

IFRS für Aufsichtsräte

Überblick und Leitfaden für die Überwachung



the 1990s, the number of people with diabetes has increased in all industrialized countries. In the Netherlands, the prevalence of diabetes is 6.5% (1). The prevalence of diabetes is expected to increase further in the next decades, because of the increase in the number of people with obesity and the increase in the life expectancy (2).

Diabetes is a chronic disease, which is characterized by a disturbance in the metabolism of carbohydrates, lipids and proteins. The disturbance in the metabolism of carbohydrates is characterized by a chronic hyperglycaemia. The disturbance in the metabolism of lipids is characterized by an increase in the concentration of triglycerides and a decrease in the concentration of high-density lipoprotein (HDL) cholesterol. The disturbance in the metabolism of proteins is characterized by an increase in the concentration of urea and creatinine.

The chronic hyperglycaemia is the most important risk factor for the development of complications of diabetes. The complications of diabetes are divided into microvascular and macrovascular complications. The microvascular complications are retinopathy, nephropathy and neuropathy. The macrovascular complications are coronary artery disease, stroke and peripheral vascular disease.

The aim of this review is to discuss the pathogenesis of the complications of diabetes and to discuss the treatment of the complications of diabetes. The review is divided into two parts. The first part discusses the pathogenesis of the complications of diabetes. The second part discusses the treatment of the complications of diabetes.

Pathogenesis of the complications of diabetes

The pathogenesis of the complications of diabetes is complex and involves a number of factors. The most important factor is the chronic hyperglycaemia. The chronic hyperglycaemia leads to the formation of advanced glycation end products (AGEs). The AGEs are formed by the non-enzymatic glycation of proteins. The AGEs are highly reactive and can bind to other proteins, leading to the formation of cross-links. The cross-links are highly stable and can lead to the formation of large, insoluble aggregates. The aggregates can lead to the formation of amyloid deposits, which are characteristic of the complications of diabetes.

The chronic hyperglycaemia also leads to the formation of reactive oxygen species (ROS). The ROS are highly reactive and can lead to the formation of lipid peroxides. The lipid peroxides are highly reactive and can lead to the formation of cross-links. The cross-links are highly stable and can lead to the formation of large, insoluble aggregates. The aggregates can lead to the formation of amyloid deposits, which are characteristic of the complications of diabetes.

The chronic hyperglycaemia also leads to the formation of advanced lipoxidation end products (ALEs). The ALEs are formed by the oxidation of lipids. The ALEs are highly reactive and can lead to the formation of cross-links. The cross-links are highly stable and can lead to the formation of large, insoluble aggregates. The aggregates can lead to the formation of amyloid deposits, which are characteristic of the complications of diabetes.

The chronic hyperglycaemia also leads to the formation of advanced glycation end products (AGEs). The AGEs are formed by the non-enzymatic glycation of proteins. The AGEs are highly reactive and can lead to the formation of cross-links. The cross-links are highly stable and can lead to the formation of large, insoluble aggregates. The aggregates can lead to the formation of amyloid deposits, which are characteristic of the complications of diabetes.

Vorwort

Seit 2005 müssen börsennotierte Konzerne in der EU ihren Konzernabschluss nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufstellen. In Österreich ist auch eine freiwillige Anwendung der IFRS für die Konzernberichterstattung möglich. Die IFRS stellen ein umfassendes Regelwerk der Bilanzierung dar mit zum Teil komplexen Bestimmungen zu einzelnen Sachverhalten (z.B. immaterielle Vermögenswerte, Finanzinstrumente, Leasing, Pensionsverpflichtungen). IFRS-Konzernabschlüsse richten sich an Kapitalgeber und andere Stakeholder und sind auf Grund dieser Informationsansprüche meist sehr umfangreich.

Die Aufsichtsräte solcher Konzern-Mutterunternehmen stehen daher vor einer besonderen Herausforderung: Ein umfangreicher Konzernabschluss, der komplexe wirtschaftliche Sachverhalte bilanziell abbildet und erläutert, ist durch den Aufsichtsrat zu prüfen. Da der Konzernabschluss veröffentlicht wird, kommt dieser Prüfungspflicht besondere Bedeutung zu.

Auch in Aufsichtsräten von Konzern-Tochtergesellschaften spielen die IFRS eine immer größere Rolle, da die interne Berichterstattung im Konzern – und damit auch an den

„Tochter-Aufsichtsrat“ – inzwischen oft ebenfalls nach IFRS erfolgt.

Dieser gesteigerten Bedeutung der IFRS für die Finanzberichterstattung widmet sich die vorliegende Broschüre: Sie gibt kurze einführende Erläuterungen und einen Überblick über wesentliche Bilanzierungsfragen. Damit wollen wir Ihnen den Einstieg in eine kritische Auseinandersetzung mit IFRS-Abschlüssen erleichtern und Ihnen Hinweise für das Verständnis bestimmter Darstellungen in der Finanzberichterstattung geben.

Eine kritische Auseinandersetzung mit den von der Geschäftsleitung vorgelegten Abschlüssen wünscht Ihnen



Werner Krumm

Partner

Leiter Wirtschaftsprüfung PwC Österreich

Inhalt

Grundprinzipien und Aufbau von IFRS-Abschlüssen	6
Immaterielle Vermögenswerte	7
Finanzinstrumente	9
Wertminderung von Vermögenswerten	12
Rückstellungen	15
Leistungen an Arbeitnehmer	16
Ertragsteuern	17
Leasing	19
Fertigungsaufträge	20
Erlösrealisierung	22
Unternehmenszusammenschlüsse	23
Zweckgesellschaften	26
Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen	27
Publikationen zum Thema	29
Ansprechpartner	31

Grundprinzipien und Aufbau von IFRS-Abschlüssen

Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen

Die Grundprinzipien der Rechnungslegung nach IFRS sind im Rahmenkonzept festgeschrieben. Es enthält allgemeine Definitionen und Zielsetzungen der IFRS-Rechnungslegung. IFRS-Abschlüsse sollen entscheidungsrelevante Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens sowie deren Veränderungen bereitstellen. Damit IFRS-Abschlüsse diesem Ziel gerecht werden, ist es notwendig, sich an den Grundprinzipien der Periodenabgrenzung und der Unternehmensfortführung zu orientieren. Zusätzlich dazu gibt es qualitative Anforderungen an die Abschlüsse wie Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit. Eingeschränkt werden diese Anforderungen durch eine zeitnahe Veröffentlichung der Informationen und die Kosten-Nutzen-Abwägung. Als Adressaten der Informationen gelten Investoren, Kreditgeber, Arbeitnehmer, Lieferanten und Kunden.

Bestandteile eines IFRS-Abschlusses

Ein vollständiger IFRS-Abschluss besteht aus einer Bilanz, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Eigenkapitalverände-

rungsrechnung, einer Kapitalflussrechnung sowie aus einem sehr umfangreichen Anhang. Im Anhang werden die Rechnungslegungsmethoden beschrieben und sonstige Erläuterungen und Aufgliederungen, wie sie insbesondere einzelne Standards verlangen, offengelegt.

Immaterielle Vermögenswerte

IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte

Der nachhaltige Wert eines Unternehmens wird wesentlich durch immaterielle Werte bestimmt, die zum überwiegenden Teil nicht bilanziert werden. Der Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes ist dann möglich, wenn er gekauft oder, unter Einhaltung bestimmter Bedingungen, selbst hergestellt wurde.

Beispiele für zu aktivierende, immaterielle Vermögenswerte sind Patente, Lizenzen, Software, bestimmte Entwicklungskosten und Urheberrechte. Explizit von der Aktivierung ausgeschlossen sind Forschungskosten, Kundenlisten, selbst geschaffene Marken und Warenzeichen, weil hier der wirtschaftliche Nutzen nicht nachweislich gegeben ist, und ein selbst geschaffener Geschäfts- und Firmenwert, da dieser nicht selbständig identifizierbar ist. Die Erstbewertung eines immateriellen Vermögenswertes erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Folgebewertung kann auf Basis der Anschaffungs-

oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen erfolgen oder – in seltenen Fällen – auf Basis einer Neubewertung zu Zeitwerten, was eine Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus bedeuten kann. Ein Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde (derivativer Firmenwert), muss als immaterieller Vermögenswert angesetzt werden. Der derivative Firmenwert unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung, sondern muss jährlich auf eine etwaige Wertminderung hin geprüft werden.

Entwicklungskosten sind dann aktivierungsfähig, wenn die Nutzung und/oder Vermarktung nachgewiesen ist, das Unternehmen die Fertigstellbarkeit technisch nachweisen kann, über die notwendigen Ressourcen verfügt und im betrieblichen Rechnungswesen geeignete Aufzeichnungen führt, sodass die anfallenden Herstellungskosten zuverlässig ermittelt und zugeordnet werden können.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es wesentliche aktivierte Entwicklungskosten im Abschluss?
- Wie wurde bei der Ermittlung und Zuordnung der Kosten und der Einschätzung des Projekterfolges vorgegangen?
- Welche zukünftigen Erträge sind den angesetzten immateriellen Vermögenswerten zuzurechnen?

Finanzinstrumente

IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung, IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben

Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten ist nicht zuletzt durch die aktuelle Wirtschafts- und Finanzsituation zu einem zentralen Bilanzierungsthema geworden.

Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, mit dem gleichzeitig bei der einen beteiligten Partei ein finanzieller Vermögenswert und bei der anderen eine finanzielle Verbindlichkeit bzw. ein Eigenkapitalinstrument entsteht. Mangels „Vertrag“ fallen gesetzliche Verpflichtungen (z.B. Steuerverpflichtungen) ebenso wenig wie Rückstellungen in diese Kategorie. Derzeit werden bei der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten vier Kategorien unterschieden. Finanzielle Schulden werden zur Bewertung in zwei Kategorien untergliedert. Im Zugangszeitpunkt werden Finanzinstrumente mit ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet. Die Folgebewertung richtet sich nach der jeweiligen Kategorie, in die das Finanzinstrument beim bilanziellen Zugangszeitpunkt zugeordnet wurde, zum beizulegenden Zeitwert (fair value) oder zu fortgeführten Anschaffungskosten (amortised cost). Derivative Finanzinstrumente werden immer zum beizulegenden Zeit-

wert bewertet. Für die Abbildung von Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) gibt es komplexe Sonderregelungen. Da diese Regelungen sehr komplex sind und unter den aktuellen Rahmenbedingungen die Verfügbarkeit von verlässlichen Marktwerten immer wieder in Frage gestellt wird, beabsichtigt das International Accounting Standards Board (IASB) als verantwortliches Gremium für die Weiterentwicklung der IFRS, die Bilanzierung von Finanzinstrumenten umfassend neu zu regeln. In Zukunft wird es für finanzielle Vermögenswerte nur mehr zwei Kategorien geben und die Vorgaben für die notwendige Folgebewertung werden sich entsprechend weniger komplex gestalten.

Fragen des Aufsichtsrates:

- In welche Kategorien hat die Geschäftsleitung die vorhandenen Finanzinstrumente gegliedert?
- Auf welche Bewertungsansätze und -methoden wurde zurückgegriffen? Wo sind beobachtbare Märkte und verlässliche Marktpreise, wo interne Bewertungsmodelle zum Einsatz gekommen?
- Welche Bewertungsrisiken bestehen (z.B. Änderung von Parametern und deren bilanzielle Auswirkung)?

Refinanzierung durch Forderungsverkauf

Einige Unternehmen nutzen ihren Forderungsbestand zur Refinanzierung – insbesondere durch Factoring oder die Verbriefung von Forderungen mittels Asset-Backed Securities (ABS). Beim Factoring werden Forderungen entgeltlich an Dritte veräußert. Eine aus bilanzieller Sicht häufig gestellte Frage ist, ob verkaufte Forderungen ausgebucht werden können. Wurde die Forderung an eine Partei außerhalb des Konsolidierungskreises übertragen, hängt die Ausbuchung der Forderung von einem Entscheidungsbaum ab, der folgende Elemente beinhaltet: Cashflows, Chancen und Risiken, Kontrolle und anhaltendes Engagement.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es Verträge zum Verkauf von Forderungen?
- Wurden Cashflows, Chancen und Risiken, Kontrolle und anhaltendes Engagement berücksichtigt?
- Wo zeigen sich die bilanziellen Auswirkungen? Welche Kennzahlen wurden damit beeinflusst?

Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital

Die Klassifizierung von Eigen- oder Fremdkapital richtet sich nach den vertraglichen Rechten des jeweiligen Finanzinstruments. Besonders wichtig ist dabei, ob der Emittent

des Finanzinstruments eine unentziehbare Verpflichtung zur Zahlung von Cash, etwa bei Tilgung, hat. Dann liegt aus seiner Sicht immer Fremdkapital vor. Selbsthaftendes Kapital oder die Übernahme eigentümertypischer Risiken (z.B. bei atypischen stillen Gesellschaften, partiarischen Darlehen und anderen hybriden Finanzierungsformen) sind dabei nicht unbedingt die Voraussetzung für eine Klassifizierung als Eigenkapital. Es kann hier somit zu einer Abweichung zur Klassifizierung im unternehmensrechtlichen Abschluss kommen.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Welche hybriden Finanzierungen sind im Abschluss bilanziert?
- Ist bei der Zuordnung zum Eigenkapital sichergestellt, dass dem Unternehmen keine durch Dritte ausgelösten Verpflichtungen zur Zahlung erwachsen?

Wertminderung von Vermögenswerten

IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten

Gerade in schwierigen Zeiten kann es zu nachteiligen Entwicklungen im Umfeld eines Unternehmens kommen, die die Frage aufwerfen, ob alle Vermögenswerte weiterhin werthaltig sind oder nicht. Das Risiko von Wertminderungen

kann für einzelne Vermögenswerte (z.B. ein Gebäude oder eine Maschine), aber auch für Gruppen von Vermögenswerten (sogenannte cash generating units, z.B. Produktionslinie, Logistik-Center, Produktparte) bestehen. Wann eine Wertminderung bei Vermögenswerten vorliegt und wie diese zu berechnen ist, wird durch eine besondere Bewertungsrechnung (Wertminderungstest) vorgegeben. Ein besonderes Augenmerk liegt dabei auf Vermögenswerten, die eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben und daher nicht planmäßig abgeschrieben werden – wie zum Beispiel der Goodwill. Bei einem Wertminderungstest muss untersucht werden, ob der im Abschluss ausgewiesene Restbuchwert durch den erzielbaren Betrag gedeckt ist; wenn nicht, so muss eine Wertminderung in Höhe der Differenz erfasst werden. Der erzielbare Betrag ist entweder der Nettoveräußerungspreis oder, wenn höher, der Nutzungswert (das ist der Barwert der durch die Nutzung im Unternehmen generierten Netto-Cashflows) eines Vermögenswertes oder einer Gruppe von Vermögenswerten.

Ein Wertminderungstest muss jährlich für Goodwill, immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer und noch nicht nutzungsbereite immaterielle Vermögenswerte

durchgeführt werden. Bei allen anderen Vermögenswerten muss ein Wertminderungstest nur dann durchgeführt werden, wenn ein Indikator einer Wertminderung vorliegt, wie beispielsweise technische oder marktseitige Schwierigkeiten, nachteilige Entwicklungen im Umfeld des Unternehmens, die Einstellung oder Restrukturierung eines Geschäftsbereichs.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Welche Gruppen von Vermögenswerten (cash generating units) wurden gebildet, um die Werthaltigkeit zu überwachen?
- Wurden Indikatoren für eine Wertminderung im Abschlussjahr identifiziert und bei welchen Vermögenswerten hat der Wertminderungstest zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt?
- Welche Planungsrechnungen und welcher Abzinsungssatz werden für die Bestimmung des Nutzungswerts herangezogen?
- Hat das Unternehmen bei der Festlegung von Bewertungsgruppen (einer cash generating unit) die operativen Geschäftsbereiche bis maximal auf Ebene von Geschäftssegmenten berücksichtigt?

Rückstellungen

IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Ob Gewährleistungen und Garantien, Prozessrisiken oder Restrukturierungsaufwendungen: Unternehmen sind heute vielfältigen Rückstellungsverpflichtungen ausgesetzt. Wenn über Höhe und Erfüllungszeitpunkt Gewissheit herrscht, gibt es im bilanziellen Tagesgeschäft üblicherweise keine großen Probleme. Anders verhält es sich bei ungewissen Verpflichtungen: Diese sind oft schwer zu identifizieren und zu bewerten. Ungewisse Schulden müssen nur dann als Rückstellung angesetzt werden, wenn ein Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen wahrscheinlich ($> 50\%$) ist. Ist ein Abfluss von Ressourcen zumindest möglich, wenn auch nicht wahrscheinlich, muss im Anhang darüber ebenso wie zu vertraglichen Haftungsverhältnissen und sonstigen Eventualschulden berichtet werden.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Für welche wesentlichen Risiken sind im Abschluss Rückstellungen bilanziert?
- Werden Rückstellungen, die aufgrund des Vorsichtsprinzips im unternehmensrechtlichen Abschluss angesetzt werden, nach IFRS nicht bilanziert?

Leistungen an Arbeitnehmer

IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer

Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen im lokalen und internationalen Abschluss wird immer wichtiger für Unternehmen und Analysten. Der Trend hält an, Pensionsverpflichtungen mit eigens dafür reserviertem Vermögen zu bedecken. Ziel ist eine Verkürzung der Bilanz und eine bessere Eigenkapitalquote. Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu bilanzieren, vor allem Pensionszusagen, aber auch Abfertigungen, ist besonders komplex. Es wird zwischen beitragsdefinierten (defined contribution plans) und leistungsdefinierten Versorgungsplänen (defined benefit plans) unterschieden. Bei beitragsorientierten Plänen ist die Verpflichtung des Unternehmens nur auf die Zahlung eines festgelegten Beitrags an einen externen Versorgungsträger begrenzt. Bei leistungsorientierten Plänen verpflichtet sich hingegen das Unternehmen selbst, eine zugesagte Pensionsleistung direkt an den Arbeitnehmer zu zahlen, und trägt im Unterschied zu den beitragsdefinierten Plänen die Risiken. Die Konsequenz daraus ist die Bildung einer Rückstellung, die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen auf Basis eines stichtagsbezogenen Zinssatzes und unter Berücksichtigung zukünftiger Gehaltsentwicklungen und sonstiger Parameter zu bewerten ist (sogenannte Anwartschaftsbarwertmethode).

Fragen des Aufsichtsrates:

- Welche Versorgungspläne und Zusagen an Mitarbeiter gibt es im Konzern?
- Welche davon sind beitrags-, welche leistungsorientiert, bei welchen ist eine Deckung durch Ansprüche an ausgelagertes Vermögen gegeben?
- Unter welchen Annahmen wurden die in der Bilanz angesetzten Werte ermittelt? Ist das Risiko von Nachschüssen und ähnlichen Verpflichtungen angemessen berücksichtigt?

Ertragsteuern

IAS 12 Ertragsteuern

Die IFRS unterscheiden zwischen laufenden Ertragsteuern (current taxes) und latenten Steuern (deferred taxes), die getrennt in der Bilanz ausgewiesen werden. Latente Steuerabgrenzungen erfassen künftige ertragsteuerliche Wirkungen, die aus einer unterschiedlichen Behandlung von Sachverhalten im IFRS-Abschluss und in der steuerrechtlichen Bilanzierung resultieren. Es dürfen nur solche Differenzen zum Ansatz latenter Steueransprüche und -schulden führen, die sich im Zeitablauf wieder ausgleichen. Ein wesentlicher Unterschied zur Rechnungslegung nach UGB besteht darin, dass zusätzlich auch für zukünftig verwertbare steuerliche Verlustvorträge ein latenter Steueranspruch anzusetzen ist.

Die Einführung der Gruppenbesteuerung in Österreich bewirkt auch in IFRS-Abschlüssen Verrechnungsposten und entsprechende Abgrenzungen. Die in diesem Zusammenhang geregelte Firmenwertabschreibung führt zwar zu keinem Vermögenswert in den Bilanzen des erworbenen Unternehmens, kann aber im Falle von nachfolgenden Veräußerungen zu latenten Steuerschulden führen. Die Anrechnung von Auslandsverlusten in der Steuererklärung des Gruppenträgers führt hingegen in der Regel zu Steuerverbindlichkeiten, die aber unter Umständen längerfristigen Charakter haben können.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es für alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen steuerliche Überleitungen und Abgrenzungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Landesgesetze?
- Welche allfälligen steuerlichen Risiken gibt es und sind diese in den Abschlüssen angemessen berücksichtigt?
- Ist die Konzernsteuerquote unter Berücksichtigung der verschiedenen Ergebnisse in den Tochtergesellschaften und der Anrechnung von steuerlichen Verlusten sowie Effekten aus der Gruppenbesteuerung plausibel nachvollziehbar?
- Sind Ertragsteueraufwendungen bzw. -erträge den richtigen Positionen – Gewinn- und Verlustrechnung oder Eigenkapital – zugeordnet worden?

Leasing

IAS 17 Leasingverhältnisse

Leasingverhältnisse sind aus der heutigen Welt nicht mehr wegzudenken. Ob Outsourcing der Hardware einer EDV-Abteilung, sonstiger Infrastrukturausstattungen (z.B. Kopierer) oder PKW-Leasing sowie Leasing von Betriebsgebäuden: Alle Verträge sind nach bestimmten Kriterien zu beurteilen und entsprechend zu bilanzieren. Auch vertragliche Vereinbarungen, die formal nicht als Miet- oder Leasingvertrag ausgestaltet sind (z.B. Lieferverträge mit Mindestabnahmeverpflichtungen gegenüber einem Stromversorger), können unter diese Regelungen fallen.

Ein Leasingverhältnis wird dann als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn dem Leasingnehmer im Wesentlichen alle Chancen und Risiken in Zusammenhang mit dem geleasten Vermögenswert zuzurechnen sind. In diesem Fall muss der Leasinggegenstand samt korrespondierender Verbindlichkeit in der Bilanz des Leasingnehmers wie ein kreditfinanzierter Kauf erfasst werden. Handelt es sich hingegen um Operating Leasing, das eher einem zeitlich begrenzten Mietverhältnis entspricht, wird die laufende Leasingrate beim Leasingnehmer als Aufwand erfasst, ohne dass der Leasinggegenstand aktiviert wird.

Da die derzeitige Leasingbilanzierung sehr stark kritisiert wird, überarbeitet das IASB gerade die Leasingbilanzierung. Der finale Standard soll im Jahr 2011 veröffentlicht werden. Viele Details sind noch unklar, aber eines erscheint wahrscheinlich: Zukünftig wird jedes Leasingverhältnis in der Bilanz des Leasingnehmers abzubilden sein.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Welche Leasingverträge gibt es im Unternehmen?
- Ist ein Prozess aufgesetzt, der sicherstellt, dass alle Verträge mit Leasingcharakter erkannt, zugeordnet und entsprechend bilanziert und bewertet werden?
- Werden die Verträge regelmäßig auf ihre Gültigkeit, den wirtschaftlichen Zweck und die vollständige Abbildung in den Büchern der Gesellschaft bzw. die Bilanzierung im Abschluss durchgesehen und beurteilt?

Fertigungsaufträge

IAS 11 Fertigungsaufträge

In bestimmten Branchen (z.B. Anlagenbau) kann es oft Jahre dauern, bis ein Fertigungsauftrag für einen Kunden abgeschlossen wird. Dann fallen der Zeitpunkt, in dem mit der Fertigung begonnen wurde, und der Zeitpunkt, zu dem die Fertigung abgeschlossen wurde, in verschiedene Berichtsperioden. Daraus

ergibt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt sich die angefallenen Auftragskosten, aber vor allem die vereinbarten Auftrags Erlöse auf den Gewinn oder Verlust des Auftragnehmers auswirken. Leistet der Kunde Abschlags- oder Anzahlungen, so spiegelt das nicht zwingend die erbrachte Leistung und somit den Auftrags Erlös wider. Der Gewinn aus dem Auftrag ist deshalb entsprechend dem Leistungsfortschritt während der Fertigung zu realisieren, wenn das Ergebnis des Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden kann (percentage of completion). Lässt sich das Ergebnis nicht verlässlich schätzen, so ist der Erlös nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu erfassen, die wahrscheinlich einbringbar sind. Im Gegensatz zu Gewinnen müssen erwartete Verluste jedenfalls sofort im vollen Umfang erfasst werden.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es komplexe kundenspezifische Fertigungsaufträge im Unternehmen, bei denen nach IFRS der Umsatz bereits vor Abnahme durch den Kunden (teil)realisiert wird?
- Wie wird der Fertigstellungsgrad des Auftrags ermittelt?
- Kann das Ergebnis des Fertigungsauftrags verlässlich eingeschätzt werden? Ist dafür eine verlässliche Kostenrechnung eingerichtet worden?
- Ist das Risiko von Verlusten aus offenen Aufträgen in der Bilanzierung berücksichtigt worden?

Erlösrealisierung

IAS 18 Umsatzerlöse

Es gibt Geschäftsfälle, bei denen der Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen im Zuge der Bilanzierung genau geprüft werden muss. Wird beispielsweise eine Ware verkauft, jedoch noch nicht ausgeliefert oder wurden noch nicht alle Rechte und Pflichten des Verkäufers erfüllt (z.B. Lieferung und Montage oder Endkontrolle und Rückgaberecht) bzw. besteht ein Vertrag aus mehreren Komponenten, die erst über einen längeren Zeitraum erfüllt werden, so muss bei der Bilanzierung genau aufgepasst werden.

Verkaufserlöse dürfen als Umsatz nämlich erst dann erfasst werden, wenn alle mit dem Eigentum eines Gegenstands verbundenen Chancen und Risiken auf den Käufer übertragen wurden und der Verkäufer kein weiteres Verfügungsrecht und keine weitere Verfügungsmacht über die verkauften Gegenstände besitzt. Bei Dienstleistungen hingegen wird der Umsatzerlös entsprechend der erbrachten Leistung erfasst. Dazu ist es, wie unter „Fertigungsaufträge“ beschrieben, notwendig, den Fertigstellungsgrad der Dienstleistung zu ermitteln. Nutzungsentgelte sind periodengerecht entsprechend der Verträge zu erfassen.

Die Umsatzerlöse sind mit dem beizulegenden Zeitwert des vom Unternehmen beanspruchten Entgelts zu bemessen. Das bedeutet auch, dass bei einem zeitlich verzögerten Zahlungsmittelfluss das Entgelt zwischen Umsatzerlösen und Zinserträgen aufgeteilt werden muss.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es Verträge, bei denen die Umsatzrealisierung im Abschluss über mehrere Perioden verteilt werden muss? Wurde bei Verkäufen kurz vor oder kurz nach dem Bilanzstichtag auf den Übergang der wesentlichen Chancen und Risiken geachtet?
- Gibt es Lieferungs- und Leistungsvereinbarungen, die aus verschiedenen Komponenten bestehen und bei denen die Erbringung der Leistungen und der Übergang von Chancen und Risiken zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfindet? Wie sind diese Verträge in der Bilanzierung erfasst?

Unternehmenszusammenschlüsse

IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse

Viele Unternehmen wachsen durch Akquisition von anderen Unternehmen, Unternehmensteilen und Geschäftsbereichen. Derartige Unternehmenszusammenschlüsse werden in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie eine Übernahme einzelner Vermögenswerte und Schulden des Zielunternehmens bzw. Geschäftsbereiches zum beizulegenden Zeitwert – unabhängig von der tatsächlichen rechtlichen Gestaltung der Transaktion – bilanziert.

In einem ersten Schritt muss der Erwerber identifiziert werden. Das ist jenes Unternehmen, welches die Beherrschung über die anderen zusammenzuführenden Unternehmen oder Geschäftsbereiche erlangt hat. Die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbs beinhalten den beizulegenden Zeitwert emittierter Eigenkapitaltitel, den beizulegenden Zeitwert anderer als Gegenleistung für den Erwerb hingegabener Vermögenswerte und eingegangener bzw. übernommener Schulden. Alle dem Unternehmenszusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten sind erfolgswirksam zu erfassen. Den so ermittelten Anschaffungskosten sind im Rahmen der Bilanzierung des Zusammenschlusses die vom Erwerber übernommenen Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden gegenüberzustellen. Daraus ergibt sich ein positiver zu bilanzierender Geschäfts-/Firmenwert (goodwill) oder es entsteht ein sofort zu vereinnahmender Ertrag aus einem günstigen, sprich unter dem Wert des erworbenen Reinvermögens erfolgten Kauf (badwill). Da dieser Prozess sehr

komplex ist, erlaubt der Standard die rückwirkende Anpassung von vorläufig ermittelten Wertansätzen für Vermögenswerte und Schulden sowie von Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbs innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt. Im Anhang sind ausführliche Angaben zu diesen Transaktionen aufzunehmen. Eine Schutzklausel für bestimmte sensitive Informationen (z.B. Kaufpreis) gibt es nicht.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gab es bilanzierungsrelevante Unternehmenszusammenschlüsse in der berichteten Periode?
- Wie wurden Bewertung und Zuordnung des erworbenen Reinvermögens durchgeführt? Sind dabei externe Experten (z.B. Wirtschaftsprüfer) herangezogen worden?
- Bis wann wird unter Berücksichtigung der Integration der erworbenen Geschäftsbereiche die Bilanzierung abgeschlossen sein?
- Welche Auswirkungen hat der Unternehmenszusammenschluss auf die Bilanzkennzahlen und die Performance des Unternehmens? Welche Belastungen durch zukünftige Abschreibungen bilanzierter Vermögenswerte sind zu erwarten?

Zweckgesellschaften

SIC-12 Konsolidierung-Zweckgesellschaften

Zweckgesellschaften sind Unternehmen mit einem engen und genau definierten Geschäftszweck. In der Praxis trifft man Zweckgesellschaften (oder auch special purpose entities – kurz SPEs) häufig in Form von Leasingobjektgesellschaften, ausgelagerten Forschungsstätten oder von Spezialgesellschaften für bestimmte Veranlagungen (Investmentvehikel). Sie werden oftmals dazu genutzt, um Transaktionen bilanzneutral (off balance) zu behandeln. Damit besteht allerdings das Risiko, dass die für die zutreffende Darstellung in einem Abschluss zu beachtende, wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form) missachtet wird. Daher wurden die Konsolidierungsvorschriften entsprechend verschärft: Führt die SPE ihre Geschäfte überwiegend im Interesse des Unternehmens durch bzw. verfügt das Unternehmen über die Entscheidungsmacht, trägt das Unternehmen die Chancen und Risiken aus der SPE und kann daher den meisten Nutzen aus der SPE erzielen, besteht trotz nicht vorhandener Beteiligung an der SPE eine Pflicht zur Einbeziehung der SPE in den Konzernabschluss.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Gibt es dem Konzern zuordenbare Gesellschaften (insbesondere SPEs), deren Abschlüsse nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurden?
- Bei welchen Beteiligungen bestehen nichtkonsolidierte Anteile und gibt es in diesem Bereich besondere Vereinbarungen hinsichtlich deren Geschäftstätigkeit und der damit verbundenen Chancen und Risiken?

Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

Ein wichtiger Baustein zur aktuellen Corporate-Governance-Diskussion sind die Regelungen zu Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen (related parties). Alle Personen in Schlüsselpositionen und deren nahe Angehörige, soweit eine gewisse Abhängigkeit besteht, gelten als nahestehende Personen. Unter einer Schlüsselposition versteht man eine direkte oder indirekte Zuständigkeit und Verantwortung für Planung, Leitung und Überwachung des berichtenden Unternehmens. Zweifelsohne fallen Vorstand

und Aufsichtsrat darunter. Nahestehende Unternehmen sind alle (nichtkonsolidierten) Konzernbeteiligungen und sonstige Unternehmen, die unter der Kontrolle von Schlüsselpersonen (sowie deren Familienangehörigen) stehen. Als angabepflichtige Geschäftsvorfälle gelten alle Übertragungen von Ressourcen oder das Eingehen von Verpflichtungen zu nahestehenden Unternehmen oder Personen unabhängig, ob hierfür ein Preis berechnet wurde oder nicht. Als Beispiel für derartige angabepflichtige Related-Party-Transaktionen können Beratungsleistungen des Aufsichtsrates oder andere Geschäfte mit Unternehmen im Eigentum von Mitgliedern der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsrates genannt werden.

Fragen des Aufsichtsrates:

- Wie wird in der Unternehmensorganisation sichergestellt, dass alle Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen bei Abschlusserstellung bekannt sind?
- Wurden alle Käufe und Verkäufe von Gütern und Dienstleistungen sowie alle damit zusammenhängenden offenen Salden berichtet und entsprechend in der Bilanzierung berücksichtigt?

Publikationen zum Thema

Fragen des Aufsichtsrates an den Abschlussprüfer Anregungen und Herausforderungen

Anregungen für den Aufsichtsrat, um das nachhaltige Verständnis des Abschlussprüfers für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens und sein Umfeld zu überprüfen.

Aufsichtsrat von A bis Z

Praktisches Nachschlagewerk mit den wichtigsten Themen der Aufsichtsratsmitglieder.

Der Prüfungsausschuss

Praxisleitfaden zur effizienten Überwachung

Rahmenbedingungen für die Bildung eines Prüfungsausschusses und deren Tätigkeit sowie Darstellung von Best Practices.

Interne Revision

Überwachung und Nutzen für Aufsichtsorgane

Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Aufsichtsrates in der Internen Revision sowie Abhandlungen zu den wichtigsten Fragen der Informationsbeschaffung.

Risikomanagement und Interne Kontrolle für Aufsichtsräte

Neue Herausforderungen und praxisgerechte Lösungen

Die Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates entwickelt sich zu einer weiteren wichtigen Kernaufgabe, die vielfältige Herausforderungen mit sich bringt.

Nachhaltigkeit und Unternehmensverantwortung

Gemeinsame Pflichten und neue Herausforderungen

Als Kontrollorgan kommt hierbei gerade dem Aufsichtsrat eine besondere Bedeutung zu.

Kostenlose Bestellung bei Ulrike Hammer

Tel.: +43 1 501 88-5101

E-Mail: ulrike.hammer@at.pwc.com

www.pwc.com/at/Publikationen

Ansprechpartner

WP/StB Dr. Aslan Milla

Partner

Tel.: +43 1 501 88-1700

Fax: +43 1 501 88-623

aslan.milla@at.pwc.com

Raoul Vogel ACA(UK), CA(SA), Hons.B.Compt

Director

Tel.: +43 1 501 88-2031

Fax: +43 1 501 88-625

raoul.vogel@at.pwc.com

PwC PricewaterhouseCoopers GmbH

Erdbergstraße 200

1030 Wien

www.pwc.at

Mit PricewaterhouseCoopers wird das Netz der Mitgliedsunternehmen von PricewaterhouseCoopers International Limited bezeichnet. Jedes Mitgliedsunternehmen ist eine eigenständige und unabhängige juristische Person.

www.pwc.at

© 2010 PricewaterhouseCoopers. Alle Rechte vorbehalten.