

1 Regelungen zur erstmaligen Anwendung von IFRS im Überblick

1.1 Zielsetzung

Seit der Veröffentlichung der IAS Verordnung (1606/2002) im Jahr 2002 besteht für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen in Europa seit dem 1. Januar 2005 eine Pflicht zur Anwendung der IFRS im Konzernabschluss. Das Erfordernis einer Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS ergibt sich daher aus deutscher Sicht primär bei Börsengängen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen (auch in Form von carve-outs, bei denen ein Konzern bspw Anteile einer Tochtergesellschaft im Zuge einer Neuemission über die Börse veräußert), der Emission von Anleihen, die an einem geregelten Markt gehandelt werden, oder in Vorbereitung einer Veräußerung im internationalen Umfeld einschl des Erfordernisses zur erstmaligen Erstellung vollständiger Finanzinformationen außerhalb bisheriger Reporting Packages. Daher ist die Existenz eines Standards, der den Unternehmen den Übergang von nationalem Bilanzrecht auf IFRS erleichtert und gleichzeitig den Bilanzadressaten hilft, die Effekte des Wechsels der Rechnungslegung zu verstehen, weiterhin von großer Bedeutung.

IFRS 1 »Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards« legt den Grundstein für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens nach IFRS. Diese Basis hat weitreichende Auswirkungen über die externe Berichterstattung hinaus auf das interne Berichtswesen, die IT Systeme, Vergütungsmodelle, Kreditratings und vieles mehr.

Der Standard IFRS 1 erklärt, wie ein Unternehmen seinen Jahres- bzw. Konzernabschluss auf IFRS umstellen muss. Es soll sichergestellt werden, dass der erste Abschluss in Übereinstimmung mit IFRS qualitativ hochwertige Informationen bereitstellt, die folgenden Gesichtspunkten dienen (IFRS 1.1):

- Transparenz für Abschlussadressaten und interperiodische Vergleichbarkeit;
- Eignung als Startpunkt für die IFRS Rechnungslegung;
- Wahrung des Kosten-/Nutzenverhältnisses bei der Bereitstellung von Informationen.

Tochterunternehmen bzw Berichtseinheiten, die bisher im Rahmen von Reporting Packages bereits nach IFRS bilanziert haben, kommt IFRS 1.D16 f für die Möglichkeit der Beibehaltung bisheriger Schätzannahmen aus dem Konzern-Reporting besondere Bedeutung zu.

1.2 Anwendungsbereich

IFRS 1 gilt für alle Unternehmen, die erstmals den Jahresabschluss nach IFRS aufstellen und bei denen dieser Abschluss einen expliziten und uneingeschränkten Hinweis auf die Übereinstimmung mit IFRS enthält (IFRS 1.3 u IFRS 1.A).

Als Erstanwender gelten Unternehmen, die bspw (IFRS 1.3 ff):

- einen Konzernabschlusses nach HGB (oder anderen lokalen Rechnungslegungsvorschriften) veröffentlicht haben sowie
 - eine IFRS-Überleitung; oder
 - einen dualen Abschluss ohne ausdrückliche und uneingeschränkte Übereinstimmungserklärung; oder
 - eine ausdrückliche und uneingeschränkte Übereinstimmungserklärung für ausgewählte, nicht aber alle IFRS; oder
 - IFRS zur Schließung von Anwendungslücken im nationalen Recht nutzen;
- bislang einen IFRS-Abschluss nur für den internen Gebrauch aufgestellt haben;
- IFRS-Daten von Tochterunternehmen lediglich für Konsolidierungszwecke erhalten haben (Reporting Package);
- bislang noch keine Jahresabschlüsse veröffentlicht haben (gem IFRS 1.28 muss ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss auf diese Tatsache hinweisen);
- in Vorjahren einen vollständigen IFRS-Abschluss aufgestellt hatten, dann aber aus bestimmten Gründen, zB aufgrund einer Zurücknahme der Börsenzulassung (sog delisting), aufgehört haben, IFRS-Abschlüsse aufzustellen, und erneut einen Konzernabschluss nach HGB (oder anderen lokalen Rechnungslegungsvorschriften) veröffentlicht haben und nun beschließen (oder aus bestimmten Gründen dazu verpflichtet ist), erneut einen IFRS-Abschluss aufzustellen.

Im Falle einer erneuten Aufstellung eines IFRS-Abschlusses hat ein Unternehmen die folgenden Möglichkeiten

- erneute Anwendung von IFRS 1; oder
- rückwirkende Anwendung der IFRS in Übereinstimmung mit IAS 8 »Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehlern«, so als ob das Unternehmen nie aufgehört hätte, seine Abschlüsse in Übereinstimmung mit den IFRS aufzustellen.

In beiden Fällen sind die Gründe sowohl dafür, warum das Unternehmen aufgehört hat, seine Abschlüsse in Übereinstimmung mit den IFRS aufzustellen, als auch für die erneute Aufstellung eines IFRS-Abschlusses anzugeben (IFRS 1.4A f).

Als Nicht-Erstanwender gelten Unternehmen, die

- in Vorjahren (neben dem HGB-Abschluss) einen vollständigen IFRS-Abschluss; oder
- einen dualen Abschluss mit ausdrücklicher und uneingeschränkter Übereinstimmungserklärung; oder
- einen IFRS-Abschluss mit ausdrücklicher und uneingeschränkter Übereinstimmungserklärung (selbst bei eingeschränktem Bestätigungsvermerk) aufgestellt und veröffentlicht haben.

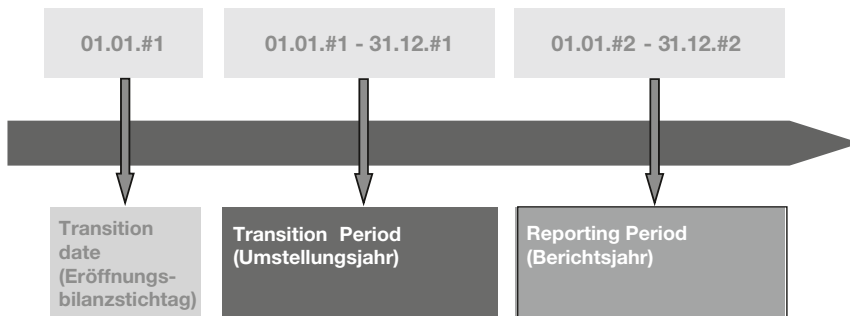
1.3 Wesentliche Regelungen

Ein Unternehmen muss IFRS 1 für die Erstellung des ersten IFRS-Abschlusses anwenden. Dabei müssen im ersten IFRS-Abschluss für alle dargestellten Geschäftsjahre die IFRS angewendet werden, die am Bilanzstichtag der Berichtsperiode gültig sind (IFRS 1.7). Ein neuer noch nicht verpflichtend anzuwendender IFRS darf bereits angewendet werden, sofern einerseits eine frühere Anwendung des Standards zulässig ist (IFRS 1.8) und andererseits ein Endorsement durch die Europäische Union (EU) erfolgt ist (für EU-Unternehmen). Den Ausgangspunkt der Umstellung bildet die Erstellung einer IFRS-Eröffnungsbilanz für die früheste Vergleichsperiode, die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss präsentiert. Diese stellt den Ausgangspunkt seiner Rechnungslegung gem IFRS dar (IFRS 1.6).

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz gelten folgende grds Anforderungen (IFRS 1.10):

- die Umstellung muss retrospektiv erfolgen, dh es müssen alle Vermögenswerte und Schulden bis zur erstmaligen Erfassung in der Bilanz zurückverfolgt werden (Konzept der vollständigen retrospektiven Anwendung);
- Vermögenswerte und Schulden sind entspr den Regelungen der IFRS zu bilanzieren;
- es müssen alle nach IFRS geforderten Anhangangaben im Abschluss enthalten sein;
- die in den anderen Standards enthaltenen Übergangsregelungen gelten nicht für Erstanwender (IFRS 1.9);
- alle aus der Umstellung der Rechnungslegung resultierenden Änderungen sind in der Eröffnungsbilanz entweder mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen oder (sofern sachgerecht) im sonstigen Ergebnis zu erfassen;
- die Umstellung ist anhand von Überleitungsrechnungen des Eigenkapitals und der Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang darzustellen und zu erläutern.

Abbildung: Relevante Perioden



Nach IFRS 1 ist ausschließlich die rückwirkende Anwendung der am Ende des aktuellen dargestellten (bspw 31. 12. 2014) Geschäftsjahres in Kraft befindlichen Standards in der Eröffnungsbilanz vorgesehen. Von diesem Grundsatz existieren derzeit acht verpflichtende und einundzwanzig optionale Ausnahmen (IFRS 1.12). Für EU-Unternehmen erhöht sich die Komplexität der verpflichtenden und optionalen Wahlrechte des Weiteren durch das Erfordernis, den jeweiligen Stand der Übernahme der IFRS in Europäisches Recht (Endorsement) zu berücksichtigen. So wurden bspw IFRS 9 oder IFRS 15 bisher noch nicht von der EU übernommen, so dass eine vorzeitige Anwendung derzeit noch nicht möglich ist. Infolge dessen sind bestimmte IFRS 1 Normen nur dann anwendbar, wenn der IFRS, der die Basis für die Anpassung von IFRS 1 (consequential amendment) darstellt, von der EU übernommen wurde, weil nur in diesem Fall auch die jeweilige IFRS 1 Anpassung in der EU gilt.

1.4 Verpflichtende Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anwendung

In den im Folgenden dargestellten Bereichen sieht IFRS 1 eine verpflichtende Abweichung von der retrospektiven Anwendung vor.

1.4.1 Schätzungen

Die Thematik der Wertaufhellung ist *va iRd* erstmaligen IFRS-Anwendung von erheblicher Bedeutung, da zwischen dem Erstellungsdatum der IFRS-Eröffnungsbilanz (sog date of transition) und dem Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung des IFRS-Abschlusses ein Zeitraum von mehr als zwei Jahren liegt; sofern weiter zurückliegende Berichtsperioden transaktionsbedingt ebenfalls dargestellt werden sollen, kann sich dieser Zeitraum entspr verlängern. In diesem Zeitraum können sich insbes Einschätzungen und Annahmen, die das bilanzierende Unternehmen zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nach nationalem Recht vorgenommen hat, durch Wertaufhellung ändern (*va* Zinssatzzeinschätzungen, Marktpreisverhältnisse, Risikoeinschätzungen, Kostenveränderungen, Restrukturisierungserfordernisse, Wertminderungsbedarf, Unternehmenstransaktionen). IFRS 1.14 sieht jedoch vor, dass die zum date of transition für Zwecke der Bilanzerstellung nach nationalem Recht erfolgten Schätzungen unverändert auch in der IFRS-Eröffnungsbilanz anzuwenden sind, es sei denn, eine damalige Schätzung unterlag objektiv nachweisbar einem Fehler (error). Unterschiede in den Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen zwischen dem bisher angewendeten und dem IFRS-Rechnungslegungssystem sind dagegen zu berücksichtigen (IFRS 1.15).

IFRS 1.16 bestätigt in den Fällen, in denen nach nationalem Recht zum Erstellungszeitpunkt der IFRS-Eröffnungsbilanz keine Schätzungen notwendig waren, den allg Wertaufhellungsgrundsatz in IAS 10, da hier diese Schätzungen die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS wiedergeben müssen. Die Regelungen zur Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen gelten gem IFRS 1.17 auch für das Ende der *iRd* erstmaligen IFRS-Anwendung zu veröffentlichenden Vergleichsperiode.

Neue Erkenntnisse nach dem Umstellungsstichtag sind somit nicht in der IFRS-Eröffnungsbilanz, sondern erfolgswirksam im folgenden Berichtsjahr zu berücksichtigen.

1.4.2 Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Schulden

Sofern ein Erstanwender vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestimmte finanzielle Vermögenswerte und Schulden *iSv* IAS 39 »Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung« bzw IFRS 9 »Finanzinstrumente« nach nationalem Recht ausgebucht hat, dürfen diese Positionen gem IFRS 1.B2 grds nicht in die IFRS-Eröffnungsbilanz übernommen werden, es sei denn, dass sie auf Grund eines späteren Geschäftsvorfalles oder Ereignisses zu bilanzieren sind. Ungeachtet IFRS 1.B2 kann ein Unternehmen die Vorschriften zur → *Ausbuchung* gem IAS 39 bzw IFRS 9 ab einem beliebigen Zeitpunkt retrospektiv anwenden, wenn die nach IAS 39 bzw IFRS 9 erforderlichen Informationen über den Abgang der finanziellen Vermögenswerte und Schulden bereits zum Ausbuchungszeitpunkt vorlagen (IFRS 1.B3).

1.4.3 Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind grds sämtliche derivativen Finanzinstrumente *iSv* IAS 39 bzw IFRS 9 mit den Zeitwerten (Fair value) anzusetzen (IFRS 1.B4a) und alle im nationalen Recht in Zusammenhang mit derivativen Finanzinstrumenten abgegrenzten Erträge und Aufwendungen auszubuchen (IFRS

1.B4b). Gem IFRS 1.B5 dürfen Sicherungsgeschäfte, die nicht die in IAS 39 bzw IFRS 9 definierten Voraussetzungen am Bilanzstichtag erfüllen, nicht in der IFRS-Eröffnungsbilanz abgebildet werden.

Für alle Sicherungsgeschäfte, die zwar vor dem Umstellungszeitpunkt bestanden aber nicht die Kriterien für ein Hedge-Accounting nach IAS 39 bzw IFRS 9 erfüllen, ist gem IAS 39.91 und IAS 39.101 bzw IFRS 9.6.5.6 und IFRS 9.6.5.7 daher das Hedge-Accounting zu beenden. Geschäftsvorfälle vor dem Umstellungszeitpunkt dürfen nicht nachträglich als Sicherungsgeschäfte klassifiziert werden (IFRS 1.B6).

1.4.4 Nicht beherrschende Anteile

Gem IFRS 1.B7 sind die folgenden Regelungen des IFRS 10 »Konzernabschlüsse« prospektiv ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden:

- die Vorschrift zur Aufteilung des Gesamtergebnisses auf die Eigentümer des Mutterunternehmens und die nicht beherrschenden Anteile (IFRS 10.B94; → *Anteile anderer Gesellschafter/Anteile ohne beherrschenden Einfluss*);
- die Regelung zur Veränderung der Beteiligungshöhe an einem Tochterunternehmen ohne Verlust der Beherrschung (IFRS 10.23 und IFRS 10.B93; → *Erwerb und Verkauf von Anteilen anderer Gesellschafter/ohne beherrschenden Einfluss*); und
- die Regelungen im Zusammenhang mit dem Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen (IFRS 10.B97 ff, → *Endkonsolidierung*).

Dies gilt nicht, wenn ein Erstanwender IFRS 3 »Unternehmenszusammenschlüsse« rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse anwendet (→ *Optionale Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anwendung/ Unternehmenszusammenschlüsse*). In diesem Fall sind auch die Regelungen des IFRS 10 ab diesem Zeitpunkt anzuwenden.

1.4.5 Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten

Finanzielle Vermögenswerte dürfen nur dann zu fortgeführten Anschaffungskosten bzw zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis) bewertet werden, wenn die in IFRS 9.4.1.2 bzw IFRS 9.4.1.2A dargelegten Geschäftsmodell- und Zahlungsstrombedingungen jeweils kumulativ erfüllt sind (→ *Kategorisierung von Finanzinstrumenten*). Gem IFRS 1.B8 hat diese Beurteilung auf Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorliegenden Tatsachen und Umstände zu erfolgen.

Wenn es einem erstmaligen IFRS-Anwender iRd Beurteilung der Zahlungsstrombedingungen nicht möglich ist zu bestimmen, ob der Zeitwert des Geldes gem IFRS 9.B4.19B bis IFRS 9.B4.1.9D als modifiziert anzusehen ist, oder ob der beizulegende Zeitwert einer Vorauszahlungsoption gem IFRS 9.B4.1.12c als unwesentlich einzustufen ist, sind die Regelungen in IFRS 1.B8A bzw IFRS 1.B8B zu beachten.

Sofern eine rückwirkende Anwendung der Effektivitätszinsmethode nicht praktikabel ist, stellt der beizulegende Zeitwert eines finanziellen Vermögenswertes bzw einer finanziellen Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS den neuen Bruttobuchwert für den finanziellen Vermögenswert bzw die neuen fortgeführten Anschaffungskosten für die finanziellen Verbindlichkeit dar (IFRS 1.B8C).

Diese verpflichtenden Ausnahmen sind nur anwendbar, wenn auch die Regelungen des IFRS 9 gleichzeitig angewendet werden.

1.4.6 Wertminderung finanzieller Vermögenswerte

Gem IFRS 1.B8D hat ein erstmaliger IFRS-Anwender die → *Wertminderungsvorschriften* des IFRS 9 unter Berücksichtigung der in IFRS 9.7.2.15 und IFRS 9.7.2.18 ff dargelegten Übergangsvorschriften grds rückwirkend anzuwenden.

Zum Zeitpunkt der Übergangs ist für die finanziellen Vermögenswerte das Kreditrisiko zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zu ermitteln und mit dem Kreditrisiko zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu vergleichen (IFRS 1.B8E). Dabei sind sämtliche unter Wahrung eines angemessenen Kosten-/ Nutzenverhältnisses zur Verfügung stehenden und nachvollziehbaren Informationen zu berücksichtigen.

Bei der Beurteilung, ob ein wesentlicher Anstieg des Kreditrisikos vorliegt, kann ein Erstanwender gem IFRS 1.B8F:

- sowohl die Regelungen gem IFRS 9.5.5.10 und IFRS 9.B5.5.27 ff, die besagen, dass davon ausgegangen werden kann, dass sich das Kreditrisiko nicht wesentlich erhöht hat, wenn es weiterhin als »gering« eingestuft wird;
- als auch die widerlegbare Vermutung gem IFRS 9.5.5.11, wonach ein wesentlicher Anstieg des Kreditrisikos vorliegt, wenn die vertraglich vereinbarten Zahlungsströme zum Zeitpunkt, zu dem eine Neubeurteilung erforderlich wird, mehr als 30 Tage überfällig sind, anwenden.

Sofern zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Beurteilung, ob seit dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes eines finanziellen Vermögenswertes ein wesentlicher Anstieg des Kreditrisikos zu verzeichnen ist, unter Wahrung eines angemessenen Kosten-/Nutzenverhältnisses nicht möglich ist, hat ein Erstanwender sowohl zum Zeitpunkt des Übergangs als auch zu jedem nachfolgenden Berichtsstichtag eine Wertminderung in Höhe der über die restliche Gesamtlaufzeit erwarteten Kreditausfälle zu erfassen. Dies gilt nicht, sofern das Finanzinstrument ein nur geringes Kreditrisiko aufweist. In diesem Fall sind die Regelungen des IFRS 1.B8F(a) anzuwenden.

Diese verpflichtende Ausnahme ist nur anwendbar, wenn auch die Regelungen des zu IFRS 9 gleichzeitig angewendet werden.

1.4.7 Eingebettete Derivate

Die Beurteilung, ob ein eingebettetes Derivat vom Basisvertrag zu trennen und als separates Derivat zu bilanzieren ist, hat auf Grundlage der Informationen zu erfolgen, die am späteren der beiden folgenden Zeitpunkte vorlagen (IFRS 1.B9):

- zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses; oder
- zum Zeitpunkt, zu dem eine Neubeurteilung iSv IFRS 9.B4.3.11 erforderlich wird.

Diese verpflichtende Ausnahme ist nur anwendbar, wenn auch die Regelungen des IFRS 9 gleichzeitig angewendet werden.

1.4.8 Darlehen der öffentlichen Hand

Gem IAS 20.10A ist der Vorteil aus un- oder niedrigverzinslichen Darlehen der öffentlichen Hand in Höhe des Barwertes der Zinsvergünstigung als Zuwendung der öffentlichen Hand iSv IAS 20 »Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand« zu behandeln und das Darlehen gem IAS 39 bzw IFRS 9 mit dem beizulegenden Zeitwert und nicht in Höhe des erhalten Betrages zu erfassen. Ein IFRS-Erstanwender hat diese Vorschriften gem IFRS 1.B10 prospektiv auf die zum Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Darlehen der öffentlichen Hand anzuwenden. Demnach ist für Darlehen der öffentlichen Hand, die vor dem Übergangszeitpunkt zu einem unter den Marktzins liegenden Zinssatz gewährt wurden, der nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert zum Zeitpunkt des Übergangs in der IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen. Die Darlehen sind gem IAS 32 »Finanzinstrumente: Darstellung« entweder als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument zu klassifizieren. Nach dem Übergang auf IFRS erfolgt die Bewertung in Übereinstimmung mit den Regelungen des IAS 39 bzw IFRS 9.

Eine rückwirkende Anwendung der Regelungen des IAS 39 bzw IFRS 9 und des IAS 20 ist nur möglich, sofern die dafür erforderlichen Informationen bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Darlehens eingeholt wurden (IFRS 1.B10).

1.5 Optionale Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anwendung

In den folgenden Bereichen besteht ein Wahlrecht zwischen der retrospektiven Anpassung und einer anderen Vorgehensweise. Diese Wahlrechte können jeweils einzeln ausgeübt werden. Die Ausübung der Wahlrechte ist im Anhang zu erläutern. Das EU Endorsement ist wiederum zu beachten.

1.5.1 Unternehmenszusammenschlüsse

Die für die Praxis wohl bedeutendste Erleichterungsvorschrift dürfte die Ausnahmeregelung bzgl der buchhalterischen Abbildung vergangener Unternehmenszusammenschlüsse darstellen. Damit wird dem Erstanwender gem IFRS 1.C ein Wahlrecht an die Hand gegeben, die für Unternehmenszusammenschlüsse maßgeblichen Vorschriften des IFRS 3 ab einem bestimmten, frei wählbaren Zeitpunkt (der

auch vor dem transition date liegen kann) prospektiv anzuwenden. Folglich können in der IFRS-Eröffnungsbilanz die sich nach nationalem Recht ergebenden Wertansätze iW fortgeführt werden. Dieses Wahlrecht kann jedoch nicht individuell für jeden zurückliegenden Unternehmenszusammenschluss einzeln ausgeübt werden, so dass die Möglichkeit eines cherry picking innerhalb dieses Themenbereiches ausgeschlossen wird. Unternehmenszusammenschlüsse, die nach dem transition date stattgefunden haben, sind zwingend gem IFRS 3 zu behandeln.

Soweit das in IFRS 1.C gewährte Wahlrecht dahingehend ausgeübt wird, dass IFRS 3 tatsächlich erst ab dem Umstellungsstichtag zur Anwendung kommen soll, ist für alle vor dem Umstellungsstichtag erfolgten Unternehmenszusammenschlüsse die nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften vorgenommene Art der Abbildung (Erwerbsmethode, Interessenzusammenführungsmethode, umgekehrter Erwerb) beizubehalten. Stets sind jedoch am Umstellungsstichtag die iRd Unternehmenszusammenschlüsse zugegangenen Vermögenswerte und Schulden hinsichtlich der in IFRS 1.C vorgesehenen Korrekturen zu untersuchen.

Vermögenswerte und Schulden, die nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurden, die aber nach IFRS dem Grunde nach bilanziert werden müssen, sind zu identifizieren und zu bilanzieren. Nach IFRS nicht ansatzfähige Bilanzpositionen sind gem IFRS 1.C4c entspr zu korrigieren, wobei in diesem Kontext generell danach zu differenzieren ist, ob es sich um nicht ansatzfähige immaterielle Vermögenswerte iSv IAS 38 oder um andere nicht ansatzfähige Bilanzpositionen handelt. Während erstere mit dem Goodwill zu verrechnen sind (IFRS 1.C4c(i)), dürfen letztere ausschließlich gegen die Gewinnrücklagen gebucht werden (IFRS 1.C4c(ii)). Umgekehrt ist gem IFRS 1.C4b ebenso zu prüfen, ob im nationalen Recht bislang nicht angesetzte Vermögenswerte und Schulden nunmehr unter IFRS ansatzpflichtig werden (zB im Falle einer Leasingtransaktion, die im nationalen Recht als operating lease und unter Anwendung von IFRS als finance leases iSv IAS 17 zu beurteilen ist; IFRS 1.C4f). Sich hieraus ergebende Differenzen sind erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen; eine Verrechnung mit dem Goodwill ist unzulässig (IFRS 1.C4b). Außerdem sind die bisher im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses angesetzten Vermögenswerte und Schulden gem IFRS 1.C4d immer dann in der IFRS-Eröffnungsbilanz auf den Zeitwert anzupassen, wenn eine solche Bewertung von einzelnen Standards gefordert wird (bspw Erfordernis zur Zeitwertbilanzierung nach IAS 39 bzw IFRS 9); auch diese Differenzen sind erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen. Bei allen vorzunehmenden Anpassungsbuchungen sind ggf latente Steuern und nicht beherrschende Anteile zu berücksichtigen (IFRS 1.C4k).

Der nach nationalem Recht fortgeführte Goodwill kann zum Zeitpunkt der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz grds unverändert fortgeführt werden. Anpassungen sind (ausnahmsweise) nur dann notwendig, wenn im Zuge der Erstkonsolidierung immaterielle Vermögenswerte angesetzt wurden, die die Ansatzvoraussetzungen gem IAS 38 nicht erfüllen (IFRS 1.C4g(i)) oder wenn sich eine Wertminderung (impairment) des Goodwill unter Anwendung von IAS 36 ergibt (IFRS 1.C4g(ii)). Ein derartiger Impairment-Test ist von IFRS-Erstanwendern in diesem Fall zwingend durchzuführen, dh auch dann, wenn keine Anzeichen (triggering events) iSv IAS 36.8f. vorliegen. Eine Anpassung des Goodwills kommt jedoch nicht in Betracht, wenn er im nationalen Recht erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen verrechnet wurde (IFRS 1.C4i), dh eine in der Vergangenheit erfolgte erfolgsneutrale Verrechnung des Geschäfts- oder Firmenwerts gem § 301 iVm 309 HGB aF wird in der Eröffnungsbilanz nach IFRS nicht korrigiert. Seit dem Inkrafttreten des BilMoG ist die erfolgsneutrale Verrechnung nach den handelsrechtlichen Vorschriften nicht mehr möglich. Gem § 301 iVm 309 Abs. 1 HGB nF ist ein Goodwill zwingend als Vermögensgegenstand anzusetzen und planmäßig über die die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben (→ *Ermittlung und Bilanzierung von Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung*).

Auf einen Goodwill oder auf Bewertungsanpassungen von Vermögenswerten und Schulden zum beizulegenden Zeitwert aus einem Unternehmenszusammenschluss mit einem ausländischen Unternehmen, der vor dem Umstellungszeitpunkt stattgefunden hat, darf (IAS 21 prospektiv angewendet werden. Bei einer prospektiven Anwendung des IAS 21 sind der Goodwill und die Bewertungsanpassungen wie Vermögenswerte und Schulden des Erwerbers zu behandeln, dh, der Goodwill und die Bewertungsanpassungen werden entweder bereits in der funktionalen Währung des Erwerbers geführt oder sie sind nicht-monetäre Fremdwährungsbilanzposten, die mit den Umrechnungskursen nach nationalem Recht umgerechnet werden (IFRS 1.C2). Das Wahlrecht ist für alle Unternehmenszusammenschlüsse auszuüben, die vor dem Umstellungszeitpunkt oder ab dem vom Unternehmen beliebig gewählten Zeitpunkt einer freiwilligen retrospektiven Umstellung stattgefunden haben (IFRS 1.C3).

1.5.2 Aktienbasierte Vergütungen

IFRS 1.D2 empfiehlt, die Vorschriften des IFRS 2 auf Aktienoptionen anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden, sowie auf Aktienoptionen, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und vor dem Umstellungszeitpunkt bzw vor dem 1. Januar 2005 unverfallbar wurden. Wenn ein erstmaliger IFRS-Anwender IFRS 2 freiwillig anwendet, hat er den beizulegenden Zeitwert zum Bewertungsstichtag offen zu legen. Bei Nichtanwendung des IFRS 2 hat ein erstmaliger IFRS-Anwender die Angabepflichten des IFRS 2.44 und 2.45 zu beachten. Für aktienbasierte Vergütungen, die vor dem Umstellungszeitpunkt oder dem 1. Januar 2005 erfüllt worden sind, empfiehlt IFRS 1.D3 ebenfalls, IFRS 2 freiwillig anzuwenden.

1.5.3 Versicherungsverträge

Ein erstmaliger IFRS-Anwender kann die Übergangsvorschriften des IFRS 4 freiwillig anwenden (IFRS 1.D4).

1.5.4 Als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzter Wert für bestimmte Teile des Anlagevermögens

Da die im nationalen Recht angewendeten wirtschaftlichen Abschreibungsdauern und Abschreibungsmethoden häufig nicht mit IAS 16 übereinstimmen (zB aufgrund steuerlich motivierter Abschreibungsmethoden und -dauern), sind iRd erstmaligen Erstellung eines IFRS-Abschlusses generell die fortgeführten Buchwerte des gesamten Sachanlagevermögens iSv IAS 16 zu ermitteln. Für bestimmte Teile des Anlagevermögens (Sachanlagen (IAS 16), als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien (IAS 40) und immaterielle Vermögenswerte, die die Neubewertungsvoraussetzungen nach IAS 38 erfüllen) kann der Wertansatz am Umstellungsstichtag daher vereinfachend ermittelt werden durch (IFRS 1.D5 u D7)

- die retrospektive Anwendung der IFRS; oder
- ein Ersatzwert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Umstellungsstichtag (sog *deemed cost*), die als Basis für die künftige Abschreibung dienen. Die Ermittlung dieser Ersatzwerte dürfte insbes im Bereich von Immobilien, aber auch bei langlebigen Anlagen und Maschinen, zur Aufdeckung von stillen Reserven und damit zur Stärkung des Eigenkapitals führen.

Dieser Wertansatz gilt nachrichtlich als neue Bemessungsgrundlage für die weiteren planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Die Ausübung des Wahlrechts kann auch für Gegenstände einer Anlagenklasse unterschiedlich ausgeübt werden (IFRS 1.BC45). Ebenso führt die Anwendung von Zeitwerten in der Eröffnungsbilanz nicht automatisch zur Fortführungsbewertung mit dem zulässigen Alternativverfahren regelmäßiger Zeitwertansätze (siehe IAS 16, 38 u 40; → *Neubewertung*).

Eine Bewertung zu Marktpreisen wird va dann in Betracht kommen, wenn iVm Sonderereignissen (zB Privatisierung oder Börsengänge) eine Zeitbewertung erfolgte (IFRS 1.D8). Wurde die Zeitwertbewertung aus besonderem Anlass zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder davor vorgenommen, darf ein erstmaliger IFRS-Anwender den zu diesem Zeitpunkt ermittelten Wert in die IFRS-Eröffnungsbilanz übernehmen (IFRS 1.D8a). Sofern das maßgebliche Ereignis innerhalb der Übergangsperiode eintritt (dh nach dem Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS, jedoch vor Veröffentlichung des ersten IFRS-Abschlusses), ist die Differenz zum bisherigen Buchwert im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Die IFRS-Eröffnungsbilanz ist nicht anzupassen (IFRS 1.D8b).

Sofern die Explorations- und Entwicklungskosten für Erdgas- und Erdölvorkommen in der Entwicklungs- und Produktionsphase nach den nationalen Rechnungslegungsvorschriften in Kostenstellen oder vergleichbaren organisatorischen Einheiten bilanziert werden, in denen alle Erschließungsstandorte eines größeren geografischen Fördergebietes zusammengefasst sind, kann ein Erstanwender entweder

- den nach den bisherigen Rechnungslegungsvorschriften ermittelten Wert für die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung (IFRS 1.D8A(a)); oder
- den für die Kostenstelle ermittelten Wert für die sich in der Entwicklungs- oder Produktionsphase befindlichen Vermögenswerte (IFRS 1.D8A(b))

in die Eröffnungsbilanz übernehmen. Der für die Kostenstelle ermittelte Wert ist den der Kostenstelle zugrundeliegenden Vermögenswerten anteilig unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt des Übergangs vorhandenen Mengen an Erdgas- und Erdölreserven zuzuordnen. Beide Werte sind zum Zeit-

punkt des Übergangs auf IFRS einen Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen und ggf zu reduzieren (IFRS 1.D8A).

Ein erstmaliger IFRS-Anwender, der einer Preisregulierung unterliegt, darf seine nach den bisherigen Rechnungslegungsvorschriften bilanzierten Buchwerte für Sachanlagen oder immaterielle Vermögenswerte, die in einem preisregulierten Bereich verwendet werden (oder wurden) und Beträge enthalten, die nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmt wurden (sog regulatorische Vermögenswerte und Schulden), als Ersatzwert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (deemed cost) in die Eröffnungsbilanz übernehmen. Die Buchwerte sind zum Zeitpunkt des Übergangs zwingend einem Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen und ggf zu reduzieren (IFRS 1.D8B). Preisregulierung ist die Festlegung von Preisen durch eine Aufsichtsbehörde oder Regierung, die ein Unternehmen von seinen Kunden für Dienstleistungen oder Produkte verlangen kann.

IFRS 14 »Regulatory Deferral Accounts« enthält weitere Erleichterungen für erstmalige IFRS-Anwender, die einer Preisregulierung unterliegen. IFRS 14 erlaubt Erstanwendern, ihre nach den lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen bestehenden Ansatz- und Bewertungsmethoden auch nach der Umstellung auf IFRS weitgehend beizubehalten. Nach den Regelungen des IFRS 14 hat ein Erstanwender regulatorische Vermögenswerte und Schulden (sowie deren Veränderungen) in der Bilanz, der GuV und der Gesamtergebnisrechnung jeweils separat auszuweisen. Darüber hinaus sind Angaben zur Art der Preisregulierung, zu den damit verbundenen Risiken und zu den Auswirkungen der Preisregulierung auf den Abschluss offenzulegen. Es existieren unterschiedliche Auffassungen darüber, ob preisregulierte Vermögenswerte und Schulden den geltenden Definitionen von Vermögenswerten und Schulden des Frameworks entsprechen. Daher verhindert dieser sog Interimsstandard, dass Erstanwender ihre regulatorischen Vermögenswerte und Schulden ausbuchen müssen, bis das IASB sein umfassendes Projekt zur Bilanzierung solcher Vermögenswerte und Schulden abgeschlossen hat. Am Ende dieses Prozesses könnte ein eigenständiger Standard zur Preisregulierung stehen oder aber auch die Entscheidung, keine gesonderten Regelungen zu entwickeln. Der Standard, der ausschließlich für IFRS-Erstanwender relevant ist, ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine freiwillige frühere Anwendung ist gestattet, wobei das erforderliche EU Endorsement wiederum zu beachten ist.

1.5.5 Leasing

IFRIC 4 »Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält« stellt klar, welche Arten von Vertragsverhältnissen, die rechtlich gesehen kein Leasingverhältnis darstellen, dennoch in den Anwendungsbereich von IAS 17 fallen und daher daraufhin zu beurteilen sind, ob sie ein Finanzierungs- oder ein Mietleasing-Verhältnis darstellen. Die vollständige rückwirkende Anwendung dieser Interpretation, wie sie nach IAS 8.19b üblicherweise gefordert würde, würde erhebliche praktische Schwierigkeiten mit sich bringen, da sie eine Analyse potentieller Leasingverträge unter Berücksichtigung derjenigen Gegebenheiten erfordert, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – der uU weit in der Vergangenheit liegt – vorlagen. IFRIC 4.17 gewährt daher IFRS-Anwendern die Möglichkeit, für die Beurteilung eines Vertrages, der zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode vorliegt, die Umstände und Fakten heranzuziehen, die am Beginn dieser Periode vorliegen. Diese Ausnahmeregelung bezieht sich jedoch nicht auf die Einordnung des auf diese Weise identifizierten Leasingvertrages in die Kategorien Finanzierungs- oder Mietleasing. IAS 17 ist unverändert stets zum Zeitpunkt eines Abschlusses des jeweiligen Leasingvertrages anzuwenden.

Gem IFRS 1.D9 kann ein Erstanwender ebenfalls die Übergangsvorschriften des IFRIC 4 anwenden. Ihm ist es daher gestattet, für die Beurteilung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, die Umstände und Fakten heranzuziehen, die am Übergangszeitpunkt vorliegen.

Sofern nach den bisherigen Rechnungslegungsvorschriften eine entspr Beurteilung zu einem anderen Zeitpunkt vorgenommen und dabei dieselbe Feststellung wie nach den Vorschriften des IFRIC 4 getroffen wurde, braucht ein erstmaliger IFRS-Anwender die Beurteilung zum Übergangszeitpunkt nicht erneut durchzuführen (IFRS 1.D9A).

1.5.6 Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss

Gem IAS 21 »Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse« sind bestimmte Währungsumrechnungsdifferenzen aus einer Beteiligung an einem ausländischen Geschäftsbetrieb gesondert im sons-

tigen Ergebnis auszuweisen und erst im Falle eines Verkaufes erfolgswirksam zu realisieren. IFRS 1.D13a gewährt das Wahlrecht,

- die Währungsumrechnung retrospektiv vorzunehmen, dh einen Währungsausgleichsposten zu ermitteln; oder
- den Währungsausgleichsposten zum Umstellungsstichtag mit Null anzusetzen und Gewinne oder Verluste aus einer späteren Veräußerung um die Währungseffekte aus der Zeit vor dem Umstellungsstichtag zu bereinigen (fresh start).

Sofern von der Option Gebrauch gemacht wird, enthalten gem IFRS 1.D13b die Gewinne/Verluste aus späteren Veräußerungen der ausländischen Tochterunternehmen damit allein im sonstigen Ergebnis erfasste Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen, die nach dem Übergang auf die IFRS-Bilanzierung entstanden sind.

1.5.7 Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen

Bei der erstmaligen Aufstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS gewährt IFRS 1.D14 ein Befreiungswahlrecht für die Bewertung von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen. Dieses Wahlrecht kommt zur Anwendung, wenn die Bewertung der Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss nach IFRS zu den entspr IAS 27 ermittelten Anschaffungskosten erfolgt (IFRS 1.D15). Das Wahlrecht ist zweistufig aufgebaut: Zum Übergangsstichtag hat ein Erstanwender in einem ersten Schritt die Option, die Anschaffungskosten seiner Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen wahlweise mit den entspr IAS 27 ermittelten Anschaffungskosten (IFRS 1.D15a) oder mit den deemed cost (Ersatz für Anschaffungskosten) anzusetzen (IFRS 1.D15b). Als deemed cost können zum Übergangsstichtag in einem zweiten Schritt entweder der beizulegende Zeitwert der Beteiligungen in Übereinstimmung mit IAS 39 bzw IFRS 9 (IFRS 1.D15b(i)) oder der Buchwert der Beteiligungen nach den vorherigen Rechnungslegungsstandards (dh dem bisherigen nationalen Standard) verwendet werden (IFRS 1.D15b(ii)). Das Wahlrecht kann für jedes Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziiertes Unternehmen einzeln ausgeübt werden. Macht ein Erstanwender vom Wahlrecht zur Verwendung von deemed cost bei der Bewertung Gebrauch, muss er nach IFRS 1.31 im ersten Einzelabschluss nach IFRS die folgenden Angaben machen:

- den Gesamtbetrag der deemed cost der zu Buchwerten nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards bewerteten Beteiligungen;
- den Gesamtbetrag der deemed cost der mit den beizulegenden Zeitwerten bewerteten Beteiligungen; sowie
- den Gesamtanpassungsbetrag ggü den Buchwerten nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards.

1.5.8 Vermögenswerte und Schulden von Tochtergesellschaften, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

Sofern einzelne Tochtergesellschaften, assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen ihren ersten IFRS Einzel- oder Teilkonzernabschluss zeitlich nach ihrem ultimativen Mutterunternehmen veröffentlichen, können in dem ersten IFRS Abschluss entweder

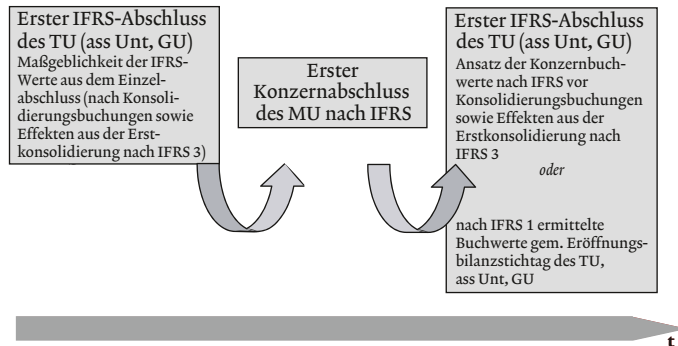
- die nach IFRS 1 ermittelten Buchwerte gem Eröffnungsbilanzstichtag des ultimativen Mutterunternehmens beibehalten werden (IFRS 1.D16a); oder
- die Buchwerte, die zum Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens, assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens auf IFRS unter Anwendung der weiteren Regelungen des IFRS 1 ermittelt werden, in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden (IFRS 1.D16b).

Die nach IFRS 1.D16b ermittelten Wert können von den nach IFRS 1.D16a ermittelten Werten abweichen, wenn

- die verpflichtenden und optionalen Ausnahmen in IFRS 1 zu Bewertungen führen, die vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abhängig sind (IFRS 1.D16b(i)); oder
- sich die im Einzel- oder Teilkonzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsmethoden von denen im Konzernabschluss unterscheiden (IFRS 1.D16b(ii)). Dies ist bspw der Fall, wenn das Tochterunternehmen Sachanlagen iRd Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, während der Konzern das Modell der Neubewertung zugrunde legt (→ *Neubewertung*).

Erfolgt die eigenständige IFRS Rechnungslegung mittels Veröffentlichung eines vollständigen IFRS Abschlusses durch Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen indes zu einem früheren Zeitpunkt, sind die IFRS Werte aus dem Einzelabschluss korrigiert um die einschlägigen Konsolidierungsbuchungen sowie Effekte aus der Erstkonsolidierung nach IFRS 3 beizubehalten (IFRS 1.D17). Die in IFRS 1.D1 aufgeführten optionalen Ausnahmen können nicht angewendet werden, da das Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen bereits nach IFRS bilanziert (IDW RS HFA 19.16).

Abbildung: Zeitliches Auseinanderfallen der Erstanwendung im Konzern



1.5.9 Strukturierte Produkte

Gem IAS 32 sind Finanzinstrumente, die sowohl Fremd- als auch Eigenkapitalelemente enthalten (strukturierte Produkte), zu Beginn der Laufzeit in eine Eigenkapital- und eine Fremdkapitalkomponente aufzugliedern.

Für solche strukturierten Produkte, deren Fremdkapitalanteil zum Umstellungsstichtag nicht mehr ausstehend ist, kann nach IFRS 1.D18

- das Eigenkapital in zwei Bestandteile zerlegt werden (Gewinnvortrag als kumulierte Zinsen auf das Fremdkapital und das eigentliche Eigenkapital); oder
- eine Unterteilung in diese zwei Bestandteile unterlassen werden.

1.5.10 Neu-Designation zuvor erfasster Finanzinstrumente

Bei Zugang eines Finanzinstruments gewährt IAS 39 die Möglichkeit, dieses Finanzinstrument entweder als finanziellen Vermögenswert oder finanzielle Schuld, dessen bzw deren Änderungen ihres beizulegenden Zeitwerts sofort erfolgswirksam als Gewinn oder Verlust erfasst werden, oder als zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert einzustufen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (→ *Kategorisierung von Finanzinstrumenten*). Im zweiten Fall werden die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts zuerst im sonstigen Ergebnis erfasst und erst zum Zeitpunkt der Ausbuchung des Finanzinstruments erfolgswirksam vereinnahmt. IFRS 1.D19 erlaubt einem Erstanwender dieses Wahlrecht auch zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS auf zuvor erfasste Finanzinstrumente auszuüben. Macht ein Erstanwender von dem Wahlrecht Gebrauch, hat er für jede Kategorie den beizulegenden Zeitwert der neu designierten finanziellen Finanzinstrumente sowie deren Buchwert im vorherigen nach nationalen Vorschriften erstellten Abschluss zu veröffentlichen.

Im Zuge der Veröffentlichung und den Folgeänderungen zu IFRS 9 wurde dieses Wahlrecht geändert. Für Erstanwender, die iRd Umstellung auf IFRS die Regelungen des IFRS 9 vorzeitig anwenden, gelten die nachfolgenden Ausführungen: Gem IFRS 9 kann ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als »zum beizulegenden Zeitwert (GuV)« designiert werden, sofern der finanzielle Vermögenswert bzw die finanzielle Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung die in IFRS 9.4.1.5 bzw IFRS 9.4.2.2 definierten Kriterien erfüllt (→ *Kategorisierung von Finanzinstrumenten*; → *Arten von Finanzinstrumenten, welche zum beizulegenden Zeitwert (GuV) bewertet werden*). IFRS 1.D19 u D19A erlaubt einem Erstanwender diese Kategorisierung auf Basis der Tatsachen und Umstände zum Zeitpunkt des Übergangs vorzunehmen. Macht ein Erstanwender vom Wahlrecht des

IFRS 1.D19 u D19A Gebrauch, hat er für jede Kategorie den beizulegenden Zeitwert der neu designierten finanziellen Finanzinstrumente sowie deren Buchwert im vorherigen nach nationalen Vorschriften erstellten Abschluss zu veröffentlichen.

Ein vergleichbares Wahlrecht gilt auch für Finanzinvestition in Eigenkapitalinstrumente. IFRS 1.D19B erlaubt einem IFRS-Erstanwender die Beurteilung, ob eine Zuordnung zur Kategorie »zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis)« möglich ist (→ *Kategorisierung von Finanzinstrumenten*; → *Arten von Finanzinstrumenten, welche zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis) bewertet werden*), ebenfalls auf Basis der Tatsachen und Umstände zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorzunehmen.

Gem. IFRS 9.5.7.7f. sind sämtliche Gewinne oder Verluste einer finanziellen Verbindlichkeiten, die der Kategorie »zum beizulegenden Zeitwert (GuV)« zugeordnet wurde, in der Gewinn- und Verlustrechnung, dh im Nettoergebnis zu erfassen, sofern dadurch eine Rechnungslegungsanomalie reduziert oder vermieden wird (→ *Finanzanlagen/Finanzinstrumente/Kategorisierung/Fair Value Option*). IFRS 1.D19D erlaubt einem Erstanwender, diese Beurteilung auf Grundlage der Umstände und Tatsachen vorzunehmen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorliegen.

1.5.11 Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert

Für Erstanwender, die beim Übergang auf IFRS die Regelungen des IAS 39 anwenden, gelten die nachfolgenden Ausführungen: Sofern für ein Finanzinstrument kein aktiver Markt gegeben ist, hat das bilanzierende Unternehmen gem IAS 39.AG74ff den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Bewertungsverfahrens selbst zu ermitteln. Dennoch stellt im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Transaktionspreis den besten Nachweis für einen beizulegenden Zeitwert dar (dh der beizulegende Zeitwert der erhaltenen bzw hingegebenen Gegenleistung), es sei denn, der beizulegende Zeitwert wird durch einen Vergleich mit anderen beobachtbaren aktuellen Markttransaktionen desselben Finanzinstruments nachgewiesen oder basiert auf einer Bewertungsmethode, deren Bestandteile nur Inputdaten von beobachtbaren Märkten umfassen (IAS 39.AG76, letzter Satz). Folglich ist es möglich, dass im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der beizulegende Zeitwert und der in diesem Zeitpunkt unter Anwendung eines Bewertungsverfahrens ermittelte Wert nicht identisch sind und daher ein Gewinn oder Verlust bei erstmaligem Ansatz erfasst wird (Erfolgsrealisierung am Zugangstag, auch day 1 gain/loss genannt). Andernfalls wäre der Transaktionspreis als beizulegender Zeitwert anzusetzen, wodurch eine Erfolgsrealisierung vermieden wird. Konsequenterweise verlangt IAS 39.AG76A, dass eine Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Bewertung von derartigen Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert nach dem Zugangstag nur dann zulässig ist, wenn die Gewinne und Verluste aus einer Veränderung eines Faktors resultieren, den die Marktteilnehmer bei der Festsetzung des Preises berücksichtigen würden.

Ein erstmaliger Anwender kann die Vorschriften der IAS 39.AG76 und IAS 39.AG76A prospektiv auf Transaktionen anwenden, die am oder nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst werden.

Für Erstanwender, die beim Übergang auf IFRS dagegen die Regelungen des IFRS 9 anwenden, gelten die folgenden abweichenden Regelungen: Gem IFRS 9.B5.1.2A ist der Transaktionspreis idR der bestmögliche substantielle Hinweis auf den beizulegenden Zeitwert. Falls dieser allerdings vom beizulegenden Zeitwert abweicht, zB weil ein Teil des hingegeben oder erhaltenen Entgelts sich auf etwas anderes als das Finanzinstrument bezieht, hat das Unternehmen sich daraus ergebende Differenz grds wie folgt zu behandeln:

- sofern der beizulegende Zeitwert durch einen an einem aktiven Markt notierten Preis für einen identischen Vermögenswert oder eine identische Schuld nachgewiesen wird oder auf einer Bewertungsmethode basiert, deren Bestandteile nur Inputdaten von beobachtbaren Märkten umfassen, hat das Unternehmen den Differenzbetrag sofort erfolgswirksam zu erfassen (IFRS 9.B5.1.2Aa);
- in allen anderen Fällen hat das Unternehmen den abgegrenzten Differenzbetrag nur dann als Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn diese aus einer Veränderung eines Faktors resultieren, den Marktteilnehmer bei der Festsetzung des Preises berücksichtigen würden (IFRS 9.B5.1.2Ab).

Ein erstmaliger Anwender kann die Regelungen des IFRS 9.B5.1.2Ab prospektiv auf Transaktionen anwenden, die am oder nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst werden (IFRS 1.D20).