

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IM
AGRIBUSINESS:
ERGEBNISSE EINER BEFRAGUNG**

Arne Schlieckau und Ludwig Theuvsen

**Department für Agrarökonomie und Rurale Entwicklung, Georg-August Universität
Göttingen, Deutschland**



*Paper prepared for presentation at the 47th annual conference of the GEWISOLA
(German Association of Agricultural Economists) and the 17th annual conference of the
ÖGA (Austrian Association of Agricultural Economists),
'Changing Agricultural and Food Sector',
Freising/Weihenstephan, Germany, September 26-28, 2007*

Copyright 2007 by authors. All rights reserved. Readers may make verbatim copies of this document for non-commercial purposes by any means, provided that this copyright notice appears on all such copies.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IM AGRIBUSINESS: ERGEBNISSE EINER BEFRAGUNG

Arne Schlieckau und Ludwig Theuvsen

Abstract

Der Beitrag gibt auf der Grundlage einer Online-Umfrage die Anwendung und Einschätzung der International Financial Reporting Standards (IFRS) durch mittelständische Unternehmen des Agribusiness wieder. Die Ergebnisse zeigen, dass die IFRS im Agribusiness bislang nur von wenigen kleinen und mittleren Unternehmen angewendet werden, meist aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder der Einbindung in internationale Konzerne. Nichtanwender der IFRS sehen meist keine Vorteile eines Wechsels des Rechnungslegungsstandards. Nichtsdestotrotz würde ein Teil der Unternehmen nach IFRS bilanzieren, wenn die Komplexität der Vorschriften reduziert würde, z.B. durch Verabschiedung von „small IFRS“, die auf die besonderen Belange des Mittelstands Rücksicht nehmen.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Rechnungslegung

1. Rechnungslegung im Umbruch

In den letzten Jahren haben internationale Rechnungslegungsvorschriften zunehmend Bedeutung erlangt. Diese Entwicklung hat verschiedene Ursachen, u.a. den Wunsch großer Unternehmen, den globalen Finanzmarkt zu nutzen, sowie die Einbindung von Unternehmen in internationale Konzerne (Pellens et al. 2004). Auch der deutsche Gesetzgeber hat schon früh auf die Internationalisierung der Rechnungslegung reagiert, so mit der Verabschiedung des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes (KapAEG) und des Kapitalgesellschaften und Co-Richtliniengesetzes (KapCoRiLiG) (Coenenberg 2005). Für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen, die dem Recht eines EU-Mitgliedstaates unterliegen, sind inzwischen die International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) seit dem 1. Januar 2005 aufgrund der EU-VO 1606/2002 verpflichtend anzuwenden (Ruhnke 2005). Die verpflichtende Anwendung der IFRS betrifft in Deutschland allerdings nur relativ wenige kapitalmarktorientierte Unternehmen.

Die EU hat es den einzelnen Mitgliedsstaaten überlassen, die Aufstellung von Einzelabschlüssen kapitalmarktorientierter Unternehmen und von Konzernabschlüssen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen nach den IFRS zuzulassen bzw. vorzuschreiben. Der deutsche Gesetzgeber hat dieses Wahlrecht mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 4. Dezember 2004 genutzt und nicht kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen ein Wahlrecht eingeräumt, einen befreienden Konzernabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen (BilReG 2004 i.V.m. § 315a Abs. 3 HGB). Befreiende Wirkung hat ein IFRS-Einzelabschluss für alle Unternehmen dagegen nur für Offenlegungszwecke (§ 315 Abs. 2a, 2b und 3 HGB). Für die Ausschüttungsbemessung an die Anteilhaber ist dagegen in jedem Fall ein HGB-Einzelabschluss aufzustellen (Pellens et al. 2004).

In jüngerer Zeit wird verstärkt die Frage nach der Zukunft der handelsrechtlichen Rechnungslegung unter dem Einfluss internationaler Standards gestellt (BDI/Ernst & Young 2004). Ein besonderes Augenmerk ist dabei aufgrund des mit der Umstellung des Rechnungslegungsstandards verbundenen Aufwands auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) gerichtet (Pape 2005). In diesem Beitrag wird vor diesem Hintergrund empirisch der Frage nachgegangen, welchen Stellenwert die IFRS für KMU im deutschen Agribusiness inzwischen erlangt haben und welche Vor- und Nachteile die Unternehmen diesem Standards zuschreiben. Obwohl die

ältere Bezeichnung IAS und das neuere Kürzel IFRS nebeneinander bestehen, wird im Folgenden aus Vereinfachungsgründen verkürzt von IFRS gesprochen, sofern nicht explizit IAS, z.B. IAS 24.1, angesprochen werden.

2. Methodik

Von Januar bis März 2006 wurden 1.150 Unternehmen der deutschen Agrar- und Ernährungswirtschaft mit Hilfe eines Online-Fragebogens befragt. Es handelte sich um Unternehmen aus den der Landwirtschaft vor- und nachgelagerten Bereichen (Convenience-Stichprobe). Per E-Mail wurden die Rechnungslegungs- bzw. Buchführungsabteilungen der Unternehmen auf die Online-Befragung hingewiesen. Nach dem ersten Anschreiben wurden in Abständen von jeweils zwei Wochen Reminder an diejenigen Unternehmen versandt, die sich noch nicht an der Umfrage beteiligt hatten. Insgesamt nahmen über 200 Unternehmen an der Studie teil. 171 auswertbare Fragebögen bedeuten eine Rücklaufquote von 14,9 %. Mehr als 95 % der Fragebögen wurden von Angehörigen der Geschäftsleitung, des Finanzwesens oder des Controllings ausgefüllt. Die Datenauswertung erfolgte mit Hilfe von SPSS 12.0.

In die Befragung einbezogen wurden nur Unternehmen mit mindestens 5 Mio. € Umsatz, da kleinere Unternehmen mit großer Wahrscheinlichkeit noch nicht mit dem Thema IFRS in Berührung gekommen sind. Der Online-Fragebogen umfasste überwiegend geschlossene Fragen mit ausformulierten Statements, zu denen die Befragten auf fünfstufigen Likert-Skalen (1: „stimme vollständig zu“ bis 5: „lehne vollständig ab“) Stellung beziehen konnten.

3. Ergebnisse: IFRS im deutschen Agribusiness

3.1 Angaben zum Unternehmen und zur Rechnungslegungspraxis

Von den 171 Unternehmen, die sich mit auswertbaren Fragebögen an der Erhebung beteiligt haben, sind 21,6 % in Nordrhein-Westfalen, 17,5 % in Bayern und 15,8 % in Niedersachsen beheimatet. Die übrigen Unternehmen stammen aus dem gesamten Bundesgebiet, wobei Baden-Württemberg, Hessen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein weitere Schwerpunkte bilden. Die Unternehmen in der Stichprobe repräsentieren unterschiedlichste Bereiche des Agribusiness, doch haben die Bereiche Getränke, Agrartechnik, Fleisch- und Wurstwaren sowie Mühlen- und Getreideprodukte mit zusammen über 50 % das größte Gewicht.

Bei den Rechtsformen dominieren die GmbH (46 %) und die GmbH & Co.KG (35 %). Darüber hinaus umfasst die Stichprobe Aktiengesellschaften (6 %), eingetragene Genossenschaften und Einzelunternehmen (je 4 %), Kommanditgesellschaften sowie sonstige Rechtsformen (KGaA, OHG; je 2 %).

9 % der befragten Unternehmen erzielen weniger als 5 Mio. € Umsatz, obwohl diese Gruppe nicht gezielt angesprochen wurde. 43 % der Unternehmen erwirtschaften 5 bis 50 Mio. €, 40 % zwischen 50 Mio. und 1 Mrd. € Umsatz. 6 % der Befragten geben mehr als 1 Mrd. € Umsatz an. Die restlichen Unternehmen haben keine Angaben zum Umsatz gemacht.

Auch bei Betrachtung der Zahl der Mitarbeiter wird die große Heterogenität der Stichprobe deutlich. 19 % der befragten Unternehmen beschäftigen unter 30, 25 % zwischen 30 und 99, 39 % zwischen 100 und 1000 Mitarbeiter und 16 % über 1.000 Mitarbeiter. Der Rest (1 %) verzichtete auf Angaben zur Mitarbeiterzahl.

Der Internationalisierungsgrad ist eine wichtige Einflussgröße auf die Anwendung der IFRS (BDI/Ernst & Young 2005). Interessant ist daher, dass der Großteil der befragten Unternehmen ausländische Kunden (84,8 %) oder Lieferanten (88,9 %) hat. 29 Unternehmen (17 %) verfügen über Niederlassungen im Ausland, 49 Unternehmen (28,7 %) besitzen ausländische

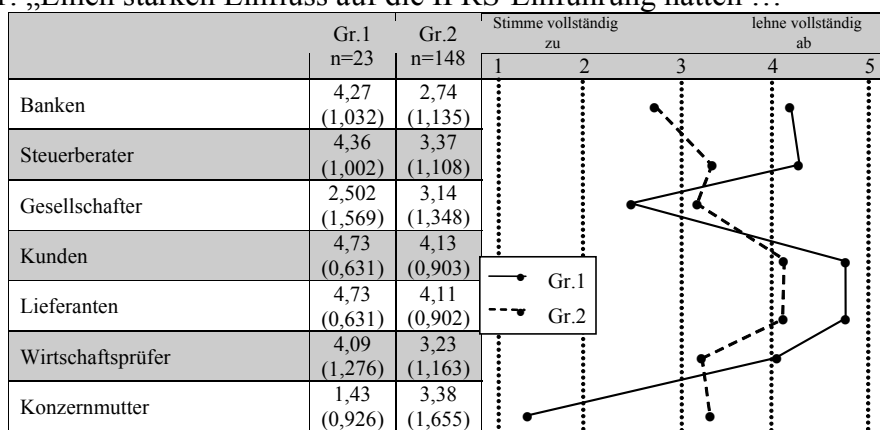
Tochtergesellschaften. Jeweils 26 Unternehmen haben ausländische Kreditgeber oder Gesellschafter. Bei 9,9 % der Unternehmen befinden sich Ausländer im Bei- oder Aufsichtsrat.

Alle befragten Einzelunternehmen erstellen einen Einzelabschluss nach HGB oder eine Einheitsbilanz, 13,5 % der Unternehmen einen Konzernabschluss nach handelsrechtlichen und 11,8 % nach internationalen Vorschriften. 11,1 % der Befragten müssen den Konzernabschluss nach § 11 PubliG erstellen. Insgesamt 9,3 % der Unternehmen fertigen einen Einzelabschluss nach internationalen Standards an, wobei hiervon 50 % nach IFRS bilanzieren und der Rest US-GAAP oder andere internationale Standards anwendet.

56 % der befragten Unternehmen wenden die IFRS nicht an und wollen dies auch in der Zukunft nicht tun. Weitere 26 % der Unternehmen können sich eine Umstellung vorstellen, sind sich aber noch nicht sicher, ob sie dies tatsächlich tun werden. 5 % der Befragten stellten zum Befragungszeitpunkt ihre Rechnungslegung gerade auf IFRS um. 9 % wenden diese Vorschriften freiwillig an und die restlichen 4 % sind dazu gesetzlich verpflichtet. Die Gruppe der IFRS-Anwender umfasst eher größere Unternehmen mit mehr als 25 Mio., in der Mehrheit sogar mehr als 50 Mio. € Umsatz und mehr als 100 Mitarbeitern.

Abbildung 1 gibt für die IFRS-Anwender (Gruppe 1) und -Nichtanwender (Gruppe 2) wieder, wer Einfluss auf die Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards ausübt. Es wird deutlich, dass es – bei allerdings hoher Standardabweichung – vorrangig die Gesellschafter sind, die die Unternehmen zur Umstellung auf IFRS drängen; ihr Druck wird vor allem von Unternehmen der ersten Gruppe wahrgenommen. Unter den Gesellschaftern geht von den Konzernmüttern der größte Einfluss aus; sie haben den Unternehmen der Gruppe 1 die IFRS-Anwendung überwiegend vorgeschrieben und keine Möglichkeit zur eigenständigen Entscheidung gelassen. 65,2 % der Unternehmen in Gruppe 1 und sogar über 80 % der Unternehmen, die IFRS aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtend anwenden müssen, bewerten den Einfluss der Konzernmutter als sehr hoch. Jedoch gibt auch bei den freiwilligen Anwendern lediglich ein Unternehmen an, dass die Konzernmutter keinen Einfluss auf die Einführung hatte.

Abbildung 1: „Einen starken Einfluss auf die IFRS-Einführung hatten ...“



Angabe der Mittelwerte; Angabe der Standardabweichung in Klammern

3.2 Aufgaben des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Der handelsrechtliche Jahresabschluss erfüllt in den befragten Unternehmen unterschiedliche Aufgaben (Abbildung 2). Für 84 % der Befragten ist er Grundlage für Kreditverhandlungen. Ähnlich bedeutsam ist der handelsrechtliche Jahresabschluss als Informationsgrundlage für Gesellschafter und Dritte, die Gewinnausschüttung sowie die Ermittlung der Steuerbilanz. Dagegen wird seine Bedeutung als Grundlage für die Entscheidungen von Investoren und die Verhandlungen mit Kunden und Lieferanten im Mittel deutlich niedriger eingeschätzt, auch

wenn relativ hohe Standardabweichungen auf ein uneinheitliches Antwortverhalten hindeuten.

Abbildung 2: Aufgaben des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Der handelsrechtliche Jahresabschluss....	μ	σ	Stimme vollständig zu / lehne vollständig ab				
			1	2	3	4	5
...bildet die Grundlage für Verhandlungen zur Gewährung von Krediten (Kreditkonditionen, Sicherheiten).	1,86	0,936					
...bildet die Informationsgrundlage für Gesellschafter und Dritte	1,84	0,798					
...ist die Verhandlungsgrundlage mit Kunden und Lieferanten.	3,41	1,022					
...bildet die Grundlage für die Ermittlung der Gewinnausschüttung.	1,76	0,802					
...stellt die Grundlage für die Ermittlung der Steuerbilanz dar.	1,55	0,579					
...ist die Grundlage für die Entscheidung von Investoren.	2,60	1,079					

n = 171; μ = Mittelwert; σ = Standardabweichung

Gefragt nach dem Stellenwert einzelner Aspekte für die Bilanzadressaten, schätzen 79 % der Befragten die Bedeutung der Information über die Höhe des Eigenkapitals als hoch oder sehr hoch ein. Vor dem Hintergrund der Debatte um Basel II dürfte das Eigenkapital gerade auch für Banken eine wichtige Größe zur Beurteilung von Unternehmen sein (Gleißner/Füser 2003). Der periodengerechte Erfolgsausweis sowie die Transparenz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse werden in ihrer Bedeutung ähnlich bewertet. Hierbei sticht die Gruppe der freiwilligen IFRS-Anwender heraus, in der ein Mittelwert von 1,67 bei einer geringen Standardabweichung (0,488) auf eine durchgängig als hoch wahrgenommene Einschätzung der Bedeutung der letztgenannten Aspekte hinweist.

Die befragten Unternehmen nehmen an, dass die Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips (§ 254 Abs. 1 Nr.4 HGB) für die Bilanzadressaten wichtig ist. Interessant ist hierbei, dass die zur IFRS-Anwendung verpflichteten Unternehmen diesen Aspekt als nicht so bedeutend wie die übrigen Befragten beurteilen. Ein ähnliches Bild zeigt sich bei der Darlegung der Beziehungen zu nahe stehenden Personen und Unternehmen. Dass die zur Anwendung der IFRS verpflichteten Unternehmen diesen Aspekt für eher unbedeutend halten, überrascht, da gerade sie zu einem detaillierten Ausweis der entsprechenden Beziehungen verpflichtet sind.

3.3 Vor- und Nachteile einer IFRS-Einführung

In der Literatur werden verschiedene mögliche *Vorteile* einer Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards diskutiert. Dazu zählen u.a. die Erleichterung der Unternehmensfinanzierung, die Vereinfachung der Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Kunden und Lieferanten, die leichtere Inanspruchnahme internationaler Kapitalmärkte sowie die Zusammenführung von internem und externem Rechnungswesen (Wagenhofer 2003). Bei der Auswertung der Antworten auf diese und weitere Vorteilsstatements wurden die Befragten in zwei Gruppen eingeteilt. Die erste Gruppe setzt sich aus Unternehmen zusammen, die bereits verpflichtend oder freiwillig IFRS anwenden. Im Gegensatz hierzu befinden sich die Unternehmen der zweiten Gruppe noch in der Umstellungsphase oder wenden die IFRS gar nicht an; ihre Antworten sind somit nicht auf eigene Erfahrungen mit den IFRS gestützt.

Der Aussage, dass externe und interne Rechnungslegung durch eine Umstellung auf IFRS harmonisiert werden können, stimmen beide Gruppen zu. Im Gegensatz dazu wird eine mögliche Vereinfachung der Konzernrechnungslegung unterschiedlich eingeschätzt. Während die Unternehmen der zweiten Gruppe (IFRS-Umsteller bzw. -Nichtanwender) eine Vereinfachung

chung erwarten, sind die IFRS-Anwender insoweit geteilter Meinung. Noch deutlicher werden die Auffassungsunterschiede in Bezug auf die Erleichterung der Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Kunden und Lieferanten. Auch diesem Statement stimmt die zweite Gruppe überwiegend zu, während die IFRS-Anwender sich zu diesem Statement in sehr gemischter Weise äußern. Dem Argument der besseren Berichterstattung gegenüber Gesellschaftern stimmen die IFRS anwendenden Unternehmen in der Tendenz zu, während die „unerfahrenen“ Unternehmen insofern unterschiedliche Erwartungen hegen. Ähnliches lässt sich mit Bezug auf die wahrheitsgemäßere Darstellung der finanziellen Lage des Unternehmens beobachten. Die IFRS-Anwender stützen dieses Argument, während der Rest der Stichprobe einheitlich antwortet.

Bei den weiteren Statements zur IFRS-Anwendung antworten beide Gruppen sehr ähnlich. So sehen sie einhellig eine Erleichterung der Unternehmensfinanzierung und eine positive Wirkung auf Investoren. Dieses wird sich ihrer Meinung nach auch in einem besseren Unternehmensrating niederschlagen, von dem sich allerdings nicht alle Befragten günstigere Kreditkonditionen versprechen.

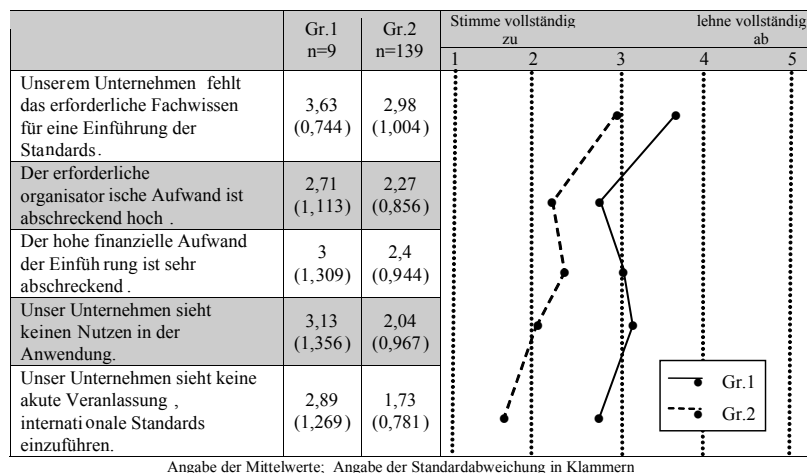
Differenziert man die Statements nach der Rechtsform der Unternehmen, wird ersichtlich, dass die genannten Vorteile von Aktiengesellschaften, die verpflichtend IFRS anwenden, durchgängig nicht bestätigt, Statements, die eine Verbesserung der Konzernrechnungslegung, unkompliziertere Geschäftsbeziehungen oder günstigere Kreditkonditionen behaupten, sogar fast einmütig abgelehnt werden. Im Gegensatz hierzu stimmen die Aktiengesellschaften, die die internationalen Rechnungslegungsstandards freiwillig anwenden, den meisten Statements zu. Lediglich eine Vereinfachung der Konzernrechnungslegung wird auch von ihnen nicht erwartet. Weiterhin fällt auf, dass die (wenigen) befragten eingetragenen Genossenschaften, die allesamt keine IFRS anwenden, bei fast allen Statements geschlossen ablehnend antworten.

Bilanzpolitische Ziele besitzen für Unternehmen, die bereits auf IFRS umgestellt haben oder sich noch in der Umstellungsphase befinden, keine größere Bedeutung. So ist z.B. die Möglichkeit, selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren und dadurch das Eigenkapital zu erhöhen, nach überwiegender Auskunft kein Grund, IFRS einzuführen. Ganz ähnlich werden auch die Möglichkeiten beurteilt, den Gewinn durch Bilanzierung unrealisierter Teilgewinne aus langfristiger Auftragsfertigung genauer auszuweisen sowie das Unternehmen durch den Ausweis unrealisierter Gewinne vorteilhafter zu präsentieren. Beide Aspekte finden bei der Mehrzahl der Befragten keine Zustimmung und werden als nicht relevant für die Umstellungsentscheidung betrachtet. Lediglich dem Argument, durch die Aufdeckung stiller Reserven die Eigenkapitalquote zu erhöhen, wird von den Unternehmen, die zur Umstellung verpflichtet sind, überwiegend zugestimmt.

Zur näheren Analyse der *Nachteile*, die Unternehmen von einer IFRS-Einführung abhalten können, werden die Unternehmen, die IFRS noch nicht anwenden, in die „Umsteller“, die sich bereits näher mit den IFRS beschäftigt haben (Gruppe 1), und diejenigen Unternehmen, die noch gar keine Erfahrungen mit IFRS gesammelt haben (Gruppe 2), differenziert. Die verschiedenen Erfahrungen beider Gruppen im Umgang mit den IFRS schlagen sich in deutlichen Unterschieden im Antwortverhalten nieder (Abbildung 3). So attestiert sich die zweite Gruppe weniger Fachwissen und sieht einen geringeren Nutzen in der Anwendung der IFRS. Lediglich der organisatorische Aufwand, den eine Umstellung mit sich bringt, wird von beiden Gruppen ähnlich bewertet; 69 % der Nichtanwender und 61 % der Anwender „stimmen zu“ bzw. „vollständig zu“, wenn die Höhe der Umstellungskosten als Nachteil genannt wird. Einem analog formulierten Statement zu den Folgekosten stimmen immerhin noch 42,5 % der Nichtanwender „zu“ bzw. „vollständig zu“, während 61 % der IFRS-Anwender auf das Statement, dass hohe Folgekosten entstehen, mit „weder noch“ antworten. Interessant ist, dass nicht nur die Unternehmen der zweiten Gruppe, sondern auch viele „Umsteller“ keine akute

Veranlassung sehen, zu den IFRS zu wechseln. Es ist in diesen Fällen zu vermuten, dass diese Unternehmen nicht selbst über diesen Schritt entscheiden konnten, sondern auf entsprechende Forderungen namentlich ihrer Konzernmütter reagieren mussten. Dieser Druck wird von den Unternehmen der Gruppe 1 als „hoch“ oder sogar „sehr hoch“ wahrgenommen.

Abbildung 3: Gründe gegen eine Umstellung auf IFRS



Ein weiterer Nachteil der Einführung der IFRS ist die wahrgenommene Komplexität der Rechnungslegungsvorschriften. 73,9 % der Anwender (Gruppe 1) und 57,4 % der Nichtanwender (Gruppe 2) stimmen der Aussage zu bzw. vollständig zu, dass die IFRS zu komplexe Vorschriften enthalten. Dass die internationalen Standards keinerlei Beziehung zum Steuerrecht haben und steuerrechtliche Wahlmöglichkeiten bzw. Handlungsspielräume keine Anwendung im Jahresabschluss nach IFRS finden können (Neubürger 2005), empfinden die befragten Unternehmen dagegen überwiegend nicht als gravierenden Nachteil; über 50 % der gesamten Stichprobe antworteten auf das entsprechende Statement mit „weder noch“. Vor allem die aus rechtlichen Gründen zur IFRS-Anwendung verpflichteten Unternehmen und die Umsteller betrachten dagegen die Angaben zu nahe stehenden Personen oder Unternehmen gemäß IAS 24.1 als zu umfangreich. Die Darstellung zu hoher unrealisierter Gewinne und die damit verbundene Gefahr zu hoher Gewinnausschüttungen werden von den Umstellern ebenfalls als Problem erkannt. Interessant ist, dass die Anwender, die bereits Erfahrungen mit IFRS gesammelt haben, dem Statement in der Mehrzahl nicht zustimmen.

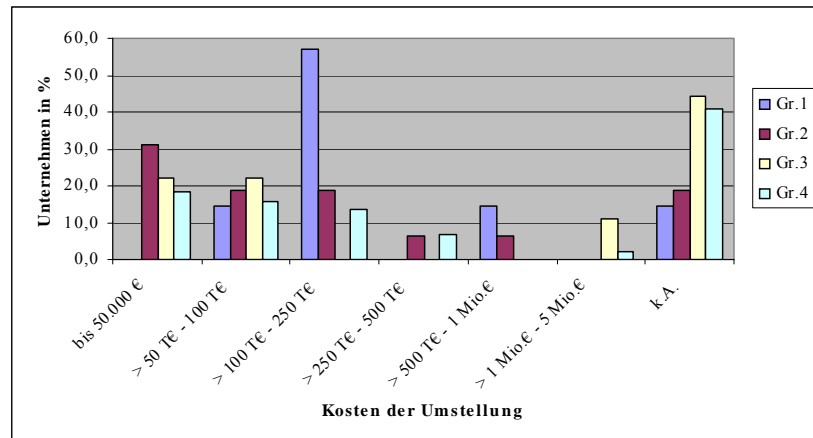
Aufgrund der Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS können das Unternehmensergebnis und das Eigenkapital stärker als bisher schwanken. Dies resultiert u.a. aus Sachverhalten, die mit dem Fair Value bewertet werden müssen und somit der Volatilität der Marktwerte unterliegen. Ob dies als Nachteil zu werten ist, wird von den befragten Unternehmen sehr unterschiedlich eingeschätzt.

3.4 Kosten und Zeitbedarf der IFRS-Einführung: Eine nähere Betrachtung

Wie bereits deutlich wurde, sind die Kosten einer IFRS-Einführung mitentscheidend dafür, ob Unternehmen eine Umstellung vornehmen oder nicht. In Abbildung 4 sind die erwarteten oder tatsächlich angefallenen Kosten für vier Gruppen von Unternehmen dargestellt. Gruppe 1 umfasst die Unternehmen, die die IFRS verpflichtend anwenden müssen, Gruppe 2 Unternehmen, die die IFRS aus anderen Gründen anwenden. Die Unternehmen der Gruppe 3 stellen zzt. auf internationale Rechnungslegungsstandards um; in Gruppe 4 besteht noch Unsicherheit bezüglich der Umstellung.

Der Abbildung ist zu entnehmen, dass eine Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards erhebliche Kosten mit sich bringt. Diese betragen bei den Unternehmen der ersten und zweiten Gruppe zwischen 50.000 € und 1 Mio. €; in über 70 % der Fälle lag der Betrag zwischen 100.000 € und 250.000 €. Eine Gegenüberstellung von Umsatz und Umstellungskosten macht deutlich, dass größere Unternehmen auch höhere Kosten in Kauf nehmen müssen. Diesen Sachverhalt bestätigen die sich im Umstellungsprozess befindenden Unternehmen der Gruppe 3, und er wird auch von den Unternehmen der Gruppe 4 erwartet.

Abbildung 4: Kosten der Umstellung auf IFRS



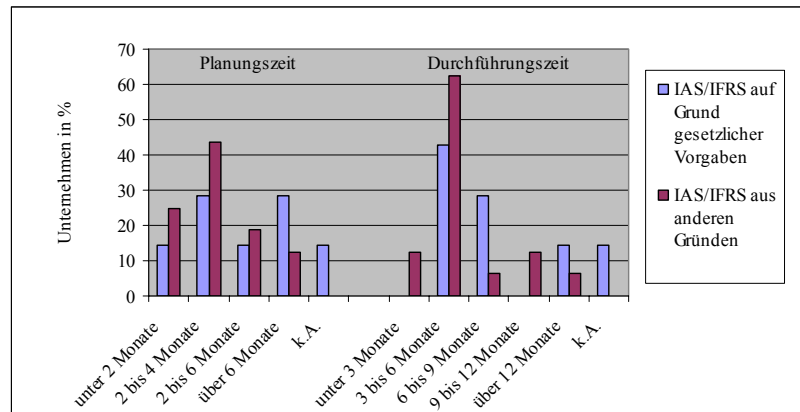
Die bei der IFRS-Umstellung entstehenden Kosten lassen sich in fünf Kategorien einteilen (Riedel 2005): Kosten aufgrund der Neuanschaffung von Computern und Software, für zusätzliche Mitarbeiter, für Mitarbeiterschulung und -fortbildung, für externe Beratung sowie für die Erstellung eines Bilanzierungshandbuchs. Trotz der erkennbar werdenden Heterogenität kristallisieren sich einige Tendenzen heraus. So entstehen den befragten Unternehmen in allen Kategorien Kosten. Der größte Kostenblock geht auf die Schulung und Fortbildung der Mitarbeiter zurück; in einigen Unternehmen, vor allem solchen, die zur IFRS-Anwendung verpflichtet sind, macht die Personalentwicklung mehr als 50 % der Umstellungskosten aus. Bei den übrigen Unternehmen entfallen immerhin noch 20 bis 30 % der Kosten auf die Mitarbeiterschulung. Die durch die Umstellung auf die Unternehmen zukommende Mehrarbeit wird bei den bereits die IFRS anwendenden Unternehmen durch eigens dafür abgestellte Mitarbeiter erledigt. Rund 42 % der Unternehmen, die die IFRS aufgrund gesetzlicher Vorgaben anwenden, haben darüber hinaus eigens ein oder zwei neue Mitarbeiter eingestellt. Bei den freiwilligen Anwendern wurden von knapp 70 % der Unternehmen bis zu vier Mitarbeiter für die Bewältigung der Umstellung akquiriert.

Die EDV-Kosten werden sehr unterschiedlich eingeschätzt. So geben die Gruppen 2 und 3 an, dass über 30 % ihrer Umstellungskosten auf neue Hard- und Software entfallen, während die Unternehmen der Gruppe 4 diesen Anteil deutlich niedriger ansetzen. Die verpflichtend anwendenden Unternehmen haben in diesem Bereich vergleichsweise wenig investiert und veranschlagen für diesen Posten weniger als 20 % der Gesamtkosten. Den geringsten Stellenwert haben nach Angaben der befragten Unternehmen die Kosten für externe Berater und das Bilanzierungshandbuch. Gleichwohl belaufen sich die Kosten für die Erstellung eines Bilanzierungshandbuchs in Gruppe 1 immerhin auf 15.000 € bis 150.000 €.

Unternehmen, die bereits IFRS anwenden, gelang es nur selten, die Umstellung in weniger als zwei Monaten vollständig zu planen; nur ein Viertel der freiwillig anwendenden Unternehmen (Gruppe 2) und 15 % der verpflichtend anwendenden Unternehmen (Gruppe 1) vermochten dies. 45 % der freiwilligen Anwender benötigten für die Planung 2 bis 4 Monate; der Rest

deutlich länger. Bei einem Drittel der Unternehmen der Gruppe 1 und 12,5 % der der Unternehmen der zweiten Gruppe hat die Planung der IFRS-Umstellung immerhin mehr als 6 Monate erfordert.

Abbildung 5: Zeitbedarf für Planung und Durchführung der IFRS-Anwendung



Nach Abschluss der Planungsphase hat es kein Unternehmen aus Gruppe 1 und lediglich jedes achte Unternehmen in Gruppe 2 geschafft, die Umstellung in weniger als drei Monaten abzuschließen. 43 % der Befragten der ersten Gruppe und 62,5 % der zweiten Gruppe konnten die Umstellung in drei bis sechs Monaten durchführen; der Rest benötigte mehr als ein halbes und teilweise sogar über ein ganzes Jahr (Abbildung 5).

Für die Planungs- und Durchführungszeit lässt sich ein Zusammenhang mit der Unternehmensgröße feststellen. Größere Unternehmen benötigen in der Regel mehr Planungs- und Umstellungszeit als kleinere Unternehmen. Stellt man diese Aspekte einander gegenüber, so ergibt sich zwischen Umsatz und Planungszeit eine Rangkorrelation nach Spearman von 0,36, die auf einem Niveau von 0,046 signifikant ist, und zwischen Umsatz und Durchführungszeit eine Rangkorrelation nach Spearman von 0,477 bei einer Signifikanz von 0,011.

3.5 „Small IFRS“ als Lösung?

Um die IFRS für KMU attraktiver zu machen, hat der für die IFRS zuständige International Accounting Standards Board (IASB) einige Bereiche identifiziert, in denen Erleichterungen gewährt werden sollen (Pape 2005; IASB 2007). Zur Ermittlung der Einstellungen von Unternehmen, die noch keine IFRS anwenden bzw. sich gerade in der Umstellungsphase befinden, zu den „small IFRS“ wurde die Stichprobe zunächst geteilt. Gruppe 1 umfasst die sog. „Umsteller“; Gruppe 2 die Unternehmen, bei denen noch Unsicherheit bezüglich einer Einführung besteht, und Gruppe 3 die übrigen Unternehmen, die noch keine IFRS anwenden. Die Befragung zeigt, dass die Unternehmen der zweiten Gruppe einer Einführung speziell auf KMU zugeschnittener vereinfachter Standards positiver gegenüberstehen als die anderen Unternehmen. Mit Blick auf die Frage, welche Eigenschaften die „small IFRS“ haben sollten, erfuhr die Forderungen nach einer geringeren Komplexität, einer Vereinfachung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften und der Reduzierung der Pflichtangaben im Anhang sehr breite Zustimmung. Keine der vom IASB diskutierten Erleichterungen wird von den Befragten als unbedeutend angesehen.

Auffallend ist die starke Präferenz der Unternehmen für die Beibehaltung bewährter Bilanzierungsprinzipien, namentlich des Vorsichtsprinzips mit seinen Subprinzipien Realisations- und Imparitätsprinzip. Bei Beibehaltung dieser Prinzipien wäre der Aufwand einer IFRS-Umstellung wesentlich geringer, da die Unternehmen die verschiedenen Sachverhalte wie gewohnt

bewerten könnten. Des Weiteren würde aus ihrer Beibehaltung eine unveränderte Darstellung der Vermögenslage resultieren und auf diese Weise eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden.

Nach Meinung der Befragten bedarf ferner die Methodik der Vorratsbewertung einer Veränderung. Nach IAS 2.9 sind Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Nettoveräußerungswert zu bewerten. Aus Vereinfachungsgründen sind laut IAS 2.21 die Standardkostenmethode („standard cost method“) und die retrograde Methode („retail method“) zur Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zulässig. Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz, der in IAS 2.23-24 festgehalten ist, müssen alle Vorräte einzeln bewertet werden. Dieses ist aber in einer Vielzahl von Fällen nicht oder nur unter Inkaufnahme hohen Aufwands möglich, so z.B. bei Schüttgütern. Vor diesem Hintergrund kann in Ausnahmefällen von der Einzelbewertung abgewichen werden. Als Bewertungsvereinfachungsverfahren („cost formulas“) kommen für diese Fälle laut IAS 2.25-27 das FIFO-Verfahren und die Durchschnittsmethode in Betracht. Das LIFO-Verfahren ist nur noch dann zulässig, wenn es der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspricht. Unternehmen, die sich gerade in der Umstellungsphase befinden, würden eine Erweiterung der Methodenzulässigkeit begrüßen, um den Umstellungsaufwand zu reduzieren. So gilt auch nach HGB der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr.3 HGB), doch ist die nach IFRS vorgeschriebene FIFO-Methode steuerrechtlich nur zulässig, wenn sie dem tatsächlichen Verbrauch der Vorräte entspricht (Wöhe 2002).

Die Meinungen zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände sind in der Stichprobe sehr heterogen. Laut HGB ist eine Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nur im Falle des käuflichen Erwerbs zulässig, während selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände einem Aktivierungsverbot unterliegen (§ 248 Abs. 2 HGB). Gemäß IAS 38 ist eine Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände unabhängig davon möglich, ob diese käuflich erworben oder vom bilanzierenden Unternehmen selbst erstellt worden sind. Die Bedingungen für eine Aktivierung sind vielmehr, dass das Unternehmen die Kontrolle über den Vermögenswert hat (IAS 38.11 ff.) und ihm aus dem Vermögenswert mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ein wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird (IAS 38.21). Einen Vorteil aus dieser Regelung ziehen nur Unternehmen, die immaterielle Vermögenswerte selbst erstellen und durch die Aktivierung ein höheres Eigenkapital ausweisen können. Alle anderen Unternehmen tangiert diese Möglichkeit nicht. Dass selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände in Unternehmen des Agribusiness überwiegend von untergeordneter Bedeutung sind, könnte ein Grund für die Heterogenität der Antworten zu diesem Statement sein.

4. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Die empirische Untersuchung zeigt, dass die IFRS in KMU des Agribusiness bislang wenig verbreitet, jedoch nicht völlig bedeutungslos sind. Dieser Befund deckt sich mit den Ergebnissen früherer Studien aus anderen Branchen (KPMG/von Keitz 2004, BDI/Ernst & Young 2005). 18 % der befragten Unternehmen haben ihre Rechnungslegung bereits auf IFRS umgestellt bzw. stellten sie zum Zeitpunkt der Befragung gerade um. Ein wesentliches Hindernis für eine weitere Verbreitung der IFRS ist der erhebliche zusätzliche Aufwand, da zzt. nur konsolidierte Konzernabschlüsse mit befreiender Wirkung nach IFRS angefertigt werden können. Einzelabschlüsse müssen dagegen weiterhin auch nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellt werden. Hinzu kommen die sehr komplexen Vorschriften der IFRS sowie die hohen Planungs-, Umstellungs- und Folgekosten. Speziell die Nichtanwender sehen zzt. überwiegend keine so erheblichen Vorteile der IFRS-Einführung, dass diese Kosten gerechtfertigt erschienen. Bezeichnend ist denn auch, dass die Mehrheit der Anwender durch die Konzernmutter zur Umstellung verpflichtet wurde und sich insoweit externem Druck gebeugt

hat. Die Entwicklung von „small IFRS“, die auf die besonderen Bedürfnisse von KMU Rücksicht nehmen, wird daher von den Befragten durchgängig begrüßt. Sollten die „small IFRS“ in Kraft treten, wäre ein Teil der Nichtanwender jedoch bereit, auf IFRS umzustellen, sofern ausreichende Erleichterungen gegenüber den „full IFRS“ vorgesehen würden. Es ist daher nicht auszuschließen, dass die IFRS auch im deutschen Agribusiness zukünftig an Bedeutung gewinnen werden, sofern der IASB und der Gesetzgeber die notwendigen Maßnahmen ergreifen, um die IFRS für KMU des Agribusiness attraktiver zu machen.

LITERATUR:

- BDI – BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E.V./ERNST & YOUNG (Hrsg.) (2005): Rechnungslegung im Umbruch: Ergebnisse einer repräsentativen Umfrage bei der deutschen Industrie. Berlin.
- COENENBERG, A. (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. 20. Aufl., Stuttgart.
- GLEIBNER, W./ FÜSER, K. (2003): Leitfaden Rating. Basel II: Rating-Strategien für den Mittelstand. 2.Aufl., München.
- IASB (2007): IASB publishes draft IFRS for SMEs, URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/CFC99B13-BF3C-4B71-AEF8-5B2960C16C2C/0/PRonSMEsED15Feb07.pdf>, Abrufdatum: 22.02.2007
- KPMG/VON KEITZ I. (2004): Rechnungslegung nach IAS/IFRS - auch ein Thema für den Mittelstand?. Münster, Düsseldorf.
- NEUBÜRGER, H. J. (2005): Konvergieren IFRS und US-GAAP? Vortrag im Rahmen des 59. Betriebswirtschaftler-Tags 2005. URL: <http://schmalenbach.org/Ftp/Downloads/DBT2005/neubuerger.pdf>; Abrufdatum: 01.02.2006.
- PAPE, J. (2005): IFRS für den Mittelstand: Das SME-Projekt des IASB. Vortrag im Rahmen des 59. Betriebswirtschaftler-Tags 2005. URL: <http://schmalenbach.org/Ftp/Downloads/DBT2005/pape.pdf>; Abrufdatum: 12.02.2006.
- PELLENS, B. ET AL. (2004): Internationale Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart.
- RIEDEL, O. (2005): Projektmanagement der IFRS-Umstellung. In: BDI – Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Ernst & Young (Hrsg.) (2004): Internationale Rechnungslegung für den Mittelstand. Berlin, S. 26-27.
- RUHNKE, K. (2005): Rechnungslegung nach IFRS und HGB. Stuttgart.
- WAGENHOFER, A. (2003): Internationale Rechnungslegungsstandards. 4. Aufl., Wien – Frankfurt/M.
- WÖHE, G. (2002): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 21. Aufl., München.