



# **Neuerungen in den IFRS sowie typische Gemeinsamkeiten und Abweichungen zum HGB**

Münchner Bilanzgespräche

Dipl.-Kfm. Dr. Matthias Froschhammer

München, 21. März 2013

## Agenda

1. Einführung
2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013
3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS
4. Zusammenfassung

## 1. Einführung

---

- IFRS-Anwender in Deutschland
  - Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen im Konzernabschluss (IFRS-Anwendungspflicht gem. § 315a Abs. 1 und 2 HGB)
  - Aber auch: Mittelständische Unternehmen
    - für Zwecke des Vergleichs mit internationalen Wettbewerbern,
    - bei freiwilliger Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses (§ 315a Abs. 3 HGB),
    - bei Einbezug als Tochterunternehmen in einen IFRS-Konzernabschluss.
- Praxis: Anzahl der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen nimmt in den letzten Jahren stetig ab
  - 2005: ca. 1.250 Unternehmen
  - 2012: ca. 850 Unternehmen
  - Insb. durch Downlisting aus dem Regulierten Markt von IFRS-Pflichtanwendern
- Herausforderung: Komplexität und Änderungsdynamik der IFRS

# 1. Einführung

- Große Änderungsdynamik der IFRS
  - Jährliche Herausforderung für IFRS-Bilanzierer zur korrekten Anwendung neuer oder geänderter Standards
  - Notwendigkeit zur **kontinuierlichen Überwachung** der Arbeitsweise des IASB sowie hieran anschließend des Stands des Endorsement durch die EU (EFRAG)
  - Ab 2013 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) sind folgende IFRS **erstmalig verpflichtend** anzuwenden:

Standard/ Interpretation	Übernahme durch EU (Stand: 05.03.2013)	Kurzbeschreibung der Änderungen
<b>IAS 1</b> – Darstellung des Abschlusses	ja	Separate Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses, die unter bestimmten Voraussetzungen in die GuV umgegliedert werden.
<b>IAS 19</b> – Leistungen an Arbeitnehmer	ja	Änderung der Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne bzw. Verluste sowie von Anhangangaben und weiterer Regelungen

# 1. Einführung

- Große Änderungsdynamik der IFRS

Standard/ Interpretation	Übernahme durch EU (Stand: 05.03.2013)	Kurzbeschreibung der Änderungen
<b>IFRS 13</b> – Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	ja	Einheitliche Regelung zur Definition und Bemessung des beizulegenden Zeitwerts
IFRS 7 – Finanz- instrumente: Angaben	ja	Anhangangaben zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden
IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS	ja	Ausnahmeregelung für die Bilanzierung von Darlehen der öffentlichen Hand bei erstmaliger Anwendung der IFRS

# 1. Einführung

- Große Änderungsdynamik der IFRS

Standard/ Interpretation	Übernahme durch EU (Stand: 05.03.2013)	Kurzbeschreibung der Änderungen
IFRIC 20 – Abraumkosten in der Produktions- phase eines Tagebauwerks	ja	Regelung zu Abraumkosten in der Produktionsphase einer über Tagebau erschlossenen Mine
Diverse – Verbesserungen an den IFRS 2009 – 2011	nein	Verbesserungen der IFRS mit geringfügigen Änderungen an einer Vielzahl an Standards



Anpassungs- und Überwachungsaufwand für Unternehmen im IFRS-Abschluss – Risiko von „Fehlern“ steigt

## 1. Einführung

---

- Aber: Seit BilMoG für deutsche IFRS-Bilanzierer teilweise Möglichkeit zur Annäherung der HGB-Rechnungslegung an die IFRS
  - Bilanzpolitik im Jahresabschluss aus reinen **Praktikabilitäts- oder Effizienzgründen**
  - Minimierung von zusätzlichem Aufwand bei **Erstellung der HB II** für IFRS-Konzernabschluss
  - Ausübung bestehender **Wahlrechte** bereits in HGB-Jahresabschluss so, dass weitestgehend **Vereinbarkeit** mit IFRS besteht



Änderungsdynamik der IFRS bleibt, kann aber zumindest durch möglichst geringe Anpassungen des HGB-Abschlusses abgemildert werden (HGB-Jahresabschluss als „dualer Abschluss“)

## Agenda

1. Einführung
2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013
3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS
4. Zusammenfassung



## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IAS 1: Darstellung des sonstigen Ergebnisses (OCI)
  - Erstanwendung in Geschäftsjahren ab 01.07.2012, d.h. regelmäßig ab 2013
  - Wesentliche Neuerungen:
    - **Umbenennung** der Gesamtergebnisrechnung („Statement of comprehensive income“) in Darstellung der Gewinne und Verluste und des sonstigen Ergebnisses („Statement of profit or loss and other comprehensive income“)
    - Wahlrecht zwischen der Darstellung von Jahresergebnis und sonstigem Ergebnis in einem einzigen Rechenwerk („**one statement approach**“) oder in zwei aufeinander folgenden Rechenwerken („**two statement approach**“) bleibt bestehen
    - Vornahme einer **weiteren Untergliederung des sonstigen Ergebnisses** („other comprehensive income“) danach, ob die jeweilige Komponente in zukünftigen Perioden reklassifizierungsfähig ist oder nicht, d.h. in zukünftigen Perioden in die GuV umgliedert wird („recycling“)

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IAS 1: Darstellung des sonstigen Ergebnisses (OCI)
  - **Zielsetzung** der Änderung:
    - **Bessere Ergebnis- und Rentabilitätsanalyse** durch leichtere Ermittlung des künftig in der GuV zu erfassenden Ergebnispotenzials
  - Beispiele für **nicht-reklassifizierbare** Komponenten:
    - Neubewertungen im Anlagevermögen nach IAS 16 bzw. IAS 38;  
Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste bei leistungsorientierten Pensionsplänen nach IAS 19
  - Beispiele für **reklassifizierbare** Komponenten:
    - Neubewertung bei zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten („available for sale financial assets“) nach IAS 39;  
Gewinne/Verluste aus der Währungsumrechnung nach IAS 21

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

### ■ IAS 1: Darstellung des sonstigen Ergebnisses (OCI)

Neuer Aufbau der Gesamtergebnisrechnung	
	Ergebnis nach Steuern laut GuV
+/-	Aufwand/Ertrag aus den einzelnen Komponenten des OCI, die in die GuV umgegliedert werden können, vor Steuern
+/-	Ertragsteuern auf diese Komponenten (alternativ auch „Nach Steuer-Angabe“ zulässig)
+/-	Aufwand/Ertrag aus den einzelnen Komponenten des OCI, die <b>nicht</b> in die GuV umgegliedert werden können, vor Steuern
+/-	Ertragsteuern auf diese Komponenten (alternativ auch „Nach Steuer-Angabe“ zulässig)
=	Gesamtergebnis der Periode <ul style="list-style-type: none"><li>■ davon auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfallend</li><li>■ davon auf nicht beherrschende Anteile entfallend</li></ul>

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen
  - Erstanwendung in Geschäftsjahren ab 01.01.2013; grds. rückwirkende Anwendung nach IAS 8
  - Ausgewählte wesentliche Neuerungen:
    - Aufhebung der Varianten zur Erfassung **versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste**
    - Aufhebung der Regelung zur Verteilung von **nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand** über den Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit der Anwartschaften; stattdessen GuV-wirksame Erfassung in der Periode der Planänderung
    - Schätzung der erwarteten **Rendite des Planvermögens** auf Basis des Diskontierungszinssatzes für die Pensionsrückstellung
    - Erweiterung der **Anhangangaben**, z.B. Sensitivitätsanalyse für Änderungen wesentlicher versicherungsmathematischer Annahmen
    - Änderungen bei Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Erfassung des Aufstockungsbetrags aus **Altersteilzeitvereinbarungen** nicht mehr sofort bei Vertragsabschluss, sondern ratierlich über die Dienstzeitperiode

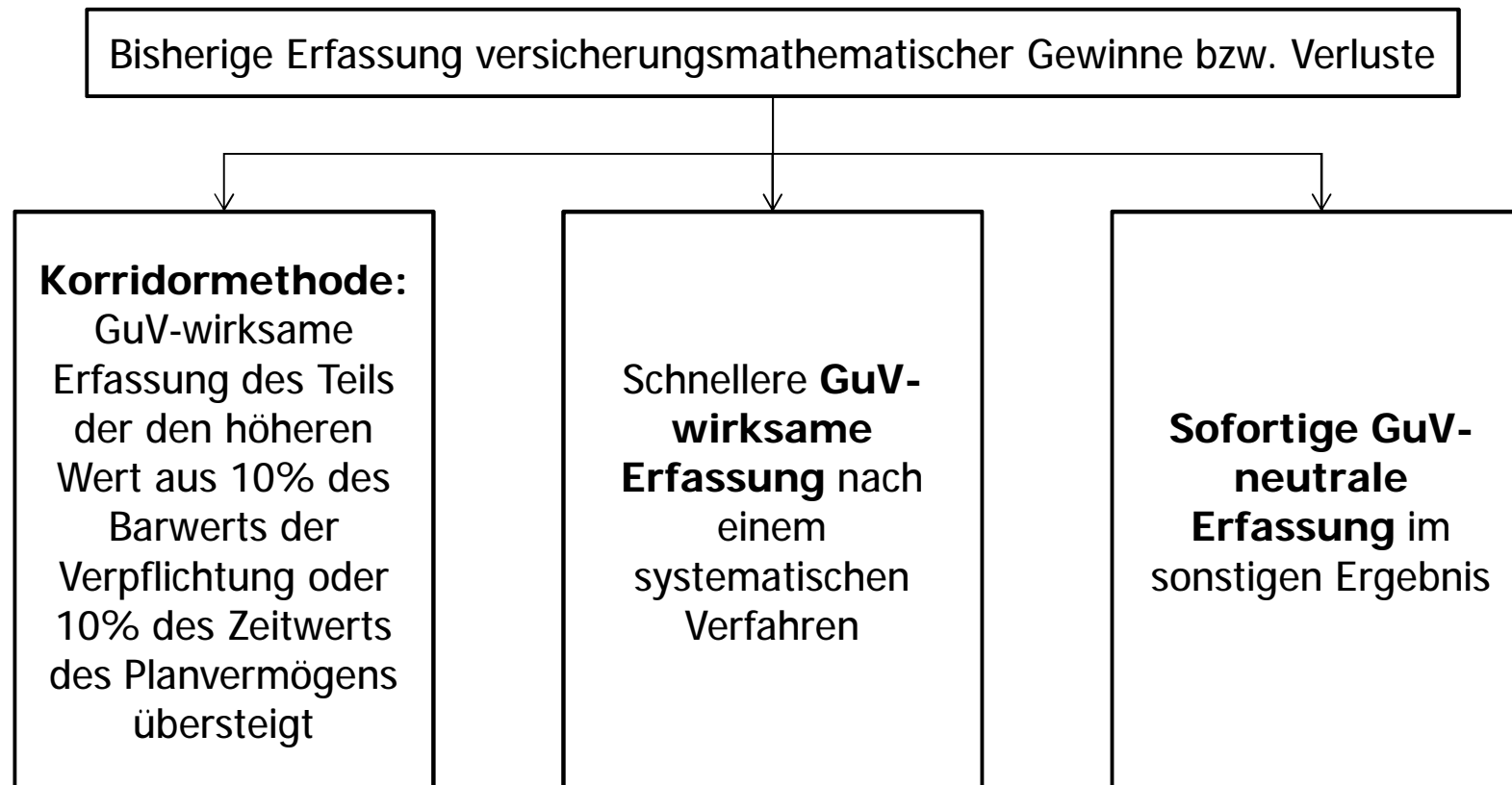
## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen
  - Kernänderung: Behandlung von **versicherungsmathematischen Gewinnen bzw. Verlusten**
    - **Ursachen** für versicherungsmathematische Gewinne bzw. Verluste:
      - Abweichung des geschätzten Betrags der Nettoverpflichtung aus einem Pensionsplan (= Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung ./ Zeitwert des Planvermögens) von dem zum Stichtag ermittelten Betrag
      - Schätzung basiert auf **Annahmen zu Beginn des Geschäftsjahrs**
      - Abweichungen resultieren z.B. aus Arbeitnehmerfluktuation, Gehalts-, Rentenentwicklung, Diskontierungszinssatz, Ertrag des Planvermögens

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

### ■ IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen



## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

### ■ IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen

Künftige Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne bzw. Verluste  
(Neubewertungskomponente, „Remeasurements“)



**Zwingende sofortige GuV-neutrale Erfassung** im sonstigen  
Gesamtergebnis

- **Zielsetzung** der Änderung:
  - **Verbesserung der Vergleichbarkeit** zwischen Unternehmen
  - Vermeidung von bislang z.T. signifikanten **Abweichungen** zwischen der in der Bilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellung und dem tatsächlich bestehenden Verpflichtungsumfang
- Ausweis der „Remeasurements“ in der Gesamtergebnisrechnung innerhalb der Kategorie der **nicht reklassifizierungsfähigen** Komponenten des OCI

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen
  - Rückwirkende Anwendung im Geschäftsjahr zum 31.12.2013:
    - Darstellung von **drei Bilanzen** (zum 01.01.2012, 31.12.2012, 31.12.2013)
    - Effekte auf die Vergleichsperiode (2012):
      - **GuV-neutrale** Erhöhung/Verminderung der Pensionsrückstellung um den Betrag der noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Verluste/Gewinne
        - Risiko: hoher Eigenkapitalverbrauch bei Umstellung
      - **GuV-wirksame** Erhöhung/Verminderung der Pensionsrückstellung um den Betrag der in 2012 ursprünglich im Personalaufwand erfassten versicherungsmathematischen Verluste/Gewinne
      - Teilweise Abschwächung des Effekts durch Berücksichtigung **latenter Steuern**



## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

- IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen
  - Vorzeitige Anwendung des geänderten IAS 19 durch Merck KGaA zum 31.12.2012
  - Darstellung von drei Bilanzen mit angepassten Vorjahreszahlen sowie zusätzlichen Anhangangaben

In Mio€	Anhang	31.12.2012	31.12.2011	01.01.2011
<b>Kurzfristige Vermögenswerte</b>				
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	→ 37	729,7	937,8	943,7
Kurzfristige finanzielle Vermögenswerte	→ 38	1.797,9	1.117,1	55,6
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	→ 39	2.114,6	2.328,3	2.296,3
Vorräte	→ 40	1.533,9	1.691,1	1.673,5
Übrige kurzfristige Vermögenswerte	→ 41	271,5	252,0 <sup>1</sup>	566,5 <sup>1</sup>
Ertragsteuererstattungsansprüche	→ 42	178,5	72,7	93,7
Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte		-	-	36,7
		<b>6.626,1</b>	<b>6.399,0<sup>1</sup></b>	<b>5.666,0<sup>1</sup></b>
<b>Langfristige Vermögenswerte</b>				
Immaterielle Vermögenswerte	→ 43	10.944,5	11.764,3	12.484,1
Sachanlagen	→ 44	2.953,6	3.113,4	3.241,5
Nach der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen		-	-	5,0
Langfristige finanzielle Vermögenswerte	→ 45	97,1	60,3	130,3
Finanzanlagen zur Unterlegung von Pensionsverpflichtungen		-	-	216,9
Übrige langfristige Vermögenswerte	→ 41	75,4	54,9	52,9
Latente Steueransprüche	→ 34	946,6	730,0	592,2 <sup>1</sup>
		<b>15.017,2</b>	<b>15.722,9<sup>1</sup></b>	<b>16.722,9<sup>1</sup></b>
<b>Vermögenswerte</b>		<b>21.643,3</b>	<b>22.121,9<sup>1</sup></b>	<b>22.388,9<sup>1</sup></b>

Kurzfristige Verbindlichkeiten				
Kurzfristige Finanzschulden	→ 46	1.091,4	1.394,4	356,1
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	→ 47	1.288,3	1.100,8	1.200,1
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	→ 48	1.096,2	1.102,1	1.054,6
Ertragsteuerverbindlichkeiten	→ 49	401,4	399,4	368,4
Kurzfristige Rückstellungen	→ 50	684,3	365,5	374,5
Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltener Vermögenswerte		-	-	5,9
		<b>4.561,6</b>	<b>4.362,2</b>	<b>3.359,6</b>
Langfristige Verbindlichkeiten				
Langfristige Finanzschulden	→ 46	3.362,1	4.144,9	5.127,4
Übrige langfristige Verbindlichkeiten	→ 48	9,4	43,6	42,9
Langfristige Rückstellungen	→ 50	891,7	617,0 <sup>1</sup>	516,9 <sup>1</sup>
Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	→ 51	1.211,7	1.140,3 <sup>1</sup>	1.585,0 <sup>1</sup>
Latente Steuerschulden	→ 34	1.192,0	1.319,6	1.380,5
		<b>6.666,9</b>	<b>7.265,4<sup>1</sup></b>	<b>8.652,7<sup>1</sup></b>
Eigenkapital				
Gesellschaftskapital	→ 52	565,2	565,2	565,2
Rücklagen		8.552,3	8.672,6 <sup>1</sup>	8.489,0 <sup>1</sup>
Direkt im Eigenkapital berücksichtigte Ergebnisse		1.243,9	1.210,2	1.280,4
<b>Eigenkapital der Anteilseigner der Merck KGaA</b>		<b>10.361,4</b>	<b>10.448,0<sup>1</sup></b>	<b>10.334,6<sup>1</sup></b>
Nicht beherrschende Anteile		53,4	46,3	42,0
		<b>10.414,8</b>	<b>10.494,3<sup>1</sup></b>	<b>10.376,6<sup>1</sup></b>
<b>Schulden und Eigenkapital</b>		<b>21.643,3</b>	<b>22.121,9<sup>1</sup></b>	<b>22.388,9<sup>1</sup></b>

<sup>1</sup>Vorjahreszahlen wurden angepasst, siehe Anmerkung [6]

(Quelle: Geschäftsbericht 2012 Merck KGaA, S. 130)

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

### ■ IAS 19: Neuerungen bei Pensionsverpflichtungen

#### ■ **Beispiel** zur Umstellung auf IAS 19:

- Unternehmen U wendet zum 31.12.2013 erstmals den geänderten IAS 19 an. Bisher wurden versicherungsmathematische Gewinne/Verluste nach der Korridormethode erfasst. Zum 01.01.2012 bestanden nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste i.H.v. 2.000 TEUR. Im Jahr 2012 wurden versicherungsmathematische Verluste i.H.v. 600 TEUR GuV-wirksam erfasst, zudem entstanden 200 TEUR versicherungsmathematische Gewinne, die innerhalb des Korridors lagen (Steuersatz 30%).

#### ■ Zum 01.01.2012:

- sonstiges Ergebnis an Pensionsrückstellung 2.000 TEUR
- aktive latente Steuern an sonstiges Ergebnis 600 TEUR (= 2.000 x 0,3)

#### ■ Zum 31.12.2012:

- Pensionsrückstellung an Pensionsaufwand 600 TEUR
- latenter Steueraufwand an aktive latente Steuern 180 TEUR (= 600 x 0,3)
- Pensionsrückstellung an sonstiges Ergebnis 200 TEUR
- Sonstiges Ergebnis an aktive latente Steuern 60 TEUR (= 200 x 0,3)

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - Erstanwendung in Geschäftsjahren ab 01.01.2013; prospektive Anwendung ohne Anpassung der Vergleichsinformationen
  - **Zielsetzung** des Standards:
    - Gewährleistung einer **einheitlichen** – d.h. für alle IFRS geltenden – Fair Value-Bewertung durch
      - Definition des Fair Values als **marktbasierten** und nicht unternehmensspezifischen **Wert**
      - Vorgabe von **Bewertungsprämissen**, falls Fair Values als hypothetische Marktwerte zu ermitteln sind

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - Von IFRS 13 ist die Fair Value-Bewertung in folgenden Standards betroffen

IAS 16	IFRS 1
IAS 18	IFRS 3
IAS 19	IFRS 4
IAS 32	IFRS 5
IAS 33	IFRS 7
IAS 38	IFRS 9
IAS 39	
IAS 40	
IAS 41	

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

### ■ IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert



#### ■ Definition „Fair Value“

- Fair Value ist der Preis, der
  - bei Verkauf eines Vermögenswerts erhältlich oder bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen ist, im Rahmen einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag
- **Kein** Abzug von **Transaktionskosten**
- aber Abzug von **Transportkosten**
- wenn ein solcher Preis **nicht unmittelbar beobachtbar** ist → Ermittlung mit Hilfe einer **Bewertungsmethode** unter Annahme marktgerechter Parameter

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - Bewertungsmethoden
    - IFRS 13 führt die folgenden drei Bewertungsmethoden auf

Methode	anzuwenden bspw. auf
Marktpreismethode	börsennotierte finanzielle Vermögenswerte, Immobilien
Wiederbeschaffungskostenmethode	Sachanlagen
Kapitalwertmethode	immaterielle Vermögenswerte

- es ist jeweils eine für den Einzelfall geeignete Methode zu wählen, die auf **möglichst vielen objektiv beobachtbaren Parametern** aufbaut

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - **Drei Rangstufen** zur Kategorisierung des Fair Value
    - zur Operationalisierung eines möglichst **objektiven** Werts
    - zur Schaffung von Ansatzpunkten für die **Berichterstattung im Anhang**

Level	anzuwenden bspw. auf
<u>Level 1:</u> Marktpreise für Standardgüter auf einem aktiven Markt	Aktienkurse
<u>Level 2:</u> beobachtbare Marktpreise, die jedoch nicht die Bedingungen für Level 1-Wertansätze erfüllen	qm-Preise für Immobilien

## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013

- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - **Drei Rangstufen** zur Kategorisierung des Fair Value

### Level

#### Level 3:

- auch **nicht beobachtbare** Parameter müssen berücksichtigt werden
- Parameter müssen der Grundannahme eines **Verkaufspreises gewöhnlicher Marktteilnehmer** entsprechen
- nur solche **Informationen**, die von diesen Marktteilnehmern auch in die Bewertung **einbezogen würden**, sind zu berücksichtigen
- **ausgeschlossen** sind z.B. unternehmensindividuelle Synergieeffekte oder Steuervorteile



## 2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013



- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - Aspekte der **Bestimmung des Fair Value**
    - **Bemessungsgrundlage**
      - grundsätzlich einzelne(r) zu bewertende(r) Vermögenswert / Schuld
      - auch Gruppenbildung (gemäß Prinzip der ZGE) möglich
    - **Ort**
      - **Hauptmarkt** (vorrangiges Kriterium) oder vorteilhaftester Markt
        - Transaktion nicht unter Zwang
        - voneinander unabhängige Parteien (keine related parties)
        - keine Informationsasymmetrien zwischen den Parteien

- IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
  - Aspekte der **Bestimmung des Fair Value**
    - bei **nicht börsengehandelten** und **nicht finanziellen** Vermögenswerten wird der Fair Value aus der bestmöglichen Verwendung des Vermögenswerts abgeleitet
      - ggf. abstrahiert von der tatsächlichen Verwendung im Unternehmen
      - Leitgedanke: **Welcher Preis könnte bei einer Transaktion mit fremden Dritten zustande kommen?**
    - **Beispiel**
      - Das Unternehmen U kauft den Mitbewerber A. Im Rahmen der durchzuführenden Kaufpreisallokation wird eine erworbene Marke mit ihrem Fair Value angesetzt.
      - U möchte die Marke nicht fortführen, daher hat sie keinen Wert für U.
      - Bei der Fair Value-Bestimmung nach IFRS wird aber trotzdem der Fair Value der Marke angesetzt, da es auf die bestmögliche Verwendung des Vermögenswerts ankommt. Bei einer Veräußerung käme bspw. der Fair Value zum Tragen.



## Agenda

1. Einführung
2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013
3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS
4. Zusammenfassung

### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



- Untersuchung der deutschen Bilanzierungspraxis hinsichtlich der Wahl der IFRS-näheren Alternative für
  - neu durch das BilMoG eingeführte oder geänderte HGB-Wahlrechte,
  - Übergangswahlrechte des EGHGB (zumeist Beibehaltungs- bzw. Fortführungswahlrechte).
- Rückschlüsse
  - ob die bilanzierenden Unternehmen die im Rahmen des BilMoG gewährte Möglichkeit nutzen, die **Annäherung ihrer Jahresabschlüsse an die IFRS** (über die „vom Gesetzgeber vorgeschriebene IFRS-Annäherung“ hinaus) noch **zu verstärken**,
  - ob sich damit durch eine entsprechende Wahlrechtsausübung eine **Internationalisierung der HGB-Rechnungslegungspraxis** zeigt.

### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



- Untersuchung:
  - **Inhaltsanalyse** der erstmals nach den Regelungen des BilMoG erstellten Jahresabschlüsse
  - Untersuchungsgegenstand: Folgende **neu in das HGB aufgenommene oder geänderte Wahlrechte** mit der Möglichkeit, eine Annäherung an die IFRS zu bewirken:

Regelung	Wahlrecht
§ 248 Abs. 2 HGB	Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
Keine gesetzliche Regelung	Bestimmung eines versicherungsmathematischen Bewertungsverfahrens zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen
§ 253 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB	Abzinsung der Pensionsrückstellungen
§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB	Ansatz aktiver latenter Steuern
§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB	Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern

### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



- Untersuchungsgegenstand: Folgende **Übergangswahlrechte des EGHGB** mit der Möglichkeit, eine Annäherung an die IFRS zu bewirken:

Regelung	Wahlrecht
Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB	Zeitraum für Zuführungen zu unterdotierten Pensionsrückstellungen
Art. 67 Abs. 1 Satz 2 und 3 EGHGB	Beibehaltung oder Auflösung von überdotierten Pensionsrückstellungen unter bestimmten Voraussetzungen
Art. 67 Abs. 1 Satz 2 und 3 EGHGB	Beibehaltung oder Auflösung von überdotierten sonstigen Rückstellungen unter bestimmten Voraussetzungen
Art. 67 Abs. 3 EGHGB	Beibehaltung oder Auflösung von Aufwandsrückstellungen
Art. 67 Abs. 3 EGHGB	Beibehaltung oder Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil

- Datenbasis: 362 kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz in Deutschland zum 31.12.2010

### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



#### ■ Ergebnisse der empirischen Untersuchung:

HGB-Wahlrecht	Wahl der IFRS-näheren Alternative (in % der relevanten Unternehmen bzw. absolut)
Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	8,5 % (14 von 164)
Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen	95,2 % (198 von 208)
Anwendung des der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Zinssatzes zur Abzinsung der Pensionsrückstellungen	3,3 % (7 von 213)
Ansatz eines Aktivüberhangs latenter Steuern	17,8 % (47 von 264)
Unsoldierter Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern	21,5 %v (14 von 65)

Quelle: Froschhammer, Internationalisierung der HGB-Rechnungslegung durch das BilMoG, erscheint im Mai 2013

### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



#### ■ Ergebnisse der empirischen Untersuchung:

<b>EGHGB-Wahlrecht</b>	<b>Wahl der IFRS-näheren Alternative (in % der relevanten Unternehmen bzw. absolut)</b>
Sofortige volle Zuführung von unterdotierten Pensionsrückstellungen	68,3 % (125 von 183)
Auflösung von überdotierten Pensionsrückstellungen	50,0 % (11 von 22)
Auflösung von überdotierten sonstigen Rückstellungen	63,9 % (46 von 72)
Auflösung von Aufwandsrückstellungen	30,4 % (7 von 23)
Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil	30,8 % (12 von 39)

Quelle: Froschhammer, Internationalisierung der HGB-Rechnungslegung durch das BilMoG, erscheint im Mai 2013



### 3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS



- Wesentliche Ergebnisse der empirischen Untersuchung:
  - Wahl der **IFRS-näheren Alternative** durch die Mehrheit der untersuchten Unternehmen lediglich bei **drei Wahlrechten**:
    - Bewertungsverfahren für Pensionsrückstellungen (Anwartschaftsbarwertverfahren)
    - Behandlung unterdotierter Pensionsrückstellungen (volle Zuführung eines Unterschiedsbetrags)
    - Behandlung überdotierter sonstiger Rückstellungen (Auflösung des überdotierten Betrags)
  - Hinsichtlich der EGHGB-Übergangswahlrechte z.T. sehr uneinheitliche Ausübung, wodurch Vergleichbarkeit der Abschlüsse zwischen Unternehmen erschwert wird

## Agenda

1. Einführung
2. Ausgewählte Neuerungen in den IFRS ab 2013
3. Annäherung der HGB-Rechnungslegungspraxis an die IFRS
4. Zusammenfassung

## 4. Zusammenfassung

---

- Keine wirkliche Komplexitätsreduktion oder verringerte Änderungsdynamik der IFRS absehbar
- Praxis reagiert mit Abwehrstrategie, z.B. Segmentwechsel zur Vermeidung von IFRS
- Ergebnisse der empirischen Untersuchung der HGB-Abschlüsse zeigen:
  - Für überwiegenden Teil der untersuchten Unternehmen offenbar **andere (unternehmensspezifische) bilanzpolitische Zielsetzungen** im HGB-Jahresabschluss als weitgehende IFRS-Konformität im Vordergrund
  - Dennoch z.T. Wahlrechtsausübungen, die **faktisch eine Annäherung** an das Abschlussbild bewirken, das sich bei Anwendung der IFRS ergäbe

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
  - Dr. Matthias Froschhammer, Dipl.-Kfm.
  - [matthias.froschhammer@kleeberg.de](mailto:matthias.froschhammer@kleeberg.de)
  
  - Telefon: 089 55 983-268
  - Telefax: 089 55 983-280
  
  - Weitere Informationen unter:
  - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)



- Termine und Themen unter [www.muenchner-bilanzgespraeche.de](http://www.muenchner-bilanzgespraeche.de)

- 06. Juni 2013, 19.00 Uhr  
Thema: „Personengesellschaften“

- 03. Juli 2013, 12.00 Uhr  
Thema: „E-Bilanz“

- 17. Oktober 2013, 19.00 Uhr  
Thema: „Compliance“

- 28. November 2013, 19.00 Uhr  
Thema: „Unternehmenskauf“

Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

## Münchener Bilanzgespräche

Bei den Münchener Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchener Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchener Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchener Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



---

## Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

## Copyright-Vermerk

© 03/2013. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.