

GRUNDLAGE FÜR SCHLUSSFOLGERUNGEN ZUM ENTWURF
**IFRS für kleine und mittelgroße
Unternehmen**

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten



Übersetzung in
Zusammenarbeit mit

Deloitte.



**International
Accounting Standards
Board®**

**Grundlage für Schlussfolgerungen zum
Entwurf**

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FÜR
KLEINE UND
MITTELGROSSE UNTERNEHMEN**

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (see separate booklet). Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2007 IASCF®

ISBN for this part: 978-3-927985-38-4

ISBN for complete publication (set of three parts): 978-3-927985-40-7

All rights reserved. Copies of the draft standard and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Committee Foundation.

The German translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication is published by Deloitte & Touche GmbH in Germany with the permission of the IASCF. The German translation is the copyright of the IASCF.



The IASB logo/"Hexagon Device", "IASC Foundation" "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC" are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication in English, French and Spanish may be obtained from:
IASC Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org**

**Grundlage für Schlussfolgerungen zum
Entwurf**

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FÜR
KLEINE UND
MITTELGROSSE UNTERNEHMEN**

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten

Die Grundlage für Schlussfolgerungen ergänzt den Entwurf des vorgeschlagenen *International Financial Reporting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen* (siehe separates Heft). Stellungnahmen zum Standardentwurf und seinen Begleitdokumenten müssen in Schriftform so eingereicht werden, dass sie bis zum **1. Oktober 2007** eingehen. Es wird darum gebeten, die Antworten auf elektronischem Wege über die Seite 'Open to Comment' ('zur Kommentierung freigegeben') auf der Website des IASB (www.iasb.org) einzureichen.

Alle Antworten werden öffentlich zugänglich gemacht, solange die antwortenden Parteien nicht um Vertraulichkeit bitten. Allerdings kommt der IASB dieser Bitte üblicherweise nur dann nach, wenn gute Gründe dafür bestehen, bspw. Vertraulichkeit in wirtschaftlichen Angelegenheiten.

Der IASB, die International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), die Autoren und die Verleger übernehmen keinerlei Haftung für Verluste, die Personen durch eine Handlung oder Unterlassung im Vertrauen auf den Inhalt dieser Veröffentlichung entstehen. Dieser Haftungsausschluss gilt für Verluste aus jedem Rechtsgrund, einschließlich Fahrlässigkeit.

Copyright © 2007 IASCF®

ISBN für diesen Teil: 978-3-927985-38-4

ISBN für die gesamte Veröffentlichung (Satz von drei Teilen): 978-3-927985-40-7

Alle Rechte vorbehalten. Kopien des Standardentwurfs und des Begleitmaterials können zum Zwecke der Erarbeitung von Stellungnahmen, die dem IASB eingereicht werden, angefertigt werden, unter der Voraussetzung, dass solche Kopien nur für den persönlichen oder unternehmensinternen Gebrauch sind, nicht verkauft oder anderweitig in Umlauf gebracht werden und jedes Exemplar das Copyright der IASCF anerkennt und die vollständige Adresse des IASB enthält. Ansonsten darf kein Teil dieser Veröffentlichung ohne vorherige schriftliche Genehmigung der International Accounting Standards Committee Foundation vollständig oder teilweise übersetzt, abgedruckt, vervielfältigt oder in anderer Weise verwendet werden, sei es durch elektronische, mechanische oder sonstige bereits bekannt oder erst in der Zukunft entwickelte Methoden. Dies beinhaltet auch das Fotokopieren und Aufzeichnen oder die Nutzung in jeglicher Art von Speicher- und Abfragesystemen.

Die deutsche Übersetzung des Entwurfs zur Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen und das Begleitmaterial, das in dieser Publikation enthalten ist, erscheint mit Einwilligung der IASCF durch Deloitte & Touche GmbH in Deutschland. Die deutsche Übersetzung unterliegt dem Urheberrecht der IASCF.



Das IASB-Logo/“Hexagon Device”, “IASCF Foundation” “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IASCF”, “IASCF”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards” und “SIC” sind eingetragene Markenzeichen der IASCF.

Weitere Exemplare dieser Veröffentlichung in Englisch, Französisch und Spanisch können bezogen werden von:

**IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org**

INHALTSVERZEICHNIS

	<i>Paragraph</i>
GRUNDLAGE FÜR SCHLUSSFOLGERUNGEN ZUM ENTWURF DES <i>INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FÜR KLEINE UND MITTELGROSSE UNTERNEHMEN</i>	
HINTERGRUND	GS1–GS14
Diskussionspapier (Juni 2004)	GS5–GS7
Fragebogen zu Ansatz und Bewertung und öffentliche Gesprächsrunden	GS8–GS11
Erörterungen durch den Board	GS12–GS14
WARUM GLOBALE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS FÜR KMU?	GS15–GS27
Soll der IASB Standards für KMU entwickeln?	GS17–GS22
Sollten Andere es tun?	GS18
Unterstützen nationale Standardsetzer eine Initiative des IASB?	GS19–GS20
Ein IFRS für KMU ist mit der Aufgabestellung des IASB vereinbar	GS21
Bestehende IFRS beinhalten einige Unterschiede für nicht börsennotierte Unternehmen	GS22
Unterschiedliche Adressenbedürfnisse und Kosten-Nutzen-Erwägungen	GS23–GS26
Anwendung eines IFRS für KMU bedeutet nicht, dass volle IFRS für KMU nicht sachgerecht sind	GS27
DIE ZIELSETZUNG DES VORGESCHLAGENEN <i>IFRS FÜR KMU</i>	GS28–GS32
Warum die Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses und die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Ergebnisses keine besondere Zielsetzung des vorgeschlagenen <i>IFRS für KMU</i> sind	GS28–GS30
Warum das Ziel des vorgeschlagenen <i>IFRS für KMU</i> nicht darin besteht, in der Geschäftsführung tätigen Eigentümern Informationen zu vermitteln, die sie befähigen, Entscheidungen zu treffen	GS31–GS32
DIE UNTERNEHMEN, FÜR DIE DER VORGESCHLAGENE <i>IFRS FÜR KMU</i> GEDACHT IST, UND JENE, FÜR DIE ER NICHT GEDACHT IST	GS33–GS52
Unternehmen, deren Wertpapiere auf einem öffentlichen Markt gehandelt werden, besitzen eine öffentliche Rechenschaftspflicht	GS35
Finanzinstitutionen besitzen eine öffentliche Rechenschaftspflicht	GS36
KMU, die eine wesentliche öffentliche Dienstleistung erbringen	GS37–GS38
KMU, die in ihrem Heimatland wirtschaftlich bedeutend sind	GS39–GS40
Genehmigung der Eigentümer, den vorgeschlagenen <i>IFRS für KMU</i> anzuwenden	GS41
KMU, die Tochterunternehmen, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture eines IFRS-Investors sind	GS42
Größenklassenmerkmale	GS43–GS44
Eignung des vorgeschlagenen <i>IFRS für KMU</i> für sehr kleine Unternehmen – die so genannten „Mikros“	GS45–GS50
Der vorgeschlagene <i>IFRS für KMU</i> ist nicht für kleine börsennotierte Unternehmen gedacht	GS51–GS52
„KLEINE UND MITTELGROSSE UNTERNEHMEN“	GS53–GS54
DIE ADRESSATEN VON KMU-ABSCHLÜSSEN, DIE UNTER ANWENDUNG DES VORGESCHLAGENEN <i>IFRS FÜR KMU</i> ERSTELLT WERDEN	GS55
DAS AUSMASS, IN DEM DER VORGESCHLAGENE <i>IFRS FÜR KMU</i> EIN EIGENSTÄNDIGES DOKUMENT SEIN SOLLTE	GS56
THEMENGEBIETE, DIE IN DEN IFRS ABGEDECKT SIND, ABER IN DEM ENTWURF DES <i>IFRS FÜR KMU</i> WEGGELASSEN WURDEN	GS57–GS65
Hochinflation	GS58
Anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente	GS59
Landwirtschaft	GS60
Zwischenberichterstattung	GS61
Bilanzierung von Finanzierungsleasingvereinbarungen beim Leasinggeber	GS62
Ergebnis je Aktie	GS63

Segmentberichterstattung	GS64
Versicherungen	GS65
WARUM DAS RAHMENKONZEPT UND DIE PRINZIPIEN UND VERPFLICHTEND ANZUWENDEnde LEITLINIEN IN DEN BESTEHENDEN IFRS EIN SACHGERECHTER AUSGANGSPUNKT ZUR ENTWICKLUNG DES VORGESCHLAGENEN IFRS FÜR KMU SIND	GS66-GS69
ANSATZ- UND BEWERTUNGSVEREINFACHUNGEN	GS70-GS93
Finanzinstrumente	GS71-GS78
Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts	GS79-GS80
Behandle sämtliche Forschungs- und Entwicklungskosten als Aufwand	GS81-GS82
Anschaffungskostenmethode für assoziierte Unternehmen und Joint Ventures	GS83
Ertragsteuern – „Zeitliche Differenzen plus“-Ansatz	GS84-GS85
Weniger beizulegende Zeitwerte in der Landwirtschaft	GS86
Leistungen an Arbeitnehmer – leistungsorientierte Pläne	GS87-GS90
Anteilsbasierte Vergütung	GS91
Leasingverhältnisse	GS92
Übergang auf den <i>IFRS für KMU</i>	GS93
ERWOGENE, ABER NICHT ÜBERNOMMENE VEREINFACHUNGEN	GS94-GS107
Keine Kapitalflussrechnung zu verlangen	GS95-GS96
Alle Leasingverhältnisse als Mietleasingverhältnisse behandeln	GS97
Alle Mitarbeiterversorgungspläne für als beitragsorientierte Pläne behandeln	GS98
Methode des erfüllten Vertrags bei langfristigen Verträgen	GS99
Weniger Rückstellungen	GS100
Nichtansatz anteilsbasierter Vergütungen	GS101
Nichtansatz latenter Steuern	GS102
Kostenmodell für alle landwirtschaftlichen Güter	GS103
Keine Konzernabschlüsse	GS104
Erfolgswirksame Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung und von Erhöhungen aus der Neubewertung	GS105-GS107
ALLE WAHLRECHTE AUS DEN IFRS SOLLTEN IM IFRS FÜR KMU ZUR VERFÜGUNG STEHEN. RECHTSKREISE KÖNNEN WAHLRECHTE STREICHEN	GS108-GS118
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	GS110
Sachanlagen	GS111
Immaterielle Vermögenswerte	GS112
Fremdkapitalkosten	GS113
Darstellung operativer Cashflows	GS114
Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand	GS115
Wahlweiser Rückgriff auf die vollen IFRS durch ein Unternehmen, das den <i>IFRS für KMU</i> anwendet	GS116-GS118
ANGABEVEREINFACHUNGEN	GS119-GS120
WARUM EIN EIGENSTÄNDIGER BAND AN STELLE ZUSÄTZLICHER ABSCHNITTE IN JEDEM IFRS	GS121-GS123
WARUM EIN AUFBAU NACH THEMENGEBIETEN	GS124
DIE ABSICHT DES BOARDS ZUR ÜBERARBEITUNG (AKTUALISIERUNG) DES IFRS FÜR KMU	GS125-GS127
ABWEICHENDE MEINUNG	AM1-AM6

Grundlage für Schlussfolgerungen zum Entwurf des *International Financial Reporting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen*

Diese Grundlage für Schlussfolgerungen wird dem Standardentwurf beigelegt, ist aber nicht Bestandteil desselben.

Hintergrund

- GS1 Im Übergangsbericht zum neu formierten International Accounting Standards Board (IASB) vom Dezember 2000 sagte der scheidende Board des International Accounting Standards Committee (IASC): „Es besteht Bedarf nach einer speziellen Fassung von International Accounting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen.“
- GS2 Kurz nach seiner Gründung 2001 begann der IASB mit einem Projekt zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards, die für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) geeignet sind. Der Board setzte eine Arbeitsgruppe mit Experten ein, die hinsichtlich der Themen, Alternativen und möglicher Lösungen beratend tätig sein sollten.
- GS3 Die Treuhänder der IASC-Stiftung, unter welcher der IASB arbeitet, schrieben in ihrem Jahresbericht 2002: „Die Treuhänder unterstützen auch die Anstrengungen des IASB, Sachverhalte, die besondere Bedeutung für Schwellenländer und für kleine und mittelgroße Unternehmen haben, zu untersuchen.“ Im Juli 2005 machten die Treuhänder diese Unterstützung durch eine Neuformulierung der Ziele der Stiftung und des IASB offiziell, wie in der Satzung der Stiftung niedergelegt. Sie ergänzten eine Zielsetzung, nach der der IASB bei der Entwicklung der IFRS – wo sachgerecht – die besonderen Bedürfnisse kleiner und mittelgroßer Unternehmen und von Schwellenländern berücksichtigen sollte. Gleichmaßen hat der Standardbeirat den Board regelmäßig darin bestärkt, das Projekt weiterzuvorführen.
- GS4 Im Rahmen der öffentlichen Sitzungen des Boards in der zweiten Jahreshälfte 2003 und Anfang des Jahres 2004 verständigte sich der Board auf eine erste und vorläufige Sichtweise zum grundsätzlichen Vorgehen bei der Entwicklung von IASB-Rechnungslegungsstandards für KMU. Er prüfte diesen Ansatz durch Anwendung auf verschiedene IFRS.

Diskussionspapier (Juni 2004)

- GS5 Im Juni 2004 veröffentlichte der Board ein Diskussionspapier mit dem Titel „Vorläufige Sichtweise zu Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen“, in dem der Ansatz des Boards dargestellt und um Stellungnahmen gebeten wurde. Der Board erhielt 120 Stellungnahmen.
- GS6 Die wesentlichen Sachverhalte, die im Diskussionspapier angesprochen wurden, waren die folgenden:
- (a) Soll der IASB spezielle Rechnungslegungsstandards für KMU entwickeln?
 - (b) Was soll das Ziel eines Satzes von Rechnungslegungsstandards für KMU sein?
 - (c) Für welche Unternehmen wären IASB-Standards für KMU vorgesehen?
 - (d) Wenn IASB-Standards für KMU einen bestimmten Ansatz- oder Bewertungssachverhalt eines Unternehmens nicht behandeln, wie soll dieses Unternehmen den Sachverhalt lösen?
 - (e) Darf ein Unternehmen, das IASB-Standards für KMU anwendet, eine Vorgehensweise wählen, die in einem IFRS erlaubt ist, sich aber von der des entsprechenden IASB-Standards für KMU unterscheidet?
 - (f) Wie soll der Board bei der Entwicklung von IASB-Standards für KMU vorgehen? Inwieweit sollen die KMU-Standards auf den Konzepten, Prinzipien und den damit verbundenen verbindlichen Leitlinien der IFRS basieren?
 - (g) Wenn IASB-Standards für KMU auf den Konzepten, Prinzipien und den damit verbundenen verbindlichen Leitlinien der vollen IFRS aufbauen, auf welcher Grundlage sollten diese Konzepte und Prinzipien für KMU modifiziert werden?
 - (h) In welchem Format sollten IASB-Standards für KMU veröffentlicht werden?
- GS7 Im Zuge seiner Sitzungen im weiteren Verlauf des Jahres 2004 erörterte der Board die in den Stellungnahmen zu dem Diskussionspapier geäußerten Sachverhalte. Im Dezember 2004 und Januar 2005 traf der Board einige vorläufige Entscheidungen hinsichtlich der sachgerechten weiteren Vorgehensweise für das Projekt. Die Stellungnahmen zu dem Diskussionspapier zeigten einen deutlichen Bedarf nach einem International

Financial Reporting Standard für KMU (IFRS für KMU) sowie eine Absicht in vielen Ländern, den IFRS für KMU anstelle lokal oder regional entwickelter Standards zu übernehmen. Daher entschied der Board, im nächsten Schritt einen Entwurf eines IFRS für KMU zu veröffentlichen.

Fragebogen zu Ansatz und Bewertung und öffentliche Gesprächsrunden

- GS8 Die meisten Personen, die zum Diskussionspapier Stellung nahmen, sagten, dass Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen notwendig seien; allerdings wurden nur wenige konkrete Vorschläge unterbreitet. In den Fällen, in denen konkrete Vorschläge unterbreitet wurden, zeigten die Antwortenden im Allgemeinen nicht die genauen Geschäftsvorfälle, anderen Ereignisse oder Bedingungen auf, die nach IFRS das Ansatz- oder Bewertungsproblem für KMU verursachen würden, oder mögliche Lösungen des Problems.
- GS9 Der IASB kam zu dem Schluss, dass er weitere Informationen benötige, um mögliche Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen zu beurteilen. Infolgedessen entschied der Board, öffentliche Sitzungen am Runden Tisch mit Erstellern und Adressaten von KMU-Abschlüssen abzuhalten, um mögliche Änderungen an den Ansatz- und Bewertungsprinzipien der IFRS zwecks Verwendung in einem IFRS für KMU zu diskutieren. Der Board beauftragte den Stab, als Hilfsmittel einen Fragebogen zur Bestimmung von Sachverhalten, die im Zuge dieser Sitzungen am Runden Tisch diskutiert werden sollen, zu entwickeln und veröffentlichen.
- GS10 Der Fragebogen (veröffentlicht im April 2005) enthielt zwei Fragen:
1. In welchen Bereichen sind Vereinfachungen der Ansatz- und Bewertungsprinzipien für KMU möglich?
 2. Bitte zeigen Sie aufgrund Ihrer Erfahrungen auf, welche in den IFRS geregelten Sachverhalte in KMU-Standards weggelassen werden könnten, weil es unwahrscheinlich ist, dass sie in einem KMU-Kontext auftreten? Falls sie aufträten, würden die Standards das KMU verpflichten, seine sachgerechte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode durch Verweis auf die maßgeblichen IFRS zu bestimmen.
- GS11 Der Board erhielt 101 Stellungnahmen zu dem Fragebogen. Diese Stellungnahmen wurden mit dem Standardbeirat (Juni 2005), mit der KMU-Arbeitsgruppe (Juni 2005), den Standardsetzern der Welt (September 2005) und bei den öffentlichen Gesprächsrunden, die vom Board im Oktober 2005 abgehalten wurde, diskutiert. Insgesamt nahmen 43 Gruppen an den zweitägigen Diskussionsrunden mit dem Board teil.

Erörterungen durch den Board

- GS12 Die IASB-Arbeitsgruppe kam im Juni 2005 zusammen und unterbreitete dem Board einen umfangreichen Satz von Empfehlungen in Bezug auf Ansatz-, Bewertungs-, Darstellungs- und Angabevorschriften, die in einem Entwurf eines IFRS für KMU enthalten sein sollten. Im weiteren Verlauf des Jahres 2005 erörterte der Board diese Empfehlungen sowie die in den Stellungnahmen zum Diskussionspapier, zum Fragebogen und in den Gesprächsrunden geäußerten Ansichten. Im Zuge dieser Beratungen traf der Board einige vorläufige Entscheidungen zu den Vorschriften, die in den Entwurf eingearbeitet werden sollten.
- GS13 Auf der Grundlage dieser vorläufigen Entscheidungen stellte der Stab während der Board-Sitzung im Januar 2006 eine vorläufige Fassung des Entwurfs vor. Die Arbeitsgruppe traf sich Ende Januar 2006, um diese Fassung zu besprechen und erstellte einen Bericht mit seinen Empfehlungen für die Erörterungen im Board. Die Diskussion der Fassung im Board begann im Februar 2006 und dauerte den Rest des Jahres 2006 an. Überarbeitete Fassungen des Entwurfs wurden fortlaufend für jede Board-Sitzung ab Mai 2006 erstellt.
- GS14 Diese Grundlage für Schlussfolgerungen stellt die wesentlichen Sachverhalte, die vom Board behandelt wurden, die erwogenen Alternativen und die Begründungen des Boards für die Annahme einiger und Ablehnung anderer Alternativen dar.

Warum globale Rechnungslegungsstandards für KMU?

- GS15 Globale Rechnungslegungsstandards, die übereinstimmend angewendet werden, erhöhen die Vergleichbarkeit von Finanzinformationen. Bilanzierungsunterschiede können die Vergleiche erschweren, die Investoren, Kreditgeber und Andere vornehmen. Durch Erzielung einer Darstellung hochwertiger, vergleichbarer Finanzinformationen verbessern hochwertige globale Rechnungslegungsstandards die Allokationseffizienz und die Bepreisung des Kapitals. Dies ist nicht nur ein Vorteil für Eigen- und Fremdkapitalgeber, sondern auch für Kapital suchende Unternehmen, da ihre Compliancekosten reduziert und Unsicherheiten, die ihre Kapitalkosten beeinflussen, vermieden werden. Globale Standards verbessern zudem die Stetigkeit der Prüfungsqualität und erleichtern Aus- und Weiterbildung.

- GS16 Die Vorteile globaler Rechnungslegungsstandards sind nicht auf Unternehmen begrenzt, deren Wertpapiere an öffentlichen Kapitalmärkten gehandelt werden. Nach Ansicht des Boards können kleine und mittelgroße Unternehmen – und die Adressaten ihrer Abschlüsse – von einem gemeinsamen Satz von Rechnungslegungsstandards profitieren. Abschlüsse von KMU, die von einem Land zum nächsten vergleichbar sind, sind aus folgenden Gründen notwendig:
- (a) Finanzinstitutionen vergeben grenzüberschreitend Kredite und sind international tätig. In den meisten Ländern haben mehr als die Hälfte der KMU, einschließlich der sehr kleinen, Bankkredite. Kreditgeber sind auf Abschlüsse im Rahmen ihrer Kreditvergabeentscheidung und bei der Festlegung der Konditionen sowie Zinssätze angewiesen.
 - (b) Lieferanten möchten die finanzielle Stabilität von Käufern in anderen Ländern einschätzen, bevor sie Güter oder Dienstleistungen auf Ziel verkaufen.
 - (c) Ratingagenturen versuchen Bonitätsbeurteilungen international einheitlich zu entwickeln. In ähnlicher Weise entwickeln Banken und andere Institutionen, die grenzüberschreitend tätig sind, oftmals Bonitätsbeurteilungen, die jenen der Ratingagenturen ähneln. Die gemeldeten Finanzkennzahlen sind für den Beurteilungsprozess entscheidend.
 - (d) Viele KMU haben Lieferanten in Übersee und nutzen die Abschlüsse dieser Lieferanten, um die Aussichten einer tragfähigen langfristigen Geschäftsbeziehung zu beurteilen.
 - (e) Wagniskapitalfirmen gewähren KMU grenzüberschreitend Finanzmittel.
 - (f) Viele KMU haben außenstehende Investoren, die nicht in das Tagesgeschäft des Unternehmens eingebunden sind. Globale Rechnungslegungsstandards für Mehrzweckabschlüsse und die daraus resultierende Vergleichbarkeit sind insbesondere wichtig, wenn diese außenstehenden Investoren in einem anderen Rechtskreis als dem des Unternehmens ansässig sind und wenn sie Anteile an mehreren KMU halten.

Soll der IASB Standards für KMU entwickeln?

- GS17 Bei der Entscheidung zur Entwicklung eines IFRS für KMU bedachte der Board folgende Sachverhalte:
- (a) Sollten Rechnungslegungsstandards für KMU von Anderen entwickelt werden?
 - (b) Unterstützen nationale Standardsetzer, dass der IASB einen IFRS für KMU entwickelt?
 - (c) Steht die Entwicklung eines IFRS für KMU im Einklang mit den Aufgaben des IASB?
 - (d) Bestehende IFRS sehen einige Unterschiede für KMU vor.

Sollten Andere es tun?

- GS18 Der Board erwog, ob Rechnungslegungsstandards für KMU am besten von Anderen – weltweit, landesweit oder vielleicht auf regionaler Ebene – entwickelt werden sollten, während der IASB seine Arbeiten primär auf Standards für Unternehmen, die an öffentlichen Kapitalmärkten agieren, konzentrieren würde. Jedoch stellte der Board fest, dass seine Aufgabe, wie sie in seiner Satzung niedergelegt ist (siehe Paragraph GS21), nicht auf Standards für Unternehmen, die an öffentlichen Kapitalmärkten agieren, beschränkt ist. Eine Konzentration auf lediglich solche Unternehmen würde wahrscheinlich zu Standards oder Verfahrensweisen für andere Unternehmen (einschließlich KMU) führen, die eventuell nicht die Bedürfnisse externer Abschlussadressaten ansprechen, nicht im Einklang mit dem *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* oder den Standards des IASB stehen, unter Umständen nicht über Grenzen hinweg oder innerhalb eines Landes vergleichbar sind und Unternehmen, die auf den öffentlichen Kapitalmärkten tätig werden wollen, eventuell keine leichte Überleitung zu den vollen IFRS ermöglichen. Aus diesen Gründen entschloss sich der Board sich dazu, dieses Projekt durchzuführen.

Unterstützen nationale Standardsetzer eine Initiative des IASB?

- GS19 Nationale, mit der Rechnungslegung befasste Standardsetzer überall in der Welt unterstützen die Initiative des IASB. Im September 2003 war der IASB Gastgeber einer Sitzung der nationalen, mit der Rechnungslegung befassten Standardsetzer der Welt. Zur Vorbereitung auf diese Sitzung befragte der Board diese zu Standards für KMU. Nahezu einstimmig waren die Standardsetzer, die antworteten, der Auffassung, dass der IASB globale Standards für KMU entwickeln soll.
- GS20 Der Board diskutierte den Fortschritt des Projekts auf den nachfolgenden Sitzungen der nationalen, mit der Rechnungslegung befassten Standardsetzer der Welt in den Jahren 2004 bis 2006. Die Standardsetzer unterstützten weiterhin das Projekt des Boards.

Ein IFRS für KMU ist mit der Aufgabenstellung des IASB vereinbar

- GS21 Die Entwicklung eines Satzes von Standards für KMU steht im Einklang mit den Aufgaben des IASB. Das oberste Ziel des IASB, wie es in dessen Satzung und im *Vorwort zu den International Financial Reporting Standards* niedergelegt ist, besteht darin, im öffentlichen Interesse einen einzigen Satz hochwertiger, verständlicher und durchsetzbarer globaler Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Rechnungslegungsinstrumenten verlangen, um die Teilnehmer auf den verschiedenen Kapitalmärkten der Welt und andere Informationsadressaten beim Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen zu unterstützen. Ein „einzigster Satz“ bedeutet, dass sämtliche Unternehmen in weltweit ähnlichen Verhältnissen den gleichen Standards folgen sollen. Die Verhältnisse von KMU können von denen größerer, börsennotierter Unternehmen auf mehrerlei Weise abweichen, einschließlich hinsichtlich
- (a) der Abschlussadressaten des Unternehmens und deren Informationsbedürfnissen;
 - (b) der Art und Weise, wie die Abschlüsse genutzt werden;
 - (c) der Tiefe und Breite des dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Fachwissens in Fragen der Rechnungslegung; sowie
 - (d) der Fähigkeit des KMU, die Kosten zur Befolgung der gleichen Standards wie größere, börsennotierte Unternehmen zu tragen.

Bestehende IFRS beinhalten einige Unterschiede für nicht börsennotierte Unternehmen

- GS22 Die IFRS beinhalten mehrere Unterschiede für Unternehmen, deren Wertpapiere nicht öffentlich gehandelt werden. Zum Beispiel:
- (a) IFRS 8 *Operative Segmente* verlangt die Angabe von Segmentinformationen lediglich von Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden oder für einen Handel registriert sind.
 - (b) IAS 27 *Konzern- und separate Abschlüsse* nimmt einige Mutterunternehmen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses aus, wenn deren Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente nicht an einem öffentlichen Markt gehandelt werden. Ähnliche Ausnahmen bestehen in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*.
 - (c) IAS 33 *Ergebnis je Aktie* erfordert die Darstellung von Informationen über das Ergebnis je Aktie lediglich von Unternehmen, deren Stammaktien oder potenzielle Stammaktien öffentlich gehandelt werden.

Unterschiedliche Adressatenbedürfnisse und Kosten-Nutzen-Erwägungen

- GS23 Im Rahmenkonzept (Paragraph 12) heißt es:
- Zielsetzung von Abschlüssen ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind.
- Bei Festlegung von Standards hinsichtlich Form und Inhalt von Mehrzweckabschlüssen sind die Bedürfnisse der Abschlussadressaten vorrangig.
- GS24 Adressaten von KMU-Abschlüssen haben eventuell weniger Interesse an einigen Informationen von Mehrzweckabschlüssen, die in Übereinstimmung mit den vollen IFRS aufgestellt wurden, als Abschlussadressaten von Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden oder die anderweitig öffentlich rechenschaftspflichtig sind. So können beispielsweise Adressaten von KMU-Abschlüssen ein größeres Interesse an kurzfristigen Cashflows, Liquidität, Bilanzstärke und Zinsdeckung sowie an der historische Entwicklung des Ergebnisses und der Zinsdeckung als an Informationen haben, die dazu bestimmt sind, bei der Prognose langfristiger Cashflows sowie der Ergebnisse und des Werts eines Unternehmens zu helfen. Adressaten von KMU-Abschlüssen können jedoch einige Informationen benötigen, die gewöhnlich nicht im Abschluss börsennotierter Unternehmen dargestellt werden. So erhalten KMU beispielsweise häufig Kapital von Anteilseignern, von der Geschäftsführung und von Lieferanten als Alternative zum öffentlichen Kapitalmarkt. Zudem verpfänden Anteilseigner und die Geschäftsführung oft persönliche Vermögenswerte, die das KMU für eine Bankfinanzierung nutzen kann.
- GS25 Nach Ansicht des Boards müssen Art und Ausmaß der Unterschiede zwischen den vollen IFRS und einem IFRS für KMU auf Grundlage der Bedürfnisse der Adressaten und Kosten-Nutzen-Analysen bestimmt werden. In der Praxis unterscheiden sich die Vorteile der Anwendung der Rechnungslegungsstandards je nach

Berichtsunternehmen und hängen insbesondere von der Art, der Anzahl und den Informationsbedürfnissen der Adressaten seines Abschlusses ab. Die damit verbundenen Kosten müssen nicht erheblich abweichen. Der Board meinte daher, dass die Kosten-Nutzen-Abwägung – im Einklang mit dem *Rahmenkonzept* – in Abhängigkeit von den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten eines Unternehmens beurteilt werden sollte.

- GS26 Der Board befand sich hinsichtlich der Entscheidung, ob ein IFRS für KMU entwickelt werden sollte, in einem Dilemma. Auf der einen Seite war er der Meinung, dass die gleichen Rechnungslegungskonzepte für alle Unternehmen unabhängig vom Bestehen einer öffentlichen Rechenschaftspflicht sachgerecht sind – insbesondere die Konzepte zur Erfassung und Bemessung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen. Dies deutet darauf hin, dass ein Satz internationaler Rechnungslegungsstandards für alle Unternehmen ausreichend sein sollte, Unterschiede bei den Angaben auf Grundlage der Bedürfnisse und Kosten-Nutzen-Abwägungen der Adressaten aber nicht ausschließen würde. Auf der anderen Seite erkannte der Board, dass infolge der Unterschiede bei den Arten und Bedürfnissen der Adressaten von KMU-Abschlüssen sowie der den KMU begrenzt zur Verfügung stehenden Fachkenntnis und der damit verbundenen Kosten der KMU ein getrennter Satz an KMU-Standards sachgerecht sei. Diese eigenständigen Standards könnten Einschränkungen wie die Verbindung zum *Rahmenkonzept* und übereinstimmende Definitionen von Abschlusselementen beinhalten und sich auf die Bedürfnisse der Adressaten von KMU-Abschlüssen fokussieren. Unter Abwägung der Argumente entschied der Board, dass der letztgenannte Ansatz (eigenständige Standards) sachgerecht sei.

Anwendung eines IFRS für KMU bedeutet nicht, dass volle IFRS für KMU nicht sachgerecht sind

- GS27 Der Board ist der Ansicht, dass die Zielsetzung von Abschlüssen, wie sie im *Rahmenkonzept* niedergelegt ist, sowohl für KMU als auch für Unternehmen, die verpflichtet sind, die vollen IFRS anzuwenden, sachgerecht ist. Das Ziel, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind, gilt unabhängig von der Größe des Berichtsunternehmens. Daher führen Standards für Mehrzweckabschlüsse von Unternehmen mit öffentlicher Rechenschaftspflicht zu Abschlüssen, die den Bedürfnissen von Adressaten von Abschlüssen aller Unternehmen gerecht werden, einschließlich derer, die keine öffentliche Rechenschaftspflicht besitzen. Dem Board sind Untersuchungen bekannt, denen zufolge gegenwärtig über 50 Rechtskreise den KMU die Anwendung der vollen IFRS vorschreiben oder gestatten.

Die Zielsetzung des vorgeschlagenen IFRS für KMU

Warum die Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses und die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Ergebnisses keine besondere Zielsetzung des vorgeschlagenen IFRS für KMU sind

- GS28 IFRS sind auf die Anwendung in Mehrzweckabschlüssen und anderen Finanzberichten aller gewinnorientierter Unternehmen ausgerichtet. Mehrzweckabschlüsse sind auf allgemeine Informationsbedürfnisse eines weiten Adressatenkreises ausgerichtet, so z.B. Eigen- und Fremdkapitalgeber, Arbeitnehmer und die breite Öffentlichkeit. Mehrzweckabschlüsse sind dazu gedacht, den Bedürfnissen der Adressaten, die nicht in der Lage sind, auf ihre speziellen Informationsbedürfnisse zugeschnittene Berichte einzufordern, gerecht zu werden. Mehrzweckabschlüsse geben Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens.
- GS29 Die Bestimmung des zu versteuernden Ergebnisses setzt spezielle Abschlüsse voraus – und zwar solche, die sich im Einklang mit den Steuergesetzen und Rechtsvorschriften eines bestimmten Rechtskreises befinden. In ähnlicher Weise wird das ausschüttungsfähige Ergebnis eines Unternehmens nach den Gesetzen und gesetzlichen Regelungen des Landes oder eines anderen Rechtskreises, in dem es seinen Sitz hat, bestimmt.
- GS30 Steuerbehörden sind häufig ebenfalls wichtige externe Adressaten von KMU-Abschlüssen. Steuerbehörden besitzen nahezu ausnahmslos das Recht, sämtliche Informationen zu verlangen, die sie benötigen, um ihrer gesetzlichen Steuerfestsetzung und den Einzugsverpflichtungen nachzukommen. Steuerbehörden ziehen häufig Abschlüsse als Ausgangspunkt zur Bestimmung des zu versteuernden Ergebnisses heran, und einige verwenden zum Zweck der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses Verfahrensweisen zur Minimierung der Anpassung an das handelsrechtliche Ergebnis. Gleichwohl können sich globale Rechnungslegungsstandards für KMU nicht mit der steuerlichen Berichterstattung eines einzelnen Rechtskreises befassen. Das in Übereinstimmung mit dem vorgeschlagenen *IFRS für KMU* ermittelte Ergebnis kann aber als Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses in einem bestimmten Rechtskreis im Wege einer

Überleitungsrechnung, die sich auf nationaler Ebene leicht entwickeln lässt, dienen. Eine ähnliche Überleitungsrechnung kann entwickelt werden, um das nach dem vorgeschlagenen *IFRS für KMU* ermittelte Ergebnis an das gemäß nationaler Gesetze und Rechtsvorschriften ausschüttungsfähige Ergebnis anzupassen.

Warum das Ziel des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* nicht darin besteht, in der Geschäftsführung tätigen Eigentümern Informationen zu vermitteln, die sie befähigen, Entscheidungen zu treffen

- GS31 In der Geschäftsführung tätige Eigentümer nutzen KMU-Abschlüsse für viele Zwecke. Allerdings besteht der Zweck des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* nicht darin, in der Geschäftsführung tätigen Eigentümern Informationen zu vermitteln, die sie befähigen, Entscheidungen zu treffen. Die Geschäftsführung kann alle Informationen beziehen, die es zum Betrieb ihres Unternehmens benötigt (gleiches gilt für die vollen IFRS). Trotzdem werden die Mehrzweckabschlüsse oft auch den Bedürfnissen der Geschäftsleitung dienen, indem sie Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewähren.
- GS32 KMU erstellen Abschlüsse häufig lediglich für die Nutzung durch in der Geschäftsführung tätige Eigentümer, für steuerliche Zwecke oder für andere Zwecke als die der Registrierung an einer Wertpapierbörse auf. Abschlüsse, die lediglich für diese Zwecke aufgestellt werden, sind nicht notwendigerweise Mehrzweckabschlüsse.

Die Unternehmen, für die der vorgeschlagene *IFRS für KMU* gedacht ist, und jene, für die er nicht gedacht ist

- GS33 Einer der ersten Sachverhalte, mit dem der Board konfrontiert war, war die Festlegung des Unternehmenskreises, für den der vorgeschlagene *IFRS für KMU* vorgesehen sein würde. Der Board erkannte, dass die Entscheidung, welche Unternehmen den *IFRS für KMU* anwenden sollen, letzten Endes bei den nationalen Aufsichtsbehörden und Standardsetzern liegt. Ein klare Abgrenzung des Unternehmenskreises, für den der *IFRS für KMU* vorgesehen ist, ist jedoch entscheidend, so dass
- (a) der Board entscheiden kann, welche Standards für diesen Unternehmenskreis sachgerecht sind und
 - (b) nationale Aufsichtsbehörden, Standardsetzer, Berichtsunternehmen und deren Abschlussprüfer über den beabsichtigten Anwendungsbereich des *IFRS für KMU* informiert werden.
- Auf diese Weise wird man in den Rechtskreisen verstehen, dass es einige Arten von Unternehmen gibt, für die der *IFRS für KMU* nicht vorgesehen ist.
- GS34 Nach Ansicht des Boards ist der vorgeschlagene *IFRS für KMU* für Unternehmen sachgerecht, die keine öffentliche Rechenschaftspflicht besitzen. Ein Unternehmen besitzt eine öffentliche Rechenschaftspflicht (und sollte daher die vollen IFRS anwenden), wenn
- (a) es seine Abschlüsse bei einer Aufsichtsbehörde oder anderen aufsichtsbehördlichen Organisationen einreicht (oder sich im Prozess der Einreichung befindet), um irgendwelche Klassen von Instrumenten auf einem öffentlichen Markt zu emittieren, oder
 - (b) es Vermögenswerte in der Eigenschaft eines Treuhänders für eine große Gruppe Außenstehender hält, wie z.B. eine Bank, ein Versicherungsunternehmen, ein Börsenmakler/-händler, ein Pensionsfond, ein Investmentfond oder eine Investmentbank.

Unternehmen, deren Wertpapiere auf einem öffentlichen Markt gehandelt werden, besitzen eine öffentliche Rechenschaftspflicht

- GS35 Öffentliche Wertpapiermärkte bringen naturgemäß Unternehmen, die Kapital nachfragen, und Investoren, die nicht in die Geschäftsführung des Unternehmens eingebunden sind und erwägen, ob sie Kapital zur Verfügung stellen sollen und zu welchem Preis sie dies tun sollen, zusammen. Obwohl diese öffentlichen Investoren oft langfristiges Risikokapital bereitstellen, haben sie nicht die Macht, jene Finanzinformationen zu verlangen, die sie im Hinblick auf ihre Investitionsentscheidungen nützlich sein können. Sie müssen sich auf Mehrzweckabschlüsse verlassen. Die Entscheidung eines Unternehmens, einen öffentlichen Kapitalmarkt zu betreten, macht es öffentlich rechenschaftspflichtig und es muss externe Investoren mit Finanzinformationen versorgen. Regierungen würdigen diese öffentliche Rechenschaftspflicht, indem sie Gesetze und Verordnungen erlassen sowie Aufsichtsbehörden gründen, die sich mit der Marktregulierung und den Angaben für Investoren auf einem öffentlichen Wertpapiermarkt befassen.

Finanzinstitutionen besitzen eine öffentliche Rechenschaftspflicht

- GS36 In ähnlicher Weise üben Banken, Versicherungsunternehmen, Börsenmakler, Pensionsfonds sowie Investmentfonds und -banken eine Leistungsbereitschaft aus, finanzielle Ressourcen, die ihnen von einer breiten Gruppe Mandanten, Kunden oder Mitgliedern, die nicht an der Geschäftsführung des Unternehmens beteiligt sind, anvertraut wurden, zu halten und zu verwalten. Da solch ein Unternehmen in öffentlich-treuhänderischer Weise handelt, ist es öffentlich rechenschaftspflichtig. In den meisten Fällen werden diese Institutionen über Gesetze und Behörden reguliert.

KMU, die eine wesentliche öffentliche Dienstleistung erbringen

- GS37 Der Board vertrat im Diskussionspapier die vorläufige Ansicht, dass ein Unternehmen neben den beiden in GS34 genannten Bedingungen auch dann eine öffentliche Rechenschaftspflicht besitzt, wenn es ein Versorgungs- oder ähnliches Unternehmen ist, das eine wesentliche öffentliche Dienstleistung erbringt.
- GS38 Die meisten derjenigen, die Stellung zum Diskussionspapier genommen haben, und auch die Arbeitsgruppe wiesen darauf hin, dass in vielen Rechtskreisen Unternehmen, die öffentliche Dienstleistungen erbringen, sehr klein sein können – z.B. Abfallwirtschaftsbetriebe, Wasserwerke, lokale Energieerzeuger oder Energieversorgungsunternehmen und lokale Kabelfernsehgesellschaften. Die Befragten argumentierten, dass die Art der Abschlussadressaten und weniger die Art der Geschäftstätigkeit bestimmend dafür sein sollte, ob die vollen IFRS angewendet werden müssen. Der Board stimmte dem zu.

KMU, die in ihrem Heimatland wirtschaftlich bedeutend sind

- GS39 Der Board vertrat im Diskussionspapier die vorläufige Ansicht, dass ein Unternehmen neben den beiden in GS34 genannten Bedingungen auch dann eine öffentliche Rechenschaftspflicht besitzt, wenn es in seinem Heimatland auf der Grundlage von Kriterien wie Bilanzsumme, Ergebnis, Anzahl der Arbeitnehmer, Grad der Marktbeherrschung sowie Art und Ausmaß der Fremdkapitalaufnahme wirtschaftlich bedeutend ist.
- GS40 Die meisten derjenigen, die Stellung genommen haben, und die Arbeitsgruppe argumentierten, dass wirtschaftliche Bedeutung nicht automatisch zu einer öffentlichen Rechenschaftspflicht führt. Öffentliche Rechenschaftspflicht, so wie in den Paragraphen 1.1 und 1.2 verwendet, bezieht sich auf die Rechenschaftspflicht gegenüber den derzeitigen und potenziellen Anbietern von Ressourcen und anderen Unternehmensexternen, die wirtschaftliche Entscheidungen treffen, aber nicht in der Lage sind, Berichte zu verlangen, die auf ihre speziellen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind. Der Board kam zu dem Schluss, dass wirtschaftliche Bedeutung eher für Angelegenheiten mit politischer und gesellschaftlicher Rechenschaftspflicht relevant sei. Ob eine solche Rechenschaftspflicht nach den vollen IFRS erstellte Mehrzweckabschlüsse erfordert, ist eine Frage, deren Entscheidung am besten den lokalen Gesetzgebern überlassen werden sollte.

Genehmigung der Eigentümer, den vorgeschlagenen IFRS für KMU anzuwenden

- GS41 Der Board vertrat im Diskussionspapier die vorläufige Ansicht, dass 100 Prozent der Eigentümer eines kleinen oder mittelgroßen Unternehmens zustimmen müssen, bevor das Unternehmen den vorgeschlagenen *IFRS für KMU* anwenden kann. Der Einwand auch nur eines Eigentümers eines Unternehmens gegen die Anwendung des *IFRS für KMU* stelle ein ausreichenden Beweis dafür dar, dass es für dieses Unternehmen notwendig sei, seinen Abschluss auf Grundlage der vollen IFRS aufzustellen, dar. Die meisten Befragten stimmten dem nicht zu. Ihrer Ansicht nach führt ein Einwand – oder womöglich gar keine Antwort – eines oder weniger Anteilseigner nicht dazu, dass ein Unternehmen öffentlich rechenschaftspflichtig wird. Sie waren der Meinung, dass die zwei Kriterien (a) öffentlich gehandelt und (b) Finanzinstitution Unternehmen mit öffentlicher Rechenschaftspflicht sachgerecht abgrenzen. Der Board fand diese Argumente überzeugend.

KMU, die Tochterunternehmen, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture eines IFRS-Investors sind

- GS42 Der Board vertrat im Diskussionspapier die vorläufige Ansicht, dass, falls ein Tochterunternehmen, ein Joint Venture oder ein assoziiertes Unternehmen eines Unternehmens mit öffentlicher Rechenschaftspflicht den Abschluss entsprechend den vollen IFRS aufstellt, um den Anforderungen des Mutterunternehmens, Partnerunternehmens oder Investors nachzukommen, es verpflichtet werden sollte, in seinem separaten Einzelabschluss in Übereinstimmung mit den vollen IFRS, nicht dem *IFRS für KMU*, zu bilanzieren. Da die Informationen bereits entsprechend den vollen IFRS für andere Zwecke erstellt worden seien, empfand es der Board als teurer, einen zweiten Abschluss aufzustellen, der in Übereinstimmung mit dem *IFRS für KMU*

steht. Die meisten derjenigen, die auf das Diskussionspapier geantwortet haben, stimmten dem nicht zu. Viele merkten an, dass IFRS-Daten, die für die Konsolidierung oder die Equity-Methode aufbereitet wurden, eine andere Wesentlichkeitsgrenze als jene besäßen, die für den eigenen Abschluss des Beteiligungsunternehmens erforderlich sei. Darüber hinaus sagten sie, dass eher die Verhältnisse des Unternehmens selbst als die Verhältnisse der Muttergesellschaft oder des Investors bestimmend dafür sein sollten, ob eine öffentliche Rechenschaftspflicht bestehe. Sie argumentierten, dass es für das Beteiligungsunternehmen folglich kostspielig und belastend sei, die vollen IFRS in seinem eigenen Abschluss anwenden zu müssen. Der Board fand diese Argumente überzeugend. Daher sollen KMU die Berechtigung zur Anwendung des *IFRS für KMU* auf Grundlage der eigenen Verhältnisse beurteilen, selbst wenn sie gleichzeitig Finanzinformationen in Übereinstimmung mit den vollen IFRS an die Muttergesellschaft, das Partnerunternehmen oder den Investor übergeben.

Größenklassenmerkmale

- GS43 Die Definition eines KMU beinhaltet keine Größenklassenmerkmale zur Bestimmung dessen, was ein kleines oder mittelgroßes Unternehmen ist. Der Board stellte fest, dass seine Standards in über 100 Ländern angewendet werden. Der Board kam zu dem Schluss, dass die Entwicklung von Größenklassentests, die in all diesen Ländern anwendbar und dauerhaft seien, nicht durchführbar wäre. Dies stimmt mit dem allgemeinen prinzipienbasierten Ansatz des Boards bei der Standardsetzung.
- GS44 Die Rechtskreise können bei der Entscheidung, welche Unternehmen verpflichtet oder berechtigt sind, den *IFRS für KMU* anzuwenden, Größenklassenmerkmale festsetzen. Gleichermaßen kann ein Rechtskreis entscheiden, dass Unternehmen mit wirtschaftlicher Bedeutung in diesem Land verpflichtet sind, die vollen IFRS an Stelle des *IFRS für KMU* anzuwenden.

Eignung des *IFRS für KMU* für sehr kleine Unternehmen – die so genannten „Mikros“

- GS45 Bei der Entscheidung über den Inhalt des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* konzentrierte sich der IASB auf ein typisches Unternehmen mit etwa 50 Mitarbeitern. Der Board verwendete die 50-Mitarbeiter-Richtschnur nicht als einen Größenklassentest zur Definition von KMU, sondern als Hilfestellung bei der Entscheidung, welche Art Transaktionen, Ereignisse und Bedingungen explizit im vorgeschlagenen *IFRS für KMU* behandelt werden sollten. Das Ziel des Boards bei dieser Vorgehensweise bestand dabei darin, den *IFRS für KMU* als eigenständiges Dokument für derartige typische KMU, aber auch für Unternehmen mit weniger als 50 Mitarbeitern abzufassen.
- GS46 Einige vertraten die Auffassung, dass ein *IFRS für KMU*, der darauf ausgelegt ist, typische Transaktionen, Ereignisse und Bedingungen eines KMU mit etwa 50 Mitarbeitern abzudecken, nicht für sehr kleine „Mikro“-Unternehmen, die ein, zwei oder drei Personen beschäftigen und verpflichtend oder freiwillig Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen, geeignet ist. Der Board stimmte dieser Auffassung nicht zu. Externe Adressaten, wie Kreditgeber, Lieferanten, Kunden, Rating-Agenturen und Arbeitnehmer benötigen spezielle Informationen, sind aber nicht in der Lage, Abschlüsse zu verlangen, die auf ihre speziellen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind. Sie müssen auf Mehrzweckabschlüsse vertrauen. Dies trifft auf Mikros genauso zu wie auf größere KMU. Abschlüsse, die unter Anwendung des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* erstellt wurden, sind dazu gedacht, diese Bedürfnisse zu erfüllen.
- GS47 Einige, die die Angemessenheit des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* für Mikros in Frage stellen, argumentieren, dass viele Mikro-Unternehmen Abschlüsse lediglich zur Einreichung bei den Steuerbehörden zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erstellen. Wie in den Paragraphen GS28 bis 30 ausführlicher erklärt wurde, verlangt die Bestimmung des zu versteuernden Einkommens (auch die Bestimmung des rechtlich ausschüttungsfähigen Einkommens) spezielle Abschlüsse – solche, die auf die Übereinstimmung mit Steuergesetzen und Verordnungen eines bestimmten Rechtskreises zugeschnitten sind.
- GS48 Darüber hinaus stellte der Board fest, dass in vielen Ländern sämtliche oder die meisten Unternehmen mit beschränkter Haftung einschließlich der Mikros die vollen IFRS verpflichtend anwenden müssen. Der Board stellte ebenso fest, dass viele andere Länder den Mikros erlauben, die vollen IFRS anzuwenden. Wie in Paragraph GS27 erwähnt, haben insgesamt weit über 50 Rechtskreise entschieden, allen Unternehmen einschließlich der Mikros die Anwendung der vollen IFRS vorzuschreiben oder zu gestatten. Wenn die vollen IFRS bislang als für alle Unternehmen geeignet angesehen wurden, dann wird der vorgeschlagene *IFRS für KMU* sicherlich ebenfalls geeignet sein. Die Leitlinien im Entwurf des *IFRS für KMU* sind einfach und unkompliziert. Diese Hinweise könnten einige Transaktionen und Umstände abdecken, auf die Mikro-KMU typischerweise nicht stoßen, aber der Board glaubte nicht, dass dies eine Last für Mikro-KMU darstelle. Der themenbezogene Aufbau des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* wird für Mikro-KMU leicht ersichtlich machen, welche Aspekte des Standards für sie relevant sind.

- GS49 Einige befürworten einen sehr einfachen und kurzen Satz von Rechnungslegungsvorschriften für Mikro-KMU – mit breiten Prinzipien der Periodenabgrenzung (einige schlagen sogar eine Einnahmen-Ausgabenrechnung oder modifizierte Einnahmen-Ausgabenrechnung vor), speziellen Ansatz- und Bewertungsprinzipien lediglich für die grundlegendsten Geschäftsvorfälle und verlangen eventuell sogar nur eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung mit begrenzten Anhangangaben. Der Board erkannte an, dass dieser Ansatz zu relativ geringen Kosten für KMU bei der Erstellung ihrer Abschlüsse führen könnte. Jedoch kam der Board zu dem Schluss, dass die daraus resultierenden Abschlüsse nicht dem Ziel der Entscheidungs-nützlichkeit dienen würden, da sie keine nützlichen Informationen über die Vermögens- Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens vermittelten, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind. Darüber hinaus glaubte der Board, dass Abschlüsse, die auf Basis eines solch einfachen und knappen Satzes von Rechnungslegungsanforderungen erstellt wurden, KMU bei der Verbesserung ihrer Fähigkeit der Kapitalbeschaffung nicht dienen könnten. Daher kam der Board zu Schluss, dass er diese Art eines *IFRS für KMU* nicht entwickeln sollte.
- GS50 Der IASB hat nicht das Recht, irgendeinem Unternehmen vorzuschreiben, seine Standards anzuwenden. Dies liegt im Zuständigkeitsbereich von Gesetzgebern und Aufsichtsbehörden. In einigen Ländern hat die Regierung diese Zuständigkeit an einen unabhängigen Standardsetzer oder ein professionelles Rechnungslegungsorgan delegiert. Sie werden zu entscheiden haben, welche Unternehmen verpflichtet werden sollen und welchen Unternehmen gestattet oder vielleicht verboten wird, den *IFRS für KMU* anzuwenden. Der Board glaubt, dass der vorgeschlagene *IFRS für KMU* für alle Unternehmen, die keine öffentliche Rechenschaftspflicht besitzen, einschließlich der Mikro-KMU, geeignet sein wird.

Der vorgeschlagene *IFRS für KMU* ist nicht für kleine börsennotierte Unternehmen gedacht

- GS51 Große oder kleine Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente auf öffentlichen Kapitalmärkten gehandelt werden, haben sich entschieden, Kapital von externen Investoren nachzufragen, die nicht an der Geschäftsführung beteiligt sind und nicht in der Lage sind, Informationen zu verlangen, die für sie nützlich sein könnten. Die vollen IFRS sind dazu gedacht, den öffentlichen Kapitalmärkten zu dienen, indem sie Angaben und Leitlinien bereitstellen, die vor allem für Investoren und Kreditgeber in diesen Märkten gedacht sind. Einige dieser Angaben und Leitlinien sind nicht im Entwurf des *IFRS für KMU* enthalten. Der Board kam daher zu dem Schluss, dass die vollen IFRS für Unternehmen mit öffentlicher Rechenschaftspflicht angemessen sind.
- GS52 Ein Rechtskreis, in dem man der Ansicht ist, dass der *IFRS für KMU* für kleine börsennotierte Unternehmen in diesem Rechtskreis angemessen ist, kann die Anforderungen des *IFRS für KMU* in seine nationalen Standards für kleine börsennotierte Unternehmen übernehmen. In diesem Falle wären die Abschlüsse jedoch als übereinstimmend mit den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen zu beschreiben. In dem Entwurf des *IFRS für KMU* wird ein Verbot vorgeschlagen, diese Abschlüsse als übereinstimmend mit dem *IFRS für KMU* zu beschreiben.

„Kleine und mittelgroße Unternehmen“

- GS53 Der Ausdruck „kleine und mittelgroße Unternehmen“ (KMU), wie er vom IASB verwendet wird, ist in Abschnitt 1 *Anwendungsbereich* des Entwurfs des *IFRS für KMU* definiert. Viele Rechtskreise haben aus einer Vielzahl von Gründen ihre eigenen Definitionen des Ausdrucks entwickelt, einschließlich dessen, Finanzberichts-pflichten vorzuschreiben. Oftmals beinhalten diese nationalen oder regionalen Definitionen Größenklassenmerkmale, die auf Umsatzerlösen, Bilanzsumme, Zahl der Mitarbeiter oder anderen Faktoren basieren. Häufig wird der Ausdruck so verwendet, dass er sich auf sehr kleine Unternehmen bezieht oder diese einschließt, ohne zu berücksichtigen, ob diese Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen.
- GS54 Der IASB erzwang, einen anderen Begriff zu gebrauchen und verwendete 2005 einige Monate den Begriff „nicht öffentlich rechenschaftspflichtiges Unternehmen“ (non-publicly accountable entity, NPAAE). Da der Board zu dem Schluss kam, dass Unternehmen mit öffentlicher Rechenschaftspflicht die vollen IFRS anzuwenden haben, fanden die Begriffe „öffentlich rechenschaftspflichtiges Unternehmen“ und „nicht öffentlich rechenschaftspflichtiges Unternehmen“ eine gewisse Zustimmung. Beteiligte argumentierten jedoch, dass dieser Begriff nicht weit verbreitet sei, wohingegen „kleine und mittelgroße Unternehmen“ überall bekannt sei. Zudem sagten einige, dass „nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Unternehmen“ den Eindruck erwecke, dass kleinere Unternehmen nicht rechenschaftspflichtig wären. Des Weiteren formulierten die Treuhänder der IASC-Stiftung im Juli 2005 die Ziele der Stiftung und des IASB, wie sie in der Satzung der Stiftung dargestellt werden, um, indem sie Ziel (c), in welchem der Begriff „kleine und mittelgroße Unternehmen“ verwendet wird, hinzuzufügen:

Die Ziele der IASC-Stiftung sind:

- (a) im öffentlichen Interesse einen einzigen Satz an hochwertigen, verständlichen und durchsetzbaren weltweiten Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Rechnungslegungsinstrumenten erfordern, um die Teilnehmer an den verschiedenen weltweiten Kapitalmärkten und andere Informationsadressaten beim Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen zu unterstützen;
- (b) die Verwendung und strikte Anwendung dieser Standards zu fördern;
- (c) bei der Erfüllung der in (a) und (b) genannten Ziele die besonderen Bedürfnisse von kleinen und mittelgroßen Unternehmen sowie Schwellenländern zu berücksichtigen, soweit sacherecht; und
- (d) Konvergenz der nationalen mit den internationalen Rechnungslegungsstandards zu hochwertigen Lösungen herbeizuführen.

Aus diesen Gründen entschied der Board, den Begriff „kleine und mittelgroße Unternehmen“ zu verwenden.

Die Adressaten von KMU-Abschlüssen, die unter Anwendung des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* erstellt werden

- GS55 Der vorgeschlagene *IFRS für KMU* ist für nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Unternehmen, die Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen, vorgesehen. Zu den Hauptgruppen externer Adressaten gehören:
- (a) Banken, die Kredite an KMU vergeben;
 - (b) Lieferanten, die an KMU verkaufen und die KMU-Abschlüsse verwenden, um Zahlungsziel- und Preisentscheidungen zu treffen;
 - (c) Kreditratingagenturen und andere, die KMU-Abschlüsse für Ratingzwecke verwenden;
 - (d) Kunden von KMU, die auf der Basis von KMU-Abschlüssen entscheiden, eine Geschäftsbeziehung zu einem KMU aufzubauen;
 - (e) Anteilseigner von KMU, die nicht zugleich an der Geschäftsleitung ihrer KMU beteiligt sind.

Das Ausmaß, in dem der vorgeschlagene *IFRS für KMU* ein eigenständiges Dokument sein sollte

- GS56 Wie vorstehend erläutert, ist der vorgeschlagene *IFRS für KMU* als eigenständiges Dokument für typische kleine Unternehmen mit etwa 50 Mitarbeitern vorgesehen. Es wird jedoch Anlässe geben, bei denen Unternehmen nach dem *IFRS für KMU* verpflichtet sind oder ihnen gestattet wird, die vollen IFRS heranzuziehen:
- (a) Der Board kam zu dem Schluss, dass, wenn die IFRS ein Bilanzierungs- und Bewertungswahlrecht einräumen, KMU dasselbe Wahlrecht haben sollen. Das einfachere Wahlrecht ist im Entwurf des *IFRS für KMU* enthalten (siehe Paragraphen GS108 bis GS115). Das andere Wahlrecht bzw. die anderen Wahlrechte werden durch Querverweis auf die IFRS zugelassen.
 - (b) Der Entwurf des *IFRS für KMU* spart einige Bilanzierungsthemen aus, die in den vollen IFRS behandelt werden, da der Board davon ausgeht, dass typische KMU derartige Geschäftsvorfälle nicht antreffen werden (siehe Paragraphen GS57 bis GS65). Jedoch beinhaltet der Entwurf Querverweise, die KMU, die mit derartigen Geschäftsvorfällen in Berührung kommen, dazu verpflichten, einen bestimmten IFRS oder einen Abschnitt eines IFRS heranzuziehen.
 - (c) Gemäß dem Entwurf des *IFRS für KMU* ist vorgesehen, dass, falls die IFRS einen Geschäftsvorfall, ein anderweitiges Ereignis oder eine Bedingung nicht behandeln oder keinen Querverweis auf andere IFRS vorsehen, ein Unternehmen eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu wählen hat, die zu relevanten und verlässlichen Informationen führt. Bei dieser Beurteilung sollte das Unternehmen zunächst die Anforderungen und Hinweise in dem vorgeschlagenen *IFRS für KMU*, die sich mit ähnlichen oder damit verbundenen Sachverhalten befassen, und danach die Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie die grundlegenden Prinzipien in Abschnitt 2 *Konzepte und grundlegende Prinzipien* des Standardentwurfs heranziehen. Lassen sich daraus keine Hinweise ableiten, kann das Unternehmen die Anforderungen und Leitlinien in den IFRS einschließlich der Interpretationen zu den IFRS heranziehen, die sich mit ähnlichen Sachverhalten und damit verbundenen Sachverhalten befassen.

Themengebiete, die in den IFRS abgedeckt sind, aber in dem Entwurf des IFRS für KMU weggelassen wurden

- GS57 Einige sind der Meinung, dass der *IFRS für KMU* vollständig eigenständig sein sollte, sodass ein Unternehmen nie die vollen IFRS heranziehen muss. Der Board kam zu dem Schluss, dass der *IFRS für KMU* in diesem Falle wesentlich länger als der Entwurf sein müsste, da auch die Geschäftsvorfälle und Umstände behandelt werden müssten, die KMU manchmal, wenn auch nicht typischerweise, antreffen. Die Paragraphen GS58 bis GS65 zeigen die Sachverhalte auf, die nicht im Entwurf des *IFRS für KMU* behandelt werden, für die es aber einen Querverweis auf den relevanten IFRS gibt, den ein Unternehmen zu befolgen hätte, falls es den Geschäftsvorfall oder die Situation anträfe.

Hochinflation

- GS58 Gemäß Abschnitt 29 *Rechnungslegung in Hochinflationenländern* würden KMU, deren funktionale Währung die Währung eines Hochinflationenlandes ist, verpflichtet sein, IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationenländern* bei der Aufstellung und Darstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit dem *IFRS für KMU* anzuwenden. Der Entwurf des *IFRS für KMU* beinhaltet keine Anforderungen zur Berichterstattung in Hochinflationenländern, da es für KMU ungewöhnlich ist, eine hochinflationäre funktionale Währung zu haben.

Anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

- GS59 Gemäß Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütungen* würden KMU verpflichtet sein, bei der Bewertung von in Eigenkapitalinstrumenten erfüllten anteilsbasierten Vergütungstransaktionen IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütungen* anzuwenden und die in IFRS 2 verlangten maßgeblichen Angaben zu tätigen. Der Board denkt, dass das Eingehen derartiger Geschäftsvorfälle für KMU ungewöhnlich ist.

Landwirtschaft

- GS60 Gemäß Abschnitt 35 *Branchenspezifische Vorschriften* würden KMU, die landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, verpflichtet sein, das in den Paragraphen 10 bis 29 von IAS 41 *Landwirtschaft* geregelte Modell des beizulegenden Zeitwertes anzuwenden, um biologische Vermögenswerte zu bilanzieren, deren beizulegender Zeitwert leicht bestimmbar ist, und alle damit zusammenhängenden und von IAS 41 verlangten Angaben zu tätigen. Obwohl viele Unternehmen, die landwirtschaftlich tätig sind, KMU sind, ist es für typische KMU unwahrscheinlich, derlei Aktivitäten auszuüben.

Zwischenberichterstattung

- GS61 Gemäß Abschnitt 37 *Zwischenberichterstattung* würden KMU, die Zwischenberichte veröffentlichen, die als mit dem *IFRS für KMU* im Einklang stehend bezeichnet werden, die Wahl haben, entweder IAS 34 *Zwischenberichterstattung* oder sämtliche Vorschriften des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* anzuwenden. Der Board kam zu dem Schluss, dass die meisten KMU entweder keine Zwischenberichte erstellen oder Zwischenberichte erstellen, die nicht als übereinstimmend mit dem *IFRS für KMU* angesehen werden können.

Bilanzierung von Finanzierungsleasingverhältnissen beim Leasinggeber

- GS62 Gemäß Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse* würden KMU als Leasinggeber bei Finanzierungsleasingverhältnissen verpflichtet sein, die Paragraphen 36 bis 46 aus IAS 17 *Leasingverhältnisse* anzuwenden und die damit verbundenen, nach IAS 17 vorgeschriebenen Angaben zu leisten. Viele Leasinggeber eines Finanzierungsleasingverhältnisses sind wahrscheinlich Finanzinstitutionen, die öffentlich rechenschaftspflichtig sind und daher nicht berechtigt sein würden, den vorgeschlagenen *IFRS für KMU* anzuwenden.

Ergebnis je Aktie

- GS63 Gemäß Abschnitt 34 *Ergebnis je Aktie* wären KMU nicht verpflichtet, Beträge für das Ergebnis je Aktie auszuweisen. Wenn sich KMU jedoch dazu entschließen, Ergebnisse je Aktie anzugeben, würden sie gemäß Abschnitt 34 verpflichtet sein, die Vorschriften von IAS 33 *Ergebnis je Aktie* zu befolgen.

Segmentberichterstattung

- GS64 Gemäß Abschnitt 31 *Segmentberichterstattung* würden KMU nicht verpflichtet sein, Segmentinformationen darzustellen. Wenn KMU sich jedoch entschließen, Segmentinformationen darzustellen, würden sie gemäß Abschnitt 31 verpflichtet sein, die Vorschriften von IFRS 8 *Operative Segmente* zu befolgen.

Versicherungen

- GS65 Da ein Versicherer treuhänderisch Vermögenswerte für eine breite Gruppe von Außenstehenden hält, besitzt er eine öffentliche Rechenschaftspflicht und ist daher kein KMU gemäß der Definition in Paragraph 1.1. Der vorgeschlagene *IFRS für KMU* ist nicht für Versicherer bestimmt und würde Versicherern nicht zur Verfügung stehen.

Warum das Rahmenkonzept und die Prinzipien und verpflichtend anzuwendende Leitlinien in den bestehenden IFRS ein sachgerechter Ausgangspunkt zur Entwicklung des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* sind

- GS66 Der Entwurf des *IFRS für KMU* wurde folgendermaßen entwickelt:
- (a) Auswahl der grundlegenden Konzepte aus dem Rahmenkonzept und der Prinzipien sowie der damit verbundenen verpflichtenden Anwendungsleitlinien aus den IFRS (einschließlich Interpretationen); und
 - (b) Erwägung der Änderungen, die im Hinblick auf die Bedürfnisse der Adressaten und Kosten-Nutzen-Abwägungen sachgerecht sind.
- GS67 Der Board kam zu dem Urteil, dass dieser Ansatz sachgerecht sei, da die Bedürfnisse der Adressaten von KMU-Abschlüssen in vieler Hinsicht ähnlich den Bedürfnissen der Adressaten von Abschlüssen öffentlich rechenschaftspflichtiger Unternehmen sind. Daher sind die vollen IFRS der logische Ausgangspunkt für die Entwicklung eines *IFRS für KMU*.
- GS68 Der Board lehnte die Alternative „Kompletter Neuanfang“-Ansatz ab, weil dieser Ansatz zu unterschiedlichen Zielen der Finanzberichte, unterschiedlichen qualitativen Eigenschaften der Finanzinformationen, unterschiedlichen Definitionen der Bestandteile der Abschlüsse und unterschiedlichen Konzepten von Erfassung und Bewertung führen könnte. Der Board kam zu dem Schluss, dass ein „Kompletter Neuanfang“-Ansatz kostenintensiv, zeitaufwendig und letztendlich aussichtslos wäre. Dies ist damit zu begründen, dass der Board der Ansicht ist, dass ausreichend Konvergenz zwischen den Bedürfnissen der Adressaten von Unternehmen mit und ohne öffentliche Rechenschaftspflicht in Bezug auf Mehrzweckabschlüsse besteht.
- GS69 Mehrere Abschnitte des Entwurfs des *IFRS für KMU* beziehen sich auf Projekte, die derzeit auf der Agenda des IASB stehen. Zu mehreren dieser Projekte wurde ein Entwurf herausgegeben. Dazu gehören:
- (a) Abschnitt 3 *Darstellung des Abschlusses*, der sich auf den Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IAS 1 - *Eine überarbeitete Darstellung* bezieht;
 - (b) Abschnitt 18 *Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert*, der sich auf den Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* bezieht;
 - (c) Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten*, der sich auf den Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* bezieht;
 - (d) Abschnitt 24 *Fremdkapitalkosten*, der sich auf den Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IAS 23 *Fremdkapitalkosten* bezieht;
 - (e) Glossardefinitionen von Schulden und Eigenkapital, die sich auf den Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IAS 32 und IAS 1 – *Zum beizulegenden Zeitwert kündbare Finanzinstrumente und im Liquidationsfall entstehende Verpflichtungen* beziehen.

Da Standardentwürfe Vorschläge sind, für die der Standardsetzungsprozess des IASB noch nicht abgeschlossen ist, besteht der Ausgangspunkt zur Entwicklung des *IFRS für KMU* in den bestehenden IFRS, die die vorgeschlagenen und zur Diskussion stehenden Änderungen nicht widerspiegeln.

Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen

- GS70 Die Paragraphen GS71 bis GS93 erläutern die wesentlichen Vereinfachungen, die der Board in Bezug auf die Ansatz- und Bewertungsprinzipien in den IFRS vorschlägt, sowie die Gründe für diese Vorschläge. Der

Board erörterte auch andere Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen, entschied aber, diese nicht zu übernehmen (siehe Paragraphen GS94 bis GS107).

Finanzinstrumente

- GS71 Viele waren der Auffassung, dass die Vorschriften von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* eine schwere Last für KMU darstellen würden. Als besonders belastend führten sie die Schwierigkeiten der Klassifizierung der Finanzinstrumente in die vier Kategorien, die Prüfung auf „Durchleitung“ und „anhaltendes Engagement“ im Rahmen der Ausbuchung sowie die ausführlichen Berechnungen, die für eine Qualifizierung zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erforderlich sind, an. Der Board stimmte zu, dass Vereinfachungen an IAS 39 bei KMU sachgerecht sind.
- GS72 Ein Großteil der Komplexität in IAS 39 entsteht dadurch, dass Unternehmen gestattet wird, aus einer Bandbreite von Bewertungsmaßstäben für Finanzinstrumente zu wählen. Diese Wahlmöglichkeiten verringern die Vergleichbarkeit und führen zu Bewertungskomplexität. Der Entwurf des *IFRS für KMU* verbessert die Vergleichbarkeit und verringert die Komplexität, indem ein Standardbewertungsmaßstab definiert und der Gebrauch anderer Bewertungsmaßstäbe begrenzt wird.
- GS73 Die wesentlichen Vereinfachungen im vorgeschlagenen Entwurf des *IFRS für KMU* sind die Folgenden:
- (a) *Klassifizierung von Finanzinstrumenten.* Finanzinstrumente, die spezielle Kriterien erfüllen, werden zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, und alle anderen werden erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Die Klassifizierungen als „zur Veräußerung verfügbar“ und „bis zur Endfälligkeit zu halten“ aus IAS 39 sind nicht verfügbar, wodurch die Komplexität im Zusammenhang mit den zwei zusätzlichen Kategorien, einschließlich der Beurteilung des Zwecks, der Prognose der Cashflows und den Bilanzierungs-„Strafen“ in einigen Fällen, reduziert wird.
 - (b) *Ausbuchung.* Der Entwurf schlägt ein einfaches Prinzip zur Ausbuchung vor. Dieses Prinzip basiert nicht auf den Regelungen zur „Durchleitung“ und zum „anhaltenden Engagement“, die im Rahmen der Ausbuchung nach IAS 39 angewendet werden. Diese Vorschriften sind komplex und beziehen sich auf Ausbuchungsvorgänge, die KMU typischerweise nicht eingehen.
 - (c) *Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen.* Der Entwurf konzentriert sich auf die Arten von Sicherungsbeziehungen, die KMU wahrscheinlich durchführen, insbesondere Absicherungen von:
 - Zinsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten Schuldinstruments;
 - Fremdwährungsrisiko oder Zinsrisiko eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion;
 - Preisrisiko einer gehaltenen Ware oder eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion zum Kauf oder Verkauf einer Ware; oder
 - Wechselkursrisiko einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb.
- GS74 In Bezug auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen würde der Entwurf des *IFRS für KMU* die regelmäßige Erfassung und Bemessung von Sicherungsineffektivitäten erfordern, jedoch unter weniger strengen Bedingungen als in IAS 39. Insbesondere erfolgen die Erfassung und Bemessung der Ineffektivität zum Ende des Geschäftsjahres, und die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen wird für Sicherungsbeziehungen, die die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nicht länger erfüllen, prospektiv von diesem Zeitpunkt an beendet. Gemäß IAS 39 würde die Beendigung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen prospektiv ab dem Zeitpunkt erforderlich sein, zu dem die Bedingungen nicht mehr erfüllt waren – eine Vorgabe, von der KMU oft sagen, dass sie sie für belastend halten.
- GS75 Als eine Alternative zu vereinfachten Effektivitätstests erwog der Board einen Ansatz, der im US-Standard SFAS 133 *Bilanzierung von derivativen Instrumenten und Sicherungsaktivitäten* enthalten ist und als „Abkürzungsmethode“ bezeichnet wird. Bei einer solchen Methode würde der *IFRS für KMU* strenge Bedingungen an die Designation einer Sicherungsbeziehung auferlegen, wobei die Effektivität der Sicherungsbeziehung nachfolgend vermutet würde, ohne dass Ineffektivitäten bemessen werden müssten. Der Board kam zu dem Schluss, dass vereinfachte Effektivitätstests der Abkürzungsmethode aus zwei Gründen vorzuziehen sind:
- (a) Die erfolgswirksame Erfassung aller Ineffektivitäten der Sicherungsbeziehung ist ein Grundprinzip von IAS 39. Die Abkürzungsmethode ist mit diesem Prinzip nicht vereinbar.
 - (b) Um annehmen zu können, dass die Möglichkeit einer ineffektiven Sicherungsbeziehung Null oder unwesentlich ist, müssen die wesentlichen Ausstattungsmerkmale von Sicherungsinstrument und Grundgeschäft einschließlich der Laufzeit übereinstimmen, und es dürfte keine bedingten Elemente geben. Folglich wäre die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen verboten, wenn das Siche-

rungsinstrument vorauszahlbar oder kündbar ist oder es anderweitige Elemente einer vorzeitigen Beendigung oder Verlängerung aufweist. Eine derartige Vorschrift würde die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für viele, wenn nicht die meisten KMU praktisch unmöglich machen.

GS76 Abschnitt 11 unterscheidet sich von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen auch in folgenden Punkten:

- (a) Eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ist nicht möglich, wenn Eigen- oder Fremdkapitalinstrumente („Kassainstrumente“) als Sicherungsinstrumente verwendet werden. IAS 39 erlaubt dies bei der Absicherung eines Fremdwährungsrisikos. Jedoch kann der gleiche Ergebniseffekt durch Bewertung des Kassainstruments zum beizulegenden Zeitwert erreicht werden, was Abschnitt 11 für einige Kassainstrumente verpflichtend vorsieht und für andere gestattet. KMU verkaufen typischerweise das Kassasicherungsinstrument, wenn die Sicherungsbeziehung endet.
- (b) Eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen kann nicht durch eine auf Optionen basierende Sicherungsstrategie erreicht werden. Da die Absicherung mit Optionen mit Kosten verbunden ist, werden KMU wahrscheinlich eher Termingeschäfte als Sicherungsinstrumente anstelle von Optionen verwenden.
- (c) Eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für Portfolien ist nicht erlaubt. Die Absicherung von Portfolien erhöht die Bilanzierungskomplexität erheblich, da die Notwendigkeit zur Neubewertung aller einzelnen Sicherungsinstrumente zum beizulegenden Zeitwert besteht, um sicherzustellen, dass die richtigen Beträge ausgebucht werden, wenn das Instrument verkauft wird, und um sicherzustellen, dass die Auflösung zutreffend ist, wenn ein Instrument nicht länger abgesichert wird.

Der Board glaubt nicht, dass diese Vereinfachungen KMU nachhaltig beeinflussen werden, da dies keine für KMU typischen Absicherungsstrategien sind.

GS77 Verträge zum Kauf, zum Verkauf, zur Vermietung oder zur Versicherung eines nicht-finanziellen Postens wie z.B. Waren, Vorräte oder Sachanlagen werden als Finanzinstrumente im Anwendungsbereich von Abschnitt 11 bilanziert, wenn sie infolge der Ausstattungsmerkmale zu einem Verlust für den Käufer, Verkäufer, Leasinggeber, Leasingnehmer oder den Versicherten führen können, der nicht in Verbindung mit den Preisänderungen des nicht-finanziellen Postens, Änderungen der Wechselkurse oder Ausfällen bei einer Partei stehen. Solche Verträge werden als Finanzinstrumente bilanziert, weil ihre Vertragsbedingungen eine Finanzrisikokomponente beinhalten, die den Erfüllungsbetrag des Vertrags, der nicht in Beziehung zu dem Kauf, dem Verkauf, der Vermietung oder der Versicherung des nicht-finanziellen Postens steht, verändert.

GS78 In Abschnitt 11 wird vorgeschlagen, dass KMU wählen können, ob sie bei der Bilanzierung all ihrer Finanzinstrumente Abschnitt 11 oder IAS 39 folgen. Die Gründe des Boards, dieses Wahlrecht in diesem Fall vorzuschlagen, sind wie folgt:

- (a) Obwohl Abschnitt 11 ein einfacherer Ansatz zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten als IAS 39 ist, bringen einige Vereinfachungen den Ausschluss von Wahlrechten mit sich, die Unternehmen mit öffentlicher Rechenschaftspflicht nach IAS 39 zur Verfügung stehen, wie z.B.:
 - (i) die Klassifizierung als zur Veräußerung verfügbar und das Wahlrecht zur Einstufung als zur Veräußerung verfügbar;
 - (ii) die Klassifizierung als bis zur Endfälligkeit zu halten;
 - (iii) einen Ansatz des anhaltenden Engagements bei der Ausbuchung (d.h. die partielle Ausbuchung); sowie
 - (iv) die Nutzung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für Sicherungsbeziehungen, die sich von den vier spezifischen, in Paragraph GS73(c) aufgeführten Arten unterscheiden.

Für gewöhnlich würde der Entwurf des *IFRS für KMU* den KMU die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie in den vollen IFRS erlauben.

- (b) Da die vorgeschlagene Standardkategorie für Finanzinstrumente im *IFRS für KMU* die Kategorie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und die Bewertung zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten nur unter bestimmten Bedingungen zulässig ist, würden einige Posten, die aufgrund ihrer Art nach IAS 39 zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, im *IFRS für KMU* erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Einige KMU mögen diese zusätzliche Bewertung zum beizulegenden Zeitwert als belastend empfinden.
- (c) Manchmal tätigt ein Unternehmen eine seiner Meinung nach „strategische Investition“ in Eigenkapitalinstrumente, die von einem anderen Unternehmen ausgegeben wurden, mit der Absicht, eine langfristige operative Beziehung mit dem Unternehmen, in welches die Investition getätigt wurde, zu begründen oder zu erhalten. Für gewöhnlich sind diese Unternehmen der Ansicht, dass

die Klassifizierung als zur Veräußerung zu halten aus IAS 39 für die Bilanzierung strategischer Investitionen sachgerecht ist. Nach dem Entwurf des *IFRS für KMU* würden diese strategischen Investitionen jedoch erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bilanziert.

- (d) Die Ausbuchungsbestimmungen des Entwurfs des *IFRS für KMU* würden bei vielen Verbriefungs- und Factoring-Transaktionen, die KMU tätigen könnten, nicht zu einer Ausbuchung führen, wohingegen nach IAS 39 eine Ausbuchung erfolgen würde.

Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts

- GS79 In den Antworten zum Fragebogen zu Ansatz und Bewertung und während der Sitzungen der Gespräche am Runden Tisch sagten viele Ersteller und Abschlussprüfer von KMU-Abschlüssen, dass die Vorschrift einer jährlichen Berechnung des erzielbaren Betrags des Geschäfts- oder Firmenwerts in IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* infolge der dafür benötigten Fachkenntnis und Kosten beschwerlich für KMU ist. Sie schlugen vor, dass KMU alternativ verpflichtet werden sollten, den erzielbaren Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts nur zu berechnen, falls es Hinweise auf eine Wertminderung gibt. Des Weiteren schlugen sie vor, dass der *IFRS für KMU* eine Liste mit Indikatoren einer Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts beinhalten sollte. Der Board stimmte diesen Vorschlägen zu. Der Entwurf des *IFRS für KMU* schlägt einen Indikatoransatz vor und beinhaltet eine Liste mit Indikatoren, die auf internen und externen Informationsquellen basieren.
- GS80 Einige derjenigen, die auf den Fragebogen geantwortet haben, und einige Teilnehmer der Diskussionen am Runden Tisch schlugen eine Verpflichtung zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts über einen vorgegebenen maximalen Zeitraum vor. Die Vorschläge erstreckten sich über Zeiträume von 10 bis 20 Jahren. Sie argumentierten, dass eine Abschreibung einfacher sei als der Wertminderungsansatz, selbst als ein Wertminderungsansatz, der durch Indikatoren ausgelöst wird. Der Board stimmte diesem Vorschlag aus drei Gründen nicht zu:
- (a) Ein Abschreibungsansatz verlangt weiter eine Beurteilung der Wertminderung, so dass es tatsächlich ein komplexerer Ansatz als ein indikatorbasierter Wertminderungsansatz ist.
- (b) Abschreibung ist die systematische Verteilung der Anschaffungskosten (oder des Neubewerteten Betrags) eines Vermögenswerts abzüglich eines jedweden Restwerts, um die Abnutzung über die Zeit der in dem Vermögenswert enthaltenen wirtschaftlichen Vorteile über die Nutzungsdauer widerzuspiegeln. Naturgemäß hat der Geschäfts- oder Firmenwert oftmals eine unbegrenzte Nutzungsdauer. Wenn es folglich keine absehbare Begrenzung der Nutzungsdauer gibt, über die das Unternehmen den Verbrauch der in dem Vermögenswert enthaltenen wirtschaftlichen Vorteile erwartet, würde eine Abschreibung des Vermögenswertes z.B. über einen willkürlich festgelegten maximalen Zeitraum die wirtschaftliche Realität nicht getreu darstellen.
- (c) Als der IASB IFRS 3 und die damit zusammenhängenden Änderungen an IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* entwickelte, sagten die meisten Abschlussadressaten, dass sie wenig bis gar keinen Informationsgehalt in der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts über einen willkürliche Zeitraum von Jahren fänden.

Behandle sämtliche Forschungs- und Entwicklungskosten als Aufwand

- GS81 Gemäß IAS 38 sind sämtliche Forschungskosten bei Anfall als Aufwand zu erfassen, Entwicklungskosten hingegen sind zu aktivieren, wenn die kommerzielle Nutzbarkeit des Vermögenswertes als gegeben angesehen wird. Viele Ersteller und Abschlussprüfer von KMU-Abschlüssen sagten, dass KMU nicht über die Ressourcen verfügen, um beurteilen zu können, ob ein Projekt dauerhaft kommerziell nutzbar sei, und die partielle Aktivierung von Entwicklungskosten außerdem nicht zu nützlichen Informationen führe. Bankenvertreter gaben gegenüber dem Board an, dass Informationen über die Aktivierung von Entwicklungskosten für sie nur von geringem Nutzen seien und sie diese Kosten im Rahmen von Kreditvergabeentscheidungen nicht berücksichtigten.
- GS82 Der Board akzeptierte diese Ansichten, und der Entwurf des *IFRS für KMU* sieht ein Bilanzierungswahlrecht (nicht verfügbar in IAS 38) zur Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten vor, wonach sämtliche Forschungs- und Entwicklungskosten als Aufwand erfasst werden dürfen. Alternativ haben KMU durch Querverweis auf diesen IFRS die Möglichkeit, die Vorschriften von IAS 38 anzuwenden.

Anschaffungskostenmethode für assoziierte Unternehmen und Joint Ventures

- GS83 Gemäß IAS 28 sind Unternehmen verpflichtet, ihre Anteile an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode zu bilanzieren. IAS 31 gestattet einem Unternehmen, seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen entweder nach der Equity-Methode zu bilanzieren oder die Quotenkonsolidierung anzuwenden. Viele Ersteller von KMU-Abschlüssen stellten die Nützlichkeit der beiden Bilanzierungsmethoden in Frage und sagten dem Board, dass KMU infolge der Unmöglichkeit, die geforderten Informationen zu beschaffen, und der Notwendigkeit, die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die Abschlussstichtage aufeinander abzustimmen, besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung dieser Methoden unterlägen. Ihrer Ansicht nach sollte die Anschaffungskostenmethode – die nach IAS 28 und IAS 31 zur Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures im separaten Einzelabschluss des Investors erlaubt ist – nach dem *IFRS für KMU* auch im Konzernabschluss des Investors erlaubt sein. Im Großen und Ganzen deuteten Kreditgeber an, dass die gelieferten Informationen bei Anwendung der Equity-Methode und der Quotenkonsolidierung für sie nur von begrenztem Nutzen seien, da sie weder bei der Beurteilung künftiger Cashflows noch der Sicherheit des Kredits nützten. Beizulegende Zeitwerte sind für diese Zwecke relevanter. Unter Berücksichtigung der besonderen Probleme der KMU hinsichtlich der Anwendung der Equity-Methode und der Quotenkonsolidierung sowie der Relevanz des beizulegenden Zeitwerts für Kreditgeber kam der Board zu dem Schluss, dass KMU gestattet werden sollte, entweder die Anschaffungskostenmethode oder die erfolgswirksame Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert anzuwenden.

Ertragsteuern – „Zeitliche Differenzen Plus“-Ansatz

- GS84 In ihren Antworten zum Fragebogen und während der Sitzungen am Runden Tisch sagten viele Ersteller und Abschlussprüfer von KMU-Abschlüssen, dass der Temporäre-Differenzen-Ansatz zur Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 *Ertragsteuern* für KMU schwer umzusetzen ist. Sie sagten, dass KMU nicht regelmäßig „Steuerbilanzen“ erstellen und im Großen und Ganzen den Steuerwert vieler Vermögenswerte nicht verfolgten. Einige befürworteten eine „tatsächlich zu zahlende Steuern“-Methode zur Bilanzierung von Ertragsteuern, bei der KMU keine latenten Steuern ansetzen würden.
- GS85 Der Board unterstützte den „tatsächlich zu zahlende Steuern“-Ansatz aus den in Paragraph GS102 erläuterten Gründen nicht. Wenngleich der Board der Meinung ist, dass das Prinzip des Ansatzes latenter Steueransprüche und -schulden für KMU sachgerecht sei, kam der Board jedoch auch zu dem Schluss, dass die Anwendung dieses Prinzips für KMU vereinfacht werden könne. Abschnitt 28 des Entwurfs des *IFRS für KMU* verwendet den „Temporäre-Differenzen-Ansatz“ aus IAS 12 für den Ansatz latenter Steuern. Temporäre Differenzen werden jedoch im Wege „zeitlicher Differenzen“ erklärt, die laut Angabe vieler KMU und deren Abschlussprüfer nicht als Belastung für KMU angesehen werden, und Vorschriften hinzugefügt, nach denen latente Steuern in mehreren zusätzlichen Fällen anzusetzen sind. In Bezug auf den erstmaligen Ansatz latenter Steuern im Rahmen der erstmaligen Anwendung des *IFRS für KMU* wird in dem Entwurf eine Erleichterung für KMU vorgeschlagen, falls der Ansatz latenter Steuern übermäßige Kosten und Mühen verursachen würde. Abschnitt 28 enthält jedoch keine Ausnahme vom Ansatz latenter Steuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne inländischer Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, da diese Ausnahme nicht im Einklang mit den vereinfachten allgemeinen Prinzipien in den Paragraphen 28.15 und 28.16 steht.

Weniger beizulegende Zeitwerte in der Landwirtschaft

- GS86 Einige Ersteller und Abschlussprüfer von Abschlüssen von KMU, die landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, sagten, dass das Modell der „erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert“ für KMU belastend ist, insbesondere im Hinblick auf die Anwendung bei biologischen Vermögenswerten solcher KMU, die nicht auf einem aktiven Markt oder in Entwicklungsländern tätig sind. Sie sagten, dass die Annahme in IAS 41, nach der der beizulegende Zeitwert für biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse geschätzt werden kann, für biologische Vermögenswerte einiger KMU unrealistisch ist. Einige schlugen vor, dass KMU berechtigt oder verpflichtet werden sollten, ein „Kosten-Abschreibungen-Wertminderungen“-Modell für all diese Vermögenswerte anzuwenden. Der Board unterstützte diesen Ansatz aus den in Paragraph GS103 dargelegten Gründen nicht. Der Board kam jedoch zu dem Schluss, dass KMU aufgrund der Bewertungsprobleme auf inaktiven Märkten und in Entwicklungsländern sowie aus Kosten-Nutzen-Gründen zur Anwendung des Modells der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nur verpflichtet werden sollen, wenn der beizulegende Zeitwert leicht und ohne übermäßige Kosten und Mühen bestimmbar ist. Ist dies nicht der Fall, sollen KMU dem Kosten-Abschreibungen-Wertminderungen-Modell folgen.

Leistungen an Arbeitnehmer – leistungsorientierte Pläne

- GS87 Ursprünglich beabsichtigte der Board, in den *IFRS für KMU* keine Leitlinien zur Bilanzierung von leistungsorientierten Plänen aufzunehmen, mit der Begründung, dass nur wenige KMU solche Pläne haben. Der *IFRS für KMU* hätte einen Querverweis auf die Vorschriften von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* für diese „atypischen“ KMU, die solche Pläne haben, enthalten. Viele Personen berichteten jedoch dem Board, dass KMU in einigen Ländern per Gesetz verpflichtet sind, Leistungen an Arbeitnehmer unter Bedingungen abzugeben, die einem leistungsorientierten Pensionsplan gleichwertig sind (z.B. Zahlungen für langjährige Unternehmenszugehörigkeit basierend auf künftigen Gehältern). Sie empfahlen, dass der *IFRS für KMU* Bilanzierungsvorschriften für solche Pläne beinhalten sollte, die auf denen von IAS 19 basieren, jedoch vereinfacht. Der Board stimmte dem zu.
- GS88 Eine der Kernschwierigkeiten von IAS 19 ist die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste. Nach IAS 19 kann ein Unternehmen:
- (a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste vollständig erfolgswirksam erfassen, wenn sie aufgetreten sind;
 - (b) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste vollständig direkt im Eigenkapital erfassen, wenn sie aufgetreten sind, jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Gewinne und Verluste in einer Aufstellung mit der Bezeichnung „Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen“, die keine Eigenkapitaltransaktionen mit Eigentümern beinhalten, darstellt (d.h. keine traditionelle Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals);
 - (c) überschüssige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste über den höheren Betrag aus:
 - (i) 10 Prozent des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt (vor Abzug des Planvermögens) und
 - (ii) 10 Prozent des beizulegenden Zeitwertes jedweden Planvermögens zu diesem Zeitpunkt (mit den getrennt für jeden leistungsorientierten Plan berechneten und angewendeten Grenzen), dividiert durch den Durchschnitt der verbleibenden Lebensarbeitszeit der Arbeitnehmer, auflösen;
 - (d) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste durch Anwendung irgendeiner systematischen Methode erfolgswirksam erfassen, die zu einer schnelleren Erfassung als (c) führt.
- GS89 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält den Vorschlag, Methode (a) – sofortige erfolgswirksame Erfassung – zu fordern. Von den vier im vorangegangenen Paragraphen aufgezeigten Methoden ist dies die für KMU am leichtesten umsetzbare Methode. Methode (b) verlangt die Erstellung eines Abschlussbestandteils, den die meisten KMU normalerweise nicht erstellen. Methoden (c) und (d) verlangen die Verfolgung von Daten über viele Jahre und jährliche Berechnungen. Darüber hinaus haben die Abschlussadressaten gegenüber dem Board im Großen und Ganzen vertreten, dass sie der Ansicht seien, dass die sofortige erfolgswirksame Erfassung (Methode (a)) neben der Einfachheit die verständlichsten und nützlichsten Informationen liefert.
- GS90 Einige Ersteller von KMU-Abschlüssen sprachen sich für eine direkte Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste im Eigenkapital aus. Das ist nicht Methode (b). Es ist auch nicht das, was nun durch IAS 19 als Ergebnis der Änderungen an IAS 19, die im Dezember 2004 herausgegeben wurden, zugelassen wird. Diese Änderungen sehen vor, dass versicherungsmathematische Gewinne und Verluste erst dann Teil des Eigenkapitals werden, nachdem sie in einer Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen erfasst wurden. Der Board war gegen die Einführung eines neuen Wahlrechts im vorgeschlagenen *IFRS für KMU* – die unmittelbare Erfassung im Eigenkapital unter Umgehung einer Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen.

Anteilsbasierte Vergütung

- GS91 IFRS 2 sieht Erleichterungen für KMU vor, und diese Erleichterungen wurden in den Entwurf des *IFRS für KMU* übernommen. Für anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erfordert IFRS 2 generell die Bewertung unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente jedoch am Bewertungsstichtag nicht verlässlich schätzen kann, sieht IFRS 2 die Möglichkeit der Bewertung der Eigenkapitalinstrumente zu deren inneren Wert vor. Im Zuge der Entwicklung des Entwurfs des *IFRS für KMU* kam der Board zu dem Schluss, dass IFRS 2 für KMU sachgerechte Vereinfachungen bietet.

Leasingverhältnisse

- GS92 Gemäß Paragraph 19.8 muss ein Leasingnehmer die Rechte und Pflichten aus einem Finanzierungsleasingverhältnis mit dem Betrag bewerten, der dem beizulegenden Zeitwert der gemieteten Immobilie entspricht.

Gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* hat ein Unternehmen in der gleichen Situation zwei Bewertungen vorzunehmen – den beizulegenden Zeitwert der gemieteten Immobilie und den Barwert der Mindestleasingzahlungen – und den niedrigeren der beiden Werte zu verwenden. Insoweit wird das grundlegende Ansatzprinzip aus IAS 17 in Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse* beibehalten, unter Vereinfachung der Bewertung.

Übergang auf den *IFRS für KMU*

- GS93 Nach IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* muss der erstmalige IFRS-Abschluss eines Unternehmens mindestens ein Jahr Vergleichsinformationen nach IFRS beinhalten. Einige Ersteller und Abschlussprüfer von KMU-Abschlüssen erklärten dem Board, dass das Erfordernis, Daten aus zurückliegenden Jahren in allen Fällen neu darstellen zu müssen, eine Belastung für KMU darstelle, die den *IFRS für KMU* erstmalig anwenden. Daher wird im Entwurf des *IFRS für KMU* eine „Undurchführbarkeits“-Ausnahme vorgeschlagen. Gleichermaßen ist eine Undurchführbarkeitsausnahme in Bezug auf einige Anforderungen bei der Anpassung der Eröffnungsbilanz vorgesehen.

Erwogene, aber nicht übernommene Vereinfachungen

- GS94 Während der Entwicklung des Entwurfs des *IFRS für KMU* erwog der Board einige Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen, bei denen er entschied, sie nicht zu übernehmen. Einige dieser möglichen Vereinfachungen wurden bestehenden nationalen Rechnungslegungsstandards für KMU entnommen. Einige wurden von den Adressaten des Boards im Rahmen ihrer Antworten auf das Diskussionspapier oder den Fragebogen zu Ansatz und Bewertung aus dem Jahr 2005 vorgeschlagen. Diese Vorschläge und die Gründe des Boards für deren Ablehnung sind in den Paragraphen GS95 bis GS107 beschrieben.

Keine Kapitalflussrechnung zu verlangen

- GS95 Einige schlugen vor, dass der Board KMU nicht verpflichten sollte, eine Kapitalflussrechnung aufzustellen. Einige derer, die diese Ansicht vertraten, glauben, dass die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung belastend ist. Einige behaupteten, dass die Adressaten von KMU-Abschlüssen die Kapitalflussrechnung nicht als nützlich empfänden.
- GS96 Der Board stellt fest, dass die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung keine schwierige, zeit- oder kostenintensive Aufgabe ist, wenn eine Vergleichsbilanz (mit Beträgen für den Anfang und das Ende der Berichtsperiode) und eine Gewinn- und Verlustrechnung zur Verfügung stehen. Die Rahmenkonzepte zur Rechnungslegung der meisten Rechtskreise verlangen die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung von einer breite Gruppe Unternehmen, KMU eingeschlossen. Darüber hinaus deutete die große Mehrheit der Kreditgeber und anderweitigen Adressaten von KMU-Abschlüssen, die mit dem Board in Verbindung getreten sind – vor allem Kreditgeber und kurzfristige Kreditoren –, an, dass die Kapitalflussrechnung nützlich für sie sei.

Alle Leasingverhältnisse als Mietleasingverhältnisse behandeln

- GS97 Nach IAS 17 werden die Rechte und Verpflichtungen eines Leasingnehmers eines Leasingverhältnisses nicht in der Bilanz angesetzt, wenn das Leasingverhältnis als Mietleasingverhältnis klassifiziert wird. Obwohl Leasingnehmer in allen Leasingverhältnissen Rechte erhalten und Pflichten übernehmen, führen Finanzierungsleasingverhältnisse zu Verpflichtungen, die im Wesentlichen Verpflichtungen beim Kauf eines Vermögenswertes auf Ziel entsprechen. Informationen über solche Vermögenswerte und Verpflichtungen sind wichtig für Leih- und andere Kreditvergabeentscheidungen. Kreditgeber sagen übereinstimmend, dass sie keine „Verpflichtungen außerhalb der Bilanz“ wollen.

Alle Mitarbeiterversorgungspläne als beitragsorientierte Pläne behandeln

- GS98 Wie bei Leasingverhältnissen sind die Adressaten des Abschlusses besorgt über „Verpflichtungen außerhalb der Bilanz“. Wie in Paragraph GS87 erwähnt, verpflichten viele Rechtskreise KMU gesetzlich, Leistungen anzubieten, die einem leistungsorientierten Pensionsplan entsprechen – z.B. Zahlungen für langjährige Unternehmenszugehörigkeit. Adressaten von KMU-Abschlüssen sagen übereinstimmend, dass Informationen über den Finanzierungsstatus solcher Verpflichtungen nützlich und wichtig für sie sind.

Methode des erfüllten Vertrags bei langfristigen Verträgen

- GS99 Die Methode des erfüllten Vertrags kann eventuell zu irreführenden Ergebnissen bei einem Unternehmen mit langfristigen Aufträgen führen, mit einigen Jahren hoher Gewinne und anderen Jahren hoher Verluste. Viele Unternehmen mit Fertigungsaufträgen sind KMU. Die Schwankungen aus Jahren hoher Gewinne und Jahren hoher Verluste können sich bei KMU noch vergrößern, da sie dazu neigen, weniger Verträge als größere Unternehmen zu haben. Abschlussadressaten haben dem Board gesagt, dass die Methode des Fertigstellungsgrads bei einem Unternehmen mit langfristiger Auftragsfertigung nützlichere Informationen liefert als die Methode des erfüllten Vertrags.

Weniger Rückstellungen

- GS100 Rückstellungen sind Schulden, die hinsichtlich ihrer Fälligkeit und/oder Höhe ungewiss sind. Trotz der Ungewissheit sind sie Verpflichtungen, die die Ansatzkriterien einer Schuld erfüllen. Adressaten von KMU-Abschlüssen sagen übereinstimmend, dass sie für einen Ansatz dieser Verpflichtungen in der Bilanz seien und die Bewertungsunsicherheiten erläutert werden sollen.

Nichtansatz anteilsbasierter Vergütungen

- GS101 Die Nichterfassung steht nicht im Einklang mit den Definitionen der Abschlusselemente, insbesondere den Aufwendungen. Darüber hinaus sind Adressaten von Abschlüssen grundsätzlich der Ansicht, dass anteilsbasierte Vergütungen an Mitarbeiter als Entlohnungsaufwand erfasst werden sollen, da (a) sie als Entlohnung gedacht sind, (b) sie eine werthaltige Gegenleistung für eine Dienstleistung beinhalten und (c) die Inanspruchnahme von erhaltenen Arbeitsleistungen Aufwand darstellt. In Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütung* wird jedoch vorgeschlagen, die Vorschriften aus IFRS 2 bezüglich einer vereinfachten Bewertung für KMU, die die „Methode des inneren Wertes“ anwenden, beizubehalten.

Nichtansatz latenter Steuern

- GS102 Einige derjenigen, die auf den Fragebogen geantwortet haben, und einige Teilnehmer der öffentlichen Sitzungen am Runden Tisch unterstützten die „Methode der zu zahlenden Steuern“ zur Bilanzierung von Ertragsteuern. Nach dieser Methode sind lediglich Ertragsteuern, die tatsächlich zu zahlen oder erstattungsfähig sind, anzusetzen; latente Steuern werden nicht erfasst. Viele Adressaten lehnen die „Methode der zu zahlenden Steuern“ ab. Sie weisen darauf hin, dass latente Steuern Verbindlichkeiten (oder manchmal Ansprüche) seien, die in naher Zukunft zu großen Abflüssen (Zuflüssen) von Zahlungsmitteln führen können und daher erfasst werden sollten. Selbst jene Abschlussadressaten, die sich gegen einen Ansatz latenter Schulden und latenter Steueransprüche aussprechen, wollen im Großen und Ganzen Beträge, Gründe und anderweitige Informationen im Anhang angegeben haben. Angaben im Anhang würden KMU die gleichen Nachverfolgungs- und Berechnungsbemühungen auferlegen wie ein Ansatz, stünden aber nicht im Einklang mit den Prinzipien zu Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden im *Rahmenkonzept*. Der Board kam zu dem Schluss, dass eine grundlegende Abkehr von den Ansatzprinzipien in IAS 12 *Ertragsteuern* und die gleichzeitige Verpflichtung zur Angabe von Informationen, die die Adressaten von KMU-Abschlüssen als nützlich empfänden, aus Kosten-Nutzen-Überlegungen nicht gerechtfertigt ist. Darüber hinaus geht der Board davon aus, dass latente Steuern die Voraussetzungen für einen Ansatz als Vermögenswert oder Schuld erfüllen und verlässlich bewertet werden können.

Kostenmodell für alle landwirtschaftlichen Güter

- GS103 Der beizulegende Zeitwert wird in dieser Branche nicht nur als relevanterer Maßstab angesehen, notierte Preise sind oft auch leicht bestimmbar, aktive Märkte sind vorhanden, und die Bewertung zu Kosten ist infolge der erforderlichen umfangreichen Verrechnungen tatsächlich belastender und willkürlicher. Darüber hinaus geben die Geschäftsleitungen der meisten KMU, die landwirtschaftlich tätig sind, an, dass sie ihr Geschäft eher auf der Grundlage von Marktpreisen oder anderen aktuellen Werte als nach historischen Kosten steuern. Auch Adressaten stellen die Aussagekraft verrechneter Kosten für diese Branche in Frage.

Keine Konzernabschlüsse

- GS104 In vielen Ländern werden KMU aus steuerlichen oder anderen rechtlichen Gründen in zwei oder mehr rechtliche Einheiten betrieben, obwohl sie als eine wirtschaftliche Einheit tätig sind. Anleger, Kreditgeber und andere Adressaten von KMU-Abschlüssen sagen, dass sie Informationen über die Vermögens- und Finanzlage, operative Ergebnisse und Cashflows der wirtschaftlichen Einheit für ihre Entscheidungen als nützlich

empfinden. Sie sagen, dass sie die separaten Einzelabschlüsse der rechtlichen Einheiten nicht nutzen könnten, da diese oft Transaktionen untereinander durchführen, die nicht notwendigerweise auf der Grundlage marktüblicher Bedingungen strukturiert oder bepreist sind. In diesen Fällen spiegeln die im separaten Abschluss berichteten Beträge interne Geschäftsvorfälle wider (z.B. Verkäufe zwischen den rechtlichen Einheiten), die keine Geschäftsvorfälle der wirtschaftlichen Einheit mit anderen wirtschaftlichen Einheiten sind. Nach Auffassung des Board sind Konzernabschlüsse für Adressaten unerlässlich, wenn zwei Unternehmen als eine wirtschaftliche Einheit tätig sind.

Erfolgswirksame Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung und von Erhöhungen aus der Neubewertung

GS105 Im Entwurf des *IFRS für KMU* wird vorgeschlagen, dass KMU Ertrags- oder Aufwandsposten nur in zwei Fällen unmittelbar im Eigenkapital erfassen sollen:

- (a) Paragraph 11.37 sieht vor, dass KMU Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einiger Sicherungsinstrumente unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen haben.
- (b) Paragraph 30.13 sieht vor, dass KMU eine Umrechnungsdifferenz (Gewinn oder Verlust) aus einem monetären Posten, der Teil der Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb sind (Tochterunternehmen, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture), im Konzernabschluss direkt im Eigenkapital zu erfassen haben.

Zusätzlich würden KMU, die das Neubewertungsmodell entweder für eine Sachanlagenklasse (siehe Paragraph 16.13) oder für eine Klasse immaterieller Vermögenswerte (siehe Paragraph 17.23) wählen, Erhöhungen des Buchwerts des Vermögenswerts unmittelbar im Eigenkapital als Neubewertungsrücklage gutschreiben.

GS106 Bei der Entwicklung des Entwurfs des *IFRS für KMU* erwog der Board, ob er KMU verpflichten sollte, Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung und Neubewertungsgewinne erfolgswirksam anstatt unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen. Dies stünde im Einklang mit der vorgeschlagenen Bilanzierung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste aus leistungsorientierten Plänen in Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer*. Es stünde ebenfalls im Einklang mit einem der zwei Ansätze, die in dem Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen an IAS 1 – *Eine überarbeitete Darstellung* (veröffentlicht im März 2006) vorgeschlagen wurden. Nach diesem Ansatz würden sämtliche Bestandteile von Erträgen und Aufwendungen, die in einer Periode erfasst wurden, in einer einzigen Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen dargestellt. Die erfolgswirksame Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung und von Erhöhungen aus der Neubewertung stünde im Wesentlichen ebenfalls mit dem zweiten vorgeschlagenen Ansatz in dem Entwurf im Einklang. Nach diesem Ansatz würden alle in einer Periode erfassten Bestandteile an Erträgen und Aufwendungen in zwei Aufstellungen dargestellt werden, eine Darstellung jeglicher Bestandteile von Erträgen und Aufwendungen (d.h. Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht auf Anteilseigner zurückzuführen sind) in der Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals jedoch nicht gestatten. Der Board kam zu dem Schluss, dass der Entwurf des *IFRS für KMU* diese Vorschläge nicht widerspiegeln sollte, da die vorgeschlagenen Änderungen an IAS 1 noch nicht endgültig sind.

GS107 Da der Board als Teil seiner Konvergenzbemühungen mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board ein umfangreiches Projekt zu Finanzinstrumenten begonnen hat, erwog der Board zu diesem Zeitpunkt nicht, KMU zur erfolgswirksamen Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts aller Sicherungsinstrumente zu verpflichten.

Alle Wahlrechte aus den IFRS sollten im *IFRS für KMU* zur Verfügung stehen. Rechtskreise können Wahlrechte streichen

GS108 Die vollen IFRS beinhalten einige Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (Auswahlmöglichkeiten). Gewöhnlich ist eines der Wahlrechte für einen bestimmten Geschäftsvorfall, ein bestimmtes Ereignis oder eine bestimmte Bedingung einfacher umzusetzen als das (die) andere(n) Wahlrecht(e). Der Board überlegte, ob der *IFRS für KMU* diese Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte streichen und dementsprechend alle KMU verpflichten sollte, eine einzige Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für einen bestimmten Geschäftsvorfall, ein bestimmtes Ereignis oder eine bestimmte Bedingung zu befolgen. Die Vorteile dieser Vorgehensweise lägen in der Vereinfachung des *IFRS für KMU* und einer höheren Vergleichbarkeit der sich daraus ergebenden Finanzinformationen unter den KMU, die den *IFRS für KMU* anwenden. Obwohl der Board diese Vorteile attraktiv fand, kam er zu dem Schluss, dass ein Verbot der Anwendung eines Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechts, das Unternehmen, die die vollen IFRS anwenden, zur Verfügung steht, durch KMU die Vergleichbarkeit zwischen KMU und Unternehmen, die die vollen IFRS anwenden, erschweren würde.

- GS109 Der Board erkannte, dass die meisten KMU wahrscheinlich das einfachere Wahlrecht aus den vollen IFRS bevorzugen werden. Daher kam der Board zu dem Schluss, dass, wenn die vollen IFRS Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte vorsähen, der *IFRS für KMU* lediglich das einfachere Wahlrecht beinhalten und KMU das (die) andere(n) (komplexere(n)) Wahlrecht(e) durch Querverweis auf die vollen IFRS ermöglicht werden sollte. Diese Vorgehensweise wurde in den Fällen umgesetzt, die in den Paragraphen GS110 bis GS115 beschrieben sind.

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

- GS110 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält hinsichtlich der Bilanzierung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien Leitlinien zum Kosten-Abschreibung-Wertminderungsmodell. Das Modell des erfolgswirksamen beizulegenden Zeitwerts würde durch Querverweis auf IAS 40 gestattet.

Sachanlagen

- GS111 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält hinsichtlich der Bilanzierung von Sachanlagen Leitlinien zum Kosten-Abschreibung-Wertminderungsmodell. Das Neubewertungsmodell würde durch Querverweis auf IAS 16 gestattet.

Immaterielle Vermögenswerte

- GS112 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält hinsichtlich der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte Leitlinien zum Kosten-Abschreibung-Wertminderungsmodell. Das Neubewertungsmodell würde durch Querverweis auf IAS 38 gestattet.

Fremdkapitalkosten

- GS113 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält hinsichtlich der Bilanzierung von Fremdkapitalkosten Leitlinien zum Aufwandsmodell. Das Aktivierungsmodell würde durch Querverweis auf IAS 23 *Fremdkapitalkosten* gestattet.

Darstellung operativer Cashflows

- GS114 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält Leitlinien zur Darstellung von operativen Cashflows nach der indirekten Methode. Die direkte Methode würde durch Querverweis auf IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* gestattet. Die direkte Methode ist für KMU nicht schwieriger als die indirekte Methode. Obwohl professionelle Analysten gewöhnlich die direkte Methode vorziehen, äußerten die Mehrheit der Kreditgeber und anderer Adressaten von KMU-Abschlüssen jedoch eine Präferenz für die indirekte Methode bei KMU. Sie sagten, dass die indirekte Methode Einblicke in die Periodenabgrenzung der KMU gewährt. Aus diesem Grund sieht der Entwurf des *IFRS für KMU* die indirekte Methode vor.

Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

- GS115 Der Entwurf des *IFRS für KMU* enthält Leitlinien für eine Methode zur Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (im Wesentlichen das Model aus IAS 41 *Landwirtschaft*). KMU würde die Anwendung der anderen Methoden, die nach IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* zulässig sind, durch Querverweis auf IAS 20 gestattet werden.

Wahlweiser Rückgriff auf die vollen IFRS durch ein Unternehmen, das den *IFRS für KMU* anwendet

- GS116 Der Board erwog, ob ein Unternehmen, das den vorgeschlagenen *IFRS für KMU* anwendet, berechtigt sein sollte, wahlweise ein nach den vollen IFRS zulässiges Ansatz- oder Bewertungsprinzip, das sich von dem im entsprechenden Abschnitt des Entwurfs des *IFRS für KMU* geforderten Prinzip unterscheidet, anzuwenden.
- GS117 Einige schlugen vor, dass der *IFRS für KMU* in der Tat „optionale Vereinfachungen der IFRS“ beinhalten sollte. Innerhalb dieser Gruppe gab es zwei Denkrichtungen:
- (a) Eine Denkrichtung würde KMU gestatten, Prinzip für Prinzip auf die vollen IFRS zurückzugreifen, während sonst der *IFRS für KMU* weiter angewendet wird.

- (b) Die zweite Denkrichtung würde KMU gestatten, zu den vollen IFRS in ihrer Gesamtheit, Standard für Standard, nicht aber Prinzip für Prinzip, zurückzukehren, während sonst der *IFRS für KMU* weiter angewendet wird. Diejenigen, die diese Sichtweise vertreten, sind der Ansicht, dass die Ansatz- und Bewertungsprinzipien in einem vollen IFRS derart zusammenhängen, dass sie als ganzheitliches Paket angesehen werden müssen.

GS118 Die alternative Sichtweise besteht darin, dass ein Unternehmen verpflichtet werden sollte, entweder den vollständigen Satz an IFRS oder den vollständigen *IFRS für KMU* zu wählen. Der Board teilt diese Ansicht. KMU zu gestatten, wahlweise zu den vollen IFRS – entweder Prinzip für Prinzip oder Standard für Standard – zurückzukehren, während sonst der *IFRS für KMU* weiter angewendet wird, würde zu wesentlicher Nichtvergleichbarkeit führen. KMU stünde unerwünschterweise eine nahezu unbegrenzte Menge an Kombinationen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden offen. Wie in den Paragraphen GS108 bis GS115 erläutert wurde, enthält der Entwurf des *IFRS für KMU* einige Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte – diejenigen, die in den vollen IFRS bestehen.

Angabevereinfachungen

GS119 Die Angabevorschriften in dem vorgeschlagenen *IFRS für KMU* sind im Vergleich zu den Angabevorschriften in den vollen IFRS wesentlich verringert. Es gibt vier wesentliche Gründe für diese Reduzierungen:

- (a) Einige Angaben sind nicht einbezogen worden, weil sie sich auf Themen beziehen, die in IFRS behandelt werden, die aus dem Entwurf des *IFRS für KMU* weggelassen wurden (siehe Paragraphen GS57 bis GS65).
- (b) Einige Angaben sind nicht einbezogen worden, weil sie sich auf Ansatz- und Bewertungsprinzipien aus den vollen IFRS beziehen, die durch die im Standardentwurf vorgeschlagenen Vereinfachungen ersetzt wurden (siehe Paragraphen GS70 bis GS93).
- (c) Einige Angaben sind nicht einbezogen worden, weil sie sich auf Wahlrechte beziehen, die im Entwurf des *IFRS für KMU* nicht enthalten sind, aber für KMU durch expliziten Querverweis auf die vollen IFRS zur Verfügung stehen (siehe Paragraphen GS108 bis GS115).
- (d) Einige Angaben sind aufgrund von Bedürfnissen der Adressaten oder Kosten-Nutzen-Überlegungen nicht einbezogen worden (siehe Paragraph GS25 bis GS26 und GS120).

GS120 Die Beurteilung von Angaben auf Grundlage der Bedürfnisse der Adressaten war nicht leicht, weil Abschlussadressaten dazu tendieren, eher mehr als weniger Angaben bevorzugen. Der Board hat sich von den folgenden Grundprinzipien leiten lassen:

- (a) Adressaten von KMU-Abschlüssen sind besonders an Informationen zu kurzfristige Cashflows sowie zu Verpflichtungen, Einstandspflichten oder Eventualitäten interessiert, unabhängig davon, ob sie als Schuld angesetzt werden oder nicht. Angaben in den vollen IFRS, die diese Art von Information liefern, sind auch bei KMU erforderlich.
- (b) Adressaten von KMU-Abschlüssen sind besonders an Informationen zu Liquidität und Zahlungsfähigkeit interessiert. Die Angaben in den vollen IFRS, die diese Art der Information liefern, sind auch bei KMU erforderlich.
- (c) Informationen über Bewertungsunsicherheiten sind wichtig bei KMU.
- (d) Informationen über die vom Unternehmen ausgeübten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind wichtig bei KMU.
- (e) Die Aufschlüsselung von Beträgen, über die im KMU-Abschluss berichtet wurde, ist wichtig für das Verständnis dieser Abschlüsse.
- (f) Einige Angaben in den vollen IFRS sind für Investitionsentscheidungen an öffentlichen Kapitalmärkten relevanter als für Geschäftsvorfällen, anderweitigen Ereignissen und Bedingungen, denen typische KMU mit etwa 50 Mitarbeitern begegnen.

Warum ein eigenständiger Band an Stelle zusätzlicher Abschnitte in jedem IFRS

GS121 Der Board sah Vorzüge in zwei Ansätzen – Veröffentlichung des *IFRS für KMU* als eigenständiger Band und Veröffentlichung eines separaten Abschnitts in jedem IFRS (Interpretationen eingeschlossen). Die grundsätzlichen Vorteile des eigenständigen Bands liegen

- (a) in der Erleichterung der Nutzung durch diejenigen, die den *IFRS für KMU* anwenden wollen. Wenn der *IFRS für KMU* Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Bedingungen behandelt, denen KMU

- mit etwa 50 Mitarbeitern typischerweise begegnen, würden viele der in den vollen IFRS enthaltenen Regelungen gewöhnlich keine Anwendung bei KMU finden.
- (b) darin, dass der *IFRS für KMU* in einer vereinfachten Sprache ohne die Details, die in den vollen IFRS von Nöten sind, formuliert werden kann.
- GS122 Zu den Vorteilen eines Einbezugs der KMU-Vorschriften als separater Abschnitt eines jeden IFRS (Interpretationen eingeschlossen) gehören die Folgenden:
- (a) Die Abänderungen und Ausnahmen sind hervorgehoben.
- (b) In dem Maße, wie KMU die vollen IFRS hinzuziehen müssen, ist es anwenderfreundlicher, die Vorschriften für KMU und die damit verbundenen vollen Standards an einer Stelle zu haben.
- (c) Er würde die Wahrscheinlichkeit verringern, dass bei der Formulierung von IASB-Standards für KMU ein unbeabsichtigter Unterschied zwischen einem IFRS und den damit verbundenen Vorschriften im *IFRS für KMU* entsteht.
- GS123 Diejenigen, die auf das Diskussionspapier geantwortet haben, zogen im Allgemeinen eine eigenständige Ausgabe vor. Per Saldo stimmte der Board den Gründen, die in Paragraph GS121 ausgeführt wurden, zu.

Warum ein Aufbau nach Themen

- GS124 Der Board sah sowohl Vorzüge in einer Nummerierung der Vorschriften für KMU auf die gleiche Weise wie die vollen IFRS als auch in einem Aufbau nach Themen. Die Verwendung des Nummerierungssystems wie bei den vollen IFRS würde einem Anwender bei der Suche nach weiteren Leitlinien zu einer Bilanzierungsfrage einen Rückverweis auf die vollen IFRS ermöglichen. Auf der anderen Seite würde ein Aufbau nach Themen den *IFRS für KMU* als Referenzhandbuch erscheinen lassen, was wahrscheinlich der Weise entspricht, wie Leute dieses nutzen würden, und wäre damit anwenderfreundlicher. Eine Indexierung könnte die Vorteile des einen Ansatzes über den anderen minimieren. Die Bereitstellung des *IFRS für KMU* in elektronischer Form könnte ebenfalls die Vorteile des einen Ansatzes über den anderen minimieren. Die meisten derer, die auf das Diskussionspapier geantwortet haben, zogen einen Aufbau nach Themen vor. Per Saldo empfand der Board die Vorteile eines nach Themen aufgebauten Referenzhandbuchs überzeugend.

Die Absicht des Boards zur Überarbeitung (Aktualisierung) des *IFRS für KMU*

- GS125 Der Board äußerte im Diskussionspapier seine vorläufige Sichtweise, dass, „sobald der erste Satz an IASB-Standards für KMU vorhanden ist, der Board gleichzeitig mit jedem Entwurf eines IFRS und jedem Entwurf einer Interpretation und sehr wahrscheinlich als Teil dieser Dokumente, den damit verbundenen IASB-Standard oder Interpretation für KMU vorschlagen wird. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen oder überarbeiteten IASB-Standards für KMU würde vermutlich der gleiche wie der Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen oder überarbeiteten IFRS (Interpretationen eingeschlossen) sein.“ Im Großen und Ganzen stimmten diejenigen, auf das Diskussionspapier die geantwortet haben, diesem Ansatz nicht zu. Sie erklärten, dass der *IFRS für KMU* nur periodisch aktualisiert werden sollte, vielleicht einmal alle zwei bis drei Jahre, da KMU nicht über die internen Ressourcen im Rechnungswesen verfügten oder die Möglichkeit besäßen, dauerhaft Berater zu Rechnungslegungsfragen zu beschäftigen. Sie wendeten zudem ein, dass nicht jede(r) neue IFRS, Interpretation oder Änderung an einem IFRS oder einer Interpretation den *IFRS für KMU* betraf. Auf der Grundlage der Bedürfnisse der Adressaten oder von Kosten-Nutzen-Überlegungen könnten einige dieser Änderungen nur für die vollen IFRS relevant sein. Des Weiteren können Änderungen am *IFRS für KMU* erfolgen, die sachgerecht sind, selbst wenn die vollen IFRS nicht geändert werden.
- GS126 Die grundsätzlichen Vorteile einer Berücksichtigung von Änderungen am *IFRS für KMU* zum selben Zeitpunkt, zu dem ein jeglicher neue IFRS oder eine jegliche Änderung an einem bestehenden IFRS vorgeschlagen werden, liegen in dem Einklang der Erwägungen des Boards und derjenigen, die Stellung nehmen, in der Vermeidung zeitlicher Verzögerungen, wenn Änderungen die vollen IFRS betreffen und wenn ähnliche Änderungen den *IFRS für KMU* betreffen, sowie in der Vermeidung von eventuell unterschiedlichen Standards in den vollen IFRS und dem *IFRS für KMU*.
- GS127 Per Saldo empfand der Board die Argumente für eine periodische an Stelle einer gleichzeitigen Aktualisierung des *IFRS für KMU*, die in Paragraph GS125 dargelegt wurden, im Großen und Ganzen überzeugend. Der Board kam jedoch auch zu dem Schluss, dass es Umstände geben mag, unter denen eine Änderung des *IFRS für KMU* häufiger als einmal in mehreren Jahren erforderlich ist. Paragraph 16 des Vorworts zum Entwurf des *IFRS für KMU* erläutert die Absicht des Boards zur Überarbeitung des *IFRS für KMU*.

Abweichung Meinung zum vorgeschlagenen *International Financial Reporting Standard für kleine und mittelgroße Unternehmen*

- AM1 Ein Boardmitglied stimmte gegen die Veröffentlichung des Entwurfs des vorgeschlagenen *International Financial Reporting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU)*. Die abweichende Meinung dieses Mitglieds wird nachfolgend dargestellt.
- AM2 Das Boardmitglied ist der Ansicht, dass der vorgeschlagene *IFRS für KMU* weder notwendig noch wünschenswert sei. Er sei unnötig, weil die überwiegende Mehrzahl der Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen eines KMU unkompliziert sind und kein beträchtlicher Rückgriff auf die IFRS verlangt wird bzw. wenn er verlangt wird, nicht belastend ist.
- AM3 Er sei nicht wünschenswert, weil der vorgeschlagene IFRS keine vergleichbaren Informationen erzeugen würde. KMU werden nicht mit ihresgleichen und nicht mit öffentlich rechenschaftspflichtigen Unternehmen vergleichbar sein. Dieses Ergebnis stehe in nicht im Einklang mit dem *Rahmenkonzept* des IASB und den Konzepten und grundlegenden Prinzipien des vorgeschlagenen IFRS.
- AM4 Nicht-Vergleichbarkeit werde entstehen, weil der vorgeschlagene IFRS KMU infolge Paragraph 10.3 erlauben würde, die Regelungen anderer IFRS zu ignorieren, selbst wenn der spezielle Bilanzierungssachverhalt in diesen IFRS behandelt wird. Wenn ein Unternehmen mit dem Ergebnis der Anwendung der Paragraphen 10.3(a) und (b) zufrieden sei, gäbe es nie eine Verpflichtung, die vollen IFRS heranzuziehen. Folglich könnten identische Transaktionen unterschiedlich von verschiedenen KMU und anders als von öffentlich rechenschaftspflichtigen Unternehmen bilanziert werden. Wenn es der Board als notwendig erachte, Schulungsmaterialien zur Unterstützung der KMU bei der Anwendung der IFRS zu entwickeln, wäre dies sicherlich sachgerecht. Dennoch ist dieses Boardmitglied der Ansicht, dass letztlich die IFRS unter allen Umständen die Quelle der Bilanzierungsleitlinien für alle Unternehmen sein sollten.
- AM5 Dieses Boardmitglied ist nicht der Ansicht, dass der Board die Notwendigkeit von Änderungen an den Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS für die Anwendung durch KMU auf der Grundlage von entweder Kosten-Nutzen-Analysen oder Adressatenbedürfnissen nachgewiesen hat. Alternativ würde dieses Boardmitglied die Angabevorschriften weit deutlicher abändern, um den speziellen Adressatenbedürfnissen gerecht zu werden. Diese Abänderung könnte sehr wohl zu neuen Angaben führen, die derzeit nicht verlangt würden, wie z.B. Informationen über die wirtschaftliche Abhängigkeit, obgleich viele der Ausweis- und Anbaaberfordernisse, die in dem Entwurf vorgeschlagen werden, unnötig erschienen.
- AM6 Dieses Boardmitglied ist ferner der Auffassung, dass der Entwurf nicht mit der Satzung der Stiftung des International Accounting Standards Committees und dem *Vorwort zu den International Financial Reporting Standards* im Einklang stehe. Diese Dokumente legen das Ziel eines einzigen Satzes an Rechnungslegungsstandards fest, bei dem den speziellen Bedürfnisse kleiner und mittelgroßer Unternehmen sowie von Schwellenländern Rechnung zu tragen ist. Das Boardmitglied akzeptiert dieses Ziel, glaubt aber nicht, dass damit getrennte Sätze von Standards für Unternehmen in unterschiedlichen Gegebenheiten gemeint seien, wie dies in Paragraph GS21 angedeutet werde. Die Schlussfolgerung dieses Paragraphen deute an, dass viele Sätze von Rechnungslegungsstandards in Abhängigkeit unterschiedlicher Gegebenheiten sachgerecht wären.