

## IFRS 1

Praxisratgeber „Erstmalige Anwendung der  
International Financial Reporting Standards“



# IFRS 1

Praxisratgeber „Erstmalige Anwendung der  
International Financial Reporting Standards“

Herausgegeben von  
Deloitte & Touche GmbH

1. Auflage  
Januar 2005

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

## Vorwort zur deutschen Ausgabe

Durch die IAS-Verordnung der Europäischen Kommission vom 19. Juli 2002 sind kapitalmarktorientierte Unternehmen innerhalb der EU ab 2005 bzw. 2007 dazu verpflichtet, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufzustellen. Die Umstellung von nationalen, vielfach stark steuerrechtlich geprägten Rechnungslegungsvorschriften auf die an den Informationsbedürfnissen der internationalen Kapitalmärkte ausgerichteten IFRS stellt für viele der betroffenen Unternehmen eine große Herausforderung, wenn nicht gar einen kompletten Paradigmenwechsel dar.

Trotz der umfangreichen in IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards** enthaltenen Vereinfachungen und Bilanzierungswahlrechte gilt es für die Abschlussersteller, bei der Umstellung auf IFRS zahlreiche Anwendungshürden zu überwinden. Aus diesem Grund erreichen uns regelmäßig Anfragen aus unserem Mandantenkreis im Hinblick auf Problemfälle und komplexe Sachverhalte im Zusammenhang mit IFRS 1. Das Global Office von Deloitte hat zur Beantwortung dieser Vielzahl von Anfragen einen umfangreichen Ratgeber zur erstmaligen Anwendung der IFRS veröffentlicht, der eine Zusammenfassung der wesentlichen relevanten Vorschriften mit zahlreichen Praxisbeispielen verbindet. Von unseren deutschsprachigen Mandanten wurde verstärkt die Bitte an uns herangetragen, eine deutsche Fassung zu publizieren. Diesem Anliegen möchten wir mit vorliegender Broschüre gerne nachkommen.

Frankfurt am Main

IFRS Centre of Excellence

## Vorwort der englischsprachigen Ausgabe

Im Jahr 2001 unternahm die Europäische Kommission einen entscheidenden Schritt zur Schaffung eines qualitativ hochwertigen Europäischen Kapitalmarkts, indem alle an Kapitalmärkten innerhalb der EU gelisteten Unternehmen zur Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) verpflichtet wurden. Die Europäische Kommission setzte das Jahr 2005 für diesen Schritt fest. In Folge dessen initiierte der International Accounting Standards Board ein Projekt zur praktischen Umsetzung sowie zur Entlastung von Erstanwendern und veröffentlichte im Juni 2003 IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards**.

Zur Unterstützung der Abschlussersteller bei der erstmaligen Anwendung der IFRS setzte der IASB den 31. März 2004 als Stichtag für die Verabschiedung der von den Erstanwendern in 2005 verpflichtend anzuwendenden Standards (die so genannte „Stable platform“). Zwischen September 2003 und März 2004 veröffentlichte der IASB einige grundlegende neue Standards einschließlich des IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütung** und IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse**. Gleichzeitig wurden 15 der bestehenden International Accounting Standards (IAS) überarbeitet, ebenso wie IAS 32 und IAS 39 zur Behandlung von Finanzinstrumenten einschließlich des Makrohedging. Diese Publikation bietet Erstanwendern, die in 2005 auf die IFRS umstellen, Hilfestellung bei der Umsetzung der Standards der „Stable platform“.

Die in dieser Publikation dargelegten Sachverhalte sollen die Anwendungsempfehlungen des IASB um eigene Praxiserfahrungen ergänzen. Dennoch umfasst diese Publikation nicht alle Sachverhalte oder branchenspezifischen Fragestellungen (bspw. für Banken und Versicherungen). Des Weiteren ändert sich der Aussagegehalt dieser Publikation mit Erlass neuer IFRS oder IFRIC Interpretationen zu IFRS 1. Die Mitarbeiter von Deloitte Touche Tohmatsu stehen Ihnen bei der Beantwortung spezieller Fragen und Sachverhalte gerne zur Verfügung.

Wir beabsichtigen, die Empfehlungen dieser Publikation auf unserer Internetseite **[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)** um neue Entwicklungen zu aktualisieren und hoffen, Ihnen hiermit bei der Anwendung von IFRS 1 behilflich sein zu können.

Ken Wild  
Global Leader, IFRS  
Deloitte Touche Tohmatsu

## Danksagung

Dieses Dokument ist das Ergebnis des Engagements, der fachlichen Qualität und des Einsatzes verschiedener Mitglieder des Teams von Deloitte. Die bedeutendsten Beiträge sind dem IFRS Centre of Excellence in Dänemark, insbesondere den Autoren Martin Faaborg, Geoffrey Lamont, Soeren Nielsen und Henrik Gustavsén zu verdanken. Daneben schulden wir den Mitarbeitern von Deloitte in Frankreich, Hongkong, Südafrika, Großbritannien und den Vereinigten Staaten unseren besonderen Dank für die technische und redaktionelle Unterstützung.

## Definitionen

Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS	Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.
Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten („deemed cost“)	Der Wert, der anstelle der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einem bestimmten Zeitpunkt verwendet wird. Beim Ansatz anschließender Abschreibungen wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen den Vermögenswert oder die Schuld ursprünglich an einem bestimmten Datum angesetzt hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Wert der „deemed cost“ entsprachen.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Erster IFRS-Abschluss	Der erste Abschluss eines Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen die International Financial Reporting Standards (IFRS) anwendet und dies durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung („explicit and unreserved statement of compliance“) bestätigt.
Erste IFRS-Berichtsperiode	Berichtsperiode, die zum Berichtszeitpunkt des ersten IFRS-Abschlusses endet.

Erstmaliger Anwender/ Erstanwender	Ein Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss veröffentlicht.
IFRS-Eröffnungsbilanz	Die (veröffentlichte oder unveröffentlichte) Bilanz eines Unternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
Vorherige Rechnungs- legungsgrundsätze	Die Rechnungslegungsbasis eines erstmaligen Anwenders unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.
Berichtszeitpunkt	Das Ende der aktuellsten Periode, die durch den Jahresabschluss oder Zwischenberichte abgedeckt worden ist.
Standards der „Stable Platform“	Im Bound Volume 2004 beinhaltet Standards und sämtliche vom IASB nach dem 31. März 2004 veröffentlichten Materialien (siehe auch Anhang D zur Übersicht der Standards der „Stable Platform“).

## Abkürzungen

GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards – umfassen: <ul style="list-style-type: none"><li>• International Financial Reporting Standards (IFRS)</li><li>• International Accounting Standards (IAS) und</li><li>• Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) oder seines Vorgängers, des Standing Interpretations Committee (SIC).</li></ul>

# Inhaltsverzeichnis

I. Executive Summary	9
II. Zusammenfassung von IFRS 1	12
A. Anwendungsbereich	12
B. Ansatz und Bewertung	13
1. Grundsatz	13
2. Erleichterungswahlrechte	17
3. Verbote	25
C. Darstellungs- und Angabeanforderungen	29
1. Zwischenberichterstattung	30
2. Vergleichsinformationen	31
3. Andere durch IFRS 1 geforderte Angaben	32
III. Erstanwendung von IFRS – Spezielle Vorschriften	33
A. Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert	33
B. Assoziierte Unternehmen und Joint Ventures	48
C. Konzernabschluss und Konsolidierung	49
D. Separater Abschluss des Mutterunternehmens	53
E. Finanzinstrumente	55
F. Leistungen an Arbeitnehmer	69
G. Aktienbasierte Vergütungen	74
H. Immaterielle Vermögenswerte	80
I. Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	87
J. Wertminderung von Vermögenswerten	94
K. Fremdkapitalkosten	97
L. Leasingverhältnisse	99
M. Vorräte	101
N. Fertigungsaufträge	102
O. Rückstellungen	104
P. Ertragsteuern	109
IV. Fragen und Antworten – Implementierung	112
Anhang A – Beispielhafte Überleitungsrechnung	123
Anhang B – Tabelle der Auswirkungen per Bilanzposition	129
Anhang C – Checkliste für Darstellung und Angaben	136
Anhang D – „Stable Platform“ der IFRS für 2005	140
Über Deloitte	142
Wo Sie uns finden	143
Publikationen und Tools	144



## I. Executive Summary

Am 19. Juli 2003 veröffentlichte der International Accounting Standards Board (IASB) IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der IFRS**. Seither wurden grundlegende Ergänzungen des IFRS 1 im Zuge der Überarbeitung der ursprünglichen IAS und Herausgabe neuer IFRS vorgenommen. Aus diesem Grund haben wir uns zur Veröffentlichung dieser Publikation entschlossen, die sich mit allen Standards der „Stable Platform“ befasst, einschließlich IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütung**, IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse**, IFRS 4 **Versicherungsverträge** und IFRS 5 **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und eingestellte Geschäftsbereiche**.

IFRS 1 legt die Übergangsvorschriften für die erstmalige Erstellung von Abschlüssen in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards fest. Grundsätzlich sind alle zum Berichtszeitpunkt in Kraft befindlichen IFRS retrospektiv für die IFRS-Eröffnungsbilanz, die Vergleichsperiode und die Berichtsperiode anzuwenden. Dennoch sind einige wichtige Ausnahmen, bspw. in Bezug auf die bilanzielle Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen und Pensionsverpflichtungen, zu beachten.

Ziel des IFRS 1 ist die Erleichterung beim Übergang auf IFRS weltweit sowie speziell für die große Zahl börsennotierter Unternehmen in der Europäischen Union, die ab 2005 ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufzustellen haben.

Zusätzlich zur Erleichterung des Übergangs auf IFRS zielt IFRS 1 auf die Vergleichbarkeit im Zeitablauf innerhalb eines Unternehmens sowie zwischen verschiedenen Unternehmen ab, die die IFRS ab einem bestimmten Zeitpunkt erstmalig anwenden, und weniger auf die Vergleichbarkeit zwischen Erstanwendern und Unternehmen, welche bereits nach IFRS bilanzieren. Dies war die Zielsetzung des ursprünglichen SIC 8 **Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung**. Gemäß SIC 8 hatte ein Erstanwender so zu bilanzieren, als hätte er seine Abschlüsse schon immer in Übereinstimmung mit den in der Periode der Erstanwendung in Kraft befindlichen Standards und Interpretationen, einschließlich der Übergangsvorschriften der jeweiligen Standards aufgestellt. Demgegenüber fordert IFRS 1 vom Erstanwender die Aufstellung seiner Abschlüsse in Übereinstimmung mit den zum Berichtszeitpunkt in Kraft befindlichen Standards und Interpretationen, ohne Berücksichtigung früherer Versionen der IAS/IFRS oder Übergangsvorschriften der einzelnen Standards.

Diese Publikation gibt einen Überblick über die Inhalte von IFRS 1 mit dem Ziel, die wesentlichen Auswirkungen für Unternehmen aufzuzeigen, die bislang noch nicht nach IFRS bilanzieren. Sie enthält darüber hinaus Anwendungsempfehlungen auf Basis der von uns während des ersten Jahres nach der Publikation von IFRS 1 gesammelten praktischen Erfahrungen.

IFRS 1 folgt dem „Ansatz der IFRS-Eröffnungsbilanz“. Seine wichtigsten Regelungen lassen sich in den folgenden zehn Punkten zusammenfassen:

1. In seinem ersten IFRS-Abschluss hat das Unternehmen alle **zum Berichtszeitpunkt** (Abschlussstichtag) in Kraft befindlichen Versionen der IFRS heranzuziehen und grundsätzlich retrospektiv anzuwenden, mit Ausnahme einiger in IFRS 1 geregelter Befreiungen und Verbote. Beispielsweise haben Unternehmen, die 2005 auf IFRS umstellen, alle zum 31. Dezember 2005 in Kraft befindlichen Standards anzuwenden.
2. Zum **Zeitpunkt des Übergangs** ist eine Eröffnungsbilanz in Übereinstimmung mit den Regelungen der IFRS zu erstellen. Der Zeitpunkt des Übergangs ist der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht. Für in der EU börsennotierte Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht und die die Vergleichszahlen für ein Jahr angeben, ist der Zeitpunkt des Übergangs somit der 1. Januar 2004.
3. Ein Unternehmen hat alle Vermögenswerte und Schulden in Übereinstimmung mit den Regelungen der IFRS **anzusetzen** und solche, die nach IFRS nicht ansatzfähig sind, auszubuchen.
4. In der Eröffnungsbilanz angesetzte Vermögenswerte und Schulden sind in Übereinstimmung mit den IFRS, einschließlich IFRS 1, zu **bewerten**.
5. Sämtliche bilanziellen **Schätzungen** sind in Übereinstimmung mit IFRS vorzunehmen.
6. Die Auswirkungen der **Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sind, mit Ausnahme von Umklassifizierungen zwischen Geschäfts- oder Firmenwert und immateriellen Vermögenswerten, in der Eröffnungsbilanz im Eigenkapital zu erfassen.
7. Alle unter IFRS gestellten Anforderungen in Bezug auf **Darstellung** und **Angaben** sind zu erfüllen, einschließlich jeglicher Umklassifizierung zwecks Übereinstimmung mit IFRS.
8. **Vergleichsinformationen** vergangener Perioden (bspw. 2004-Werte für in der EU börsennotierte Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht) haben in vollem Umfang den IFRS zu entsprechen (mit einigen Ausnahmen, bspw. zur Anwendung des IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und**

**Bewertung**). Laut IASB sind lediglich Vergleichsinformationen nach IFRS für ein Jahr erforderlich.

9. Es sind **Überleitungen der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Beträge auf die nach IFRS bilanzierten Werte** aufzustellen
  - a) für das Eigenkapital zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und zum Ende der Periode, die im letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss dargestellt wurde sowie b) das Periodenergebnis, das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, einschließlich ergänzender Erläuterungen zum Verständnis der Überleitung.
10. Es bestehen bestimmte **Befreiungen** und **Verbote** von dem in IFRS 1 festgelegten Grundsatz der retrospektiven Anwendung sämtlicher zum Berichtszeitpunkt in Kraft befindlichen IFRS. Die Befreiungen wurden für solche Sachverhalte gewährt, bei denen die Kosten der Informationsgewinnung für den Erstanwender den Nutzen des Abschlussadressaten übersteigen und bei denen sich die Vornahme retrospektiver Änderungen als schwierig erweist, so zum Beispiel bei der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und Pensionsverpflichtungen.

IFRS 1 erweitert die ursprünglich bei der erstmaligen Anwendung der IFRS geforderten Angabepflichten um Erläuterungen zur Überleitung auf IFRS. Ein illustratives Beispiel zur Anwendung der Überleitungsbestimmungen von IFRS 1 zur Darstellung der Umstellung auf IFRS befindet sich in Anhang A dieser Publikation.

Diese Publikation hat das Ziel, zusätzliche Praxisempfehlungen zur Anwendung des IFRS 1 auf einige der wesentlichen und häufig wiederkehrenden Sachverhalte und Fragen zu geben, denen wir während des ersten Jahres der Anwendung des Standards begegnet sind. Dennoch ist es auf Grund der Komplexität der Thematik nicht möglich, alle Problemfelder aufzugreifen. Die Mitarbeiter von Deloitte stehen Ihnen bei weitergehenden Fragen hinsichtlich der Anwendung von IFRS 1 auf spezielle Sachverhalte und Fragen gerne unterstützend zur Seite.

## II. Zusammenfassung von IFRS 1

### A. Anwendungsbereich

Ein Unternehmen hat IFRS 1 in seinem ersten IFRS-Abschluss und ggf. jedem Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 **Zwischenberichterstattung** erstellt und der sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten IFRS-Abschlusses bezieht, anzuwenden. Als erster IFRS-Abschluss eines Unternehmens wird der Abschluss des Geschäftsjahres bezeichnet, in dem das Unternehmen eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Anwendung der IFRS („explicit and unreserved statement of compliance“) abgibt. IFRS 1 gilt somit nicht für Unternehmen, die bereits nach IAS/IFRS bilanzieren.

Aus der Eingrenzung des Anwendungsbereichs und insbesondere aus der Klassifizierung eines Unternehmens als Erstanwender ergeben sich eine Vielzahl praktischer Konsequenzen für die Bilanzierenden.

#### Beispiel A – Beispiele eingeschränkter Übereinstimmung mit IFRS

Die folgenden Erklärungen im letzten Abschluss eines Unternehmens sind keine ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärungen der Übereinstimmung, deshalb wären diese Unternehmen als Erstanwender zu klassifizieren:

- In Übereinstimmung mit lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen, welche den IFRS gleich oder mit diesen übereinstimmend sind
- In Übereinstimmung mit IFRS mit Ausnahme einzelner Standards oder Interpretationen (bspw. IAS 14 **Segmentberichterstattung**)

#### Beispiel B – Übereinstimmung mit den IFRS in vergangenen Jahren, nicht aber im aktuellen Abschluss

Unternehmen B veröffentlichte 2001 und 2002 Abschlüsse mit der Erklärung der Übereinstimmung mit IFRS. Im Jahr 2003 erklärte das Unternehmen in seinem Abschluss alleine die Übereinstimmung mit lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen. Unternehmen B ist im Jahr 2004 ein Erstanwender, da es keine ausdrückliche und uneingeschränkte Übereinstimmung mit IFRS in seinem aktuellsten Abschluss gemacht hat.

Ein Unternehmen ist auch dann ein Erstanwender, wenn es IFRS-Abschlüsse ausschließlich für interne Zwecke erstellt und diese weder den Eignern noch externen Adressaten zur Verfügung gestellt hat.

### Beispiel C – An Finanzinstitutionen ausgehändigte ergänzende IFRS-Abschlüsse

Unternehmen C erstellt eine ergänzende Auflage seines aktuellen Abschlusses, in der die Übereinstimmung mit IFRS erklärt wird. Diese Abschlüsse händigt Unternehmen C an eine begrenzte Gruppe von Adressaten wie z.B. Finanzinstitutionen aus. Unternehmen C ist kein Erstanwender, da es seine aktuellen Abschlüsse mit der Erklärung der Übereinstimmung mit IFRS veröffentlicht hat. Der Umfang des externen Adressatenkreises ist hierbei irrelevant. Gleiches würde gelten, hätte das Unternehmen die IFRS-Abschlüsse an seine Geschäftspartner herausgegeben.

Der Standard ist auf erstmalige IFRS-Abschlüsse ab dem 1. Januar 2004 anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist jedoch erlaubt, dabei sind allerdings die Änderungen des IFRS 1 infolge der Überarbeitung einiger IAS-Standards (Dezember 2003) und der Veröffentlichung neuer Standards zu berücksichtigen.

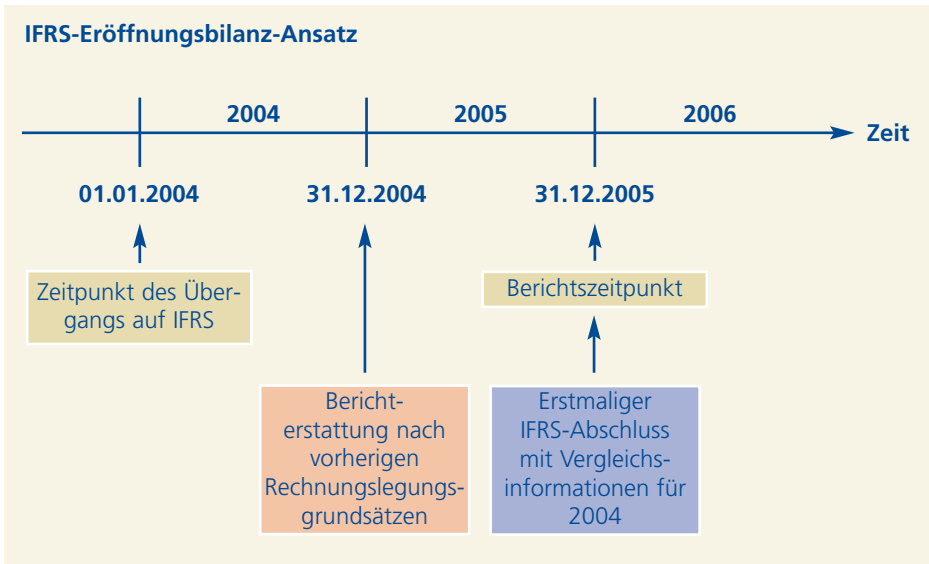
## B. Ansatz und Bewertung

### 1. Grundsatz

Prinzipiell fordert IFRS 1 vom Erstanwender die retrospektive Anwendung der zum Berichtszeitpunkt gültigen Fassung der IFRS, um den Abschluss so darzustellen, als habe das Unternehmen schon immer nach IFRS bilanziert (mit Ausnahme einiger Befreiungen und Verbote, siehe unten).

Der **Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS** ist definiert als „der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht“. Der Erstanwender hat eine **Eröffnungsbilanz** zum Zeitpunkt des Übergangs zu erstellen. Die Eröffnungsbilanz ist in Übereinstimmung mit IFRS 1 zu erstellen unter Beachtung des Grundsatzes der retrospektiven Anwendung inklusive der Befreiungen und Verbote. SIC 8 ist nicht mehr anwendbar. Die Veröffentlichung der IFRS-Eröffnungsbilanz im Rahmen des ersten IFRS-Abschlusses ist nicht verpflichtend, sie bildet jedoch die Grundlage der Erstellung dieses Abschlusses.

Die folgende Graphik illustriert die erstmalige Anwendung der IFRS in 2005 (Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr) unter Angabe von Vergleichsinformationen für eine Periode.



Das Unternehmen hat die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einheitlich sowohl für die IFRS-Eröffnungsbilanz als auch für alle im ersten IFRS-Abschluss dargestellten Perioden anzuwenden. Allerdings bestehen Ausnahmeregelungen, insbesondere müssen Unternehmen, die bereits vor dem 1. Januar 2006 erstmalig nach IFRS bilanzieren, die Vergleichsinformationen des ersten nach IFRS erstellten Abschlusses nicht unter Beachtung von IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 erstellen.

Da ein Erstanwender alle zum Berichtszeitpunkt gültigen IFRS-Standards anzuwenden hat, ist es wichtig klarzustellen, dass die Übergangsvorschriften der einzelnen Standards von einem Erstanwender nicht zu beachten sind. Stattdessen erstellt der Erstanwender seine Eröffnungsbilanz in Übereinstimmung mit den Regelungen des IFRS 1.

Ein Erstanwender ist verpflichtet:

- alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach den IFRS vorgeschrieben ist,
- keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, falls die IFRS deren Ansatz nicht erlauben,
- Posten umzugliedern, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als (eine bestimmte Kategorie) Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals an-

gesetzt wurden, nach den IFRS jedoch einen anderen Vermögenswert, eine andere Schuld oder einen anderen Bestandteil des Eigenkapitals darstellen und

- die IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.

### Beispiele für Ansatz und Ausbuchung nach IFRS

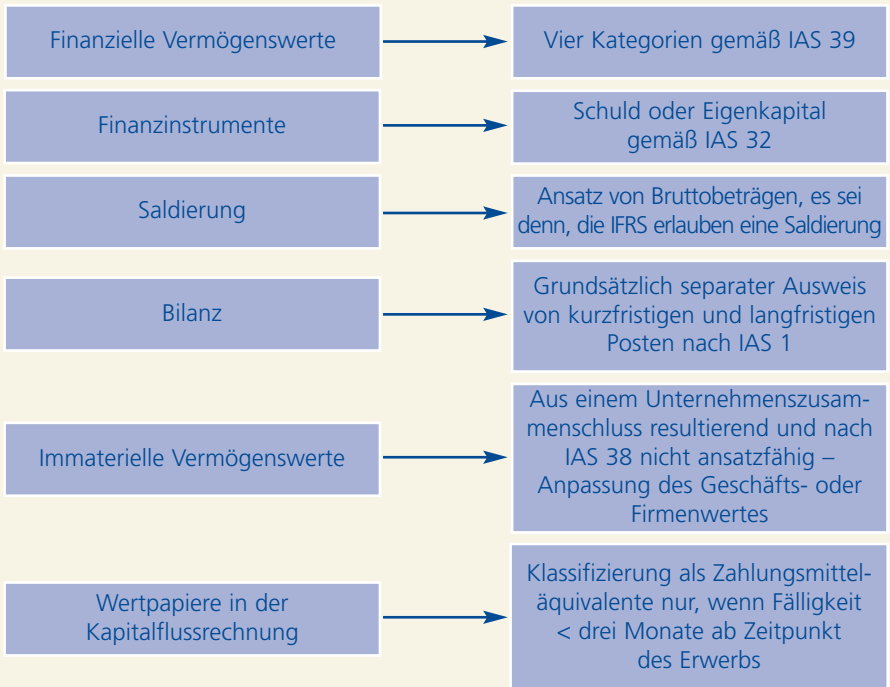
#### ANSATZ

- Pensionsverpflichtungen
- Aktive und passive latente Steuern
- Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverhältnissen
- Rückstellungen, jedoch nur für rechtliche oder faktische Außenverpflichtungen
- Derivative Finanzinstrumente
- Erworbene immaterielle Vermögenswerte
- Interne Entwicklungskosten

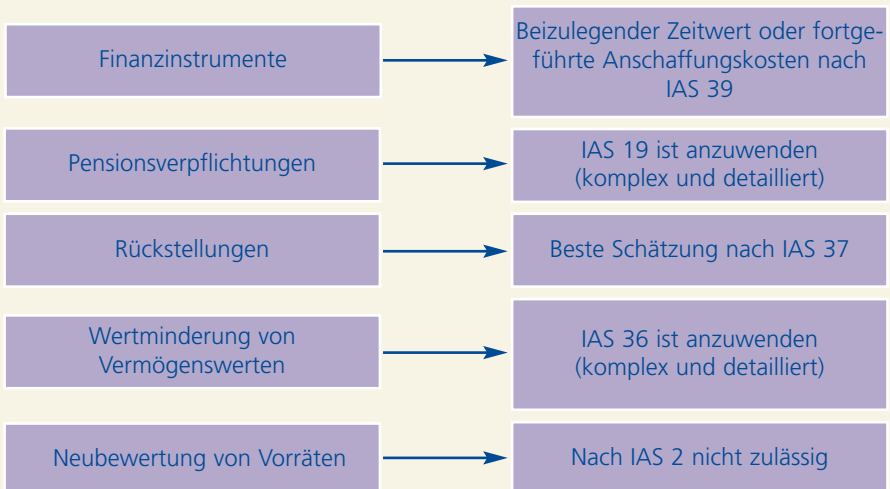
#### AUSBUCHUNG

- Rückstellungen, falls keine gegenwärtige Verpflichtung besteht (bspw. bestimmte Restrukturierungsrückstellungen)
- Rückstellungen für allgemeine Risiken
- Aktive latente Steuern, falls deren Realisierung nicht wahrscheinlich ist
- Als Vermögenswert aktivierte eigene Anteile
- Immaterielle Vermögenswerte, welche die Ansatzkriterien nicht erfüllen

### Beispiele für Umklassifizierungen nach IFRS



### Beispiele für Bewertung nach IFRS





Die Umstellung auf IFRS kann dazu führen, dass Unternehmen grundlegende Änderungen ihrer Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vornehmen müssen. Die hieraus resultierenden Anpassungen sind mit einigen Ausnahmen (bspw. ursprünglich im Geschäfts- oder Firmenwert subsumierte immaterielle Vermögenswerte) grundsätzlich direkt im Eigenkapital der IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen. Außerdem bestehen umfangreiche Angabepflichten zu den Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.

Darüber hinaus sind im ersten IFRS-Abschluss alle Darstellungs- und Angabeanforderungen der IFRS zu erfüllen. Zu den Standards, die zum Teil erheblichen Einfluss auf die Darstellungs- und Angabeanforderungen für das berichtende Unternehmen haben, gehören IAS 14 **Segmentberichterstattung**, IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer**, IAS 32 **Finanzinstrumente**, IAS 33 **Ergebnis je Aktie**, IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten**, IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütung**, IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse**, IFRS 5 **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und eingestellte Geschäftsbereiche**. In der Praxis ist die Erfüllung dieser Angabeanforderungen aufwändig und kann eine Vielzahl an Änderungen innerhalb der Berichts- und Informationssysteme erfordern.

## 2. Erleichterungswahlrechte

Bei einer Vielzahl von Sachverhalten würde die retrospektive Anwendung der IFRS erhebliche Ressourcen beanspruchen und wäre in bestimmten Situationen praktisch nicht durchführbar. Nach Abwägung dieses Umstandes erkannte der IASB an, dass in bestimmten Fällen die Kosten einer (voll)umfänglichen retrospektiven Anwendung der IFRS den Nutzen für den Abschlussadressaten überwiegen können. Aus diesem Grund gestattet IFRS 1 in zehn Fällen vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung abzuweichen. Da es sich bei den Ausnahmen um Wahlrechte handelt, können die Unternehmen ihre Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in diesen Bereichen auch retrospektiv ändern, so weit sie die Effekte verlässlich bestimmen können.

### In folgenden Bereichen bestehen befreiende Wahlrechte

- B1) Unternehmenszusammenschlüsse
- B2) beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- B3) Leistungen an Arbeitnehmer
- B4) kumulierte Umrechnungsdifferenzen
- B5) hybride Finanzinstrumente
- B6) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen
- B7) Designation bereits angesetzter Finanzinstrumente
- B8) aktienbasierte Vergütung

- B9) Versicherungsverträge
- B10) Änderungen in bestehenden Stilllegungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen

Unternehmen, die eine dieser Befreiungen in Anspruch nehmen, sind jedoch nicht verpflichtet, weitere oder alle der Befreiungen zu nutzen. **Eine analoge Anwendung der o.g. Befreiungen auf andere Sachverhalte ist nicht gestattet.**

### **B1: Unternehmenszusammenschlüsse**

Erstanwender haben das Wahlrecht, Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Zeitraum vor dem Übergang auf IFRS in Übereinstimmung mit IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** oder IFRS 1, Anhang B zu bilanzieren. Die retrospektive Anwendung von IFRS 3 auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse kann schwer, in bestimmten Fällen sogar unmöglich sein. Deshalb ist zu prüfen, ob IFRS 3 auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse hinreichend zuverlässig angewendet werden kann.

Ein Unternehmen hat das Wahlrecht, IFRS 3 auf Unternehmenszusammenschlüsse vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden, vorausgesetzt, es hat zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die zur Anwendung des IFRS 3 erforderlichen Informationen erhoben. Entscheidet sich ein Unternehmen, IFRS 3 zu einem früheren Zeitpunkt als dem Zeitpunkt des Übergangs anzuwenden, hat es IFRS 3 auf alle folgenden Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden. Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Zeitraum vor der Anwendung des IFRS 3 sind in Übereinstimmung mit IFRS 1, Anhang B2 zu behandeln.

Die wichtigsten Regelungen des IFRS 1, Anhang B2 lauten wie folgt:

- Die Klassifizierung des vergangenen Unternehmenszusammenschlusses (Erwerbs- oder Interessenzusammenführungsmethode) ist beizubehalten.
- Ursprünglich zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses (Erwerbszeitpunkt) bestimmte beizulegende Zeitwerte („fair values“) sind nicht neu zu berechnen.
- Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts, welcher nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurde, ist mit Ausnahme der im Folgenden beschriebenen speziellen Umstände nicht anzupassen.

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Vermögenswerte und Schulden sind in der Eröffnungsbilanz in Übereinstimmung mit den IFRS anzusetzen und zu bewerten. Grundsätzlich sind die entsprechenden Anpassungen direkt im Eigenkapital

zu erfassen, wobei in den folgenden drei Fällen die Anpassungen über den Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen sind:

- Ansatz von immateriellen Vermögenswerten, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden und nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt worden sind (zum Erwerbszeitpunkt im Geschäfts- oder Firmenwert subsumiert worden sind)
- Ausbuchung von im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen immateriellen Vermögenswerten, die zum Erwerbszeitpunkt die Ansatzkriterien des IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** nicht erfüllt haben
- Bedingte Kaufpreisanpassungen für das erworbene Unternehmen

Ab dem Zeitpunkt des Übergangs ist der Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr planmäßig abzuschreiben. Infolgedessen fordert IFRS 1 die Durchführung eines Werthaltigkeitstests für den Geschäfts- oder Firmenwert in Übereinstimmung mit IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** zum Zeitpunkt des Übergangs, unabhängig davon, ob Hinweise für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts vorliegen. Das Ergebnis einer im Zuge dieser Prüfung festgestellten Wertminderung ist vom Eigenkapital (für gewöhnlich der Gewinnrücklage) in der IFRS-Eröffnungsbilanz abzuziehen.

Ein nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen mit dem Eigenkapital verrechneter Geschäfts- oder Firmenwert ist weder als Vermögenswert in der IFRS-Eröffnungsbilanz auszuweisen noch ist er im Falle einer späteren Veräußerung oder Wertminderung des Tochterunternehmens, dem er zuzurechnen ist, erfolgswirksam zu erfassen.

Wurde ein Tochterunternehmen bisher nicht im Konzernabschluss konsolidiert, schreibt IFRS 1 vor, dass Erstanwender die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens auf die Beträge, die nach IFRS im separaten Abschluss des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs auszuweisen wären, anzupassen haben. Darüber hinaus ist zum Zeitpunkt des Übergangs ein Geschäfts- oder Firmenwert zu berechnen und anzusetzen. Der Ersatz für die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts ergibt sich aus der Differenz zwischen (i) dem Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital des Tochterunternehmens nach einer zum Zeitpunkt des Übergangs erfolgten Anpassung an die IFRS und (ii) den Kosten des Anteilerwerbs des Mutterunternehmens an dem Tochterunternehmen zum Erwerbszeitpunkt.

## **B2: Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten („deemed cost“)**

Ein Erstanwender kann eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten. Dieser beizulegende Zeitwert stellt den Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt dar. Zukünftige planmäßige Abschreibungen basieren auf der Annahme, das Unternehmen habe den Vermögenswert oder die Schuld zum gegebenen Zeitpunkt angesetzt und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprächen dem angesetzten beizulegenden Zeitwert. Entscheidet sich das Unternehmen zur Ausübung dieses Wahlrechts, ist es nicht verpflichtet, diese Methode für alle Positionen der betroffenen Kategorie anzuwenden.

Hat das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Neubewertung einer oder mehrerer Sachanlagegruppen vorgenommen, kann es die so ermittelten Beträge als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen. Diese Befreiung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der im Rahmen der Neubewertung ermittelte Wert zu diesem Zeitpunkt weitgehend dem beizulegenden Zeitwert oder den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten) nach IFRS, angepasst beispielsweise zur Berücksichtigung von Veränderungen eines allgemeinen oder spezifischen Preisindexes, entsprach.

Wenn das Unternehmen im Zusammenhang mit einem früheren Ereignis (bspw. einer Privatisierung oder einem Börsengang) Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert bewertet hat, kann es diesen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen.

Der Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellt die Grundlage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach IFRS zum Zeitpunkt ihrer Ermittlung und nicht zum Zeitpunkt des Übergangs dar. Ab dem Zeitpunkt des Ansatzes der „deemed cost“ bis zum Zeitpunkt des Übergangs sind Abschreibungen in Übereinstimmung mit IFRS vorzunehmen. Unterscheidet sich der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmte Betrag wesentlich von dem Betrag, der nach IFRS angesetzt worden wäre, ist eine Anpassung über die Gewinnrücklagen vorzunehmen.

Der Ansatz zum beizulegenden Zeitwert oder zum Neubewertungsbetrag als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist für einen Erstanwender auch bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells von IAS 40 möglich sowie bei immateriellen Vermögenswerten, soweit die Ansatzkriterien von IAS 38 erfüllt sind und der beizulegende Zeitwert aus einem aktiven Markt im Sinne von IAS 38 abgeleitet wurde.

### B3: Leistungen an Arbeitnehmer

Nach IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer** sind Pensionspläne als beitragsorientierte oder leistungsorientierte Pläne zu klassifizieren. Die bilanzielle Behandlung leistungsorientierter Pläne ist erheblich komplexer als die der beitragsorientierten. Bei leistungsorientierten Plänen werden die Verpflichtungen auf Grundlage einer Vielzahl versicherungsmathematischer Annahmen ermittelt. Kumulierte versicherungsmathematische Gewinne und Verluste werden in Übereinstimmung mit IAS 19 erfasst. Nach den Regelungen von IAS 19 hat das Unternehmen die Möglichkeit, nicht alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste anzusetzen (bekannt auch als „Korridor-Methode“). Eine retrospektive Anwendung der Korridor-Methode gemäß IAS 19 würde bedeuten, dass für jeden Pensionsplan die kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste seit Beginn des Planes zu ermitteln und zu jedem Bilanzstichtag in anzusetzende und nicht anzusetzende Gewinne und Verluste aufzuteilen wären.

IFRS 1 verlangt vom berichtenden Unternehmen die Identifikation sämtlicher leistungsorientierter Pensionspläne und den Vergleich der bisherigen Rechnungslegungsgrundsätze mit IAS 19. Sämtliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind retrospektiv mit Ausnahme des Wahlrechts bei der Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste vorzunehmen. Der kumulierte Effekt der Änderungen ist im Eigenkapital der Eröffnungsbilanz zu erfassen.

Die Befreiungsvorschrift des IFRS 1 erlaubt die Bewertung der Nettopensionsverpflichtung als Barwert der Pensionsverpflichtung abzüglich des beizulegenden Zeitwertes sämtlicher mit dieser Verpflichtung in Zusammenhang stehender Vermögenswerte (angepasst um den nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand) ohne Berücksichtigung des „Korridor-Ansatzes“. Als Folge dieses Bewertungswahlrechts können Unternehmen bisher nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne und Verluste in der IFRS-Eröffnungsbilanz durch Aufrechnung mit dem Eigenkapital eliminieren. Diese Befreiung kann zu einer erheblichen Veränderung des Eigenkapitals zum Zeitpunkt des Übergangs führen, im Gegenzug vermeidet das Unternehmen jedoch die erfolgswirksame Erfassung entsprechender Verluste. Übt ein Unternehmen dieses Wahlrecht aus, so hat es dies für alle leistungsorientierten Pensionspläne des Konzerns einheitlich zu tun. Auch wenn im Zuge der IFRS-Umstellung von der Befreiungsvorschrift Gebrauch gemacht wird, steht es dem Unternehmen frei, den „Korridor-Ansatz“ des IAS 19 in künftigen Perioden anzuwenden.

### B4: Kumulierte Umrechnungsdifferenzen

Bei der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind bestimmte Umrechnungsdifferenzen gemäß IAS 21 **Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse** als separate Komponente des Eigenkapitals anzusetzen. IAS 21 verlangt vom berichtenden Unternehmen den Ausweis der Nettoumrechnungsdifferenz, die als eigenständige Kompo-

nente des Eigenkapitals erfasst worden ist sowie die Überleitung der Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte. Bei einer späteren Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs sind die dem ausländischen Geschäftsbetrieb zuzurechnenden kumulierten Umrechnungsdifferenzen in der Periode der Veräußerung als Teil des Veräußerungsgewinns oder -verlusts erfolgswirksam zu erfassen.

Nach IFRS 1 kann der Erstanwender auf die retrospektive Ermittlung dieser Umrechnungsdifferenzen verzichten und die entsprechenden, in Übereinstimmung mit den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten, Umrechnungsdifferenzen zum Zeitpunkt des Übergangs mit Null ansetzen. Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs umfasst dann lediglich die nach dem Zeitpunkt des Übergangs entstandenen Umrechnungsdifferenzen.

### **B5: Hybride Finanzinstrumente**

IFRS 1 verlangt vom Erstanwender grundsätzlich die retrospektive Anwendung des IAS 32 und eine Aufteilung sämtlicher hybrider Finanzinstrumente in Fremd- und Eigenkapitalkomponenten. Die Klassifikation der Komponenten hat auf Grundlage der Verhältnisse zu erfolgen, die bei erstmaliger Erfüllung der Ansatzkriterien des IAS 32 vorlagen, ohne Berücksichtigung von Ereignissen nach diesem Zeitpunkt. Die Buchwerte der Komponenten sind auf Grundlage der Verhältnisse zum Emissionszeitpunkt des Instruments in Übereinstimmung mit der zum Berichtszeitpunkt gültigen Fassung von IAS 32 zu bestimmen.

Steht die Fremdkapitalkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs nicht mehr aus, folgt aus der retrospektiven Anwendung des IAS 32 der Ausweis von zwei Eigenkapitalkomponenten: Den kumulierten Zinsen in den Gewinnrücklagen und der originären Eigenkapitalkomponente. Unter diesen Umständen würde die retrospektive Anwendung lediglich die Zusammensetzung des Eigenkapitals, nicht jedoch dessen Höhe beeinflussen. Aus diesem Grunde sieht die Befreiungsvorschrift vor, dass der angesetzte Betrag nicht in die Fremd- und Eigenkapitalkomponente zerlegt werden muss, soweit die Fremdkapitalkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs nicht mehr aussteht.

### **B6: Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen**

Stellt ein Tochterunternehmen zu einem späteren Zeitpunkt als sein Mutterunternehmen auf IFRS um, kann das Tochterunternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz diejenigen Buchwerte ansetzen, die in die Konzernbilanz des Mutterunternehmens eingingen (vor Konsolidierungsanpassungen). Alternativ kann das Tochterunternehmen IFRS 1 zum Zeitpunkt des Übergangs anwenden.

Das gleiche Wahlrecht steht einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture zu, das zu einem späteren Zeitpunkt als das einen signifikanten Einfluss oder die gemeinschaftliche Kontrolle ausübende Unternehmen auf IFRS umstellt. Das assoziierte Unternehmen oder das Joint Venture kann in diesem Fall die Werte ansetzen, die für Zwecke des IFRS-Reporting an das Unternehmen mit signifikantem Einfluss oder gemeinschaftlicher Kontrolle verwendet wurden.

Stellt ein Tochterunternehmen vor dem Mutterunternehmen auf IFRS um, ist das Mutterunternehmen verpflichtet, die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens im Konzernabschluss mit den Buchwerten des vom Tochterunternehmen aufgestellten separaten IFRS-Abschlusses zu bewerten. In diesem Fall bestehen keine Ausnahmen.

### **B7: Designation bereits angesetzter Finanzinstrumente**

IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** erlaubt es einem Unternehmen, einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Schuld für Bilanzierungszwecke als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ („at fair value through profit and loss“) oder als „zur Veräußerung verfügbar“ („available for sale“) einzuordnen. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Publikation wird in einem noch nicht verabschiedeten Entwurf der vorgeschlagenen Ergänzungen des IAS 39 **Die Fair-Value-Option** vorgeschlagen, die Anzahl der Sachverhalte, für die dieses Wahlrecht gewährt wird, einzugrenzen. Sowohl in der gegenwärtig gültigen Fassung von IAS 39 als auch im Rahmen der vorgeschlagenen Ergänzungen ist die Zuordnung zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes vorzunehmen.

Trotz der oben angesprochenen Vorgabe gestattet IFRS 1 dem Erstanwender, einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Übergangs als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ oder als „zur Veräußerung verfügbar“ zu klassifizieren. Dies wird damit begründet, dass der Erstanwender zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze angewendet hat und deshalb diese, anderen bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen zur Verfügung stehende Wahlmöglichkeit nicht beanspruchen konnte. Macht das Unternehmen von diesem Wahlrecht Gebrauch, sind bestimmte Angaben zu machen.

### **B8: Aktienbasierte Vergütung**

Der Erstanwender hat das Wahlrecht, IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütung** retrospektiv auf Eigenkapitalinstrumente (mit Eigenkapital zu begleichende Geschäftsvorfälle), die vor dem 7. November 2002 gewährt wurden, anzuwenden. IFRS 1 räumt für Eigenkapitalinstrumente, die nach dem 7. November 2002 gewährt und vor dem späteren Zeitpunkt aus (a) dem Zeitpunkt des Übergangs und (b) dem 1. Januar 2005 unverfallbar wurden, eine weitere Befreiung von der retrospektiven Anwendung des IFRS 2 ein. Ein Unternehmen

darf IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente jedoch nur dann anwenden, wenn es bereits in der Vergangenheit den zum Bewertungszeitpunkt nach IFRS 2 ermittelten beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente veröffentlicht hat.

Des Weiteren ist ein Unternehmen nicht verpflichtet, die Bestimmungen des IFRS 2 bezüglich der Bilanzierung von Änderungen aktienbasierter Vergütungen auf Änderungen der Ausgabebestimmungen von Eigenkapitalinstrumenten jenseits des Anwendungsbereichs von IFRS 2 anzuwenden, wenn die Änderungen vor dem späteren Zeitpunkt aus (a) dem Zeitpunkt des Übergangs und (b) dem 1. Januar 2005 erfolgten. Führt die Konditionsänderung zu einer Verschiebung des Unverfallbarkeitszeitpunkts auf einen Zeitpunkt nach dem 1. Januar 2005, ist IFRS 2 auf die gesamte Transaktion anzuwenden.

Macht der Erstanwender von der Befreiungsvorschrift Gebrauch, ist er dennoch verpflichtet, Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, Art und Umfang aktienbasierter Vergütungen während der Berichts- und der Vergleichsperiode nachzuvollziehen.

In Ergänzung zu der für Eigenkapitalinstrumente gewährten Ausnahme hat ein Unternehmen das Wahlrecht, IFRS 2 auf aktienbasierte Verpflichtungen (mit Zahlungsmitteln zu begleichende Transaktionen), die vor dem Zeitpunkt des Übergangs oder dem 1. Januar 2005 beglichen wurden, nicht retrospektiv anzuwenden. Für nach IFRS 2 zu bilanzierende Schulden sind die Vergleichsinformationen nach dem 7. November 2002 anzupassen.

### **B9: Versicherungsverträge**

Anders als nach dem Grundprinzip des IFRS 1 darf ein Unternehmen, das Versicherungsverträge anbietet (Versicherer), zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die Übergangsvorschriften des IFRS 4 **Versicherungsverträge** anwenden. Aufgrund dieser Übergangsvorschriften haben Versicherer die Bestimmungen des IFRS 4 prospektiv für ab dem 1. Januar 2005 beginnende Berichtsperioden anzuwenden. Es besteht ein Wahlrecht zur früheren Anwendung. Daraus folgt, dass Unternehmen, die 2005 Erstanwender sind, nicht zur Darstellung ihrer Vergleichsinformationen für 2004 nach IFRS 4 verpflichtet sind. IFRS 4 schränkt Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge ein.

### **B10: Änderungen in bestehenden Stilllegungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen**

Gemäß IFRIC 1 **Änderungen in bestehenden Stilllegungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen** sind Änderungen des geschätzten Zeitrahmens oder Betrages der abfließenden Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung bestehender Stilllegungs-, Wiederherstellungs- und ähnlicher Verpflichtungen oder Änderungen des Diskontierungssatzes den Kosten des entsprechenden Vermögenswertes hinzu-



zurechnen oder von diesen abzuziehen. Die angepasste Abschreibungsbasis ist prospektiv über die verbleibende Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die retrospektive Anwendung dieser Vorgaben würde vom Erstanwender eine historische Aufstellung sämtlicher in der Vergangenheit notwendigen Anpassungen erfordern, was in vielen Fällen praktisch undurchführbar ist.

Aus diesem Grund kann ein Unternehmen von der Befreiung Gebrauch machen und Verpflichtungen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs eingegangen worden sind, folgenderweise berechnen:

- (a) Bewertung der Schuld zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS in Übereinstimmung mit IAS 37
- (b) Schätzung des Betrages, der in den Anschaffungskosten des betroffenen Vermögenswertes zum Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der Verbindlichkeit zu erfassen gewesen wäre, durch Abzinsung der Verbindlichkeit auf den obigen Zeitpunkt auf der Basis der bestmöglichen Schätzung des historischen risikoadjustierten Zinssatzes, der während des Zwischenzeitraums für diese Verbindlichkeit anwendbar gewesen wäre
- (c) Bestimmung der kumulierten Abschreibung dieses Betrages zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf der Grundlage der gegenwärtigen Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes und unter Anwendung der durch das Unternehmen unter IFRS gewählten Abschreibungsmethode

Die daraus folgenden Anpassungen gegenüber den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen sind zum Übergangszeitpunkt in den Gewinnrücklagen der IFRS-Eröffnungsbilanz zu erfassen.

### 3. Verbote

Laut Einschätzung des IASB ist die komplette retrospektive Anwendung der zum Berichtszeitpunkt gültigen IFRS bei bestimmten Sachverhalten nicht mit hinreichender Sicherheit möglich. Deshalb enthält IFRS 1 vier explizite Verbote vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung.

### Die vier Verbote umfassen

- V1) Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten
- V2) Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“)
- V3) Schätzungen
- V4) Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und eingestellte Geschäftsbereiche

#### **V1: Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten**

Finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz in Übereinstimmung mit der zum Berichtszeitpunkt gültigen Version des IAS 39 anzusetzen und zu bewerten, beispielsweise zum 31. Dezember 2005 für in der EU börsennotierte Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Als Ausnahme von diesem Grundprinzip sind finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vor dem 1. Januar 2004 ausgebucht worden sind, nicht erneut in der IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen. Diese Regelung stimmt mit der gegenwärtigen Übergangsregelung des IAS 39 für bestehende IFRS-Anwender überein.

Der Erstanwender darf jedoch die Ausbuchungskriterien des IAS 39 retrospektiv zu einem früheren Zeitpunkt anwenden, wenn die hierzu erforderlichen Informationen bereits zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des Geschäftsvorfalles erhoben worden sind.

#### **V2: Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“)**

Ein Erstanwender muss in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz

- alle derivativen Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert bewerten und
- alle aus derivativen Finanzinstrumenten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne ausbuchen, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden.

Im Sinne des IAS 39 kommt ein Sicherungsgeschäft für die Bilanzierung als Sicherungsbeziehung („Hedge Accounting“) nur dann in Frage, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind, einschließlich angemessener Designation und Dokumentation der Effektivität zu Beginn der Sicherungsbeziehung und in den Folgeperioden. Infolgedessen muss bereits zum Transaktionszeitpunkt (zum Zeitpunkt der Designation der Sicherungsbeziehung) die Sicherungsbeziehung in Übereinstimmung mit IAS 39 in vollem Umfang designiert und ihre Effektivität dokumentiert worden sein, damit die Sicherungsbeziehung für die Anwendung von Hedge Accounting zum Zeitpunkt des Übergangs herangezogen werden kann. Die Designation einer Sicherungsbeziehung darf nicht rückwirkend erfolgen. Dennoch

kann ein Unternehmen, welches nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als Grundgeschäft designiert hat, einen Posten innerhalb dieser Nettoposition als Grundgeschäft definieren, soweit dies spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs erfolgt.

Sicherungsgeschäfte, welche nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Sicherungsbeziehungen designiert waren, jedoch unter IAS 39 nicht für die Anwendung von Hedge Accounting in Frage kommen, sind in Übereinstimmung mit den Regelungen des IAS 39 zur Beendigung der Anwendung von Hedge Accounting zu behandeln. Diese Regelung gilt nur für Sicherungsbeziehungen, die zum Transaktionszeitpunkt designiert und dokumentiert waren.

Nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen kann es möglich sein, dass ein Erstanwender Gewinne und Verluste aus einem designierten Fair Value Hedge, dessen Grundgeschäft nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, abgegrenzt oder nicht erfasst hat. In diesem Fall ist das Grundgeschäft in Übereinstimmung mit den Umsetzungs Hinweisen des IFRS 1 anzupassen.

Ebenso kann es möglich sein, dass Gewinne und Verluste aus Cash Flow Hedges eines geplanten Geschäftsvorfalles nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen im Eigenkapital abgegrenzt worden sind. Ist der Geschäftsvorfall zum Zeitpunkt des Übergangs weiterhin sehr wahrscheinlich und wurde die Sicherungsbeziehung angemessen designiert und ihre Effektivität dokumentiert, kann in Übereinstimmung mit IAS 39 weiterhin Hedge Accounting angewendet werden. Ist der Geschäftsvorfall nicht sehr wahrscheinlich, wird sein Eintreten aber immer noch erwartet, ist der gesamte abgegrenzte Gewinn oder Verlust im Eigenkapital zu erfassen.

### V3: Schätzungen

Unter IFRS erforderliche Schätzungen, welche nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen worden sind, sind nicht anzupassen, es sei denn, es handelt sich um Unterschiede in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder es liegen objektive Hinweise vor, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren. Es kann vorkommen, dass ein Unternehmen zum Zeitpunkt der Anpassung der IFRS-Eröffnungsbilanz über Informationen zu Schätzungen verfügt, die zum Zeitpunkt der ursprünglichen Schätzung noch nicht vorlagen. Ziel dieser Ausnahmeregelung ist es, zu verhindern, dass Unternehmen Schätzungen, die in der Vergangenheit auf Basis der damals herrschenden Umstände und verfügbaren Informationen vorgenommen wurden, vor dem Hintergrund nachträglicher Erkenntnisse anpassen. Beispielsweise sind Wertberichtigungen auf Vorräte, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen gebildet worden sind, nicht anzupassen, es sei denn, die IFRS schreiben eine andere Bilanzierungs- und Bewertungsmethode vor oder die Wertberichtigung war fehlerhaft. Die im ersten IFRS-Abschluss veröffentlichten Vergleichsinformationen sind auf der gleichen Basis aufzubereiten.

Eine unter IFRS, jedoch nicht unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften erforderliche Schätzung hat auf Basis der zum Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Gegebenheiten zu erfolgen. Insbesondere Schätzungen von Marktpreisen, Zinssätzen oder Wechselkursen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen den Marktbedingungen zu diesem Zeitpunkt entsprechen.

Die Anwendungshinweise des IFRS 1 stellen klar, dass diese Ausnahme keinen Vorrang vor den sonstigen Vorgaben des IFRS 1 bezüglich der Klassifizierung oder Bewertung von Geschäftsvorfällen auf Grundlage der Gegebenheiten eines konkreten Zeitpunkts hat. Ist also die Vornahme einer Schätzung zu einem bestimmten Zeitpunkt erforderlich, hat das Unternehmen diese zwecks Übereinstimmung mit IFRS anzupassen. Die in den Umsetzungshinweisen genannten Beispiele umfassen:

- Klassifizierung von Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17 **Leasingverhältnisse**
- Bestimmungen von IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** bezüglich des Verbots der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte, soweit diese nicht bereits zum Zeitpunkt des Aufwandsanfalls die Ansatzkriterien erfüllt haben
- Klassifizierung von Finanzinstrumenten als Eigenkapitalinstrumente oder finanzielle Verbindlichkeiten nach IAS 32 **Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung**

### V4: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und eingestellte Geschäftsbereiche

Die Ausnahmeregelung verlangt vom Erstanwender, die Bestimmungen des IFRS 5 retrospektiv (d.h. entsprechend dem Grundprinzip des IFRS 1) anzuwenden, es sei denn, der Zeitpunkt des Übergangs liegt vor dem 1. Januar 2005. In diesem Fall sind die Übergangsvorschriften des IFRS 5 heranzuziehen.

Die retrospektive Anwendung des IFRS 5 erfordert vom berichtenden Unternehmen, Abschreibungen von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der entsprechenden Klassifizierungskriterien rückgängig zu machen. Stellt ein Unternehmen jedoch vor dem 1. Januar 2005 auf IFRS um, ist es nicht verpflichtet, in der Vergangenheit vorgenommene Abschreibungen von als „zur Veräußerung gehalten“ klassifizierten Vermögenswerten rückgängig zu machen, da es den IFRS 5 prospektiv entsprechend der Übergangsvorschriften des IFRS 5 anwendet.

Die Übergangsvorschriften des IFRS 5 fordern eine prospektive Anwendung ab dem 1. Januar 2005.

Wenn allerdings die zur retrospektiven Anwendung von IFRS 5 notwendigen Bewertungen und sonstigen Daten bereits zu dem Zeitpunkt erhoben wurden, zu dem die langfristigen Vermögenswerte erstmalig die Kriterien zur Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllten, hat das Unternehmen ein Wahlrecht, IFRS 5 bereits ab einem früheren Datum prospektiv anzuwenden.

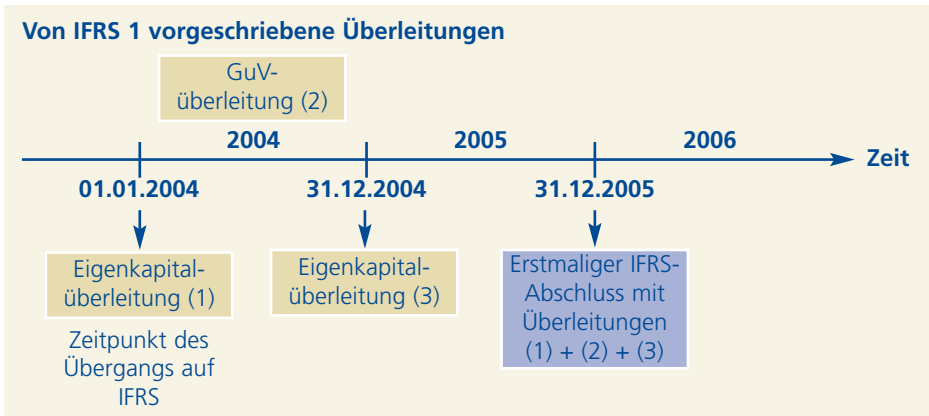
Diese Ausnahme ist demnach zeitlich begrenzt, da Unternehmen, deren Übergangszeitpunkt nach dem 1. Januar 2005 liegt, den Grundsatz der retrospektiven Anwendung zu befolgen haben.

## C. Darstellungs- und Angabeanforderungen

Der erste IFRS-Abschluss ist in Übereinstimmung mit den Darstellungs- und Angabeanforderungen des IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** sowie sonstigen Standards und Interpretationen der IFRS aufzustellen. IFRS 1 bietet keine Befreiung von den Darstellungs- und Angabeanforderungen der einzelnen Standards.

Nach IFRS 1 sind im ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens in Übereinstimmung mit den IFRS erstellte Vergleichsinformationen für eine Periode darzustellen. Wenn das Unternehmen ausgewählte Informationen oder Kennzahlen weiter zurückliegender Perioden veröffentlicht, müssen diese laut IFRS 1 nicht den IFRS entsprechen. Allerdings hat das Unternehmen deutlich zu machen, dass die betroffenen Kennzahlen nicht in Übereinstimmung mit IFRS ermittelt worden sind. Die bedeutendsten Unterschiede zu den IFRS sind zu benennen. Eine Verpflichtung zur Quantifizierung dieser Unterschiede besteht jedoch nicht.

Im ersten IFRS-Abschluss ist eine Vielzahl an Überleitungsrechnungen zwischen den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und IFRS vorzunehmen. Diese umfassen die Überleitung des Eigenkapitals zum Zeitpunkt des Übergangs und zum Beginn der gegenwärtigen Berichtsperiode sowie des Periodenergebnisses für die Vergleichsperiode, wie die folgende beispielhafte Abbildung für ein Unternehmen veranschaulicht, dessen Berichtszeitpunkt der 31. Dezember 2005 ist und das Vergleichsinformationen für ein Jahr veröffentlicht. Darüber hinaus sind im ersten IFRS-Abschluss ergänzende Angaben zu machen, die für das Verständnis des Übergangs auf IFRS erforderlich sind. Im Rahmen dieser Überleitungen ist zwischen Fehlern, welche unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen gemacht wurden (soweit vorhanden) und Anpassungen aus der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu unterscheiden.



### 1. Zwischenberichterstattung

Nach IFRS sind Unternehmen nicht zur Veröffentlichung von Zwischenberichten verpflichtet. Entsprechend müssen nach IFRS keine Zwischenberichte in Übereinstimmung mit IAS 34 **Zwischenberichterstattung** veröffentlicht werden.

Erstellt ein Unternehmen während der Berichtsperiode Zwischenberichte i.S.v. IAS 34, fordert IFRS 1 eine Reihe weiterer Angaben im Zwischenbericht, inklusive einer Überleitungsrechnung zwischen den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und IFRS sowie eine Darstellung angepasster Vergleichsinformationen nach IAS 34.

### Beispiel D – Für nach IAS 34 aufgestellte Zwischenberichte geforderte Überleitungsrechnungen

Unternehmen D (Zeitpunkt des Übergangs: 1. Januar 2004) veröffentlicht zum 31. März 2005 einen in Übereinstimmung mit IAS 34 erstellten Zwischenbericht. Das Unternehmen hat in der direkt vorangehenden Periode einen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Zwischenbericht für den gleichen Zeitraum veröffentlicht. Folgende – über die Vorgaben des IAS 34 hinausgehende Überleitungsrechnungen – sind nach IFRS 1 gefordert.

Eigenkapital für:

- den Zeitpunkt der IFRS-Eröffnungsbilanz (1. Januar 2004),
- das Ende des entsprechenden Zeitraums der vergangenen Periode (31. März 2004) und
- das Ende des letzten nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellten Geschäftsjahres (31. Dezember 2004).

Periodenergebnis für:

- die Vergleichszwischenberichtsperiode (aktuell und aus dem Vorjahr) (1. Januar 2004 bis 31. März 2004) und
- die direkt vorangehende nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellte Berichtsperiode (1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2004)

## 2. Vergleichsinformationen

Um mit IAS 1 in Einklang zu stehen, muss der erste IFRS-Abschluss Vergleichsinformationen für mindestens eine Periode enthalten. Der Zeitpunkt des Übergangs ist als der Beginn der frühesten Periode definiert, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.

Einige Rechnungslegungssysteme, Börsenaufsichten und sonstige Aufsichtsbehörden fordern von den Unternehmen die Veröffentlichung mehrjähriger Vergleichsinformationen nach IFRS. Entscheidet sich ein Unternehmen, Vergleichsinformationen nach IFRS für mehr als ein Jahr zu veröffentlichen oder ist es dazu verpflichtet, ist der Zeitpunkt des Übergangs der Beginn der ersten dargestellten Periode. Sämtliche Vergleichsinformationen für Zeiträume nach dem Zeitpunkt des Übergangs sind anzupassen und entsprechend den IFRS darzustellen.

### Beispiel E – Zweijährige Vergleichsinformationen nach IFRS

Unternehmen E ist aufgrund seiner Notierung an einer ausländischen Börse verpflichtet, Vergleichsinformationen über zwei Jahre darzustellen. Unternehmen E ist in 2005 Erstanwender mit Berichtszeitpunkt 31. Dezember 2005.

Der Zeitpunkt des Übergangs des Unternehmens E ist der 1. Januar 2003, da dies der Beginn der frühesten im ersten IFRS-Abschluss dargestellten Periode ist. Folglich sind alle drei dargestellten Perioden 2003, 2004, 2005 in Übereinstimmung mit den IFRS auf der Grundlage der zum 1. Januar 2003 erstellten IFRS-Eröffnungsbilanz aufzustellen. Dieses schließt Vergleichsinformationen zu allen Abschlusskomponenten gemäß IAS 1 (d.h. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals, Kapitalflussrechnung sowie alle entsprechenden Anhangangaben) ein.

Veröffentlicht ein Unternehmen mehrjährige Vergleichsinformationen, die nicht mit den IFRS übereinstimmen, ist es verpflichtet a) die unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Informationen deutlich zu kennzeichnen und b) qualitative Angaben über die wichtigsten Anpassungen zu machen, die erforderlich wären, damit die Informationen den IFRS entsprächen.

Unternehmen, welche vor dem 1. Januar 2006 auf IFRS umstellen, sind nicht verpflichtet, IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 auf in ihrem ersten IFRS-Abschluss veröffentlichte Vergleichsinformation anzuwenden. Macht der Erstanwender von diesem Wahlrecht Gebrauch, gilt für die Anwendung von IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 der Beginn der gegenwärtigen Berichtsperiode als Zeitpunkt des Übergangs.

### 3. Andere durch IFRS 1 geforderte Angaben

Hat ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs Wertminderungen oder Wertaufholungen erfasst, hat es anzugeben, wie nach IAS 36 zu verfahren wäre, wären die Wertminderungen oder Wertaufholungen in der mit dem Zeitpunkt des Übergangs beginnenden Periode erfasst worden.

Ein Erstanwender hat für finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ oder als „zur Veräußerung verfügbar“ designiert sind, den beizulegenden Zeitwert, deren Klassifizierung und die Buchwerte aus den vorherigen Abschlüssen anzugeben.

Macht das Unternehmen vom Wahlrecht Gebrauch, den beizulegenden Zeitwert, den Neubewertungsbetrag oder einen ereignisinduzierten Wert für Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien oder immaterielle Vermögenswerte heranzuziehen, sind im ersten IFRS-Abschluss folgende Angaben zu machen:

- Der Gesamtbetrag dieser beizulegenden Zeitwerte
- Der Gesamtbetrag der Anpassungen der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte



## III. Erstanwendung von IFRS – Spezielle Vorschriften

Ziel dieses Abschnitts ist es, einige der wichtigsten Sachverhalte bei Anwendung von IFRS 1 darzustellen. Hierbei werden die Kernpunkte der Auswirkungen einer Umstellung im Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen, Finanzinstrumenten, Derivaten, Sicherungsgeschäften, Pensionsrückstellungen, eigenkapitalbasierten Entlohnungsformen und Wertminderungen des Geschäfts- oder Firmenwertes behandelt. Darüber hinaus werden in einer Vielzahl von Abbildungen die wesentlichen Konsequenzen der Anwendung von IFRS 1 illustriert.

### A. Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert

Relevanter IFRS: **IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

Am 31. März 2004 trat der neue Standard zur bilanziellen Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen (IFRS 3) in Kraft, der den bislang gültigen IAS 22 ersetzt. Demzufolge hat ein Erstanwender, der nach dem allgemeinen Grundsatz von IFRS 1 bilanziert, IFRS 3 retrospektiv auf sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden.

Die Anwendung von IFRS 3 hat für ein Unternehmen folgende Konsequenzen:

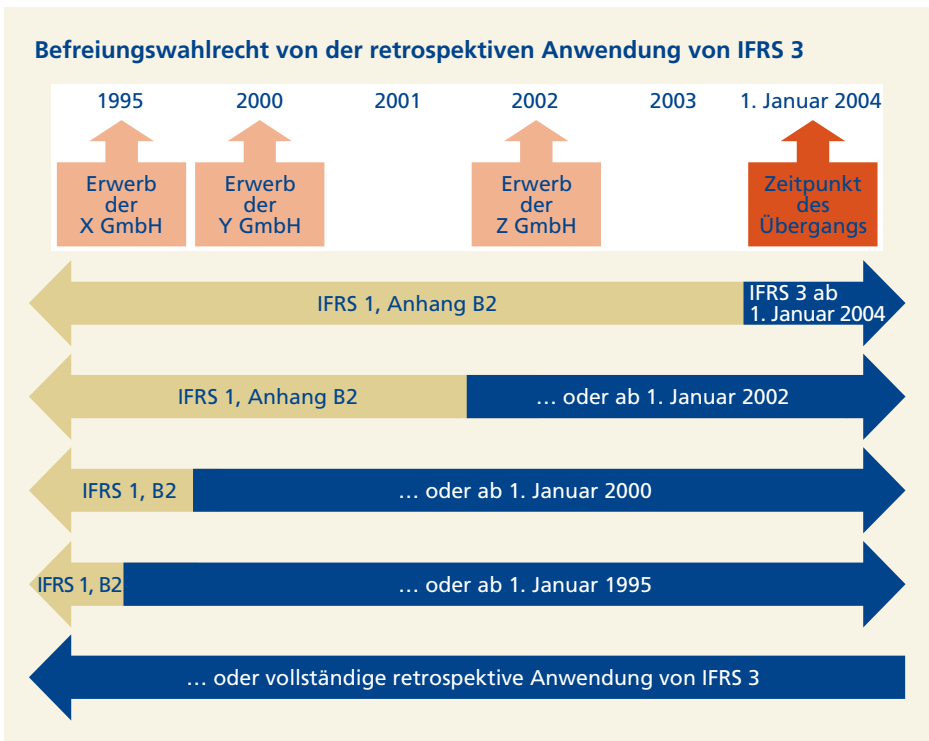
- Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse sind nach der Erwerbsmethode abzubilden.
- Für sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse ist ein Erwerber zu identifizieren.
- Es sind die Kosten eines Unternehmenszusammenschlusses zu bestimmen.
- Sämtliche Vermögenswerte (inklusive zusätzlicher immaterieller Vermögenswerte unter IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** (überarbeitet 2004)) und sämtliche Schulden sind gemäß IFRS anzusetzen und zu bewerten, inklusive Eventualschulden. Hiervon ausgenommen ist lediglich der Ansatz von Restrukturierungsrückstellungen, es sei denn, diese wurden bereits im Abschluss des erworbenen Unternehmens bilanziert.
- Sämtliche identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden sind zum beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt zu bewerten, inklusive der Minderheitsanteile.
- Es ist ein Geschäfts- oder Firmenwert oder ein negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung zu bestimmen.

## IFRS 1 – Praxisratgeber

- Der Geschäfts- oder Firmenwert ist auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten („cash generating units“) zu verteilen.
- Es erfolgt keine planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts.
- Es ist ein jährlicher Werthaltigkeitstest nach den Vorschriften des IAS 36 (überarbeitet 2004) nach dem Erwerbszeitpunkt durchzuführen.

Eine retrospektive Anwendung von IFRS 3 kann häufig sehr aufwändig und in vielen Fällen nicht durchführbar sein, da dies grundsätzlich erfordern würde, dass ein Unternehmen sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse seit der Gründung des Unternehmens überprüfen und gegebenenfalls ändern müsste. Aus diesem Grund enthält IFRS 1 ein Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse.

Ein Erstanwender kann dieses Wahlrecht auf alle Unternehmenszusammenschlüsse anwenden, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefunden haben. Dennoch ist es den Unternehmen freigestellt, IFRS 3 auch für Unternehmenszusammenschlüsse



anzuwenden, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abgewickelt worden sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass alle nachfolgenden Unternehmenszusammenschlüsse ebenfalls nach IFRS 3 dargestellt werden. Mit anderen Worten hat ein Unternehmen das Wahlrecht, IFRS 3 auch früher als ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden. Übt ein Erstanwender dieses Wahlrecht aus, ist er verpflichtet, ab diesem früheren Zeitpunkt ebenfalls die Vorschriften von IAS 36 und IAS 38 anzuwenden. Unternehmenszusammenschlüsse vor diesem Zeitpunkt sind nach der Erleichterungsvorschrift in IFRS 1 und Zusammenschlüsse nach diesem Zeitpunkt nach IFRS 3 zu behandeln.

Der ausgewählte Zeitpunkt findet gleichermaßen für Erwerbe von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Anteilen an Joint Ventures Anwendung.

### Retrospektive Anwendung

Zur retrospektiven Anwendung von IFRS 3 muss das Unternehmen bereits über die zur Abbildung der Transaktion nach der in IFRS 3 vorgeschriebenen Erwerbsmethode benötigten Daten verfügen. Dies erfordert insbesondere:

- Die Bestimmung der Anschaffungskosten für den Unternehmenserwerb,
- die Identifikation der erworbenen Vermögenswerte (inklusive immaterieller Vermögenswerte), Schulden und Eventualschulden,
- die Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der übernommenen Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden und
- einen jährlichen Werthaltigkeitstest für den Geschäfts- oder Firmenwert in jedem Geschäftsjahr nach dem Unternehmenserwerb.

Anpassungen des bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwerts, anderer Vermögenswerte und Schulden unter bisherigen Rechnungslegungsvorschriften und die Umkehrung planmäßiger Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibungen unter bisherigen Rechnungslegungsvorschriften im Zuge des Unternehmenserwerbs sind rückwirkend gemäß IFRS 3 zu behandeln und direkt gegen die Gewinnrücklagen zu buchen. Die Auswirkungen der Stornierung der Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibung können in einem bestimmten Umfang mit planmäßigen Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte, die separat vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt worden sind, saldiert werden, da die Anwendung von IFRS 3 im Vergleich zu den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften tendenziell zu einem erhöhten Ansatz von sonstigen immateriellen Vermögenswerten führt.

Wenn ein Unternehmen den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS (z.B. 1. Januar 2004) als Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 3 wählt, sind unter vorherigen Rech-

nungslegungsvorschriften vorgenommene planmäßige Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibungen im Konzernabschluss 2004 im ersten IFRS-Abschluss 2005 zu stornieren und gegen die Gewinnrücklagen zum 1. Januar 2004 zu verrechnen. Vergleichsinformationen für 2004 sind entsprechend anzupassen. Darüber hinaus ist der Geschäfts- oder Firmenwert zum 1. Januar 2004 einem Werthaltigkeitstest nach den Vorschriften des IAS 36 (überarbeitet 2004) zu unterziehen. Ein etwaiger Wertberichtigungsbedarf ist mit den Gewinnrücklagen zum 1. Januar 2004 zu verrechnen. Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen der Erwerbszeitpunkt zwischen 2004 und 2005 liegt, sind nach IFRS 3 zu bilanzieren.

Wenn ein Unternehmen beschließt, IFRS 3 für sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach einem früheren Zeitpunkt anzuwenden, z.B. ab dem 1. Januar 2002, sind neben der Umkehr der Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibungen für 2004 alle bisher gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommenen Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibungen in 2002 und 2003 für sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse, deren Erwerbszeitpunkt (das Datum der Kaufvertragsunterzeichnung) nach dem 1. Januar 2002 liegt, zu stornieren. Dies erfordert, dass die für die rückwirkende Anwendung der Erwerbsmethode nach IFRS 3 notwendigen Informationen vorliegen. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist ab dem 1. Januar 2002 jährlich auf Werthaltigkeit zu prüfen und ein etwaiger Wertberichtigungsbedarf in der Periode vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2003 ist zum 1. Januar 2004 gegen die Gewinnrücklagen zu verrechnen.

## Anwendung des Erleichterungswahlrechts

### Klassifizierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse

Ein Unternehmenszusammenschluss kann unter Anwendung der IFRS zu einer anderen Klassifizierung führen als dies unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen der Fall war. Diese Unterschiede können aufgrund einer Vielzahl von Vorschriften unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auftreten, so zum Beispiel durch die Klassifizierung eines Unternehmenskaufs als

- Interessenzusammenführung, die unter IFRS 3 nicht mehr gestattet ist, oder
- der Klassifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses anhand der rechtlichen Verhältnisse, obwohl dieser nach den Vorschriften des IFRS 3 als umgekehrter Unternehmenserwerb zu bilanzieren wäre.

Wenn sich ein Unternehmen für die Ausübung des Erleichterungswahlrechts für Unternehmenszusammenschlüsse entscheidet, ist die Klassifizierung des Unternehmenszusammenschlusses nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen beizubehalten. Entscheidet

sich hingegen ein Unternehmen für die Bilanzierung nach IFRS 3, sind Umklassifizierungen retrospektiv vorzunehmen.

### Ansatz von Vermögenswerten und Schulden

Sämtliche im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden, die die Ansatzvorschriften nach IFRS erfüllen, sind mit Ausnahme einiger nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auszubuchenden finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzusetzen.

Vermögenswerte und Schulden sind entsprechend der relevanten Vorschriften der IFRS für den jeweiligen Posten anzusetzen. Deshalb sind Forschungsprojekte und Eventualschulden, die zum Erwerbszeitpunkt bereits existierten, gemäß des Erleichterungswahlrechtes nicht vom Geschäfts- oder Firmenwert zu trennen, wie dies nach IFRS 3 erforderlich wäre.

Sämtliche Anpassungen, die aus dem Ansatz von Vermögenswerten und Schulden resultieren, die unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht ansatzfähig waren, sind mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (oder einer anderen relevanten Eigenkapitalposition). Anpassungen aufgrund der Ansatzpflicht immaterieller Vermögenswerte, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt wurden, sind gegen den Geschäfts- oder Firmenwert zu verrechnen.

Erworbene Vermögenswerte und Schulden, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurden, jedoch die Ansatzvorschriften nach IFRS **nicht** erfüllen, sind auszubuchen. Hieraus resultierende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen, es sei denn, es handelt sich um einen immateriellen Vermögenswert, der gegen den Geschäfts- oder Firmenwert aufzurechnen wäre.

### Bewertung von Vermögenswerten und Schulden

Die Bewertung von im Zuge von Unternehmenszusammenschlüssen erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden kann von der Bewertung anderer Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens abweichen. Das Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse lässt die folgenden drei Bewertungsmethoden als Ausgangsbasis der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden zu:

<b>Vermögenswerte und Schulden, die</b>			
<b>Bewertungsbasis</b>	<b>gemäß IFRS zu einem von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichenden Wert angesetzt werden</b>	<b>zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden</b>	<b>unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht angesetzt wurden</b>
<b>IFRS 1</b>	Im Zeitpunkt des Übergangs zu einem nach IFRS zulässigen Wert (z.B. dem beizulegenden Zeitwert)	Buchwert unmittelbar nach dem Unternehmenserwerb unter vorherigen Rechnungslegungsvorschriften („deemed cost“) abzüglich kumulierter Abschreibungen nach IFRS	Ansatz zu dem Wert, der nach IFRS im separaten Abschluss des Unternehmens erforderlich wäre
<b>Beispiele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finanzinstrumente, die als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ designiert wurden</li> <li>• Sachanlagen, die gemäß IAS 16 neu bewertet wurden</li> <li>• Verpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionsplänen</li> <li>• Rückstellungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanzierte Sachanlagen</li> <li>• Zu fortgeführten Anschaffungskosten angesetzte finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten</li> <li>• Vorräte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bisher nicht angesetzte Vermögenswerte und Schulden aus Finanzierungsleasing</li> <li>• Bisher nicht angesetzte immaterielle Vermögenswerte</li> <li>• Bisher nicht angesetzte Verpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionsplänen</li> </ul>

Wurde ein im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt, bedeutet das nicht, dass diese mit „deemed cost“ von null in der IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Das erwerbende Unternehmen hat stattdessen die Vermögenswerte und Schulden in seinem Konzernabschluss so anzusetzen und zu bewerten, wie es die IFRS für den separaten Abschluss des erworbenen Unternehmens erfordern würden, als hätte dieses bereits immer nach IFRS bilanziert. Die hieraus resultierenden Anpassungen sind gegen die Gewinnrücklagen zu buchen.

### **Beispiel F – Nicht angesetzte Vermögenswerte und Schulden aus Finanzierungsleasing nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen**

Für Mutterunternehmen F sei der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS der 1. Januar 2004. Mutterunternehmen F hat Tochterunternehmen M am 15. Januar 2001 übernommen und Finanzierungsleasingverträge des Tochterunternehmens M, die bereits vor dem 15. Januar 2001 bestanden, nicht aktiviert. Wenn Tochterunternehmen M seinen separaten Abschluss nach IFRS aufgestellt hätte, wären eine Verbindlichkeit in Höhe von 750 € und ein Vermögenswert in Höhe von 625 € zum 1. Januar 2004 auszuweisen gewesen.

In der IFRS-Konzerneröffnungsbilanz hat Mutterunternehmen F eine Verbindlichkeit aus Finanzierungsleasing von 750 € zu passivieren und einen geleasteten Vermögenswert in Höhe von 625 € zu aktivieren. Der Nettoeffekt in Höhe von 125 € ist zum 1. Januar 2004 in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

### Geschäfts- oder Firmenwert

Gemäß dem Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse ist der Geschäfts- oder Firmenwert ausschließlich für die folgenden Posten anzupassen:

Posten	Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts
Immaterielle Vermögenswerte, die unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurden, jedoch nicht die Ansatzkriterien nach IFRS erfüllen	Buchwert des immateriellen Vermögenswerts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist dem Geschäfts- oder Firmenwert hinzuzurechnen (abzüglich latenter Steuern und Minderheitsanteilen)
Immaterielle Vermögenswerte, die nach vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht angesetzt wurden, jedoch nach IFRS die Ansatzkriterien erfüllen	Betrag, zu dem ein immaterieller Vermögenswert im separaten IFRS-Abschluss des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS (abzüglich latenter Steuern und Minderheitsanteilen) anzusetzen ist, ist vom Geschäfts- oder Firmenwert abzuziehen
Bedingte nachträgliche Kaufpreisanpassungen	Der Geschäfts- oder Firmenwert ist anzupassen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• wenn die aufschiebende Bedingung vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS aufgelöst oder erfüllt wurde, jedoch unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht im Geschäfts- oder Firmenwert erfasst worden ist;</li> <li>• wenn eine verlässliche Schätzung der bedingten Anpassung vorgenommen werden kann und ihre Zahlung wahrscheinlich ist; oder</li> <li>• wenn für eine vormals angesetzte bedingte Anpassung keine verlässliche Schätzung mehr vorgenommen werden kann oder die Zahlung nicht mehr wahrscheinlich ist.</li> </ul>
Wertminderungen des Geschäfts- oder Firmenwerts	Ein etwaiger Wertminderungsaufwand ist vom Geschäfts- oder Firmenwert abzuziehen.



Den Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts im Zusammenhang mit der Anwendung des Erleichterungswahlrechts sind die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS, und **nicht** zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs zugrunde zu legen. Der Buchwert eines immateriellen Vermögenswerts, der unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt wurde, ist zu behandeln wie andere unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht angesetzte Vermögenswerte (siehe oben).

Bei Anwendung des Erleichterungswahlrechts sind keine weiteren Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zulässig. IFRS 1 stellt folgende Beispiele, die **nicht** zu einer Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen, explizit heraus:

- im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Forschungs- und Entwicklungsprojekte, es sei denn, diese erfüllen beim erworbenen Unternehmen die Ansatzkriterien für Entwicklungskosten unter IAS 38
- Anpassungen unter vorherigen Rechnungslegungsvorschriften vorgenommener Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts
- Umkehrungen von Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts, die nach IFRS 3 nicht gestattet wären, jedoch unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zwischen dem Erwerbszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommen wurden und zu Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden geführt haben

Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts vorliegen, ist dieser zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS einem Impairment-Test zu unterziehen. Hierfür ist der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 36 auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten („cash-generating units“) zu verteilen.

Da der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IFRS 3 nicht mehr planmäßig abgeschrieben wird, ist der Buchwert der kumulierten Geschäfts- oder Firmenwert-Abschreibungen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS mit den historischen Anschaffungskosten zu verrechnen und im Anhang anzugeben. Der Nettobetrag des Geschäfts- oder Firmenwerts ist als neuer Buchwert anzusetzen und entsprechend fortzuführen.

### **Beispiel G – Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht ansatzfähige Entwicklungskosten**

Mutterunternehmen G hat das Tochterunternehmen B am 1. Januar 2001 erworben. Unternehmen G stellt seinen ersten IFRS-Abschluss zum Jahresende 2005 auf, somit ist der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS der 1. Januar 2004. Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden Entwicklungskosten sofort erfolgswirksam als Aufwand erfasst. Hätte Tochterunternehmen B IFRS angewendet, hätte dies für ein am 31. Dezember 1999 beendetes Entwicklungsprojekt zur Aktivierung von Entwicklungskosten in Höhe von 20 € geführt. Die Nutzungsdauer des Projektergebnisses beträgt fünf Jahre. Der beizulegende Zeitwert betrug zum 1. Januar 2001 18 € und 10 € zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Mutterunternehmen G macht vom Erleichterungswahlrecht des IFRS 1, Anhang B für Unternehmenszusammenschlüsse Gebrauch. Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist die folgende Buchung vorzunehmen:

Per Immaterieller Vermögenswert (aktivierte Entwicklungskosten) 20  
an Kumulierte Abschreibungen [20 x 4/5] 16  
an Geschäfts- oder Firmenwert [20 - 16] 4

Die Entwicklungskosten wurden unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert. Der Erwerber, Mutterunternehmen G, muss die Entwicklungskosten in seiner Konzernöffnungsbilanz auf der Basis ansetzen und bewerten, wie es nach IFRS im separaten Abschluss von Tochterunternehmen B erforderlich wäre. Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS entspricht der Betrag 4 € (20 abzüglich planmäßiger Abschreibungen über vier von insgesamt fünf Jahren). Der Geschäfts- oder Firmenwert ist entsprechend anzupassen, da der Vermögenswert bisher im Geschäfts- oder Firmenwert subsumiert wurde.

Das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1, diese Kosten zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, ist in diesem Falle nicht anwendbar, da kein aktiver Markt existiert.

### Beispiel H – Nicht IFRS-konforme Abschreibung von Software

Mutterunternehmen H hat Tochterunternehmen B zum 1. Januar 2001 erworben. Mutterunternehmen H wendet IFRS erstmalig in 2005 an, Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist somit der 1. Januar 2004. Am 31. Dezember 1999 hat Tochterunternehmen B Software in Höhe von 30 € erworben. Die Nutzungsdauer der Software beträgt sechs Jahre. Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurde die Software linear über einen maximalen Zeitraum von drei Jahren abgeschrieben. Am 31. Dezember 2002 war der Vermögenswert vollständig abgeschrieben und wurde entsprechend ausgebucht. Der beizulegende Zeitwert zum 1. Januar 2001 wurde auf 25 € geschätzt. Dieser Betrag entspricht dem Buchwert zum selben Zeitpunkt, wenn Tochterunternehmen B immer IFRS angewendet hätte. Die Nutzungsdauer hat sich zum Erwerbszeitpunkt nicht verändert, so dass die verbleibende Nutzungsdauer zu diesem Zeitpunkt fünf Jahre beträgt. Mutterunternehmen H macht vom Erleichterungswahlrecht des IFRS 1 für Unternehmenszusammenschlüsse Gebrauch.

	Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze	separater Abschluss, wenn Tochterunternehmen B schon immer IFRS angewendet hätte
	Euro	Euro
31. Dezember 1999	30	30
31. Dezember 2000	20	25
Erwerbszeitpunkt = 1. Januar 2001	20	25
31. Dezember 2001	10	20
31. Dezember 2002	0	15
31. Dezember 2003	0	10
Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS = 1. Januar 2004	0	10
31. Dezember 2004	0	5
31. Dezember 2005	0	0

Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist folgende Buchung vorzunehmen:

Per Erworbene Software 20  
 an Kumulierte Abschreibungen [20 x 3/5] 12  
 an Gewinnrücklagen [20 - 12] 8

Der Buchwert der Software unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unmittelbar nach dem Unternehmenszusammenschluss entspricht dem Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 20 €. Da Software zu Anschaffungskos-

ten zu bilanzieren ist, ist der Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Basis für zukünftige planmäßige Abschreibungen unter IFRS zum Erwerbszeitpunkt heranzuziehen. Die verbleibende Nutzungsdauer zum 1. Januar 2001 beträgt fünf Jahre und dementsprechend beträgt der Buchwert in der IFRS-Eröffnungsbilanz 8 € (20 € amortisiert über drei Jahre von insgesamt fünf Jahren). Der Geschäfts- oder Firmenwert ist nicht anzupassen, da die Software unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen separat angesetzt wurde, obgleich sie zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zum 1. Januar 2004 voll abgeschrieben war.

### **Mit dem Eigenkapital verrechneter Geschäfts- oder Firmenwert**

Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen mit dem Eigenkapital verrechnet worden ist, so hat ein Erstanwender den Geschäfts- oder Firmenwert nicht als separaten Vermögenswert in der IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen. Ein mit dem Eigenkapital verrechneter Geschäfts- oder Firmenwert ist nicht als separate Eigenkapitalkomponente zu zeigen, sondern mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Bei der Veräußerung eines Tochterunternehmens oder eines Geschäftsbetriebs, bei der ein vormals berechneter Geschäfts- oder Firmenwert mit den Rücklagen verrechnet wurde, ist der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS in den Gewinnrücklagen erfasste Betrag nicht in den Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einzubeziehen.

Nachträgliche Anpassungen eines vormals mit dem Eigenkapital verrechneten Geschäfts- oder Firmenwerts, die auf bedingte Kaufpreisanpassungen beim Unternehmenserwerb zurückzuführen sind, sind mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen. Dieselbe Vorgehensweise ist anzuwenden für immaterielle Vermögenswerte, die zunächst im Geschäfts- oder Firmenwert subsumiert wurden und für solche, die die Ansatzkriterien nach IFRS nicht erfüllen.

### **Negativer Geschäfts- oder Firmenwert**

Im Zusammenhang mit dem Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse ist ein unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzter negativer Geschäfts- oder Firmenwert mit einer korrespondierenden Anpassung der Gewinnrücklagen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auszubuchen.

### **Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht konsolidierte Tochterunternehmen**

Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen musste ein im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenes Tochterunternehmen nicht konsolidiert werden,

wenn die Beteiligung beispielsweise als assoziiertes Unternehmen klassifiziert wurde, für das Tochterunternehmen ein Konsolidierungsverbot oder -wahlrecht bestand oder das Unternehmen keinen Konzernabschluss aufstellen musste.

Wurde ein Tochterunternehmen bisher nicht konsolidiert, hat das Mutterunternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens zu identifizieren und deren Buchwerte so anzupassen, wie dies nach IFRS im separaten Abschluss des Tochterunternehmens erforderlich wäre.

Der Geschäfts- oder Firmenwert eines nicht konsolidierten Tochterunternehmens ist zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS als Differenz aus folgenden Werten zu berechnen:

- dem anteiligen bilanziell erfassten Reinvermögen zum **Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS** (es gelten dieselben Bewertungsvorschriften wie oben beschrieben) und
- den historischen Anschaffungskosten der Beteiligung am Tochterunternehmen im separaten Abschluss **zum Erwerbszeitpunkt**.

Diese Berechnungsmethodik zur Konsolidierung eines bisher nicht konsolidierten Tochterunternehmens kann zum Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts in beträchtlicher Höhe führen, wenn sich bei dem Tochterunternehmen der Buchwert des Reinvermögens nach dem Erwerbszeitpunkt durch Ausschüttungen aus den Gewinnrücklagen oder durch signifikante Verluste reduziert. Der bilanzierte Geschäfts- oder Firmenwert ist in jedem Fall zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf Werthaltigkeit zu überprüfen.

Hat das Tochterunternehmen andererseits nach dem Unternehmenserwerb erhebliche Gewinne erwirtschaftet, so ist der Betrag des zu bilanzierenden Geschäfts- oder Firmenwerts sehr gering. Ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert ist zum Übergangszeitpunkt auf IFRS mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Diese Behandlung bisher nicht konsolidierter Tochterunternehmen kann zum Ansatz rein buchhalterischer Geschäfts- oder Firmenwerte führen, da die Kosten der Beteiligung und der Betrag der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens nicht zum selben Zeitpunkt berechnet wurden.

### Beispiel I – Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht konsolidiertes Tochterunternehmen

Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS von Mutterunternehmen I ist der 1. Januar 2004. Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurde die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses vom 15. Juli 2001 erworbene Beteiligung von 75% an Unternehmen K nicht konsolidiert. Zum 1. Januar 2004 gelten folgende Bedingungen:

- a. Zum Erwerbszeitpunkt betragen die Kosten der Beteiligung an Tochterunternehmen K 540 €; und
- b. unter IFRS würden die Vermögenswerte mit 1.500 € und die Schulden (inklusive latenter Steuern unter IAS 12) mit 900 € bewertet. Dementsprechend beträgt das Reinvermögen des Tochterunternehmens K zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS 600 €.

Mutterunternehmen I konsolidiert das Tochterunternehmen K. Die konsolidierte IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2004 beinhaltet:

- a. Vermögenswerte in Höhe von 1.500 € und Schulden in Höhe von 900 € von Tochterunternehmen K;
- b. Minderheitsanteile in Höhe von 150 € (25% von [1.500 - 900]);
- c. Geschäfts- oder Firmenwert in Höhe von 90 € (Anschaffungskosten in Höhe von 540 € abzüglich 75% von [1.500 - 900]); und
- d. eine hieraus resultierende Anpassung in Höhe von 540 (1.500 - 900 - 150 + 90), die direkt mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen ist.

Mutterunternehmen I hat den Geschäfts- oder Firmenwert nach den Vorschriften des IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** auf Werthaltigkeit zu überprüfen und einen Wertminderungsaufwand auf Basis der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu erfassen.

### Minderheitsanteile und latente Steuern

Die Bewertung von Minderheitsanteilen und latenten Steuern erfolgt entsprechend der Bewertung anderer Vermögenswerte und Schulden.

## Gegenüberstellung des Erleichterungswahlrechts in IFRS 1 und IFRS 3

Sachverhalt	Anwendung des Erleichterungswahlrechts des IFRS 1	Retrospektive Anwendung von IFRS 3
Klassifizierung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beibehaltung der vorherigen Klassifizierung (Erwerb/Interessenzusammenführung/umgekehrter Unternehmenserwerb)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Identifikation des Erwerbers und des erworbenen Unternehmens gemäß IFRS 3 (Erwerb)</li> </ul>
Ansatz	<p>Identifikation von Vermögenswerten und Schulden zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ansatz von Vermögenswerten und Schulden in Übereinstimmung mit IFRS (mit Ausnahme bestimmter, unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebuchter finanzieller Vermögenswerte und Schulden). Dies bedeutet, dass beide Ansatzkriterien – Wahrscheinlichkeit und verlässliche Bewertung – für alle Vermögenswerte und Schulden erfüllt werden müssen.</li> <li>Nichtansatz von Vermögenswerten und Schulden, die nach IFRS nicht ansatzfähig sind</li> </ul>	<p>Identifikation von Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt und:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ansatz von Vermögenswerten und Schulden entsprechend der Vorschriften des IFRS 3, inklusive selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens (vor dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses), die verlässlich bewertet werden können, jedoch nicht zwangsläufig das Wahrscheinlichkeitskriterium erfüllen müssen.</li> <li>Nichtansatz von Vermögenswerten und Schulden, die nach IFRS nicht ansatzfähig sind</li> </ul>
Bewertung	<p>Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichende Bewertungsbasis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Derartige Vermögenswerte und Schulden sind auf dieser anderen Basis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu bewerten, z.B. zum beizulegenden Zeitwert.</li> </ul> <p>Zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertete Vermögenswerte und Schulden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Diese Vermögenswerte und Schulden sind zum Buchwert unter vorherigen Rechnungslegungsvorschriften sofort nach dem Unternehmenszusammenschluss abzüglich anschließender kumulierter Abschreibungen unter IFRS zu bewerten.</li> </ul> <p>Unter vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht bilanzierte Vermögenswerte und Schulden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Diese Vermögenswerte und Schulden sind so zu bilanzieren, als ob das erworbene Unternehmen selbst rückwirkend IFRS angewendet hätte.</li> </ul>	<p>Alle bilanzierten Vermögenswerte und Schulden sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Zum beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt, angepasst in Übereinstimmung mit den relevanten IFRS, zu bewerten.</li> </ul>
Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts	<p>Beibehaltung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS mit Ausnahme folgender Anpassungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ansatz bzw. Ausbuchung immaterieller Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS</li> <li>Bedingte Kaufpreisanpassungen</li> <li>Wertminderungsaufwand aus Impairment-Test</li> </ul> <p>Unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen mit dem Eigenkapital verrechneter Geschäfts- oder Firmenwert ist zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Der Geschäfts- oder Firmenwert ergibt sich aus der Differenz zwischen den Kosten eines Unternehmenszusammenschlusses und den zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Vermögenswerten, Schulden und Eventualschulden zum Erwerbszeitpunkt abzüglich anschließender Wertminderungen des Geschäfts- oder Firmenwerts.</li> <li>Diese Vorgehensweise führt wahrscheinlich zu einer Anpassung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen, einschließlich des Wiederauflebens von vormals vom Eigenkapital abgesetztem Geschäfts- oder Firmenwert.</li> <li>Umkehrung ehemals vorgenommener Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts.</li> </ul>
Unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht konsolidierte Tochterunternehmen	<p>Ansatz und Bewertung der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS so, als ob das Tochterunternehmen schon immer IFRS angewendet hätte.</p> <p>Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS als Differenz aus</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>dem Anteil des Mutterunternehmens an den angepassten Buchwerten und</li> <li>den Anschaffungskosten der Beteiligung am Tochterunternehmen.</li> </ul>	<p>Anwendung der allgemeinen Vorschriften wie bereits oben ausgeführt.</p>

## B. Assoziierte Unternehmen und Joint Ventures

Relevante IFRS: IAS 28 **Anteile an assoziierten Unternehmen**  
IAS 31 **Anteile an Joint Ventures**

### Bilanzierung im Konzernabschluss

Das Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse der Vergangenheit ist ebenfalls auf vergangene Erwerbe von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (typischerweise Beteiligungen an Gesellschaften unter gemeinschaftlicher Kontrolle) anzuwenden.

Bei Ausübung des Erleichterungswahlrechts für Unternehmenszusammenschlüsse sind die Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz des nach der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung einzubeziehenden assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures in Übereinstimmung mit IFRS 1, Anhang B2 anzusetzen und zu bewerten.

Übt ein Unternehmen das Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse aus, so ist der Geschäfts- oder Firmenwert einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder eines Joint Ventures nur in denselben seltenen Fällen wie bei der Bilanzierung von Tochterunternehmen anzupassen. Ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert ist zu eliminieren.

### Ein assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture übernimmt IFRS vor dem Investor

Es kann vorkommen, dass ein assoziiertes Unternehmen oder ein Joint Venture bereits vor dem Übergangszeitpunkt des Investors IFRS angewendet hat. In diesem Fall ist der Investor verpflichtet, die Vermögenswerte und Schulden des assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures in der Konzernöffnungsbilanz nach IFRS zum selben Buchwert wie im separaten Abschluss des assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures anzusetzen, gegebenenfalls korrigiert um den Effekt der Anwendung der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung und um den Effekt von Anpassungen aus dem Erwerb.

### Klassifikation von Tochterunternehmen, Gesellschaften unter gemeinschaftlicher Kontrolle oder assoziierten Unternehmen

Etwaige Umklassifizierungen eines Erwerbs zwischen einem Tochterunternehmen, einer Gesellschaft unter gemeinschaftlicher Kontrolle oder einem assoziierten Unternehmen sind lediglich prospektiv vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzupassen, allerdings sind

- Beteiligungen, die unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Tochterunternehmen, Gesellschaft unter gemeinschaftlicher Kontrolle oder assoziiertes Un-



ternehmen klassifiziert wurden und die unter IFRS keiner solchen Klassifizierung entsprechen, rückwirkend als Finanzinvestitionen unter IAS 39 zu bilanzieren;

- Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Beteiligungen an Joint Ventures, die unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen im Konzernabschluss nicht nach der Equity-Methode bilanziert wurden, sind in derselben Weise wie unter vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht konsolidierte Tochterunternehmen zu bilanzieren.

### Separate Abschlüsse assoziierter Unternehmen und Joint Ventures

Stellt ein assoziiertes Unternehmen oder ein Joint Venture zu einem späteren Zeitpunkt auf IFRS um als der Investor im Konzernabschluss, kann das assoziierte Unternehmen oder das Joint Venture in seiner eigenen IFRS-Eröffnungsbilanz weiterhin dieselben Buchwerte ansetzen wie für Konsolidierungszwecke, allerdings vor etwaigen Konsolidierungsanpassungen. Alternativ kann das assoziierte Unternehmen oder das Joint Venture IFRS 1 zu seinem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anwenden.

## C. Konzernabschluss und Konsolidierung

Relevante IFRS: IAS 21 **Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse**  
IAS 27 **Konzernabschlüsse und separate Abschlüsse nach IFRS**  
IAS 29 **Rechnungslegung in Hochinflationländern**

Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IAS 27 addiert ein Unternehmen die Posten der Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen). Gleichartige Transaktionen und Geschäftsvorfälle sind nach einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzusetzen und zu bewerten, ebenso sind sämtliche konzerninternen Transaktionen und Salden zu eliminieren.

Bei der Erstellung eines Konzernabschlusses hat ein Erstanwender IFRS 1 gleichermaßen für alle konsolidierten Tochterunternehmen anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn das Tochterunternehmen vor dem Mutterunternehmen auf IFRS umgestellt hat.

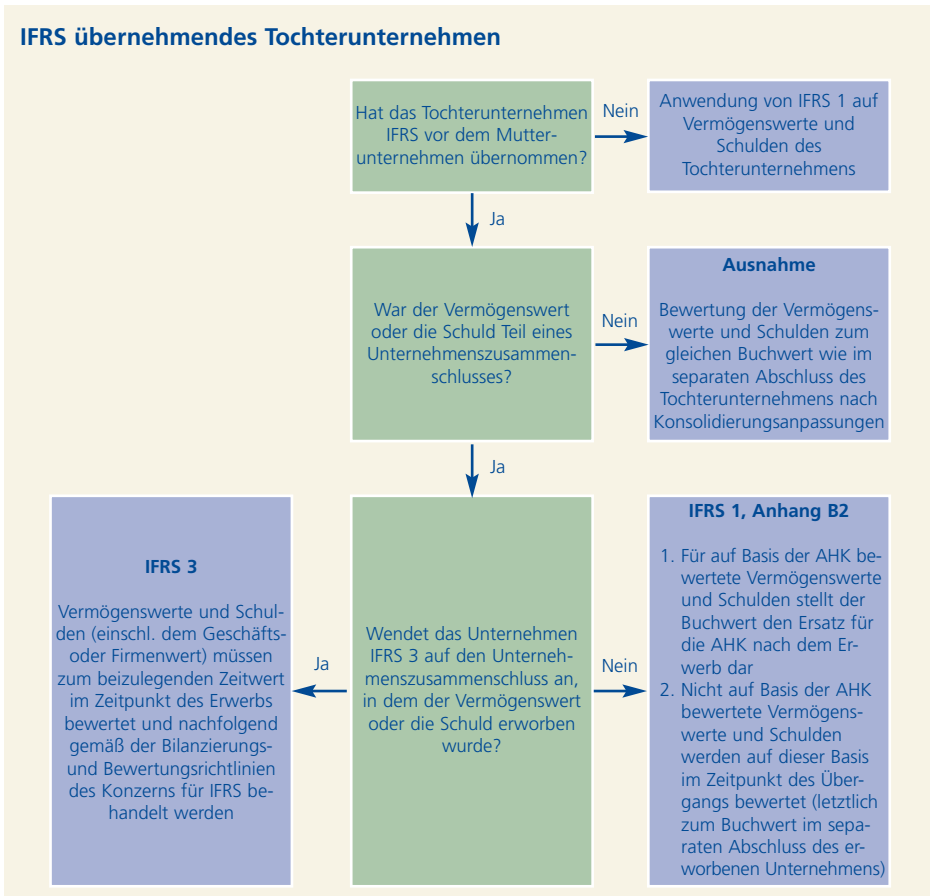
### Konzernabschluss –

#### Das Tochterunternehmen stellt vor dem Mutterunternehmen auf IFRS um

Wenn ein Tochterunternehmen bereits auf IFRS umgestellt hat, bevor das Mutterunternehmen seinen Konzernabschluss umstellt, hat das Mutterunternehmen Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens in der Konzernöffnungsbilanz zu denselben Buchwerten wie im separaten IFRS-Abschluss des Tochterunternehmens zu bewerten. Hierbei sind Konsolidierungsanpassungen und die Auswirkungen des Unternehmenszu-

sammenschlusses zu berücksichtigen, falls das Tochterunternehmen in einem früheren Unternehmenszusammenschluss erworben wurde.

Nachstehend ist ein Entscheidungsbaum dargestellt, der zeigt, wie die IFRS auf die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens in der IFRS-Konzerneröffnungsbilanz anzuwenden sind.



### **Umrechnung des Geschäfts- oder Firmenwerts und der Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert bei einem Unternehmenszusammenschluss**

IAS 21 (überarbeitet 2003) sieht vor, dass der Geschäfts- oder Firmenwert sowie Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert bei Vermögenswerten und Schulden, die sich aus dem Erwerb eines ausländischen Unternehmens ergeben, als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens behandelt werden. Diese sind zum Stichtagskurs umzurechnen.

Für den Fall, dass ein Unternehmen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen den Geschäfts- oder Firmenwert und/oder die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht der ausländischen Teileinheit behandelt hat, ist es dem Unternehmen erlaubt, IAS 21 lediglich prospektiv auf alle Erwerbe nach dem Zeitpunkt des Übergangs anzuwenden. Mit anderen Worten ist das Unternehmen nicht zur retrospektiven Anwendung von IAS 21 auf den Geschäfts- oder Firmenwert sowie auf Zeitwertanpassungen aus Unternehmenszusammenschlüssen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS verpflichtet.

Ein Unternehmen hat jedoch ein Wahlrecht zur freiwilligen retrospektiven Anwendung von IAS 21 bei Unternehmenszusammenschlüssen, entweder für

- (a) sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse vor dem Zeitpunkt des Übergangs oder
- (b) sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen sich das Unternehmen für eine Anpassung gemäß IFRS 3 entschieden hat.

### **Beispiel J – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswert einer Zwischengesellschaft behandelte Geschäfts- oder Firmenwert**

Unternehmen J (mit funktionaler Währung Euro) hat vor dem Zeitpunkt des Übergangs 100% der Anteile an Tochterunternehmen B (in den USA ansässig) erworben. Unternehmen B hat selbst einige Tochterunternehmen mit unterschiedlichen funktionalen Währungen (hauptsächlich jedoch US-Dollar und kanadische Dollar). Der bei Erwerb der Anteile von Unternehmen B entstandene Geschäfts- oder Firmenwert wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswert von Unternehmen B behandelt (berechnet in US-Dollar und mit dem Stichtagskurs umgerechnet). Unternehmen J hat sich dafür entschieden, auf eine Anpassung von Unternehmenszusammenschlüssen vor dem Zeitpunkt des Übergangs zu verzichten.

Im vorliegenden Fall wurde der Geschäfts- oder Firmenwert nicht auf die einzelnen ausländischen Teileinheiten im Erwerbszeitpunkt verteilt, sondern wurde als Vermögenswert des Mutterunternehmens des erworbenen Konzerns (Unternehmen B) behandelt. In diesem Falle kann man das Mutterunternehmen des erworbenen Konzerns als „das Unternehmen“ sehen. Aus diesem Grund wäre eine retrospektive Anwendung von IAS 21 in diesem speziellen Fall nicht notwendig. Demgemäß wird der Geschäfts- oder Firmenwert zum aktuellen Kurs in den Folgeperioden am Bilanzstichtag von US-Dollar in Euro umgerechnet.

### **Funktionale Währungen von Tochterunternehmen in Hochinflationländern**

IAS 29 **Rechnungslegung in Hochinflationländern** ist auf die Abschlüsse aller Unternehmen anzuwenden, deren funktionale Währung die eines Hochinflationlandes ist. Dies gilt auch für Tochterunternehmen, deren funktionale Währung die eines Hochinflationlandes ist.

Bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz hat das Unternehmen IAS 29 für alle Berichtszeiträume anzuwenden, in denen das Land der funktionalen Währung oder der Darstellungswährung hochinflationär war.

Die Korrektur der Abschlüsse zur Abbildung der Auswirkungen von Hochinflation für Zeiträume vor dem Zeitpunkt des Übergangs kann sehr aufwändig sein, insbesondere wenn die Währung zu diesem Zeitpunkt nicht mehr hochinflationär ist. Trotzdem schreiben die IFRS eine retrospektive Anwendung von IAS 29 vor, da Abschlüsse von Unternehmen aus hochinflationären Ländern ohne eine solche Korrektur ihre Aussagekraft verlieren würden und irreführend wären.

Hat ein Mutterunternehmen in seinem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschluss Tochterunternehmen mit hochinflationärer funktionaler Währung nicht nach mit IAS 29 vergleichbaren Bestimmungen bewertet, so ist im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eine entsprechende Korrektur der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens vorzunehmen.

Unternehmen haben jedoch ein Wahlrecht, Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien oder an einem aktiven Markt gehandelte immaterielle Vermögenswerte im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu deren beizulegenden Zeitwerten als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in diesem Zeitpunkt anzusetzen. Übt ein Unternehmen dieses Wahlrecht aus, so ist für Perioden nach dem Zeitpunkt der Ermittlung der Neubewertungsbeträge oder der beizulegenden Zeitwerte IAS 29 anzuwenden.

### Separate Abschlüsse des Tochterunternehmens

Stellt ein Tochterunternehmen später als das Mutterunternehmen im Konzernabschluss auf IFRS um, kann das Tochterunternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz weiterhin die gleichen Buchwerte verwenden, die vom Mutterunternehmen für Konsolidierungszwecke genutzt werden, jedoch vor Konsolidierungsanpassungen. Alternativ kann sich das Tochterunternehmen für die Anwendung von IFRS 1 im Zeitpunkt seines Übergangs auf IFRS entscheiden.

## D. Separater Abschluss des Mutterunternehmens

Relevanter IFRS: IAS 27 **Konzern- und separate Abschlüsse nach IFRS**

Unter IFRS ist die Erstellung eines separaten Abschlusses durch das Mutterunternehmen nicht zwingend vorgeschrieben. Die Pflicht zur Aufstellung eines separaten Abschlusses und die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ergeben sich daher in der Regel aus den gesetzlichen Vorschriften des Landes, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat.

Daher kann ein Unternehmen, selbst wenn es einen Konzernabschluss nach IFRS freiwillig aufstellt oder zu dessen Aufstellung rechtlich verpflichtet ist, daneben zur Aufstellung eines separaten Abschlusses nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften und -gesetzen verpflichtet sein. So sind beispielsweise in der EU börsennotierte Unternehmen einerseits dazu verpflichtet, ab 2005 ihre Konzernabschlüsse gemäß IFRS aufzustellen, andererseits erlauben oder verlangen einige Länder von diesen Unternehmen die Aufstellung separater Abschlüsse nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften. Dies kann in einigen Fällen dazu führen, dass im selben Geschäftsbericht zwei unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethodenkataloge zu veröffentlichen sind.

Wenn ein Unternehmen einen separaten Abschluss nach IFRS aufstellt, sind die IFRS sowohl auf den Konzernabschluss als auch auf den separaten Abschluss des Mutterunternehmens anzuwenden. Daher hat ein Unternehmen in seinem Einzelabschluss alle im Berichtszeitpunkt geltenden IFRS einschließlich IFRS 1 anzuwenden.

IAS 27 regelt die Bilanzierung von Beteiligungen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen im separaten Abschluss eines Unternehmens. Diese Beteiligungen sind entweder

- a) zu Anschaffungskosten oder
- b) gemäß IAS 39 (d.h. zum beizulegenden Zeitwert)

zu bewerten.

Grundsätzlich hat ein Unternehmen unter IFRS 1 die Bestimmungen des IAS 27 retrospektiv anzuwenden, d.h. es existieren für die o.g. Beteiligungen keine Erleichterungswahlrechte bzw. Anwendungsverbote.

Ein Erstanwender hat das Wahlrecht, sich für einen der beiden genannten Bewertungsmaßstäbe als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach IFRS zu entscheiden. Die Bilanzierung zu Anschaffungskosten kann wesentliche Auswirkungen auf das Eigenkapital des Unternehmens haben, wenn das Unternehmen zuvor unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Beteiligungen an Tochter- oder assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode bilanziert hat, da der dem Unternehmen zuzurechnende Anteil an den Gewinnrücklagen seit dem Erwerb des Tochterunternehmens, des gemeinschaftlich geführten Unternehmens oder des assoziierten Unternehmens im Zeitpunkt des Übergangs aufzulösen ist.

Von einigen speziellen Anforderungen des IAS 27 hinsichtlich der Bilanzierung von Beteiligungen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen im separaten Abschluss abgesehen, bestehen keine Unterschiede zwischen der Anwendung der IFRS im Konzernabschluss und der Anwendung der IFRS im separaten Abschluss des Mutterunternehmens mit Ausnahme von Konsolidierungsanpassungen. Nicht im separaten Abschluss des Mutterunternehmens zu erfassende Konsolidierungsanpassungen beinhalten in den Vermögenswerten enthaltene, für Konzernzwecke zu eliminierende (Zwischen-)Gewinne und Verluste aus konzerninternen Transaktionen, zum Beispiel bei Vorräten und Sachanlagen, die Auswirkungen aus konzerninternem Hedge Accounting für Fremdwährungsgeschäfte und Anpassungen der Buchwerte erworbener Vermögenswerte und Schulden an deren beizulegende Zeitwerte. Wenn ein Mutterunternehmen in seinem separaten Abschluss früher oder später als in seinem Kon-

zernabschluss zum Erstanwender im Sinne des IFRS 1 wird, hat es seine Vermögenswerte und Schulden in beiden Abschlüssen zu den gleichen Werten anzusetzen (mit Ausnahme von Konsolidierungsanpassungen).

Beteiligungen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss gemäß IAS 39 bilanziert werden, sind im separaten Abschluss ebenso abzubilden.

## E. Finanzinstrumente

Relevante IFRS: IAS 32 **Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung**  
IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**

IAS 39 (überarbeitet 2003) enthält detaillierte und komplexe Regeln und Grundsätze hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, einschließlich der Bilanzierung von Derivaten. In vielen Bereichen besteht ein enger innerer Zusammenhang zwischen IAS 39 und IAS 32 (überarbeitet 2003), der Angabe- und Darstellungspflichten bei Finanzinstrumenten regelt. IAS 32 beinhaltet daneben sowohl einige wichtige Definitionen finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten, als auch wichtige Anwendungshinweise bezüglich der Unterscheidung zwischen Eigenkapital und finanziellen Verbindlichkeiten, insbesondere im Bereich von Derivaten auf eigene Eigenkapitalinstrumente. IAS 39 enthält detaillierte Anwendungs- und Umsetzungshinweise zum Anwendungsbereich des Standards, zu eingebetteten Derivaten sowie zu Ansatz, Ausbuchung und Bewertung von Finanzinstrumenten, einschließlich Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“).

Grundsätzlich hat ein Erstanwender gemäß IFRS 1 sämtliche finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (einschließlich Derivate) in der IFRS-Eröffnungsbilanz retrospektiv nach IAS 32 und IAS 39 zu erfassen, auszubuchen und umzugliedern. Bei der retrospektiven Anwendung von IAS 39 ergeben sich bei der Erstanwendung drei wesentliche Problembereiche:

- Die Frage der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten
- Die Frage der Trennung und getrennten Bewertung von bestimmten eingebetteten Derivaten
- Die Frage der Klassifizierung ausgegebener Finanzinstrumente als Verbindlichkeiten, Eigenkapitalinstrumente oder Derivate

In vier klar abgegrenzten Fällen ist die retrospektive Anwendung dieser Standards entweder nicht erforderlich (d.h. es besteht ein Wahlrecht bzgl. der retrospektiven Anwendung) oder verboten:

- Hybride Finanzinstrumente (optional)
- Designation eines zuvor angesetzten Finanzinstruments (optional)
- Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (optional unter bestimmten Voraussetzungen)
- Hedge Accounting (Verbot einer retrospektiven Designation von Sicherungsbeziehungen).

Des Weiteren beinhaltet IFRS 1 einige Erleichterungen hinsichtlich der Darstellung von Vergleichsinformationen im ersten Abschluss nach IFRS, falls der Übergangszeitpunkt vor dem 1. Januar 2006 liegt. In diesem Falle müssen die Vergleichsinformationen nicht in Einklang mit IAS 32 und 39 erstellt werden (das Gleiche gilt für IFRS 4 **Versicherungsverträge**). Nimmt ein Erstanwender dieses Wahlrecht wahr, gilt der Beginn seiner ersten Berichtsperiode nach IFRS als Zeitpunkt des Übergangs auf IAS 39 (z.B. der 1. Januar 2005 für Unternehmen, deren Berichtsperiode dem Kalenderjahr entspricht). Wenn ein Erstanwender seine Vergleichsinformationen nicht gemäß IAS 32 und IAS 39 anpasst, sondern Finanzinstrumente nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert, sind folgende Angaben machen, um den hieraus resultierenden Mangel an Vergleichbarkeit auszugleichen:

- Die Tatsache, dass Finanzinstrumente in den Vergleichsinformationen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert wurden sowie die von diesen vorgeschriebene Grundlage zur Ermittlung der bilanzierten Werte,
- die Art der wesentlichen Anpassungen, die vorzunehmen wären, um eine Übereinstimmung mit IAS 32 und IAS 39 zu erreichen (keine Quantifizierung erforderlich),
- Sonstige Informationen gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** hinsichtlich der verwendeten Übergangsregelungen, der Art der Änderung der Bilanzierungsgrundsätze und der notwendigen Anpassungen im Übergangszeitpunkt.



## Bewertung zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten

Bezüglich der Bewertung bestimmter finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im Übergangszeitpunkt ist eine Vielzahl von Problembereichen zu beachten. Regelungen hierzu beinhaltet die „Implementation Guidance“ zu IFRS 1 für die vier Kategorien finanzieller Vermögenswerte. Diese Grundsätze sind nachfolgend zusammengefasst:

1. Für die Kategorisierung finanzieller Vermögenswerte als **„bis zur Endfälligkeit zu haltende“** Finanzinvestitionen ist die Halteabsicht und -fähigkeit des Unternehmens im Zeitpunkt des Übergangs entscheidend. Für Verkäufe solcher Investitionen vor dem Zeitpunkt des Übergangs sind die in IAS 39.9 festgelegten Regelungen zum „Tainting“ nicht anzuwenden. Dies hätte ansonsten zur Folge, dass finanzielle Vermögenswerte erst nach Ablauf von mindestens zwei vollen Geschäftsjahren wieder als „bis zur Endfälligkeit zu halten“ eingestuft werden könnten. Solche Investitionen sind gemäß IAS 39 zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten.
2. Bei der Einstufung von finanziellen Vermögenswerten als **„Kredite und Forderungen“** ist auf die Umstände bei Entstehung oder Erwerb des Postens abzustellen, d.h. als die Ansatzkriterien von IAS 39 erfüllt waren. Diese Vermögenswerte werden gemäß IAS 39 zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet.
3. Derivate werden immer als **„erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“** eingestuft, es sei denn, sie sind als Sicherungsinstrument designed und effektiv. In beiden Fällen werden die Derivate zum beizulegenden Zeitwert im Übergangszeitpunkt bewertet. Ein nicht-derivativer finanzieller Vermögenswert oder eine solche finanzielle Verbindlichkeit darf nur dann als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ klassifiziert werden, wenn er/sie:
  - grundsätzlich zum kurzfristigen Ver- oder Rückkauf erworben oder eingegangen wurde,
  - im Übergangszeitpunkt Teil eines Portfolios identifizierter und gemeinsam gemanagter Finanzinstrumente war, für die tatsächlich eine kurzfristige Gewinnerzielungsabsicht festgestellt werden kann oder
  - die im Zeitpunkt des Übergangs „als freiwillig erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ eingestuft wurden.
4. Die Kategorie **„zur Veräußerung verfügbar“** ist die Standardkategorie für alle finanziellen Vermögenswerte, die nicht in eine der drei anderen Kategorien fallen. Derivate können nicht als „zur Veräußerung verfügbar“ eingestuft werden. Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte werden zum beizulegenden

Zeitwert bewertet, wobei jedoch die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, sofern es sich nicht um Wertminderungsaufwendungen handelt, direkt im Eigenkapital zu erfassen sind. Wertminderungen sind immer erfolgswirksam zu erfassen. Daneben werden Wechselkursgewinne und -verluste von monetären zur Veräußerung verfügbaren Vermögenswerten erfolgswirksam erfasst, für nicht monetäre Vermögenswerte jedoch im Eigenkapital. Ist das Instrument verzinslich, sind Zinsen mittels der Effektivzinsmethode zu ermitteln und stets erfolgswirksam zu erfassen.

Finanzielle Verbindlichkeiten sind generell zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten, es sei denn sie werden zu Handelszwecken gehalten oder freiwillig als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ designiert.

In der IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens sind die Buchwerte von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten auf Basis der zu dem Zeitpunkt herrschenden Verhältnisse zu ermitteln, zu dem diese erstmals die Ansatzkriterien des IAS 39 erfüllten. Dies gilt nicht für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die im Zuge eines früheren Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Diese werden nach der Ausnahmeregelung gemäß IFRS 1, Anhang B2 behandelt. Wenn der erworbene finanzielle Vermögenswert bzw. die übernommene finanzielle Verbindlichkeit aus einem früheren Unternehmenserwerb zu fortgeführten Anschaffungskosten gemäß IAS 39 angesetzt werden, stellt der Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen im Anschluss an den Unternehmenszusammenschluss den Ersatz für die Anschaffungskosten nach IFRS im Erwerbszeitpunkt dar. Zur Berechnung des IFRS-Buchwerts im Übergangszeitpunkt ist dieser Ersatz für die Anschaffungskosten seit dem Erwerbszeitpunkt nach IAS 39 mittels der Effektivzinsmethode zu amortisieren und der bisherige Buchwert entsprechend anzupassen.

Wertminderungen von Krediten, Forderungen und zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten werden zum Zeitpunkt des Übergangs nach den unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen durchgeführten Schätzungen ermittelt (nach Anpassungen zur Erfassung von Unterschieden in den Bilanzierungsmethoden), es sei denn, es deuten objektive Hinweise auf die Fehlerhaftigkeit der Schätzungen hin. Anpassungen dieser Schätzungen nach dem Zeitpunkt des Übergangs werden als Wertminderungsaufwand bzw. als Wertaufholung in der Periode erfasst, in der die Anpassung vorgenommen wurde.

### **Beispiel K – Änderungen am Wertberichtigungsverfahren bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zum Zeitpunkt des Übergangs**

Unternehmen K hat unter seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ein Bewertungsverfahren für die Wertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf Grundlage von statistischen Vergangenheitswerten angewendet (z.B. dass 7% aller Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nicht wiedereinbringlich sind). Der erste IFRS-Berichtszeitraum von Unternehmen K endet zum 31. Dezember 2005 (Zeitpunkt des Übergangs: 1. Januar 2004). Unternehmen K ist verpflichtet, das Wertberichtigungsverfahren gemäß IAS 39.58 (überarbeitet 2003) anzuwenden, wonach Wertberichtigungen nur auf der Grundlage objektiver Hinweise auf eine Wertminderung zu bilden sind.

Obwohl Unternehmen K nicht zur Darstellung angepasster Vergleichsinformationen für 2004 in seinem ersten IFRS-Abschluss für 2005 verpflichtet ist, muss es dennoch

- im Zeitpunkt des Übergangs sämtliche notwendigen Anpassungen auf Grund von Unterschieden in der Berechnung nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und den Anforderungen von IAS 39 ermitteln. Die hieraus resultierenden Anpassungen sind im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen; und
- sicherstellen, dass die Schätzungen unter IAS 39 im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS mit den Schätzungen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum gleichen Zeitpunkt für jede einzelne Forderung übereinstimmen. Nur wenn objektive Hinweise vorliegen, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren, ist Unternehmen K verpflichtet, seine vorherigen Schätzungen zu ändern und die Auswirkungen zum Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

### **Aufspaltung und getrennte Bewertung von bestimmten eingebetteten Derivaten**

Beinhaltet ein Vertrag ein eingebettetes Derivat, das nicht in engem Zusammenhang mit dem Trägervertrag steht, erfordert IAS 39 den getrennten Ansatz des Derivats und dessen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Die Buchwerte von Trägervertrag und eingebettetem Derivat beim erstmaligen Ansatz werden auf Basis der Umstände zu dem Zeitpunkt ermittelt, in dem das Instrument erstmals die Ansatzkriterien von IAS 39 erfüllt hat. Ist ein Unternehmen nicht in der Lage, den beizulegenden Zeitwert des eingebetteten Derivats zu ermitteln, wird er als Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert des strukturierten Produkts und dem beizulegenden Zeitwert des Trägervertrags ermittelt. Kann der Wert des eingebetteten Derivats nicht mittels dieses Modells ermittelt werden, wird das gesamte Instrument als zu Handelszwecken gehalten eingestuft. In diesem Fall wird der beizulegende Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs ermittelt und die daraus resultierende Anpassung mit den Gewinnrücklagen verrechnet.

## **Klassifizierung von ausgegebenen Finanzinstrumenten als Fremdkapital, Eigenkapital oder Derivate**

Nach IFRS 1 sind Unternehmen verpflichtet, sämtliche Finanzinstrumente nach IAS 32 und IAS 39 anzusetzen. Die Klassifizierung eines Finanzinstruments als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit erfolgt gemäß IAS 32 (überarbeitet 2003). Im Gegensatz zu den Rechnungslegungsgrundsätzen vieler Staaten und Rechtsräume hat die Klassifizierung als Eigenkapitalinstrument oder finanzielle Verbindlichkeit gemäß IAS 32 auf Basis der wirtschaftlichen Substanz und nicht anhand der rechtlichen Ausgestaltung zu erfolgen („Substance over form“). Dies kann dazu führen, dass ein Erstanwender Umklassifizierungen zwischen Eigenkapital und Schulden im Vergleich zu den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vornehmen muss, was wiederum Auswirkungen auf die Reinvermögenslage des Unternehmens hätte.

Um als Eigenkapitalinstrument anerkannt zu werden, darf das Instrument zum einen keine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder zum Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen enthalten. Falls das Instrument in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten beglichen wird oder werden kann, müssen darüber hinaus folgende Anforderungen erfüllt sein, um als Eigenkapitalinstrument eingestuft werden zu können:

- i) Es existiert keine vertragliche Verpflichtung des Emittenten zur Erfüllung in einer variablen Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente (ansonsten handelt es sich um eine finanzielle Verbindlichkeit) oder
- ii) die Begleichung durch den Emittenten erfolgt ausschließlich durch Austausch eines festen Betrags für eine feste Anzahl seiner eigenen Eigenkapitalinstrumente (d.h. durch physische Begleichung, als „Geld gegen Anteile“; ansonsten handelt es sich um eine finanzielle Verbindlichkeit).

## **Derivate auf eigene Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens**

Die Klassifizierung von ausgegebenen Derivaten auf eigene Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens ist oft schwierig. In der Praxis werden diese Instrumente regelmäßig genutzt, um Risiken im Zusammenhang mit aktienbasierten Vergütungen oder als Teil von Vereinbarungen bei Unternehmenszusammenschlüssen wirtschaftlich abzusichern. Daher müssen Erstanwender sich der Problematik der Klassifizierung unterschiedlicher Derivate und Instrumente auf ihre eigenen Eigenkapitalinstrumente bewusst sein.

Klassifizierung der Instrumente	Beispiele für Verträge auf eigene Eigenkapitalinstrumente mit ausschließlicher tatsächlicher Andienung („Geld für Anteile“)	Beispiele für Verträge auf eigene Eigenkapitalinstrumente mit Erfüllung auf Nettobasis („Geld für Anteile“, „Anteile für Anteile“ oder eine Option zum Nettoausgleich als Recht jeder Vertragspartei)
<b>Finanzielle Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forward auf den Kauf von Anteilen</li> <li>• Geschriebene Verkaufsoption auf Anteile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forward auf den Kauf von Anteilen oder geschriebene Verkaufsoption auf Anteile wenn eine der Erfüllungsmöglichkeiten die tatsächliche Andienung ist</li> </ul>
<b>Eigenkapitalinstrumente</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forward auf den Verkauf von Anteilen</li> <li>• Gekaufte Kaufoption auf Anteile</li> <li>• Geschriebene Kaufoption auf Anteile</li> <li>• Gekaufte Verkaufsoption auf Anteile</li> </ul>	
<b>Derivate</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forwards, gekaufte oder geschriebene Optionen oder Total Return Swaps auf eigene Eigenkapitalinstrumente mit Ausgleich auf Nettobasis in Barmitteln oder in Anteilen. Im Falle eines Forwards auf den Kauf von Aktien oder einer geschriebenen Verkaufsoption gibt es keine Möglichkeit der tatsächlichen Andienung</li> </ul>

Wie in der obigen Tabelle dargestellt, handelt es sich im Falle einer Verpflichtung des Unternehmens zum Rückkauf der eigenen Eigenkapitalinstrumente durch Zahlung von Barmitteln (z.B. durch Eingehen eines Forwards auf den Kauf eigener Anteile, der physisch erfüllt wird) um eine finanzielle Verbindlichkeit, die zum Rückzahlungsbetrag der Anteile bewertet wird (Bruttobetrag). Dies geschieht ungeachtet der Tatsache, dass die Gegenbuchung im Eigenkapital erfolgt. Ebenso ist zu verfahren, falls ein Erstanwender eine Verkaufsoption auf seine eigenen Eigenkapitalinstrumente geschrieben hat, die brutto in Anteilen zu erfüllen ist, da der Erstanwender zur Zahlung von Barmitteln an den Inhaber des Instruments verpflichtet ist, wenn der Inhaber seine Option ausübt und den Emittenten zum Rückkauf seiner eigenen Eigenkapitalinstrumente verpflichtet.

Wenn ein Erstanwender Kauf- oder Verkaufsoptionen auf seine eigenen Eigenkapitalinstrumente erworben hat, die in Anteilen erfüllt werden, hat er keine Verpflichtung seine eigenen Eigenkapitalinstrumente zurückzukaufen oder zu verkaufen. Daher sind diese Arten von Instrumenten als Eigenkapital zu klassifizieren. Das Gleiche gilt für den Fall, dass das Unternehmen einen in Anteilen zu begleichenden Forward auf den Verkauf der Anteile oder eine in Anteilen zu begleichende geschriebene Kaufoption auf seine eigenen Eigenkapitalanteile eingeht.

Falls schließlich ein Erstanwender Forwards, gekaufte oder geschriebene Optionen auf seine eigenen Eigenkapitalinstrumente eingeht, die bar auf Nettobasis erfüllt werden (z.B. Geld gegen Geld), netto in Anteilen erfüllt werden (z.B. Anteile gegen Anteile) oder eine Erfüllung in ähnlicher Weise wie bei einer Option erlauben, erfüllen diese Instrumente im Regelfall die Definition eines Derivats und werden daher als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ klassifiziert und bewertet. Diese Kategorie erfasst auch Fälle, bei

denen ein Erstanwender einen Total Return Swap auf seine eigenen Eigenkapitalinstrumente eingegangen ist. Die einzige Ausnahme besteht wenn das Instrument ein Forward auf den Kauf von Anteilen oder eine geschriebene Verkaufsoption auf Anteile ist, bei denen eine Erfüllungsmöglichkeit die tatsächliche Andienung ist. In diesem Fall wird eine finanzielle Verbindlichkeit zum Barwert des Rückzahlungsbetrags der Anteile erfasst.

Falls Sie spezielle Probleme und Fragen bezüglich Derivaten auf eigene Eigenkapitalinstrumente mit Optionen zur Erfüllung in Barmitteln haben, stehen Ihnen die Mitarbeiter von Deloitte gerne zur Verfügung.

### Zusammengesetzte Finanzinstrumente

IAS 32 verlangt die Trennung von zusammengesetzten Finanzinstrumenten in Eigen- und Fremdkapitalkomponenten zum Zeitpunkt ihrer Begebung. Dabei ist der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung ausschlaggebend und nicht die rechtliche Gestaltung („Substance over form“). Zum Beispiel erfordert IAS 32 die Trennung von Wandelanleihen (d.h. Anleihen, die vom Halter in eine feste Anzahl von Stammaktien gewandelt werden können) und von pflichtmäßig tilgenden, nichtkumulativen Vorzugsaktien mit im Ermessen des Emittenten stehenden Dividendenzahlungen in eine Eigenkapital- und eine Fremdkapitalkomponente. IAS 32 enthält eine Vielzahl von Hinweisen, die bei der Entscheidung, ob es sich um ein zusammengesetztes Instrument handelt und damit zu trennen ist, heranzuziehen sind. Die Hinweise konzentrieren sich auf die Fragestellung, inwieweit der Emittent eine Verpflichtung zur Erfüllung in Barmitteln hat.

Grundsätzlich verlangt IFRS 1 vom Erstanwender die retrospektive Anwendung von IAS 32 und damit eine Aufteilung aller zusammengesetzten Instrumente in ihre Eigen- und Fremdkapitalkomponenten. Die Einteilung der Komponenten basiert auf dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung im Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung der Ansatzkriterien nach IAS 32. Später eingetretene Ereignisse nach diesem Zeitpunkt bleiben unberücksichtigt (es sei denn, es handelt sich um Änderungen der Vertragskonditionen). Die Buchwerte der Komponenten sind auf der Grundlage der herrschenden Verhältnisse im Ausgabezeitpunkt des Instruments und in Einklang mit der gültigen Fassung von IAS 32 zum ersten IFRS-Abschlussstichtag zu ermitteln.

Steht die Schuldkomponente nicht mehr aus, führt die retrospektive Anwendung von IAS 32 zum Ausweis von zwei Eigenkapitalbestandteilen, nämlich den kumulierten Zinsen einerseits, die in den Gewinnrücklagen auszuweisen wären, sowie der ursprünglichen Eigenkapitalkomponente andererseits. Da die retrospektive Anwendung in diesem Falle nicht zu einer Veränderung des Eigenkapitals führen würde, sondern nur zu einer Verschiebung innerhalb der Eigenkapitalkomponenten, sieht IFRS 1 für diesen Fall eine weitere Ausnahmeregelung vor. Steht die Schuldkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht länger aus, kann die Aufteilung des

zusammengesetzten Finanzinstruments in die oben genannten separaten Eigenkapitalkomponenten unterbleiben.

### Designation von bereits angesetzten Finanzinstrumenten

IAS 39 ermöglicht Unternehmen, finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert oder zur Veräußerung verfügbar zu designieren. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Broschüre wird in einem Entwurf zu Änderungen an IAS 39 **Die Fair-Value-Option** vorgeschlagen, die Möglichkeiten der Designation von Finanzinstrumenten als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ einzuschränken. Sowohl im derzeit gültigen IAS 39 als auch bei Umsetzung der vorgeschlagenen Änderungen hat die Designation bei erstmaligem Ansatz zu erfolgen.

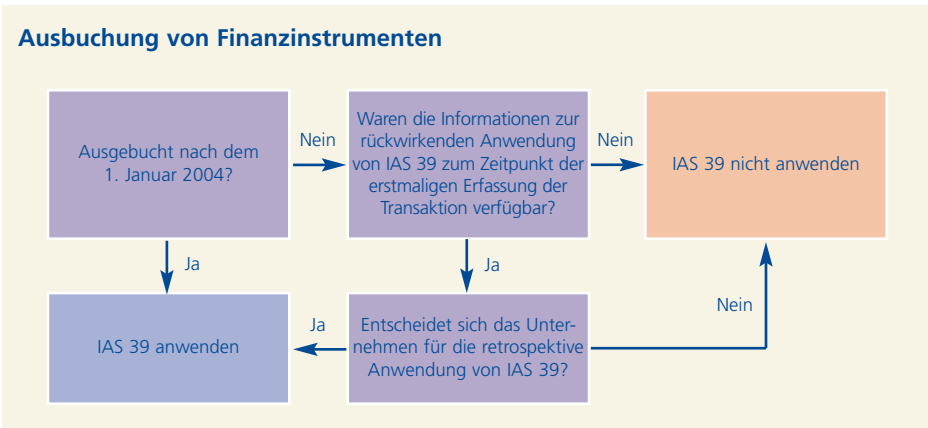
Trotz dieser Bestimmungen räumt IFRS 1 dem Erstanwender die Möglichkeit ein, vor dem Zeitpunkt des Übergangs angesetzte finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert oder als zur Veräußerung verfügbar zu kategorisieren, da der Erstanwender beim erstmaligen Ansatz aufgrund der Anwendung der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze nicht die Möglichkeit hatte, die Vorteile dieses Wahlrechts zu nutzen, das Unternehmen, die zu diesem Zeitpunkt bereits nach IFRS berichteten, offen stand. Macht ein Unternehmen von dieser Ausnahmeregelung Gebrauch, hat es den beizulegenden Zeitwert aller den entsprechenden Kategorien zugeordneten finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten, deren Klassifizierung sowie den Buchwert in den unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschlüssen anzugeben.

Wenn ein Erstanwender sich dafür entscheidet, die Vergleichsinformationen bei Erstellung seines ersten IFRS-Abschlusses für das Kalenderjahr 2005 nicht anzupassen, muss er diese Kategorisierungen zum 1. Januar 2005 vornehmen (dieses Datum stellt den Übergangszeitpunkt auf IAS 32 und IAS 39 dar).

### Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz gemäß der im Berichtszeitpunkt geltenden Fassung von IAS 39 anzusetzen und zu bewerten, z.B. zum 31. Dezember 2005. Ausgenommen von diesem allgemeinen Grundsatz sind nicht-derivative finanzielle Vermögenswerte und nicht-derivative finanzielle Verbindlichkeiten, deren Ausbuchung vor dem 1. Januar 2004 nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen stattgefunden hat. Diese brauchen in der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht wieder angesetzt werden (es sei denn, sie erfüllen die Ansatzkriterien aufgrund eines späteren Ereignisses oder Transaktion). Diese Regelung steht in Einklang mit den Übergangsvorschriften von IAS 39 (überarbeitet 2003).

Abweichend hiervon kann ein Erstanwender die Ausbuchungskriterien nach IAS 39 retrospektiv ab jedem beliebigen Zeitpunkt in der Vergangenheit anwenden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die dafür erforderlichen Informationen zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung dieser Transaktionen erhoben wurden.



### Beispiel L – Ausbuchung von Finanzinstrumenten bei der erstmaligen Anwendung der IFRS

Unternehmen L überträgt im Rahmen einer ABS-Transaktion seine Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor dem 1. Januar 2004. Diese Forderungen wurden in Übereinstimmung mit den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht. Unternehmen L wendet für seine zum 31. März 2006 endende Berichtsperiode erstmals die IFRS an. Das Unternehmen entscheidet sich dafür, seine Vergleichsinformationen in Übereinstimmung mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 darzustellen. Aus diesem Grund ist als Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS der 1. April 2004 anzusehen. Unternehmen L ist nicht verpflichtet, diese ABS-Transaktion zu korrigieren, da sie vor dem 1. Januar 2004 stattfand (gemäß IAS 39).

Nach dem 1. Januar 2004 schließt Unternehmen L weitere gleichartige Transfers im Rahmen desselben ABS-Arrangements ab, um z.B. einen festgelegten Bestand an Kreditkartenforderungen zu halten. Diese Transfers unterliegen den strengen Ausbuchungsbestimmungen des IAS 39.

Andererseits sind sämtliche Derivative und sonstige im Rahmen der ABS-Transaktion zurückbehaltenen Rechte zum Zeitpunkt des Übergangs anzusetzen, auch wenn sie vor dem 1. Januar 2004 eingegangen wurden.



Für den Fall, dass die Abwicklung der Transaktion unter Einschaltung einer Zweckgesellschaft („Special Purpose Entity“ – SPE) erfolgte, ist diese zu konsolidieren, wenn zwischen Unternehmen L und der SPE ein Beherrschungsverhältnis im Sinne von IAS 27

**Konzern- und separate Abschlüsse nach IFRS** i.V.m. SIC 12 **Konsolidierung – Zweckgesellschaften** besteht.

### Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“)

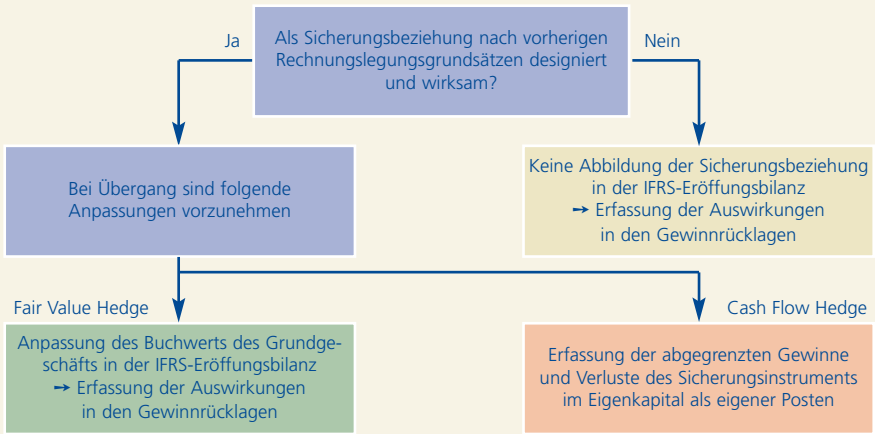
Im Gegensatz zum allgemeinen Grundsatz der retrospektiven Anwendung in IFRS 1 darf ein Erstanwender Transaktionen nicht nachträglich als Sicherungsbeziehung designieren. Durch diese Ausnahme soll verhindert werden, dass Unternehmen durch eine rückwirkende Designation auf der Basis nachträglicher Erkenntnisse Ergebnispolitik betreiben können. Hedge Accounting ist somit ausschließlich prospektiv anzuwenden.

Die Ausnahmeregelung sieht vor, dass ein Erstanwender in der IFRS-Eröffnungsbilanz sämtliche Derivate zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und alle abgegrenzten Gewinne und Verluste aus diesen Derivaten gegen die Gewinnrücklagen auszubuchen hat, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswerte und Schulden erfasst waren. Die Designation und Dokumentation der Sicherungsbeziehung muss vor oder zum Zeitpunkt des Übergangs (z.B. dem 1. Januar 2004) abgeschlossen sein, um die Anwendung von Hedge Accounting zu ermöglichen. Ein Erstanwender hat jedoch auch das Wahlrecht, seine Vergleichsinformationen nicht auf IAS 32 und IAS 39 anzupassen. In diesem Fall ist der Zeitpunkt des Übergangs an IAS 32 und IAS 39 der Beginn der ersten Berichtsperiode nach IFRS und nicht der der Vergleichsperiode (z.B. 1. Januar 2005).

Die Bilanzierung von unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen designierten Sicherungsbeziehungen hängt bei erstmaliger Anwendung der IFRS von der Einordnung der Sicherungsbeziehung als Fair Value Hedge oder Cash Flow Hedge ab.

## Hedge Accounting

Bewertung aller Derivate zum beizulegenden Zeitwert und Ausbuchung aller abgegrenzten Gewinne und Verluste, die aus nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzten Derivaten resultieren  
 → Erfassung der Auswirkungen in den Gewinnrücklagen



### Designierter Fair Value Hedge nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen

In den Fällen, in denen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Sicherungsbeziehung als Fair Value Hedge designiert wurde und die aus dieser Beziehung resultierenden Gewinne und Verluste entweder nicht erfolgswirksam erfasst oder in der Bilanz abgegrenzt wurden, ist nach IFRS 1 eine Anpassung des Grundgeschäfts vorzunehmen.

Gemäß IFRS 1 sind Derivate, die als Sicherungsinstrumente genutzt wurden, anzusetzen und zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu bewerten. Wenn das Grundgeschäft nicht bereits zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurde und Gewinne und Verluste nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht erfasst oder abgegrenzt wurden, ist die Anpassung des Grundgeschäfts mit dem niedrigeren Betrag aus

- dem Anteil der kumulierten Veränderungen im beizulegenden Zeitwert des **Grundgeschäfts**, der auf das designierte gesicherte Risiko entfällt und unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht erfolgswirksam erfasst wurde und
- dem Anteil der kumulierten Veränderungen im beizulegenden Zeitwert des **Sicherungsinstruments**, der auf das designierte gesicherte Risiko entfällt und nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen weder erfolgswirksam erfasst noch in der Bilanz als Vermögenswert oder Schuld abgegrenzt wurde, anzusetzen.

### Beispiel M – Anwendung der Hilfestellung bei Fair Value Hedges im Übergangszeitpunkt

Unternehmen M hat eine Fremdwährungsforderung erworben. Die Berichtswährung von Unternehmen M ist Euro und die Forderung lautet auf britische Pfund. Unter früheren Rechnungslegungsgrundsätzen werden Fremdwährungsschulden im Zeitpunkt der Transaktion zum Kassakurs umgerechnet. Danach findet keine Umrechnung mehr statt. Die Fremdwährungsforderung wird zu 1000 € eingebucht. Im gleichen Zeitpunkt schließt das Unternehmen ein Derivat zur Absicherung des Währungsrisikos aus der Forderung ab. Derivate werden nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht in der Bilanz erfasst. Im Zeitpunkt des Übergangs beträgt der beizulegende Zeitwert des Derivats 100 € und die Forderung beträgt nach Umrechnung mit dem Kassakurs 920 €.

IFRS 1 sieht in diesem Fall vor, dass Unternehmen M das Derivat als Vermögenswert zu 100 € erfasst und den Buchwert des Grundgeschäfts um 80 € vermindert (der niedrigere Betrag aus der Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Derivats hinsichtlich des gesicherten Risikos (100 €) und der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Grundgeschäfts hinsichtlich des gesicherten Risikos (80 €)). Die hieraus resultierende Anpassung wird im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen erfasst.

### Designierter Cash Flow Hedge nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen

Gewinne und Verluste aus für eine geplante Transaktion abgeschlossenen Cash Flow Hedges sind unter Umständen unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen in der Bilanz abgegrenzt oder nicht erfasst worden. Falls im Zeitpunkt des Übergangs die vorhergesehene Transaktion immer noch sehr wahrscheinlich ist oder nicht sehr wahrscheinlich ist, ihr Eintreten jedoch immer noch erwartet wird, dann wird der gesamte abgegrenzte Gewinn oder Verlust im Eigenkapital erfasst. Ein so klassifizierter Gewinn oder Verlust verbleibt im Eigenkapital, bis

- die geplante Transaktion zum Ansatz eines nicht-finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht-finanziellen Schuld führt,
- die geplante Transaktion erfolgswirksam wird; oder
- sich die Umstände verändern und der Eintritt der Transaktion nicht länger erwartet wird.

Wenn die geplante Transaktion nicht sehr wahrscheinlich ist, aber von ihr immer noch erwartet wird, dass sie eintritt, könnte das Unternehmen ein Hedge Accounting nicht prospektiv einsetzen (d.h. in Folgeperioden auftretende Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument können nicht im Eigenkapital abgegrenzt werden).

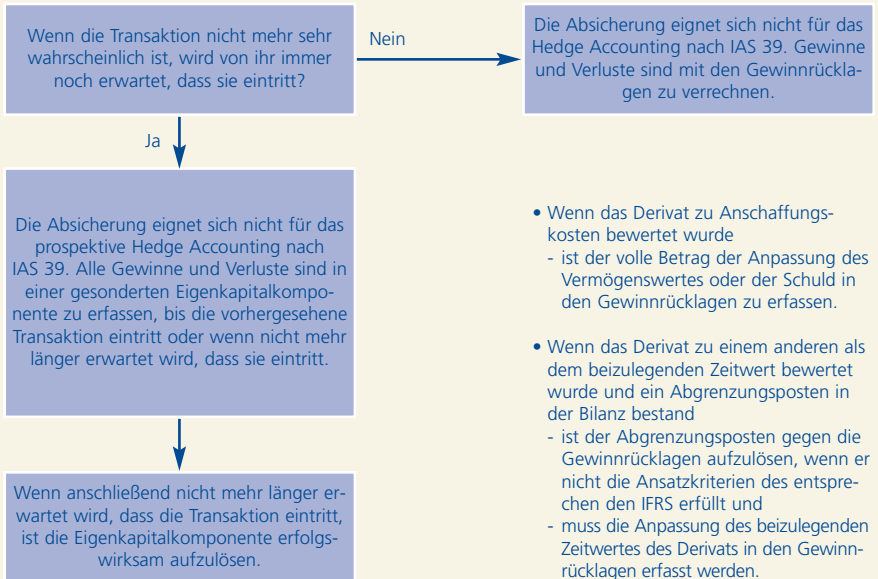
Des Weiteren sind die Bestimmungen des IAS 39.91 und IAS 39.101 (überarbeitet 2003) anzuwenden, die die Beendigung des Hedge Accounting regeln, falls eine unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen designierte Absicherung den Kriterien für Sicherungsbeziehungen nach IAS 39 nicht genügt.

### Beispiel N – Beendigung des Hedge Accounting

Unternehmen N plant eine Transaktion, die im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht das Kriterium „sehr wahrscheinlich“ in IAS 39 Tz. 88(c) erfüllt.

Die bilanzielle Behandlung des Saldos der kumulierten Gewinne und Verluste aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert hängt davon ab, ob der Eintritt der Transaktion immer noch erwartet wird und kann wie folgt dargestellt werden:

#### Beendigung des Hedge Accounting



## F. Leistungen an Arbeitnehmer

Relevanter IFRS: IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer**

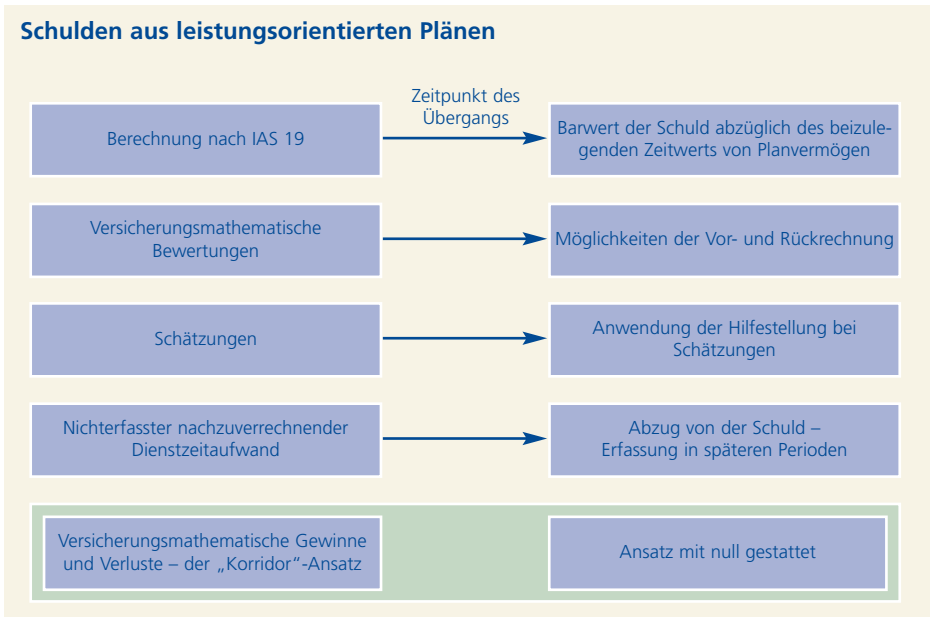
IAS 19 regelt die Bilanzierung und die Angabepflichten von Arbeitgebern für die folgenden vier Kategorien von Leistungen an Arbeitnehmer:

- Kurzfristige Leistungen an Arbeitnehmer
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Pensionspläne)
- Sonstige langfristige Leistungen an Arbeitnehmer
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Aktienbasierte Vergütungen für erhaltene Güter und erbrachte Dienstleistungen von Arbeitnehmern und sonstigen Personen werden in IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütungen** geregelt.

Pläne für Leistungen nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden entweder als beitrags- oder als leistungsorientierte Pläne eingestuft. Im Rahmen eines beitragsorientierten Plans zahlt ein Unternehmen feste Beiträge an ein rechtlich selbstständiges Unternehmen (einen Fonds) und hat darüber hinaus keine rechtliche oder faktische Verpflichtung, weitere Beiträge an den Fonds zu zahlen für den Fall, dass dieser nicht genug Vermögenswerte besitzt, um alle Leistungen an die Arbeitnehmer in Zusammenhang mit der in dieser und in früheren Perioden geleisteten Arbeit zu zahlen. Alle anderen Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind leistungsorientierte Pläne.

Im Zeitpunkt des Übergangs werden alle Leistungen an Arbeitnehmer nach dem allgemeinen Grundsatz von IFRS 1 behandelt, d.h. sämtliche Änderungen der angewendeten Bilanzierungsmethoden sind retrospektiv vorzunehmen und die daraus resultierenden Anpassungen in den Gewinnrücklagen der IFRS-Eröffnungsbilanz zu erfassen. Abgesehen von der Bilanzierung von leistungsorientierten Plänen dürfte die retrospektive Anwendung von IAS 19 kein größeres Problem darstellen. Aus diesem Grund wurden in IFRS 1 für andere Leistungen an Arbeitnehmer keine Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung gewährt.



### Berechnung nach IAS 19

Nach IAS 19 ist der Buchwert einer Schuld aus einem leistungsorientierten Plan als Nettobetrag zu ermitteln aus

1. dem Barwert der Verpflichtungen zur Zahlung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in zukünftigen Perioden,
2. zuzüglich versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste, deren Erfassung verlagert wird – sowohl innerhalb als auch außerhalb des „Korridors“,
3. abzüglich des nicht erfassten, nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands und
4. abzüglich des beizulegenden Zeitwertes sämtlichen dazugehörigen Planvermögens.

Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung ist mittels des in IAS 19 definierten **Verfahrens der laufenden Einmalprämien („Projected Unit Credit Method“)** zu ermitteln.

### Versicherungsmathematische Bewertungen

Die Bewertung der Pensionsrückstellungen berührt den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens zu drei verschiedenen Zeitpunkten: zum Berichtszeitpunkt, zum Ende des

Vergleichsgeschäftsjahres und zum Zeitpunkt des Übergangs. Erstanwendern wird die Hinzuziehung eines Versicherungsmathematikers bei der Berechnung empfohlen, dies ist jedoch nicht zwingend vorgeschrieben. Ein Unternehmen hat das Wahlrecht, diese Bewertungen auf Basis einer vollständigen versicherungsmathematischen Bewertung zu einem dieser Zeitpunkte durchzuführen und diese Bewertung auf die anderen Zeitpunkte rück- oder vorzurechnen, vorausgesetzt solche Rück- und Vorrechnungen berücksichtigen wesentliche Transaktionen und Ereignisse (einschließlich Veränderungen von Marktpreisen und Zinssätzen) zwischen diesen Zeitpunkten.

### Schätzungen

Nach der Durchführung sämtlicher Anpassungen zur Abbildung von Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften mit Bezug auf leistungsorientierte Pläne hat der Erstanwender sicherzustellen, dass die zum Zeitpunkt des Übergangs angewendeten versicherungsmathematischen Schätzungen in Einklang mit den unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften getroffenen Annahmen stehen, es sei denn, dass objektive Anzeichen auf die Fehlerhaftigkeit dieser Annahmen hindeuten. Wurden bestimmte versicherungsmathematische Annahmen unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht getroffen, verlangt IFRS 1, dass diese Annahmen den Bedingungen zum Zeitpunkt des Übergangs zu entsprechen haben, z.B. mit Bezug auf angewendete Diskontierungszinssätze und die beizulegenden Zeitwerte des Planvermögens. Änderungen der versicherungsmathematischen Annahmen nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS haben keinen Einfluss auf die Bewertung der Pensionsverpflichtung zum Zeitpunkt des Übergangs.

### Nichterfasster nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand

Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand stellt Veränderungen der leistungsorientierten Verpflichtung für Leistungen der Arbeitnehmer in früheren Perioden als Folge von in der aktuellen Periode vorgenommenen Plananpassungen dar. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand ist sofort erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Aufwand ehemalige Arbeitnehmer oder Arbeitnehmer betrifft, deren Ansprüche bereits unverfallbar sind. Ansonsten ist er linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der veränderten Ansprüche zu verteilen.

IFRS 1 gewährt für die Anforderung, noch nicht unverfallbaren nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand im Zeitpunkt des Übergangs zu ermitteln und zu amortisieren, **keine Ausnahmeregelung**. Dies wird jedoch für weniger problematisch erachtet als die retrospektive Anwendung des „Korridor“-Ansatzes für versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, da es nicht die nochmalige Generierung der Daten seit Beginn des Plans erfordert.

### Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste – der „Korridor“-Ansatz

Rückstellungen für leistungsorientierte Pläne werden sowohl auf Grundlage einer Vielzahl von **versicherungsmathematischen Annahmen** hinsichtlich demographischer (z.B. Mitarbeiterfluktuation und Sterblichkeit) und finanzieller Variablen (wie Inflation, zukünftige Gehaltssteigerungen und Diskontierungsfaktoren) als auch auf Grundlage des erwarteten langfristigen Ertrags des Planvermögens berechnet.

Im Zeitablauf treten bei diesen Berechnungen versicherungsmathematische Gewinne und Verluste auf. Diese umfassen folgende Effekte:

1. Unterschiede zwischen den früheren versicherungsmathematischen Annahmen und tatsächlich eingetretenen Sachverhalten
2. Änderungen in den versicherungsmathematischen Annahmen
3. Unterschiede zwischen dem erwarteten und dem tatsächlichen Ertrag des Planvermögens

Über einen längeren Zeitraum können sich versicherungsmathematische Gewinne und Verluste ausgleichen. Daher ist ein Unternehmen nicht verpflichtet, sämtliche Gewinne und Verluste sofort zu erfassen. IAS 19 gibt dazu Folgendes vor: Wenn die kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zum Ende der vorherigen Berichtsperiode 10% des höheren Betrags aus der leistungsorientierten Verpflichtung und dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens (**der „Korridor“**) überschreiten, dann ist der übersteigende Betrag über die erwartete durchschnittliche Arbeitszeit der von dem Pensionsplan betroffenen Arbeitnehmer in zukünftigen Perioden zu erfassen. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste innerhalb des „Korridors“ können unberücksichtigt bleiben – es besteht allerdings das Wahlrecht, solche Gewinne oder Verluste dennoch zu erfassen.

Eine retrospektive Anwendung des „Korridor“-Ansatzes würde gemäß IAS 19 die Ermittlung der kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und die Aufteilung in erfasste und nicht erfasste Gewinne und Verluste zu jedem Stichtag erfordern. Dies wäre in den meisten Fällen nicht durchführbar, außer es wäre bereits nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nach ähnlichen Prämissen vorgegangen worden. Daher beinhaltet IFRS 1 ein Ausnahmewahlrecht zur retrospektiven Anwendung des „Korridor“-Ansatzes.

Dieses Wahlrecht ermöglicht es einem Unternehmen, sämtliche kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zum Zeitpunkt des Übergangs zu erfassen. Wenn ein Unternehmen sich für diesen Ansatz entscheidet, hat es diese Vorgehensweise



für alle leistungsorientierten Pläne anzuwenden. Nach dem Übergang ist es den Unternehmen jedoch freigestellt, von der Anwendung des „Korridor“-Ansatzes für nach dem Übergangszeitpunkt entstehende versicherungsmathematische Gewinne und Verluste Gebrauch zu machen.

Diese Ausnahme kann zu einer erheblichen Belastung des Eigenkapitals im Zeitpunkt des Übergangs führen, im Gegenzug erspart sich der Erstanwender die erfolgswirksame Amortisierung der kumulierten Verluste. Nur versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die nach dem Zeitpunkt des Übergangs entstehen, sind dann erfolgswirksam zu erfassen.

### **Beispiel O – Mit IAS 19 vergleichbare Berechnung der Pensionsverpflichtung unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen**

In Land O trat ein nationaler Standard für Leistungen an Arbeitnehmer für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2004 beginnen, in Kraft. Dabei wurde die Möglichkeit einer früheren Anwendung eingeräumt. Der nationale Standard ist mit IAS 19 vergleichbar. Unternehmen A, das in Land O ansässig ist, hat sich für eine vorzeitige Anwendung des Standards auf seine Abschlüsse nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum 1. Januar 2003 entschieden und nutzt den „Korridor“-Ansatz für Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen gemäß dem Standard ab diesem Zeitpunkt.

Nach dem nationalen Standard hat Unternehmen A den Nettowert der Schuld aus leistungsorientierten Plänen zum 1. Januar 2003 ohne jegliche Abgrenzungen, Korridore usw. erfasst. Jedoch ergeben sich neue Korridoreffekte in 2003 und 2004.

Unternehmen A wird Erstanwender ab 2005 sein. Nach IFRS 1.20 hat ein Erstanwender nur zwei Alternativen hinsichtlich der Schuld aus leistungsorientierten Plänen:

- i) entweder es setzt den Korridor im Zeitpunkt des Übergangs auf null zurück oder
- ii) es wendet IAS 19 retrospektiv an und berechnet daher den Korridor für jedes Jahr seit Beginn des Plans.

Daher muss der 1. Januar 2003 der Zeitpunkt des Übergangs für Unternehmen A sein, wenn es den Buchwert der Schuld aus leistungsorientierten Plänen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen beibehalten will. Dann müsste der Abschluss für das Geschäftsjahr 2005 von Unternehmen A folgerichtig für zwei volle Jahre IFRS-Vergleichsinformationen enthalten. Ist der 1. Januar 2004 der Zeitpunkt des Übergangs, muss Unternehmen A die Nettoschuld erneut für diesen Zeitpunkt berechnen und damit den Korridor-Effekt aus 2003 gegen die Gewinnrücklagen verrechnen.

## G. Aktienbasierte Vergütungen

Relevanter IFRS: IFRS 2 **Aktienbasierte Vergütungen**

Die Bilanzierung von Transaktionen mit aktienbasierten Vergütungen sowie die in diesem Zusammenhang notwendigen Angabepflichten sind in IFRS 2 geregelt. Der Standard regelt Geschäftsvorfälle, in denen ein Unternehmen als Gegenleistung für die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen seinen Mitarbeitern oder anderen Parteien Aktien oder Aktienoptionen gewährt. IFRS 2 schreibt eine aufwandswirksame Erfassung solcher aktienbasierten Vergütungen vor. Der aufwandswirksam zu erfassende Betrag muss dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen entsprechen, es sei denn dieser Wert kann bei in Eigenkapital zu begleichenden Transaktionen nicht zuverlässig ermittelt werden. In diesen Fällen, die annahmegemäß auch die Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter beinhalten, ist der beizulegende Zeitwert des gewährten Eigenkapitalinstruments rechnerisch zu ermitteln. Dieser Betrag ist im Gewährungszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen oder über den im Plan angegebenen Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit zu verteilen, falls ein solcher Zeitraum festgelegt ist.

Der Standard kennt drei Arten aktienbasierter Vergütungen: in Eigenkapital zu erfüllende, in Barmitteln zu erfüllende und mit Barmittelalternative. In Eigenkapital zu erfüllende Transaktionen werden nur im Gewährungszeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert bewertet. In Barmitteln zu erfüllende Transaktionen werden zu jedem Stichtag bis zur Ausübung zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Transaktionen mit Barmittelalternative werden teilweise wie in Eigenkapital zu erfüllende und teilweise wie in Barmitteln zu erfüllende Transaktionen bewertet – die Zuordnung hängt davon ab, ob das Unternehmen oder die Gegenpartei das Wahlrecht zur Erfüllung hat.

## In Eigenkapital zu erfüllende Transaktionen

IFRS 1 beinhaltet zwei Ausnahmeregelungen für in Eigenkapital zu erfüllende Transaktionen, die nachfolgend graphisch dargestellt sind.

1. Ähnlich den bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen sind Erstanwender nicht zwingend zur Anwendung von IFRS 2 auf in Eigenkapital zu erfüllende aktienbasierte Vergütungen verpflichtet, wenn diese am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Es besteht jedoch ein Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung von IFRS 2, wenn der beizulegende Zeitwert bereits früher veröffentlicht worden ist.
2. Darüber hinaus ist ein Erstanwender nicht verpflichtet, IFRS 2 auf aktienbasierte Vergütungen anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und bis zum späteren der folgenden Zeitpunkte unverfallbar geworden sind:
  - a) im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; oder
  - b) zum 1. Januar 2005.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, IFRS 2 früher anzuwenden, wenn der beizulegende Zeitwert bereits früher angegeben worden ist.

In allen anderen Fällen ist ein Erstanwender zur retrospektiven Anwendung von IFRS 2 verpflichtet, einschließlich der Anpassung der Vergleichsinformationen im ersten IFRS-Abschluss.

### Erstmalige Anwendung von IFRS 2

#### In Eigenkapital zu erfüllende Transaktionen

Vor dem 7. November 2002 gewährt

IFRS 2 kann angewendet werden, wenn der beizulegende Zeitwert bereits angegeben wird; keine Pflicht

Nach dem 7. November 2002 gewährt und vor dem 1. Januar 2005 unverfallbar geworden

IFRS 2 kann angewendet werden, wenn der beizulegende Zeitwert bereits angegeben wird; keine Pflicht

Vor dem 7. November 2002 gewährt und unverfallbar nach dem 1. Januar 2005

IFRS 2 muss retrospektiv, einschließlich der Anpassung der Vergleichsinformationen, angewendet werden

jedoch

**Angabepflichten für alle Transaktionen, die während der Periode bestanden, unabhängig von Gewährungs- und Unverfallbarkeitszeitpunkten (IFRS 2.44 & 45)**

### **Beispiel P – Übergang auf IFRS 2 durch einen Erstanwender in 2005**

Unternehmen P ist Erstanwender, Abschlussstichtag sei der 31. Dezember 2005, Zeitpunkt des Übergangs sei der 1. Januar 2004. Unternehmen P hat IFRS 2 für alle Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung vollständig anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und zum 1. Januar 2005 noch nicht unverfallbar geworden sind. Für Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden, aber bis spätestens zum 1. Januar 2005 unverfallbar geworden sind, kann Unternehmen P IFRS 2 nur anwenden, wenn es den beizulegenden Zeitwert für diese aktienbasierten Vergütungen, der im Gewährungszeitpunkt ermittelt wurde, gemäß IFRS 2 angegeben hat.

Eine angemessene retrospektive Bewertung solcher Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung durch einen Erstanwender (dies gilt auch für bestehende IFRS-Anwender) wird generell ein erhebliches Maß an Schätzungen und Ermessen erfordern. IFRS 1 enthält einige nützliche Hinweise zur Durchführung solcher Schätzungen und Einschränkungen zur Verwendung nachträglicher Erkenntnisse bei der Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte von in Eigenkapital zu begleichenden Transaktionen zum beizulegenden Zeitwert.

### **Beispiel Q – Bewertung von in Eigenkapital zu erfüllenden aktienbasierten Vergütungen**

Unternehmen Q ist Erstanwender. Zeitpunkt des Übergangs sei der 1. Januar 2004, der Berichtszeitpunkt der 31. Dezember 2005. Unternehmen Q hat am 30. Juni 2003 Aktienoptionen ausgegeben, die zum 30. Juni 2006 unverfallbar werden. Die Transaktion wird als in Eigenkapital zu erfüllend eingestuft. Gemäß IFRS 1 ist Unternehmen Q verpflichtet, IFRS 2 auf die zum 30. Juni 2003 gewährten Aktienoptionen anzuwenden. Nach den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften hat Unternehmen Q den gemäß IFRS 2 zu ermittelnden beizulegenden Zeitwert am 30. Juni 2003 nicht geschätzt (oder offen gelegt). Da diese Schätzungen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht erforderlich waren, hat die Bewertung auf Basis der im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Umweltbedingungen zu erfolgen (IFRS 1.33). Die Schätzung der erwarteten Volatilität, erwarteter Dividenden und der erwarteten Laufzeit der im Rahmen dieser in Eigenkapital zu erfüllenden Transaktion gewährten Optionen durch Unternehmen Q hat somit auf der Basis der zum 1. Januar 2004 verfügbaren Informationen zu erfolgen. Einige Daten des Bewertungsmodells basieren jedoch auf rein vertraglichen oder historischen Informationen. In dem Fall sind diese historischen Informationen bei der Berechnung zu Grunde zu legen. Daher müssen der Aktienkurs, der Ausübungspreis und der risikofreie Zinssatz anhand der im Gewährungszeitpunkt verfügbaren Informationen ermittelt werden – in diesem Fall zum 30. Juni 2003.

Unabhängig vom Gewährungs- und Unverfallbarkeitszeitpunkt der vom Erstanwender ausgegebenen in Eigenkapital zu erfüllenden aktienbasierten Vergütungen sind generell Angaben zu machen, die es den Adressaten ermöglichen, Art und Ausmaß der in der Periode vorhandenen Vereinbarungen über aktienbasierte Vergütungen nachzuvollziehen. Für einen Erstanwender beinhaltet dies ebenfalls eine begrenzte, aber noch immer wesentliche Anzahl von Angaben für alle in der Periode vorhandenen in Eigenkapital zu erfüllenden Transaktionen im ersten IFRS-Abschluss (z.B. 2005 für Erstanwender mit Berichtszeitpunkt zum 31. Dezember 2005). Ein Erstanwender hat folgende beschreibenden Angaben zu machen:

- Sämtliche Arten von Vereinbarungen über aktienbasierte Vergütungen einschließlich der Erfüllungsart (entweder in Barmitteln oder in Eigenkapital) sowie deren Unverfallbarkeitsbedingungen;
- die Anzahl und den gewichteten durchschnittlichen Ausübungspreis für ausstehende Aktienoptionen anhand einer Überleitungsrechnung für die Veränderungen während der Periode;
- den gewichteten durchschnittlichen Ausübungspreis von während der Periode ausgeübten Aktienoptionen im Zeitpunkt der Ausübung;
- die Bandbreite der Ausübungspreise und die gewichtete durchschnittliche Vertragslaufzeit für zum Ende der Periode ausstehende Aktienoptionen.

Des Weiteren hat ein Erstanwender gemäß IFRS 2 für in Eigenkapital zu erfüllende Transaktionen umfangreiche, detaillierte Angaben zu machen, die es den Adressaten des Abschlusses ermöglichen, die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes und die Auswirkungen der erfassten aktienbasierten Vergütungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Erstanwenders nachzuvollziehen.

### In Barmitteln zu erfüllende Transaktionen

Unter IFRS 1 besteht auch für Schulden aus Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung eine Ausnahmeregelung vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung, ähnlich der für bereits nach IFRS bilanzierende Unternehmen. Ein Erstanwender hat demnach IFRS 2 für alle Schulden aus Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung anzuwenden, wenn diese nicht zum späteren folgender beider Zeitpunkte erfüllt wurden:

- a) im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; oder
- b) zum 1. Januar 2005.

Allerdings wird die Anwendung von IFRS 2 auch für vor dem 1. Januar 2005 erfüllte aktienbasierte Vergütungen empfohlen. Vergleichsinformationen nach dem 7. November 2002 sind anzupassen. Dies ist nachfolgend dargestellt.

### Erstmalige Anwendung von IFRS 2

#### In Barmitteln zu erfüllende Transaktionen

Schulden sind vor dem 1. Januar 2005 erfüllt worden

IFRS 2 kann angewendet werden; keine Pflicht

Sonstige Schulden

IFRS 2 ist retrospektiv anzuwenden, einschließlich Anpassung der Vergleichsinformationen

Ebenso wie bei in Eigenkapital zu erfüllenden Transaktionen ist ein erhebliches Maß an Schätzungen und Ermessen notwendig, um den beizulegenden Zeitwert von in Barmitteln zu erfüllenden Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung gemäß IFRS 2 zu ermitteln. Neue Berechnungsmethoden und -modelle können beim Übergang zu IFRS eingeführt werden, da IFRS 2 die Anwendung eines Optionspreismodells verlangt und einige Hinweise auf die Ermittlung der Daten für dieses Modell gibt.

### Beispiel R – Bewertung von in Barmitteln zu erfüllenden aktienbasierten Vergütungen bei erstmaliger Anwendung der IFRS

Unternehmen R ist Erstanwender mit Berichtszeitpunkt 31. Dezember 2005, somit ist der Übergangszeitpunkt der 1. Januar 2004. Unternehmen R hat am 30. November 2003 Aktienoptionen ausgegeben, die zum 30. November 2005 unverfallbar werden. Die Aktienoptionen können nur in Barmitteln erfüllt werden und werden dementsprechend eingestuft. Die Unverfallbarkeit hängt nur von einem fortgesetzten Arbeitsverhältnis ab. Gemäß IFRS 1 ist Unternehmen R verpflichtet, IFRS 2 auf die Gewährung der Aktienoptionen im November 2003 anzuwenden, da diese Schuld nicht vor dem 1. November 2005 erfüllt wird. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen hat Unternehmen R den zum 30. November 2003 zu ermittelnden beizulegenden Zeitwert, wie er sich gemäß IFRS 2 ergeben würde, nicht geschätzt (oder offen gelegt), hat jedoch die Schuld als Differenz zwischen Ausübungspreis und aktuellem Aktienkurs zum 31. Dezember 2003 in seinem Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt und bewertet.

Im Zeitpunkt des Übergangs, dem 1. Januar 2004, und zu jedem Berichtszeitpunkt bis zur Erfüllung muss Unternehmen R die Verpflichtung anhand eines Optionspreismo-

dells zum beizulegenden Zeitwert bewerten. Dabei sind die Bedingungen, unter denen die Aktienoptionen gewährt wurden und der Grad der von den Mitarbeitern bis zum jeweiligen Berichtszeitpunkt erbrachten Leistungen zu berücksichtigen. Der beizulegende Zeitwert von in Barmitteln zu erfüllenden aktienbasierten Vergütungen beinhaltet sowohl den inneren Wert als auch den Zeitwert. Der Zeitwert wird hier definiert als „... der Wert des Rechts, im Falle zukünftiger Aktienkurssteigerungen zwischen dem Bewertungszeitpunkt und dem Erfüllungszeitpunkt, an diesen teilhaben zu dürfen“. Die Nichtberücksichtigung des Zeitwertes würde zu einer nicht angemessenen Bewertung der Schuld führen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte Betrag zum 31. Dezember 2003 in Höhe der Differenz zwischen Aktienkurs und Ausübungspreis nicht als Näherung für den beizulegenden Zeitwert der Optionen nach IFRS 2 zum 1. Januar 2004 verwendet werden kann.

### Änderungen bei bestehenden Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung

Ein wesentlicher aktueller Problembereich bei Erstanwendung für Transaktionen mit aktienbasierter Vergütung ist die Bilanzierung von Änderungen in der Erfüllungsart (z.B. von in Eigenkapital zu erfüllen“ zu „in Barmitteln zu erfüllen“) vor dem 1. Januar 2005.

#### Beispiel 5 – Änderung einer Transaktion mit aktienbasierter Vergütung nach dem Zeitpunkt des Übergangs, aber vor dem 1. Januar 2005

Unternehmen S hat zum 1. Januar 2003 an bestimmte Mitarbeiter in Barmitteln zu erfüllende aktienbasierte Vergütungen ausgegeben, die zum 31. Dezember 2005 unverfallbar werden, wenn die einzelnen Mitarbeiter bis zu diesem Zeitpunkt bei Unternehmen S arbeiten. Der Zeitpunkt des Übergangs sei der 1. Januar 2004. Des Weiteren entscheidet Unternehmen S am 30. September 2004 diese Instrumente so abzuändern, dass sie nur noch durch Ausgabe von Aktien des Unternehmens S nach der Unverfallbarkeit zum 31. Dezember 2005 erfüllt werden können.

Unternehmen S wird empfohlen, IFRS 2 auf die Schulden anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2005 erfüllt wurden, ist hierzu aber nicht verpflichtet. Wenn sich Unternehmen S dafür entscheidet, IFRS 2 nicht vor dem 1. Januar 2005 anzuwenden, würde die Schuld vom 1. Januar 2004 bis zum 30. September 2004 nicht im ersten IFRS-Abschluss von Unternehmen S erfasst.

Darüber hinaus ist Unternehmen S für den Fall, dass es die Bedingungen einer nicht nach IFRS 2 bilanzierten Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten ändert, nicht verpflichtet, die in IFRS 2 festgelegten Bestimmungen bezüglich Änderungen anzuwen-

den, wenn diese Änderungen vor dem späteren der folgenden beiden Zeitpunkte erfolgte:

- a) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; oder
- b) zum 1. Januar 2005.

Daher würde Unternehmen S die in Eigenkapital zu erfüllende aktienbasierte Vergütung vom 30. September 2004 nur dann in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassen, wenn sie nach dem 1. Januar 2005 unverfallbar wird.

Aus Gründen der Methodenstetigkeit darf Unternehmen S, wenn es die oben beschriebene Transaktion nicht nach IFRS 2 bilanziert, die Änderungshinweise des IFRS 2 (Ansatz lediglich des zusätzlichen beizulegenden Zeitwerts) nicht anwenden, da ein Teil der Änderungen zum Bilanzstichtag noch gar nicht bestand. Entscheidet Unternehmen S sich andererseits für die Bilanzierung der oben genannten Transaktion gemäß IFRS 2, sind die Änderungshinweise in IFRS 2.26-29 verpflichtend anzuwenden.

Weder IFRS 1 noch IFRS 2 geben bei Änderungen vor dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Standards sonderlich viel Hilfestellung. Die Mitarbeiter von Deloitte sind Ihnen bei speziellen Problemen und Fragen zu Änderungen der Erfüllungsart (oder anderen Änderungen) bei bestehenden aktienbasierten Vergütungsplänen gerne behilflich.

## H. Immaterielle Vermögenswerte

Relevanter IFRS: IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte**

Grundsätzlich verlangt IFRS 1 vom Erstanwender die Erfassung, Ausbuchung und Umgliederung von immateriellen Vermögenswerten gemäß den einschlägigen IFRS. Sich daraus ergebende Anpassungen sind grundsätzlich in den Gewinnrücklagen auszuweisen, außer in bestimmten Fällen, in denen die Anpassungen mit dem Geschäfts- oder Firmenwert zu verrechnen sind. Das bedeutet, dass immaterielle Vermögenswerte, die im Zeitpunkt der Anschaffung oder Entwicklung den Ansatzkriterien von IAS 38 genügt hätten, im Zeitpunkt des Übergangs gemäß IAS 38 anzusetzen sind.

IAS 38 verbietet den Ansatz eines selbst erstellten („originären“) Geschäfts- oder Firmenwerts, verlangt aber den Ansatz bestimmter selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte, solange die Ansatzkriterien erfüllt sind.

Diese Kriterien bedingen die Durchführung und Dokumentation einer Schätzung zum Ursprungszeitpunkt, die belegt, dass einerseits zu diesem Zeitpunkt der Zufluss des dem



Vermögenswert zurechenbaren Nutzens erwartet wurde, andererseits die zu seiner Erstellung notwendigen Aufwendungen zuverlässig ermittelt werden können. Ein Unternehmen darf daher in der aktuellen Periode keine selbst erstellten immateriellen Vermögenswerte ansetzen, die es in früheren Perioden nicht angesetzt hat, weil sie damals die Ansatzkriterien nicht erfüllt haben, auch wenn die Aufwendungen zuverlässig nachträglich ermittelt werden könnten. Im Gegensatz hierzu ist ein Erstanwender jedoch verpflichtet, selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte, die die Ansatzkriterien von IAS 38 im Zeitpunkt des Aufwandsanfalls erfüllt haben, anzusetzen, und zwar unabhängig davon, ob diese nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufwandswirksam erfasst wurden oder nicht.

Nach IAS 38 unterliegen immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer keiner planmäßigen Abschreibung. Wenn daher ein Unternehmen IAS 38 retrospektiv anwendet, muss es alle kumulierten Abschreibungen, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfasst wurden, rückgängig machen. Anstelle der planmäßigen Abschreibung verlangt IAS 38, dass diese immateriellen Vermögenswerte zu jedem Stichtag auf Wertminderungen zu prüfen sind („Impairment-Testing“). Die Annahme der unbestimmten Nutzungsdauer muss zu jedem Stichtag überprüft werden, um sicherzustellen, ob diese immer noch angemessen ist. Eine Änderung der Annahme einer unbestimmten Nutzungsdauer zu einer bestimmten wird als Schätzungsänderung behandelt.

Gemäß IAS 38 besteht bei der Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten ein Bewertungswahlrecht zwischen einem Anschaffungs- oder Herstellungskosten- und einem Neubewertungsmodell. Das Neubewertungsmodell ist nur anwendbar, wenn der Neubewertungsbetrag zuverlässig über einen aktiven Markt bestimmt werden kann. Gemäß IAS 38 muss ein aktiver Markt drei Anforderungen erfüllen:

- Die gehandelten Gegenstände sind homogen;
- es können zu jedem Zeitpunkt abschlusswillige Käufer und Verkäufer gefunden werden; und
- die Preise sind öffentlich verfügbar.

Diese Anforderungen sind sehr restriktiv, so dass Unternehmen in den meisten Fällen zur Anwendung des Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodells gezwungen sein werden. Neubewertungen sind in ausreichend regelmäßigen Zeitabständen durchzuführen, um sicherzustellen, dass sich Buchwert und beizulegender Zeitwert zum Stichtag nicht wesentlich voneinander unterscheiden.

Neben den üblichen Anforderungen des jeweils gültigen IFRS besteht für Erstanwender eine Reihe von Wahlrechten hinsichtlich der Bewertung von immateriellen Vermögens-

werten im Zeitpunkt des Übergangs. Grundsätzlich ist so zu bewerten, als wäre immer schon IFRS angewendet worden, das bedeutet eine zwingende retrospektive Anwendung.

### Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert

IFRS 1 räumt Erstanwendern ein Wahlrecht ein, den beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten („deemed cost“) anzusetzen. Dieses Wahlrecht ist auf Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und immaterielle Vermögenswerte anwendbar. Wenn ein Erstanwender dieses Wahlrecht für einen immateriellen Vermögenswert ausübt, ist er nicht verpflichtet, dies für alle immateriellen Vermögenswerte dieser Gruppe zu tun.

Dieses Wahlrecht ist nur für immaterielle Vermögenswerte anwendbar, die die Ansatzkriterien nach IAS 38 erfüllen und deren beizulegende Zeitwerte anhand eines aktiven Marktes bestimmt werden können. Erstanwender haben ein Wahlrecht, einzelne immaterielle Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu bewerten, unabhängig davon, ob sie immaterielle Vermögenswerte generell nach dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell bilanzieren. Die sich ergebenden Anpassungen werden mit den Gewinnrücklagen verrechnet, es sei denn, der immaterielle Vermögenswert war zuvor im Geschäfts- oder Firmenwert subsumiert.

### Neubewertung oder ereignisinduzierte Bewertung

IFRS 1 ermöglicht es Erstanwendern, immaterielle Vermögenswerte zu einem Neubewertungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu bewerten, vorausgesetzt der im Zeitpunkt der Neubewertung ermittelte Betrag entspricht weitgehend dem beizulegenden Zeitwert oder den um Preisänderungen angepassten (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der Erstanwender hat hierzu den entsprechenden Abschreibungsaufwand zwischen dem Neubewertungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Übergangs nach IFRS zu ermitteln. Unterscheidet sich der nach IFRS berechnete Abschreibungsaufwand wesentlich von dem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten, so hat im Zeitpunkt des Übergangs eine Anpassung gegen die Gewinnrücklagen zu erfolgen.

#### **Beispiel T – Wahlrecht für die Anwendung des beizulegenden Zeitwerts oder des Neubewertungsbetrags**

Unternehmen T hat unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen immaterielle Vermögenswerte alle drei Jahre neu bewertet. Sich ergebende Anpassungen wurden im Eigenkapital erfasst. Immaterielle Vermögenswerte wurden unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht planmäßig abgeschrieben. Unternehmen T hat am 1. Januar 2002 ein Zuckerkontingent für 500 € erworben. Das Kontingent wurde zum 31. Dezember 2002 mit 600 € Neubewertet. Das Kontingent läuft zum

31. Dezember 2007 aus. Die Neubewertung basierte auf einem aktiven Markt und war weitgehend mit dem beizulegenden Zeitwert vergleichbar. Das Zuckerkontingent wurde nicht im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben und Unternehmen T entscheidet sich bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten für das Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell. Der beizulegende Zeitwert des Kontingents im Zeitpunkt des Übergangs betrug 750 € am aktiven Markt. Der 1. Januar 2004 ist der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Unternehmen T hat ein Wahlrecht, das Zuckerkontingent zu folgenden Werten anzusetzen:

- a) zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs,
- b) zum Neubewertungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen oder
- c) IAS 38 retrospektiv anzuwenden.

Die folgenden Buchungen sind jeweils vorzunehmen:

**a) Beizulegender Zeitwert zum 1. Januar 2004:**

Per Immaterieller Vermögenswert (750 - 600) 150  
an Gewinnrücklagen 150

**b) Neubewertungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen:**

Per Gewinnrücklagen (600 x 1/5) 120  
an Kumulierte Abschreibungen 120

**Zusätzliche Abschreibung nach dem Neubewertungszeitpunkt**

**c) Retrospektive Anwendung von IAS 38:**

Per Gewinnrücklagen (500 x 2/6) 167  
an Kumulierte Abschreibungen 167

**Planmäßige Abschreibung nach dem Erwerbszeitpunkt**

Per Neubewertungsrücklage 100  
an Immaterieller Vermögenswert (600 - 500) 100

**Umkehrung der Neubewertung nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen**

Möglicherweise sind einige Positionen, etwa aufgrund einer Privatisierung oder eines Börsengangs vor dem Zeitpunkt des Übergangs zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden. Unter diesen Umständen können Erstanwender den im Zuge dieses Ereignisses ermittelten beizulegenden Zeitwert als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt ansetzen. Ähnlich wie im Fall der Neubewertungen muss der

Erstanwender die zugehörige Abschreibung gemäß IFRS ermitteln und eine dementsprechende Anpassung vornehmen.

### Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

Wenn sich ein Erstanwender dafür entscheidet, IFRS 3 nicht retrospektiv anzuwenden, so ist nach IFRS 1, Anhang B2 zu verfahren. Ansatz und Bewertung von immateriellen Vermögenswerten hängen dann davon ab, ob die Position nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurde und ob sie die Ansatzkriterien nach IAS 38 erfüllt.

### IFRS 1, Anhang B2 – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte immaterielle Vermögenswerte

Bei Positionen, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert wurden und den Ansatzkriterien der entsprechenden IFRS genügen, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als „deemed cost“ unter IFRS unmittelbar nach dem Zeitpunkt des Erwerbs angesetzt. Der Erstanwender hat den entsprechenden Betrag planmäßiger Abschreibungen zwischen dem Erwerbszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Übergangs nach IFRS zu ermitteln. Weicht dieser Betrag wesentlich von dem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfassten Aufwand ab, ist die Differenz im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Ein Erstanwender hat ein Wahlrecht, einen der folgenden Werte anzuwenden:

- a) Den unmittelbar nach dem Erwerbszeitpunkt angesetzten Betrag. Der Erstanwender muss dabei den entsprechenden Abschreibungsaufwand gemäß IFRS bis zum Zeitpunkt des Übergangs ermitteln; oder
- b) den im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwert (vorausgesetzt der beizulegende Zeitwert wurde an einem aktiven Markt ermittelt).

In beiden Fällen ist ein entstehender Anpassungsbetrag mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

### Beispiel U – Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener und nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzter immaterieller Vermögenswert

Mutterunternehmen U erwarb Tochterunternehmen S am 1. Januar 2002. Zu diesem Zeitpunkt hat es ein Fangrecht mit seinem beizulegenden Zeitwert von 350 \$ angesetzt. Das Fangrecht hat im Erwerbszeitpunkt eine Restnutzungsdauer von sieben Jahren. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen hat Mutterunternehmen U für

immaterielle Vermögenswerte im Rahmen der Folgebewertung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet. Es wurden keine planmäßigen Abschreibungen durchgeführt. Der Buchwert zum 1. Januar 2004 beträgt daher 350 \$. Mutterunternehmen U hat sich dafür entschieden, zur Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten das Neubewertungsmodell des IAS 38 heranzuziehen. Der beizulegende Zeitwert des Fangrechts zum 1. Januar 2004 wurde unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt ermittelt und betrug 430 \$. Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS von Mutterunternehmen U sei der 1. Januar 2004. Mutterunternehmen U hat die Wahl, das Fangrecht wie folgt zu bewerten:

- a) zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs; oder
- b) zum Neubewertungsbetrag gemäß vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen.

Die folgenden Buchungen sind jeweils vorzunehmen:

**a) Beizulegender Zeitwert zum 1. Januar 2004:**

Per Immaterieller Vermögenswert (Fangrecht) (430 - 350) 80  
 an Gewinnrücklagen 80

**b) Buchwert unmittelbar nach dem Erwerbszeitpunkt:**

Per Gewinnrücklagen 100  
 an Kumulierte Abschreibungen (350 x 2/7) 100

### IFRS 1, Anhang B2 – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzte immaterielle Vermögenswerte

Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzte Vermögenswerte sind im Zeitpunkt des Übergangs nicht zu null anzusetzen. In diesen Fällen schreibt IFRS 1 praktisch eine retrospektive Anwendung von IFRS 3 vor, da diese Positionen so zu bewerten sind, wie es in einem separaten Abschluss des Tochterunternehmens nach IFRS vorgeschrieben wäre. Die Anpassung eines immateriellen Vermögenswertes, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt und daher im Geschäfts- oder Firmenwert subsumiert wurde, wird mit dem Geschäfts- oder Firmenwert im Zeitpunkt des Übergangs verrechnet. Diese Regelung schließt die Ausübung des Wahlrechts der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gemäß IFRS 1 durch das Unternehmen nicht aus. Die Folgebewertung dieser immateriellen Vermögenswerte hängt davon ab, ob sich das Unternehmen für eine Bilanzierung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum Neubewertungsbetrag im Sinne von IAS 38 entschieden hat.

**Beispiel V – Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener und nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzter immaterieller Vermögenswert**

Das Mutterunternehmen V hat Tochterunternehmen T am 1. Januar 2002 erworben. Bei Tochterunternehmen T sind bis zum Erwerbszeitpunkt 350 £ an Entwicklungskosten angefallen. Die Entwicklungskosten haben die Ansatzkriterien nach IAS 38 im Erwerbszeitpunkt erfüllt, jedoch wurde der Vermögenswert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert. Die Entwicklungskosten sind in Zusammenhang mit einem Projekt angefallen, das eine Nutzungsdauer von sieben Jahren ab dem 1. Januar 2002 hat. Es gibt keinen aktiven Markt, in dem derartige Kosten gehandelt werden. Mutterunternehmen V hat sich gemäß IAS 38 für eine Folgebewertung nach dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell entschieden. Der Zeitpunkt des Übergangs für Mutterunternehmen V sei der 1. Januar 2004. Die folgenden Buchungen sind vorzunehmen:

Per Immaterieller Vermögenswert (Entwicklungskosten) 350  
an Kumulierte Abschreibungen (350 x 2/7) 100  
Geschäfts- oder Firmenwert (350 - 100) 250

**Das Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert steht hier nicht zur Verfügung, da kein aktiver Markt vorhanden ist. Die Anpassung wird gegen den Geschäfts- oder Firmenwert vorgenommen, da der Vermögenswert zuvor im Geschäfts- oder Firmenwert erfasst war.**

**Retrospektive Anwendung von IFRS 3**

Entscheidet sich ein Erstanwender für die retrospektive Anwendung von IFRS 3 auf im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte, so sind diese Vermögenswerte nach IAS 38 und IFRS 3 im Zeitpunkt des Übergangs anzusetzen. Die entsprechende Anpassung ist im Erwerbszeitpunkt gegen den Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen. Dies erfordert praktisch die retrospektive Anwendung von IFRS 3 und kann zum Ansatz einer größeren Zahl von immateriellen Vermögenswerten führen.

## I. Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Relevante IFRS: IAS 16 **Sachanlagen**  
IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

Grundsätzlich sieht IFRS 1 den Ansatz, die Ausbuchung oder die Umgliederung von Positionen gemäß den entsprechenden IFRS vor. Sämtliche aus dem Ansatz oder der Ausbuchung von Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien resultierende Anpassungen sind im Zeitpunkt des Übergangs mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Vom Grundsatz her unterscheiden sich Ansatz und Bewertung von Sachanlagen nach IFRS nicht wesentlich von anderen bedeutenden Rechnungslegungskreisen. Es können jedoch Unterschiede im Umfang der Aktivierung von Aufwendungen nach IFRS und den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestehen. Darüber hinaus kann auch die Anwendung des Komponentenansatzes bei Sachanlagen gemäß IFRS wesentliche Auswirkungen für einige Erstanwender haben. Der Komponentenansatz verlangt die gesonderte Ermittlung der Abschreibungen für jeden wesentlichen Teil einer Sachanlage. Gemäß IFRS 1 sind Anpassungen aus im Vergleich zu vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen neuen oder geänderten Abschreibungsregeln nach IFRS zu erfassen, sofern diese wesentlich sind und das Unternehmen keine der Ausnahmeregelungen des IFRS 1 in Anspruch nimmt. Die Zerlegung der Vermögenswerte in ihre Komponenten ist retrospektiv vorzunehmen. Das Ergebnis lässt sich wie folgt darstellen.

### Beispiel W – Aufteilung von Vermögenswerten

Unternehmen W (eine gewerbliche Fluggesellschaft) hat am 1. Januar 2002 ein Flugzeug erworben. Die Gesamtkosten beinhalten die Kosten des Triebwerks, der Inneneinrichtung (Sitze, Teppiche usw.) und der Unterhaltungselektronik an Bord. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden die Gesamtkosten aktiviert und als **ein** Vermögenswert in der Anlagenbuchhaltung abgeschrieben (linear über die wirtschaftliche Nutzungsdauer von 25 Jahren).

Gemäß IAS 16 hätte jede Komponente (z.B. das Triebwerk, die Inneneinrichtung und die Unterhaltungselektronik) des Flugzeugs getrennt angesetzt und abgeschrieben werden müssen. IFRS 1 verlangt die Anpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfassten Abschreibung, falls sich der nach IFRS anzusetzende Betrag wesentlich von dem bisherigen unterscheidet.

Unternehmen W muss daher die Gesamtkosten des Flugzeugs auf die einzelnen Komponenten aufteilen und den entsprechenden Abschreibungsaufwand nach IFRS bis

zum Zeitpunkt des Übergangs berechnen. Der Grad der Aufteilung ist Ermessenssache. IAS 16 verlangt den getrennten Ansatz einer Komponente, wenn ihre Kosten im Vergleich zu den Gesamtkosten des Vermögenswerts wesentlich sind. Angenommen die Nutzungsdauer der Triebwerke und der anderen Komponenten liegt deutlich unter 25 Jahren, dann unterscheidet sich der Abschreibungsaufwand nach IFRS für diese Komponenten von dem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfassten. Eine Anpassung wird im Zeitpunkt des Übergangs mit den Gewinnrücklagen verrechnet, falls der Unterschiedsbetrag für den Abschluss wesentlich ist.

Nach IAS 16 besteht bei der Folgebewertung von Sachanlagen ein Wahlrecht zwischen der Bilanzierung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten und einem Neubewertungsmodell. Für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien („investment properties“) besteht gemäß IAS 40 ein Wahlrecht, diese entweder zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Außerdem sind Sachanlagen (außer Grundstücke) planmäßig abzuschreiben. Dies gilt auch für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die nach dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell des IAS 16 bewertet werden. Das Zeitwertmodell in IAS 40 verlangt keine (planmäßige) Abschreibung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, jedoch sind Änderungen des beizulegenden Zeitwerts zu jedem Stichtag erfolgswirksam zu erfassen.

In einigen Fällen führt die Erstellung oder die Inbetriebnahme eines Vermögenswertes zu einer Verpflichtung des Unternehmens zum Abriss oder zur Beseitigung des Vermögenswertes und zur Wiederherstellung des Standorts in seinen ursprünglichen Zustand. In solchen Fällen kann die Bildung einer Rückstellung gemäß IAS 37 erforderlich sein.

Neben den üblichen Anforderungen des anzuwendenden IFRS steht dem Erstanwender eine Reihe von Wahlrechten bei der Bewertung von Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Zeitpunkt des Übergangs offen. Grundsätzlich sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten so zu ermitteln, als ob schon immer nach IFRS bilanziert worden wäre, das bedeutet eine retrospektive Anwendung der IFRS.

### **Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert**

Gemäß IAS 40 hat ein Erstanwender ein Wahlrecht, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei Ausübung dieses Wahlrechts hat das bilanzierende Unternehmen im Zeitpunkt des Übergangs sämtliche als Finanzinvestition gehaltene Immobilien i.S.v. IAS 40 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Nach IFRS 1 besteht ein Wahlrecht, nach dem Unternehmen im Zeitpunkt des Übergangs den beizulegenden Zeitwert von Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und immateriellen Vermögenswerten als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in diesem Zeitpunkt ansetzen können. Dies kann unabhängig von der ansonsten



gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode erfolgen. Die Entscheidung ist auf alle nicht bereits zum beizulegenden Zeitwert angesetzten Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anwendbar. Der beizulegende Zeitwert für diese Positionen ist somit im Zeitpunkt des Übergangs und gemäß den Richtlinien der IFRS zu ermitteln. Ein hieraus resultierender Anpassungsbetrag wird im Zeitpunkt des Übergangs mit den Gewinnrücklagen verrechnet oder gegebenenfalls in einer sonstigen Eigenkapitalkomponente erfasst. Das Wahlrecht ist auch auf Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Bei Ausübung dieses Wahlrechts durch einen Erstanwender ist eine Anwendung auf alle Positionen innerhalb einer Gruppe nicht erforderlich.

### Neubewertung oder ereignisinduzierte Bewertung

IFRS 1 ermöglicht es dem Erstanwender eine Position der Sachanlagen oder der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der nach vorherigen Rechnungslegungsvorschriften ermittelt wurde. Dies setzt voraus, dass der Neubewertungsbetrag im Neubewertungszeitpunkt weitgehend mit dem beizulegenden Zeitwert oder den um Preisänderungen angepassten (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten vergleichbar ist. Der Neubewertungsbetrag gilt als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Neubewertungszeitpunkt, nicht im Zeitpunkt des Übergangs. Der Erstanwender hat den entsprechenden Abschreibungsaufwand vom Neubewertungszeitpunkt bis zum Zeitpunkt des Übergangs in Übereinstimmung mit den IFRS zu ermitteln. Falls sich dieser Betrag wesentlich vom Abschreibungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unterscheidet, ist eine Anpassung der Gewinnrücklagen im Zeitpunkt des Übergangs vorzunehmen.

#### Beispiel X – Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert oder zum Neubewertungsbetrag

Unternehmen X hat am 1. Januar 2002 ein Fabrikgebäude für 360 € erworben, dessen erwartete Restnutzungsdauer ab dem Erwerbszeitpunkt 40 Jahre betrug. Das Gebäude wurde am 1. Januar 2003 mit 390 € neu bewertet und die daraus resultierende Anpassung im Eigenkapital erfasst. Das Gebäude hatte einen Buchwert nach Abschreibung von 351 € zum 1. Januar 2003 und 380 € zum 1. Januar 2004. Die Abschreibungsmethode nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ist nach IAS 16 angemessen und der Neubewertungsbetrag war weitgehend mit dem beizulegenden Zeitwert im Neubewertungszeitpunkt vergleichbar. Unternehmen X entscheidet sich für das Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode im Rahmen der Folgebewertung von Gebäuden gemäß IAS 16. Der Zeitpunkt des Übergangs für Unternehmen X sei der 1. Januar 2004. Zum 1. Januar 2004 hatte das Gebäude einen Marktwert von 415 €. Unternehmen X hat ein Wahlrecht das Gebäude zu einem der folgenden Werte zu bewerten:

- a) zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs;
- b) zum Neubewertungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen; oder
- c) IAS 16 retrospektiv anzuwenden.

Die folgenden Buchungen sind jeweils vorzunehmen:

**a) Beizulegender Zeitwert zum 1. Januar 2004:**

Per Fabrikgebäude (415 - 380) 35  
an Gewinnrücklagen 35

**Anpassung des Buchwertes an den beizulegenden Zeitwert  
als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Per Neubewertungsrücklage (390 - 351) 39  
an Gewinnrücklagen 39

**Auflösung des ursprünglichen Neubewertungsbetrags zum 01.01.2003**

**b) Keine Buchung notwendig, da die Abschreibung nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen gemäß IAS 16 angemessen ist.**

**c) Retrospektive Anwendung von IAS 16:**

Per Neubewertungsrücklage (390 - 351) 39  
an Fabrikgebäude (390 - 360) 30  
an Kumulierte Abschreibung 9

**Auflösung des ursprünglichen Neubewertungsbetrags zum 1. Januar 2003**

Per Kumulierte Abschreibung  $((390 \times 1/39) - (360 \times 1/40))$  1  
an Gewinnrücklagen 1

**Auflösung der zusätzlichen Abschreibung bei der Neubewertung am  
1. Januar 2004**

Einige Positionen können möglicherweise aufgrund einer Privatisierung oder eines Börsengangs vor dem Zeitpunkt des Übergangs zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden sein. In diesen Fällen hat ein Erstanwender das Wahlrecht zur Bilanzierung zum dabei ermittelten beizulegenden Zeitwert als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in diesem Zeitpunkt. Der Erstanwender hat, analog der Vorgehensweise bei der Neubewertung, die entsprechenden Abschreibungsbeträge gemäß den IFRS zu ermitteln und eine korrespondierende Anpassung vorzunehmen.

### Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

Falls sich ein Erstanwender dafür entscheidet, IFRS 3 nicht retrospektiv anzuwenden, ist nach IFRS 1, Anhang B2 zu verfahren. Ansatz und Bewertung von Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hängen dann davon ab, ob die Position nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurde.

### IFRS 1, Anhang B2 – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Gemäß IAS 40 hat ein Erstanwender bei der Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien das Wahlrecht, diese zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Übt das Unternehmen dieses Wahlrecht aus, sind sämtliche als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Wenn sich das Unternehmen für die generelle Bilanzierung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum beizulegenden Zeitwert entscheidet, sind diese zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu bewerten. Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist der beizulegende Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs in Einklang mit allen dazugehörigen Richtlinien der IFRS für diese Position zu ermitteln.

Ein Erstanwender hat das Wahlrecht,

- a) den Buchwert unmittelbar nach dem Erwerb zu verwenden und den entsprechenden Abschreibungsaufwand gemäß IFRS im Zeitpunkt des Übergangs zu ermitteln; oder
- b) den beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu ermitteln.

Wendet ein Unternehmen das Zeitwertmodell bei der Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien an, hat es diese zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu bewerten. Die sich ergebenden Anpassungen sind stets in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

**Beispiel Y – Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener und nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzter Vermögenswert**

Mutterunternehmen Y hat Tochterunternehmen S am 1. Januar 2001 erworben. Als Teil des Unternehmenszusammenschlusses hat es ein Schiff erworben und dieses zum beizulegenden Zeitwert von 6.000 \$ angesetzt. Das Schiff hatte eine verbleibende Restnutzungsdauer von zwölf Jahren im Zeitpunkt des Erwerbs von Unternehmen S. Das Schiff wurde zum 1. Januar 2003 mit dem beizulegenden Zeitwert von 6.500 \$ neu bewertet und die resultierende Anpassung im Eigenkapital erfasst. Der Buchwert zum 1. Januar 2003 von 5.850 \$ wurde nach Vorschriften ermittelt, die in Einklang mit IAS 16 stehen. Mutterunternehmen Y hat sich für die Anwendung des Anschaffungs- und Herstellungskostenmodells zur Folgebewertung von Schiffen entschieden. Der beizulegende Zeitwert des Schiffs am 1. Januar 2004 beträgt 7.000 \$. Der Zeitpunkt des Übergangs für Mutterunternehmen Y ist der 1. Januar 2004. Mutterunternehmen Y hat ein Wahlrecht, das Schiff wie folgt zu bewerten:

- a) zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs;
- b) zum Neubewertungsbetrag nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen; oder
- c) zum Buchwert unmittelbar nach dem Erwerb.

Die folgenden Buchungen sind jeweils vorzunehmen:

**(i) Beizulegender Zeitwert zum 1. Januar 2004:**

Per Sachanlagen (Schiff) (7.000 - 5.850) 1.150  
an Gewinnrücklagen 1.150

**(ii) Keine Buchung notwendig, da die Abschreibung nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen gemäß IAS 16 angemessen ist.**

**(iii) Buchwert unmittelbar nach dem Erwerbszeitpunkt:**

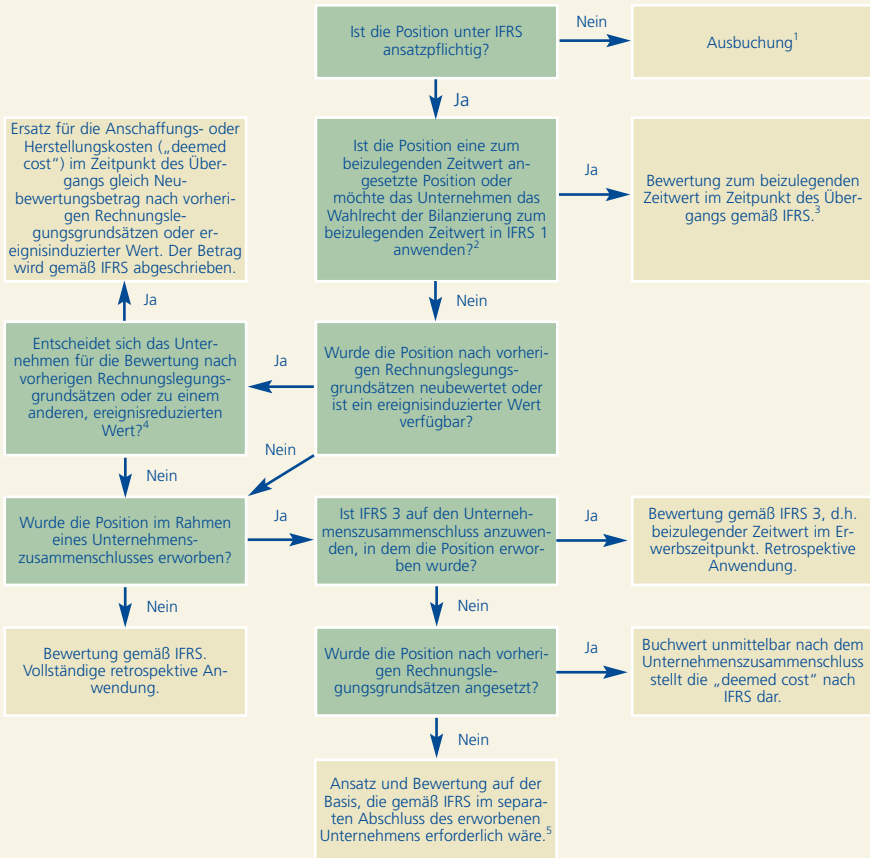
Per Neubewertungsrücklage (6.500 - 5.000) 1.500  
an Sachanlagen (Schiff) 1.500

**Auflösung der ursprünglichen Neubewertung zum 01.01.2003**

Per Kumulierte Abschreibung (1.500 x 1/10) 150  
an Gewinnrücklagen 150

**Auflösung der zusätzlichen Abschreibung aus der Neubewertung**

## Entscheidungsbaum für Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und als Finanzinvestition gehaltene Vermögenswerte



<sup>1</sup> Ist die ausgebuchte Position ein im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener immaterieller Vermögenswert, so ist die sich ergebende Anpassung im Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen. Ansonsten erfolgt eine Erfassung in den Gewinnrücklagen.

<sup>2</sup> Das Wahlrecht kann für immaterielle Vermögenswerte nur ausgeübt werden, wenn die Ansatz- und Neubewertungskriterien in IAS 38 erfüllt sind (einschließlich der Existenz eines aktiven Marktes).

<sup>3</sup> Für Positionen, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden, stellt der beizulegende Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs die „deemed cost“ nach IFRS dar. Die Folgebewertung erfolgt gemäß den entsprechenden IFRS. Handelt es sich bei Positionen, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, um immaterielle Vermögenswerte, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben und zuvor im Geschäfts- oder Firmenwert erfasst wurden, wird der beizulegende Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs gegen den Geschäfts- oder Firmenwert angepasst.

<sup>4</sup> Dieses Wahlrecht ist nur anwendbar, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit Positionen der Sachanlagen neu bewertet hat und die Neubewertung weitgehend mit dem beizulegenden Zeitwert oder dem um Preisänderungen angepassten Wert vergleichbar war. Ein Unternehmen kann sich auch für einen ereignisinduzierten Wert entscheiden, wenn dieser Wert auf dem beizulegenden Zeitwert basiert. Wenn ein Unternehmen dieses Wahlrecht ausübt, stellt der Buchwert den Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, vermindert um die gemäß IFRS vorgenommenen Abschreibungen bis zum Zeitpunkt des Übergangs.

<sup>5</sup> Handelt es sich bei der Position um einen immateriellen Vermögenswert, der ursprünglich im Geschäfts- oder Firmenwert erfasst war, so sind die sich ergebenden Änderungen im Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen. In allen anderen Fällen wird die sich ergebende Änderung in den Gewinnrücklagen erfasst.

### **IFRS 1, Anhang B2 – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzte Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzte Positionen sind im Zeitpunkt des Übergangs nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten von null anzusetzen. IFRS 1 verlangt unter diesen Umständen grundsätzlich eine retrospektive Anwendung der IFRS, da diese Positionen so zu bewerten sind, wie es nach den IFRS im separaten Abschluss des Tochterunternehmens vorgeschrieben wäre. Die hieraus resultierenden Anpassungen sind im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen. Für Erstanwender besteht hier weiterhin gemäß IFRS 1 das Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert.

### **Retrospektive Anwendung von IFRS 3**

Bei retrospektiver Anwendung von IFRS 3 durch den Erstanwender sind Sachanlagen oder als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien im Erwerbszeitpunkt in Einklang mit diesem Standard zu bewerten.

## **J. Wertminderung von Vermögenswerten**

Relevanter IFRS: IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten**

Gemäß IAS 36 (überarbeitet März 2004) sind in bestimmten Fällen jährliche Wertminderungsprüfungen notwendig, in anderen Fällen ist ein solcher „Impairment Test“ generell durchzuführen, sobald Anzeichen für eine Wertminderung von Vermögenswerten bestehen. Die Erfassung eines Wertminderungsaufwands hat erfolgswirksam zu erfolgen, falls der erzielbare Betrag niedriger ist als der Buchwert. Der erzielbare Betrag ist der höhere Betrag aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten („fair value less costs to sell“) und dem Nutzungswert („value in use“) des Vermögenswertes.

Ein Erstanwender ist verpflichtet, die Anforderungen von IAS 36 im Zeitpunkt des Übergangs zu erfüllen. Zu diesem Zeitpunkt hat ein Erstanwender

- eine Wertminderungsprüfung für den Geschäfts- oder Firmenwert und immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer durchzuführen, unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung bestehen;
- festzustellen, ob Anzeichen für eine Wertminderung bei anderen Vermögenswerten, Gruppen von Vermögenswerten oder zahlungsmittelgenerierenden Einheiten („cash-generating units“) im Zeitpunkt des Übergangs vorliegen;
- eine Wertminderungsprüfung bei diesen Vermögenswerten, Gruppen von Vermögenswerten oder zahlungsmittelgenerierenden Einheiten durchzuführen;

- sämtliche Wertminderungsaufwendungen in den Gewinnrücklagen zu erfassen; und
- alle Wertminderungsaufwendungen rückgängig zu machen, deren Gründe zu diesem Zeitpunkt nicht länger bestanden (mit Ausnahme von zuvor erfassten Wertminderungsaufwendungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert).

Eine Wertminderungsprüfung wird im Regelfall für einzelne Vermögenswerte durchgeführt (z.B. immaterielle Vermögenswerte, Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die nach dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell in IAS 40 bewertet werden, Vermögenswerte aus Finanzierungsleasing sowie Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures). In vielen Fällen ist eine Ermittlung des erzielbaren Betrags eines einzelnen Vermögenswertes nicht möglich, da er keine Cash Flows generiert, die weitgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte des Erstanwenders sind. In diesen Fällen ist die Wertminderungsprüfung für die Gruppe von Vermögenswerten oder die zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der der einzelne Vermögenswert gehört, durchzuführen.

### Bestimmung der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten

Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die weitgehend von den Cash Flows anderer Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten unabhängige Zahlungsmittelzuflüsse generiert. Die praktische Identifikation seiner zahlungsmittelgenerierenden Einheiten kann sich für einen Erstanwender problematisch gestalten. Bei der Abgrenzung zahlungsmittelgenerierender Einheiten hat ein Erstanwender die Zahlungsmittelzuflüsse von unternehmensexternen Dritten im Zeitpunkt des Übergangs zu berücksichtigen. Die Bestimmung der weitgehenden Unabhängigkeit dieser Zahlungsmittelzuflüsse von anderen Zahlungsmittelströmen findet unter Berücksichtigung diverser Faktoren wie z.B. des auf Geschäftsbereichsebene heruntergebrochenen Liquiditätsmanagements sowie der Berichterstattung an das Management auf Geschäftsbereichsebene statt. Besteht für die von dem Vermögenswert oder der Gruppe von Vermögenswerten hergestellten Produkte oder erbrachten Dienstleistungen ein aktiver Markt, sind diese einzelnen Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten als zahlungsmittelgenerierende Einheiten anzusehen, unabhängig davon, ob das Unternehmen Teile oder sämtliche Produkte bzw. Dienstleistungen lediglich intern nutzt oder verbraucht.

Des Weiteren verlangt der überarbeitete IAS 36, dass zahlungsmittelgenerierende Einheiten

- (i) die unterste organisatorische Ebene innerhalb des Konzerns darstellen müssen, auf der das Management den Geschäfts- oder Firmenwert für Unternehmenssteuerungszwecke überwacht; und

- (ii) nicht größer als ein Segment sein dürfen, das gemäß IAS 14 **Segmentberichterstattung** ermittelt wurde.

### Geschäfts- oder Firmenwert

Der den identifizierten zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert ist im Zeitpunkt des Übergangs auf eine Wertminderung hin zu überprüfen (danach jährlich), unabhängig davon, ob Anzeichen dafür bestehen oder nicht. Gemäß IAS 36 wird der Geschäfts- oder Firmenwert den identifizierten zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet, die die unterste organisatorische Ebene darstellen, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert von der Geschäftsleitung überwacht wird und die nicht größer als ein Segment gemäß IAS 14 **Segmentberichterstattung** sind. Die Kalkulation von Wertminderungsaufwendungen muss auf den gleichen Schätzungen basieren wie unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen, es sei denn, es bestehen objektive Anzeichen für deren Fehlerhaftigkeit oder dafür, dass die Schätzungen nicht in Einklang mit den IFRS stehen. Nach IFRS 3 wird ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr planmäßig abgeschrieben, sondern jährlich auf eine Wertminderung geprüft.

### Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer

Ebenso sind immaterielle Vermögenswerte, deren Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Übergangs als unbestimmbar eingestuft wurde, im Zeitpunkt des Übergangs (danach jährlich) durch Vergleich des Buchwerts mit ihrem erzielbaren Betrag gemäß IAS 36 auf Wertminderungen zu überprüfen.

### Wertminderungsaufwendungen

Sämtliche Wertminderungsaufwendungen, die im Zuge des Übergangs auf IFRS aufgrund von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entstehen, sind vom Erstanwender im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen (z.B. zum 1. Januar 2004, wenn der erste IFRS-Abschluss für das Kalenderjahr 2005 aufgestellt wird). Hat ein Erstanwender nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine stichhaltige und IFRS-konforme Schätzung eines Wertminderungsaufwands durchgeführt, so darf er keinen zusätzlichen Wertminderungsaufwand erfassen oder zuvor angesetzte Wertminderungsaufwendungen rückgängig machen. Spätere Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen, einschließlich Aufwendungen, die vor dem Übergang erfasst wurden, sind gemäß IAS 36 erfolgswirksam zu erfassen.

Nach dem Zeitpunkt des Übergangs besteht für einen Erstanwender ein Wertaufholungsverbot für angesetzte Wertminderungsaufwendungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert.



## K. Fremdkapitalkosten

Relevanter IFRS: IAS 23 **Fremdkapitalkosten**

IAS 23 sieht zwei mögliche Bilanzierungsalternativen zur Abbildung von Fremdkapitalkosten vor. Ein Unternehmen kann entweder

- a) sämtliche Fremdkapitalkosten als Aufwand der Periode behandeln, in der sie angefallen sind; oder
- b) die dem Erwerb, der Konstruktion oder der Produktion eines qualifizierten Vermögenswertes direkt zurechenbaren Fremdkapitalkosten aktivieren und sämtliche anderen, nicht diesem Kriterium genügenden Fremdkapitalkosten aufwandswirksam erfassen.

Allerdings ist es bei der Aktivierung von Fremdkapitalkosten zur Wahrung der Bilanzstetigkeit erforderlich, dieses Verfahren durchgängig und für sämtliche Fremdkapitalkosten in Zusammenhang mit qualifizierten Vermögenswerten anzuwenden.

Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten setzt ein, wenn

- (i) Aufwendungen für den Vermögenswert anfallen,
- (ii) Fremdkapitalkosten anfallen und
- (iii) mit den für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seinen geplanten Einsatz oder Verkauf notwendigen Aktivitäten begonnen wurde.

Die Aktivierung ist dann zu beenden, wenn im Wesentlichen alle Aktivitäten zur Vorbereitung des Vermögenswertes für den geplanten Einsatz oder Verkauf abgeschlossen worden sind. Außerdem ist die Aktivierung während solcher Zeiträume auszusetzen, in denen die aktive Herstellung unterbrochen wird. Übersteigt der Buchwert eines Vermögenswertes bei Aktivierung von Fremdkapitalkosten seinen erzielbaren Betrag, ist eine Abschreibung vorzunehmen.

Es bestehen in IFRS 1 bezüglich der Behandlung von Fremdkapitalkosten keine Ausnahmeregelungen oder Verbote. Daher gilt in diesem Fall der allgemeine Grundsatz des IFRS 1, d.h. dass sämtliche im Berichtszeitpunkt gültigen IFRS retrospektiv anzuwenden sind. Deshalb ist eine lediglich prospektive Aktivierung von Fremdkapitalkosten ab dem Zeitpunkt des Übergangs nicht gestattet.

Im Zeitpunkt des Übergangs muss sich ein Erstanwender entweder für die Aktivierung von Fremdkapitalkosten oder deren sofortige aufwandswirksame Erfassung entscheiden. Die einmal gewählte Methode ist dann konsistent auf alle bei qualifizierten Vermögenswerten angefallenen Fremdkapitalkosten rückwirkend anzuwenden. Hat sich ein Unternehmen für die Aktivierung von Fremdkapitalkosten entschieden, hat es die einmal gewählte Methode auch später beizubehalten, es sei denn, die Umstellung erfüllt die in IAS 8 festgelegten Kriterien für eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Wenn ein Erstanwender Fremdkapitalkosten nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hat, dürfte eine retrospektive Aktivierung wahrscheinlich schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein, da dies erfordern würde, zum Teil vor langer Zeit angefallene Fremdkapitalkosten im Zusammenhang mit der Herstellung langlebiger Vermögenswerte wie z.B. Bürogebäuden, Schiffen, Infrastrukturelementen usw. rückwirkend zu identifizieren.

Selbst wenn das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Fremdkapitalkosten für alle Vermögenswerte aktiviert hat, die die Definition von qualifizierten Vermögenswerten gemäß IAS 23 erfüllen, kann es zu Unterschieden zwischen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und IAS 23 hinsichtlich der Bewertung der zu aktivierenden Fremdkapitalkosten kommen. Beispielsweise schreibt IAS 23 den Abzug von Erträgen aus der zeitweiligen Anlage von Mitteln vor ihrer Ausgabe für einen qualifizierten Vermögenswert von den angefallenen Fremdkapitalkosten vor, was in manchen Rechtsräumen nicht üblich ist.

Der Erstanwender hat sämtliche nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aktivierten Fremdkapitalkosten zu analysieren und muss, falls die ursprünglich angesetzten Fremdkapitalkosten nicht gemäß IAS 23 erfasst wurden, entweder die aktivierten Fremdkapitalkosten zum Zeitpunkt der ursprünglichen Erfassung anpassen (wenn sich das Unternehmen für die generelle Aktivierung von Fremdkapitalkosten entscheidet) oder sämtliche aktivierten Fremdkapitalkosten ausbuchen und ab diesem Zeitpunkt alle künftigen Fremdkapitalkosten in der Periode aufwandswirksam erfassen, in der sie anfallen werden (wenn sich das Unternehmen für die aufwandswirksame Verrechnung aller Fremdkapitalkosten entscheidet).

Bei der Bewertung von Positionen der Sachanlagen, der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien oder der immateriellen Vermögenswerte besteht für den Erstanwender ein Wahlrecht der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert oder zum Neubewertungsbetrag im Zeitpunkt des Übergangs. Wenn sich ein Unternehmen für die nachträgliche Aktivierung von Fremdkapitalkosten sowie für eine Bewertung der Position zum beizulegenden Zeitwert entscheidet, dann besteht für vor dem Zeitpunkt der Bewertung dieser Position angefallene Fremdkapitalkosten ein Aktivierungsverbot.

## L. Leasingverhältnisse

Relevante IFRS: IAS 17 **Leasingverhältnisse**  
 SIC 15 **Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen**

Im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat ein Leasingnehmer oder ein Leasinggeber seine Leasingverhältnisse auf Grundlage der Umstände im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses entweder als Operating- oder als Finanzierungsleasingverhältnisse i.S.v. IAS 17 zu klassifizieren. Der Barwert der Mindestleasingzahlungen bei Finanzierungsleasing ist auf Grundlage des dem Leasingverhältnis zu Grunde liegenden Zinssatzes zu berechnen und zu aktivieren. Die bei Operating-Leasing geleisteten Zahlungen werden beim Leasingnehmer bei Anfall erfolgswirksam erfasst.

Das Erleichterungswahlrecht in IFRS 1, das einem Erstanwender die Bewertung von Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie immateriellen Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert gestattet, kann auch auf solche Positionen angewendet werden, die im Abschluss als Finanzierungsleasing aktiviert wurden. Ein Erstanwender kann daher diese Positionen zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs bewerten. Die Verbindlichkeit aus dem Finanzierungsleasing darf demgegenüber nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden und ist zum Barwert der Leasingzahlungen zu erfassen (d.h. zu fortgeführten Anschaffungskosten im Sinne von IAS 39).

Es bestehen keine expliziten Erleichterungswahlrechte oder Anwendungsverbote in IFRS 1 hinsichtlich der retrospektiven Anwendung von IAS 17. Daher hat ein Erstanwender sämtliche Vermögenswerte aus Finanzierungsleasingverhältnissen im Zeitpunkt des Übergangs anzusetzen. Falls diese nicht schon zuvor angesetzt wurden, erfordert dies auch die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes zu Beginn des Leasingverhältnisses (oder falls niedriger, des Barwerts der Mindestleasingzahlungen). Dieser ist um die Abschreibungen bis zum Zeitpunkt des Übergangs zu vermindern. Ebenso ist eine Verbindlichkeit aus Finanzierungsleasing auf der Basis des dem Leasingverhältnis zu Grunde liegenden Zinssatzes (Effektivzinsmethode) anzusetzen. Obwohl die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes von unter Leasingverhältnissen erworbenen Vermögenswerten in der Praxis schwierig bis unmöglich sein kann, besteht hier dennoch das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1, solche Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs zu bewerten.

### Beispiel Z – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktivierte Vermögenswerte aus Finanzierungsleasing

Unternehmen Z (Leasingnehmer) ist am 1. Januar 2003 ein Leasingverhältnis (Laufzeit drei Jahre) eingegangen. Die Leasingrate beträgt 5.000 \$ pro Jahr. Unternehmen Z hat dem Leasinggeber am 31. Dezember 2005 einen Restwert von 1.000 \$ garantiert. Der erwartete Restwert des geleasteten Vermögenswerts beträgt am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses 100 \$. Der beizulegende Zeitwert im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Leasingnehmer betrug 13.186 \$. Der dem Leasingverhältnis zu Grunde liegende Zinssatz beträgt daher 10%. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden die Leasingraten bei Anfall aufwandswirksam erfasst. Das Leasingverhältnis wird jedoch nach IFRS als Finanzierungsleasing eingestuft. Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS für Unternehmen Z sei der 1. Januar 2004.

Amortisierung der Leasingverpflichtung:

Zeitpunkt	Leasingrate	Zinsaufwand	Tilgung	Leasingverpflichtung
1. Januar 2003				13.186
31. Dezember 2003	5.000	1.319	3.681	9.505
31. Dezember 2004	5.000	951	4.049	5.455
31. Dezember 2005	5.000	546	4.454	1.000

Abschreibung  $(13.186 - 100)/3 = 4.362$  pro Jahr

Die folgenden Buchungen sind im Zeitpunkt des Übergangs am 1. Januar 2004 erforderlich:

Per Vermögenswert aus Finanzierungsleasing 13.186

Gewinnrücklagen 681

an Kumulierte Abschreibung (1 Jahr) 4.362

Verbindlichkeit aus Finanzierungsleasing 9.505

In einigen Fällen kann es sein, dass sich Leasingnehmer und Leasinggeber auf eine Änderung der Vertragsbedingungen des Leasingverhältnisses einigen (in einer Weise, die keine Erneuerung des Leasingverhältnisses darstellt). Hierdurch können sich die Konditionen des Leasingvertrags dergestalt ändern, dass, hätten die geänderten Konditionen bereits zu Beginn des Leasingverhältnisses gegolten, es zu einer anderen Klassifizierung des Leasingverhältnisses i.S.v. IAS 17 gekommen wäre. Ist dies der Fall, ist der geänderte Vertrag als neuer Vertrag über seine Laufzeit anzusehen. Schätzungsänderungen (zum Beispiel Änderungen bei der voraussichtlichen Nutzungsdauer oder dem Restwert des Leasinggegenstands) oder geänderte wirtschaftliche Verhältnisse (z.B. Zahlungsausfall des Leasingnehmers) begründen jedoch keine neue Klassifizierung des Leasingverhältnisses.

## M. Vorräte

Relevanter IFRS: IAS 2 **Vorräte**

Gemäß IAS 2 sind Vorräte zum niedrigeren Betrag aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert (der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Kosten des Verkaufs) zu bewerten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten umfassen alle Aufwendungen, die notwendig sind, um den Gegenstand an seinen derzeitigen Ort und in seinen derzeitigen Zustand zu versetzen. IAS 2 verlangt die Zuschlüsselung des Bestandteils der Produktionsgemeinkosten, der für die Herstellung der fertigen Leistungen angefallen ist, auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte. Dies steht im Gegensatz zu einigen derzeit gültigen (nationalen) Rechnungslegungsgrundsätzen, nach denen für Produktionsgemeinkosten bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten ein Aktivierungsverbot besteht. Laut IAS 2 besteht für Vorräte ein Neubewertungsverbot.

Gemäß IAS 2 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher Vorräte, die normalerweise nicht austauschbar sind, und solcher Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, die für spezielle Projekte hergestellt und ausgesondert werden, durch individuelle Zuschlüsselung der angefallenen Aufwendungen zu bestimmen.

Als Verbrauchsfolgeverfahren sieht IAS 2 FIFO oder die Methode des gewogenen Durchschnitts vor. Für Vorräte ähnlicher Art und Verwendung muss das gleiche Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen. Abschreibungen der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert sind im Regelfall aufwandswirksam zu erfassen, außer die Anpassung im Zeitpunkt des Übergangs ist das Ergebnis einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder wurde fälschlicherweise vorgenommen. In diesen Fällen wird die Anpassung in den Gewinnrücklagen im Zeitpunkt des Übergangs erfasst.

Für die Bilanzierung von Vorräten bestehen in IFRS 1 keine Erleichterungswahlrechte oder Anwendungsverbote. Daher hat der Erstanwender gemäß dem in IFRS 1 festgelegten allgemeinen Grundsatz IAS 2 retrospektiv anzuwenden. Diese Anforderung kann, wenn ein Erstanwender Produktionsgemeinkosten nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hat, schwer zu erfüllen sein, da der Erstanwender gezwungen wäre, Produktionsgemeinkosten der Vergangenheit retrograd auf die Vorräte zuzuschlüsseln.

## N. Fertigungsaufträge

Relevanter IFRS: IAS 11 **Fertigungsaufträge**

Nach IAS 11 sind langfristige Fertigungsaufträge nach dem Prinzip der Gewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt („Percentage-of-Completion“-Methode) zu bilanzieren, wenn die zuverlässige Schätzung der Auftrags Erlöse möglich ist. Nach der „Percentage-of-Completion“-Methode werden Auftrags Erlöse und Auftragskosten gemäß dem Leistungsfortschritt erfasst und nicht erst bei Vollendung des Auftrags. Rechnet das Unternehmen jedoch mit einem Verlust aus einem Vertrag, ist der gesamte mit dem Auftrag verbundene Verlust sofort erfolgswirksam zu erfassen. Ist die zuverlässige Schätzung der Auftrags Erlöse durch ein Unternehmen nicht möglich, sind die Auftrags Erlöse lediglich bis zur Höhe der angefallenen und als einbringlich eingestufteten Auftragskosten anzusetzen.

IAS 11 definiert einen Fertigungsauftrag als „einen Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind“.

Für die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen bestehen in IFRS 1 keine Erleichterungswahlrechte und Anwendungsverbote. Daher ist der in IFRS 1 festgelegte allgemeine Grundsatz der uneingeschränkten retrospektiven Anwendung der im Berichtszeitpunkt gültigen IFRS auch auf Fertigungsaufträge anzuwenden.

Aus diesem Grund hat ein Erstanwender im Zeitpunkt des Übergangs sämtliche laufenden Fertigungsaufträge zu überprüfen und gegebenenfalls deren Ansatz und Bewertung anzupassen, um die Bestimmungen des IAS 11 zu erfüllen. Die entsprechende Anpassung ist in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Die Bewertung von Fertigungsaufträgen erfordert bis zu einem gewissen Grad die Verwendung von Schätzungen, so beispielsweise bei der Bestimmung des Gesamtauftrags Erlöses, der Vertragskosten oder des Leistungsfortschritts. Die Schätzungen eines Erstanwenders nach IFRS sollten mit den Schätzungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen konsistent sein, außer es liegen objektive Hinweise für die Fehlerhaftigkeit dieser Schätzungen vor. Für nachträgliche Schätzungsänderungen bezüglich des Leistungsfortschritts im Zeitpunkt des Übergangs besteht ein Anpassungsverbot, wenn diese Schätzungsänderungen auf Informationen beruhen, die dem Unternehmen bei der ursprünglichen Schätzung nicht vorlagen.

### Beispiel AA – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht erfasster Fertigungsauftrag

Unternehmen AA ist Erstanwender, der Zeitpunkt des Übergangs sei der 1. Januar 2004. Unternehmen AA hat nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Fertigungsaufträge nicht nach der „Percentage-of-Completion“-Methode erfasst. Unternehmen AA hat am 1. Januar 2004 einen Festpreisvertrag zum Bau einer Brücke für 9.000 € abgeschlossen. Die Schätzung des Auftragnehmers am 1. Januar 2004 hinsichtlich der gesamten Auftragskosten beträgt 8.050 €. Der Bau der Brücke wird drei Jahre dauern. Die bis zum Zeitpunkt des Übergangs angefallenen Kosten betragen 2.343 €, einschließlich 250 € für Rohstoffe an der Baustelle. Unternehmen AA stellt Rechnungen auf Basis abgenommener Arbeitsabschnitte aus. Diese betragen in 2003 3.000 €. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen hat Unternehmen AA in seiner Gewinn- und Verlustrechnung Aufwand in Höhe von 2.400 € und Umsatzerlöse in Höhe von 3.000 € ausgewiesen.

Der Auftragnehmer ermittelt den Leistungsfortschritt des Auftrags als das Verhältnis von für erbrachte Leistungen angefallenen Auftragskosten im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu den aktuell geschätzten gesamten Auftragskosten. Von den bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Kosten sind die 250 € Rohstoffaufwendungen abzuziehen, da diese Rohstoffe bisher noch nicht im Rahmen des Projekts verarbeitet wurden. Der Leistungsfortschritt beträgt daher 26%  $[(2.343 - 250) / 8.050]$ .

Die folgenden Buchungen sind im Zeitpunkt des Übergangs vorzunehmen:

Per Gewinnrücklagen 660  
 an Laufende Fertigungsaufträge 660  
 [3.000 - (9.000 x 26%)]

#### **Anpassung der für den Auftrag erfassten Umsatzerlöse**

Per Laufende Fertigungsaufträge 307  
 an Gewinnrücklagen 307  
 [2.400 - (8.050 x 26%)]

#### **Stornierung der in der Gewinn- und Verlustrechnung zu viel erfassten Aufwendungen**

## O. Rückstellungen

Relevante IFRS: IAS 37 **Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen**  
IFRIC 1 **Änderungen von Entsorgungs-, Rekultivierungs- und ähnlichen Verpflichtungen**

Gemäß IAS 37 ist eine Rückstellung dann, und nur dann, anzusetzen, wenn:

- (a) einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist,
- (b) es wahrscheinlich ist, dass zur Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erforderlich ist und
- (c) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

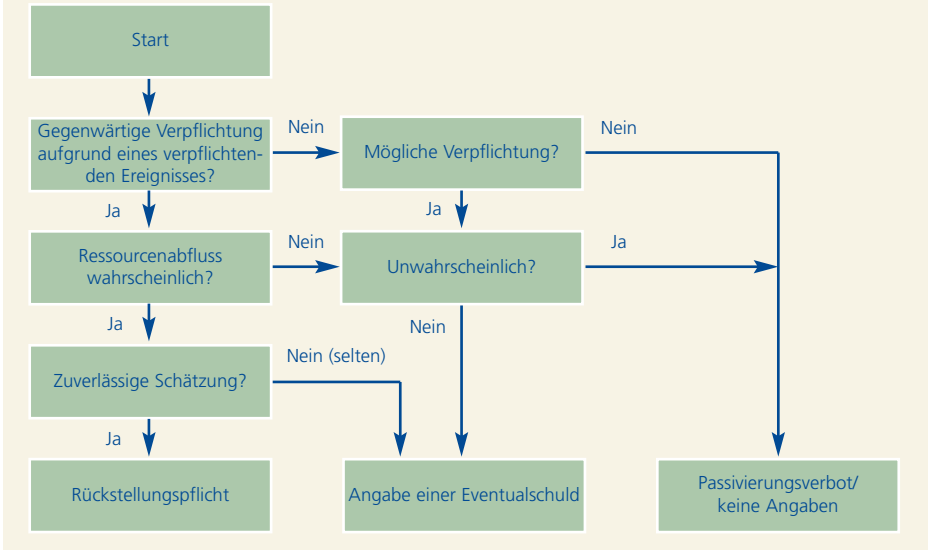
Der Ansatz einer Rückstellung ist nicht erlaubt, falls nicht alle Bedingungen erfüllt sind; weder in der IFRS-Eröffnungsbilanz noch nach dem Zeitpunkt des Übergangs.

Eventualschulden und Eventualforderungen sind nicht anzusetzen, es sei denn, diese werden im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben und erfüllen bestimmte, in IFRS 3 festgelegte, Bedingungen. Für andere als im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Eventualschulden und Eventualforderungen besteht eine Angabepflicht im Anhang des ersten nach IFRS erstellten Abschlusses.

Die Ansatzkriterien für Rückstellungen nach IAS 37 werden im folgenden Entscheidungsbaum aus IAS 37 Anhang A dargestellt:



## Ansatzkriterien für Rückstellungen nach IAS 37



Ein zur Bildung einer Rückstellung verpflichtendes Ereignis besteht in einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung des Unternehmens, der sich das Unternehmen nicht entziehen kann. Gleichzeitig müssen die oben genannten Punkte (b) und (c) erfüllt sein. Aus diesem Grund führt eine Entscheidung der Geschäftsleitung oder des Vorstands nicht automatisch zu einer faktischen Verpflichtung zum Bilanzstichtag, es sei denn, diese Entscheidung ist den Betroffenen vor dem Bilanzstichtag in einer ausreichend konkreten Weise mitgeteilt worden, um in diesen die berechtigte Erwartung zu wecken, dass das Unternehmen seinen Verpflichtungen nachkommt.

Für die Bilanzierung von Rückstellungen bestehen in IFRS 1 keine Erleichterungswahlrechte oder Anwendungsverbote. Daher ist der allgemeine Grundsatz der retrospektiven Anwendung der im Berichtszeitpunkt gültigen IFRS auch hier anzuwenden.

Deshalb hat ein Erstanwender im Zeitpunkt des Übergangs alle nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzten Rückstellungen zu überprüfen und abzuwägen, ob diese die oben beschriebenen Ansatzkriterien von IAS 37 erfüllen. Wenn nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte Rückstellungen diese Kriterien nicht erfüllen, z.B. weil das Unternehmen keine gegenwärtige Verpflichtung hat, besteht für die IFRS-Eröffnungsbilanz ein Passivierungsverbot, die Rückstellungen sind dann auszubuchen. Die korrespondierende Anpassung ist im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Ähnliches gilt, wenn ein Erstanwender Verbindlichkeiten eingegangen ist, die die Ansatzkriterien einer Rückstellung erfüllen, für die aber nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen keine Rückstellung gebildet wurde. In diesem Fall ist in der IFRS-Eröffnungsbilanz eine im Zeitpunkt des Übergangs bewertete Rückstellung anzusetzen. Die entsprechende Anpassung ist in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Eine nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf einer mit IAS 37 vergleichbaren Grundlage angestellte bestmögliche Schätzung („best estimate“) ist im Zeitpunkt des Übergangs nicht anzupassen. Wurde allerdings eine Rückstellung nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt, während nach IFRS eine Pflicht hierzu besteht, dann ist die bestmögliche Schätzung auf Grundlage der im Zeitpunkt des Übergangs herrschenden Verhältnisse zu ermitteln.

### Spezielle Kriterien für den Ansatz von Restrukturierungsrückstellungen

IAS 37 enthält spezielle Vorschriften zur Anwendung der allgemeinen Ansatzkriterien bei Restrukturierungsmaßnahmen. Diese können unter Umständen restriktiver sein als dies unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen der Fall war.

Gemäß IAS 37 ist eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen nicht anzusetzen, solange das Unternehmen nicht über einen detaillierten formalen Restrukturierungsplan verfügt, in dem die spezifischen Details der Restrukturierung dargelegt werden, und das Unternehmen bei den Betroffenen keine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die Restrukturierungsmaßnahmen auch durchgeführt werden. Dies kann entweder durch den Beginn der Umsetzung des Plans oder durch Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile an die von der Umsetzung betroffenen Mitarbeiter geschehen.

Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen, die unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzt wurden, aber diese Ansatzkriterien nicht erfüllen, sind im Zeitpunkt des Übergangs aufzulösen und die sich ergebende Anpassung in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

### Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses übernommene Rückstellungen

#### Retrospektive Anwendung von IFRS 3

Im Rahmen eines rückwirkend nach IFRS 3 bilanzierten Unternehmenszusammenschlusses übernommene Rückstellungen, die im Erwerbszeitpunkt die Passivierungskriterien erfüllten, sind beim Unternehmenszusammenschluss im Rahmen der Allokation des Kaufpreises auf die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden anzusetzen. Die Rückstellung wird auf Basis der bestmöglichen Schätzung des Barwerts der zur Erfüllung der Verpflichtung notwendigen Ausgaben im Erwerbszeitpunkt unter Verwendung eines angemessenen aktuellen Zinssatzes ermittelt. Die Schätzung ist auf Basis der zu diesem Zeit-

punkt herrschenden Verhältnisse und der verfügbaren Informationen durchzuführen. Sämtliche Anpassungen im Vergleich zu der nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen durchgeführten Kaufpreisallokation sind mit dem Geschäfts- oder Firmenwert zu verrechnen.

Die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Rückstellungen sind im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erneut zu bewerten. Sämtliche Veränderungen der Rückstellungen zwischen dem Erwerbszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Übergangs werden mit den Gewinnrücklagen verrechnet.

Des Weiteren kann die retrospektive Anwendung der IFRS beim Unternehmenserwerb auch zum bilanziellen Ansatz von Eventualschulden als Teil der Kaufpreisallokation im Erwerbszeitpunkt bei korrespondierender Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen. Eventualschulden erfüllen die Ansatzkriterien für Rückstellungen nicht und wären daher, außer im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses, nicht anzusetzen. Sämtliche Eventualschulden, die in der IFRS-Eröffnungsbilanz des Erstanwenders aufgrund der retrospektiven Anwendung von IFRS 3 auf Unternehmenszusammenschlüsse vor dem Zeitpunkt des Übergangs angesetzt wurden, sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz auszuweisen und zum höheren der folgenden Beträge zu bewerten:

- (a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt würde; und
- (b) dem im Rahmen der Kaufpreisallokation des betreffenden Unternehmenszusammenschlusses angesetzten Betrag (also mit dem Betrag, den ein Dritter für die Übernahme dieser Eventualschulden im Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses verlangen würde).

Die Eventualschuld ist bis zu ihrer Erfüllung oder bis zu dem Zeitpunkt, in dem ein Abfluss von Ressourcen zu ihrer Erfüllung unwahrscheinlich wird, zu passivieren. In letzterem Fall ist die Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen.

### **IFRS 1, Anhang B2 – Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses übernommene Rückstellungen**

Wird für Rückstellungen, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses übernommen wurden, das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1 ausgeübt, so sind diese im Zeitpunkt des Übergangs auf der Basis der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verhältnisse gemäß IAS 37 anzusetzen und zu bewerten. Änderungen der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierten Rückstellungen (ob angesetzt oder nicht) sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Es sind keine Anpassungen bei der Kaufpreisallokation auf die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden und somit auf den im Erwerbszeitpunkt berechneten Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen. Selbst wenn der Geschäfts- oder Firmenwert durch den Ansatz einer Rückstellung, die nach IFRS nicht ansatzfähig war, erhöht wird (z.B. eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen), so ist die Auflösung der Rückstellung in der IFRS-Eröffnungsbilanz gegen die Gewinnrücklagen vorzunehmen und nicht gegen den Geschäfts- oder Firmenwert. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist jedoch stets auf Wertminderungen zu überprüfen und ist daher gegebenenfalls trotzdem abzuschreiben. In diesem Fall ist die entsprechende Anpassung im Zeitpunkt des Übergangs gegen die Gewinnrücklagen zu buchen.

### **Beispiel AB – Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt, im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses übernommene Rückstellung**

Unternehmen AB erwarb Tochterunternehmen B am 1. Januar 2001. Zu diesem Zeitpunkt bestanden bei Tochterunternehmen B abgegebene Garantieerklärungen. Im Erwerbszeitpunkt betrug die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlichen Ressourcen 200 £. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurde die Schuld weder bei Tochterunternehmen B noch im Rahmen der Kaufpreisallokation im Konzernabschluss von Unternehmen AB als Rückstellung angesetzt. Im Zeitpunkt des Übergangs (1. Januar 2004) beträgt die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der Garantieverpflichtung benötigten Ressourcen 125 £. Die bilanzielle Behandlung der Rückstellung in der IFRS-Eröffnungsbilanz hängt davon ab, ob Unternehmen AB auf den Erwerb von Tochterunternehmen B IFRS 3 oder die Ausnahmeregelung nach IFRS 1, Anhang B2 anwendet. Die folgenden Buchungen sind im jeweiligen Fall vorzunehmen:

#### **Retrospektive Anwendung von IFRS 3**

Per Geschäfts- oder Firmenwert 200  
an Rückstellung (im Erwerbszeitpunkt) 200

Per Rückstellung (Neubewertung im Zeitpunkt des Übergangs) 75  
an Gewinnrücklagen 75

#### **Anwendung der Ausnahmeregelung in IFRS 1, Anhang B2**

Per Gewinnrücklagen 125  
an Rückstellung (im Zeitpunkt des Übergangs) 125

## P. Ertragsteuern

Relevanter IFRS: IAS 12 **Ertragsteuern**

Ausstehende Steuern sowohl aktueller wie früherer Berichtszeiträume sind als Schuld anzusetzen. Übersteigt der in der aktuellen und den früheren Berichtszeiträumen gezahlte Betrag den Gesamtbetrag der fälligen Steuern, wird der Überhang als Vermögenswert angesetzt. Ertragsteuerschulden und Ertragsteueransprüche werden zum erwarteten Erstattungs- oder Erfüllungsbetrag auf der Basis der auf den Vermögenswert oder die Schuld anzuwendenden Steuersätze bewertet.

Steuerbare temporäre Differenzen treten auf, wenn der Buchwert eines Vermögenswertes dessen Steuerwert übersteigt oder wenn der Steuerwert einer Schuld ihren Buchwert übersteigt. Abzugsfähige temporäre Differenzen treten auf, wenn der Steuerwert eines Vermögenswertes dessen Buchwert übersteigt oder wenn der Buchwert einer Schuld ihren Steuerwert übersteigt.

Latente Steuerschulden oder latente Steueransprüche sind für sämtliche temporären Differenzen anzusetzen, es sei denn diese resultieren aus:

- (a) dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts oder
- (b) einem Geschäfts- oder Firmenwert, für den eine Abschreibung steuerlich nicht abzugsfähig ist oder
- (c) dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, welcher
  - (i) kein Unternehmenszusammenschluss ist und
  - (ii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche Periodenergebnis noch das zu versteuernde Einkommen (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

Daneben sind latente Steueransprüche in der Bilanz nur in dem Maße zu aktivieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen in der Zukunft ausreichendes zu versteuerndes Einkommen entstehen wird, um die Ansprüche aus dem Vermögenswert zu realisieren.

Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden werden zu den im Zeitpunkt der Realisation des Vermögenswertes oder der Erfüllung der Schuld erwarteten Steuersätzen

bewertet. Latente Steuerschulden und -ansprüche sind am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung der vom Unternehmen erwarteten steuerlichen Konsequenzen der Realisation seiner Vermögenswerte oder der Erfüllung seiner Schulden zu bewerten. Eine Abzinsung von latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden ist nicht gestattet.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Ertragsteuern sind in IFRS 1 keine Erleichterungswahlrechte oder Anwendungsverbote vorgesehen. In seiner IFRS-Eröffnungsbilanz hat ein Unternehmen auf temporäre Differenzen zwischen den Buchwerten seiner Vermögenswerte und Schulden und ihren Steuerwerten IAS 12 anzuwenden. Daher sind im Zeitpunkt des Übergangs latente Steuern auf Buchwertanpassungen bei angesetzten Vermögenswerten und Schulden zu erfassen. Hat ein Erstanwender nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen latente Steuern auf der Grundlage einer mit den IFRS vereinbarten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angesetzt, so sind diese Schätzungen nur dann anzupassen, wenn objektive Hinweise für deren Fehlerhaftigkeit vorliegen.

Bei der Berechnung der in der IFRS-Eröffnungsbilanz des Erstanwenders auszuweisenden latenten Steueransprüche und -schulden sind die Buchwerte sämtlicher in der IFRS-Eröffnungsbilanz angesetzten Vermögenswerte und Schulden (nach Durchführung aller Anpassungen und Neubewertungen gemäß IFRS 1) mit deren Steuerwerten im Zeitpunkt des Übergangs zu vergleichen. Wenn jedoch die temporäre Differenz aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld resultiert, kann die oben genannte Ausnahmeregelung zur Anwendung kommen.

### **Beispiel AC – Ansatz von latenten Steuern bei erstmaliger Anwendung der IFRS**

Im Zeitpunkt des Übergangs erfasst und bewertet ein Erstanwender alle Vermögenswerte und Schulden in Übereinstimmung mit IFRS 1, bei gleichzeitiger Bestimmung ihrer Steuerwerte. Ergibt sich aus einer Transaktion, die weder ein Unternehmenszusammenschluss war noch das handels- und steuerrechtliche Ergebnis berührt, eine temporäre Differenz bei der Zugangsbewertung eines Vermögenswertes oder einer Schuld, ist der daraus resultierende Steueranspruch oder die Steuerschuld aufgrund der oben erwähnten Ausnahmeregelung nicht anzusetzen.

In allen anderen Fällen besteht gemäß IFRS 1 ein Ansatzgebot für latente Steuern. Daher ist die Ausnahmeregelung des IAS 12 beim erstmaligen Ansatz nicht auf temporäre Differenzen anzuwenden, die aus Anpassungen infolge der erstmaligen Anwendung der IFRS herrühren, es sei denn, die Ausnahmeregelung wäre zur Anwendung gekommen, wenn die Position zuvor erfasst worden wäre.

Die Berechnung latenter Steuerschulden oder -ansprüche im Zeitpunkt des Übergangs sowie die Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche sind auf der Basis der bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum selben Stichtag unter den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften geltenden Verhältnisse und Wahrscheinlichkeitseinschätzungen vorzunehmen. Später gewonnene Erkenntnisse sind bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht zu berücksichtigen.

## IV. Fragen und Antworten – Implementierung

Frage zu Vergleichsinformationen:	Zeitpunkt der Übernahme
Frage zu Schätzungen:	Berichtigung eines Fehlers, der vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS aufgetreten ist
Frage A1:	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abgeschlossener sukzessiver Anteilsenerwerb
Frage A2:	Definition eines Unternehmenszusammenschlusses für das Erleichterungswahlrecht
Frage A3:	Korrektur des Erwerbs eines assoziierten Unternehmens, das nach IFRS zu konsolidieren gewesen wäre
Frage D1:	Auswirkungen abweichender Übergangszeitpunkte von Mutter- und Tochterunternehmen auf die Anwendung des Erleichterungswahlrechts bei Leistungen an Arbeitnehmer
Frage E1:	Fair Value Hedge nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, der sich nicht als Fair Value Hedge nach IFRS qualifiziert
Frage E2:	Absicherung einer vorhergesehenen Transaktion
Frage E3:	Änderung der Bewertungsmethode bei Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte
Frage F1:	Tochterunternehmen wendet IAS 19 auf seine Pensionspläne früher an als andere Unternehmen im Konzernabschluss
Frage H1:	Anpassung eines Vermögenswerts aufgrund nicht im Einklang mit den IFRS stehender früherer Wertminderungen oder Bestimmungen



- Frage H2: Aktivierung von vor dem Zeitpunkt des Übergangs angefallenen Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte
- Frage I1: Umgliederung von Neubewertungsrücklagen
- Frage I2: Weitgehende Vergleichbarkeit mit dem beizulegenden Zeitwert

### Frage zu Vergleichsinformationen: Zeitpunkt der Übernahme

#### Frage

Unternehmen X ist Erstanwender, der Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Juni 2004 und der Abschlussstichtag der 30. Mai 2006. Wo liegt der Zeitpunkt der Übernahme gemäß IFRS 1.36A?

#### Antwort

Der Begriff „Zeitpunkt der Übernahme“ ist in IFRS 1 nicht ausdrücklich definiert. Da sich IFRS 1.36A nicht auf den „Zeitpunkt des Übergangs“ oder den „Berichtszeitpunkt“ bezieht (beides in IFRS 1 definierte Begriffe), muss es „Der Beginn des Berichtszeitraums, für den ein Unternehmen seinen ersten IFRS-Abschluss darstellt“ bedeuten, d.h. der 1. Juni 2005. Daher braucht Unternehmen X seine Vergleichsinformationen nicht an IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 anzupassen, da es die IFRS vor dem 1. Januar 2006 übernimmt.

### Frage zu Schätzungen: Berichtigung eines Fehlers, der vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS aufgetreten ist

#### Frage

Wie ist die Berichtigung eines Fehlers bilanziell darzustellen, wenn der Fehler vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS aufgetreten ist?

#### Antwort

Wenn die Schätzung vor dem Zeitpunkt des Übergangs fehlerhaft war, sind die Auswirkungen der Berichtigung der fehlerhaften Schätzung mit den Gewinnrücklagen in der IFRS-Eröffnungsbilanz in gleicher Weise zu verrechnen wie Anpassungen der IFRS-Eröffnungsbilanz aufgrund von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS. In der nach IFRS 1.39 vorgeschriebenen Überleitungsrechnung des zuvor ausgewiesenen Eigenkapitals und der Gewinn- und Verlustrechnung zum Eigenkapital/Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS für die gleichen Perioden ist die Berichtigung von Fehlern getrennt von den Auswirkungen der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darzustellen. Diese An-

hangangabe ist auf Bruttobasis anzugeben, das heißt eine saldierte Darstellung der Fehler ist nicht erlaubt.

### Frage A1: Vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abgeschlossener sukzessiver Anteilserwerb

#### Ausgangspunkt

Unternehmen C hat Tochterunternehmen T schrittweise mit dem Erwerb eines 10%-Anteils am 30. Juni 2002, eines 30%-Anteils am 31. Dezember 2002 und eines 20%-Anteils am 31. Dezember 2003 erworben. Es wurde festgestellt, dass Unternehmen C die Kontrolle über Tochterunternehmen T am 31. Dezember 2003 erlangt hat. Unternehmen C ist Erstanwender, Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist der 1. Januar 2004. Unternehmen C hat sich für eine Anpassung aller Unternehmenszusammenschlüsse nach dem 1. Januar 2003 entschieden.

#### Frage

Wie ist dieses Wahlrecht auf sukzessive Anteilserwerbe vor dem 1. Januar 2003 anzuwenden?

#### Antwort

In diesem Beispiel ist der Erwerbszeitpunkt eines Tochterunternehmens der 31. Dezember 2003. Daher hat Unternehmen C ebenfalls sämtliche Schritte des Erwerbsprozesses bis zurück zum Erwerb der ersten 10% am 31. Juni 2002 anzupassen. Da das Wahlrecht auf den Erwerbszeitpunkt eines Tochterunternehmens abzielt, beeinflusst die Anpassung des ersten Schritts nicht den Zeitpunkt, ab dem alle Unternehmenszusammenschlüsse angepasst werden müssen. In obigem Beispiel ist daher keine Anpassung für andere Unternehmenszusammenschlüsse vor dem 1. Januar 2003 erforderlich.

### Frage A2: Definition eines Unternehmenszusammenschlusses für das Erleichterungswahlrecht

#### Ausgangspunkt

In einigen Ländern stellen bestimmte Transaktionen, die gemäß IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** als Unternehmenszusammenschluss abzubilden wären, nach den nationalen Rechnungslegungsstandards keinen solchen dar.

#### Frage

Muss eine Transaktion nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen als Unternehmenszusammenschluss bilanziert worden sein, um das Erleichterungswahlrecht in IFRS 1 in Anspruch nehmen zu können?

**Antwort**

Die Ermittlung, ob für einen Unternehmenszusammenschluss das Erleichterungswahlrecht in Anspruch genommen werden kann, hängt davon ab, ob der Zusammenschluss die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS erfüllt. Wenn die Transaktion die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS erfüllt (unabhängig davon, ob er die Definition nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erfüllt hat), wäre das Erleichterungswahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 1 für diese Transaktion anwendbar.

**Frage A3: Korrektur des Erwerbs eines assoziierten Unternehmens, das nach IFRS zu konsolidieren gewesen wäre****Ausgangspunkt**

Am 1. Januar 2002 erwarb Unternehmen N 48% der Anteile an Unternehmen U. Gemäß nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen hat Unternehmen N in seinem Konzernabschluss Unternehmen U richtigerweise nicht konsolidiert und seine Beteiligung an Unternehmen U als assoziiertes Unternehmen nach der Equity-Methode bilanziert. Unternehmen N stellt auf IFRS um, Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Januar 2004. Unternehmen N hat festgestellt, dass es nach IAS 27 **Konzern- und separate Abschlüsse nach IFRS** die Kontrolle über Unternehmen U seit dem Erwerbszeitpunkt besitzt.

**Frage**

Ist dieser Erwerb nach IFRS 1 so darzustellen, als ob das Unternehmen schon immer konsolidiert worden wäre?

**Antwort**

Die durchzuführenden Schritte für die Bilanzierung des Erwerbs eines assoziierten Unternehmens sind mit denen eines Unternehmenszusammenschlusses vergleichbar, in denen ein Geschäfts- oder Firmenwert ermittelt wird. Zusätzlich ist die Equity-Methode prinzipiell eine Ein-Zeilen-Konsolidierung und daher werden Veränderungen im Eigenkapital vom Erwerbszeitpunkt an erfasst. Es wäre daher nicht richtig, den Geschäfts- oder Firmenwert und den Wert der Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen nach IFRS 1, Anhang B2 (j) anzupassen, es sei denn Unternehmen N entscheidet sich für die Anpassung aller Unternehmenszusammenschlüsse, die am oder nach dem 1. Januar 2002 stattgefunden haben.

Bei Erstanwendung würden (falls sich Unternehmen N nicht für eine Anpassung des Erwerbs von Unternehmen U entscheidet) die Buchwerte der Vermögenswerte (einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts) und Schulden nach den Regelungen von IFRS 1 bilanziert.

### Frage D1: Auswirkungen abweichender Übergangszeitpunkte von Mutter- und Tochterunternehmen auf die Anwendung des Erleichterungswahlrechts bei Leistungen an Arbeitnehmer

#### Ausgangspunkt

Unternehmen S ist in Europa börsennotiert und ein Tochterunternehmen von Unternehmen P. Tochterunternehmen S hat die IFRS 2005 übernommen, Zeitpunkt des Übergangs war der 1. Januar 2004. Bei erstmaliger Anwendung hat sich Tochterunternehmen S gemäß IFRS 1.20 für eine Rücksetzung seines Korridors auf null über die Gewinnrücklagen entschieden. Unternehmen P übernimmt die IFRS 2008, sein Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Januar 2007.

#### Frage

Kann sich Unternehmen P bei Übernahme der IFRS für eine Rücksetzung des Korridors bei Pensionsverpflichtungen von Tochterunternehmen S auf null im Jahr 2007 entscheiden?

#### Antwort

Nein. Stellt ein Mutterunternehmen später als sein Tochterunternehmen auf IFRS um, so ist gemäß IFRS 1.25 der Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens für den Ansatz beim Mutterunternehmen maßgeblich.

### Frage E1: Fair Value Hedge nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, der sich nicht als Fair Value Hedge nach IFRS qualifiziert

#### Ausgangspunkt

Unternehmen H hatte nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen den beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswertes abgesichert (z.B. eine festverzinsliche Anleihe, die als „bis zur Endfälligkeit gehalten“ eingestuft wurde), der nach IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bilanzieren wäre. Die Sicherungsbeziehung erfüllt die Effektivitätskriterien des IAS 39 nicht. Somit existiert im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS keine die Anwendung von Hedge Accounting ermöglichende Sicherungsbeziehung.

#### Frage

Wie sind die früher erfassten Buchwertanpassungen auf den beizulegenden Zeitwert der abgesicherten Position bei Erstanwendung der IFRS bilanziell zu behandeln und wie ist demzufolge die Erstanwendung von IAS 39 darzustellen?

**Antwort**

In der Eröffnungsbilanz ist keine Anpassung nötig. Gemäß IAS 39 muss jedoch jede frühere Buchwertanpassung der abgesicherten Position über die verbleibende Laufzeit des Schuldinstruments erfolgswirksam amortisiert werden (IAS 39.92). Daher ist der Anfangsbestand der Gewinnrücklagen für diese Position nicht anzupassen.

Unternehmen, deren Zeitpunkt des Übergangs vor dem 1. Januar 2006 liegt, sind nicht verpflichtet, ihre Vergleichszahlen nach IAS 39 darzustellen. Stellt Unternehmen H daher zum Berichtszeitpunkt 31. Dezember 2005 auf IFRS um (Zeitpunkt des Übergangs wäre somit der 1. Januar 2004), so ist die Anpassung ab dem 1. Januar 2005 erfolgswirksam zu amortisieren.

**Frage E2: Absicherung einer vorhergesehenen Transaktion****Frage**

Erfüllt eine vorhergesehene Transaktion im Zeitpunkt des Übergangs nicht das in IAS 39.88 (c) festgelegte Kriterium der „hohen Wahrscheinlichkeit“, wie sind dann die kumulierten Netto-Gewinne oder -Verluste aus der Bewertung des Sicherungsinstruments zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs bilanziell zu behandeln?

**Antwort**

Die Antwort hängt davon ab, ob der Eintritt der vorhergesehenen Transaktion immer noch erwartet wird, auch wenn sie nicht „sehr wahrscheinlich“ ist. Des Weiteren hängt die Antwort auch davon ab, wie das Sicherungsinstrument und dessen Zeitwertänderungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen behandelt wurden.

**Der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt im Eigenkapital ausgewiesen**

Wenn im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die vorhergesehene Transaktion nicht sehr wahrscheinlich ist, ihr Eintritt aber immer noch erwartet wird, sind die kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt im Eigenkapital ausgewiesen wurden, als eigener Bestandteil des Eigenkapitals im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS umzugliedern bzw. verbleiben dort gemäß IAS 39.101(b) bis zum Eintritt der vorhergesehenen Transaktion. Anschließend ist, wenn der Eintritt der vorhergesehenen Transaktion nicht länger erwartet wird, gemäß IAS 39.101(c) jeder mit ihr im Zusammenhang stehende Gewinn- oder Verlustsaldo, der im Zeitpunkt des Übergangs als getrennter Bestandteil des Eigenkapitals umgliedert wurde, erfolgswirksam zu erfassen.

Wenn im Zeitpunkt des Übergangs die vorhergesehene Transaktion nicht sehr wahrscheinlich ist und ihr Eintreten nicht länger erwartet wird, ist der kumulierte Gewinn oder Verlust des Sicherungsinstruments, der zuvor nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt im Eigenkapital ausgewiesen wurde, gemäß IFRS 1.11 im Zeitpunkt des Übergangs in die Gewinnrücklagen umzugliedern.

### Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurde ein kumulierter Gewinn oder Verlust nicht direkt im Eigenkapital ausgewiesen

Wurde das derivative Instrument zu Anschaffungskosten bilanziert und daher keine erfolgsneutrale Veränderung im Eigenkapital ausgewiesen, so ist der gesamte Anpassungsbetrag des Sicherungsinstruments auf seinen beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Wenn das derivative Instrument zu einem vom beizulegenden Zeitwert abweichenden Betrag angesetzt und als Gegenposition ein aktiver oder passiver Abgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen wurde, ist dieser aktive oder passive Abgrenzungsposten über die Gewinnrücklagen aufzulösen, wenn er nicht die entsprechenden Ansatzkriterien nach IFRS erfüllt. Darüber hinaus ist die Anpassung des derivativen Instruments an seinen beizulegenden Zeitwert in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

Unternehmen, deren Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vor dem 1. Januar 2006 liegt, sind nicht verpflichtet, ihre Vergleichsinformationen nach IAS 39 darzustellen. Daher hat ein Erstanwender, dessen Berichtszeitpunkt der 31. Dezember 2005 ist (Zeitpunkt des Übergangs: 1. Januar 2004) ein Wahlrecht zur Bewertung und Erfassung der oben genannten Anpassung zum 1. Januar 2005 und nicht zum Zeitpunkt des Übergangs.

### Frage E3: Änderung der Bewertungsmethode bei Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte

#### Ausgangspunkt

Nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen hat Unternehmen A Wertminderungen von zu Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerten auf undiskontierter Basis berechnet. IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** verlangt jedoch eine Berechnung solcher Wertminderungen auf diskontierter Basis (IAS 39.66). Daher nimmt Unternehmen A im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS (z.B. dem 1. Januar 2004) eine Anpassung der Buchwerte von nach IAS 39 zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerten vor (zur Abbildung der Diskontierungseffekte zukünftig erwarteter Zahlungsströme).

**Frage**

Muss diese Anpassung als Anpassung der Gewinnrücklagen in der Eröffnungsbilanz im Zeitpunkt des Übergangs gemäß IFRS 1 erfasst werden?

**Antwort**

Ja. Gemäß IFRS 1.11, IFRS 1.31 und IFRS 1, IG 58 muss Unternehmen A diese Bewertungsanpassung als Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei Wertminderungen von finanziellen Vermögenswerten (z.B. Darlehen) direkt in den Gewinnrücklagen im Zeitpunkt des Übergangs (1. Januar 2004) erfassen.

Unternehmen, deren Zeitpunkt des Übergangs vor dem 1. Januar 2006 liegt, sind jedoch nicht verpflichtet, ihre Vergleichszahlen nach IAS 39 darzustellen. Daher hat ein Erstanwender mit Berichtszeitpunkt 31. Dezember 2005 (Zeitpunkt des Übergangs: 1. Januar 2004) ein Wahlrecht, die oben genannten Anpassungen nicht im Zeitpunkt des Übergangs, sondern zum 1. Januar 2005 zu bewerten und zu erfassen.

### **Frage F1: Tochterunternehmen wendet IAS 19 auf seine Pensionspläne früher an als andere Unternehmen im Konzernabschluss**

**Ausgangspunkt**

Unternehmen N erwarb Tochterunternehmen U am 1. Januar 2002. Bereits vor dem Erwerbszeitpunkt hat Tochterunternehmen U auf IFRS umgestellt und berichtet auch weiterhin für nationale Zwecke gemäß IFRS. Unternehmen U hat einen nach IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer** bilanzierten leistungsorientierten Plan. Zum 31. Dezember 2007 übernimmt Unternehmen N die IFRS (Zeitpunkt des Übergangs: 1. Januar 2006).

**Frage**

Darf Unternehmen N den Korridor bei Pensionsverpflichtungen für alle seine Pensionspläne zurücksetzen, mit Ausnahme solcher Pläne, die bereits nach IAS 19 bilanziert werden?

**Antwort**

Ja. Gemäß IFRS 1.20 hat ein Erstanwender, wenn er sich für die Rücksetzung seines Korridors aus der Pensionsverpflichtung auf null entscheidet, dies für alle Pläne zu tun. Da jedoch Tochterunternehmen U die IFRS erstmals vor Unternehmen N anwendet, hat Unternehmen N in seinem Konzernabschluss laut IFRS 1.25 die Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen U zu den gleichen Buchwerten anzusetzen wie im IFRS-Abschluss des Tochterunternehmens. Somit muss Unternehmen N diesen bereits nach IAS 19 bilanzierten Pensionsplan zu seinem aktuellen Buchwert ansetzen, unabhängig davon, ob der Korridor bei anderen Plänen auf null zurückgesetzt wird.

## Frage H1: Anpassung eines Vermögenswerts aufgrund nicht in Einklang mit den IFRS stehender früherer Wertminderungen oder Bestimmungen

### Ausgangspunkt

Unternehmen N erwirbt Tochterunternehmen U am 1. Januar 2002. Im Rahmen der Kaufpreisallokation wurden 100 € erworbenen laufenden Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zugeordnet. Gemäß den nationalen Rechnungslegungsvorschriften wurde dieser Betrag im Konzernabschluss des Unternehmens sofort aufwandswirksam erfasst. Unternehmen N übernimmt die IFRS, der Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Januar 2004.

### Frage

Muss der den laufenden Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zugeordnete Betrag im Zeitpunkt des Übergangs zu einem Betrag größer als null angesetzt werden?

### Antwort

Ja. IFRS 1 erfordert die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die in Einklang mit den IFRS stehen, sowohl für die IFRS-Eröffnungsbilanz als auch für die dargestellten Perioden. Gemäß IFRS 1, IG51 hat ein Unternehmen, wenn es den immateriellen Vermögenswert in nicht mit den IFRS konformer Weise planmäßig abschreibt, diesen so anzupassen, als wäre die gewählte Abschreibungsmethode mit IFRS konform. Die aufwandswirksame Erfassung von laufenden Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten steht nicht in Einklang mit IFRS und ist daher zu stornieren. Der immaterielle Vermögenswert ist in Einklang mit IFRS planmäßig abzuschreiben.

Da diese Wertminderung oder Abschreibung auf laufende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nicht im Zusammenhang mit dem Unternehmenszusammenschluss erfasst wurde, greift das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1.15 für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nicht. Dies gilt auch für den in früheren Perioden erfolgten Ansatz von Vermögenswerten mit einer im Zeitpunkt des Übergangs verbleibenden Restnutzungsdauer sowie für diese und andere erfasste Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen.

## Frage H2: Aktivierung von vor dem Zeitpunkt des Übergangs angefallenen Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

### Ausgangspunkt

Unternehmen A übernimmt die IFRS, Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Januar 2004. Zum Zeitpunkt des Übergangs von Unternehmen A wurde festgestellt, dass sich einige interne Entwicklungsprojekte in der Entwicklungsphase gemäß IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** befinden.



**Frage**

Muss Unternehmen A einen Vermögenswert für die Entwicklungskosten ansetzen, die nach IAS 38 anzusetzen wären, wenn das Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs nach IFRS bilanziert hätte?

**Antwort**

Wenn Unternehmen A die angefallenen Entwicklungskosten zuverlässig bewerten kann, dann ist der Ansatz eines Vermögenswertes verpflichtend. Gemäß IFRS 1 besteht in dem häufig vorkommenden Fall, dass beispielsweise für Kostendaten der Vergangenheit eine zuverlässige Trennung zwischen Forschung und Entwicklung und somit eine verlässliche Ermittlung der Entwicklungskosten nicht möglich ist, ein Aktivierungsverbot. Kann die Bewertung ab dem Zeitpunkt, in dem die Ansatzkriterien erfüllt waren, vorgenommen werden, ist eine Anpassung vorzunehmen, so als ob IAS 38 angewendet worden wäre. Dies bedeutet, dass lediglich während der Entwicklungsphase angefallene Aufwendungen in der IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2004 aktiviert werden dürfen.

**Frage 11: Umgliederung von Neubewertungsrücklagen****Ausgangspunkt**

Unternehmen G bewertet Sachanlagen zu einem Neubewertungsbetrag nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, der weitgehend mit dem beizulegenden Zeitwert übereinstimmt. Unternehmen G hat sich für die Verwendung des Neubewertungsbetrags als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IFRS 1 entschieden.

**Frage**

Wie muss Unternehmen G den Neubewertungsbetrag im Eigenkapital nach den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfassen?

**Antwort**

IFRS 1.11 schreibt die Erfassung der Anpassungen aus der Erstanwendung in den Gewinnrücklagen oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie vor. Wenn ein Unternehmen Sachanlagen zum Neubewertungsbetrag als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ansetzt, wird die Anpassung in den Gewinnrücklagen oder einem gesonderten Bestandteil des Eigenkapitals ausgewiesen und nicht in die Neubewertungsrücklage gebucht. Daher darf eine spätere Wertminderung nicht gegen die Neubewertungsrücklage gebucht werden, sondern ist erfolgswirksam zu erfassen.

## Frage I2: Weitgehende Vergleichbarkeit mit dem beizulegenden Zeitwert

### Frage

Unternehmen K hat nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ein Wahlrecht, Sachanlagen zu 80% des beizulegenden Zeitwertes neu zu bewerten. Ist dieser Wert weitgehend vergleichbar mit dem beizulegenden Zeitwert?

### Antwort

Nein. Damit der gewählte Betrag als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendbar ist, muss die Berechnung eine angemessene Schätzung des beizulegenden Zeitwertes darstellen. Eine Bewertung zu einem Prozentsatz des beizulegenden Zeitwertes ist nicht weitgehend mit diesem vergleichbar und kann deswegen nicht als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Allerdings kann eine nach den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung, die die Bilanzierung zu einem mit dem beizulegenden Zeitwert vergleichbaren Betrag zum Ziel hat, wie zum Beispiel die Anwendung eines Preisindex auf den vorherigen Buchwert, unter Umständen als weitgehend vergleichbar mit dem beizulegenden Zeitwert anzusehen sein.

## Anhang A – Beispielhafte Überleitungsrechnung

### Übernahme der IFRS in 2005

Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wurden zum 1. Januar 2005 zum Zwecke der Übereinstimmung mit den IFRS geändert. Der Übergang auf IFRS wird gemäß IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards** abgebildet, der Zeitpunkt des Übergangs ist der 1. Januar 2004. Die aus dem Übergang auf IFRS resultierenden Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden nachfolgend beschrieben, die Überleitungsrechnungen der Auswirkung des Übergangs auf IFRS werden im Anhang des ersten IFRS-Abschlusses dargestellt.

Der Übergang auf IFRS führte zu folgenden Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:

- a. Entwicklungskosten werden als immaterieller Vermögenswert angesetzt – wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind – und zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen bewertet. Die Abschreibung beginnt, wenn der Vermögenswert nutzbar ist. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden Entwicklungskosten bei Anfall als Aufwand erfasst. Folge der Änderung war ein Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 um 1.721 Mio. € (1.439 Mio. € zum 1. Januar 2004) und des Vorsteuer-Gewinns für 2004 um 403 Mio. € (282 Mio. € nach Steuern).
- b. Mit Ausnahme von Derivaten werden finanzielle Verbindlichkeiten zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden finanzielle Verbindlichkeiten zum Nominalwert bewertet und jeder Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt des Eingehens der Verbindlichkeiten zwischen Anfangsbetrag und Fälligkeitsbetrag wurde erfolgswirksam erfasst. Die Auswirkung der Änderung ist ein Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 von 890 Mio. € (984 Mio. € zum 1. Januar 2004) und eine Verminderung des Vorsteuer-Gewinns für 2004 von 133 Mio. € (93 Mio. € nach Steuern).
- c. Derivative Finanzinstrumente werden bei Zugang zu Anschaffungskosten angesetzt und danach zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Veränderungen des beizulegenden Zeitwertes derivativer Finanzinstrumente, die als Sicherungsinstrumente designiert wurden und die Kriterien für eine Absicherung von zukünftigen Cash Flows erfüllen, werden mit ihrem effektiven Teil direkt im Eigenkapital gebucht und erst dann erfolgswirksam erfasst, wenn die abgesicherte vorhergesehene Transaktion die Gewinn- und Verlustrechnung berührt. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden Derivate zur Absicherung von zukünftigen Cash Flows nicht angesetzt. Die Auswirkung der Änderung ist eine Verminderung des Eigenkapitals zum 31. Dezem-

ber 2004 von 238 Mio. € (309 Mio. € zum 1. Januar 2004). Die Änderung hat keine Auswirkungen auf das Jahresergebnis für 2004.

- d. Dividenden an Aktionäre, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung beschlossen wurden, werden nicht als Schuld zum Bilanzstichtag angesetzt, sondern gesondert im Anhang offen gelegt. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden Dividenden für das Geschäftsjahr als Schuld erfasst. Die Auswirkung der Änderung ist ein Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 um 1.824 Mio. € (1.568 Mio. € zum 1. Januar 2004). Die Änderungen haben keine Auswirkungen auf das Jahresergebnis für 2004.
- e. Vorräte werden zum niedrigeren Betrag aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert bewertet. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beinhalten produktionsbezogene fixe und variable Gemeinkosten, die im Rahmen des Produktionsprozesses für die fertigen Erzeugnisse angefallen sind. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen waren Gemeinkosten nicht Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte. Die Änderung führte zu einem Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 von 1.100 Mio. € (900 Mio. € zum 1. Januar 2004) und einem Anstieg des Vorsteuer-Gewinns für 2004 von 285 Mio. € (200 Mio. € nach Steuern).
- f. Geschäfts- oder Firmenwerte werden nicht planmäßig abgeschrieben, sondern zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungsaufwendungen bewertet. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden Geschäfts- oder Firmenwerte erfolgswirksam auf Basis einer individuellen Einschätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, maximal jedoch über 20 Jahre abgeschrieben. Die Auswirkung der Änderung ist ein Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 von 730 Mio. € und ein Anstieg des Vorsteuer-Gewinns für 2004 von 730 Mio. €. Die Änderung hat keine Auswirkungen auf das Eigenkapital zum 1. Januar 2004. Die Änderung hat keine steuerlichen Auswirkungen, da latente Steuern für temporäre Differenzen aus einem Geschäfts- oder Firmenwert, bei dem eine Abschreibung steuerlich nicht abzugsfähig ist, nicht gebildet werden.
- g. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurde eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen für eine Produktionsstätte passiviert. Diese Rückstellung erfüllt die Ansatzkriterien der IFRS weder zum 1. Januar 2004 noch zum 31. Dezember 2004. Die Auswirkung der Änderung ist ein Anstieg des Eigenkapitals zum 31. Dezember 2004 von 1.526 Mio. € (700 Mio. € zum 1. Januar 2004) und ein Anstieg des Vorsteuer-Gewinns für 2004 von 1.180 Mio. € (826 Mio. € nach Steuern).

- h. Die oben genannten Veränderungen haben die latente Steuerschuld wie folgt erhöht:

	<b>1. Januar 2004</b>	<b>31. Dezember 2004</b>
Ansatz von Entwicklungskosten (a)	617	737
Ansatz von Derivaten (b)	422	382
In den Vorräten erfasste Produktionsgemeinkosten (e)	386	471
Auflösung der Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen (g)	300	654
<b>Summe</b>	<b><u>1.725</u></b>	<b><u>2.224</u></b>

- i. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wurden langfristige Anleihen mit einer Fälligkeit von über drei Monaten in der Kapitalflussrechnung unter den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten ausgewiesen. Nach IFRS sind derartige Investments und deren Veräußerungen im Cash Flow aus der Investitionstätigkeit auszuweisen.

**Auswirkung der Übernahme der IFRS auf die Bilanz**

Mio. EUR	Anm.	Zum 1. Januar 2004 (Zeitpunkt des Übergangs)			Zum 31. Dezember 2004 (Ende der letzten nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellten Periode)		
		Vorherige Rechnungs- legungs- grundsätze	Auswir- kung des Übergangs auf IFRS	IFRS (IFRS-Er- öffnungs- bilanz)	Vorherige Rechnungs- legungs- grundsätze	Auswir- kung des Übergangs auf IFRS	IFRS
Sachanlagen		75.973		75.973	96.680		96.680
Geschäfts- oder Firmenwert	f	1.567		1.567	5.504	730	6.234
Immaterielle Vermögenswerte	a	200	2.056	2.256	943	2.458	3.401
Finanzielle Vermögenswerte		2.680		2.680	4.065		4.065
<b>Summe langfristige Vermögenswerte</b>		<b>80.420</b>	<b>2.056</b>	<b>82.476</b>	<b>107.192</b>	<b>3.188</b>	<b>110.380</b>
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen		12.943		12.943	14.630		14.630
Vorräte	e	6.868	1.286	8.154	12.270	1.571	13.841
Sonstige Forderungen		4.711		4.711	4.953		4.953
Zu Veräußerungszwecken gehaltene langfristige Anleihen		7.158		7.158	3.902		3.902
Bankguthaben und Kassenbestand		13.959		13.959	19.567		19.567
<b>Summe kurzfristige Vermögenswerte</b>		<b>45.639</b>	<b>1.286</b>	<b>46.925</b>	<b>55.322</b>	<b>1.571</b>	<b>56.893</b>
<b>Bilanzsumme</b>		<b>126.059</b>	<b>3.342</b>	<b>129.401</b>	<b>162.514</b>	<b>4.759</b>	<b>167.273</b>
Zinstragende Darlehen	b	36.111	(1.405)	34.706	59.887	(1.272)	58.615
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten	c	9.574	309	9.883	10.045	238	10.283
Leistungen an Arbeitnehmer		-		-	-		-
Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen	g	1.000	(1.000)	-	2.180	(2.180)	-
Dividenden an Aktionäre	d	1.568	(1.568)	-	1.824	(1.824)	-
Laufende Steuerschuld		1.053		1.053	962		962
Latente Steuerschuld	h	2.384	1.725	4.109	4.855	2.244	7.099
<b>Summe Schulden</b>		<b>51.690</b>	<b>(1.939)</b>	<b>49.751</b>	<b>79.753</b>	<b>(2.794)</b>	<b>76.959</b>
<b>Summe Vermögenswerte abzgl. Schulden (Reinvermögen)</b>		<b>74.369</b>	<b>5.281</b>	<b>79.650</b>	<b>82.761</b>	<b>7.553</b>	<b>90.314</b>
Gezeichnetes Kapital		22.800		22.800	22.800		22.800
Kapitalrücklage		16.559		16.559	16.559		16.559
Neubewertungsrücklage		1.313		1.313	1.899		1.899
Hedging-Rücklage	c	-	(309)	(309)		(238)	(238)
Gewinnrücklagen	a,b,c,e,f	33.697	5.590	39.287	41.503	7.791	49.294
<b>Summe Eigenkapital</b>		<b>74.369</b>	<b>5.281</b>	<b>79.650</b>	<b>82.761</b>	<b>7.553</b>	<b>90.314</b>
				<b>1. Januar 2004</b>			<b>31. Dezember 2004</b>
<b>Summe Eigenkapital nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen</b>				<b>74.369</b>			<b>82.761</b>
Ansatz von Entwicklungskosten abzüglich Abschreibung	a		2.056	2.458			
Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Darlehen, die nicht dem Nominalwert entsprechen	b		1.405	1.272			
Angesetzte und zum beizulegenden Zeitwert bewertete Derivate	c		(309)	(238)			
Nicht als Schuld erfasste beschlossene Dividenden	d		1.568	1.824			
In den Vorräten aktivierte Produktionsgemeinkosten	e		1.286	1.571			
Nach dem Zeitpunkt des Übergangs nicht weiter abgeschriebener Geschäfts- oder Firmenwert	f		-	730			
Ausbuchung der Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen	g		1.000	2.180			
			7.006	9.797			
Steuerliche Auswirkungen hieraus	h		(1.725)	(2.244)			
<b>Summe Eigenkapitalanpassungen</b>			<b>5.281</b>	<b>7.553</b>			
<b>Summe Eigenkapital nach IFRS</b>			<b>79.650</b>	<b>90.314</b>			

## Auswirkung der Übernahme der IFRS auf die Gewinn- und Verlustrechnung

		2004 (die letzte nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellte Periode)		
Mio. EUR	Anm.	Vorherige Rechnungs- legungsgrundsätze	Auswirkung des Übergangs auf IFRS	IFRS
Umsatzerlöse		123.531	–	123.351
Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	a,e,g	(75.982)	1.278	(74.704)
<b>Bruttoergebnis</b>		<b>47.549</b>	<b>1.278</b>	<b>48.827</b>
Sonstige Erträge		1.476		1.476
Vertriebskosten	f,g	(19.406)	1.025	(18.381)
Verwaltungskosten	g	(11.178)	295	(10.883)
Sonstige Aufwendungen		(477)		(477)
<b>Betriebsergebnis</b>		<b>17.964</b>	<b>2.598</b>	<b>20.562</b>
Anteil am Gewinn bei assoziierten Unternehmen vor Steuern		943		943
Netto-Finanzierungskosten	b	(2.870)	(133)	(3.003)
<b>Ergebnis vor Steuern</b>		<b>16.037</b>	<b>2.465</b>	<b>18.502</b>
Ertragsteuern		(5.481)	(520)	(6.001)
<b>Periodenergebnis</b>		<b>10.556</b>	<b>1.945</b>	<b>12.501</b>
Ergebnis je Aktie		0.463		0.548
		<b>Betriebsergebnis (1)</b>	<b>Ergebnis vor Steuern (1)</b>	<b>Periodenergebnis (2)</b>
<b>Gewinn nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen</b>		<b>17.964</b>	<b>16.037</b>	<b>10.556</b>
Ansatz von Entwicklungskosten abzüglich Abschreibung	a	403	403	282
Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Darlehen, die nicht dem Nominalwert entsprechen	b		(133)	(93)
Produktionsgemeinkosten in den Vorräten	e	285	285	200
Nach dem Zeitpunkt des Übergangs nicht weiter abgeschriebener Geschäfts- oder Firmenwert	f	730	730	730
Ausbuchung der Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen	g	1.180	1.180	826
<b>Summe der Anpassungen der Gewinn- und Verlustrechnung</b>		<b>2.598</b>	<b>2.465</b>	<b>1.945</b>
<b>Ergebnis nach IFRS</b>		<b>20.562</b>	<b>18.502</b>	<b>12.501</b>

(1) Erlaubt

(2) Vorgeschrieben

**Auswirkung der Übernahme der IFRS auf die Kapitalflussrechnung**

Millionen EUR	Anm.	2004 (die letzte nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen dargestellte Periode)		
		Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze	Auswirkung des Übergangs auf IFRS	IFRS
Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit		21.858		21.858
Cashflow aus der Investitionstätigkeit	i	(33.520)	2.603	(30.917)
		(11.662)	2.603	(9.059)
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	i	14.163		14.163
<b>Nettoanstieg (-abnahme) bei den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten</b>		<b>2.501</b>	<b>2.603</b>	<b>5.104</b>
<b>Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu Beginn der Periode</b>		<b>21.120</b>	<b>(6.441)</b>	<b>14.679</b>
<b>Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Ende der Periode</b>		<b>23.621</b>	<b>(3.838)</b>	<b>19.783</b>

1. Januar 2004      31. Dezember 2004

**Der Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten setzt sich zusammen aus:**

Langfristigen Anleihen mit einer Fälligkeit von weniger als drei Monaten	717	216
Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten	13.962	19.567
	14.679	19.783

**Die langfristigen Anleihen setzen sich zusammen aus:**

Langfristigen Anleihen mit einer Fälligkeit von weniger als drei Monaten	717	216
Langfristigen Anleihen mit einer Fälligkeit von mehr als drei Monaten	6.441	3.686
	7.158	3.902



## Anhang B – Tabelle der Auswirkungen per Bilanzposition

Bilanzposition	Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?		
	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1, Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
	<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>		
<b>„Allgemeine Grundsätze“</b>  <b>(Auf alle Positionen mit Ausnahme der unten dargestellten Anwendungsverbote und Erleichterungswahlrechte anzuwenden)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Die Einstufung des Unternehmenszusammenschlusses nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ist beizubehalten.</li> <li>Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden gemäß IFRS; sich ergebende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>Ausbuchung aller Positionen, für die nach IFRS ein Ansatzverbot besteht; sich ergebende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>Umgliederung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzten Positionen in die korrekte IFRS-Kategorie.</li> <li>Zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende Positionen – Ansatz zum beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt des Übergangs; sich ergebende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte Positionen, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind. Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die Buchwerte unter vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unmittelbar nach dem Erwerbszeitpunkt. Abschreibungen sind nur dann anzupassen, wenn der Abschreibungsaufwand wesentlich von dem nach IFRS berechneten abweicht.</li> <li>Nach vorherigen Rechnungslegungsvorschriften nicht erfasste, zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassende Positionen. Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist der Buchwert, der sich bei Anwendung der IFRS ergeben würde, wenn das erworbene Unternehmen einen separaten IFRS-Abschluss aufstellen müsste.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Einstufung des Unternehmenszusammenschlusses als Erwerb.</li> <li>Ermittlung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses.</li> <li>Identifikation und Ansatz aller Vermögenswerte und aller Schulden gemäß IFRS, einschließlich Eventualschulden, aber ausschließlich aller Restrukturierungsrückstellungen.</li> <li>Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der identifizierten Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses, einschließlich der Minderheitsanteile.</li> <li>Ermittlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines negativen Unterschiedsbeitrags.</li> <li>Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts auf die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten des erworbenen Unternehmens.</li> <li>Keine nachfolgende Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert.</li> <li>Durchführung einer Wertminderungsprüfung zu jedem Jahresabschluss nach dem Erwerb.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt des Übergangs gemäß IFRS, sich ergebende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>Ausbuchung aller Positionen, für die gemäß IFRS ein Ansatzverbot besteht; sich ergebende Anpassungen sind in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>Umgliederung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzten Positionen in die korrekte IFRS-Kategorie.</li> <li>Retrospektive Anwendung der IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden.</li> </ol>

**Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?**

Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			

**LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE**

Sachanlagen	Wahlrecht zur Anwendung	Wahlrecht zur Anwendung	Wahlrecht zur Anwendung
	<ol style="list-style-type: none"> <li>des im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwertes;</li> <li>des Neubewertungsbetrags nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unter der Voraussetzung, dass dieser Wert im Zeitpunkt der Neubewertung weitgehend vergleichbar war mit                             <ol style="list-style-type: none"> <li>dem beizulegenden Zeitwert,</li> <li>den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, angepasst um Preisänderungen</li> </ol> </li> </ol> <p>ODER</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>einer ereignisinduzierten Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (z.B. Börsengang).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>des im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwertes;</li> <li>des Neubewertungsbetrags nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unter der Voraussetzung, dass dieser Wert im Zeitpunkt der Neubewertung weitgehend vergleichbar war mit                             <ol style="list-style-type: none"> <li>dem beizulegenden Zeitwert,</li> <li>den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, angepasst um Preisänderungen</li> </ol> </li> </ol> <p>ODER</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>einer ereignisinduzierten Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (z.B. Börsengang).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>des im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwertes;</li> <li>des Neubewertungsbetrags nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unter der Voraussetzung, dass dieser Wert im Zeitpunkt der Neubewertung weitgehend vergleichbar war mit                             <ol style="list-style-type: none"> <li>dem beizulegenden Zeitwert,</li> <li>den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, angepasst um Preisänderungen</li> </ol> </li> </ol> <p>ODER</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>einer ereignisinduzierten Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (z.B. Börsengang).</li> </ol>

<b>Geschäfts- oder Firmenwert (bei Verrechnung mit den Rücklagen)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Verbleib im Eigenkapital</li> <li>Wird bei Abgang des Tochterunternehmens nicht bei der Berechnung des Veräußerungsverlustes erfasst.</li> <li>Spätere Anpassungen als Ergebnis einer bedingten Kaufpreiszahlung werden in den Gewinnrücklagen erfasst.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts in der IFRS-Eröffnungsbilanz.</li> <li>Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund von Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden (nach Abzug von latenten Steuern) im Zeitpunkt des Erwerbs.</li> <li>Keine planmäßige Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert.</li> <li>Wertminderungsprüfung im Zeitpunkt des Übergangs und anschließend jährliche Überprüfung.</li> </ol>	N/A
---	---	---	-----

### Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?

Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			
<b>LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE (fortgesetzt)</b>			
<b>Geschäfts- oder Firmenwert (bei Aktivierung als immaterieller Vermögenswert)</b>	<p>Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts im Zeitpunkt des Erwerbs wird angepasst um:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angesetzte immaterielle Vermögenswerte, die unter IFRS nicht ansatzfähig sind.</li> <li>2. Nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzte Vermögenswerte, die nach IFRS ansatzpflichtig sind.</li> <li>3. Bedingte Kaufpreiszahlungen, bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung vor dem Zeitpunkt des Übergangs (unter der Voraussetzung der zuverlässigen Bewertbarkeit und der wahrscheinlichen Zahlung).</li> <li>4. Pflicht zur Durchführung einer Wertminderungsprüfung unabhängig davon, ob es Hinweise auf eine Wertminderung gibt.</li> </ol> <p><b>Andere Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts sind verboten.</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts in der IFRS-Eröffnungsbilanz.</li> <li>2. Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund von Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden (nach Abzug latenter Steuern) im Zeitpunkt des Erwerbs.</li> <li>3. Keine planmäßige Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert.</li> <li>4. Wertminderungsprüfung im Zeitpunkt des Übergangs und anschließend jährliche Überprüfung.</li> </ol>	N/A
<b>Negativer Geschäfts- oder Firmenwert</b>	Ausbuchung und Erfassung der sich daraus ergebenden Anpassung in den Gewinnrücklagen.	Ausbuchung und Erfassung der sich daraus ergebenden Anpassung in den Gewinnrücklagen.	Ausbuchung und Erfassung der sich daraus ergebenden Anpassung in den Gewinnrücklagen.

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?			
Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			
<b>LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE (fortgesetzt)</b>			
<b>Immaterielle Vermögenswerte (außer Geschäfts- oder Firmenwert)</b>	<p>Wahlrecht zur Anwendung:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Des im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwerts, falls er anhand eines aktiven Marktes ermittelt wurde.</li> <li>Des Neubewertungsbetrags nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unter der Voraussetzung, dass dieser Wert im Zeitpunkt der Neubewertung weitgehend vergleichbar war mit               <ol style="list-style-type: none"> <li>dem beizulegenden Zeitwert,</li> <li>den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, angepasst um Preisänderungen</li> </ol> </li> </ol> <p>ODER</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>einer ereignisinduzierten Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (z.B. Börsengang).</li> </ol> <p><b>Anpassungen aufgrund des Ansatzes bzw. der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswertes werden im Geschäfts- oder Firmenwert erfasst.</b></p>	<p>Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze</p>	<p>Unter der Voraussetzung, dass die Ansatzkriterien von IAS 38 bei Erwerb des Vermögenswertes erfüllt waren.</p> <p>Wahlrecht zur Anwendung:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Des im Zeitpunkt des Übergangs ermittelten beizulegenden Zeitwerts, falls er anhand eines aktiven Marktes ermittelt wurde.</li> <li>Des Neubewertungsbetrags nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen unter der Voraussetzung, dass dieser Wert im Zeitpunkt der Neubewertung weitgehend vergleichbar war mit               <ol style="list-style-type: none"> <li>dem beizulegenden Zeitwert,</li> <li>den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, angepasst um Preisänderungen</li> </ol> </li> </ol> <p>ODER</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>einer ereignisinduzierten Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (z.B. Börsengang).</li> </ol> <p><b>Anpassungen aufgrund des Ansatzes bzw. der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswertes werden in den Gewinnrücklagen erfasst.</b></p>
<b>Beteiligungen an assoziierten Unternehmen</b>	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze	Retrospektive Anwendung von IAS 28	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze
<b>Latente Steueransprüche</b>	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.

### Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?

Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			

#### KURZFRISTIGE VERMÖGENSWERTE

<b>Vorräte, Forderungen, Bankguthaben, Kasse, Forderungen aus Finanzierungsleasing und sonstige Vermögenswerte</b>	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze
<b>Finanzielle Vermögenswerte – zur Veräußerung verfügbar, bis zur Endfälligkeit gehalten, erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert, Darlehen und Forderungen</b>	<p><b>Zuvor ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten</b>            Prospektive Anwendung der Ausbuchungskriterien ab dem 1. Januar 2004 (Wahlrecht zur retrospektiven Anwendung der Ausbuchungskriterien, falls die Informationen im Zeitpunkt der Transaktion verfügbar waren).</p> <p><b>Hedge Accounting</b>            1. Bewertung aller Derivate zum beizulegenden Zeitwert.            2. Auflösung aller abgegrenzten Verluste und Gewinne aus den Derivaten, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswert oder Verbindlichkeit ausgewiesen wurden.            3. Anwendung der Übergangsvorschriften von IAS 39 auf alle anderen Sicherungsbeziehungen.</p>	<p><b>Zuvor ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten</b>            Prospektive Anwendung der Ausbuchungskriterien ab dem 1. Januar 2004 (Wahlrecht zur retrospektiven Anwendung der Ausbuchungskriterien, falls die Informationen im Zeitpunkt der Transaktion verfügbar waren).</p> <p><b>Hedge Accounting</b>            1. Bewertung aller Derivate zum beizulegenden Zeitwert.            2. Auflösung aller abgegrenzten Verluste und Gewinne aus den Derivaten, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswert oder Verbindlichkeit ausgewiesen wurden.            3. Anwendung der Übergangsvorschriften von IAS 39 auf alle anderen Sicherungsbeziehungen.</p>	<p><b>Zuvor ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten</b>            Prospektive Anwendung der Ausbuchungskriterien ab dem 1. Januar 2004 (Wahlrecht zur retrospektiven Anwendung der Ausbuchungskriterien, falls die Informationen im Zeitpunkt der Transaktion verfügbar waren).</p> <p><b>Hedge Accounting</b>            1. Bewertung aller Derivate zum beizulegenden Zeitwert.            2. Auflösung aller abgegrenzten Verluste und Gewinne aus den Derivaten, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswert oder Verbindlichkeit ausgewiesen wurden.            3. Anwendung der Übergangsvorschriften von IAS 39 auf alle anderen Sicherungsbeziehungen.</p>

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?			
Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			
<b>KURZFRISTIGE VERMÖGENSWERTE (fortgesetzt)</b>			
<b>Eigenkapital</b>			
<b>Ausgleichs-posten aus der Währungsumrechnung</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle Umrechnungsdifferenzen auf null zurückzusetzen.</li> <li>2. Gewinne und Verluste aus zukünftigen Verkäufen oder Veräußerungen des betroffenen Unternehmens werden nicht um vor dem Zeitpunkt des Übergangs abgeschriebene Differenzen angepasst.</li> <li>3. Klassifizierung als gesonderter Bestandteil des Eigenkapitals.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle Umrechnungsdifferenzen auf null zurückzusetzen.</li> <li>2. Gewinne und Verluste aus zukünftigen Verkäufen oder Veräußerungen des betroffenen Unternehmens werden nicht um vor dem Zeitpunkt des Übergangs abgeschriebene Differenzen angepasst.</li> <li>3. Klassifizierung als gesonderter Bestandteil des Eigenkapitals.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle Umrechnungsdifferenzen auf null zurückzusetzen.</li> <li>2. Gewinne und Verluste aus zukünftigen Verkäufen oder Veräußerungen des betroffenen Unternehmens werden nicht um vor dem Zeitpunkt des Übergangs abgeschriebene Differenzen angepasst.</li> <li>3. Klassifizierung als gesonderter Bestandteil des Eigenkapitals.</li> </ol>
<b>Minderheitsanteile</b>	<p>Anpassung um die Auswirkung aller Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden von Tochterunternehmen.</p> <p>Minderheitsanteile müssen gemäß IAS 27 als Teil des Eigenkapitals ausgewiesen werden.</p>	<p>Anpassung um die Auswirkung aller Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden von Tochterunternehmen.</p> <p>Minderheitsanteile müssen gemäß IAS 27 als Teil des Eigenkapitals ausgewiesen werden.</p>	N/A
<b>Langfristige Schulden</b>			
<b>Leistungsorientierte Verpflichtungen</b>	<p>Unter der Voraussetzung, dass das Tochterunternehmen IFRS nicht vor dem Mutterunternehmen angewendet hat:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne/Verluste im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>2. Wahlrecht zur weiteren Nutzung des „Korridor“-Ansatzes in der Zukunft.</li> <li>3. Durchgängige Anwendung auf alle Pläne für Leistungen an Arbeitnehmer verpflichtend.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne/Verluste im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>2. Wahlrecht zur weiteren Nutzung des „Korridor“-Ansatzes in der Zukunft.</li> <li>3. Durchgängige Anwendung auf alle Pläne für Leistungen an Arbeitnehmer verpflichtend.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wahlrecht, alle kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne/Verluste im Zeitpunkt des Übergangs in den Gewinnrücklagen zu erfassen.</li> <li>2. Wahlrecht zur weiteren Nutzung des „Korridor“-Ansatzes in der Zukunft.</li> <li>3. Durchgängige Anwendung auf alle Pläne für Leistungen an Arbeitnehmer verpflichtend.</li> </ol>

### Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben?

Bilanzposition	Ja		Nein
	Vor dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Anwendung von IFRS 1 Anhang B	Nach dem Zeitpunkt des Übergangs (oder einem gewählten früheren Zeitpunkt) – Retrospektive Anwendung von IFRS 3	
<b>Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse nach dem frühesten gewählten Anwendungszeitpunkt sind gemäß IFRS 3 zu bilanzieren</b>			
<b>Langfristige Schulden (fortgesetzt)</b>			
<b>Latente Steuerschulden</b>	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.	Anwendung von IAS 12 auf temporäre Differenzen, die sich im Zeitpunkt des Übergangs zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und ihren Steuerwerten ergeben.
<b>Kurzfristige Schulden</b>			
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Verbindlichkeiten, Rückstellungen, kurzfristige Darlehen</b>	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze	Siehe oben stehende allgemeine Grundsätze

## Anhang C – Checkliste für Darstellung und Angaben

Für den ersten IFRS-Abschluss gilt gemäß IFRS 1 eine Anzahl spezieller und wesentlich über die allgemeinen Angabepflichten hinausgehender Darstellungs- und Angabevorschriften. Andererseits sieht IFRS 1 keine Ausnahmen von den Darstellungs- und Ausweisvorschriften in den anderen IFRS vor. Die Vorschriften von IAS 8 bezüglich der Angaben bei Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind jedoch nicht auf den ersten IFRS-Abschluss anzuwenden.

IFRS 1 Fundstelle	IFRS 1 Checkliste für Darstellung und Angaben	Ja/Nein/N/A
<b>Erster IFRS-Abschluss</b>		
36	Beinhaltet der erste IFRS-Abschluss des Unternehmens mindestens <b>für ein Jahr Vergleichsinformationen</b> nach IFRS?	
36A	Falls die Vergleichsinformationen <b>nicht in Einklang mit IAS 32, IAS 39 oder IFRS 4 stehen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="266 783 822 903">(i) Hat das Unternehmen diesen Umstand zusammen mit der verwendeten Berechnungsgrundlage der Informationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen angegeben?</li> <li data-bbox="266 911 822 1031">(ii) Macht das Unternehmen qualitative Angaben über die Art der wichtigsten Anpassungen, die zur Übereinstimmung mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 nötig wären?</li> </ul>	
37	Wenn ein Unternehmen <b>zusammengefasste ausgewählte Zeitreihendaten für Perioden vor der ersten vollständig nach IFRS erstellten Vergleichsperiode</b> angibt: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="266 1166 810 1222">(i) Sind diese deutlich als nicht nach IFRS erstellt gekennzeichnet?</li> <li data-bbox="266 1230 810 1350">(ii) Macht das Unternehmen qualitative Angaben über die wesentlichen Anpassungen, die zur Darstellung dieser Informationen nach IFRS notwendig wären?</li> </ul>	
38	Enthält der Abschluss <b>Erläuterungen der Auswirkungen des Übergangs</b> von den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens?	



IFRS 1 Fundstelle	IFRS 1 Checkliste für Darstellung und Angaben	Ja/Nein/N/A
39(a)	Beinhaltet der erste IFRS-Abschluss des Unternehmens <b>Überleitungen des</b> nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen <b>Eigenkapitals</b> auf das Eigenkapital nach IFRS für folgende Zeitpunkte: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS?</li> <li>(ii) Das Ende der Periode, die in dem letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss des Unternehmens dargestellt wurde?</li> </ul>	
39(b)	Beinhaltet der erste IFRS-Abschluss eine <b>Überleitung des Periodenergebnisses</b> , das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, auf das Periodenergebnis derselben Periode nach IFRS?	
39(c)	Hat das Unternehmen im Zeitpunkt des Übergangs erstmalig <b>Wertminderungsaufwendungen</b> oder <b>Wertaufholungen</b> erfasst, enthält der Abschluss Angaben, die gemäß IAS 36 erforderlich wären, wenn das Unternehmen diese Wertminderungen oder Wertaufholungen in der mit dem Zeitpunkt des Übergangs beginnenden Periode erfasst hätte?	
40	Falls das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Kapitalflussrechnung veröffentlicht hat, enthält der Abschluss <b>Erläuterungen der wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung</b> ?	
41	Falls das Unternehmen auf Fehler aufmerksam geworden ist, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entstanden sind, <b>wurde die Korrektur solcher Fehler</b> von den Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden <b>abgegrenzt</b> ?	
43	<b>Falls das Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte</b> , hat es diese Tatsache in seinem ersten IFRS-Abschluss angegeben?	

IFRS 1 Fundstelle	IFRS 1 Checkliste für Darstellung und Angaben	Ja/Nein/N/A
43A	<p>Falls das Unternehmen <b>zuvor angesetzte finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten</b> als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ oder als „zur Veräußerung verfügbar“ designiert hat, hat es die folgenden Angaben gemacht:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Den beizulegenden Zeitwert aller finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten, die den jeweiligen Kategorien zugeordnet wurden?</li> <li>(ii) Die Klassifizierung und die Buchwerte in den früheren Abschlüssen?</li> </ul>	
44	<p>Wenn in der IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie oder einen immateriellen Vermögenswert deren beizulegender Zeitwert als <b>Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b> verwendet wurde, enthält der Abschluss für jeden einzelnen Bilanzposten folgende Angaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Die Summe dieser beizulegenden Zeitwerte?</li> <li>(ii) Den Gesamtbetrag der Anpassungen der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte?</li> </ul>	
<b>Zwischenabschlüsse gemäß IAS 34</b>		
45	<p>Falls das Unternehmen einen Zwischenabschluss nach IAS 34 veröffentlicht und es auch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen einen Zwischenabschluss für die entsprechende Periode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres veröffentlicht hat, hat es im Zwischenabschluss für den Teil der Periode, der von seinem ersten IFRS-Abschluss abgedeckt wird, die folgenden Überleitungsrechnungen angegeben:</p>	
	<b>Das Eigenkapital nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf das Eigenkapital nach IFRS:</b>	
45(b)	1. Im Zeitpunkt des Übergangs?	
45(a)(i)	2. Zum Ende der entsprechenden Vergleichsperiode?	
45(b)	3. Zum Ende der letzten dargestellten Periode im aktuellsten Jahresabschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen?	

IFRS 1 Fundstelle	IFRS 1 Checkliste für Darstellung und Angaben	Ja/Nein/N/A
<b>Periodenergebnis nach vorherigen Rechnungs- legungsgrundsätzen auf das Periodenergebnis nach IFRS für:</b>		
45(a)(ii)	4. Den entsprechenden Vergleichszeitraum (aktuell und für das Vorjahr)?	
45(b)	5. Die aktuellste Periode im letzten Jahresabschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen?	
46	Falls das Unternehmen in seinem letzten Jahresabschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht alle <b>Ereignisse oder Geschäftsvorfälle angegeben hat, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichts- periode wesentlich sind</b> , hat es diese Angaben in sei- nem Zwischenabschluss nach IAS 34 gemacht oder ent- hält er einen Querverweis auf eine anderes veröffentlich- tes Dokument, das diese enthält?	
<b>Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens</b>		
47	Falls IFRS 1 auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2004 beginnen, angewendet wird, wurde diese Tatsache ange- geben?	

## Anhang D – „Stable Platform“ der IFRS für 2005

lfd. Nummer	Titel
<b>Rahmenkonzept</b>	
IAS 1	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Vorräte
IAS 7	Kapitalflussrechnungen
IAS 8	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler
IAS 10	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 11	Fertigungsaufträge
IAS 12	Ertragsteuern
IAS 14	Segmentberichterstattung
IAS 16	Sachanlagen
IAS 17	Leasingverhältnisse
IAS 18	Erträge
IAS 19	Leistungen an Arbeitnehmer
IAS 20	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
IAS 21	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IAS 23	Fremdkapitalkosten
IAS 24	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26	Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen
IAS 27	Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS
IAS 28	Anteile an assoziierten Unternehmen
IAS 29	Rechnungslegung in Hochinflationenländern
IAS 30	Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen
IAS 31	Anteile an Joint Ventures
IAS 32	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung
IAS 33	Ergebnis je Aktie
IAS 34	Zwischenberichterstattung
IAS 36	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen
IAS 38	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
IAS 40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
IAS 41	Landwirtschaft
IFRS 1	Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Aktienbasierte Vergütungen
IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4	Versicherungsverträge
IFRS 5	Zu Veräußerungszwecken gehaltene langfristige Vermögenswerte und eingestellte Geschäftsbereiche

## Von diesen Interpretationen wird erwartet, dass sie zum 1. Januar 2005 weiterhin anzuwenden sind

SIC 7	Einführung des Euro
SIC 10	Beihilfe der öffentlichen Hand – Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten
SIC 12	Konsolidierung – Zweckgesellschaften
SIC 13	Gemeinschaftlich geführte Einheiten – Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen
SIC 15	Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen
SIC 21	Ertragsteuern – Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten
SIC 25	Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner
SIC 27	Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen
SIC 29	Angabe – Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen
SIC 31	Erträge – Tausch von Werbeleistungen
SIC 32	Immaterielle Vermögenswerte – Websitekosten
IFRIC 1	Änderungen von Entsorgungs-, Rekultivierungs- und ähnlichen Verpflichtungen

## Deloitte – Spezialisten bei Fragen der Internationalen Rechnungslegung

Deloitte ist eine der führenden Prüfungs- und Beratungsgesellschaften in Deutschland. Das breite Leistungsspektrum umfasst Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance-Beratung. Mit mittlerweile 3.200 Mitarbeitern in 18 Niederlassungen betreut Deloitte seit mehr als 90 Jahren Unternehmen und Institutionen jeder Rechtsform und Größe aus fast allen Wirtschaftszweigen. Über den Verbund mit Deloitte Touche Tohmatsu ist Deloitte mit 120.000 Mitarbeitern in nahezu 150 Ländern auf der ganzen Welt vertreten.

In unserem IFRS Centre of Excellence konzentrieren wir uns auf die Beratung und Unterstützung von Mandanten bei der Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS sowie bei fachlichen Fragen zu den einzelnen Standards.

Ergänzt durch unser internationales Netzwerk und die Mitarbeit unserer Partner in nationalen und internationalen Gremien wie z.B. im International Accounting Standards Board (IASB), im International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) und im Standards Advisory Council (SAC) bieten wir Ihnen maßgeschneiderte Beratungsleistungen auf höchstem Niveau.

Aktuelle Informationen zur internationalen Rechnungslegung veröffentlichen wir im Internet unter der Adresse <http://www.iasplus.com> und in Kürze auch in deutscher Sprache unter <http://www.iasplus.de>

## Unser Beratungsansatz

Unsere Mitarbeiter planen mit Ihnen zielorientiert Ihr Umstellungsprojekt und unterstützen Sie in allen Phasen der Umsetzung.



### **1. Diagnose und Entscheidungsphase**

Formulierung einer Rechnungslegungsstrategie und Identifikation des Anpassungsbedarfs

### **2. Planungsphase**

Zusammenstellung des Projektteams, Ausformulierung des Projektplans unter Konkretisierung von Zwischenzielen und Deadlines

### **3. Vorbereitung der Unternehmensbereiche**

Technische, personelle und organisatorische Vorbereitung aller betroffenen Unternehmensbereiche

### **4. Implementierungsphase**

Erstellung eines Probeabschlusses, Ermittlung notwendiger Verbesserungen und endgültige Überleitung der Berichterstattung auf die Rechnungslegung nach IFRS

## Wo Sie uns finden

### **86153 Augsburg**

Werner-Haas-Straße 2  
Tel +49 821 56869-0

### **10719 Berlin**

Kurfürstendamm 23  
Tel +49 30 25468-01

### **01097 Dresden**

Theresienstraße 29  
Tel +49 351 81101-0

### **40476 Düsseldorf**

Schwannstraße 6  
Tel +49 211 8772-01

### **99084 Erfurt**

Anger 81  
Tel +49 361 65496-0

### **60486 Frankfurt am Main**

Franklinstraße 50  
Tel +49 69 75695-01

### **85354 Freising**

Weihenstephaner Berg 4  
Tel +49 8161 51-0

### **06108 Halle (Saale)**

Bornknechtstraße 5  
Tel +49 345 2199-6

### **20355 Hamburg**

Hanse-Forum  
Axel-Springer-Platz 3  
Tel +49 40 32080-0

### **30159 Hannover**

Georgstraße 52  
Tel +49 511 3023-0

### **04317 Leipzig**

Seemannstraße 8  
Tel +49 341 992-7000

### **L-2220 Luxembourg**

560, rue de Neudorf  
Tel +352 450188-1

### **39104 Magdeburg**

Hasselbachplatz 3  
Tel +49 391 56873-0

### **68161 Mannheim**

Q 5, 22  
Tel +49 621 15901-0

### **81669 München**

Rosenheimer Platz 4  
Tel +49 89 29036-0

### **90482 Nürnberg**

Business Tower  
Ostendstraße 100  
Tel +49 911 23074-0

### **70597 Stuttgart**

Löffelstraße 42  
Tel +49 711 16554-01

### **69190 Walldorf**

Altrottstraße 31  
Tel +49 6227 7332-60

## Publikationen und Tools



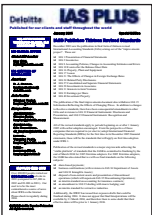
### [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

Immer up-to-date, liefert Ihnen [iasplus.com](http://iasplus.com) tagesgenaue Rundum-Informationen über sämtliche IFRS-Themen. Demnächst auch unter [iasplus.de](http://iasplus.de)



### IFRS Musterkonzernabschluss

Jährliche Veröffentlichung. Enthält vielfältige praktische Hinweise und Ratschläge für die Erstellung von Konzernabschlüssen nach IFRS



### IASPlus Newsletter

Vierteljährliche Veröffentlichung in englischer Sprache in drei regionalen Ausgaben: Asia-Pacific, Europe-Africa, United Kingdom. Ebenfalls unregelmäßige Zusatzpublikationen.



### Deloitte IFRS e-Learning Module

Deloitte bietet Ihnen, als allgemein zugänglichen, kostenfreien Service seine gesamten computerbasierten e-Learning Tools im Bereich IFRS auf [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)



### Rechnungslegung nach IFRS – Grundlagen und wesentliche Unterschiede zum deutschen Bilanzrecht

Publikation in Zusammenarbeit mit dem F.A.Z.-Institut. Diese Publikation bietet Ihnen einen Überblick über sämtliche IFRS der „Stable Platform“, Anwendungshinweise zur Umstellung auf IFRS, inklusive der wesentlichen Unterschiede zur Rechnungslegung nach HGB.

Für weitere Publikationen zu IFRS besuchen Sie unsere Website [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm)





Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2005 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

[www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)

Stand 1/2005

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu