

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

– Teil 7: Ausgewählte Anhangangaben und Eigenkapitalveränderungsrechnung –

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock sowie Director im dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA) i.Gr. **Bianca Dogge, M.Sc., Dr. Ellen Haustein** sowie **Richard Paschke, M.Sc.** sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt. **Dr. Jörg Poller** ist bei der Zalando SE als Manager Accounting – Group Reporting tätig.

Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Der Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS reicht von der Feststellung der Konzernabschlusspflicht über die Erstkonsolidierung bis zu Folgekonsolidierungen. Für die Praxis von grundlegender Bedeutung sind der buchhalterische Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Anhand eines Schiffbau-Konzerns wird dies am konkreten Beispiel dargestellt.

I. Einleitung

Der vierte Teil dieser Komplexfallstudie behandelte die Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen (TU) für den Fall eines 100%igen und eines 80%igen Anteilsbesitzes zum 01.01.t₁. Im Anschluss daran erfolgte im Teil 5 die Folgekonsolidierung dieser TU zum 31.12.t₁. Der sechste Fallstudienteil widmete sich der Einbeziehung eines assoziierten Unternehmens (AU) und einer Zweckgesellschaft (ZG) in den Konzernabschluss. Nachfolgend münden die bisherigen Fallstudienresultate in einer Konzern-Bilanz und einer Konzern-Gesamtergebnisrechnung (GER) des Schiffbau-Konzerns mit gesondertem Ausweis der Konzern-GuV. Diese wird um eine Angabe des Ergebnisses je Aktie (Earnings per Share (EPS)) ergänzt. Weiterhin beinhaltet dieser Teil eine Eigenkapitalveränderungsrechnung (EKVR) sowie ausgewählte Angabepflichten zum Anhang in Form eines Anlagen- und Rückstellungsspiegels.

II. Ermittlung des Ergebnisses je Aktie

1. Zweck und Darstellung

a) Allgemeines

Das EPS gilt als eine bedeutende Kennzahl zur Beurteilung der Ertragslage von Unternehmen im zwischenbetrieblichen sowie im Zeitvergleich (IAS 33.1).¹ Um die Vergleichbarkeit von EPS-Angaben zu gewährleisten, definiert IAS 33 die Grundlagen zur Berechnung des EPS.

IAS 33 ist im Konzernabschluss nur von Mutterunternehmen (MU) mit öffentlich gehandelten Aktien anzuwenden (IAS 33.2). Die Berichtspflicht beginnt mit dem Stellen eines Zulassungsantrags hierzu (IAS 33.2).² Die Berechnung dieser Kennzahl erfolgt gem. IAS 33.4 auf der Grundlage der konsolidierten Konzernabschlussinformationen. Grds. ergibt sich das EPS aus dem Verhältnis des Periodenergebnisses zur Anzahl

der in einer Periode ausstehenden Aktien bzw. zum zeitanteilig gewichteten Durchschnitt dieser Aktien, wobei:

$$EPS = \frac{\text{Periodenergebnis}}{\bar{\emptyset} \text{ Anzahl der während der Periode ausstehenden Aktien}}$$

Dabei sieht das IASB zwei EPS-Angabepflichten vor. Neben dem unverwässerten (undiluted) EPS (IAS 33.9) ist ein verwässertes (diluted) EPS auszuweisen (IAS 33.30). Beide Größen können sich in der Zähler- und Nennergröße bzw. im Periodenerfolg und in der Aktienzahl unterscheiden und sind gleichrangig innerhalb der GER (IAS 33.66) bzw. bei Anwendung des sog. Two Statement Approach innerhalb der gesondert offenzulegenden GuV zu veröffentlichen (IAS 33.4A). Gem. IAS 33.69 sind EPS-Angaben auch dann auszuweisen, wenn ein Verlust je Stammaktie entstanden ist. Existieren neben Stammaktien auch Vorzugsaktien, sind das verwässerte und unverwässerte Ergebnis je Aktiegattung gleichrangig zu berichten (IAS 33.66). Stehen Aktionären auch Gewinnanteile aus nicht fortzuführenden Aktivitäten zu, „ist auch [...] der zurechenbare Gewinn oder Verlust aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen“ (IAS 33.30).³

b) Unverwässertes EPS

Das unverwässerte EPS wird als Quotient aus dem auf die Stammaktionäre (des MU) entfallenden Gewinn oder Verlust und der durchschnittlichen Anzahl der Stammaktien einer Periode berechnet. Gewinne (Verluste), die auf andere Gesellschafter entfallen, sind abzuziehen (hinzuzurechnen).⁴ Stammaktien partizipieren gem. IAS 33.6 erst dann an den Unternehmensgewinnen, wenn die Gewinnansprüche aller anderen Aktiegattungen wie z.B. Vorzugsaktien bedient worden sind. Gem. IAS 33.14 ist das Periodenergebnis also um Dividenden für Vorzugsaktien zu kürzen. Ungeachtet dessen hat der Gewinn bzw. Verlust alle Positionen zu umfassen, die auch Eingang in die GuV gefunden haben (IAS 33.13).⁵ Eine Bereinigung ist demnach unzulässig. Die Nennergröße beschreibt die durchschnittliche Anzahl der in einer Periode ausstehenden Aktien. Vorzugsaktien sind nicht in die Nennergröße einzu beziehen.⁶ Erfolgt eine Veränderung der Aktienanzahl – z.B. aufgrund von Aktienrückkäufen oder Kapitalerhöhungen –, ist eine zeitanteilige Gewichtung vorzunehmen (IAS 33.19). Es ist auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem ein Recht auf Gegenleistung entstanden ist (IAS 33.21).

3 „Ein Unternehmen hat in seiner Gesamtergebnisrechnung für jede Gattung von Stammaktien mit unterschiedlichem Anrecht auf Teilnahme am Gewinn oder Verlust das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodengewinn bzw. –verlust, aus dem fortzuführenden Geschäft sowie den den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Gewinn oder Verlust auszuweisen.“ (IAS 33.66)

4 Vgl. Pellens u.a., Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl. 2014, S. 888.

5 Das Periodenergebnis zur Berechnung des EPS enthält somit keine GuV-neutralen Aufwendungen und Erträge. Dies kann dann zu Verzerrungen des EPS führen, wenn eine GuV-neutrale Zuschreibung in den Folgejahren GuV-wirksam wird. Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 4), S. 888f.

6 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rdn. 6.

1 Die Bedeutung dieser Kennzahl wird in Deutschland insb. durch die Schmalenbach-Gesellschaft und die Deutsche Vereinigung für Finanzanalysten (DVFA) hervorgehoben. Vgl. dazu Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS Kommentar, 13. Aufl. 2015, § 35 Rdn. 1.

2 Erfolgt die Angabe des EPS freiwillig, so sind gem. IAS 33.3 alle Vorgaben des IAS 33 zu berücksichtigen.

c) Verwässertes EPS

Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie werden auch potenzielle (zukünftige) Stammaktien mit einbezogen. Das verwässerte Ergebnis je Aktie ist damit eine zukunftsgerichtete Kennzahl, die aufzeigt, wie hoch das EPS wäre, wenn alle potenziellen Aktionäre ihre Rechte auf Stammaktien wahrnehmen würden.⁷ Potenzielle Stammaktien bieten eine Umtauschmöglichkeit in Stammaktien. Beispiele hierfür sind Aktienoptionen, Wandelschuldverschreibungen oder ausstehende Bezugsrechte. Gem. IAS 33.41 sind potenzielle Aktien nur dann verwässernd, wenn die Umwandlung in Stammaktien zu einem im Vergleich zum unverwässerten EPS niedrigeren Wert führen würde. Das verwässerte Ergebnis kann damit das unverwässerte Ergebnis je Aktie nicht übersteigen.

Die Zählergröße ist zunächst dieselbe Ergebnisgröße wie die des unverwässerten EPS. Dieses Periodenergebnis ist um Dividenden, Zinsen oder sonstige Effekte, die im Zusammenhang mit den potenziellen Stammaktien stehen, zu korrigieren (IAS 33.31). Hierzu zählen Einzahlungen aus der Ausübung von Bezugsrechten oder entfallene Zinsaufwendungen für Wandelschuldverschreibungen. Dabei sind auch auftretende Steuereffekte zu berücksichtigen.⁸

2. Konzernspezifische Besonderheiten

Sofern ein Unternehmen einen Konzernabschluss erstellt, müssen sich die Angaben zum EPS auf die konsolidierten Abschlussinformationen beziehen (IAS 33.4).⁹ Das unverwässerte EPS stellt das Periodenergebnis dar, welches den Stammaktionären des MU zuzurechnen ist (IAS 33.9), um auf dessen Basis den Anteil jeder Stammaktiengattung des MU ableiten zu können (IAS 33.11). Die im Eigenkapital des Konzernabschlusses ausgewiesenen Anteile der nicht beherrschenden Gesellschafter sind keine Stammaktien des Konzern-MU und werden deshalb nicht in die EPS-Berechnung einbezogen.¹⁰ Der Ausgangspunkt zur Berechnung des EPS ist der Gewinn oder Verlust, der auf das MU entfällt (IAS 33.30). Grds. handelt es sich dabei um das erfolgswirksame Periodenergebnis der GuV.¹¹ Eine Veränderung der Anzahl der Aktien ist auch dann möglich, falls sich die Ressourcen des Unternehmens nicht verändern (IAS 33.26). Dies geschieht z.B. durch die Ausgabe von Gratisaktien oder durch Dividendenzahlungen in Form von Aktien (IAS 33.27).

3. Sachverhaltsdarstellung

1. Die Schiffbau-AG hat zum Zeitpunkt ihrer Gründung 75.600.000 Stammaktien zu einem Ausgabepreis von 0,25 €/Aktie emittiert. Auf Vorzugsaktien entfielen zudem

6.356.000 Aktien. Auf der letzten Hauptversammlung der Schiffbau-AG wurde beschlossen, den Vorzugsaktionären der Schiffbau-AG in den nächsten drei Geschäftsjahren einen Gewinn i.H.v. 0,50 €/Aktie zu garantieren.

2. Im Bilanzposten „Finanzverbindlichkeiten“ (Handelsbilanz (HB) II der Schiffbau-AG) sind auch Wandelschuldverschreibungen, die zum 01.07.t₀ emittiert wurden, mit einem Wert von 300.000 € enthalten. Diese werden zu einem Zinssatz von 4% p.a. verzinst. Jede Obligation hat einen Nennwert von 500 € und ist in 1.000 Stammaktien wandelbar.

4. Anwendung auf den Sachverhalt

a) Vorüberlegungen

Vorab ist zu klären, wie viele EPS-Kennzahlen – jew. verwässert und unverwässert – auszuweisen sind. Hierzu ist erstens der Frage nachzugehen, ob Vorzugsaktien eine Stammaktiengattung i.S.v. IAS 33 sind. Diese Frage wird für deutsche Unternehmen und typische deutsche Vorzugsaktien unterschiedlich beantwortet, denn diese hängt „[...] von der genauen Ausgestaltung der Satzung des Unternehmens ab“¹². Da Vorzugsaktien i.d.R. vorrangig zu bedienen sind, stellen sie keine separaten Stammaktien i.S.v. IAS 33.5 dar. In der Praxis wird das Ergebnis je Vorzugsaktie regelmäßig nur angegeben, sofern diese wesentlich sind. Im vorliegenden Beispiel soll darauf verzichtet werden.

Zweitens ist zu fragen, ob auch eine EPS-Kennzahl für ein Fortführungsergebnis auszuweisen ist. Dies ist vor dem Hintergrund fehlender aufgegebener Geschäftsbereiche des Schiffbau-Konzerns zu verneinen.

b) Unverwässertes Ergebnis je Aktie

Der Gewinn des Schiffbau-Konzerns, der den Anteilseignern des MU zusteht, kann der Konzern-GuV zum 31.12.t₁ entnommen werden (vgl. Tab. 3 auf S. 504 f.). Er beträgt 39.393 T€. Im vorliegenden Fall wurden den Vorzugsaktionären Dividenden garantiert, die vorrangig zu bedienen sind. Diese belaufen sich auf 3.178 T€ (6.356.000 Vorzugsaktien × 0,50 €/Vorzugsaktie). Der den Stammaktionären zustehende Gewinn beträgt nach Abzug des Gewinns der Vorzugsaktionäre 36.215 T€. Für die Berechnung der Nennergröße ist die ausstehende gewichtete Anzahl der Stammaktien zu verwenden. Da die Schiffbau-AG in der abgelaufenen Periode t₁ keine Aktienrückkäufe getätigt hat und keine Kapitalerhöhungen vorgenommen wurden, bleibt die Zahl der ausstehenden Aktien unverändert. Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ergibt sich daher nach folgender Formel:

$$\begin{aligned} \text{unverwässertes EPS} &= \frac{(39.393 \text{ T€} - 3.178 \text{ T€})}{75.600.000} \\ &= 0,479 \text{ € / Aktie.} \end{aligned}$$

c) Verwässertes Ergebnis je Aktie

Das Periodenergebnis zur Berechnung des verwässerten EPS entspricht zunächst jenem des unverwässerten EPS. Diese Ergebnisgröße ist um Aufwendungen und Erträge, die im Zusammenhang mit potenziellen Stammaktien stehen, zu

7 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 4), S. 886. Das verwässerte Ergebnis je Aktie kann damit als „besserer Indikator des tatsächlichen Anteils einzelner Aktionäre am Unternehmenswert angesehen werden als das unverwässerte Ergebnis je Aktie.“ Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rdn. 28.

8 „Bei der Beurteilung der Frage, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung [...] vorliegt, sind alle Emissionen [...] potenzieller Stammaktien getrennt statt in Summe zu betrachten. [...] Um die Verwässerung [...] zu maximieren, wird daher jede Emission [...] potenzieller Stammaktien in der Reihenfolge vom höchsten bis zum geringsten Verwässerungseffekt betrachtet“ (IAS 33.44).

9 Sofern das EPS auf konsolidierten Informationen beruht, stellt es keine realen Gewinnansprüche dar. Ausgangspunkt für die Ermittlung der Gewinnansprüche bleiben die Einzelabschlussinformationen des MU. Vgl. dazu Bieg u.a., Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS, 1. Aufl. 2009, S. 348.

10 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 4), S. 886.

11 Vgl. Wiechmann/Scharfenberg, in: Bohl u.a. (Hrsg.), Beck'sches IFRS Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 16 Rdn. 3.

12 Zülch/Hendler, Bilanzierung nach IFRS, 1. Aufl. 2009, S. 174, m.w.N.

korrigieren. Im Fallbeispiel kommen nur die Wandelschuldverschreibungen als potenziell verwässernd in Betracht. Gem. der Ausübungsfiktion entfallen die Zinsen für die Wandelschuldverschreibungen, aber auch deren steuerliche Abzugsfähigkeit. Der Periodenerfolg ist folglich gem. IAS 33.32 (a) um diesen Betrag nach Steuern zu erhöhen ($((300 \text{ T€} \times 0,04) \times (1 - 0,25)) = 9 \text{ T€}$). Die Nennergröße steigt um die potenziellen Stammaktien (hier 1.000 Stammaktien je Wandelschuldverschreibung) aus der Ausübung des Wandlungsrechts aus den 600 Wandelschuldverschreibungen. Mithin erhöht sich der Nenner um 600.000 potenzielle Stammaktien. Das verwässerte Ergebnis je Aktie errechnet sich nach folgender Formel:

$$\text{verwässertes EPS} = \frac{(39.393 \text{ T€} - 3.178 \text{ T€} + 9 \text{ T€})}{(75.600.000 + 600.000)}$$

$$= 0,475 \text{ € / Aktie.}$$

Insgesamt ergibt sich ein Verwässerungseffekt, der auf die potenziellen Stammaktien zurückzuführen ist. Beide Kennzahlen sind gleichrangig in der GER des Schiffbau-Konzerns bzw., bei gesonderter Offenlegung einer GuV, im Rahmen der Konzern-GuV zu veröffentlichen (IAS 33.66, IAS 33.67A).

III. Zusammenführung der Konsolidierungsmaßnahmen

Bisher wurden die Konzernabschlüsse der Schiffbau-AG im Erst- und Folgekonsolidierungszeitpunkt nur ausschnittsweise betrachtet – z.B. nach Konsolidierung der TU (Belting-Boat-Corp. und Anker-AG)¹³ sowie nach Einbezug von AU und ZG (Fender-GmbH und SPE-GmbH).¹⁴ Nunmehr sollen diese Puzzleteile zu einem vollständigen Bild zusammengefügt werden. Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit wurden die Buchungssätze aller sechs Teile durchnummeriert und in die zusammenfassende Tab. 1 auf S. 500 f. übernommen. Der erstkonsolidierte Abschluss zum 01.01._{t₁} wird wie folgt von links nach rechts entwickelt:

- Zunächst werden die HB II von MU sowie die HB III von TU und ZG in die Summenbilanz übernommen. Im Fall des AU ist lediglich der (fortgeschriebene) Beteiligungsbuchwert zu übernehmen. Eine Konsolidierung i.e.S. ist für das AU nicht vorzunehmen.
- Im rechten Abschnitt erfolgt die Überführung der Summenbilanz mittels der Konsolidierungsbuchungen in den Konzernabschluss.

Analog sind die Tab. 2 (S. 502 f.), 3 (S. 504 f.) und 4 (S. 505) aufgebaut. Daraus ist die Entstehung des Konzernabschlusses der Schiffbau-AG zum 31.12._{t₁} ersichtlich.¹⁵ Der Schiffbau-Konzern hat ein Gesamtergebnis i.H.v. 44,695 Mio. € bei einem Gesamtvermögen (Bilanzsumme) i.H.v. 212,878 Mio. € zum 31.12._{t₁} erwirtschaftet.

Nachdem nun die Konzern-Bilanz und die Konzern-GER der Schiffbau-AG ermittelt wurden, werden im Folgenden weitere Konzernabschlüsselemente abgeleitet, die für einen vollständigen IFRS-Konzernabschluss notwendig sind.

IV. Bestandteile eines vollständigen Konzernabschlusses

Ein vollständiger IFRS-konformer Konzernabschluss umfasst eine Konzern-Bilanz, eine Konzern-GER, eine Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung (EKVR), einen Anhang sowie eine Konzern-Kapitalflussrechnung (KFR) (IAS 1.10). Börsennotierte Konzerne müssen die GER bzw. die GuV um EPS-Angaben (IAS 33.2) und den Anhang um eine Segmentberichterstattung (IFRS 8.2) ergänzen. Die Abschlussbestandteile stehen grds. gleichbedeutend nebeneinander (IAS 1.11) und sind unabhängig von der Branche, Rechtsform oder Größe des Konzerns verpflichtend aufzustellen.¹⁶ Die Bilanz und die GER des Schiffbau-Konzerns liegen bereits vor (vgl. Tab. 2 und 4). Im Folgenden werden ausgewählte Angaben erarbeitet (hier: Anlagenspiegel und Rückstellungsspiegel)¹⁷ sowie eine EKVR und eine Konzern-KFR (in Teil 8 der Fallstudie) abgeleitet.

Eine KFR ist im Aktivitätenformat zu erstellen und daher in Cashflows (CF) aus betrieblichen, investiven und Finanzierungstätigkeiten zu untergliedern. Allein bei dem CF aus betrieblicher Tätigkeit können Ersteller zwischen einer direkten oder indirekten Darstellung wählen (IAS 7.18). Die anderen CFs sind direkt darzustellen. Im Rahmen der KFR (nach der indirekten Methode) wird der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag um nicht zahlungswirksame Positionen bereinigt. Viele dieser Informationen können der GuV entnommen werden, soweit diese nach dem Gesamtkostenverfahren¹⁸ erstellt wurde. Beim Umsatzkostenverfahren (UKV) hingegen werden Aufwendungen Funktionsbereichen zugeordnet (IAS 1.103). Ein Unternehmen, welches das UKV anwendet (hier vorliegend) hat deshalb weitere Informationen über die Art der Aufwendungen bereitzustellen. Dazu gehören insb. auch Angaben über die planmäßigen Abschreibungen (IAS 1.104). Mithin besteht im Schiffbau-Konzern die Notwendigkeit zur Erstellung eines Anlagenspiegels, der u.a. Informationen über die Höhe der Abschreibungen bereitstellt. Vorerst wird jedoch auf die Herleitung der EKVR fokussiert.

V. Eigenkapitalveränderungsrechnung

1. Zweck und Darstellung

Die EKVR ist gem. IAS 1.10 (c) ein Pflichtbestandteil des IFRS-Konzernabschlusses. Sie soll die Entwicklungen der Eigenkapitalpositionen überblicksartig darstellen und Informationen bereitstellen, die zum einen Einschätzungen über die Verhältnismäßigkeit der vorgenommenen Ausschüttungen¹⁹ und zum anderen über das (potenzielle) Ausschüttungspotenzial einer Unternehmung ermöglichen.²⁰ Indes entfallen die materiell-rechtlichen Funktionen des Eigenkapitals im Konzernabschluss weitgehend, da die wirtschaftliche Einheit Konzern als solcher kein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt. Die Informationsfunktion der Konzern-EKVR steht demzufolge deutlich im Vordergrund.

Im Unterschied zum Handelsrecht enthält eine IFRS-EKVR sowohl erfolgswirksame als auch erfolgsneutrale Bewertungsanpassungen der Eigenkapitalpositionen. Dadurch ermög-

13 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 327 f., 388 ff.

14 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 434 ff.

15 Der Abschluss ist noch nicht vollständig. Insb. fehlen Anhang, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung. Auf die Entwicklung einer Segmentberichterstattung wird im Rahmen dieser Fallstudie allerdings verzichtet.

16 Vgl. Zülch/Fischer, in: Hennrichs u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 1, 2014, IAS 1 Rdn. 14. § 315a HGB fordert zusätzlich die Erstellung eines Konzern-Lageberichts.

17 Der Anhang beinhaltet „eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen“ (IAS 1.10 (e)).

18 Beim Gesamtkostenverfahren werden gem. IAS 1.102 Aufwendungen nach ihrer Art zusammengefasst und nicht nach der Zugehörigkeit in bestimmte Funktionsbereiche aufgeteilt.

19 Vgl. Brune, in: Bohl u.a. (Hrsg.), Beck'sches IFRS Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 17 Rdn. 8.

20 Vgl. Brune, a.a.O. (Fn. 19), § 17 Rdn. 2 ff.

Tab. 1: Konzernabschluss der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 01.01.14

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG		Belting-Boat-Corp.		Anker-AG		SPE-GmbH		Summenbilanz		Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz		
	HB II	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva	
Assets																					
(a) Sachanlagevermögen																					
1. Grundstücke	524	9.706	10.970			21.200														21.200	
2. Technische Anlagen und Maschinen	6.775	12.452	20.025	50.000		89.252														89.252	
3. Andere Anlagen	150	9.341	3.940			13.431														13.431	
(b) Immaterielle Vermögenswerte																					
1. Marken		120	5.320			5.440														5.440	
2. Patente			680			680														680	
3. Datenbank			700			700														700	
4. Goodwill										F482	935									935	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600					8.600														8.600	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.150		1.610			20.760						482	12.000	F484	7.000					1.760	
(e) Aktive latente Steuern	300	125	11.000			11.425														11.425	
(f) Vorräte	7.122		70			7.192														7.192	
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen																					
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526			2.276														2.276	
2. POC Forderungen			250			250														250	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.571		2.370			35.941														35.941	
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114		10			191														191	
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	200					200														200	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	22.600		824	1.000		26.228														26.228	
Summe	99.856	35.986	56.925	51.000		243.767														225.702	

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summenbilanz		Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz	
	HB II	HB III	HB III	HB III			Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Equity & liabilities																
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.500	50.685	F482	4.196		F4B4 400 F4B5 100			F6B1 25.500				20.489
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500		10.177	F482	2.177		F4B4 1.200 F4B5 300							6.500
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.540		29.266	F482	4.226		F4B4 2.032 F4B5 508							22.500
(m) Neubewertungsrücklage		465	4.665		5.130	F482	465		F4B4 3.732 F4B5 933							0
(n) Jahresüberschuss	1.424		100		1.524				F4B4 80 F4B5 20	F4B4 444						1.868
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung																0
(p) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter										F4B5 1.861			F6B1 25.000			27.361
(q) Finanzverbindlichkeiten	19.900	1.634	5.280	25.500	52.314											52.314
(r) Rückstellungen		1.711	635		2.346											2.346
(s) Passive latente Steuern	200	280	1.625		2.105											2.105
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	26.823		39.000		65.823											65.823
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	1.920	116	80		2.116											2.116
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	21.181	1.000		22.281											22.281
Summe	99.856	35.986	56.925	51.000	243.767		12.000	12.000	9.305	9.305	-	25.500	25.500			225.702
SUMME							12.000	12.000	9.305	9.305	-	25.500	25.500			

Tab. 2: Konzernbilanz der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t₁

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summenbilanz	Konzernbilanzspalte BeltingBoat-Corp.		Konzernbilanzspalte Anker-AG		Konzernbilanzspalte Fender-GmbH		Konzernbilanzspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz Schiffbau-AG	
	HB II	HB III	HB III	HB III		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets															
(a) Sachanlagevermögen															
1. Grundstücke	634	10.482	10.970		22.086									22.086	
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000	17.851	20.025	45.750	93.626			F5B28	50					93.676	
3. Andere Anlagen	150	10.087	3.878		14.115									14.115	
(b) Immaterielle Vermögenswerte															
1. Marken	1.500	104	5.320		6.924									6.924	
2. Patente	1.000		680		1.680									1.680	
3. Datenbank			665		665									665	
4. Goodwill						F5B4	935							1.010	
						F5B5	75								
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600				8.600									7.400	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.153		1.610		20.763					F5B4	12.000			1.763	
(e) Aktive latente Steuern	300		70		370	F5B7	105							869	
						F5B11	390								
(f) Vorräte	4.940	2.820	11.000		18.760					F5B7	420			16.764	
						F5B11	1.560			F5B26	16				
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen															
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526	900	3.176									3.176	
2. POC Forderungen	1.200		250		1.450									1.450	
3. Forderungen ggü. nahe-stehenden Unternehmen	67.171	2.560			69.731					F5B23	32.571			100	
						F5B6	33.600			F5B26	500				
						F5B11	2.560			F5B28	400				
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	12.891	10	1.000	14.015					F5B10	100			13.915	
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	203				203									203	

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG		Beiting-Boat-Corp.		Anker-AG		SPE-GmbH		Summenbilanz		Konsolidierungsspalte BeitingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz Schiffbau-AG			
	HB II	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	HB III	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800	21.603	1.324	1.356																27.083		
Summe	118.515	78.397	57.328	49.006																212.878		
Equity & liabilities																						
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.500	F584	4.196				F5814	400							F686	25.500		20.489	
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500	10.177	F584	2.177				F5816	100										6.500	
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.640	29.366	F584	4.226				F5814	2.112										22.500	
(m) Neubewertungsrücklage	8	1.433	4.665	6.105	F584	465				F5816	528										975	
(n) Jahresüberschuss	36.393	3.316	427	43.242	F587	315				F5821	85	F5814	444	F682	12			F688	3.106		39.393	
(o) Differenz aus der Währungsrechnung		1.059		1.059	F5811	1.170				F5826	12	F5823	1.559	F684	1.191							
(p) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter																						
(q) Finanzverbindlichkeiten	900	1.764	5.280	20.400						F5826	2	F5816	1.861						F686	25.500	30.550	
(r) Rückstellungen		138	635	773															F688	3.106	28.344	
(s) Passive latente Steuern	658	296	1.601	2.554																	773	
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.848	36.792	39.000	106.640	F586	33.600				F5823	34.650										34.930	
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	120	125	80	325	F5811	2.560				F5826	500										225	
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	22.873	1.000	23.973						F5828	400										23.973	
Summe	118.515	78.397	57.328	49.006																	212.878	
Summe						50.314			50.314		45.009			1.206				28.606		28.606	212.878	

Tab. 3: Konzern-GuV der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t.

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summen GuV		Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzern-GuV
	GuV II	GuV III	GuV III	GuV III	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	86.600	33.605	7.389	50.000	F588 33.600	F588 33.180									140.934
2. Umsatzkosten	36.503	30.333	4.625	33.353	F5B12 2.560	F588 33.180		F5B24 2.079							67.821
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	50.097	3.272	2.764	16.647											73.113
4. Vertriebskosten	5.470	918	582	8.452		F5B9 100									15.321
5. Allgemeine Verwaltungskosten	7.130	365	1.500	1.250									F6B7 900		9.345
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250	7.306	320	0	F5B9 100		F5B25 250	F5B15 444			F6B7 900				8.070
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499	5.304	110	0				F5B29 50							5.863
8. Operatives Ergebnis	38.248	3.991	893	6.945											50.076
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80	0	0	0						F6B3 12					-1.123
10. Übrige Finanzerträge	550	617	200	0						F6B5 1.191					1.367
11. Übrige Finanzaufwendungen	400	187	650	1.500											2.737
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	38.478	4.421	443	5.445											48.161
13. Ertragsteuern	2.085	1.105	16	2.339	F588 105	F5B12 390	F5B24 520	F5B27 4							5.578
14. Jahresüberschuss	36.393	3.316	427	3.106	F588 315	F5B12 1.170	F5B15 444	F5B27 12			F6B3 12	F6B5 1.191			42.582

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summen	Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzern-GuV		
	GuV II	GuV III	GuV III	GuV III	GuV	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben			
- der Anteilseigner des Mutterunternehmens								F5B27	2	F5B22	85			F6B9	3.106	39.393
- der nicht beherrschenden Gesellschafter								F5B22	85	F5B27	2			106F6B9	106	3.189
Ergebnis je Aktie																
- unverwässert																0,479
- verwässert																0,475
Durchschnittlich im Umlauf befindliche Aktien																
- unverwässert																75.600.000
- verwässert																76.200.000

Tab. 4: Gesamtergebnisrechnung der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t.

Positionen in T €	Schiffbau-AG		BeltingBoat-Corp.		Anker-AG		Fender-GmbH		SPE-GmbH		Konzern
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	
1. Jahresüberschuss											42.582,21
Gewinn/Verlust aus Neubewertung der assets und liabilities	F2B2	2,50	F2B2	10,00	F5B14	3.732,00	F5B13	4.665,00			975,33
Überschuss/Fehlbetrag aus erfolgsneutral zum fair value bewerteten veräußerbaren Finanzinstrumenten			F5B4	465,04	F5B16	933,00					
Währungsumrechnungsdifferenzen wirtschaftlich selbstständiger ausländischer Einheiten								F6B2	3,20		
5. Sonstiges Ergebnis	Saldo:	7,50	Saldo:	2.101,63	Saldo:	0,00					1.137,00
Gesamtergebnis (Jahresüberschuss + Sonstiges Ergebnis)											2.112,33
- der Anteilseigner des Mutterunternehmens											44.694,54
- der nicht beherrschende Gesellschafter											40.572,56
											4.121,98

Tab. 5: Eigenkapitalveränderungsrechnung des Schiffbau-Konzerns

in T€	Gezeichnetes Kapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Neubewertungsrücklage	Differenzen aus Währungsumrechnungen	Jahresüberschuss	Summe	Minderheitenanteile	Gesamt
Eigenkapital zum 01.01.t₁	20.489	6.500	22.500	0	0	1.868	51.357	27.361	78.718
Änderung von Bewertungsmethoden/Fehlerkorrekturen									
Angepasstes Eigenkapital zum 01.01.t₁	20.489	6.500	22.500	0	0	1.868	51.357	27.361	78.718
Kapitalerhöhungen									0
Kapitalherabsetzungen									0
Dividendenzahlungen									0
Zuführung / Entnahme zu den Gewinnrücklagen									0
Periodengesamtergebnis nach Zusammenschluss						37.525		3.189	40.714
Differenz aus der Währungsumrechnung					1.137				1.137
Direkt im Eigenkapital erfasster Nettoertrag abzgl. Ertragsteuern				975					975
Eigenkapital zum 31.12.t₁	20.489	6.500	22.500	975	1.137	39.393	90.995	30.550	121.545

licht sie einen genaueren Einblick in die Ertragskraft eines Unternehmens.²¹ Die Veränderungen im Eigenkapital können grds. zwei verschiedene Quellen haben (IAS 1.109). Erstens resultieren Eigenkapitalveränderungen aus Transaktionen mit den Eigentümern der Gesellschaft (z.B. Kapitaleinlagen, Kapitalrückzahlungen oder Gewinnausschüttungen). Zweitens verändert sich das Eigenkapital aufgrund von Gewinnen und Verlusten, die aus den Geschäftsaktivitäten des Unternehmens resultieren.

Die Mindestgliederung der EKVR wird durch diejenigen Faktoren bedingt, die die Geschäftstätigkeiten des Konzerns bestimmen. In den Spalten der EKVR sind die einzelnen Eigenkapitalkategorien darzustellen. Vertikal erfolgt eine Aufgliederung nach Veränderungsursachen der einzelnen Bilanzposten. IAS 1.106 legt die Mindestkomponenten fest, die eine EKVR enthalten muss. Gem. IAS 1.106 (a) zählen hierzu Angaben über das Gesamtergebnis einer Berichtsperiode getrennt nach Eigentümern und nicht beherrschenden Gesellschaftern. Das Gesamtergebnis ist in der EKVR in einer Zeile darzulegen. Zudem sind Effekte aus Änderungen von Bilanzierungsmethoden (IAS 1.106 (b)) sowie eine Überleitung vom Beginn der Periode bis zum Ende der Periode getrennt nach Gewinnen/Verlusten, sonstigen Ergebnissen und Transaktionen mit Anteilseignern (IAS 1.106 (d)) für jede Eigenkapitalposition – net of tax (nach Ertragsteuern) – darzustellen. Zu letzteren Transaktionen zählen u.a. Einzahlungen von Eigentümern sowie Ausschüttungen an diese. Ein vollständiger Abschluss umfasst darüber hinaus auch eine EKVR für das Vorjahr.²²

2. Anwendung auf den Schiffbau-Konzern

Im Schiffbau-Konzern wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr weder Kapitalerhöhungen noch -herabsetzungen vorgenommen, wodurch es zu keiner Veränderung des gezeichneten Kapitals kam. Bewertungsänderungen und

Fehlerkorrekturen waren nicht vorzunehmen. Auch Dividenden wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht ausgeschüttet. Die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital des Schiffbau-Konzerns hat sich durch die erfolgsneutrale Zuschreibung einer technischen Anlage und Maschine bei der BeltingBoat-Corp. um 1.132,55 TUS-\$ (BS F3B8) sowie durch eine erfolgsneutrale Zuschreibung der Schiffbau-AG um 10 T€²³ (BS F2B2) erhöht. Die Erhöhung des Postens „Differenz aus der Währungsumrechnung“ resultiert zum einen aus der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode bei Umrechnung des Abschlusses der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung, wodurch sich eine Differenz i.H.v. 1.059 T€ ergeben hat.²⁴ Zum anderen hat sich der Goodwill aus der Beteiligung an der BeltingBoat-Corp. durch Kursänderungen um 75 T€ (BS F5B5) erhöht. Schließlich ist die Differenz aus der Währungsumrechnung des Schiffbau-Konzerns im Zuge der Währungsumrechnung eines ausländischen TU der Fender-GmbH gem. IAS 21 um 3 T€ gestiegen.²⁵ Der Konzern-Jahresüberschuss ist getrennt nach Eigentümern und nicht beherrschenden Gesellschaftern in der EKVR aufzuzeigen. Der Jahresüberschuss der Eigentümer i.H.v. 39.393 T€ ist um den anteiligen Jahresüberschuss i.H.v. 1.868 T€ zu mindern, der bereits vor Konzernentstehung entstanden ist. Die beschriebenen Sachverhalte münden schließlich in der EKVR des Schiffbau-Konzerns (vgl. Tab. 5).

VI. Anlagenspiegel

1. Zweck und Darstellung

Der Anhang ist integraler Bestandteil eines IFRS-Abschlusses. Er soll über die wesentlichen Grundlagen zur Aufstellung des IFRS-Abschlusses berichten und die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden transparent aufzeigen.

21 Vgl. Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. 225.

22 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 4), S. 180. Hierauf soll für die vorliegende Komplexfallstudie hingewiesen werden, da der Schiffbau-Konzern erst zum 01.01.t₁ entstanden ist.

23 Dabei wurden passive latente Steuern berücksichtigt. Dies führte zu einer Reduzierung der Neubewertungsrücklage um 2,5 T€.

24 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 380.

25 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 439.

Tab. 6: Zusammenfassung bedeutsamer Geschäftsvorfälle des Schiffbau-Konzerns in t₁

Fallstudienteil (FS)	Buchungsnummer/ Sachverhalt	Gesellschaft	Position	Erläuterung
FS 2	Ohne Buchungsnummer	Schiffbau-AG	Grundstücke	Erwerb eines Grundstücks für 100 T€
FS 2	F2B1	Schiffbau-AG	Patente	Aktivierung eines selbst geschaffenen Patents i.H.v. 1.000 T€ zum 31.12.t ₁
FS 2	Ohne Buchungsnummer	Schiffbau-AG	Marken	Kauf einer Marke von der Stralsund-Werft zum Preis von 1.500 T€
FS 2	F2B2	Schiffbau-AG	Grundstücke	Erfolgsneutrale Neubewertung des Grundstücks auf 110 T€
FS 5	Ohne Buchungsnummer	BeltingBoat-Corp.	Marken	Umrechnungsdifferenzen aus Fremdwährungsumrechnung
FS 5	Ohne Buchungsnummer	BeltingBoat-Corp.	Goodwill	Umrechnungsdifferenzen aus Fremdwährungsumrechnung
FS 5	F5B18	Anker-AG	Datenbank	Außerplanmäßige Abschreibung einer Datenbank um 35 T€
FS 5	F5B3	BeltingBoat-Corp.	Marken	Planmäßige Abschreibung aufgedeckter Marken um 30.329 US-\$

Tab. 7: Historische AHK und kumulierte Abschreibungen des Sachanlagevermögens*

in T€	Bruttowerte zum 01.01.t ₁	Zugänge	Kumulierte Abschreibungen zum 01.01.t ₁	Planmäßige Abschreibungen in t ₁	Außerplanmäßige Abschreibungen in t ₁	Neu-bewertungen
Technische Anlagen und Maschinen	155.179	6.225	50.000	13.878	5.000	1.150
Andere Anlagen	33.615	0	12.000	7.500	0	0

* Annahmegemäß soll der Bruttobuchwert der Grundstücke, Marken und Patente dem Buchwert zum 01.01.t₁ entsprechen. Die kumulierten Abschreibungen für diese Positionen betragen zu diesem Zeitpunkt 0 €.

Darüber hinaus liefert der Anhang weitere Angaben, die zum Verständnis des Abschlusses notwendig sind. Verpflichtend hat der Anhang nach IFRS auch eine Darstellung über die Zusammensetzung und die Entwicklung des Sach- und immateriellen Anlagevermögens zu enthalten, um den Jahresabschlussadressaten einen Einblick in dessen Struktur und Entwicklung zu vermitteln.²⁶ Die spezifischen Vorschriften hierzu enthalten u.a. IAS 16.73 (e) für das Sachanlagevermögen, IAS 38.118 (e) für immaterielle Vermögenswerte und IFRS 3.B67 (d) für einen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF).

Gem. IAS 16.73 sind für jede Gruppe von Sachanlagen die Bewertungsgrundlagen, Abschreibungsmethoden, Nutzungsdauern und Abschreibungssätze offenzulegen. Darüber hinaus wird eine Überleitungsrechnung der Buchwerte vom Beginn bis zum Ende eines Geschäftsjahres gefordert (IAS 16.73 (e)). Der Wortlaut legt also – anders als § 268 Abs. 2 HGB – die Ausgestaltung als Spiegel der Netto-Werte nahe. Der Anlagenspiegel hat Bruttobuchwerte und kumulierte Abschreibungen sowie Zu- und Abgänge, planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen sowie Wertaufholungen gem. IAS 36 auszuweisen. Darüber hinaus soll die Überleitungsrechnung Angaben über Sachanlagenzugänge, die auf Unternehmenszusammenschlüsse zurückzuführen sind, beinhalten und entstandene Währungsumrechnungsdifferenzen aufzeigen. Schließlich ist die Überleitungsrechnung auch um Erhöhungen bzw. Verminderungen aufgrund von Neubewertungen des Sachanlagevermögens gem. IAS 16.31, IAS 16.39 und IAS 16.40 zu erweitern (IAS 16.73 (e)).

Ebenso ist auch für immaterielle Vermögenswerte eine Überleitungsrechnung zu erstellen, die deren Wertentwicklung aufzeigt (IAS 38.118 (e)). Diese Überleitungsrechnung hat sämtliche Zu- und Abgänge, planmäßige und außer-

planmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen zu enthalten. Zudem sind auch bei den immateriellen Vermögenswerten Nettoumrechnungsdifferenzen aufgrund von Währungsumrechnungen sowie Veränderungen aufgrund von Neubewertungen aufzuzeigen (IAS 38.118 (e) (vii)). Die Vorschriften zum immateriellen Vermögen und zum Sachanlagevermögen weisen damit sehr große Gemeinsamkeiten auf und fordern den Ausweis ähnlicher Sachverhalte.²⁷ Indes existiert keine einheitlich vorgeschriebene Präsentationsform der Überleitungsrechnung. U.E. ist eine qualitative Beschreibung in Form verbaler Erläuterungen unzulässig und eine quantitative Darstellung in Tabellenform geboten. Darüber hinaus ist die Reihenfolge der anzuordnenden Positionen nach IFRS nicht vorgeschrieben. Schließlich besteht bei der Gestaltung der Matrix die Möglichkeit, die Bewegungskategorien in den Zeilen oder alternativ in den Spalten abzutragen.²⁸ International üblich ist es – anders als in HGB-Abschlüssen –, die Bilanzposten spalten- und die Bewegungskategorien zeilenweise zu zeigen. Da unter IFRS auch Angaben über die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) und über die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen gefordert werden, bietet es sich an, die historischen AHK als Ausgangsgröße zu verwenden, um ausgehend davon alle kumulierten Wertveränderungen zu addieren oder abzuziehen.²⁹ Genaugenommen handelt es sich dabei um die – vom HGB geforderte – Bruttomethode. Wegen übereinstimmenden Informationsgehalts gilt diese Ausweisform (Spiegel der Bruttowerte statt der Nettowerte) auch als IFRS-konform.

²⁷ Vgl. Küting/Grau, DStR 2011 S. 1387 f.

²⁸ Demgegenüber fordert § 268 Abs. 2 HGB deshalb grds. eine spaltenweise Auflistung der Bewegungskategorien, weil der Anlagenspiegel bisher wahlweise in der Bilanz oder im Anhang darzustellen ist. Unter Geltung des HGB i.d.F. des BilRUG wird dieses Ausweiswahlrecht zugunsten des Anhangs entfallen.

²⁹ Vgl. Küting/Grau, DStR 2011 S. 1388 ff.

²⁶ Vgl. Küting/Grau, DStR 2011 S. 1387 ff.

2. Sachverhaltsdarstellung

Nachfolgend soll der Anlagenspiegel des Schiffbau-Konzerns entwickelt werden.³⁰ Den Ausgangspunkt dafür bilden jene Geschäftsvorfälle, die zu einer Veränderung der Buchwerte des Sachanlagevermögens und der immateriellen Vermögenswerte geführt haben. Diese sind zusammengefasst in Tab. 6 auf S. 507 aufgezeigt.

Darüber hinaus liegen für die Positionen „Technische Anlagen und Maschinen“ sowie „Andere Anlagen“ bereits die in Tab. 7 auf S. 507 dargestellten Informationen aus dem Rechnungswesen vor. Der Leiter Rechnungswesen der Schiffbau-AG gibt vor, eine quantitative Überleitungsrechnung in Form einer Matrix auf Basis von Bruttowerten zu entwickeln. Die Bewertungskategorien sind in den Zeilen und die Bilanzpositionen in den Spalten abzutragen. Zudem ist ein Abschreibungsspiegel in die Überleitungsrechnung zu integrieren.

3. Anwendung auf den Sachverhalt

a) Grundstücke

Der Buchwert der Grundstücke ist im Geschäftsjahr insgesamt um 886 T€ (22.086 T€ – 21.200 T€) gestiegen. Dies ist u.a. darauf zurückzuführen, dass die Schiffbau-AG am 02.01._{t₁} ein Grundstück für 100 T€ erworben hat. Dieses ist im Anlagenspiegel unter den Zugängen zu zeigen. Für Sachanlagen (Grundstücke, Maschinen und technische Anlagen) ist lt. Konzernbilanzrichtlinie das Neubewertungsmodell gem. IAS 16.31 anzuwenden.³¹ Dabei ist der Buchwert in regelmäßigen Zeitabständen an den beizulegenden Zeitwert anzupassen. Im Geschäftsjahr war eine erfolgsneutrale Zuschreibung für das Grundstück der Schiffbau-AG i.H.v. 10 T€ vorzunehmen.³² Darüber hinaus sind die Wertansätze der Grundstücke der BeltingBoat-Corp. aufgrund von Wechselkursänderungen gestiegen. Der Wert der Grundstücke hat sich dadurch um 776 T€ ($((0,85455 \text{ US-}\$/\text{€}) \times 9.706 \text{ T€}) - 9.706 \text{ T€})$) erhöht.

b) Marken

Der Buchwert der Marken hat im Geschäftsjahr t_1 um 1.484 T€ (6.924 T€ – 5.440 T€) zugenommen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Schiffbau-AG eine Marke zum Preis von 1.500 T€ am 31.12._{t₁} erworben hat.³³ Weiterhin wurde eine selbsterstellte und im Rahmen der Erstkonsolidierung im Konzern-Abschluss aktivierte Marke der BeltingBoat-Corp. im Geschäftsjahr um 30.329 US-\$ abgeschrieben.³⁴ Die Abschreibungen wurden im Rahmen der Zeitbezugsmethode zum Durchschnittskurs (0,81173 US-\$/€) umgerechnet und gehen damit i.H.v. 24.618,96 € in die Konzern-GuV des Schiffbau-Konzerns ein. Aufgrund der Umrechnung zum Durchschnittskurs sind höhere Wertansätze entstanden, die im Anlagenspiegel unter den Währungsunterschieden zu korrigieren sind ($619,02 \text{ €} = (0,81173 \text{ US-}\$/\text{€} \times 30.329 \text{ US-}\$) - (0,79132 \text{ US-}\$/\text{€} \times 30.329 \text{ US-}\$)$). Im Gegensatz dazu ist der Restbuchwert der Marken durch Wechselkursänderungen um 7.670,82 € ($((0,85455 \text{ US-}\$/\text{€} \times 121.316,27 \text{ US-}\$) - (0,79132 \text{ US-}\$/\text{€}$

30 Aus didaktischen Gründen erfolgt die Entwicklung des Anlagenspiegels auf Basis der vorherigen Fallstudienteile beispielhaft nur für die Positionen Grundstücke, Marken, Patente, Datenbank und Goodwill. Die Entwicklung der anderen Anlagen und der technischen Anlagen und Maschinen basiert auf fiktiven Zahlenwerten, die nicht explizit im Rahmen dieser Fallstudie genannt wurden.

31 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 219.

32 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 221.

33 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 219 f.

34 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 380.

$\times 121.316,27 \text{ US-}\$)$ gestiegen. Dadurch erhöhen sich die ursprünglichen Bruttobuchwerte im Anlagenspiegel um den genannten Betrag.

c) Patente

Das Patent ist zum 31.12._{t₁} i.H.d. der direkt zurechenbaren Entwicklungskosten (insgesamt 1.000 T€) zu aktivieren. Eine Abschreibung in t_1 ist nicht notwendig, da der Nutzungsbeginn mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt.³⁵ Das Patent ist somit nur unter den Zugängen zu verzeichnen.

d) Datenbank

Bei der Anker-AG wurde ein Wertminderungsbedarf bei einer Datenbank festgestellt, da der Zugangswert der Datenbank i.H.v. 700 T€³⁶ um 35 T€ über dem erzielbaren Betrag gem. IAS 36 liegt.³⁷ Die Wertminderung ist in der Überleitungsrechnung als außerplanmäßige Abschreibung zu zeigen.

e) Goodwill

Die Differenz, die sich aufgrund unterschiedlicher Kurse zum Erst- und Folgekonsolidierungszeitpunkt ergibt (74.715 €³⁸), wurde erfolgsneutral in der Differenz aus Währungsumrechnung verbucht. Sie ist im Anlagenspiegel zu berücksichtigen.

Die Informationen für die „Technischen Anlagen und Maschinen“ und für die „Anderen Anlagen“ können in den Anlagenspiegel übernommen werden. Das Ergebnis des Anlagenspiegels ist in Tab. 8 auf S. 509 aufgeführt.

VII. Rückstellungsspiegel

1. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind Schulden, die bzgl. ihrer Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss sind. Die Bilanzierung von Rückstellungen regelt im Wesentlichen der IAS 37. Dieser legt fest, dass Rückstellungen ungewisse gegenwärtige Verpflichtungen sind, die aus vergangenen Ereignissen resultieren und künftig einen Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen erwarten lassen (IAS 37.10). Der Ansatz einer Rückstellung knüpft demzufolge an drei Kriterien an:

- Existenz einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit;
- überwiegende Wahrscheinlichkeit eines Ressourcenabflusses aus der Verpflichtung;
- Möglichkeit einer zuverlässigen Schätzung der Rückstellungshöhe.

Sofern eines dieser drei Kriterien nicht erfüllt wird, ist der Ansatz einer Rückstellung unzulässig. Indes ist zu prüfen, ob eine Eventualschuld vorliegt. Diese wird zwar nicht passiviert (IAS 37.27), ist aber im Anhang anzugeben (IAS 37.86). Die Bewertung einer Rückstellung erfolgt mit der bestmöglichen Schätzung der zukünftigen Ausgaben, die zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag notwendig sind (IAS 37.36). Demnach sind individuelle Rückstellungen mit dem wahrscheinlichsten Betrag (IAS 37.40), kollektive Rückstellungen mit dem Erwartungswert und Rückstellungen, für die nur eine Bandbreite gleich wahrscheinlicher

35 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 220.

36 Der Zugang der Datenbank i.H.v. 700 T€ resultierte aus der Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden der Anker-AG im Rahmen der Erstellung der HB III. Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 325.

37 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 386.

38 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 380.

Tab. 8: Anlagenspiegel des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁

in T€	Grundstücke	Technische Anlagen und Maschinen	Andere Anlagen	Marken	Patente	Daten-bank	Goodwill	Summe
Bruttowerte								
Stand 01.01.t ₁	21.200	155.179	33.615	5.440	680	700	935	217.749
Währungsunterschiede	776			8			75	858
Veränderung Konsolidierungskreis								
Zugänge	100	6.225		1.500	1.000			8.825
Abgänge								
Stand 31.12.t ₁	22.076	161.404	33.615	6.948	1.680	700	1.010	227.432
Kumulierte Abschreibungen und Wertminderungen								
Stand 01.01.t ₁	0	50.000	12.000	0	0	0	0	62.000
Währungsunterschiede				-1				-1
Veränderung Konsolidierungskreis								
Abschreibungen		13.878	7.500	25				21.403
Wertminderungen/außerplanmäßige Abschreibungen		5.000				35		5.035
Wertaufholungen/Zuschreibungen								
Erhöhung aufgrund von Neubewertungen	10	1.150						1.160
Abgänge								
Stand 31.12.t ₁	-10	67.728	19.500	24	0	35	0	87.277
Nettowerte	22.086	93.676	14.115	6.924	1.680	665	1.010	140.155

Werte angegeben werden kann, mit dem mittleren Wert hieraus in den Abschluss aufzunehmen (IAS 37.39). Rückstellungen, die einen wesentlichen Zinseffekt aufweisen, sind mit einem risikokonformen und laufzeitadäquaten Zins zu diskontieren, um eine etwaige Überbewertung zu vermeiden (IAS 37.45). Dies trifft insb. auf Rückstellungen zu, deren Laufzeit über ein Jahr beträgt.³⁹ Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und ggf. anzupassen, um eine bestmögliche Schätzung der künftigen Verpflichtung zu ermöglichen. Eine erfolgswirksame Auflösung von Rückstellungen ist dann geboten, wenn ein Abfluss von Ressourcen aus der ursprünglichen Verpflichtung nicht länger als wahrscheinlich anzusehen ist (IAS 37.59).

2. Zweck und Darstellung des Rückstellungsspiegels

Zusätzlich zum bilanziellen Ausweis ist im Anhang eines IFRS-Abschlusses – anders als nach HGB – ein Rückstellungsspiegel offenzulegen, der Angaben über die Zusammensetzung und Entwicklung der Rückstellungen enthält. Gem. IAS 37.84 sind Rückstellungen zunächst nach ihrer Art, dem zu erwartenden Belastungszeitpunkt, dem Grad der Unsicherheit der Inanspruchnahme oder hinsichtlich der zu erwartenden Erstattungsbeträge zu charakterisieren. Rückstellungen, die sich in ihrem Wesen ähnlich sind, sind zu gleichartigen Grup-

pen zusammenzufassen.⁴⁰ Langfristige Rückstellungen sind darüber hinaus in einen langfristigen und einen kurzfristigen Teil zu unterteilen. Die Abzinsungspflicht langfristiger Rückstellungen ergibt sich aus IAS 37.45.

Für jede Rückstellungskategorie ist ausgehend vom Buchwert zu Beginn einer Periode deren Entwicklung im Geschäftsjahr aufzuzeigen. Zu den hierbei geforderten Angaben zählen gem. IAS 37.84 (a)-(e) die Zuführungen zu den Rückstellungen, Änderungen aus der Inanspruchnahme oder Auflösung von Rückstellungen sowie Wertänderungen aufgrund von Auf- oder Abzinsungen. Eine Unterscheidung ist hier insb. zwischen einer Auflösung und einer Inanspruchnahme vorzunehmen.⁴¹ Die Entwicklung der Rückstellungen ist – ähnlich einem Anlagenspiegel – tabellarisch aufzuzeigen und nach bestimmten Rückstellungsarten aufzugliedern. Der Rückstellungsspiegel kann für Konzernabschlüsse um eine Spalte für „Währungsumrechnungen“ sowie „Änderungen des Konsolidierungskreises“ ergänzt werden.⁴² Obwohl der Standard in IAS 37.84 (b) auf eine Nettodarstellung hindeutet („additional provisions made in the period“), liefert die Bruttomethode einen besseren Einblick in die Entwicklung der Rückstellungen. Die tabellarische

⁴⁰ Vgl. Pollanz DStR 2009 S. 1825.

⁴¹ Die Inanspruchnahme der Rückstellungen zeigt die verwendeten, tatsächlich gezahlten Rückstellungsbeträge, während die Auflösung die nicht gezahlten, in Vorjahren überhöhten Rückstellungsbeträge charakterisiert. Vgl. Pollanz, DStR 2009 S. 1825.

⁴² Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 1), § 21 Rdn. 178.

³⁹ Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 4), S. 447.

Tab. 9: Rückstellungsspiegel des Schiffbau-Konzerns

Rückstellungsspiegel des Schiffbau-Konzerns in T€							
Rückstellungsart	Buchwert zum 01.01. t ₁	Währungs-umrechnung	Zuführung	Aufzinsung	Inanspruch-nahme	Auflösung	Buchwert 31.12. t ₁
Garantierrückstellungen für Produktschäden	635				400	235	0
Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten	0		635				635
Abfindungsrückstellungen	1.583				1.583		0
Rückstellungen aus Schadenersatzforderungen	128	10					138
Summe	2.346	10	635	0	1.983	235	773

Darstellung der Rückstellungen ist zusätzlich um qualitative Angaben zu ergänzen. Dazu zählen z.B. Informationen über die Abzinsungssätze bei Rückstellungen mit längerer Laufzeit.⁴³

3. Sachverhaltsdarstellung

- Die Konzernbilanzrichtlinie der Schiffbau-AG bestimmt, dass Rückstellungen, deren Sachverhalte 12 Monate überschreiten, abzuzinsen sind. Die im Einzelabschluss der Anker-AG ausgewiesenen Rückstellungen i.H.v. 635 T€ umfassen Garantierückstellungen für Produktschäden, die zum 31.08.t₀ korrekt gebucht wurden. In t₁ wurden 400 T€ dieser Rückstellungen in Anspruch genommen; 235 T€ der Rückstellungen konnten aufgelöst werden, da die zukünftige Inanspruchnahme am Bilanzstichtag als unwahrscheinlich gilt. Des Weiteren hat die Anker-AG zum 31.12.t₁ eine Rückstellung wegen bisher unberücksichtigter Altlastenbeseitigungspflichten für einen zum 31.03.t₃ endenden Pachtvertrag (Erfüllungsbetrag: 768,35; Zinssatz 10% p.a.) bilanziert.
- Der Vorstand der BeltingBoat-Corp. hat im Dezember t₀ die Entlassung verschiedener Manager verkündet und dafür eine Abfindungsrückstellung i.H.v. 2.000 TUS-\$ (zum Kurs von 0,79132 US-\$/€) gebildet. Im Geschäftsjahr t₁ schieden diese Manager planmäßig aus.
- Die übrigen Rückstellungen der BeltingBoat-Corp. i.H.v. 162 TUS-\$ betreffen Schadenersatzforderungen für Rechtsstreitigkeiten. Mit dem Ausgang des Verfahrens wurde in t₁ gerechnet. Entgegen dieser Erwartungen steht zum 31.12.t₁ das Urteil noch aus.

Der Leiter Rechnungswesen der Schiffbau-AG gibt im Einklang mit der Konzernbilanzrichtlinie vor, den Rückstellungsspiegel nach der Bruttomethode aufzustellen.⁴⁴

4. Anwendung auf den Sachverhalt

Die Rückstellungen des Schiffbau-Konzerns sind im Berichtszeitraum insgesamt um 1.573 T€ (2.346 T€ – 773 T€) gesunken.

- Von den Garantierückstellungen i.H.v. 635 T€ wurde ein Teil (400 T€) in Anspruch genommen, d.h. tatsächlich bezahlt. Der verbleibende Betrag der Rückstellungen wurde aufgelöst, da der in Vorjahren gebildete Rückstellungsbetrag um 235 T€ zu hoch angesetzt wurde. Am Geschäftsjahresende ergibt sich somit ein Restbuchwert der Garantierückstellungen i.H.v. 0 €.

⁴³ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 1), § 21 Rdn. 180.

⁴⁴ Auf Angaben zur Fristigkeit (IAS 37.85 (b)) der ungewissen Zahlungsverpflichtungen wird hier verzichtet. Für eine korrespondierende Darstellung mit der deutschen IFRS Rechnungslegungspraxis wäre die tabellarische Aufteilung: bis zu einem Jahr, 1-5 Jahre, über 5 Jahre geboten. Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.) a.a.O. (Fn. 1), § 21 Rdn. 177.

- Die zum 31.12.t₁ gebildete Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten ist aufgrund ihres langfristigen Charakters nicht mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen (IAS 37.45), sondern auf den Barwert zum Bilanzierungszeitpunkt abzuzinsen. Zum 31.12.t₁ ergibt sich damit ein Barwert der Rückstellungen i.H.v. 635 T€ (768,35 T€/1,1²). In den Folgeperioden ist dieser Barwert bei einem unveränderten Zinsniveau mit dem Zinssatz von 10% p.a. aufzuzinsen. Dieser Aufzinsungseffekt ist im Rückstellungsspiegel gesondert zu zeigen.
- Die Abfindungsrückstellungen für die ausgeschiedenen Manager der BeltingBoat-Corp. wurden im Geschäftsjahr zum rückgestellten Betrag in Anspruch genommen. Die Inanspruchnahme ist im Rückstellungsspiegel i.H.v. 1.583 T€ (2.000 TUS-\$ × 0,79132 US-\$/€) zu zeigen. Der Wertansatz zum 31.12.t₁ beträgt infolgedessen 0 €. Eine Abzinsung kam wegen der kurzen Laufzeit nicht in Betracht.
- Eine Abzinsung der Rückstellung für Schadenersatzforderungen auf den 31.12.t₀ wurde nicht vorgenommen, da mit dem Ausgang des Verfahrens in t₁ gerechnet wurde. Entgegen dieser Erwartung haben sich in t₁ keine neuen Informationen über einen Verfahrensausgang ergeben. Mit dem Ausgang des Verfahrens wird erst im Frühjahr t₂ gerechnet. Die Rückstellung ist somit weiterhin als kurzfristig anzusehen und nicht abzuzinsen. Allerdings ist die Höhe der Rückstellungen durch Währungsumrechnungseffekte um 10 T€ ((0,85455 US-\$/€ / 0,79132 US-\$/€) × 128 T€) – 128 T€) gestiegen. Die Rückstellung ist somit weiterhin als kurzfristig auszuweisen.

Demzufolge stellt sich der Rückstellungsspiegel des Schiffbau-Konzerns wie in Tab. 9 gezeigt dar.

VIII. Zusammenfassung

In diesen Fallstudienteil mündeten die bisherigen Fallstudienresultate in einer Konzern-Bilanz und Konzern-GER mit gesondertem Ausweis der Konzern-GuV. Diese wurde um eine Angabe des Ergebnisses je Aktie (Earnings per Share (EPS)) ergänzt. Auf der Grundlage der Konzern-Bilanz und der Konzern-GuV wurden weitere Konzernabschlussbestandteile in Form einer Eigenkapitalveränderungsrechnung und ausgewählter Anhangangaben abgeleitet. Im nächsten und letzten Teil dieser Fallstudie wird die Konzernkapitalflussrechnung des Schiffbau-Konzerns entwickelt. Den Abschluss bilden dann konzernbilanzanalytische Überlegungen zum Schiffbau-Konzern sowie Betrachtungen zur Organisation des Vollkonsolidierungsprozesses.