

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

– Teil 1: Grundlagen –

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, Richard Paschke, B.Sc.** sowie **Jörg Poller, M.A.** sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt.
Kontakt: autor@kor-ifsrs.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. Fallstudienkonzept

Die Fallstudie bildet den Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS von der Feststellung der Konzernabschlusspflicht über die Erstkonsolidierung bis zur ersten Folgekonsolidierung ab. Im Zentrum stehen der buchhalterische Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Schrifttumshinweise erfolgen i.d.R. nur bei Fehlen einer (eindeutigen) Regelung in den IFRS. Vereinfachend werden latente Steuern gem. IAS 12 mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz von 25%¹ erfasst. Interessierten Leserinnen und Lesern wird zur Bearbeitung jedes Teils der Download von Arbeitsmaterialien² empfohlen. Sie beinhalten jew. Sachverhaltsdarstellungen, Aufgabenstellungen und Arbeitshilfen. Diese Fallstudie wurde für Lehrzwecke konzipiert und wird auch für Schulungszwecke genutzt. Sie richtet sich gleichermaßen an Laien und Fortgeschrittene auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung, seien es Studierende, Ersteller, Abschlussprüfer oder Finanzanalysten. Lediglich theoretisch versierte Experten werden nichts Neues erfahren, könnten aber dennoch ihr eigenes Anwendungswissen abgleichen.

Grds. handelt es sich um eine Aktualisierung und Erweiterung der „Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012“³ mit der die Redaktion Leserwünschen und die Verfasser Leserhinweisen Rechnung tragen. Die Aktualisierung betrifft die Anwendung von IFRS 10 bis 12. Die Fallstudie wird letztlich erweitert um einen Eigenkapitalspiegel, eine Konzern-Kapitalflussrechnung (aufbauend u.a. auf einem Anlagen- und Rückstellungsspiegel) sowie eine Earnings-per-share-Angabe. Unveränderte Sachverhalte werden vollständig, aber in gestraffterer Form dargestellt. Ggf. erfolgen Verweise auf die Ursprungsfallstudie. Im Folgenden werden zunächst die Grundlagen der Konzern-

rechnungslegung betrachtet,⁴ bevor der Schiffbau-Konzern vorgestellt und Sachverhalte fallstudienbezogen beurteilt werden.

II. Grundlagen der Konzernrechnungslegung

1. Theoretische Grundlagen

Die Vorschriften zur Konzernrechnungslegungspflicht betreffen keine Gleich-, sondern nur Unterordnungskonzerne. Demnach bilden mindestens zwei rechtlich selbstständige Unternehmen einen Konzern: ein (herrschendes) Mutterunternehmen (MU) und mindestens ein (beherrschtes) Tochterunternehmen (TU). Ein Abschluss des Konzerns fasst deren Einzelabschlüsse zusammen. Es bestehen in der Theorie unterschiedliche Auffassungen über das Ausmaß der erforderlichen Aufrechnungen. Praktisch relevant sind die Einheits- und die Interessentheorie.

Nach der *Einheitstheorie* bilden alle rechtlich selbstständigen Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit. Alle TU werden als unselbstständige Betriebsstätten angesehen. Folglich sind die Anteilseigner des (herrschenden) MU und alle (nicht-herrschenden) Anteilseigner des (beherrschten) TU „Gesellschafter“ der wirtschaftlichen Einheit. Aus dieser Perspektive sind alle Gliederungs-, Bewertungs- und Aufrechnungsfragen zu beantworten. So sind etwa die Anteile der nicht-herrschenden Gesellschafter – aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit – Eigenkapital und der Periodenerfolg (bzw. der Cashflow) des Konzerns steht herrschenden und nicht-herrschenden Gesellschaftern anteilig zu. Bei der Zusammenfassung der Einzeljahresabschlüsse sind Bestands- und Erfolgspositionen (bzw. Zahlungsströme) in konzerninterne und konzernexterne Ansprüche aufzuspalten. Erst nach Aufrechnung der konzerninternen Ansprüche wird ein Bild der wirtschaftlichen Lage des Konzerns gezeichnet. So werden gleichermaßen Doppelzählungen und noch nicht mit Dritten realisierte Geschäftsvorfälle eliminiert. Die Konzernleitung kann schließlich bei der Bemessung der Ausschüttung an die Anteilseigner des MU Erkenntnisse aus der Konzernrechnungslegung berücksichtigen und entsprechend Ausschüttungen von nicht realisierten Erfolgen mit Konzernfremden verhindern.⁵ Allerdings ist der Anwendungsbereich der Einheitstheorie grds. auf den Konzernabschluss begrenzt. Für Beziehungen zu Dritten (Anteilseigner, Gläubiger, Finanzbehörden) bleiben die Einzelbilanzen maßgeblich, sodass die innerkonzernlichen Aufrechnungen keine rechtliche Wirkung entfalten. Deshalb kann die Konzernleitung den Erfolg im Einzelabschluss des MU vollständig ausschütten. Die *Einheitstheorie* gilt heute

1 Realistischer wäre ein Steuersatz von 30%. Zudem wäre – außer im Fall der Organschaft – ein unternehmensindividueller Steuersatz zu verwenden.

2 Siehe unter <http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe/download/dateien-aus-dem-bereich- publikationen/>.

3 Vgl. Lorson u.a., KoR 2013 S. 261 ff., 320 ff., 376 ff., 431 ff., 551 ff., 606 ff. Interessierte Leser, die sich einen Überblick über die Ursprungsfallstudie verschaffen wollen, finden eine Zusammenfassung der Aufgabenstellung unter http://www.wiwi.uni-rostock.de/fileadmin/Institute/ BWL/Rechnungswesen/pdf/2015-02-13_Aufgabenstellung_gesamt.pdf.

4 Vgl. im Folgenden zu den theoretischen Grundlagen und den Aufgaben des Konzernabschlusses insb. Wöhe/Mock, Die Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl. 2010, S. 180 ff.

5 Vgl. Kropff, AktG, 1965, S. 437. Ein Indiz hierfür bildet der Befund von Waschbusch/Loewens, KoR 2013 S. 252-255. Die Autoren vermuten, dass die Dividendenzahlungen deutscher Mutterunternehmen regelmäßig nach dem Ergebnis des IFRS-Konzernabschlusses bemessen werden.

national und international⁶ vorherrschend.⁷ Resümierend wird die wirtschaftliche Einheit unter der Fiktion abgebildet, dass es sich um eine rechtliche Einheit handelt.

Aus Sicht der *Interessentheorie* ist die wirtschaftliche Einheit enger gefasst als nach der Einheitstheorie. So hat der Konzernabschluss die Funktion eines erweiterten Einzelabschlusses des MU. Die Erweiterung betrifft die den herrschenden Gesellschaftern (anteilig) zustehenden Positionen von Bilanz, Erfolgs- und Kapitalflussrechnung. Folglich sind die Anteile nicht herrschender Gesellschafter als Fremdkapital, ihr anteiliger Periodenerfolg als Aufwand und ihre anteiligen Zwischengewinne aus Sicht der herrschenden Gesellschafter als realisiert anzusehen.⁸ Ein in Übereinstimmung mit der Interessentheorie aufgestellter Konzernabschluss gibt also keinen vollständigen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns. Er wird aus einer betriebswirtschaftlichen Perspektive als unzweckmäßiges Informations- und Entscheidungsinstrument angesehen. Dieser Aufgabe wird nur ein Konzernabschluss nach der Einheitstheorie gerecht.

2. Aufgaben des Konzernabschlusses

Die Aufgaben eines Konzernabschlusses auf der Basis der Einheitstheorie lassen sich im Verhältnis zu den Einzeljahresabschlüssen wie folgt kennzeichnen: Der Konzernabschluss hat eine Informations-, keine Ausschüttungsbemessungsfunktion. Er soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage des Konzerns vermitteln.

Adressaten des Konzernabschlusses „sind die Konzernleitung, der Aufsichtsrat und die Anteilseigner des Mutterunternehmens, die Vorstände, Aufsichtsräte und Minderheitsaktionäre der Tochterunternehmen, ferner die Gläubiger, die potenziellen Anteilseigner, die Belegschaften, die Konkurrenten und der Staat“⁹. Die Konzernleitung nutzt den Konzernabschluss für Führungsentscheidungen. Die übrigen Interessenten können aus dem Konzernabschluss Beeinträchtigungen der Einzeljahresabschlüsse im Interesse des Gesamtkonzerns teilweise erkennen. Hierzu zählen etwa Forderungsabtretungen, Schuldenübernahmen, Darlehensgewährungen und Kapitalerhöhungen mit wechselseitiger Beteiligung (d.h. ohne Zufluss neuer Mittel) sowie die ergebnisbeeinflussenden Maßnahmen im Rahmen der Bilanz- und Verrechnungspreispolitik.

Der Konzern-Jahresüberschuss (Cashflow) beinhaltet Gewinne (Zahlungsströme) aus Liefer- und Leistungsbeziehungen mit außerhalb des Konzernkreises stehenden Geschäftspartnern und neutrale Gewinne (Zahlungsströme) mit diesen Geschäftspartnern. Der Einzeljahresabschluss enthält darüber hinaus noch Gewinne (Zahlungsströme) aus kon-

zerninternen Verrechnungspreisen und aus Gewinnanteilen (Dividendenzahlungen) anderer Konzernunternehmen.

3. Prozess der Konzernrechnungslegung

Der Prozess der Konzernrechnungslegung stellt sich aus organisatorischer und rechtlicher Sicht so dar:

1. Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB;
2. Festlegung des relevanten Normensystems (z.B. HGB);
3. Abgrenzung des Konsolidierungskreises (Welche Unternehmen sind nach welchen Verfahren in den Konzernabschluss einzubeziehen?);
4. Erstellung einer Konzernbilanzrichtlinie zur Wahrung der Einheitlichkeitsgrundsätze, d.h. Festlegung des Konzernbilanzstichtags, der Methode der Fremdwährungsumrechnung, der Ausnutzung des Rechnungslegungsrahmens (z.B. bei Bestehen von Wahlrechten);
5. Festlegung von Zuständigkeiten (z.B. auf Konzernebene, d.h. zentral: Abbildung stiller Reserven und Lasten, Fremdwährungsumrechnung von Einzelabschlüssen sowie Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie Zwischenergebniseliminierung; dezentrale Erstellung der sog. Handelsbilanz II (Konzerneinheitlichkeit in Bezug auf Ausweis, Bilanzierung und Bewertung – ohne Fremdwährungsumrechnung der Handelsbilanz II);
6. Erstkonsolidierung durch erstmalige Anwendung von Konzernbilanzrichtlinien (Nr. 4) und Konsolidierungsschritten (Nr. 5).

Mithin sind etwa für jedes TU – neben der Handelsbilanz I (HB I; sog. lokale oder legale Bilanz) für Zwecke der Ausschüttung und Offenlegung sowie als Grundlage der Steuerbilanz – folgende Abschlüsse zu erstellen:

- eine HB II (nach Anwendung der Einheitlichkeitsgrundsätze);
- eine HB III (nach Anwendung der Erwerbsfiktion durch Neubewertung der Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen Tochterunternehmen).

Im Unterschied zur HB II stellt sich die HB III als eine Zeitwertbilanz im Erwerbszeitpunkt dar. Sie enthält alle bilanzierungsfähigen Sachverhalte zu ihren Zeitwerten, die über oder unter den fortgeführten Anschaffungswerten liegen können¹⁰ und gilt dem Gesetzgeber als Grundlage der Kaufpreisfindung seitens des MU im Zuge eines Unternehmenserwerbs.

Ein Konzernabschluss entsteht jedes Jahr aus den jew. aktuellen Einzeljahresabschlüssen (HB I) neu. Für jedes – auf die erstmalige Konsolidierung folgende – Berichtsjahr (Folgekonsolidierung) sind vor der Eliminierung von konzerninternen Sachverhalten neue HB II und III zu erstellen. Dieses Erfordernis ergibt sich daraus, dass der Konzernabschluss nicht aus einer originären Konzernbuchführung erstellt wird, die nur konzernexterne Geschäftsvorfälle erfasst. Vielmehr erfolgt die Buchführung dezentral auf der Ebene der TU, die diese ohnehin benötigen, um ihre HB I und ihre Steuerbilanz zu erstellen. Dort ist auch regelmäßig die Umstellung von HB I auf HB II angesiedelt, bevor stille Reserven und Lasten auf Konzernebene im Rahmen der HB III nachgebucht werden. Danach erst erfolgt die Eliminierung konzerninterner Sachverhalte im Rahmen der Konsolidierung. Die bisherigen Ausführungen

6 Vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, S. 95.

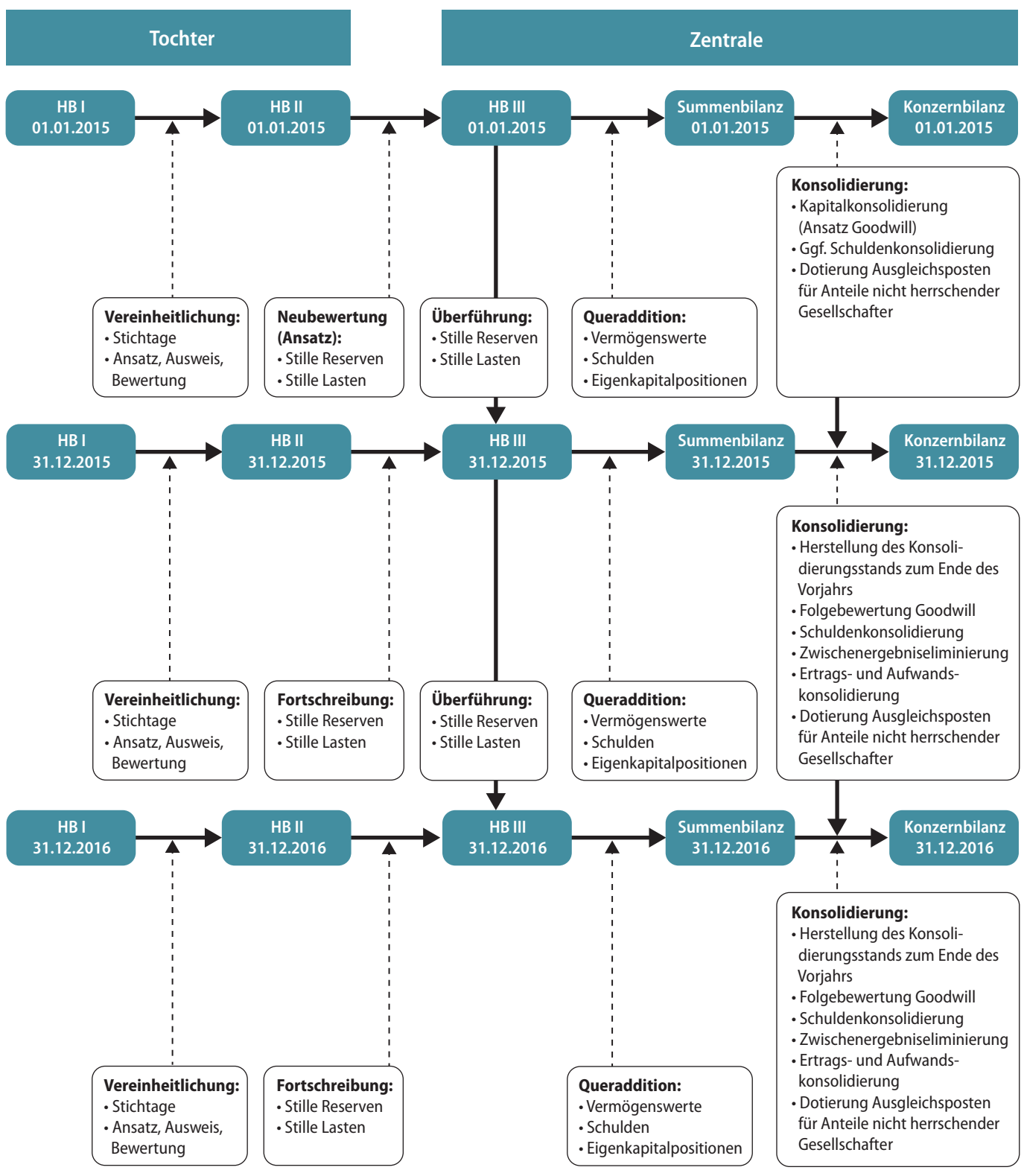
7 Hiermit wird das Zurückdrängen der Buchwertmethode zugunsten der Neubewertungsmethode und der Full-Goodwill-Methode in Verbindung gebracht. Alle drei Methoden sind Varianten der Erwerbsmethode, auf deren Grundlage die erstmalige Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss erfolgt.

8 So ist etwa bei Anwendung einer Quotenkonsolidierung vorzugehen, die als interessentheoretischstes Verfahren der Vollkonsolidierung gilt. Die Neubewertungsmethode (Pflicht nach HGB; Wahlrecht nach IFRS) verkörpert hingegen die Einheitstheorie, wobei die Full-Goodwill-Methode (Verbot nach HGB; Wahlrecht nach IFRS) als noch einheitstheoretischer gilt. Vgl. Pellens/Basche/Sellhorn, KoR 2003 S. 1-4.

9 Wöhe/Mock, a.a.O. (Fn. 4), S. 183.

10 Hierin können auch zusätzliche Vermögensgegenstände und Schulden anzusetzen sein, sofern sie bei einem Einzelwerb aktivierungspflichtig sind. Ein Beispiel bilden selbst geschaffene Vermögensgegenstände nach HGB, die in einer HB II nicht bilanziert werden müssen.

Abb. 1: Prozess der Konzernabschlusserstellung



zum Prozess der Konzernabschlusserstellung fasst die Abb. 1¹¹ zusammen.

In der Praxis bestehen für die Unternehmen bei einer IFRS-Rechnungslegungspflicht insb. folgende Wahlmöglichkeiten bei der Erstellung von HB I (nach HGB) und HB II (nach IFRS):

11 In der Abbildung ist die Währungsumrechnung als Bestandteil der Vereinheitlichung nicht erfasst. Diese würde zu einer HB III vor Neubewertung führen. Aus einer nachfolgenden Neubewertung entstünde eine HB IV. Zudem ist aus der Graphik nicht ersichtlich, dass bei dem Mutterunternehmen regelmäßig neben der HB I nur eine HB II, nicht aber eine HB III zu erstellen ist. Das Mutterunternehmen geht also mit seiner HB II in die Summenbilanz ein.

- Erstens können zwei getrennte Buchungskreise eingerichtet werden.
- Zweitens kann zunächst die HGB-Bilanz erstellt werden, bevor Geschäftsvorfälle, die nach IFRS abweichend zu bilanzieren sind, durch Stornierung der HGB-Buchungen eliminiert werden – gefolgt von der Neuerfassung gem. IFRS.
- Drittens kann die zuletzt genannte Lösung auch umgekehrt betrieben werden. Dann basiert die laufende Erfas-

sung der Geschäftsvorfälle auf den IFRS und die HB I wird durch analoge Stornierung und Neuerfassung erstellt.

Die dritte Buchungsvariante praktizieren insb. börsennotierte Konzerne, da die HB II nach IFRS die Grundlage der Quartalsberichterstattung des Konzerns bildet, während die HB I nur einmal jährlich erstellt werden muss.

Diese Vorbemerkungen zu den theoretischen Grundlagen und Aufgaben des Konzernabschlusses sowie des Konzernabschlussprozesses dienen dem besseren Verständnis der nachfolgend darzustellenden und zu bearbeitenden Fallstudie. Hierauf wird wiederholt zurückzukommen sein.

III. Besteht eine Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS?

1. Ausgangssituation und Aufgabenstellung

Im Zentrum dieser Fallstudie steht die Schiffbau-AG mit Sitz in der Hansestadt Rostock, die 300 Arbeitnehmer beschäftigt. Die Bilanzsumme beträgt in t_1 rd. 118 Mio. €, die Umsatzerlöse (UE) belaufen sich auf 83,6 Mio. €. Diese Werte entsprechen in etwa dem Niveau der Vorjahre. Die Schiffbau-AG hat die Zulassung zum Handel ihrer Anteile an der Frankfurter Wertpapierbörse am 01.01. t_1 beantragt. Seit dem 30.09. t_1 werden sie dort gehandelt.

Die Schiffbau-AG besitzt zwei wesentliche Beteiligungen. Sie hält 100% der Anteile an der BeltingBoat-Corp. (USA) bzw. 80% an der Anker-AG (Deutschland). Beide Kaufverträge wurden am 20.05. t_0 unterzeichnet und sehen einen rückwirkenden Erwerb zum 01.01. t_0 vor. Die lt. Gesellschaftsvertrag notwendige Zustimmung der Gesellschafterversammlungen aller beteiligten Unternehmen erfolgte bis Ende Juli t_0 . Die Zusammenschlussabsicht wurde den Kartellbehörden in Berlin und Brüssel angezeigt, wobei die Schiffbau-AG bis zur Genehmigungserteilung der Kartellbehörden lediglich mit Zustimmung der Veräußerer Geschäftshandlungen vornehmen darf. Die Kartellbehörden ließen die bis zum 31.12. t_0 laufende Widerspruchsfrist verstreichen. Kaufpreiszahlung und Eintragung in das Handelsregister erfolgten zum 15.01. t_1 . Zunächst sind zwei grundlegende Aufgabenstellungen zu bearbeiten, die nachfolgend weiter präzisiert werden. Es ist aufzuzeigen,

- wann eine Konzernabschlusspflicht nach EU-IFRS entsteht und
- welche Konsequenzen hiermit einhergehen.

2. Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht (Lösungshinweise)

Die Schiffbau-AG hat die Zulassung ihrer Anteile zum Handel an der Frankfurter Wertpapierbörse beantragt. Mithin gilt sie nun als kapitalmarktorientierte (§ 264d HGB) und daher große KapGes. (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).¹²

Konzernrechnungslegungspflichtig nach HGB ist eine KapGes. (MU) grds. dann, wenn sie zumindest ein TU hat. Ein TU kann von einem MU unmittelbar oder mittelbar beherrscht werden (§ 290 Abs. 1 HGB). Als Beherrschungsmittel kommt z.B. eine Stimmrechtsmehrheit in Betracht (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Im Fallbeispiel ist deshalb von einer Stimmrechtsmehrheit für beide Beteiligungen ab dem 01.01. t_1 auszugehen, weil eine

Beherrschung weder rückwirkend noch vor Zustimmung der Gremien und Aufsichtsbehörden entstehen kann (§§ 290 Abs. 2 i.V.m. 301 Abs. 2 Satz 1 HGB). Ab dem Zeitpunkt des Wegfalls des Behördenvorbehalts kann die Schiffbau-AG über die Geschäfts- und Finanzpolitik der TU bestimmen. Auf die Kaufpreiszahlung, die etwaige physische Übertragung der Anteile und die Eintragung in das Handelsregister kommt es bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht an. Fazit: Die Schiffbau-AG ist ab dem 01.01. t_1 zur Konzernrechnungslegung nach dem HGB verpflichtet.

3. Prüfung der Befreiungsmöglichkeiten

a) HGB

Eine Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses kommt im Fall der Schiffbau-AG auf Basis des HGB nicht in Betracht. Hierfür liegen keine Anhaltspunkte vor. §§ 291 Abs. 3 Nr. 1 und 292 HGB i.V.m. § 2 Abs. 2 KonBefrV (Befreiung von der Teilkonzernabschlusserstellung) sowie § 293 Abs. 5 HGB (größenabhängige Befreiung) schließen sogar die Befreiung eines kapitalmarktorientierten MU aus. Die BeltingBoat-Corp. (USA) und die Anker-AG (Deutschland) stellen annahmegemäß wesentliche TU dar. Der Verzicht auf die Einbeziehung gem. § 296 Abs. 2 HGB (Unwesentlichkeit) kommt also nicht in Betracht. Für die verbleibenden Befreiungstatbestände gem. § 296 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 HGB (Beschränkung der Rechte; unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen; Erwerb mit Veräußerungsabsicht) liegen keine Anhaltspunkte vor. Folglich kann es zu keiner Befreiung gem. § 290 Abs. 5 HGB (kein einbeziehungspflichtiges TU) kommen. Im Fall der Schiffbau-AG ist nunmehr zu prüfen, ob ein Konzernabschluss nach IFRS erstellt werden muss. Die handelsrechtlichen Befreiungstatbestände sind zusammenfassend aus Abb. 2¹³ zu entnehmen.

b) IFRS

Die Schiffbau-AG wurde vorstehend als kapitalmarktorientierte KapGes. (§ 264d HGB) und als konzernrechnungslegungspflichtig (§ 290 HGB) eingestuft. Damit liegen die beiden kumulativen Voraussetzungen dafür vor, dass die Schiffbau-AG einen Konzernabschluss nach den IFRS erstellen muss (§ 315a Abs. 1 und 2 HGB),¹⁴ der prüfungs- und offenlegungspflichtig ist.¹⁵

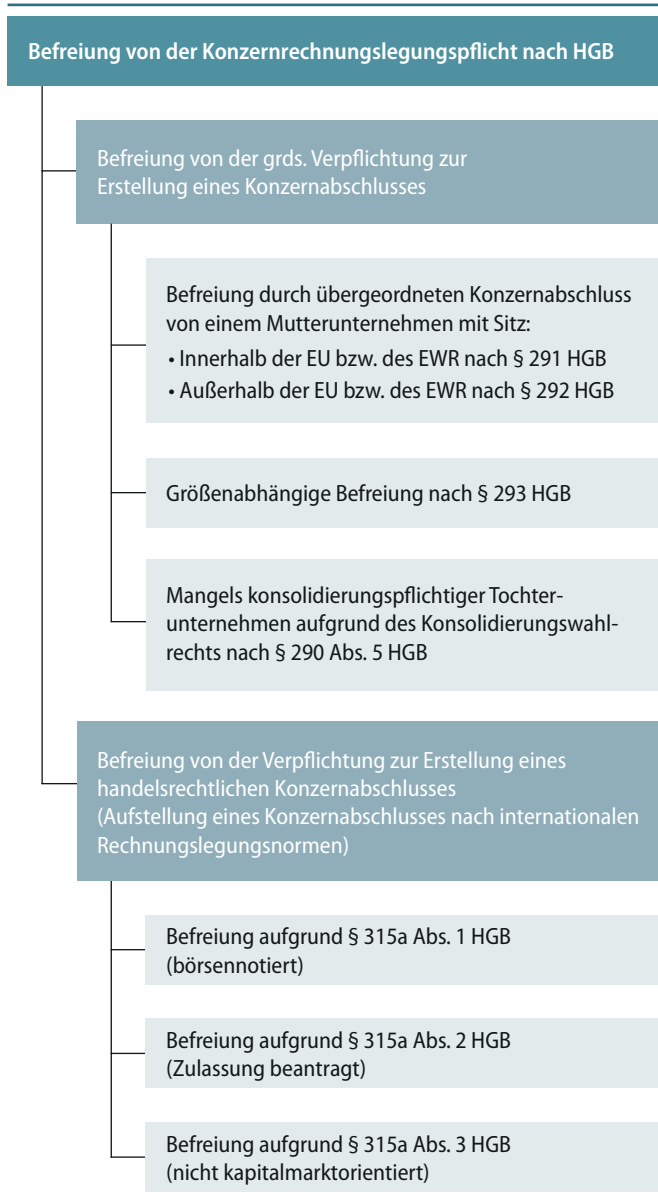
Die Schiffbau-AG muss ihre Konzernrechnungslegungspflicht durch die Anwendung der von der EU in das Europäische Bilanzrecht übernommenen IFRS (EU-endorsed oder nur EU-

¹³ Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 6), S. 153.

¹⁴ Die Anwendung der IFRS zieht keine vollständige Befreiung von allen HGB-Vorschriften für Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte nach sich. Ausgenommen sind u.a. die Anhangangaben nach § 313 Abs. 2 und 3 HGB sowie die Vorschriften zur Erstellung, Offenlegung und Prüfung des Konzernlageberichts nach § 315 HGB (vgl. § 315a Abs. 1 HGB).

¹⁵ Der Schiffbau-AG steht es frei, ihrer Offenlegungsverpflichtung in Bezug auf den Einzelabschluss durch Einreichung eines IFRS-Einzelschlusses beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers nachzukommen (§ 325 Abs. 2a HGB). Die Erstellungs- und Prüfungspflichten für den Einzelabschluss nach HGB (Jahresabschluss) bleiben hiervon unberührt. Indes muss er nun nur auf berechtigtes Verlangen (z.B. von Anteilseignern) herausgegeben bzw. auf der Hauptversammlung ausgelegt werden.

¹² Deren Einzeljahresabschlussbestandteile regelt § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB für den Fall, dass kein Konzernabschluss aufgestellt werden muss (Bilanz, GuV, Anhang, Eigenkapitalpiegel, Kapitalflussrechnung sowie – wahlweise – Segmentberichterstattung). Vgl. ausführlicher Lorson u.a., KoR 2013 S. 262.

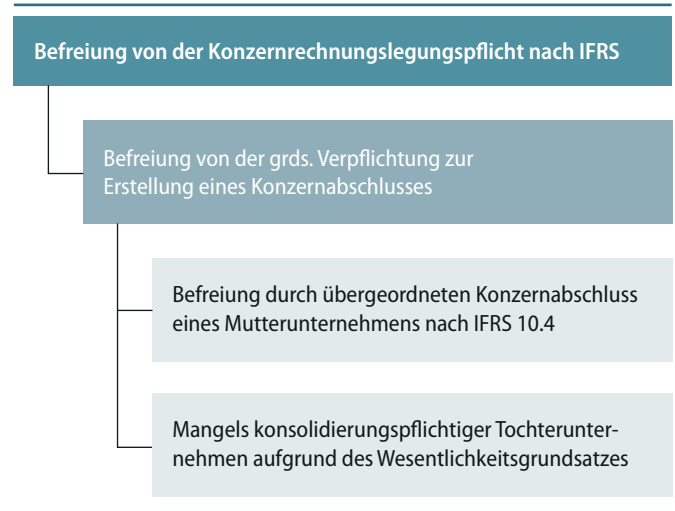
Abb. 2: Befreiung von der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungspflicht

IFRS) erfüllen.¹⁶ Der erste Schritt hierzu besteht in der Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS und der Frage, ob Befreiungsmöglichkeiten (vgl. Abb. 3¹⁷) nach IFRS in Anspruch genommen werden können. Dazu müssten wiederum beide TU unwesentlich (IAS 8.8) und die Schiffbau-AG dürfte nicht börsennotiert sein (IFRS 10.4 (a) (ii)), was nicht gegeben ist (IAS 8.8).¹⁸ Fazit: Die Schiffbau-AG muss einen vollständigen Finanzbericht nach EU-IFRS erstellen.

16 Vgl. zu den EU-IFRS allgemein unter http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_de.htm; vgl. zum Indossierungs- bzw. Endorsement-Prozess unter http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf; vgl. zum Indossierungs-Status unter www.efrag.org. Die Einhaltung der EU-IFRS wird nicht nur vom Abschlussprüfer geprüft, sondern auch von der sog. Bilanzpolizei überwacht (sog. enforcement); vgl. hierzu unter http://www.bafin.de/DE/Aufsicht/BoersenMaerkte/boersenmaerkte_node.html und <http://www.frep.info/>.

17 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 6), S. 153.

18 Dies ist nicht explizit geregelt. Indes gilt allgemein, dass die IFRS nur auf wesentliche Sachverhalte anzuwenden sind. Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 6), S. 166 f.

Abb. 3: Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach IFRS

c) Umfang eines vollständigen EU-IFRS-Finanzberichts

Ein vollständiger Finanzbericht besteht gem. IAS 1.10 aus einer Bilanz (statement of financial position), einer Gesamtergebnisrechnung (bestehend aus den Komponenten GuV (income statement bzw. statement of profit or loss nach GKV oder UKV) und übriges (erfolgsneutrales) Gesamteinkommen (other comprehensive income; OCI)), einer Kapitalflussrechnung (statement of cashflows), einer Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of changes in equity) und einem Anhang (notes).

Im Fall der Schiffbau-AG besteht eine Börsennotierung. Sie muss daher

- die GuV um ein Ergebnis je Aktie (earnings per share; EPS; IAS 33) und den Anhang um eine Segmentberichterstattung gem. IFRS 8 erweitern sowie
- für Zwischenberichte – neben den nationalen Vorschriften – auch IAS 34 (Zwischenberichterstattung; Interim Reporting) beachten.

Unabhängig von einer vorliegenden Börsennotierung ist zu beachten, dass aus Vergleichbarkeitsgründen mindestens eine Vorjahresangabe in allen Berichtselementen erfolgen muss.¹⁹ Besondere Vorschriften bestehen für den Fall, dass erstmals ein Abschluss nach IFRS erstellt wird (first-time-adoption of IFRS).²⁰ Vereinfachend negiert diese Fallstudie die Erstanwendungsproblematik. Es werden nur ausgewählte Unterschiede zwischen HGB und IFRS betrachtet. Diese bleiben auf Unterschiede in Bezug auf den Ausweis (inkl. Bilanz- und GuV-Gliederung), Ansatz und Bewertung beschränkt. Im Ergebnis ist also vereinfachend – unter Umgehung von IFRS 1²¹ – wie folgt zu verfahren:

- Zum 31.12.t₁ werden zur Beachtung der Ausweis-, Ansatz- und Bewertungskonformität die Bilanz- und GuV-Schemata vom HGB in IFRS überführt²² sowie

19 Wird etwa im Berichtsjahr eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode retrospektiv geändert, ist zudem noch die Eröffnungsbilanz des frühesten im Abschluss dargestellten Vorjahrs (sog. Vergleichsperiode) offenzulegen (vgl. IAS 1.39 i.V.m. IAS 8.14-18).

20 Vgl. Lorson u.a., KoR 2013 S. 263.

21 Vgl. zu einer ausführlichen Fallstudie betreffend Technik, Wahlrechte und Bilanzpolitik bei Erstanwendung der IFRS Kessler/Leinen/Strickmann, Fallstudie zur Umstellung auf die IFRS-Rechnungslegung, 2005.

22 Im Grunde muss unterstellt werden, dass keine wesentlichen Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen der HGB- und IFRS-Bilanz zum 01.01. bestehen, was in sehr seltenen Ausnahmefällen zutreffen mag.

- im nächsten Heft in Teil 2 dieser Fallstudie ausgewählte (kritische) Geschäftsvorfälle betrachtet, um Unterschiede zwischen HGB und IFRS zu identifizieren und buchhalterisch abzubilden.

IV. Ableitung einer IFRS-konformen Bilanz

1. Aufgabenstellung

In einem ersten Schritt ist es notwendig, die handelsrechtlichen Gliederungsschemata der Bilanz sowie GuV in eine IFRS-konforme Darstellung zu überführen. Ungeachtet der Besonderheiten bei erstmaliger Anwendung der IFRS (first-time-adopter) soll die Umstellung exemplarisch am Jahresabschluss zum 31.12.t₁ erfolgen.²³ Konkret gilt es, die vom Leiter Rechnungswesen erstellte HGB-Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ (vgl. Tab. 1) – unter Berücksichtigung ausgewählter Erläuterungen (vgl. Tab. 2) – in eine IFRS-konforme Bilanz in Bezug auf Ansatz, Ausweis und Bewertung zu überführen.

Tab. 1: Handelsrechtliche Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ gem. § 266 Abs. 2 und 3 HGB

Aktiva	in T€
A. Anlagevermögen	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	1.500
II. Sachanlagen	
1. Grundstücke	624
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000
3. Andere Anlagen	150
III. Finanzanlagen	
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	19.000
2. Beteiligungen	8.600
3. Wertpapiere des Anlagevermögens	150
B. Umlaufvermögen	
I. Vorräte	7.122
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	750
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen	67.071
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	100
III. Wertpapiere	200
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	2.800
C. Rechnungsabgrenzungsposten	114
D. Aktive latente Steuern	100
Summe	118.281

Passiva	in T€
A. Eigenkapital	
I. Gezeichnetes Kapital	20.489
II. Kapitalrücklage	6.500
III. Gewinnrücklagen	22.500
IV. Jahresüberschuss	35.024
B. Rückstellungen	
C. Verbindlichkeiten	

²³ Vgl. Lorson u.a., KoR 2013 S. 263.

Passiva	in T€
1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	1.000
2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	1.800
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	518
4. Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen	30.180
5. Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	150
D. Rechnungsabgrenzungsposten	120
Summe	118.281

Tab. 2: Erläuterungen zur Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁

1.	Die Schiffbau-AG hat von dem Wahlrecht gem. § 274 HGB, einen nach Saldierung bestehenden Aktivüberhang an latenten Steuern auszuweisen, Gebrauch gemacht, wobei es bei Nichtinanspruchnahme des Wahlrechts zu einem Ausweis passiver latenter Steuern i.H.v. 200.000 € gekommen wäre.
2.	Die Aktivposition „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ besteht aus börsennotierten Aktien, die zu Spekulationszwecken gehalten und spätestens nach zwei Monaten veräußert werden sollen.
3.	Die aktiven RAP bestehen aus Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steuervorauszahlungen, welche im nächsten Geschäftsjahr zu Aufwendungen führen.
4.	Die Schulddposition „Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstitute“ resultiert aus einem Tilgungsdarlehen mit einer Restlaufzeit von 10 Jahren. Es ist davon auszugehen, dass das Darlehen marktgerecht verzinst ist.
5.	Die „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“, „Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen“ und „Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“, werden in den kommenden 12 Monaten fällig.
6.	Der passive RAP der Schiffbau-AG geht auf den vorzeitigen Erhalt (zum 31.12.t ₁) eines Entgelts i.H.v. 50.000 € für die kurzfristige Vermietung einer Maschine zurück. Die Vermietung endet am 31.03.t ₂ .

2. Allgemeine IFRS-Anforderungen

Nachfolgende Besonderheiten der IFRS gelten gleichermaßen für die Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung (bzw. hier die GuV):²⁴

- Wesentliche Posten sind getrennt (im Anhang oder in Bilanz/GuV) zu zeigen (IAS 1.58; 78; 97), unwesentliche dürfen zusammengefasst werden (IAS 1.29-31).
- Die Saldierung von Vermögenswerten und Schulden sowie Erträgen und Aufwendungen bedarf einer expliziten Regelung (Wahlrecht/Pflicht; IAS 1.32-35).
- Die Berichtsperiode umfasst regelmäßig ein Geschäftsjahr (IAS 1.36 f.).
- Es ist mindestens ein Vergleichsjahr zu zeigen (IAS 1.38-44).
- IAS 1.45 f. schreibt eine Darstellungsstetigkeit vor.
- IAS 1 enthält kein mit dem HGB vergleichbares Mindestgliederungsschema, schlägt lediglich 18 Postenbezeichnungen vor (IAS 1.54), trifft weder Festlegungen zu einer verbindlichen Postenreihenfolge noch zu Konto- oder Staffelform und gewährt schließlich ein umfassendes Wahl-

²⁴ Vgl. Züch/Fischer, in: MüKoBilR, Bd. 1, 2012, IAS 1, Rdn. 71 ff.; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 2 Rdn. 29 ff.; Pellens u.a., Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl. 2014, S. 169 ff.; Petersen/Bansbach/Dornbach, IFRS Praxishandbuch, 10. Aufl. 2015, S. 543 ff.

recht, Informationen aus der Bilanz/GuV in den Anhang zu verlagern.²⁵

- Sonderausweise werden gefordert:
 - bei Anwendung der Equity-Methode (IAS 1.54 (e) und .82 (c));
 - für „aufgegebene Geschäftsbereiche“ (Bilanz und GuV) und „zur kurzfristigen Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte“ (nur Bilanz) und zugehörige Schulden (nur Bilanz) (IFRS 5);
 - für nahestehende Personen/Unternehmen (IAS 24).
- Nach IAS 1.48 sind zudem die einschlägigen IFRS zu beachten.

Daneben bestehen spezielle Anforderungen an eine IFRS-Bilanz (vgl. unter Abschn. IV.3.) und eine IFRS-GuV (vgl. unter Abschn. V.2.).

3. Spezielle IFRS-Anforderungen an eine Bilanzgliederung

Speziell für die Bilanz existieren weitere Anforderungen:

- Reihung von Vermögenswerten (assets) und Schulden (liabilities resp. equity) nach der Fristigkeit (IAS 1.60), ohne die Reihenfolge vorzugeben (kurzfristig → langfristig oder langfristig → kurzfristig):²⁶
- Alle Bilanzposten sind als assets, equity oder liabilities auszuweisen.
- Als kurzfristig gelten Vermögenswerte (Schulden), die innerhalb eines Jahres oder innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus remonetarisiert (fällig) werden (vgl. IAS 1.66, .69). Ausnahmen bestehen bei latenten Steuerposten, die zwingend als langfristig auszuweisen sind (IAS 1.56).
- Beachtung einer Mindestgliederungstiefe (IAS 1.54) sowie der alternativ in Bilanz oder Anhang zu machenden Angaben (IAS 1.77-80A), sofern vorliegend.
- Ausweis gesonderter (wesentlicher) Posten bei abweichenden Bewertungsgrundlagen (IAS 1.59).
- Gebot des Zusatzausweises von Posten, Überschriften und Zwischensummen, sofern zum Verständnis der Vermögens- und Finanzlage notwendig (IAS 1.55).

4. Vorläufige IFRS-Bilanz der Schiffbau-AG

a) Langfristige Vermögenswerte

Zunächst trifft der Leiter Rechnungswesen zwei Entscheidungen bezüglich der Postenreihenfolge:

- Reihung nach abnehmender Fristigkeit, wobei der Geschäftszyklus zwölf Monate umfassen soll;
- Reihung gem. IAS 1.54 (Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind), d.h. beginnend mit dem Sachanlagevermögen.

Nachfolgend werden die auszuweisenden Posten sukzessive erläutert.

(1) *Sachanlagevermögen*: IAS 16 definiert property, plant and equipment (PPE) als langfristige Vermögenswerte mit physischer Substanz.²⁷ Hier erscheint die Beibehaltung der HGB-Gliederung zweckmäßig.

(2) *Immaterielles Anlagevermögen*: IAS 38 definiert immaterielle Vermögenswerte als nicht monetäre assets ohne physische Substanz. Im Fallbeispiel werden die immateriellen Vermögenswerte mit Blick auf nachfolgende Geschäftsvorfälle in Marken und Patente unterteilt.

(3) *Finanzanlagen* sind langfristige finanzielle Vermögenswerte nach IAS 32. Nach IAS 1 ist zumindest zwischen nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen (sofern vorliegend) und sonstigen langfristigen finanziellen Vermögenswerten zu unterscheiden.²⁸

(4) *Aktive latente Steuern* (vom Einkommen und Ertrag; hier KSt und GewSt) sind als non-current assets auszuweisen. Eine Saldierung ist gem. IAS 12.74 nur zulässig für Posten, die gegenüber der gleichen Steuerbehörde bestehen und auf saldierter Basis beglichen werden dürfen. Hierzu schweigt die Sachverhaltsdarstellung. Gem. den Erläuterungen in Tab. 2 ist der Posten mit 300.000 € zu dotieren.²⁹

b) Kurzfristige Vermögenswerte

(1) *Vorräte* sind nach IAS 2 zu bilanzieren. Die Untergliederung dieses Postens in Bilanz oder Anhang regelt IAS 1.78 (c). Hier wird ein summarischer Bilanzausweis gewählt.

(2) *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen* sind an den Geschäftszyklus gebunden und folglich als kurzfristig auszuweisen. Sie zählen zu den finanziellen Vermögenswerten (IAS 32.11 (c)-(i)) und werden hier in Übereinstimmung mit IAS 1.78 (b) in der Bilanz untergliedert.

(3) *Wertpapiere des Umlaufvermögens* sind ebenfalls Finanzinstrumente. Im Beispiel handelt es sich um börsennotierte Aktien, die spätestens nach zwei Monaten veräußert werden sollen. Sie sind als sonst. finanz. Vermögenswerte auszuweisen.

(4) Auch bei *Kasse, Bank/Kreditinstitute und Schecks* handelt es sich gem. IAS 32 um Finanzinstrumente. Als Bargeld und Sichtguthaben werden sie dem Posten „Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente“ zugeordnet.

(5) Der *aktive RAP* wird aufgelöst. Zahlungen, die im nächsten Geschäftsjahr zu Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steueraufwendungen führen, werden unter „Vorauszahlungen und sonstige Forderungen“ subsumiert.

c) Eigenkapital

Eigenkapitalinstrumente sind Finanzinstrumente gem. IAS 32.11 und 32.16. Die Untergliederung richtet sich nach IAS 1.54 (r) (Gezeichnetes Kapital und Rücklagen) i.V.m. IAS 1.78 (e) (eingezahltes Kapital, Agio und Rücklagen).

d) Schulden

(1) *Langfristige Schulden*: Darlehensverbindlichkeiten sind finanzielle Verbindlichkeiten (IAS 32.11) und werden grds. dem Posten non current financial liability zugeordnet. Gem. IAS 1.71 muss der darin nach HGB enthaltene Tilgungsanteil binnen der nächsten zwölf Monate (current portion of non-current financial liability) abgespalten und als kurzfristige Verbindlichkeit (current financial liability) offen gelegt werden.

25 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 24), § 2 Rdn. 43; Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 24), S. 170.

26 Sofern – wie bei Finanzinstituten – aussagekräftiger, sind Vermögenswerte und Schulden hiervon abweichend nach der Liquidität zu gliedern (IAS 1.60, .63, .64).

27 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu qualifizierendes Sachanlagevermögen, für dessen Folgebewertung ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungskosten- und dem erfolgswirksamen Zeitwertmodell besteht (IAS 40.32A), soll nicht vorliegen.

28 Zwar kann auf Ebene des Einzelabschlusses die Position „at equity bewertete Finanzinvestitionen“ (noch) nicht entstehen, da dies nur auf Ebene des IFRS-Konzernabschlusses möglich ist. Das Ziel dieser Fallstudie ist die Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses und daher ist es nur konsequent, bereits an dieser Stelle diese Position aufzusplitten.

29 Vereinfachend wird unterstellt, dass die Beträge der aktiven und passiven latenten Steuern nach den Vorschriften des HGB und der IFRS übereinstimmen. Hierfür spricht zumindest, dass in beiden Fällen das sog. temporary concept zur Anwendung gelangt.

Weiterhin sind sonstige Verbindlichkeiten (other liabilities) und Rückstellungen (provisions) getrennt von Finanzverbindlichkeiten zu zeigen.

(2) *Passive latente Steuern* sind (wie dargelegt) zwingend im Posten non-current liabilities (hier 200.000 €) auszuweisen.

(3) *Kurzfristige Schulden*: Im Fallbeispiel werden hierunter alle anderen Verbindlichkeiten der HGB-Bilanz subsumiert. Soweit es sich um kurzfristige finanzielle Schulden handelt, erfolgt deren Ausweis in der IFRS-Bilanz grds. als kurzfristige finanzielle Verbindlichkeiten.

(4) Der Posten *Erhaltene Anzahlungen* wird in der IFRS-Bilanz beibehalten (deferred revenues).³⁰

(5) *Passiver RAP*: Analog zu dem aktiven RAP resultiert aus den Erläuterungen in Tab. 2 die Zuordnung als Vorauszahlung unter den kurzfristigen Schulden (current liabilities).

Das Ergebnis der Umgliederung kann der Tab. 3 entnommen werden, wobei bereits Leerposten im Vorgriff auf die nachfolgenden Aufgaben berücksichtigt werden.

Tab. 3: Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ nach IFRS

Assets		in T€
Langfristige Vermögenswerte		
(a) Sachanlagevermögen		
1. Grundstücke		624
2. Technische Anlagen und Maschinen		10.000
3. Andere Anlagen		150
(b) Immaterielle Vermögenswerte		
1. Marken		1.500
2. Patente		–
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen		8.600
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte		19.150
(e) Aktive latente Steuern		300
Summe langfristige Vermögenswerte		40.324
Kurzfristige Vermögenswerte		
(f) Vorräte		
		7.122
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
1. Forderungen ggü. Kunden		750
2. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen		67.171
3. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen		114
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte		200
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente		2.800
Summe kurzfristige Vermögenswerte		78.157
Summe Vermögenswerte		118.481
Equity and liabilities		in T€
Den Aktionären der Schiffbau-AG zustehendes Eigenkapital		
(j) Gezeichnetes Kapital		20.489
(k) Kapitalrücklage		6.500
(l) Gewinnrücklagen		22.500
(m) Jahresüberschuss		35.024
Summe Eigenkapital		84.513
Langfristige Schulden		
(n) Finanzverbindlichkeiten		900

30 Detaillierte Informationen hierzu werden nachfolgend zu den einzelnen unterjährigen Geschäftsvorfällen gegeben.

Equity and liabilities		in T€
(o) Rückstellungen		–
(p) Passive latente Steuern		200
Summe langfristige Verbindlichkeiten		1.100
Kurzfristige Schulden		
(q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		30.848
(r) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen		1.920
(s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten		100
Summe kurzfristige Schulden		32.868
Summe Schulden		33.968
Summe Eigenkapital und Schulden		118.481

V. Ableitung einer IFRS-konformen GuV

1. Aufgabenstellung

Es gilt, die vom Leiter Rechnungswesen erstellte HGB-GuV der Schiffbau-AG für das Geschäftsjahr t_1 (vgl. Tab. 4) unter Berücksichtigung ausgewählter Erläuterungen (vgl. Tab. 5) in eine zu IAS 1 konforme Struktur zu bringen. Hierzu gibt der Chief Executive Officer (CEO) der Schiffbau-AG vor, die IFRS-GuV nach dem in der internationalen Rechnungslegung vorherrschenden UKV (nature of function method oder cost of sales method) zu erstellen.³¹

Tab. 4: Handelsrechtliche GuV der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ gem. § 275 Abs. 2 HGB

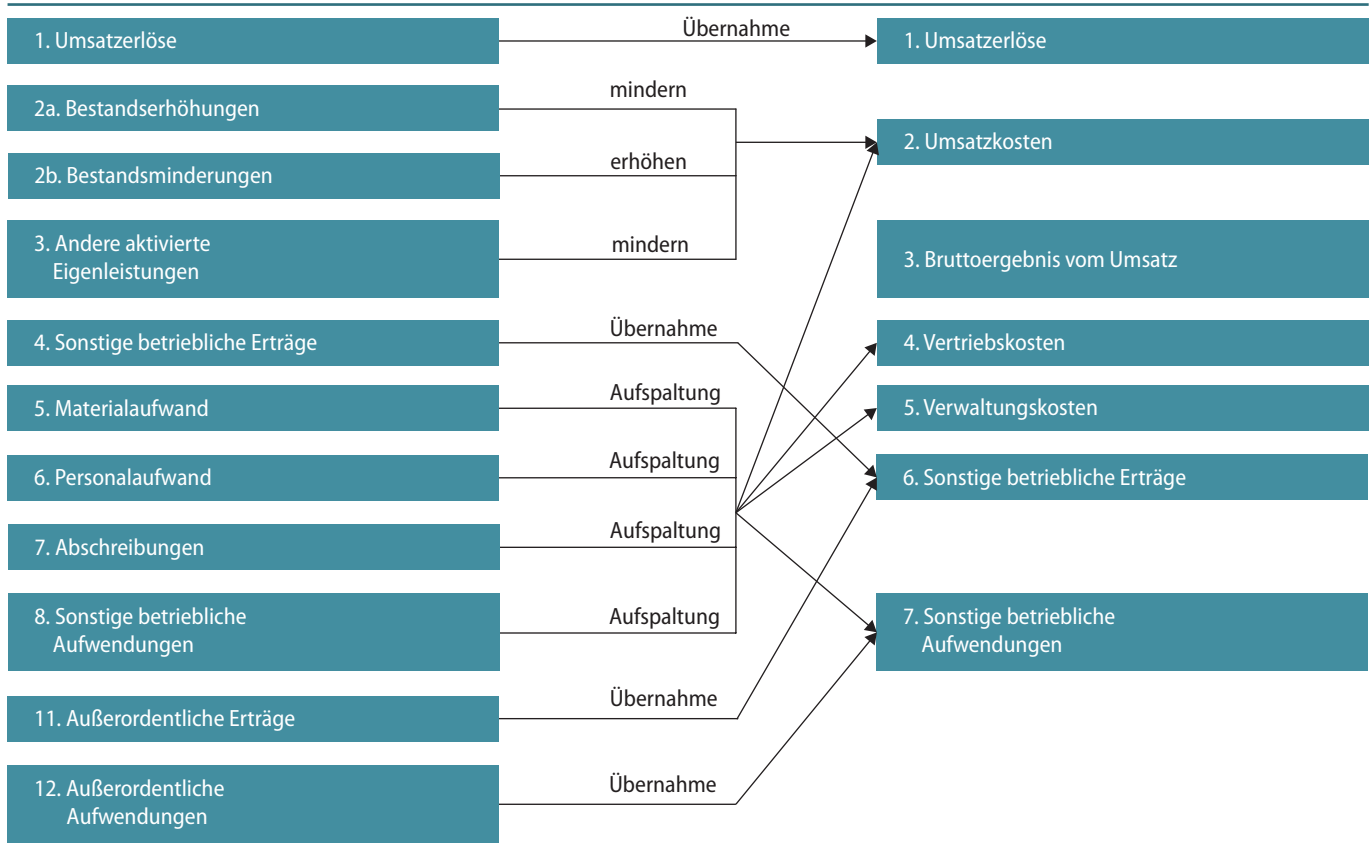
GuV-Positionen		in T€
1.	Umsatzerlöse	83.600
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	3.000
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen	1.500
4.	Sonstige betriebliche Erträge	500
5.	Materialaufwand	23.000
6.	Personalaufwand	24.000
7.	Abschreibungen	4.000
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.900
9.	Erträge aus Beteiligungen	524
10.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	100
11.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	400
12.	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	35.924
13.	Außerordentliche Erträge	750
14.	Außerordentliche Aufwendungen	20
15.	Außerordentliches Ergebnis	36.654
16.	Steuern vom Einkommen und Ertrag	1.450
17.	Sonstige Steuern	180
18.	Jahresüberschuss	35.024

2. Spezielle IFRS-Anforderungen an eine GuV-Gliederung

Speziell für die GuV (als im Folgenden betrachteter Teil der Gesamtergebnisrechnung) gelten folgende Prinzipien:

31 Vgl. nachfolgend Reuter/Zwirner, in: Brösel/Zwirner (Hrsg.), IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2009, S. 299 ff.

Abb. 4: Postenweise Überführung des Betriebsergebnisses nach GKV in ein UKV-Schema



Tab. 5: Erläuterungen zur GuV der Schiffbau-AG zum 31.12.t

1.	Die Bestandserhöhung sowie die aktivierten Eigenleistungen wurden nur i.H.d. auf sie entfallenden Anteils der Material- und Personalaufwendungen aktiviert. ^{*)}
2.	Die Höhe der Positionen „sonstige betriebliche Erträge“, „Ertragsteuern“ sowie „Zins- und Beteiligungsergebnis“ entsprechen sich nach dem GKV und dem UKV. ^{**)}
3.	Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die funktionale Struktur des Materialaufwands (88% Herstellung, 10% allgemeine Verwaltung, 2% Vertrieb) ersichtlich.
4.	Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die funktionale Struktur des Personalaufwands (63% Herstellung, 20% allgemeine Verwaltung, 17% Vertrieb) ersichtlich.
5.	Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Struktur des Abschreibungsaufwands (75% Produktionsanlagen; 25% Hauptgebäude als Sitz von Verwaltung (80%) und Vertrieb (20%)) ersichtlich.
6.	Die „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ sind dem Vertrieb (730.300 €), der Herstellung (460.700 €) oder keinem Funktionsbereich des UKV (479.000 €) zuzurechnen.
7.	Die Beteiligungserträge beinhalten Erträge der at-equity zu bilanzierenden Fender-GmbH (80.000 €).
8.	Die „außerordentlichen Erträge“ (Aufwendungen) sind nicht funktional zurechenbar.
9.	Die Entwicklungskosten werden der Verwaltung zugerechnet. ^{***)}

^{*)} Dieser didaktisch vereinfachte Aktivierungsumfang ist weder HGB-konform (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB) noch IFRS-konform (IAS 2.10; IAS 16.16-22).

^{**)} Dies dient der Vereinfachung. So sind etwa Zuschreibungen auf Vertriebs-Pkw im HGB-GKV (HGB-UKV) sonstige betriebliche Erträge (u.U. Funktionskostenkürzungen). Zudem ist der Ausweis sonstiger betrieblicher Erträge nach IFRS nur in seltenen Ausnahmefällen zulässig.

^{***)} Die Annahme ist begrenzt plausibel.

- Pflicht zur Anwendung von GKV oder UKV (IAS 1.101), wobei die Auswahl nach den Kriterien Zuverlässigkeit und Relevanz (IAS 1.105) erfolgen soll;
- Beachtung einer Mindestgliederungstiefe (IAS 1.82-83) sowie der alternativ in GuV oder Anhang zu machenden Angaben, sofern vorliegend;
- Verbot des Ausweises außerordentlicher Posten (IAS 1.87);
- Gebot des Zusatzausweises (erläuterungspflichtiger) Posten, Überschriften und Zwischensummen (IAS 1.85), die zum Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind;
- keine Vorschrift zur Ergänzung der GuV um eine Gewinnverwendungsrechnung.³²⁾

3. Vorläufige IFRS-GuV

Die Überführung des handelsrechtlichen GKV in ein UKV nach IFRS erfolgt hier stark vereinfacht unter Beachtung der Erläuterungen in Tab. 5 gem. dem oben in Abb. 4³³⁾ gezeigten Schema. So werden

- die „Umsatzerlöse“³⁴⁾ sowie die „sonstigen betrieblichen Erträge“³⁵⁾ unverändert übernommen und
- der Material-, Personal- und Abschreibungsaufwand sowie die Komponenten des „sonstigen betrieblichen Aufwands“ den Funktionsbereichen „Herstellung“, „Vertrieb“ und „Allgemeine Verwaltung“ zugeordnet. Der so ermittelte Betrag der umsatzbezogenen Herstellungskosten ist

³²⁾ Hierfür ist Raum im Rahmen der Eigenkapitalveränderungsrechnung (IAS 1.106). Der Betrag einer vorgeschlagenen oder beschlossenen Dividende ist im Anhang offenzulegen (IAS 1.137).

³³⁾ Vgl. Reuter/Zwimer, a.a.O. (Fn. 31), S. 312.

³⁴⁾ Dies setzt voraus, dass keine (wesentlichen) Unterschiede in Bezug auf die Ertragsrealisierung nach HGB und IFRS (insb. IAS 18 und auch IAS 11) bestehen.

³⁵⁾ Vgl. dazu die Erläuterungen in Tab. 5.

Tab. 6: Überführung der Aufwendungen vom GKV in das UKV

in T€		Aufwand nach GKV	Aufwand nach UKV			
Position			Herstellung	Verwaltung	Vertrieb	nicht zuordenbar
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	-3.000,00 €	-3.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen	-1.500,00 €	-1.500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
5.	Materialaufwand	23.000,00 €	20.240,00 €	2.300,00 €	460,00 €	0,00 €
6.	Personalaufwand	24.000,00 €	15.120,00 €	4.800,00 €	4.080,00 €	0,00 €
7.	Abschreibungen	4.000,00 €	3.000,00 €	800,00 €	200,00 €	0,00 €
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.900,00 €	460,70 €	230,00 €	730,30 €	479,00 €
Summe		48.400,00 €	34.320,70 €	8.130,00 €	5.470,30 €	479,00 €

sodann zu korrigieren (Kürzung um die „Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ sowie um die „anderen aktivierten Eigenleistungen“; Erhöhung um die Minderungen des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (vgl. Tab. 6³⁶)).³⁷ Außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen sind nicht betriebstypisch und bezogen auf die Geschäftstätigkeit unregelmäßig, daher wird i.d.R. eine funktionale Zuordnung schwer möglich sein. Ein Ausweis hat demzufolge unter den sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen zu erfolgen.³⁸

Die dem Finanzergebnis zuzurechnenden Ertragsposten („Erträge aus Beteiligungen“, „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“) werden in zwei Zeilen offengelegt („Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen“³⁹; „übrige Finanzerträge“),⁴⁰ während die „Zinsen und Aufwendungen“ unverändert als „übrige Finanzaufwendungen“ übernommen werden.⁴¹

Zudem sind die beim GKV ausgewiesenen Positionen „Bestandsveränderung“ und „andere aktivierte Eigenleistungen“ im Rahmen der „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ in Abzug zu bringen. Für die laufenden und latenten Steuern ist ein zusammenfassender Ausweis vorgesehen (IAS 1.82 (d)).⁴² Das Ergebnis der Umstellung vom handelsrechtlichen GKV auf das UKV nach IFRS ist in Tab. 7 wiedergegeben.

36 Vgl. Reuter/Zwirner, a.a.O. (Fn. 31), S. 312.

37 Dies setzt u.a. voraus, dass bei der Schiffbau-AG keine (wesentlichen) Unterschiede aufgrund der Bewertungsvorschriften für die Zugangsbewertung sowie Folgebewertung (planmäßig oder außerplanmäßig) von fertigen und unfertigen Erzeugnissen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie den zu anderen aktivierten Anlagen führenden Vermögenswerten auftreten.

38 Vgl. zum Inhalt von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen Budde, in: Küting/Pfritzer/Weber, HdR-Einzelabschluss, 5. Aufl. 2012, § 275 Rdn. 88-90.

39 Vgl. zum Problem des Ausweises auf Ebene des Einzelabschlusses Fn. 28.

40 Dies setzt z.B. voraus, dass Beteiligungserträge übereinstimmend nach HGB und IFRS vereinbart werden – nicht phasenkonkurrent, wie im HGB in bestimmten Fällen geboten bzw. zulässig (vgl. Blaum/Kessler, StuB 2000 S. 1233-1246), sondern bei Entstehung des Rechtsanspruchs gem. IAS 18.30(c).

41 Es handelt sich um eine didaktische Vereinfachung. Hierfür spricht etwa, dass sowohl nach HGB als auch nach IFRS die Aufzinsung von Rückstellungen als Zinsaufwand zu zeigen; dagegen, dass die hierfür relevanten Zinssätze unterschiedlich sind. Während HGB-Bilanzierer die Abzinsungsverordnung zu beachten und die jew. aktuell von der Bundesbank bereitgestellten Zinssätze (Sieben-Jahres-Durchschnitt) zu verwenden haben (vgl. § 249 Abs. 2 Satz 1, 4 und 5 HGB), erfolgt die Aufzinsung nach IFRS mit einem ungeglätteten, individuell zu ermittelnden risikoadäquaten Zinssatz (vgl. z.B. IAS 37.47). Darüber hinaus ist die Abzinsungspflicht nach HGB an die Laufzeit der Rückstellung (mehr als ein Jahr; vgl. § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB) und nach IFRS an die Wesentlichkeit des Diskontierungseffekts gebunden (IAS 37.45 f.).

42 Folgerichtig müssen gem. IAS 12.80 der tatsächliche und latente Steueraufwand getrennt in den notes angegeben werden.

VI. Zusammenfassung zu Teil 1 der Fallstudie und Ausblick

Die entwickelten Strukturen der IFRS-Bilanzen und der IFRS-GuV haben einzelgesellschaftlichen Charakter. Durch die Übernahme in die Konzernbilanzrichtlinie des Schiffbau-Konzerns werden sie für alle einzubeziehenden Unternehmen verbindlich.⁴³ Sie sind noch nicht endgültig. Zum einen fehlen der explizite Ausweis von konzernspezifischen Posten, wie „auf die nicht herrschenden Gesellschafter entfallender Anteil am Periodenergebnis“ in der GuV sowie „Ausgleichsposten für Anteile nicht herrschender Gesellschafter“ in der Bilanz. Zum anderen können sich Anpassungsnotwendigkeiten aus der Prüfung kritischer Geschäftsprozesse ergeben. Ein Beispiel bildet eine Marktbewertungsrücklage für zur jederzeitigen Veräußerung bestimmte Finanzanlagen.

Tab. 7: UKV (costs of sales method) gem. IFRS der Schiffbau-AG

Cost-of-sales-Positionen		T€
1.	Umsatzerlöse	83.600
2.	Umsatzkosten	34.321
3.	Bruttoergebnis vom Umsatz	49.279
4.	Vertriebskosten	5.470
5.	Allgemeine Verwaltungskosten	8.130
6.	Sonstige betriebliche Erträge	1.250
7.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	499
8.	Operatives Ergebnis	36.430
9.	Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80
10.	Übrige Finanzerträge	544
11.	Übrige Finanzaufwendungen	400
12.	Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	36.654
13.	Ertragsteuern	1.630
14.	Jahresüberschuss	35.024

Resümierend gesehen wurde bisher zunächst begründet, warum die Schiffbau-AG einen Konzernabschluss nach IFRS gem. § 315a HGB erstellen muss. Anschließend wurde eine IFRS-konforme Struktur (Ausweis) für die Handelsbilanz II und GuV II der Schiffbau AG entwickelt. Nunmehr ist das Augenmerk auf die IFRS-Konformität von Ansatz und Bewertung der Handelsbilanz II zu richten. Dies wird in dem für Heft 04/2015 der KoR vorgesehenen Teil 2 der Fallstudie erfolgen.

43 Hierauf wird in einem folgenden Heft der KoR 2015 bei der Diskussion der Einheitlichkeitsgrundsätze der Konzernrechnungslegung eingegangen werden.