

Einzelfragen der Behandlung von Sachverhalten des IFRS 1: “First Time Adoption of IFRS”

A-1030 Wien, Schwarzenbergplatz 4, Haus der Industrie
Tel: (+43 1) 711 35-2623, Fax: (+43 1) 711 35-2625
e-mail: office@iwp.or.at • Internet: www.iwp.or.at

Die Arbeitsgruppe IAS des iwp beschäftigte sich in den letzten Sitzungen mit Einzelfragen zu IFRS 1: „First Time Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)“ und möchte die Mitglieder des iwp hiermit über die Diskussionsergebnisse informieren.

Dieser Veröffentlichung des iwp kommt keine rechtlich bindende Wirkung zu. Sie soll aber den Mitgliedern bei der Beantwortung der dargestellten Fragen Hilfestellung bieten. Sollten von den zuständigen Gremien (IASB bzw IFRIC) neue Regelungen oder Interpretationen veröffentlicht werden, haben diese vorrangige Bedeutung.

1. Anwendung von IFRS 1 auf frühere Abschlüsse

Sachverhalt:

IFRS 1 ist gem .47 erstmalig auf neu aufgestellte IFRS-Abschlüsse für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2004 beginnen, zwingend anzuwenden; eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Fragestellung:

Ist die frühere Anwendung auch bei Abschlüssen möglich, bei denen der Abschlussstichtag vor der Veröffentlichung von IFRS 1 am 19. Juni 2003 liegt?

Diskussionsergebnis:

IFRS 1 empfiehlt ausdrücklich die vorzeitige Anwendung. Die Arbeitsgruppe ist der Auffassung, dass es dem Wortlaut der Regelungen nicht widerspricht, wenn IFRS 1 rückwirkend bei der Erstellung eines IFRS-Abschlusses angewendet werden soll, zu dessen Bilanzstichtag („reporting date“) IFRS 1 noch nicht veröffentlicht war. Das Datum der Fertigstellung dieses Abschlusses hat in diesen Fällen nach dem 19. Juni 2003 zu liegen.

2. Anwendung von IFRS 1 aufgrund eines eingeschränkten/versagten Bestätigungsvermerks

Sachverhalt:

IFRS 1 ist gem IFRS 1.4 nur dann anzuwenden, wenn vom Unternehmen bisher noch kein Abschluss nach IAS/IFRS erstellt wurde, der eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung¹ enthält, dass er in Übereinstimmung mit IFRS erstellt wurde („vollständiger IFRS-Abschluss“).

¹ Die Diskussion in der Arbeitsgruppe zeigte, dass die Beurteilung der Erklärungen der Unternehmen zur Übereinstimmung des Abschlusses mit IFRS in Einzelfällen schwierig sein kann.

Fragestellung:

Genügt eine solche Aussage durch den Vorstand bzw die Geschäftsführung für das Vorliegen eines „vollständigen“ IFRS-Abschlusses, oder muss auch der Abschlussprüfer die Übereinstimmung mit den IFRS bestätigt haben (wovon in Fällen von Einschränkungen bzw Versagungen des Bestätigungsvermerks ggf nicht ausgegangen werden kann)?

Diskussionsergebnis:

IFRS 1.4c ist hinsichtlich des Falles einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks im Wortlaut eindeutig und normiert, dass auch dann bereits ein „vollständiger“ IFRS-Abschluss vorliegt. Auf Fälle einer Versagung des Bestätigungsvermerks wird vom IASB nicht explizit Bezug genommen, die Arbeitsgruppenteilnehmer sind sich jedoch einig, dass IFRS 1.4c auf diesen Fall analog anzuwenden ist.

3. Überleitungsrechnung von HGB auf IFRS für Unternehmen, die bisher keinen Konzernabschluss erstellt haben und nun erstmalig einen IFRS-Konzernabschluss erstellen.**Sachverhalt:**

IFRS 1.39f verlangt von Unternehmen, die einen erstmaligen IFRS-Abschluss erstellen, eine Überleitungsrechnung vom Eigenkapital im Abschluss („financial statements“) nach dem bisherigen Rechnungslegungskonzept zum Eigenkapital nach IFRS sowie für das Ergebnis nach dem bisherigen Rechnungslegungskonzept auf jenes nach IFRS. Musste das Unternehmen nach den bisherigen Normen auch eine Geldflussrechnung erstellen, ist auch eine Überleitung für den Geldfluss erforderlich.

Fragestellungen:

- Ist eine solche Überleitung auch von solchen Unternehmen zu erstellen, die erstmalig einen IFRS-Konzernabschluss erstellen und bisher noch keinen Konzernabschluss erstellt haben?
- Wenn auch für diese Unternehmen eine Überleitungsrechnung notwendig ist, bezieht sich diese dann auf den HGB-Einzelabschluss oder ist ein fiktiver HGB-Konzernabschluss zu erstellen?

Diskussionsergebnis:

Die Regelungen der IFRS unterscheiden hinsichtlich des Begriffes „financial statements“ nicht zwischen Konzern- und Einzelabschlüssen, sondern betrachten die Einbeziehung von Tochterunternehmen in einen Abschluss („Konzernabschluss“) im Wege einer Vollkonsolidierung als eine bestimmte Bilanzierungsmethode für Unternehmen, die andere Unternehmen beherrschen.

Wurde nach dem bisherigen Rechnungslegungskonzept (zB dem österreichischen HGB) kein Konzernabschluss erstellt, liegt somit ein Einzelabschluss vor, in den die Tochterunternehmen anhand einer anderen Bilanzierungsmethode einbezogen wurden.

Der Einzelabschluss stellt in solchen Fällen somit die Grundlage für die Überleitung auf IFRS dar, und es ist eine Überleitungsrechnung von diesem auf den IFRS-Konzernabschluss zu erstellen. Unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsaspekten

(IAS 1.29) sowie dem Gebot einer verständlichen Darstellung (IFRS 1.40) sind die „Unterschiede aus der Konsolidierung“ dabei gesondert darzustellen und entsprechend zu bezeichnen.

4. Übernahme der Währungsumrechnungsdifferenz aus dem HGB-Konzernabschluss

Sachverhalt:

IFRS 1.22 sieht für erstmalige Anwender von IFRS ein Wahlrecht vor, demnach die Währungsdifferenz aus der Umrechnung von Abschlüssen in fremder Währung

- entweder retrospektiv berechnet, also so ausgewiesen werden kann, als ob seit dem Erwerb des ausländischen Tochternehmens IAS 21 angewendet worden wäre,
- oder bei der erstmaligen Anwendung mit Null begonnen wird.

Fragestellung:

Bestehen ausschließlich diese beiden Möglichkeiten oder kann auch ein Zwischenwert, etwa die kumulierten Umrechnungsdifferenz aus dem HGB-Konzernabschluss, herangezogen werden.

Diskussionsergebnis:

IFRS 1.22 verlangt die Errechnung der Währungsumrechnungsdifferenz gemäß IAS 21 oder den Ansatz mit Null. Die Arbeitsgruppenteilnehmer teilen die Auffassung, dass andere Werte als Ausgangspunkte nicht möglich sind. Dies bedeutet insbesondere, dass auch das der Erstkonsolidierung zu unterziehende Eigenkapital des Tochterunternehmens nicht dem historischen Kurs, sondern mit dem Kurs zum „transition date“ umzurechnen ist.

5. Mehrere Abschlüsse zum letzten Bilanzstichtag nach unterschiedlichen Rechnungslegungsgrundsätzen

Sachverhalt:

Ein Unternehmen hat mehrere Einzel- bzw Konzernabschlüsse nach unterschiedlichen Rechnungslegungskonzepten (zB nach HGB und US-GAAP) aufgestellt und der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt.

Fragestellung:

Welcher Abschluss ist als Basis für die Überleitungsrechnungen gem IFRS 1.39 heranzuziehen?

Diskussionsergebnis:

IFRS 1 enthält keine expliziten Vorschriften zur Regelung dieses Sachverhaltes, sondern bezieht sich lediglich auf den jüngst veröffentlichten Abschluss, der nach dem bisherigen Rechnungslegungskonzept („previous GAAP“) aufgestellt wurde.

Eine eindeutige Antwort kann damit auf die gestellte Frage nicht gegeben werden; bei der Beurteilung, welcher Abschluss als „previous GAAP“ herangezogen wird, wären jedoch folgende Argumente gegeneinander abzuwägen:

- Dem HGB-Abschluss könnte der Vorzug eingeräumt werden, weil das HGB als gesetzlich verankertes Rechnungslegungskonzept die „previous GAAP“ sind.
- Der Abschluss nach einem anderen Rechnungslegungskonzept als HGB oder IFRS (zB US-GAAP) könnte als „previous GAAP“ bevorzugt werden, weil er idR einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich gemacht bzw angeboten wurde und damit eher die Informationsgrundlage für die Bilanzadressaten darstellte.

Die Arbeitsgruppenteilnehmer gelangten zu der Auffassung, dass es eher von Bedeutung ist, welcher Abschluss in der Vergangenheit die Informationsgrundlage für die Bilanzadressaten darstellte. Unter Berücksichtigung aller Kombinationsmöglichkeiten gelangte die Arbeitsgruppe damit zu folgendem Lösungsansatz:

- Sollte nur einer der beiden Abschlüsse ein Konzernabschluss sein, ist dieser als Basis heranzuziehen, weil davon ausgegangen werden kann, dass er die bedeutendere Informationsgrundlage für die Adressaten darstellte.
- Sollten beide Abschlüsse Konzern- bzw Einzelabschlüsse sein, ist unter Bezugnahme auf die Interessenslage der Adressaten keiner der beiden Abschlüsse zu bevorzugen. In solchen Fällen sollte dann jener Abschluss als Basis herangezogen werden, der aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (zB HGB) aufgestellt wurde.