



Christian Feller
 dipl. Wirtschaftsprüfer,
 IAS/IFRS Accountant
 BDO Visura, Zürich

Internationale Rechnungslegung

International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards

Einleitung

Im Zuge der Globalisierung pochen Investoren auf die Vergleichbarkeit der Finanzberichte von Unternehmen. Die IFRS (vormals IAS) avancieren hier aller Voraussicht nach zum Weltstandard. Alle börsenkotierten Unternehmen in Europa müssen aufgrund der Verordnung (EG) Nr. 1606/2005 ihre Konzernabschlüsse, für Geschäftsjahre die am oder nach dem 1.1.2005 beginnen, nach IAS (International Accounting Standards) / IFRS (International Financial Reporting Standards) erstellen. Wenn diese Verpflichtung auch nur eine beschränkte

Anzahl von Konzernen betrifft, so ergeben sich auch für deren Tochterunternehmen in der Regel ebenfalls IAS/IFRS-spezifische Anpassungsmassnahmen im Rechnungswesen. Allenfalls kann eine Unternehmung als Nebeneffekt sogar durch diese erhöhte Transparenz bessere Bankenkonditionen erreichen. Die Beweggründe für die Anwendung der International Financial Reporting Standards sind verschieden, können jedoch wie folgt unterschieden werden:

- Vorschriften der Börse
- Reputation (auf dem Finanzmarkt)
- Forderung der Banken

- Forderung der Aktionäre
- Druck innerhalb der Branche

Die International Financial Reporting Standards sind weltweit im Vormarsch. Die EU erklärte IFRS für kotierte Unternehmen für verbindlich (noch nicht alle Standards verabschiedet, IFRS noch nicht gleich EU – RL Standard). Für eine Kotierung an einer amerikanischen Börse bleibt die Rechnungslegung nach US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) jedoch obligatorisch. Eine Zweitkotierung in den USA verlangt eine Überleitungsrechnung (Form 20-F). Bis 2002 hiessen die Standards IAS (International Accounting Standards).

SWX Standards ab 2005

SWX Segment	Swiss GAAP FER	IFRS	US GAAP
Main Market		X	X
Real Estate-Companies	X	X	X
Investment-Companies	X	X	X
SWX Local Caps	X	X	X

Organisation IFRS

Die Umbenennung in IFRS war eine reine Namensänderung. Bisherige (alte) IAS bleiben gültig, die neuen Standards treten jedoch unter dem Begriff IFRS auf. Die gültigen Standards werden vom International Accounting Standards Board (IASB) erlassen. Der Aufbau der jeweiligen Standards ist einheitlich. Neben den IFRS gibt es noch die so genannten IFRIC's (International Financial Reporting Interpret-

Kriterien	OR	Swiss GAAP FER	IFRS (vorm. IAS)	US-GAAP
Anwendungsgebiet	CH	CH	Weltweit	USA, weltweit
Grundlagen / Quellen	Einzelne Artikel, insb. Aktienrecht	Knapp gehaltene Richtlinien	Ausführliche Richtlinien	Ausführliche Richtlinien
Herausgeber	Gesetzgeber	CH-Fachkommission	IASB (Kommission, alle Kontinente vertreten)	FASB (amerikanische Kommission)
Hauptzweck	Gläubigerschutz und Kapitalerhaltung	Schutz der Investoren	Schutz der Investoren	Schutz der Investoren
Dominierender Rechnungslegungsgrundsatz	Vorsichtsprinzip, stille Reserven möglich	True and fair view	True and fair view / fair presentation	True and fair view / fair presentation
Bestandteile der Jahresrechnung	Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang	Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung, Anhang, Eigenkapitalnachweis	Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung, Anhang, Eigenkapitalnachweis	Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung, Anhang, Eigenkapitalnachweis
Börsenzulassung	Nein	CH im Nebensegment	Praktisch weltweit, ohne USA	Weltweit
Umfang	Knapp, kurz	Knapp, kurz (zirka 250 Seiten)	Umfangreich (> 1000 Seiten)	Umfangreich (> 1000 Seiten)
Wahlrechte	Wahlrechte	Wahlrechte	Wenige Wahlrechte	Keine Wahlrechte
Einführung / Pflege	Geringer Aufwand	Mittlerer Aufwand	Aufwändig	Sehr aufwändig

ations Standing Committee). Sie sind ein wichtiger Bestandteil der Standards. Sie sind Verlautbarungen zur Klärung von Zweifelsfällen (früher SIC's Standing Interpretation Committee, bis 2002). Die (alten) SIC's bleiben bestehen, neue Interpretationen treten unter dem Begriff IFRIC's auf. Entwürfe heissen im Fachchargon Exposure Drafts (ED's).

Umstellung

Bevor die IAS/IFRS Standards von einer Unternehmung in der Praxis angewendet werden können, ist das Erstellen von Buchführungsrichtlinien in Form eines Handbuches als Leitfaden für die Anwender empfehlenswert. Dort müssen die gesellschaftsspezifischen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze in Übereinstimmung mit IAS/IFRS detailliert festgelegt werden, damit die einheitliche und stetige Anwendung der Richtlinien innerhalb einer Gesellschaftsgruppe sichergestellt ist. Die Buchführungsrichtlinien sind an die Grösse und Branche der Unternehmung anzupassen. Je nach Unternehmensgrösse ist eine detailliertere Darstellung von Finanzinformationen erwünschens- und empfehlenswert. Das Erstellen von schriftlichen Buchführungsricht-

linien in Form eines Handbuches kann für die im Projekt involvierten Personen zu einem erheblichen Zeitaufwand führen. Die Schulung der Mitarbeiter für die Anwendung und Berichterstattung von IAS/IFRS sowie die Durchsetzung und Sicherstellung der einheitlichen Handhabung der Richtlinien sind weitere wichtige Faktoren, denen erfahrungsgemäss (teilweise) zu wenig Beachtung geschenkt wird.

Nach Art. 959 OR hat die Rechnungslegung den Benutzern einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu ermöglichen. Dies impliziert, dass die Rechnungslegung sich an den Bedürfnissen der relevanten Benutzer zu orientieren hat. Eine Gegenüberstellung der in der Schweiz zugelassenen Rechnungslegungsstandards

- OR → Schweizerisches Obligationenrecht
- Swiss GAAP FER → Fachempfehlung zur Rechnungslegung der Schweiz
- IFRS → International Financial Reporting Standards (vorm. IAS – International Accounting Standards)
- und US-GAAP → General Accepted Accounting Principals der USA

zeigt nachfolgend diverse Unterschiede auf: IFRS 1 regelt die Bilanzierung und Bewertung bei erstmaliger Anwendungen der International

Financial Reporting Standards in einem Abschluss bzw. Zwischenabschluss. Als Erstanwender gilt, wer erstmalig einen IFRS-Abschluss veröffentlicht oder eine uneingeschränkte Erklärung abgibt, wonach der Abschluss mit den IFRS übereinstimmt. Demnach ist ein Unternehmen kein erstmaliger Anwender, wenn es im letzten Jahresabschluss sämtliche IFRS-Vorschriften beachtet oder bereits eine Erklärung über deren Einhaltung abgegeben und den Abschluss extern zur Verfügung gestellt hat. Alle erstmaligen Anwender haben bei der Erstellung des Jahresabschlusses die Regelungen des IFRS 1 zu beachten.

Im ersten IFRS-Abschluss (einschliesslich der Vergleichszahlen des Vorjahres) sind grundsätzlich sämtliche IFRS anzuwenden, als ob diese schon immer angewandt worden sind (retrospektive Anwendung anderer IFRS). IFRS 1 enthält für die erstmalige Anwendung der IFRS Befreiungen und Ausnahmen. So sind in den Teilbereichen

- Unternehmenszusammenschlüssen, Buchwert Goodwill kann unter Berücksichtigung von Anpassungen übernommen werden (immaterielle Anlagen separat ausweisen, bedingte Kaufpreisbedingungen berücksichtigen, Impairment nach IAS 36).

In Kraft befindliche Standards		
Standard	Titel	Veröffentlichung
–	Preface to IFRS	2002
–	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	1989
IFRS 1	First-time Adoption of IFRS	2003; geändert 2003/4/5
IFRS 2	Share-based Payment	2004
IFRS 3	Business Combinations	2004; geändert 2004
IFRS 4	Insurance Contracts	2004
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004
IAS 1	Presentation of Financial Statements	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 2	Inventories	revidiert 2003
IAS 7	Cash Flow Statements	geändert 2003/4
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 10	Events After the Balance Sheet Date	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 11	Construction Contracts	revidiert 1993
IAS 12	Income Taxes	geändert 2003/4
IAS 14	Segment Reporting	geändert 2003/4
IAS 16	Property, Plant and Equipment	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 17	Leases	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 18	Revenue	geändert 2003/4
IAS 19	Employee Benefits	geändert 2003/4
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	geändert 2003
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	revidiert 2003
IAS 23	Borrowing Costs	geändert 2003
IAS 24	Related Party Disclosures	revidiert 2003
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 28	Investments in Associates	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	geändert 2003
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	geändert 2003
IAS 31	Interests in Joint Ventures	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 32	Financial Instruments: Disclosures and Presentation	revidiert 2003; geändert 2004/5
IAS 33	Earnings per Share	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 34	Interim Financial Reporting	geändert 2003/4
IAS 36	Impairment of Assets	revidiert 2004; geändert 2004
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	geändert 2003/4
IAS 38	Intangible Assets	revidiert 2004; geändert 2004
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	revidiert 2003; geändert 2004/5
IAS 40	Investment Property	revidiert 2003; geändert 2004
IAS 41	Agriculture	geändert 2003/4

- Bewertung von Sachanlagen; Neue Kostenbasis stellt die Faire-Value-Bewertung oder die Neubewertung einer Sachanlage dar.
- Leistungen an Arbeitnehmer; Möglichkeit der sofortigen Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen/Verluste im Übergangszeitpunkt.
- Kumulierte Umrechnungsdifferenzen; Bisherige im Eigenkapital erfasste Fremdwährungsdifferenzen sind im Übergangszeitpunkt auf null zu setzen. Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen werden erst ab Umstellungszeitpunkt separat erfasst.
- Zusammengesetzte Finanzinstrumente; Sofern Fremdkapitalkomponente zum Übergangszeitpunkt nicht mehr besteht, ist eine Aufteilung von Eigen- und Fremdkapitalkomponenten nicht mehr erforderlich.
- Vermögenswerte und Schulden qualifizierter Beteiligungen; Zu unterscheiden ist, ob die Beteiligung Erstanwender vor oder nach der Mutter wird. Hat die Mutter vor dem Erstmaligenanwender einen IFRS-Jahresabschluss erstellt, so können die Werte der Mutter übernommen oder es kann eine eigene Bewertung vorgenommen werden. Wird die Mutter erst später Erstmaligeranwender, so werden die Werte unter Berücksichtigung von Konsolidierungsanpassungen übernommen.
- Klassifizierung von Finanzinstrumenten; Erneute Zuordnung unabhängig von vorheriger Klassifizierung möglich.
- Anteilsbasierte Vergütungen; Vorzeitige Anwendung möglich, sofern früher die Fair Values (auf Eigenkapitalinstrumenten) veröffentlichte wurden.
- Versicherungsverträge; Statt einer vollständigen Anwendung des IFRS 4 kann ein erstmaliger Anwender die Übergangsbestimmungen von IFRS 4 anwenden.

Befreiungen und Ausnahmen vorgesehen

Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung anderer IFRS bestehen in den Bereichen Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Schulden, Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, Schätzungen und zur Veräusserung gehaltene, langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche. Neben den bereits genannten Bilanzierungs- und Bewertungsaspekten verlangt der Stan-

In Kraft befindliche Interpretationen		
Interpretation	Titel	Veröffentlichung
–	Preface to IFRIC	2002
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	2004
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	2004
SIC-7	Introduction of the Euro	geändert 2003
SIC-10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	1998
SIC-12	Consolidation – Special Purpose Entities	geändert 2003/4
SIC-13	Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers	geändert 2003
SIC-15	Operating Leases – Incentives	geändert 2003
SIC-21	Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	geändert 2003
SIC-25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders	geändert 2003/4
SIC-27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	geändert 2003
SIC-29	Disclosure – Service Concession Arrangements	geändert 2003
SIC-31	Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services	geändert 2003
SIC-32	Intangible Assets – Web Site Costs	geändert 2003/4

Noch nicht in Kraft getretene Standards und Interpretationen		
IFRS	Titel	Veröffentlichung
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2004 (mit Änderung von IFRS 1, IAS 16 und IAS 38)
Amendment to IAS 19	Employee Benefits – Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures	2004 (mit Änderung von IFRS 1, IAS 1 und IAS 24)
Amendment to IAS 39	Cash Flow Hedge Accounting of Forecast Intragroup Transactions	2005
Amendment to IAS 39	The Fair Value Option	2005 (mit Änderung von IFRS 1 und IAS 32)
Amendments to IFRS 1 and IFRS 6	–	2005
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	2005 (mit Änderung von IFRS 1, IFRS 4, IAS 1, IAS 14, IAS 17, IAS 32, IAS 33 und IAS 39; Aufhebung von IAS 30)
Amendments to IAS 1	Capital Disclosures	2005
Amendments to IAS 39 and IFRS 4	Financial Guarantee Contracts	2005 (mit Änderung von IFRS 7, IAS 32, IAS 37 und IAS 39)
IFRIC 3	Emission Rights	2004; zurückgezogen 2005
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	2004 (mit Änderung von IFRS 1)
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	2004 (mit Änderung von IAS 39)
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment	2005

dard die Darstellung von diversen Überleitungsrechnungen in den Bereichen Eigenkapital und Ergebnis für die verschiedenen Stichtage von der bisherigen Rechnungslegung in die nach IFRS sowie zusätzliche Erläuterungen in einem Zwischenabschluss. In der Schweiz besteht grundsätzlich keine Publizitätspflicht. Jedoch haben Unternehmen, die an der Börse kotiert sind oder Anleiheobligationen ausgeben, ihre Jahresrechnung zu veröffentlichen (Art. 697h OR).

Im Rahmen der Generalversammlung wird die Jahresrechnung den Aktionären vorgelegt. Es handelt sich also um eine beschränkte Veröffentlichung, die sich nur auf den Kreis der Aktionäre bezieht. Eine Herausgabe der Jahresrechnung kann jedoch verlangt werden (gemäss Art. 963 OR) wenn der Nachfrager ein

schutzwürdiges Interesse verfolgt. In der Regel sind dies Gläubiger, die sich aufgrund finanzieller Probleme der Unternehmung für solche Informationen interessieren. Das Obligationenrecht sieht eine Zwischenbilanz explizit bei Liquidation einer Kollektivgesellschaft, Überschuldung und Liquidation einer Aktiengesellschaft und bei einer Überschuldung bei einer Genossenschaft vor. Im Gegensatz zu diesen Anforderungen, welche in Spezialgesetzen und im Obligationenrecht geregelt sind, erfolgt die Anwendung der Zwischenberichterstattung nach IFRS freiwillig. Obwohl die Zwischenberichterstattung nach IFRS freiwillig ist, muss auch für ein börsenkotiertes Unternehmen das Kotierungsreglement beachtet werden, welches die Zwischenberichterstattung zwingend vorschreibt.

Anhand der externen Anforderungen und aufgrund eigener unternehmensspezifischen Wünschen hat das Management einer Unternehmung zu entscheiden, welcher Rechnungslegungsstandard für die Gesellschaft am zweckmässigsten ist. ■

(S. 28 folgt die Tabelle der Entwürfe zu Standards und Interpretationen)

Entwürfe zu Standards und Interpretationen			
Dokument	Titel	Veröffentlichung	Ende Frist für Stellungnahme
ED	Proposed Amendments to IAS 37 and IAS 19	Juni 2005	28.10.2005
ED	Proposed Amendments to IAS 27	Juni 2005	28.10.2005
ED	Proposed Amendments to IFRS 3	Juni 2005	28.10.2005
DP	Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities	Juni 2004	24.9.2004
–	Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)	April 2005	31.5.2005
DTC 1	Proposed Amendments to IAS 21	September 2005	31.10.2005
D6	Multi-employer Plans	Mai 2004	9.7.2004
D9	Employee Benefit Plans with a Promised Return on Contributions or Notional Contributions	Juli 2004	21.9.2004
D11	Changes in Contributions to Employee Share Purchase Plans	Dezember 2004	1.3.2005
D12	Service Concession Arrangements – Determining the Accounting Model	März 2005	3.5.2005
D13	Service Concession Arrangements – the Financial Asset Model	März 2005	3.5.2005
D14	Service Concession Arrangements – the Intangible Asset Model	März 2005	3.5.2005
D15	Reassessment of Embedded Derivatives	Mai 2005	31.5.2005
D16	Scope of IFRS 2	Mai 2005	18.7.2005
D17	IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions	Mai 2005	18.7.2005