



Evelyn Teitler-Feinberg*

Dr. oec. publ.
Teitler Consulting,
Accounting + Communication, Zürich
www.teitler.ch

IFRS für KMUs – eine gute Alternative?

Seit dem 9. Juli 2009 ist der IFRS für KMUs auf Englisch verfügbar. Anvisiert werden alle Unternehmen, welche nicht an einer Börse gelistet sind, nach dem Motto «one size fits all». Die folgende Kurzanalyse soll einerseits ein Schlaglicht auf diesen IFRS werfen und andererseits dessen Stärken und Schwächen offenlegen.

1. Leitplanken des IFRS für KMUs

Der neue IFRS wurde dank grossen Einsatzes des Amerikaners Paul Pacter als Projektleiter entwickelt. Er umfasst insgesamt 346 Seiten, nämlich 230 Seiten für die einzelnen Sections (Themengebiete) und 116 Seiten für die Illustrative Financial Statements Presentation (Musterabschluss) und Disclosure (Offenlegungen) Checklist sowie die Basis for Conclusions.¹ Bestimmt hat hier das IASB, welches die IFRS verabschiedet, für Länder, die noch über keine Lösungen für nichtkотиerte Unternehmen verfügen, eine Bresche geschlagen. Andererseits betritt das IASB damit Neuland und erklärt selbst, dass es sich hier um einen unverbindlichen Vorschlag handle, den die einzelnen Jurisdiktionen allenfalls implementieren könnten oder nicht. Diese müssten auch festlegen, ab welchen Grössenkriterien einer Unternehmung der neue IFRS anzuwenden wäre.² Um zu vermeiden, dass die bisherigen Kunden, d.h. die kотиerten Unternehmen, untreu werden und statt der schwer überschaubaren 3000 Seiten der Full IFRS auf den IFRS für KMUs umsatteln, steht explizit im Standard, dass dieser für Emittenten tabu sei.³ Das ist doch eine versäumte Gelegenheit: Entwicklungs- und Schwellenländer wären froh, wenn man ihnen ein Instrument in die Hände gäbe, das für gelistete Gesellschaften accounting-mässig machbar wäre.

Wie die Swiss GAAP FER ist auch der IFRS für KMUs grundsatzorientiert, aber etwas weniger ausgeprägt, da mehr Themen geregelt werden. Deshalb haben auch die Pervasive Principles (Regelwerk-Teil in Section 2) weniger Bedeu-

tung als das Rahmenkonzept bei Swiss GAAP FER. Einen Überblick über die behandelten Materien gibt die Abbildung 1.

Für Finanzinstrumente beispielsweise sind die Sections 11 und 12 vorgesehen; Section 11 für die «Basic Financial Instruments» (16 Seiten) und Section 12 für «Other Financial Instruments» (6 Seiten). In Section 12 finden wir auch einen Verweis auf die Full IFRS: Es ist zulässig, statt dieser beiden Sections auch den berühmten IAS 39 Financial Instruments, der zurzeit in Überarbeitung ist,⁴ anzuwenden.⁵

Zu den Basic Financial Instruments zählen Bargeld, Gläubigerbeziehungen wie Debitoren, Schuldscheine, Wechsel, Darlehen mit fixer oder variabler Verzinsung.⁶ Die Folgebewertung von Finanzinstrumenten ist in Übereinstimmung mit den fortgeführten Anschaffungskosten zu vollziehen unter Einbezug der Effektivverzinsung.⁷ Überdies gibt es Vorschriften bezüglich eines Impairments von aktiven Finanzinstrumenten.⁸

Für alle übrigen Finanzinstrumente, die nicht anderenorts im IFRS geregelt sind, gilt die Section 12. Sie sind ausschliesslich zum Fair Value zu bewerten, und ein besonderes Augenmerk wird dem Hedge Accounting gewidmet.⁹ Trotz der 22 Seiten für die Finanzinstrumente spürt man den Willen zur Klarheit und zur Herabsetzung der Komplexität in der Regulierung einer teilweise sehr anspruchsvollen Materie.

Das IASB hat sich das Ziel gesetzt, die internationale Vergleichbarkeit von KMU-Abschlüssen zu erhöhen.¹⁰ Angesichts der doch zahlreichen Optionen¹¹ – sie sind in Abbildung 2 aufgezeigt – ist es doch verwunderlich, dass die Vergleichbarkeit angestrebt wurde.¹² Selbstverständlich muss man sich fragen, wie wichtig denn diese für KMUs sei. Wenn die KMUs mehrheitlich eigenkapitalfinanziert sind oder sich, was meist der Fall ist, nur an einheimische Banken wenden, dann ist die internationale Vergleichbarkeit in der Tat irrelevant. Es zählt dann einzig, dass

Abbildung 1: IFRS für KMUs (private entities), Regelungsfelder

1 Small & Medium Entities, Beschreibung	18 Immaterielle Aktiven ohne Goodwill
2 Konzepte und grundlegende Prinzipien	19 Business Combinations und Goodwill
3 Darstellung von Abschlüssen	20 Leasingverhältnisse
4 Bilanz	21 Rückstellungen und Eventualposten
5 Gewinn- und Verlustrechnung	22 Verbindlichkeiten und Eigenkapital
6 Aufstellung Veränderung EK und Ergebnis und Gewinnrücklagen	23 Erträge
7 Geldflussrechnungen	24 Zuwendungen der öffentlichen Hand
8 Anhang	25 Fremdkapitalkosten
9 Konzern- und separate Einzelabschlüsse	26 Anteilsbasierte Vergütung
10 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler	27 Wertminderung von Vermögenswerten
11 Elementare finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten	28 Leistungen an Arbeitnehmer
12 Zusätzliche Finanzinstrumente	29 Ertragsteuern
13 Vorräte	30 Fremdwährungsumrechnung
14 Anteile an assoziierten Unternehmen	31 Rechnungslegung in Hochinflationländern
15 Anteile an Joint Ventures	32 Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode
16 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	33 Nahe stehende Unternehmen und Personen
17 Sachanlagen	34 Branchenspezifische Vorschriften
	35 Übergangsbestimmungen zum IFRS-SME

Abbildung 2: Optionen im IFRS für KMUs

- Abweichen vom SME Standard, falls Zielkonflikt zum Zweck der Rechnungslegung
- Cashflow aus Betriebstätigkeit indirekt oder direkt
- Dividenden- und Zinszahlungen: Finanzierungs- oder Betriebstätigkeit
- Terminologie der Financial Statements frei (also unbegrenzte Optionen)
- Reihenfolge in der Bilanz ist frei
- Erfolgsrechnung: Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren
- Gesamt-Statement von Comprehensive Income and Retained Earnings möglich
- Vorräte: Freie Wahl der Verbrauchsfolge für Bewertung (ohne Lifo)
- Percentage of Completion: Erwähnt 3 Methoden zur Berechnung des Fertigungsgrades, nicht abschliessend
- Sachanlagen zu Renditezwecken aktuell oder Anschaffungskostenmodell, falls aktuell zu aufwendig
- Joint Ventures: Anschaffungskostenmodell, Equity-Methode oder Fair Value
- Assoziierte Unternehmen: Anschaffungskostenmodell, Equity-Methode oder Fair Value
- Umrechnung Abschlüsse in Konzernwährung: Functional Currency oder andere Presentation Currency
- Provisions & Contingencies: Volle oder wegen Präjudizierung eingeschränkte Offenlegung
- Falls projected-unit-credit-Methode zu aufwendig für Berechnung der Barwert-Verpflichtung, grobe Vereinfachungen zulässig

} Fair Value, falls «published price quotation»

die Gläubigerbank über zuverlässige Grundlagen bezüglich Rechnungslegung verfügt, und das hat eine Bank sowohl mit dem neuen IFRS, aber auch mit der viel bescheideneren Kern-FER für Unternehmen, die nur der eingeschränkten Revision unterliegen, als auch mit den gesamten Swiss GAAP FER.

Eine deutsche Übersetzung des neuen IFRS ist noch nicht erhältlich, vermutlich weil Deutschland mit dem neuen BilMoG erklärterweise am neuen IFRS nicht interessiert ist. In Englisch sind alle IFRS-Dokumente auch als Download unentgeltlich erhältlich. Sogar eine XBRL-Taxonomie¹³ ist bereits als Entwurf vorhanden und soll im April 2010 veröffentlicht werden. Man darf sich allerdings fragen, wie hoch der Nutzen einer solchen Vergleichbarkeit überhaupt ist. Ebenso wird das Zurverfügungstellen von Übungsmaterial¹⁴ bereits in Angriff genommen. An solidem, gehaltvollem Marketing, das durch echte Unterstützung stark ist, fehlt es nicht.

2. Zoomen von zwei Sections des IFRS für KMUs

2.1 Zoom auf Section 21: Rückstellungen, Eventualverpflichtungen und Eventualguthaben

Rückstellungen sind als solche erfolgswirksam zu erfassen, wenn sie die Kriterien der Schätzbarkeit und der Wahrscheinlichkeit (über 50%) erfüllen. Die Wahrscheinlichkeit bezieht sich auf das Erfordernis des Transfers ökonomischer Vorteile bei der Begleichung (settlement) der Verpflichtung. Dabei wird bei der Definition der Verpflichtung darauf geachtet, dass es klar wird, was Zukunftsaufwand ist und demgemäss nicht zurückgestellt werden darf.¹⁵ Grundsätzlich muss zum Exit-Preis bewertet werden: «Die beste Schätzung ist der Betrag, den ein rational handelndes Unternehmen zahlen würde, um die Verpflichtung zu begleichen ... oder die Ver-

pflichtung an eine Drittpartei zu transferieren.» Der Betrag kann als wahrscheinlichster Wert berechnet werden,¹⁶ wenn es sich um eine einzelne Verpflichtung handelt, und als Erwartungswert, wenn es sich um eine grosse Population von Einheiten handelt. Für ein Beispiel zum Erwartungswert vgl. Abbildung 3.

Verlangt wird bei Versicherungsdeckung der Bruttoausweis: die Forderung gegenüber der Versicherung in den Aktiven und die Rückstellung im Rahmen des gesamten Mittelabflusses im Fremdkapital.¹⁷

Wenn eines der Kriterien für eine Rückstellung nicht erfüllt ist, dann handelt es sich um eine Eventualverpflichtung. Es wird nicht dargelegt,

wann überhaupt keine Offenlegung verlangt ist. Die Elemente des Rückstellungsspiegels ohne Vorjahresinformation sind verlangt.¹⁸ Bezüglich von Eventualforderungen wird nur vermerkt, dass diese nicht bilanziert werden dürfen.¹⁹ Im Gegensatz zu Swiss GAAP FER, aber im Einklang mit IAS 37, erlaubt der IFRS für KMUs ebenfalls bezüglich Rückstellungen und Eventualverpflichtungen, präjudizierende Offenlegungen wegzulassen. Dagegen müssen dann trotzdem die Natur eines Rechtsfalles sowie die Tatsache und die Begründung der unvollständigen Offenlegung bekannt gegeben werden. Nicht separat geregelt sind Restrukturierungen als faktische Verpflichtungen. Dazu findet man in den IFRS ein Beispiel.²⁰ Mit insgesamt neun Beispielen in der Section 21 wird dem Anwender nützliche Unterstützung geboten. In Abbildung 4 ist eines der Beispiele wiedergegeben.

2.2 Zoom auf Section 32: Ereignisse nach Beendigung der Berichtsperiode

Von grosser Bedeutung ist es, das Ermessen bezüglich Ereignissen nach Beendigung der Berichtsperiode einzuschränken. Wie auch bei Swiss GAAP FER²¹ gelingt dies dem neuen IFRS, soweit diese Frage überhaupt regulierbar ist. Grundsätzlich unterscheidet sich die Section 32 inhaltlich nicht von IAS 10 Events after the Reporting Period, die Formulierungen sind aber einfacher, und in der Section 32 ist weniger «guidance» als in IAS 10 enthalten.

Abbildung 3: Beispiel zur Berechnung des Erwartungswertes

Ausgangslage	
Es werden Neuwagen mit Gewährleistung verkauft.	
	Kosten der Gewährleistung in Mio.
Wenn alle Wagen kleine Fehler hätten	10
Wenn alle Wagen grössere Fehler hätten	30
Wahrscheinlichkeiten	
Fehlerfreie Quote der verkauften Wagen	65%
Quote der kleineren Fehler der verkauften Wagen	25%
Quote der grösseren Fehler der verkauften Wagen	10%
Aufgabe	
Berechnen Sie den Erwartungswert für die Rückstellung für Gewährleistung.	
Lösung	
Der Erwartungswert berechnet sich wie folgt:	
25% von 10 Mio.	2,5 Mio.
10% von 30 Mio.	3,0 Mio.
Notwendige Rückstellung (Erwartungswert)	5,5 Mio.

Abbildung 4: Beispiel zu den Gewährleistungen aus Section 21 des IFRS für KMUs, Ex 5

Ausgangslage	
Ein Detailhandelsgeschäft gewährt unzufriedenen Kunden ein Rückgaberecht, obwohl es rechtlich dazu nicht verpflichtet ist.	
Gegenwärtige Verpflichtung als Ausfluss eines vergangenen verpflichtenden Ereignisses: Das verpflichtende Ereignis ist der Warenverkauf, welcher eine faktische Verpflichtung (constructive obligation) entstehen lässt, weil das Geschäftsgebaren des Detailhändlers eine stichhaltige Erwartung auf Kundenseite entstehen lässt, auf dass das Geschäft die Waren zurücknehme.	
Mittelabfluss wirtschaftlicher Vorteile: Es ist wahrscheinlich, dass ein Teil der verkauften Waren zurückgegeben und rückvergütet wird.	
Schlussfolgerung	
Das Unternehmen erfasst eine Rückstellung für den geschätzten Betrag der Rückvergütungen.	

Abbildung 5: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im IFRS für KMUs

<p>Keinen Einfluss auf die Jahresrechnung</p> <p>Für jede Kategorie ist offenzulegen:</p> <ul style="list-style-type: none"> Natur des Ereignisses Schätzung der finanziellen Auswirkung oder Aussage, dass diese Schätzung nicht möglich sei 	<p>Mit Einfluss auf die Jahresrechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> Berücksichtigung in der Jahresrechnung Offenlegungen, welche diese Ereignisse wiedergeben
--	--

Abbildung 6: Beispiel (Ex 17) der Offenlegung eines «non-adjusting event» aus dem IFRS für KMUs

Ausgangslage

Am 15. Mai 20X1 wurde der Abschluss einer Unternehmung für die Herausgabe autorisiert. Die Berichtsperiode endet auf den 31. März 20X1. Das Unternehmen führt drei Produktlinien: A, B und C.

Am 1. Mai 20X1 gab das Unternehmen bekannt, dass es beabsichtige, die Produktion von A einzustellen. Am 31. März 20X1 erfüllte die Produktlinie A aber nicht die Bedingungen, um als «zum Verkauf gehalten» klassiert zu werden.

Aufgabe

Wie ist dieses «non-adjusting»-Ereignis im Abschluss 20X1 offenzulegen?

Note 20: Ereignisse nach Beendigung der Berichtsperiode

Am 1. Mai 20X1 gab das Unternehmen die Schliessung seiner Aktivitäten bezüglich Produkt A der Produktlinie A bekannt. Während des Geschäftsjahres, das auf den 31. März 20X1 endet, wurde mit dem Produkt A ein Betriebsgewinn von 20000 Währungseinheiten erzielt. Am 31. März 20X1 betrug der Buchwert aller Aktiven, die mit der Produktion von Produkt A in Zusammenhang stehen, 0,5 Mio. Währungseinheiten.

Zuerst werden diese Ereignisse wie folgt definiert: «Ereignisse nach der Berichtsperiode sind solche, günstige oder ungünstige, die sich zwischen dem Ende der Berichtsperiode und dem Datum, an dem der Abschluss für die Herausgabe autorisiert ist, abspielen.»²² Dabei werden zwei Unterkategorien unterschieden:

- Solche, für die Anhaltspunkte (evidence) bestehen, dass die Bedingungen bereits am Ende der Berichtsperiode bestanden haben (= adjusting events = abschlusswirksam), und
- solche, die darauf hinweisen, dass die Bedingungen nach dem Ende der Berichtsperiode aufgetreten sind.²³

Bei den abschlusswirksamen Ereignissen sind zusätzliche Offenlegungen erforderlich. Auch im Standard selbst finden sich Beispiele für beide Arten von Ereignissen.²⁴ In den Offenlegungen ist das Datum der Autorisation für die Herausgabe des Abschlusses zu nennen.²⁵ Für die Offenlegungen vgl. Abbildung 5.

Nun noch ein Einblick in das im Entstehen begriffene «training material», welches auch auf der IASB-Website einschliesslich Lösungen verfügbar ist. Erst zu dieser Section 32 über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag ist eine solche Unterstützung verfügbar.²⁶ Dabei muss beachtet werden, dass dieses Übungsmaterial künftig den praktisch relevanten Umfang des IFRS ausdehnen wird. Dieses Modul zu den drei Seiten der Section 32 umfasst 22 Seiten, bietet dem Anwender aber bestimmt Nutzen. Zudem widerspricht es nicht dem Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER.

Ein Beispiel aus diesem «training material», das zeigt, wie die Offenlegung eines «non-adjusting event» aussehen kann, findet sich in Abbildung 6.

Das Übungsmaterial zur Section 32 enthält auch elf Mehrfachwahl-Antworten zum Thema. Das Beispiel 7 findet sich in Abbildung 7.

Das «training material» beschränkt sich aber nicht auf einfache Fragen, sondern konzipiert auch zwei Fälle. Die Case Study 1 ist in Abbildung 8 wiedergegeben.

3. Konsequenzen

Beim IFRS für KMUs handelt es sich um ein sauber konzipiertes Regelwerk, das gut verständlich ist. Manche Sections sind trotzdem sehr anspruchsvoll, so beispielsweise Employee Benefits oder Financial Instruments. Diesen Regelungen kann aber zugutegehalten werden, dass auf komplexe Fragen kaum einfache Antworten möglich sind. Dagegen wären obligato-

rische Übungen wie die proportionale Eliminierung von Zwischengewinnen bei assoziierten Unternehmen nun wirklich nicht nötig gewesen. Wie bekannt, sind die dafür notwendigen Informationen für das rechnungslegende Unternehmen kaum erhältlich.

Kritisch zu beurteilen ist der Musterabschluss, der jede unternehmerische Realität, die nicht ganz einfach ist, umschiffet. Das Gesamtglossar dieses Standards leistet wertvollen Support. Bezüglich Bilanzgliederung lässt der IFRS maximale Freiheit, was die beschworene Vergleichbarkeit beträchtlich herabsetzt. Unschön ist auch, dass viele Vorschriften nicht zu befolgen sind, da der Standard durch die Exit-Klausel «when impracticable» 21 Mal grosse Vereinfachungen zulässt. Folgende Themen wurden ausgeklammert: Segment-Informationen, Zwischenberichte (hier fehlt also jede Standardisierung) und Earnings per Share (hier wäre eine Einschränkung des Ermessensspielraums erwünscht gewesen). Ebenso fehlt – im Gegensatz zu den Vorschriften aus dem Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept²⁷ – eine Vorschrift zur Offenlegung von Lage und Ausblick.

Vieles wurde gegenüber dem Entwurf vereinfacht; so gilt für Sachanlagen und immaterielle Aktiven immer das Anschaffungswertprinzip, ausgenommen bei den Business Combinations, wo der Fair Value zulasten des Goodwill zum Zuge kommt. Angenehm sind auch die Querverweise in den einzelnen Sections auf andere Sections: Sie senken das Risiko, dass der Standard falsch angewendet wird. Dass auf die Full IFRS als Auslegungshilfe hingewiesen wird,²⁸ ist nicht unbedingt geschickt: So hat der Anwender das Gefühl, dass die 3000 Seiten IFRS durch die Hintertür in den IFRS für KMUs eingeschleust wurden.

Im Gegensatz zu den Swiss GAAP FER gilt der ganze Umfang des IFRS für alle Nichtkotierten, es fehlt eine Modularisierung. So muss für ein «Kern-FER-Unternehmen» der IFRS für SMEs als beträchtliches Abenteuer eingestuft werden. Auch das Verbot von ausserordentlichen Aufwendungen und Erträgen dürfte für KMUs eine

Abbildung 7: Multiple-Choice-Aufgabe (Question 7) aus dem «training material» zum IFRS for SMEs

Ausgangslage

Am 25. März 20X4 entdeckt ein Unternehmen, dass wegen eines Rechnungsfehlers die Abschreibung für das Geschäftsjahr, das am 31.12.20X3 endet, um 29000 Währungseinheiten zu hoch war.

Die Jahresrechnung des Unternehmens auf den 31.12.20X2 wurde am 1.4.20X4 für die Herausgabe autorisiert.

Aufgabe

Entscheiden Sie, was das Unternehmen tun muss:

- den Abschluss auf den 31.12.20X3 vor der Herausgabe korrigieren?
- die Abschreibung für das Jahr 20X4 um 29000 Währungseinheiten reduzieren (prospektive Allokation-Schätzungsänderung)?
- im Abschluss 20X4 die Abschreibung für 20X3 für den Vorjahresvergleich korrigieren (restate) (retrospektives Restatement eines früheren Fehlers)

Lösung gemäss dem «training material»

- ✗ den Abschluss auf den 31.12.20X3 vor der Herausgabe korrigieren, entsprechend paragraphs 32.2(a) und 32.4

Abbildung 8: Case Study 1, Aufgabe aus dem «training material» zum IFRS for SMEs

Ausgangslage
 Am 29.1.20X5 entdeckte die SME H, dass ihr Lagerhaus beschädigt war. Die SME H hat dieses Lagerhaus selbst gebaut. Die Kosten betragen 1 000 000 Währungseinheiten (WE) im Jahre 20X0. Das Lagerhaus wurde am 1.1.20X1 in Betrieb genommen.
 Eine Untersuchung Anfang Februar 20X5 ergab, dass der Schaden wegen eines Konstruktionsfehlers des Lagerhauses entstanden war. Der Schaden wurde entdeckt, als in der Woche, die am 27. Januar 20X5 endete, grosse Wasserschäden am Gebäude aufgetreten waren. Dieser Wasserschaden ist ein Impairment-Indikator, sodass das Unternehmen auf den 31.12.20X4 den erzielbaren Betrag (recoverable amount) errechnete. Die Schätzung ergab einen Wert von 600 000 WE. Die Überprüfung der Nutzungsdauer ergab Folgendes: Bei der Inbetriebnahme betrug die Nutzungsdauer 20 Jahre. Vor Entdeckung dieses Schätzungsfehlers wurde die Abschreibung aufgrund einer Nutzungsdauer von 30 Jahren errechnet und linear, d.h. ohne Berücksichtigung eines Restwertes, abgeschrieben.
 Der Schaden wegen dieses Lecks an den Vorräten wird 100 000 WE betragen, weil ein Teil der Waren, die am 31.12.20X4 vorhanden waren, nicht mehr verkauft werden können.
 Die SME H ist für keine dieser Schäden versichert. Das Sachanlagevermögen bewertet das Unternehmen nach dem Kostenmodell.
 Die Jahresrechnung der SME H wird auf den 31.12.20X4 erstellt und das Datum der Autorisation für die Herausgabe des Abschlusses ist der 28.2.20X5.

Aufgabe
 Wie lauten die Buchungen, die sich durch die Ereignisse nach der Berichtsperiode für das Unternehmen SME H für die Jahresrechnung auf den 31.12.20X4 ergeben?

Lösung

Buchung (Beträge in Währungseinheiten WE)

Soll	Haben	Text	Betrag
Abschreibung	Wertberichtigung Sachanlagen	Zusatzabschreibung durch Änderung der geschätzten Nutzungsdauer für 20X4	19 608 (a)
Impairment-Verlust auf Sachanlage	Lagerhaus	Verlust aus Wertbeeinträchtigung wegen Konstruktionsfehler	247 059 (e)

Zusätzliche Erklärungen und Berechnungen (Diese sind nicht Teil der Antwort)

In dieser Case Study wurden Steuerwirkungen ausgeklammert.
 Gemäss Section 32.1 (a) handelt es sich beim Schaden am Lagerhaus um ein «adjusting»-Ereignis. Auch wenn der Konstruktionsfehler erst nach dem 31.12.20X4 entdeckt worden war, hat dieser bereits am 31.12.20X4 bestanden und ist gemäss Section 32.4 zu berücksichtigen. Die Vorperioden sind nicht zu berücksichtigen, da die damaligen Abschlüsse in gutem Glauben (in good faith) bezüglich Schätzung der Nutzungsdauer und Prüfung von Impairment-Indikatoren erstellt worden sind, in Einklang mit Section 10.18.
 Der Regen-Schaden bei den Vorräten im Betrag von 100 000 WE entstand 20X5. Es geht hier deshalb um ein «non-adjusting»-Ereignis, das sich erst nach dem Abschluss 20X4 ereignete. Vgl. dazu Section 32.2 (b). Am Ende der Berichtsperiode vom 31.12.20X4 waren die Vorräte in einwandfreiem Zustand. Dagegen muss SME H die Natur des Ereignisses im Anhang offenlegen (den Schaden an den Vorräten) und auch die Schätzung des Schadens von 100 000 WE gemäss Section 32.9.
 (a) Währungseinheiten (WE) 52 941 (c): neu berechneter Abschreibungsbetrag abzüglich 33 333 WE (b), was 19 608 WE ergibt.
 (b) 1 000 000 WE Kosten / 30 Nutzungsjahre = 33 333 WE Abschreibung pro Jahr
 (c) 900 000 WE (d) Buchwert am 31.12.20X3 / 17 Jahre Restnutzungsdauer = 52 941 WE jährliche Abschreibung
 (d) 1 000 000 WE Herstellungskosten minus Abschreibung (3 Jahre zu 33 333 WE (b)) = 900 000 WE Buchwert am 31.12.20X3.
 (e) 847 059 WE (f) Buchwert vor dem Impairmenttest minus 600 000 WE erzielbarer Betrag am 31.12.20X5 = 247 059 WE Impairmentverlust für das Berichtsjahr 20X4 gemäss Section 27 Impairment of Assets.
 (f) 900 000 WE (d) Buchwert am 31.12.20X3 abzüglich 52 941 WE (c) Abschreibung für die Berichtsperiode, die am 31.12.20X4 endet, das sind 847 059 WE Buchwert am 31.12.20X4 vor dem Impairmenttest.

dicke Kröte sein, die es mit dem IFRS for KMUs zu schlucken gilt.
 Der IFRS für KMUs ist bestimmt eine taugliche Alternative zu Swiss GAAP FER, wenn es um grosse nichtkotierte Unternehmen wie Migros oder SBB geht. Es ist aber auch statthaft, sich keine Zwangsjacke aufzuerlegen und mit Swiss GAAP FER zu fahren. Dabei ist es durchaus zulässig, im IFRS für KMUs, der ja inhaltlich kaum von den Swiss GAAP FER abweicht, nach weiterer Guidance zu suchen.
 Zudem sind die Swiss GAAP FER auf unsere Landesverhältnisse zugeschnitten, die Vorsorgeverpflichtungen in FER 16 sind pragmatisch geregelt und weit weniger komplex als die Employee Benefits der Section 28.

Die Swiss GAAP FER werden in der Schweiz weiterentwickelt und neue Fachempfehlungen erst nach einem seriösen Vernehmlassungsverfahren verabschiedet. Dagegen gibt der Anwender das Heft aus der Hand, wenn er den IFRS für KMUs anwendet;²⁹ dieser wird vom IASB in dreijährigem Rhythmus angepasst. Beim Due Process ist der Schweizer Input beim IFRS für KMUs einer von über hundert anderer Ländern.³⁰ Meine Empfehlung wäre: Schuster, bleib bei deinen Leisten; das heisst, auferlege dir nicht mehr als notwendig, erfülle aber dieses Notwendige perfekt. Im Klartext: Wer Swiss GAAP FER anwenden darf, tue das mit grossem Verantwortungsgefühl, die Flucht nach vorn zum IFRS für KMUs bringt hier keinen Zusatznutzen. ■

* Die Autorin ist Mitherausgeberin der IRZ Fachzeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Leiterin verschiedener FER-Subkommissionen zur Entwicklung von Swiss-GAAP-FER-Fachempfehlungen, Mitglied der Prüfungskommission des Lehrgangs Diploma IFRS-Accountant der Controller-Akademie und Ernst & Young sowie Mitglied des Beirates der Controller-Akademie.

¹ Bei der Basis for Conclusions geht es um die Begründungen für die einzelnen Sections. Diese Begründungen bilden einen integralen und obligatorischen Bestandteil des IFRS. Dagegen sind der Musterabschluss sowie die Offenlegungs-Checklist nicht Teil des IFRS, sondern sie begleiten ihn.

² IFRS for SMEs, Preface P12 und P13.

³ IFRS for SMEs 1.5.

⁴ Phase 1: Classification and measurement wurde am 12. November 2009 mit der Publikation von IFRS 9 Financial Instruments on the classification and measurement of financial assets abgeschlossen. Der IFRS 9 dürfte bereits freiwillig für das Berichtsjahr 2009 angewendet werden.

⁵ IFRS for SMEs 11.2 (b).

⁶ IFRS for SMEs 11.8 bis 11.11 befasst sich mit der Abgrenzung zu den «Other Financial Instruments».

⁷ IFRS for SMEs 11.14 bis 11.20.

⁸ IFRS for SMEs 11.21 bis 11.32.

⁹ IFRS for SMEs 12.15 bis 12.25.

¹⁰ IFRS for SMEs 2.11.

¹¹ Für die unter Swiss GAAP FER gewährten Optionen vgl. Teitler-Feinberg, Evelyn, IFRS-SME versus Swiss GAAP FER, Analyse, Praktikabilität, Kosten, Nutzen, in: Der Schweizer Treuhänder, November 2009, S. 811.

¹² Anderer Meinung: Glanz, Stephan/ Pfaff, Dieter, Neue Zürcher Zeitung vom 15.07.09, S. 23.

¹³ XBRL Extended Business Reporting Language, IFRS for KMU-spezifisch unter: <http://www.iasb.org/XBRL/IFRS+Taxonomy/IFRS+for+SMEs+Taxonomy.htm>, wo auch der Link zum Exposure Draft zu finden ist.

¹⁴ Vgl. dazu Abschnitt 2.2 dieses Beitrags sowie den Download des IASB unter <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/Training+material.htm>, abgerufen am 23.12.09.

¹⁵ IFRS for SMEs 21.4 bis 21.6.

¹⁶ Wahrscheinlichstes Ergebnis: Wenn beispielsweise die Wahrscheinlichkeit auf 60% geschätzt wird, dass vom verursachten Schaden von 80 000 Franken 25% zu zahlen sind, dann bedeuten die 60%, dass bilanziert werden muss, und die 25%, dass der Erwartungswert 25% von 80 000 = 20 000 beträgt.

¹⁷ IFRS for SMEs 21.9.

¹⁸ IFRS for SMEs 21.12 und 21.14.

¹⁹ IFRS for SMEs 21.13.

²⁰ IFRS for SMEs, Beispiel 3.

²¹ Swiss GAAP FER Rahmenkonzept R/28 (auf einer halben Seite, Section 32 umfasst drei Seiten, enthält allerdings viel «guidance» wie auch Beispiele).

²² Für die Schweiz ist dieses Datum wie folgt zu interpretieren: «Datum, an dem der Verwaltungsrat die Jahresrechnung zuhanden der Generalversammlung verabschiedet hat.»

²³ IFRS for SMEs 32.2.

²⁴ IFRS for SMEs 32.5 bis 32.8.

²⁵ IFRS for SMEs 32.9.

²⁶ Training material zu Section 32: <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/Training+material.htm>, abgerufen am 23.12.09.

²⁷ Swiss GAAP FER R/34.

²⁸ IFRS for SMEs 9.7 und 9.8.

²⁹ Vgl. dazu auch: Teitler-Feinberg, Evelyn, IFRS-SME versus Swiss GAAP FER, Analyse, Praktikabilität, Kosten, Nutzen, in: Der Schweizer Treuhänder, November 2009, S. 816.

³⁰ Zum ähnlichen Schluss für deutsche Verhältnisse kommen: Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter, Kein Raum für die Anwendung der IFRS für SMEs in Deutschland, in: IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, November 2009, S. 463 ff.