

ifrs-forum

Aktuelle Informationen
von Ihren IFRS-Experten

Nr. 2 · Juli 2003

IFRS 1: Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards

1. Einleitung

Unternehmen, die erstmalig die International Financial Reporting Standards (IFRS, vormals International Accounting Standards, IAS) zur Grundlage ihrer Rechnungslegung machen, haben bislang die Interpretation SIC-8 aus dem Jahr 1998 anzuwenden. Infolge zahlreicher unregelter und kontroverser Sachverhalte begann das International Accounting Standards Board (IASB) im Jahr 2001 mit der Überarbeitung von SIC-8. Im Juli 2002 veröffentlichte das Board den Entwurf eines Standards (ED 1) und stellte ihn bis Ende Oktober 2002 zur Diskussion. Im Laufe der sich an die Kommentierungsfrist anschließenden Beratungen wurden einige z.T. wesentliche Änderungen am ursprünglichen Entwurf vorgenommen. Das Projekt wurde im Mai 2003 mit der Verabschiedung von IFRS 1, *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, abgeschlossen.

Das Projekt erfuhr insbesondere durch die im Juli 2002 verabschiedete IAS-Verordnung der EU-Kommission eine nicht unerhebliche Aufwertung. Die IAS-Verordnung verpflichtet kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach internationalen Grundsätzen ab 2005, sofern sie Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt begeben haben. EU-weit wird von etwa 7.000 Konzernen ausgegangen, die von der Verordnung betroffen sind. Neben der EU haben weitere Länder die verpflichtende oder optionale Anwendung der IFRS beschlossen; andere werden ihnen folgen. Das IASB war daher bei der Entwicklung von IFRS 1 bestrebt, Regeln unabhängig vom jeweiligen Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IFRS zu entwickeln.

2. Aufbau des Standards und verwendete Begriffe

IFRS 1 ist in 47 Paragraphen und einen dreiteiligen Anhang gegliedert. Auch wenn die wesentlichen Prinzipien durch Fettdruck hervorgehoben sind: Alle Paragraphen besitzen die gleiche Wertigkeit. Dem eigentlichen Standard ist eine Einführung vorangestellt, welche die Gründe für dessen Publikation, die grundsätzlichen Regelungen sowie die Unterschiede zur bisherigen Regelung SIC-8 aufgreift.

Gliederung des IFRS 1

Einführung

Zielsetzung	I
Anwendungsbereich	F
Ansatz und Bewertung	R
Darstellung und Angaben	S
Gültigkeitsdatum	S
Anhang	1

Basis for Conclusions

Implementation Guidance

Abb. 1: Aufbau von IFRS 1

Der Standard wird ergänzt durch eine *Basis for Conclusions* und eine *Implementation Guidance*. Die *Basis for Conclusions* fasst die Überlegungen und Schlussfolgerungen des Boards bei der Entwicklung des Standards zusammen. Die *Implementation Guidance* verdeutlicht die Wechselwirkung von IFRS 1 mit den Anforderungen anderer IFRS und verdeutlicht diese an Beispielen. Weder die *Basis for Conclusion* noch die *Implementation Guidance* sind Teil des Standards; sie enthalten damit keine über IFRS 1 hinausgehende Regelungen, sondern runden lediglich die dort dargestellten Prinzipien ab.

Neben der Zielsetzung, dem Anwendungsbereich und dem Gültigkeitsdatum, welche im 3. Abschnitt dargestellt werden, regelt der Standard insbesondere die Vorgehensweise beim erstmaligen Ansatz und der erstmaligen Bewertung von Vermögenswerten und Schulden nach IFRS. Hier sind die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz, die Grundregel der retrospektiven Anwendung der zum Berichtszeitpunkt gültigen Standards sowie zwei Kategorien von Ausnahmeregelungen zu nennen, auf welche in Abschnitt 4 und 5 eingegangen wird. In einem dreiteiligen Anhang werden grundlegende Definitionen, die Thematik „Unternehmenszusammenschlüsse“ sowie Bemerkungen zu anderen IFRSs erörtert.

Ansatz und Bewertung

Eröffnungsbilanz

Grundsätzliche Bilanzierungsregeln

Wahlweise Abweichung von bestimmten IFRS

Verbot der retrospektiven Anwendung von bestimmten IFRS

Anhang

A Begriffsdefinition

B Unternehmenszusammenschlüsse

C Ergänzung zu anderen IFRSs

Abb. 2: Inhaltliche Gliederung von IFRS 1

Im Folgenden werden die für das Verständnis wesentlichen Termini aus Anhang A erläutert.

Tag des Übergangs auf IFRS

Der Tag des Übergangs auf IFRS ist der Beginn jener frühesten Periode, zu der das Unternehmen vollständige und vergleichbare Information nach IFRS in seinem ersten IFRS-Abschluss veröffentlicht.

IFRS-Eröffnungsbilanz

Die IFRS-Eröffnungsbilanz ist die (nicht zwingend zu veröffentlichende) Bilanz am Tag des Übergangs auf IFRS.

Berichtszeitpunkt

Der Berichtszeitpunkt bezeichnet das Abschlussdatum, zu dem erstmals ein vollständiger IFRS-Abschluss oder Zwischenbericht inklusive Vergleichszahlen aufgestellt wird.

Erster IFRS-Abschluss

Der erste IFRS-Abschluss ist jener Abschluss, in dem ein Unternehmen erstmalig nach IFRS bilanziert und dies durch eine vollständige und explizite Erklärung im Abschluss bestätigt. Hat ein Unternehmen zwar in Einklang mit sämtlichen IFRS bilanziert, diese Aussage bislang aber nicht explizit und uneingeschränkt im IFRS-Abschluss getroffen, so gilt es den Regeln von IFRS 1 zufolge nicht als IFRS-Bilanzierer. Ferner gilt ein Abschluss nur dann als erster IFRS-Abschluss, wenn er nicht ausschließlich für interne Zwecke erstellt und genutzt wird.

Die nachfolgende Abbildung gibt die Begriffspaare noch einmal grafisch wieder.

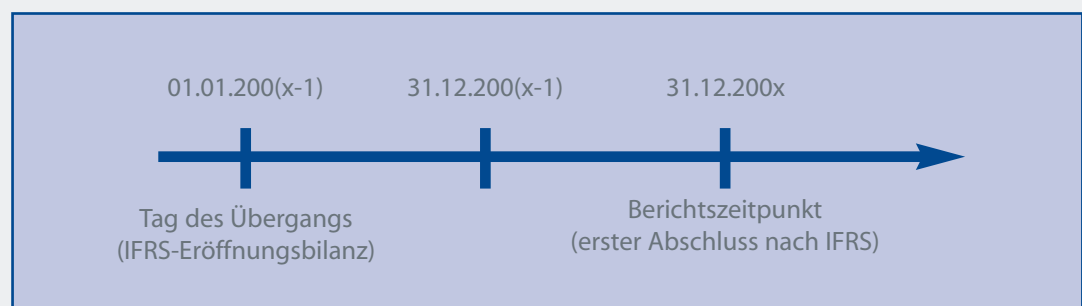


Abb. 3: Zeitlicher Zusammenhang zwischen Tag des Übergangs auf IFRS und Berichtszeitpunkt

Erstanwender

Ein Erstanwender ist ein Unternehmen, welches seinen ersten Abschluss nach IFRS aufstellt.

Angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten (deemed cost) bezeichnet das Board einen hilfsweise zur Anwendung kommenden Wertmaßstab, wenn sich die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einem bestimmten Datum nicht mehr exakt ermitteln lassen. Für die in den Folgeperioden zu tätigen Abschreibungen wird unterstellt, dass das Unternehmen den Vermögenswert oder die Schuld bei Einbuchung mit einem Wert erfasst hat, der den angenommenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht.

Fair Value

Der Fair Value oder beizulegende Wert ist derjenige Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

3. Zielsetzung, Anwendungsbereich und Gültigkeitsdatum des IFRS 1

Das IASB wollte mit der Verabschiedung von IFRS 1 sicherstellen, dass bei der erstmaligen Aufstellung eines IFRS-Abschlusses einschließlich der zugehörigen Zwischenabschlüsse Informationen bereitgestellt werden, welche

- a) über alle dargestellten Perioden vergleichbar sind und den Adressaten somit ein Mindestmaß an Transparenz bieten;
- b) einen geeigneten Ausgangspunkt für die Berichterstattung nach IFRS in den Folgeperioden darstellen und
- c) zu Kosten erstellt werden können, die den Nutzen der Adressaten nicht überschreiten.

Das Board verlangt in IFRS 1 lediglich eine Vergleichbarkeit zwischen den im ersten IFRS-Abschluss dargestellten Perioden eines Bilanzierers. Einen Vergleich mit den Abschlüssen anderer IFRS-Bilanzierer lässt dies nicht zu. Das IASB nimmt dieses Manko bewusst in Kauf und wertet damit die Interperiodenvergleichbarkeit (nicht zuletzt aus Kosten-Nutzen-Aspekten) höher als die Vergleichbarkeit aller IFRS-Bilanzierer zu einem bestimmten Stichtag.

Von wenigen Ausnahmen abgesehen sind grundsätzlich alle im Berichtszeitpunkt gültigen Standards anzuwenden. Wurde ein Standard innerhalb einer der im Abschluss dargestellten Perioden überarbeitet, darf explizit nur die letzte Fassung Berücksichtigung finden; eine rückwirkende Anwendung des Vorgängerstandards ist also unzulässig (siehe Abb. 4). Neue, noch nicht verbindliche Standards dürfen herangezogen werden, sofern sie eine frühere Anwendung erlauben.

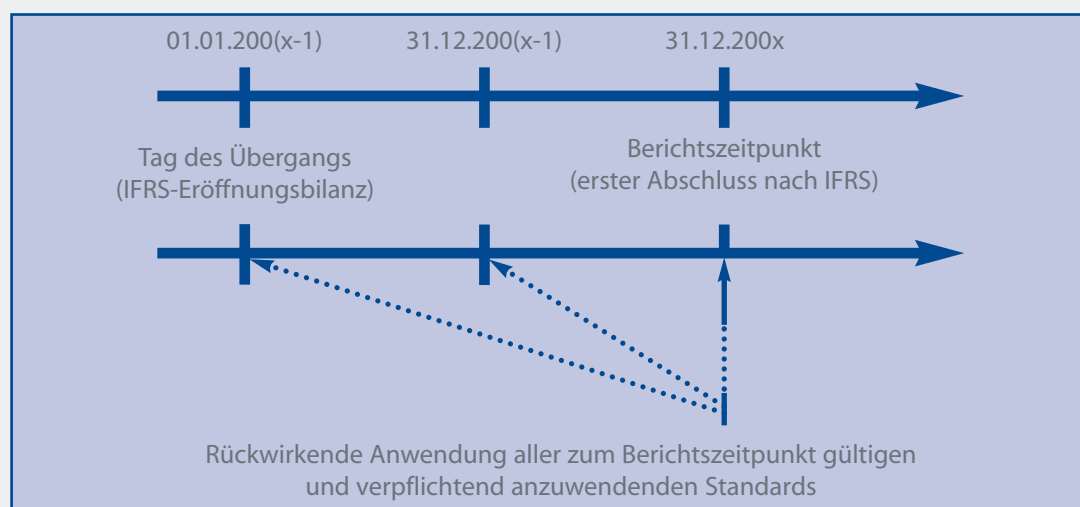


Abb. 4: Anzuwendende Standards im ersten Abschluss nach IFRS

IFRS 1 ist verpflichtend für Unternehmen, die ihren ersten IFRS-Abschluss für Perioden, die am oder nach dem 01.01.2004 beginnen, aufstellen. Wird der Standard bereits vorzeitig anstelle von SIC-8 angewendet, ist dieser Umstand anzugeben.

Unternehmen, die in ihrem Abschluss bereits explizit und uneingeschränkt auf die Übereinstimmung ihrer Bilanzierung mit den IFRS hinweisen, dürfen IFRS 1 nicht anwenden. Dieses ist selbst dann der Fall, wenn der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass einzelne Sachverhalte nicht der gebotenen Behandlung entsprechend abgebildet wurden. Derartige Abweichungen von den IFRS werden als Fehler eingestuft und sind entsprechend IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, zu behandeln.

4. **Grundsatz: Ansatz und Bewertung aller Sachverhalte nach den zum Berichtszeitpunkt gültigen IFRS**

Die Kernvorschrift von IFRS 1 ist vergleichsweise simpel: Ein Unternehmen hat in seiner Eröffnungsbilanz

- a) sämtliche nach IFRS bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte und Schulden als solche zu erfassen;
- b) keine Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, die nach IFRS nicht bilanzierungsfähig sind;
- c) eine Umklassifizierung solcher Sachverhalte vorzunehmen, die nach IFRS unter einem anderen Posten im Vermögen, in den Schulden oder im Eigenkapital auszuweisen sind als nach bisher angewandtem Recht und
- d) sämtliche bilanzierten Vermögenswerte und Schulden nach Maßgabe der IFRS zu bewerten.

Zwischen den bislang angewendeten Rechnungslegungsvorschriften und den Bilanzierungsregeln nach IFRS bestehen i.d.R. Unterschiede, die in der Eröffnungsbilanz am Tag des Übergangs auf IFRS sichtbar werden. Als Beispiele seien der Ansatz von Derivaten zum Marktwert, eine mögliche Veränderung der Pensionsrückstellungen auf Grund der Berücksichtigung dynamisierender Effekte sowie der Nichtansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil genannt. Die dann erforderlichen Anpassungen beruhen auf Geschäftsvorfällen, die ihre Ursache vor dem Tag des Übergangs auf IFRS haben. Sie sind daher mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen und nicht GuV-wirksam.

Wertaufhellende Ereignisse vor dem Berichtszeitpunkt des ersten IFRS-Abschlusses mit Auswirkung auf die in diesem enthaltenen früheren Perioden sind nach IFRS 1 nicht zu berücksichtigen. Ein Unternehmen soll also nicht in die Lage versetzt werden, Sachverhalte in späteren Perioden nur deshalb anzusetzen, weil es mittlerweile über Informationen verfügt, die zum Zeitpunkt der Bilanz aufstellung noch nicht bekannt waren.

5. Ausnahmen von der grundsätzlichen Regelung

5.1 Wahlrechte

Ungeachtet der grundsätzlichen Regelung, ansatzpflichtige Sachverhalte nach den zum Berichtszeitpunkt gültigen Standards zu bewerten und auszuweisen, räumt das IASB den Erstanwendern in IFRS 1 einige Erleichterungen ein. Diese Erleichterungen können – anders als noch im Entwurf vorgeschlagen – unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden. Dabei handelt es sich um folgende Sachverhalte:

- **Unternehmenszusammenschlüsse** (diverse Regelungen)
- **Fair Value als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten**
an Stelle einer Evaluierung der fortgeführten Anschaffungskosten nach IFRS
- **Leistungen an Arbeitnehmer**
(Verzicht auf Trennung kumulierter aktuarischer Gewinne und Verluste bei Anwendung der Korridor-Methode)
- **Kumulierte Umrechnungsdifferenzen**
(Nichtberücksichtigung kumulierter Umrechnungsdifferenzen ausländischer Geschäftsbetriebe)
- **Hybride Finanzinstrumente**
(eingeschränkter Verzicht auf Trennung in Eigenkapital- und Fremdkapitalkomponente)
- **Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures** (Erleichterung bei der Buchwertermittlung)

Abb. 5: Eingeräumte Wahlrechte bei der erstmaligen Anwendung

Unternehmenszusammenschlüsse

Ein Erstanwender hat die Möglichkeit, von einer Anwendung von IAS 22 auf jene Unternehmenszusammenschlüsse abzusehen, welche vor dem Tag des Übergangs auf IFRS aufgetreten sind. Sofern das Unternehmen IAS 22 allerdings auf einen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat es sämtliche nachfolgend stattgefundenen Zusammenschlüsse ebenfalls nach den Regeln von IAS 22 zu bilanzieren. Die Ausnahmeregelung ist auf assoziierte Unternehmen und Joint Ventures entsprechend anzuwenden.

Ein in früheren Perioden entstandener Goodwill erfährt im Zuge einer Erstanwendung der IFRS grundsätzlich keine Änderung:

- **In früheren Perioden vorgenommene planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwills bleiben erhalten.**
- **Vormals mit dem Eigenkapital verrechneter Goodwill wird nicht nachträglich aktiviert.**
- **Sofern Ansatzunterschiede zwischen HGB und IFRS zu berücksichtigen sind, werden diese gegen die Gewinnrücklagen gebucht.**

Abb. 6: Grundsatz: Keine Änderung der bisherigen Goodwill-Bilanzierung

Wurden in Vorperioden planmäßige und/oder außerplanmäßige Abschreibungen erfolgswirksam erfasst, werden diese Wertminderungen nicht rückgängig gemacht. Bis zu einer Umsetzung des ED 3, Unternehmenszusammenschlüsse, ist der Goodwill weiterhin planmäßig abzuschreiben.

Ein Goodwill, der in Übereinstimmung mit den bisher angewandten Rechnungslegungsvorschriften zulässigerweise mit dem Eigenkapital verrechnet wurde, wird in der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht nachträglich hochgezogen; der vorgenommene Abzug vom Eigenkapital bleibt also bestehen. Anpassungen des Kaufpreises sind als Anpassung der Gewinnrücklagen zu bilanzieren.

Nur Vermögenswerte und Schulden, die nach Maßgabe der IFRS bilanzierungsfähig (und -pflichtig) sind, finden im ersten Abschluss nach IFRS ihren Niederschlag. Abweichungen zu der Bilanzierung nach den bisher angewandten Rechnungslegungsvorschriften sind gegen die Gewinnrücklagen zu verrechnen, sofern sie nicht aus dem Ansatz eines zuvor unter den Goodwill subsumierten immateriellen Vermögenswertes fallen. Ergeben sich Bewertungsunterschiede, weil z.B. nach IFRS ein Ansatz zum Fair Value geboten ist, im HGB aber zu Anschaffungskosten bilanziert wurde, sind die auftretenden Differenzen zum Tag des Übergangs erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu buchen.

Anpassungen am bilanzierten Goodwill im ersten Abschluss nach IFRS ergeben sich nur in den folgenden Fällen:

- **Feststellung eines Goodwill-Impairments bei Aufstellung der Eröffnungsbilanz**
- **Zusätzlicher Goodwill durch Erweiterung des Konsolidierungskreises nach IFRS**
- **Umbuchung von Vermögenswerten bei Berücksichtigung in oder Eliminierung aus dem Goodwill**

Abb. 7: Begrenzt vorzunehmende Anpassungen des bilanzierten Goodwills

Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Goodwills bestehen, ist dieser am Tag des Übergangs auf IFRS einem Impairment-Test nach IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, zu unterziehen. Eine eventuell aufgetretene Wertminderung ist mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Unter bestimmten Umständen ist ein Tochterunternehmen nach den bisherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht, wohl aber nach IFRS konsolidierungspflichtig. Der Erstanwender hat die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens auf Basis von dessen Einzelabschluss an die IFRS anzupassen. Die angenommenen Kosten des Goodwills (deemed cost) ergeben sich in Höhe der Differenz zwischen dem Anteil des Mutterunternehmens an den Buchwerten des Tochterunternehmens und der Höhe der im Einzelabschluss des Mutterunternehmens ausgewiesenen Beteiligung an dem Tochterunternehmen.

Der Übergang von den vormals angewandten Rechnungslegungsvorschriften kann eine Umklassifizierung immaterieller Vermögenswerte bedingen. Bei Erfassung unter oder Streichung eines immateriellen Vermögenswertes aus dem Goodwill nach IFRS ist der Buchwert des Goodwills entspre-

chend zu erhöhen oder zu vermindern. Latente Steuern oder Minderheitenanteile sind – soweit betroffen – ebenfalls zu berichtigen.

Ferner können zu erwartende Ereignisse, welche zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses im Kaufpreis berücksichtigt worden sind, bis zum Tag des Übergangs auf IFRS eingetreten oder gänzlich unwahrscheinlich geworden sein. Ist eine Korrektur des Kaufpreises bezüglich des Ereignisses zuverlässig abschätzbar und die Zahlung wahrscheinlich, so ist der Goodwill um diesen Betrag zu korrigieren.

Nutzt der Erstanwender die Ausnahmeregelung des IFRS 1 für einen Unternehmenszusammenschluss, so ergibt sich daraus u.U. eine weitere Konsequenz: Der Erstanwender hat die bisher getroffene Klassifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses als Erwerb oder Interessenzusammenführung in den ersten Abschluss nach IFRS zu übernehmen. Sollte IAS 22 in der 2004 erwarteten, revidierten Form gültig werden, wäre eine Interessenzusammenführung prinzipiell dann nicht mehr darstellbar. Unter Nutzung der Ausnahmeregelung des IFRS 1 könnte ein Unternehmen diesen Tatbestand für zurückliegende Unternehmenszusammenschlüsse faktisch umgehen.

Fair Value als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten (deemed cost)

Ein Unternehmen darf Vermögenswerte des Sachanlagevermögens am Tag des Übergangs auf IFRS zum Fair Value bewerten und diesen Wert als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Tag ansetzen. Zur Ermittlung des Fair Value sind die Erläuterungen in IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, heranzuziehen. Ergänzend führt das Board aus, dass der Fair Value die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt, zu dem er bestimmt wird, widerspiegeln soll.

Das Wahlrecht kann auch genutzt werden, wenn als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach IAS 40 zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden sollen. Für immaterielle Vermögenswerte, für die ein aktiver Markt besteht, dürfen ebenfalls angenommene Anschaffungskosten ermittelt werden.

Leistungen an Arbeitnehmer

Nach IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, kann ein Unternehmen einen so genannten Korridor-Ansatz wählen, der versicherungsmathematische Gewinne und Verluste innerhalb eines bestimmten Intervalls unberücksichtigt lässt. Die rückwirkende Anwendung dieses Ansatzes würde von einem Bilanzersteller die Aufteilung der kumulierten Gewinne und Verluste seit Beginn des Pensionsplans bis zum Übergang auf IFRS in einen anzusetzenden und einen nicht zu berücksichtigenden Teil verlangen.

Ein Erstanwender hat demgegenüber die Möglichkeit, sämtliche kumulierten Gewinne und Verluste anzusetzen. Dies schließt die Anwendung des Korridor-Ansatzes auf nach dem Übergang auf IFRS eingetretene aktuarische Gewinne und Verluste nicht aus.

Kumulierte Umrechnungsdifferenzen

IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, verlangt von einem Unternehmen, bestimmte Umrechnungsdifferenzen als Eigenkapitalkomponente auszuweisen. Die dort auflaufenden Umrechnungsdifferenzen aus der Einbeziehung einer ausländischen Teileinheit sind bei deren Verkauf als Teil des Veräußerungsgewinns oder -verlusts in die GuV umzubuchen.

Ein Erstanwender muss diesen Anforderungen im Hinblick auf die am Tag des Übergangs bestehenden kumulierten Umrechnungsdifferenzen nicht entsprechen. Nach der Ausnahmeregelung von IFRS 1 werden stattdessen sämtliche kumulierten Umrechnungsdifferenzen aller ausländischen Teileinheiten am Tag des Übergangs mit Null angenommen und bei einem späteren Verkauf nicht berücksichtigt. Umrechnungsdifferenzen, die nach dem Tag des Übergangs auf IFRS entstehen, sind demgegenüber analog IAS 21 als solche bei einem Verkauf auszuweisen.

Hybride Finanzinstrumente

Nach IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung, hat ein Unternehmen hybride Finanzinstrumente zum Zeitpunkt des Zugangs in eine Eigen- und eine Fremdkapitalkomponente zu trennen. Steht die Fremdkapitalkomponente nicht mehr aus, müssen bei einer retrospektiven Anwendung von IAS 32 zwei Eigenkapitalkomponenten separiert werden. Die erste Komponente ist in den Gewinnrücklagen auszuweisen und stellt die kumulierten Zinsen des Fremdkapitals dar. Die zweite Komponente stellt die originäre Eigenkapitalkomponente dar.

IFRS 1 erlaubt dem Erstanwender, auf diese Aufteilung zu verzichten.

Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures

Ein Tochterunternehmen, das zu einem späteren Zeitpunkt als das Mutterunternehmen auf IFRS umstellt, kann zur Bewertung seiner Vermögenswerte und Schulden die Buchwerte entsprechend IFRS 1 zum Datum seines Übergangs ermitteln.

Alternativ besteht die Möglichkeit, jene Buchwerte heranzuziehen, die das Tochterunternehmen als Teil eines Reporting Packages bei der Erstellung des erstmaligen IFRS-Konzernabschlusses an das Mutterunternehmen gemeldet hat. Das Unternehmen hat dann lediglich Sorge dafür zu tragen, dass diese Werte frei von Anpassungen für Konsolidierungszwecke oder von Effekten aus dem Unternehmenszusammenschluss sind. Eine analoge Anwendung besteht für assoziierte Unternehmen oder Joint Ventures.

Geht umgekehrt ein Mutterunternehmen zu einem späteren Zeitpunkt als sein Tochterunternehmen (oder assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture) zu einer Bilanzierung nach IFRS über, so kann es die Buchwerte aus dem Einzelabschluss des Tochterunternehmens in seinen Konzernabschluss unter der Voraussetzung übernehmen, dass diese um Konsolidierungsmaßnahmen, Eigenkapitaleffekte und Konsequenzen aus dem Unternehmenszusammenschluss angepasst werden.

Wird auch der Einzelabschluss eines Unternehmens auf IFRS umgestellt, sind die Vermögenswerte und Schulden in gleicher Weise wie im Konzernabschluss zu bewerten. Lediglich Korrekturen infolge von Konsolidierungsmaßnahmen sind vorzunehmen.

5.2 Verbot der retrospektiven Anwendung

IFRS 1 verbietet die retrospektive Anwendung bestimmter, in anderen Standards genannter Sachverhalte. Dabei handelt es sich um die Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Schulden, die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting) und die Vornahme von Schätzungen.

Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden

Ein Erstanwender hat die Vorschriften zur Ausbuchung nach IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, prospektiv ab dem Datum des In-Kraft-Tretens jenes Standards, also ab dem 01.01.2001, zu beachten. Wurden finanzielle Vermögenswerte und Schulden zulässigerweise ausgebucht, werden diese durch Erstanwendung von IAS 39 nicht nachträglich wieder eingebucht, selbst wenn die Ansatzvoraussetzungen noch gegeben wären.

Wurden im Zuge der Ausbuchung Verwaltungs- oder Abwicklungsrechte resp. -pflichten übernommen, sind diese gleichwohl anzusetzen, wenn sie zum Tag des Übergangs auf IFRS noch bestehen.

Ferner sind sämtliche Objektgesellschaften, die zum Tag des Übergangs auf IFRS unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, nach SIC-12 zu konsolidieren. Dies gilt auch dann, wenn die Objektgesellschaft bereits vor dem Tag des Übergangs auf IFRS bestand oder finanzielle Vermögenswerte und Schulden hält, die nach den bislang angewandten Rechnungslegungsvorschriften nicht angesetzt wurden.

Hedge Accounting

In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind sämtliche derivativen Finanzinstrumente zu bilanzieren und mit dem Fair Value zu bewerten. Derivate, die zu Sicherungszwecken eingesetzt werden, dürfen nur dann also solche deklariert und die Sicherungsbeziehung entsprechend bilanziert werden, wenn sämtliche Anforderungen, die das IASB mit IAS 39 an Sicherungsbeziehungen stellt, erfüllt sind. Wurden unter dem bisher angewandten Recht Abgrenzungsposten zur Kompensation der Wertentwicklung des Derivats gebildet, sind diese aufzulösen.

Schätzungen

Schätzungen, die ein Unternehmen den Wertansätzen nach IFRS am Tag des Übergangs zu Grunde legt, sollen mit den bisher verwendeten Schätzverfahren der vorherigen Rechnungslegungsvorschriften übereinstimmen (abgesehen von Änderungen in Folge von Unterschieden zwischen den Bilanzierungsvorschriften). Eine Korrektur ist nur dann vorzunehmen, wenn objektive Beweise vorliegen, dass die Schätzungen fehlerhaft waren.

6. Vergleich mit den Anforderungen nach SIC-8

Mit SIC-8 verlangte das IASB eine durchgehende retrospektive Anwendung aller Standards: Der Abschluss war so aufzustellen, als wäre schon immer nach IFRS bilanziert worden. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung waren die jeweils in Kraft befindlichen Standards und Interpretationen anzuwenden, sofern nicht einzelne Standards die Anwendung von Übergangsvorschriften verlangten oder zuließen. Der Bilanzsteller musste demnach „Ahnenforschung“ betreiben, um in den einzelnen Standards bestehende Übergangsvorschriften zu beachten. Ein Erstanwender war damit u.U. gezwungen, mehrere Versionen eines Standards zu beachten.

Eine vollständige retrospektive Anwendung i.S.v. SIC-8 kann Kosten verursachen, die deren Nutzen deutlich übersteigen. Zwar ließ das Board unter Verweis auf einen nicht vertretbaren Aufwand zu, dass Unternehmen von einer rückwirkenden Anwendung der Standards absehen können. Dabei wurde allerdings nicht erläutert, was konkret als „nicht vertretbar“ anzusehen war und welche Verfahrensweise alternativ zur Anwendung gelangen sollte.

7. Zusammenfassende Würdigung

Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung versus mangelnde Vergleichbarkeit

IFRS 1 bietet dem Erstanwender im Vergleich zu SIC-8 auf einer Kosten-Nutzen-Überlegung basierende Erleichterungen: Der Anwender muss keine vollständige retrospektive Anwendung sämtlicher Standards und Interpretationen vornehmen. Zudem kann er aus einem Katalog von Ausnahmeregelungen eine unternehmensspezifische Wahl treffen.

Der Nachteil dieser Verfahrensweise liegt gleichwohl in der nur bedingt gegebenen Vergleichbarkeit mit anderen IFRS-Anwendern. Bietet SIC-8 die Vergleichbarkeit mit sämtlichen IFRS-Anwendern, so kann bei einem Erstanwender nach IFRS 1 nur der Vergleich innerhalb der dargestellten Perioden gezogen werden. Selbst der Vergleich zwischen Erstanwendern mit zeitlich gleichem Übergang auf IFRS ist auf Grund unterschiedlicher Wahlrechtsübungen nur eingeschränkt möglich.

Problem: Anwendung von noch in der Entstehung befindlichen Standards

Gegenüber der bisherigen Verfahrensweise nach SIC-8 stellt sich den Unternehmen bei einer Erstanwendung gemäß IFRS 1 das Problem, dass nicht alle zum Berichtszeitpunkt gültigen Standards am Tag des Übergangs auf IFRS und somit bei Erstellung der Eröffnungsbilanz in ihrer endgültigen Fassung bekannt sind. Bis Ende 2004 wird die Veröffentlichung folgender, verpflichtend anzuwendender Standards erwartet:

- **Unternehmenszusammenschlüsse** (Phase I + II)
- **Konvergenz mit FASB-Regelungen** (Phase I + II)
- **Verbesserung bestehender Standards**
- **Überarbeitung der IAS 32 und IAS 39**
- **Versicherungsverträge** (Phase I)
- **Aktienbasierte Vergütung**

Abb. 8: Pflichtweise anzuwendende, noch in der Ausarbeitung befindliche Standards

Das Board führt in der Basis for Conclusions zu IFRS 1 aus, dass bei neuen Standards fallweise geprüft werden soll, ob ein Erstanwender diese retrospektiv oder prospektiv anzuwenden hat. Die rückwirkende Anwendung wird in den meisten Fällen als sinnvoll erachtet. Sollte man demgegenüber eine prospektive Anwendung durch einen Erstanwender als gerechtfertigt erachten, so würde dies zu einer Überarbeitung von IFRS 1 führen und den betreffenden Standard unverändert lassen.

Der Bilanzersteller hat somit die aktuelle Diskussion zu verfolgen und Vorkehrungen zu treffen, um die im ersten Abschluss nach IFRS gültigen Standards in allen dargestellten Perioden berücksichtigen zu können. Daraus kann sich in einigen Fällen ein erhöhter Umstellungsaufwand ergeben, weil in Erwartung künftiger Regelungen Daten vorgehalten oder womöglich erst generiert werden müssen. Dieses Problem stellt sich in besonderer Weise bei der Überarbeitung von IAS 32 und 39, aber auch bei der Bilanzierung aktienbasierter Vergütungssysteme.

Ansprechpartner

Für weitere Informationen stehen Ihnen folgende Ansprechpartner des IFRS Centre of Excellence gerne zur Verfügung:

Berlin:	Reinhard Scharpenberg (0 30) 2 54 68-104
Düsseldorf:	Adrian Crampton und Paul-Herbert Thiede (02 11) 87 72-2333 bzw. -2347
Frankfurt:	Andreas Barckow (0 69) 7 56 95-520
Hamburg:	Jodi Gentilozzi (0 40) 3 20 80-4580
Hannover:	Dr. Frank Beine (05 11) 30 23-202
München:	Peter Götz (0 89) 2 90 36-8165

Redaktion: Andreas Barckow, Nina Richter

Alle in den Artikeln enthaltenen Informationen stellen lediglich eine kurze Zusammenfassung der jeweiligen Gesetzesänderung und Rechtsprechung dar. Für die konkreten Risiken und Auswirkungen für Ihr Unternehmen und Sie, wenden Sie sich bitte an Ihren Berater bei Deloitte & Touche.