

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses (Teil 1: Aufstellungspflicht sowie IFRS-Bilanz und IFRS-GuV)

I. Einleitung: Konzept und Aufbau der Fallstudie

Die Fallstudie spannt den Bogen von der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach HGB bis hin zum Konzernabschluss nach IFRS¹. Im Zentrum stehen der Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Ausgehend von einem nach den §§ 266 bzw. 275 gegliederten HGB-Abschluss mit einer GuV nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV), wird ein nach IAS 1 gegliederter Konzernabschluss mit einer GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) auf Basis der geltenden (*endorsed* (EU-))IFRS entwickelt. Dabei werden auch grundsätzliche Fragestellungen der einzelgesellschaftlichen Bilanzierung aufgegriffen und die Verfahren der Konzernrechnungslegung in Bezug auf Erst- und Folgekonsolidierung eingeübt. Von dem Einbezug aller sich um diese Fallstudie rankenden Nebenfallstudien wurde in der vorliegenden Fassung weitgehend abgesehen². Schrifttumshinweise erfolgen i.d.R. nur bei Fehlen einer (eindeutigen) Regelung in den IFRS. Wenn und soweit die Geschäftsvorfälle die Erfassung latenter Steuern (IAS 12) erfordern, wird vereinfachend von einem konzerneinheitlichen Steuersatz von 25% ausgegangen³.

Interessierten Leserinnen und Lesern wird zur Bearbeitung der Download von Arbeitsmaterialien empfohlen⁴. Sie bestehen aus „Übungsblättern“ und Schemata. Die Übungsblätter enthalten für jeden veröffentlichten Teil die vollständigen Sachverhaltshinweise und Aufgabenstellungen. Für Veröffentlichungszwecke wurden diese den Bearbeitungsschritten entsprechend aufgespalten.

Die Fallstudie wurde zur Veröffentlichung in KoR in mehrere Teile gegliedert⁵. Der erste (hier beginnende) Teil ist der Umstellung eines einzelgesellschaftlichen HGB-Abschlusses (HB I) auf einen IFRS-Abschluss (HB II vor Konzernvereinheitlichung) gewidmet⁶. Hierbei werden Fragen der Umstellung der Bilanz- und GuV-Struktur sowie des GuV-Verfahrens (UKV auf GKV) angesprochen. Danach wird in KoR 6/2013 die einzelgesellschaftliche Bilanzierung von Sachanlagevermögen (gem. dem *revaluation model* nach IAS 16), Finanzinstrumenten (IAS 39), Vorräten (IAS 2) sowie Fertigungsaufträgen (IAS 11) behandelt.

Als weiterer Teil der Fallstudie ist für die Ausgabe 7–8/2013 der KoR vorgesehen, die endgültige HB II (bzw. HB III⁷) für ein ausländisches Tochterunternehmen zu entwickeln. Inhaltlich wird es um die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie die Einheitlichkeitsgrundsätze der Konzernrechnungslegung inklusive des Grundsatzes der konzerneinheitlichen Währung gehen.

Anschließend sollen die Erst- und Folgekonsolidierung eines Tochterunternehmens für die Fälle eines 100%igen und eines 80%igen Anteilsbesitzes dargestellt werden. Hier werden ausgewählte Geschäftsvorfälle erklärt, die Auswirkungen auf die vier Konsolidierungsbereiche (Kapital, Schulden, Zwischenergebnisse sowie Aufwand und Ertrag) haben.

In einem weiteren Teil der Fallstudie wird zunächst auf die Erst- und Folgekonsolidierung eines assoziierten Unternehmens und

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(innen) beschäftigt.

einer Zweckgesellschaft eingegangen werden. Abschließend sollen die bisherigen Ergebnisse aller Fallstudienteile in einen vereinfachten Konzernabschluss nach EU-IFRS 2012 münden, wobei die Betrachtungen insgesamt auf die Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung (*Statement of Comprehensive Income*) beschränkt bleiben.

II. 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 (AN) beschäftigt. Die Bilanzsumme (BS) beträgt in t_1 rd. 85 Mio. €, die Umsatzerlöse (UE) belaufen sich auf 50 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.

Zunächst wird davon ausgegangen, dass die Schiffbau-AG 100% bzw. 80% der Anteile an zwei – nicht unwesentlichen – Unternehmen besitzt⁸ und sich die Erwerbsvorgänge vereinfachend wie folgt darstellen: Beide Kaufverträge wurden am 20.05. t_0 unterzeichnet und sehen einen rückwirkenden Erwerb zum 01.01. t_0 vor. Die laut Gesellschaftsvertrag notwendige Zustimmung der Gesellschafterversammlungen aller beteiligten Unternehmen erfolgte bis Ende Juli t_0 . Die Zusammenschlussabsicht wurde den Kartellbehörden in Berlin und Brüssel

1 Die Fallstudie ist Bestandteil des Lehrprogramms im Bachelor of Science Wirtschaftswissenschaften an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Rostock mit den Studienrichtungen BWL und VWL – ohne tiefergehende explizite Spezialisierung. Trotz der gebotenen didaktischen Vereinfachungen sollten sich – angesichts der aufgezeigten Spannweite – auch Praktiker hiervon angesprochen fühlen, die IFRS-Abschlüsse erstellen und prüfen.

2 Seitens der Universität Rostock wurde für die Entwicklung der Fallstudie Unterstützung in Form von Hochschulpaktmitteln geleistet.

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

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

5 Änderungen des Aufbaus könnten sich im Zeitablauf aus Aktualitätsgründen ergeben und werden zu gegebener Zeit vermerkt. Jeder Teil wird eine eigenständige Gliederung und eine jeweils wieder bei 1 beginnende Fn.-Zählung erhalten.

6 Die Verfasser danken Horst Zündorf und Johannes Wirth für ihre Anregungen und Diskussionsbereitschaft.

7 Einerseits wird die HB II nach Währungsumrechnung auch als HB III bezeichnet. Andererseits hat sich der Begriff HB III für den zu konsolidierenden Abschluss nach Konzernvereinheitlichung und Aufdeckung stiller Reserven etabliert.

8 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgt in Teil II dieser Fallstudie.

Keywords

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

„Die Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS ergibt sich aus § 315a HGB, wobei der Konsolidierungskreis nach IFRS abzugrenzen ist.“

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.t₀ laufende Frist verstreichen. Die Kaufpreiszahlung und die Eintragung in das Handelsregister erfolgten zum 15.01.t₁.

Der Leiter Rechnungswesen hat – wie in Vorjahren – die Bilanz und die GuV des einzelgesellschaftlichen Abschlusses der Schiffbau-AG (Jahresabschluss nach HGB) zum 31.12.t₁ erstellt (vgl. Tab. 1 auf S. 264 und Tab. 4 auf S. 265). Die Auswirkungen auf andere Abschlussbestandteile (wie den Anhang) werden nicht betrachtet.

In diesem Fallstudienteil sind zwei grundlegende Aufgabenstellungen zu bearbeiten, die nachfolgend weiter präzisiert werden. Es ist konzis, aber erschöpfend, aufzuzeigen,

- wann eine Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach EU-IFRS entsteht und
- welche Konsequenzen hiermit einhergehen.

2. Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht

Das HGB verpflichtet alle Kaufleute zur Erstellung eines Jahresabschlusses bzw. eines handelsrechtlichen Einzelabschlusses (Ausnahmen gem. § 241a HGB). Die damit einhergehenden konkreten Anforderungen sind insbesondere von der Rechtsform, dem Wirtschaftszweig und der Unternehmensgröße abhängig, wobei kapitalmarktorientierte Unternehmen immer die Vorschriften zur Rechnungslegung, Aufstellung, Offenlegung und Prüfung der großen Kapitalgesellschaften beachten müssen. Eine Anwendung der Größenkriterien des § 267 HGB auf die Schiffbau-AG (AN 300; BS 85 Mio. € und UE 50 Mio. €) ergibt, dass es sich im Geschäftsjahr t₁ um eine große Kapitalgesellschaft handelt. Da dies auch in Vorjahren galt, kann davon ausgegangen werden, dass der Leiter Rechnungswesen den Jahresabschluss nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften erstellt hat. Hierfür spricht zudem, dass die Schiffbau-AG seit der Beantragung der Börsenzulassung an der Frankfurter Wertpapierbörse eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft gem. § 264d HGB darstellt⁹.

Konzernrechnungslegungspflichtig nach HGB ist eine Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen; MU) grundsätzlich dann, wenn sie zumindest ein Tochterunternehmen (TU) hat. Ein TU kann von einem MU unmittelbar oder mittelbar z.B. im Wege einer Stimmrechtsmehrheit beherrscht werden (§ 290 Abs. 1 HGB). Das gilt im vorliegenden Fall für beide Beteiligungen ab dem 01.01.t₁. Dabei ist der Wegfall des Gremienvorbehalts eine notwendige, der Wegfall des Behördenvorbehalts demgegenüber eine hinreichende Bedingung (§§ 290 Abs. 2 i.V.m. 301 Abs. 2 Satz 1 HGB). Auf die Kaufpreiszahlung, die etwaige physische Übertragung und die Eintragung in das Handelsregister kommt es bei wirtschaftlicher Betrachtung, ab wann die Schiffbau-AG über die Geschäfts- und Finanzpolitik der TU bestimm-

men kann, nicht an. Sie folgen dem Zugang der Beherrschung zwangsläufig nach. Demnach ist die Schiffbau-AG nicht nur einzelgesellschaftlich, sondern auch konzernbezogen rechnungslegungspflichtig.

3. Prüfung der Befreiungsmöglichkeiten ...

a) ... nach HGB

Indem die Schiffbau-AG am 01.01.t₁ grundsätzlich konzernrechnungslegungspflichtig nach HGB wird, ist zu prüfen, ob tatsächlich ein Konzernabschluss erstellt werden muss. Das ist dann der Fall,

- wenn keine Befreiungsmöglichkeiten wegen Einbeziehung in den Konzernabschluss eines höheren MU gem. §§ 291 und 292 HGB (Befreiung von der Teilkonzernabschlusserstellung) oder aufgrund größenabhängiger Befreiung (§ 293 HGB) bestehen oder
- wenn sie nur über ein TU verfügt, welches gem. § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden muss (§ 290 Abs. 5 HGB).

Dabei kommt eine Befreiung von der Erstellung des Teilkonzernabschlusses sowie mit Bezug auf die Konzerngröße nicht in Betracht, wenn das MU (§ 291 Abs. 3 Nr. 1 HGB; § 292 HGB i.V.m. § 2 Abs. 2 KonBefrV) oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes TU (§ 293 Abs. 5 HGB) kapitalmarktorientiert i.S. von § 264d HGB ist. Zudem könnte ein MU davon befreit werden, seiner Konzernrechnungslegungspflicht durch Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften nachzukommen, wenn es auf freiwilliger Basis einen Konzernabschluss nach IFRS erstellt (§ 315a Abs. 3 HGB).

Die Schiffbau-AG könnte von der Konzernrechnungslegungspflicht befreit sein, wenn beide TU nicht einbeziehungsspflichtig wären, was hier nicht gegeben ist. Eine Prüfung auf die Befreiung als Teilkonzern oder aufgrund der Konzerngröße ist obsolet. Von beiden Befreiungen darf die Schiffbau-AG als kapitalmarktorientiertes Unternehmen keinen Gebrauch machen (§ 293 Abs. 5 HGB). Im Fall der Schiffbau-AG ist vielmehr eine andere Frage relevant, nämlich ob ein Konzernabschluss nach IFRS erstellt werden muss.

b) ... nach IFRS

Kapitalgesellschaften, die einen organisierten Markt durch ausgegebene Wertpapiere (Eigen- oder Fremdkapitalpapiere bzw. An-

⁹ Die zu handelnden Papiere sind (als Eigen- oder Fremdkapital klassifizierende) Wertpapiere i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Wertpapierhandelsgesetz und die Frankfurter Börse fällt unter den Geltungsbereich des § 2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz (in Deutschland: amtlicher Handel und geregelter Markt, nicht Freiverkehr). Demnach muss die Schiffbau-AG bereits im Geschäftsjahr t₀ die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beachten und neben dem Lagebericht ihren Einzelabschluss nach HGB in den Bestandteilen vorlegen, die ansonsten für den Konzernabschluss einer Kapitalgesellschaft nach HGB gelten. Zusätzlich zu Bilanz, GuV und Anhang müssen eine Kapitalflussrechnung und ein Eigenkapitalspiegel erstellt werden. Eine Erweiterung um eine Segmentberichterstattung ist zulässig (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Zu dem gleichen Ergebnis gelangt man für eine GmbH, die etwa in Frankfurt/M. die Börsenzulassung für eine Euro-Anleihe (Fremdkapitalinstrument) beantragt hat.

teils- oder Gläubigerpapiere) in Anspruch nehmen oder die Zulassung hierzu beantragt haben, gelten nach § 264d HGB als kapitalmarktorientiert mit der Maßgabe, dass ein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen ist (§ 315a Abs. 1 und 2 HGB), der geprüft und offen gelegt werden muss¹⁰. Diese Voraussetzungen sind durch den Handelsplatz (Frankfurter Wertpapierbörse) und die zu handelnden Wertpapiere (Aktien) erfüllt. Des Weiteren ist zu beachten, dass die Anwendung der IFRS keine vollständige Befreiung von allen HGB-Vorschriften für Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte auslöst. 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)¹¹.

Die Schiffbau-AG ist mithin grundsätzlich verpflichtet, einen Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen. Diese Konzernrechnungslegungspflicht ist mittels der von der Europäischen Union (EU) in das Europäische Bilanzrecht übernommenen IFRS (EU-endorsed oder nur EU-IFRS) auszufüllen¹², indem zunächst der Konsolidierungskreis nach IFRS abgegrenzt wird. Möglich wäre eine Befreiung allein dadurch, dass die Schiffbau-AG nur TU hat, die aufgrund des Wesentlichkeitsprinzips (IAS 27.12 i.V.m. IAS 8.8) nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen¹³, was ausgeschlossen ist (vgl. Abschn. II.1). Mithin muss die Schiffbau-AG einen vollständigen Finanzbericht nach IFRS erstellen.

c) Umfang eines vollständigen 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), wobei beide Komponenten in einer Staffelleistung (*One-Statement-Approach*) oder in zwei Rechnungen (*Two-Statements-Approach*) gezeigt werden können¹⁴;
- einer Kapitalflussrechnung (*Statement of Cashflows*);
- einer Eigenkapitalveränderungsrechnung (*Statement of Changes in Equity*) und
- einem Anhang (*Notes*).

Besonderheiten gelten im Falle einer Börsennotierung – wie bei unserer Schiffbau-AG vorliegend: Die GuV ist um ein Ergebnis je Aktie (*Earnings per Share* [EPS]; IAS 33)¹⁵ und der Anhang um eine Segmentberichterstattung gem. IFRS 8 zu erweitern. Weiterhin muss für Zwischenberichte – neben den nationalen Vorschriften – auch IAS 34 (Zwischenberichterstattung; *Interim Reporting*) Beachtung finden.

Unabhängig von einer vorliegenden Börsennotierung ist zu beachten, dass aus Vergleichbarkeitsgründen immer mindestens eine Vorjahresangabe erfolgen muss. Wird etwa im Berichtsjahr eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode retrospektiv geändert, ist zudem noch die Eröffnungsbilanz des frühesten im Abschluss dargestellten Vorjahrs (sog. Vergleichsperiode) offen zu legen (vgl. IAS 1.39 i.V.m. IAS 8.14-18).

Besondere Vorschriften bestehen für den Fall, dass erstmals ein Abschluss nach IFRS erstellt wird (*first-time-adoption of IFRS*).

d) Besonderheiten bei erstmaliger Anwendung der IFRS

IFRS 1 regelt den Übergang vom nationalen Recht – hier der HGB-Welt – auf die internationale Rechnungslegung¹⁶. Grundsätzlich muss ein *first-time-adopter*

- explizit im Anhang darauf hinweisen, dass erstmalig alle zum Berichtszeitpunkt (Geschäftsjahr, für das erstmals ein Bericht

vorgelegt wird; nicht das erste gezeigte Vorjahr) geltenden bzw. anwendbaren IFRS uneingeschränkt und rückwirkend (retrospektiv) beachtet wurden¹⁷. Unbeschadet dessen

- sind Angaben in der Mehrjahresübersicht nicht anzupassen;
- enthält IFRS 1 einen Katalog von Abweichungen, die zwingend zu beachten sind (IFRS 1.14-17 und Anhang B) oder wahlweise in Anspruch genommen werden dürfen (IFRS 1.18 f. und Anhang C-E);
- eine Eröffnungsbilanz auf den Übergangzeitpunkt (Beginn der frühesten offen gelegten Vorperiode) erstellen, wobei Bewertungsänderungen gegenüber dem bisherigen Rechnungssystem durch erfolgsneutrale Buchungen (im Eigenkapital) erfasst werden. In seltenen Ausnahmefällen ist abweichend hiervon der *goodwill* anzubuchen¹⁸;
- Überleitungsrechnungen von den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für das Eigenkapital, das Gesamtergebnis und ggf. für Wertminderungen/Wertaufholungen im Übergangzeitpunkt (Eröffnungsbilanz) präsentieren (vgl. IFRS 1.24(a)–(c));
- Erläuterungen zu wesentlichen Änderungen der Kapitalflussrechnung geben (vgl. IFRS 1.25);
- ggf. darauf hinweisen, dass in früheren Perioden keine Abschlüsse veröffentlicht wurden (vgl. IFRS 1.28).

Mithin sind in der Bilanz (mindestens) drei Spalten (Eröffnungsbilanz; Schlussbilanz des Vorjahres und Schlussbilanz des Berichtsjahrs) und in den übrigen Berichtsteilen zwei Spalten offen zu legen¹⁹.

10 Vgl. auch Fn. 9. Der Schiffbau-AG steht es frei, ihrer Offenlegungsverpflichtung in Bezug auf den Einzelabschluss durch Einreichung eines IFRS-Einzelabschlusses 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.

11 Letzteres zumindest so lange, wie in den IFRS kein dem deutschen Lagebericht äquivalentes Instrument existiert; vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, S. 164 f.

12 Vgl. zu den EU-IFRS allgemein http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_de.htm; vgl. zum Endorsement-Prozess http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf; vgl. zum Endorsement-Status 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 http://www.bafin.de/clin_152/nn_722594/DE/Unternehmen/BoersennotierteUnternehmen/boersennotierteunternehmen_node.html?__nnn=true und <http://www.frep.info/>.

13 Dabei ist zu beachten, dass dies nicht explizit geregelt ist. Indes gilt allgemein, dass die IFRS nur auf wesentliche Sachverhalte anzuwenden sind. Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 11), S. 166 f.

14 Eine separate GuV wird also nur beim Two-Statements-Approach als erstes Rechenwerk ausgewiesen. Sie mündet in den Profit or Loss (P&L) of the Period. Mit dieser Zeile beginnt das zweite Rechenwerk. Es enthält eine Aufgliederung des OCI, die Zwischensumme OCI of the Period und schließt mit dem Comprehensive Income of the Period (= P&L ± OCI).

15 Die Offenlegung der EPS-Zahlen hat im Two-Statements-Approach nur in der (separaten) GuV nach dem Periodenergebnis zu erfolgen (IAS 33.4A).

16 Vgl. zu einer ausführlichen Umstellungsfallstudie Kessler/Leinen/Strickmann, Fallstudie zur Umstellung auf die IFRS-Rechnungslegung, 2005; vgl. zu den theoretischen und angewandten Gestaltungsspielräumen bei der Umstellung der IFRS Haller/Froschhammer/Denk, KoR 2010 S. 554-559; vgl. für eine empirische Untersuchung sowie einen stringenten Literaturüberblick zu den Auswirkungen und Anreizen zur freiwilligen Umstellung auf die IFRS Kiefer/Schorn, ZfB 2009 S. 335-366.

17 Dies bedeutet nach IFRS 1.10: (a) Vollständigkeitsprinzip (Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden); (b) Beachtung aller Aktivierungs- und Passivierungsgebote; (c) Umgliederung zur Herstellung der Ausweiskonformität; (d) Beachtung aller Bewertungsnormen.

18 Würden im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert, die nicht die Ansatzkriterien des IAS 38 erfüllen, führt die Ausbuchung jener Vermögensgegenstände zur Erhöhung des goodwill. Demgegenüber reduzieren immaterielle Vermögensgegenstände – welche bisher nicht selbstständig aktiviert wurden, die Ansatzkriterien des IAS 38 nun jedoch erfüllen und dementsprechend Bestandteile des goodwill waren – den bisherigen goodwill und werden fortan separat ausgewiesen (vgl. IFRS 1.C4 (g)).

19 Die Angaben zur Spaltenzahl unterstellen, dass im Grunde nur ein Vorjahr präsentiert wird. Berichtet ein Unternehmen hingegen über mehr Vorjahre, kommt jeweils für jedes weitere Vorjahr eine Spalte hinzu.

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 sonst. Vermögensgegenstände	
1. Forderungen ggü. Lieferungen und Leistungen	750
2. Forderungen ggü. verbundenen Unternehmen	33.471
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	84.681
Passiva	in T€
A. Eigenkapital	
I. Gezeichnetes Kapital	20.489
II. Kapitalrücklage	6.500
III. Gewinnrücklagen	22.500
IV. Jahresüberschuss	1.424
B. Rückstellungen	
1. Sonstige Rückstellungen	1.000
C. Verbindlichkeiten	
1. erhaltene Anzahlung auf Bestellungen	1.800
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	518
3. Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen	30.180
4. Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	150
D. Rechnungsabgrenzungsposten	120
Summe	84.681

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

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 aktiven RAP bestehen aus Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steuervorauszahlungen, welche im nächsten Geschäftsjahr zu Aufwendungen führen.
3. 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 .
4. Die Schuldposition „Verbindlichkeit ggü. Kreditinstituten“ 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.

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

Nach IFRS 1 kann ein berichterstattendes Unternehmen (*reporting entity*) verschiedene Berichtobjekte (*entities*), nämlich einen Kon-

zernabschluss (*consolidated financial statements*) und einen Einzelabschluss (*separate financial statements*), veröffentlichen²⁰. Im Übergangsprozess könnte mit Blick auf Vorjahresangaben und Überleitungsrechnungen die Frage aufgeworfen werden, wann das Berichtobjekt entstanden ist. So ist der Schiffbau-Konzern erst ab dem 01.01.t₁ existent. Hier könnte fraglich sein, ob (Pro-forma-) Vorjahresangaben zu machen sind²¹.

Da die erstmalige Anwendung der IFRS derzeit eher die Ausnahme als die Regel ist, wird hiervon im Weiteren abstrahiert. Im Ergebnis wird stattdessen (nicht IFRS-konform) wie folgt verfahren:

- Zum 31.12.t₁ werden zur Beachtung der Ausweis-, Ansatz- und Bewertungskonformität die Bilanz- und GuV-Schemata vom HGB in IFRS überführt²² sowie
- nachfolgend im nächsten Heft ausgewählte (kritische) Geschäftsvorfälle betrachtet, um Unterschiede zwischen HGB und IFRS zu identifizieren und buchhalterisch abzubilden.

III. 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. 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.

2. Allgemeine IFRS-Anforderungen

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

- Für die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten aufgrund ihrer Größe, Art und Funktion (IAS 1.58; 78; 97) sind wesentliche Posten getrennt (im Anhang oder in Bilanz/GuV) zu zeigen, 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 (ggf. nur 52 Wochen) (IAS 1.36 f.).

20 Vgl. sinngemäß IFRS 1.D17 Satz 2. Dabei ist aus IFRS-Sicht die Erstellung eines Konzernabschlusses bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend geboten und die parallele Erstellung eines IFRS-Einzelabschlusses freiwillig möglich (vgl. IAS 27.6, .38 und .39).

21 In dieser Frage sind unterschiedliche Lesarten von IFRS 1 möglich: (1) IFRS 1.3(d) i.V.m. IFRS 1.21 enthält keine explizite Ausnahme(regelung), wobei IFRS 1.28 wohl nur die Betonung des Pro-Forma-Charakters der Überleitungsrechnungen gem. IFRS 1.24-27A beabsichtigt, weil diese Regelung unter der Überschrift „Überleitungsrechnungen“ erfolgt. Hierfür spricht, dass IFRS 1.21 auf den vollständigen Abschluss nach IAS 1.10 verweist. Darin sind zunächst nur die Abschlussbestandteile der Berichtsperiode enthalten. IAS 1.10 ist zusammen mit IAS 1.38 zu lesen: „Sofern die IFRS nichts anderes erlauben oder vorschreiben, hat ein Unternehmen für alle im Abschluss der aktuellen Periode enthaltenen quantitativen Informationen Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode anzugeben“. (2) Es ist darauf hinzuweisen, dass der Konzern (als reporting entity) im Vorjahr nicht existent war und dass deshalb die Bereitstellung von verlässlichen (einen Vergleich ermöglichenden) Vorjahreszahlen undurchführbar i.S. von IAS 1.7 und IAS 1.43 ist (vgl. Hoffmann, in: Lüdenbach/Hoffmann, Haufe IFRS-Kommentar, 10. Aufl. 2012, § 6 Rdn. 13). Indes ist die Undurchführbarkeits-Ausnahme sehr restriktiv auszulegen und deren Anwendung zu begründen.

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.

Assets	
Langfristige Vermögenswerte	in T€
(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	33.571
3. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	200
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800
Summe kurzfristige Vermögenswerte	44.557
Summe Vermögenswerte	84.881
Equity and liabilities	
Den Aktionären der Schiffbau-AG zustehendes Eigenkapital	in T€
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489
(k) Kapitalrücklage	6.500
(l) Gewinnrücklagen	22.500
(m) Jahresüberschuss	1.424
Summe Eigenkapital	50.913
Langfristige Schulden	
(n) Finanzverbindlichkeiten	900
(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	84.881

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

- Es sind Angaben zu mindestens einer Vergleichsperiode zu machen (IAS 1.38-44).
- IAS 1.45 f. schreibt eine Darstellungstetigkeit vor.
- IAS 1 enthält keine Mindestgliederungsschemata i.S. von §§ 266 und 275 HGB. Postenbezeichnungen und Reihenfolgen dürfen individuell angepasst und zusätzliche Posten aufgenommen werden. Es bestehen große Spielräume, Informationen aus der Bilanz/GuV in den Anhang zu verlagern. Festlegungen zu Konto- oder Staffelform erfolgen nicht²³.
- Sonderausweise sind geboten
 - bei Anwendung der Equity-Methode (IAS 1.54 (e) und .82 (c));
 - gem. IFRS 5 für „aufgegebene Geschäftsbereiche“ (Bilanz und GuV) und „zur kurzfristigen Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte“ (nur Bilanz) und zugehörige Schulden (nur Bilanz);

1. Umsatzerlöse	50.000
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes 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	2.324
13. Außerordentliche Erträge	750
14. Außerordentliche Aufwendungen	20
15. Außerordentliches Ergebnis	3.054
16. Steuern vom Einkommen und Ertrag	1.450
17. Sonstige Steuern	180
18. Jahresüberschuss	1.424
19. Zuführung zu den Gewinnrücklagen	600
20. Bilanzgewinn	824

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

- gem. IAS 24 für nahestehende Personen/Unternehmen.

■ Neben IAS 1 sind weitergehend die Regelungen der übrigen (einschlägigen) IFRS zu beachten (IAS 1.48).

Daneben bestehen spezielle Anforderungen an eine IFRS-Bilanz (vgl. unter Abschn. III.3) und eine IFRS-GuV (vgl. unter Abschn. IV.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 (kurzfristig/langfristig oder langfristig/kurzfristig) vorzuzugewen²⁴:
 - Alle Bilanzposten, auch die RAP, sind als *assets*, *equity* oder *liabilities* auszuweisen.
 - Vereinfachend werden kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) binnen weniger als zwölf Monaten oder innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus remonetarisiert (fällig) (vgl. IAS 1.66, .69). Hiervon ausgenommen sind latente Steuer-aufwendungen und -erträge, die nicht als kurzfristig aus-gewiesen werden dürfen (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, wenn hierfür unter-schiedliche Bewertungsgrundlagen zur Anwendung gelangen (IAS 1.59).
- Gebot des Zusatzausweises (erläuterungspflichtiger) zum Ver-ständnis der Vermögens- und Finanzlage relevanter Posten, Überschriften und Zwischensummen (IAS 1.55).

23 Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 21), § 2 Rdn. 48; Pellens u.a., Internationale Rech-nungslegung, 8. Aufl. 2011, S. 178.

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

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 €) zurechenbar.
7. Die Beteiligungserträge beinhalten Erträge der at-equity zu bilanzierenden D-GmbH (80.000 €).
8. Die „außerordentlichen“ Erträge (Aufwendungen) sind funktional nicht zurechenbar ^{***)} .
9. Forschungs- und Entwicklungskosten werden der Verwaltung zugerechnet ^{***)} .

^{*)} Dieser didaktisch vereinfachte Aktivierungsumfang ist weder HGB- (§ 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 in nur seltenen Ausnahmefällen zulässig.
^{***)} Diese Annahme ist begrenzt plausibel.

Tab. 5: Erläuterungen zur GuV der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁

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.

Aus diesen Vorgaben resultiert das in Tab. 3 auf S. 265 gezeigte Ergebnis. Nachfolgend wird der Inhalt der dort ausgewiesenen Posten erläutert.

Sachanlagevermögen: IAS 16 definiert *property, plant and equipment* (PPE) als langfristige Vermögenswerte mit physischer Substanz²⁵. IAS 16.29 erlaubt unterschiedliche Folgebewertungsmodelle (Anschaffungskostenmodell versus erfolgsneutrales Neubewertungsmodell) für die in IAS 16.37 beispielhaft angeführten homogenen Gruppen von Sachanlagen. Demnach ist die Beibehaltung der HGB-Gliederung zweckmäßig.

Immaterielles Anlagevermögen: IAS 38 definiert immaterielle Vermögenswerte als nicht physische, nicht monetäre *assets* und räumt unter restriktiveren Bedingungen (Vorliegen eines aktiven Markts) das mit IAS 16 übereinstimmende Wahlrecht für die Folgebewertung ein (IAS 38.72). Im Fallbeispiel werden die immateriellen Vermögenswerte mit Blick auf nachfolgende Geschäftsvorfälle in Marken und Patente unterteilt.

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 unterscheiden²⁶.

Aktive latente Steuern (vom Einkommen und Ertrag; hier Köperschaft- und Gewerbesteuer) sind als *non current assets* auszuweisen. Ein saldierter Ausweis latenter Steuern ist gem. IAS 12.74 nur dann vorzunehmen, wenn die latenten Ansprüche bzw. Verpflichtungen für die Schiffbau-AG ggü. der gleichen Steuerbehörde bestehen, wozu die Sachverhaltsdarstellung schweigt. Gem. den Erläuterungen in Tab. 2 auf S. 264 ist der Posten mit 300.000 € zu dotieren²⁷.

b) Kurzfristige Vermögenswerte

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.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (LuL) sind wegen ihrer Bindung an den Geschäftszyklus immer kurzfristiger Natur. Sie zählen zu den finanziellen Vermögenswerten (IAS 32.11 (c)-(i)). Im Beispiel werden sie gem. IAS 1.78 (b) in der Bilanz untergliedert. Die Zuordnung des aktiven RAP (für Zahlungen, die im nächsten Geschäftsjahr zu Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steuer aufwendungen führen) erfolgt hierbei zu „Vorauszahlungen und sonstige Forderungen“.

Wertpapiere des Umlaufvermögens sind ebenfalls Finanzinstrumente. Soweit ihre Restlaufzeit im Erwerbszeitpunkt drei Monate nicht überschreitet, gelten sie als Zahlungsmitteläquivalente (IAS 1.54 (d) i.V.m. IAS 1.60). Im Fallbeispiel handelt es sich um börsennotierte Aktien, die spätestens nach zwei Monaten veräußert werden sollen. Sie sind als sonstige finanzielle Vermögenswerte auszuweisen.

Kasse, Bank/Kreditinstitute und Schecks: Auch dieser Posten fällt in den Anwendungsbereich von IAS 32. Unter der Annahme, dass es sich nur um Bargeld und Sichtguthaben handelt, ist ein Ausweis unter „Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente“ geboten.

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

Langfristige Schulden: Darlehensverbindlichkeiten sind finanzielle Verbindlichkeiten (IAS 32.11). Gem. IAS 1.71 ist hierfür eine Aufspaltung in den Tilgungsanteil der nächsten zwölf Monate (*current portion of non current financial liability*) – auszuweisen als kurzfristige Verbindlichkeiten (*current financial liability*) – und den später zu tilgenden Teil des Darlehens (*non current financial liability*) vorzunehmen. Getrennt von Finanzverbindlichkeiten sind sonstige Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu zeigen.

Passive latente Steuern sind als *non current liabilities* i.H.v. 200.000 € auszuweisen. Hier gilt das zu den aktiven latenten Steuern Dargelegte analog.

25 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.
 26 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.
 27 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.

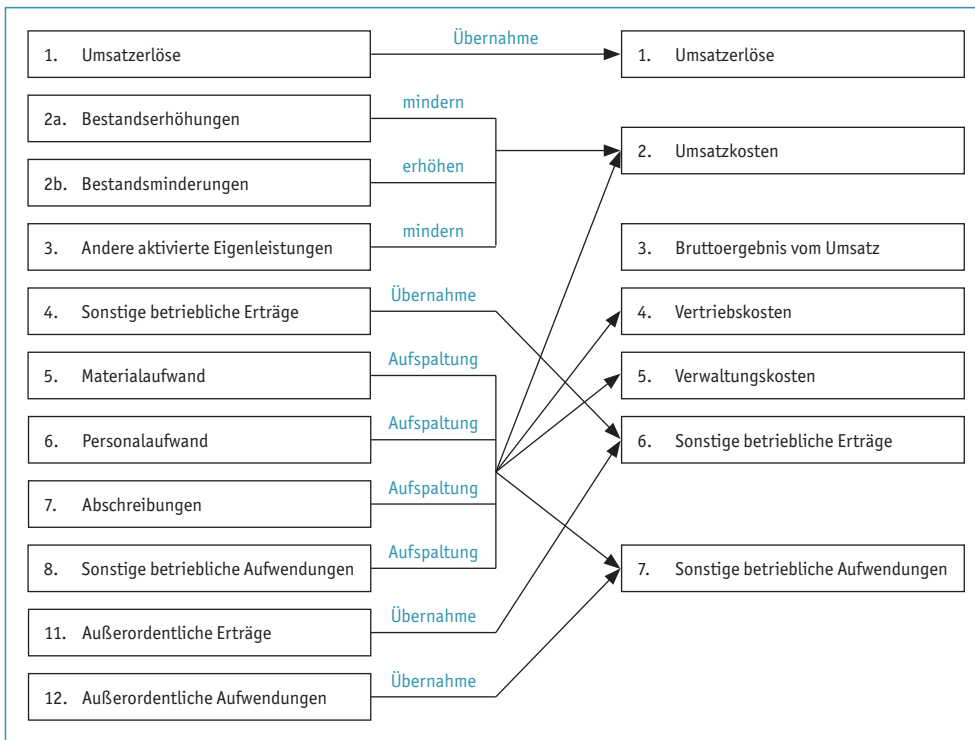


Abb. 1: Postenweise Überführung des Betriebsergebnisses nach GKV in ein UKV-Schema²⁸

Kurzfristige Schulden: Unter der Annahme, dass alle anderen Verbindlichkeiten der HGB-Bilanz als kurzfristig einzustufen sind und es sich wiederum um finanzielle Verbindlichkeiten handelt, werden hieraus in der IFRS-Bilanz grundsätzlich kurzfristige finanzielle Verbindlichkeiten.

Erhaltene Anzahlungen werden vorläufig ebenfalls als Anzahlungen (*deferred revenues*) ausgewiesen²⁹.

Passiver RAP: Hierfür gilt das zum aktiven RAP Dargelegte analog. Aus den Erläuterungen in Tab. 2 auf S. 264 resultiert die Zuordnung als Vorauszahlung unter den kurzfristigen Schulden (*current liabilities*).

Das Ergebnis der Umgliederung kann der Tab. 3 auf S. 265 entnommen werden, wobei bereits Leerposten im Vorgriff auf die nachfolgenden Aufgaben berücksichtigt werden.

IV. 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 auf S. 265) unter Berücksichtigung ausgewählter Erläuterungen (vgl. Tab. 5 auf S. 266) in eine zu IAS 1 konforme Struktur zu bringen. Hierzu gibt der *Chief Executive Officer* (CEO) der Schiffbau-AG vor, die IFRS-GuV nicht – wie national vorherrschend – nach dem GKV (*nature of expense method*), sondern nach dem in der internationalen Rechnungslegung vorherrschenden UKV (*nature of function method* oder *cost of sales method*) zu erstellen³⁰.

2. Spezielle IFRS-Anforderungen an eine GuV-Gliederung

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

- Pflicht zur Anwendung von GKV oder UKV (IAS 1.101);
- Auswahl des GuV-Verfahrens (GKV oder UKV) nach den Kriterien Zuverlässigkeit und Relevanz (IAS 1.105);
- 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) zum Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relevanter Posten, Überschriften und Zwischensummen (IAS 1.85);
- keine Vorschrift zur Ergänzung der GuV um eine Gewinnverwendungsrechnung³¹.

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 (auf S. 266) gem. dem in Abb. 1 gezeigten Schema. So werden

- die „Umsatzerlöse“³² sowie die „sonstigen betrieblichen Erträge“³³ unverändert übernommen und
- 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 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. 6 auf S. 268)³⁴. 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 erfolgen³⁵.

Die dem Finanzergebnis zuzurechnenden Ertragsposten („Erträge aus Beteiligungen“, „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“) werden in zwei Zeilen offengelegt („Ergebnis aus *at equity* bewerteten Finanzinvestitionen“³⁶; „übrige Finanzerträge“)³⁷, während die

28 Vgl. Reuter/Zwirner, in: IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2009, S. 312.

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

30 Vgl. nachfolgend Reuter/Zwirner, a.a.O. (Fn. 28), S. 299.

31 Hierfür ist Raum im Rahmen der Eigenkapitalveränderungsrechnung (IAS 1.106). Der Betrag einer vorgeschlagenen oder beschlossenen Dividende ist im Anhang offen zu legen (IAS 1.137).

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

33 Vgl. dazu die Erläuterungen in Tab. 5 auf S. 266.

34 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.

35 Vgl. zum Inhalt von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen Budde, in: Küting/Pfitzer/Weber, HdB – Einzelabschluss, 5. Aufl. 2012, § 275 Rdn. 88-90.

36 Vgl. zum Problem des Ausweises auf Ebene des Einzelabschlusses Fn. 26.

37 Dies setzt z.B. voraus, dass Beteiligungserträge übereinstimmend nach HGB und IFRS vereinnahmt werden – nicht phasenkonform, 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)).

in T€		Aufwand nach GKV	Aufwand nach UKV			
			Herstellung	Verwaltung	Vertrieb	nicht zuordenbar
Position						
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 €

Tab. 6: Überführung der Aufwendungen vom Gesamtkostenverfahren in das Umsatzkostenverfahren³⁸

1.	Umsatzerlöse	50.000 €
2.	Umsatzkosten	34.321 €
3.	Bruttoergebnis vom Umsatz	15.679 €
4.	Vertriebskosten	5.470 €
5.	Allgemeine Verwaltungskosten	8.130 €
6.	Sonstige betriebliche Erträge	1.250 €
7.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	499 €
8.	Operatives Ergebnis	2.830 €
9.	Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80 €
10.	Übrige Finanzerträge	544 €
11.	Übrige Finanzaufwendungen	400 €
12.	Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	3.054 €
13.	Ertragsteuern	1.630 €
14.	Jahresüberschuss	1.424 €

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

„Zinsen und ähnlichen Aufwendungen“ unverändert als „übrige Finanzaufwendungen“ übernommen werden³⁹. 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))⁴⁰. Das Ergebnis der

Rahmenwerk zum Integrated Reporting

Den Entwurf für ein Rahmenwerk zur integrierten Berichterstattung der Unternehmen, das sog. „Integrated Reporting“, hat das International Integrated Reporting Council (IIRC) am 15.04.2013 vorgelegt. Mit dem Integrated Reporting soll den Adressaten der Unternehmensberichterstattung – in erster Linie den Kapitalgebern – ein umfassenderer Einblick in die Fähigkeit der Unternehmen, kurz- mittel- und langfristig Wert zu schaffen, ermöglicht werden. In einer ersten Kommentierung vom 18.04.2013 sieht Norbert Winkeljohann, Vorstandssprecher von PwC Deutschland, im Integrated Reporting einen wichtigen Beitrag zu mehr Transparenz, da auf diesem Wege „harte und weiche Faktoren so miteinander verknüpft werden, dass tiefere Einblicke in ein Unternehmen als bisher möglich werden. Das sorgt für Vertrauen und

Umstellung vom handelsrechtlichen GKV auf das UKV nach IFRS ist in Tab. 7 wiedergegeben.

V. Zusammenfassung zu Teil 1 der Fallstudie und Ausblick

Die entwickelten Strukturen der IFRS-Bilanz und der IFRS-GuV haben einzelgesellschaftlichen Charakter. Durch ihre Übernahme in die Konzernbilanzrichtlinie des Schiffbau-Konzerns werden sie innerkonzernlich für alle einzubeziehenden Unternehmen verbindlich⁴¹. Sie sind aber 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.

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 Heft 6/2013 der KoR erfolgen.

38 Vgl. Reuter/Zwirner, a.a.O. (Fn. 28), S. 312.

39 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 ist; dagegen, dass die hierfür relevanten Zinssätze unterschiedlich sind. Während HGB-Bilanzierer die Abzinsungsverordnung zu beachten und die jeweils aktuell von der Bundesbank bereitgestellten Zinssätze (Sieben-Jahres-Durchschnitte) 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.).

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

41 Hierauf wird in Heft 7-8/2013 der KoR bei der Diskussion der Einheitlichkeitsgrundsätze der Konzernrechnungslegung eingegangen werden.

Stabilität in den Märkten“. Nach der Einschätzung der PwC-Experten können sich Unternehmen, die über finanzielle Kennzahlen hinaus integriert auch zuverlässige und vergleichbare Angaben zu nicht-finanziellen Informationen machen, einen leichteren Zugang zu Kapital und Ressourcen sichern.

Nach den Erläuterungen durch das IIRC ist der nun vorgelegte Entwurf eines Rahmenwerks für eine integrierte Berichterstattung als Diskussionsgrundlage zu verstehen. Unternehmen können nun bis zum 15.07.2013 ihre Ansichten und Vorschläge für die Rechnungslegung und Berichterstattung der Zukunft einbringen. Die Veröffentlichung des endgültigen „IIRC Framework“ ist für Dezember 2013 vorgesehen. Es dürfte großen Einfluss haben auf die Unternehmenspraxis und auch auf die künftigen Aktivitäten der Standardsetzer der internationalen Rechnungslegung wie IASB.