

VI. Zusammenfassung

- (1) Beim Abschluss von Verträgen in fremder Währung, die nicht der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens entspricht, ist zu untersuchen, ob die Fremdwährungskomponente als eingebettetes Derivat getrennt vom Basisvertrag zu bilanzieren ist.
- (2) Die Bedeutung Nordamerikas als wichtigster Export- und Importmarkt für internationale Filmproduktionen führt zu einer standardmäßigen Verwendung des US-\$ in Lizenzverträgen in dieser Branche. Daher werden auch nicht-amerikanische internationale Filme im Weltvertrieb regelmäßig in US-\$ gehandelt und mit einem US-\$-Budget geplant.
- (3) Der Lizenzverkaufsvertrag einer internationalen Filmproduktion ist ein Basisvertrag (host contract) nach IAS 39.10. Wird der Basisvertrag in fremder Währung abgeschlossen, enthält er prinzipiell ein eingebettetes Derivat. Es stellt sich die Frage, ob das eingebettete Derivat gem. der Kriterien des IAS 39.11 vom Basisvertrag zu trennen ist.
- (4) Im Januar 2015 befasste sich das IFRS IC abschließend mit der Bilanzierung eingebetteter Derivate bei Verträgen in Fremdwährung. Die Anfrage an das IFRS IC befasste sich explizit mit dem genannten Beispiel aus der Filmindustrie.
- (5) Das IFRS IC stellte fest, dass die Entscheidung, ob ein abspaltungspflichtiges eingebettetes Derivat vorliegt, einzelfallabhängig zu treffen ist. Das Kriterium der im internationalen Handel üblichen Währung ist dabei weder auf börsengehandelte Rohstoffe (commodities) beschränkt, noch werden die möglichen Grundgeschäfte im Standard abschließend aufgezählt.
- (6) Weder die IFRS noch die Veröffentlichungen der großen Prüfungsgesellschaften legen sich fest, wie hoch weltweit der Anteil, der Verträge sein muss, die in einer Währung gehandelt werden, damit das Kriterium der im internationalen Handel üblichen Währung erfüllt ist. Dieser Nachweis obliegt im Einzelfall dem Bilanzierenden und kann nicht anhand allgemeiner Grenzwerte festgelegt werden.
- (7) Übertragen auf das vorliegende Beispiel der Filmindustrie heißt das, dass die Lizenzverträge für internationale Filmproduktionen in US-\$ zwar ein eingebettetes Derivat gem. IAS 39.10 enthalten, der US-\$ jedoch die im Handel von internationalen Filmproduktionen übliche Währung ist. Da die ökonomischen Eigenschaften und Risiken von Basisvertrag und eingebettetem Derivat somit eng miteinander verbunden (closely related) sind, ist die Trennungspflicht gem. IAS 39.11 i.V.m. IAS 39.AG33 (d) und ein damit verbundener separater Ansatz des eingebetteten Derivats zu verneinen.

METATAGS:meta_zeitschrift_KOR;meta_doctype_Aufsatz;meta_SiriusID_694784;meta_angelegt_20150416

Konzernabschluss/IFRS

»KOR0694864

Prof. Dr. Peter Lorson / Bianca Dogge, B.Sc. / Dr. Ellen Haustein / Richard Paschke, M.Sc., alle Rostock / Jörg Poller, M.A., Berlin

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Teil 3: Abgrenzung des Konsolidierungskreises und Einheitlichkeitsgrundsätze

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock. **Bianca Dogge, B.Sc., Dr. Ellen Haustein** sowie **Richard Paschke, M.Sc.**, sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt. **Jörg Poller, M.A.** 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

Im ersten Teil der Fallstudie¹ wurde der Prozess der Konzernrechnungslegung aufgezeigt,² der schrittweise zu beschreiben ist. In einem ersten Schritt wurde geklärt, dass die Schiffbau-AG ein Mutterunternehmen nach § 290 HGB ist. Aufgrund ihrer Kapital-

marktorientierung muss sie dieser Konzernrechnungslegungspflicht durch Anwendung der EU-IFRS nachkommen (§ 315a HGB; Schritt 2: Bestimmung des Normensystems). Deshalb wurde zwischenzeitlich die Handelsbilanz II (HB II) der Schiffbau-AG (hier: IFRS-Einzelabschluss – in der Verkürzung auf Bilanz und GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV)) erstellt.³ Der vorliegende dritte Teil dieser Fallstudie beginnt mit der Abgrenzung des Konsolidierungskreises des Schiffbau-Konzerns (Schritt 3). Anschließend ist die vorläufige IFRS-Bilanz (HB II) der BeltingBoat-Corp. (Denver, USA) durch Anwendung der Einheitlichkeitsprinzipien in eine konsolidierungsfähige Form zu bringen (endgültige HB II in funktionaler Währung). Dabei wird aus Platzgründen vorerst von einer expliziten Betrachtung der Gesamtergebnisrechnung/GuV abgesehen.

II. Abgrenzung des Konsolidierungskreises

1. Struktur des Schiffbau-Konzerns

Die Schiffbau-AG hat zum 01.01.t₁ Kapitalanteile an drei Unternehmen erworben: 100% an der BeltingBoat-Corp. (USA), 80% an der Anker-AG (Deutschland), 20% an der Fender-GmbH (Deutschland) und zudem die Gründung der SPE-GmbH

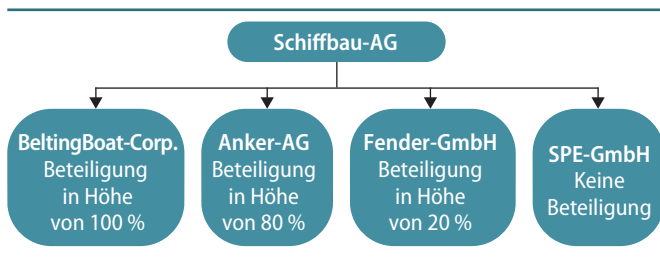
¹ Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 167 ff.

² Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 168.

³ Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 219 ff.

(Deutschland) initiiert. Die SPE-GmbH ist Käufer eines Containerschiffs, das sie als Leasinggeber im Rahmen von Mietleasingverträgen (operate lease) mit Dritten verwertet. Die Finanzierung der SPE-GmbH erfolgt zu gleichen Teilen über Fremdkapital (Bankkredit mit dem Containerschiff als Sicherheit) und Eigenkapital (ausschließlich Kleininvestoren). Lt. Gesellschaftsvertrag haben die Eigenkapitalgeber nach Ablauf von zehn Jahren das Recht, ihre Anteile der Schiffbau-AG zum Nominalwert plus einer bankähnlichen Verzinsung anzudienen.⁴ Zwischen der Schiffbau-AG und der SPE-GmbH wurde vertraglich vereinbart, dass die Schiffbau-AG das Management des Containerschiffs übernimmt und hierfür eine variable Vergütung von der SPE-GmbH erhält. Weiterhin sichert dieser Vertrag der SPE-GmbH zehn Jahre lang fixe Frachterlöse zu.⁵ Die Konzernstruktur ist in Abb. 1 dargestellt. Zwischen den Gesellschaften bestanden vor dem 01.01.t₁ weder Kapitalverflechtungen noch Geschäftsbeziehungen. Nachfolgend ist zu klären, welche Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen.

Abb. 1: Organigramm des Schiffbau-Konzerns



2. Konsolidierungskreis im engeren Sinne

a) IFRS-Grundsätze

Ein Konzernabschluss soll die wirtschaftliche Einheit (rechtlich selbstständiger Unternehmen) unter der Fiktion der rechtlichen Einheit abbilden, d.h. als ob es sich um ein Einheitsunternehmen handeln würde (IFRS 10.A i.V.m. IFRS 10.19). Den Kern der wirtschaftlichen Einheit bilden die verbundenen Unternehmen. Dieser Konsolidierungskreis im engeren Sinne (i.e.S.), umfasst das Mutterunternehmen (MU) und die von ihm allein beherrschten Unternehmen (Tochterunternehmen (TU) und Zweckgesellschaften (ZG)). Schwächer aber hinreichend zur Einbeziehung in den Konsolidierungskreis im weiteren Sinne (i.w.S.) ist der Einfluss des MU auf Gemeinschaftsunternehmen (GU; gemeinsame Beherrschung mit mindestens einem konzernfremden Unternehmen) und auf assoziierte Unternehmen (AU; maßgeblicher Einfluss).⁶ Ist der Einfluss schwächer, gehen die IFRS – wie auch das HGB – hingegen von (nahezu) marktüblichen Geschäftsbeziehungen aus, sodass etwa für Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis unterhalb der Schwelle des maßgeblichen Einflusses besteht, keine Konsolidierungsmaßnahmen geboten – richtiger zulässig – sind.⁷ Solche Beteiligungen sind nach IAS 39 zu bilanzieren. Sie gehen in den Konzernabschluss

4 Die Schiffbau-AG hat demnach weder einen Anspruch auf Erwerb der Anteile noch ein Verkaufsrecht. Sie hat aber die Verpflichtung zu deren Erwerb, falls die Anteilseigner der SPE-GmbH der Schiffbau-AG ihre Anteile andienen; vgl. Mankowski/Knöfel, in: Derleder/Knops/Bamberger (Hrsg.), Handbuch zum deutschen und europäischen Bankrecht, 2. Aufl. 2009, § 21 Rdn. 7.

5 Entnommen aus Lüdenbach, in: Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 32 Rdn. 73.

6 Geschäftsbeziehungen zu at equity einbezogenen Unternehmen sind explizit offenzulegen; vgl. z.B. IAS 1.54 (e) und IAS 1.82 (c).

7 U.U. ist hierüber als Teil der Related-Party-Transaktionen im Anhang zu berichten (IAS 24).

als zur jederzeitigen Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte (financial assets available for sale (AFS)) ein. Der Konsolidierungskreis i.e.S. wird nach den allgemeinen Vorschriften des IFRS 10.6 (Control-Konzept)⁸ – unabhängig von der Rechtsform und dem Sitzland (Weltabschlussprinzip) – abgegrenzt. Hierzu zählen das (herrschende) MU und die (beherrschten) TU und ZG. Beherrschung (control) wird angenommen, wenn der Investor (das MU) kumulativ (1) Verfügungsgewalt (power) über die maßgeblichen Tätigkeiten eines Unternehmens besitzt, (2) schwankenden Renditen (variable returns) aus diesem Unternehmen ausgesetzt ist und (3) seine Verfügungsgewalt dazu nutzen kann, die Rückflüsse zu beeinflussen.

Beispiele für Rechte, die einem Investor power verleihen, sind u.a. (potenzielle) Stimmrechte,⁹ Organbesetzungsrechte, Weisungsrechte, um für den Investor günstige Transaktionen vorzunehmen, sowie sonstige Rechte, durch die die maßgeblichen Tätigkeiten¹⁰ gelenkt werden können (IFRS 10.B15). Diese Rechte müssen substanzial sein (IFRS 10.B9) und über Schutzrechte hinausgehen. Variable returns sind definiert als Rückflüsse, „die nicht festgelegt sind und aufgrund der Leistung eines Beteiligungsunternehmens variieren können“ (IFRS 10.B56). Dabei ist es unbedeutend, ob sie positiv, negativ oder sowohl positiv als auch negativ sind (IFRS 10.15). Beispiele für variable Renditen sind u.a. Dividenden, sonstiger wirtschaftlicher Nutzen, Entgelte für Verwaltung sowie Renditen, die anderen Anteilseignern nicht zur Verfügung stehen (IFRS 10.B57). Bei der Beurteilung eines beherrschenden Einflusses hat der Investor gem. IFRS 10.8 i.V.m. IFRS 10.B80 ff. alle Sachverhalte und Umstände einzubeziehen und muss insb. bei einer Änderung der Verhältnisse den beherrschenden Einfluss neu prüfen (continuous reassessment).¹¹

Unwesentliche TU oder ZG müssen nicht konsolidiert werden.¹² Wegen Unwesentlichkeit nicht vollkonsolidierte TU werden sonstigen Beteiligungen gleichgestellt und sind nach IAS 39 in den Konzernabschluss aufzunehmen.¹³ Unwesentliche ZG werden hingegen wegen der regelmäßig fehlenden Kapitalbeteiligung nicht bilanziert.

b) Anwendung auf den Sachverhalt

Auf der Basis der vorliegenden Informationen ist davon auszugehen, dass

- die Kapitalanteile den Stimmrechtsanteilen entsprechen;
- keine Stimmrechtsbeschränkungen bestehen;
- keine Unwesentlichkeit vorliegt;
- Dividenden bezogen auf die Kapitalanteile ausgeschüttet werden.

8 IFRS 10 hat damit für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2013 die zuvor geltenden Regelungen des IAS 27.12 (amend. 2008) (für TU) sowie des SIC 12 (für ZG) abgelöst.

9 Potenzielle Stimmrechte können z.B. in Form von am Bilanzstichtag ausübbareren Call-Optionen, Wandlungsrechten oder sonstigen Bezugsrechten vorliegen (IFRS 10.B47-B50). Zu berücksichtigen sind neben direkten (potenziellen) Stimmrechten auch der indirekte Besitz von Stimmrechten (z.B. in Form von Anteilen, die das TU hält).

10 Beispiele für maßgebliche Tätigkeiten sind unter IFRS 10.B11 ausgeführt.

11 Die Abkehr vom Stichtagsprinzip zu einer beständigen Überprüfung/Totalperiodenbetrachtung kann kritisch gesehen werden. Alternativ ist ein gemildertes Stichtagsprinzip vorstellbar. Vgl. Lüdenbach/Freiberg, BB 2013 S. 1515.

12 Dies ergibt sich aus der Anwendung des F.29 f., wonach Sachverhalte auf ihre Wesentlichkeit hin geprüft werden müssen.

13 Ist die Beteiligung zur ausschließlichen Weiterveräußerung bestimmt, so wäre sie verpflichtend als HFT (held for trading) zu klassifizieren. Andernfalls ergäbe sich ein Wahlrecht zwischen FVtPL (fair value through profit and loss) oder AFS (available for sale); vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, S.199 f.

Die Stimmrechtsmehrheit – als ein power verleihender Tatbestand i.V.m. (vom Periodenerfolg) abhängigen Dividenden (variable returns) – führt gem. den Ausführungen in Abschn. II.2.a) zur Beherrschung, da etwa mittels der Stimmrechtsmehrheit die Erfolgssituation beeinflusst und der Ausschüttungsbetrag gesteuert werden kann. Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei der BeltingBoat-Corp. um ein 100%iges TU und bei der Anker-AG um ein 80%iges TU.

Unter der Annahme, dass der Sachverhalt die Gegebenheiten erschöpfend schildert, ist die Fender-GmbH kein TU. Zwar lässt der Kapitalanteil von 20% variable Rückflüsse erwarten, aber neben den Stimmrechten i.H.v. 20% liegen keine weiteren Hinweise auf eine Verfügungsgewalt vor. Mithin ist bereits das Kriterium power nicht erfüllt.

Nunmehr bleibt zu prüfen, ob die SPE-GmbH unter das Control-Konzept des IFRS 10 fällt und folglich voll zu konsolidieren ist. Die SPE-GmbH ist ausschließlich für den Zweck gegründet, Container-Schiffe zu verleasen. Aufgrund der Übernahme der Managementtätigkeit bei der SPE-GmbH bleibt die Schiffbau-AG Entscheidungsträger und kann über die maßgeblichen Geschäftsaktivitäten bestimmen. Somit liegen Indikatoren für eine Verfügungsgewalt gem. IFRS 10.B15 vor. Resümierend kann der Tatbestand power daher für die SPE-GmbH als erfüllt angesehen werden. Durch die Mischfinanzierung über Kleininvestoren und Bank liegt auch keine Beherrschung durch ein anderes Unternehmen vor; die Schiffbau-AG hat Prinzipal-Stellung.¹⁴ Aus dem Engagement der Schiffbau-AG in der SPE-GmbH gehen zudem Renditen in Form von Managementvergütungen (positive, variable Rückflüsse) sowie fixe Frachtaufwendungen (negative Rückflüsse) hervor. Auch fixe Rückflüsse stellen für Zwecke des IFRS 10 schwankende Renditen dar, weil sie einem Ausfallrisiko (hier bei Insolvenz der SPE-GmbH) unterliegen (IFRS 10.B56). Diese Renditen können aufgrund der Managementtätigkeit maßgeblich beeinflusst werden. Die SPE-GmbH wird daher von der Schiffbau AG (als MU) beherrscht und ist (als ZG) voll zu konsolidieren.

3. Konsolidierungskreis im weiteren Sinne

a) IFRS-Grundsätze

Zum Konsolidierungskreis i.w.S. zählen GU und AU. IAS 28 definiert GU und AU (IAS 28.3) und schreibt für beide die Bilanzierung nach der Equity-Methode vor (IAS 28.16 i.V.m. IFRS 11.24).¹⁵ Relevante Normen zu GU sind IFRS 11 i.V.m. IAS 28. Ein wesentliches Definitionsmerkmal von gemeinsamen Vereinbarungen – das sind GU (joint ventures) oder gemeinschaftliche Tätigkeiten (joint operations) – ist das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien (IAS 28.3 bzw. IFRS 11.4). Merkmale einer gemeinschaftlichen Vereinbarung sind erstens die Vertragsform und zweitens der Vertragsinhalt. Inhaltlich regelt der Vertrag die gemeinschaftliche Führung (IFRS 11.5), wonach Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten nur einstimmig, d.h. mit Zustimmung aller an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Parteien, getroffen werden (IFRS 11.7). Erst die

weitergehende Frage danach, welche Rechte und Pflichten einem Partnerunternehmen aufgrund der vertraglichen Vereinbarung genau zustehen, führt zur Differenzierung zwischen gemeinschaftlichen Tätigkeiten und GU. Im Fall von gemeinschaftlichen Tätigkeiten bestehen Rechte an den Vermögenswerten und Verpflichtungen in Bezug auf Schulden (IFRS 11.15). Im Fall von GU beziehen sich die Rechte auf das Netto-Vermögen (IFRS 11.16). Joint ventures sind at equity und joint operations anteilig (quotal) in den Konzernabschluss einzubeziehen. Werden GU aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss einbezogen, sind sie als finanzielle Vermögenswerte in dem Konzernabschluss zu bilanzieren und nach IAS 39 (hier: Eigenkapitalinstrumente) zu bewerten. Gleiches gilt für unwesentliche joint operations, die in separaten Gesellschaften strukturiert sind.¹⁶ Die Frage der Wesentlichkeit anderer joint operations stellt sich aus Konzernsicht in aller Regel nicht, weil die Vermögenswerte und Schulden einer nicht oder nur teilweise rechtsfähigen gemeinschaftlichen Tätigkeit (z.B. Bau-Arbeitsgemeinschaft) grds. im Einzelabschluss der Partnerunternehmen (hier des MU) enthalten sind (IFRS 11.20 f.) und auf diesem Weg Eingang in den Konzernabschluss bzw. in die Summenbilanz finden.¹⁷

IAS 28 enthält Regelungen zu GU (joint ventures) und zur Einstufung von Anteilen als AU (associates) sowie deren Abbildung. Definitionsgemäß sind AU Unternehmen, bei denen seitens des MU die Möglichkeit zur Ausübung eines maßgeblichen Einflusses gem. IAS 28.3 besteht. Ein maßgeblicher Einfluss ist eine schwächere Einflussnahme als Beherrschung. Mithin muss nur die (durchsetzbare) Möglichkeit gegeben sein, an den (wesentlichen) finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken bzw. sich bei wichtigen Entscheidungen in den Entscheidungsgremien nachhaltig Gehör verschaffen zu können. Ein maßgeblicher Einfluss besteht, wenn

- mindestens 20% der Stimmrechte gehalten werden (widerlegbare Vermutung)¹⁸ oder wenn
- weniger Stimmrechte gehalten werden, aber gleichzeitig mindestens ein anderer Tatbestand vorliegt, der letztlich den maßgeblichen Einfluss begründet (z.B. Mitarbeit in einem Leitungsgremium, Teilnahme an Entscheidungsprozessen, wesentliche Geschäftsvorfälle mit Beteiligungsunternehmen; IAS 28.6).

Die Anteile an wesentlichen (unwesentlichen) AU sind nach Maßgabe der Equity-Methode (nach IAS 39) im Konzernabschluss zu bewerten. Diese Vorgaben scheinen eindeutig. Ihre Beurteilung führt jedoch in der Praxis regelmäßig zu Diskussionen.

b) Anwendung auf den Sachverhalt

Auf der Basis der vorliegenden Informationen ist davon auszugehen, dass

- die Kapitalanteile den Stimmrechtsanteilen entsprechen;
- der Sachverhalt erschöpfend die Gegebenheiten schildert;
- keine Unwesentlichkeit vorliegt.

Da weder Hinweise auf eine gemeinsame Vereinbarung (IFRS 11) vorliegen noch Widerlegungsgründe bzgl. eines maßgeblichen Einflusses erkennbar sind, handelt es sich bei der Fender-GmbH weder um ein GU noch um eine gemeinschaftliche Tätigkeit, wohl aber um ein AU. Das Ergebnis der Abgrenzung des Konsolidierungskreises enthält Abb. 2 auf S. 268.

¹⁴ Dem IFRS 10 liegt das Konzept zugrunde, dass Beherrschung unteilbar ist, „die Einbeziehung also nur bei einem Mutterunternehmen erfolgen kann“ (Kraft/Lin, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 2013 S. 514 ff.). IFRS 10 enthält daher umfangreiche Ausführungen zur Beurteilung von Agenten-Prinzipal-Stellungen (IFRS 10.B58 ff.), die an dieser Stelle nicht ausführlich geprüft werden. Die alleinige Verfügungsgewalt liegt nur beim Prinzipal. Bei geteilter Beherrschung sind IAS 28 (Anteile an assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen) sowie IFRS 11 (Gemeinsame Vereinbarungen) einschlägig.

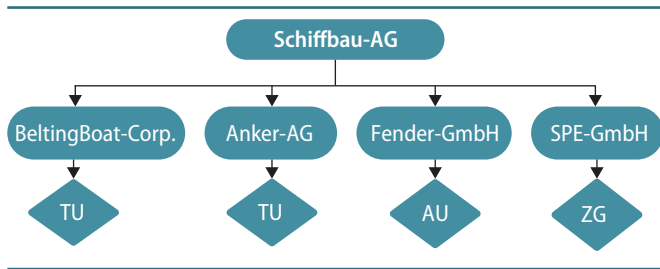
¹⁵ Abweichungen von der Equity-Methode sieht der Standard nur in Ausnahmefällen (IAS 28.17 ff.) vor.

¹⁶ Vgl. Daimler, Geschäftsbericht 2014, S. 280.

¹⁷ Vgl. Merck KGaA, Geschäftsbericht 2014, S. 179.

¹⁸ Diese umfassen auch potenzielle sowie indirekte Stimmrechte; siehe Fn. 9.

Abb. 2: Konsolidierungskreis der Schiffbau-AG



III. Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse

1. Sachverhalte und Aufgabenstellung

a) Vorläufige HB II der BeltingBoat-Corp.

Tab. 1 enthält die vorläufige IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t₁ in US-\$. Sie basiert – wie in Vorjahren – auf der IFRS-Konzernbilanzrichtlinie der Kogge-AG – dem MU des Kogge-Konzerns –, deren Anteile an der BeltingBoat-Corp. die Schiffbau-AG am 01.01.t₁ übernommen hat. Unterschiede zwischen beiden Konzernbilanzrichtlinien bestehen nicht. Aufgabe ist es, die vorläufige IFRS-Bilanz in US-\$ in eine endgültige IFRS-Bilanz in US-\$ zu überführen, wobei bei der Währungsumrechnung¹⁹ noch die im nächsten Abschnitt beschriebenen Sachverhalte zu berücksichtigen sind.

b) Noch offene Sachverhalte

Die BeltingBoat-Corp. verfügt über eine Unterpulver-Schweißanlage zur Herstellung von Bauteilen. Diese hat sie am 31.12.t₀ in der Schweiz zu 2,4 Mio. US-\$ erworben. Im Zugangszeitpunkt wurde die Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt. Aufgrund fehlender Erfahrungen mit der Anlage bestanden hierbei erhebliche Schätzungsunsicherheiten. Da die Auslastung dieser Schweißanlage in den einzelnen Berichtsperioden sehr unterschiedlich sein kann, soll verbrauchsabhängig abgeschrieben werden. Das Gesamtleistungsvolumen wird i.H.v. 24.000 h angenommen, im Jahr t₁ war die Anlage 1.600 h in Betrieb. Dieser Sachverhalt wurde im Abschluss der BeltingBoat-Corp. noch nicht berücksichtigt.

Die Schiffbau-AG verfügt über drei baugleiche Schweißanlagen, die vom gleichen Hersteller (zu einem Anschaffungspreis i.H.v. 2.225 T€) am 31.12.t₁ bezogen wurden. Infolge der Konzernbilanzrichtlinie ist die Nutzungsdauer gem. den steuerlichen AfA-Tabellen (hier 15 Jahre) zu wählen. Da die Schiffbau-AG über drei Anlagen verfügt, wird von einer gleichmäßigen Auslastung in allen Perioden der Nutzung ausgegangen. Folglich sieht der Abschreibungsplan eine lineare Abschreibung – ab dem 01.01.t₂ – vor.²⁰ Fraglich ist, ob die Schweißanlagen der BeltingBoat-Corp. und der Schiffbau-AG mit unterschiedlichen Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in den Konzernabschluss eingehen dürfen. Die Konzernbilanzrichtlinie enthält keine diesbezüglichen Festlegungen.

2. IFRS-Prinzipien

a) Einheitlichkeit der Stichtage

Um dem Grundsatz gem. IFRS 10.A i.V.m. IFRS 10.19 – die Unternehmen des Konzerns im Konzernabschluss so darzustellen, als handele es sich bei ihnen rechtlich um ein einziges Unternehmen – gerecht zu werden, sind im Rahmen der Konzernabschlussauf-

19 Wird später in Abschn. IV. der Fallstudie erläutert.

20 Sachverhalte in Anlehnung an Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 5), § 32 Rdn. 123.

Tab. 1: Vorläufiger Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. zum 31.12. t₁ in TUS-\$

Assets	in TUS-\$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002 US-\$
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368 US-\$
3. Andere Anlagen	11.804 US-\$
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	
2. Patente	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	
(g) Forderungen aus LuL	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995 US-\$
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085 US-\$
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280 US-\$
Summe	82.534 US-\$
Equity & liabilities	in TUS-\$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303 US-\$
(k) Kapitalrücklage	2.751 US-\$
(l) Gewinnrücklagen	5.341 US-\$
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss	40.000 US-\$
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065 US-\$
(p) Rückstellungen	162 US-\$
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus LuL	
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146 US-\$
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766 US-\$
Summe	82.534 US-\$

stellung verschiedene Maßnahmen zur Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse von MU/TU/ZG notwendig, damit sie später im Rahmen des Summenabschlusses „addierbar“ sind. Diese betreffen den Stichtag, die Darstellung (Ausweis), die Ansatz- und Bewertungsverfahren sowie die Darstellungswährung.²¹

21 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 231. Die Aufstellung eines zusätzlichen Einzelabschlusses wird als Transformation der (nicht konzerneinheitlichen) HB I in eine (konzerneinheitliche) HB II bezeichnet. Wie bereits ausgeführt, ist hierfür in der Praxis die individuelle Konzernbilanzrichtlinie maßgebend (vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 219). Darin werden die Anwendung der im Konzernabschluss zu beachtenden Normen (EU-IFRS i.V.m. § 315a HGB) und Festlegungen zur Ausübung expliziter Wahlrechte und Ermessensentscheidungen (soweit standardisierbar) in Bezug auf Bilanzierung (Ansatz), Bewertung (Höhe), Ausweis (Darstellung) getroffen, der Stichtag des Konzernabschlusses benannt und ein einheitlicher Konzernkontenplan (inkl. Zuordnungsregeln) vorgegeben. Vgl. Brune, in: Bohl u.a. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 32 Rdn. 27; Wulf/Klein/Azaiz, DStR 2005 S. 302.

Die IFRS schreiben vor, dass der Konzernabschluss auf den Stichtag des MU aufzustellen ist (IFRS 10.B92)²² und dass die Abschlüsse von MU und TU/ZG, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, bzgl. des Abschlussstichtags prinzipiell übereinstimmen sollen. Sollte die HB I eines TU/einer ZG auf einen anderen Stichtag aufgestellt sein, muss eigens für Konsolidierungszwecke ein Zwischenabschluss (eine zusätzliche HB I) auf den Konzernabschlussstichtag erstellt werden (IFRS 10.B92). Von diesem Grundsatz darf nur abgewichen werden, wenn die gesonderte Zwischenabschlusserstellung undurchführbar (impracticable) ist (IFRS 10.B93). An diese Undurchführbarkeit sind jedoch strenge Maßstäbe zu legen. Liegen in diesem Ausnahmefall Geschäftsvorfälle von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zwischen den Stichtagen der Einzelabschlüsse von MU und TU/ZG vor, sind Anpassungen der HB I von TU/ZG unumgänglich (IFRS 10.B93). Weicht der Abschlussstichtag eines TU/einer ZG um mehr als drei Monate von dem Stichtag des Konzernabschlusses ab, ist zwingend ein Zwischenabschluss aufzustellen (IFRS 10.B93).²³ Ferner regelt IFRS 10.B93, dass die Berichtsperioden sowie auch die zeitlichen Abweichungen zwischen den Abschlussstichtagen von Periode zu Periode gleich bleiben müssen. Sind aufgrund des Bilanzstichtags keine Vereinheitlichungen vorzunehmen, so können weitere Transformationen geboten sein.

b) Einheitlichkeit von Darstellung, Bilanzierung und Bewertung

IFRS 10.19 bestimmt, dass bei der Aufstellung des Konzernabschlusses einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden sind, jedoch schreiben die IFRS nicht eindeutig vor, dass dies auch eine einheitliche Darstellung umfasst, wie z.B. die Gliederung von Bilanz und Gesamtergebnisrechnung, Postenbezeichnungen und Zuordnungen der Vermögenswerte und Schulden zu den Bilanzposten bzw. Zuordnungen von Aufwendungen und Erträgen zu den Posten der Gesamtergebnisrechnung. Unter der Fiktion der rechtlichen Einheit (IFRS 10.A) erscheint eine explizite Regelung grds. entbehrlich. Eine Einheitlichkeit der Darstellung ist also zwingend zu beachten und wird in der Praxis regelmäßig mit Hilfe der Konzernbilanzierungsrichtlinie gewährleistet.²⁴ Die Ausführungen in IAS 1 (Darstellung des Abschlusses) und damit die Erläuterungen zu den allgemeinen Merkmalen sowie Struktur und Inhalt von Abschlüssen gelten sowohl für Einzel- als auch für Konzernabschlüsse. So sind die Darstellung und der Ausweis von Posten stetig (für alle Perioden) beizubehalten (IAS 1.45 f.).²⁵

Das Einheitlichkeitsprinzip für Bilanzierung, Bewertung und Darstellung gilt gleichermaßen für echte (explizite) und unechte (faktische) Wahlrechte, die aufgrund von Regelungslücken, der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe und der Vornahme von Schätzungen oder sonstigen Ermessensentscheidungen bestehen (wie z.B. der Nicht-Ansatz oder die Sofortabschreibung von „geringwertigen Vermögenswerten“ – analog zum deutschen

Steuerrecht – aber nach konzernindividuellen Wertgrenzen).²⁶ Sie finden ihre implizite Grenze im allgegenwärtigen Wesentlichkeitsgrundsatz (F.29). Daneben existiert auch eine explizite Grenze bzw. Konkretisierung: Anpassungen sind nur für gleichartige Geschäftsvorfälle unter ähnlichen Umständen geboten (IFRS 10.19). Mithin ergibt sich bspw. die Notwendigkeit einer einheitlichen Bewertung – z.B. durch die Wahl der Abschreibungsmethode – nur dann, wenn alle wertbestimmenden Faktoren übereinstimmen. Die Zulässigkeit abweichender Bewertungen kann generell danach beurteilt werden, ob dies unter der Fiktion der rechtlichen Einheit (in einem Einheitsunternehmen) zulässig wäre. Daneben ist der Vergleichbarkeitsgrundsatz gem. F.39 f. (sowie IAS 1.17 (b)) zu berücksichtigen, wonach die Bewertung und Bilanzierung innerhalb eines Unternehmens über die Zeit hinweg stetig vorgenommen werden muss, damit die potenziellen Adressaten die jährlichen Abschlüsse vergleichen können. Nicht unerwähnt bleiben darf, dass erfolgte Anpassungen an die konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung regelmäßig Folgewirkungen für den Ansatz und die Bewertung latenter Steuern im Einzelabschluss entfalten, die somit in der HB II abzubilden sind. Hiervon zu unterscheiden sind latente Steuern auf konsolidierungsbedingte temporäre Differenzen, die erst im Zuge der Konsolidierung gebucht werden (IFRS 3.25 i.V.m. IAS 12.38, IFRS 3.24).

c) Einheitlichkeit der Währung

Liegt die HB II eines ausländischen TU vor, ist diese in Konzernwährung umzurechnen (Einheitlichkeit der Währung gem. IAS 21), was sich aus der Fiktion der rechtlichen Einheit (Konzern als Einheitsunternehmen) ergibt. Wenn und soweit sich aus der Fremdwährungsumrechnung neue temporäre Differenzen ergeben, sind die latenten Steuern in der HB III ggf. anzupassen (IAS 21.50). Bzgl. weiterer Erläuterungen zur Währungsumrechnung wird auf die nachfolgenden Ausführungen in Abschn. IV.2.c) (Umrechnung von Abschlüssen in Fremdwährung) verwiesen.

3. Anwendung auf den Sachverhalt (Nutzungsdauer, Abschreibungsverfahren)

Die vorliegenden Sachverhalte beschreiben Differenzen zwischen den Einzelabschlüssen von zwei Unternehmen zum einen hinsichtlich der Nutzungsdauer und zum anderen hinsichtlich der Abschreibungsmethode. Beide Aspekte betreffen kein explizites Wahlrecht. Sie scheinen im Widerspruch zum Prinzip der Einheitlichkeit der Bewertung zu stehen und bedürfen einer dahingehenden Prüfung. Die bilanzielle Nutzungsdauer ist nicht nach steuerlichen Gesichtspunkten oder nach der technisch maximalen Nutzungsdauer zu bestimmen, sondern nach dem voraussichtlichen unternehmensindividuellen wirtschaftlichen Einsatzzeitraum (= wirtschaftliche Nutzenstiftung) zu bemessen. Hierbei sind alle wertbestimmenden Faktoren zu bedenken (wie Investitionsplanungen, Nutzung im Ein- oder Mehrschichtbetrieb, Instandhaltungsstrategien; IAS 16.56 f.)

22 Die IFRS-Praxis folgt hierbei der Regelung im HGB, wonach auf den Stichtag des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens abzustellen ist (§ 299 Abs. 1 HGB). Eine solche Regelung enthalten die IFRS nicht, weil ein Einzelabschluss neben einem (bei Vorliegen der Voraussetzungen unverzichtbaren) Konzernabschluss nicht aufgestellt werden muss (da die Aufstellungspflicht für Einzelunternehmen sich nach lokalen Gesetzgebungen bestimmt (IAS 27.2)), wobei von einem einheitlichen Abschlussstichtag für Einzel- und Konzernabschluss auszugehen ist.

23 Diese Ausführungen gelten gleichermaßen für GU und AU (IAS 28.33).

24 Siehe Ausführungen zu Fn. 22.

25 Hierzu auch Teil 1 der Fallstudie, Lorson u.a., KoR 2015 S. 167 ff.

26 Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 5), § 32 Rdn. 119, sowie weiterführend Hayn/Hold-Paetsch, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2007, S. 273. Gering(st)wertige Wirtschaftsgüter (< 150 €) müssen in der deutschen Steuerbilanz nicht angesetzt werden (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG). Für Geringwertige Wirtschaftsgüter (< 410 €) ist im deutschen Steuerrecht eine Sofortabschreibung inzwischen wieder zulässig (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Daneben kann für Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 €, nicht aber 1.000 € (150 € < x ≤ 1.000 €) übersteigt, ein Sammelposten gebildet werden, der im Wirtschaftsjahr der Anschaffung und den darauffolgenden vier Wirtschaftsjahren zu jew. einem Fünftel abgeschrieben wird (§ 6 Abs. 2a EStG).

und zu dokumentieren. Wenn beide Unternehmen ihre Nutzungsdauerschätzung schlüssig und sachlich begründen und dabei angesichts unterschiedlicher Argumente zu unterschiedlichen Nutzungsdauern kommen, besteht keine Verpflichtung, die Einzelabschlüsse diesbezüglich anzugleichen.²⁷

Im vorliegenden Fall gilt grds., dass beide Unternehmen zwei unzureichend begründete Wege zur Nutzungsdauerschätzung eingeschlagen haben: Zur Nutzungsdauerbestimmung ist der stereotype Rückgriff auf AfA-Tabellen unzureichend.²⁸ Ebenso unbefriedigend ist, dass angesichts fehlender Erfahrungen ein Wert gegriffen wurde. Hieraus wäre im Grunde zu folgern, dass ohne weitere Begründung von einer konzerneinheitlichen Nutzungsdauer auszugehen ist, die dann grds. für beide Unternehmen gelten muss. Indes enthält die Sachverhaltsdarstellung mit Bezug auf die Ausführungen zur gewählten Abschreibungsmethode einen impliziten Hinweis, der unterschiedliche Nutzungsdauern der Maschinen bei der BeltingBoat-Corp. einerseits und der Schiffbau-AG andererseits rechtfertigen könnte. Die Schiffbau-AG geht davon aus, Auslastungsschwankungen durch eine entsprechende Schweißanlagenbelegungsplanung ausgleichen zu können, während die BeltingBoat-Corp. explizit von großen Auslastungsschwankungen ihrer einzigen Anlage ausgeht und somit (wohl) auch verschleißintensive Auslastungsphasen erwartet. In Anbetracht dessen ist die Verwendung unterschiedlicher Nutzungsdauern grds. begründet.

Mit Blick auf die Abschreibungsmethode ist gem. IAS 16.60 jene Abschreibungsmethode zu wählen, die den Verzehr des künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert (hier: Schweißanlage) am besten widerspiegelt. Insoweit kann den Darlegungen gefolgt werden, mit denen die Schiffbau-AG und die BeltingBoat-Corp. zu unterschiedlichen Abschreibungsmethoden kommen:

- Eine relativ gleichmäßige Produktion (Inanspruchnahme) mündet in einer linearen Abschreibung und
- eine ungleichmäßige (großen Schwankungen unterworfenen) Produktion (Inanspruchnahme) impliziert einen variablen Nutzenverzehr, weshalb eine variable Abschreibung (nach Leistung und Inanspruchnahme; IAS 16.62) sachgerecht erscheint.

Insofern könnte argumentiert werden, dass beide Unternehmen nicht nur ihre Abschreibungsmethoden beibehalten können, sondern dass die BeltingBoat-Corp. weitergehend auf eine Korrektur der Nutzungsdauer deshalb verzichten kann, weil sie sich an der Leistungsmenge und nicht an der wirtschaftlichen Nutzungszeit orientiert. Indes ist diese Argumentation nicht unproblematisch, da die beschriebene Unsicherheit bzgl. der Nutzungsdauer impliziert, dass das Leistungsvolumen – innerhalb der Nutzungsdauer – nicht bekannt ist und angesichts der sicher erwarteten – aber nicht verlässlich quantifizierbaren – Auslastungsschwankungen auch nicht abgeschätzt werden kann.²⁹

Zusammenfassend kann – neben der Nutzungsdauer – auch die Frage der zulässigen Abschreibungsmethode im Fall der

BeltingBoat-Corp. auf der Basis der Sachverhaltsdarstellung nicht eindeutig beantwortet werden. Indes gilt es zu beachten, dass Restwert und Nutzungsdauer (IAS 16.51) sowie Abschreibungsmethode (IAS 16.61) jährlich zu überprüfen sind.

Für die weiteren Überlegungen zur Fremdwährungsumrechnung des Abschlusses der BeltingBoat-Corp. wird die endgültige HB II der Schiffbau-AG vorausgesetzt, weshalb nun – mangels weitergehender Informationen – die planmäßige Abschreibung der Schweißanlage gem. nachstehendem Buchungssatz nachzuholen ist ((2.400.000 US-\$ / 24.000 h) × 1.600 h = 160.000 US-\$):

Umsatzkosten	160.000 US-\$	an	Techn. Anlagen u. Maschinen	160.000 US-\$	F3B1
--------------	------------------	----	--------------------------------	------------------	------

IV. Umrechnung von Abschlüssen in Fremdwährung

1. Sachverhalte und Aufgabenstellung

Die BeltingBoat-Corp. produziert ihre Yachten in Denver. Die Schiffbau-AG möchte alle TU fest in ihre Konzernstrategie integrieren. Deshalb wurde u.a. bestimmt, dass die Schiffbau-AG mit ihren Yachten den deutschen Markt bedient, während die BeltingBoat-Corp. ihre Produkte auf dem US-amerikanischen Markt absetzt. Die amerikanische Tochter wird dezentral geführt. Die Produkt- und Produktionsplanung erfolgen ebenso wie die Finanzierung, die Beschaffung der Produktionsfaktoren, die Produktion und die Festlegungen im Bereich des Absatzes weitgehend eigenständig. Ihre Yachten fakturiert die BeltingBoat-Corp. in US-\$. Sie beteiligt sich am Cash-Pooling im Schiffbau-Konzern und meldet im Rahmen von kurz- und mittelfristigen Planungen in Euro umgerechnete Umsatz-, Kosten- und Ergebnisbudgets. Als amerikanisches Unternehmen erstellt die BeltingBoat-Corp. ihren (lokalen bzw. nationalen) Einzelabschluss (sowie ihre HB II gem. IFRS) in US-\$. Im Folgenden werden Geschäftsvorfälle betrachtet, die Konsolidierungsmaßnahmen in Bezug auf die Währungsumrechnung darstellen.

Zusammen mit einem inländischen Forschungsinstitut ist es der Schiffbau-AG gelungen, eine spezielle Einspritzpumpe zu entwickeln. Mit dieser ausschließlich innerkonzernlich genutzten Pumpe soll es möglich sein, die Instandhaltungskosten für Yachten zu reduzieren. Davon soll vor allem die BeltingBoat-Corp. profitieren, mit der daher ein Vertrag über regelmäßige Lieferungen geschlossen wird. Vierteljährlich, beginnend ab dem 15.01.t₁, liefert die Schiffbau-AG somit an die BeltingBoat-Corp. 30 Einspritzpumpen. Vereinbart wurde ein Preis i.H.v. 280.000 €/Stück. Die Quartalsrechnungen werden jährlich (als Gesamtbetrag) mit Frist zum 05.01. des Folgejahrs beglichen. Die Inventarisierung der Vorräte erfolgte auf Basis der Wechselkurse³⁰ zum Lieferzeitpunkt. Nach erfolgter Inventur ergibt sich am 3.12.t₁ ein Endbestand von 12 Stück (vgl. Tab. 2 auf S. 271). Zur Bewertung der Verbräuche wendet das Unternehmen das First-in-first-out-Verfahren (Fifo) an.

Am 17.12.t₁ wird bekannt, dass sich die Pumpe in der Praxis als weniger effektiv erweist als im Labortest. In der Folge senkt die Schiffbau-AG mit sofortiger Wirkung den Verrechnungspreis prospektiv (nicht: rückwirkend) auf 235.000 €/Stück. Der Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. liegt noch nicht vollständig vor, da die Verbuchung der Zugänge und des Verbrauchs der Vorräte

²⁷ Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 245 f.; vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 5), § 32 Rdn. 118.

²⁸ Vgl. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, S. 709.

²⁹ Beide Unternehmen müssen – über die Sachverhaltsdarstellung hinaus – noch Überlegungen zu einem etwaigen (wesentlichen) Restwert am Ende der Nutzungsdauer anstellen (IAS 16.53; zur Definition des Restwerts siehe IAS 16.6), über die freiwillige oder pflichtgemäße Anwendung des Komponentenansatzes (IAS 16.44-47) nachdenken und beide Arbeitsschritte dokumentieren. Aufgrund der Annahme, dass die vorläufige HB II bereits nach IFRS erstellt wurde, muss kein Korrekturbedarf in Bezug auf unberücksichtigt gebliebene IFRS-spezifische Anschaffungsnebenkosten geprüft werden. Hierzu zählen Rückbauverpflichtungen, für die Rückstellungen im Anschaffungszeitpunkt gem. IAS 37 zu passivieren sind (IAS 16.16 (c)).

³⁰ Die in der Fallstudie genutzten Wechselkurse sind vollständig in (der im europäischen Raum üblichen) Mengennotierung angegeben. Die Mengennotierung gibt an, wie viele Einheiten der ausländischen Währung für eine Einheit der inländischen Währung (hier Euro) gezahlt werden, z.B. 1,26451 €/US-\$: 1 € = 1,26451 US-\$.

Tab. 2: Übersicht über die Veränderung der Vorräte an Einspritzpumpen in t₁

	Lieferung in Stück	Preis in €	Kurs (€/US-\$)	Preis in US-\$	Verbrauch in Stück	Bestand am Ende der Periode in Stück
1. Quartal	30	8.400.000	1,26451	10.621.884	20	10
2. Quartal	30	8.400.000	1,22967	10.329.228	32	8
3. Quartal	30	8.400.000	1,24468	10.455.312	27	11
4. Quartal	30	8.400.000	1,18890	9.986.760	29	12

bisher nicht erfolgt ist. Zu beachten ist weiterhin, dass das Image der BeltingBoat-Corp. in t₁ durch eine Reportage über die Arbeitsbedingungen gelitten hat, weshalb die Entwicklung des Auftragsingangs hinter der allgemeinen Entwicklung zurückblieb. Zur Schadensbegrenzung hat das Management kleinere Yachten zur Versteigerung im Rahmen von Wohltätigkeitsveranstaltungen mit herausragender Medienwirkung gestiftet. Produktionsbeginn für die erste dieser Yachten war Dezember t₁. Die Herstellung der restlichen „Benefiz-Yachten“ wird im ersten Quartal t₂ den vollständigen Bestand der Einspritzpumpen zum 31.12.t₁ verbrauchen. Überdies hat die BeltingBoat-Corp. am 17.04.t₁ von der Profile-B.V., Niederlande, eine Profillinie (Maschinenpark) zum Preis von 3.000.000 € erworben. Der Kurs zum Transaktionszeitpunkt betrug 1,245 €/US-\$. Da konzerneinheitlich bewertet werden soll, kommt die Neubewertungsmethode gem. IAS 16.31 ff. zur Anwendung.³¹ Es wird damit gerechnet, dass es im Jahresrhythmus zu wesentlichen Wertänderungen kommen wird, weshalb eine Neubewertung jew. am Bilanzstichtag erfolgen soll. Am Bilanzstichtag liegt der Preis für eine vergleichbare (gebrauchte) Anlage bei 4.000.000 €. Die Maschine hat eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 15 Jahren. Die Abschreibung erfolgt linear und zeitanteilig, wobei im Zugangsmonat (April) eine volle Monatsabschreibung erfolgt. Der Stichtagskurs (SK; Kassakurs) am Bilanzstichtag beträgt 1,1702 €/US-\$. Der Durchschnittskurs (DK) betrug im Jahr t₁ 1,23194 €/US-\$. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der BeltingBoat-Corp. lag ein Devisenkassakurs i.H.v. 1,2637 €/US-\$ (historischer Kurs; HK) vor.³²

Aufgabe ist es zunächst, die vorstehenden Geschäftsvorfälle IFRS-konform abzubilden, wobei der Schwerpunkt auf der zutreffenden Währungsumrechnung liegt.

2. IFRS-Prinzipien

a) Grundlegendes zur Währungsumrechnung

IAS 21 enthält Regeln, wie Fremdwährungstransaktionen und ausländische Geschäftsbetriebe im (Konzern-)Abschluss zu berücksichtigen sind. Dabei wird zunächst auf die Zugangsbewertung (Umrechnung mit dem Kassakurs zum Transaktionszeitpunkt) eingegangen (IAS 21.20-22), bevor differenzierte Regeln für die Folgebewertung in der funktionalen Währung (Zeitbezugsmethode) aufgestellt (IAS 21.23-37) werden. Anschließend folgen die Vorschriften zur Umrechnung in die Berichtswährung (Darstellungswährung; IAS 21.38-49), falls diese nicht der funktionalen Währung entspricht.

Demnach sind Abschlüsse von ausländischen Geschäftsbetrieben (TU, AU, gemeinsamen Vereinbarungen oder eine Niederlassung des berichtenden Unternehmens; IAS 21.8) entweder nach der Zeitbezugsmethode in die funktionale Währung (IAS 21.23-37) oder mittels der modifizierten Stichtagskursmethode in die Darstellungswährung (IAS 21.38-49) umzurechnen. Mithin sind insgesamt drei Währungen zu unterscheiden (IAS 21.8):

- Darstellungswährung (Berichtswährung),
- funktionale Währung (Währung des primären wirtschaftlichen Umfelds eines Unternehmens) und
- Fremdwährung (jede andere Währung als die funktionale Währung).³³

Das allgemeine Vorgehen zur Währungsumrechnung ist in Abb. 3 auf S. 272 dargestellt. Es wird ersichtlich, dass die Währungsumrechnung auf drei Ebenen vollzogen werden muss: bei unterjährigen Geschäftsvorfällen in fremder Währung, auf Einzelabschlussenebene sowie auf Konzernebene (zur Umrechnung ganzer Abschlüsse). Die Umrechnung ganzer Abschlüsse auf Konzernebene (Punkt 4 in Abb. 3) richtet sich nach der Übereinstimmung von funktionaler und Darstellungswährung. Hierbei kommen die Zeitbezugsmethode oder die modifizierte Stichtagskursmethode (vgl. unter IV.2.c)) in Betracht.

b) Währungsumrechnung bei Fremdwährungsgeschäften und für die Aufstellung des Einzelabschlusses

Bei Fremdwährungsgeschäften entspricht die vertraglich vereinbarte Währung nicht der funktionalen Währung des bilanzierenden Unternehmens. Wie aus Punkt 2 der Abb. 3 ersichtlich, werden Fremdwährungstransaktionen im Rahmen des Erstzugangs zum Transaktionskurs bewertet (IAS 21.21). Für die Folgebewertung (Punkt 3 in Abb. 3) muss die Umrechnung entsprechend der Zeitbezugsmethode erfolgen (IAS 21.20-37). Es sind für die Bilanzpositionen je nach Art der Umrechnungsmethode, wie in Abb. 4 auf S. 273 dargestellt, unterschiedliche Umrechnungskurse heranzuziehen.

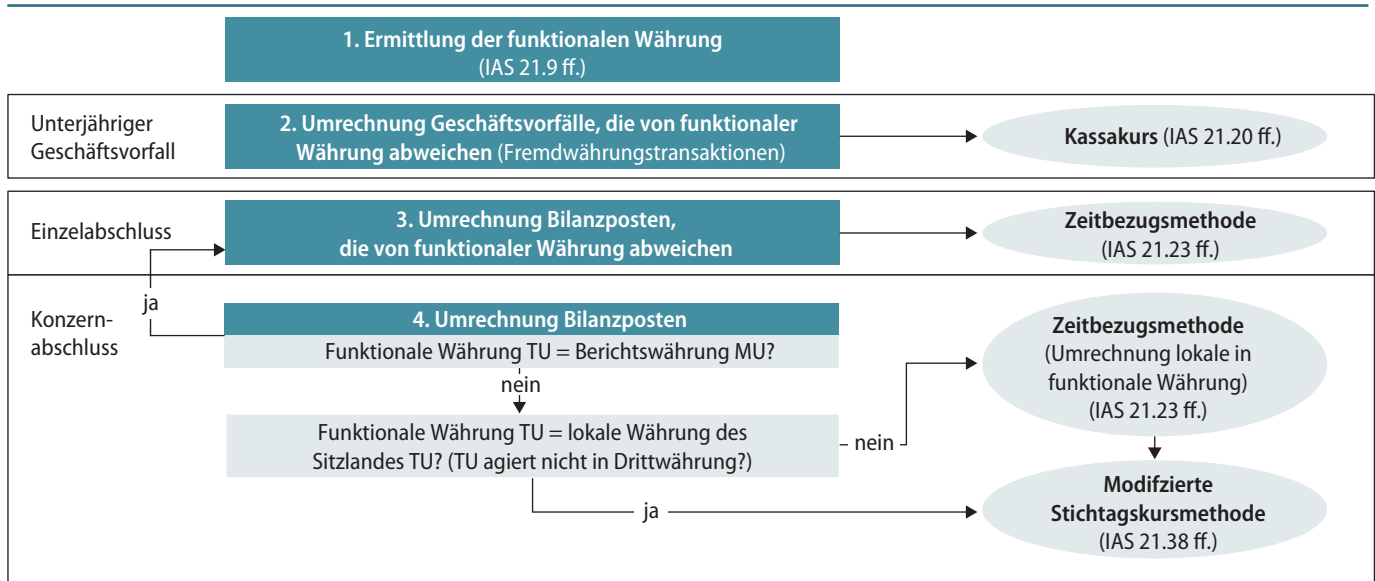
Bei der Folgebewertung auf Einzelabschlussenebene nach der Zeitbezugsmethode (Abb. 3, Schritt 3) kommt es zunächst darauf an, ob es sich um monetäre oder nicht-monetäre Posten handelt (IAS 21.23). Monetäre Posten werden definiert als im Besitz befindliche Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder zahlen muss (IAS 21.8). Hierunter fallen grds. Finanzanlagen, liquide Mittel, latente Steuern sowie auch Forderungen und sonstige Vermögenswerte, Rückstellungen und Verbindlichkeiten. Durch das Kriterium des festen Mengengerüsts an Währungseinheiten haben jedoch z.B. Aktien (finanzielle Vermögenswerte) und Rückbauverpflichtungen (Rückstellungen)

31 Vgl. hierzu Teil 1 der Fallstudie, Lorson u.a., KoR 2015 167 ff.

32 In Mengennotierung; aus Vereinfachungsgründen wird von einem einheitlichen Devisenkassakurs (Devisenkassamittelkurs (DKM) = (Briefkurs + Geldkurs) / 2) ausgegangen. Anders als nach § 256a HGB darf nicht (nur) der Devisenkassamittelkurs Verwendung finden. So sind z.B. im Rahmen der Zugangsbewertung unterschiedliche Transaktionskurse für monetäre Vermögenswerte (Briefkurs) und monetäre Schulden (Geldkurs) zu verwenden (IAS 39.A72). Weiterhin erfolgt bspw. die Folgebewertung von monetären Vermögenswerten mit dem Geldkurs am Stichtag (IAS 21.23 (a), IAS 39.A72).

33 Unter normalen Umständen gilt zudem für MU, dass die Darstellungswährung der Berichtswährung entspricht.

Abb. 3: Vorgehen bei der Währungsumrechnung nach IAS 21



einen nicht-monetären Charakter.³⁴ Zu den nicht-monetären Posten zählen vor allem Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte (einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts), geleistete oder erhaltene Anzahlungen für Waren und Dienstleistungen, Vorräte und das Eigenkapital (IAS 21.16).³⁵ Entsprechend den Regelungen des IAS 21.23 werden für die Folgebewertung alle monetären Posten erfolgswirksam (IAS 21.28) zum Stichtagskurs umgerechnet, während das Vorgehen bei allen nicht-monetären Posten wiederum davon abhängt, welche Bewertungsregel angewendet wurde (vgl. Abb. 4). Nicht-monetäre Posten, welche zu ihren historischen Zugangswerten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) bewertet werden, sind auch bei der Folgebewertung zum Transaktionskurs im Zugangszeitpunkt anzusetzen (IAS 21.23 (b)). Erfolgte zum Abschlussstichtag eine planmäßige Bewertung zum beizulegenden Zeitwert oder eine außerplanmäßige Bewertung zum beizulegenden Zeitwert oder zum Nettoveräußerungserlös (z.B. im Wege einer Niederwertabschreibung bzw. einer Zuschreibung), ist fortan der zu diesem Zeitpunkt geltende Stichtagskurs (IAS 21.23 (c)) bis zu einer neuerlichen planmäßigen oder außerplanmäßigen Zeitwertanpassung heranzuziehen. Die hierbei auftretende Währungsdifferenz (Bewertungsunterschied aufgrund abweichender Wechselkurse) ist entsprechend dem zugrunde liegenden Sachverhalt erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu buchen (IAS 21.30). Durch Niederstbewertung (impairment) oder Zuschreibung (reversal of impairment) gelten Vermögenswerte i.S.d. Abb. 4 also als at fair value bewertet. Die Posten der Ergebnisrechnung sind grds. mit den übereinstimmenden Kursen wie die Bilanzposten umzurechnen. In Ergänzung der vorstehenden Umrechnungsregeln kann ein Niederwerttest für Vermögensgegenstände notwendig werden (IAS 21.25). In Betracht kommen als Vergleichswerte der Nettoveräußerungs- bzw. Marktwert (bei Vorräten; IAS 2) bzw. der erzielbare Betrag (bei Sachanlagen; IAS 16 i.V.m. IAS 36) bei Vorliegen von Wertminderungsindikatoren.

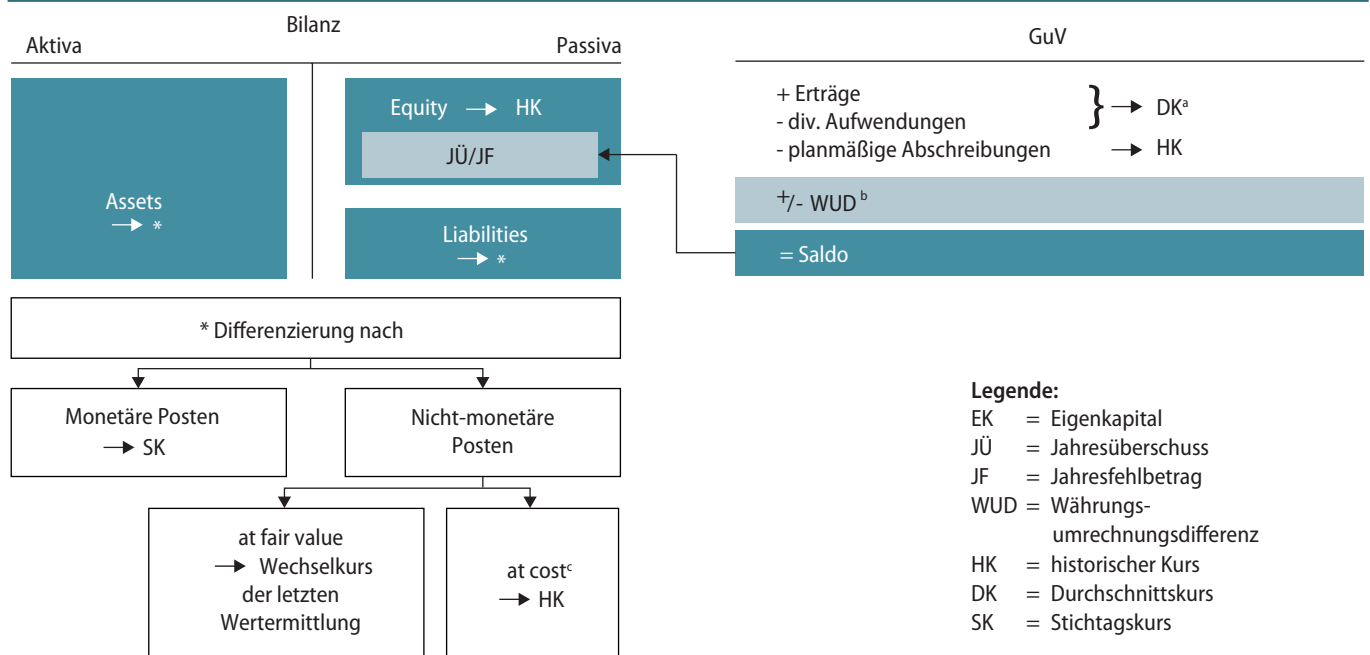
34 Das Beispiel der Aktien verdeutlicht, dass nicht alle Finanzinstrumente monetärer Natur sind.
 35 Vgl. weiterführend Müller/Holzwarth/Laurisch, in: Baetge u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl. 2011, Tz. 46; Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 262 f.

c) Währungsumrechnung für die Aufstellung des Konzernabschlusses

IAS 21 schreibt grds. vor, dass die Methode der funktionalen Währung im IFRS-Abschluss anzuwenden ist. Ein ausländisches TU, dessen funktionale Währung die Berichtswährung der Mutter ist, muss seine HB II in lokaler (Sitzland-)Währung mittels der Zeitbezugs-methode in eine HB III in Berichtswährung umrechnen (Abb. 3, Schritt 4). Andernfalls (funktionale Währung ≠ Darstellungswährung des Konzerns) ist bei der Erstellung der HB III im Rahmen der Konsolidierung des Abschlusses zwingend die modifizierte Stichtagskursmethode anzuwenden (IAS 21.38-49). U.U. sind diese beiden Umrechnungsmethoden miteinander zu kombinieren.³⁶ Besonderheiten gelten auch für den Fall, dass ein TU in einem Hochinflation-land tätig ist (IAS 21.43). Im Grunde verbirgt sich hinter den anzuwendenden Umrechnungsmethoden die Beurteilung, ob das ausländische TU bei wirtschaftlicher Betrachtung weitgehend selbstständig³⁷ oder unselbstständig³⁸ ist. Bei einem selbstständigen TU (funktionale Währung = Darstellungswährung des (lokalen) Einzelabschlusses) sind alle Posten aus Sicht des TU zutreffend bewertet, weshalb der Umrechnung seines Abschlusses für Konsolidierungszwecke eine reine Transformationsfunktion zukommt.³⁹ Deshalb werden im Rahmen der modifizierten Stichtagskursmethode entstehende Umrechnungsdifferenzen erfolgsneutral erfasst. Sie entstehen dadurch, dass nicht alle Posten der Bilanz (und

36 Wäre – abweichend vom Sachverhalt – der kanadische Dollar (CA-Dollar) als funktionale Währung der BellingBoat-Corp. anzusehen, dann stellt sich der Weg zur konzernweitlich bewerteten IFRS-Bilanz in Euro wie folgt dar: (1) Umrechnung des lokalen Abschlusses von US-Dollar in CA-Dollar mittels Zeitbezugs-methode und (2) Umrechnung des CA-Dollar-Abschlusses in einen Euro-Abschluss mittels modifizierter Stichtagskursmethode; vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 261 f.
 37 Merkmale sind die Ansammlung von Zahlungsmitteln und anderen monetären Posten, Verursachung von Aufwendungen und Erwirtschaftung von Erträgen sowie Aufnahme von Fremdkapital – jew. in Landeswährung (IAS 21.11 (a)).
 38 Indizien für die Unselbstständigkeit sind: Der ausländische Geschäftsbetrieb dient nur als erweiterter Bestandteil des berichtenden Unternehmens (IAS 21.11 (a)); am Geschäftsvolumen des TU haben die Transaktionen mit dem MU einen hohen Anteil (IAS 21.11 (b)); die Cashflows des TU haben direkte Auswirkungen auf die Cashflows des MU und können jederzeit zum MU zurückgeleitet werden (IAS 21.11 (c)); die Cashflows des TU reichen nicht aus, um ohne Mittelbereitstellung des MU den fälligen Verpflichtungen nachkommen zu können (IAS 21.11 (d)).
 39 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 261, 265.

Abb. 4: Bewertung/Wechselkurswahl gem. Zeitbezugsmethode nach IAS 21



^a Aus Vereinfachungsgründen wird in der Darstellung ausschließlich auf den DK abgestellt (IAS 21.22). Alternativ wäre eine der Grundbewertung folgende Bewertung zum Transaktions- oder historischen Kurs möglich; vgl. Pellens/Füllbier/Gassen/Sellhorn, Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl. 2014, S. 720.

^b Eine Ausnahme von der grds. erfolgswirksamen Erfassung der Währungsumrechnungsdifferenz nach IAS 21.28 bilden die Posten des IAS 21.30 ff.

^c Bei Vermögenswerten/Schulden, die grundsätzlich at cost bewertet werden, ist der Zeitpunkt einer außerplanmäßigen Ab- bzw. Zuschreibung analog zu einer fair value Bestimmung (linker Ast) anzusehen.

der Ergebnisrechnungen) mit dem Stichtagskurs umgerechnet werden und deshalb die Bilanz nicht mehr ausgeglichen ist. Der notwendige Ausgleichsposten ist erfolgsneutral als Gewinnrücklage in Ansatz zu bringen und gesondert auszuweisen. Die Modifikationen bestehen darin, dass nicht ausschließlich der Stichtagskurs im Rahmen der Umrechnung Anwendung findet. Abweichend vom Stichtagskurs sind für die Umrechnung der Ergebnisrechnung und des Periodenerfolgs die Wechselkurse am Tag des Geschäftsvorfalles (vereinfachend auch Durchschnittskurse; IAS 21.40) maßgeblich. Das Periodenergebnis ergibt sich als Saldo der umgerechneten Aufwendungen und Erträge. Es ist im Eigenkapital zu verbuchen. Ermittelt man nun die Differenz zwischen den zum Stichtagskurs umgerechneten Vermögenswerten und Schulden erhält man einen Wert des Gesamteigenkapitals. Nach Kürzung um den Wert des aus der GuV übernommenen Periodenergebnisses und die sonstigen zu historischen Kursen (bei Gründung, bei Erstkonsolidierung, bei Kapitalerhöhung usw.) umgerechneten Eigenkapitalkomponenten ergibt sich die Währungsumrechnungsdifferenz (WUD). Diese ist im Other Comprehensive Income (OCI) – mithin erfolgsneutral – gesondert auszuweisen (IAS 21.39 (c)) (vgl. Abb. 5 auf S. 274).

Demgegenüber wird mit der Fremdwährungsumrechnung des Abschlusses eines unselbstständigen TU eine zutreffende Bewertung der Abschlussposten aus Sicht des MU bezweckt. Die Bewertung soll in der Form erfolgen, als sei der Abschluss unmittelbar in der Berichtswährung des Konzerns erstellt worden.⁴⁰ Die Verfahrensweise entspricht der Zeitbezugsmethode auf Einzelabschlusssebene. So sind für die erfolgswirk-

same oder erfolgsneutrale Erfassung der Fremdwährungsdifferenzen die für die umzurechnenden Posten maßgeblichen Vorschriften zu beachten.⁴¹ Bspw. werden (erfolgsneutrale) Fremdwährungsänderungen von Aktien in der Bewertungskategorie AfS erfolgsneutral und solche von Aktien in der Bewertungskategorie HfT erfolgswirksam gebucht. Hier besteht eine Analogie zur Verbuchung latenter Steuern nach IAS 12. Die WUD wird hierbei erfolgswirksam in Ansatz gebracht. Schließlich gilt: Sind nicht-herrschende Gesellschafter am TU beteiligt, müssen die Umrechnungseffekte diesen anteilig zugerechnet werden. Die vorgenannten Währungsumrechnungsschritte sind dem Konsolidierungsprozess vorgelagert.

3. Anwendung auf den Sachverhalt

a) Bestimmung der funktionalen Währung

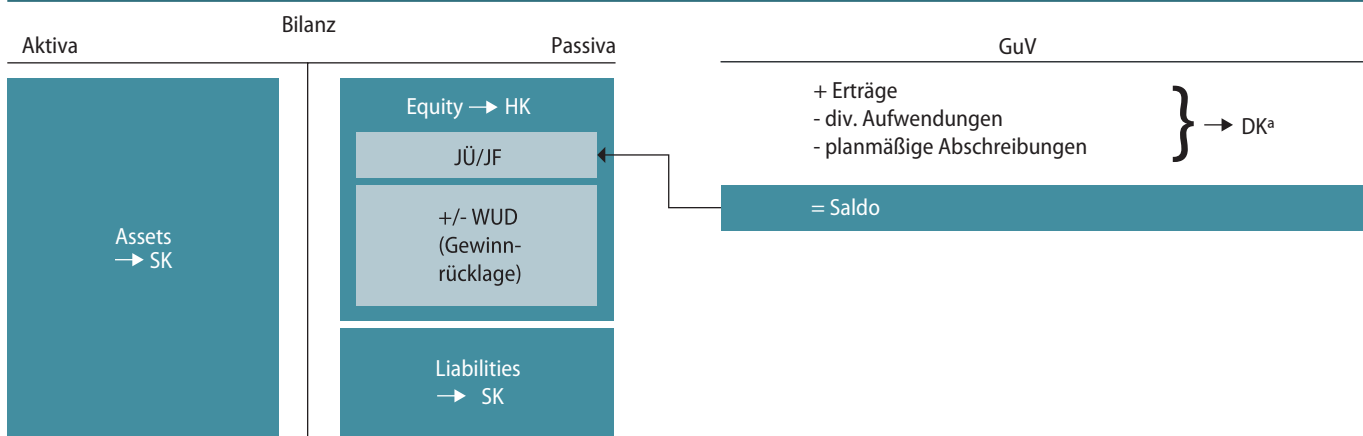
Gem. Sachverhaltsdarstellung erfolgt die Führung des Geschäftsbetriebs der BeltingBoat-Corp. weitgehend unabhängig von der Schiffbau-AG; wichtige Geschäftsfunktionen, bspw. Finanzierung, Einkauf, Produktion und Absatz werden eigenständig in der Landeswährung des Sitzlandes (hier US-\$) ausgeübt. Handel erfolgt nicht ausschließlich mit der Schiffbau-AG. Lediglich die Beteiligung am Cash-Pooling und der einhergehende Liquiditätsausgleich wäre ein Hinweis auf Unselbstständigkeit.

Die BeltingBoat-Corp. ist daher als ein wirtschaftlich selbstständiges TU i.S.d. IAS 21.11 anzusehen. Ihre funktionale Währung ist der US-\$. Es handelt sich zugleich um die Berichtswährung des lokalen (nationalen) Abschlusses (HB I). Indes weicht die funktionale Währung von der Darstellungswährung des Konzernabschlusses ab. Deshalb ist die

40 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 13), S. 260 f.

41 Eine Ausnahme regelt IAS 21.32.

Abb. 5: Bewertung/Wechselkurswahl der modifizierten Stichtagskursmethode nach IAS 21 (Legende s. Abb. 4)



^a Aus Vereinfachungsgründen wird in der Darstellung ausschließlich auf den DK abgestellt (IAS 21.40). Alternativ wäre eine Umrechnung zu Transaktionskursen oder zu quartalsweise gewichteten Jahresdurchschnittskursen möglich. Eine Ausnahme bilden die planmäßigen Abschreibungen, bei deren Bewertung regelmäßig auf den DK abzustellen ist; vgl. Pellens/Füllbier/Gassen/Sellhorn, a.a.O. (Abb. 4, Fn. a), S. 724.

konzern einheitlich bewertete HB II nach IFRS in US-\$ mittels der modifizierten Stichtagskursmethode in die HB III der BeltingBoat-Corp. umzurechnen, was im vierten und fünften Teil dieser Fallstudie vorgenommen werden wird.⁴² Nachfolgend erfolgte ausschließlich die Umrechnung auf der Ebene des Einzelabschlusses der BeltingBoat-Corp. (HB II) nach der Zeitbezugs-methode.

b) Vorräte (Einspritzpumpen)

Bei dem Geschäftsvorfall handelt es sich aus Sicht der BeltingBoat-Corp. um eine Fremdwährungstransaktion. Die Zugangsbewertung mit einer Umrechnung zum Kassakurs zum Tag des Geschäftsvorfalles (IAS 21.21) stellt sich in der HB II wie folgt dar (vgl. Tab. 3).

Tab. 3: Zugangsbewertung der Einspritzpumpen

	Lieferung in Stück	Preis in €	Kurs (€/US-\$)	Preis in US-\$
1. Quartal	30	8.400.000	1,26451	10.621.884
2. Quartal	30	8.400.000	1,22967	10.329.228
3. Quartal	30	8.400.000	1,24468	10.455.312
4. Quartal	30	8.400.000	1,18890	9.986.760
Summe				41.393.184

Der zugehörige Buchungssatz lautet:

Vorräte	41.393.184 US-\$	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	41.393.184 US-\$	F3B2
---------	------------------	----	--	------------------	------

Bei Anwendung des Fifo-Verfahrens wird mit Bezugnahme auf Tab. 2 folgender Endbestandwert ermittelt: 12 Stück × 280.000 €/Stück × 1,1889 €/US-\$ = 3.994.704 US-\$.

Die Bestandsmengen wurden im 4. Quartal geliefert. Demnach ist der Transaktionskurs des letzten Zugangs für die Bewertung maßgebend (HK). Der korrespondierende Materialverbrauch berechnet sich als bewertete Differenz aus den insgesamt bezogenen und den am Abschlussstichtag im Bestand

befindlichen Mengen (41.393.184 US-\$ – 3.994.704 US-\$ = 37.398.480 US-\$).

Der Verbrauch ist als Umsatzkosten zu buchen:

Umsatzkosten	37.398.480 US-\$	an	Vorräte	37.398.480 US-\$	F3B3
--------------	------------------	----	---------	------------------	------

Im Zuge der Folgebewertung ist nun die Notwendigkeit einer Niederstwertabschreibung zu prüfen. Der verwertungsorientierten Logik von IAS 2 folgend⁴³ muss gefragt werden, ob die Einspritzpumpen für mindestens ein „Verlustprodukt“ bestimmt sind. Als solche kommen nach der Sachverhaltsdarstellung die gestifteten Yachten in Betracht, deren individueller Netto-Veräußerungserlös Null beträgt und mit deren Produktion vor dem Abschlussstichtag begonnen wurde. Folglich ist die Abwertung jener Einspritzpumpen, die für die „Benefiz-Yachten“ Verwendung finden werden, zu untersuchen. Nach dem Sachverhalt handelt es sich um den Gesamtbestand. Da die Einspritzpumpen nur konzernintern verwertet werden dürfen, kommt ein Veräußerungswert nicht in Betracht. Vielmehr ist auf die künftigen Wiederbeschaffungskosten i.H.v. 235.000 €/Stück abzustellen. Somit ist der Gesamtbestand auf 235.000 €/Stück abzuwerten bzw. mit 235.000 €/Stück neu zu bewerten. Der Zeitpunkt dieser Wertfeststellung ist der 31.12.t₁. Dementsprechend ist für die Bestandsumrechnung der Wechselkurs am Abschlussstichtag (SK) maßgeblich (IAS 21.25 (b)): 12 Stück × 235.000 €/Stück × 1,1702 €/US-\$ = 3.299.964 US-\$.

Es ergibt sich ein Abschreibungsbetrag i.H.v.:

In der Buchhaltung erfasst:	3.994.704 US-\$
Jahresabschlusswert:	3.299.964 US-\$
= Abweichung	694.740 US-\$

der wie folgt zu erfassen ist:

Umsatzkosten	642.006 US-\$	an	Vorräte	694.740 US-\$	F3B4
s.b.A.	52.734 US-\$				

42 Vgl. Teil 4 der Fallstudie (im Erscheinen, voraussichtlich KoR 06/2015).

43 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 222 f.

Der Abschreibungsbetrag schließt hierbei auch den Unterschiedsbetrag ein, der sich durch die Anwendung verschiedener Kurse ergibt. Da die Niederstbewertung erfolgswirksam zu erfassen ist, gilt das auch für die Währungsdifferenz. Die Umrechnungsdifferenz, die durch Gegenüberstellung des historischen Kurses mit dem Kurs am Tag der Neubewertung ermittelt werden kann, beträgt: $12 \text{ Stück} \times 235.000 \text{ €/Stück} \times (1,1702 \text{ €/US-}\$ - 1,1889 \text{ €/US-}\$) = -52.734 \text{ US-}\$$.

Die vorstehend ermittelten Währungsumrechnungsdifferenzen werden im Abschluss der BeltingBoat-Corp. als „sonstiger betrieblicher Aufwand“ (s.b.A.) erfasst.⁴⁴ Abschließend bleibt anzumerken, wie zu verfahren gewesen wäre, wenn der Endbestand der Einspritzpumpen nicht in Folge der Wohltätigkeitsinitiative hätte außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen. In diesem Fall wäre der aus der Lieferung im 4. Quartal stammende Endbestand, wie der Zugangswert auch, zum historischen Transaktionskurs umzurechnen gewesen.

c) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Die Verbindlichkeiten aus LuL gegenüber der Schiffbau-AG bleiben von der künftigen Preissenkung unberührt. Sie sind in unveränderter Höhe in Euro zu erstatten. Da es sich hierbei um einen monetären Posten handelt, sind diese unter Verwendung des SK entsprechend den Ausführungen in Abschn. IV.2.b) erfolgswirksam umzurechnen. Aufgrund des Kursverlusts ergibt sich eine positive Umrechnungsdifferenz (sonstiger betrieblicher Ertrag (s.b.E.)) i.H.v.: $41.393.184 \text{ US-}\$ - 33.600.000 \text{ €} \times 1,1702 \text{ €/US-}\$ = 2.074.464 \text{ US-}\$$.

Diese ist wie folgt zu erfassen:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.074.464 US- $\$$	an	s.b.E.	2.074.464 US- $\$$	F3B5
--	-----------------------	----	--------	-----------------------	------

d) Profillinie (regelmäßige, erfolgsneutrale Neubewertung)

Die Profillinie, die zum Zeitwert bewertet wird, ist den nichtmonetären Posten zuzurechnen. Für die Zugangsbewertung (Erstverbuchung) ist wiederum der Kurs des Transaktionstags maßgeblich. In der Folgebewertung ist zunächst eine erfolgswirksame planmäßige Abschreibung i.H.v. $186.750 \text{ US-}\$$ ($\{9 \text{ Monate} / [15 \text{ Jahre} \times 12 \text{ Monate}]\} \times 3.735.000 \text{ US-}\$$) vorzunehmen. Anschließend ist der aktuelle Zeitwert einer gebrauchten Profillinie zu berechnen. Liegt dieser über den fortgeführten Anschaffungskosten (hier: Buchwert nach planmäßiger Abschreibung) ist eine (erfolgsneutrale) Höherbewertung geboten. Für die Währungsumrechnung sind die planmäßige Abschreibung (in der GuV) und die Neubewertung separat zu betrachten. Die (erste) planmäßige Abschreibung bezieht sich auf den historischen Zugangswert der Anlage. Für deren Umrechnung (in der GuV) ist mithin der HK maßgeblich (IAS 21.23 (b)).⁴⁵ Demgegenüber wurde der fair value der Anlage gem. den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag ermittelt. Mithin ist für die Umrechnung des US-Dollar-Werts am Bilanzstichtag (und für die Dotierung der Neubewertungs-

rücklage (NBW-RL)) auf den (Abschluss-)SK abzustellen (allgemeines Prinzip gem. IAS 21.23 (c); hier: spezielle Regelung gem. IAS 21.31):

	Anschaffungskosten ($3.000.000 \text{ €} \times 1,245 \text{ €/US-}\$$)	3.735.000 US- $\$$
-	Planmäßige Abschreibung	- 186.750 US- $\$$
=	Buchwert am Ende t_1	3.548.250 US- $\$$
-	Neubewertung ($4.000.000 \text{ €} \times 1,1702 \text{ €/US-}\$$)	4.680.800 US- $\$$
=	Wertkorrektur	1.132.550 US- $\$$

Die dazugehörigen Buchungen lauten:

Techn. Anlagen u. Maschinen	3.735.000 US- $\$$	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3.735.000 US- $\$$	F3B6
Umsatzkosten	186.750 US- $\$$	an	Techn. Anlagen u. Maschinen	186.750 US- $\$$	F3B7
Techn. Anlagen u. Maschinen	1.132.550 US- $\$$	an	NBW-RL	1.132.550 US- $\$$	F3B8

Zudem ist die Umrechnungsdifferenz der Wertkorrektur i.H.v. $1.150.000 \text{ €}$ (fair value am Ende t_1 – Buchwert am Ende t_1 : $4.000.000 \text{ €} - [3.000.000 \text{ €} - 150.000 \text{ €}]$) durch Gegenüberstellung des Stichtagskurses bei Neubewertung und des Transaktionskurses ermittelbar: $1.150.000 \text{ €} \times (1,1702 \text{ €/US-}\$ - 1,245 \text{ €/US-}\$) = -86.020 \text{ US-}\$$.

Dieser Umrechnungsaufwand ist entsprechend dem zugrunde liegenden Sachverhalt – hier erfolgsneutrale Neubewertung von Sachanlagen – (im sonstigen (Gesamt-)Ergebnis (OCI)) mit der obigen Buchung (F3B8) bereits erfolgsneutral erfasst (IAS 21.30 f.), da die Neubewertung zum niedrigeren Stichtagskurs durchgeführt wurde.⁴⁶

Grds. wäre für alle Geschäftsvorfälle zu prüfen, ob hierdurch (andere) temporäre Differenzen zwischen dem Wert in der Steuerbilanz der BeltingBoat-Corp. und dem IFRS-Wert entstehen, und falls ja, ob diese Differenzen zu latenten Steuern führen. Um einen Exkurs in das im Fall der BeltingBoat-Corp. relevante US-amerikanische Steuerrecht zu vermeiden, wird hiervon abgesehen.

e) Aufstellung des endgültigen Abschlusses in funktionaler Währung

Nachdem alle notwendigen Korrekturen erfasst wurden, kann nun der endgültige, konzernbilanzrichtlinienkonforme Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. (HB II) in funktionaler Währung (US- $\$$) aufgestellt werden. Hierzu werden zunächst alle Buchungen übernommen. Da aus Platzgründen auf die Aufstellung einer separaten GuV verzichtet werden soll, wird der Bilanzgewinn kumuliert wie in Tab. 4 dargestellt korrigiert:

⁴⁴ IAS 21.30 regelt, dass jeder Umrechnungsbestandteil des Gewinns oder Verlusts aus einem nichtmonetären Posten in der GuV zu erfassen ist, wenn auch der Gewinn oder Verlust selbst bereits in der GuV erfasst wurde. Dabei wird nicht konkret geregelt, unter welcher Position dies zu erfolgen hat. Gem. Küting/Mojadadr, in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 2010, § 256a Rdn. 56, sind Währungsumrechnungsdifferenzen in der Rechnungslegung nach HGB unter dem Posten „sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen“ auszuweisen.

⁴⁵ Vgl. die Ausführungen in Abb. 4.

⁴⁶ Analog ist im Rahmen der Erfassung latenter Steuern zu verfahren. In der Folgeperiode kommt es zu gemischten Effekten. Ist bspw. die Neubewertungsrücklage wieder zu erhöhen, ist diese Wertänderung erfolgsneutral zu zeigen. Hingegen ist die planmäßige Abschreibung vom Buchwert vor der zweiten Neubewertung erfolgswirksam zu buchen.

Tab. 4: Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung unter Berücksichtigung der Jahresabschlussbuchungen in US-\$

Bilanzpositionen in TUS-\$	BeltingBoat-Corp. (vorl. HB I)	Anpassungsbuchungen				BeltingBoat-Corp. (HB II)
		Soll		Haben		
Assets						
(a) Sachanlagevermögen						
1. Grundstücke	11.002 US-\$					11.002 US-\$
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368 US-\$	F3B6	3.735,00 US-\$	F3B1	160,00 US-\$	20.889 US-\$
		F3B8	1.132,55 US-\$	F3B7	186,75 US-\$	
3. Andere Anlagen	11.804 US-\$					11.804 US-\$
(b) Immaterielle Vermögenswerte						
1. Marken						
2. Patente						
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen						
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte						
(e) Aktive latente Steuern						
(f) Vorräte		F3B2	41.393,18 US-\$	F3B3	37.398,48 US-\$	3.300 US-\$
				F3B4	694,74 US-\$	
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen						
1. Forderungen ggü. Kunden						
2. POC Forderungen						
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995 US-\$					2.995 US-\$
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085 US-\$					15.085 US-\$
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte						
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280 US-\$					25.280 US-\$
Summe	82.534 US-\$					90.355 US-\$
Equity & liabilities						
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303 US-\$					5.303 US-\$
(k) Kapitalrücklage	2.751 US-\$					2.751 US-\$
(l) Gewinnrücklagen	5.341 US-\$					5.341 US-\$
(m) Neubewertungsrücklage				F3B8	1.132,55 US-\$	1.133 US-\$
(n) Jahresüberschuss	40.000 US-\$		36.365,51 US-\$			3.634 US-\$
(o) Finanzverbindlichkeiten						
(p) Rückstellungen	2.065 US-\$					2.065 US-\$
(q) Passive latente Steuern	162 US-\$					162 US-\$
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		F3B5	2.074,46 US-\$	F3B2	41.393,18 US-\$	43.054 US-\$
				F3B6	3.735,00 US-\$	
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146 US-\$					146 US-\$
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766 US-\$					26.766 US-\$
Summe	82.534 US-\$					90.355 US-\$

	Umsatzkosten (F3B1)	160.000 US-\$
+	Umsatzkosten (F3B3)	37.398.480 US-\$
+	Umsatzkosten (F3B4)	643.128 US-\$
+	s.b.A. (F3B4)	51.612 US-\$
-	s.b.E. (F3B5)	2.074.464 US-\$
+	Umsatzkosten (F3B7)	186.750 US-\$
=	Summe	36.365.506 US-\$

ist. Anschließend wurde erläutert, welche grundsätzlichen Maßnahmen ergriffen werden müssen, um einen Einzelabschluss insoweit anzupassen, dass dessen Einbezug in den Konzernabschluss möglich wird. Einen Schwerpunkt bildet dabei die Fremdwährungsumrechnung. Gegenstand des folgenden Teils (KoR 6/2015) werden der Einbezug der BeltingBoat-Corp. und der Anker-AG in den Konzernabschluss der Schiffbau-AG sein.⁴⁷

METATAGS:meta_zeitschrift_KoR:meta_doctype_Fallstudie:meta_SiriusID_694864:meta_angelegt_20150420

V. Zusammenfassung und Ausblick

Im Rahmen dieser Teilfallstudie wurde exemplarisch aufgezeigt, nach welchen Normen der Konsolidierungskreis zu bestimmen

47 Zum Aufbau der Fallstudie insgesamt vgl. Lorson u.a., KoR 2013 S. 261, Abschn. I.