperation mit zwei multinationalen WP-Gesellschaften aktiv mit einer empirischen Untersuchung zur weltweiten Einführung des IFRS for SMEs beschäftigt sei.⁹²⁵

24.5.5 Abschlussersteller

4 (57,1%) beantworten die Frage. 3 davon bringen keine neuen Sachverhalte ein. Nach Meinung von 1 Stellungnahme bringt die unvorhersehbare Entwicklung rund um den SME-Standard eine große Unsicherheit mit sich.⁹²⁶ Es gibt eine große Bandbreite von unterschiedlichen Unternehmen, die unter den Geltungsbereich des IFRS for SMEs fallen. Aus diesem Grund spricht sich die Antwort für größenabhängige Erleichterungen bzw. für eine Klassifizierung der Unternehmen aus, was nationale Standardsetter bei der Einführung des IFRS for SMEs unterstützen soll.⁹²⁷

24.5.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

4 (66,7%) würdigen die Frage mit keiner Antwort und 2 lehnen es ab Themen einzubringen.⁹²⁸

24.5.7 Finanzinstitutionen

1 Stellungnahme macht klar, dass sich diverse Institutionen weltweit bei der Überarbeitung bestehender und der Einführung neuer nationaler Rechnungslegungsstandards regelmäßig auf die full IFRS und den IFRS for SMEs beziehen. Aus diesem Grund wäre die Veröffentlichung einer detaillierten Darstellung der Unterschiede beider Standards durch den IASB als höchst vorteilhaft einzustufen.⁹²⁹ 5 Stellungnahmen kommentieren die Frage nicht.

⁹²⁵ Vgl. 406, S. 46 f.

⁹²⁶ Vgl. 423, S. 1.

⁹²⁷ Vgl. 423, S. 2.

⁹²⁸ Vgl. 405_0, S. 32; 510, S. 13.

⁹²⁹ Vgl. 465, S. 3.

24.5.8 Sonstige

2 (66,7%) beantworten die Frage kommentarlos mit Nein. 1 (33,3%) ergreift die Chance und gibt ihre Meinung zum Besten.

Abschlussnutzer

Beide Abschlussnutzer antworten mit Nein. Kommentare bleiben aus.

Privatpersonen

Die Privatperson zeigt sich erneut sehr interessiert und beantwortet die Frage G5 ausführlich. Aus dieser Sicht ist der IFRS for SMEs besonders für populationsschwache Jurisdiktionen mit zum Teil unter 200.000 Einwohnern interessant, da zu erwarten ist dort hauptsächlich Tochtergesellschaften von Firmen mit Konzernzentralen in einer der führenden Industrienationen anzutreffen.⁹³⁰ Demnach wäre die Verbesserung der Qualität, Stabilität und Benutzerfreundlichkeit der Abschlüsse zu erwarten.⁹³¹ Als Beispiele werden die Cook Islands, Samoa, die Solomon Islands, Tonga und Vanuatu genannt.

24.5.9 Zusammenfassung

Insgesamt sehen 60 (50,9%) Rückmeldungen keine Notwendigkeit, weitere Themen anzusprechen. 30 (28%) enthalten sich kommentarlos und 25 (21,2%) bringen neue Sachverhalte ein oder greifen zuvor tangierte Themenbereiche auf und machen damit deren zumindest subjektiv zu deutende Wichtigkeit klar. Obwohl die Standardsetter mit 7 zustimmenden Stellungnahmen relativ schwach aufwarten, sind sie gleichzeitig als die ausführlichsten und qualitativ hochwertigsten Antworten zu beurteilen. Detailabweichungen ausgenommen formieren die Standardsetter eine nahezu einheitliche Meinung. Als wichtigster zu klärender Aspekt wird die Entwicklung von Kriterien zur Übernahme von Änderungen der full IFRS identifiziert. Die WP-Interessenvertreter weisen mit 8 Zustimmungen auf ein deutlich differenzierteres Interesse dar. So wird beispielsweise eine Reihe von Vereinfachungen insbesondere für Tochterunternehmen vorgeschlagen. Besondere Beachtung als Ausreißer finden die Antworten der einzigen Finanzinstitution und einer wissenschaftlich motivierten Stellungnahme. Der einzige Kreditgeber beantwortet nur wenige Fragen und fordert bei dieser die Veröffentlichung der Unterschiede zwischen den full IFRS und dem IFRS for SME durch

⁹³⁰ Vgl. 467, S. 41 f.

⁹³¹ Ebenda.

das IASB. Eine Universität informiert über ein laufendes Kooperationsprojekt mit multinationalen Wirtschaftsteilnehmern zur empirischen Untersuchung der weltweiten Einführung des IFRS for SMEs, ohne mehr Informationen darüber preiszugeben.

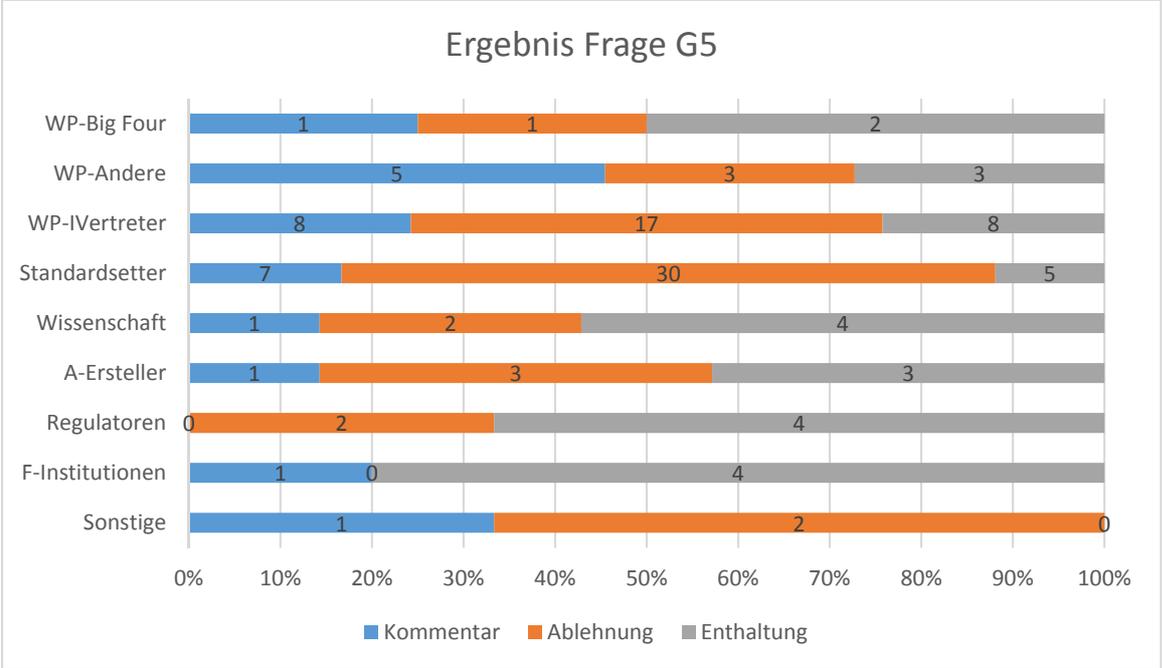


Abbildung 30: Ergebnis Frage G5

24.6 Use of IFRS for SMEs in your jurisdiction (Frage G6)

24.6.1 Erläuterung der Fragestellung

Die letzte Frage des Fragebogens ist in vier Unterfragen gegliedert. Das Ziel dieser Fragen ist die Identifizierung des Umgangs mit dem IFRS for SMEs in den Ansässigkeitsstaaten der Verfasser der Stellungnahmen.⁹³² Die Analyse der Antworten erfolgt mit Ausnahme der ersten Unterfrage in der bisherigen Form. Das Ergebnis der ersten Frage wurde in einem früheren Teil dieser Arbeit, der Analyse der geographischen Zugehörigkeit der Stellungnahmen⁹³³, detailliert ausgewertet und mittels eigener Darstellungen veranschaulicht. Die Unterfragen 2 bis 4 thematisieren die tatsächliche Anwendungssituation und stehen im Mittelpunkt der Analyse. Die Unterfrage 2 prüft die Verbreitung der Anwendung des Standards im Ansässigkeitsstaat, die Fragen 3 und 4 bringen mit der Anwendung verbundene Vorteile, aber auch Probleme zum Vorschein.

24.6.2 Wirtschaftsprüfer

Zur Frage G6.2 äußern sich die WP wie folgt. 12 (25%) geben von den Vorgaben abweichende Antworten an und begründen den Schritt. 10 (20,8%) erklären, dass der IFRS for SMEs in ihrem Ansässigkeitsstaat keine bedeutende Rolle spielt. 11 (22,9%) bestätigen die Anwendung durch eine lokale Minderheit und 2 Stellungnahmen (4,2%) bescheinigen die überwiegende Akzeptanz und Anwendung in ihrem Land. Mit 13 (27,1%) antwortet die Mehrheit der WP nicht auf die Frage. Die Frage G6.3 wird von 26 WP (54,17%) beantwortet. Davon attestieren 15 positive Effekte, die aus der Anwendung des IFRS for SMEs resultieren. Die verbleibenden 11 belegen die in vielen Ländern fehlende rechtliche Grundlage zur Anwendung. Im Zusammenhang mit der Beantwortung der Frage G6.4 belegen 27 Stellungnahmen (56,25%) negative Erfahrungen mit der Erstanwendung.

Big Four

Deloitte berichtet von Kunden in Ländern mit und ohne Anwendungspflicht sowie vom Vereinigten Königreich, wo ein an den IFRS for SME angelehntes Rechnungslegungssystem etabliert werden soll.⁹³⁴ PwC antwortet nicht und kommentiert die Frage schlicht mit „Not applicable“.⁹³⁵ EY und KPMG verweigern die Antwort kommentarlos.

⁹³² Vgl. RFI, S. 39.

⁹³³ Siehe 3.3.

⁹³⁴ Vgl. 402, S. 10.

⁹³⁵ 450, S. 6.

Andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

6 (54,5%) sehen die praktische Anwendung als sehr begrenzt an. 2 weisen ausdrücklich auf die multinationale Tätigkeit ihrer Organisation hin.⁹³⁶ 2 (18,2%) sehen die sehr begrenzte Anwendung des Standards als gegeben an. Darunter fällt 1 Stellungnahme welche die aktuelle Entwicklung der UK GAAP skizziert, und 1, welche die deutsche Rechtslage zur Thematik darlegt.⁹³⁷ 1 (9,1%) schlägt zur Verbesserung der Akzeptanz die Einführung des LIFO-Bewertungsverfahrens, des Voting Interest Models als primäre Konsolidierungsvariante und die Lösung diverser Probleme der Einkommensteuerbilanz vor.⁹³⁸ 1 Antwort sieht die Frage als fehlplatziert an und 3 weitere antworten nicht. Dieselben 6 Stellungnahmen identifizieren Vorteile und Probleme. Als Vorteile werden von allen die im Vergleich zu den full IFRS einfache Struktur und die zeitnahe sowie den tatsächlichen Umständen entsprechende Darstellung der wirtschaftlichen Situation für die Entscheidungsfindung der Unternehmensführung genannt.⁹³⁹ Ebenso viele Parteien identifizierten Probleme. 1 Stellungnahme kritisiert Abweichungen zu den full IFRS und schreibt den Anwendern des IFRS for SMEs im Ansässigkeitsstaat ein nicht angemessenes Bewusstsein zu⁹⁴⁰, befürwortete die Vereinfachungen aber wenige Zeilen zuvor. 1 kritisiert die Regelungen zu latenten Steuern als zu kompliziert und die Ermittlung von Fair Values als zu umständlich.⁹⁴¹ 4 Meinungen sehen mangelnde Erfahrung und traditionelle Hürden, aber auch die mangelnde Unterstützung des IASB als die größten Hindernisse.⁹⁴² 1 Antwort hebt den weitgehend problemlosen Übergang von den full IFRS hervor, welchen die meisten Erstanwender zu bewältigen haben, wobei das Verbot des Ansatzes von Fremdkapitalkosten als störend empfunden wird.⁹⁴³

Interessenvertreter, Organisationen, Verbände

Mehrere Stellungnahmen äußern sich, ohne detailliert auf die Unterfragen einzugehen, dass der Standard in ihrer Region nicht anwendbar ist.⁹⁴⁴ 10 (30,3%) antworten zunächst neutral mit (d). 8 Antworten (24,2%) bestätigen, dass der IFRS for SMEs in

⁹³⁶ Vgl. 416, S. 41; 449, S. 43.

⁹³⁷ Vgl. 308_1, S. 38; 430, S. 40.

⁹³⁸ Vgl. 487, S. 6.

⁹³⁹ Vgl. 403, S. 41; 425, S. 16; 449, S. 43.

⁹⁴⁰ Vgl. 403, S. 41.

⁹⁴¹ Vgl. 416, S. 42.

⁹⁴² Vgl. 425, S. 16.

⁹⁴³ Vgl. 449, S. 43.

⁹⁴⁴ Vgl. 429, S. 55.

ihrem Land nicht praxisrelevant ist. Die überwiegende Mehrheit vermittelt den Eindruck, dass der Standard in manchen Regionen als eine Art Nischenerscheinung angesehen werden kann. Mehr als ein Dutzend Stellungnahmen legen die europäische Situation dar und verweisen zum Teil auf Länder, welche die Einführung des IFRS for SMEs zumindest in abgeänderter Form beabsichtigen.⁹⁴⁵ Hier stehen insbesondere das Vereinigte Königreich und Nordirland im Mittelpunkt und werden mehrfach genannt.⁹⁴⁶ 1 lateinamerikanische Stellungnahme kritisiert an dieser Stelle bereits indirekt das blinde Vertrauen vieler Unternehmen in die WP-Gesellschaften.⁹⁴⁷ Offiziell gibt es in diesem Staat keine repräsentative Statistik darüber, wie viele Unternehmen den IFRS for SMEs anwenden.⁹⁴⁸ 5 (15,2%) geben an, dass sich eine Minderheit der Anwendung verschrieben hat. 3 (9,1%) nennen die weit verbreitete Anwendung im Ansässigkeitsstaat.⁹⁴⁹ 2 Stellungnahmen belegen die geltende Rechtskraft des IFRS for SMEs als vollwertiges Substitut eines nationalen Rechnungslegungssystems.⁹⁵⁰ Von 24 (72,7%) Antworten auf die dritte und vierte Unterfrage wenden 8 den Standard aufgrund nationaler Verbote oder wegen einer ausbleibenden Verpflichtung nicht an.⁹⁵¹ Dabei betont 1 Antwort, dass die Anforderungen an die Anwender selbst nicht pauschal als einfacher empfunden werden.⁹⁵² Dennoch begrüßen einige Stellungnahmen reduzierte Offenlegungspflichten und Vereinfachungen der Struktur und Sprache die den Standard weniger komplex wirken lassen.⁹⁵³ 3 Antworten sehen den größten Nutzen in der Möglichkeit zur Anwendung des Standards und in Effekten, die auf ein weit verbreitetes, einheitliches und transparentes Rahmenkonstrukt zur RL zurückzuführen sind.⁹⁵⁴ Das Problembewusstsein der Antwortenden ist sehr unterschiedlich ausgeprägt. Im Wesentlichen werden die Beantwortung von offenen Fragen zur Steuerbemessung⁹⁵⁵, die Einführung von Größenklassen⁹⁵⁶, die Klärung des Umgangs mit

⁹⁴⁵ Vgl. 390_1, S. 41; 415, S. 39.

⁹⁴⁶ Vgl. 447, S. 52; 464, S. 17; 468, S. 33; und andere.

⁹⁴⁷ Vgl. 463, S. 9.

⁹⁴⁸ Ebenda.

⁹⁴⁹ Vgl. 444, S. 40.

⁹⁵⁰ Vgl. 483, S. 44; 439, S. 34.

⁹⁵¹ Vgl. 331, S. 5; 335, S. 35; 397, S. 3; 410, S. 29; 437, S. 12; 464, S. 17; 491, S. 7; 499, S. 30.

⁹⁵² Vgl. 434, S. 12.

⁹⁵³ Vgl. 452, S. 30 f.; 470, S. 40; 494, S. 39.

⁹⁵⁴ Vgl. 439, S. 34; 463, S. 9; 468, S. 33.

⁹⁵⁵ Vgl. 415, S. 39 f.

⁹⁵⁶ Vgl. 434, S. 12; 439, S. 35.

nationalen RL-Standards⁹⁵⁷, die Klärung der angemessenen Behandlung von Kleinunternehmen⁹⁵⁸, die Weisung des Umgangs mit EU-Direktiven bzw. Inkonsistenzen mit dem EU-Recht⁹⁵⁹ und die Veröffentlichung der Unterschiede zu den full IFRS⁹⁶⁰ gefordert. 4 Antworten klagen über mangelndes Expertenwissen und nicht ausreichend zur Verfügung stehendes Personal zur Bewältigung der Erstanwendung.⁹⁶¹ 2 weitere Meinungen sehen die Kosten-Nutzen-Abwägungen als nicht ausgereift an und wollen künftige Änderungen einer gesonderten Kosten-Nutzen-Analyse unterziehen.⁹⁶² Ebenfalls hervorzuheben ist 1 Kritik, die Lehrinstituten eine unzureichende Integration des Themas in den Lehrplan vorwirft und außerdem die niedrige Bereitschaft nationaler Gremien, das bestehende Buchhaltungsmodell grundlegend zu erneuern, bemängelt.⁹⁶³ Sowie auf die schwierige Umsetzung in Ländern mit inaktiven Märkten und die niedrige Relevanz von durch den IFRS for SMEs offengelegten wirtschaftlichen Informationen für die Geschäftsleitung hinweist.⁹⁶⁴ 2 WP-Interessenvertreter haben dem Anschein ihrer Antworten nach weder für positive noch negative Aspekte ein Bewusstsein entwickeln können.⁹⁶⁵

24.6.3 Standardsetter

18 Standardsetter (42,9%) antworten auf die Frage. Darunter ein Interessenvertreter, der allein bereits für 13 Organisationen spricht. Der Interessenvertreter legt die nationale Situation für jedes Mitglied einzeln dar⁹⁶⁶ und wurde aus diesem Grund der neutralen Antwort zugerechnet. 10 (28,6%) verneinen die Praxisrelevanz des IFRS for SMEs in ihrem Ansässigkeitsstaat.⁹⁶⁷ 7 (16,7%) bestätigen die Anwendung teilweise unverändert, leicht verändert oder in stark abgeänderter Form.⁹⁶⁸ 1 Standardsetter gibt an die full IFRS für SMEs verpflichtend anwenden zu müssen.⁹⁶⁹

5 Standardsetter (11,9%) antworten auf die Unterfragen G6.3 und G6.4. Als Vorteil werden die Stabilität des Standards zwischen den Überprüfungen, die Reduzierung

⁹⁵⁷ Vgl. 468, S. 33.

⁹⁵⁸ Vgl. 415, S. 40.

⁹⁵⁹ Vgl. 415, S. 40; 468, S. 33.

⁹⁶⁰ Vgl. 452, S. 31.

⁹⁶¹ Vgl. 6750_1, S. 39; 444, S. 40; 494, S. 39; 470, S. 40 f.

⁹⁶² Vgl. 390_1, S. 41; 413, S. 41.

⁹⁶³ Vgl. 463_1, S. 9.

⁹⁶⁴ Ebenda.

⁹⁶⁵ Vgl. 485, S. 40.

⁹⁶⁶ Vgl. 497, S. 15 f.

⁹⁶⁷ Vgl. 591, S. 44.

⁹⁶⁸ Vgl. 419_1, S. 38; 435, S. 51; 440_1, S. 38; 454, S. 13; 478, S. 8; 497, S. 16.

⁹⁶⁹ Vgl. 469, S. 41.

von Schulungskosten und generelle Verbesserungen der Berichterstattung angeführt.⁹⁷⁰ Außerdem werden erneut reduzierte Offenlegungspflichten, Kosten-Nutzen-Optimierungen (Fair Value), die Verfügbarkeit für Tochterunternehmen von börsennotierten Unternehmen und latente Steuern genannt.⁹⁷¹ 2 Standardsetter geben an aufgrund weniger Praxiserfahrung keine Vorteile identifizieren zu können.⁹⁷² Dem gegenüber sehen auch die Standardsetter Unklarheiten der Behandlung von Kleinunternehmen⁹⁷³, Widersprüche mit dem EU-Recht und den Mangel von Wahlrechten als Problem an.⁹⁷⁴ 1 Meinung vertritt die Ansicht, die Unterschiede zu den full IFRS legten internationalen Konzernen unnötige Steine in den Weg. Insbesondere sieht dieser Standardsetter abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei Firmenwert, Entwicklungskosten und staatlichen Förderungen als problematisch an.⁹⁷⁵ Unterschiede bezüglich Fremdkapitalkosten oder Schuldinstrumente werden als störend bezeichnet.⁹⁷⁶

24.6.4 Wissenschaft

3 (42,9%) belegen die nicht gegebene Anwendung des IFRS for SMEs in ihren Ländern.⁹⁷⁷ 1 dieser Antworten räumt aber die 2011 eingeführte Wahlmöglichkeit zur Anwendung ein.⁹⁷⁸ 1 Stellungnahme (14,3%) bestätigt die Anwendung durch zumindest wenige SMEs und benennt als einzige Vor- und Nachteile.⁹⁷⁹ Demnach begrüßt man die reduzierte Komplexität, beklagt jedoch, ähnlich wie andere Interessengruppen zuvor, die Anwendung, ohne eine spezielle akademische Ausbildung bewältigen zu müssen.⁹⁸⁰ 2 enthalten sich.

24.6.5 Abschlussersteller

5 Stellungnahmen (71,4%) äußern sich zur Frage. Erneut weisen 2 Antworten (28,6%) auf nationale Verbote des IFRS for SMEs hin⁹⁸¹, 1 pflichtet diesen bei und schildert die

⁹⁷⁰ Vgl. 442, S. 11.

⁹⁷¹ Vgl. 440_1, S. 38 f.

⁹⁷² Vgl. 419_1, S. 38; 469, S. 41.

⁹⁷³ Vgl. 454, S. 13 f.

⁹⁷⁴ Vgl. 419_1, S. 38.

⁹⁷⁵ Vgl. 469, S. 41 f.

⁹⁷⁶ Vgl. 469, S. 41.

⁹⁷⁷ Vgl. 406, S. 47; 471, S. 7; 498, S. 12 f.

⁹⁷⁸ Vgl. 498, S. 1.

⁹⁷⁹ Vgl. 472, S. 39.

⁹⁸⁰ Ebenda.

⁹⁸¹ Vgl. 423, S. 10 f.; 438, S. 15 f.

aktuelle Situation im eigenen Land (FRC).⁹⁸² 2 bestätigen, dass nur wenige der eigenen SMEs den Standard anwenden.⁹⁸³ Als Vorteile werden die Einfachheit und Stabilität⁹⁸⁴ sowie die weltweite Vergleichbarkeit⁹⁸⁵ der Unternehmen genannt. Als negativer Aspekt ist 1 Sichtweise hervorzuheben, die den IFRS for SMEs als überflüssig beschreibt.⁹⁸⁶ 1 andere wird konkreter und beschuldigt die weltweit zögerliche Abkehr von konkurrierenden lokalen Standards als Hemmnis der Akzeptanz des IFRS for SMEs.⁹⁸⁷ Noch 1 weitere Antwort, die Anwendungen im eigenen Land ausschließen kann, führt zwei bereits genannte Gründe an und legt außerdem die Unvereinbarkeit mit dem französischen Recht dar.⁹⁸⁸

24.6.6 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 Stellungnahmen (33,3%) würdigen die Frage mit einer neutral einzustufenden Antwort und 2 äußern sich nicht. 1 Regulator antwortet knapp und schildert erneut, die eigentliche Frage ignorierend, die Entstehung der UK-Irish GAAP.⁹⁸⁹ Die andere Antwort bekräftigt das Verbot des IFRS for SMEs im eigenen Land und legt Vorzüge der nationalen Wahlrechte für SMEs dar.⁹⁹⁰ Die Unterfragen G6.3 und G6.4 werden nicht beantwortet.

24.6.7 Finanzinstitutionen

Kein Vertreter dieser Interessengruppe beantwortet die Fragen G6.2 bis G6.4.

24.6.8 Sonstige

Nur die Privatperson (33,33%) antwortet entsprechend den Vorgaben. 1 Abschlussnutzer führt ausschließlich Vor- und Nachteile (Fragen G6.3 und G6.4) an. Die einzige Ratingagentur äußert sich nicht.

⁹⁸² Vgl. 490_1, S. 36.

⁹⁸³ Vgl. 332, S. 40 f.; 589, S. 31 f.

⁹⁸⁴ Vgl. 332, S. 40.

⁹⁸⁵ Vgl. 589, S. 32.

⁹⁸⁶ Vgl. 332, S. 40 f.

⁹⁸⁷ Vgl. 589, S. 32.

⁹⁸⁸ Vgl. 438, S. 15 f.

⁹⁸⁹ Vgl. 354, S. 10.

⁹⁹⁰ Vgl. 510, S. 13 f.

Abschlussnutzer

Die einzige informative Antwort kommt von einem Interessenvertreter und belegt Mitglieder in 55 Länder zu haben, wobei viele davon die Anwendung bereits erlauben. Als Hauptvorteil wird die bessere Vergleichbarkeit genannt.⁹⁹¹

Privatpersonen

Der durchweg sehr interessierte Eindruck setzt sich hier bis zur letzten Frage fort. Alle SMEs im Ansässigkeitsstaat der Privatperson sind zur Anwendung verpflichtet, wobei der Übergangsprozess noch nicht abgeschlossen wurde.⁹⁹² Trotz der Gefahr eines verfrühten Urteils sieht die Antwort keine große Veränderung, der die SMEs im Zuge der Umstellung ausgesetzt sind, was den Schluss eines fehlerbehafteten Übergangs nahelegt. Da es sich um nur marginale Änderungen der Berichterstattungspraktik handelt, war jedoch von keiner Änderung auszugehen.⁹⁹³ Darüber hinaus befürchtet die Privatperson zu gering ausfallende Angaben zum Abschnitt 33 und informiert über Gespräche mit diversen WP, wonach die Bestimmungen des 33. Abschnitts und des IAS 24 als nicht erschöpfend ausgearbeitet angesehen werden.⁹⁹⁴

24.6.9 Zusammenfassung

Mit 52 Stellungnahmen (44,1%) enthält sich bei der Frage G6.2 die einfache Mehrheit und beantwortet auch die folgenden zwei sich auf die Frage G6.2 stützenden Unterfragen nicht. 31 (26,3%) antworten neutral und begründen ihre Entscheidung. Mehrere dieser Stellungnahmen können einer eindeutigen Antwort zugerechnet werden. 19 (16,1%) bestätigen, dass die Anwendung in ihrem Land nicht verbreitet ist. 12 (10,2%) bestätigen die Anwendung durch eine Minderheit und 4 (3,4%) benennen den IFRS for SMEs als den von SMEs am häufigsten genutzten Standard zur Erstellung von Jahresabschlüssen.

⁹⁹¹ Vgl. 421, S. 8.

⁹⁹² Vgl. 467, S. 43.

⁹⁹³ Ebenda.

⁹⁹⁴ Vgl. 467, S. 33 f. und S. 43.

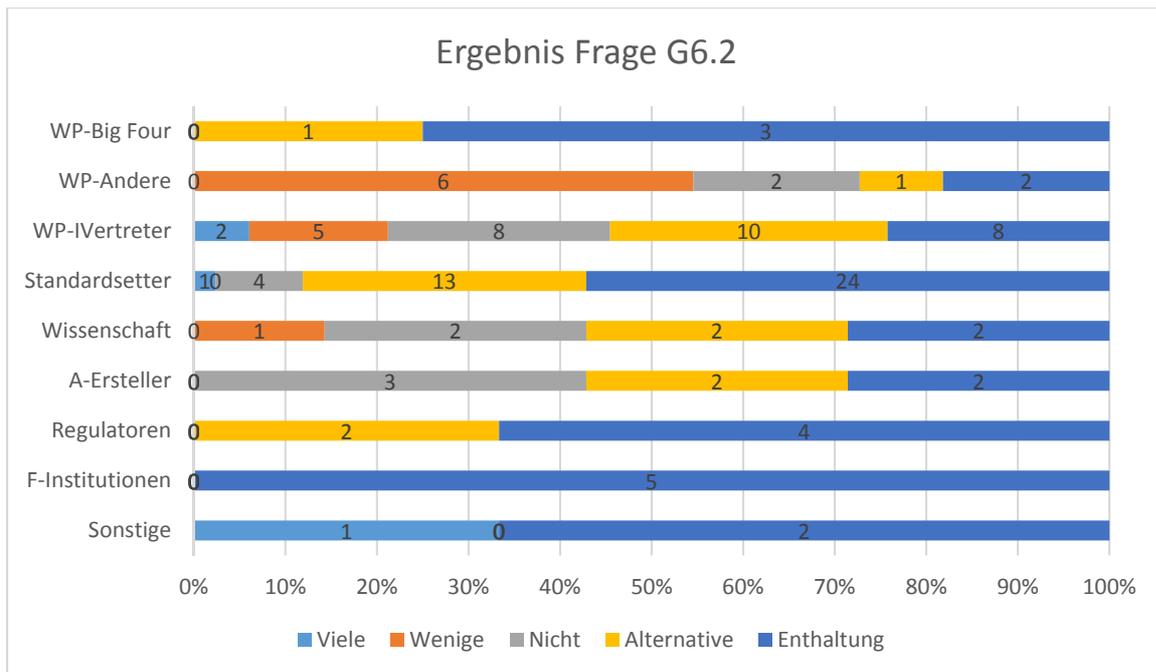


Abbildung 31: Ergebnis Frage G6.2

Viele auf die zweite Teilfrage antwortenden Stellungnahmen weichen der Benennung von Vorzügen aus, indem generelle Meinungen und keine Praxiserfahrungen dargelegt werden. Mit 24 (20,3%) beantwortet nur rund ein Fünftel die Frage nach Vorteilen aus der praktischen Anwendung, dennoch werden diverse Vorzüge eingebracht. So sehen einige den einfach verständlichen Aufbau, die einfache Sprache, reduzierte Offenlegungspflichten und die einheitliche Anwendung aufgrund der voranschreitenden weltweiten Akzeptanz als

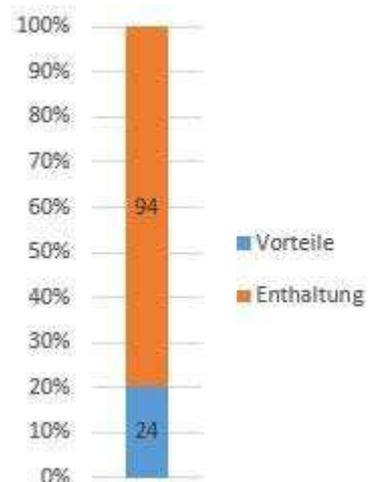


Abbildung 32: Ergebnis Frage G6.3

Vorteile an. Die daraus resultierende globale Vergleichbarkeit und Stabilität der Finanzberichterstattung wird als am häufigsten genannter Pluspunkt identifiziert.⁹⁹⁵

⁹⁹⁵ Siehe 24.6.2.

Ebenfalls 24 (20,3%) benennen Nachteile. Insbesondere stehen die Entwicklung von Kriterien zur Anwendung von Wahlrechten zur Erleichterung der Anwendung durch Kleinunternehmen, der nicht geregelte Umgang mit staatlichen Förderungen, Unterschiede beim Firmenwert sowie Entwicklungskosten und Unterschiede beim Ansatz- und bei der Bewertung von Fremdkapitalkosten der full IFRS und des IFRS for SMEs im Fokus der Argumentation.⁹⁹⁶ Mehrfach werden Bedenken gegen die Vereinbarkeit von nationalen Rechnungslegungssystemen geäußert.⁹⁹⁷

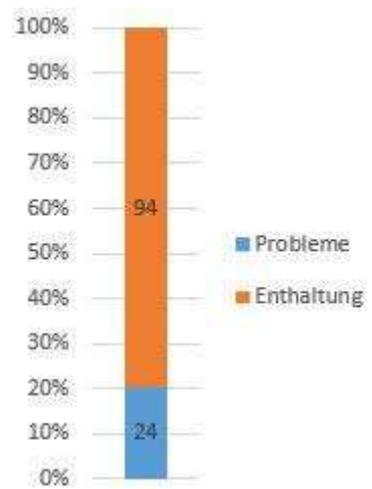


Abbildung 33: Ergebnis Frage G6.4

⁹⁹⁶ Siehe 24.6.3.

⁹⁹⁷ Siehe 24.6.5.

25 Fazit

Als Grundlage der quantitativen Auswertung dienten 86 online verfügbare Stellungnahmen zum RFI der ersten Überprüfung des IFRS for SMEs. Im Anschluss an diverse Anpassungen und Gewichtungen wurde eine Unterteilung in Interessengruppen vorgenommen, was die Beteiligungsintensität jeder Gruppe sichtbar machte. Demnach kamen die meisten Antworten von Wirtschaftsprüfern (40,7%), gefolgt von Standardsetzern (35,6%), wissenschaftlich motivierten Autoren (5,9%), Abschlusserstellern (5,9%), Aufsichts- und Regulierungsbehörden (5,08%), Finanzinstitutionen (4,2%) und Sonstigen (2,5%). Die Wirtschaftsprüfer werden aufgrund ihrer Bedeutung im Hinblick auf die Anzahl der eingegangenen Stellungnahmen (45) weiter differenziert: Big-Four-Wirtschaftsprüfer (3,4%), andere WP-Gesellschaften (9,3%) und Interessenvertreter, Organisationen und Verbände (28%).

Es wurden Stellungnahmen aus 57 unterschiedlichen Jurisdiktionen eingereicht, die 7 Regionen zugerechnet wurden. Ähnlich wie die bei der quantitativen Auswertung angewendeten Anpassungen und Gewichtungen wurden auch für die geographische Zugehörigkeit Veränderungen vorgenommen, um bereinigte Beteiligungsquoten zu erhalten. Demnach ist Europa (41,5%) die am stärksten vertretene Region, gefolgt von Asien (26,3%), Südamerika (11%), Afrika (8,47%), Nordamerika (7,6%), Ozeanien (4,2%) sowie Mittelamerika (0,9%).

Der Mittelwert der Beteiligung an der Beantwortung der Fragen des IFRS for SMEs spezifischen Teils liegt bei 84,3%, beim allgemeinen Teil 63,1%. Insgesamt beträgt die Beteiligung durchschnittlich 78,2%. Der Grad der Beteiligung schwankt innerhalb der Interessengruppen von 0% bis 100% sowie zwischen den Fragen von 20,3% bis 90,7%. Dabei fiel die Länge der Antworten sehr unterschiedlich aus. So wurden Antworten zu manchen Fragen teilweise kommentarlos zugeordnet, wohingegen andere über mehrere Seiten ausformuliert wurden. Eine 100%-Beteiligung ist bei den Big Four (fast alle Fragen) und den Aufsichts- und Regulierungsbehörden (Frage S2) zu verzeichnen. 100% Beteiligungsgrad in Kombination mit 100% Zustimmung kommt nur bei Sonstigen (Fragen S10, S12, S14, S15 und S19) vor. Die größte Resonanz ist bei den Fragen S2 (90,7%) und S1 (89,8%) zu verzeichnen, wohingegen die Fragen G6.2 (55,9%), G6.3 und G6.4 (20,3%) das Schlusslicht bilden. Bis auf Teilfragen der letzten Frage des allgemeinen Teils können vollständige Enthaltungen nur bei den Finanzinstitutionen verzeichnet werden (Fragen S4, S5 bis S8, S10 bis S11, S16 bis S20 sowie

G1 bis G4 und G6.2 bis G6.4). Der hohe Beteiligungsgrad bei der Beantwortung der Fragen S1 bis S6 sowie S9 und S10 von jeweils deutlich über 85% legt die Vermutung nahe, dass es sich bei diesen Fragen um Themen mit erhöhtem Klärungsbedarf handelt. Die Fragen, ob börsennotierte Unternehmen zur Anwendung des IFRS for SMEs zugelassen werden sollen und wo Regelungen zum Fair Value im Standard positioniert werden sollen, polarisieren mit nur 2,5% Unterschied am stärksten. Ersteres wird am häufigsten abgelehnt, Letzteres findet den größten Zuspruch. Das könnte als Indikator für schon lange schwelende Diskussionen und wohl überlegte Meinungen angesehen werden. Die überdurchschnittlichen Beteiligungen bei der Beantwortung der Fragen zur Benennung von neuen Themen, die noch nicht vom Standard abgedeckt sind, und der Möglichkeit neue Problemfelder einzubringen liegen nur 0,86% auseinander. Deutlich weniger als die 40% sind der Meinung, dass der IFRS for SMEs alle relevanten Bereiche abdeckt und über 58% bringen Vorschläge zur Weiterentwicklung ein. Damit muss festgehalten werden, dass dieses Ergebnis als Entwicklungsauftrag an das IASB angesehen werden kann. Die Beteiligung bei der Beantwortung der Frage G4 liegt bei fast drei Viertel, wobei die Parteien ihre Entscheidung mit teilweise über 66% innerhalb der Interessengruppen nicht kommentieren. Das könnte darauf hindeuten, dass die Frage entweder unklar ist und zusätzlicher Erklärung bedarf, die Überarbeitung der Bezeichnung Trainingsmaterial zum besseren Verständnis notwendig ist oder die vorgeschlagenen Antwortmöglichkeiten zu eng gefasst wurden. Zudem sind niedrige durchschnittliche Beteiligungsquoten der Abschlussersteller (55%), Aufsichts- und Regulierungsbehörden (42%) und Finanzinstitutionen (11%) festzustellen, welche auf sehr spezifische Interessen hindeuten.

Die drei Fragen zum ersten Abschnitt (S1 bis S3) des IFRS for SMEs wurden am häufigsten vollständig beantwortet und gleichzeitig jeweils von mindestens drei Viertel der Parteien konservativ beantwortet, was als Übereinstimmung mit dem bisherigen Kurs des IASB beim Umgang mit Grundsatzfragen gesehen werden kann. Die Antworten auf drei Fragen zum 11. Abschnitt (S5 bis S7) stellen eine einheitliche Meinung dar. So weisen die Fragen S5 und S6 eine Zustimmung in Höhe von mehr als der absoluten Mehrheit auf. Dies wird in der weiteren Folge sogar noch gesteigert, da die Guidance zum Fair Value nach Meinung von mehr als drei Viertel der Stellungnahmen in einen separaten Abschnitt ausgelagert werden soll (S7). Das ist ein klares Statement gegenüber dem IASB. Die Antworten zu zwei Fragen, die den 18. Abschnitt betreffen (S10

und S11) fallen exakt gegensätzlich aus. Es ist festzuhalten, dass genauso viele Parteien für die verpflichtende Aktivierung von Teilen der Entwicklungskosten und damit für eine Veränderung stimmen, wie für die Erhaltung der Nutzungsdauer für immaterielle Vermögenswerte von zehn Jahren. Die Fragen zum Abschnitt 29 (S16 bis S18) befürworten einerseits die Erhaltung bestehender Bewertungsmethoden für latente Ertragsteuern mit am häufigsten, andererseits werden auch Überarbeitungen verlangt die eine Annäherung an full IFRS verlangen. Abgesehen von der Frage nach der geographischen Zugehörigkeit wird der allgemeine Teil des Fragebogens (G2 bis G6.4) am seltensten vollständig beantwortet und kommentiert.

Qualitativ konnte zwischen den Interessengruppen kein wesentlicher Unterschied festgestellt werden. Jedoch wirken insbesondere die Antworten der WP und der Standardsetter fachlich fundiert und wurden häufig kommentiert, was sich aufgrund der Tatsache, dass die überwiegende Mehrheit aller Stellungnahmen zu diesen Interessengruppen zu zählen ist, relativiert. Hervorzuheben ist die sehr engagierte Privatperson, die stellenweise als Einzige diskussionswürdige Sachverhalte hinterfragt. In wenigen Stellungnahmen offenbart sich bei der Beantwortung der Fragen ein starkes Interesse, gemeinnützige Organisationen ausdrücklich im IFRS for SMEs mittels gesonderter Bestimmungen zu berücksichtigen. Quantitativ ist zwischen den Interessengruppen die größtmögliche Schwankung des Zustimmungswerts zu beobachten – von 0% bis zu 100%.

Quellenverzeichnis

I. Literatur

Lühr, Ingrid (2010): Internationale Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen, Gabler Verlag

Kirsch, Hanno (2015): IFRS-Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen, 3. Auflage, NWB Verlag

II. Internetquellen

IFRS Foundation (2012): IASB Paper 9-9B, Working Paper [http://archive.ifrs.org/Meetings/Documents/IASBJun12/SME0612b09to9B.zip – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation (2013): IASB Paper 6-8G, Working Paper [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Pages/Discussion-and-papers-stage-3.aspx – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation (2013): Report of the SMEIG meeting [http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2013/February/Report-SMEIG-Meeting-Feb-13.pdf – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation (2013): SMEIG Paper 1-3, Working Paper [http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2013/January/SMEIG-Feb-2013-AP1.pdf – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation (2014): IASB Paper 5-15A, Working Paper [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Pages/Discussion-and-papers-stage-4.aspx – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation: Agenda Paper 15A Discussion [http://media.ifrs.org/2014/IASB/May/IFRS_FOR_SMES_AP15_PM.mp3 – letzter Zugriff am 21.09.2018]

IFRS Foundation: Board discussion and Papers, Stage 2 [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Pages/Discussion-and-papers-stage-2.aspx – letzter Zugriff am 21.09.2018]

IFRS Foundation: Comprehensive review of the IFRS for SMEs project page [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Pages/default.aspx – Zugriff am 03.09.2017]

IFRS Foundation: IASB invites comments on review of the IFRS for SMEs [http://archive.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/SME-RFI-June-2012.aspx – letzter Zugriff am 21.09.2018]

IFRS Foundation: IFRS for SMEs Update Issue July/August 2013 [http://media.ifrs.org/2013/SMEs/IFRS-for-SMEs-July-August-2013.html – letzter Zugriff 28.09.2018]

IFRS Foundation: IFRS for SMEs Update Issue October 2016 [https://www.ifrs.org/-/media/feature/groups/smes/updates/english/2016/ifrs-for-smes-update-october-2016.pdf – Zugriff am 08.10.2018]

IFRS Foundation: Project history, Due process steps leading to IFRS for SMEs [http://achive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/history/Pages/History.aspx – letzter Zugriff am 28.09.2018]

IFRS Foundation: Training modules [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Training-Modules.aspx – letzter Zugriff am 21.09.2018]

International Accounting Standards Board (2012): RFI/2012/06, Request for Information, Comprehensive Review of the IFRS for SMEs, IFRS Foundation [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/RequestforInformation_IFRSforSMEs_WEBSITE.pdf – letzter Zugriff am 07.09.2018]

International Accounting Standards Board (2015): Basis for Conclusions on 2015 Amendments, IFRS Foundation [http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf – Zugriff am 19.05.2018]

International Accounting Standards Board (2016): Constitution, IFRS Foundation [https://www.iosco.org/about/monitoring_board/pdf/IFRS-Foundation-Constitution-December-2016.pdf – Zugriff am 19.09.2017]

Becker, Julia: Bilanzierung nach IFRS 11 - Die Bilanzierungsregeln kosten Unternehmen Umsatz [http://www.faz.net/aktuell/finanzen/cfo/ifrs-11-neue-bilanzierungsregeln-kostenumsatz-12968170.html – Zugriff am 09.01.2018]

Bogner, Kathrin und Landrock, Uta (2015): Antworttendenzen in standardisierten Umfragen. Mannheim, GESIS – Leibniz Institut für Sozialwissenschaften (SDM Survey Guidelines). DOI: 10.15465/sdm-sg_016 [https://www.gesis.org/fileadmin/upload/SDMwiki/Archiv/Antworttendenzen_Bogner_Landrock_11122014_1.0.pdf – letzter Zugriff am 28.09.2018]

Business World Online: IFRS for SMEs [http://www.bworldonline.com/content.php?section=Economy&title=ifrs-for-smes-a-comprehensive-review&id=60893?iframe=true – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte (2009): IFRS for SMEs vs. NL GAAP [https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-externe-verslaggeving/ifrs-for-smes/deloitte_ifrs_for_smes_vs_nl_gaap.pdf – letzter Zugriff am 18.09.2018]

Deloitte, IASPlus: Bericht des Ausschusses zur Beaufsichtigung des Konsultationsprozesses [https://www.iasplus.com/de/meeting-notes/ifrsf/2012/sitzung-der-treuhaender-der-ifrs-stiftung-2014-12.-oktober-2012-bruessel/report-of-the-due-process-oversight-committee – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: Entstehungsgeschichte des IFRS für KMU [https://www.iasplus.com/de/standards/other/ifrs-fuer-kmu – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: IASB gibt Entwurf vorgeschlagener Änderungen am IFRS für KMU heraus [https://www.iasplus.com/de/news/2013/oktober/sme-ed – Zugriff am 18.12.2017]

Deloitte, IASPlus: IASB-Sitzung - 18. Januar 2017 [https://www.iasplus.com/de/meeting-notes/iasb/2017/january – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: IFRS für KMU – umfassende Überprüfung 2012-2014, Projektübersicht [https://www.iasplus.com/de/projects/completed/fs/ifrs-for-smes-comprehensive-review-2012 – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: Mitgliedschaft im Board des IASB
[<https://www.iasplus.com/de/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/resource20> – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: SME Implementation Group (SMEIG)
[<https://www.iasplus.com/de/resources/ifrsf/advisory/sme-implementation-group> – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Deloitte, IASPlus: SMEIG-Mitglieder wiederberufen
[<https://www.iasplus.com/de/news/2017/juli/smeig> – letzter Zugriff am 21.09.2018]

DRSC (2010): Quartalsbericht Q2/2010
[https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/drsc_qb_q2_2010.pdf – Zugriff am 02.05.2018]

Financial Solutions Experts (2013): Zusammenfassung der Standards und Interpretationen zur internationalen Rechnungslegung (IAS, IFRS, SIC, IFRIC) [https://www.fas-ag.de/fileadmin/user_upload/Knowledge/Standards/ifrs-2.pdf – Zugriff 22.09.2018]

IDW: Kommentare zur Stellungnahme zum RFI [<https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/iasb-request-for-information--comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-/27606> – letzter Zugriff am 26.03.2018]

KPMG (2015): Fair Value Measurement Q&As [<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/fair-value-qa-2015.pdf> – letzter Zugriff 22.09.2018]

PwC (2011): IFRS für die Praxis, November 2011
[<https://www.pwc.at/de/newsletter/ifrs/2011/gemeinschaftliche-vereinbarungen-ifrs-fuer-die-praxis-oktober-2011.pdf> – letzter Zugriff am 18.09.2018]

Springer Professional: Der IFRS-SMEs stellt die Vergleichbarkeit mittelständischer Unternehmen her [<https://www.springerprofessional.de/ifrs/bilanzierung/der-ifrs-smes-stellt-die-vergleichbarkeit-mittelstaendischer-unt/6601942> – letzter Zugriff am 21.09.2018]

Standard & Poor's (2008): Corporate Criteria: Ratios And Adjustments
[<http://www.maalot.co.il/publications/MT20120509104134.pdf> – letzter Zugriff am 18.09.2018]

Universität Wien: Self-Assessment-Test Mathematik an der Fakultät für Physik, Fragentypen [<http://www.univie.ac.at/sam-physik/hinweise-zur-bearbeitung/fragentypen> – letzter Zugriff am 21.09.2018]

III. Stellungnahmen

Die Stellungnahmen zum RFI/2012/06 [<http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/comment-letter/Pages/Home.aspx> – Zugriff am 03.09.2017]

Verzeichnis der Stellungnahmen⁹⁹⁸

308_0/308_1	Kingston Smith LLP
329	New Zealand Accounting Standards Board (NZASB)
331	California Society of CPAs
332	Rosen Swiss AG
334	ICAI – The Institute of Chartered Accountants of India
335	IDW – Institut of Public Auditors in Germany
346	Association of British Insurers
353	veb.ch
354	Charity Commission
357	Malaysian Accounting Standards Board
373	Standard & Poor's
390_0 /390_1	EFAA – European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
397	Freudenberg SE
402	Deloitte Touche Tohmatsu
403	Sebira & Company (Certified Public Accountants)
405_0/405_1	ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
406	Münster School of Business and Economics
407	DRSC e.V. (ASCG)
410_0/410_1	Wirtschaftsprüferkammer
413	CMA Sri Lanka
415	CECCAR – The Body of Experts and Licensed Accountants
416	Grant Thornton International
417	KASB – Korea Accounting Standards Board
418_0/418_1	ACCA – Association of Chartered Certified Accountants
419_0/419_1	Dutch Accounting Standards Board
421	IACVA
423	VMEBF
425_0/425_1	ARISTA Gestoría Organizacional
428_0/428_1	Association of International Accountants

⁹⁹⁸ Die Angabe der Stellungnahmen in diesem Verzeichnis erfolgt mit der bereits beschriebenen Identifikationsnummer, wobei die Nummer dem Dateinamen entnommen ist, und die Organisation, wie sie auf archive.ifrs.org erfasst wurde. Wurde eine Organisationsbezeichnung auf Englisch und in einer Fremdsprache angegeben, wird hier nur die englische Bezeichnung angeführt. Einige Abkürzungen wurden zur besseren Identifizierbarkeit ausgeschrieben. Handelt es sich um eine Einzelperson, wurde anstelle der Organisation der Name der Person und die derzeitige Stellung angegeben. Wurden Stellungnahmen von mehreren Autoren verfasst werden diese mit dem Trennzeichen „;“ angeführt.

429	International Federation of Accountants
430	HRG Hansische Revisions-Gesellschaft mbH
431	Norsk Regnskapsstiftelse (The Norwegian Accounting Standards Board)
434	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
435	Australian Accounting Standards Board (AASB)
437	The Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)
438	MEDEF
439	South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)
440_0/440_1	Financial Reporting Standards Council of South Africa
442	Financial Reporting Council – UK
443	ICAS
444	South African Institute of Professional Accountants (SAIPA)
445	The Institute and Faculty of Actuaries and the Association of Consulting Actuaries
447	Chartered Accountants Ireland
449	RSM International
450	PricewaterhouseCoopers LLP
451	FP Inversiones Planificación y Research
452	Institute of Certified Public Accountants of Rwanda (ICPAR)
453	World Council of Credit Unions, Inc.
454	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (Brazilian Accounting Pronouncements Committee)
458	DGRV – German Cooperative and Raiffeisen Confederation
459	Israel Accounting Standards Board
461	KPMG IFRG Limited
462	Mazars
463_0/463_1	Federation of Colleges of Public Accountants of Venezuela
464	Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)
465	The World Bank, Washington D.C.
467	Michael White (Retired)
468	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
469	Estonian Accounting Standards Board
470	Institute of Certified Public Accountants of Kenya
471	Universidad Autónoma de Madrid; ETEA Universidad Loyola Andalucía

472	University of Cape Town
473	BDO IFR Advisory
475	University of the Witwatersrand; School of Accountancy
478	Accounting Standards Council
483	Institute of Certified Public Accountants in Israel
484	Universität Bayreuth
485	Zambia Institute of Chartered Accountants (ZICA)
487	Mayer Hoffman McCann P.C.
490_0/490_1	Quoted Companies Alliance
491	CPA Australia Ltd
492	ICAA – Institute of Chartered Accountants Australia
494	Institute of Certified Public Accountants of Uganda
496	AOSSG – Asian-Oceanian Standard Setters Group
497	GLASS-Group of Latin American Standard Setters
498	Argentina Federation of Professional Councils in Economic Sciences (FACPCE)
499	Institute of Chartered Accountants of Pakistan
500	American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
510	Securities and Exchange Board of India (SEBI)
528	Ernst & Young Global Limited
589	Vanderlande Industries Holding B.V.
591	European Financial Reporting Advisory Group
592	FEE (the Federation of European Accountants)
19955	European Supervisory Authorities (the ESAs)
6750_0/6750_1	INSTITUTO SALVADORENO DE CONTADORES PUBLICOS
6772	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) [National Council of Economists and Accounting Experts in Italy]

Anhang A: Vorgeschlagene Änderungen des ED/2013/09⁹⁹⁹

Section	Subject of proposed amendment
Section 1 <i>Small and Medium-sized Entities</i>	<p>1 Rewording of the clarification that the types of entities listed in paragraph 1.3(b) are not automatically publicly accountable (see paragraph 1.3(b)).</p> <p>2 Clarification of the use of the <i>IFRS for SMEs</i> in the parent's separate financial statements—based on Q&A 2011/01 <i>Use of the IFRS for SMEs in a parent's separate financial statements</i> (see paragraph 1.7).</p> <p>(Q&As are non-mandatory guidance issued by the SME Implementation Group.)</p>
Section 2 <i>Concepts and Pervasive Principles</i>	<p>3 Guidance on the 'undue cost or effort' exemption that is used in several sections of the <i>IFRS for SMEs</i>—based on Q&A 2012/01 <i>Application of 'undue cost or effort'</i> (see paragraphs 2.14A–2.14C).</p> <p>(There are also consequential changes to paragraph 2.47 relating to amendments 12 and 17 below.)</p>
Section 4 <i>Statement of Financial Position</i>	<p>4 Relief from the requirement to disclose comparative information for the reconciliation of the opening and closing number of shares outstanding (see paragraph 4.12(a)(iv)).</p>
Section 5 <i>Statement of Comprehensive Income and Income Statement</i>	<p>5 Clarification that the single amount presented for discontinued operations includes any impairment of the discontinued operation measured in accordance with Section 27 (see paragraph 5.5(e)(ii)).</p> <p>6 Incorporation of the main change under IAS 1 (2011 amendment) <i>Presentation of Items of Other Comprehensive Income</i>, which requires entities to group items presented in other comprehensive income (OCI) on the basis of whether they are potentially reclassifiable to profit or loss (see paragraph 5.5(g)).</p>
Section 6 <i>Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings</i>	<p>7 Incorporation of <i>Clarification of statement of changes in equity</i> (IAS 1) from <i>Improvements to IFRSs</i>, issued in May 2010, which clarifies that an entity may present the required analysis for each component of OCI either in the statement of changes in equity or in the notes (see paragraphs 6.2–6.3A).</p>

continued..

⁹⁹⁹ ED/2013/9; Comprehensive Review of the IFRS for SMEs; October 2013, S. 13 ff.

...continued

<p>Section 9 <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i></p>	<p>8 Clarification that all subsidiaries acquired with the intention of sale or disposal within one year should be excluded from consolidation (see paragraphs 9.3–9.3A).</p> <p>9 Additional guidance on the preparation of consolidated financial statements if group entities have different reporting dates (see paragraph 9.16).</p> <p>10 Clarification that all cumulative exchange differences that arise from the translation of a foreign subsidiary are not recognised in profit or loss on disposal of the subsidiary—based on Q&A 2012/04 <i>Recycling of cumulative exchange differences on disposal of a subsidiary</i> (see paragraph 9.18).</p> <p>11 Amendment to the definition of ‘combined financial statements’ to refer to entities under common control, rather than only those under common control by a single investor (see paragraph 9.28).</p> <p>(There are also consequential changes to paragraphs 9.1–9.2 relating to amendment 2 above and to paragraphs 9.24–9.25 relating to amendment 56(b) below.)</p>
<p>Section 11 <i>Basic Financial Instruments</i></p>	<p>12 Addition of an ‘undue cost or effort’ exemption from the measurement of investments in equity instruments at fair value (see paragraphs 11.4, 11.14(c)(i), 11.27, 11.32 and 11.44).</p> <p>13 Clarification of the interaction of the scope of Section 11 with other sections of the <i>IFRS for SMEs</i> (see paragraphs 11.7(b)–(c) and (e)–(f)).</p> <p>14 Clarification that foreign currency loans and loans with standard loan covenants will usually be basic financial instruments (see paragraphs 11.9(a) and (c)).</p> <p>15 Clarification in the guidance on fair value measurement in Section 11 that the best evidence of fair value may be a price in a binding sale agreement. The wording used is consistent with paragraph 27.14 (see paragraph 11.27).</p>
<p>Section 12 <i>Other Financial Instruments Issues</i></p>	<p>16 Clarification of the interaction of the scope of Section 12 with other sections of the <i>IFRS for SMEs</i> (see paragraphs 12.3(b), (e) and (h)–(i)).</p> <p>17 Addition of an ‘undue cost or effort’ exemption from the measurement of investments in equity instruments at fair value (see paragraphs 12.8–12.9).</p>

continued..

..continued

	<p>18 Clarification that some changes in the fair value of hedging instruments are recognised initially in other comprehensive income rather than in profit or loss (see paragraph 12.8).</p> <p>19 Clarification of the requirements for hedge accounting, including a sentence that clarifies the treatment of exchange differences relating to a net investment in a foreign operation for consistency with paragraphs 9.18 and 30.13 (see paragraphs 12.23 and 12.25).</p> <p>(There are also consequential changes to paragraph 12.3(f)(iii) relating to amendment 27 below.)</p>
Section 17 <i>Property, Plant and Equipment</i>	<p>20 Incorporation of <i>Classification of servicing equipment</i> (IAS 16) from <i>Annual Improvements 2009–2011 Cycle</i>, issued in May 2012, which clarifies the classification of spare parts, stand-by equipment and servicing equipment as property, plant and equipment or inventory (see paragraph 17.5).</p>
Section 18 <i>Intangible Assets other than Goodwill</i>	<p>21 Modification to require that if an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of an intangible asset, the useful life should not exceed 10 years, rather than be fixed at 10 years (see paragraph 18.20).</p> <p>(There are also consequential changes to paragraph 18.8 relating to amendment 24 below.)</p>
Section 19 <i>Business Combinations and Goodwill</i>	<p>22 Replacement of the undefined term 'date of exchange' with 'date of acquisition' (see paragraph 19.11).</p> <p>23 Clarification of the measurement requirements for employee benefit arrangements and deferred tax when allocating the cost of a business combination (see paragraph 19.14).</p> <p>24 Guidance on the calculation of non-controlling interest referred to in paragraph 9.13(d)(i) (see paragraph 19.14).</p> <p>25 Addition of an 'undue cost or effort' exemption to the requirement to recognise intangible assets separately in a business combination (see paragraph 19.15).</p> <p>26 Modification to require that if an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of goodwill, the useful life should not exceed 10 years, rather than be fixed at 10 years, and should be disclosed (see paragraph 19.23 and 19.26).</p>

continued..

...continued

Section 20 <i>Leases</i>	27 Inclusion of leases with an interest rate variation clause linked to market interest rates within the scope of Section 20, rather than Section 12 (see paragraph 20.1(e)). 28 Clarification that not all outsourcing arrangements, telecommunication contracts that provide rights to capacity and take-or-pay contracts are, in substance, leases (see paragraph 20.3).
Section 22 <i>Liabilities and Equity</i>	29 Additional guidance on classifying financial instruments as equity or liability (see paragraph 22.3A). 30 Exemption from the initial measurement requirements in paragraph 22.8 for equity instruments issued as part of a business combination, including business combinations of entities or businesses under common control (see paragraph 22.8). 31 Incorporation of the conclusions of IFRIC 19 <i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i> to provide guidance on debt for equity swaps when the financial liability is renegotiated and the debtor extinguishes the liability by issuing equity instruments (see paragraphs 22.8 and 22.15A-22.15C). 32 Incorporation of <i>Tax effect of distributions to holders of equity instruments</i> (IAS 32) from <i>Annual Improvements 2009-2011 Cycle</i> , issued in May 2012, which clarifies that income tax relating to distributions to holders of equity instruments (owners) and to transaction costs of an equity transaction should be accounted for in accordance with Section 29 (see paragraphs 22.9 and 22.17). 33 Amendment to require that the liability component of a compound financial instrument is accounted for in the same way as a similar standalone financial liability (see paragraph 22.15). 34 Additional guidance on accounting for the settlement of the dividend payable for a distribution of non-cash assets (see paragraph 22.18). 35 Exemption from the requirements in paragraph 22.18 for distributions of non-cash assets ultimately controlled by the same parties before and after the distribution (see paragraph 22.18A).

continued..

..continued

<p>Section 26 <i>Share-based Payment</i></p>	<p>36 Alignment of the scope and the definitions with IFRS 2 <i>Share-based Payment</i> to clarify that share-based payment (SBP) transactions involving equity instruments of other group entities are in the scope of Section 26 (see paragraphs 26.1–26.1A and related revisions to definitions in the glossary).</p> <p>37 Clarification that Section 26 applies to all SBP transactions in which the identifiable consideration appears less than the fair value of the equity instruments granted or the liability incurred and not only when such SBP transactions are required by law (see paragraphs 26.1B and 26.17).</p> <p>38 Clarification of the accounting treatment for vesting conditions (see paragraph 26.9 and three new definitions in the glossary).</p> <p>39 Clarification that the requirements for modifications to grants of equity instruments apply to all SBP transactions measured by reference to the fair value of equity instruments granted, not just SBP transactions made to employees, and also that modifications may or may not be beneficial to the counterparty (see paragraph 26.12).</p> <p>40 Clarification that the simplification provided for group plans is for the measurement of the SBP expense only and does not provide relief from its recognition (see paragraph 26.16).</p>
<p>Section 27 <i>Impairment of Assets</i></p>	<p>41 Clarification that Section 27 does not apply to assets arising from construction contracts (see paragraphs 27.1(f)).</p>
<p>Section 28 <i>Employee Benefits</i></p>	<p>42 Clarification that only some of the accounting requirements in paragraph 28.23 are relevant to other long-term employee benefits (see paragraph 28.30).</p> <p>43 Removal of the requirement to disclose the accounting policy for termination benefits (see paragraph 28.43).</p>
<p>Section 29 <i>Income Tax</i></p>	<p>44 Alignment of the main principles of Section 29 with IAS 12 <i>Income Taxes</i> for the recognition and measurement of deferred tax, modified to be consistent with the other requirements in the <i>IFRS for SMEs</i> (covers all amendments to Section 29 and also adds/amends related definitions in the glossary).</p> <p>45 Addition of an 'undue cost or effort' exemption to the requirement to offset income tax assets and liabilities (see paragraph 29.29).</p>

continued..

..continued

Section 30 <i>Foreign Currency Translation</i>	46	Clarification that financial instruments that derive their value from the change in a specified foreign exchange rate are excluded from Section 30, but not financial instruments denominated in a foreign currency (see paragraph 30.1).
Section 33 <i>Related Party Disclosures</i>	47	Alignment of the definition of 'related party' with IAS 24 <i>Related Party Disclosures (2009)</i> (see paragraph 33.2 and the definition in the glossary).
Section 34 <i>Specialised Activities</i>	48	Relief from the requirement to disclose comparative information for the reconciliation of changes in the carrying amount of biological assets (see paragraph 34.7(c)).
	49	Clarification of the accounting requirements for extractive activities (see paragraphs 34.11–34.11A).
Section 35 <i>Transition to the IFRS for SMEs</i>	50	Incorporation of <i>Repeated application of IFRS 1 (IFRS 1)</i> from <i>Annual Improvements 2009–2011 Cycle</i> , issued in May 2012, which permits Section 35 to be used more than once (see paragraphs 35.2 and 35.12A).
	51	Incorporation of the change under IFRS 1 (2012 amendment) <i>Government Loans</i> but to require an exception to the retrospective application of the <i>IFRS for SMEs</i> for government loans that exist at the date of transition to the <i>IFRS for SMEs</i> (see paragraph 35.9(f)).
	52	Incorporation of <i>Revaluation basis as deemed cost (IFRS 1)</i> from <i>Improvements to IFRSs</i> , issued in May 2010, which permits first-time adopters to use an event-driven fair value measurement as 'deemed cost' (see paragraph 35.10(da)).
	53	Incorporation of <i>Use of deemed cost for operations subject to rate regulation (IFRS 1)</i> from <i>Improvements to IFRSs</i> , issued in May 2010, which allows an entity to use the previous GAAP carrying amount of items of property, plant and equipment, or intangible assets used in operations subject to rate regulations (see paragraph 35.10(m)).
	54	Incorporation of the change under IFRS 1 (2010 amendment) <i>Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-time Adopters</i> to provide guidance for entities emerging from severe hyperinflation and that are applying the <i>IFRS for SMEs</i> for the first time (see paragraph 35.10(n) and two new definitions in the glossary).
	55	Simplification of the wording used in the exemption from restatement of financial information on first-time adoption (see paragraph 35.11).

continued..

...continued

Glossary (amended definitions)	56 In addition to consequential amendments to glossary definitions as a result of the proposed amendments above the following existing definitions have been proposed for amendment: (a) 'financial liability'—incorporation of IAS 32 (2009 amendment) <i>Classification of Rights Issues</i> ; (b) 'separate financial statements'—definition rewritten to make it easier to understand; and (c) 'substantively enacted'—definition rewritten to make it easier to understand.
Glossary (new definitions)	57 In addition to new definitions being added to the glossary as a result of the proposed amendments above, the following new definitions have been proposed: (a) active market; (b) close members of the family of a person; (c) foreign operation; (d) minimum lease payments; and (e) transaction costs.

Anhang B: Fragebogen des RFI/2012/06 – Teil A¹⁰⁰⁰

Ref	Question
S1	<p>Use by publicly traded entities (Section 1)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> currently prohibits an entity whose debt or equity instruments are traded in a public market from using the <i>IFRS for SMEs</i> (paragraph 1.3(a)). The IASB concluded that all entities that choose to enter a public securities market become publicly accountable and, therefore, should use full IFRSs.</p> <p>Some interested parties believe that governments and regulatory authorities in each individual jurisdiction should decide whether some publicly traded entities should be eligible to use the <i>IFRS for SMEs</i> on the basis of their assessment of the public interest, the needs of investors in their jurisdiction and the capabilities of those publicly traded companies to implement full IFRSs.</p> <p>Are the scope requirements of the <i>IFRS for SMEs</i> currently too restrictive for publicly traded entities?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to prohibit an entity whose debt or equity instruments trade in a public market from using the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(b) Yes—revise the scope of the <i>IFRS for SMEs</i> to permit each jurisdiction to decide whether entities whose debt or equity instruments are traded in a public market should be permitted or required to use the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

¹⁰⁰⁰ RFI, S. 13-33.

...continued	
Ref	Question
S2	<p>Use by financial institutions (Section 1)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> currently prohibits financial institutions and other entities that hold assets for a broad group of outsiders as one of their primary businesses from using the <i>IFRS for SMEs</i> (paragraph 1.3(b)). The IASB concluded that standing ready to take and hold funds from a broad group of outsiders makes those entities publicly accountable and, therefore, they should use full IFRSs. In every jurisdiction financial institutions are subject to regulation.</p> <p>In some jurisdictions, financial institutions such as credit unions and micro banks are very small. Some believe that governments and regulatory authorities in each individual jurisdiction should decide whether some financial institutions should be eligible to use the <i>IFRS for SMEs</i> on the basis of their assessment of the public interest, the needs of investors in their jurisdiction and the capabilities of those financial institutions to implement full IFRSs.</p> <p>Are the scope requirements of the <i>IFRS for SMEs</i> currently too restrictive for financial institutions and similar entities?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to prohibit all financial institutions and other entities that hold assets for a broad group of outsiders as one of their primary businesses from using the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(b) Yes—revise the scope of the <i>IFRS for SMEs</i> to permit each jurisdiction to decide whether any financial institutions and other entities that hold assets for a broad group of outsiders as one of their primary businesses should be permitted or required to use the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
S3	<p>Clarification of use by not-for-profit entities (Section 1)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> is silent on whether not-for-profit (NFP) entities (eg charities) are eligible to use the <i>IFRS for SMEs</i>. Some interested parties have asked whether soliciting and accepting contributions would automatically make an NFP entity publicly accountable. The <i>IFRS for SMEs</i> specifically identifies only two types of entities that have public accountability and, therefore, are not eligible to use the <i>IFRS for SMEs</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • those that have issued debt or equity securities in public capital markets; and • those that hold assets for a broad group of outsiders as one of their primary businesses. <p>Should the <i>IFRS for SMEs</i> be revised to clarify whether an NFP entity is eligible to use it?</p> <p>(a) Yes—clarify that soliciting and accepting contributions does not automatically make an NFP entity publicly accountable. An NFP entity can use the <i>IFRS for SMEs</i> if it otherwise qualifies under Section 1.</p> <p>(b) Yes—clarify that soliciting and accepting contributions will automatically make an NFP entity publicly accountable. As a consequence, an NFP entity cannot use the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(c) No—do not revise the <i>IFRS for SMEs</i> for this issue.</p> <p>(d) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b), (c) or (d).</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
S4	<p>Consideration of recent changes to the consolidation guidance in full IFRSs (Section 9)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> establishes control as the basis for determining which entities are consolidated in the consolidated financial statements. This is consistent with the current approach in full IFRSs.</p> <p>Recently, full IFRSs on this topic have been updated by IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>, which replaced IAS 27 <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> (2008). IFRS 10 includes additional guidance on applying the control principle in a number of situations, with the intention of avoiding divergence in practice. The guidance will generally affect borderline cases where it is difficult to establish if an entity has control (ie, most straightforward parent-subsiary relationships will not be affected). Additional guidance is provided in IFRS 10 for:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agency relationships, where one entity legally appoints another to act on its behalf. This guidance is particularly relevant to investment managers that make decisions on behalf of investors. Fund managers and entities that hold assets for a broad group of outsiders as a primary business are generally outside the scope of the <i>IFRS for SMEs</i>. • control with less than a majority of the voting rights, sometimes called 'de facto control' (this principle is already addressed in paragraph 9.5 of the <i>IFRS for SMEs</i> but in less detail than in IFRS 10). • assessing control where potential voting rights exist, such as options, rights or conversion features that, if exercised, give the holder additional voting rights (this principle is already addressed in paragraph 9.6 of the <i>IFRS for SMEs</i> but in less detail than in IFRS 10). <p>The changes above will generally mean that more judgement needs to be applied in borderline cases and where more complex relationships exist.</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
	<p>Should the changes outlined above be considered, but modified as appropriate to reflect the needs of users of SME financial statements and cost-benefit considerations?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to use the current definition of control and the guidance on its application in Section 9. They are appropriate for SMEs, and SMEs have been able to implement the definition and guidance without problems.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> to reflect the main changes from IFRS 10 outlined above (modified as appropriate for SMEs).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
S5	<p>Use of recognition and measurement provisions in full IFRSs for financial instruments (Section 11)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> currently permits entities to choose to apply either (paragraph 11.2):</p> <ul style="list-style-type: none"> • the provisions of both Sections 11 and 12 in full; or • the recognition and measurement provisions of IAS 39 <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i> and the disclosure requirements of Sections 11 and 12. <p>In paragraph BC106 of the Basis for Conclusions issued with the <i>IFRS for SMEs</i>, the IASB lists its reasons for providing SMEs with the option to use IAS 39. This is the only time that the <i>IFRS for SMEs</i> specifically permits the use of full IFRSs. One of the main reasons for this option is that the IASB concluded that SMEs should be permitted to have the same accounting policy options as in IAS 39, pending completion of its comprehensive financial instruments project to replace IAS 39. That decision is explained in more detail in paragraph BC106.</p> <p>IAS 39 will be replaced by IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>. Any amendments to the <i>IFRS for SMEs</i> from this comprehensive review would most probably be effective at a similar time to the effective date of IFRS 9. The <i>IFRS for SMEs</i> refers specifically to IAS 39. SMEs are not permitted to apply IFRS 9.</p>
continued...	

...continued	
Ref	Question
	<p>How should the current option to use IAS 39 in the <i>IFRS for SMEs</i> be updated once IFRS 9 has become effective?</p> <p>(a) There should be no option to use the recognition and measurement provisions in either IAS 39 or IFRS 9. All SMEs must follow the financial instrument requirements in Sections 11 and 12 in full.</p> <p>(b) Allow entities the option of following the recognition and measurement provisions of IFRS 9 (with the disclosure requirements of Sections 11 and 12).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: the purpose of this question is to assess your overall view on whether the fallback to full IFRSs in Sections 11 and 12 should be removed completely, should continue to refer to an IFRS that has been superseded, or should be updated to refer to a current IFRS. It does not ask respondents to consider whether any of the recognition and measurement principles of IFRS 9 should result in amendments of the <i>IFRS for SMEs</i> at this stage, because the IASB has several current agenda projects that are expected to result in changes to IFRS 9 (see paragraph 13 of the Introduction to this Request for Information).</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S6	<p data-bbox="325 315 1374 394">Guidance on fair value measurement for financial and non-financial items (Section 11 and other sections)</p> <p data-bbox="325 412 1374 880">Paragraphs 11.27–11.32 of the <i>IFRS for SMEs</i> contain guidance on fair value measurement. Those paragraphs are written within the context of financial instruments. However, several other sections of the <i>IFRS for SMEs</i> make reference to them, for example, fair value model for associates and jointly controlled entities (Sections 14 and 15), investment property (Section 16) and fair value of pension plan assets (Section 28). In addition, several other sections refer to fair value although they do not specifically refer to the guidance in Section 11. There is some other guidance about fair value elsewhere in the <i>IFRS for SMEs</i>, for example, guidance on fair value less costs to sell in paragraph 27.14.</p> <p data-bbox="325 898 1374 1021">Recently the guidance on fair value in full IFRSs has been consolidated and comprehensively updated by IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>. Some of the main changes are:</p> <ul data-bbox="325 1039 1374 1496" style="list-style-type: none"><li data-bbox="325 1039 1374 1128">• an emphasis that fair value is a market-based measurement (not an entity-specific measurement);<li data-bbox="325 1146 1374 1352">• an amendment to the definition of fair value to focus on an exit price (fair value is defined in IFRS 13 as “the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date”); and<li data-bbox="325 1370 1374 1496">• more specific guidance on determining fair value, including assessing the highest and best use of non-financial assets and identifying the principal market. <p data-bbox="325 1514 1374 1603">The guidance on fair value in Section 11 is based on the guidance on fair value in IAS 39. The IAS 39 guidance on fair value has been replaced by IFRS 13.</p> <p data-bbox="325 1621 1374 1951">In straightforward cases, applying the IFRS 13 guidance on fair value would have no impact on the way fair value measurements are made under the <i>IFRS for SMEs</i>. However, if the new guidance was to be incorporated into the <i>IFRS for SMEs</i>, SMEs would need to re-evaluate their methods for determining fair value amounts to confirm that this is the case (particularly for non-financial assets) and use greater judgement in assessing what data market participants would use when pricing an asset or liability.</p>

continued...

...continued	
Ref	Question
	<p>Should the fair value guidance in Section 11 be expanded to reflect the principles in IFRS 13, modified as appropriate to reflect the needs of users of SME financial statements and the specific circumstances of SMEs (for example, it would take into account their often more limited access to markets, valuation expertise, and other cost-benefit considerations)?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. The guidance for fair value measurement in paragraphs 11.27–11.32 is sufficient for financial and non-financial items.</p> <p>(b) Yes—the guidance for fair value measurement in Section 11 is not sufficient. Revise the <i>IFRS for SMEs</i> to incorporate those aspects of the fair value guidance in IFRS 13 that are important for SMEs, modified as appropriate for SMEs (including the appropriate disclosures).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: an alternative is to create a separate section in the <i>IFRS for SMEs</i> to deal with guidance on fair value that would be applicable to the entire <i>IFRS for SMEs</i>, rather than leaving such guidance in Section 11. This is covered in the following question (question S7).</p>
S7	<p>Positioning of fair value guidance in the Standard (Section 11)</p> <p>As noted in question S6, several sections of the <i>IFRS for SMEs</i> (covering both financial and non-financial items) make reference to the fair value guidance in Section 11.</p> <p>Should the guidance be moved into a separate section? The benefit would be to make clear that the guidance is applicable to all references to fair value in the <i>IFRS for SMEs</i>, not just to financial instruments.</p> <p>(a) No—do not move the guidance. It is sufficient to have the fair value measurement guidance in Section 11.</p> <p>(b) Yes—move the guidance from Section 11 into a separate section on fair value measurement.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: please answer this question regardless of your answer to question S6.</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S8	<p data-bbox="331 320 1378 398">Consideration of recent changes to accounting for joint ventures in full IFRSs (Section 15)</p> <p data-bbox="331 421 1378 891">Recently, the requirements for joint ventures in full IFRSs have been updated by the issue of IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>, which replaced IAS 31 <i>Interests in Joint Ventures</i>. A key change resulting from IFRS 11 is to classify and account for a joint arrangement on the basis of the parties' rights and obligations under the arrangement. Previously under IAS 31, the structure of the arrangement was the main determinant of the accounting (ie establishment of a corporation, partnership or other entity was required to account for the arrangement as a jointly-controlled entity). In line with this, IFRS 11 changes the definitions and terminology and classifies arrangements as either joint operations or joint ventures.</p> <p data-bbox="331 913 1378 1339">Section 15 is based on IAS 31 except that Section 15 (like IFRS 11) does not permit proportionate consolidation for joint ventures, which had been permitted by IAS 31. Like IAS 31, Section 15 classifies arrangements as jointly controlled operations, jointly controlled assets or jointly controlled entities. If the changes under IFRS 11 described above were adopted in Section 15, in most cases, jointly controlled assets and jointly controlled operations would become joint operations, and jointly controlled entities would become joint ventures. Consequently, there would be no change to the way they are accounted for under Section 15.</p> <p data-bbox="331 1361 1378 1529">However, it is possible that, as a result of the changes, an investment that previously met the definition of a jointly controlled entity would become a joint operation. This is because the existence of a separate legal vehicle is no longer the main factor in classification.</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
	<p>Should the changes above to joint venture accounting in full IFRSs be reflected in the <i>IFRS for SMEs</i>, modified as appropriate to reflect the needs of users of SME financial statements and cost-benefit considerations?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to classify arrangements as jointly controlled assets, jointly controlled operations and jointly controlled entities (this terminology and classification is based on IAS 31 <i>Interests in Joint Ventures</i>). The existing Section 15 is appropriate for SMEs, and SMEs have been able to implement it without problems.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> so that arrangements are classified as joint ventures or joint operations on the basis of the parties' rights and obligations under the arrangement (terminology and classification based on IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>, modified as appropriate for SMEs).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: this would not change the accounting options available for jointly-controlled entities meeting the criteria to be joint ventures (ie cost model, equity method and fair value model).</p>
	<i>continued...</i>

...continued	
Ref	Question
S9	<p>Revaluation of property, plant and equipment (Section 17)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> currently prohibits the revaluation of property, plant and equipment (PPE). Instead, all items of PPE must be measured at cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (cost-depreciation-impairment model—paragraph 17.15). Revaluation of PPE was one of the complex accounting policy options in full IFRSs that the IASB eliminated in the interest of comparability and simplification of the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>In full IFRSs, IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i> allows entities to choose a revaluation model, rather than the cost-depreciation-impairment model, for entire classes of PPE. In accordance with the revaluation model in IAS 16, after recognition as an asset, an item of PPE whose fair value can be measured reliably is carried at a revalued amount—its fair value at the date of the revaluation less any subsequent accumulated depreciation and subsequent accumulated impairment losses. Revaluation increases are recognised in other comprehensive income and are accumulated in equity under the heading of ‘revaluation surplus’ (unless an increase reverses a previous revaluation decrease recognised in profit or loss for the same asset). Revaluation decreases that are in excess of prior increases are recognised in profit or loss. Revaluations must be made with sufficient regularity to ensure that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the end of the reporting period.</p> <p>Should an option to use the revaluation model for PPE be added to the <i>IFRS for SMEs</i>?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to require the cost-depreciation-impairment model with no option to revalue items of PPE.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> to permit an entity to choose, for each major class of PPE, whether to apply the cost-depreciation-impairment model or the revaluation model (the approach in IAS 16).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S10	<p>Capitalisation of development costs (Section 18)</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> currently requires that all research and development costs be charged to expense when incurred unless they form part of the cost of another asset that meets the recognition criteria in the <i>IFRS for SMEs</i> (paragraph 18.14). The IASB reached that decision because many preparers and auditors of SME financial statements said that SMEs do not have the resources to assess whether a project is commercially viable on an ongoing basis. Bank lending officers told the IASB that information about capitalised development costs is of little benefit to them, and that they disregard those costs in making lending decisions.</p> <p>In full IFRSs, IAS 38 <i>Intangible Assets</i> requires that all research and some development costs must be charged to expense, but development costs incurred after the entity is able to demonstrate that the development has produced an asset with future economic benefits should be capitalised. IAS 38.57 lists certain criteria that must be met for this to be the case.</p> <p>IAS 38.57 states “An intangible asset arising from development (or from the development phase of an internal project) shall be recognised if, and only if, an entity can demonstrate all of the following:</p> <ul style="list-style-type: none">• the technical feasibility of completing the intangible asset so that it will be available for use or sale.• its intention to complete the intangible asset and use or sell it.• its ability to use or sell the intangible asset.• how the intangible asset will generate probable future economic benefits. Among other things, the entity can demonstrate the existence of a market for the output of the intangible asset or the intangible asset itself or, if it is to be used internally, the usefulness of the intangible asset.• the availability of adequate technical, financial and other resources to complete the development and to use or sell the intangible asset.• its ability to measure reliably the expenditure attributable to the intangible asset during its development.”
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
	<p>Should the IFRS for SMEs be changed to require capitalisation of development costs meeting criteria for capitalisation (on the basis of on the criteria in IAS 38)?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to charge all development costs to expense.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> to require capitalisation of development costs meeting the criteria for capitalisation (the approach in IAS 38).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
S11	<p>Amortisation period for goodwill and other intangible assets (Section 18)</p> <p>Paragraph 18.21 requires an entity to amortise an intangible asset on a systematic basis over its useful life. This requirement applies to goodwill as well as to other intangible assets (see paragraph 19.23(a)). Paragraph 18.20 states “If an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of an intangible asset, the life shall be presumed to be ten years.” Some interested parties have said that, in some cases, although the management of the entity is unable to estimate the useful life reliably, management’s judgement is that the useful life is considerably shorter than ten years.</p> <p>Should paragraph 18.20 be modified to state: “If an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of an intangible asset, the life shall be presumed to be ten years unless a shorter period can be justified”?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Retain the presumption of ten years if an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of an intangible asset (including goodwill).</p> <p>(b) Yes—modify paragraph 18.20 to establish a presumption of ten years that can be overridden if a shorter period can be justified.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S12	<p data-bbox="327 320 1356 398">Consideration of changes to accounting for business combinations in full IFRSs (Section 19)</p> <p data-bbox="327 416 1372 539">The <i>IFRS for SMEs</i> accounts for all business combinations by applying the purchase method. This is similar to the 'acquisition method' approach currently applied in full IFRSs.</p> <p data-bbox="327 568 1372 819">Section 19 of the <i>IFRS for SMEs</i> is generally based on the 2004 version of IFRS 3 <i>Business Combinations</i>. IFRS 3 was revised in 2008, which was near the time of the release of the <i>IFRS for SMEs</i>. IFRS 3 (2008) addressed deficiencies in the previous version of IFRS 3 without changing the basic accounting; it also promoted international convergence of accounting standards.</p> <p data-bbox="327 851 1372 929">The main changes introduced by IFRS 3 (2008) that could be considered for incorporation in the <i>IFRS for SMEs</i> are:</p> <ul data-bbox="327 958 1372 1552" style="list-style-type: none"><li data-bbox="338 958 1361 1205">• A focus on what is given as consideration to the seller, rather than what is spent in order to acquire the entity. As a consequence, acquisition-related costs are recognised as an expense rather than treated as part of the business combination (for example, advisory, valuation and other professional and administrative fees).<li data-bbox="338 1234 1350 1397">• Contingent consideration is recognised at fair value (without regard to probability) and then subsequently accounted for as a financial instrument instead of as an adjustment to the cost of the business combination.<li data-bbox="338 1426 1370 1552">• Determining goodwill requires remeasurement to fair value of any existing interest in the acquired company and measurement of any non-controlling interest in the acquired company.

continued...

...continued	
Ref	Question
	<p>Should Section 19 be amended to incorporate the above changes, modified as appropriate to reflect the needs of users of SME financial statements and cost-benefit considerations?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. The current approach in Section 19 (based on IFRS 3 (2004)) is suitable for SMEs, and SMEs have been able to implement it without problems.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> to incorporate the main changes introduced by IFRS 3 (2008), as outlined above and modified as appropriate for SMEs.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
S13	<p>Presentation of share subscriptions receivable (Section 22)</p> <p>Paragraph 22.7(a) requires that subscriptions receivable, and similar receivables that arise when equity instruments are issued before the entity receives the cash for those instruments, must be offset against equity in the statement of financial position, not presented as an asset.</p> <p>Some interested parties have told the IASB that their national laws regard the equity as having been issued and require the presentation of the related receivable as an asset.</p> <p>Should paragraph 22.7(a) be amended either to permit or require the presentation of the receivable as an asset?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to present the subscription receivable as an offset to equity.</p> <p>(b) Yes—change paragraph 22.7(a) to require that the subscription receivable is presented as an asset.</p> <p>(c) Yes—add an additional option to paragraph 22.7(a) to permit the subscription receivable to be presented as an asset, ie the entity would have a choice whether to present it as an asset or as an offset to equity.</p> <p>(d) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b), (c) or (d).</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S14	<p data-bbox="331 320 1342 353">Capitalisation of borrowing costs on qualifying assets (Section 25)</p> <p data-bbox="331 387 1374 633">The <i>IFRS for SMEs</i> currently requires all borrowing costs to be recognised as an expense when incurred (paragraph 25.2). The IASB decided not to require capitalisation of any borrowing costs for cost-benefit reasons, particularly because of the complexity of identifying qualifying assets and calculating the amount of borrowing costs eligible for capitalisation.</p> <p data-bbox="331 667 1369 913">IAS 23 <i>Borrowing Costs</i> requires that borrowing costs that are directly attributable to the acquisition, construction or production of a qualifying asset (ie an asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for use or sale) must be capitalised as part of the cost of that asset, and all other borrowing costs must be recognised as an expense when incurred.</p> <p data-bbox="331 936 1362 1137">Should Section 25 of the <i>IFRS for SMEs</i> be changed so that SMEs are required to capitalise borrowing costs that are directly attributable to the acquisition, construction or production of a qualifying asset, with all other borrowing costs recognised as an expense when incurred?</p> <p data-bbox="331 1171 1362 1283">(a) No—do not change the current requirements. Continue to require all borrowing costs to be recognised as an expense when incurred.</p> <p data-bbox="331 1317 1374 1485">(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> to require capitalisation of borrowing costs that are directly attributable to the acquisition, construction or production of a qualifying asset (the approach in IAS 23).</p> <p data-bbox="331 1518 743 1552">(c) Other—please explain.</p> <p data-bbox="331 1585 1267 1619">Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
	<i>continued...</i>

...continued	
Ref	Question
S15	<p>Presentation of actuarial gains or losses (Section 28)</p> <p>In accordance with the <i>IFRS for SMEs</i>, an entity is required to recognise all actuarial gains and losses in the period in which they occur, either in profit or loss or in other comprehensive income as an accounting policy election (paragraph 28.24).</p> <p>Recently, the requirements in full IFRSs have been updated by the issue of IAS 19 <i>Employee Benefits</i> (revised 2011). A key change as a result of the 2011 revisions to IAS 19 is that all actuarial gains and losses must be recognised in other comprehensive income in the period in which they arise. Previously, under full IFRSs, actuarial gains and losses could be recognised either in other comprehensive income or in profit or loss as an accounting policy election (and under the latter option there were a number of permitted methods for the timing of the recognition in profit or loss).</p> <p>Section 28 is based on IAS 19 before the 2011 revisions, modified as appropriate to reflect the needs of users of SME financial statements and cost-benefit considerations. Removing the option for SMEs to recognise actuarial gains and losses in profit or loss would improve comparability between SMEs without adding any complexity.</p> <p>Should the option to recognise actuarial gains and losses in profit or loss be removed from paragraph 28.24?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Continue to allow an entity to recognise actuarial gains and losses either in profit or loss or in other comprehensive income as an accounting policy election.</p> <p>(b) Yes—revise the <i>IFRS for SMEs</i> so that an entity is required to recognise all actuarial gains and losses in other comprehensive income (ie removal of profit or loss option in paragraph 28.24).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: IAS 19 (revised 2011) made a number of other changes to full IFRSs. However, because Section 28 was simplified from the previous version of IAS 19 to reflect the needs of users of SME financial statements and cost-benefit considerations, the changes made to full IFRSs do not directly relate to the requirements in Section 28.</p>
<i>continued...</i>	

...continued

Ref	Question
S16	<p data-bbox="327 315 1299 353">Approach for accounting for deferred income taxes (Section 29)</p> <p data-bbox="327 371 1372 539">Section 29 of the <i>IFRS for SMEs</i> currently requires that deferred income taxes must be recognised using the temporary difference method. This is also the fundamental approach required by full IFRSs (IAS 12 <i>Income Taxes</i>).</p> <p data-bbox="327 566 1372 1160">Some hold the view that SMEs should recognise deferred income taxes and that the temporary difference method is appropriate. Others hold the view that while SMEs should recognise deferred income taxes, the temporary difference method (which bases deferred taxes on differences between the tax basis of an asset or liability and its carrying amount) is too complex for SMEs. They propose replacing the temporary difference method with the timing difference method (which bases deferred taxes on differences between when an item of income or expense is recognised for tax purposes and when it is recognised in profit or loss). Others hold the view that SMEs should recognise deferred taxes only for timing differences that are expected to reverse in the near future (sometimes called the 'liability method'). And still others hold the view that SMEs should not recognise any deferred taxes at all (sometimes called the 'taxes payable method').</p> <p data-bbox="327 1178 1369 1256">Should SMEs recognise deferred income taxes and, if so, how should they be recognised?</p> <ul data-bbox="327 1279 1331 1839" style="list-style-type: none"><li data-bbox="327 1279 1331 1402">(a) Yes—SMEs should recognise deferred income taxes using the temporary difference method (the approach currently used in both the <i>IFRS for SMEs</i> and full IFRSs).<li data-bbox="327 1429 1302 1507">(b) Yes—SMEs should recognise deferred income taxes using the timing difference method.<li data-bbox="327 1534 1302 1612">(c) Yes—SMEs should recognise deferred income taxes using the liability method.<li data-bbox="327 1639 1337 1762">(d) No—SMEs should not recognise deferred income taxes at all (ie they should use the taxes payable method), although some related disclosures should be required.<li data-bbox="327 1789 740 1839">(e) Other—please explain. <p data-bbox="327 1865 1369 1899">Please provide reasoning to support your choice of (a), (b), (c), (d) or (e).</p>

continued...

...continued

Ref	Question
S17	<p data-bbox="331 320 1378 398">Consideration of IAS 12 exemptions from recognising deferred taxes and other differences under IAS 12 (Section 29)</p> <p data-bbox="331 421 1362 544">In answering this question, please assume that SMEs will continue to recognise deferred income taxes using the temporary difference method (see discussion in question S16).</p> <p data-bbox="331 566 1378 869">Section 29 is based on the IASB's March 2009 exposure draft <i>Income Tax</i>. At the time the <i>IFRS for SMEs</i> was issued, that exposure draft was expected to amend IAS 12 <i>Income Taxes</i> by eliminating some exemptions from recognising deferred taxes and simplifying the accounting in other areas. The IASB eliminated the exemptions when developing Section 29 and made the other changes in the interest of simplifying the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p data-bbox="331 891 1378 1149">Some interested parties who are familiar with IAS 12 say that Section 29 does not noticeably simplify IAS 12 and that the removal of the IAS 12 exemptions results in more deferred tax calculations being required. Because the March 2009 exposure draft was not finalised, some question whether the differences between Section 29 and IAS 12 are now justified.</p> <p data-bbox="331 1171 1315 1272">Should Section 29 be revised to conform it to IAS 12, modified as appropriate to reflect the needs of the users of SME financial statements?</p> <p data-bbox="331 1305 1219 1518">(a) No—do not change the overall approach in Section 29. (b) Yes—revise Section 29 to conform it to the current IAS 12 (modified as appropriate for SMEs). (c) Other—please explain.</p> <p data-bbox="331 1541 1267 1574">Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

<i>...continued</i>	
Ref	Question
S18	<p>Rebuttable presumption that investment property at fair value is recovered through sale (Section 29)</p> <p>In answering this question, please also assume that SMEs will continue to recognise deferred income taxes using the temporary difference method (see discussion in question S16).</p> <p>In December 2010, the IASB amended IAS 12 to introduce a rebuttable presumption that the carrying amount of investment property measured at fair value will be recovered entirely through sale.</p> <p>The amendment to IAS 12 was issued because, without specific plans for the disposal of the investment property, it can be difficult and subjective to estimate how much of the carrying amount of the investment property will be recovered through cash flows from rental income and how much of it will be recovered through cash flows from selling the asset.</p> <p>Paragraph 29.20 currently states:</p> <p>“The measurement of deferred tax liabilities and deferred tax assets shall reflect the tax consequences that would follow from the manner in which the entity expects, at the reporting date, to recover or settle the carrying amount of the related assets and liabilities.”</p> <p>Should Section 29 be revised to incorporate a similar exemption from paragraph 29.20 for investment property at fair value?</p> <p>(a) No—do not change the current requirements. Do not add an exemption in paragraph 29.20 for investment property measured at fair value.</p> <p>(b) Yes—revise Section 29 to incorporate the exemption for investment property at fair value (the approach in IAS 12).</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p> <p>Note: please answer this question regardless of your answer to questions S16 and S17 above.</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
S19	<p>Inclusion of additional topics in the <i>IFRS for SMEs</i></p> <p>The IASB intended that the 35 sections in the <i>IFRS for SMEs</i> would cover the kinds of transactions, events and conditions that are typically encountered by most SMEs. The IASB also provided guidance on how an entity's management should exercise judgement in developing an accounting policy in cases where the <i>IFRS for SMEs</i> does not specifically address a topic (see paragraphs 10.4-10.6).</p> <p>Are there any topics that are not specifically addressed in the <i>IFRS for SMEs</i> that you think should be covered (ie where the general guidance in paragraphs 10.4-10.6 is not sufficient)?</p> <p>(a) No.</p> <p>(b) Yes (please state the topic and reasoning for your response).</p> <p>Note: this question is asking about topics that are not currently addressed by the <i>IFRS for SMEs</i>. It is not asking which areas of the <i>IFRS for SMEs</i> require additional guidance. If you think more guidance should be added for a topic already covered by the <i>IFRS for SMEs</i>, please provide your comments in response to question S20.</p>
S20	<p>Opportunity to add your own specific issues</p> <p>Are there any additional issues that you would like to bring to the IASB's attention on specific requirements in the sections of the <i>IFRS for SMEs</i>?</p> <p>(a) No.</p> <p>(b) Yes (please state your issues, identify the section(s) to which they relate, provide references to paragraphs in the <i>IFRS for SMEs</i> where applicable and provide separate reasoning for each issue given).</p>

Anhang C: Fragebogen des RFI/2012/06 – Teil B¹⁰⁰¹

Ref	Question
G1	<p>Consideration of minor improvements to full IFRSs</p> <p>The <i>IFRS for SMEs</i> was developed from full IFRSs but tailored for SMEs. As a result, the <i>IFRS for SMEs</i> uses identical wording to full IFRSs in many places.</p> <p>The IASB makes ongoing changes to full IFRSs as part of its Annual Improvements project as well as during other projects. Such amendments may clarify guidance and wording, modify definitions or make other relatively minor amendments to full IFRSs to address unintended consequences, conflicts or oversights. For more information, the IASB web pages on its Annual Improvements project can be accessed on the following link:</p> <p>http://go.ifrs.org/AI</p> <p>Some believe that because those changes are intended to improve requirements, they should naturally be incorporated in the <i>IFRS for SMEs</i> where they are relevant.</p> <p>Others note that each small change to the <i>IFRS for SMEs</i> would unnecessarily increase the reporting burden for SMEs because SMEs would have to assess whether each individual change will affect its current accounting policies. Those who hold that view concluded that, although the <i>IFRS for SMEs</i> was based on full IFRSs, it is now a separate Standard and does not need to reflect relatively minor changes in full IFRSs.</p>
<i>continued...</i>	

¹⁰⁰¹ RFI, S. 34-39.

...continued	
Ref	Question
	<p>How should the IASB deal with such minor improvements, where the <i>IFRS for SMEs</i> is based on old wording from full IFRSs?</p> <p>(a) Where changes are intended to improve requirements in full IFRSs and there are similar wordings and requirements in the <i>IFRS for SMEs</i>, they should be incorporated in the (three-yearly) omnibus exposure draft of changes to the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(b) Changes should only be made where there is a known problem for SMEs, ie there should be a rebuttable presumption that changes should not be incorporated in the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(c) The IASB should develop criteria for assessing how any such improvements should be incorporated (please give your suggestions for the criteria to be used).</p> <p>(d) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b), (c) or (d).</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
G2	<p>Further need for Q&As</p> <p>One of the key responsibilities of the SMEIG has been to consider implementation questions raised by users of the <i>IFRS for SMEs</i> and to develop proposed non-mandatory guidance in the form of questions and answers (Q&As). These Q&As are intended to help those who use the <i>IFRS for SMEs</i> to think about specific accounting questions.</p> <p>The SMEIG Q&A programme has been limited. Only seven final Q&A have been published. Three of those seven deal with eligibility to use the <i>IFRS for SMEs</i>. No additional Q&As are currently under development by the SMEIG.</p> <p>Some people are of the view that, while the Q&A programme was useful when the <i>IFRS for SMEs</i> was first issued so that implementation questions arising in the early years of application around the world could be dealt with, it is no longer needed. Any new issues that arise in the future can be addressed in other ways, for example through education material or by future three-yearly updates to the <i>IFRS for SMEs</i>. Many who hold this view think that an ongoing programme of issuing Q&As is inconsistent with the principle-based approach in the <i>IFRS for SMEs</i>, is burdensome because Q&As are perceived to add another set of rules on top of the <i>IFRS for SMEs</i>, and has the potential to create unnecessary conflict with full IFRSs if issues overlap with issues in full IFRSs.</p> <p>Others, however, believe that the volume of Q&As issued so far is not excessive and that the non-mandatory guidance is helpful, and not a burden, especially to smaller organisations and in smaller jurisdictions that have limited resources to assist their constituents in implementing the <i>IFRS for SMEs</i>. Furthermore, in general, the Q&As released so far provide guidance on considerations when applying judgement, rather than creating rules.</p> <p>Do you believe that the current, limited programme for developing Q&As should continue after this comprehensive review is completed?</p> <p>(a) Yes—the current Q&A programme should be continued.</p> <p>(b) No—the current Q&A programme has served its purpose and should not be continued.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
continued...	

...continued	
Ref	Question
G3	<p>Treatment of existing Q&As</p> <p>As noted in question G2, there are seven final Q&As for the <i>IFRS for SMEs</i>. This comprehensive review provides an opportunity for the guidance in those Q&As to be incorporated into the <i>IFRS for SMEs</i> and for the Q&As to be deleted.</p> <p>Non-mandatory guidance from the Q&As will become mandatory if it is included as requirements in the <i>IFRS for SMEs</i>. In addition, any guidance may need to be incorporated in the <i>IFRS for SMEs</i> in a reduced format or may even be omitted altogether (if the IASB deems that the guidance is no longer applicable after the Standard is updated or that the guidance is better suited for inclusion in training material). The IASB would also have to decide whether any parts of the guidance that are not incorporated into the <i>IFRS for SMEs</i> should be retained in some fashion, for example, as an addition to the Basis for Conclusions accompanying the <i>IFRS for SMEs</i> or as part of the training material on the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>An alternative approach would be to continue to retain the Q&As separately where they remain relevant to the updated <i>IFRS for SMEs</i>. Under this approach there would be no need to reduce the guidance in the Q&As, but the guidance may need to be updated because of changes to the <i>IFRS for SMEs</i> resulting from the comprehensive review.</p> <p>Should the Q&As be incorporated into the <i>IFRS for SMEs</i>?</p> <p>(a) Yes—the seven final Q&As should be incorporated as explained above, and deleted.</p> <p>(b) No—the seven final Q&As should be retained as guidance separate from the <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>(c) Other—please explain.</p> <p>Please provide reasoning to support your choice of (a), (b) or (c).</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
G4	<p>Training material</p> <p>The IFRS Foundation has developed comprehensive free-to-download self-study training material to support the implementation of the <i>IFRS for SMEs</i>. These are available on our website: http://go.ifrs.org/smetraining. In addition to your views on the questions we have raised about the <i>IFRS for SMEs</i>, we welcome any comments you may have about the training material, including any suggestions you may have on how we can improve it.</p> <p>Do you have any comments on the IFRS Foundation's <i>IFRS for SMEs</i> training material available on the link above?</p> <p>(a) No.</p> <p>(b) Yes (please provide your comments).</p>
G5	<p>Opportunity to add any further general issues</p> <p>Are there any additional issues you would like to bring to the IASB's attention relating to the <i>IFRS for SMEs</i>?</p> <p>(a) No.</p> <p>(b) Yes (please state your issues and provide separate reasoning for each issue given).</p>
<i>continued...</i>	

...continued	
Ref	Question
G6	<p>Use of IFRS for SMEs in your jurisdiction</p> <p>This question contains four sub-questions. The purpose of the questions is to give us some information about the use of the <i>IFRS for SMEs</i> in the jurisdictions of those responding to this Request for Information.</p> <p>1 What is your country/jurisdiction?</p> <p>2 Is the IFRS for SMEs currently used in your country/jurisdiction?</p> <p>(a) Yes, widely used by a majority of our SMEs.</p> <p>(b) Yes, used by some but not a majority of our SMEs.</p> <p>(c) No, not widely used by our SMEs.</p> <p>(d) Other (please explain).</p> <p>3 If the IFRS for SMEs is used in your country/jurisdiction, in your judgement what have been the principal benefits of the IFRS for SMEs?</p> <p>(Please give details of any benefits.)</p> <p>4 If the IFRS for SMEs is used in your country/jurisdiction, in your judgement what have been the principal practical problems in implementing the IFRS for SMEs?</p> <p>(Please give details of any problems.)</p>

Anhang D: Zusammenfassung

Der IFRS for SMEs ist ein Rechnungslegungsstandard der IFRS Foundation für kleine und mittlere Unternehmen. Der Standard stellt den Versuch dar, die Rechnungslegung nicht börsennotierter, kleinerer Unternehmen, international zu homogenisieren. Wie auch die full IFRS soll der IFRS for SMEs gemäß Verlautbarung des IASB in regelmäßigen Abständen überprüft und bei Bedarf überarbeitet werden. Die erste Überprüfung begann 2012 und wurde mit der Bitte um Einreichung von Informationen, dem RFI/2012/06, eingeleitet. Der Überarbeitungsbedarf sollte durch einen in zwei Abschnitte unterteilten Fragebogen, mit dem Umfang von insgesamt 26 Fragen, ermittelt werden. Dabei thematisiert der erste Teil spezifische Fragen zum IFRS for SMEs und der zweite Teil allgemeine Sachverhalte. Die interessierte Öffentlichkeit wurde zur Beantwortung und Kommentierung eingeladen, wobei vorgegebene Antwortmöglichkeiten zu wählen oder neutral, in eigenen Worten, zu antworten war. Es wurden Stellungnahmen von verschiedenen Interessengruppen – wie zum Beispiel von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Interessenvertretern und Standardsettern – eingereicht. Die Stellungnahmen geben Aufschluss über die Meinungen der Autoren und erlauben es, Rückschlüsse über Tendenzen bezüglich Zustimmung oder Ablehnung der Vorschläge des IASB innerhalb der Interessengruppen zu ziehen.

Diese Arbeit behandelt das Projekt der ersten Überprüfung des IFRS for SMEs, gibt den Projektlauf chronologisch wieder und beschreibt unter anderem die Rollen der Hauptakteure. Im Hauptteil der Arbeit werden die Rückmeldungen auf den RFI analysiert. Das erfolgt durch die qualitative und die quantitative Auswertung der Stellungnahmen nach Interessengruppen. Die Quantifizierung wird in jeder Zusammenfassung der analysierten Fragen grafisch veranschaulicht. Dabei werden Ergebnisse von Fragen die direkt um individuellen Input in Form von berücksichtigungswerten Sachverhalten bitten mit Hilfe zusätzlicher Grafiken erweitert.

Die Qualität der Stellungnahmen unterscheidet sich zwischen den Interessengruppen nur geringfügig. Jedoch sind einerseits Stellungnahmen vertreten die keinen eigenen Kommentar abgeben, andererseits werden Meinungen zum Teil sehr ausführlich dargelegt. Insgesamt werden die Fragen überwiegend zustimmend – entsprechend den Vorschlägen des IASB – beantwortet. Die Beteiligungsquoten schwanken zwischen den Interessengruppen quantitativ um bis zu 100%. Auch einstimmige Ergebnisse sind zu verzeichnen. Die Fragen ob börsennotierte Unternehmen zur Anwendung des IFRS for SMEs zugelassen werden sollen und wo Regelungen zum Fair Value im Standard

positioniert werden sollen polarisieren mit nur 2,5% Unterschied am stärksten. Erstere wird am häufigsten abgelehnt, letztere findet den größten Zuspruch.