

Kapitel 3

Aufbau eines IFRS-Abschlusses

Ein IFRS-Abschluss besteht aus folgenden Bestandteilen:

- Gesamtergebnisrechnung
- Bilanz
- Eigenkapitalveränderungsrechnung
- Kapitalflussrechnung
- Anhang
- (Lagebericht)

Die **Gesamtergebnisrechnung** besteht aus zwei Teilen: der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem sonstigen Ergebnis. Die **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** enthält ergebniswirksam erfasste Aufwendungen und Erträge einer Periode. Im **sonstigen Ergebnis** werden hingegen bestimmte unrealisierte Ergebnisse gezeigt, dh Änderungen des Eigenkapitals, die ergebnisneutral zu erfassen sind. Dabei ist im Bereich des sonstigen Ergebnisses zwischen Posten des sonstigen Ergebnisses, die nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden und Posten des sonstigen Ergebnisses, die nicht nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden, zu unterscheiden. Nachfolgend finden Sie einige Beispiele für im sonstigen Ergebnis darzustellende Sachverhalte:

Posten des sonstigen Ergebnisses, die nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden

- Ergebnisauswirkungen aus der Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten (siehe dazu in *Pkt 4.6.1* die Bewertung von Finanzinstrumenten der Kategorie „zur Veräußerung verfügbar“),
- Ergebnisauswirkungen bestimmter Sicherungsgeschäfte (siehe *Pkt 4.6.1*) bzw
- Ergebnisauswirkungen aufgrund der Währungsumrechnung bei Konzernabschlüssen.

Posten des sonstigen Ergebnisses, die nicht nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden

- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste iZm Leistungen an Arbeitnehmer (*Pkt 4.10.1*),
- Ergebnisauswirkung aufgrund der Neubewertung immaterieller Vermögenswerte oder Sachanlagen (siehe *Pkt 4.1.1 und 4.3.1*).

Diese Posten werden nur im sonstigen Ergebnis erfasst und finden zunächst keinen Eingang in die Gewinn- und Verlustrechnung. Diese Darstellungsform ist daher eine Besonderheit der IFRS. Im UGB müssen alle Ergebnisse in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt werden.

Nachfolgend ist eine beispielhafte **Konzern-Gesamtergebnisrechnung** nach dem „one statement approach“ dargestellt:

In TEUR	X1	X0
Umsatzerlöse	500	450
Materialaufwand	– 200	– 150
Personalaufwand	– 100	– 95
Abschreibungen	– 20	– 30
sonstige betriebliche Aufwendungen	– 110	– 120
Betriebsergebnis	70	55
Finanzergebnis	10	5
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	80	60
Steuern vom Einkommen und Ertrag	– 20	– 15
Jahresergebnis	60	45
<i>davon nicht beherrschende Anteile</i>	12	9
<i>davon Gesellschafter des Mutterunternehmens</i>	48	36
Posten des sonstigen Ergebnisses, die nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden		
Währungsumrechnung	3	3
Bewertungsergebnis	– 8	– 12
Zwischensumme der Posten des sonstigen Ergebnisses, die nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden	– 5	– 9
Posten des sonstigen Ergebnisses, die nicht nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden		
Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste	– 1	– 2
Zwischensumme der Posten des sonstigen Ergebnisses, die nicht nachträglich in das Periodenergebnis umgegliedert werden	– 1	– 2
Sonstiges Ergebnis netto	– 6	– 11
Gesamtergebnis	54	34
<i>davon nicht beherrschende Anteile</i>	12	9
<i>davon Gesellschafter des Mutterunternehmens</i>	42	25

Die **Bilanz** zeigt die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens sowie das Eigenkapital (als Differenz zwischen Vermögenswerten und Schulden). Die Gliederung einer IFRS-Bilanz erfolgt sowohl aktiv- als auch passivseitig anhand der Fristigkeit (kurz und langfristiges Vermögen sowie Eigenkapital, kurz- und langfristige Schulden, siehe dazu auch die Übersicht in *Kapitel 4*). Bspw ist der Ausweis eines Bankkredites in den IFRS abhängig von seiner Fälligkeit. Jener Teil, der in den nächsten 12 Monaten fällig ist, ist unter den kurzfristigen Schulden darzustellen, alle später vereinbarten Zahlungen sind unter den langfristigen Schulden zu zeigen. Das UGB unterscheidet hingegen nicht zwischen kurz- und langfristigen Schulden, sondern nur zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten.

Kapitel 4

Ausgewählte Bilanzposten und Anhangsangaben

In der Folge wird die Bilanz der X-AG zum 31.12.X0 mit Verweisen zu den jeweiligen Kapiteln dargestellt (Ausgangssachverhalt).

AKTIVA	Querverweis	in Mio €
Langfristige Vermögenswerte		
Firmenwerte	(4.5; 5.1)	1.200
Sonstige immaterielle Vermögenswerte	(4.1; 4.5)	500
Sachanlagen	(4.2; 4.3; 4.5)	2.000
Anlageimmobilien	(4.4)	100
Latente Steueransprüche	(4.9)	200
Finanzanlagen	(4.6)	700
Kurzfristige Vermögenswerte		
Vorräte	(4.7)	3.000
Zahlungsmittel und -äquivalente	(4.6)	1.600
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen*)	(4.6; 4.8)	1.500
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte	(4.12)	200
Aktiva gesamt		11.000

*) inkl Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo. Im Hinblick auf Fertigungsaufträge *siehe Pkt 4.8*

PASSIVA	Querverweis	in Mio €
Eigenkapital		
Anteile der Gesellschafter des Mutterunternehmens		5.000
nicht beherrschende Anteile	(5.1.2)	400
Langfristige Schulden		
Finanzierungsverbindlichkeiten	(4.2; 4.6)	2.150
Langfristige Rückstellungen	(4.10; 4.11)	1.000
Latente Steuerschulden	(4.9)	400
Kurzfristige Schulden		
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	(4.6)	1.700
Kurzfristige Rückstellungen	(4.11)	250
Schulden im Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten	(4.12)	100
Passiva gesamt		11.000

4.3 Sachanlagen (IAS 16)

4.3.1 IFRS

Sachanlagen nach IAS 16 umfassen materielle Vermögenswerte, die für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden, und die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.

Bei Immobilien, die nicht selbst genutzt, sondern an Dritte überlassen (vermietet) werden, können sich Abgrenzungsprobleme zu Anlageimmobilien ergeben. Diese sind nach IAS 40 zu bilanzieren (*siehe Pkt 4.4*).

Sachanlagen, für die ein Beschluss zum Verkauf gefasst wurde und entsprechend „zur Veräußerung gehalten“ werden, sind gem IFRS 5 von den übrigen Sachanlagen gesondert auszuweisen und zu bilanzieren (*siehe Pkt 4.12*).

Erstbewertung

Die Aktivierung von Sachanlagen erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Bei Anschaffung durch Tausch erfolgt die Erstbewertung mit dem beizulegenden Zeitwert. Die Anschaffungsnebenkosten müssen aktiviert werden und umfassen die direkt zurechenbaren Kosten, so auch die direkt zurechenbaren Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer gem IAS 19. Ebenso sind Fremdkapitalzinsen für den Zeitraum der Herstellung oder Anschaffung, sofern dieser mehr als 12 Monate umfasst, zu aktivieren.

Bei Rückbauverpflichtungen wird der Barwert der Rückbauverpflichtung entsprechend der zu bildenden Rückstellung ebenfalls aktiviert.

Folgebewertung

IAS 16 enthält für die Folgebewertung ein Wahlrecht, Sachanlagen nach der **Anschaffungskostenmethode** oder nach der **Neubewertungsmethode** zu bewerten.

Bei der **Anschaffungskostenmethode** werden die Anschaffungskosten der Sachanlagen planmäßig über die erwartete Nutzungsdauer abgeschrieben. Die Abschreibung hat dem tatsächlichen Nutzungsverlauf zu folgen und ist grundsätzlich pro rata temporis (idR monatlich) zu erfassen. Die Anwendung der Halbjahresregel entsprechend dem Einkommensteuergesetz, wonach für Zugänge im ersten Halbjahr eine Halbjahresabschreibung und für jene im zweiten Halbjahr eine volle Jahresabschreibung erfasst wird, ist grundsätzlich nicht zulässig und kann im IFRS nur dann übernommen werden, wenn sich daraus keine wesentlichen Abweichungen zum pro rata temporis-Modell ergeben. Die Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode sind zumindest jährlich zum Bilanzstichtag zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Am Abschlussstichtag ist auch zu prüfen, ob ein Indikator für eine Wertminderung vorliegt und ggf ein Wertminderungstest gem IAS 36 durchzuführen ist (*siehe Pkt 4.5*).

4.7 Vorräte (IAS 2)

4.7.1 IFRS

Zu den Vorräten zählen alle Arten von Vermögenswerten, die vom Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft oder verarbeitet werden. Dazu zählen va Handelswaren, fertige Erzeugnisse (vom Unternehmen selbst hergestellte Produkte), unfertige Erzeugnisse (vom Unternehmen selbst hergestellte Produkte, deren Herstellung noch nicht vollendet ist) sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (welche im Rahmen des Produktionsprozesses verarbeitet bzw verbraucht werden).

Nicht in den Anwendungsbereich von IAS 2 (Vorräte) fallen unfertige Erzeugnisse und Leistungen, die im Rahmen kundenspezifischer Auftragsfertigung erbracht werden. Abweichend zum Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzip kommt in diesem Bereich in der Regel eine Bilanzierung mit Teilgewinnrealisierung zur Anwendung. Die Bilanzierung kundenspezifischer Fertigungsaufträge ist in einem eigenen Standard geregelt (siehe Pkt 4.8).

Die Zugangsbewertung der Vorräte erfolgt bei Zukauf zu Anschaffungskosten bzw bei Eigenerzeugung zu Herstellungskosten.

Anschaffungskosten

Zu den Anschaffungskosten zählen all jene Kosten, die in direktem Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang stehen.

Anschaffungspreis	
+ Anschaffungsnebenkosten	
– Anschaffungspreisminderungen	
+ Sonstige Kosten (teilweise)	
(+) Fremdkapitalzinsen	
= Anschaffungskosten	

Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen etwa Zölle und Steuern, die nicht rückverrechnet werden können, Versicherungen, Transport- und Abwicklungskosten. Skonti, Rabatte und sonstige Preisnachlässe werden bei der Kostenermittlung abgezogen. Sonstige Kosten tragen dazu bei, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Diese zurechenbaren Kosten können bspw bei einem Handelsunternehmen aus Logistikgründen auftreten, um Waren vom Zentrallager zu den Verkaufsstellen zu transportieren.

Die Berücksichtigung von Fremdkapitalkosten setzt voraus, dass zwischen dem Beginn der Anschaffung bzw Herstellung und dem Erreichen des beabsichtigten verkaufsfähigen Zustands ein „beträchtlicher Zeitraum“ (IAS 23.5) liegt. In der Praxis wird oft auf einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten abgestellt, sodass Fremdkapitalkosten im Rahmen der Ermittlung der Anschaffungskosten regelmäßig nicht zu berücksichtigen sind.

Kapitel 5

Besonderheiten im Konzernabschluss

Das Ziel der Erstellung eines Konzernabschlusses (= Konzernrechnungslegung) besteht darin, den Bilanzlesern einen realistischen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aller zum Konzern gehörigen Unternehmen zu vermitteln. Der Abschluss ist so darzustellen, als ob das Mutter- und die Tochterunternehmen ein einziges Unternehmen wären (Einheitstheorie). Dabei gibt es folgende Möglichkeiten der Einbeziehung eines Unternehmens:

- Vollkonsolidierung (vollständige Einbeziehung – Pkt 5.1)
- Bewertung „at equity“ (dh mit dem anteiligen Eigenkapital – Pkt 5.2)
- Quotenkonsolidierung (quotale Einbeziehung – Pkt 5.2)

Damit die Darstellung des „Gesamtunternehmens“ gelingt, sind mehrere Konsolidierungsschritte erforderlich, um bspw Transaktionen, die zwischen in dem Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen stattgefunden haben, zu eliminieren.

5.1 Vollkonsolidierung (IAS 27, IFRS 10)

5.1.1 Anwendungsbereich

Bevor die Methode der Vollkonsolidierung (Ausweis des gesamten Vermögens und der gesamten Schulden eines anderen Unternehmens anstelle der Anteile an diesem Unternehmen) genauer erläutert wird, ist zunächst zu klären, wann diese Methode zur Anwendung kommt.

5.1.1.1 IFRS

Allgemeines

Ein konsolidierungspflichtiges Mutter-Tochter-Verhältnis liegt nach IFRS 10 vor, wenn das übergeordnete Unternehmen

- aufgrund bestehender Rechte die Fähigkeit hat, die relevanten Tätigkeiten des untergeordneten Unternehmens zu bestimmen (**power**),
- variablen Rückflüssen aus dem Engagement beim untergeordneten Unternehmen ausgesetzt ist (**variability in returns**) und
- die Entscheidungsmacht eingesetzt werden kann, um die Höhe der Rückflüsse zu beeinflussen (**linkage between power and variability in returns**).

Bei der erstmaligen Konsolidierung eines Tochterunternehmens kann sich aus der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten zu den beizulegenden Zeitwerten der Vermögenswerte und Schulden (Nettovermögen) ein Unterschiedsbetrag ergeben. Bei positivem Überhang der Anschaffungskosten zum Nettovermögen ist ein Firmenwert zu aktivieren. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in *Pkt 5.1.3.1* verwiesen.

BEISPIEL:

Die X-AG hat am 31.12.X0 80% der Anteile an der Y-AG um € 13 Mio erworben. Der ermittelte Wert des Nettovermögens der Y-AG betrug zu diesem Zeitpunkt € 10 Mio, der mit dem Buchwert im Einzelabschluss der T-AG identisch ist.

	X-AG	Y-AG	Summe ⁽¹⁾	Kapital-konsolidierung	Konzern-bilanz
Firmenwert				5 ⁽⁴⁾	5
Beteiligung Y-AG	13		13	- 13 ⁽²⁾	0
Sonstiges Vermögen	12	13	25		25
Schulden	- 10	- 3	- 13		- 13
Einbehaltene Ergebnisse	- 5	- 8	- 13	8 ⁽²⁾	- 5
Grundkapital	- 10	- 2	- 12	2 ⁽²⁾	- 10
Nicht beherrschende Anteile				- 2 ⁽³⁾	- 2

Lösung:

In einem ersten Schritt sind die Summen der Bilanzen von X-AG und Y-AG zu bilden (1). Im Zuge der Kapitalkonsolidierung werden die Beteiligung in der X-AG und das Eigenkapital der Y-AG konsolidiert (2). Die nicht beherrschenden Anteile werden mit € 2 Mio (20% von € 10 Mio Eigenkapital) errechnet (3). Der Firmenwert beträgt € 5 Mio (13 Mio Anschaffungskosten Beteiligung + 2 Mio nicht beherrschende Anteile - 10 Mio Nettovermögen) (4).

In der GuV sind sowohl der Minderheitenanteil am Jahresergebnis, als auch der Anteil der Eigentümer des Mutterunternehmens ersichtlich. Anstelle der aus dem Tochterunternehmen resultierenden Beteiligungserträge werden die Erträge und Aufwendungen des Tochterunternehmens dargestellt.

Es gilt der Grundsatz, dass die Auswirkungen konzerninterner Transaktionen zu eliminieren sind, um Mutter- und die Tochterunternehmen als ein einziges Unternehmen darstellen zu können. Dies führt zur Eliminierung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten (Schuldenkonsolidierung), Erträgen und Aufwendungen aus konzerninternen Geschäften (Aufwands- und Ertragskonsolidierung) sowie Gewinnen und Verlusten aus konzerninternen Geschäften (Zwischenergebniseliminierung). Der Konzernabschluss enthält somit nur mehr die Vermögen, Schulden und Ergebnisse, die aus Geschäften mit konzernexternen Dritten resultieren.