

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses (Teil 2: Review von Bilanz und GuV der Schiffbau-AG)

I. Einleitung

Im ersten Teil der Fallstudie (KoR 5/2013 S. 261 ff.) wurde zunächst erarbeitet, dass die Schiffbau AG Mutterunternehmen eines Konzerns ist, der nach § 315a HGB EU-IFRS-rechnungslegungspflichtig ist. Hieran knüpfte sich die Frage an, wie die Konversion des Einzelabschlusses der Schiffbau AG nach HGB mit einer GuV nach dem Gesamtkostenverfahren in einen IFRS-konformen Einzelabschluss zu vollziehen ist. Auf der Basis stark vereinfachter Prämissen wurden eine IFRS-konforme Bilanz und eine IFRS-konforme GuV nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt. Die Ableitung der endgültigen EU-IFRS-2012-Bilanz und -GuV der Schiffbau AG erfolgt nun in Teil 2.

II. Prüfung der IFRS-Konformität kritischer Geschäftsvorfälle

1. Aufgabenstellung

Die IFRS-Konformität des bisher entwickelten vorläufigen Abschlusses beschränkt sich im Wesentlichen auf den Ausweis. Nunmehr ist das Augenmerk auf die IFRS-Konformität von Ansatz und Bewertung zu richten. Die Vorarbeit hierzu hat der Leiter Rechnungswesen geleistet, der bei der Vorbereitung des Konversionsprojekts (wesentliche) Geschäftsvorfälle identifiziert hat, bei denen es zu (wesentlichen) Unterschieden zwischen HGB und IFRS kommt. Aufgabe ist es, nach einer Analyse der kritischen Geschäftsvorfälle den endgültigen IFRS-Abschluss der Schiffbau-AG zu erstellen. Vereinfachend wird angenommen, dass sich die Unterschiede auf die langfristigen und die kurzfristigen Vermögenswerte beschränken und dass alle nachfolgenden Geschäftsvorfälle dem Geschäftsjahr t_1 zuzurechnen sind.

2. Langfristige Vermögenswerte

a) Sachverhalte und deren Abbildung nach HGB

(1) Die Schiffbau-AG hat am 01.01. t_0 ein Entwicklungsprojekt aufgesetzt, um ein neues Verfahren zur Aussteifung der Schiffsrümpfe zu entwickeln. In t_0 und t_1 sind jeweils verbuchte Gesamtkosten i.H.v. 1 Mio. € angefallen. Dabei handelt es sich vollständig um direkt zurechenbare Verwaltungskosten. Ab dem 01.01. t_1 handelt es sich um ein Entwicklungsprojekt i.S. von IAS 38. Das Entwicklungsprojekt wird am 31.12. t_1 erfolgreich abgeschlossen. Zufällig endet an diesem Tag auch das Verfahren vor dem europäischen Patentamt mit der Erteilung eines Patents für 10 Jahre. Kurz danach erhält der CEO das Kaufangebot eines Lübecker Konkurrenzunternehmens i.H.v. 2,5 Mio. €. Die Bilanzierungsrichtlinie der Schiffbau-AG sieht für den Einzelabschluss nach HGB (HB I) vor, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht wahlweise zu aktivieren (§ 248 Abs. 2 HGB).

(2) Die Schiffbau-AG investierte in Rundfunk- und Fernsehwerbung 2,5 Mio. €, um eine eigene Marke zu schaffen. Durch diese Werbestrategie wuchs der Bekanntheitsgrad in Deutschland laut einer extern eingeholten Studie von 0 auf 50%. Eine externe Gutachterfirma hat den Wert der neu geschaffenen und einzeln veräußerbaren Marke auf 3,5 Mio. € beziffert. Es besteht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 HGB¹.

(3) Die Schiffbau-AG hat im HGB-Abschluss die Marke „Premiumrumpf“ aktiviert (1,5 Mio. €). Der entgeltliche Erwerb der im Hochpreissegment gut eingeführten Marke erfolgte am 31.12. t_1 von der in finanzielle Schwierigkeiten geratenen Werft Stralsund².

(4) Mit Umstellung auf die IFRS plant die Schiffbau-AG Vermögenswerte des Sachanlagevermögens nach der Neubewertungsmethode zu bewerten (IAS 16.31 ff.). Zuvor soll ihre Anwendung auf der Grundlage einer fiktiven Wertentwicklung untersucht werden. Für diese Analyse werden zwei zu Beginn des Jahres t_1 erworbene Vermögenswerte ausgewählt: ein Grundstück (Anschaffungskosten 0,1 Mio. €) und eine Produktionsanlage (Anschaffungskosten 1 Mio. €, Restwert 0 €) mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Darüber hinaus soll folgender extremer Zeitwertverlauf angenommen werden:

- Grundstück: 110.000 € (t_2); 105.000 € (t_3); 80.000 € (t_4); 130.000 € (t_5); 110.000 € (Veräußerungserlös in t_6);
- Produktionsanlage: 1,2 Mio. € (t_3); 10.000 € (Veräußerungserlös in t_5).

Das Grundstück, welches ausschließlich für Forschung und Entwicklung genutzt wird, ist im UKV nicht zurechenbar; es wird im HGB-Abschluss und in der Steuerbilanz bis zu seiner (ihrer) Ausbuchung zu Anschaffungskosten (planmäßig fortgeführten Anschaffungskosten) bilanziert³.

b) Immaterielle Vermögenswerte

aa) Patent/Entwicklungskosten

Das Patent fällt unter die Definition eines immateriellen Vermögenswerts nach IAS 38.8. Es handelt sich um einen identifizierbaren, nicht monetären Vermögenswert ohne physische Substanz. Entwicklungskosten sind zu aktivieren, sobald der Nachweis über sechs kumulativ zu erfüllende Kriterien erbracht ist. Ein Aktivierungsverbot gem. IAS 38.63 und IAS 38.67 besteht nicht. Die Aktivierungspflicht beginnt somit am 01.01. t_1 . Die Aktivierung von zuvor als Aufwand verbuchten Kosten ist untersagt (IAS 38.71). Zum

1 Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Aufgaben und Lösungen, 13. Aufl. 2009, S. 33 ff.
2 Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), S. 33 ff.
3 Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), S. 41 ff.

- Auftragsfertigung
- Finanzinstrumente
- IFRS-Umstellung
- Konzernabschluss
- Sachanlagevermögen

AUTOREN

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock.

Christiane Fuhrmann (M.Sc. with Honors), **Jennifer Handtrag** (M.Sc.), **Dr. Christian Horn** sowie **Jörg Poller** (M.A.) sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiter beschäftigt.

31.12.t₁ ist das Patent i.H.d. direkt zurechenbaren Entwicklungskosten zzgl. etwaiger Patentierungskosten (IAS 38.66 (c) – vereinfachend 0 €) zu aktivieren (insgesamt 1 Mio. €). Hierbei

- sind die Sonderregelungen zu den Herstellungskosten immaterieller Vermögenswerte gem. IAS 38.65-68 zu beachten (z.B. Aktivierungsverbot für Verwaltungsgemeinkosten und Schulungskosten der von der Verfahrensänderung betroffenen Mitarbeiter) und
- es ist zu dokumentieren, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen den Aktivierungsbetrag übersteigt (IAS 38.18 und .22 f.)⁴.

Mit Blick auf die Folgebewertung kann die Schiffbau-AG grundsätzlich zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem erfolgsneutralen Neubewertungsmodell in regelmäßigen (ggf. überjährigen) Zeitabständen wählen – letzteres jedoch nur dann, wenn der beizulegende Zeitwert unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt gem. IAS 38.8 verlässlich bestimmt werden kann (IAS 38.72, IAS 38.75 und IAS 38.78). Die vorliegenden Informationen reichen zur Anwendung des Neubewertungsmodells nicht aus. Im Übrigen wäre für die Ausübung(srichtung) von Wahlrechten in der konzerneinheitlich zu bewertenden HB II der Schiffbau-AG grundsätzlich die Konzernbilanzrichtlinie maßgebend.

Es ist anzunehmen, dass es sich bei dem patentierten Verfahren um einen abnutzbaren Vermögenswert handelt, der ab Nutzungsbeginn über die wirtschaftliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben ist (IAS 38.97). Planmäßige Abschreibungen sind also in t₁ nicht zu erfassen. Weiterhin liegen keine Wertminderungsindikatoren vor, sodass weder ein Wertminderungstest nach IAS 36 durchzuführen ist noch die Erfassung von außerplanmäßigen Abschreibungen in Betracht kommt.

Da im Einzelabschluss der Schiffbau-AG keine Aktivierung erfolgte und § 5 Abs. 2 EStG die Aktivierung selbst erstellter Wirtschaftsgüter untersagt, sind im Zuge der Aktivierung die Vorschriften von IAS 12 (Ertragsteuern) zu beachten, wonach auf temporäre Differenzen latente Steuern zu erfassen sind (hier passive latente Steuern, annahmegemäß i.H.v. 25%).

Die beiden Buchungssätze zur IFRS-Konformität werden mit F(allstudie)2B(uchungssatz)1 bezeichnet. Sie lauten:

Konto	€	an	Konto	€	
Patente	1.000.000 €	an	Allg. Verwaltungskosten	1.000.000 €	F2B1
Latenter Steueraufwand	250.000 €	an	Passive latente Steuern	250.000 €	

bb) Selbst geschaffene Marke

Selbst geschaffene Markennamen fallen unter das Aktivierungsverbot von IAS 38.63. Zudem besteht ein Aktivierungsverbot von Wer-

bemaßnahmen als Entwicklungskosten gem. IAS 38.69. Der Sachverhalt ist also bereits IFRS-konform erfasst.

cc) Gesondert angeschaffte Marke

Immaterielle Vermögenswerte sind anzusetzen, sofern die Definitions- und Ansatzkriterien erfüllt sind (IAS 38.18). Eine gesondert angeschaffte Marke genügt den Definitionskriterien. In Bezug auf die Ansatzkriterien tritt bei gesonderter Anschaffung (Einzelwerb) die Besonderheit auf, dass der künftige wahrscheinliche Nutzen stets als erfüllt angenommen wird (IAS 38.25). Zudem sind die Anschaffungskosten verlässlich bestimmbar. Es besteht folglich eine Aktivierungspflicht. Hinweise auf Unterschiede zwischen den Anschaffungskosten nach HGB und IFRS enthält die Sachverhaltsdarstellung nicht. Der Geschäftsvorfall ist somit bereits IFRS-konform erfasst.

Mit Blick auf die Folgebewertung ist zwischen Vermögenswerten mit und ohne verlässlich bestimmbarer Nutzungsdauer zu unterscheiden (IAS 38.88). Im ersteren Fall gelten die für das patentierte Verfahren aufgezeigten Prinzipien. Im letzteren Fall kommt eine planmäßige Abschreibung nicht in Betracht, sondern es ist nach dem sog. *impairment only approach* (IOA) zu verfahren: Übersteigt der aktuelle Buchwert den erzielbaren Betrag der Marke, muss außerplanmäßig abgeschrieben werden (IAS 36.8 und IAS 36.59)⁵. Dieser Wertminderungstest (*impairment test*) hat – ggf. vermögenswertindividuell – mindestens einmal im Geschäftsjahr zu einem festen Termin zu erfolgen (IAS 36.10 (a)) und zusätzlich dann, wenn am Abschlussstichtag Wertminderungsindikatoren (bzw. Wert-erhöhungsindikatoren) vorliegen (IAS 36.9)⁶. Anhaltspunkte für die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung sind aus dem Sachverhalt nicht ersichtlich.

c) Sachanlagevermögen

Zunächst kann ausgeschlossen werden, dass die zu betrachtenden Sachanlagen in den Anwendungsbereich von IFRS 5 (zur kurzfristigen Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte und auf-gegebene Geschäftsbereiche; *non current assets held for sale and discontinued operations*) und IAS 40 (als Finanzinvestition gehaltene Immobilien; *investment property*) fallen. Ein betrieblich genutztes Grundstück (vgl. Tab. 1 auf S. 323) und eine Produktionsanlage (vgl. Tab. 2 auf S. 323) sind Sachanlagen (*property, plant and equipment* (PPE)) i.S. von IAS 16.6. Für deren Folgebewertung enthält IAS 16 ein mit IAS 38 vergleichbares Wahlrecht: Der Buchwert darf

4 Andernfalls dürften maximal Aufwendungen i.H.d. erwarteten künftigen Nutzens aktiviert werden.
 5 Im Allgemeinen erzeugt eine Marke keine Mittelzuflüsse, die weitgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte sind. Deshalb erfolgt der Impairment-Test nicht in Form einer Einzelbewertung, sondern auf Basis einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (cash generating unit) (IAS 36.65 ff.).
 6 Eine Ausnahme von diesem Prinzip regelt 36.24.

in regelmäßigen (ggf. überjährigen; IAS 16.31 und IAS 16.34) Zeitabständen an den beizulegenden Zeitwert angepasst werden, wenn dieser verlässlich bestimmbar ist. Allerdings muss nach IAS 16 hierfür kein aktiver Markt vorliegen. Oberhalb des Zugangswerts sind diese Wertänderungen erfolgsneutral in einer Neubewertungsrücklage (NBW-RL) zu erfassen (IAS 16.31 ff.). Ein Kuriosum dieser Methode besteht darin, dass eine im Abgangszeitpunkt noch bestehende Neubewertungsrücklage nicht erfolgswirksam aufgelöst (*recycled*), sondern erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgebucht wird. Dadurch kann der Fall eintreten, dass sich die Totalerfolge nach der Anschaffungskostenmethode (AKM) und nach der Neubewertungsmethode (NBM) unterscheiden. Im Fall des Grundstücks beträgt der Totalerfolg nach der AKM +10.000 €.

Verkauf in t ₆	110.000 €
- Anschaffungskosten in t ₁	100.000 €
= Nominaler Totalgewinn	<u>10.000 €</u>

Nachfolgend wird gezeigt, dass gem. der NBM ein Verlust von -20.000 € eintreten kann. In t₁ erfolgt die Zugangsbuchung. Ende t₂ (t₃) wird der Buchwert erfolgsneutral erhöht (vermindert). Da dies steuerlich unzulässig ist, sind nach IAS 12 auf die quasi-permanente Differenz passive latente Steuern – dem zugrunde liegenden Geschäftsvorfall folgend – erfolgsneutral zu bilden (zu korrigieren) (IAS 12.61A). Im Zuge der Zeitwertanpassung in t₄ wird der ursprüngliche Zugangswert unterschritten. Diese Wertänderung ist teilweise im *other comprehensive income* (Auflösung der NBW-RL) und in der GuV (Rest) zu verbuchen. Demzufolge sind die verbleibenden erfolgsneutral gebildeten passiven latenten Steuern aufzulösen und aktive neu – und zwar erfolgswirksam – zu bilden, da bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens steuerlich eine Teilwertabschreibung nur bei dauerhafter Wertminderung zulässig ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b Satz 2 EStG), wovon hier – angesichts der Werterholung in t₅ – nicht auszugehen ist⁷. Die Abbildung der Werterholung erfolgt spiegelbildlich zu den Buchungen in t₄ (IAS 16.39). Diskussionswürdig ist hingegen die Ausbuchung des Grundstücks:

- IAS 16.68 folgend, ist ein resultierender Gewinn oder Verlust in der GuV zu erfassen (hier: 20.000 €) (F2B7a).
- Erfolgt hingegen in der logischen Sekunde vor der Ausbuchung eine Neubewertung auf den Verkaufspreis, könnte der Abgang – analog zur Buchung in t₃ – erfolgsneutral gezeigt werden (F2B7b) (IAS 16.40).

In jedem Fall sind die verbliebene NBW-RL und die latenten Steuern erfolgsneutral auszubuchen bzw. umzugliedern.

Wird abnutzbares PPE nach der NBM bilanziert, ist der Neubewertungsbetrag der Abschreibungsbemessung zugrunde zu legen. Indes besteht nun ein Wahlrecht, wie die NBW-RL erfolgsneutral aufzulösen ist: bei Ausbuchung oder durch anteilige Umbuchung (wie nachstehend in t₄ erfolgt)⁸. Im Beispiel ergibt sich eine anteilige Umbuchung als Differenz zwischen den planmäßigen Abschreibungsbeträgen auf der Basis des *fair value* und der ursprünglichen

Anschaffungskosten (hier: 600.000 € – 200.000 € = 400.000 €). Die 400.000 € werden anteilig aus der erfolgsneutralen Auflösung der NBW-RL i.H.v. 300.000 € und der erfolgsneutralen Auflösung der passiven latenten Steuern gebildet⁹. Die Buchungen für die zukünftigen Perioden würden wie folgt aussehen:

	Konto	€	an	Konto	€	
t ₁	Grundstücke	100.000 €	an	Zahlungsmittel	100.000 €	F2B2
t ₂	Grundstücke	10.000 €	an	NBW-RL	10.000 €	F2B3
	NBW-RL	2.500 €	an	Passive latente Steuern	2.500 €	
t ₃	NBW-RL	5.000 €	an	Grundstücke	5.000 €	F2B4
	Passive latente Steuern	1.250 €	an	NBW-RL	1.250 €	
t ₄	NBW-RL S.b.A.	5.000 € 20.000 €	an	Grundstücke	25.000 €	F2B5
	Aktive latente Steuern	5.000 €	an	Latenter Steuerertrag	5.000 €	
	Passive latente Steuern	1.250 €	an	NBW-RL	1.250 €	
t ₅	Grundstücke	50.000 €	an	NBW-RL S.b.E.	30.000 € 20.000 €	F2B6
	Latenter Steueraufwand	5.000 €	an	Aktive latente Steuern	5.000 €	
	NBW-RL	7.500 €	an	Passive latente Steuern	7.500 €	
t ₆	Zahlungsmittel S.b.A.	110.000 € 20.000 €	an	Grundstücke	130.000 €	F2B7a
	NBW-RL Passive latente Steuern	22.500 € 7.500 €	an	Gewinn-RL	30.000 €	
	NBW-RL	20.000 €	an	Grundstücke	20.000 €	F2B7b
	Passive latente Steuern	5.000 €	an	NBW-RL	5.000 €	
	Zahlungsmittel	110.000 €	an	Grundstücke	110.000 €	
	NBW-RL Passive latente Steuern	7.500 € 2.500 €	an	Gewinn-RL	10.000 €	

	Konto	€	an	Konto	€	
t ₁	Technische Anlage	1.000.000 €	an	Zahlungsmittel	1.000.000 €	F2B8
	Umsatzkosten	200.000 €	an	Technische Anlage	200.000 €	
t ₂	Umsatzkosten	200.000 €	an	Technische Anlage	200.000 €	F2B9
t ₃	Umsatzkosten	200.000 €	an	Technische Anlage	200.000 €	F2B10
	Technische Anlage	800.000 €	an	NBW-RL	800.000 €	
	NBW-RL	200.000 €	an	Passive latente Steuern	200.000 €	
t ₄	Umsatzkosten	600.000 €	an	Technische Anlage	600.000 €	F2B11
	NBW-RL	300.000 €	an	Gewinn-RL	300.000 €	
	Passive latente Steuern	100.000 €	an	Gewinn-RL	100.000 €	
t ₅	Umsatzkosten	600.000 €	an	Technische Anlage	600.000 €	F2B12
	NBW-RL	300.000 €	an	Gewinn-RL	300.000 €	
	Passive latente Steuern	100.000 €	an	Gewinn-RL	100.000 €	
	Zahlungsmittel	10.000 €	an	S.b.E.	10.000 €	

7 Vgl. ausführlich zu Teilwerten in der Steuerbilanz Ehmcke, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 17. Aufl. 2012, § 8 EStG Rdn. 561-564.

8 Zu beachten ist, dass für nicht abnutzbares Sachanlagevermögen, wie Grundstücke, keine Umgliederung in die Gewinnrücklagen (IAS 16.41) möglich ist. Vgl. zur Problematik der erfolgsneutralen Folgebewertung nach Neubewertung Mujkanovic, Fair Value im Financial Statement nach International Accounting Standards, 2002, S. 142 ff.; Hoffmann, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 10. Aufl. 2012, § 8 Rdn. 82 ff.

9 Demgegenüber könnte die gesamte Neubewertungsrücklage auch erst im Zeitpunkt der Veräußerung i.H.v. 800.000 € in die Gewinnrücklagen aufgelöst werden.

Periode	Vorgang	fair value	Buchwert am 31.12.	Wirkung auf GuV	Änderung der Neubewertungsrücklage	Neubewertungsrücklage am 31.12.
t ₁	Kauf	100.000 €	100.000 €			
t ₂	NBW	110.000 €	110.000 €		10.000 €	10.000 €
t ₃	NBW	105.000 €	105.000 €		-5.000 €	5.000 €
t ₄	NBW	80.000 €	80.000 €	-20.000 €	-5.000 €	
t ₅	NBW	130.000 €	130.000 €	20.000 €	30.000 €	30.000 €
t ₆	Verkauf			-20.000 €	-30.000 €	

Tab. 1: Revaluation model für das Grundstück der Schiffbau-AG¹⁰

Periode	Vorgang	Buchwert am 01.01.	Planmäßige Abschreibung	Buchwert am 31.12.	Wirkung auf GuV	Änderung der Neubewertungsrücklage	Neubewertungsrücklage am 31.12.
t ₁	Kauf	1.000.000 €	200.000 €	800.000 €	-200.000 €		
t ₂		800.000 €	200.000 €	600.000 €	-200.000 €		
t ₃	NBW	600.000 €	200.000 €	1.200.000 €	-200.000 €	800.000 €	800.000 €
t ₄		1.200.000 €	600.000 €	600.000 €	-600.000 €	-400.000 €	400.000 €
t ₅	Verkauf	600.000 €	600.000 €		-600.000 € 10.000 €	-400.000 €	

Tab. 2: Revaluation model für die Produktionsanlage der Schiffbau-AG¹¹

	Liter	Anschaffungskosten (netto)	Anschaffungskosten
		€/Liter	€
Anfangsbestand t ₁	1.000.000	0,19	190.000
Abgang 15.01.t ₁	500.000		
Zugang 20.01.t ₁	800.000	0,17	136.000
Abgang 12.06.t ₁	300.000		
Zugang 19.08.t ₁	350.000	0,16	56.000
Abgang 09.12.t ₁	350.000		
			382.000

Tab. 3: Bestandsveränderungen des Korrosionsschutzmittels in t₁

Nach dieser Analyse trifft der CEO der Schiffbau-AG die Entscheidung, an der NBM festzuhalten und diese in die Konzernabschlussrichtlinie des Schiffbau-Konzerns aufzunehmen. Allerdings sprechen hiergegen drei Argumente: Die Komplexität der Methode, die geringe Verbreitung¹² und das hierfür spezifische Stetigkeitsgebot¹³. Sie entfaltet zwar keine Ausstrahlungswirkung auf das gesamte PPE, wohl aber auf homogene Gruppen von PPE wie alle betrieblich genutzten Grundstücke oder alle Produktionsanlagen (IAS 16.36-38).

3. Kurzfristige Vermögenswerte

a) Sachverhalte und deren Abbildung nach HGB

Am 31.12.t₁ befinden sich die folgenden Vorräte im Lager der Schiffbau-AG:

(1) Ein Hauptrohstoff sind Stahlbleche. Sie werden von den umliegenden Stahlbetrieben für die Fertigung der Schiffsrümpfe bezogen. Der Bestand an unverarbeiteten Stahlblechen beträgt am Bilanzstichtag 10.000 Tonnen. Die Anschaffung erfolgte in t₁ zu Anschaffungskosten von 3,85 Mio. €. Im HGB-Abschluss zum 31.12.t₁ wurden sie aufgrund fallender Rohstoffpreise außerplanmäßig auf 3,8 Mio. € abgewertet. Der kontinuierliche dauerhafte Preisverfall für die Rohstoffe beunruhigt die Geschäftsleitung der Schiffbau-AG

nicht. Sie geht fest davon aus, dass sich der Preisverfall weder auf die Absatzpreise der fertigungsintensiven Herstellung von Schiffen auswirkt noch Ausdruck sinkender Gewinnmargen ist.

(2) Den Hilfsstoffen wird eine Korrosionsschutzflüssigkeit zur Behandlung der Stahlbleche zugeordnet. Handelsrechtlich erfolgte die Wertermittlung für den Tankinhalt am 31.12.t₁ (1 Mio. Liter) zunächst nach dem Last-in-first-out-Verfahren (Lifo) in der Variante des Periodenverfahrens. Auf den Bestandwert von 0,19 Mio. € musste aufgrund von gesunkener Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag (0,15 €/Liter) außerplanmäßig abgeschrieben werden. Tab. 3 gibt die Entwicklung des mengen- und wertmäßigen Bestands in t₁ chronologisch wieder.

(3) Ein Bestand an Fertigerzeugnissen (FE) existiert am Bilanzstichtag nicht. Die unfertigen Erzeugnisse (UFE) bestehen aus Schiffsrümpfen, die bis zur Fertigstellung noch zu schweißen und mit der Korrosionsschutzflüssigkeit zu konservieren sind. Die Anschaffungskosten des Stahls betragen 2,140 Mio. €. Zuschnitt und Verschweißung haben bislang Kosten von 1 Mio. € verursacht. Bis zur Verkaufsfähigkeit werden Kosten von 0,3 Mio. € anfallen. Der Marktpreis für fertige konservierte Schiffsrümpfe beträgt 3,5 Mio. €. Obschon ein Absatzmarkt für unfertige Schiffsrümpfe nicht existiert, wurde handelsrechtlich auf die Wiederbeschaffungskosten i.H.v. 3 Mio. € von der Stralsunder Werft abgestellt.

(4) Die Schiffbau-AG beginnt am 01.01.t₁ einen Schiffsrumpf für eine 35 Meter Luxusyacht gem. der Spezifikation der Hapag-Yacht AG zu einem Festpreis von 10 Mio. € zu fertigen. Die Auftragskosten werden auf 8 Mio. € geschätzt, wobei auf das erste (zweite; dritte) Jahr Aufwendungen i.H.v. 2,4 Mio. € (2,8 Mio. €; 2,8 Mio. €) entfallen. Es handelt sich um Material- und Personalkosten, die handelsrechtlich vollumfänglich als Herstellungskosten von Vorräten (UFE) aktivierungspflichtig sind. Zum Ende des zweiten Baujahrs stellt die Schiffbau-AG fest, dass die Kosten für Zukaufteile erheblich gestiegen sind. Die in t₂ gelieferten Teile verursachen Mehraufwendungen i.H.v. 0,4 Mio. €, die zu gleichen Teilen auf das zweite und das dritte Jahr der Fertigung entfallen. Vertraglich wurden drei Zahlungstermine vereinbart: 1,8 Mio. € in t₁, 2,2 Mio. € in t₂ und 6 Mio. € nach Abnahme in t₄. Der Leiter Rechnungswesen hat die Abschlagszahlung in t₁ als „erhaltene Anzahlung auf Bestellungen“ verbucht. Vereinfachend sollen die handelsrechtlich aktivierten Herstellungskosten den aktivierungspflichtigen Auftragskosten nach IFRS entsprechen.

10 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), S. 42.

11 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), S. 43.

12 Vgl. v. Keitz, Praxis der IASB-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2005, S. 59.

13 Vgl. darüber hinaus zur Problematik des dirty bzw. clean surplus ausführlich Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2. Aufl. 2007, S. 111 ff.

Titel	Anschaffungspreis 01.05.t ₁	Anschaffungsnebenkosten 01.05.t ₁	fair value 31.07.t ₁	fair value 30.09.t ₁	fair value 31.12.t ₁
Segelmacher-AG	65.000 €	1.000 €	71.000 €	68.000 €	50.000 €
Tampen-AG	149.000 €	1.000 €	151.000 €	148.000 €	152.000 €

Tab. 4: Wertentwicklungen der Finanzinstrumente der Schiffbau-AG

(5) Die Schiffbau-AG hält festverzinsliche Wertpapiere und börsennotierte Aktien von zwei Unternehmen (Segelmacher-AG und Tampen-AG). Die Wertentwicklung der Aktien in t₁ wird in Tab. 4 gezeigt.

Die Aktien der Segelmacher-AG wurden handelsrechtlich als Beteiligungen ausgewiesen und als sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte in die IFRS-Bilanz übernommen. Die Wertminderung zum 31.12.t₁ ist laut Auskunft des Leiters Rechnungswesen als substanzuell einzuschätzen. Die Anteile an der Tampen-AG dienen der kurzfristigen Finanzanlage und sind handelsrechtlich Wertpapiere des Umlaufvermögens; sie wurden, weil sie spätestens nach zwei Monaten wieder veräußert werden sollen, im IFRS-Abschluss in den Posten sonstige (kurzfristige) finanzielle Vermögenswerte umgliedert.

Die börsennotierte festverzinsliche Schuldverschreibung (Nominalwert von 100.000 €; Restlaufzeit von 3 Jahren) wurde am 01.01.t₁ für 89.690 € erworben. Sie soll bis zum Laufzeitende gehalten werden. Der vertragliche Zinssatz beträgt 4% p.a., die Zinsen werden am Jahresende (nachschüssig) entrichtet. Ihr IFRS-Ausweis erfolgt im Posten sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte.

b) Vorräte

aa) Unfertige Schiffsrümpfe (UFE)

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (RHB) sowie – nicht kundenspezifisch gefertigte – UFE und FE fallen in den Anwendungsbereich von IAS 2 (Vorräte). Die Bewertung erfolgt verlustfrei bzw. verlustantizipierend, d.h. so, dass bei der künftigen Veräußerung als FE kein Verlust entsteht. Hierfür dient das *lower of cost or net realisable value*-Prinzip (IAS 2.9), wonach der niedrigere Wert von Buchwert (*costs*) und Nettoveräußerungswert (*net realisable value*) maßgeblich ist. Der Nettoveräußerungswert ist gem. IAS 2.6 der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzgl. etwaiger Fertigstellungs- und Vertriebskosten.

Kennzeichnend für die Vorratsbewertung nach IFRS ist das Absatzmarkt- bzw. Verwertungsprinzip. So sind RHB nur dann i.d.R. wiederbeschaffungskostenorientiert abzuwerten, wenn die Absatzpreise der hiermit zu produzierenden UFE/FE nicht kostendeckend sind (IAS 2.32). Somit muss die Niederstbewertung von Vorräten nach IFRS mit den UFE/FE beginnen und ist nur dann bei den RHB fortzusetzen, wenn UFE/FE außerplanmäßig abgewertet werden müssen.

Zunächst sind die Herstellungskosten der unfertigen Schiffsrümpfe als deren produktionsbezogene Vollkosten zu ermitteln:

Einzelkosten für Stahl	2.140.000 €
+ Kosten für Zuschmitt und Verschweißung	1.000.000 €
= Herstellungskosten der unfertigen Erzeugnisse	<u>3.140.000 €</u>

Im Zuge der Folgebewertung ist den Herstellungskosten der retrograd – ausgehend vom Absatzpreis der FE – zu ermittelnde Netto-

verkaufserlös gegenüberzustellen, wobei mangels Informationen im Sachverhalt Vertriebskosten i.H.v. 0 € angenommen werden:

Erlös der fertigen Erzeugnisse	3.500.000 €
– Weitere Bearbeitungskosten	300.000 €
= Nettoveräußerungswert der unfertigen Erzeugnisse	<u>3.200.000 €</u>

Da die Herstellungskosten den Nettoverkaufswert unterschreiten, dürfen die UFE nicht außerplanmäßig abgeschrieben werden. Unter der Annahme, dass keine Unterschiede zwischen den Herstellungskosten nach HGB und denen nach IFRS bestehen, ist die handelsrechtliche Niederstbewertung von 140.000 € rückgängig zu machen. Da aus dem Sachverhalt kein Indiz gegen eine dauerhafte Wertminderung der Vorräte in der Steuerbilanz ersichtlich ist, sind zudem passive latente Steuern zu buchen:

Konto	€	an	Konto	€	
Vorräte	140.000 €	an	Umsatzkosten	140.000 €	F2B13
Latenter Steueraufwand	35.000 €	an	Passive latente Steuern	35.000 €	

bb) Stahlbleche (Rohstoffe)

Ein sog. Verlustprodukt (UFE oder FE) liegt nach IFRS nicht vor, weil keine außerplanmäßige Abschreibung auf die UFE zu erfassen ist und der Nettoverkaufswert der FE zumindest deren Herstellungskosten entspricht. Folglich ist die handelsrechtliche Abschreibung rückgängig zu machen. Die RHB sind mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Berücksichtigt man, dass der Steuerwert der RHB gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ebenfalls den Wiederbeschaffungskosten¹⁴ entspricht (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz), ergibt sich folgende Buchung:

Konto	€	an	Konto	€	
Vorräte	50.000 €	an	Umsatzkosten	50.000 €	F2B14
Latenter Steueraufwand	12.500 €	an	Passive latente Steuern	12.500 €	

cc) Korrosionsschutzmittel (Hilfsstoffe)

Analog zur Bewertung der Stahlbleche ist der Korrosionsschutzmittelbestand zu Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten austauschbarer Vorräte sind nach IAS 2.25 nach dem First-in-First-Out-Verfahren (Fifo) oder nach der Durchschnittsmethode zu ermitteln. Das handelsrechtlich genutzte Lifo-Verfahren ist mithin unzulässig, soweit es nicht der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspricht (IAS 2.BC9). Aufgrund der Lagerung in einem Tank ist auf das Durchschnittsverfahren abzustellen: Die durchschnittlichen Anschaffungskosten von Anfangsbestand und Zugängen betragen 0,177674 €/l:

$$\emptyset \text{ Preis} = \frac{190.000 \text{ €} + 136.000 \text{ €} + 56.000 \text{ €}}{2.150.000 \text{ l}} = 0,1777 \text{ €/l.}$$

Der zugehörige Bestandwert beträgt 177.674 €:

$$\text{Bewerteter Endbestand} = 1.000.000 \text{ l} \times 0,1777 \text{ €/l} = 177.674 \text{ €}$$

Der Wert der Vorräte ist erfolgswirksam um 27.674 € nach oben zu korrigieren:

¹⁴ Vgl. zu Wiederbeschaffungskosten als der fiktiv gedachte und steuerlich ansetzbare Teilwert Ehmcke, a.a.O. (Fn. 7), § 6 EStG Rdn. 611.

Bewerteter Endbestand nach IFRS	177.674 €
- Handelsrechtlicher Buchwert	150.000 €
= Zuschreibungsbetrag	<u>27.674 €</u>

Unter der Annahme, dass der Steuerwert dem handelsrechtlichen Wert entspricht, ergibt sich folgender Buchungssatz:

Konto	€	an	Konto	€	
Vorräte	27.674,00 €	an	Umsatzkosten	27.674,00 €	F2B15
Latenter Steueraufwand	6.918,50 €	an	Passive latente Steuern	6.918,50 €	

dd) Fertigungsaufträge

IAS 11 regelt die Abbildung von Fertigungsaufträgen im Abschluss des Auftragnehmers (hier Schiffbau-AG; IAS 11.1). Im Fokus steht die kundenspezifische Fertigung (keine Standardprodukte; IAS 11.3 – hier luxuryyacht-spezifischer Schiffsrumpf), die sich über mindestens einen Abschlussstichtag erstreckt (IAS 11.Zielsetzung – hier Fertigung in drei Berichtsperioden).

Für solche Werkverträge sind Umsätze und Gewinne i.d.R. nicht erst wie im HGB mit Auftragserteilung, d.h. nach Übergabe und Abnahme, durch Erfassung von Erträgen und Aufwendungen zu realisieren (Gesamtgewinnrealisierung; *completed contract (CC) method*). Vielmehr schreibt IAS 11 bei Vorliegen von Voraussetzungen, die für Festpreis- und (Auftrags-)Kosten-(Gewinn-)Zuschlags-Verträge (IAS 11.3 und IAS 11.5) verschieden sind (IAS 11.23 f.), vor, verlässlich geschätzte Gewinne (bzw. Auftragslöse und Auftragskosten) über den Zeitraum der Fertigung anteilig fortlaufend nach Maßgabe des Auftragsfortschritts zu realisieren (fertigstellungsgradproportionale Teilgewinnrealisierung; sog. *percentage of completion (PoC) method*; *stage of completion (SoC) method*; IAS 11.22)¹⁵. Mithin sind bei Anwendung von IAS 11 Forderungen und Umsatzerlöse, nicht aber unfertige Erzeugnisse auszuweisen.

Der Auftragsfortschritt kann auf unterschiedliche Weise gemessen werden (z.B. inputorientiert durch die bislang angefallenen anteiligen Auftragskosten: sog. *cost to cost method (C2CM)* oder outputorientiert nach Maßgabe technischer Meilensteine). Die gewählte Alternative muss den Auftragsfortschritt verlässlich widerspiegeln (IAS 11.30)¹⁶. Nach sorgfältiger Prüfung entscheidet sich die Schiffbau-AG für die in der Praxis dominierende C2CM. Sie kann auch die notwendigen Nachweise zur Anwendbarkeit der PoC-Methode bei Festpreisverträgen (IAS 11.23) bereits ab Fertigungsbeginn (entgegen IAS 11.33) am Beispiel von vergleichbaren Aufträgen in der Vergangenheit erbringen (IAS 11.23 und IAS 11.28). Die Anwendung der PoC-Methode unter Verwendung von C2CM und Planwerten illustriert die Tab. 5.

Indes kommt es im Ist zu Abweichungen vom Plan aufgrund von in t₂ beschafften Teilen, ohne dass dadurch die verlässliche Schätzbarkeit des Auftragsgewinns fraglich wird (werden muss; IAS 11.29). IAS 11.38 schreibt für solche Fälle die Anwendung der sog. *cumulative catch up method* vor, wonach jeweils die aktualisierten Schätzungen der Auftragslöse und Auftragskosten zugrunde zu legen sind (IAS 11.38)¹⁷. Den unter Verwendung der Ist-Werte modifizierten Plan enthält die Tab. 6.

Aus beiden Berechnungen wird das Ausmaß ersichtlich, indem die gem. dem Fertigstellungsgrad erdienten Forderungen (Umsatzerlöse) den erhaltenen Zahlungen des Auftraggebers entsprechen (sog. *gross amount due to customers* bzw. hier *gross amount due*

	t ₁	t ₂	t ₃	Summe
Auftragskosten	2,4	2,8	2,8	8
kumuliert	2,4	5,2	8	n/a
Bearbeitungsfortschritt	30,00%	35,00%	35,00%	100,00%
PoC kumuliert	30,00%	65,00%	100,00%	n/a
vereinbarter Preis	10	10	10	n/a
Auftragslöse (erdiente Forderungen)	3	3,5	3,5	10
PoC kumuliert	3	6,5	10	n/a
Periodenerfolg	0,6	0,7	0,7	2
erhaltene Anzahlungen	1,8	2,2	0	4
kumuliert	1,8	4	4	n/a
erdiente Forderungen ./ .erhaltene Zahlungen	1,2	2,5	6	n/a

Tab. 5: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Planwerten (in Mio. €)

	t ₁	t ₂	t ₃	Summe
Auftragskosten	2,40	3,00	3,00	8,4
kumuliert	2,40	5,40	8,40	n/a
Bearbeitungsfortschritt	30,00%	34,29%	35,71%	100,00%
PoC kumuliert	30,00%	64,29%	100,00%	n/a
vereinbarter Preis	10,00	10,00	10,00	n/a
Auftragslöse (erdiente Forderungen)	3,00	3,43	3,57	10,00
PoC kumuliert	3,00	6,43	10,00	n/a
Periodenerfolg	0,6	0,43	0,57	1,6
erhaltene Anzahlungen	1,80	2,20	0	4
kumuliert	1,80	4,00	4	n/a
erdiente Forderungen ./ .erhaltene Zahlungen	1,20	2,43	6	n/a

Tab. 6: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Istwerten (in Mio. €)

from customers, weil gemessen am Fertigstellungsgrad der Auftraggeber mit seinen Zahlungen „im Rückstand“ ist).

Hieraus ergeben sich insgesamt die folgenden Buchungen für t₁ bis t₃ (ohne erfolgsneutrale Nachholung der Vorjahresbuchungen), wobei von einer steuerlichen Unzulässigkeit der PoC-Methode auszugehen ist und eine unsaldierte Buchung der (erdienten) Forderungen aus PoC und der erhaltenen Anzahlungen (gegen die PoC-Forderungen) erfolgt.

15 Wenn und solange eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags nicht möglich ist, sind Auftragslöse i.H.d. erstattungsfähigen Auftragskosten (Methode der erzielbaren Auftragskosten; sog. *recoverable cost method (RCM)*) zu erfassen (IAS 11.32). Weil sich Auftragslöse und Auftragskosten entsprechen, ist auch die Bezeichnung Null-Gewinn-Methode (*zero profit method (ZPM)*) verbreitet.

16 Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 8), § 18 Rdn. 28 f.

17 Wird es aufgrund der Schätzungsänderungen wahrscheinlich, dass die Auftragskosten die Auftragslöse übersteigen werden, sind der erwartete Totalverlust aus dem Auftrag und die in Vorperioden bereits anteilig erfassten Gewinne sofort (verlustantizipierend) als Aufwand zu erfassen (IAS 11.36 f.).

„Die AfS-Papiere sind grundsätzlich erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (fair value) zu bilanzieren, wenn der Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann.“

	Konto	€	an	Konto	€	
t ₁	POC-Forderung Vorauszahlung	1.200.000 € 1.800.000 €	an	Umsatzerlöse	3.000.000 €	F2B16
	Umsatzkosten	2.400.000 €	an	Vorräte	2.400.000 €	
	Latenter Steueraufwand	150.000 €	an	Passive latente Steuern	150.000 €	
t ₂	POC-Forderung Vorauszahlung	1.229.000 € 2.200.000 €	an	Umsatzerlöse	3.429.000 €	F2B17
	Umsatzkosten	3.000.000 €	an	Vorräte	3.000.000 €	
	Latenter Steueraufwand	107.250 €	an	Passive latente Steuern	107.250 €	
t ₃	POC-Forderung	3.571.000 €	an	Umsatzerlöse	3.571.000 €	F2B18
	Umsatzkosten	3.000.000 €	an	Vorräte	3.000.000 €	
	Latenter Steueraufwand	142.750 €	an	Passive latente Steuern	142.750 €	

c) Finanzinstrumente

aa) Zuordnung zu den Bewertungskategorien von IAS 39

Die gehaltenen Aktien (Eigenkapitalinstrument bzw. Anteilspapier) und die Schuldverschreibung (Recht auf Erhalt finanzieller Mittel; Fremdkapitalinstrument bzw. Gläubigerpapier) erfüllen die Definition eines finanziellen Vermögenswerts (IAS 39.8 i.V.m. IAS 32.11). Eine Ansatzpflicht besteht ab dem Zeitpunkt, zu dem die Schiffbau-AG Vertragspartei wird. Die Zugangsbewertung erfolgt zum beizulegenden Zeitwert (IAS 39.43).

IAS 39.45 bestimmt, dass die Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte nach Maßgabe von vier Bewertungskategorien erfolgen soll (IAS 39.45 i.V.m. IAS 39.8). Demnach ergibt sich Folgendes: Die Aktien der Segelmacher-AG werden nicht mit kurzfristiger Gewinnerzielungsabsicht gehalten (\neq „Handelsbestand“ („held for trading“ – zwischenzeitlich „to be measured at fair value through profit and loss [FVtPL]; gem. IAS 39.45a)). Weder existiert ein Endfälligkeitzeitpunkt (\neq held to maturity [HtM]; gem. IAS 39.45 (b)) noch handelt es sich um einen (ausgereichten) Kredit oder eine sonstige Darlehensforderung (\neq loans and receivables [LaR]; gem. IAS 39.45 (c)). Mithin kommt nur die Einordnung in die kontraintuitiv bezeichnete (Rest-)Kategorie „zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte“ (available for sale asset [AfS]) in Betracht¹⁸.

Analog erfolgt die Prüfung für das Aktienpaket der Tampen-AG. Der HGB-Klassifizierung als Wertpapiere des Umlaufvermögens folgend, ist die Zugehörigkeit zu den Kategorien HtM oder AfS zu prüfen. Da die Aktien mit der Hoffnung auf kurzfristige Gewinnerzielung in kurzfristiger Veräußerungsabsicht aufgrund von Kursänderungen erworben wurden und spätestens nach zwei Monaten veräußert werden sollen, folgt die Klassifizierung als HfT.

Die Einordnung der Schuldverschreibung als Handelsbestand (HfT) kommt nicht in Betracht, weil sie bis zum Laufzeitende gehalten werden soll. Gemeinsames Kennzeichnen von HtM- und LaR-Papieren sind feste oder bestimmbare Zahlungen. Indes bestehen defini-

torische Unterschiede zwischen den Kategorien HtM und LaR. Für Letztere wird keine feste Laufzeit gefordert und sie dürfen nicht börsennotiert sein. Wegen des Definitionsmerkmals (börsennotiert) ist daher eine Einordnung als HtM zu prüfen. Sie scheidet aus, (1) wenn die Schiffbau-AG eine AfS-Bilanzierung präferiert oder (2) wenn sie im laufenden und in den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren wesentliche Teile aus dieser Kategorie verkauft oder umgegliedert¹⁹ hat (sog. Wohlverhaltensperiode; tainting period). Da der Sachverhalt hierzu schweigt, wird nachfolgend von einer HtM-Klassifizierung ausgegangen.

bb) Aktien der Segelmacher-AG (AfS)

AfS-Papiere sind grundsätzlich erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (fair value) zu bilanzieren, wenn der Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann²⁰, was bei Börsennotierung anzunehmen ist. Zeitertschwankungen sind in eine Neubewertungsrücklage (z.B. Rücklage zur Marktbewertung von Finanzinstrumenten; MBW-RL) zu buchen, die auch negative Werte annehmen kann und die bei Ausbuchung des Vermögenswerts erfolgswirksam (über die GuV; sog. recycling) aufzulösen ist. Eine erfolgswirksame Buchung ist während der Halteperiode jedoch geboten, wenn der Zeitwert unterhalb des Zugangswerts (Anschaffungskosten) liegt und objektive Hinweise für eine Wertminderung bestehen (IAS 39.67 i.V.m. IAS 39.58 f.). In diesem Fall ist die MBW-RL erfolgsneutral aufzulösen und die verbleibende Differenz (Anschaffungskosten – fair value) GuV-wirksam zu erfassen (IAS 39.68). Nachfolgend sind nicht substantielle Wertschwankungen wiederum in der MBW-RL zu zeigen. Dies gilt bei zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten AfS-Eigenkapitalinstrumenten (z.B. Aktien²¹) auch dann, wenn objektive Hinweise vorliegen, dass die Gründe für die Wertminderung nicht mehr bestehen (IAS 39.69)²².

Aus dem Dargelegten ist zu folgern, dass die Aktien der Segelmacher-AG am 01.05.t₁ erstmals zu ihren Anschaffungskosten von 66.000 € (Preis zzgl. direkt zurechenbarer Transaktionskosten; IAS 39.43) anzusetzen sind. Zum Bilanzstichtag müssen sie mit 50.000 € bewertet sein, wobei die Abwertung erfolgswirksam zu erfolgen hat (substantielle Wertminderung). Wird vereinfachend angenommen, dass dies dem Steuerwert (= Handelsbilanzwert) der Aktien entspricht, sind auch bei den latenten Steuern keine Anpassungsbuchungen vorzunehmen.

18 Grundsätzlich besteht abweichend von der Zugehörigkeit zu den Bewertungskategorien des IAS 39 die Möglichkeit, Finanzinstrumente beim erstmaligen Ansatz freiwillig einer Bewertungskategorie zuzuordnen. Für eine solche Designation kommt zunächst grundsätzlich die Kategorie HtM in Betracht, die an strenge Voraussetzungen geknüpft ist (IAS 39.9). Des Weiteren dürfen HtM- und LaR-Papiere auch als AfS bilanziert werden (siehe IAS 39.9 – für beide Regelungen).

19 Generell sind Umgliederungen nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (IAS 39.55 ff.).

20 Andernfalls erfolgt die Bewertung at cost (zu Anschaffungskosten) gem. IAS 39.66.

21 Bei at cost bilanzierten Eigenkapitalinstrumenten ist hingegen nicht nur die erfolgswirksame, sondern sogar die erfolgsneutrale Wertaufholung nach der Erfassung einer außerplanmäßigen Abschreibung aufgrund objektiver Wertminderungshinweise untersagt (IAS 39.66).

22 Bei Fremdkapitalinstrumenten wäre hingegen eine erfolgswirksame Zuschreibung (Wertaufholung) bis zu den Anschaffungskosten geboten, bevor ein übersteigender Wert Eingang in die MBW-RL findet (IAS 39.70).

„Die Folgebewertung der HfT-Papiere kann als erfolgswirksame Zeitwertbewertung gekennzeichnet werden: An jedem Abschlussstichtag ist der aktuelle beizulegende Zeitwert zu zeigen, ohne diesen um direkt zurechenbare Veräußerungskosten zu mindern.“

cc) Exkurs zur Buchungstechnik für AfS-Aktien

In einer Nebenbetrachtung wird nachfolgend die Buchungstechnik für AfS-Aktien unter der Annahme illustriert, dass IFRS-Abschlüsse intern monatlich erstellt werden und es nur zu den im Sachverhalt benannten Zeitpunkten Zeitwertänderungen gegeben hat. Buchungsfehler können dabei ausgeschlossen werden, wenn über alle Perioden ein Totalverlust von 16.000 € ausgewiesen wird (vgl. F2B22).

Die fiktiven unterjährigen IFRS-Buchungen lauten unter Vernachlässigung latenter Steuern²³ wie folgt:

Konto	€	an	Konto	€	
Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	66.000 €	an	Zahlungsmittel	66.000 €	F2B19
Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	5.000 €	an	MBW-RL	5.000 €	F2B20
MBW-RL	3.000 €	an	Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	3.000 €	F2B21
MBW-RL Sonstige Finanzaufwendungen	2.000 € 16.000 €	an	Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	18.000 €	F2B22

Ohne die Fiktion der unterjährigen IFRS-Bilanzierung ist hingegen keine Anpassungsbuchung erforderlich, wenn der HGB-Wert dem IFRS-Wert entspricht.

dd) Aktien der Tampen-AG (HfT)

Finanzinstrumente der Kategorie HfT sind bei Zugang mit ihren Anschaffungskosten (hier: beizulegender Zeitwert ohne direkt zurechenbare Transaktionskosten; IAS 39.43) anzusetzen. Die Folgebewertung kann als erfolgswirksame Zeitwertbewertung gekennzeichnet werden: An jedem Abschlussstichtag ist der aktuelle beizulegende Zeitwert zu zeigen, ohne diesen um direkt zurechenbare Veräußerungskosten zu mindern (IAS 39.46). Handelsrechtlich gelten im Umlaufvermögen von Nichtbanken das strenge Niederstwertprinzip in Verbindung mit einem Zuschreibungsgebot bis maximal zu den Anschaffungskosten sowie das Realisationsprinzip (Verbot der erfolgswirksamen Realisierung unrealisierter Gewinne). Steuerrechtlich haben diese Prinzipien ebenfalls Geltung, allerdings mit der Besonderheit, dass auch im Umlaufvermögen auf eine dauerhafte Wertänderung abzustellen ist. Mit hin kann es zu Abweichungen von IFRS- und Steuerwert kommen²⁴.

Zunächst ist die für das Fallbeispiel relevante Anpassungsbuchung zur Gewährleistung der IFRS-Konformität des Abschlusses am 31.12.t₁ darzustellen. Sie lautet:

Konto	€	an	Konto	€	
Sonstige (kurzfr.) finanzielle Vermögenswerte	3.000 €	an	Übrige Finanzerträge	3.000 €	F2B23

ee) Exkurs zur Buchungstechnik für HfT-Aktien

In einer Nebenbetrachtung wird nachfolgend die Buchungstechnik für HfT-Aktien unter den bei der Segelmacher-AG benannten Prä-

missen illustriert. Die fiktiven unterjährigen IFRS-Buchungen lauten unter Vernachlässigung latenter Steuern²⁵ wie folgt:

Konto	€	an	Konto	€	
Sonstige (kurzfr.) finanzielle Vermögenswerte	149.000 €	an	Zahlungsmittel	149.000 €	F2B24
Sonstige (kurzfr.) finanzielle Vermögenswerte	2.000 €	an	Übrige Finanzerträge	2.000 €	F2B25
Übrige Finanzaufwendungen	3.000 €	an	Sonstige (kurzfr.) finanzielle Vermögenswerte	3.000 €	F2B26
Sonstige (kurzfr.) finanzielle Vermögenswerte	4.000 €	an	Übrige Finanzerträge	4.000 €	F2B27

ff) Börsennotierte Schuldverschreibung (HtM)

HtM-Papiere werden zu fortgeführten Anschaffungskosten (*amortised cost*) nach der sog. Effektivzinsmethode (*effective interest method*) bewertet (IAS 39.46). Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungskosten, hier zum beizulegenden Zeitwert unter Einbezug der Anschaffungsnebenkosten (IAS 39.43). Die Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Beachtung der Effektivzinsmethode bedeutet zunächst, dass ein Effektivzins berechnet werden muss. Hierzu ist die vollständige Zahlungsreihe (hier der Schuldverschreibung) aufzustellen, wobei die um das Disagio gekürzten Anschaffungsauszahlungen, Gebühren, Zinsen und der Rückzahlungsbetrag zu berücksichtigen sind. Der Effektivzins ist der sich hieraus ergebende interne Zinsfuß (IAS 39.9). Den Rechenweg zeigt Tab. 7 auf S. 328.

Im Zuge der Folgebewertung ist der Zugangswert (89.690 € in t₁) bzw. der Buchwert zu Periodenbeginn mit dem Effektivzins aufzuzinsen. Der so errechnete periodenbezogene Wertzuwachs ist als Zinsertrag zu verbuchen (7.176 € in t₁ [= 89.690 € × 0,08006742]). Indes ist der Buchwert der Schuldverschreibung um die erhaltene Zinszahlung (jeweils 4% auf den Nominalbetrag von 4.000 €) zu kürzen. So wird der Buchwert der Schuldverschreibung bis zum Ende der Laufzeit von dem Zugangswert (Barwert) auf ihren Nominalbetrag hochgeschrieben (vgl. Tab. 8 auf S. 328).

Darüber hinaus sind grundsätzlich die Vorschriften zur Erfassung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei Vorliegen von objektiven Hinweisen auf Wertminderungen bzw. zur Zuschreibung bei vollständigem oder teilweisem Wegfall der Gründe (erfolgswirksame Abschreibungspflicht und Zuschreibungsgebot; IAS 39.63-65) zu beachten.

Nach diesen grundsätzlichen Überlegungen zur Stand-alone-IFRS-Bilanzierung ist zu prüfen, welche Anpassungsbuchung geboten

23 Gem. § 8b Abs. 3 KStG sind Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und Abschreibungen auf die gehaltenen Anteile zu 95% von der Körperschaftsteuer freigestellt. Folglich wäre bei der Verrechnung von latenten Steuern aufgrund von Abweichungen zwischen IFRS- und Steuerwert ein Steuersatz von 0,25 × 0,05 = 0,0125 = 1,25% zu verwenden.

24 Bezüglich der Erfassung latenter Steuern wird auf Fn. 23 verwiesen.

25 Vgl. Fn. 23.

Zeitpunkt	Zahlungsreihe	Effektivzins
01.01.t ₁	-89.690 €	8,0006742%
31.12.t ₁	4.000 €	
31.12.t ₂	4.000 €	
31.12.t ₃	104.000 €	

Tab. 7: Effektivzinsermittlung²⁶

Zeitpunkt	Buchwert am 01.01.	Effektivzinsen	Nominalzinsen	Buchwert am 31.12.
t ₁	89.690 €	7.176 €	4.000 €	92.866 €
t ₂	92.866 €	7.430 €	4.000 €	96.296 €
t ₃	96.296 €	7.704 €	4.000 €	100.000 €

Tab. 8: Buchwertentwicklung der Schuldverschreibung²⁷

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Überführungsbuchungen		Schiffbau-AG	
	vorläufige IFRS-Bilanz	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	624 €			624 €	
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000 €			10.000 €	
3. Andere Anlagen	150 €			150 €	
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken	1.500 €			1.500 €	
2. Patente		F2B1	1.000,00 €	1.000 €	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600 €			8.600 €	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.150 €	F2B30	3,18 €	19.153 €	
(e) Aktive latente Steuern	300 €			300 €	
(f) Vorräte	7.122 €	F2B14	50,00 €	F2B16	2.400,00 €
		F2B15	27,67 €		
		F2B13	140,00 €		
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
1. Forderungen ggü. Kunden	750 €			750 €	
2. POC Forderungen		F2B16	1.200,00 €	1.200 €	
3. Forderungen ggü. nahestehende Unternehmen	33.571 €			33.571 €	
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114 €			114 €	
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	200 €	F2B23	3,00 €	203 €	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800 €			2.800 €	
Equity & liabilities					
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489 €				20.489 €
(k) Kapitalrücklage	22.500 €				22.500 €
(l) Gewinnrücklagen	6.500 €				6.500 €
(m) Jahresüberschuss	1.424 €		F2B31	1.368,64 €	2.793 €
(n) Finanzverbindlichkeiten	900 €				900 €
(o) Rückstellungen					-
(p) Passive latente Steuern	200 €			455,21 €	655 €
(q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.848 €				30.848 €
(r) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	1.920 €	F2B16	1.800,00 €		120 €
(s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100 €				100 €
SUMME			4.223,85	4.223,85	84.905
					84.905

Tab. 9: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-Bilanz (in T€)

ist. Handelsrechtlich hat die Anleihe wie folgt Eingang in den vorläufigen IFRS-Abschluss gefunden:

Konto	€	an	Konto	€
Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	89.690 €	an	Zahlungsmittel	89.690 €
			F2B28	

Zudem wurden am 31.12.t₁ handelsrechtlich die nominalen Zinserträge für t₁ erfasst:

Konto	€	an	Konto	€
Zahlungsmittel	4.000 €	an	Übrige Finanzerträge	4.000 €
			F2B29	

26 Vgl. Lüdenbach/Christian, IFRS Essentials, 2. Aufl. 2012, S. 545.

27 Vgl. Lüdenbach/Christian, a.a.O. (Fn. 26), S. 545.

GuV-Positionen	Schiffbau-AG	Überführungsbuchungen		Schiffbau-AG
	vorläufige IFRS-GuV	Soll	Haben	IFRS-GuV II
1. Umsatzerlöse	50.000 €		F2B16 3.000,00 €	53.000
2. Umsatzkosten	34.321 €	F2B16 2.400,00 €	F2B14 50,00 € F2B15 27,67 € F2B13 140,00 €	36.503
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	15.679 €			16.496
4. Vertriebskosten	5.470 €			5.470
5. Allgemeine Verwaltungskosten	8.130 €		F2B1 1.000,00 €	7.130
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250 €			1.250
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499 €			499
8. Operatives Ergebnis	2.830 €			4.647
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80 €			80
10. Übrige Finanzerträge	544 €		F2B23 3,00 € F2B30 3,18 €	550
11. Übrige Finanzaufwendungen	400 €			400
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	3.054 €			4.877
13. Ertragsteuern	1.630 €	455,21 €		2.085
14. Jahresüberschuss	1.424 €	F2B31 1.368,64 €		2.792

Tab. 10: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-GuV (in T€)

Zur Gewährleistung einer IFRS-konformen Bilanzierung ergibt sich also folgende Anpassungsbuchung zur Erhöhung des Buchwerts und zur Berücksichtigung des fehlenden Effektivzinsbetrags, der sich aus der Amortisation des Disagios ergibt:

Konto	€	an	Konto	€
Sonstige (langfr.) finanzielle Vermögenswerte	3.176 €	an	Übrige Finanzerträge	3.176 €
				F2B30

Da der Steuerwert dem Handelsbilanzwert entspricht und den IFRS-Wert um die anteilige Amortisation des Disagios übersteigt, sind weitergehend latente Steuern in Höhe des Abgeltungssatzes für die Kapitalertragsteuer (25%) zu passivieren:

Konto	€	an	Konto	€
Latenter Steueraufwand	794 €	an	Passive latente Steuern	794 €
				F2B31

Hiermit ist die Analyse kritischer Geschäftsvorfälle abgeschlossen. Nunmehr sind die hergeleiteten Buchungssätze zur Gewährleistung der IFRS-Konformität in die Konten einzutragen, um den endgültigen IFRS-Abschluss der Schiffbau-AG für das Geschäftsjahr t₁ aufzustellen.

III. Endgültiger IFRS-Abschluss der Schiffbau-AG (HB II)

Die Tab. 9 (S. 328) und Tab. 10 enthalten den vorläufigen IFRS-Abschluss aus dem Teil 1 der Fallstudie (KoR 5/2013, Tab. 3 und 7),

die hergeleiteten Anpassungsbuchungen für die lang- sowie kurzfristigen Vermögenswerte und als Ergebnis in der abschließenden Spalte den endgültigen (vereinfachten) Jahresabschluss nach IFRS der Schiffbau-AG. Für die Abstimmung des Ergebnisses der GuV und des Jahresüberschusses in der IFRS-Bilanz (Schlussbilanzkonto (SBK-Konto)) muss folgende Buchung durchgeführt werden:

Konto	€	an	Konto	€
GuV-Konto (Jahresüberschuss)	1.368.640 €	an	SBK-Konto IFRS (Jahresüberschuss)	1.368.640 €
				F2B32

IV. Zusammenfassung zu Teil 2 der Fallstudie und Ausblick

Die Ausführungen hatten das Ziel, den Einzelabschluss der Schiffbau-AG nach IFRS als Grundlage für die Erstellung des Konzernabschlusses nach IFRS aufzustellen (HB II). Sie zeigen, dass die Überführung von HGB auf IFRS mit zahlreichen Änderungen einhergeht. Im nächsten Teil wird in KoR 7-8/2013 zunächst der Prozess der Konzernabschlusserstellung skizziert. Themenschwerpunkte bilden die Bestimmung des Konsolidierungskreises des Schiffbau-Konzerns und die Anwendung der Einheitlichkeitsgrundsätze auf Abschlüsse von in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen²⁸.

28 Zum Aufbau der Fallstudie insgesamt vgl. KoR 5/2013 S. 261, Abschn. I.