MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH Campus 02

Richtlinie und Konzeption eines internen IFRS-Berichtwesens

für die AXIS Flight Training Systems GmbH

Betreuer:

Mag. Jürgen Jakopovic

vorgelegt von:

Melanie Uhlig, BA (1710532027)

Lebring, 24.04.2019

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Lebring, 24. April 2019 Unterschrift

Melanie Uhlig, eh

Kurzfassung

Die Geschäftsführung und die Eigentümer und Eigentümerinnen des Kooperationspartners benötigen eine Berichterstattung nach international geltenden Rechnungslegungsstandards zum besseren Vergleich ihrer Investition. In dieser Arbeit wird geklärt, welche Darstellungsanpassungen und Überleitungen erforderlich sind, um den unternehmensrechtlichen Abschluss auf IFRS überzuleiten. Da der Kooperationspartner gesetzlich nicht verpflichtet ist einen Abschluss nach IFRS aufzustellen, liegt der Fokus der Überleitungen auf den wesentlichen Posten.

Anhand einer Fachliteraturrecherche wird zunächst geklärt, wie die Gesamtergebnisrechnung, die Bilanz und die Eigenkapitalveränderungsrechnung dargestellt werden. Für die Gesamtergebnisrechnung wird ein einteiliger Aufbau nach dem Gesamtkostenverfahren festgelegt. Des Weiteren wird für die Bilanz erläutert, wie die einzelnen Posten in die Fristigkeiten gegliedert werden. Neben den Gliederungsschemen wird fest-gehalten, dass Personalrückstellungen, Investitionszuschüsse und Rechnungsabgrenzungsposten vom Berichtersteller bzw. der Berichterstellerin monatlich in die sonstigen Verbindlichkeiten gegliedert werden. Die wesentlichen Posten und Geschäftsfälle werden mit Hilfe einer Jahresabschlussanalyse identifiziert und auf ihre Bewertungsunterschiede zu IFRS untersucht. Im Wesentlichen sind dies die immateriellen selbsterstellen Vermögenswerte und die Kundenverträge. Diese werden theoretisch und für den Kooperationspartner mit Hilfe einer Datenerhebung im Unternehmen aufgearbeitet. Es erfolgt für 2019 eine Zuschlagssatzkalkulation für die produktionsbezogenen Verwaltungs- und Sozialkosten für das Kooperationsunternehmen. Die Entwicklungsleistungen der gängigen Flugzeugtypen, wie die der ATR 600 und des Airbus A320 werden als aktivierungsfähig identifiziert. Es wird eine leistungsabhängige Abschreibung auf die erwarteten Verkäufe zum Zeitpunkt der lokalen Umsatzrealisierung festgelegt. Bei den Kundenaufträgen wird das Erlösrealisierungsmodell auf die Vertragsgegenstände und übliche Vertragsgestaltungsvarianten geprüft. Eine Umsatzrealisierung erfolgt bei speziellen Flugzeugtypen über einen Zeitraum abhängig vom Leistungsfortschritt. Dieser wird anhand der geleisteten Stunden im Verhältnis zu den geplanten Gesamtstunden ermittelt. Die gängigen Flugzeugtypen werden während der Fertigung zu Herstellungskosten in den Vorräten aktiviert und zeitpunktbezogen realisiert. Sämtliche Themen werden für die laufende Berichterstattung sowie die Eröffnungsbilanz zum 31.12.2017 erläutert um eine transparente Berichterstattung zu gewährleisten.

Für eine IFRS konforme Berichterstattung sollte im ersten Schritt eine Automatisierung mit Hilfe auswertungsbezogener Buchungen im System erfolgen.

Abstract

The management and owners of the cooperation partner require reporting in accordance with international accounting standards to assess their investment. In this work, the reclassifications and the reconciliations to be made to the local financial statements in order to comply with IFRS reporting standards are described. Because there is no obligation to prepare IFRS financial statements the thesis focuses on material line items for the reconciliation.

Initially, with desk research of relevant literature it is defined how the Statement of Comprehensive Income, the Balance Sheet and the Statement of Changes in Equity is shown. It is clarified that the Statement of Comprehensive Income is structured in an one-piece assembly using the total cost method. For the balance sheet an explanation of the maturity classification is made. Besides the definition of the classification schemes it is determined that personnel provisions, government grants and accruals have to be reclassified into other liabilities on a monthly basis from the reporter.

The main items and business transactions are identified by an analysis of the Financial Statements. They are examined for their valuation differences to IFRS. Essentially these are the intangible assets and the customer contracts. Those are reviewed theoretically and in detail for the cooperation partner by a data collection from the company. A surcharge rate is calculated for the production related administrative and social costs. Additionally, it is noted that the development of saleable aircraft types of AXIS, e.g. the ATR 600 and the Airbus A320, is capitalisable. A performance-oriented amortisation in accordance with the expected sales is defined. The amortisation is recognised at the same time as the revenue is recognised according to the local accounting principles. For the sales contracts, the revenue recognition model is verified against the contractual items and variants. The revenue is realised for specific aircraft types over a period of time according the percentage of completion. The percentage of completion is determined by the ratio of performed hours to expected total labour hours. The saleable aircraft types are capitalised with production costs at a point in time and are displayed on the Balance Sheet as inventory. To guarantee a transparent transition, all topics are described for the ongoing reporting as well as for the opening balance.

For an IFRS compliant financial statement in the first step it is recommended to automate the reporting process by analysis-related booking entries in the system.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung 1

1.1 Ausgangssituation 1

1.2 Problemstellung 3

1.3 Zielsetzung und Abgrenzung 4

1.4 Aufbau und Methoden 5

2 Grundlagen für die Anwendung von IFRS 7

2.1 Kriterien für die verpflichtende Anwendung von IFRS 7

2.2 Prinzipien und Zielsetzung der IFRS 9

2.3 Grundlagen der Umstellung auf IFRS 13

3 Die Bestandteile und deren Darstellung 15

3.1 Die Gesamtergebnisrechnung 16

3.1.1 Theoretische Grundlagen der Gesamtergebnisrechnung 16

3.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung der AXIS 19

3.1.3 Die Überleitung vom Unternehmensrecht in die IFRS-Eröffnungsbilanz 20

3.2 Die Bilanz 21

3.2.1 Theoretische Grundlagen der Bilanz 22

3.2.2 Die Bilanz der AXIS 25

3.2.2.1 Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung 26

3.2.2.2 Die Gliederung der Passivposten der internen IFRS-Berichterstattung 29

3.2.3 Die Eröffnungsbilanz der AXIS 31

3.3 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung 32

3.3.1 Theoretische Grundlagen der Eigenkapitalveränderungsrechnung 32

3.3.2 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der AXIS 33

3.3.3 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der Eröffnungsbilanz der AXIS 35

4 Die Identifikation der wesentlichen Bilanzposten und Geschäftsfälle 36

4.1 Analyse der wesentlichen Bilanzposten und Geschäftsfälle 36

4.1.1 Identifikation wesentlicher Bilanzposten 36

4.1.2 Identifikation wesentlicher Geschäftsfälle 39

4.1.3 Zusammenfassung der wesentlichen Posten und Geschäftsfälle 40
4.2 Die Bewertungsunterschiede der wesentlichen Posten und Geschäftsfälle 41
4.2.1 Das Anlagevermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS 41
4.2.2 Das Umlaufvermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS 48
4.2.3 Das Eigenkapitals nach dem UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS 52
4.2.4 Die Schulden nach dem UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS 52
4.3 Definition überzuleitender Posten 61
5 Bilanzierung und Bewertung der wesentlichen Posten nach IFRS 63
5.1 Die Herstellungskosten im IFRS 63
5.2 Entwicklungen als selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte 70
5.2.1 Theoretische Grundlagen der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte 70
5.2.1.1 Definitions- und Ansatzkriterien 70
5.2.1.2 Der Erstansatz und die Folgebewertung 73
5.2.1.3 Der Werthaltigkeitstest 75
5.2.2 Die immaterielle Vermögenswerte und deren Behandlung bei der AXIS 78
5.2.2.1 Die Gliederung der Entwicklungen 79
5.2.2.2 Erfüllung der Definitions- und Ansatzkriterien 81
5.2.2.3 Kriterien für den Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte 82
5.2.2.4 Die Bewertung der Entwicklungsleistungen 84
5.2.2.5 Die Darstellung immaterieller Vermögenswerte 86
5.2.2.6 Die immateriellen Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz der AXIS 86
5.3 Die Umsatzrealisierung und die halbfertigen Erzeugnisse 87
5.3.1 Theoretische Grundlagen der halbfertigen Erzeugnisse 87
5.3.1.1 Das Erlösrealisierungsmodell 87
5.3.1.2 Methoden zur Feststellung des Leistungsfortschrittes 92
5.3.1.3 Vertragsänderungen und Vertragsanbahnungskosten 93
5.3.1.4 Die Darstellung in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung 94
5.3.2 Die halbfertigen Erzeugnisse und deren Behandlung bei der AXIS 95
5.3.2.1 Prüfung des Erlösrealisierungsmodells 96

5.3.2.2 Festlegung der Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades 101

5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse 103

5.3.2.4 Die halbfertigen Erzeugnisse in der Eröffnungsbilanz der AXIS 104

6 Praxisoutput: Das Zusammenspiel zwischen Konzept und Richtlinie 105

7 Resümee und Ausblick 109

7.1 Zusammenfassung der Ergebnisse 109

7.2 Kritische Reflexion und Ausblick 112

Literaturverzeichnis 114

Anhang 117

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Darstellung der Unternehmensgruppe mit Firmensitz 8

Abbildung 2: Erforderliche Abschlüsse bei der Rechnungslegungsumstellung 13

Abbildung 3: Struktur des internen IFRS-Berichtwesen der AXIS 14

Abbildung 4: Cashflow-Statement aus dem bestehenden Berichtwesen 15

Abbildung 5: Kalkulation der lokalen Gewährleistungsrückstellung per 31.12.2017 21

Abbildung 6: Die Aktivseite der Bilanz des bestehenden Berichtwesens 26

Abbildung 7: Die Passivseite der Bilanz des bestehenden Berichtwesens 29

Abbildung 8: Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der AXIS 34

Abbildung 9: Übersicht der Anteile der Bilanzposten an der Bilanzsumme 36

Abbildung 10: Die Anteile des Anlagevermögens 37

Abbildung 11: Die Anteile der Vorräte, Forderungen und liquiden Mittel 37

Abbildung 12: Die Anteile des Umlaufvermögens 38

Abbildung 13: Die Anteile von dem Eigenkapital 38

Abbildung 14: Die Anteile der einzelnen Posten in den Rückstellungen 39

Abbildung 15: Die Anteile der einzelnen Posten in den Verbindlichkeiten 39

Abbildung 16: Die Anteile der einzelnen Posten in den Erlösen und Erträgen 40

Abbildung 17: Die Anteile der einzelnen Posten in den Aufwendungen 40

Abbildung 18: Stundenverteilung auf Kategorien 01/2019 42

Abbildung 19: Stundenverteilung auf Kategorien 04-12/2019 42

Abbildung 20: Die Zuordnung von Schulden nach Eintrittswahrscheinlichkeit 54

Abbildung 21: Die Berechnung der lokalen Gewährleistungsrückstellung 56

Abbildung 22: Entscheidungsbaum für die Zuordnung finanzieller Verbindlichkeiten 59

Abbildung 23: Wesentliche Bilanzposten mit Bewertungsunterschieden 62

Abbildung 24: Beteiligte Bereiche bei der Herstellung eines Simulators 67

Abbildung 25: Berechnung des Zuschlagssatzes für die IFRS-Herstellungskosten 69

Abbildung 26: Dimensionen der Schätzung selbsterstellter Vermögenswerte 72

Abbildung 27: Obligatorischer versus ereignisbezogener Werthaltigkeitstest 76

Abbildung 28: Struktur des Wertminderungstests 78

Abbildung 29: Kategorisierung generische Entwicklungsleistungen 79

Abbildung 30: Kategorisierung spezifischer Entwicklungsleistungen 80

Abbildung 31: Kategorisierung der Entwicklungsleistungen 81

Abbildung 32: Die Kostenträgerstruktur für die interne IFRS-Berichterstattung 84

Abbildung 33: Das Fünfschrittmodell für die Umsatzrealisierung 88

Abbildung 34: Prüfschema zur Identifikation von Kundenverträgen 97

Abbildung 35: Prüfschema zur Identifikation der Leistungsverpflichtungen 99

Abbildung 36: Prüfschema zur Bestimmung des Transaktionspreises 100

Abbildung 37: Prüfschema: zeitpunkt- oder. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung 101

Abbildung 38: Die Materialkostenverteilung bei der ATR 600 102

Abbildung 39: Kumulierte Darstellung der Stunden u. Materialkosten im Projekt 103

Abbildung 40: Transparente Darstellung von Gliederungsänderungen 105

Abbildung 41: Die Überleitungsrechnung aus dem Konzept 107

Abbildung 42: Überblick der anlassbezogenen Tätigkeiten aus der Richtlinie 107

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht qualitativer Anforderungen nach dem Rahmenkonzept 10

Tabelle 2: Mindestgliederung der Bilanz 22

Tabelle 3: Mögliches IFRS-Gliederungsschema der Bilanz 25

Tabelle 4: Bestandteile der Herstellungskosten nach IFRS und UGB 66

Tabelle 5: Erfüllen der Ansatz- u. Definitionskriterien immaterieller Vermögenswerte 82

Tabelle 6: Die zusätzlichen Ansatzkriterien der Entwicklungsleistungen 83

Anhangverzeichnis

Abschnitt 1: Auszüge aus dem Konzept

Abbildung 1: Gliederungsschema der Gesamtergebnisrechnung der AXIS 1

Abbildung 2: Gliederungsschema der Aktivseite der Bilanz der AXIS 2

Abbildung 3: Gliederungsschema der Passivseite der Bilanz der AXIS 3

Abbildung 4: Immaterielle Vermögenswerte der AXIS 4

Abbildung 5: Zeitpunktbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS 5

Abbildung 6: Zeitraumbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS 5

Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz

Abbildung 1: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2018 1

Abbildung 2: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2018 2

Abbildung 3: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2017 3

Abbildung 4: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2017 4

Abbildung 5: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2016 5

Abbildung 6: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2016 6

Abbildung 7: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2018 7

Abbildung 8: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2017 8

Abbildung 9: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2016 9

Abschnitt 3: Richtlinie

Abbildung 1: Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 2: Weitere Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 3: Das Vorgehen bei Umgliederungen 4

Abbildung 4: Auswahlkriterien bei der Erfassung der immateriellen Vermögenswerte 6

Abbildung 5: Zusätzliche Auswahlkriterien 6

Abbildung 6: Generierte Auswertung nach den Auswahlkriterien 6

Abbildung 7: Eintrag der Werte in das Konzept 7

Abbildung 8: Übernahme der Daten in die Gesamtergebnisrechnung 8

Abbildung 9: Übernahme der Daten in die Bilanz 8

Abbildung 10: Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse nach UGB 9

Abbildung 11: Auswertung der ATR 600 II von 01/19 10

Abbildung 12: Übertrag der Werte in das Konzept unter "Construction Contracts" 10

Abbildung 13: Projekt-Statusübersicht der ATR 600 II 11

Abbildung 14: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 11

Abbildung 15: Projekt-Statusübersicht des CJ 1+ 12

Abbildung 16: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 12

Abbildung 17: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Gesamtergebnisrechnung 13

Abbildung 18: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Bilanz 13

Abbildung 19: Verknüpfen der Berechnung in die Bilanz 14

Abbildung 20: Verknüpfung der Kalkulation in die Gesamtergebnisrechnung 14

Abbildung 21: Verknüpfung der Kalkulation in die Bilanz 15

Abbildung 22: Überleitungsrechnung 16

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Commitee
ASH	Axis Simulation Switzerland GmbH
AXIS	AXIS Flight Training Systems GmbH
EStG	Einkommensteuergesetz
IAS	Internation Accounting Standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
UGB	Unternehmensgesetzbuch
OR	Obligationsrecht
EKEG	Eigenkapitalersatz-Gesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
SIC	Standing Interpretations Committee

1 Einleitung

Damit Eigentümer bzw. Eigentümerinnen sowie Investoren und Investorinnen aus unterschiedlichen Ländern den Geschäftsverlauf beurteilen können, braucht es einheitliche, möglichst global geltende und international anerkannte Rechnungslegungsstandards, welche für Transparenz, Klarheit und Vergleichbarkeit sorgen. Diese Anforderungen erfüllen die International Financial Reporting Standards (IFRS).

Um den Anforderungen des Kooperationspartners gerecht zu werden, befasst sich die vorliegende Arbeit mit einer monatlichen, internen Berichterstattung nach IFRS.

Das folgende Kapitel erörtert die Ausgangssituation sowie die Problemstellung der Arbeit. In weiterer Folge wird die Zielsetzung definiert und eine Abgrenzung vorgenommen. Im letzten Abschnitt werden die zur Zielerreichung verwendeten Methoden und der Aufbau dargestellt.

1.1 Ausgangssituation

Die Firma AXIS Flight Training Systems GmbH (AXIS) entwickelt und produziert Flugsimulatoren für die zivile Luftfahrt und ist einer der wenigen Hersteller von Simulatoren der höchsten Qualitätsstufe weltweit. Aktuell beschäftigt das Unternehmen am Standort in Lebring sechsundsiebzig Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen. Inhalt der Unternehmenstätigkeit sind die Entwicklung, Herstellung, der Aufbau sowie die Inbetriebnahme und etwaige Gewährleistungs- bzw. Garantiefälle von Flugsimulatoren. Als Nebenerlös werden Kleinaufträge der bestehenden Kunden und Kundinnen für die Produkte angeboten. Seit der Gründung der Unternehmung im Jahr 2004 wurden acht Flugsimulatoren in Betrieb genommen.

AXIS ist Mitglied einer Unternehmensgruppe deren Mutter und Schwestern in der Schweiz und in Kanada ansässig sind. Während die Auftragsabwicklung durch AXIS geschieht, sind die Schwestern für den Vertrieb, die Finanzierung und die spezifischen Flugsimulator-Entwicklungen zuständig.

Das seit Juni 2017 von AXIS gelieferte Reporting ist an die Eigentümer bzw. Eigentümerinnen und Geschäftsführer bzw. Geschäftsführerinnen internationaler Herkunft gerichtet. Es wird monatlich erstellt und umfasst neben Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, eine Kapitalflussrechnung sowie ein prognostiziertes Jahresergebnis nach österreichischem Unternehmensrecht. Die Buchhaltung stellt monatlich einen verkürzten Jahresabschluss im BMD NTCS auf. Die Monatsabschlussbuchungen umfassen unter anderem die Personalrückstellungen, die Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse und noch nicht abrechenbaren Leistungen, die Bestandsveränderung des Lagers, Zinsen und die Rechnungs- und Lieferscheinabgrenzungen. Für die Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse wird die Kostenrechnung verwendet. Die

Herstellungskosten nach UGB entsprechend den Herstellkosten aus der Kostenrechnung und den steuerlichen Herstellungskosten. Nach dem Export der Saldenliste aus dem BMD NTCS werden die erforderlichen Berichte mit den Vergleichsperioden im Excel von dem Controlling erstellt.

Mit Ausnahme der AXIS haben alle Unternehmen der Gruppe den 31.12. als Bilanzstichtag in Verwendung. Die Änderung des Wirtschaftsjahres von 31.03. auf 31.12. per 31.12.2018 hat einen Einfluss auf die Eröffnungsbilanz.

Die Abteilung Rechnungswesen & Controlling ist zusätzlich zur Berichterstattung für die laufende Buchhaltung, die Bilanzierung, die Kostenrechnung und Budgetierung, die Liquiditäts- und Finanzplanung als auch für die Lohnverrechnung zuständig. Die Abteilung beschäftigt zwei Vollzeitkräfte und eine Teilzeitkraft.

Da die österreichische Rechnungslegung von der internationalen abweicht, benötigen die Eigentümer bzw. Eigentümerinnen und Geschäftsführer bzw. Geschäftsführerinnen zusätzliche Erläuterungen zur Beurteilung der Ergebnisse der bisherigen Berichterstattung. Der Unterschied der Abschlusserstellung zwischen dem lokalem Recht und IFRS hat verschiedene Ursachen. Einerseits ist dies die Darstellung der Posten in den Bestandteilen und andererseits die unterschiedlichen Bewertung dieser in den Rechnungslegungsstandards. Wesentliche Bewertungsabweichungen sind in den immateriellen Anlagengütern und in den halbfertigen Erzeugnissen zu finden.

Die Entwicklungen werden aufgrund des Verbotes der Aktivierung immaterieller Anlagegüter nach österreichischer Rechtslage nicht in dem Anlagevermögen dargestellt. Die Entwicklung einer neuen Flugzeugtype erstreckt sich auf zehn bis sechzehn Monate und ist dem ersten Produktionsauftrag vorgelagert bzw. geschieht parallel zu diesem. Abhängig vom Hersteller des Luftfahrzeuges und dessen Produktlebenszyklus wird mit einem Verkauf von drei bis zehn Simulatoren gerechnet. Zur Deckung der Entwicklungskosten eines Typs ist in der Regel der Verkauf von mindestens zwei Flugsimulatoren notwendig. Gemäß lokaler Rechtslage mindern diese Kosten unmittelbar zum Zeitpunkt des Anfalls das Ergebnis. Eine Aktivierung der Entwicklung und Abschreibung dieser über die geplante Menge an Produktionsaufträgen würde den Geschäftsverlauf realistischer widerspiegeln.

Eine weitere Ursache für die abweichenden Werte in den Rechnungslegungsstandards ist der Umgang mit den halbfertigen Erzeugnissen. Gemäß österreichischer Rechtslage erfolgt die Aktivierung nach § 206 UGB zu Selbstkosten, da es sich vorwiegend um langfristige Fertigungen handelt und alle Kriterien für den Ansatz von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten erfüllt sind. Die Produktion und Inbetriebnahme eines Simulators erstreckt sich über eine Laufzeit von zwölf bis sechzehn Monaten. Die Realisierung der Umsatzerlöse erfolgt nach einer bestandenen

Qualifikation durch die Behörden bei dem Kunden bzw. der Kundin. Abhängig vom Zeitpunkt der Auftragseingänge kommt es in dem Jahr der Vertragsunterzeichnung zu keiner Realisierung der Erlöse. Die Gewinnrealisierung, bei einem Produktionsauftrag bis zu zwei Millionen Euro, verschiebt sich in den Monat der Umsatzrealisierung.

Um das Produktportfolio zu erweitern und neue Märkte zu erschließen, werden in den nächsten Jahren gängige Flugzeugtypen, wie zum Beispiel der Airbus A320, entwickelt. Dafür werden zusätzliche Investitionen durch die Eigentümer bzw. Eigentümerinnen benötigt. Die Bereitstellung einer transparenten, vergleichbaren Berichterstattung nach IFRS soll das Vertrauen weiter stärken und eine weitere Investition fördern.

1.2 Problemstellung

Aufgrund der internationalen Ausrichtung der AXIS und der erforderlichen Vergleichbarkeit zu den Abschlüssen anderer Unternehmen ist ein internes IFRS-Berichtwesen für die Geschäftsführer und Geschäftsführerinnen sowie Eigentümer und Eigentümerinnen auf monatlicher Basis aufzustellen. Es stellt sich die Frage, welche Darstellungsanpassungen und Überleitungen erforderlich sind, um den unternehmensrechtlichen Abschluss auf IFRS überzuleiten.

Die interne Berichterstattung nach IFRS erfordert im ersten Schritt die Analyse der Darstellung der Bestandteile und die Berücksichtigung von Besonderheiten des Kooperationspartners.

Aufgrund der umfangreichen Bestimmungen, welche es bei der Erstellung eines IFRS-Abschlusses zu berücksichtigen gibt, wurde festgelegt, dass nicht ein vollständiger, IFRS konformer Abschluss erstellt wird, sondern lediglich die wesentlichen Posten mit abweichender Bewertung – die immateriellen Vermögenswerte und die Kundenaufträge - von dem lokalen Abschluss übergeleitet werden. Es stellt sich daher die Frage, welche Posten aus dem UGB-Monatsabschluss wesentlich sind. In weiterer Folge werden die Rechnungslegungsvorschriften auf ihre Bewertungsunterschiede analysiert um festzustellen, ob eine bedeutende Abweichung in der Bewertung zwischen UGB und IFRS vorliegt.

Anschließend wird geklärt, welche Unterschiede zwischen den lokalen und den IFRS-Herstellungskosten bestehen. Anhand der Ausarbeitung wird ein Zuschlagssatz für die Bewertung der Vermögenswerte berechnet.

In weiterer Folge sind die Standards der identifizierten Bilanzposten für eine IFRS konforme Berichterstattung aufzubereiten. Im Bereich der immateriellen Vermögenswerte wird festgestellt, wie und wann eine Abschreibung erfolgen kann. Des Weiteren wird erläutert, wie die halbfertigen Erzeugnisse nach IFRS zu behandeln und zu realisieren sind und wie die dafür erhaltenen Anzahlungen bzw. gestellten Teilrechnungen dargestellt werden.

Die betrachteten Themengebiete werden zusätzlich für die Eröffnungsbilanz aufgearbeitet, um die Annahmen für die Erstellung einer Eröffnungsbilanz zum 31.12.2017 transparent darzustellen.

Als Ergebnis erwartet der Kooperationspartner ein Konzept im Corporate Design von AXIS für das Reporting, welches alle Bestandteile der internen IFRS-Berichterstattung sowie die Rahmenbedingungen enthält. Jedes Ergebnis-Tabellenblatt enthält als Ausgangssituation die Werte des lokalen Abschlusses. Diese werden anhand eines getrennten Ausweises von Gliederungs- und Umwertungsbuchungen auf eine interne IFRS-Berichterstattung übergeleitet. Des Weiteren wird eine Richtlinie für die monatliche Erstellung der Berichterstattung entworfen. Diese definiert die überzuleitenden Posten sowie die anzuwendenden Prinzipien und Standards und beschreibt den Ablauf für das Erstellen des Berichtes im Detail.

1.3 Zielsetzung und Abgrenzung

Das Ziel des Kooperationspartners ist eine IFRS konforme Berichterstattung bis 2022. Um dieses zu erreichen, wurden Teilziele definiert. Das Ziel dieser Arbeit ist, die Rahmenbedingungen und Grundlagen für eine IFRS-Berichterstattung zu schaffen. Um den Geschäftsführern und Geschäftsführerinnen sowie den Eigentümern und Eigentümerinnen von AXIS ein den internationalen Gepflogenheiten folgendes Berichtwesen bereits vor 2022 vorzulegen, wird ein interner IFRS-Abschluss unter Berücksichtigung der wesentlichen Posten aufgearbeitet. Dies soll zusätzliche Transparenz schaffen, die das Vertrauen der Investoren und Investorinnen weiter steigert und eine Vergleichbarkeit ihrer Investition gewährleistet.

Das Konzept zur monatlichen Berichterstattung soll die Überleitung der wesentlichen Posten vom Unternehmensrecht nach IFRS nachvollziehbar darstellen. Des Weiteren enthält es alle für den Adressaten bzw. die Adressatin relevanten Rahmenbedingungen und Bewertungsansätze.

Die Richtlinie bildet für den Ersteller und die Erstellerin der monatlichen Berichterstattung nach IFRS die Grundlage und definiert die überzuleitenden Posten sowie die anzuwenden Standards. Sie enthält Darstellungshinweise, sodass die einzelnen Posten konsistent in die Gliederungsziffern und Fristigkeiten gegliedert werden können. Die Richtlinie führt die überzuleitenden, wesentlichen Bilanzposten aus dem Einzelabschluss so aus, dass ein fachkundiger Mitarbeiter bzw. eine fachkundige Mitarbeiterin anhand der Vorgaben die Überleitung vom lokalen Abschluss auf IFRS durchführen kann.

Die Umsetzung der geschilderten Ergebnisse bleibt dem Kooperationspartner in Art und Umfang überlassen. Die wesentlichen Themen wurden im Rahmen der Ausarbeitung in Absprache mit der zuständigen Wirtschaftsprüfung durchgeführt.

Nicht-Ziel der Arbeit ist die Analyse der gesamten Bilanzposten, da diese den Umfang der Arbeit übersteigt. Im Fokus stehen die für den Einzelabschluss aus dem Unternehmensrecht überzuleitenden, wesentlichen Posten der Vorperioden.

Es ist nicht das Ziel dieser Arbeit, ein Handbuch für einen IFRS konformen Abschluss zu erstellen, sondern lediglich ausgewählte Bilanzposten zu analysieren. Mögliche Ansatzwahlrechte werden nach Absprache mit dem Unternehmen verarbeitet. Eine Darstellung verschiedener Alternativen und deren Vor- und Nachteile wird nicht vorgenommen. Nicht das Ziel der Arbeit ist es, eine zusätzlich zum bestehenden Berichtwesen vorliegende Kapitalflussrechnung und einen Anhang zu erstellen sowie eine Segmentberichterstattung zu erarbeiten. Kennzahlen und Prognosen sowie die Auswirkung auf das Ergebnis sind nicht Bestandteil der Arbeit.

Aufgrund bestehender Verlustvorträge und einer Optimierung zum Ansatz aktiver latenter Steuern erfolgt beim Kooperationsunternehmen eine intensive Aufarbeitung dieser Thematik in Kooperation mit dem externen Prüfer. Auf das Vorliegen latenter Steuern im Rahmen von Überleitungsbuchungen wird in dieser Arbeit daher nur hingewiesen, damit es zu keiner Überschneidung bzw. Abweichung in dieser Aufarbeitung kommt.

1.4 Aufbau und Methoden

Zu Beginn der Arbeit werden die rechtlichen Grundlagen erläutert. Des Weiteren werden die Grundprinzipien bzw. Anforderungen an IFRS-Abschlüsse sowie die Gründe für die interne Berichterstattung nach IFRS dargestellt. Abschließend werden die Rahmenbedingungen für die Umstellung auf eine interne IFRS-Berichterstattung für die AXIS erläutert.

Im dritten Kapitel werden die Bestandteile der internen Berichterstattung auf ihre Darstellung nach IFRS analysiert. Dabei wird im Wesentlichen auf die Gesamtergebnisrechnung, die Bilanz und die Eigenkapitalveränderungsrechnung eingegangen.

Im folgenden Kapitel werden die Bilanzposten auf ihre Wesentlichkeit untersucht um zu definieren, welche im Rahmen der internen IFRS-Berichterstattung überzuleiten sind. Dabei liegt der Fokus auf den Posten mit bedeutenden Bewertungsunterschieden zwischen UGB und IFRS.

Im fünften Kapitel werden zunächst die IFRS-Herstellungskosten betrachtet. Anschließend werden die definierten, wesentlichen Posten und deren detaillierte Behandlung nach IFRS erläutert.

Jedes Kapitel ist in drei Teile unterteilt. Zu Beginn werden die theoretischen Grundlagen dargestellt. Im darauffolgenden Abschnitt werden diese Grundlagen auf die AXIS angewendet beschrieben. Anschließend erfolgt die Verarbeitung der Grundlagen und Definition der erforderlichen Annahmen dieser Posten zur Erstellung der Eröffnungsbilanz der AXIS. Die

Aufarbeitung pro Posten für die Eröffnungsbilanz ist abschließend zu erstellen, da nicht alle historischen Daten vorliegen und so nicht von der laufenden Berichterstattung auf die Behandlung in der Eröffnungsbilanz geschlossen werden kann.

Das sechste Kapitel erläutert den Aufbau des Konzepts und der Richtlinie. Zusätzlich wird das Zusammenspiel der beiden Dokumente beschrieben.

Die theoretischen Grundlagen werden anhand aktueller Fachliteratur, Publikationen in Fachzeitschriften und Zeitungsartikeln erarbeitet. Für den praxisbezogenen Teil werden Informationen und Daten aus dem Unternehmen erhoben und verarbeitet. Anhand der letzten drei Jahresabschlüsse werden unter Ermittlung des Anteils des Postens an der Bilanzsumme die wesentlichen Bilanzposten identifiziert. Für die Ermittlung bedeutender Geschäftsfälle wird der Anteil der Erträge und Erlöse bzw. der Aufwände an der Summe der Erträge bzw. Aufwendungen festgestellt. Als Richtwert für einen wesentlichen Posten gelten zwanzig Prozent.

2 Grundlagen für die Anwendung von IFRS

Im folgenden Kapitel werden die Kriterien für eine verpflichtende Anwendung von IFRS erläutert. Anschließend wird die Zielsetzung der IFRS beschrieben und Gründe für die Erstellung einer internationalen Berichterstattung erläutert. Die Grundstruktur der Berichterstattung schließt das Kapitel ab.

2.1 Kriterien für die verpflichtende Anwendung von IFRS

Kapitalmarktorientierte Unternehmen in der Europäischen Union sind gemäß der EU-Verordnung 1606/2002 seit 2005, in Ausnahmefällen seit 2007, verpflichtet ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufzustellen. Sind die Unternehmen nicht kapitalmarktorientiert, dürfen diese wahlweise ihren Abschluss nach IFRS oder nationalem Standard aufstellen.

Eine Kapitalmarktorientierung liegt vor, wenn Wertpapiere in einem geregelten Markt zugelassen sind. Gemäß der International Accounting Standards (IAS) Verordnung über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards entspricht der geregelte Markt dem Begriff des organisierten Marktes, welcher im § 2 Abs. 3 des Wertpapierhandelsgesetzes definiert ist.[1] Eine weitere Definition des geregelten Marktes findet sich in der Richtlinie 2004/39/EG, Art. 4 Abs. 1 Z.14 über Märkte für Finanzinstrumente. Im Amtsblatt der europäischen Union wird regelmäßig ein Verzeichnis der als geregelter Markt geltenden Märkte im europäischen Wirtschaftsraum veröffentlicht.[2] In Österreich sind kapitalmarktorientierte Unternehmen jene, die im geregelten Freiverkehr oder an der Wiener Börse Anleihen, Aktien, Optionsscheine und Zertifikate begeben.[3]

Ein Konzernabschluss ist laut § 244 Abs. 1 UGB dann von den Vertretern des Mutterunternehmens mit Sitz im Inland zu erstellen, wenn eine Kapitalgesellschaft unter einheitlicher Leitung steht. Eine einheitlicher Leitung liegt vor, wenn einem Unternehmen laut § 244 Abs. 2 UGB die Mehrheit der Stimmrechte zusteht, oder das Recht vorliegt, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen. Eine einheitliche Leitung liegt zudem vor, wenn einem Unternehmen das Recht zusteht einen beherrschenden Einfluss auszuüben.

Die Anwendung der IAS Verordnung gilt für konsolidierte Abschlüsse. Es ist im Ermessen des Mitgliedsstaates IFRS als Einzelabschluss zuzulassen.[4] Die Wahlmöglichkeiten werden in den

1 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 12.
2 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 5.
3 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017a), S. 5.
4 S. EU-Verordnung 1606/2002 Art. 4 f.

Mitgliedstaaten unterschiedlich genutzt. In Österreich ist die Verwendung von IFRS im Einzelabschluss verboten.[5]

Wie in der folgenden Abbildung dargestellt, sind alle Unternehmen der Gruppe Gesellschaften mit beschränkter Haftung, es werden daher keine Anteile am öffentlichen Markt gehandelt.

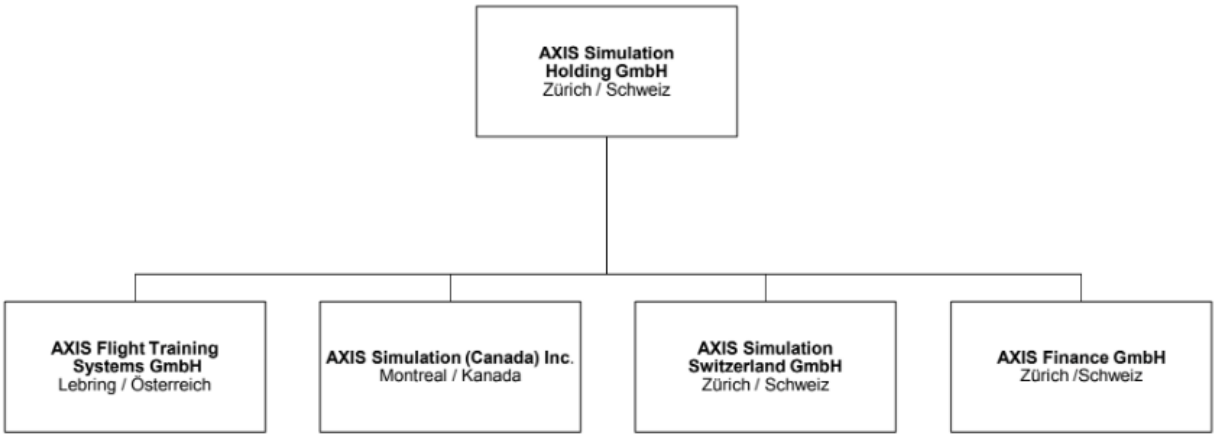


Abbildung 1: Darstellung der Unternehmensgruppe mit Firmensitz
Quelle: AXIS.

Die Axis Simulation Holding GmbH (ASH), mit Sitz in der Schweiz, hält einhundert Prozent an der AXIS. Das Unternehmen wird aufgrund der Stimmrechtsmehrheit von der ASH beherrscht. Da sich das Mutterunternehmen in der Schweiz befindet, ist eine Konzernrechnung bei Überschreiten der Größenkriterien nach schweizerischer Rechtslage durchzuführen.

Gemäß Art. 963 Abs. 2 Obligationsrecht (OR) sind in der Schweiz verschiedene Voraussetzungen für eine konsolidierungspflichtige juristische Person zu erfüllen: Das Unternehmen verfügt, direkt oder indirekt, über die Stimmrechtsmehrheit des obersten Leitungsorgans, oder es besitzt das Recht die Mehrheit der Leitungs- oder Verwaltungsorganmitglieder zu bestellen bzw. abzuberufen oder es kann einen beherrschenden Einfluss ausüben. Wird zumindest ein Kriterium erfüllt, ist eine Konzernrechnung zu erstellen.

Es besteht laut Art. 963a Abs. 1 OR ein Wahlrecht für den Verzicht auf die Erstellung wenn zwei der folgenden Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden: die Bilanzsumme von CHF 20 Millionen, ein Umsatzerlös von CHF 40 Millionen und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Eine Konzernrechnung entfällt des Weiteren, wenn das Unternehmen von einer Muttergesellschaft kontrolliert wird, dessen Konzernabschluss nach schweizerischem Recht oder gleichwertig ausländischen Vorschriften erstellt und geprüft wurde, z.B. Swiss GAAP, IFRS oder US GAAP. Unabhängig von den Größenkriterien ist eine

5 Vgl. EU-KOMMISSION (2013), Onlinequelle [30.12.2018], S. 1; ebenso EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 1; ebenso STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 8.

Konzernrechnung gemäß Art. 963a Abs. 2 OR zu erstellen, wenn dies notwendig ist, um eine zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage zu gewährleisten oder wenn es von Gesellschaftern mit mindestens zwanzig Prozent Grundkapital-Anteil verlangt wird.

Hinsichtlich der Konsolidierungsmethode hat der Konzernabschluss laut Art. 963b Abs. 3 OR den Grundsätzen ordnungsgemäßer Rechnungslegung zu entsprechen. Die Bewertungsregeln sind im Anhang zu nennen. Damit hat der Konzern eine Konzernrechnung nach eigenen Bewertungsregeln, welche sich an den bestehenden Regelwerken orientieren, zu erstellen. Das Obligationsrecht legt, wie auch das UGB, die Stetigkeit der angewendeten Prinzipien fest und setzt Grenzen wie die willkürliche Anwendung von Bewertungskonzepten für gleichwertige Vermögenswerte.[6]

Aufgrund der Bilanzergebnisse überschreitet die Gruppe weder kurz- noch mittelfristig die Werte zur verpflichtenden Aufstellung eines Konzernabschlusses. Eine verpflichtende Konsolidierung ist nicht erforderlich. Für die Erstellung der Einzelabschlüsse gilt die lokale Rechtslage. Die AXIS ist somit verpflichtet ihren Einzelabschluss nach UGB zu erstellen. Es besteht keine Verpflichtung, Abschlüsse nach IFRS aufzustellen. In welchem Rahmen die interne IFRS-Berichterstattung aufgestellt wird steht AXIS frei, sofern diese nicht als IFRS konform bezeichnet wird.

2.2 Prinzipien und Zielsetzung der IFRS

International tätige Unternehmen passen nicht nur ihre Dienstleistungen und Produkte dem Markt an, sondern auch die Finanzberichterstattung. Die Art, der Umfang, die Regeln und Konzepte der Berichterstattung werden so ausgestaltet, dass diese international verständlich sind. IFRS wird weltweit verstanden und anerkannt.[7] Die Gründe für die Anwendung von IFRS basieren auf den Grundprinzipien und den Anforderungen welche IFRS an die Abschlüsse stellt. Diese werden in den folgenden Abschnitten erläutert, um ein besseres Verständnis für die darauffolgende Erläuterung der Gründe für das Erstellen der Monatsabschlüsse nach IFRS zu schaffen.

Das Rahmenkonzept sieht zwei, den Abschlüssen zugrunde liegende Annahmen vor: das Prinzip der Periodenabgrenzung und das Prinzip der Unternehmensfortführung. Im Rahmen der Periodenabgrenzung werden die Geschäftsfälle dem Zeitpunkt ihres Auftretens der Periode zugerechnet, auf die diese sich beziehen. Bei der Abschlusserstellung ist des Weiteren von der Unternehmensfortführung auszugehen, wenn weder die Notwendigkeit noch die Absicht besteht, die Geschäftstätigkeit einzuschränken oder das Unternehmen zu liquidieren.[8]

---

6 Vgl. DELOITTE (2014), Onlinequelle [30.03.209], S. 15.
7 Vgl. HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2012), S. 7.
8 S. Rahmenkonzept, 22 f.

Neben diesen, den Abschlüssen zugrunde liegenden Annahmen werden zusätzliche, qualitative Anforderungen durch das Rahmenkonzept geregelt. Qualitative Anforderungen sind Eigenschaften, welche die Informationen aus dem Abschluss aufweisen, um entscheidungsrelevant zu sein. Das Rahmenkonzept unterscheidet fundamentale und fördernde, qualitative Anforderungen. Bei den fundamentalen, qualitativen Anforderungen handelt es sich um Informationseigenschaften, die eine Information stets aufweisen muss, um relevant für Kapitalentscheidungen zu sein.[9]

Die Grafik zeigt, dass zu den qualitativen Anforderungen neben der Verständlichkeit die Relevanz, die Verlässlichkeit und die Vergleichbarkeit gehören.

Qualitative Anforderung	**Unterpunkt**
Verständlichkeit	-
Relevanz	Wesentlichkeit
Verlässlichkeit	glaubwürdige Darstellung
	wirtschaftliche Betrachtungsweise
	Neutralität
	Vorsicht
	Vollständigkeit
Vergleichbarkeit	-

Tabelle 1: Übersicht qualitativer Anforderungen nach dem Rahmenkonzept
Quelle: STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 20.

Die im Abschluss enthaltenen Informationen sind so zu gestalten, dass diese leicht verständlich für einen Fachkundigen bzw. eine Fachkundige sind.[10] Ein Unterpunkt der Relevanz ist die Wesentlichkeit. Diese ist unternehmensspezifisch auszulegen und variiert von Unternehmen zu Unternehmen. Wenn das Weglassen oder eine falsche Darstellung die Entscheidung des Abschlussadressaten bzw. der Abschlussadressatin beeinflussen, ist eine Wesentlichkeit gegeben.[11]

Verlässlich ist eine Information dann, wenn keine wesentlichen Fehler enthalten sind und wenn diese darstellen, was sie darstellen sollen.[12]

Die Vergleichbarkeit umfasst einen zeitlichen Aspekt und einen zwischenbetrieblichen Aspekt. Der Zeitvergleich dient dem Vergleich der Abschlüsse eines Unternehmens über mehrere Perioden. Der zwischenbetriebliche Aspekt hingegen soll die Vergleichbarkeit verschiedener Unternehmen sicherstellen. Dies soll durch Bilanzierungs-, Bewertungs- und Darstellungsstetigkeit erreicht werden.[13]

9 Vgl. KIRSCH (2017), S. 17.
10 S. Rahmenkonzept, 25.
11 S. Rahmenkonzept, 30.
12 S. Rahmenkonzept, 31.
13 S. Rahmenkonzept, 39.

Ein Abweichen von einem einmal gewählten Verfahren innerhalb der einzelnen Kategorien ist nur zulässig, wenn dies von einem Standard ausdrücklich gefordert wird, oder die Abweichung zu einer aussagekräftigeren Darstellung der Vermögens-, Ertrags-, oder Finanzlage der Unternehmung führt.[14]

Zu den fördernden qualitativen Anforderungen von Informationen zählt das Rahmenkonzept die Zeitnähe, die Verständlichkeit und die Nachprüfbarkeit. Fördernde qualitative Anforderungen verleihen einer Information keine Entscheidungsrelevanz, können diese jedoch verbessern.[15]

Die qualitativen Anforderungen werden durch die Kostenaspekte begrenzt.[16] Dabei ist ein Abwägen von Kosten und Nutzen durchzuführen. Dies entspricht einem Beurteilungsprozess mit weitreichenden Ermessensspielräumen.[17]

Im folgenden Abschnitt werden die Gründe für die Erstellung von Abschlüssen nach IFRS erläutert.

Internationale Kapitalmärkte erreichen

Der Bedarf nach internationalen Rechnungslegungsstandards, unabhängig von den Größenklassen, ist die Folge des Wunsches global aktiver Unternehmen an der internationalen Börse zu notieren. Ausländische Börsen sind liquider als nationale, wodurch die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert wird. Das Notieren an internationalen Börsen ist des Weiteren ein Qualitätszeichen aufgrund der hohen, zu erfüllenden Standards.[18]

Auch nationale Börsen reagieren auf den Bedarf internationaler Rechnungslegung um weltweit Kapitalgeber zu erreichen. Durch Börsenzulassungsbestimmungen erlegen diese eine Verpflichtung auf, Konzernabschlüsse nach IFRS aufzustellen. Die Anwendungspflicht schafft Transparenz. Diese wird durch die zusätzlichen, global verständlichen Informationen aus dem Anhang gesteigert.[19]

Eine Harmonisierung der Rechnungslegung erhöht die Vergleichbarkeit von Abschlüssen auf internationaler Ebene.[20] Kostspielige Umrechnungen und Zahlenanpassungen sind mit der Anwendung internationaler Rechnungslegung nicht weiter erforderlich. Weltweit erhalten Kapitalgeber und Kapitalgeberinnen eine transparente Darstellung des Unternehmens um Entscheidungen über Investitionen zu treffen.[21]

---

14 S. Rahmenkonzept, 40 ff.
15 Vgl. KIRSCH (2017), S. 17.
16 Vgl. KIRSCH (2017), S. 12.
17 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 122.
18 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 5.
19 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 8.
20 Vgl. BUSCHHUETER/STRIEGEL (2009), S. 31; ebenso WAGENHOFER (2005), S. 8.
21 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 8.

Internationalisieren der Wirtschaft

Ein wesentlicher Grund für die internationale Rechnungslegung ist die Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit unabhängig von den Größenklassen. Die globale Präsenz macht es erforderlich, Kunden und Kundinnen, Lieferanten und Lieferantinnen sowie den Markt über die Lage des Unternehmens zu informieren. Abschlüsse, die auf internationalen Standards basierend erstellt werden, ermöglichen dies und erfordern wenig Erklärungsaufwand. Nicht nur die Bonitätsbeurteilung ist betroffen, auch die Erhöhung des Bekanntheitsgrades ist für das Erschließen neuer Absatzmärkte förderlich.[22]

Unternehmenssteuerung

Ein weiterer Grund für die Erstellung der Abschlüsse nach IFRS besteht darin, dass im Vergleich zu der lokalen, die internationale Rechnungslegung die wirtschaftliche Situation tendenziell weniger verzerrt. [23] Trotz gleicher bzw. ähnlicher Grundannahmen gibt es wesentliche Unterschiede zwischen dem UGB und IFRS. Das UGB stellt Informationen vorwiegend für Gläubiger und Gläubigerinnen bereit und ist für die Ermittlung der Ausschüttungsbemessungsgrundlage essentiell. Der Gläubigerschutz und das damit verbundene Vorsichtsprinzip spielen im Gegensatz zum UGB in den IFRS-Abschlüssen eine untergeordnete Rolle.[24]

Die Zielsetzung von IFRS ist die Bereitstellung von Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen.[25] IFRS wendet sich primär an den Investor bzw. die Investorin, unabhängig ob es sich um den Aktionär bzw. die Aktionärin, den Kreditgeber oder die Kreditgeberin oder einen sonstigen Gläubiger bzw. eine sonstige Gläubigerin handelt.[26] Der Adressat bzw. die Adressatin soll ein Bild der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt bekommen. IFRS eignet sich besser zur Unternehmensführung und Steuerung da es auf den Unternehmenswert ausgerichtet als das vorsichtsorientierte Unternehmensrecht.[27]

Trotz der zahlreichen Gründe die für die Anwendung von IFRS sprechen, sind auch Schwächen des Systems nicht von der Hand zu weisen. So stellen die Komplexität und der Umfang der Standards sowie die laufenden Anpassungen hohe Anforderungen an Anwender bzw. Anwenderin und Adressaten bzw. Adressatin.[28]

---

22 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 10.
23 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 12.
24 Vgl. HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2017), Onlinequelle [30.03.2019], Kap. 1.4. Wesentliche konzeptionelle Unterschiede zwischen IFRS und HGB/UGB; ebenso STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 25.
25 Vgl. HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2017), Onlinequelle [30.03.2019], Kap. 1.4. Wesentliche konzeptionelle Unterschiede zwischen IFRS und HGB/UGB; ebenso LEIBFRIED/WEBER (2003), Onlinequelle [31.03.2019], S. 32.
26 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 27; ebenso STEINER/JANKOVIC (2017a), S. 7.
27 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 12 f., ebenso FRANZ/WINKLER (2006), S. 21.
28 Vgl. KÜTING/PFITZER/WEBER (2013), Onlinequelle . [31.03.2019], S. 5 f.; ebenso BUSCHHUETER/STRIEGEL (2009), S. 33.

2.3 Grundlagen der Umstellung auf IFRS

Die Umstellung von einem nationalen Rechnungslegungsstandard auf IFRS sowie den Erstabschluss regelt der IFRS 1. Als Erstabschluss gilt jener Abschluss, in welchem das Unternehmen eine uneingeschränkte und ausdrückliche Vereinbarkeit mit IFRS bestätigt.

Die rechtskonforme Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS umfasst mehrere Geschäftsjahre. Der Erstabschluss enthält gemäß IFRS 1.21 mindestens drei Bilanzen und jeweils zwei Gesamtergebnisrechnungen, Kapitalflussrechnungen und Eigenkapitalveränderungsrechnungen mit den dazugehörigen Angaben im Anhang inklusive der Vergleichswerte. Es ist daher ein Vorjahresabschluss zu erstellen. Der Ausgangspunkt ist die Eröffnungsbilanz zum Tag des Übergangs. Ist der erstmalige Berichtszeitpunkt der 31.12.2018, so ist der Vorjahresabschluss per 31.12.2017 zu erstellen, sowie eine Eröffnungsbilanz per 31.12.2016 aus dem UGB überzuleiten. IFRS 1 beinhaltet Vorgaben für die Eröffnungs-, die Vorjahresbilanz sowie den Erstabschluss. Inhalte dieses Standards sind anzuwendende Rechnungslegungsmethoden, Ausnahmen und Erläuterungspflichten.

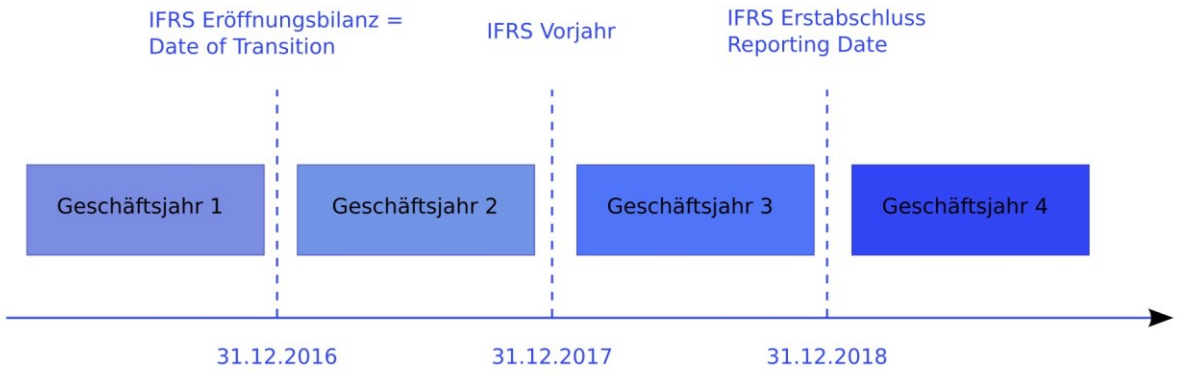


Abbildung 2: Erforderliche Abschlüsse bei der Rechnungslegungsumstellung
Quelle: in Anlehnung an PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 22.

AXIS hat gemäß Unternehmens- und Steuerrecht bis 31.12.2018 ein abweichendes Wirtschaftsjahr von 01. April bis 31. März. Vor Juni 2017 wurden keine UGB-Monatsabschlüsse erstellt. Entsprechend liegen keine monatlichen Daten z.B. für die Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse vor. Ein Rückrechnen des Jahresabschlusses von 31.03.2017 würde einer Näherungsrechnung entsprechen. Des Weiteren wurde mit der Leistungserfassung der Entwicklungen erst im Laufe des Jahres 2016 begonnen. Die Erstellung einer Eröffnungsbilanz nach IFRS zum 31.12.2016 führt somit zu einer wenig verlässlichen Darstellung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage.

Die Anforderung möglichst umgehend mit der internen IFRS-Berichterstattung zu beginnen und die Tatsache, dass keine verpflichtende Abschlusserstellung nach IFRS für AXIS vorliegt, führt zur Festlegung des 31.12.2017 als Eröffnungsbilanzstichtag. Aufgrund des vorliegenden Monatsabschlusses von 31.12.2017 sind die wesentlichen Posten berücksichtigt. Mit Hilfe des Jahresabschlusses zum 31.03.2018 kann des Weiteren auf wesentliche, fehlende Posten zurückgerechnet werden. Zudem bestätigen die Berichtadressaten bzw. -adressatinnen, dass das Heranziehen von Vormonats- statt von Vorjahresvergleichswerten deren Anforderungen entspricht.

Einem Erstellen einer vollständigen Gesamtergebnisrechnung für 2017 kann nicht nachgekommen werden, da keine Monatsabschlüsse von Januar bis Mai 2017 vorliegen um das abweichende Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Stattdessen erfolgt die Berücksichtigung der Ergebnisdifferenzen zum lokalen Abschluss im Posten des Bilanzverlusts per 31.12.2017 der internen IFRS-Berichterstattung.

Die Grafik zeigt die Struktur der Eröffnungsbilanz sowie die monatlichen Abschlüsse mit den Vergleichswerten unter Berücksichtigung des abweichenden Wirtschaftsjahres.

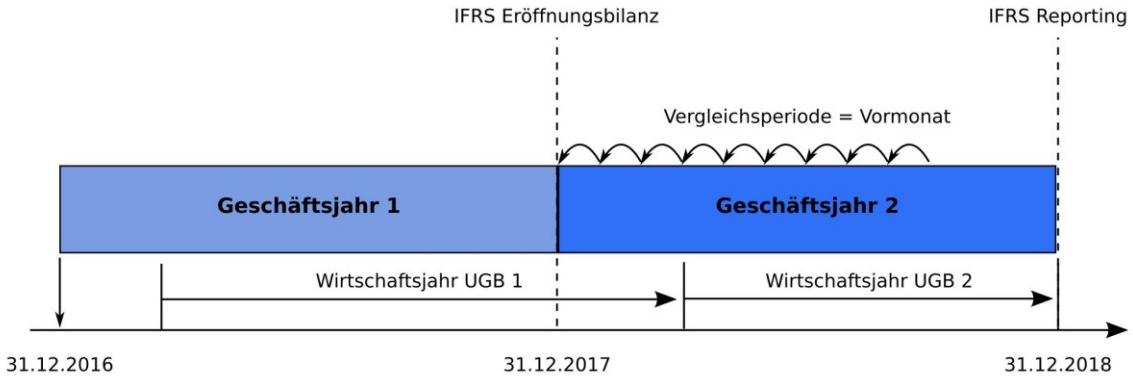


Abbildung 3: Struktur des internen IFRS-Berichtwesen der AXIS
Quelle: eigene Darstellung.

3 Die Bestandteile und deren Darstellung

In IAS 1 werden die Darstellung von Abschlüssen, die inhaltlichen Mindestanforderungen und deren Struktur geregelt. Ein IFRS-Abschluss besteht gemäß IAS 1.10 aus einer Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung, einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung sowie einem Anhang. IFRS verwendet die Bezeichnung der angeführten Bestandteile, lässt für eine eindeutige Abgrenzung jedoch auch andere Bezeichnungen zu. Für alle Bestandteile sind die Vorjahresvergleichszahlen verpflichtend anzugeben.[29]

Die Kapitalflussrechnung aus dem bestehenden Reporting entspricht der Darstellung nach dem Aktivitätsformat nach IAS 7, sodass keine zusätzliche Kapitalflussrechnung im Rahmen der internen IFRS-Berichterstattung erstellt wird.

AFTS - Cashflow Statement Report // July 2018

Currency: EUR	01.01.18 - 31.07.18	01.07.18 - 31.07.18	01.04.18 - 30.06.18	01.04.18 - 31.07.18
Profit/loss from operating activities	**349 965**	**374 141**	**(73 363)**	**300 778**
Depreciation and Amortization	129 884	16 881	48 410	65 291
Investment Allowance	(7 486)	(869)	(3 929)	(4 797)
Interests towards afiliated companies	268 734	39 920	115 740	155 660
Longterm provisions	303 407	150 000	-	150 000
Cashflow from the result	**1 044 504**	**580 073**	**86 858**	**666 931**
Change in inventories	(691 931)	(153 873)	29 618	(124 254)
Change in receivables	471 294	(408 335)	(55 974)	(464 310)
Change in accruals	(47 101)	17 275	17 229	34 504
Change in provisions	(2 274 134)	(234 673)	146 840	(87 832)
Change in liabilities	2 123 187	2 024 652	93 114	2 117 766
Cashflow from working capital	**(418 686)**	**1 245 046**	**230 828**	**1 475 874**
Cashflow from operating activities	**625 818**	**1 825 119**	**317 685**	**2 142 805**
Cashflow from investing activities	**(229 117)**	**(3 481)**	**(36 552)**	**(40 033)**
Cashflow from Financing activities				
Change in cash and cash equivalents (Cash generated)	**396 701**	**1 821 639**	**281 133**	**2 102 772**
Cash at Beginning of Period	1 762 625	337 687	56 554	56 554
Cash at End of Period	**2 159 326**	**2 159 326**	**337 687**	**2 159 326**
Check sum	2 159 325	2 159 326	337 687	2 159 326

Abbildung 4: Cashflow-Statement aus dem bestehenden Berichtwesen
Quelle: AXIS.

Des Weiteren wird im Rahmen der Berichterstattung eine direkte Geldflussrechnung nach Projekten und Kategorien erstellt, welche eine zusätzliche Darstellung der Liquidität nach IFRS überflüssig macht.

[29] S. IAS 1.38.

Die Erstellung eines Anhangs auf monatlicher Basis wird von den Berichtsadressaten bzw. den Berichtsadressatinnen nicht vorausgesetzt. Die verbalen Erläuterungen der Rahmenbedingungen im Konzept sowie in der Richtlinie dienen als Basis für das Verständnis der angesetzten Werte und das angewendete Ausmaß der Rechnungslegungsstandards.

Ziel der Darstellung der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz ist eine transparente Überleitung vom unternehmensrechtlichen Abschluss auf das interne IFRS-Berichtwesen. Dafür wird im Rahmen der Wahlrechte und Freiheiten welche IFRS bietet eine möglichst UGB nahe Lösungsvariante gewählt.

Im folgenden Kapitel werden die, für das Kooperationsunternehmen relevanten Bestandteile der Berichterstattung theoretisch und unter Berücksichtigung der spezifischen Anforderungen erarbeitet.

3.1 Die Gesamtergebnisrechnung

Die Summe aus der Gewinn- und Verlustrechnung, den realisierten Erträge und Aufwendungen der Periode und dem sonstigen Ergebnis ergeben die Gesamtergebnisrechnung. Der Zweck dieser Darstellung ist, die Quelle des erwirtschafteten Ergebnisses aufzuzeigen. Dem Bilanzadressaten bzw. der Bilanzadressatin werden Informationen für eine Schätzung zukünftiger Cashflows bereitgestellt.[30]

Im nächsten Kapitel werden die theoretischen Grundlagen der Gesamtergebnisrechnung aufgearbeitet um diese anschließend für die Anwendung bei AXIS zu erläutern.

3.1.1 Theoretische Grundlagen der Gesamtergebnisrechnung

Im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung ist das Vollständigkeitsgebot anzuwenden, sodass alle Erträge und Aufwendungen einer Periode erfasst sind. Grundsätzlich sind Erträge und Aufwendungen erfolgswirksam darzustellen, sofern ein Standard nicht eine erfolgsneutrale Darstellung im Rahmen des sonstigen Ergebnisses verlangt oder erlaubt. Gemäß IAS 1.88 stellen Ausnahmen von der erfolgswirksamen Erfassung Einzelfälle dar, in denen die Posten außerhalb des Jahresergebnisses im Eigenkapital berücksichtigt werden. Zu den erfolgsneutralen Erträgen und Aufwendungen gehören u.a. Änderungen der Neubewertungsrücklage von immateriellen Vermögenswerten gemäß IASA 38.85 und Sachanlagen gemäß IAS 16.39, Neubewertung von Nettopensionsverpflichtungen gemäß IAS 19.122 oder Wechselkursdifferenzen bei der Umrechnung von der funktionalen in die Berichtwährung gemäß IAS 21.52.

[30] Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 589.

In der Gesamtergebnisrechnung gilt das Saldierungsverbot gemäß IAS 1.32, welches die Verrechnung von Posten der Aktivseite mit Passivposten untersagt. Ausgenommen sind Posten, bei denen ein anderer Standard dies erlaubt bzw. fordert. Eine Saldierung ist zusätzlich dann geboten, wenn diese Darstellung den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsfalles transparenter widerspiegelt.[31] Beispielsweise ist der Nettoaufwand bzw. -ertrag bei einem Verkauf von Sachanlagen, wenn dieser nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbereich gehört, in die Gesamtergebnisrechnung aufzunehmen. Dabei errechnet sich dieser durch den Bruttobetrag abzüglich des Buchwertes des Veräußerungsgegenstandes und der Veräußerungskosten.[32]

Gemäß IAS 1.10A steht dem Bilanzersteller bzw. der Bilanzerstellerin ein Wahlrecht zu, die beiden Ergebnisse in einer einteiligen Gesamtergebnisrechnung mit zwei Abschnitten oder in zwei getrennten Aufstellungen zu berichten. Unabhängig von der gewählten Darstellungsvariante verlangt IAS 1.81A die Angabe des Jahresergebnisses und des Gesamtergebnisses. Für beide Ergebnisse ist des Weiteren die Zurechnung auf die Anteilseigner bzw. Anteilseignerinnen und die nicht beherrschenden Anteile darzustellen.[33]

Wie auch im UGB hat das Unternehmen gemäß IAS 1.99 die Wahl Erträge und Aufwendungen nach dem Umsatzkosten- oder dem Gesamtkostenverfahren aufzustellen. IFRS gibt keiner Variante einen Vorrang. IAS 1.103 merkt an, dass das Umsatzkostenverfahren entscheidungsrelevantere Informationen liefert. Dem entgegen steht, dass die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens mit sich bringt, dass fallweise umfangreiche, subjektive Ermessensentscheidungen im Bereich der Zuordnung zu den Funktionsbereichen entstehen. Des Weiteren sind bei der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben erforderlich.[34]

Während in Europa, z.B. in Deutschland das Gesamtkostenverfahren verbreitet ist, ist das Umsatzkostenverfahren in den USA gebräuchlich.[35]

Eine einmal gewählte Darstellung ist stetig anzuwenden. Eine Änderung in der Darstellungsstetigkeit hat zur Folge, dass auch die Vorjahreswerte entsprechend gleich zu gliedern sind, es sei denn diese Vorgehensweise ist undurchführbar.[36] Undurchführbar ist eine Anwendung gemäß IAS 1.7, wenn diese trotz vernünftiger Anstrengung nicht angewandt werden kann.

Pflichtbestandteile der Gewinn- und Verlustrechnung sind neben den Umsatzerlösen, Finanzierungs- und Wertminderungsaufwendungen, Gewinn- und Verlustanteile assoziierter und Gemeinschaftsunternehmen, Gewinne u. Verluste eines finanziellen Vermögenswertes aufgrund

---

31 S. IAS 1.33.
32 S. IAS 16.71.
33 S. IAS 1.81B.
34 S. IAS 1.104.
35 Vgl. PREISSLER (2012), S. 49 ff.
36 S. IAS 1.45 f.

einer Umgliederung, Steueraufwendungen sowie eine Gesamtsumme der aufgegebenen Geschäftsbereiche.[37]

Ausgehend vom Jahresüberschuss wird im sonstigen Ergebnis eine Unterscheidung nach der Art der Bestandteile durchgeführt. Erfolgsneutrale Erträge und Aufwendungen, welche auf Anteile an Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen entfallen und nach der Equity-Methode in den Abschluss einbezogen werden, werden gesondert dargestellt. Zusätzlich ist jeweils eine Untergliederung nach Bestandteilen geboten, bei denen es in einer künftigen Periode zu einer erfolgswirksamen Umgliederung kommen kann und solchen, die zwingend erfolgsneutral bleiben.[38]

Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind gemäß IAS 1.85 zu ergänzen, wenn dies dem Verständnis der Ertragslage dient. Zwischensummen unterliegen zusätzlichen Anforderungen, wie z.B. dass die Darstellungsweise klar erkennen lässt, welche Posten in der Zwischensumme enthalten sind.[39]

Es besteht ein Wahlrecht für das bilanzierende Unternehmen, die Gewinn- und Verlustrechnung um wesentliche Posten zu erweitern oder diese im Anhang anzuführen. Darunter fallen z.B. die außerplanmäßige Abschreibung oder die Zuschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsaufwendungen oder die Veräußerungen von Sachanlagen.[40]

Gemäß IAS 1.90 sind die im sonstigen Ergebnis erfassten Erträge und Aufwendungen entweder vor Steuer oder nach Steuer anzugeben. Werden diese vor Steuer angegeben, ist zur Ermittlung des Ergebnisses nach Steuern die Summe des Steueraufwandes oder –ertrags, aufgeteilt in die Bestandteile ohne spätere und mit einer möglichen Umgliederung, in Abzug zu bringen oder zu addieren. Wird das sonstige Ergebnis nach Steuern angegeben, sind die Steuereffekte im Anhang zu berichten.[41]

Verpflichtend sind die Umgliederungen des sonstigen Ergebnisses wahlweise in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang anzugeben. Eine Umgliederung ist durchzuführen, wenn erfolgsneutrale Erträge und Aufwendungen im Eigenkapital realisiert werden und in das Jahresergebnis eingehen. Das passiert beispielsweise wenn ein zur Veräußerung eingestuftes Finanzinstrument verkauft wird.[42]

---

37 S. IAS 1.82.
38 S. IAS 1.82A.
39 S. IAS 1.85A.
40 S. IAS 1.97 f.
41 S. IAS 1.90 ff.
42 S. IAS 1.92 ff.

3.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung der AXIS

Für die Gesamtergebnisrechnung der AXIS wird ein einteiliger Aufbau festgelegt. Da das Unternehmen nach lokaler Rechtslage das Gesamtkostenverfahren anwendet, ist es sinnvoll dieses Verfahren auch in dem IFRS-Bericht zu verwenden.

Das erarbeitete Gliederungsschema ist an PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH angelehnt und um die Anforderungen der Berichtadressaten, abgeleitet aus dem bestehenden Berichtwesen nach dem UGB, erweitert.

Die halbfertigen Erzeugnisse bzw. die Bestandsveränderung dieser werden in dem betroffenen Posten in die unterschiedlichen Projekte aufgegliedert, um dem Berichtleser bzw. der Berichtleserin die Entwicklung des einzelnen Projektauftrages transparent darzustellen. Gleiches gilt für die aktivierten Eigenleistungen der Entwicklungen, welche in die unterschiedlichen Flugzeugtypen aufgegliedert werden. Die Abschreibung ist in die betriebsgewöhnliche Abschreibung laut Unternehmensrecht und in die Abschreibung aus den immateriellen Vermögenswerten gegliedert.

Anschließend zum Jahresüberschuss wird das sonstige Ergebnis dargestellt um in weiterer Folge die Summe aus dem operativen Ergebnis und dem sonstigen Ergebnis als Gesamtergebnis zu berichten. Die Zwischensummen und deren Bezeichnungen entsprechen dem Berichtwesen nach Unternehmensrecht. Wesentliche Posten werden in der Gesamtergebnisrechnung separat dargestellt.

Festzuhalten ist, dass auch wenn es keine Posten im sonstigen Ergebnis gibt, dieses Schema angewendet wird, um ein konsistentes Bild der Berichterstattung sicher zu stellen. Die erfassten Erträge und Aufwendungen werden vor Steuern dargestellt. Die angefallenen Steuern werden aufgeteilt dargestellt in Steuern, welche später und Steuern, welche nicht umgegliedert werden.

Um eine gleichbleibende Vorgehensweise in der laufenden Berichterstattung zu gewährleisten und eine Überleitung transparent darzustellen, werden die Sachkonten aus der Finanzbuchhaltung nach UGB dem Gliederungsschema über die Gliederungsziffern nach IFRS zugeordnet.

Das im Anhang befindliche Gliederungsschema ist ein Auszug aus dem Konzept. Es beinhaltet sämtliche UGB und IFRS Gliederungszeilen, um eine Umgliederung transparent darzustellen. [43]

[43] S. Anhang, Abschnitt 1: Auszüge aus dem Konzept, S. 1.

3.1.3 Die Überleitung vom Unternehmensrecht in die IFRS-Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz wird per 31.12.2017 erstellt. Da die Aufstellung einer vollständigen Gewinn- und Verlustrechnung für 2017 nicht möglich ist, ist der UGB-Jahresüberschuss per 31.12.2017 auf IFRS in der Eröffnungsbilanz im Posten Bilanzgewinn/-verlust überzuleiten und vom Vortrag abzugrenzen. Bei der Überleitung ist zu beachten, dass der unternehmensrechtliche Monatsabschluss per 31.12.2017 keinem vollständigen Jahresabschluss entspricht, da bei der Gesellschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegt.[44]

Im ersten Schritt wird analysiert welche ergebnisrelevanten Jahresabschlussposten nicht im Monatsabschluss beinhaltet sind, um diese im unternehmensrechtlichen Abschluss rückwirkend zu berücksichtigen. In weiterer Folge ist zu beachten, dass diese Rückabwicklung im Rahmen der unternehmensrechtlichen Jahresabschlusserstellung per 31.03.2018 nicht doppelt im internen IFRS-Berichtwesen im Ergebnis erfasst wird.

Anhand der, im Unternehmen verwendeten Checkliste zur Erstellung des Monatsabschlusses ist ersichtlich, dass ein wesentlicher Teil der Jahresabschlussarbeiten monatlich durchgeführt wird. Dazu zählen die Personalrückstellungen, Zinsverbuchungen, Bewertung der Halbfertigerzeugnisse und noch nicht abrechenbaren Leistungen, Rechnungs- und Lieferscheinabgrenzungen, die Wareneinsatzverbuchung, die Verbuchung der Abschreibung, sowie die Verbuchung von Schadensfällen. Im Wesentlichen fehlen die Gewährleistungsrückstellungen sowie die Abwertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Anhand des Kalkulationsschemas des zuständigen Unternehmensbereichs Support & After Sales entspricht die auf den 31.12.2017 zurückgerechnete und mit der Geschäftsführung besprochene Gewährleistungsrückstellung EUR 419.019,--. Die Veränderung von EUR 146.909,--, ausgehend vom Anfangsbestand per 30.06.2017, ist in dem Posten Bilanzgewinn/-verlust im UGB zusätzlich zu den, aus der Saldenliste kommenden Werten zu erfassen. Da es sich dabei nicht um eine Überleitungsbuchung nach IFRS handelt, ist diese auch entsprechend zu kennzeichnen. Wird im April eine Überleitung von März erstellt, ist die bereits per 31.12.2017 berücksichtige Summe von EUR 146.909,-- aus dem am 31.03.2018 Wert von EUR 153.406,-- heraus zu rechnen, sodass lediglich ein weiterer Aufwand von EUR 6.497,-- im unternehmensrechtlichen Abschluss ausgewiesen wird. Dieser Fakt erfordert eine manuelle Anpassung der Saldenliste zum 31.03.2018, welche Basis für die monatliche Berichterstattung nach IFRS ist. Die daraus resultierende Verschiebung von Steuereffekten wird vereinfachend nicht weiter berücksichtigt.

---

44 Vgl. Kapitel 2.3 Grundlagen der Umstellung auf die IFRS, S. 13 f.

Buchungsbeleg Gewährleistungsrückstellung

	Anfangsbestand 30.06.2017	Endbestand 31.12.2017	Endbestand 31.03.2018	Veränderung 31.03./31.12	Kostenträger	Kostenstelle
ATR 500 II	213 380	213 380	219 877	6 497	16307	1000
ATR 500 III		179 759	179 759	0	16306	1000
XLS II	1 328	2 125	2 125	0	16302	1000
XLS III	57 402	23 755	23 755	0	16303	1000
EB	272 109	**419 019**	**425 516**	6 497		
Veränderung Anfangsbestand		146 909	153 406	6 497		

Abbildung 5: Kalkulation der lokalen Gewährleistungsrückstellung per 31.12.2017
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Gewährleistungskalkulation und der Salden im BMD NTCS der AXIS.

Ausgehend von einer Abwertung der Vorräte per 31.03.2018 von EUR 16.539, was einer durchschnittlichen, monatlichen Abwertung von EUR 1.378,-- entspricht, wird von einer Unwesentlichkeit ausgegangen. Das Abwertungsprinzip der AXIS hält fest, dass Vorräte, welche länger als vierzehn Monate am Lager liegen für jeden weiteren Monat um fünf Prozent abzuwerten sind. Eine rückwirkende Auswertung der am 31.12.2017 befindlichen Ladenhüter ist aufgrund der fehlenden Dokumentationsfunktion des verwendeten ERP Systems nicht möglich.

Lieferschein- und Rechnungsabgrenzungen wurden im Monatsabschluss vom 31.12.2017 bis zum zwölften des Folgemonats berücksichtigt, später eingetroffene Belege sind nicht enthalten. Die Durchsicht aller Belege bis 15.02.2018 ergab, dass keine wesentlichen Werte einzuarbeiten sind.

Zudem sind alle Buchungen aufzurollen, welche im Posten des Bilanzgewinns bzw. -verlusts enthalten sind, sofern diese vom unternehmensrechtlichen Ergebnis abweichen. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz sind dies, neben der Gewährleistungsrückstellung, die Entwicklungsleistungen des Jahres, sowie eine etwaige Abschreibung dieser, und die halbfertigen Erzeugnisse.[45]

3.2 Die Bilanz

Im folgenden Kapitel werden die theoretischen Grundlagen sowie die zu berücksichtigenden Parameter für AXIS erläutert. Dabei werden die Posten anhand der unternehmensrechtlichen Bilanzgliederungen betrachtet.

[45] Siehe Kapitel 5.2.2.6 Die immateriellen Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz der AXIS, S. 86, sowie Kapitel 5.3.2.4 Die halbfertigen Erzeugnisse in der Eröffnungsbilanz der AXIS, S. 104.

3.2.1 Theoretische Grundlagen der Bilanz

Die IFRS enthalten, im Gegensatz zum Unternehmensrecht, keine detaillierten Vorgaben bezüglich den Bestandteilen und der Gliederung der Bilanz. IAS 1.54 schreibt die Posten vor, welche zumindest darzustellen sind:

(a)	Sachanlagen
(b)	als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien
(c)	immaterielle Vermögenswerte
(d)	finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter (e), (h) und (i) ausgewiesen werden)
(e)	nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen
(f)	biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41
(g)	Vorräte
(h)	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen
(i)	Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
(j)	die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören
(k)	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten
(l)	Rückstellungen
(m)	finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die Beträge, die unter (k) und (l) ausgewiesen werden)
(n)	Steuerschulden und –erstattungsansprüche gemäß IAS 12
(o)	latente Steueransprüche und –schulden gemäß IAS 12
(p)	die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden
(q)	nicht beherrschende Anteile, die im Eigenkapital dargestellt werden, sowie
(R)	gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Eigentümern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.

Tabelle 2: Mindestgliederung der Bilanz
Quelle: IAS 1.54.

Gleich wie bei der Gesamtergebnisrechnung gilt: um ein besseres Verständnis der Vermögens- und Finanzlage zu schaffen, bzw. fordert dies ein anderer Standard, sind zusätzlichen Posten, Überschriften oder Zwischensummen gemäß IAS 1.55 zu ergänzen. Die zusätzlichen Angaben sind klar und stetig anzuwenden.[46]

IAS 1.60 erlaubt die Gliederung der Bilanz nach Liquidität oder Fristigkeit um entscheidungsrelevante Informationen über den Zeitpunkt künftiger Cashflows zu liefern. Eine Darstellung nach der Liquidität ist zulässig, wenn dadurch der Informationsgehalt wesentlicher und zuverlässiger erscheint. Dies gilt im Regelfall für Finanzinstitutionen, wie z.B. Banken.[47] Bei Produktions- und

[46] S. Kapitel 3.1.1 Theoretische Grundlagen der Gesamtergebnisrechnung, S. 18.
[47] S. IAS 1.63.

Handelsunternehmen ist regelmäßig eine Gliederung nach Fristigkeiten in den Kategorien kurz- und langfristig vorzunehmen.[48]

IAS 1.66 und 1.69 definieren Vermögenswerte und Schulden als kurzfristig, wenn eine Realisierung bzw. Erfüllung innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus‘ zu erwarten ist oder die Vermögenswerte zum Gebrauch oder Verkauf innerhalb dieses Zeitraums gehalten werden. Als Geschäftszyklus legt IAS 1.68 die Zeit zwischen Erwerb oder Herstellung und der Umwandlung in liquide Mittel fest. Kurzfristig sind Vermögenswerte und Schulden, wenn diese zudem in erster Linie für Handelszwecke gehalten werden oder eine Realisierung bzw. Erfüllung binnen zwölf Monate nach dem Stichtag zu erwarten ist.

Gemäß IAS 1.66 und 1.69 werden die Vermögens- und Schuldposten als langfristig eingestuft, wenn diese nicht den vorher genannten Bedingungen entsprechen. Im Rahmen der erstmaligen Erfassung ist die Einstufung abhängig vom Zeitraum der Remonetisierung. In den folgenden Perioden sind die am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse ausschlaggebend. Eine Änderung der Gliederung ist nicht ausgeschlossen.[49]

Eine Aufspaltung nach Fristigkeiten wird durchgeführt, wenn ein Teil innerhalb eines Postens innerhalb von zwölf Monaten und der Andere nach zwölf Monaten realisiert oder erfüllt werden. Ausnahmen zur Aufspaltung sind immaterielle Vermögenswerte und Sachanlagen. Diese sind stets langfristig und ausschließlich bei einer beabsichtigten Veräußerung in die kurzfristigen Posten umzugliedern.[50]

Latente Steuern werden immer als langfristig eingestuft.[51] Hingegen sind laufende Steuererträge und –aufwendungen getrennt von den anderen Posten darzustellen.[52]

Die Bezeichnung der geringwertigen Vermögensgegenstände ist IFRS unbekannt. Der im Rahmenkonzept angeführte Grundsatz der Wesentlichkeit erlaubt eine Sofortabschreibung, wie diese steuerlich praktiziert wird. Geringwertige Vermögenswerte können somit im Jahr der Anschaffung sofort als Aufwand abgeschrieben werden, wenn diese unwesentlich sind. Eine Aktivierung und Abschreibung auf die Nutzungsdauer ist bei Wesentlichkeit durchzuführen.[53]

Zu den kurzfristigen Vermögenswerten zählen neben den Vorräten, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, selbst wenn deren Realisierung nicht binnen zwölf Monaten erfolgt.

---

48 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 352.
49 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 586.
50 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 584.
51 S. IAS 1.56.
52 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 586.
53 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017a), S. 95; ebenso LEIBFRIED/WEBER (2003), Onlinequelle [31.03.2019], S. 56; ebenso PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 186 f.

Diese werden als Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus verbraucht bzw. verkauft oder realisiert.[54]

Der Standard für die Vorräte - IAS 2 - regelt geleistete Anzahlungen nicht explizit. IAS 1.78 empfiehlt lediglich einen gesonderten Ausweis im Umlaufvermögen. Aufgrund der Nähe zu den Vorräten kann dennoch ein Ausweis unter den Vorräten vertretbar sein.[55]

Des Weiteren sind Betriebsstoffe, die nicht unmittelbar der Fertigung dienen, gemäß IFRS nicht im Vorratsvermögen, sondern in den sonstigen Vermögenswerten auszuweisen.[56]

Forderungen sind laut IAS 1.78b in Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegenüber nahestehenden Unternehmen, Vorauszahlungen und sonstige Forderungen zu gliedern.

Gemäß IAS 1.66 werden Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente unter den kurzfristigen Vermögenswerten gegliedert.

IAS 1.54. liefert keine detaillierte Eigenkapitalgliederung. Anzugeben sind zumindest das Eigenkapital und die Rücklagen. [57] PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH empfehlen die unternehmensrechtliche Gliederung des Eigenkapitals im IFRS-Abschluss beizubehalten.[58]

Zuwendungen der öffentlichen Hand werden von IAS 20 behandelt. Sind die Ansatzkriterien nach IAS 20.7 erfüllt, sind die Zuwendungen für Vermögenswerte entweder als passiver Abgrenzungsposten in den Schulden, gemäß der Bruttomethode, anzusetzen oder von den Anschaffungskosten der Vermögenswerte abzusetzen. Das Absetzen vom Vermögenswert wird gemäß IAS 20.24 als Nettomethode bezeichnet. Bei der Anwendung der Bruttomethode ist der Abgrenzungsposten analog zur Nutzungsdauer erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzulösen.[59]

Die Rückstellungen sind gemäß IAS 37 Schulden, welche der Höhe oder Fälligkeit nach ungewiss sind. Latente Steuerschulden, Schulden aus Versicherungsverträgen sowie Urlaubs- und Weihnachtsgelder, nicht konsumierte Urlaubstage und Gleitzeitguthaben werden nicht als Rückstellung, sondern als Schuld ausgewiesen, weil diese hinsichtlich der Höhe und Fälligkeit sicher sind.[60] Diese Posten sind in der betreffenden Periode erfolgswirksam anzusetzen und in den passiven Abgrenzungsposten unter den Schulden auszuweisen. Wurde mehr im Voraus gezahlt, erfolgt der Ausweis in den aktiven Abgrenzungsposten.[61]

---

54 S. IAS 1.68.
55 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2017), S. 502 f.
56 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2017), S. 503.
57 S. IAS 1.78.
58 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 269.
59 S. IAS 20.26.
60 S. IAS 37.14.
61 S. IAS 19.11.

Die erhaltenen Anzahlungen aus Kundenaufträgen werden abhängig davon, ob es sich um eine zeitraum- bzw. zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung handelt als Vertragsvermögenswert oder –schuld ausgewiesen.[62]

Der Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten ist IFRS IAS 1.54 nicht bekannt. Die Notwendigkeit dieses Postens ergibt sich aus dem Grundsatz der Periodenabgrenzung.[63] Erfüllt ein Sachverhalt die Definition von Vermögenswerte und Schulden gemäß dem Rahmenkonzept, so ist dieser zu aktivieren.[64] Die Rechnungsabgrenzungsposten werden unter den Vermögenswerten bzw. Schulden ausgewiesen.[65]

Die Abbildung zeigt ein mögliches Gliederungsschema einer IFRS-Bilanz nach Fristigkeiten.

AKTIVA	**PASSIVA**
Langfristige Vermögenswerte	**Eigenkapital**
Immaterielle Vermögenswerte	Gezeichnetes Kapital
Biologische Vermögenswerte	Rücklagen
Sachanlagen	
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	Nicht beherrschende Anteile
Nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen	**Langfristige Schulden**
Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen	Rückstellungen
Andere finanzielle Vermögenswerte	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten
Latente Steueransprüche	Andere finanzielle Verbindlichkeiten
	Latente Steuerverbindlichkeiten
Kurzfristige Vermögenswerte	**Kurzfristige Schulden**
Vorräte	Rückstellungen
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten
Steuererstattungsansprüche	Steuerschulden
Andere finanzielle Vermögenswerte	Andere finanzielle Verbindlichkeiten
Zahlungsmittel u. Zahlungsmitteläquivalente	

Tabelle 3: Mögliches IFRS-Gliederungsschema der Bilanz
Quelle: in Anlehnung an PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 585.

3.2.2 Die Bilanz der AXIS

Im folgenden Kapitel wird die Darstellung der Bilanz für das interne IFRS-Berichtwesen definiert.

62 S. Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f.
63 S. IAS 1.27.
64 S. Rahmenkonzept, 89 u. 91.
65 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 48 u. 104.

3.2.2.1 Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung

Die folgende Abbildung zeigt den Aufbau der stattfindenden Berichterstattung der Bilanz nach dem UGB unter Angabe verschiedener Stichtage. Anhand diesem wird die Darstellung der Posten für die interne Berichterstattung abgehandelt.

Balance Sheet - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

Account	EUR 31.03.18	EUR 31.12.17	EUR 30.06.18	EUR 31.07.18
Fixed Assets				
Intangible Assets	29 255	27 010	31 405	30 288
Tangible Assets	712 052	589 805	698 045	685 761
- Building	151 718	160 407	143 029	140 133
- Machines	207 669	209 125	194 071	189 538
- Fixtures and fittings	267 669	220 273	275 949	271 094
- Fixed assets under construction	84 995		84 995	84 995
Total Fixed Assets	**741 307**	**616 816**	**729 450**	**716 049**
Current Assets	**2 953 104**	**5 034 555**	**3 260 593**	**5 644 440**
Inventories				
- Raw Material, supplies and consumables	480 492	411 686	442 491	377 350
- Work in progress	5 014 402	3 283 549	6 230 734	1 127 325
- Received Payments on account for orders	-4 235 595	-3 135 729	-5 307 017	-87 706
- Finished goods	85 890	85 890	85 890	85 890
- Services not invoiced yet	36 462	37 516	45 016	36 398
- Prepayments made on account	145 080	276 143	0	111 728
Total inventories	*1 526 732*	*959 055*	*1 497 113*	*1 650 986*
Receivables and other Assets				
- Receivables arising from deliveries/servises	781 774	1 531 407	1 131 474	1 540 077
- Receivables arising from afiliated companies	147 754		97 754	97 754
- Other receivables and assets	440 291	774 015	196 566	196 298
Total receivables and other Assets	*1 369 819*	*2 305 422*	*1 425 793*	*1 834 128*
Cash on hand and Bank deposit	56 554	1 762 625	337 687	2 159 326
Prepaid expenses, deferred charges	89 058	7 454	71 829	54 555
Total current Assets	**3 042 163**	**5 034 555**	**3 332 423**	**5 698 994**
Total Assets	**3 783 470**	**5 651 371**	**4 061 872**	**6 415 044**

Abbildung 6: Die Aktivseite der Bilanz des bestehenden Berichtwesens
Quelle: AXIS.

Die immateriellen Vermögenswerte aus dem Abschluss nach dem UGB werden unter den langfristigen Vermögenswerten pro Flugzeugtype im Berichtwesen ausgewiesen.[66] Die noch nicht fertig entwickelten, in Bearbeitung befindlichen Posten werden getrennt von abgeschlossenen Entwicklungen angeführt.

Das Sachanlagevermögen wird unter den langfristigen Vermögenswerten ausgewiesen. Eine Untergliederung erfolgt im Berichtwesen entsprechend dem UGB in Gebäude, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen und Geschäftsausstattung sowie Anlagen im Bau.[67]

In dem UGB-Posten der „Anderen Anlagen und Geschäftsausstattung“ befinden sich aktivierte, geringwertige Vermögenswerte. Diese wurden vor 01.04.2017 aufgrund ihrer Wesentlichkeit aktiviert und vom externen Bilanzersteller auf fünf Jahre abgeschrieben. Ab 01.04.2017 wurde diese Vorgehensweise optimiert, sodass die Wirtschaftsgüter unmittelbar im Aufwand des

66 S. Kapitel 3.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung der AXIS, S. 19.
67 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 145.

laufenden Geschäftsjahres erfasst werden. Die Abschreibung und der Buchwert der geringwertigen Wirtschaftsgüter vor 01.04.2017 werden vereinfachend in dem langfristigen Posten beibehalten, da es sich lediglich um einen Buchwert per 31.07.2018 von EUR 17.138,66 handelt und monatlich EUR 825,94 abgeschrieben werden. Die Behandlung der geringwertigen Wirtschaftsgüter im Rahmen der internen Berichterstattung nach IFRS folgt dem Unternehmensrecht.

Bei den aktuell im Bau befindlichen Anlagen handelt es sich vorwiegend um Werkzeuge und Prüfstände für die Tests von Flugzeuginstrumenten, welche im internen IFRS-Berichtwesen gleich dargestellt werden.

Die Vorräte untergliedern sich in den unternehmensrechtlichen Abschlüssen in die Posten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und geleistete Anzahlungen. Einige Flugzeugoriginalteile und andere mechanische Bauteile wurden in bereits gelieferte Flugsimulatoren verbaut und sind aufgrund von Nachfolgemodellen am Markt nicht mehr verfügbar. Da diese Neuentwicklungen nicht kompatibel mit den verbauten Teilen sind, werden die Auslauf-modelle dauerhaft gelagert und nicht innerhalb von zwölf Monaten oder dem normalen Geschäftszyklus verbraucht. Dennoch werden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Rahmen der internen Berichterstattung nach IFRS vereinfachend zur Gänze in die kurzfristigen Vermögenswerte gegliedert.

Die Firma AXIS erfasst fertigungsnahe Betriebsstoffe in den Aufwendungen für Material und sonstigen bezogenen Herstellungsleistungen. Alle sonstigen Vorräte, wie z.B. das Büromaterial werden in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst. Es besteht daher kein Bedarf für eine Umgliederung im Rahmen der internen IFRS-Berichterstattung.

Im Posten der unfertigen Erzeugnisse befinden sich die Halbfertigerzeugnisse ebenso, wie die noch nicht abrechenbaren Leistungen. Im Unternehmensrecht werden die von den Kunden und Kundinnen erhaltenen Anzahlungen von dem zugehörigen Projekt offen abgesetzt. Sollte die Summe der Anzahlung die angesetzten Kosten überschreiten, wird die Differenz in den erhaltenen Anzahlungen auf der Passivseite ausgewiesen. Die halbfertigen Erzeugnisse und die noch nicht abrechenbaren Leistungen werden im Berichtwesen nach IFRS unter den kurzfristigen Vermögenswerten gelistet, da diese Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus‘ sind. Die Darstellung der Kundenverträge erfolgt als vertraglicher Vermögenswert oder als vertragliche Schuld unter dem Posten der Forderungen und sonstigen Vermögenswerte bzw. der Schulden.[68]

In den Vorräten des lokalen Abschlusses befindet sich ein Posten mit Fertigerzeugnissen im Wert von EUR 85.890,42. Dabei handelt es sich um Ware aus einer vertraglichen Vereinbarung mit

[68] S. Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f.

einem amerikanischen Kunden. Während der Gewährleistungslaufzeit des Flugsimulators ist von AXIS zu gewährleisten, dass die selbsthergestellten Flugzeuginstrumente dem Kunden bzw. der Kundin zur sofortigen Verfügung stehen, wenn ein eingebautes Instrument defekt wird. Im Falle der Verwendung des Instrumentes wurde im Vertrag ein Verkaufspreis geregelt. Der Posten gehört zu den langfristigen Vermögenswerten. Nach Auslaufen der Gewährleistungsfrist im Dezember 2018 wird über eine weitere Behandlung entschieden. Sollte sich keine Änderung ergeben, verbleiben die Fertigerzeugnisse aus diesem Kundenauftrag in den langfristigen Posten.

Die unternehmensrechtliche Gliederung der Forderungen entspricht IAS 1.78b, wobei die geleisteten Anzahlungen den Vorräten zugeordnet werden. Aufgrund unterschiedlicher Fristigkeiten ist eine weitere Unterteilung der sonstigen Forderungen erforderlich. Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden in den kurzfristigen Vermögens-gegenständen ausgewiesen, da es sich um Teile des gewöhnlichen Geschäftszyklus‘ handelt.

Bei der per 31.12.18 vorliegenden Forderung gegenüber der ASH handelt es sich um die jährliche Verrechnung von Marketing und Sales Aufwendungen, welche die AXIS übernommen hat. Dem gegenüber steht eine Management Gebühr von EUR 50.000,--, welche quartalsweise zu begleichen ist. Quartalsweise wird von der Buchhaltung eine Gegenverrechnung von der offenen Forderung mit der Managementgebühr vorgenommen. Die bestehende Forderung ist im internen Berichtwesen nach IFRS als kurzfristig einzustufen. Mittelfristig ist eine Teilung der Konten nach Fristigkeiten in Betracht zu ziehen.

Der Gliederungsposten der sonstigen Forderungen enthält kurz- und langfristige Vermögenswerte. Einige Sachkonten lassen sich anhand ihrer Bezeichnung in die Fristigkeiten einteilen. Die Forderungen gegenüber dem Finanzamt werden als kurzfristig eingestuft. Dazu gehören Vorsteuerguthaben und Forschungsprämien. Das Sachkonto der sonstigen Forderungen hingegen, ist anhand der Buchungen aufzuspalten. Während lediglich die Mietkautionen der Gebäude mit EUR 58.300,-- sowie eine Forderung gegenüber dem italienischen Staat mit EUR 121.621,46 langfristig sind, sind alle weiteren Buchungen als kurzfristig zu betrachten. Es ist empfehlenswert ein zusätzliches Konto für die langfristigen, sonstigen Forderungen einzufügen und Umbuchungen durchzuführen, sodass eine konsistente Berichterstattung gewährleistet wird. Die Kontobezeichnungen sind entsprechend um die Angabe der Fristigkeit zu erweitern. Alle künftigen Buchungen sind unter Berücksichtigung der Fristigkeitskriterien durch die Buchhaltung durchzuführen.

Sämtliche Konten, welche laut Unternehmensrecht der Gliederungsziffer der liquiden Mittel zugeordnet sind, gelten als kurzfristig.

Die Rechnungsabgrenzungsposten werden unter den kurzfristigen sonstigen Forderungen und sonstigen Verbindlichkeiten aufgenommen. Diese bestehen im Wesentlichen aus Aufwendungen für Managementgebühren, Software-Wartungsverträgen und Versicherungen.

3.2.2.2 Die Gliederung der Passivposten der internen IFRS-Berichterstattung

Account	EUR 31.03.18	EUR 31.12.17	EUR 30.06.18	EUR 31.07.18
Liabilities and Owner's Equity				
Equity				
- Company Capital	200 000	200 000	200 000	200 000
- Retained Earnings	900 000	900 000	900 000	900 000
- Balance Sheet Profit/Loss	-10 314 104	-10 363 291	-10 387 467	-10 013 326
Total Equity	*-9 214 104*	*-9 263 291*	*-9 287 467*	*-8 913 326*
Investment Allowances	37 336	40 025	33 408	32 539
Accruals				
- Tax Accruals	0	0	0	0
- Warranty Accruals	425 516	272 109	425 516	575 516
- Other Accruals	553 972	2 740 274	700 812	466 140
Total Accruals	*979 488*	*3 012 383*	*1 126 328*	*1 041 656*
Liabilities				
- Liabilities to financial institutions	0	0	0	0
- Payments received on account for orders	796 141	1 896 007	473 519	2 444 031
- Liabilities arising from deliveries and services	1 494 250	189 636	1 501 115	1 139 903
- Liabilities to affiliated companies	9 284 671	9 171 596	9 400 411	9 440 331
- Other Liabilities	405 687	605 014	814 558	1 229 910
Total Liabilities	*11 980 749*	*11 862 254*	*12 189 603*	*14 254 175*
Total Liabilities and Owner's Equity	**3 783 470**	**5 651 371**	**4 061 873**	**6 415 044**

Abbildung 7: Die Passivseite der Bilanz des bestehenden Berichtwesens
Quelle: AXIS.

Gemäß der Empfehlung von PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH wird die unternehmensrechtliche Eigenkapitalgliederung für die interne Berichterstattung nach IFRS übernommen.

Die Investitionszuschüsse mit EUR 15.556,68 per 31.12.2018 werden unter den sonstigen Schulden gegliedert. Eine Unterteilung in kurz- und langfristig wird vereinfachend nicht vorgenommen. Bei einer monatlichen Auflösung von EUR 589,90 ist der überwiegende Teil langfristig. Der gesamte Posten wird vereinfachend unter den langfristigen sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesen.

Die im unternehmensrechtlichen Abschluss enthaltenen Rückstellungen setzen sich im Wesentlichen aus Personal- und Gewährleistungsrückstellungen zusammen. Bei den Personalrückstellungen handelt es sich um nicht konsumierten Urlaub, Gutstunden und Sonderzahlungen im Wert von EUR 322.156,78 per 31.12.2018. Die Sonderzahlungen werden im Juli und November ausbezahlt und sind als kurzfristig einzustufen. Aufgrund der Gleitzeitperiode von zwölf Monaten und der Philosophie der Geschäftsführung Stunden und Urlaub abzubauen, werden auch die Urlaubs- und Gutstundenrückstellungen als kurzfristig eingestuft. Die Philosophie wird durch den Abbau der beiden Rückstellungsarten z.B. von Juni auf Juli 2018 um EUR 37.022,76 bestätigt.

Die genannten Personalrückstellungen sind hinsichtlich der Fälligkeit und Höhe sicher, sodass diese nicht als Rückstellung sondern als Schuld ausgewiesen werden. Sie werden unter den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten gegliedert.

Die Gewährleistungsrückstellungen werden pro Projekt für den lokalen Jahresabschluss berechnet und gebucht. Sie setzen sich aus einen kurz- und einen langfristigen Teil zusammen und sind abhängig von der Laufzeit der Gewährleistung. Vereinfachend werden die Gewährleistungsrückstellungen in die langfristigen Rückstellungen gegliedert, da die bestehenden Simulatoren eine Gewährleistungslaufzeit von zwei bis drei Jahren haben. Mittelfristig ist in kurz- und langfristige Teile zu untergliedern.

In den sonstigen Rückstellungen sind im Dezember 2017 und 2018 ausschließlich kurzfristige Rückstellungen enthalten. Da es sich um Sachverhalte handelt, deren Eintrittswahrscheinlichkeit über fünfzig Prozent liegt, diese hinsichtlich ihrer Höhe und/oder ihres Zeitpunktes ungewiss sind, ist eine Gliederung in die Verbindlichkeiten nicht erforderlich. Enthält das Sachkonto der sonstigen Rückstellungen im Rahmen der internen IFRS-Berichterstellung keine wesentlichen Buchungen, ist eine detaillierte Betrachtung nicht erforderlich. Der Posten wird ohne Umgliederung in die sonstigen kurzfristigen Rückstellungen übernommen.

Die Verbindlichkeiten in den lokalen Abschlüssen gliedern sich in die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die erhaltenen Anzahlungen, die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und die sonstigen Verbindlichkeiten. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen werden im internen IFRS-Berichtwesen in die kurzfristigen Posten übernommen. Die erhaltenen Anzahlungen sind Bestandteil der Kundenverträge und werden gesondert als Teil eines vertraglichen Vermögenswerts bzw. einer vertragliche Schuld behandelt.[69]

In die langfristigen Posten gehören die Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen. Es handelt sich hierbei um ein von der ASH gewährtes Darlehen. Aufgrund des negativen Eigenkapitals gilt dieses Darlehen als eigenkapitalersetzend und ist für die Rückzahlung gesperrt.

Die sonstigen Verbindlichkeiten setzen sich im Wesentlichen aus Verbindlichkeiten gegenüber Finanzamt, Gebietskrankenkasse und Gemeinde, einem darlehensgebenden Unternehmen, dem Mietkauf von Software sowie eines Leasingpostens zusammen. Die Verbindlichkeiten gegenüber Finanzamt, Gebietskrankenkasse und Gemeinde sind als kurzfristig einzustufen, da es sich um die Lohnabgaben des Vormonats handelt, welche bis 15. des Folgemonats fällig sind. Bei dem Darlehensgeber handelt es sich nicht um ein verbundenes Unternehmen oder einem Kreditinstitut.

[69] S. Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f.

Laut vertraglicher Vereinbarung ist das Darlehen bis 31.12.2018 zurückzuzahlen und daher als kurzfristig einzustufen.

Im Abschluss nach UGB sind keine latenten Steuern ausgewiesen. Kommt es im Rahmen der internen Berichterstattung nach IFRS zu einem Ausweis, erfolgt dies unter den langfristigen Posten.

Ein anhand der Abhandlung erstelltes Gliederungsschema, welches ein Bestandteil des Konzeptes ist, findet sich im Anhang. Es zeigt eine Gliederung, welche die relevanten UGB und IFRS Posten enthält, sodass die erforderlichen Umgliederungen transparent dargestellt werden können.[70]

3.2.3 Die Eröffnungsbilanz der AXIS

Im Rahmen der Erstellung der internen IFRS-Eröffnungsbilanz zum 31.12.2017 sind alle fehlenden, wesentlichen Posten des lokalen Abschlusses sowie die Ergebnisdifferenzen zwischen UGB und IFRS in dem Posten Bilanzgewinn/-verlust per 31.12.2017 auszuweisen.[71]

Im folgenden Kapitel werden ausschließlich die von der laufenden Berichterstattung abweichenden Posten behandelt. Die Gliederung nach Fristigkeiten wird insoweit aufgegriffen, als dass diese von der Gliederung des vorangegangenen Kapitels abweicht.

Zum 31.12.2017 bestehen keine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen, welche auf ihre Fristigkeit zu analysieren sind. Die sonstigen Forderungen enthalten zum Stichtag der Eröffnungsbilanz keine zusätzlichen langfristigen Posten, sodass der Saldo der sonstigen Forderungen abzüglich der langfristigen Posten von EUR 179.921,46 in den kurzfristigen Forderungen ausgewiesen wird. [72]

In dem Saldo der Rechnungsabgrenzungen sind zum Stichtag ausschließlich kurzfristige Posten enthalten.

Die im lokalen Abschluss erfasste Gewährleistungsrückstellung wird in der Eröffnungsbilanz angepasst und unter den langfristigen Rückstellungen ausgewiesen.[73]

Unter den sonstigen Rückstellungen befindet sich eine Datenlizenz für einen Flugsimulator welche als kurzfristig auszuweisen ist. Diese ist hinsichtlich ihrer Höhe sowie dem zeitlichen Anfall unklar.

---

70 S. Anhang, Abschnitt 1: Auszüge aus dem Konzept, S. 2 f.
71 S. Kapitel 3.1.3 Die Überleitung vom Unternehmensrecht in die IFRS-Eröffnungsbilanz, S. 20 f.
72 S. Kapitel 3.2.2.1, Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung, S. 28.
73 S. Kapitel 3.1.3 Die Überleitung vom Unternehmensrecht in die IFRS-Eröffnungsbilanz, S. 20 f.

Unter den sonstigen Verbindlichkeiten befinden sich vorwiegend Verbindlichkeiten gegenüber Finanzamt, Gebietskrankenkasse, Gemeinde und Lieferscheinabgrenzungen. Diese werden als kurzfristig eingestuft.

3.3 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung

Im folgenden Kapitel werden die theoretischen Grundlagen der Eigenkapitalveränderungsrechnung aufgearbeitet und anschließend auf die AXIS angewendet.

3.3.1 Theoretische Grundlagen der Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung wird in der Praxis auch als Eigenkapitalentwicklung, Eigenkapitalspiegel oder Eigenkapitalüberleitung bezeichnet. Sie ist ein gleichrangiger Bestandteil wie die Bilanz, die Gesamtergebnisrechnung, die Kapitalflussrechnung und der Anhang.[74]

Die Aufgabe der Eigenkapitalveränderungsrechnung ist die transparente Darstellung der Veränderungsursachen des Eigenkapitals der im Jahresabschluss abgebildeten Perioden. Das Eigenkapital kann sich während der Periode aus drei verschiedenen Gründen verändern: Die erste Entwicklung ergibt sich durch das Periodenergebnis. Einen weiteren Einfluss hat das sonstige Ergebnis, bei welchem die erfolgsneutralen Erträge und Aufwände direkt im Eigenkapital gebucht werden. Dazu zählen Fremdwährungsdifferenzen von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung oder Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Transaktionen zwischen Unternehmen und Anteilseignern in Form von Gewinnausschüttungen, Kapitalherabsetzungen oder Einlagen sind der dritte mögliche Grund für die Veränderung des Eigenkapitals.[75]

Gemäß IAS 1.106 enthält die Eigenkapitalveränderungsrechnung zumindest folgende Komponenten:

- Das Gesamtergebnis der Periode getrennt nach den Gesellschaftern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen.
- Fehlerkorrekturen und rückwirkende Änderungen von Bilanzierungsmethoden gemäß IAS 8.
- Für jede Komponente des Eigenkapitals ist eine Überleitung des Wertes von Periodenbeginn zum Periodenende zu erstellen. Gesondert wird jede Änderung angegeben, die auf das Jahresergebnis, das sonstige Ergebnis oder Transaktionen zwischen Unternehmen und Eigentümern bzw. Eigentümerinnen zurückzuführen ist.

---

74 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 448.
75 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 613; ebenso WAGENHOFER (2005), S. 449 f.

Dividenden und Beiträge ebenso wie Effekte aus der Beteiligungsquotenänderung an Tochterunternehmen werden gesondert ausgewiesen.

Die Höhe der Dividenden und Gewinnausschüttungen während der Berichtsperiode sind in Summe wahlweise in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang anzugeben. Dieses Wahlrecht besteht ebenso für die nach Posten gegliederte Analyse des sonstigen Ergebnisses. [76]

IAS 1.108 schreibt nicht die einzelnen Eigenkapitalbestandteile vor, bezeichnet jedoch das eingebrachte Kapital, den kumulierte Saldo jeder Kategorie des sonstigen Ergebnisses und die Gewinnrücklagen als solche.

Die Gewinnrücklagen enthalten die aus dem berichteten Periodenergebnis und früherer Geschäftsjahre gebildeten Eigenkapitalteile, sofern diese nicht auf die Anteile der Minderheiten entfallen. Neben der Gewinnrücklage umfasst der Posten den Ergebnisvortrag und den erwirtschafteten Jahreserfolg der Berichtsperiode.[77]

3.3.2 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der AXIS

Die Veränderung des Eigenkapitals, wie es IFRS definiert, ist kein Bestandteil der bisherigen Berichterstattung nach UGB. Eine Überleitung ist somit nicht erforderlich. Ausgehend vom Saldo des Vormonats werden die für AXIS relevanten Posten in ihrer Entwicklung dargestellt.

Die Grafik zeigt den im Folgenden beschriebenen Aufbau der Eigenkapitalveränderungsrechnung der laufenden internen IFRS-Berichterstattung.

[76] S. IAS 1.106A f.
[77] Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 614.

Statement of changes in Equity - AXIS Flight Training Systems (un-audited)
Month Year

	Share capital	Retained earnings	Net profit/loss	Attributable to owners of the parent	Total equity
Balance as of ... (prior month)					
Total comprehensive income (prior month)					
Profit or Loss (prior month)					
Other comprehensive income (prior month)					
Transaction with owners (prior month)					
Dividends (prior month)					
Balance as of ... (prior month)					
Balance as of ... (prior month)					
Total comprehensive income (current month)					
Profit or Loss (current month)					
Other comprehensive income (current month)					
Transaction with owners (current month)					
Dividends (current month)					
Balance as of ... (current month)					

Abbildung 8: Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der AXIS
Quelle: eigene Darstellung.

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung wird in einem Spiegel dargestellt. Die Spalten beinhalten das Stammkapital, die Kapitalrücklagen, den Bilanzgewinn/-verlust sowie das den Eigentümern und Eigentümerinnen zurechenbare Eigenkapital und die Summe des Eigenkapitals. Diese werden von dem Berichtserstellter bzw. der Berichtserstellerin ergänzt, sofern ein Bedarf gegeben ist. Die separate Darstellung des Bilanzgewinnes/-verlustes führt zu einer nachvollziehbaren Darstellung der Entwicklung der Kapitalrücklagen und des Ergebnisvortrags.

Die Zeilen der Eigenkapitalveränderungsrechnung der laufenden Berichterstattung umfassen die Entwicklung der Berichtperioden vom Vormonat bis zum aktuellen Ergebnis. Ausgangspunkt ist der Saldo des Vormonats in den genannten Posten.

Zu dem Saldo aus dem Vormonat wird das Gesamtergebnis der Vorperiode hinzu gerechnet. Dabei werden das Periodenergebnis sowie das sonstige Ergebnis getrennt dargestellt. Im Folgenden werden die Transaktionen mit den Eigentümern und Eigentümerinnen sowie eventuelle Dividendenzahlungen der Vorperiode aufgezeigt, um zu dem Ergebnis der Vormonatsperiode zu gelangen. Die Entwicklung der aktuellen Berichtsperiode wird anhand desselben Schemas durchgeführt, um über den Saldo und dessen Quelle des Eigenkapitals am Ende der Berichtsperiode zu informieren. Sofern es dem Adressaten bzw. der Adressatin hilft

Veränderungen besser nachzuvollziehen, wird das Schema von dem Berichtsersteller bzw. der Berichtserstellerin adaptiert.

3.3.3 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung der Eröffnungsbilanz der AXIS

Aufgrund der internen und nicht IFRS konformen Berichterstattung wird keine Eigenkapitalveränderungsrechnung der Eröffnungsbilanz zum 31.12.2017 erstellt, da eine Entwicklung während dem Jahr 2017 aufgrund fehlender Monatsabschlussbuchungen und dem abweichenden Wirtschaftsjahr nicht dargestellt werden kann.[78] Die erstmalige Erstellung der Entwicklung des Eigenkapitals erfolgt in der dem 31.12.2017 folgenden Berichterstattung.

[78] S. Kapitel 2.3 Grundlagen der Umstellung auf IFRS, S. 13 f.

4 Die Identifikation der wesentlichen Bilanzposten und Geschäftsfälle

In diesem Kapitel werden die Bilanzposten und Geschäftsfälle identifiziert, welche einen wesentlichen Anteil haben. Anschließend werden diese auf ihre unterschiedliche Bewertung in den Rechnungslegungsstandards untersucht, um in weiterer Folge die nach FRS überzuleitenden Posten zu definieren.

4.1 Analyse der wesentlichen Bilanzposten und Geschäftsfälle

In diesem Abschnitt werden die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Wirtschaftsjahre gegenübergestellt, um die wesentlichen Posten zu identifizieren. Der ermittelte Durchschnittswert glättet eventuelle Schwankungen zu den drei betrachteten Stichtagen bzw. während der betrachteten Perioden. Als wesentlich wird ein Posten dann eingestuft, wenn sein Anteil im Verhältnis zu den Anderen hoch ist. Als Richtwert gilt ein Anteil von zwanzig Prozent.

4.1.1 Identifikation wesentlicher Bilanzposten

Die Posten der drei letzten Wirtschaftsjahre werden in das Verhältnis zur Bilanzsumme gesetzt, um ihren Anteil und damit die Wesentlichkeit zu bestimmen.

BILANZANALYSE - Überblick

	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
Aktiva				
Anlagevermögen	20%	18%	12%	17%
Umlaufvermögen	78%	79%	87%	81%
Rechnungsabgrenzungsposten	2%	2%	1%	2%
Summe Aktiva	100%	100%	100%	100%
Negatives Eigenkapital	-244%	-208%	-96%	-182%
Investitionszuschüsse	1%	1%	1%	1%
Rückstellungen	26%	24%	5%	18%
Verbindlichkeiten	317%	282%	189%	263%
Summe Passiva	100%	100%	100%	100%

Abbildung 9: Übersicht der Anteile der Bilanzposten an der Bilanzsumme
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Anhand der Abbildung ist ersichtlich, dass für eine Überleitung der internen Berichterstattung nach IFRS die Posten des Anlage- und Umlaufvermögens auf der Aktivseite näher zu analysieren

sind. Die Rechnungsabgrenzungsposten sind unwesentlich und werden lediglich entsprechend den internationalen Rechnungslegungsstandards dargestellt.[79]

Auf der Passivseite sind die Posten des negativen Eigenkapitals, die Rückstellungen sowie die Verbindlichkeiten näher zu betrachten.

Aktivseite der Bilanz

Im folgenden Abschnitt werden die Posten auf der Aktivseite der Bilanz auf ihre Wesentlichkeit untersucht.

BILANZANALYSE - Anlagevermögen

A. Anlagevermögen	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
I. Immaterielle Vermögenesgegenstände				
1. Lizenzen und Rechte	1%	1%	0%	1%
II. Sachanlagen				
1. Bauten u. Investitionen in fremde Gebäude	4%	5%	3%	4%
2. Maschinen	5%	7%	5%	6%
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	7%	6%	4%	6%
4. Anlagen im Bau	2%	0%	0%	1%
	20%	18%	12%	17%

Abbildung 10: Die Anteile des Anlagevermögens
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Anhand der Abbildung wird deutlich, dass sich im Anlagevermögen der AXIS keine Finanzinstrumente, selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte und Grundstücke bzw. Gebäude befinden. Ein wesentlicher Posten, welcher sich von den Anderen abhebt, ist nicht zu identifizieren.

Neben dem Anlagevermögen wird das Umlaufvermögen näher analysiert:

BILANZANALYSE - Umlaufvermögen

B. Umlaufvermögen	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
I. Vorräte	40%	48%	79%	56%
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	36%	29%	6%	24%
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	1%	2%	1%	2%
	78%	79%	87%	81%

Abbildung 11: Die Anteile der Vorräte, Forderungen und liquiden Mittel
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

[79] S. Kapitel 3.2.2.1 Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung, S. 29.

Mit Hilfe der Darstellung ist erkennbar, dass die Posten der Vorräte und Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände näher zu betrachten sind, während die liquiden Mittel nur einen unwesentlichen Anteil darstellen.

BILANZANALYSE - Umlaufvermögen

B. Umlaufvermögen	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
I. Vorräte				
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	13%	5%	3%	7%
2. Unfertige Erzeugnisse				
Unfertige Erzeugnisse	133%	95%	75%	101%
Noch nicht abrechenbare Leistungen	1%	0%		0%
Abzüglich erhaltene Anzahlungen	-112%	-56%	0%	-56%
	22%	40%	75%	45%
3. Fertige Erzeungisse	2%	2%	1%	2%
4. Geleistete Anzahlungen	4%	1%	0%	2%
	40%	48%	79%	56%
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände				
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	21%	19%	1%	13%
2. Forderungen gg. Verbundenen Unternehmen	4%	0%	0%	1%
3. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	12%	11%	5%	9%
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	1%	2%	1%	2%
	78%	79%	87%	81%

Abbildung 12: Die Anteile des Umlaufvermögens
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Betrachtet man die Posten des Umlaufvermögens näher, ist ersichtlich, dass die halbfertigen Erzeugnisse sowie die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe einen bedeutenden Teil der Vorräte darstellen. Diese werden näher analysiert.

Bei den Forderungen sind die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ebenso näher zu betrachten wie die sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände.

<u>Passivseite der Bilanz</u>

Im folgenden Abschnitt werden die Posten auf der Passivseite der Bilanz auf ihre Wesentlichkeit untersucht.

BILANZANALYSE - Eigenkapital

A. Negatives Eigenkapital	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
I. Stammkapital	5%	5%	3%	5%
II. Kapitalrücklagen	24%	24%	14%	21%
III. Bilanzverlust	-273%	-237%	-113%	-207%
	-244%	-208%	-96%	-182%

Abbildung 13: Die Anteile von dem Eigenkapital
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Anhand der Darstellung ist ersichtlich, dass der Bilanzverlust und folglich die aktiven latenten Steuern einen wesentlichen Teil einnehmen.

BILANZANALYSE - Rückstellungen

C. Rückstellungen	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
1. Sonstige Rückstellungen				
Nicht konsumierter Urlaub, Sonderz., Gutstunden	13%	9%	4%	9%
Gewährleistungsrückstellungen	11%	9%	1%	7%
Sonstige Rückstellungen	1%	6%	0%	3%
	26%	24%	5%	18%

Abbildung 14: Die Anteile der einzelnen Posten in den Rückstellungen
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Die Rückstellungen sind mit durchschnittlich achtzehn Prozent der Bilanzsumme ein bedeutender Posten der Passivseite. Diese bestehen im Wesentlichen aus den Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer sowie aus den Gewährleistungsrückstellungen für bereits realisierte Flugsimulatoren.

BILANZANALYSE - Verbindlichkeiten

D. Verbindlichkeiten	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
1. Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten	0%	5%	5%	3%
2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	21%	1%	90%	37%
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	39%	7%	0%	16%
4. Verbindlichkeiten gg. verbundenen Unternehmen	245%	237%	68%	183%
5. Verbindlichkeiten gg. Gesellschafter	0%	8%	0%	3%
6. Sonstige Verbindlichkeiten	11%	24%	26%	20%
	317%	282%	189%	263%

Abbildung 15: Die Anteile der einzelnen Posten in den Verbindlichkeiten
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Die Verbindlichkeiten stellen mit durchschnittlich zweihundertdreiundsechzig Prozent einen bedeutenden Posten der Bilanzsumme dar. Die Abbildung zeigt, dass der Großteil auf die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen zum Ausgleich auf das negative Eigenkapital entfällt. Weitere bedeutende Posten stellen die erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen, die sonstigen Verbindlichkeiten sowie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen dar.

4.1.2 Identifikation wesentlicher Geschäftsfälle

Die Posten der Erlöse bzw. Erträge werden in das Verhältnis zu ihrer Summe gesetzt. Ebenso die Aufwendungen, um ihren Anteil und damit die Wesentlichkeit zu bestimmen.

ANALYSE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG - Erlöse und Erträge

	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
Umsatzerlöse	82%	117%	179%	126%
Bestandsveränderung an unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	15%	-21%	-81%	-29%
Andere aktivierte Eigenleistungen	1%	0%	0%	0%
Sonstige betriebliche Erträge	2%	4%	2%	3%
	100%	100%	100%	100%

Abbildung 16: Die Anteile der einzelnen Posten in den Erlösen und Erträgen
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Anhand der Darstellung ist ersichtlich, dass die Umsatzerlöse und die Bestandsveränderung an unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen die wesentlichen Erlös- bzw. Ertragsposten darstellen.

ANALYSE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG - Aufwendungen

	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
Aufwendungen für Material u. sonstige bezogene Herstellungsleistungen	50%	36%	31%	39%
Personalaufwand	34%	44%	52%	43%
Abschreibungen	2%	2%	3%	2%
Sonstige betriebliche Aufwendungen	10%	12%	10%	11%
Finanzergebnis	4%	5%	5%	5%
Steuern vom Einkommen	0%	0%	0%	0%
	100%	100%	100%	100%

Abbildung 17: Die Anteile der einzelnen Posten in den Aufwendungen
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

Neben den Personalaufwendungen sind die Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen ein bedeutender Posten der Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung.

4.1.3 Zusammenfassung der wesentlichen Posten und Geschäftsfälle

In den beiden vorangegangen Kapiteln wurden die unternehmensrechtlichen Jahresabschlüsse der vergangenen drei Jahre auf die wesentlichen Posten untersucht.

Auf der Aktivseite der Bilanz sind dies das Anlagevermögen im Allgemeinen und im Umlaufvermögen in den Vorräten die unfertigen Erzeugnisse und die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, sowie in den Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und die sonstigen Posten.

Auf der Passivseite wurden das negative Eigenkapital, die aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge, in den Rückstellungsposten die Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer sowie die Garantierückstellungen als wesentlich identifiziert. Des Weiteren sind im Posten der Verbindlichkeiten die Schulden gegenüber dem verbundenen Unternehmen, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen, die sonstigen Verbindlichkeiten und die aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge wesentlich.

Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnungsanalyse wurden die Umsatzerlöse, die Bestandsveränderung an halbfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen, Personalaufwendungen und Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen als bedeutend identifiziert.

4.2 Die Bewertungsunterschiede der wesentlichen Posten und Geschäftsfälle

Im folgenden Abschnitt werden die im vorangegangenen Kapitel identifizierten Bilanzposten auf ihre Behandlung nach IFRS analysiert, um den Bewertungsunterschied zum Unternehmensrecht darzustellen. Auf die im Rahmen der Analyse der Gewinn- und Verlustrechnung identifizierten wesentlichen Geschäftsfälle wird in den zugehörigen Bilanzposten eingegangen. Es wird nach dem UGB-Gliederungsschema der Bilanz vorgegangen.

4.2.1 Das Anlagevermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS

In diesem Abschnitt werden die identifizierten Posten des Anlagevermögens auf wesentliche Bewertungsunterschiede zwischen lokaler und internationaler Rechnungslegung untersucht.

<u>Die immateriellen Vermögenswerte und Personalaufwendungen</u>

Im Januar 2019 entfielen siebenundzwanzig Prozent und im Rumpfwirtschaftsjahr, von April bis Dezember 2018, zwanzig Prozent der geleisteten Stunden der AXIS auf Entwicklungsprojekte. Nimmt man vereinfachend an, dass die geleisteten Stunden den Anteil der Personalkosten entsprechen, belaufen sich die Personalaufwendungen für Entwicklungen im Januar 2019 auf EUR 93.514,--.

Month - January 2019	Hours Accounted	Proportion
Total Available Personnel Hours	*9 178*	*100%*
Long-Term Revenue Projects	2 567	28%
Other Revenue Projects	537	6%
Research and Development	2 465	27%
Product Warranty	369	4%
Sales / Marketing	164	2%
Damage Cases	168	2%
Underemployment	-	0%
Other / Overhead	2 909	32%

Abbildung 18: Stundenverteilung auf Kategorien 01/2019
Quelle: AXIS, Auszug aus dem Reporting.

Year To Date / April to December 2018	Hours Accounted	Proportion
Total Available Personnel Hours	*82 089*	*100%*
Long-Term Revenue Projects	28 744	35%
Other Revenue Projects	1 221	1%
Research and Development	16 787	20%
Product Warranty	2 760	3%
Sales / Marketing	1 384	2%
Damage Cases	451	1%
Underemployment	17	0%
Other / Overhead	30 724	37%

Abbildung 19: Stundenverteilung auf Kategorien 04-12/2019
Quelle: AXIS, Auszug aus dem Reporting.

Diese werden nach lokalem Rechnungslegungsstandard, abhängig von der zu entwickelnden Flugzeugtype, aufgrund des Aktivierungsverbotes für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert.[80] Die Entwicklungskosten einer ATR 600 bzw. eines Airbus A320 werden somit im Aufwand erfasst und mindern zum Zeitpunkt des Anfallens den Jahresüberschuss.

Im Rahmen der Auftragsentwicklung des CJ 1+ wurde auf eine Aktivierung dieser im Rahmen der halbfertigen Erzeugnisse verzichtet. Der Auftrag führt unter Berücksichtigung der Entwicklungen zu einem negativen Ergebnis und ist gemäß § 207 UGB mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen. Eine monatliche Bewertung mittels retrograder Vergleichsrechnung im Sinne des UGB wäre zeitintensiv. Die Unternehmensleitung hat entschieden, dass die Entwicklungskosten nicht aktiviert, sondern im Aufwand erfasst werden.

IAS 38 hingegen verpflichtet zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, wenn diese umfassenden Kriterien erfüllen und nicht dem Aktivierungsverbot unterliegen.[81]

Es ergibt sich daraus eine wesentliche Differenz in der Bewertung, bzw. dem Ansatz der umfangreichen Entwicklungen, welche AXIS im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit durchführt.

80 S. § 197 Abs. 2 UGB.
81 S. IAS 38.57.

Die Sachanlagen

Gemäß § 198 Abs. 2 UGB sind Sachanlagen materielle Vermögensgegenstände, die dazu dienen, dem Unternehmen dauernd zu dienen. Analog dazu beschreibt IAS 16.6 die Sachanlagen als materielle Vermögenswerte, die für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Dienstleistungen und Gütern gehalten werden. Die Nutzungsdauer entspricht erwartungsgemäß mehr als eine Periode.

Werden Sachanlagen veräußert, sind diese entsprechend den Kriterien des IFRS 5 zu beurteilen und zählen nicht zu den Sachanlagen.[82]

Analog zu § 203 Abs. 1 UGB erfolgt der Erstansatz zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.[83] Die steuerlichen und unternehmensrechtlichen Herstellungskosten entsprechen bei AXIS den kostenrechnerischen Herstellkosten. Zwischen den Rechnungslegungsstandards gibt es Unterschiede welche Bestandteile zu den Anschaffungskosten zählen. Dazu zählen die Fremdkapitalkosten, produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten und Aufwendungen für Abbruch- und Rekultivierung.

Unternehmensrechtlich besteht ein Wahlrecht für den Ansatz von direkt angefallenen Fremdkapitalkosten für den Zeitraum der Herstellung, diese sind kein Bestandteil der Anschaffungskosten bezogener Anlagen.[84]

IFRS 23.1 verpflichtet hingegen zum Ansatz der Fremdkapitalkosten, sofern es sich um einen qualifizierten Vermögensgegenstand handelt. Ein qualifizierter Vermögensgegenstand zeichnet sich dadurch aus, dass ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um diesen in gebrauchs- oder verkaufsbereiten Zustand zu versetzen.[85] Eine nähere Definition für den „beträchtlichen Zeitraum“ liefert IFRS 23 nicht, wobei man von mindestens sechs Monaten ausgeht.[86] In der Praxis spricht man von über einem Jahr.[87]

Im Gegensatz zum UGB stellen Entsorgungs- bzw. Rekultivierungsverpflichtungen gemäß IAS 16.16c Bestandteile der Anschaffungs- und Herstellungskosten dar. Der zu aktivierende Barwert der erwarteten Kosten ist als Rückstellung zu passivieren und gleichzeitig als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren.[88]

Im Anlagevermögen zum 31.12.2017 und 31.12.2018 befinden sich keine bedeutenden Posten welche eine abweichende Behandlung erfordern. Die Differenzen im Rahmen des Erstansatzes

---

82 S. IAS 16.3.
83 S. IAS 16.15.
84 S. § 203 Abs. 4 UGB.
85 S. IAS 23.5.
86 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017a), S. 60.
87 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 57.
88 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN (2017), S. 442; ebenso ZWIRNER/KÜNKELE (2012), S 227.

zwischen dem UGB und IFRS haben keine Auswirkung auf die interne IFRS-Berichterstattung der AXIS, da diese für AXIS unwesentlich sind und in weiterer Folge unberücksichtigt bleiben.

Eine Besonderheit im IFRS ist der Komponentenansatz gemäß IAS 16.43. Nach dieser Regelung ist jeder bedeutsame, unselbstständige Bestandteil eines Vermögensgegenstandes im Verhältnis zum Gesamtwert getrennt abzuschreiben. Dies ist erforderlich, wenn die einzelnen unselbständigen Bestandteile eine abweichende Nutzungsdauer haben oder eine unterschiedliche Abschreibungsmethode erfordern.

Für AXIS ist diese Regelung unbedeutend, da das Anlageverzeichnis keine komplexen Vermögensgegenstände mit wesentlichen Einzelkomponenten verzeichnet. Den höchsten Buchwert per 31.12.2018 besitzt ein selbsterstellter Teststand mit EUR 119.739,76. Neben den Formen für die Außenhülle des Simulators sind die Investitionen in das Gebäude und Maschinen, wie Fräse und Schleifraum, die wesentlichen Artikel des Anlageverzeichnisses.

Ein Unterschied zum UGB besteht im Rahmen der Folgebewertung. Diese lässt gemäß IAS 16.29 neben dem Anschaffungskostenmodell das Neubewertungsmodell zu. Nach der Neubewertungsmethode werden die Vermögenswerte nicht zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktiviert, sondern zu dem beizulegenden Zeitwert am Tag der Neubewertung abzüglich der kumulierten planmäßigen Abschreibung und der Summe der Wertminderungsaufwendungen.[89] Das Neubewertungsmodell führt dazu, dass eine Anlagenbuchhaltung doppelt zu führen ist. In der Praxis ist das Anschaffungskostenmodell die vorherrschende Methode. [90]

Um möglichst wenig Unterschiede zwischen dem UGB und IFRS und keinen Mehraufwand für eine zusätzliche Anlagenbuchhaltung zu erhalten, legt AXIS das Anschaffungskostenmodell für die Folgebewertung der Sachanlagen fest. Folglich besteht kein bedeutender Unterschied zwischen den Rechnungslegungsstandards, welcher in der internen IFRS-Berichterstattung zu berücksichtigen ist.

Die planmäßige Abschreibung beginnt im UGB mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes. Ist diese unterjährig, wird die Abschreibung zeitanteilig ermittelt. Vereinfachend wird eine Halbjahresabschreibung vorgenommen, wenn der Anlagengegenstand in der zweiten Jahreshälfte in Betrieb genommen wird. Eine Jahresabschreibung erfolgt, wenn die Inbetriebnahme in den ersten sechs Monaten durchgeführt wurde.[91] Dieses Vorgehen folgt dem § 7 Abs. 2 EStG und mindert den Mehraufwand einer Mehr-Weniger-Rechnung.

---

89 S. IAS 16.31.
90 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 151.
91 Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2017), S. 426.

Gemäß IFRS beginnt die Abschreibung, wenn der Vermögensgegenstand in einem betriebsbereiten Zustand ist.[92] Ab dem Vorliegen der Betriebsbereitschaft erfolgt die Abschreibung auf Monatsbasis im Zugangsjahr.[93]

Im Rahmen der Monatsabschlüsse wird die Abschreibung monatlich gebucht. Die Halbjahresregelung wird automatisiert durch BMD NTCS durchgeführt, wenn eine Anlage im zweiten Halbjahr zu- oder abgeht. Dabei am Bilanzstichtag die zuvor auf die Nutzungsdauer verteilte, monatliche Abschreibung um die Halbjahresregelung korrigiert. Als Abschreibung ist im lokalen Abschluss die Halbjahresabschreibung gebucht.

Beispiel:

Geht eine Anlage im Wert von 706,80 mit der Nutzungsdauer von drei Jahren im Oktober 2018 ein, ermittelt sich die monatliche Abschreibung wie folgt: EUR 706,80 / 3 Jahre / 12 Monate = EUR 19,63 pro Monat.

BMD NTCS bucht ab 31.10.2018 monatlich EUR 19,63, korrigiert am Ende des Jahres die Abschreibung mit EUR 78,54 auf die Halbjahresabschreibung. Die gebuchte Abschreibung beträgt EUR 117,90 für 2018, was einer Abschreibung von sechs Monaten entspricht.

Die Abschreibung von IFRS setzt sich aus den drei Monaten im Wirtschaftsjahr zusammen: 3 Monate x EUR 19,63 = EUR 58,90 für 2018.[94]

Bei den sich aus der Halbjahresregelung und dem abweichenden Beginn der Abschreibung ergebenden Unterschiede handelt es sich um unwesentlichen Differenzen. Die Unterschiede werden in der internen IFRS-Berichterstattung nicht weiter berücksichtigt.

Die Abschreibungsmethode hat gemäß IAS 16.60 den Verlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzenverbrauchs widerzuspiegeln. Somit kommt die von AXIS im UGB angewendete lineare Abschreibung auch für die interne Berichterstattung nach IFRS in Betracht.

§ 204 Abs. 1 UGB schreibt vor, dass abnutzbare Vermögensgegenstände planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Die bei AXIS im UGB angewendeten Nutzungsdauern richten sich bei Vorhandensein von einkommenssteuerrechtlichen Vorgaben an diese Nutzungsdauern, um den Aufwand einer Mehr-Weniger-Rechnung gering zu halten.

IFRS gibt vor, dass die Abschreibung den technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Werteverlust eines Vermögenswerts widerspiegelt. Die Obergrenze liegt bei der wirtschaftlichen Nutzungsdauer.[95]

---

92 S. IAS 16.55.
93 S. IAS 16.50.
94 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 188.
95 S. IAS 16.56.

AXIS legt die Nutzungsdauer von Anlagegegenständen anhand der voraussichtlichen Verwendung im Unternehmen unter Berücksichtigung von technischen Aspekten fest. Dafür werden die verantwortlichen Bereichsleiter bzw. Kostenstellenverantwortlichen einbezogen. Steuerrechtliche Vorgaben werden umgesetzt.

Trotz des Vorsichtsprinzips und den folglich tendenziell kürzeren Nutzungsdauern, sowie der Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorgaben, gibt es keine wesentlichen Unterschiede bei AXIS in der Festlegung der Nutzungsdauern nach dem UGB und IFRS für die interne Berichterstattung.

Zur planmäßigen Abschreibung ist zusätzlich zum UGB eine Wertminderung gemäß IAS 16.63 zu berücksichtigen, wenn Anhaltspunkte vorliegen bzw. sich der Buchwert über dem erzielbaren Wert befindet. Dies entspricht dem Vorgehen der AXIS im lokalen Abschluss. Bei eintretenden Schäden werden die Anlagen auf den beizulegenden Wert abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt auch, wenn eine vorübergehende Wertminderung nicht zwingend eine Abwertung gemäß § 204 Abs. 2 UGB erfordert. Es ergibt sich daher keine abweichende Behandlung nach IFRS für die interne Berichterstattung.

Das Leasing

Die unterschiedliche Behandlung von Leasingverhältnissen nach dem UGB und IFRS ist zu untersuchen, da AXIS neben zwei Leasing-Vermögenswerten die Büro- und Produktionsflächen mietet. Dafür wird IFRS 16 betrachtet, da dieser den Standard IAS 17 ab 01.01.2019 ablöst.

Gemäß IFRS 16.9 liegt ein Leasingverhältnis vor, wenn der Leasinggeber bzw. die Leasinggeberin dem Leasingnehmer bzw. der Leasingnehmerin ein vertragliches Recht einräumt, einen identifizierten Vermögensgegenstand für einen festgelegten Zeitraum zu beherrschen und dafür eine Gegenleistung erhält.

Ein identifizierbarer Vermögenswert kann im Vertrag explizit oder implizit identifiziert werden. Es kann sich um einen Gegenstand als Ganzes oder einen physisch abgrenzbaren Teil handeln, wie z.B. ein Stockwerk. Hält der Lieferant oder die Lieferantin ein substantielles Austauschrecht, handelt es nicht um ein Leasinggeschäft nach IFRS 16. In diesem Fall kann der Lieferant bzw. die Lieferantin den Vermögenswert durch einen Alternativen austauschen. Der Lieferant bzw. die Lieferantin hat die Austauschmöglichkeit und kann aus diesem Recht einen Nutzen ziehen.[96]

Ein Bilanzierungswahlrecht besteht für Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von maximal zwölf Monaten.[97] Das Wahlrecht kann für jede Klasse von Leasingvermögenswerten gesondert ausgeübt werden.[98]

96 S. IFRS 16.B13 ff.
97 S. IFRS 16, Anhang A.
98 S. IFRS 16.8.

Ein weiteres Wahlrecht besteht für geringwertige Vermögensgegenstände. Überschreitet das Leasingverhältnis den Wert nicht, kann von einer Bilanzierung nach IFRS 16 abgesehen werden.[99] Als geringwertig kommen Computer, Tablets oder Telefone in Frage. [100] Der Standard sieht keine Wertgrenze vor. In IFRS 16.BC100 wird ein Betrag von USD 5.000 genannt.[101] Die Entscheidung der Einstufung eines Vermögenswerts als gering erfolgt auf Einzelfallbasis.[102]

Die möglichen Leasing-Vermögensgegenstände werden in weiterer Folge auf ihre Behandlung nach dem UGB und IFRS untersucht, um zu entscheiden ob wesentliche Differenzen in der Bewertung im Rahmen des internen IFRS-Berichtwesen zu berücksichtigen sind.

Im April 2018 wurde ein Stapler für die Arbeitserleichterung des Produktionsbereiches bzw. der Logistik gemietet. Gemäß UGB wurde der Vertrag als Finanzierungsleasing klassifiziert, da eine Kaufoption zu einem Restwert vorliegt, welche niedriger als der voraussichtliche Verkehrswert ist. Des Weiteren trägt AXIS die Chancen und das Risiko der Wertänderung.[103] Der Stapler wurde zum Zeitpunkt der Lieferung mit dem Barwert von EUR 26.028,39 aktiviert und eine Leasingverbindlichkeit in gleicher Höhe erfasst. Der Barwert enthält neben den monatlichen Raten die Kaufoption von EUR 457,06 und die Vertragserrichtungskosten. Diskontiert wurde mit dem Vertragszinssatz von drei Prozent. Die monatlichen Raten werden in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufgeteilt. Die Abschreibung wird auf acht Jahre vorgenommen, während die Leasingdauer fünf Jahre beträgt. Dieses Vorgehen entspricht dem Standard und es ist keine abweichende Bewertung in der internen Berichterstattung zu berücksichtigen.

Der Personenkraftwagen des Geschäftsführers wird im lokalen Abschluss als Miete mit einer monatlichen Ratenzahlung behandelt. Gemäß IFRS 16 handelt es sich bei der Vertragsgestaltung um ein zu aktivierendes Anlagevermögen. Aufgrund der Anschaffungskosten von EUR 63.650,-- wird auf eine Aktivierung und Abschreibung vereinfachend verzichtet.

Die Büro- und Produktionsflächen der AXIS sind gemietet. Die monatliche Mietzahlung von derzeit EUR 16.756,79 netto ist von dem Verbraucherpreisindex abhängig. Die Kündigungsfrist ist im Vertrag mit sechs Monaten, jeweils zu Ende eines Kalenderhalbjahres geregelt, was für ein kurzfristiges Vertragsverhältnis spricht.

Die Anforderungen der AXIS an einen Betriebsstandort sind hoch. Das Unternehmen benötigt nicht nur große Produktionsflächen für die Herstellung von circa vier Flugsimulatoren, sondern auch Räumlichkeiten für den Instrumentenbau, Lackier- und Schleifmöglichkeiten. Des Weiteren benötigt der Boden eine hohe Tragfähigkeit und die Gebäudehöhe sollte zumindest zwölf Meter

---

99 S. IFRS 16.5.
100 S. IFRS 16.B8.
101 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 377.
102 S. IFRS 16.8.
103 Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2017), S. 185 ff.; ebenso: EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 213 ff.

sein, sodass der Flugsimulator – im Gegensatz zu der aktuellen Situation – zur Gänze, inklusive der Motion Base, in Lebring aufgebaut werden kann. Die Schwierigkeit liegt nicht allein in den geeigneten Produktionsflächen, sondern auch in der Kombination aus zumindest fünfzig Büroarbeitsplätzen und der Produktionsfläche. Die in Lebring nur teilweise erfüllten Bedingungen sprechen ebenfalls für ein kurzfristiges Vertragsverhältnis, auch wenn es faktisch weder eine Suche noch eine Strategie für die Veränderung des Betriebsstandortes gibt.

Gemäß IFRS 16.B9 erfordert ein Nutzungsrecht die Kontrolle des Leasingnehmers bzw. der Leasingnehmerin. AXIS steht dieses nur im Rahmen des vertraglich vereinbarten Verwendungszweckes zu. Eine Änderung dieses Zweckes erfordert die Zustimmung des Vermieters. Auch diese Tatsache spricht dafür, dass kein Leasingverhältnis vorliegt.

Des Weiteren ist für die Aktivierung als Anlagevermögen eine Nutzungsdauer abzuschätzen, welche unter den vorliegenden Voraussetzungen mit einer sehr geringen Wahrscheinlichkeit eintrifft. Da eine Aktivierung des Barwertes auf die voraussichtliche Nutzungsdauer jedoch einem wesentlichen Teil des Anlagevermögens entsprechen würde, wird auf diese verzichtet. Eine Abweichende Behandlung in der internen IFRS-Berichterstattung wird nicht vorgenommen.

4.2.2 Das Umlaufvermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS

Im diesem Abschnitt werden die bedeutenden Posten des Umlaufvermögens auf ihre unterschiedliche Bewertung nach dem UGB und IFRS untersucht.

Vorräte sind gemäß IAS 2.6 Vermögenswerte, welche im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft oder in der Produktion von anderen Vorräten, Produkten oder Dienstleistungen verwendet werden.

Fremdkapitalkosten dürfen nach § 203 Abs. 4 im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit diese auf den Herstellungszeitraum entfallen. IAS 23 hingegen verpflichtet zu der Zurechnung der Fremdkapitalkosten bei Vorliegen eines qualifizierten Vermögensgegenstandes.[104]

<u>Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Materialaufwand</u>

Analog zum UGB werden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gemäß IAS 2.9 zu Anschaffungskosten angesetzt. Anschaffungsnebenkosten sind ebenso einzubeziehen wie Anschaffungskostenminderungen.

IAS 2.27 erlaubt die Bewertung nach dem Durchschnittspreisverfahren, wie es AXIS für austauschbare Vorräte verwendet. Nicht austauschbare Vorräte sind zwingend nach dem

[104] S. Kapitel 4.2.1 Das Anlagevermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS, S. 43.

Identitätspreisverfahren zu bewerten. AXIS besitzt keine nicht austauschbaren Rohstoffe, da die Rohstoffe entweder in Folgeaufträge oder als Ersatzteile gelieferter Flugsimulatoren verwendet werden. Folglich gibt es keinen Unterschied zur unternehmensrechtlichen Bewertung.

Gemäß § 207 UGB werden die Vorräte im Rahmen der lokalen Jahresabschlusserstellung abgewertet. Dabei werden die Rohstoffe, welche länger als vierzehn Monate auf Lager liegen um fünf Prozent pro Monat abgewertet. Eine Abwertung für hochwertige Produkte und Flugzeug-originalteile unterbleibt. Fallweise kommt es zusätzlich bei Beschädigungen zu einer außer-planmäßigen Abschreibung wenn Hinweise vorliegen, z.B. im Rahmen der permanenten Inventur.

IAS 2.32 erlaubt diese Art der Abwertung nicht, sofern die damit produzierten Fertigerzeugnisse kostendeckend abgesetzt werden. Als Wertemaßstab für eine Abschreibung ist die Absatzseite maßgeblich. Eine Vorratsabwertung findet statt, wenn die Anschaffungskosten über dem Netto-veräußerungswert liegen. Unter dem Nettoveräußerungswert versteht man den erzielbaren Verkaufserlös abzüglich der bis zur Fertigstellung erforderlichen Kosten und der notwendigen Vertriebskosten. Aus dieser Vorgehensweise ergibt sich eine abweichende Behandlung einer Vorratsbewertung.

Da die durchschnittliche Abwertung der Vorräte der beiden letzten Jahresabschlüsse EUR 22.441,-- beträgt, ist der Unterschied als unwesentlich einzustufen. Die unterschiedliche Bewertung findet in weiterer Folge in der internen Berichterstattung nach IFRS keine Berücksichtigung. Die unternehmensrechtliche Abwertung wird ohne Veränderung in die interne IFRS-Berichterstattung übernommen.

Eine Zuschreibung gemäß IAS 2.33 erfolgt analog zu dem UGB bis zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten. AXIS hat keine Zuschreibung in den letzten drei Wirtschaftsjahren vorgenommen. Es ergibt sich kein Unterschied in der Behandlung nach IFRS.

<u>Die halbfertigen Erzeugnisse und deren Umsatzrealisierung</u>

Die Umsatzrealisierung eines Kundenauftrages erfolgt im lokalen Abschluss, wenn die Lieferung und die Installation beim Kunden abgeschlossen und eine Abnahme durch die Behörde oder/und den Kunden bzw. die Kundin durchgeführt wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt erfolgt die Buchung in der Bestandsveränderung der Gewinn- und Verlustrechnung und erhöht bis zum Umsatz-realisierungszeitpunkt den Vorratsposten. Die halbfertigen Erzeugnisse werden abhängig von der Vertrags-laufzeit und der Erfüllung der Kriterien nach § 206 UGB Abs. 3 mit Selbstkosten im lokalen Abschluss bewertet.

IFRS 15 regelt die Umsatzrealisierung abhängig davon, ob die Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird. Eine zeitraumbezogene Erfüllung eines Kunden-auftrages hat zur Folge, dass die Kundenaufträge abhängig vom Leistungsfortschritt realisiert

werden. Zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung hingegen werden im Abschluss zu IFRS-Herstellungskosten angesetzt.[105]

Des Weiteren enthält ein Vertrag von AXIS neben dem Flugsimulator zusätzliche Komponenten, wie z.B. Ersatzteilpaket, ein Einschulungsprogramm oder eine wesentlich über die gesetzliche Gewährleistung hinausgehende Garantie. Gemäß IFRS 15.22 sind diese Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. In weiterer Folge werden die Transaktionspreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen ermittelt. Abschließend ist der Zeitpunkt der Realisierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen zu bestimmen.

Da AXIS keine Standardverträge mit Kunden eingeht, sondern es sich um individuelle Vereinbarungen handelt, ist jeder Vertrag einzeln zu prüfen und darzustellen. Es ergeben sich dadurch wesentliche Unterschiede zwischen dem UGB und IFRS im Rahmen der Bewertung und der Darstellung.

Die Meilensteinrechnungen werden zum Zeitpunkt des Zahlungseinganges im lokalen Abschluss als erhaltene Anzahlung in den Verbindlichkeiten erfasst bzw. offen von den Vorräten abgesetzt. Nach Leistungserbringung der AXIS werden die Umsatzerlöse realisiert und eine Forderung in Höhe der vertraglichen Vereinbarung gebucht und um die erhalten Anzahlungen reduziert. Gemäß IFRS werden die Meilensteinrechnungen bereits bei Erstellung dieser als Forderungen mit dem Transaktionspreis erfasst und als Vertragsvermögenswert oder –schuld ausgewiesen. [106]

Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Analog zu dem UGB sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vertraglich entstandene Forderungen. Diese sind von den geleisteten Anzahlungen abzugrenzen und gehören gemäß IFRS zu den finanziellen Vermögenswerten.[107]

Die Folgebewertung einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten. [108] Dabei entspricht der Wert den ursprünglichen Anschaffungskosten abzüglich geleisteter Anzahlungen und Wertberichtigungen analog zum UGB.[109] Gemäß § 207 UGB wird das strenge Niederstwertprinzip angewendet und es erfolgt eine Abschreibung auf den niedrigeren Zeitwert, wenn es im Rahmen der Jahresabschlusserstellung Hinweise darauf gibt.

AXIS hat in der Vergangenheit unternehmensrechtlich keine Forderungswertberichtung durchgeführt. Es wurden alle Forderungen zur Gänze beglichen. Zum Zeitpunkt der Forderungs-

105 S. Kapitel 5.3.1.1 Das Erlösrealisierungsmodell, S. 92.
106 S. Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f.
107 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 245.
108 S. IFRS 9.4.1.1.
109 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 199.

erfassung sind zwischen fünfzig und neunzig Prozent des vereinbarten Preises von dem Kunden bzw. der Kundin bereits aufgrund von den Meilensteinrechnungen eines Flugsimulators beglichen.

Gemäß IFRS 9 ist der Wertminderungsvorschrift der erwarteten Kreditausfälle zu folgen. Für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist verpflichtend der vereinfachende Ansatz anzuwendenden. Dabei ist eine Wertberichtigung im Zugangszeitpunkt zu erfassen. Die Höhe ist mit dem wahrscheinlichkeitsgewichteten Barwert, der während der Gesamtlaufzeit erwarteten Zahlungsausfälle, definiert. Zu jedem folgenden Stichtag ist die Schätzung zu aktualisieren.[110]

Die Berücksichtigung von Wertminderungsdifferenzen bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen findet in der internen IFRS-Berichterstattung keine weitere Berücksichtigung.

Auf den Ansatz einer Finanzierungskomponente wird verzichtet, da die Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und Transaktionspreis-Zahlung bei AXIS vorwiegend unter einem Jahr liegt.[111]

Ein weiterer Hinweis, dass keine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt ist, dass der Unterschied zwischen dem Barverkaufswert und dem vereinbarten Entgelt an vertraglich erfüllte Meilensteine und einem erbrachten Leistungsfortschritt anknüpfen. Das Auseinanderfallen von Leistungserbringung und Gegenleistung basiert nicht auf der Finanzierung des Unternehmens

Die sonstigen Forderungen und Vermögenswerte

Gemäß dem UGB wird bei dem Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip angewendet. Einzelwertberichtigungen werden bei Vorliegen von Hinweisen durchgeführt. [112] Analog zu den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind die sonstigen Forderungen und Vermögenswerte gemäß IFRS 9 zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten.[113] Es wird ein lebenslanger Kreditverlust berücksichtigt.[114]

Die Bewertungsdifferenz zwischen dem UGB und IFRS entspricht den Zinsen aus der nach IFRS anzuwenden Effektivzinsmethode und den lebenslangen Kreditverlusten. Eine detaillierte Betrachtung für die langfristigen sonstigen Forderungen von EUR 179.921,46 wird nicht vorgenommen und der Posten ist ohne Bewertungsdifferenzen in das interne IFRS-Berichtwesen zu übernehmen.

110 S. IFRS 9.5.5.15.
111 S. Kapitel 3.3.1.1 Das Erlösrealisierungsmodell, S. 90.
112 S. § 207 UGB.
113 S. IFRS 9.4.1.1.
114 S. IFRS 9.5.5.15.

4.2.3 Das Eigenkapitals nach dem UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS

Die AXIS weist ein hohes negatives Eigenkapital aufgrund der Verlustvorträge aus den Vorperioden auf.

Grundsätzlich gibt es keinen Bewertungsunterschied zwischen dem UGB und IFRS in der Rubrik des Eigenkapitals. Lediglich bei einigen Finanzierungsinstrumenten, wie Vorzugsaktien oder Genussrechten, kann es zu einem abweichenden Ausweis als Fremd- oder Eigenkapital kommen.[115]

Die Bilanz der AXIS enthält keine dieser Posten und das unternehmensrechtliche Eigenkapital wird ohne Veränderung in die interne Berichterstattung nach IFRS übernommen.

4.2.4 Die Schulden nach dem UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS

Im folgenden Abschnitt werden die wesentlichen Posten der Rückstellungen und Verbindlichkeiten auf ihre Unterschiede in der Bewertung nach lokaler und internationaler Rechtslage untersucht.

Die Rückstellungen

Das UGB definiert eine abschließende Liste von Rückstellungen, für die eine Ansatzpflicht bzw. ein Wahlrecht besteht.[116] Rückstellungen für erkennbare Risiken und drohende Verluste im Jahresabschluss sind zu berücksichtigen, wenn diese im laufenden oder in früheren Geschäftsjahren entstanden sind. Diese sind zu erfassen, wenn sie am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, in ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt des Eintritts unbestimmt sind.[117] Nach § 211 UGB ist die Rückstellung zum Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dieser enthält künftige Preis- und Kostensteigerungen, sofern objektive Hinweise vorliegen.[118] Eine Abzinsung zum marktüblichen Zinssatz erfolgt, wenn die Restlaufzeit größer als ein Jahr ist.[119]

Gemäß IAS 37.14 ist eine Rückstellung zu erfassen, wenn eine Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis resultiert, diese wahrscheinlich zu einem Ressourcenabfluss führt und der Betrag messbar ist. Die Höhe entspricht der bestmöglichen Schätzung zur Erfüllung.[120] Eine Gewichtung aller möglichen Ergebnisse nach Wahrscheinlichkeit ergibt die bestmögliche Schätzung, wenn die Höhe des Gesamtbetrages eine Vielzahl von Posten umfasst. Die

115 Vgl. WAGENHOFER (2005), S. 228 f.
116 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/ SELLHORN (2017), S. 529.
117 S. § 198 Abs. 8 UGB.
118 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 259.
119 S. § 211 Abs. 2 UGB.
120 S. IAS 37.36.

bestmögliche Schätzung bei der Beurteilung von Einzelverpflichtungen stellt das wahrscheinlichste Ergebnis dar. [121]

Unter Umständen ist eine Risikoanpassung notwendig, da Schätzungen mit Risiken und Unsicherheiten behaftet sind.[122]

Ist der Zinseffekt wesentlich, bzw. handelt es sich um eine langfristige Rückstellung, ist diese abzuzinsen. Der Diskontierungssatz ist ein Zinssatz vor Steuern, welcher die aktuellen Markterwartungen und spezifischen Risiken der Schuld widerspiegelt.[123]

Der Grundsatz der Vorsicht führt im UGB zu einem tendenziell höheren Wert als dem der bestmöglichen Schätzung nach IFRS.[124] Zudem führt das Vorsichtsprinzip früher zu einem Ansatz einer Rückstellung als gemäß IFRS, bei welchem mehr Gründe für einen Ansatz sprechen als dagegen.[125]

Eine Eventualschuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangen Ereignis mit nicht wahrscheinlichen Ressourcenabfluss oder nicht verlässlich schätzbarer Verpflichtungshöhe.[126] Gemäß IAS 37.27 und IAS 37.86 sind diese nicht in der Bilanz anzusetzen, sondern im Anhang anzugeben.

---

121 S. IAS 37.39 ff.
122 S. IAS 37.42 f.
123 S. IAS 37.45 ff.
124 Vgl. HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2017), Onlinequelle [30.03.2019], Kap. 4.15.10 Typische Auswirkungen einer Umstellung von HGB/UGB auf IFRS; ebenso PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/ SELLHORN (2017), S. 530.
125 S. IAS 37.23.
126 S. IAS 37.10.

Die Grafik stellt die Kategorien von Schulden nach ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit und der erforderlichen Behandlung im Abschluss dar.

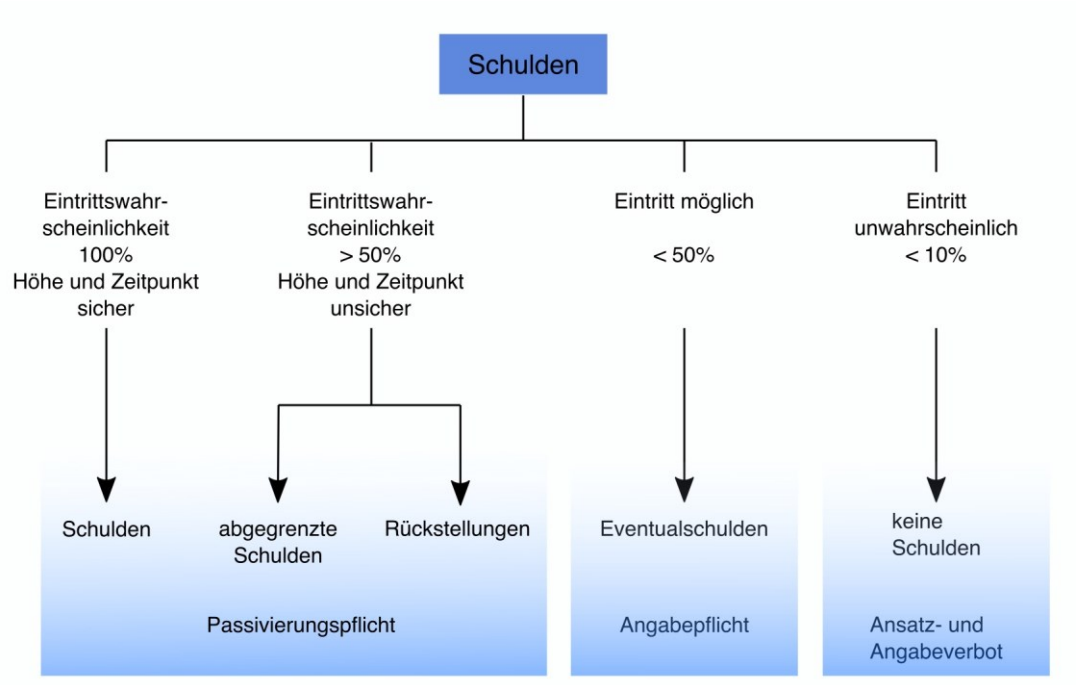


Abbildung 20: Die Zuordnung von Schulden nach Eintrittswahrscheinlichkeit
Quelle: in Anlehnung an STEINER/JANKOVIC (2017a), S. 182.

Während für Aufwandsrückstellungen, bei denen eine Verpflichtung gegenüber Dritten fehlt, im § 198 Abs.8 UGB ein Ansatzwahlrecht besteht, darf gemäß IAS 37.18 kein Aufwand rückgestellt werden. Die Bilanz der AXIS enthält weder zum 31.12.2017 noch zum 31.12.2018 Aufwandsrückstellungen. Aufgrund der Bewertungsstetigkeit wird davon ausgegangen, dass auch künftig keine Aufwandsrückstellungen angesetzt werden. Es ergeben sich daher keine Abweichungen in der Behandlung dieser Posten im Rahmen der internen Berichterstattung nach IFRS.

Analog zum UGB sind die gebildeten Rückstellungen an jedem Stichtag zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.[127] Eine Erhöhung des Buchwertes aufgrund der sich im Laufe der Zeit verkürzenden Restlaufzeit wird im Finanzergebnis als Fremdkapitalkosten erfasst.[128] Dies entspricht dem Vorgehen gemäß UGB.[129]

IAS 37 gibt an, dass eine Inanspruchnahme erfolgsneutral und eine Auflösung erfolgswirksam zu erfassen ist. Gemäß HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM ist die Auflösung der Rückstellung spiegelbildlich zur Bildung als Verminderung des Aufwandspostens vorzu-

127 S. IAS 37.59.
128 S. IAS 37.60.
129 Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2017), S. 546.

nehmen.[130] Die interne IFRS-Berichterstattung folgt dem Vorgehen im lokalen Abschluss, in der eine Auflösung nicht in Anspruch genommener Rückstellungen über einen Ertragsposten erfasst wird.[131]

Die Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer

Zu den Leistungen an Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen gehören alle Vergütungen die ein Arbeitgeber bzw. eine Arbeitgeberin einen Arbeitnehmer oder einer Arbeitnehmerin als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung oder aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhält.[132]

Die vorhandenen Personalrückstellungen bestehen aus Gutstunden-, Urlaubs- und Weihnachts- bzw. Sonderzahlungsansprüchen. AXIS beschäftigt ausschließlich Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen mit Dienstverhältnissen ab 01.01.2003, sodass keine Abfertigungsverpflichtungen vorliegen. Des Weiteren gibt es keine Pensionsverpflichtungen oder kollektivvertraglichen Bestimmungen hinsichtlich Jubiläumsgelder.

Die Personalrückstellungen werden unter den kurzfristigen sonstigen Verbindlichkeiten gegliedert.[133] Aufgrund ihrer Fristigkeit sind diese mit dem künftigen Auszahlungsbetrag analog zu dem UGB anzusetzen. Es bedarf keiner Abzinsung oder versicherungsmathematischen Berechnung wie bei den langfristigen Vorsorgeleistungen an Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen.[134] Es ergibt sich daher kein Unterschied in der Bewertung zwischen dem UGB und IFRS für die interne Berichterstattung.

Die Gewährleistungsrückstellungen

Im Rahmen des unternehmensrechtlichen Abschlusses werden pro ausgeliefertem Flugsimulator die Personal- und Materialkosten für die vertraglich geregelte Dauer der Gewährleistung anhand von Erfahrungswerten ermittelt. Die Erfahrungswerte bestimmen sich durch die Summe der Personalkosten telefonischer Supportanfragen. Diese sind abhängig von der Dauer, welche der Kunde bzw. die Kundin bereits Flugsimulator-Training an dessen Kunden und Kundinnen anbietet. Je mehr Erfahrung dieser aufweist, desto besser ist das Personal geschult und desto weniger intensiv ist die Nachfrage bei AXIS. Des Weiteren beinhalten die Erfahrungswerte die jährlichen Wartungen vor Ort für Personal und Reisen, sowie Kosten der offenen Punkte aus dem Abnahmeprotokoll der Behörde. Die sich daraus ergebenden jährlichen Aufwendungen werden mit 3,5% pro Jahr auf den Barwert abgezinst, wenn die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

---

130 Vgl. HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2017), Onlinequelle [30.03.2019], Kap. 4.15.4.5 Anpassung des Rückstellungsbetrages und Verbrauch der Rückstellung.
131 Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2017), S. 363.
132 S. IAS 19.8.
133 S. Kapitel 3.2.2.2 Die Gliederung der Passivposten der internen IFRS-Berichterstattung, S. 29 f.
134 S. IAS 19.11.

Gewährleistung ASS 01/01/19 bis 12/31/19 (Indien)							
Maintenance On Site (MOS) #1		**Maintenance On Site (MOS) #2**		**Sonstiger Aufwand**			
				Reparaturaufwand, Material, Bug Fixing			
Anzahl Mann:	2	Anzahl Mann:	2	Anzahl h / Monat	35		
Tage vor Ort (inkl. An- und Abreise):	10	Tage vor Ort (inkl. An- und Abreise	6				
Summe Stunden:	154	Summe Stunden:	92	Summe Stunden	420		
Kosten		**Kosten**		**Kosten**		**Summe Kosten / Definition**	
Anzahl-h	€ 9 506,42	Anzahl-h	€ 5 703,85	Anzahl-h	€ 14 700,00	Anzahl-h	**€ 35 614,12**
Diäten	€ 800,80	Diäten	€ 480,48	Diäten	0	Diäten	**€ 1 281,28**
Flüge	€ 2 600,00	Flüge	€ 2 600,00	Flüge	0	Flüge	**€ 5 200,00**
Transport Werkzeug	€ 300,00	Transport Werkzeug	€ 300,00	Transport Werkzeug	0	Transport Werkzeug	**€ 600,00**
Nächtigung	€ 1 300,00	Nächtigung	€ 780,00	Nächtigung	0	Nächtigung	**€ 2 080,00**
Material	€ 1 000,00	Material	€ 1 000,00	Material	2000	Material	**€ 4 000,00**
Sonstiges Unvorhergesehenes	€ 1 000,00	Sonstiges Unvorhergesehenes	€ 500,00	Sonstiges Unvorhergesehenes	1000	Sonstiges Unvorhergesehenes	**€ 2 500,00**
Kosten MOS	**€ 16 507,22**	**Kosten MOS**	**€ 11 364,33**	**Kosten sonstiger Aufwand**	**€ 17 700,00**	**Summe gesamt Warranty**	**€ 51 275,40**
Vor- & Nachbereitung		**Vor- & Nachbereitung**					
Vorbereitung 1,5 MT / Mann	23,1	Vorbereitung 1,5 MT / Mann	23,1				
Nachbereitung 1,5 MT / Mann	23,1	Nachbereitung 1,5 MT / Mann	23,1				
Kosten Vorbereitung	€ 1 425,96	Kosten Vorbereitung	€ 1 425,96				
Kosten Nachbereitung	€ 1 425,96	Kosten Nachbereitung	€ 1 425,96				
Kosten Vor- & Nachbereitung	**€ 2 851,93**	**Kosten Vor- & Nachbereitung**	**€ 2 851,93**				
Summe Kosten MOS #1	**€ 19 359,15**	**Summe Kosten MOS #2**	**€ 14 216,26**				

Abbildung 21: Die Berechnung der lokalen Gewährleistungsrückstellung
Quelle: AXIS.

Gemäß IFRS ist zu unterscheiden, ob es sich bei der im lokalen Abschluss angesetzten Gewährleistungsrückstellung um eine reine Gewährleistungsverpflichtung oder eine separate, über die gesetzliche Gewährleistungspflicht hinausgehende Garantie handelt. Hinweise für eine reine Gewährleistungspflicht sind, dass die Frist kurz ist oder nur Leistungen erbracht werden, die zur Reparatur erforderlich sind.[135]

Für reine Gewährleistungsverpflichtungen aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Produkthaftungen, ist eine Rückstellung nach IFRS 37 zu bilden. Separate, über die gesetzliche Gewährleistungspflicht hinausgehende Garantien sind als Vertragskosten gemäß IFRS 15 zu berücksichtigen.[136] Dabei wird das Entgelt aufgeteilt und die Verpflichtung als vertragliche Schuld dargestellt, da der Kunde bzw. die Kundin die Gewährleistung im Rahmen des Kaufpreises im Vorhinein gezahlt hat.

Eine separate Leistung liegt zudem vor, wenn der Kunde bzw. die Kundin diese gesondert erwerben kann, z.B. eine Garantieverlängerung über die gesetzliche Frist hinaus.[137]

Die in der Eröffnungsbilanz befindlichen Gewährleistungsrückstellungen gehen auf Kundenaufträge aus dem Wirtschaftsjahr 2015/16 zurück. Der Saldo der Gewährleistungsrückstellung setzt sich aus vier Simulatoren zusammen:

Die Rückstellung von EUR 2.124,52 für den in Sizilien befindlichen Flugsimulator wurde für die Reparatur eines noch nicht behobenen Schadens im Rahmen der Gewährleistung gebildet. Trotz Auslauf der Gewährleistungspflicht im November 2017 wurde vereinbart, dass die Reparatur

135 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 119.
136 S. IFRS 15.B28 ff.
137 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 119.

vorzunehmen ist und die Kosten anfallen. Die Rückstellung bleibt als Gewährleistungsverpflichtung in der internen Berichterstattung analog zum UGB aufrecht.

Die unternehmensrechtliche Rückstellung von EUR 23.755,50 für einen amerikanischen Flugsimulator ist für die Gewährleistung bis Dezember 2018 aufrecht. Die Gewährleistungsverpflichtung bleibt ohne Veränderung in der internen IFRS-Berichterstattung.

Für den Flugsimulator in Myanmar wurde eine Rückstellung von EUR 179.907,34 für eine Gewährleistung von zwei Jahren gebildet. Es handelt sich somit um eine gesetzliche Gewährleistungsfrist.[138] Diese wird unverändert in die interne Berichterstattung nach IFRS übernommen.

Bei einem Flugsimulator handelt es sich um einen Sonderfall, da dieser Eigentum der AXIS Simulation Switzerland GmbH ist und diese den Flugsimulator nach Indien vermietet hat. Die Gewährleistungsfrist ist mit fünf Jahren vertraglich geregelt und überschreitet die gesetzliche Frist. In der Eröffnungsbilanz per 31.12.2017 wurden EUR 213.380,-- für die Restlaufzeit bis zum 02.08.2021 rückgestellt. Die gesetzliche Gewährleistungsfrist von zwei Jahre ist mit 02.08.2018 abgelaufen, sodass für den offenen Betrag ein Ansatz nach IFRS 15 erforderlich ist. Es handelt sich hierbei um eine Garantieverpflichtung, welche auf rechtlich durchsetzbaren Anspruch beruht. Das Unternehmen kann sich nicht entziehen.

Der Vertrag über den Bau des Flugsimulators wurde 2013 unterzeichnet und ist komplex gestaltet. In Gegensatz zu allen anderen Kundenverträgen, ist der Vertragsgegenstand ein Flugsimulator im Zustand „Ready to ship“. Weitere Zusatzaufträge, die in Summe den betriebsbereiten Zustand des Simulators beim Endnutzer sicherstellen, wurden 2016 fortlaufend erteilt. Nach Rücksprache mit der Geschäftsführung ist keine weitere Analyse bzw. ein abweichender Ansatz zum UGB erforderlich, sodass die Rückstellung ohne Veränderung in die interne Berichterstattung nach IFRS übernommen wird. Künftig werden Verträge innerhalb der Unternehmensgruppe einfacher geregelt, sodass ein solcher Sonderfall vermieden wird.

Der 2018 in das Inland gelieferte Simulator hat eine Gewährleistungsfrist von zwei bzw. drei Jahren. Dabei wird zwischen Flugzeugoriginal- bzw. Zukaufteilen und Eigenfertigung unterschieden. Auf selbsterstellte materielle und immaterielle Bestandteile wurde eine Frist von drei Jahren vereinbart. Alle anderen Bestandteile entsprechen der gesetzlichen Gewährleistungspflicht gemäß § 933 ABGB von zwei Jahren. Der Ansatz als Rückstellung bleibt somit vereinfachend gemäß IFRS aufrecht.

[138] S. § 933 ABGB.

Hinsichtlich der Bewertung ist der wahrscheinlichste Wert anzusetzen. Dieser entspricht der Kalkulation nach dem UGB. Die Berücksichtigung eines vom lokalen Abschluss abweichenden Zinssatzes für die Diskontierung unterbleibt vereinfachend.

Künftig ist vom Unternehmen jeder Kundenauftrag zu analysieren, um die Gewährleistung korrekt darzustellen. Im Rahmen der Analyse der Halbfertigerzeugnisse wird die Behandlung der über die gesetzliche Gewährleistungsfrist hinausgehenden Garantie erörtert. Handelt es sich um eine gesetzliche Gewährleistungsfrist, wird die unternehmensrechtliche Gewährleistungsrückstellung für die interne Berichterstattung nach IFRS übernommen.

Die Verbindlichkeiten

Ein Ausweis einer Verbindlichkeit erfolgt zum Erfüllungsbetrag, wenn eine Schuld der Höhe und dem Grunde nach feststeht.[139] Der Erfüllungsbetrag entspricht gemäß § 211 Abs. 1 UGB dem Rückzahlungsbetrag. Aufgrund des im § 201 UGB geregelten Vorsichtsprinzips kommt es zu einer Aufwertungsverpflichtung, wenn der Erfüllungsbetrag am Stichtag größer ist als der Buchwert. Das strenge Höchstwertprinzip kommt zur Anwendung. Eine Abwertung ist maximal auf die historischen Anschaffungskosten möglich.

Während § 211 UGB eine Abzinsung von Rückstellungen regelt, sieht das UGB keine ausdrückliche Abzinsung von Verbindlichkeiten vor. Eine Diskontierung bewirkt jedoch eine periodenreine Erfassung von Erträgen und Aufwendungen, was dem Grundsatz der Periodisierung entspricht. Somit ist eine Abzinsung für unverzinsliche oder unterverzinsliche Verbindlichkeit oder die Erfassung von Zinsen bei langen Zahlungszielen geboten.[140]

Für die Verbindlichkeiten gibt es keinen eigenständigen IFRS-Standard, diese werden unter den Finanzinstrumenten subsumiert. Eine finanzielle Verbindlichkeit ist als vertragliche Verpflichtung definiert, finanzielle Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an ein anderes Unternehmen abzugeben oder Finanzinstrumente unter nachteiligen Bedingungen auszutauschen.[141]

Zu den finanziellen Verbindlichkeiten gehören Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und abgegrenzte Verbindlichkeiten. Diese sind von den Eigenkapitalinstrumenten zu unterscheiden. Eine Abgrenzung erfolgt nach der Existenz einer vertraglichen Rückzahlungsverpflichtung für Eigenkapitalinstrumente.[142]

Der Ansatz und die Bewertung entsprechen den Regelungen des IFRS 39 und die Darstellung dem IAS 32. Analog zu den finanziellen Vermögenswerten sind finanzielle Verbindlichkeiten für die Folgebewertung zu kategorisieren. Die Zuordnung in eine der beiden Kategorien - zu

139 S. § 198 Abs. 8 UGB.
140 Vgl. STEINER/JANKOVIC (2017b), S. 302.
141 S. IAS 32.11 c.
142 Vgl. KIRSCH (2017), S. 192.

fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgswirksam zu dem Fair Value - entscheidet über das Bewertungskonzept.[143] Eine Umgliederung zu einem späteren Zeitpunkt ist bei finanziellen Verbindlichkeiten nicht vorgesehen.[144]

Die wesentlichen Posten, die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen sowie die sonstigen Verbindlichkeiten und die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen des unternehmensrechtlichen Abschlusses, entsprechen der Bewertungskategorie der finanziellen Verbindlichkeiten zu fortgeführten Anschaffungskosten. Von dem Wahlrecht bei Zugang der Verbindlichkeit diese zum Fair-Value zu bewerten wird Abstand genommen.

Der Erstansatz der finanziellen Verbindlichkeit erfolgt gemäß IFRS 9.5.1.1 zum beizulegenden Zeitwert. Dieser entspricht im Normalfall dem Transaktionspreis.[145] Die Folgebewertung erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode.[146]

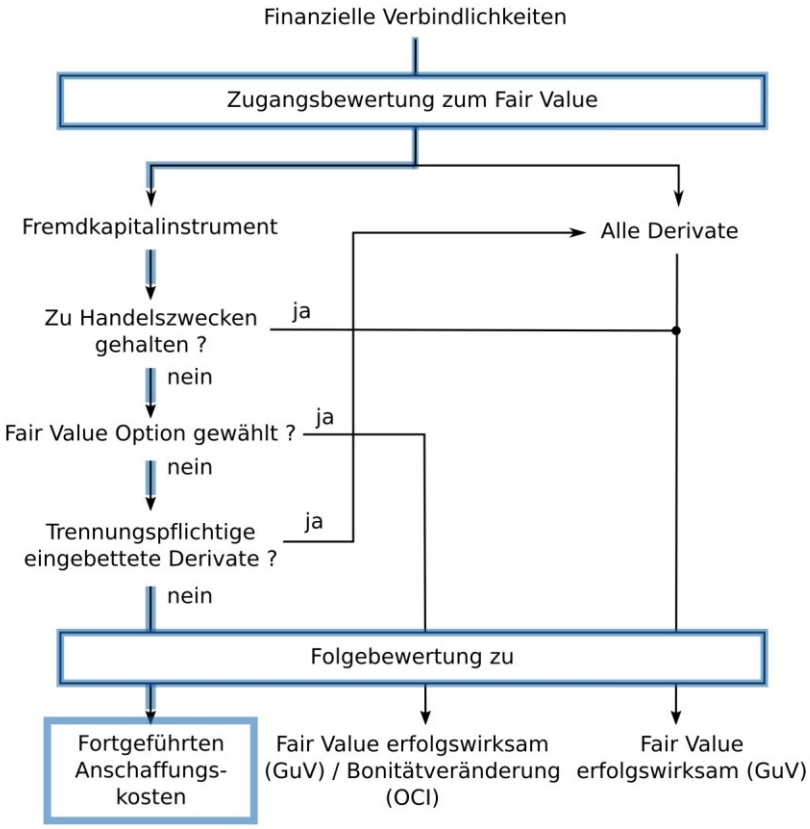


Abbildung 22: Entscheidungsbaum für die Zuordnung finanzieller Verbindlichkeiten
Quelle: in Anlehnung an DELOITTE (2011), Onlinequelle [25.03.2019], S. 42.

143 S. IFRS 9.5.3.1.
144 S. IFRS 9.4.4.2.
145 S. IFRS 9.B5.1.1.
146 S. IFRS 9.4.2.1 f.

Verbindlichkeiten gegenüber dem verbundenen Unternehmen

Bei dem Posten handelt es sich um Darlehen, welche die ASH der AXIS während der letzten Jahre zur Verfügung gestellt hat. Die seit 2013 angefallenen Darlehen wurden im Jahr 2018 zu einem zusammengeführt und eine einheitliche Verzinsung festgelegt.

Aufgrund des negativen Eigenkapitals und einer fiktiven Schuldentilgungsdauer von mehr als fünfzehn Jahren sind Tilgungs- und Zinsrückzahlungen trotz vertraglicher Vereinbarung aufgrund des Eigenkapitalgesetzes nicht erlaubt.[147]

Die Rückstehungserklärung schärft die gesetzlichen Anforderungen des Rückzahlungszeitpunktes, indem nicht die fiktive Schuldentilgungsdauer oder die Eigenkapitalquote den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, sondern verbindet die beiden Kriterien mit einem „und". Die Laufzeit der Darlehen ist somit nicht festgelegt und richtet sich nach der Ergebnisentwicklung der AXIS. Die Verzinsung von fünf Prozent per anno entspricht laut Wirtschaftsprüfer einem fremdüblichen Satz. Die Zinsen werden im Rahmen des Monatsabschlusses als Zinsaufwand erfasst und erhöhen den Rückzahlungsbetrag.

Aufgrund der Rückzahlungssperre von Darlehen und Zinsen sowie dem nicht vorhandenem Disagio entspricht der Nominalzinssatz dem Effektivzinssatz. Es ist keine abweichende Bewertung in der internen Berichterstattung nach IFRS vorzunehmen.

Sonstige Verbindlichkeiten und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Die sonstigen Verbindlichkeiten aus dem lokalen Abschluss bestehen ausschließlich aus Waren, welche zum Abschlussstichtag eingetroffen, eine Rechnung jedoch ausständig ist. Der gebuchte Betrag entspricht der im Folgemonat eingetroffenen Rechnung bzw. dem Wert der Bestellung. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen werden mit dem Rechnungsbetrag der Eingangsrechnung in der laufenden Buchhaltung erfasst.

Es handelt es sich um Verbindlichkeiten, welche innerhalb von zwölf Monaten fällig sind. Dabei besteht der Großteil aus Verbindlichkeiten mit einem Zahlungsziel von unter dreißig Tagen. Eine Abzinsung ist aufgrund der fehlenden Langfristigkeit nicht erforderlich. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden Fremdwährungsverbindlichkeiten zum Abschlussstichtagskurs bewertet und entsprechend dem Höchstwertprinzip dargestellt.

Es ergibt sich keine abweichende Behandlung im Rahmen der internen IFRS-Berichterstattung, sodass der Posten ohne Veränderung übernommen wird.

147 S. § 14 EKEG.

Erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen

Durch die Erbringung von Dienstleistungen oder durch die Übertragung von nicht-finanziellen Vermögenswerten werden erhaltene Anzahlungen beglichen. Diese stellen keine finanziellen Verbindlichkeiten dar.[148]

Die erhaltenen Anzahlungen gehören zu den halbfertigen Erzeugnissen und werden im entsprechenden Kapitel erörtert.[149]

Die latenten Steuern nach dem UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS

Passive latente Steuern sind im unternehmensrechtlichen Abschluss verpflichtend anzusetzen. Für aktive latente Steuern besteht ein Ansatzwahlrecht für kleine Kapitalgesellschaften, bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaft hingegen besteht eine Ansatzpflicht. Für den Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen gilt ein Wahlrecht: liegen substantielle, überzeugende Hinweise für ausreichend zu versteuernde Ergebnisse vor, dürfen die aktiven latenten Steuern in diesem Ausmaß angesetzt werden. Alternativ dürfen diese in der Höhe der vorliegenden passiven latenten Steuern angesetzt werden.[150]

IFRS verpflichtet den Anwender zur Bildung von latenten Steuern. Gemäß IAS 12.24 ist der Ansatz aktiver latenter Steuern insoweit zulässig, wie es wahrscheinlich ist, dass im Zeitpunkt der Umkehr ein zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung steht. Analog zu dem UGB stellt IFRS hohe Anforderungen an den Nachweis positiver Ergebnisse in der Zukunft.[151]

Aufgrund der vorgenommenen Abgrenzung wird auf die latenten Steuern im Rahmen der Arbeit nicht weiter eingegangen.

4.3 Definition überzuleitender Posten

Die wesentlichen Posten des Einzelabschlusses wurden anhand ihrem Anteil an der Bilanzsumme identifiziert. In weiterer Folge wurden diese Posten auf ihre Behandlung nach IFRS analysiert um wesentliche Bewertungsunterschiede festzuhalten.

Neben den immateriellen Anlagevermögen wurden die unfertigen Erzeugnisse als wesentliche Posten mit abweichender Bewertung identifiziert. Die erhaltenen Anzahlungen sowie die Gewährleistungsrückstellungen sind Bestandteil der Fertigungsaufträge und werden im Rahmen des entsprechenden Kapitels erläutert.[152]

---

148 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 317.

149 S. Kapitel 5.3.1.4 Die Darstellung in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung, S. 94, sowie Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f.

150 S. § 198 Abs. 9 UGB.

151 S. IAS 12.36.

152 S. Kapitel 5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse, S. 103 f. für die erhaltenen Anzahlungen; S. Kapitel 5.3.2.1 Prüfung des Erlösrealisierungsmodells, S. 97 f. für die Gewährleistungsrückstellungen.

BILANZANALYSE - NÄHER ZU BETRACHTENDE POSTEN

	31.03.2018	31.03.2017	31.03.2016	Durchschnitt
Aktiva				
Anlagevermögen	20%	18%	12%	17%
Immaterielle Vermögenesgegenstände				
Umlaufvermögen	78%	79%	87%	81%
Unfertige Erzeugnisse				
Abzüglich erhaltene Anzahlungen				
Rechnungsabgrenzungsposten	2%	2%	1%	2%
Summe Aktiva	100%	100%	100%	100%
Negatives Eigenkapital	-244%	-208%	-96%	-182%
Investitionszuschüsse	1%	1%	1%	1%
Rückstellungen	26%	24%	5%	18%
Sonstige Rückstellungen				
Garantierückstellung				
Verbindlichkeiten	317%	282%	189%	263%
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen				
Summe Passiva	100%	100%	100%	100%

Abbildung 23: Wesentliche Bilanzposten mit Bewertungsunterschieden
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Jahresabschlüsse, s. Anhang, Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz, S. 1 ff.

5 Bilanzierung und Bewertung der wesentlichen Posten nach IFRS

Im folgenden Kapitel werden die Bewertungshierarchie bei Rechnungslegungslücken und die Herstellungskosten aufgearbeitet. Anschließend werden die identifizierten, wesentlich abweichend zu bewertenden Posten - die immateriellen Vermögenswerte und die halbfertigen Erzeugnisse - in der Theorie sowie für AXIS angewendet beschrieben. Es werden Datenquellen identifiziert, die Rahmenbedingungen festgehalten und das Vorgehen für die laufende Berichterstattung und die Eröffnungsbilanz beschrieben.

Im Regelfall ergeben sich die relevanten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aus den Standards und deren Interpretationen durch das Standing Interpretations Committee (SIC) und das IFRS Interpretations Committee (IFRIC). Der jeweils geltende IFRS oder IAS ist auf den vorliegenden Sachverhalt verpflichtend anzuwenden. Die darin enthaltenen Wahlrechte sind für vergleichbare Sachverhalte stetig auf die Perioden auszuüben.[153]

Werden bestimmte Sachverhalte nicht von dem IFRS-Regelwerk umfasst, ist im ersten Schritt auf ähnliche bzw. verwandte Themenstellungen zurückzugreifen um die Rechnungslegungslücke zu schließen. Im zweiten Schritt sind die im Rahmenkonzept enthaltenen Grundsätze anzuwenden. Als weiteren Lösungsansatz gestattet IFRS auf Verlautbarungen anderer Standardsetter zurückzugreifen, wenn diese ähnliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen. Anerkannte Branchenpraktiken oder andere Rechnungslegungsverlautbarungen können als letzte Alternative angewendet werden, sofern diese nicht im Widerspruch mit IFRS stehen.[154]

5.1 Die Herstellungskosten im IFRS

In diesem Abschnitt werden die Bestandteile der Herstellungskosten betrachtet. Diese sind für den Ansatz der immateriellen Vermögenswerte und die Bewertung der zum Zeitpunkt zu realisierenden Kundenverträge relevant.

Die Herstellungskosten beinhalten alle direkt zurechenbaren Kosten vom Entwurf bis zum Erlangen eines betriebsbereiten Zustandes. Diese sind mit den produktionsbezogenen Vollkosten anzusetzen. Dazu gehören neben den Material-, Fertigungseinzelkosten und Sonderkosten der Fertigung die produktionsbezogenen Material-, Fertigungs- und Verwaltungsgemeinkosten.[155]

---

153 S. Rahmenkonzept, 39.
154 S. IAS 8.11 f.
155 S. IAS 2.10 ff.

Die Einzelkosten bestehen aus Kosten für Material und Dienstleistungen, sowie Fertigungslöhnen und Registriergebühren, welche für die Erzeugung genutzt oder verbraucht werden.[156]

Anfallende und zuordenbare Gemeinkosten, wie Abschreibungen, Amortisationskosten von Patenten bzw. Lizenzen und Miete sind Bestandteil der Herstellungskosten. Sozialkosten und Verwaltungskosten werden in die Herstellungskosten einbezogen, wenn diese dazu dienen, einen betriebsbereiten Zustand zu erreichen.[157] Die Verwaltungskosten werden auf ihre Zugehörigkeit zu den Funktionsbereichen untersucht. Aufwendungen für das Rechnungswesen, wie die Personalabrechnung der Produktion, die Vorrats- und Sachanlagenbuchhaltung werden als produktionsbezogen klassifiziert und als aktivierungspflichtig in die Herstellungskosten einbezogen. Nicht einbezogen werden Kosten für das Rechnungswesen der allgemeinen Verwaltung, wie die Jahresabschlusserstellung oder die Liquiditätsplanung. Dieses Vorgehen gilt ebenso für Kosten von freiwilligen Sozialleistungen und sozialen Einrichtungen.[158]

Lagerkosten gelten als produktionsbezogen, wenn diese vor bzw. während des Produktionsprozesses anfallen.[159] Lagerkosten für Fertigerzeugnisse hingegen sind keine Bestandteile der Herstellungskosten.[160]

Nicht zu den Herstellungskosten gehören Vertriebsgemeinkosten, Schulungskosten von Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen im Umgang mit einem Vermögenswert und anfängliche Betriebsverluste.[161]

Eine Zurechnung der fixen Produktionsgemeinkosten zu den Herstellungskosten erfolgt auf Basis der normalen Kapazität. Die normale Kapazität entspricht einem unter normalen Umständen durchschnittlichen Produktionsvolumen über mehrere Perioden. Die aus der Unterbeschäftigung von Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen resultierenden Kosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Diese werden in der Periode, in der sie anfallen in dem Aufwand erfasst.[162]

Wird ein Vermögenswert über einen beträchtlichen Zeitraum hergestellt, liegt ein qualifizierter Vermögenswert vor, bei welchem die Fremdkapitalkosten gemäß IAS 23 zu aktivieren sind. In der Praxis werden Werte als qualifiziert behandelt, wenn die Herstellung mehr als ein Jahr in Anspruch nimmt.[163]

---

156 S. IAS 38.66.
157 S. IAS 2.15.
158 Vgl. KIRSCH (2017), S. 111 f.
159 S. IAS 2.16 b.
160 Vgl. KIRSCH (2017), S. 112.
161 S. IAS 38.67.
162 S. IAS 2.13.
163 S. Kapitel 4.2.1 Das Anlagevermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS, S. 43.

Liegt eine Projektfinanzierung vor, sind die direkt zurechenbaren Fremdkapitalkosten ohne weiteres für die Periode zu ermitteln und hinzuzurechnen. Im Falle des Fehlens einer Finanzierung, werden die Fremdkapitalkosten mit Hilfe eines gewogenen Durchschnitts-Finanzierungskostensatzes auf die im Zeitraum bestandenen Unternehmenskredite ermittelt. Die im qualifizierten Vermögenswert durchschnittlich gebundenen Mittel werden als Bemessungsgrundlage angesetzt. Die kalkulierten Kosten dürfen die in dieser Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht überschreiten.[164]

Erstmals werden Fremdkapitalkosten berücksichtigt, wenn das Unternehmen beginnt den Vermögenswert für den beabsichtigten Verkauf oder Gebrauch herzurichten oder Ausgaben anfallen.[165]

Sind alle wesentlichen Arbeiten der physischen Herstellung abgeschlossen, endet die Aktivierung, auch wenn die Verwaltungsarbeiten andauern.[166]

Die Tabelle zeigt die Bestandteile der Herstellungskosten nach IFRS und die Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 UGB.

164 S. IAS 23.12 ff.
165 S. IAS 23.17.
166 S. IAS 23.22.

Kostenart	IFRS	UGB
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht
Zurechenbare Fremdkapitalkosten	Pflicht	Wahlrecht
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Pflicht, soweit produktionsbezogen	Verbot, ausgenommen § 206 Abs. 3 UGB
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Pflicht, soweit produktionsbezogen	Wahlrecht
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Pflicht, soweit produktionsbezogen	Wahlrecht
Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge	Pflicht, soweit produktionsbezogen	Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot	Verbot, ausgenommen § 206 Abs. 3 UGB

Tabelle 4: Bestandteile der Herstellungskosten nach IFRS und UGB
Quelle: in Anlehnung an COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2012), S 19.

Der Aktivierungsumfang der unternehmens- und der steuerrechtlichen Wertuntergrenze gemäß § 6 Abs. 2. a EStG wird in IFRS überschritten, da sämtliche produktionsbezogenen Kosten – auch die der Verwaltung – anzusetzen sind. IFRS enthält kein Wahlrecht für Verwaltungs- und Sozialkosten.

Die Ermittlung der Herstellungskosten gemäß IFRS für die AXIS

In diesem Abschnitt wird beschrieben, wie der Zuschlagssatz für die produktionsbezogenen Verwaltungs- und Sozialkosten ermittelt wird. Dabei wird auf Vergangenheitswerte zurückgegriffen, sollten keine Planwerte vorliegen. Der ermittelte Prozentsatz ist ab 01.01.2019 gültig und auf die Fertigungseinzelkosten zuzuschlagen. Für die Jahre 2017 und 2018 kann anhand der Anleitung ein Zuschlagssatz vom Unternehmen ermittelt werden. Aktuell wurde der für 2019 kalkulierte Satz für 2018 und 2017 im Konzept vorerfasst.

Als Basis für die IFRS-Herstellungskosten dienen die steuer- und unternehmensrechtlichen Herstellungskosten. Diese sind auf ihre Ordnungsmäßigkeit für die interne IFRS-Berichterstattung zu prüfen. AXIS macht von den Wahlrechten der Aktivierung von Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen und Fremdkapitalkosten gemäß § 203 Abs. 3 und 4 in den

Herstellungskosten nicht Gebrauch. Folglich ist eine Ermittlung und Zurechnung dieser zu den IFRS-Herstellungskosten für den produktionsbezogenen Teil erforderlich.

Der für die lokalen Abschlüsse verwendete Materialgemeinkosten-Zuschlagssatz besteht überwiegend aus produktionsbezogenen Kosten. Weitere Inhalte sind Kosten der Bereiche Logistik und Einkauf für den Zukauf und die Lagerung von Betriebsmitteln und Fertigerzeugnissen. Da diese Kosten einen unwesentlichen Teil einnehmen, werden die lokalen Materialgemeinkosten zur Gänze in die Herstellungskosten für die interne Berichterstattung nach IFRS eingerechnet.

Die lokalen Fertigungsgemeinkosten entsprechen den Vorgaben von IFRS. Diese beinhalten u.a. Abschreibungen für die Maschinen, Instandhaltungen, sowie Kosten für Betriebsstoffe und Arbeitsleistungen für die Sicherstellung des laufenden Betriebes. Somit werden die lokalen Herstellungskosten als Basis für die Ermittlung der IFRS-Herstellungskosten herangezogen.

Für die Berücksichtigung der produktionsbezogenen Verwaltungskosten sind zunächst die produktionsbezogenen Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen zu identifizieren. Anhand der Arbeitszeitanalyse einer Flugsimulator-Herstellung werden die beteiligten Bereiche identifiziert: neben der Produktion sind die Abteilungen Software Engineering, Aviation Engineering, Aviation Engineering Software, Project Management und Hardware Engineering sowie zu geringen Teilen Support/After Sales involviert.

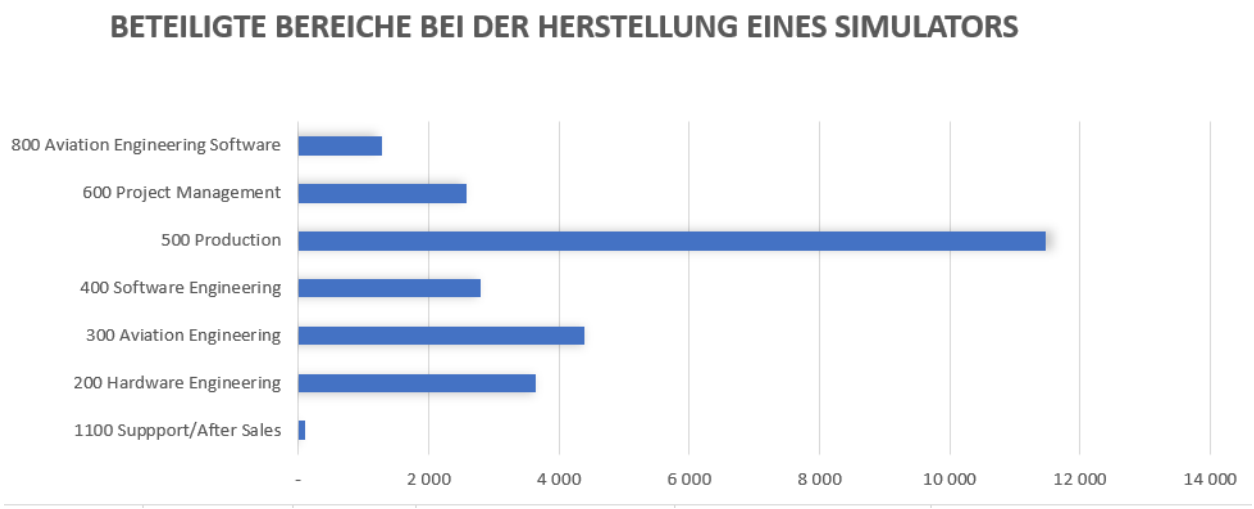


Abbildung 24: Beteiligte Bereiche bei der Herstellung eines Simulators
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Leistungserfassung der ATR 600 I während der Projektlaufzeit.

Anschließend wird die Anzahl der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen pro Bereich am Stichtag, den 31.12.2018 bestimmt.

In weiterer Folge werden die verwaltungsnahen Bereiche auf produktionsbezogene Tätigkeiten und Sachkonten analysiert, um die verpflichtend anzusetzenden produktionsbezogenen Verwaltungskosten zu identifizieren. Neben den Tätigkeiten der Systemadministratoren, welche

für die Verfügbarkeit der erforderlichen Infrastruktur und deren Funktionalität verantwortlich sind, sind dies der Bereich Human Resources und die Abteilung Rechnungswesen & Controlling.

Die Systemadministrationstätigkeiten werden in der Zeiterfassung nicht kategorisiert. Alternativ könnte eine Analyse über das in Verwendung befindliche Ticket System durchgeführt werden. Jeder Bedarf einer Tätigkeit durch die Systemadministration fordert die Anlage eines solchen Tickets wodurch eine Kategorisierung erfolgen könnte. Da eine solche bisher nicht vorhanden ist, wird vereinfachend der Anteil der ermittelten produktionsbezogenen Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen auf das Budget 2019 der Systemadministration angewendet.

Human Resources wurde auf die produktionsnahen Tätigkeiten in der Zeiterfassung analysiert, wobei neben der Vorbereitung für die Lohnverrechnung, die Arbeitszeitenkontrolle, Organisation von Mitarbeiterevents, Entsendungen, Themen rund um die Arbeitssicherheit u.ä. identifiziert wurden. Der Anteil dieser Tätigkeiten wurde ermittelt und mit dem Personalkostenbudget von 2019 multipliziert. Sonstige Kosten, die in Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten anfallen, können nur über die Belege kategorisiert werden. Auf diese Maßnahme wurde vereinfachend verzichtet. Die Kosten für z.B. Mitarbeiterveranstaltungen werden in den Sozialleistungen berücksichtigt.

Der Bereich Rechnungswesen & Controlling ist für die Kontrolle und den Aufbau bzw. Weiterentwicklung der Lohnverrechnung zuständig. Der Anteil der Lohnverrechnungszeiten wurde ermittelt und mit dem Personalkostenbudget von 2019 multipliziert. Die Jahreskosten wurden in das Verhältnis zu den produktionsbezogenen Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen gesetzt. Die Durchführung der laufenden Lohnverrechnung erfolgt durch ein externes Lohnverrechnungsbüro und wird pro produktionsbezogenen Mitarbeiter bzw. Mitarbeiterin berücksichtigt. Die ermittelte Summe entspricht den produktionsbezogenen Verwaltungskosten.

Für die freiwilligen Sozialleistungen und sozialen Einrichtungen wird das Sachkonto der freiwilligen Sozialleistungen, welches neben wöchentlichen Obstlieferungen, Kaffee und Aufwendungen für Firmenveranstaltungen beinhaltet, mit dem ermittelten Anteil der produktiven Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen multipliziert. AXIS hat keine Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge die in den IFRS-Herstellungskosten zu berücksichtigen sind.

Als Zeitpunkt für die Kalkulation des Zuschlagssatzes wird der Januar empfohlen, da sämtliche Stunden- und Zuschlagskalkulation für die lokalen Abschlüsse zu diesem Zeitpunkt stattfinden.

ERMITTLUNG ZUSCHLAGSSATZ PRODUKTIONSBEZOGENE VERWALTUNGSKOSTEN/SOZIALLEISTUNGEN

Kostenstelle	Bereich	Headcount (HC)
200	Hardware Engineering	9
300	Aviation Engineering	8
400	Software Engineering	6
500	Production	20
600	Project Management	3
800	Aviation Software Engineering	5
1100	Support / After Sales	3
	Summe	54
	sonstige Bereiche	18
	Gesamtmitarbeiter (HC) per 31.12.2018	72
	Anteil produktionsbezogene Mitarbeiter	75%

Produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten	Budget 2019*	Anteil**	Jahreskosten
System Administraton	149 908,00		112 431,00
HR von Personalkosten	121 157,46	34%	31 014,90
FI von Personalkosten für LV	228 206,00	1%	1 172,01
LV Beratung (Reisekosten, Verträge)	10 000,00		7 500,00
LV extern/Ma	15,00		9 720,00
Summe produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten			**161 837,91**
freiwillige Sozialleistungen, soziale Einrichtungen			
Sachkonto 6700***	14 522,08		14 522,08
Summe freiwillige Sozialleistungen, soziale Einrichtungen und produktionsb. Verwaltungsk.			**176 359,99**
Berechnungsbasis: Fertigungseinzelkosten****			2 144 248,65
Produktionsbezogene Verwaltungskosten + Sozialleistungen / Zuschlagssatz auf Fertigungseinzell			**8,22%**

* Budget 2019; Personalkostenbudget der Bereiche Human Resources, Finance & Controlling, System Adminstration
** Tätigkeiten: Lohnverrechnung, Entsendungsmanagement, Mitarbeiterevents, etc.
*** Sachkonto 6700 Freiwilliger Sozialaufwand aus 2018 auf 12 Monate hochgerechnet +2% Steigerung
**** Werte aus Zuschlagssatzkalkulation 2019

Abbildung 25: Berechnung des Zuschlagssatzes für die IFRS-Herstellungskosten
Quelle: eigene Darstellung.

Die Herstellung bzw. die Entwicklung eines Flugsimulators umfasst im Regelfall mehr als zwölf Monate, sodass es sich um einen qualifizierten Vermögenswert handelt. Eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten im Rahmen der Kundenaufträge wird dennoch nicht vorgenommen, da die im Kundenvertrag geregelten Meilensteinzahlungen sicherstellen, dass kein zusätzlicher Finanzierungsbedarf vorliegt. Eine Berücksichtigung der Fremdkapitalkosten erfolgt im Rahmen der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte auf Basis des durchschnittlich gebundenen Kapitals. Der anzuwendende Finanzierungskostensatz entspricht dem Zinssatz des Darlehens von fünf Prozent per anno.

5.2 Entwicklungen als selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte

Im folgenden Abschnitt werden die immateriellen Vermögenswerte in der Theorie und für die laufende Berichterstattung sowie die Eröffnungsbilanz der AXIS aufgearbeitet. Dabei werden die Datenquellen identifiziert und die Rahmenbedingungen für das Unternehmen festgelegt.

5.2.1 Theoretische Grundlagen der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte

Im nächsten Abschnitt werden die theoretischen Grundlange der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte aufgearbeitet, sodass in weiterer Folge diese auf die AXIS angewendet werden können.

5.2.1.1 Definitions- und Ansatzkriterien

Ein immaterieller Vermögenswert wird von IAS 38.8 als ein identifizierbarer, nicht monetärer Wert ohne physische Substanz definiert. Langfristige immaterielle Werte, welche zur Veräußerung stehen, fallen nicht unter IAS 38.[167]

Identifizierbar ist ein Vermögenswert, wenn dieser separiert werden kann. Dies ist möglich, sofern der Vermögenswert losgelöst vom Unternehmen übertragen - verkauft, vermietet, lizenziert, oder getauscht - werden kann. Dabei ist es irrelevant, ob das Unternehmen eine Übertragung beabsichtigt. Nicht übertragbare Vermögenswerte gelten als selbständig identifizierbar, sofern sie aus einem gesetzlichen oder vertraglichen Recht resultieren.[168]

Für den Ansatz immaterieller Vermögenswerte ist neben dem Vorliegen der Identifizierbarkeit die Verfügungsgewalt über die Ressource sowie das Bestehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens vorausgesetzt.[169]

Das Verfügungsrecht steht einem Unternehmen zu, wenn es die Ansprüche rechtlich durchsetzen kann, z.B. bei Urheberrechten. Das Unternehmen hat Zugriff auf den wirtschaftlichen Nutzen, bzw. kann verhindern, dass Dritte einen Nutzen aus dem Wert ziehen.[170] Keine Kontrolle liegt u.a. bei Humankapital, selbst aufgebauten Kundenbeziehungen oder Marktanteilen vor.[171]

Ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen besteht, wenn das Unternehmen durch den immateriellen Wert Erlöse, Kosteneinsparungen, oder andere Vorteile erwarten kann.[172]

Erfüllen immaterielle Vermögenswerte die Definitionskriterien, sind diese zu bilanzieren, wenn auch die Ansatzkriterien erfüllt werden. Diese umfassen die Wahrscheinlichkeit des

---

167 S. IAS 38.3.
168 S. IAS 38.12.
169 S. IAS 38.10.
170 S. IAS 38.13.
171 S. IAS 38.14 ff.
172 S. IAS 38.17.

wirtschaftlichen Nutzens und die Fähigkeit des Unternehmens die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuverlässig zu ermitteln. Die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Nutzenzuflusses ist anhand begründeter und vernünftiger Annahmen zu dokumentieren.[173]

Zusammenfassen ist festzuhalten, dass ein immaterieller Vermögenswert unter folgenden Bedingungen anzusetzen ist:

1. Die Definitionskriterien werden erfüllt, wenn:
    a. eine Identifizierbarkeit gegeben ist,
    b. das Verfügungsrecht über die Ressource vorliegt,
    c. ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zu erwarten ist.
2. Die Ansatzkriterien werden erfüllt, wenn:
    a. die Wahrscheinlichkeit des wirtschaftlichen Nutzens gegeben ist,
    b. eine verlässliche Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegt.

Bei der Aktivierungsfähigkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögenswerte ist zudem zwischen der Forschungs- und Entwicklungsphase zu unterscheiden.[174]

Während der Forschungsphase wird nach neuen technischen und wissenschaftlichen Erkenntnissen und deren Anwendungsmöglichkeiten gesucht.[175] Darunter fällt z.B. die Suche nach alternativen Produkten, Verfahren oder Materialien. Es ist unerheblich, ob eine tatsächliche Verwirklichung angedacht ist.[176] Ausgaben für die Forschung sind gemäß IAS 38.54 im Aufwand der entsprechenden Periode zu erfassen und nicht aktivierungsfähig.

Die Entwicklungsphase ist durch die Umsetzung von Forschungsergebnissen und Wissen in verbesserte Produkte, Verfahren oder Material gekennzeichnet. Diese endet mit der kommerziellen Nutzung bzw. Produktion.[177]

Beide Phasen gehen ineinander über. Sind die Kosten nicht eindeutig abgrenzbar, sind diese in ihrer Gesamtheit als Forschungskosten zu betrachten und im Aufwand der Periode anzusetzen.[178]

Ein aus der Entwicklung entstandener selbstgeschaffener Vermögenswert ist anzusetzen, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- die technische Realisierbarkeit einer Fertigstellung zur späteren Vermarktung oder Nutzung kann nachgewiesen werden,
- das Unternehmen muss fähig sein, den Vermögenswert zu Nutzen oder zu vermarkten,

---

173 S. IAS 38.21 ff.
174 S. IAS 38.52.
175 S. IAS 38.8.
176 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 170.
177 S. IAS 38.8.
178 S. IAS 38.53.

- es ist ein Nachweis über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen nach den Grundsätzen des IAS 36 zu erbringen,
- die Verfügbarkeit finanzieller, technischer und sonstiger Ressourcen für die Fertigstellung der Entwicklung, Vermarktung oder der Nutzung ist gewährleistet,
- die anfallenden Kosten müssen zuverlässig zu bestimmen sein.[179]

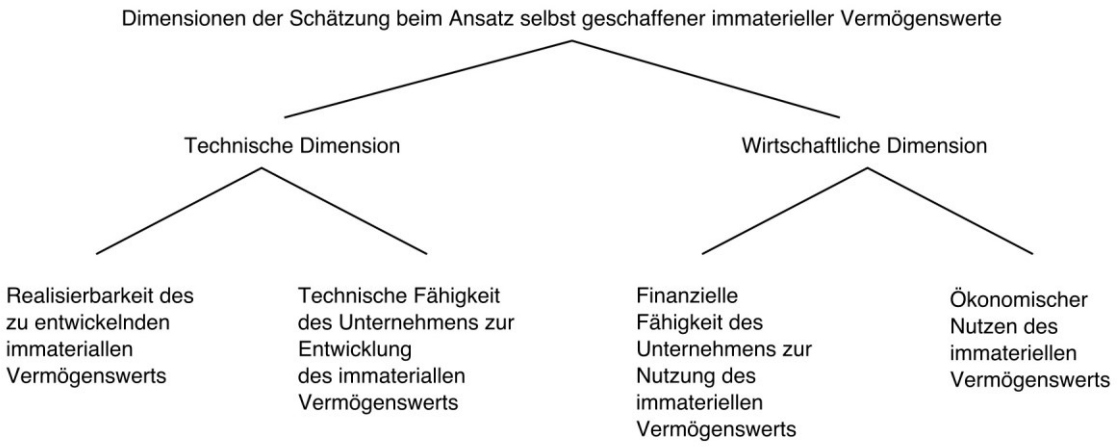


Abbildung 26: Dimensionen der Schätzung selbsterstellter Vermögenswerte
Quelle: KIRSCH (2007), S. 57 (leicht modifiziert).

Die Grafik zeigt, dass die technische Dimension der Kriterien die Realisierbarkeit der Fertigstellung des Vermögenswerts sowie die Beurteilung einer technischen Fähigkeit den Wert zum Verkauf oder zur Nutzung zu erstellen umfasst. Die finanzielle Fähigkeit das immaterielle Vermögen zu erstellen und der wirtschaftliche Nutzen des Wertes bilden die wirtschaftliche Dimension. [180]

Die finanzielle Fähigkeit zur künftigen Nutzung bzw. Vermarktung erfordert eine Prognose der anfallenden Ausgaben während der Entwicklungszeit sowie des gesamten Unternehmens. Als Nachweis ist ein Finanzplan bis zur Fertigstellung der Entwicklungstätigkeiten aufzustellen.[181]

Der Nachweis über einen zu erzielenden künftigen wirtschaftlichen Nutzen wird durch die Anwendung der Grundsätze des IAS 36 erbracht. [182] Erzeugt der Vermögenswert nur in Kombination mit anderen Werten einen wirtschaftlichen Nutzen, wird das Konzept der zahlungsmittelgenerierenden Einheit angewendet.[183]

Die zuverlässige Bestimmbarkeit der anfallenden Kosten während der Entwicklungszeit wird durch ein geeignetes Kostenrechnungssystem sichergestellt. [184] Eine weitere Möglichkeit der

179 S. IAS 38.57.
180 Vgl. KIRSCH (2017), S. 52.
181 Vgl. KIRSCH (2017), S. 52 f.
182 S. IAS 38.60.
183 S. Kapitel 5.2.1.3 Der Werthaltigkeitstest, S. 77 f.
184 S. IAS 38.62.

Bestimmbarkeit der Kosten ist eine direkte Kontierung der Entwicklungsaufwendungen auf die Projekte.[185]

Die Substanzlosigkeit immaterieller Vermögenswerte macht den Nachweis für einen Zugang oft schwer. Kann ein immaterielles Gut identifiziert werden, ist eine objektivierte Wertermittlung in vielen Fällen strittig. Die Güter sind teilweise so speziell, dass diese nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Warenverkehr teilnehmen und keinen Verkehrswert besitzen.[186]

Aufgrund der umfangreichen Voraussetzungen zur Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte, welche zur Aufstellung wirtschaftlicher und technischer Prognosen führen, kann man von einem verdeckten Bilanzierungswahlrecht sprechen.[187]

5.2.1.2 Der Erstansatz und die Folgebewertung

Erfüllt ein immaterieller Vermögenswert die umfangreichen Definitions- und Ansatzkriterien, ist dieser bei erstmaliger Erfassung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.[188] IAS 38.65 grenzt den Umfang der Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte ab, indem es festlegt, dass Kosten ab dem Zeitpunkt zu aktivieren sind, ab dem die Ansatzkriterien erfüllt werden.

Eine nachträgliche Aktivierung von zuvor angefallenen Aufwendungen ist nicht gestattet.[189] Nachträgliche Ausgaben, welche nach der Fertigstellung anfallen, werden aktiviert, wenn diese den erzielbaren wirtschaftlichen Nutzen mit Wahrscheinlichkeit erhöhen und verlässlich messbar sind. Dies ist eher unwahrscheinlich, da nachträgliche Kosten vielmehr der Erhaltung des erwarteten Nutzens dienen.[190]

Für eine Folgebewertung ist zwischen dem Anschaffungskosten- und dem Neubewertungsmodell zu wählen. Wird ein immaterieller Vermögenswert gemäß dem Neubewertungsmodell bewertet, werden alle Vermögenswerte der Gruppe gleich bilanziert. Ausgenommen sind immaterielle Vermögenswerte bei denen kein aktiver Markt existiert.[191]

Während bei dem Anschaffungskostenmodell eine planmäßige sowie gegebenenfalls eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. Zuschreibung durchzuführen ist, ist bei dem Neubewertungsmodell eine regelmäßige Neubewertung vorzunehmen.[192]

---

185 Vgl. KIRSCH (2017), S. 53.
186 Vgl. HEYD/LUTZ-INGOLD (2005), S. 20.
187 Vgl. KIRSCH (2007), S. 57; ebenso HIRSCHBÖCK/KERSCHBAUMER/SCHURBOHM (2017), Onlinequelle [30.03.2019], Kap. 4.2.5.1 Grundsätzliche Regelungen: Forschung und Entwicklung.
188 S. IAS 38.24.
189 S. IAS 38.71.
190 S. IAS 38.20.
191 S. IAS 38.72.
192 S. IAS 38.74.

Für die Anwendung des Neubewertungsmodelles wird ein beizulegender Wert, welcher auf einem aktiven Markte besteht, vorausgesetzt.[193] Öffentlich bekannte Marktpreise zeichnen einen aktiven Markt aus.[194] Dieser liegt im Normalfall bei selbstgeschaffenen immateriellen Werten nicht vor, wodurch diese Methode praktisch bedeutungslos ist.[195]

Bei immateriellen Vermögenswerten ist zudem zu unterscheiden, ob die Nutzungsdauer begrenzt oder unbegrenzt ist. Liegt eine Begrenzung vor, wird die Laufzeit oder die Anzahl zu produzierender Einheiten bestimmt. Liegen keine relevanten Faktoren für eine vorhersehbare, zeitliche Begrenzung einer Periode vor, wird der Vermögenswert so behandelt, als läge eine unbegrenzte Nutzungsdauer vor.[196]

Eine planmäßige Abschreibung darf bei unbegrenzter Nutzungsdauer nicht erfolgen. Das Unternehmen ist hingegen verpflichtet, zumindest einmal jährlich und bei dem Vorliegen von Hinweisen, die eine Wertminderung vermuten lassen, einen Werthaltigkeitstest nach IAS 36 durchzuführen. Eine Einschätzung über das Fortbestehen einer unbegrenzten Nutzungsdauer ist in jeder Berichtsperiode durchzuführen. Etwaige Änderungen sind als Schätzungsänderung gemäß IAS 8 zu erfassen.[197]

Die planmäßige Abschreibung hat den wirtschaftlichen Nutzenverlauf zu entsprechen und ist stetig anzuwenden. Ist dies nicht möglich, wird eine lineare Abschreibung angewendet. Neben der degressiven Abschreibung ist auch bei immateriellen Vermögenswerten eine leistungsabhängige Abschreibung zulässig.[198]

Eine Abschreibungsmethode, die sich auf die Umsatzerlöse stützt wird von IAS 38.98A als nicht sachgerecht betrachtet, da andere Inputfaktoren, wie die Absatzmenge die Erlöse beeinflussen. Der Preis kann u.a. durch die Inflation beeinflusst werden, wobei dadurch nicht der Verbrauch eines Vermögenswerts beeinträchtigt wird. Diese Vermutung kann vom Unternehmen widerlegt werden.

Amortisationen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Fließt der wirtschaftliche Nutzen in die Herstellung anderer Vermögenswerte ein, stellt dieser einen Teil der Herstellungskosten dar. [199]

Der Beginn der Abschreibung ist mit dem Vorliegen der Nutzungsbereitschaft definiert. Diese liegt zu dem Zeitpunkt vor, zu dem der Vermögenswert verwendet werden kann bzw. sich in einem

193 S. IAS 38.75.
194 S. IFRS 13, Anhang A.
195 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 172; ebenso WAGENHOFER (2005), S. 215 f.
196 S. IAS 38.88.
197 S. IAS 38.107 ff.
198 S. IAS 38.97 f.
199 S. IAS 38.99.

betriebsbereiten Zustand befindet.[200] Im Jahr des Zugangs ist der Vermögenswert anteilig auf die verbleibenden Monate im Wirtschaftsjahr abzuschreiben.[201]

Die Abschreibung endet entweder mit der Einstufung als zur Veräußerung gehalten oder spätestens an dem Tag, an dem der Vermögenswert ausgebucht wird.[202]

Die Berücksichtigung eines Restwertes bei der Abschreibungs-Bemessungsgrundlage ist erforderlich, wenn ein Dritter bzw. eine Dritte sich verpflichtet hat, nach Ablauf der Nutzungsdauer den Vermögenswert zu erwerben. Zusätzlich wird ein Restwert berücksichtigt, wenn dieser am aktiven Markt ermittelbar ist und wahrscheinlich am Ende der Nutzungsdauer besteht.[203]

Der Abschreibungszeitraum und die Amortisationsperiode sind zumindest am Ende jedes Wirtschaftsjahres zu prüfen und gegebenenfalls gemäß IAS 8 anzupassen.[204]

5.2.1.3 Der Werthaltigkeitstest

In den Anwendungsbereich des IAS 36, welcher den Werthaltigkeitstest im Detail regelt, fallen alle Vermögenswerte mit der Ausnahme von u.a. Vorräten, vertraglichen und finanziellen Vermögenswerte.[205]

Ein Werthaltigkeitstest wird durchgeführt, wenn Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen. Diese ergeben sich aus internen sowie externen Hinweisen. Externe Informationen können Hinweise auf gesunkene Marktwerte, nachteilige Veränderungen der technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Rahmenbedingungen oder den Anstieg der Zinsen geben, welche den Barwert vermindern. Zusätzlich liefern interne Informationen über Schadensfälle, Änderung der Nutzung oder verschlechterte Wirtschaftlichkeit Hinweise für eine notwendige Wertminderung.[206]

Ein jährlicher Werthaltigkeitstest ist bei immateriellen Vermögenswerten zudem durchzuführen, wenn eine unbegrenzte Nutzungsdauer vorliegt oder der immaterielle Vermögenswert noch nicht in betriebsbereitem Zustand ist. Ein obligatorischer Werthaltigkeitstest ist jedes Jahr zum gleichen Zeitpunkt durchzuführen, wobei das Unternehmen diesen frei wählen kann.[207]

Die folgende Abbildung zeigt einen Entscheidungsbaum zur Prüfung des Vorliegens einer Wertminderung.

---

200 S. IAS 38.97.
201 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 174.
202 S. IAS 38.97.
203 S. IAS 38.100 f.
204 S. IAS 38.104.
205 S. IAS 36.2.
206 S. IAS 36.12 ff.
207 S. IAS 36.10.

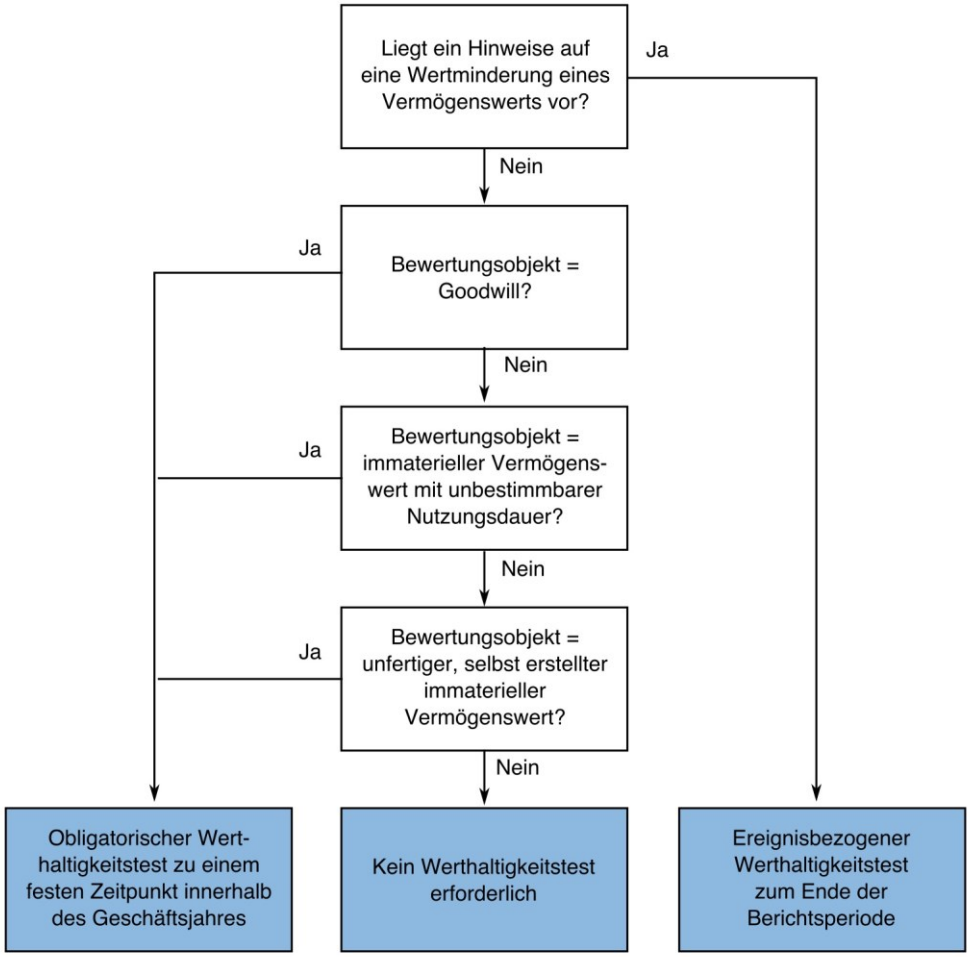


Abbildung 27: Obligatorischer versus ereignisbezogener Werthaltigkeitstest
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 64.

Nach Feststellung des Vorliegens von Informationen die auf eine Wertminderung hinweisen, wird die quantitative Ermittlung des Abschreibungsbedarfs durchgeführt. Diese verlangt einen Vergleich des Buchwertes und seinem erzielbaren Betrag. Als erzielbarer Betrag wird der jeweils höhere Wert aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert definiert. Dies resultiert aus der Annahme, dass ein Unternehmen veräußern würde, wenn es den Vermögenswert nicht gewinnbringend nutzen kann. Ist einer der beiden Beträge höher als der Buchwert, muss der andere nicht ermittelt werden. Ist es ohnehin angedacht den immateriellen Vermögenswert zu veräußern, wird auf den Nettoveräußerungswert abgestellt.[208]

Der Nettoveräußerungswert entspricht der Nutzenerzielung durch eine Veräußerung, dem beizulegenden Wert abzüglich der Veräußerungs- bzw. Transaktionskosten. Es wird angenommen, dass dieser zwischen Marktteilnehmern und Marktteilnehmerinnen am

[208] S. IAS 36.18 ff.

Bemessungsstichtag für den Verkauf des Vermögenswertes im Rahmen eines geordneten Geschäftsfalls eingenommen bzw. gezahlt werden würde.[209]

Der Nutzungswert hingegen spiegelt die Einnahmenerzielung durch die fortgesetzte Nutzung des immateriellen Vermögenswertes im Unternehmen wider. Dieser wird als Barwert der zukünftigen, erwarteten Zahlungsströme definiert.[210]

Aufgrund des fehlenden Marktes von den Soft- und Hardware-Entwicklungen zum Bau eines Flugsimulators und dem Fakt, dass eine Veräußerung der Software bzw. Hardware-Pläne nicht angedacht ist, wird in weiterer Folge lediglich auf die Ermittlung des Nutzungswertes eingegangen.

Bei der Berechnung des Nutzungswertes werden folgende Elemente, gemäß IAS 36.30 widergespiegelt: die erwarteten Zahlungsströme, eventuell erwartete wertmäßige bzw. zeitmäßige Veränderung dieser, der Zinseffekt, der Betrag für die mit dem Wert in Verbindung stehende Unsicherheit und sonstige Faktoren, wie z.B. Illiquidität. Die wert- bzw. zeitmäßige Veränderung, der Betrag für die zu tragende Unsicherheit sowie die sonstigen Faktoren können über die Anpassung der Zahlungsströme oder im Rahmen des Diskontierungssatzes berücksichtigt werden.

Die Prognose der Zahlungsströme wird für einen Zeitraum von fünf Jahren erstellt, wenn keine Gründe einen längeren Prognosezeitraum rechtfertigen. Die Prognose und erforderlichen Daten sollen sich auf vernünftige, vertretbare und schlüssige Annahmen und Faktoren stützen, wie genehmigte Finanzpläne, Wachstumsraten oder ökonomische Rahmenbedingungen. Externen Informationen und Hinweisen ist ein größeres Gewicht beizumessen.[211]

Die Zahlungsströme sind mit einem Zinssatz vor Steuern zu diskontieren. Dieser soll die gegenwärtigen Zinseffekte und speziellen Risiken des Vermögenswertes widerspiegeln, auf welche die Zahlungsströme nicht angepasst wurden.[212] In der Praxis führt dieses Vorgehen zu Problemen, da der Abzinsungssatz im Regelfall mit den gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten ermittelt wird. In diesen fließen der risikolose Zins, die Marktrisikoprämie und der Fremdkapitalkostensatz ein. Diese Parameter sind nur auf Nachsteuerbasis beobachtbar. In der Praxis wird der Werthaltigkeitstest daher regelmäßig anhand von Nachsteuer-Zahlungsströmen und –zinssätzen durchgeführt.[213]

Liegt ein Wertminderungshinweis vor, ist der erzielbare Betrag für den Wert zu schätzen. Ist eine Schätzung für den einzelnen Vermögenswert gemäß dem Prinzip der Einzelbewertung nicht

---

209 S. IAS 36.6.
210 S. IAS 36.6.
211 S. IAS 36.33 ff.
212 S. IAS 36.55.
213 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 71.

möglich, wird eine zahlungsmittelgenerierende Einheit bestimmt. Diese ist als kleinste identifizierbare Gruppe von Werten definiert, welche so unabhängig wie möglich Mittelzuflüsse erzeugen.[214]

Eine festgestellte Wertminderung führt zu einer außerplanmäßigen Abschreibung, wenn der erzielbare Betrag geringer ist als der Buchwert. Die Erfassung des Wertminderungsaufwandes erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung, sofern das Anschaffungskostenmodel zur Anwendung kommt.[215]

Die folgende Grafik zeigt das Vorgehen bei einem Vorliegen für Hinweise auf eine Wertminderung.

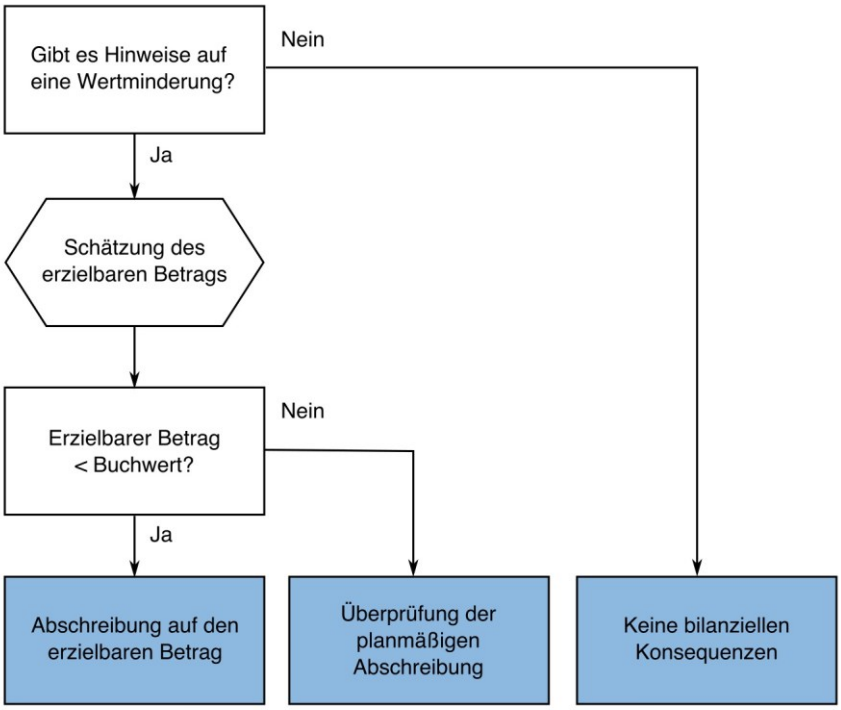


Abbildung 28: Struktur des Wertminderungstests
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 65.

Der um die Wertminderung korrigierte Buchwert wird abzüglich eines eventuellen Restwertes auf die Restnutzungsdauer verteilt. Wurde eine Wertminderung erfasst, sind alle damit in Verbindung stehenden latenten Steueransprüche zu bestimmen.[216]

5.2.2 Die immaterielle Vermögenswerte und deren Behandlung bei der AXIS

Als immaterielle Vermögenswerte sind in der AXIS die zahlreichen Entwicklungen, welche für den Bau eines Flugsimulators erforderlich sind in Betracht zu ziehen. Diese werden in weiterer Folge

214 S. IAS 36.66.
215 S. IAS 36.59 f.
216 S. IAS 36.63 f.

näher analysiert und ihre Eignung als selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte geprüft. Anschließend werden die identifizierten, selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte und deren Behandlung in der laufenden Berichterstattung sowie der Eröffnungsbilanz beschrieben.

Grundlagenforschung wird gesondert und nicht als Teil der Entwicklung im Unternehmen behandelt. Dafür wurden eigene Kostenträger eingeführt, welche nicht in die Flugsimulator-Entwicklungen einfließen.[217]

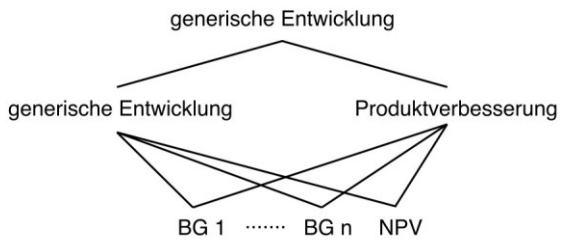
5.2.2.1 Die Gliederung der Entwicklungen

Die Entwicklungsleistungen der AXIS lassen sich in zwei verschiedene Rubriken einteilen:

1. Weiterentwicklungen oder Ersatz von allgemein verwendeten Komponenten
2. Entwicklungen ausgerichtet auf die Simulation bestimmter Luftfahrzeuge

Die Weiterentwicklungen bzw. der Ersatz allgemein verwendeter Komponenten werden für jeden weiteren hergestellten Flugsimulator, unabhängig von der Flugzeugtype verwendet. Sie werden in weiterer Folge als generische Leistungen bezeichnet. Die generischen Entwicklungen sind in verschiede Baugruppen bzw. Themengebiete unterteilt. Aus Hardware-Sicht ist dies z.B. die Plattform, auf der sich das Cockpit befindet oder die Außenhülle des Simulators. Aus Software-Sicht erfolgt ebenfalls eine Gliederung u.a. in verschiedene Programme zur Simulation der Atmosphäre oder in das Technical Monitoring and Control System, welches einer weltweiten Wartbarkeit und Fehleranalyse dient. Im lokalen Abschluss werden diese zum Zeitpunkt des Anfallens im Aufwand erfasst.

Neben der Gliederung in Themengebiete wird unterschieden, ob es sich um eine umfangreiche Überarbeitung der bestehenden Baugruppe handelt oder lediglich um eine Produktverbesserung im Rahmen eines monatlichen Stundenkontingentes pro Unternehmensbereich.



BG Baugruppe
NPV Nachträgliche Produktverbesserung

Abbildung 29: Kategorisierung generische Entwicklungsleistungen
Quelle: eigene Darstellung

[217] Vgl. VATER/VANINI (2012), S. 178.

Bei der zweiten Rubrik handelt es sich um flugzeugspezifische Entwicklungsleistungen. Diese decken im Allgemeinen u.a. die Aerodynamik und das Verhalten am Boden, sowie die Avionik-Ausstattung oder die Flugzeugsysteme des Luftfahrzeuges ab. Diese Leistungen werden in weiterer Folge als spezifische Entwicklungen bezeichnet. Sie werden in die verschiedenen Baugruppen bzw. Themengebiete pro Flugzeugtype untergliedert. Die spezifischen Entwicklungskosten amortisieren sich auf eine erwartete Anzahl an Verkäufen, welche durch den Angebotsersteller bzw. die Angebotserstellerin dokumentiert werden.

Bei den Entwicklungen ist nochmals zu untergliedern in Flugsimulatoren, welche für Flugzeugtypen verwendet werden, welche dauerhaft am Markt und in großen Stückzahlen im Flugverkehr eingesetzt werden und Flugsimulatoren sehr spezieller Luftfahrzeuge, oder Typen, welche nicht mehr produziert werden. Im lokalen Abschluss werden diese Kosten zum Zeitpunkt des Anfallens im Aufwand erfasst.

Um eine Auftragsentwicklung handelt es sich, wenn ein Kunde bzw. eine Kundin einen Flugsimulator einer Flugzeugtype erwirbt, welcher mit hoher Wahrscheinlichkeit kein weiteres Mal veräußert werden kann. In diesem Fall sollten die Entwicklungskosten zur Gänze von dem Kundenauftrag gedeckt werden. Eine Aktivierung der Entwicklungen im Rahmen des halbfertigen Erzeugnisses im lokalen Abschluss wäre möglich.[218]

Bei sämtlichen spezifischen Entwicklungen kann es zu Produktverbesserungen kommen, während der Simulator vom Kunden bzw. der Kundin genutzt wird.

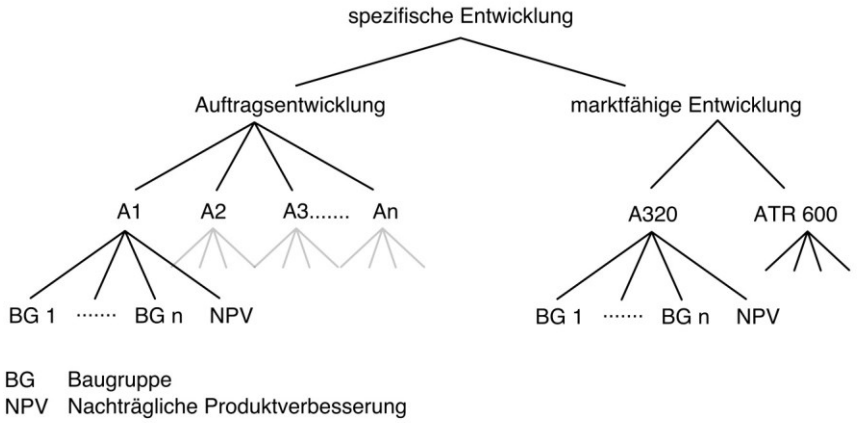


Abbildung 30: Kategorisierung spezifischer Entwicklungsleistungen
Quelle: eigene Darstellung.

218 S. Kapitel 4.2.1 Das Anlagevermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS, S. 42.

Eine Gesamtübersicht der Entwicklungsleistungen der AXIS stellt sich wie folgt dar:

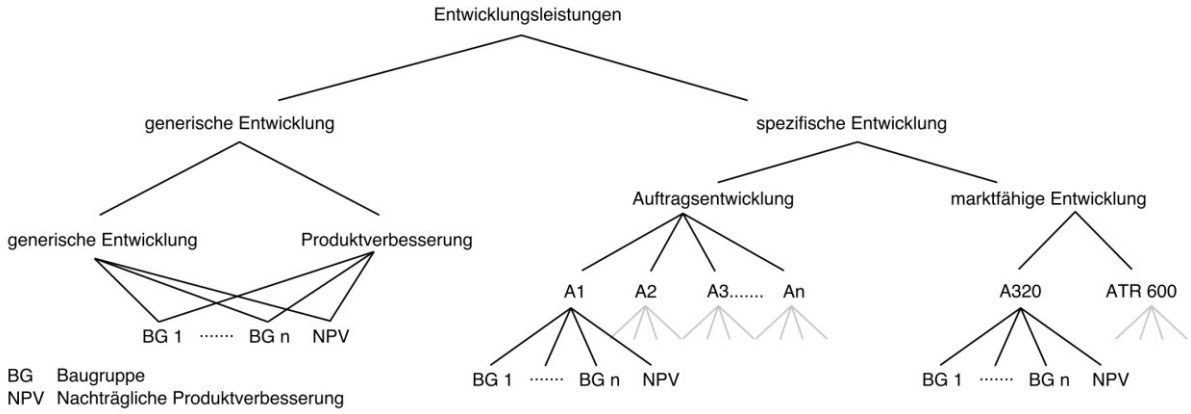


Abbildung 31: Kategorisierung der Entwicklungsleistungen
Quelle: eigene Darstellung.

Ob es sich um eine Entwicklung einer marktfähigen Type oder einer Auftragsentwicklung handelt, wird bei Auftragseingang von der Geschäftsführung festgelegt.

5.2.2.2 Erfüllung der Definitions- und Ansatzkriterien

Entwicklungen generischer Baugruppen, Auftragsentwicklungen und marktfähige Produktentwicklungen sind identifizierbar, da diese, bzw. die Konstruktionszeichnungen oder die entwickelte Software, eigenständig übertragen werden können. Die Entwicklungen könnten veräußert werden, sodass ein anderer Flugsimulator-Hersteller anhand der vorliegenden Pläne die Baugruppen selbst produzierten kann. Eine Produktverbesserung optimiert die Produktion oder die Funktionalität, ist aber ohne die generische Entwicklung wertlos.

Aus den Entwicklungen wird ein künftiger, wahrscheinlicher Nutzenzufluss generiert indem weitere Flugsimulatoren veräußert werden. Bestehende Kunden bzw. Kundinnen profitieren von den Verbesserungen und neue Märkte und damit neue Kunden und Kundinnen werden mit den spezifischen Entwicklungen erreicht. Eine Auftragsentwicklung hingegen generiert keinen künftigen Nutzen, da eine weitere Veräußerung nicht möglich bzw. unwahrscheinlich ist.

Aufgrund der vorliegenden verlässlichen Kostenrechnung können die Herstellungs- bzw. Herstellkosten zu jedem Zeitpunkt ermittelt werden.

Die folgende Aufstellung zeigt im Überblick das Zutreffen der erörterten Definitions- und Ansatzkriterien auf die verschiedenen Entwicklungsarten.

	Generische Entwicklungen		Spezifische Entwicklungen	
	Generische Baugruppen	Produktver-besserungen	Auftrags-entwicklung	Marktfähige Entwicklung
Definitionskriterien				
Identifizierbarkeit	✔	✘	✔	✔
Vorhandenes Verfügungsrecht	✔	✔	✔	✔
Künftiger wirtschaftlicher Nutzen	✔	✔	✘	✔
Ansatzkriterien				
Wahrscheinlicher künftiger Nutzen	✔	✔	✘	✔
Verlässliche Bewertung der Herstellungskosten	✔	✔	✔	✔

Tabelle 5: Erfüllen der Ansatz- u. Definitionskriterien immaterieller Vermögenswerte
Quelle: eigene Darstellung.

5.2.2.3 Kriterien für den Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte

In weiterer Folge werden die Entwicklungen auf die zusätzlichen Ansatzkriterien der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte überprüft.

Die technische Realisierbarkeit, die Fähigkeit den Vermögenswert zu nutzen, die Verfügbarkeit finanzieller, technischer und sonstiger Ressourcen sowie die verlässliche Bestimmung der Kosten ist bei allen Entwicklungsleistungen gegeben. Ein Nachweis über den künftigen Nutzen kann lediglich bei den Auftragsentwicklungen nicht erbracht werden.

Die folgende Aufstellung zeigt im Überblick das Zutreffen der erörterten Kriterien selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte auf die verschiedenen Entwicklungsarten.

	Generische Entwicklungen		Spezifische Entwicklungen	
	Generische Baugruppen	Produktver-besserungen	Auftrags-entwicklung	Marktfähige Entwicklung
Technische Realisierbarkeit	✔	✔	✔	✔
Fähigkeit der Nutzung	✔	✔	✔	✔
Nachweise des künftigen Nutzens	✔	✔	✘	✔
Verfügbarkeit finanzieller, techn., sonstiger Ressourcen	✔	✔	✔	✔
Verlässliche Bestimmung der Kosten	✔	✔	✔	✔

Tabelle 6: Die zusätzlichen Ansatzkriterien der Entwicklungsleistungen
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die generischen und marktfähigen Entwicklungen als immaterielle Vermögenswerte in Betracht gezogen werden.

In weiterer Folge wird analysiert, ob die dafür erforderlichen Daten vorhanden bzw. verwendbar sind.

Analyse der Dateneignung für den Ansatz als immaterielle Vermögenswerte

Die Erfassung der Kosten erfolgt, wobei es sich vorwiegend um Arbeitszeiten handelt, auf einem Kostenträger pro Themengebiet bzw. Baugruppe. Das heißt, dass die Kosten einer wesentlichen Entwicklung z.B. im Bereich der generischen Plattform auf denselben Kostenträger gelangen wie die ursprüngliche Erstentwicklung und laufende Produktverbesserungen. Eine Feststellung des Zeitpunkts des betriebsbreiten Zustandes ist für den Berichtersteller bzw. die Berichterstellerin speziell bei den generischen Entwicklungen nicht möglich. Diese werden daher zum Zeitpunkt des Anfallens in den Aufwand erfasst und nicht aktiviert.

Bei den spezifischen Entwicklungen ist der Zeitpunkt der Inbetriebnahme eher festzustellen, da der Abschluss der Entwicklung einer Flugzeugtype wesentlich seltener eintritt und mit dem Zeitpunkt der Umsatzrealisierung mit dem ersten Produktionsauftrag nach lokalem Recht zusammenfällt. Die spezifischen Entwicklungen beginnen mit Auftragseingang des ersten Produktionsauftrages. Der Produktionsbereich fertigt während der Entwicklung die generischen Bauteile des Flugsimulators, bis das Hardware Engineering die Konstruktion der flugzeug-spezifischen Teile schrittweise abschließt. Ist z.B. ein Instrument konstruktiv abgeschlossen, wird es der Produktion zur Fertigung übergeben. Die angrenzenden Bereiche wie das Software

Engineering und der Aviation Engineering Bereich sind dafür zuständig, dass das Instrument die erforderliche Software erhält und reagiert und ausführt was dieses auch im Luftfahrzeug ausführt.

Die Entwicklung erfolgt parallel zur Fertigung und ist erst nach erfolgreicher Abnahme durch die Behörde abgeschlossen. Bis zu diesem Zeitpunkt ist es möglich, dass weitere oder verbesserte Programmierungen durchgeführt werden, um die vorgeschriebene Realitätsnähe zu gewährleisten. Die Endabnahme des ersten Produktionsauftrages durch die Behörde stellt den Zeitpunkt dar, an dem die Entwicklung abgeschlossen ist.

Durch weitere Produktverbesserungen nach der behördlichen Abnahme entsteht eine Differenz zwischen Kostenrechnung und IFRS, da der Entwicklungs-Kostenträger weiter mit Kosten belastet wird. Die Dokumentation für das interne IFRS-Berichtwesen ist im Konzept entsprechend zu adaptieren, sodass nach der Umsatzrealisierung des ersten Produktionsauftrages die Kosten für die interne IFRS-Berichterstattung im Konzept eingefroren werden. Vereinfachend wird auf spätere Aktivierungen gänzlich verzichtet.

5.2.2.4 Die Bewertung der Entwicklungsleistungen

Im folgenden Abschnitt wird beschrieben, wie die aktivierungsfähigen Entwicklungen der AXIS bewertet werden.

Erstansatz und Folgebewertung

Der Erstansatz der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte erfolgt zu Herstellungskosten. Die Bestandteile der lokalen Herstellungskosten werden basierend auf den Kostenträgern der marktfähigen Entwicklungen der Kostenrechnung entnommen. Im Rahmen der Erstellung der Datengrundlage für die laufende Berichterstattung wurden die Themengebiete bzw. die Baugruppen zu zahlungsmittelgenerierende Einheiten zusammengefasst. In der jeweiligen Einheit, z.B. dem Airbus A320 - wie in der Grafik dargestellt – wurden die einzelnen Themengebiete bzw. Kostenträger - zugeordnet.

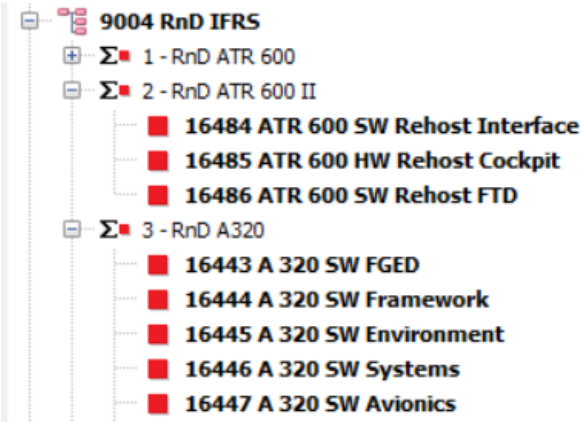


Abbildung 32: Die Kostenträgerstruktur für die interne IFRS-Berichterstattung
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

Den Fertigungseinzelkosten werden die produktionsbezogenen Verwaltungs- und Sozialkosten anhand dem ermittelten Zuschlagssatz hinzu gerechnet. Weiteres werden monatlich die Fremdkapitalkosten basierend auf den durchschnittlich gebundenen IFRS-Herstellungskosten der Periode ermittelt und addiert. Die Summe entspricht dem zu aktivierenden Vermögenswert. Den einzelnen marktfähigen Entwicklungen sind bis zur Umsatzrealisierung nach lokaler Rechtslage die monatlichen Kosten hinzuzurechnen. Zeitgleich zu Realisierung des Umsatzes wird die erste planmäßige Abschreibung durchgeführt. Nach diesem Zeitpunkt dürfen keine weiteren Kosten aus der Produktverbesserung dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit aktiviert werden. Anfallende nachträgliche Verbesserungen werden vereinfachend im Aufwand erfasst.[219]

Auf eine Aktivierung der IFRS-Herstellungskosten im Rahmen der Auftragsentwicklung des CJ 1+ Entwicklung wird analog zum UGB im internen IFRS-Berichtwesen verzichtet. Generell wird empfohlen, bei der Aktivierung der Entwicklungskosten im Rahmen von Auftragsentwicklungen für die interne IFRS-Berichterstattung dieselbe Vorgehensweise wie im lokalen Abschluss zu wählen.

Werden Entwicklungsleistungen als immaterielle Vermögenswerte aktiviert, sind latenten Steuern bei den betroffenen Geschäftsfällen zu berücksichtigen. Da diese von der Arbeit abgegrenzt wurden, wird nicht näher auf diese eingegangen.

Abschreibung

Die Folgebewertung erfolgt zum Anschaffungskostenmodell, da kein aktiver Markt für die Entwicklungen einer Flugzeugtype existiert.

Auch wenn die Produktlebenszyklen einer Flugzeugtype nicht exakt vorhersehbar sind, ist die Nutzungsdauer begrenzt. Das liegt an den technologischen Fortschritten ebenso wie an dem Fakt, dass je älter ein Produkt wird, es umso schwieriger wird Ersatzteile oder Wartungsleistungen zu erhalten. Tendenziell hat ein Airbus A320, als ein dauerhaft bestehendes Produkt am Markt, eine längere Nutzungsdauer als eine ATR 600. Die Nutzungsdauer bildet den tatsächlichen Nutzenverlauf weniger deutlich ab wie eine leistungsorientiere Abschreibung, da die Verkäufe bzw. die Verwendung der Entwicklung ausschlaggebender ist als der reine Zeitverlauf. Von der Geschäftsführung wurde die Anzahl der aus der Entwicklung herstellbaren Flugsimulatoren abgeschätzt. Für die ATR 600 wurden fünf Stück festgehalten, während für den Airbus A320 zehn Stück festgelegt wurden.

Als Zeitpunkt der Abschreibung wird die Umsatzrealisierung nach lokaler Rechtslage festgelegt, da bis dahin laufend Entwicklungsleistungen anfallen.

[219] S. Kapitel 5.2.2.3 Kriterien für den Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte, S. 84.

Werthaltigkeitstest

Alle noch nicht abgeschlossenen marktfähigen Entwicklungen sowie immaterielle Vermögenswerte sind einem jährlichen Werthaltigkeitstest zu unterziehen. Es wird empfohlen diesen Test im Dezember vor Abschluss des Jahres durchzuführen. Damit werden die Ressourcenengpässe aufgrund der Jahresabschlussarbeiten im Bereich Finance & Controlling vermieden. Zudem ist dieser bei den selbsterstellten Vermögenswerten durchzuführen, wenn Hinweise für eine Wertminderung vorliegen.

Der Buchwert der Vermögenswerte wird dabei dem Nutzungswert gegenüber gestellt. Da die Entwicklungen selbst nicht veräußert werden, sondern der Flugsimulator, entspricht dieser einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit. Für diese Einheit sind die erwarteten Zahlungsströme der kommenden fünf Jahre zu ermitteln. Dafür ist eine Prognose der erwarteten Verkäufe zu erstellen. Die daraus resultierenden Zahlungsströme werden mit einem vorgegebenen Kalkulationszinssatz von fünf Prozent per anno diskontiert. Liegt der ermittelte Wert unter dem Buchwert, ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Nutzungswert durchzuführen.

Vereinfachend wird im ersten Schritt von einer Wertminderung ausgegangen, wenn weniger als fünf Verkäufe von Flugsimulatoren in den nächsten fünf Jahren prognostiziert werden. Die außerplanmäßige Abschreibung entspricht pro weniger verkauften Simulator einem Anteil der in Summe angenommenen Veräußerungsstücke.

5.2.2.5 Die Darstellung immaterieller Vermögenswerte

Die selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerte werden in der Bilanz unter dem langfristigen Vermögen gegliedert. Dabei erfolgt eine weitere Untergliederung in fertiggestellte Produktentwicklungen und noch in der Entwicklung befindlicher Vermögenswerte pro Flugzeugtype. In der Gesamtergebnisrechnung finden sich die planmäßige Abschreibung und die Wertminderung wider. [220]

5.2.2.6 Die immateriellen Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz der AXIS

Aufgrund der fehlenden Daten vor 2017 gibt es bis auf die in diesem Jahr durchgeführten Entwicklungen keinen Anfangsbestand immaterieller Vermögenswerte aus Produktentwicklungen. Der Anfangsbestand der ATR 600 sowie des Airbus A320 wird als Basis aus der Kostenrechnung entnommen. Vereinfachend kann mit dem per 31.12.2018 ermittelten Zuschlagssatz sowie dem Fremdkapitalkostensatz von fünf Prozent per anno für die Bestimmung der IFRS-Herstellung gerechnet werden.

[220] S. Kapitel 3.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung der AXIS, S. 19.

5.3 Die Umsatzrealisierung und die halbfertigen Erzeugnisse

Im folgenden Abschnitt werden die halbfertigen Erzeugnisse und deren Umsatzrealisierung in der Theorie und für die laufende IFRS-Berichterstattung sowie für die IFRS-Eröffnungsbilanz der AXIS aufgearbeitet. Dabei werden die Datenquellen identifiziert und die Rahmenbedingungen für das Unternehmen festgelegt.

5.3.1 Theoretische Grundlagen der halbfertigen Erzeugnisse

Für die Bewertung und den Zeitpunkt bzw. den Zeitraum der Umsatzrealisierung ist IFRS 15 maßgeblich. Die Umsatzerlöse definiert IFRS 15 als Erlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wobei das Vorliegen eines Kundenvertrages ausschlaggebend ist. Dieser liegt vor, wenn zumindest zwei Parteien eine Vereinbarung eingehen, die durchsetzbare Pflichten und Rechte schafft. Als Kunde bzw. als Kundin wird bezeichnet, wer mit dem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt einer Lieferung oder Leistung abschließt, welcher ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit darstellt. Im Austausch erhält das Unternehmen eine Gegen-leistung.[221]

5.3.1.1 Das Erlösrealisierungsmodell

Das Kernprinzip des Erlösrealisierungsmodells ist das Bestimmen des Realisierungszeitpunktes bzw. –zeitraums und die Bemessung der Umsatzerlöshöhe.[222] Grundsätzlich wird, wie in der Grafik dargestellt, in fünf Schritten vorgegangen: der Prozess beginnt mit der Identifikation von Verträgen mit Kunden bzw. Kundinnen und der Identifikation separater, vertraglicher Leistungsverpflichtungen. Im nächsten Schritt wird der Transaktionspreis bestimmt und auf die einzelnen, vertraglichen Leistungsverpflichtungen verteilt. Abschließend ist der Umsatz zu erfassen, wenn die Leistungsverpflichtung erfüllt ist.[223]

221 S. IFRS 15, Anhang A.
222 Vgl. KIRSCH (2017), S. 323.
223 S. IFRS 15.

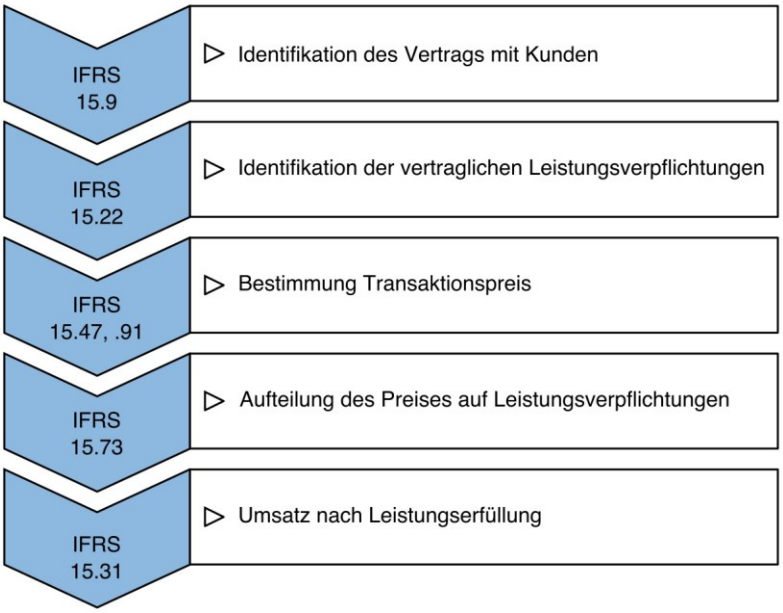


Abbildung 33: Das Fünfschrittmodell für die Umsatzrealisierung
Quelle: GRUENBERGER (2017), S. 105.

Identifikation des Kundenvertrages

Gemäß IFRS 15.9 ist ein Kundenvertrag anzusetzen, wenn folgende Kriterien erfüllt sind: von den Vertragsparteien liegt eine Zustimmung über die Vertragsinhalte vor. Sämtliche Rechte und Pflichten der zu übertragenden Güter bzw. zu leistenden Dienstleistungen sind identifizierbar. Die Zahlungsbedingungen sind feststellbar und der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz. Des Weiteren ist der Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich.

Liegen Hinweise auf Zahlungsstörungen oder schlechte Bonitätsbeurteilungen vor, die zu einem wahrscheinlichen Ausfall führen, wird der Umsatz erfasst, wenn eine Gegenleistung eingegangen ist, die das Unternehmen nicht zurück zu erstatten hat. Bis zur Erfüllung der Realisierungsbedingungen wird die erhaltene Leistung als Verbindlichkeit abgegrenzt.[224]

Sind zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht alle Kriterien erfüllt, ist gemäß IFRS regelmäßig zu prüfen, ob die Kriterien vorliegen. Erst ab dem Zeitpunkt, zu dem alle Punkte erfüllt sind, wird ein Umsatzerlös erfasst.[225]

Nach Erfüllung der Ansatzkriterien gemäß IFRS 15.9 ist eine Neubeurteilung bei Hinweisen auf eine signifikante Änderung von Umständen oder Tatsachen durchzuführen. Ein Verlust der Kreditwürdigkeit des Kunden bzw. der Kundin führt dazu, dass keine Umsatzerlöse mehr

224 S. IFRS 15.15 f.
225 S. IFRS 15.14 f.

angesetzt werden und die bestehende Forderung auf das Vorliegen einer Wertminderung zu untersuchen ist.[226]

Liegt ein einseitiges Kündigungsrecht jeder der beiden Parteien vor, den Vertrag ohne Entschädigungsleistungen zu beenden, besteht kein Kundenvertrag.[227]

Ist der Absatz einer Lieferung oder Leistung durch mehrere Verträge geregelt, werden diese gemäß IFRS 15.17 hinsichtlich der Ertragserfassung zusammengefasst. Eine Zusammenfassung ist vorzunehmen, wenn die Verträge gleichzeitig oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang geschlossen wurden und es sich um denselben Kunden bzw. dieselbe Kundin handelt. Als ein einziger Kundenvertrag werden die Verträge bilanziert, wenn die Verträge zur Erfüllung eines wirtschaftlichen Zweckes ausgehandelt wurden, die Höhe der Gegenleistung vom Preis oder der Erfüllung eines anderen Vertrages abhängt oder die vereinbarten Bestandteile eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen.

Bei der Beurteilung ist die formale Ausgestaltung des Kundenvertrages unwesentlich, maßgeblich ist das übliche Geschäftsgebaren.[228]

Identifikation vertraglicher Leistungsverpflichtungen

Liegt ein Kundenvertrag vor, ist im nächsten Schritt bei Vertragsbeginn zu beurteilen, welche Leistungsverpflichtungen enthalten und ob diese gebündelt oder separat zu bilanzieren sind. Das Unternehmen identifiziert jede zugesagte, abgrenzbare Leistung und jedes zugesagte, abgrenzbare Gut bzw. eine Reihe abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen. Eine Reihe liegt vor, wenn die Güter oder Dienstleistungen im Wesen gleich sind und diese auf die gleiche Weise dem Kunden bzw. der Kundin übertragen werden.[229]

Jede eigenständig abgrenzbare Einzelleistung ist als separate Verpflichtungen zu bilanzieren. Bei Leistungserfüllung hat eine Umsatzrealisierung zu erfolgen. Eine eigenständige Abgrenzung liegt vor, wenn die einzelnen Leistungen dem Kunden bzw. der Kundin zur Verfügung stehen und einen wirtschaftlichen Nutzen spenden. Dafür spricht, dass Mitbewerber bzw. die Mitbewerberin oder das Unternehmen die Leistungen oder Güter regelmäßig separat veräußert. Zusätzlich ist ausschlaggebend, ob die Waren oder Leistungen von den anderen Vertragsgegenständen trennbar sind. Leistungen sind nicht trennbar, wenn diese im Verhältnis zur Gesamtleistung unwesentlich sind. Des Weiteren ist eine Abgrenzbarkeit gegeben, wenn keine wesentlichen

226 S. IFRS 15.13.
227 S. IFRS 15.12.
228 S. IFRS 15.10.
229 S. IFRS 15.22.

Integrationsleistungen erforderlich sind und keine wechselseitigen Abhängigkeiten zwischen den Gütern und Dienstleistungen bestehen.[230]

Bestimmung des Transaktionspreises

Für die Umsatzerzielung ist es erforderlich den Transaktionspreis zu bestimmen, um diesen den einzelnen Leistungsverpflichtungen zuzuordnen.

Der Transaktionspreis entspricht dem am Stichtag zu erwartendem Entgelt für die Leistung bzw. Lieferung an den Kunden. Für Dritte vereinnahmte Beträge sind ausgenommen, z.B. die Umsatzsteuer. Dabei wird von der vertraglich zugesicherten Leistungserfüllung ausgegangen.[231]

Da der Transaktionspreis in den Kundenverträgen der AXIS fixiert ist und keine variablen Anteile enthält, wird in weiterer Folge nicht auf die Bestimmung des teilweise oder vollständig variablen Transaktionspreises eingegangen.

Der Transaktionspreis ist als Barwert anzusetzen, da davon ausgegangen wird, dass die Zahlung zeitgleich zur Übertragung der Güter bzw. Dienstleistungen stattfindet.[232] Es ist daher zu prüfen, ob die Finanzierungskomponenten in Transaktionspreisen signifikant sind und eine separate Leistungsverpflichtungen darstellen. Dabei ist es unerheblich, ob diese Komponente im Vertrag explizit erwähnt ist.[233]

Gegen eine Finanzierungskomponente sprechen u.a. Vorauszahlungen des Kunden bzw. der Kundin oder zeitliche Differenzen zwischen der Übertragung der Güter und Erbringung der Gegenleistung von unter einem Jahr.[234]

Ein weiterer Hinweis, dass keine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt ist, dass der Unterschied zwischen dem Barverkaufswert und dem vereinbarten Entgelt an vertraglich erfüllte Meilensteine und einem erbrachten Leistungsfortschritt anknüpfen. Das Auseinanderfallen von Leistungserbringung und Gegenleistung basiert nicht auf der Finanzierung des Unternehmens.[235]

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Im vierten Schritt ist der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Dafür werden die Einzelveräußerungspreise zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in das Verhältnis zum Transaktionspreis gesetzt. Liegen keine Einzelveräußerungspreise vor, sind diese zu schätzen.[236]

---

230 S. IFRS 15.27 ff.
231 S. IFRS 15.47 ff.
232 S. IFRS 15.61.
233 S. IFRS 15.60.
234 S. IFRS 15.61 ff.
235 Vgl. KIRSCH (2017), S. 329.
236 S. IFRS 15.76 ff.

IFRS 15.78 führt folgende Methoden zur Schätzung an: die angepasste Marktpreisbewertung, die erwarteten Kosten zuzüglich einer Gewinnmarge oder die Residualmethode. Bei der angepassten Marktpreismethode wird auf Preise von Mitbewerbern bzw. Mitbewerberinnen oder ähnlichen Produkten unter Berücksichtigung der Margen bzw. Kostensituation des Unternehmens zurückgegriffen. Bei der Residualmethode werden die beobachtbaren Einzelveräußerungspreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen abgezogen und es bleibt ein Teil des Transaktionspreises für das verbliebene Gut bzw. für die verbliebene Dienstleistung übrig. Diese Methode darf nur angewendet werden, wenn eine hohe Unsicherheit bzgl. des Einzelveräußerungspreises vorliegt.

Umsatz nach Leistungserfüllung

Für die Erlösrealisierung stehen zwei Modelle zur Anwendung: die zeitpunkt- und die zeitraumbezogene Realisierung. IFRS 15 legt fest, dass eine Leistungserfüllung zu einem Zeitpunkt erfüllt wird, wenn keine zeitraumbezogene Leistung vorliegt. [237]

Ob es sich um eine zeitraum- oder zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung handelt, wird vom Unternehmen bei Vertragsabschluss geklärt. [238] Dabei wird auf die Vertragsgestaltung und nicht auf die wirtschaftliche Betrachtung abgestellt. Des Weiteren ist der Vertragsgegenstand für die Einordnung maßgeblich.[239]

Eine zeitraumbezogene Erfüllung liegt vor, wenn

- der Kunde bzw. die Kundin den Vermögensgegenstand während der Leistungserbringung nutzt bzw. verbraucht oder
- das Unternehmen einen Vermögensgegenstand verbessert oder erzeugt, der unter der Kontrolle des Kunden bzw. der Kundin steht.

Ein weiterer Hinweis für eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung liegt vor, wenn

- das Unternehmen über einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch für die erbrachte Leistung verfügt und einen Gegenstand ohne alternative Nutzungsmöglichkeit erzeugt.

Ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch besteht, wenn das leistende Unternehmen Anspruch auf die bisher erbrachte Leistung hat, sollte der Kunde bzw. die Kundin vorzeitig, aus nicht durch das leistende Unternehmen verursachten Gründen, kündigen. Der während der Vertragslaufzeit bestehende, durchsetzbare Anspruch deckt neben den bisher angefallenen Kosten eine angemessene Gewinnmarge.[240]

---

237 S. IFRS 15.38.
238 S. IFRS 15.32.
239 S. SCHURBOHM-EBNETH/OHMEN (2015), S 7 ff.
240 S. IFRS 15, Anhang B9 ff.

Eine alternative Nutzungsmöglichkeit liegt vor, wenn das Produkt an einen anderen Kunden bzw. an eine andere Kundin weiterverkauft werden kann. Diese kann durch vertragliche Regelungen oder aus praktischen Erwägungen ausgeschlossen werden. Auch eine Verwertung mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen spricht für den Ausschluss einer alternativen Nutzungsmöglichkeit.[241]

Werden die Kriterien nicht erfüllt, liegt eine zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung vor und es ist während der Auftragserfüllung keine Teilgewinnrealisierung durchzuführen.[242] IFRS 15.95 referenziert auf den IAS 2 für die Bewertung der Vorräte. Diese sind mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren.[243]

Bei einer Lieferung oder Leistung, die nicht die Kriterien zur Realisierung über einen Zeitraum erfüllt, wird der Umsatz bei dem Übergang der Verfügungsmacht realisiert.[244] Das geschieht, wenn der Kunde bzw. die Kundin über den Nutzen des Vermögenswerts bestimmen und Nutzen aus diesem ziehen, bzw. die Nutzung durch Dritte verhindern kann.[245] Ist der Kontrollübergang nicht klar erkennbar, bietet IFRS 15.38 zusätzliche Indikatoren zur Bestimmung: Das leistende Unternehmen hat einen Zahlungsanspruch, das rechtliche Eigentum wurde vom Kunden bzw. von der Kundin erworben und der Besitz physisch übertragen. Der Kunde bzw. die Kundin trägt die Chancen und Risiken eines wirtschaftlichen Eigentümers und die Leistung wurde vom Kunden bzw. der Kundin abgenommen und akzeptiert.

Bei Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden, wird der Umsatz nach dem Leistungsfortschritt realisiert.[246]

5.3.1.2 Methoden zur Feststellung des Leistungsfortschrittes

Der Leistungsfortschritt wird nach Output oder Input-orientierten Methoden erhoben.[247] Die gewählte Methode muss den Fortschritt verlässlich ermitteln und ist stetig für ähnliche Leistungsverpflichtungen anzuwenden.[248] Ist das nicht möglich, erfolgt die Realisierung zeitpunktbezogen bei Übergang der Verfügungsgewalt und die Umsatzerlöse werden lediglich in der Höhe der angefallenen Auftragskosten erfasst.[249]

Output-orientierte Methoden messen die Leistung direkt. Dazu gehören die Begutachtung des Fortschrittes im Verhältnis zur geschätzten Gesamtleistung, erreichte Meilensteine, Zeitablauf

---

241 S. IFRS 15.B6 ff.
242 S. IFRS 15.35.
243 S. IAS 2.1.
244 S. IFRS 15.38.
245 S. IFRS 15.33.
246 S. IFRS 15.39.
247 S. IFRS 15.41.
248 S. IFRS 15.39 f.
249 S. IFRS 15.45.

oder produzierte bzw. gelieferte Einheiten. Die Referenzgröße ist so zu wählen, dass sie repräsentativ ist, z.B. sind gelieferte Güter für ein Unternehmen im Anlagenbau nicht repräsentativ.[250] Die Output-basierten Verfahren führen in der Praxis regelmäßig zu Schwierigkeiten und erfordern unverhältnismäßig hohe Kosten bei der Werteermittlung. Deshalb werden vorwiegend Input-orientierte Verfahren zur Ermittlung des Leistungsfortschritts angewendet.[251]

Ist die erbrachte Leistung nicht sichtbar, bzw. lässt diese sich nicht mit angemessenem Aufwand schätzen, wird eine Input-orientierte Methode gewählt.[252]

Dabei werden die bereits angefallenen Stunden bzw. entstandenen Kosten in das Verhältnis zu den erwarteten Gesamtstunden bzw. Gesamtkosten gesetzt. Alternativ zu den Kosten können Faktoren, wie Arbeits- oder Maschinenstunden in das Verhältnis zu den Gesamtarbeits- oder Maschinenstunden gesetzte werden. Vorausgesetzt ist, dass ein Zusammenhang, eine positive Korrelation, zwischen dem Werteverzehr und dem Leistungsfortschritt gegeben ist. Die Input-orientierte Methode zur Feststellung des Leistungsfortschrittes ist einfach durchzuführen. Ein Nachteil ist, dass unter Umständen kein proportionaler Zusammenhang zwischen dem Faktoreinsatz und der Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden bzw. die Kundin besteht. Das Unternehmen sollte daher Korrekturen von Werten vornehmen, welche den Leistungsfortschritt nicht korrekt widerspiegeln. Darunter fallen u.a. unerwartete Materialverschwendungen oder Leerkosten. [253]

5.3.1.3 Vertragsänderungen und Vertragsanbahnungskosten

Kommt es zu einer nachträglichen Vertragsänderung bzw. zu einer Anpassung der ursprünglichen Vereinbarung über den Leistungsumfang oder den Transaktionspreis, ist zu prüfen, ob dadurch ein separat zu bilanzierender Vertrag entsteht. Voraussetzungen für das Entstehen eines eigenständig zu bilanzierenden Vertrages sind, wenn die Anpassung eine bzw. mehrere eigenständig abgrenzbare Einzelleistungen darstellen und die Preisänderung dem Einzelveräußerungspreis der Ergänzung entspricht. Preisminderungen aufgrund von ersparten Verkaufs- und Vertragskosten können bei der Bemessung des Einzelveräußerungspreises berücksichtigt werden.[254]

Entsteht durch die Vertragsanpassung kein eigenständig zu bilanzierender Vertrag, ist mit der Änderung wie folgt zu verfahren: sind die ausständigen Leistungen von den übertragenen Leistungen abgrenzbar, ist die verbleibende Gegenleistung auf die zu erbringende Verpflichtung

250 S. IFRS 15.B15.
251 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 146.
252 S. IFRS 15.B17.
253 S. IFRS 15.B18 f.
254 S. IFRS 15.20.

zu verteilen. Sind die Leistungen aus dem Ursprungsgeschäft nicht eigenständig abgrenzbar, sind der Transaktionspreis sowie der Fertigstellungsgrad neu zu ermitteln. Es erfolgt eine Umsatzanpassung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vertragsanpassung. Bringt die Vertragsänderung eine Modifikation des Ursprungsgeschäftes sowie einen neuen Vertrag mit sich, werden die abgeschlossenen abgrenzbaren Verpflichtungen nicht angepasst und die Vertragsanpassung wirkt sich auf die noch nicht erfüllte, nicht abgrenzbare Verpflichtung aus.[255]

Kosten zur Erlangung des Vertrags – Vertragsanbahnungskosten - sind als immaterielle Vermögenswerte zu aktivieren, sofern der Aufwand durch die Vertragserträge gedeckt ist. Voraussetzung ist, dass es Kosten sind, die nicht angefallen wären, wenn der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre.[256] Darunter fallen u.a. Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungsgebühren, Kosten für Rechtsgutachten oder eine Bonitätsprüfung des Kunden.[257]

Die Auflösung der Aktivierung erfolgt über eine Abschreibungsmethode, die der Vereinnahmung der Umsatzerlöse entspricht.[258] Eine Aktivierung für Vertragslaufzeiten unter einem Jahr ist nicht erforderlich.[259]

5.3.1.4 Die Darstellung in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung

IFRS 15 unterscheidet bei der Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse zwischen vertraglichen Vermögenswerten und vertraglichen Schulden.

Wurden einem Kunden bzw. einer Kundin Waren oder Dienstleistungen übertragen und hat das Unternehmen noch keine Gegenleistung erhalten, ist ein aktiver Vermögenswert abzüglich aller Forderungen anzusetzen.[260]

Eine Forderung wird angesetzt, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung bedingungslos ist. Dies ist der Fall, wenn der Transaktionspreis von der Fälligkeit bzw. dem Zeitablauf und sonst keinem Ereignis abhängt.[261] Ist eine Vorauszahlung fällig, entsteht eine Forderung vor der Leistungserbringung.[262]

Hat der Kunde bzw. die Kundin den gesamten oder Teile des Transaktionspreises vor Leistungserbringung gezahlt, wird ein passiver Vertragsposten angesetzt.[263] Erhaltene Anzahlungen

---

255 S. IFRS 15.21.
256 S. IFRS 15.91.
257 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 113; ebenso BREIDENBACH/WÄHRISCH (2016), S 128.
258 S. IFRS 15.99
259 S. IFRS 15.94.
260 S. IFRS 15.105 ff.
261 S. IFRS 15.108.
262 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 112.
263 S. IFRS 15.106.

mindern im ersten Schritt die Forderungen und dann den Vertragsvermögenswert. Existiert kein Aktivposten, ist eine vertragliche Schuld zu bilanzieren.[264]

Die Bewertung der Forderung unterliegt IFRS 9 und wird mit den fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich eines lebenslangen Kreditverlustes bilanziert. Bei dem Erstansatz ist ein Wertberichtigungsaufwand zu verbuchen.[265]

Ansprüche und Verpflichtungen aus einem vertraglichen Vermögenswert bzw. einer Schuld werden saldiert ausgewiesen. Übersteigt die erbrachte Leistung die erhaltene Gegenleistung, ist ein vertraglicher Vermögenswert anzusetzen. Übersteigt hingegen die erhaltene Gegenleistung den vertraglichen Vermögenswert ist eine vertragliche Schuld auszuweisen.[266]

5.3.2 Die halbfertigen Erzeugnisse und deren Behandlung bei der AXIS

Im folgenden Abschnitt werden die halbfertigen Erzeugnisse und deren Behandlung für die interne Berichterstattung nach IFRS aufgearbeitet. Dabei wird auf zwei Fälle eingegangen, welche die bisherigen Aufträge der AXIS zur Gänze abdecken: eine Auftragsfertigung, bei der ein weiterer Verkauf der gleichen Flugzeugtype unwahrscheinlich ist und einen Produktionsauftrag für eine geläufige Flugzeugtype, die ATR 600. Dabei wird nicht ausschließlich auf die aktuell in Produktion befindlichen Auftragsspezifikationen abgestellt, sondern auf die Regelfälle dieser. Es wird davon ausgegangen, dass keine außergewöhnlichen Vereinbarungen z.B. bezüglich einer über die Gewährleistung hinausgehenden Garantie oder einseitige Kündigungsrechte getroffen werden. Das Unternehmen erhält den maximalen Vorteil aus diesem Vorgehen, da beide in Frage kommenden Modelle abgedeckt werden.

Im lokalen Abschluss werden die halbfertigen Erzeugnisse abhängig von ihrer Vertragslaufzeit mit Selbstkosten bewertet und in den Vorräten ausgewiesen.[267] Die erhaltenen Anzahlungen werden in Höhe der halbfertigen Erzeugnisse von den Vorräten offen abgesetzt. Die darüber hinaus erhaltenen Zahlungen werden in den erhaltenen Anzahlungen unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen.[268] Die Umsatzrealisierung erfolgt im lokalen Abschluss zum Zeitpunkt der Abnahme durch den Kunden bzw. durch die Behörde, abhängig von der vertraglichen Regelung.[269]

---

264 Vgl. GRUENBERGER (2017), S. 112.
265 S. IFRS 15.108.
266 Vgl. BREIDENBACH/WÄHRISCH (2016), S 135.
267 S: Kapitel 4.2.2 Das Umlaufvermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS, S. 49.
268 S. Kapitel 3.2.2.1 Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung, S. 27.
269 S: Kapitel 4.2.2 Das Umlaufvermögen nach UGB bei AXIS und der Unterschied zu IFRS, S. 49.

5.3.2.1 Prüfung des Erlösrealisierungsmodells

Im folgenden Abschnitt werden die beiden Auftragstypen anhand des Fünfschrittmodells analysiert um die Behandlung dieser in der internen IFRS-Berichterstattung festzuhalten.

Identifikation des Kundenvertrages

Im Rahmen des Erlösrealisierungsmodells wird im ersten Schritt das Vorliegen eines Kundenvertrages geprüft. Die Verträge der AXIS basieren auf einer detaillierten Angebotskalkulation und beinhalten sämtliche Rechte und Pflichten der zu übertragenden Güter und der Dienstleistungen. Aufgrund der Komplexität des Vertragsgegenstandes umfasst der Vertrag neben dem Kaufgegenstand selbst, Details zu Übergabe, Montage, Lieferfrist, Verzug und Gewährleistung. Im Regelfall wird die Vertragserstellung von einem Rechtsanwalt begleitet.

Die Zahlungsbedingungen werden über ein Meilensteinsystem im Vertrag geregelt. Der Kunde bzw. die Kundin leistet bei Unterzeichnung des Vertrages eine Anzahlung von circa 30% der Auftragssumme. Ein weiterer Meilenstein mit bis zu 30% der Auftragssumme wird mit Unterfertigung der technischen Spezifikation circa zwei bis drei Monate nach Vertragsunterzeichnung fällig. Auftragsindividuell bzw. kundenindividuell ist abzuschätzen, ob die Wahrscheinlichkeit des Erhalts der Gegenleistung gegeben ist. Bei Verkäufen an bestehende Kunden bzw. Kundinnen kann zusätzlich auf Erfahrungswerte zur Beurteilung der Zahlungsverlässlichkeit zurückgegriffen werden.

Sind die Kriterien nicht erfüllt, liegt eine Zahlungsstörung oder ein einseitiges Kündigungsrecht ohne Entschädigungsleistung vor und es werden keine Umsatzerlöse erfasst. Die erhaltenen Anzahlungen werden als Verbindlichkeit ausgewiesen. Auf eine Wertminderung bestehender Forderungen wird im ersten Schritt für die interne IFRS-Berichterstattung verzichtet.

Wird der Absatz eines Flugsimulators durch mehrere Verträge geregelt, wie z.B. die Trennung der Herstellung des Flugsimulators von dem Transport und der Inbetriebnahme, werden diese zusammengefasst.

Die folgende Grafik stellt ein Prüfschema zur Identifikation eines Kundenvertrages dar.

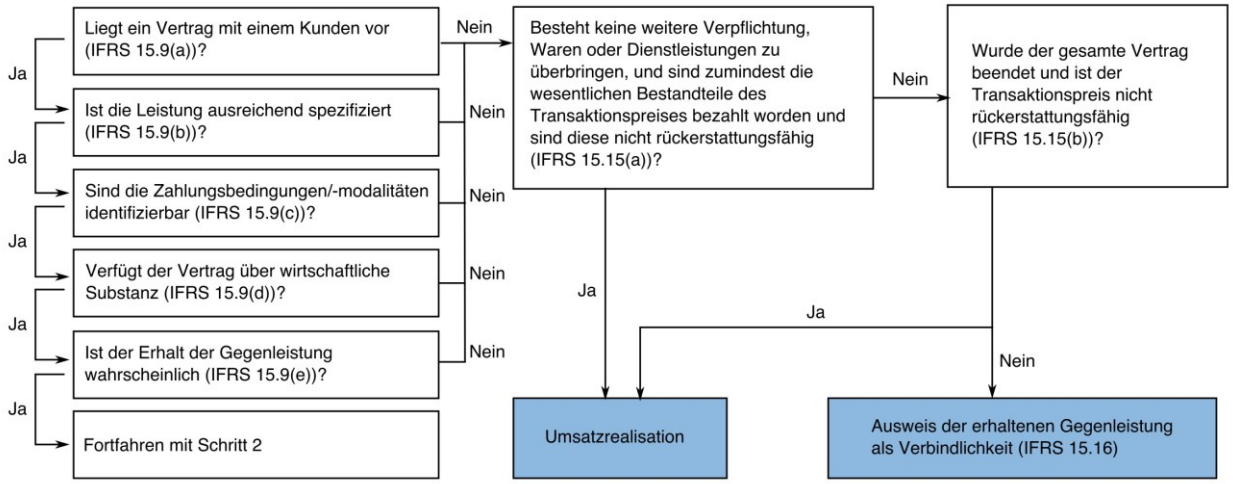


Abbildung 34: Prüfschema zur Identifikation von Kundenverträgen
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 127.

Identifikation der vertraglichen Leistungsverpflichtungen

In weiterer Folge werden die Verträge auf ihre Leistungsverpflichtungen analysiert. Dafür wird auf den Punkt des Kaufgegenstandes im Vertrag zurückgegriffen. Neben dem Flugsimulator samt der zugehörigen Dokumentation wird auf eine technische Spezifikation verwiesen, welche gemeinsam mit dem Kunden bzw. der Kundin erstellt wird. Für den Zugang zum Simulator ist eine Rampe erforderlich, welche als Kaufgegenstand gelistet ist. Diese ist individuell für den Kunden herzustellen, da sie von den gegebenen Gebäudespezifikationen abhängt. Als weitere Vertragsgegenstände werden die Lieferung sowie die Montage am Sitz des Kunden bzw. der Kundin, die Anwesenheit und Unterstützung bei der behördlichen Qualifikation, eine Schulung des Personals des Kunden bzw. der Kundin, sowie ein Ersatzteilpaket angeführt. Kundenindividuell kann es zusätzlich zu Vereinbarungen bzgl. des Datenpakets, der entwickelten Software, erweiterten Garantiezusagen und ähnlichen Themen kommen.

Bei den genannten Vertragsgegenständen handelt es sich überwiegend um nicht trennbare Einzelleistungen. Der Zugang zum Flugsimulator ohne Rampe, eine Lieferung ohne Montage und eine Inbetriebnahme ohne Lieferung des Flugsimulators und Schulung des Personals ist für den Kunden bzw. die Kundin unbrauchbar. Die Leistungen bzw. Güter stehen miteinander in einer Beziehung, da ohne eine dieser Vertragsgegenstände es dem Kunden bzw. der Kundin nicht möglich ist, das Training im Flugsimulator an dessen Kunden bzw. Kundin anzubieten. Ausgenommen davon sind das Ersatzteilpaket sowie über die gesetzliche Gewährleistung hinausgehende Garantiezusagen.

Das Ersatzteilpaket umfasst neben zugekauften Ersatzteilen eigengefertigte Instrumente, welche im Flugsimulator verbaut sind. Abhängig davon ob es sich bei dem Flugsimulator um ein geläufiges Modell oder eine Auftragsfertigung handelt, ist von einer Einzelleistung auszugehen. Bei einem geläufigen Modell wie der ATR 600 oder dem Airbus A320 ist es möglich, ein Ersatzteilpaket an bestehende Kunden bzw. Kundinnen mit einem AXIS Flugsimulator dieser Type zu veräußern. Ist der Kunde im Besitz eines Flugsimulators eines anderen Herstellers, ist der Erwerb eines AXIS-Ersatzteilpakets nicht sinnvoll, da die Kompatibilität nicht gegeben ist. Bei den geläufigen Modellen kommt es nicht regelmäßig zu einer separaten Veräußerung. Bei einer Auftragsfertigung sind die Ersatzteile Teil des Leistungsbündels, da eine Veräußerung separat keinem Kunden bzw. keiner Kundin einen Nutzen bringt. Die Gesamtkosten des Ersatzteilpakets belaufen sich auf circa EUR 200.000,--, sodass dieses im Verhältnis zu den Gesamtkosten mit ca. 3% einen unwesentlichen Teil ausmacht. Das Ersatzteilpaket wird folglich für die interne Berichterstattung nach IFRS nicht als eigenständige Einzelleistung betrachtet.

Anhand von Erfahrungswerten liegen die Gewährleistungskosten bei circa EUR 200.000,--. Die Höhe ist abhängig vom Standort des Simulators und von der Anzahl bereits produzierter Simulatoren. Der erste Produktionsauftrag hat tendenziell höhere Gewährleistungskosten als jeder folgende. Bei über die Gewährleistung hinausgehenden Garantiezusagen wird aktuell von einer Unwesentlichkeit ausgegangen, da bisher lediglich ein Vertrag eine solche Regelung aufweist. Alle Vertragsbestandteile werden als ein Leistungsbündel betrachtet. Abhängig vom Ausmaß kundenindividueller Vereinbarungen ist bei einem Auftragseingang der Anteil der über die gesetzliche Gewährleistungsfrist hinausgehenden Garantiezusagen näher zu betrachten.

Liegt ein Kundenvertrag vor, werden im nächsten Schritt die vertraglichen Leistungsverpflichtungen anhand des folgenden Prüfschemas identifiziert.

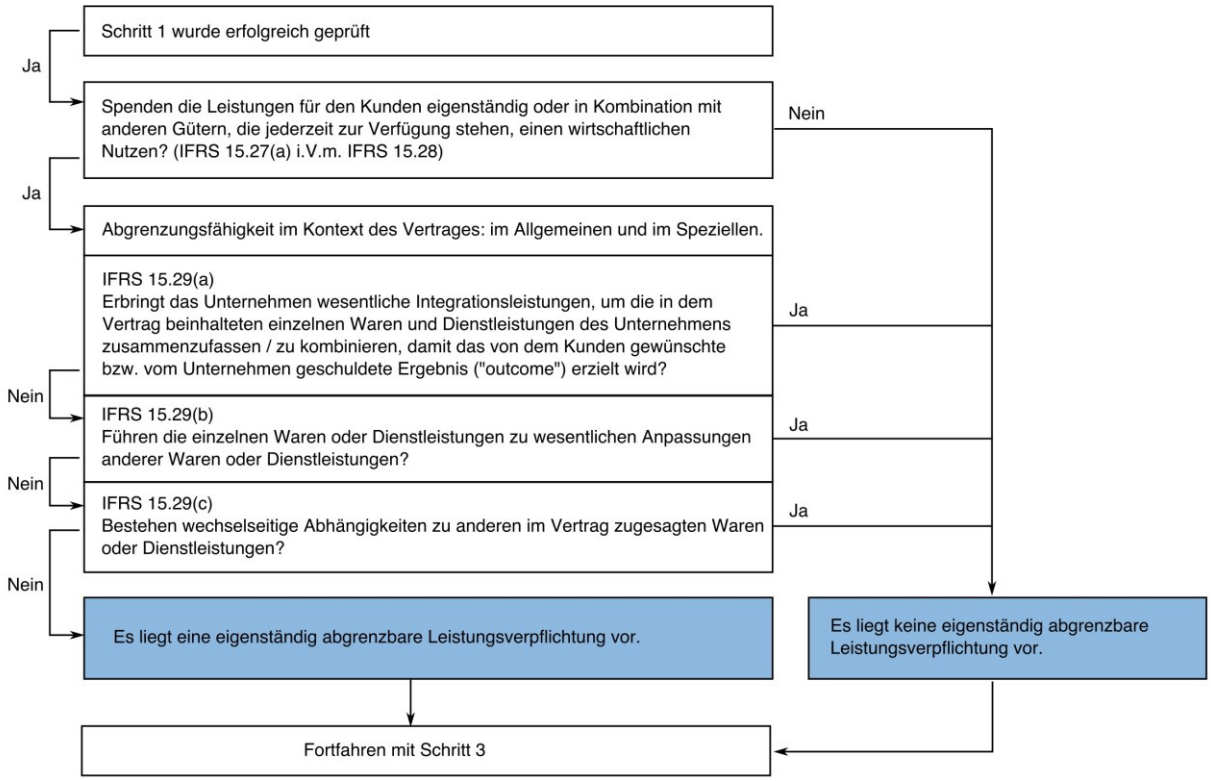


Abbildung 35: Prüfschema zur Identifikation der Leistungsverpflichtungen
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 131.

<u>Bestimmung des Transaktionspreises und Aufteilung auf die Leistungsverpflichtungen</u>

Im dritten Schritt ist anhand des Vertrages der Transaktionspreis zu bestimmen. Da es keine einzelnen Leistungsverpflichtungen und keine signifikante Finanzierungskomponente gibt, entspricht der Auftragswert dem Leistungsbündel. Es wird keine Aufteilung auf die Leistungsverpflichtungen benötigt.

Das folgende Prüfschema zeigt das Vorgehen bei der Bestimmung des Transaktionspreises.

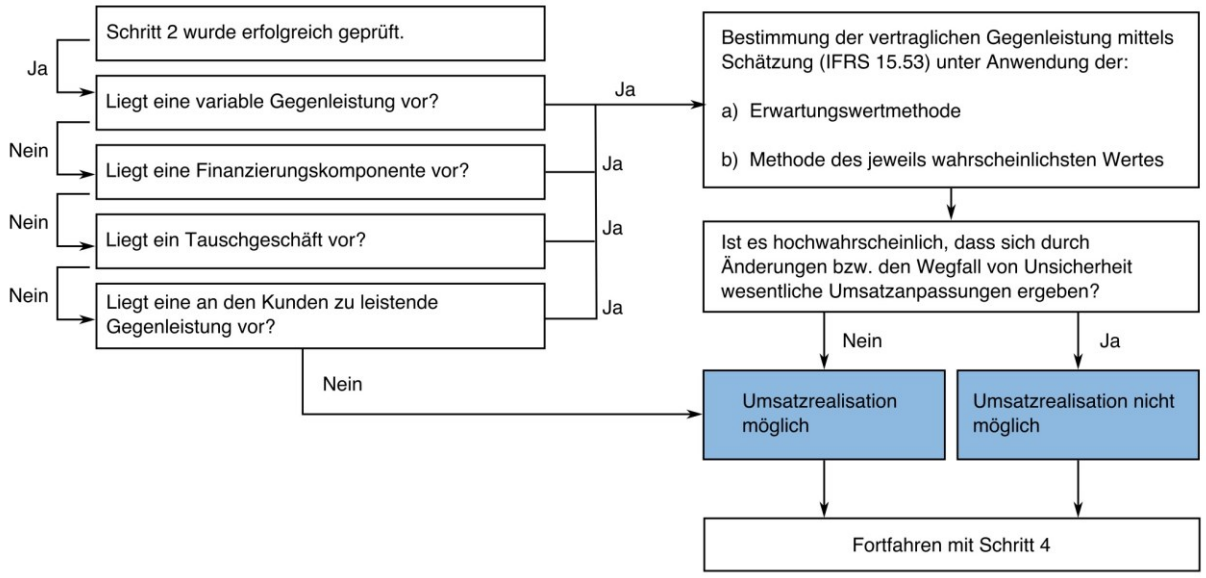


Abbildung 36: Prüfschema zur Bestimmung des Transaktionspreises
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 135.

Umsatz nach Leistungserfüllung

Als abschließender Punkt bleibt gemäß dem Erlösrealisierungsmodell nach IFRS 15 die Bestimmung der Umsatzrealisierung nach Leistungserfüllung. Die beiden Kriterien, welche für eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung sprechen werden nicht erfüllt: der Kunden bzw. die Kundin nutzen den Flugsimulator nicht während der Leistungserbringung. Des Weiteren steht dieser nicht bis zur Endabnahme unter der Kontrolle des Kunden bzw. der Kundin. Das dritte Kriterium ist getrennt nach den beiden Auftragsarten zu betrachten. Bei beiden Kaufgegenstands-Varianten besteht ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch. Es liegt jedoch keine alternative Nutzungsmöglichkeit bei der Auftragsfertigung vor. Bei Flugsimulatoren für Typen wie die ATR 600 und der Airbus A320 liegt eine alternative Nutzungsmöglichkeit vor, da die Wahrscheinlichkeit hoch ist, dass Modell an einen anderen Kunden bzw. eine andere Kundin zu verkaufen.

Folglich erfolgt die Umsatzrealisierung bei einer Auftragsfertigung zeitraumbezogen nach dem Fertigstellungsgrad, während Serienmodelle zeitpunktbezogen zu realisieren sind. Die Serienmodelle werden gemäß IAS 2.6 als Vorräte, welche sich im Herstellungsprozess für den Verkauf befinden, eingestuft.

Eine Dokumentation über die Prüfung des Erlösrealisierungsmodells pro Kundenauftrag wird für die interne IFRS-Berichterstattung nicht vorgenommen.

Vertragsänderungen bzw. –anpassungen werden auf das Vorliegen eines separaten Vertrages geprüft. Eine Erweiterung wird nach IFRS 15.21 verarbeitet. Vertragsanbahnungskosten, wie z.B.

Verkaufsprovisionen werden im lokalen Abschluss als Herstellungs- bzw. Vertriebskosten klassifiziert.[270] Auf eine Aktivierung bzw. Herausrechnung aus diesen für die Überleitung zu den IFRS-Herstellungskosten wird vereinfachend verzichtet.

Das folgende Prüfschema dient der Identifikation einer zeitpunkt- bzw. zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung.

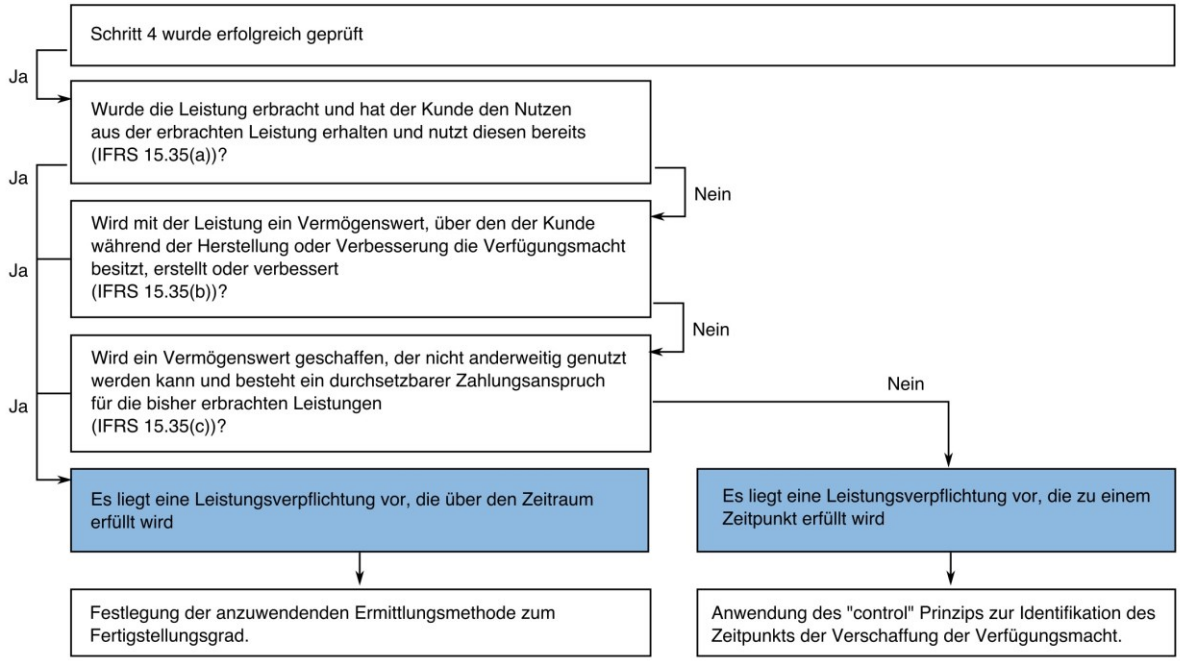


Abbildung 37: Prüfschema: zeitpunkt- oder. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung
Quelle: PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2017), S. 143.

Aufgrund der abweichenden Behandlung der Kundenverträge sind latente Steuern zu berücksichtigen. Da diese von der Arbeit abgegrenzt wurden, wird nicht näher auf diese eingegangen.

5.3.2.2 Festlegung der Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades

Im folgenden Abschnitt wird erörtert, welche Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades für die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung geeignet ist.

Da der Anteil der geleisteten Softwarearbeit im Gegensatz zur Herstellung der Hardware nicht sichtbar ist, ist die erbrachte Leistung nicht beobachtbar. Daher wird der Fertigstellungsgrad nach einer Input-orientierten Methode ermittelt.

Das Verhältnis der angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten widerspiegelt nicht den Leistungsfortschritt, da die Materialkosten - ohne Vorproduktion generischer Baugruppen - bei einer

[270] S. AFRAC-Stellungnahme 32, S. 28.

Projektlaufzeit von zwölf Monaten zwischen dem zweiten und achten Monat anfallen. Eine proportionale Verteilung der Materialkosten ist des Weiteren nicht gegeben, da die Lieferung und Montage beim Kunden bzw. bei der Kundin vor Ort kaum Materialkosten verursachen, aber ein Leistungsfortschritt gegeben ist. Generell entspricht der Materialverbrauch im Projektverlauf wenig dem Fertigstellungsgrad, da die Hardware des Flugsimulators nur einen Anteil der gesamten Fertigungszeit darstellt.

Die Grafik zeigt die Materialkostenverteilung während der Projektlaufzeit am Beispiel einer ATR 600.

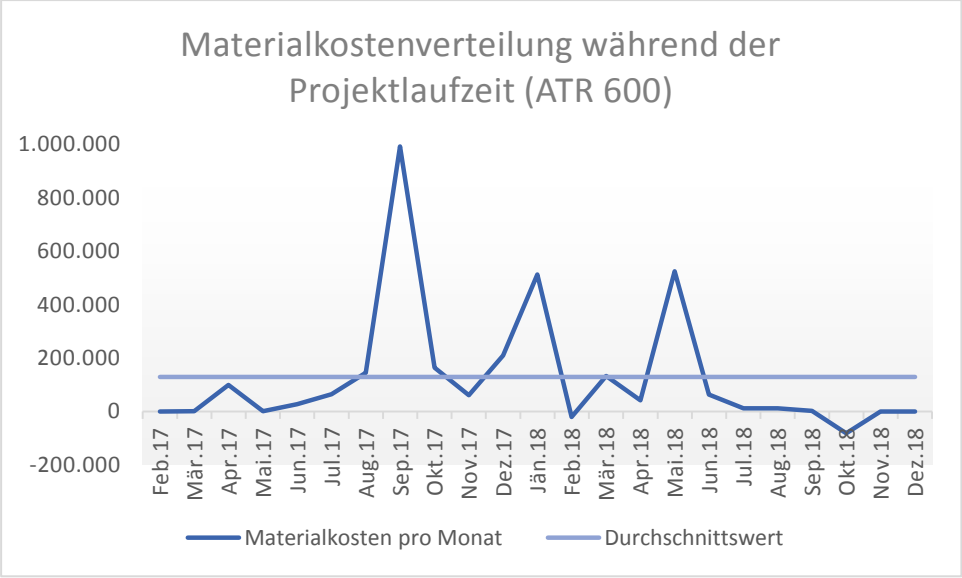


Abbildung 38: Die Materialkostenverteilung bei der ATR 600
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Kostenerfassung der ATR 600 I.

Eine repräsentative Referenzgröße zur Messung des Leistungsfortschrittes sind die geleisteten Stunden. Diese stehen in unmittelbaren Zusammenhang zum Leistungsfortschritt. Zur Feststellung des Fertigstellungsgrades anhand der geleisteten Stunden ist die Anzahl der Gesamtstunden erforderlich. Diese ist dem Angebot unter Abzug der erforderlichen Entwicklungs-stunden zu entnehmen.

Die folgende Abbildung stellt die kumulierten Stunden- und Materialkosten im Projektverlauf der ersten ATR 600 dar.

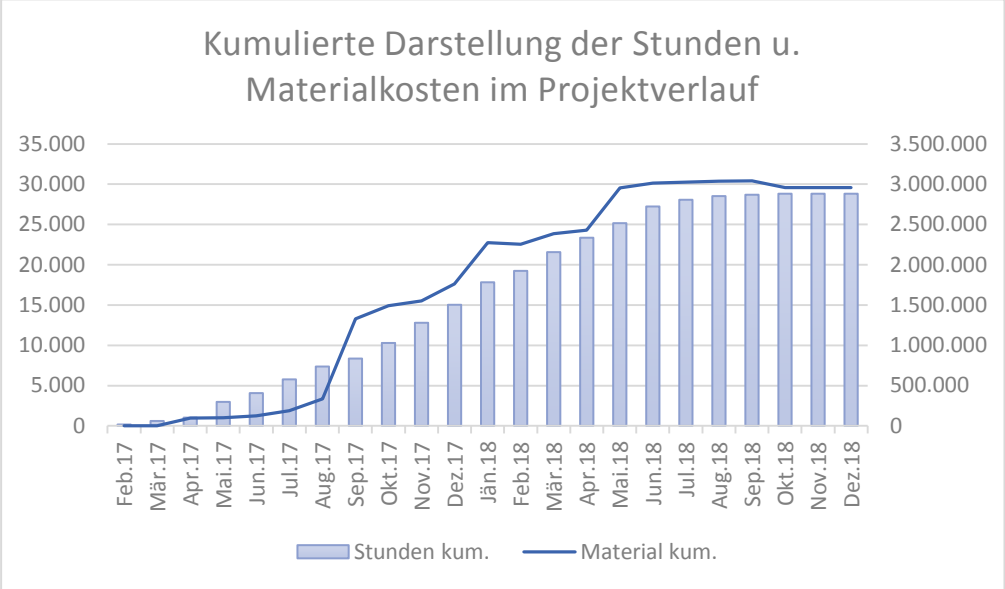


Abbildung 39: Kumulierte Darstellung der Stunden u. Materialkosten im Projekt
Quelle: eigene Darstellung auf Basis der Leistungserfassung der ATR 600 I.

5.3.2.3 Die Darstellung der halbfertigen Erzeugnisse

Die beiden Kundenvertragskategorien werden in der internen IFRS-Berichterstattung unter Berücksichtigung der Gliederung nach Projekt bzw. Kundenauftrag wie folgt dargestellt: Die Auftragsfertigung wird durch die Teilgewinnrealisierung im Rahmen der Abschlüsse in den Umsatzerlösen gezeigt. [271] Der Gegenposten ist ein vertraglicher Vermögenswert. Ob ein vertraglicher Vermögenswert oder eine vertragliche Schuld ausgewiesen wird, hängt davon ab, ob der Wert der erhaltenen Anzahlungen bzw. der gestellten Meilensteinrechnungen oder der Vermögenswert überwiegt. Übersteigen die erbrachten Leistungen die erhaltene Gegenleistung, wird ein vertraglicher Vermögenswert ausgewiesen. Eine vertragliche Schuld wird bei Überwiegen der Gegenleistung ausgewiesen. Der Vertragsvermögenswert, bzw. die –schuld wird im Posten der kurzfristigen Forderungen und sonstigen Vermögenswerte bzw. der Schulden ausgewiesen.[272]

Ein Produktionsauftrag einer geläufigen Flugzeugtype wird unter den Vorräten ausgewiesen. In der Gesamtergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren ist die Veränderung des Bestandes an halbfertigen Erzeugnissen zu finden.

[271] S. Kapitel 3.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung der AXIS, S. 19.
[272] S. Kapitel 3.2.2.1 Die Gliederung der Aktivposten der internen IFRS-Berichterstattung, S. 27.

Die Aufforderung zur Zahlung der Meilensteine wird im Gegensatz zum lokalen Abschluss bereits bei Rechnungslegung als Vertragsvermögenswert bzw. –schuld erfasst.

5.3.2.4 Die halbfertigen Erzeugnisse in der Eröffnungsbilanz der AXIS

Die per 31.12.2017 in Arbeit befindlichen halbfertigen Erzeugnisse setzen sich aus drei Aufträgen zusammen: zwei ATR 600 Produkte sowie ein Teil der Inbetriebnahme des in Myanmar befindlichen Simulators. Bei der ersten ATR 600 handelt es sich um einen inländischen Kundenauftrag. Der zweite ATR 600 Vertrag besteht zwischen der AXIS Simulation Switzerland GmbH und AXIS. Bei beiden Verträgen liegen keine vertraglichen Besonderheiten vor, welche auf eine abweichende Behandlung der vorangehenden Erläuterungen hinweisen. Da es sich bei der ATR 600 um einen Produktionsauftrag einer geläufigen Flugzeugtype handelt werden diese zu IFRS-Herstellungskosten in den Vorräten erfasst. Die erhaltenen und angeforderten Meilensteinzahlungen sind als vertragliche Verbindlichkeiten auszuweisen. Die daraus resultierenden latenten Steuern werden aufgrund der vorgenommenen Abgrenzung nicht weiter berücksichtigt.

Der inländische Kundenvertrag beinhaltet eine vertragliche Vereinbarung, dass dem Kunden ein Rückzahlungsrecht von 100% der geleisteten Anzahlungen zusteht, wenn AXIS den Vertragsgegenstand nach vierundzwanzig Monaten nicht übergeben und/oder der Flugsimulator die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Behörden-Qualifikation nicht erfüllt. Dieses Rücktritts-recht wird aufgrund der geringen Eintrittswahrscheinlichkeit bei einer vereinbarten Lieferzeit von vierzehn Monate nicht weiter berücksichtigt.

Der dritte per 31.12.2017 bestehende Vertrag umfasst die Montage und Inbetriebnahme des nach Myanmar gelieferten Simulators. Aus IFRS Sicht handelt es sich hierbei nicht um einen eigenständigen Vertrag, da dieser einen Teil des Kaufgegenstandes darstellt. Aufgrund des Anteils von circa zehn Prozent der Auftragssumme werden vereinfachend für die Restlaufzeit die IFRS-Herstellungskosten in dem Abschluss angesetzt und es erfolgt keine weitere Betrachtung des Sonderfalls.

6 Praxisoutput: Das Zusammenspiel zwischen Konzept und Richtlinie

Im diesem Abschnitt wird der Aufbau des Konzeptes und der Richtlinie, sowie das Zusammenspiel der beiden Dokumente für die interne IFRS-Berichterstattung des Kooperationspartners erläutert.

Das Konzept und die Richtlinie bestehen jeweils aus einem Microsoft-Dokument. Das Konzept ist ein Excel-Dokument und dient der Erstellung und Ergebnispräsentation. Es wird dem Berichtadressaten bzw. der Berichtadressatin nach Fertigstellung zur Verfügung gestellt und ist ein Teil des bestehenden Reportings. Es enthält mehrere Tabellenblätter. Die blau markierten Tabellenblätter sind Ergebnisblätter und in englischer Sprache an die Berichtadressaten bzw. Berichtsadressatinnen gerichtet. Das erste Blatt „Framework“ gibt einen Überblick über die wesentlichen IFRS-Themen und deren Anwendung in der internen Berichterstattung. Die folgenden Tabellenblätter umfassen die Bestandteile des Berichtes: die Gesamt-ergebnisrechnung, die Bilanz, sowie die Eigenkapitalveränderungsrechnung. Die Ergebnisblätter sind anhand der erarbeiteten Struktur gegliedert, sodass basierend auf dem lokalen Abschluss mit Hilfe der Spalten „reclassification“ und „revaluation“ eine transparente Überleitung durchgeführt werden kann. Die Spalte „reclassification“ enthält Gliederungsänderungen von der lokalen Rechtslage auf IFRS, ohne dass eine abweichende Bewertung verarbeitet wird. Die Klassifizierungsspalte ist eine Summenspalte welcher eine Gruppierung hinterlegt ist. Öffnet man diese, kann der Berichtersteller pro erforderlicher Umgliederung eine Spalte mit entsprechendem Titel wiederfinden und die Gliederungsänderungen transparent und konsistent im Zeitverlauf durchführen.

	31.01.2019						
Account	**UGB**	**reclassification**	**reclassification**	**reclassification**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
Liabilities and Owner's Equity		Personnel p.	Deffered income	Investment allow.			
Equity							
- Company Capital	200 000				-		200 000
- Retained Earnings	900 000				-		900 000
- Balance Sheet Profit/Loss	- 11 066 908				-		- 11 066 908
Investment Allowances	15 557			- 15 557	- 15 557		-
Provisions							
- Warranty provison	-				-		-
Liabilities							
- Liabilities to financial institutions	-				-		-
- Liabilities to affiliated companies	-				-		-
- Other Liabilities	-			15 557	15 557		15 557
Non-current liabilities	- 9 951 352				-		- 9 951 352

Abbildung 40: Transparente Darstellung von Gliederungsänderungen
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem erarbeiteten Konzept.

Die „revaluation“-Spalte dient der Darstellung von Bewertungsunterschieden. Auch hier besteht die Möglichkeit pro Themengebiet eine eigene Spalte einzufügen.

Die Ergebnisblätter des Konzeptes enthalten aktuell drei Stichtage: den der Eröffnungsbilanz, zum 31.12.2017, den 31.12.2018, sowie den 31.01.2019. Der 31.01.2019 dient als Vorlage für die folgenden Monate der Berichterstattung.

Die schwarz markierten Tabellenblätter sind für den Berichterstellter bzw. die Berichterstellerin. Da diese von AXIS, dem Bereich Finance & Controlling erstellt werden, sind diese in deutscher Sprache ausgeführt. Die Bereiche beinhalten die verschiedenen, in der Arbeit detailliert behandelten Themenbereiche der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte und der Kundenverträge sowie zusätzlich erforderliche Hilfsblätter. Diese bestehen aus dem Import-Tabellenblatt für die aktuelle Saldenliste, der Klassifizierungsstruktur und einer Überleitungsrechnung.

Die im Anhang befindlichen Auszüge aus dem Konzept zeigen die Tabellenblätter der immateriellen Vermögenswerte bzw. der Kundenverträge für den Berichtersteller bzw. die Berichterstellerin.[273]

Es wird empfohlen, ein Dokument pro Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr zu verwenden, um die Größe überschaubar zu halten. Durch monatliche Saldenlistenimporte und zusätzliche Berichtmonate in den Ergebnisblättern kann es in einem auf unbestimmte Zeit verwendetem Dokument zu Datenverarbeitungsproblemen kommen.

Die im Anhang befindliche Richtlinie ist ein Microsoft Word Dokument, welches neben der Anleitung für das Erstellen der monatlichen Berichterstattung, einen Überblick über regelmäßige und anlassbezogene Tätigkeiten sowie ein Stichwortverzeichnis mit Verweis auf die Arbeit beinhaltet.[274] Die Anleitung zu dem Erstellen der Berichterstattung basiert auf den Berichtmonat Januar 2019, welcher im Konzept enthalten ist. Dies soll dem Ersteller bzw. der Erstellerin zusätzlich bei der erstmaligen Berichterstattung unterstützen.

Die Anleitung beginnt mit der Freigabe des lokalen Abschlusses und enthält neben den Datenquellen die Beschreibung und Bildschirmfotos zur Generierung der erforderlichen Auswertungen aus dem BMD NTCS. Zusätzlich sind Bilder enthalten, welche den Übertrag der Werte in das Konzept dokumentieren.

Neben der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz unterstützt die Richtlinie das Erstellen der Eigenkapitalveränderungsrechnung und das Aufstellen einer Überleitungsrechnung zur Kontrolle des Ergebnisses der Gesamtergebnisrechnung.

---

273 S. Anhang, Abschnitt 1 Auszüge aus dem Konzept, S. 4 f.
274 S. Anhang, Abschnitt 3: Richtlinie.

Überleitungsrechnung (Kontrollfunktion)			
Bezeichnung		EUR	Quelle
31.01.2019	**Profit after tax from continuing operations (UGB)**	**- 248 755,58**	"Comprehensive Income", Zeile 54
	Summe der Periodenveränderung immaterieller AV	7 187,20	"Intangible Asstes", Spalte G
	Neutralisieren der lokalen Bestandsveränderung der halbfertigen Erzeugnisse	- 238 830,52	"Comprehensive Income", 4c
	Summe Bestandsveränderung "Construction Contracts"	6 010,78	"Construction Contracts", Spalte I
	Summe der Teilgewinnrealisierungen der Periode "Contruction Contracts"	599 506,48	"Construction Contracts", Spalte Q
	Summe	**125 118,35**	
	Profit after tax from continuing operations (IFRS)	**125 118,35**	"Comprehensive Income", Zeile 65
	Check	-	

Abbildung 41: Die Überleitungsrechnung aus dem Konzept
Quelle: eigene Darstellung.

Im Anschluss an die Beschreibung folgt eine Aufstellung aller erforderlichen regelmäßigen und anlassbezogenen Tätigkeiten, die der Berichtersteller bzw. die Berichterstellerin durchführt. Dabei wird auf den Zeitpunkt bzw. auf das Ereignis abgestellt und die bei Eintritt des Zeitpunktes bzw. des Ereignisses erforderlichen Tätigkeiten gelistet. Für eine detaillierte Beschreibung dieser wird auf das darauffolgende Stichwortverzeichnis verwiesen.

3.1 Liste der anlassbezogenen Tätigkeiten

Themengebiet	Anlass	Tätigkeit	Verweis
Immaterielle Vermögenswerte	Auftragseingang einer noch nicht entwickelten Flugzeugtype	1. Kategorisierung der Entwicklungsleistung (marktfähige Entwicklung oder Auftragsentwicklung) 2. Bei Fertigstellung: Erfragen der Anzahl der geplanten zu produzierenden Simulatoren.	Siehe „Immaterielle Vermögenswerte" im Stichwort-verzeichnis
Kundenverträge (halbfertige Erzeugnisse, Vertragver-mögenswerte, bzw. -schulden	Auftragsunterzeichnung	1. Prüfung des Erlösrealisierungs-modells 2. Einholen der ge-planten Gesamt-stunden zur Pro-duktion des Sim-ulators, sowie des Auftragswertes.	Siehe „Kundenverträge" im Stichwortverzeichnis
Werthaltigkeits-test (Entwicklungen)	Bei Hinweisen auf eine Wertminderung: Her-stellung des Luftfahr-zeuges wird eingestellt, z.B. aufgrund von einem Folgemodell	1. Wertminderungstest auf betroffene Ent-wicklungsleistung durchführen	Siehe „Werthaltig-keitstest" im Stichwort-verzeichnis

Abbildung 42: Überblick der anlassbezogenen Tätigkeiten aus der Richtlinie
Quelle: eigene Darstellung.

Das alphabetische sortierte Stichwortverzeichnis beschreibt kurz die gesetzlichen Vorgaben und gibt die Anwendung in der internen Berichterstattung bei AXIS wider. Zudem enthält das Stichwortverzeichnis einen Verweis auf die Seite in der Arbeit, sodass der Berichtersteller oder die Berichterstellerin unmittelbar auf das Thema im Detail zugreifen kann.

Für die monatliche Berichterstattung nimmt der Ersteller bzw. die Erstellerin die Richtlinie zur Hand und arbeitet mit dieser schrittweise die verschiedenen Themen ab. Als Ergebnis liefert das Konzept die interne Berichterstattung nach IFRS für den Berichtadressaten bzw. die Berichtadressatin.

Für eine laufende, interne Berichterstattung nach IFRS ist von AXIS zunächst die Eröffnungsbilanz per 31.12.2017 zu erstellen. Wahlweise kann das Wirtschaftsjahr 2018 zusammengefasst werden um die laufende Berichterstattung auf Monatsbasis zu beginnen.

7 Resümee und Ausblick

Das abschließende Kapitel umfasst die Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse der Arbeit und die Beantwortung der zu Beginn gestellten Forschungsfragen. Des Weiteren erfolgen eine kritische Reflexion und ein Ausblick auf mögliche Entwicklungstendenzen.

7.1 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Arbeit wurde verfasst um einen ersten Schritt Richtung IFRS-Berichterstattung auf monatlicher Basis vorzunehmen. Die Anforderung, eine solche Information verfügbar zu haben, resultiert aus der internationalen Ausrichtung der AXIS sowie den Eigentümern und Eigentümerinnen internationaler Herkunft. Der Fokus liegt auf einer transparenten Überleitung auf Basis des lokalen Monatsabschlusses.

Im ersten Kapitel werden die Grundlagen für eine Berichterstattung nach IFRS aufgearbeitet und festgehalten, dass die AXIS bzw. die Konzernmutter gesetzlich nicht verpflichtet sind einen Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen. Dadurch ergibt sich ein Gestaltungsspielraum in der Berichterstattung. Essentiell ist, dass diese nicht als IFRS-Abschluss verwertet werden darf, da nicht alle IFRS-Rechtsgrundlagen berücksichtigt werden. Des Weiteren wird der Eröffnungsbilanzstichtag mit 31.12.2017 festgelegt.

Im folgenden Kapitel werden die festgelegten Bestandteile der Berichterstattung, die Gesamtergebnisrechnung, die Bilanz und die Eigenkapitalveränderungsrechnung auf ihre Darstellung nach IFRS analysiert. Die Gliederungsschemen und ein einteiliger Aufbau nach dem Gesamtkostenverfahren werden für die Gesamtergebnisrechnung festgelegt. Es wird zudem für die Bilanz definiert, dass eine Überleitung auf monatlicher Basis Umgliederungen in den Posten der Investitionszuschüsse und Rechnungsabgrenzungen erfordert. Die Posten der Gewährleistungsrückstellungen und Investitionszuschüsse werden vereinfachend zur Gänze in den langfristigen, die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen in den kurzfristigen Bilanzposten gegliedert. Die gemäß dem UGB definierten Personalrückstellungen entsprechen aufgrund der Sicherheit ihres Anfallens und der feststehenden Höhe gemäß IFRS einer Verbindlichkeit. Folglich ist dieser Posten in die kurzfristigen Verbindlichkeiten zu gliedern.

Da das Ziel der Arbeit kein IFRS konformer Abschluss ist, werden im folgenden Kapitel die wesentlichen Posten und Geschäftsfälle identifiziert. Anschließend werden diese auf ihre Bewertungsdifferenzen zwischen den Rechnungslegungsstandards untersucht. Dabei wird festgestellt, dass die wesentlichen Posten mit bedeutenden Bewertungsunterschieden die immateriellen Vermögenswerte und die halbfertigen Erzeugnisse sind. Trotz Bewertungsunterschieden werden z.B. Forderungen ohne Kreditverlust oder das Leasing eines Firmen-

personenkraftwagens vereinfachend ohne abweichende Bewertung in die interne IFRS-Berichterstattung übernommen.

Im Anschluss werden die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte und die halbfertigen Erzeugnisse näher analysiert und deren Behandlung nach IFRS für das Kooperationsunternehmen aufgearbeitet. Dafür werden zunächst die Herstellungskosten, welche für den Ansatz der immateriellen Vermögenswerte und der zeitpunktbezogen zu realisierenden Kundenverträge erforderlich sind, betrachtet. Ein Zuschlagssatz von 8,22 Prozent für das Wirtschaftsjahr 2019 wird anhand der Ausarbeitung kalkuliert. Dieser enthält neben den produktionsbezogenen Verwaltungskosten die Sozialkosten. Des Weiteren wird festgehalten, dass die Fremdkapitalkosten mit einem Zinssatz von fünf Prozent per anno für die immateriellen Vermögenswerte als Bestandteil der Herstellungskosten anzusetzen sind. Ein Ansatz dieser im Rahmen der zeitpunkbezogen zu realisierenden Kundenverträge kommt nicht in Betracht, da die Meilensteinzahlungen gegen dieses Erfordernis sprechen.

Im Rahmen der immateriellen Vermögenswerte werden die in der AXIS vorhandenen Entwicklungsleistungen kategorisiert und auf die Definitions- und Ansatzkriterien sowie die zusätzlichen Kriterien bei selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten untersucht. Es wird festgestellt, dass weder die Produktverbesserungen noch die Auftragsentwicklungen die Kriterien erfüllen. Ursache dafür ist zum einen, dass der Zeitpunkt des betriebsbereiten Zustandes aufgrund der Art der Kostenerfassung nicht festgestellt werden kann. Zum anderen kann bei der Auftragsentwicklung kein Nachweis über einen wahrscheinlichen künftigen Nutzen erbracht werden. Der Erstansatz der Entwicklungsleistungen erfolgt zu Herstellungskosten, während für die Folgebewertung das Anschaffungskostenmodell aufgrund des fehlenden aktiven Marktes festgelegt wird. Eine leistungsorientierte Abschreibung mit fünf Stück für die ATR 600 und zehn Stück für den Airbus A320 wird definiert. Als Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft und folglich der Abschreibung wird die lokale Umsatzrealisierung eines Produktionsauftrages festgehalten.

Ein Werthaltigkeitstest wird jährlich im Dezember vor Erstellen des Jahresabschlusses bei den noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsleistungen durchgeführt. Des Weiteren erfolgt dieser bei Vorliegen von Hinweisen für alle selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten. Eine außerplanmäßige Abschreibung wird vereinfachend durchgeführt, wenn weniger als fünf Flugsimulatoren dieser Type innerhalb der nächsten fünf Jahre verkauft werden. Die Höhe der Abschreibung richtet sich nach der Anzahl der weniger verkauften Simulatoren. Der Ausweis erfolgt in der Bilanz in den langfristigen Posten der immateriellen Vermögenswerte, wobei zwischen den abgeschlossen und noch in Entwicklung befindlichen Werten pro Flugzeugtype unterschieden wird. In der Gesamtergebnisrechnung wird die monatliche Veränderung als aktivierte Eigenleistung dargestellt. Eine Abschreibung erfolgt in einer separaten Gliederungszeile im Bereich der betriebsgewöhnlichen Abschreibung.

Bei den halbfertigen Erzeugnissen werden anhand des Erlösrealisierungsmodells typische Vertragsausgestaltungen ohne kundenindividuelle Sondervereinbarungen verarbeitet. Im Regelfall stellen die einzelnen Leistungsverpflichtungen ein Leistungsbündel dar, da diese miteinander in einer Beziehung stehen. Das enthaltene Ersatzteilpaket wird aufgrund der Unwesentlichkeit als Bestandteil des Leistungsbündels behandelt. Der Transaktionspreis ist im Vertrag mit dem Kunden bzw. der Kundin geregelt. Bei der Festlegung des Realisierungszeitpunktes wird auf die üblichen Vertragsbedingungen abgestellt und zwischen zwei Auftragstypen unterschieden: Bei der Produktion einer marktfähigen Type handelt es sich um einen Flugsimulator, welcher im Regelfall an einen anderen Kunden bzw. eine andere Kundin veräußert werden kann und dauerhaft bzw. in großen Stückzahlen im Flugverkehr eingesetzt wird. Eine Auftragsfertigung hingegen beschäftigt sich mit der Herstellung einer sehr speziellen Flugzeugtype. Diese wird entweder nicht mehr hergestellt, oder selten im Flugverkehr eingesetzt. Im Regelfall ist ein Flugsimulator einer marktfähigen Type einer zeitpunktbezogenen Umsatzrealisierung zu unterwerfen. Eine Auftragsfertigung hingegen, aufgrund der fehlenden Nutzungsmöglichkeit, einer zeitraumbezogenen Realisierung.

Der Fertigstellungsgrad für die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung wird mit Hilfe der geleisteten Stunden im Verhältnis zu den geplanten Gesamtstunden der Fertigung gemessen.

Die beiden Auftragstypen werden unterschiedlich in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung dargestellt. Die Auftragsfertigung wird als Teilgewinnrealisierung abhängig zum Fertigstellungsgrad in den Umsatzerlösen dargestellt. Als Gegenposten wird ein Vertragsvermögenswert oder eine –schuld ausgewiesen. Je nachdem, ob die erhaltenen Anzahlungen bzw. gestellten Meilensteinrechnungen überwiegen. Die Veränderung der marktfähigen Auftragstypen wird in die Bestandveränderung der Gesamtergebnisrechnung gegliedert und in den Vorräten der Bilanz ausgewiesen. Die erhaltenen Anzahlungen und Meilensteinrechnungen entsprechen einer vertraglichen Vermögensschuld.

Im Rahmen der Arbeit wird zudem in jedem Kapitel zudem das Vorgehen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz aufgearbeitet. Zunächst wird der lokale Abschluss per 31.12.2017 um die Gewährleistungsrückstellung im Posten des Jahresverlustes ergänzt. Zu beachten ist, dass diese Anpassung aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres zusätzlich im lokalen Abschluss per 31.03.2018 erneut im internen IFRS-Bericht zu berücksichtigen ist. Zusätzlich sind die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte und die Kundenverträge per 31.12.2017 zu ergänzen. Des Weiteren werden die erarbeiteten Gliederungsschemen auf die Eröffnungsbilanz angewendet.

7.2 Kritische Reflexion und Ausblick

Aus dem Ergebnis der Arbeit lässt sich ableiten, dass der Grundstein für eine IFRS-Berichterstattung an die Eigentümer und Eigentümerinnen sowie Geschäftsführer und Geschäftsführerinnen gelegt wurde. Diese interne IFRS-Berichterstattung liefert den Adressaten bzw. den Adressatinnen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage, während im lokalen Abschluss der Gläubigerschutz und das damit verbundene Vorsichtsprinzip im Fokus stehen.

Aufgrund der Teilgewinnrealisierung und der Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte weist das laufende IFRS-Ergebnis eine bessere Performance auf. Negativ wirkt sich die Aktivierung der IFRS-Herstellungskosten statt der lokalen Selbstkosten auf das Ergebnis aus. Ein Angleichen dieser erfolgt mit der Umsatzrealisierung im lokalen Abschluss, da dies zu einer Teil-Abschreibung des immateriellen Vermögenswertes führt. Zusammenfassend wird festgehalten, dass es sich bei den Abweichungen lediglich um zeitliche Verschiebung der Performance handelt. Eine detaillierte Aussage zu den Ergebnisabweichungen bleibt offen.

Um die in der Vision definierte Zielstellung der IFRS konformen Berichterstattung bis zum Jahr 2022 zu erreichen sind zusätzliche Überleitungen, z.B. der Ansatz von Fremdkapitalkosten bei selbstgeschaffenen Anlagen, eine pro rata temporis Abschreibung, der Ansatz eines Kreditverlustes bei Forderungen oder die Berücksichtigung von latenten Steuern erforderlich. Für diesen Schritt ist zu hinterfragen, ob eine detaillierte monatliche Darstellung der IFRS-Ergebnisse erforderlich ist. So könnte z.B. eine verkürzter Monatsabschluss laut Ausarbeitung und ein IFRS konformer Jahresabschluss zur Verfügung gestellt werden. Neben einer strukturierten Erweiterung der anzuwendenden Standards ist die Schaffung der Aktivierungsvoraussetzungen für die generischen Entwicklungen zu empfehlen.

Künftig könnten in den Tabellenblättern des Berichterstellers die erforderlichen Dokumentationen für die Themengebiete, z.B. die Erfüllung der Definitions- und Ansatzkriterien von den Entwicklungsleistungen durchgeführt werden, um diese in weiterer Folge im Anhang zu verarbeiten.

Vor einer Erweiterung der Überleitungsbuchungen auf IFRS ist zu empfehlen, die Berichterstattung zu automatisieren. Dafür kann das im BMD NTCS bestehende IFRS- Gliederungsschema auf die Ausarbeitung angepasst werden. Die IFRS-Buchungen aus den Überleitungsspalten können in weiterer Folge als auswertungsbezogene Buchungen durch-geführt werden, sodass eine Automatisierung den Aufwand reduziert und Platz für zusätzliche Tätigkeiten schafft.

Des Weiteren ist ein laufendes Einbeziehen der Konzernmutter bei künftigen Erweiterungen bzw. eventuell erforderliche Anpassung der festgelegten Themengebiete anzustreben um langfristig

eine gruppenweite IFRS-Konsolidierung unter Anwendung einheitlicher Bewertungs- und Bilanzierungsregeln sicherzustellen.

Für die Gewährleistung der fachlichen Korrektheit wurde die interne Berichterstattung nach IFRS teilweise in Zusammenarbeit und Absprache mit der zuständigen Wirtschaftsprüfung aufbereitet. Künftig ist eine Ausweitung der Überleitungen bzw. eine Automatisierung gemeinsam umzusetzen, sodass auch weiterhin gewährleistet ist, dass die Berichterstattung den internationalen Rechnungslegungsstandards entspricht. Das Erstellen einer konformen Eröffnungsbilanz sowie eine freiwillige Abschlussprüfung eines IFRS-Abschlusses sind spätestens im Jahr 2022 anzustreben.

Literaturverzeichnis

BUSCHHUETER, M./STRIEGEL, A.[2009]: Internationale Rechnungslegung: IFRS PRAXIS, 1. Aufl., Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH, 2009.

BREIDENBACH, K./WÄHRISCH, M. [2016]: Umsatzerlöse: Handbuch zur Umsatzerfassung nach HGB und IFRS, 1. Aufl., Essen: NWB Verlag GmbH & Co KG, 2016.

BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2017]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 10. Aufl., Wien: LexisNexis Verlag, 2017.

COENENBERG, A./HALLER, A./SCHULTZE W. [2012]: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 14. überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2012.

EGGER, A./SAMER, H./BERTL, [2016]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Der Einzelabschluss: Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung, 16. überarb. Aufl., Wien: Linde Verlag Ges.m.b.H., 2016.

HEYD, R./LUTZ-INGOLD, M. [2005]: Immaterielle Vermögenswerte und Goodwill nach IFRS: Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung, 1. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH.

HIRSCHBÖCK, G./KERSCHBAUMER, H./SCHURBOHM, A. [2017]: IFRS für Führungskräfte, 3. akt. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2017, https://lindeonline.at/#readstack, [30.03.2019].

HIRSCHBÖCK, G./KERSCHBAUMER, H./SCHURBOHM, A. [2012]: IFRS für Führungskräfte, 2. überarb. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2012.

FRANZ, K./WINKLER, C. [2006]: Unternehmenssteuerung und IFRS: Grundlagen und Praxisbeispiele, 1. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2006.

GRÜNBERGER, D. [2017]: IFRS 2018: Ein systematischer Praxis-Leitfaden, 15., neu bearb. Aufl., Wien: NWB Verlag GmbH & Co KG, 2017.

KIRSCH, H. [2017]: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS, 11. vollst. überarb. u. erw. Aufl., Herne: NWB Verlag GmbH & Co KG, 2017.

KIRSCH, H. [2007]: Finanz-und erfolgswirtschaftliche Jahresabschlussanalyse nach IFRS, 2. überarb. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2007.

KÜTING, K./PFITZER, N./WEBER, C. [2013]: IFRS oder HGB?: Systemvergleich und Beurteilung, 2. grundlegend überarb. und erw. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2013, http://www.ciando.com/img/books/extract/3799267239_lp.pdf, [31.03.2019].

LEIBFRIED, P./WEBER, I. [2003]: Bilanzierung nach IAS/IFRS: Ein Praxisleitfaden für die Umstellung – mit Fallbeispielen und Checklisten, 1., Aufl., Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH, 2003, https://books.google.at/books?id=_-vK5KTbdgAC&pg=PA56&lpg=PA56&dq=geringwertige+Gegenst%C3%A4nde+IFRS&source=bl&ots=ym4mPaTVyA&sig=kqvAT5s4EBF3LGukE9TiYQndbCg&hl=de&sa=X&ved=2ahUKEwiQ96Ll2cPdAhXDDCwKHZodDF4Q6AEwA3oECAcQAQ#v=onepage&q=geringwertige%20Gegenst%C3%A4nde%20IFRS&f=false, [31.03.2019].

PELLENS, B./FÜLBIER R./GASSEN, J./SELLHORN, T. [2017]: Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 16, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 10. überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft Steuern Recht GmbH, 2017.

PETERSEN, K./BANSBACH, F./DONRBACH, E. [2017]: IFRS Praxishandbuch: Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 12., akt. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2017.

PREISSLER, G. [2012]: Grundlagen, in: IFRS für Controller und Manager, hrsg. von VATER, H., 1. Aufl., Weinheim: Wiley-VCH Verlag & Co. KGaA, 2012, S. 17 - 80.

SCHURBOHM-EBNETH, A./OHMEN, P. [2015]: Implikationen von IFRS 15 für den Anlagenbau, in KoR 01 (2015), S. 7 - 14.

STEINER, C./JANKOVIC, A. [2017a]: Der Jahresabschluss nach IFRS: Ein systematischer Leitfaden zur praktischen Anwendung, 2., Aufl., Wien: MANZ' sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2017.

STEINER, C./JANKOVIC, A. [2017b]: UGB vs IFRS: Der Jahresabschluss im Vergleich, 2., Aufl., Wien: MANZ' sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2017.

WAGENHOFER, A. [2005]: Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS /IFRS: Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse, 5., überarb. u. erw. Aufl., Frankfurt/M.: Redline GmbH, 2005.

VATER, H./VANINI U. [2012]: Bilanzierung der Aktiva, in: IFRS für Controller und Manager, hrsg. von VATER, H., 1. Aufl., Weinheim: Wiley-VCH Verlag & Co. KGaA, 2012, S. 139 - 182.

ZWIRNER, C./KÜNKELE K. [2012]: Bilanzierung der Passiva, in: IFRS für Controller und Manager, hrsg. von VATER, H., 1. Aufl., Weinheim: Wiley-VCH Verlag & Co. KGaA, 2012, S. 183 - 274.

Internetrecherche

AFRAC [2018]: Stellungnahme 32: Umsatzrealisierung, https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC-Stellungsnahme_32_Umsatzrealisierung_Juni_2018.pdf, [25.03.2019].

DELOITTE [2014]: Das neue Rechnungslegungsrecht, www2.deloitte.com/ch/de/pages/audit/articles/das-neue-rechnungslegungsrecht.html [30.03.2019].

DELOITTE [2011]: IFRS 9 Finanzinstrumente – Ein Praxisleitfaden für Finanzdienstleister, https://www.iasplus.com/en/publications/germany/other/ifrs-9-finanzinstrumente/file, [25.03.2019].

EU-KOMMISSION [2013]: Stand der Wahlmöglichkeiten der IAS-Verordnung durch die Mitgliedstaaten, http://www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/DE/1-2008-215-DE-F1.pdf, [30.12.2018].

Anhang

Anhangverzeichnis

Abschnitt 1: Auszüge aus dem Konzept

Abbildung 1: Gliederungsschema der Gesamtergebnisrechnung der AXIS 1

Abbildung 2: Gliederungsschema der Aktivseite der Bilanz der AXIS 2

Abbildung 3: Gliederungsschema der Passivseite der Bilanz der AXIS 3

Abbildung 4: Immaterielle Vermögenswerte der AXIS 4

Abbildung 5: Zeitpunktbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS 5

Abbildung 6: Zeitraumbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS 5

Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz

Abbildung 1: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2018 1

Abbildung 2: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2018 2

Abbildung 3: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2017 3

Abbildung 4: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2017 4

Abbildung 5: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2016 5

Abbildung 6: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2016 6

Abbildung 7: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2018 7

Abbildung 8: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2017 8

Abbildung 9: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2016 9

Abschnitt 3: Richtlinie

Abbildung 1: Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 2: Weitere Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 3: Das Vorgehen bei Umgliederungen 4

Abbildung 4: Auswahlkriterien bei der Erfassung der immateriellen Vermögenswerte 6

Abbildung 5: Zusätzliche Auswahlkriterien 6

Abbildung 6: Generierte Auswertung nach den Auswahlkriterien 6

Abbildung 7: Eintrag der Werte in das Konzept 7

Abbildung 8: Übernahme der Daten in die Gesamtergebnisrechnung 8

Abbildung 9: Übernahme der Daten in die Bilanz 8

Abbildung 10: Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse nach UGB 9

Abbildung 11: Auswertung der ATR 600 II von 01/19 10

Abbildung 12: Übertrag der Werte in das Konzept unter "Construction Contracts" 10

Abbildung 13: Projekt-Statusübersicht der ATR 600 II 11

Abbildung 14: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 11

Abbildung 15: Projekt-Statusübersicht des CJ 1+ 12

Abbildung 16: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 12

Abbildung 17: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Gesamtergebnisrechnung 13

Abbildung 18: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Bilanz 13

Abbildung 19: Verknüpfen der Berechnung in die Bilanz 14

Abbildung 20: Verknüpfung der Kalkulation in die Gesamtergebnisrechnung 14

Abbildung 21: Verknüpfung der Kalkulation in die Bilanz 15

Abbildung 22: Überleitungsrechnung 16

Abschnitt 1: Auszüge aus dem Konzept

Statement of comprehensive income - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

	01.01.2018 - 31.12.2018			
Continuing operations	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
Revenue				
- CJ 1+				
- Project NN				
Other income				
Changes in inventories of finished goods and work in progress				
- ATR 600 I				
- ATR 600 II				
- A 320 I				
- A 320 II				
	-			-
- Services not invoiced yet				
Own work performed and capitalised				
- Research and Development ATR 600 II				
- Research and Development A 320				
	-			-
- Other work performed and capitalised				
Recognised Revenue for the Period	**-**			**-**
Raw materials and consumables used				
- Costs of raw material and consumables used				
- Costs of purchased services				
- Others				
	-			**-**
Gross Profit				
Employee benefits expense				
Depreciation				
- Ordinary depreciation and amortization				
- Impairment of intangible assets				
Other operating expenses				
- Maintenance expenses				
- Rent and Utilities				
- Legal and External Consultancy				
- Other Operating Expenses				
Operating profit	**-**			**-**
Interest and similar expenses				
Other interest and similar income				
Financial result				
Profit before taxes (EBT)	**-**			**-**
Income tax expense on EBT				
Profit after tax from continuing operations (PAT)	**-**			**-**
Other comprehensive income				
Items that may be reclassified to profit or loss				
Items that will not be reclassified to profit or loss				
Income tax (expected reclassification)				
Income tax (no reclassification expected)				
Other comprehensive income, net of tax	**-**			**-**
Total comprehensive income	**-**			**-**

Total comprehensive income for the period is attributable to:
ASH

Abbildung 1: Gliederungsschema der Gesamtergebnisrechnung der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

Balance Sheet - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

	31.12.2017			
Account	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
Assets				
Property, plant and equipment		-		
- Building	-	-		-
- Machines	-	-		-
- Fixtures and fittings	-	-		-
- Fixed assets under construction	-	-		-
Intangible Assets				
- Licenses, Software	-	-		-
- Development		-		
- Development (ATR 600)		-		-
- Intangible assets under construction		-		
- Development Project #1		-		-
- Development (ATR 600 II)		-		-
- Development (A 320)		-		-
Inventories				
- Finished products		-		-
Receivables and other Assets				
- Other receivables and assets	-	-		-
Non-current assets	-	-		-
Inventories				
- Raw Material, supplies and consumables	-	-		-
- Work in progress	-	-		-
- ATR 600 I				
- ATR 600 II				
- A 320 I				
- A 320 II				
- Received prepayments (work in progress)	-	-		-
- Finished products	-	-		-
- Services not invoiced yet	-	-		-
- Advance payments made	-	-		-
Receivables and other Assets				
- Trade receivables	-	-		-
- Receivables arising from afiliated companies	-	-		-
- Receivables due from customers on construction contracts	-	-		-
- Project NN		-		
- Project NN		-		
- Other receivables and assets	-	-		-
Cash and cash equivalents	-	-		-
Prepaid expenses, deferred charges	-	-		-
Total current assets	-	-		-
Total Assets	**-**			**-**

Abbildung 2: Gliederungsschema der Aktivseite der Bilanz der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

	31.12.2017			
Account	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
Liabilities and Owner's Equity				
Equity				
- Company Capital	-			-
- Retained Earnings	-			-
- Balance Sheet Profit/Loss	-			-
Investment Allowances	-			-
Provisions				
- Warranty provison	-			-
Liabilities				
- Liabilities to financial institutions				-
- Liabilities to affiliated companies				-
- Other Liabilities				-
Non-current liabilities	-			-
Provisions				
- Warranty provison	-			-
- Personnel provisions	-			-
- Other provisions	-			-
Liabilities				
- Liabilities to financial institutions	-			-
- Received payments (work in progress)	-			-
- Liabilities to affiliated companies	-			-
- Liabilities from construction contracts	-			-
- ATR 600 I				
- ATR 600 II				
- A 320 I				
- A 320 II				
- CJ 1+				
- Liabilities arising from deliveries and services	-			-
- Other Liabilities	-			-
Current liabilities	-			-
Total Liabilities and Owner's Equity	**-**			**-**

Abbildung 3: Gliederungsschema der Passivseite der Bilanz der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

Immaterielle Vermögenswerte / Entwicklungen					IAS 38
			ATR 600 I	Airbus A 320	ATR 600 II
	Nutzungsbereitschaft		13.07.2018		
	Geplante Anzahl zu prod. Simulatoren		5	10	5
Zeitraum	**Beschreibung Kosten**	**%**	**EUR**	**EUR**	**EUR**
	Anfangsbestand		-	-	-
31.12.2017	Fertigungseinzelkosten		385 347	4 265	
	Fertigungsgemeinkosten		199 456	2 208	
	Materialeinzelkosten		40 233	3 669	
	Materialgemeinkosten		3 195	291	
	Herstellungskosten (UGB)		628 230	10 433	-
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	31 676	351	-
	Herstellungskosten vor Fremdkapitalkosten		659 906	10 784	-
	Fremdkapitalkosten	5,00%	1 375	22	-
	Herstellungskosten (IFRS)		**661 281**	**10 806**	**-**
	Abschreibung (7f)		-	-	-
	Periodenveränderung (4e,4f)		661 281	10 806	-
	Endbestand (B2-B5)		661 281	10 806	-
	Anfangsbestand		661 281	10 806	-
31.12.2018	Fertigungseinzelkosten		176 922	44 914	149 006
	Fertigungsgemeinkosten		76 628	13 007	55 606
	Materialeinzelkosten		54 201	15 680	- 233
	Materialgemeinkosten		2 408	662	- 8
	Herstellungskosten (UGB)		310 159	74 263	204 370
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	14 543	3 692	12 248
	Herstellungskosten vor Fremdkapitalkosten		324 702	77 955	216 619
	Fremdkapitalkosten	5,00%	2 054	185	451
	Herstellungskosten (IFRS)		**326 756**	**78 140**	**217 070**
	Abschreibung (7f)		- 197 607		
	Periodenveränderung (4e,4f)		129 149	78 140	217 070
	Endbestand (B2-B5)		790 429	88 946	217 070

Abbildung 4: Immaterielle Vermögenswerte der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

Halbfertige Erzeugnisse							
ZEITPUNKTBEZOGENE UMSATZREALISIERUNG							
Periode	Kosten	%	ATR 600 I	ATR 600 II	A 320 I	A 320 II	Projekt 5
	Anfangsbestand		-	**148 142,61**	-	-	-
31.12.2018	Fertigungseinzelkosten			252 078,38	6 102,21	5 911,10	
	Fertigungsgemeinkosten			321 707,62	9 244,23	8 954,73	
	Maschinenkosten			26 237,73		23,46	
	Materialeinzelkosten			418 652,27	27 393,49		
	Materialgemeinkosten			25 645,65	969,73		
	Herstellungskosten der Periode UGB		-	1 044 321,65	43 709,66	14 889,29	-
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	-	26 444,37	759,88	736,08	-
	Herstellungskosten der Periode IFRS		-	**1 070 766,02**	**44 469,54**	**15 625,37**	-
	Herstellungskosten gesamt IFRS (F2)		-	1 218 908,63	44 469,54	15 625,37	-
	Bestandsveränderung IFRS (4c)		-	1 093 391,11	44 469,54	15 625,37	-
	Selbstkosten (UGB)			1 232 210,52	50 065,00	17 054,20	
	Erhaltene Anzahlungen			-			
	Gestellte Meilensteinrechnungen			1 795 500,00			
	Gesamt (O6)		-	1 795 500,00	-	-	-
	Anfangsbestand		-	**1 218 909**	**44 469,54**	**15 625,37**	-
31.01.2019	Fertigungseinzelkosten			3 041	-	-	
	Fertigungsgemeinkosten			2 771	-	-	
	Maschinenkosten			-	-	-	
	Materialeinzelkosten			- 27	-	-	
	Materialgemeinkosten			- 2	-	-	
	Herstellungskosten der Periode UGB		-	5 783	-	-	-
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	-	228	-	-	-
	Herstellungskosten der Periode IFRS		-	**6 011**	-	-	-
	Herstellungskosten gesamt IFRS (F2)		-	**1 224 919**	**44 469,54**	**15 625,37**	-
	Bestandsveränderung IFRS (4c)		-	6 011	-	-	-
	Selbstkosten (UGB)			**1 364 227**	**50 065,00**		
	Erhaltene Anzahlungen			-			
	Gestellte Meilensteinrechnungen			1 795 500,00			
	Gesamt (O6)		-	1 795 500,00	-	-	-

Abbildung 5: Zeitpunktbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

						IFRS 15
ZEITRAUMBEZOGENE UMSATZREALISIERUNG						
Periode	Beschreibung		CJ 1+	Projekt 2	Projekt 3
	Gesamtstunden (PLAN)		25 855,00		
	Auftragswert		6 230 000,00		
31.12.2018	Geleistete Stunden (IST)		7 258,00		
	Fertigstellungsgrad		28,07%	0,00%	0,00%
	Teilgewinnrealisierung (gesamt)		1 748 881,84	-	-
	Teilgewinnrealisierung der Periode (4a)		1 748 881,84	#DIV/0!	#DIV/0!
	Erhaltene Zahlungen		4 361 000,00		
	Gestellte Meilensteinrechnungen		934 000,00		
	Vertragsvemögenswert/-schuld (G3 od. O3)	-	**3 546 118,16**	-	-

Abbildung 6: Zeitraumbezogen zu realisierende Kundenverträge der AXIS
Quelle: eigene Darstellung basierend auf dem entworfenen Konzept.

Abschnitt 2: Auszüge aus den Jahresabschlüssen: GuV und Bilanz

Bilanz

AXIS Flight Training Systems GmbH — zum 31.3.2018

Aktiva	31.3.2018 EUR	31.3.2017 EUR
A. Anlagevermögen		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
1. Lizenzen	29.254,91	21.384,42
II. Sachanlagen		
1. Bauten	151.718,41	186.474,21
davon Investitionen in fremde Gebäude	*151.718,41*	*186.474,21*
2. Maschinen	207.668,90	252.123,26
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	267.669,31	223.173,25
4. Anlagen in Bau	84.995,42	0,00
	712.052,04	661.770,72
	741.306,95	**683.155,14**
B. Umlaufvermögen		
I. Vorräte		
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	480.492,19	173.653,20
2. unfertige Erzeugnisse	5.050.863,98	3.551.926,75
abzüglich erhaltene Anzahlungen	-4.235.594,85	-2.076.345,94
	815.269,13	1.475.580,81
3. fertige Erzeugnisse	85.890,23	85.890,23
4. geleistete Anzahlungen	145.080,00	47.668,58
	1.526.731,55	1.782.792,82
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	781.774,15	693.846,10
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	147.753,73	0,00
davon aus Lieferungen und Leistungen	*147.753,73*	*0,00*
3. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	440.290,82	405.640,69
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*191.060,26*	*121.621,46*
	1.369.818,70	1.099.486,79
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	56.554,04	79.929,11
	2.953.104,29	**2.962.208,72**
C. Rechnungsabgrenzungsposten	**89.058,41**	**89.735,45**
Summe Aktiva	**3.783.469,65**	**3.735.099,31**

Seite 1

Abbildung 1: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2018
Quelle: AXIS.

AXIS Flight Training Systems GmbH

Bilanz
zum 31.3.2018

Passiva	31.3.2018 EUR	31.3.2017 EUR
A. Negatives Eigenkapital		
I. eingefordertes Stammkapital	200.000,00	200.000,00
gezeichnetes Stammkapital	*200.000,00*	*200.000,00*
einbezahltes Stammkapital	*200.000,00*	*200.000,00*
II. Gewinnrücklagen		
1. Rücklage für eigene Anteile, Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen	900.000,00	900.000,00
III. Bilanzverlust	-10.314.103,63	-8.851.288,48
davon Verlustvortrag	*-8.851.288,48*	*-7.355.549,36*
	-9.214.103,63	**-7.751.288,48**
B. Investitionszuschüsse	**37.336,35**	**48.090,48**
C. Rückstellungen		
1. sonstige Rückstellungen	**979.488,19**	**901.591,04**
D. Verbindlichkeiten		
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	0,00	188.464,09
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*0,00*	*188.464,09*
2. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	796.141,42	39.736,27
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*796.141,42*	*39.736,27*
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.494.249,62	277.339,23
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*1.494.249,62*	*277.339,23*
4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	9.284.670,90	8.834.958,34
davon sonstige	*9.284.670,90*	*8.834.958,34*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*9.284.670,90*	*8.834.958,34*
5. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern		
Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter I	0,00	305.627,67
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*0,00*	*305.627,67*
6. sonstige Verbindlichkeiten	405.686,80	890.580,67
davon aus Steuern	*54.580,09*	*95.971,83*
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	*88.567,04*	*152.912,33*
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*403.487,62*	*888.662,42*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*2.191,55*	*1.918,25*
	11.980.748,74	**10.536.706,27**
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*2.693.878,66*	*1.699.829,68*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*9.286.862,45*	*8.836.876,59*
Summe Passiva	**3.783.469,65**	**3.735.099,31**

Seite 2

Abbildung 2: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2018
Quelle: AXIS.

AXIS Flight Training Systems GmbH

Bilanz
zum 31.3.2017

Aktiva	31.3.2017 EUR	31.3.2016 EUR
A. Anlagevermögen		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
1. Lizenzen	21.384,42	10.304,70
II. Sachanlagen		
1. Bauten	186.474,21	221.230,01
davon Investitionen in fremde Gebäude	*186.474,21*	*221.230,01*
2. Maschinen	252.123,26	304.889,16
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	223.173,25	248.344,15
	661.770,72	774.463,32
	683.155,14	**784.768,02**
B. Umlaufvermögen		
I. Vorräte		
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	173.653,20	197.779,96
2. unfertige Erzeugnisse	3.551.926,75	4.903.872,41
abzüglich erhaltene Anzahlungen	-2.076.345,94	0,00
	1.475.580,81	4.903.872,41
3. fertige Erzeugnisse	85.890,23	85.890,23
4. geleistete Anzahlungen	47.668,58	919,55
	1.782.792,82	5.188.462,15
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	693.846,10	44.435,69
2. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	405.640,69	355.968,90
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*121.621,46*	*0,00*
	1.099.486,79	400.404,59
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	79.929,11	78.540,90
	2.962.208,72	**5.667.407,64**
C. Rechnungsabgrenzungsposten	**89.735,45**	**77.240,00**
Summe Aktiva	**3.735.099,31**	**6.529.415,66**

Seite 1

Abbildung 3: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2017
Quelle: AXIS.

AXIS Flight Training Systems GmbH

Bilanz
zum 31.3.2017

Passiva	31.3.2017 EUR	31.3.2016 EUR
A. Negatives Eigenkapital		
I. eingefordertes Stammkapital	200.000,00	200.000,00
gezeichnetes Stammkapital	*200.000,00*	*200.000,00*
einbezahltes Stammkapital	*200.000,00*	*200.000,00*
II. Gewinnrücklagen		
1. Rücklage für eigene Anteile, Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen	900.000,00	900.000,00
III. Bilanzverlust	-8.851.288,48	-7.355.549,36
davon Verlustvortrag	*-7.355.549,36*	*-6.888.295,90*
	-7.751.288,48	**-6.255.549,36**
B. Investitionszuschüsse	**48.090,48**	**66.776,07**
C. Rückstellungen		
1. Steuerrückstellungen	0,00	314,00
2. sonstige Rückstellungen	901.591,04	350.682,40
	901.591,04	**350.996,40**
D. Verbindlichkeiten		
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	188.464,09	314.144,03
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*188.464,09*	*314.144,03*
2. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	39.736,27	5.883.965,00
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*39.736,27*	*5.883.965,00*
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	277.339,23	29.733,49
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*277.339,23*	*29.733,49*
4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	8.834.958,34	4.430.887,63
davon sonstige	*8.834.958,34*	*4.430.887,63*
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*0,00*	*4.430.887,63*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*8.834.958,34*	*0,00*
5. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern		
Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter I	305.627,67	5.353,75
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*305.627,67*	*5.353,75*
6. sonstige Verbindlichkeiten	890.580,67	1.703.108,65
davon aus Steuern	*248.884,16*	*139.464,20*
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*888.662,42*	*1.703.108,65*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*1.918,25*	*0,00*
	10.536.706,27	**12.367.192,55**
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr	*1.699.829,68*	*12.367.192,55*
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr	*8.836.876,59*	*0,00*
Summe Passiva	**3.735.099,31**	**6.529.415,66**

Seite 2

Abbildung 4: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2017
Quelle: AXIS.

AXIS FLIGHT TRAINING SYSTEMS GMBH, TOBELBAD

Bilanz zum 31. März 2016
(mit Gegenüberstellung der Vorjahreszahlen)

AKTIVA

	2015/2016 €	2015/2016 €	2014/2015 €
A. Anlagevermögen			
I. Immaterielle Vermögensgegenstände			
1. Rechte		10.304,70	23.270,99
II. Sachanlagen			
1. Bauten auf fremdem Grund	221.230,01		255.985,81
2. Technische Anlagen und Maschinen	304.889,16		358.217,50
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	220.766,17		263.577,53
4. Fuhrpark	0,01		389,61
5. Geringwertige Vermögensgegenstände	27.577,97	774.463,32	35.869,52
		784.768,02	**937.310,96**
B. Umlaufvermögen			
I. Vorräte			
1. Roh-, Hilfs und Betriebsstoffe	201.661,70		187.560,39
2. Unfertige Erzeugnisse	4.903.872,41		9.570.384,50
3. Fertige Erzeugnisse	82.008,49		0,00
4. Geleistete Anzahlungen	919,55	5.188.462,15	282.208,86
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	44.435,69		40.561,87
2. Sonstige Forderungen	153.820,90	198.256,59	304.394,52
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten			
1. Kassenbestand	309,79		1.552,39
2. Guthaben bei Kreditinstituten	78.231,11	78.540,90	395.755,03
		5.465.259,64	**10.782.417,56**
C. Rechnungsabgrenzungsposten		**279.388,00**	**277.208,15**
		6.529.415,66	**11.996.936,67**

Abbildung 5: Aktivseite der Bilanz zum 31.03.2016
Quelle: AXIS.

			PASSIVA
	2015/2016		2014/2015
	€	€	€
A. Negatives Eigenkapital			
I. Stammkapital		200.000,00	200.000,00
II. Kapitalrücklagen		900.000,00	900.000,00
III. Bilanzverlust		-7.355.549,36	-6.888.295,90
davon Verlustvortrag € -6.888.295,90 (2015: € -4.931.277,53)		**-6.255.549,36**	**-5.788.295,90**
B. Investitionszuschüsse		**66.776,07**	**81.252,88**
C. Rückstellungen			
1. Steuerrückstellungen	314,00		314,00
2. Sonstige Rückstellungen	350.682,40		353.930,00
		350.996,40	**354.244,00**
D. Verbindlichkeiten			
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	314.144,03		2.471.719,98
2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	5.883.965,00		10.137.844,06
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	29.733,49		902.887,24
4. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	4.430.887,63		2.189.905,19
5. Sonstige Verbindlichkeiten	1.708.462,40		1.647.379,22
davon aus Steuern € 70.858,39 (2015: € 127.689,36)		**12.367.192,55**	**17.349.735,69**
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit € 67.910,12 (2015: € 62.085,18)			
		6.529.415,66	**11.996.936,67**
Haftungsverhältnisse		**0,00**	**205.000,00**

Abbildung 6: Passivseite der Bilanz zum 31.03.2016
Quelle: AXIS.

AXIS Flight Training Systems GmbH

Erfolgsrechnung
1.4.2017 bis 31.3.2018

	2017/2018 EUR	2016/2017 EUR
1. Umsatzerlöse	**8 122 664,63**	**7 681 885,02**
2. Veränderung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	**1 498 937,23**	**-1 351 945,66**
3. andere aktivierte Eigenleistungen	**98 881,88**	**0,00**
4. sonstige betriebliche Erträge		
a) Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen	0,00	518,29
b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	74 543,04	11,00
c) übrige	134 246,12	238 323,37
	208 789,16	**238 852,66**
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen		
a) Materialaufwand	3 238 294,74	2 468 969,00
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	2 469 905,62	472 646,93
	5 708 200,36	**2 941 615,93**
6. Personalaufwand		
a) Löhne	24 004,49	22 663,10
b) Gehälter	2 954 383,07	2 795 445,95
c) soziale Aufwendungen	853 483,84	753 561,57
aa) Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	41 972,38	36 771,26
bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	794 765,76	706 008,12
	3 831 871,40	**3 571 670,62**
7. Abschreibungen		
a) auf Sachanlagen	**249 341,10**	**167 113,57**
8. sonstige betriebliche Aufwendungen		
a) Steuern, soweit sie nicht unter Steuern vom Einkommen fallen	14 389,91	1 453,30
b) übrige	1 136 333,06	947 750,18
	1 150 722,97	**949 203,48**
9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8 (Betriebsergebnis)	**-1 010 862,93**	**-1 060 811,58**
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	**310,27**	**0,00**
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	**450 512,49**	**433 177,54**
12. Zwischensumme aus Z 10 bis 11 (Finanzergebnis)	**-450 202,22**	**-433 177,54**
13. Ergebnis vor Steuern	**-1 461 065,15**	**-1 493 989,12**
14. Steuern vom Einkommen	**1 750,00**	**1 750,00**
15. Ergebnis nach Steuern	**-1 462 815,15**	**-1 495 739,12**
16. Jahresfehlbetrag	**-1 462 815,15**	**-1 495 739,12**
17. Verlustvortrag aus dem Vorjahr	**-8 851 288,48**	**-7 355 549,36**

Seite 1

Abbildung 7: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2018
Quelle: AXIS.

AXIS Flight Training Systems GmbH

Gewinn- und Verlustrechnung

1.4.2016 bis 31.3.2017

	2016/2017 EUR	2015/2016 EUR
1. Umsatzerlöse	**7.681.885,02**	**10.074.636,06**
2. Veränderung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	**-1.351.945,66**	**-4.584.503,60**
3. andere aktivierte Eigenleistungen	**0,00**	**2.621,00**
4. sonstige betriebliche Erträge		
a) Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen	518,29	5.057,91
b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	11,00	0,00
c) übrige	238.323,37	133.210,49
	238.852,66	**138.268,40**
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen		
a) Materialaufwand	2.468.969,00	1.548.894,23
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	472.646,93	323.811,65
	2.941.615,93	**1.872.705,88**
6. Personalaufwand		
a) Löhne	22.663,10	22.823,14
b) Gehälter	2.795.445,95	2.408.048,02
c) soziale Aufwendungen	753.561,57	746.021,72
aa) Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	36.771,26	35.497,45
bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	706.008,12	701.851,20
	3.571.670,62	**3.176.892,88**
7. Abschreibungen		
a) auf Sachanlagen	**167.113,57**	**169.959,09**
8. sonstige betriebliche Aufwendungen		
a) Steuern, soweit sie nicht unter Steuern vom Einkommen fallen	1.453,30	6.242,45
b) übrige	947.750,18	590.754,79
	949.203,48	**596.997,24**
9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8 (Betriebsergebnis)	**-1.060.811,58**	**-185.533,23**
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	**0,00**	**223,79**
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	**433.177,54**	**294.904,83**
12. Zwischensumme aus Z 10 bis 11 (Finanzergebnis)	**-433.177,54**	**-294.681,04**
13. Ergebnis vor Steuern	**-1.493.989,12**	**-480.214,27**
14. Steuern vom Einkommen	**1.750,00**	**1.516,00**
15. Ergebnis nach Steuern	**-1.495.739,12**	**-481.730,27**

Seite 3

Abbildung 8: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2017
Quelle: AXIS.

AXIS FLIGHT TRAINING SYSTEMS GMBH, TOBELBAD

Gewinn - und Verlustrechnung 2015/2016
(mit Gegenüberstellung der Vorjahreszahlen)

	2015/2016	2014/2015
	€	€
1. Umsatzerlöse	**10.074.636,06**	**136.202,37**
2. Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	**-4.584.503,60**	**6.573.431,50**
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	**2.621,00**	**0,00**
4. Sonstige betriebliche Erträge		
a) Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen	5.057,91	0,00
b) Übrige	133.210,49	77.303,88
	138.268,40	**77.303,88**
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen		
a) Materialaufwand	-1.548.894,23	-4.451.524,63
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	-51.992,03	-114.137,80
	-1.600.886,26	**-4.565.662,43**
6. Personalaufwand		
a) Löhne	-22.823,14	-15.085,81
b) Gehälter	-2.408.048,02	-2.460.088,01
c) Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	-35.497,45	-34.002,39
d) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	-701.851,20	-661.563,29
e) Sonstige Sozialaufwendungen	-8.673,07	-10.423,51
	-3.176.892,88	**-3.181.163,01**
7. Abschreibungen		
a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	**-169.959,09**	**-193.618,44**
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen		
a) Steuern	-6.242,45	-15.794,74
b) Übrige	-847.168,82	-569.706,84
	-853.411,27	**-585.501,58**
9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8	**-170.127,64**	**-1.739.007,71**
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	223,79	627,43
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-310.310,42	-242.783,35
12. Zwischensumme aus Z 10 bis 11	**-310.086,63**	**-242.155,92**
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	**-480.214,27**	**-1.981.163,63**
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	**-1.516,00**	**-1.985,00**
15. Jahresfehlbetrag	**-481.730,27**	**-1.983.148,63**
16. Auflösung Investitionszuschüsse	**14.476,81**	**26.130,26**
17. Jahresverlust	**-467.253,46**	**-1.957.018,37**
18. Verlustvortrag aus dem Vorjahr	**-6.888.295,90**	**-4.931.277,53**
19. Bilanzverlust	**-7.355.549,36**	**-6.888.295,90**

Abbildung 9: Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.03.2016
Quelle: AXIS.

Abschnitt 3: Richtlinie

Richtlinie für die Erstellung der internen IFRS-Berichterstattung

20.04.2019

Inhaltsverzeichnis 1

1 Einleitung 1

2 Erstellen des internen IFRS-Berichtes in dem Konzept 1

2.1 Erstellen der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz in dem Konzept 2

2.1.1 Vorbereitung des Konzeptes für die aktuelle Berichterstattung 2

2.1.2 Import der Saldenliste und Einfügen der lokalen Werte 2

2.1.3 Anpassen der Gliederung nach IFRS-Vorgaben 4

2.1.4 Erfassen der Entwicklungen 5

2.1.5 Erfassen der halbfertigen Erzeugnisse 8

2.1.5.1 Überblick und Kategorisierung der vorhandenen Projekte bis 31.03.2019 9

2.1.5.2 Datenübertrag zeitpunktbezogener Umsatzrealisierungen 9

2.1.5.3 Ermittlung der Vermögenswerte/-schulden 12

2.1.5.4 Übertrag der Werte in die Gesamtergebnisrechnung 13

2.1.5.4.1 Übertrag der Werte mit zeitpunktbezogener Umsatzrealisierung 13

2.1.5.4.2 Übertrag der Werte mit zeitraumbezogener Umsatzrealisierung 14

2.1.5.5 Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust auf IFRS adaptieren 15

2.2 Erstellen einer Überleitungsrechnung zur Kontrolle in dem Konzept 15

2.3 Erstellen der Eigenkapitalveränderungsrechnung in dem Konzept 16

3 Anlass- und zeitpunktbezogene Tätigkeiten 17

3.1 Liste der anlassbezogenen Tätigkeiten 17

3.2 Liste der zeitpunktbezogenen Tätigkeiten 18

4 Stichwortverzeichnis 19

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 2: Weitere Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export 3

Abbildung 3: Das Vorgehen bei Umgliederungen 4

Abbildung 4: Auswahlkriterien bei der Erfassung der immateriellen Vermögenswerte 6

Abbildung 5: zusätzliche Auswahlkriterien 6

Abbildung 6: Generierte Auswertung nach den Auswahlkriterien 6

Abbildung 7: Eintrag der Werte in das Konzept 7

Abbildung 8: Übernahme der Daten in die Gesamtergebnisrechnung 8

Abbildung 9: Übernahme der Daten in die Bilanz 8

Abbildung 10: Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse nach UGB 9

Abbildung 11: Auswertung der ATR 600 II von 01/19 10

Abbildung 12: Übertrag der Werte in das Konzept unter "Construction Contracts" 10

Abbildung 13: Projekt-Statusübersicht der ATR 600 II 11

Abbildung 14: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 11

Abbildung 15: Projekt-Statusübersicht des CJ 1+ 12

Abbildung 16: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept 12

Abbildung 17: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Gesamtergebnisrechnung 13

Abbildung 18: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Bilanz 13

Abbildung 19: Verknüpfen der Berechnung in die Bilanz 14

Abbildung 20: Verknüpfung der Kalkulation in die Gesamtergebnisrechnung 14

Abbildung 21: Verknüpfung der Kalkulation in die Bilanz 15

Abbildung 22: Überleitungsrechnung 16

1 Einleitung

Das vorliegende Dokument dient dem Berichtersteller als Anleitung für die Erstellung der internen IFRS-Berichterstattung und basiert auf dem Konzept. Es wird vorausgesetzt, dass der Ersteller bzw. der Leser das Konzept kennt bzw. dieses zumindest vorliegt.

Im ersten Abschnitt erfolgt eine detaillierte Beschreibung zur Erstellung der Berichterstattung. Im darauffolgenden Abschnitt werden die anlass- und zeitpunktbezogenen Tätigkeiten, wie die Kategorisierung eines neuen Kundenvertrages beschrieben. Abschließend enthält die Richtlinie ein Stichwortverzeichnis welches die IFRS-Themen und deren Anwendung in der internen IFRS-Berichterstattung aufzeigt und auf die entsprechenden Textabschnitte in der Arbeit verweist.

Bestandteile der internen IFRS-Berichterstattung sind neben der Gesamtergebnisrechnung die Bilanz und die Eigenkapitalveränderungsrechnung.

2 Erstellen des internen IFRS-Berichtes in dem Konzept

Für die Erstellung der monatlichen IFRS-Berichterstattung an das Management sind nach Fertigstellung und Freigabe des lokalen Monatsabschlusses durch die Buchhaltung folgende Schritte durchzuführen:

- Vorbereiten des Konzeptes für den aktuellen Berichtmonat
- Schaffen der Basis für die Überleitung: Import des lokalen Abschlusses (Saldenliste) in das Konzept, sowie das Verformeln in die Ergebnisblätter.
- Durchführen von Umgliederungen in der Bilanz
- Ermittlung der immateriellen Vermögenswerte und Übertrag dieser in die Bestandteile (Bilanz und Gesamtergebnisrechnung)
- Ermittlung der halbfertigen Erzeugnisse und Übertrag dieser in die Bestandteile (Bilanz und Gesamtergebnisrechnung)
- Ermittlung des kumulierten IFRS Ergebnisses und Übertrag in den Bilanzgewinn/-verlust
- Erstellen der Überleitungsrechnung zur Kontrolle
- Erstellen der Eigenkapitalveränderungsrechnung

Das Konzept ist ein Excel-Dokument, welches pro Wirtschaftsjahr neu erstellt wird. Es ist in zwei Bereiche unterteilt: die blau markierten Tabellenblätter berichten das Ergebnis und die Rahmenbedingungen an den/die Berichtempfänger, während die schwarz hinterlegten dem Berichtersteller als Grundlage dienen. Daher ergibt sich die Verwendung von englischen Begriffen in den Ergebnisblättern, während die Hilfsblätter in deutscher Sprache gehalten sind. Das Dokument als Gesamtheit wird dem Berichtempfänger wahlweise mit eingeblendeten oder ausgeblendeten Hilfstabellenblättern zur Verfügung gestellt.

Die Gliederungszeilen der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz entsprechen dem lokalen Abschluss und sind durch die IFRS-Spezifika erweitert, sodass eine Umgliederung transparent dargestellt werden kann.

Der Ursprung von verwendeten Daten wird in der Richtlinie definiert. Die Buchstaben-/Zahlencodes der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz unterstützen eine eindeutige Zuordnung. Während Bilanzthemen mit Großbuchstaben und Zahl gekennzeichnet sind, sind die Gesamtergebnisgliederungen mit einer Zahlen-/Kleinbuchstaben-Kombination bezeichnet.

Im Bereich der Hilfstabellenblätter für den Berichtersteller dienen Farben der besseren Orientierung: grau hinterlegte Felder erfordern eine Eingabe, blaue Schrift steht für eine Ergebniszeile, welche in die blau markierten Ergebnisblätter verknüpft wird. Grüne Schriftzüge sind Werte, welche in der Überleitungsrechnung zu Kontrollzwecken benötigt werden. Die Zielzelle der generierten Werte ist durch die Buchstaben-/Zahlenkombination bzw. Zahlen-/Buchstabenkombination definiert.

2.1 Erstellen der Gesamtergebnisrechnung und der Bilanz in dem Konzept

Im folgenden Abschnitt wird erläutert, wie von dem lokalen Abschluss zu der internen IFRS-Berichterstattung übergeleitet wird.

2.1.1 Vorbereitung des Konzeptes für die aktuelle Berichterstattung

Vorbereitend ist pro Ergebnisblatt Platz für den aktuellen Berichtmonats zu schaffen. Dafür wird im Tabellenblatt „Comprehensive Income“ der Vormonat kopiert und Formeln und Layout in die folgenden Spalten eingefügt. Gleich ist bei dem Tabellenblatt „Balance Sheet“ zu verfahren. In der Eigenkapitalveränderungsrechnung sowie in den Hilfstabellenblättern des Berichterstellers ist der Berichtmonat in den Zeilen zu ergänzen. Dabei wird der aktuelle Monat am unteren Ende der bestehenden Werte fortgeführt. Nicht mehr benötigte Stichtage werden ausgeblendet.

2.1.2 Import der Saldenliste und Einfügen der lokalen Werte

Für den Import der Saldenliste ist folgende Auswertung aus dem BMD NTCS nach bestätigter Fertigstellung des lokalen Monatsabschlusses zu generieren:

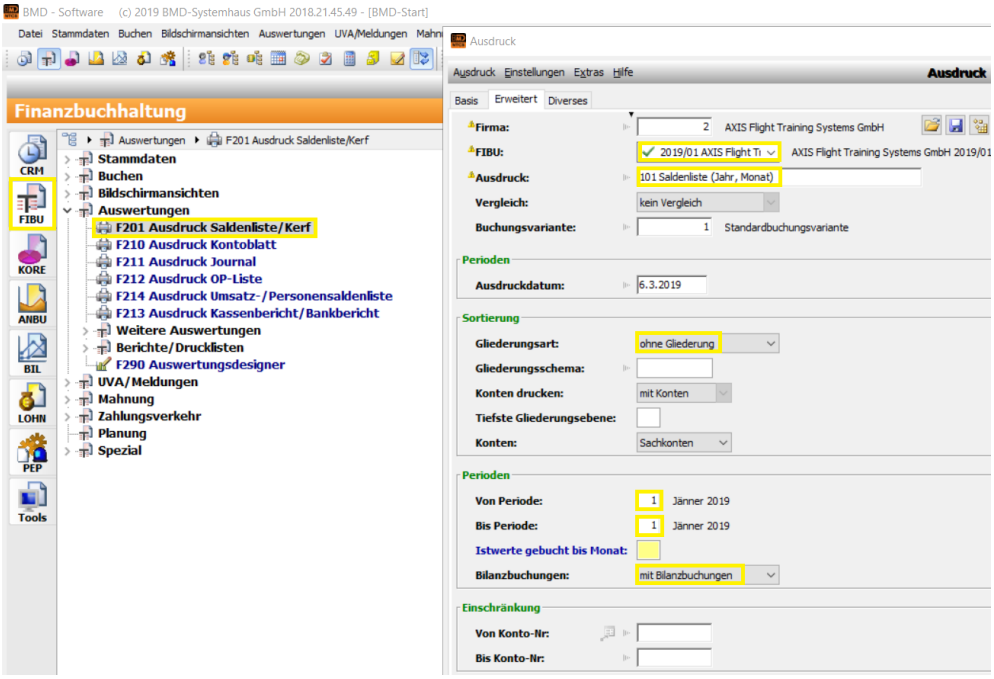


Abbildung 1: Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

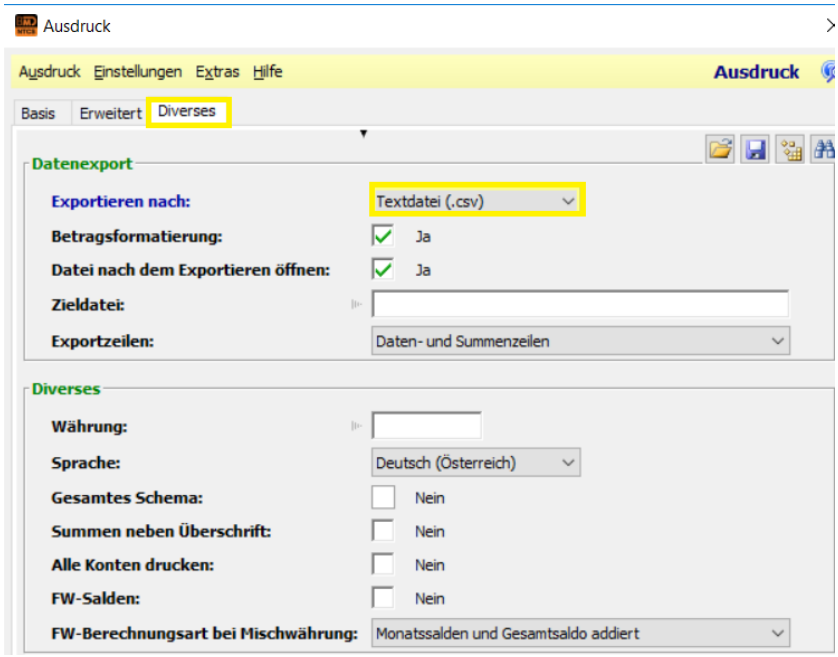


Abbildung 2: Weitere Auswahlkriterien bei dem Saldenlisten-Export
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

Die einzugebende Periode entspricht dem Monat der Berichterstattung, in diesem Beispiel dem Januar 2019.

Der Comma Seperated Value-Export (csv) wird anschließend in das Tabellenblatt „Balance List“ eingefügt. Es ist eine zusätzliche, leere Spalte vor „Firma“ zu ergänzen. Mit Hilfe eines „SVerweises“ wird die IFRS-Kodierung vom Tabellenblatt „Account Codes“ darin übernommen.

Fehlende IFRS-Kodierungen sind im Tabellenblatt „Account Codes“ zu ergänzen, sodass in der folgenden Periode nicht die gleichen Adaptierungen vorgenommen werden müssen und es zu einer abweichenden Gliederung kommt.

In weiterer Folge werden die Tabellenblätter „Comprehensive Income“ und „Balance Sheet“ in der Spalte „UGB“ mit Hilfe der Summe-Wenn-Formel mit den Werten aus der Saldenliste ergänzt. Dabei ist darauf zu achten, dass die Formel „Summe-Wenn“ nur in den Zeilen eingefügt wird, in denen eine Buchstabe-/Zahlenkombination vorhanden ist, da sonst Zwischenergebnis-Formeln verloren gehen.

2.1.3 Anpassen der Gliederung nach IFRS-Vorgaben

Im nächsten Schritt ist die Gliederung des lokalen Abschlusses in eine IFRS-Betrachtungsweise vorzunehmen. Die UGB-Posten der Bilanz sind durch den Import der Saldenliste und das Verformeln dieser bereits teilweise in kurz- und langfristige Posten unterteilt.

Folgende weitere Schritte sind in jeweils einer Spalte „reclassification“ vorzunehmen, da eine Umgliederung der UGB-Konten bei der Saldenliste keine transparente Darstellung gewährleistet:

Für die Umgliederungen wird die Gruppierung vor der Summenspalte der Klassifizierung geöffnet und die Formeln geprüft: die Posten in der Ausgangszeile sind mit Minus auf null zu setzen und in der Zielgliederungszeile mit demselben Wert zu den UGB-Werten zu addieren:

Provisions	**UGB**	**reclassification**	**reclassification**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
		Personnel p.	Investment all.	total		
- Warranty provison	575 516			-		575 516
- Personnel provisions	376 327	- 376 327	-	376 327		-
- Other provisions	32 905			-		32 905
				-		
Liabilities				-		
- Liabilities to financial institutions	-			-		-
- Received payments (work in progress)	2 191 709			-		2 191 709
- Liabilities to affiliated companies	9 679 778			-		9 679 778
- Liabilities from construction contracts	-			-		-
- Liabilities arising from deliveries and services	1 490 391			-		1 490 391
- Other Liabilities	345 426	376 327		376 327		721 754

Abbildung 3: Das Vorgehen bei Umgliederungen
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Folgende Gliederungen sind standardmäßig in jeder Berichterstattung vorzunehmen:

Ausgangsgliederungsposten (UGB)		**Zielgliederungsposten (IFRS)**
Personalrückstellungen (N2) Personnel provisions (N2)	→	sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten (O5) Other liabilities/current (O5)
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (I) Prepaid expenses, deferred charges (I)	→	Sonstige kurzfristige Forderungen und Vermögenswerte (G4) Other receivables and assets/current (G4)
Passive Rechnungsabgrenzungsposten Accrued expenses, deferred income	→	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten (O5) Other liabilities/current (O5)
Investitionszuschüsse (K1) Investment allowances (K1)	→	Sonstige langfristige Verbindlichkeiten (M3) Other liabilities/non-current (M3)

Wird bei der Vorbereitung für die Berichterstattung eine Kopie der Spalten für den Berichtmonat mit Kopieren und Einfügen (Layout und Formeln übernehmen) durchgeführt, sind die Umgliederungen lediglich zu überprüfen.

Das Sachkonto der sonstigen Rückstellungen wird auf wesentliche Buchungen geprüft. Liegen diese vor, entscheidet der Berichterstellter, ob eine Umgliederung in die sonstigen Verbindlichkeiten aufgrund der bestehenden Sicherheit über den Eintrittszeitpunkt und der Messbarkeit der Höhe durchzuführen ist (siehe „Rückstellungen“ im Stichwortverzeichnis).

2.1.4 Erfassen der Entwicklungen

Für die Aktivierung der in dem Monat entwickelten Leistungen wird folgende Auswertung aus dem BMD NTCS benötigt:

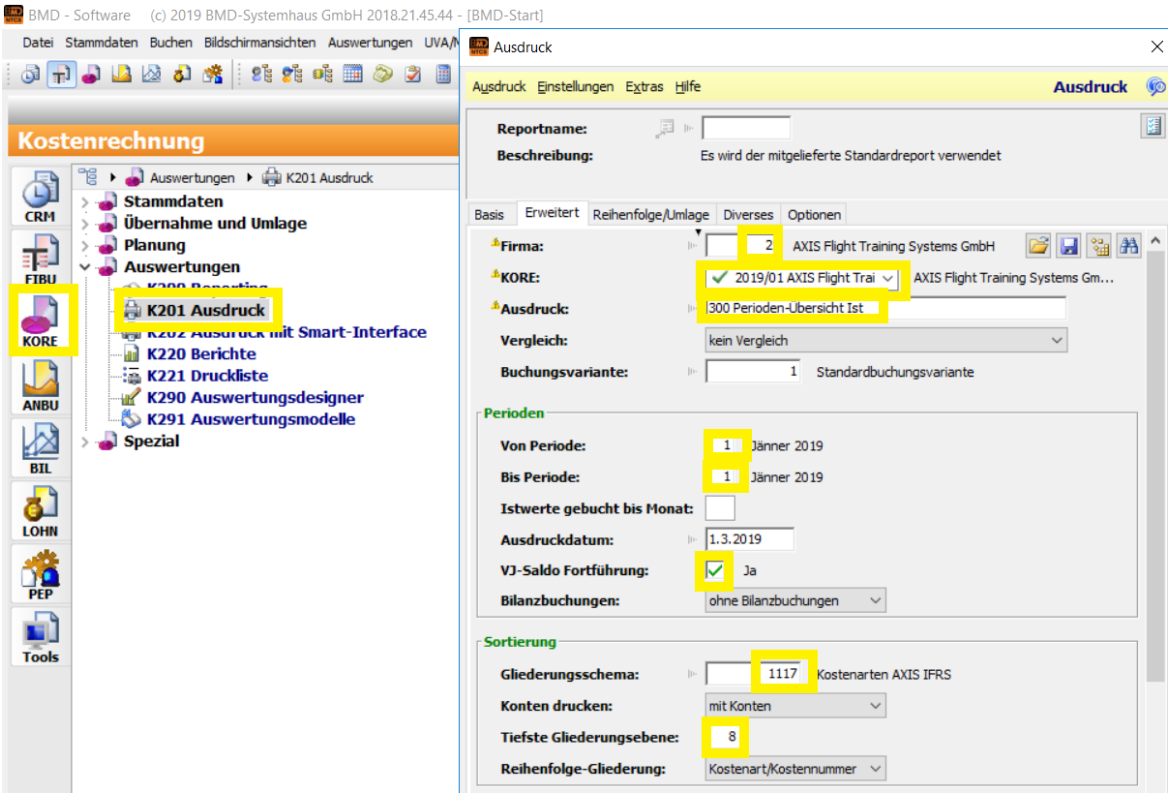


Abbildung 4: Auswahlkriterien bei der Erfassung der immateriellen Vermögenswerte
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

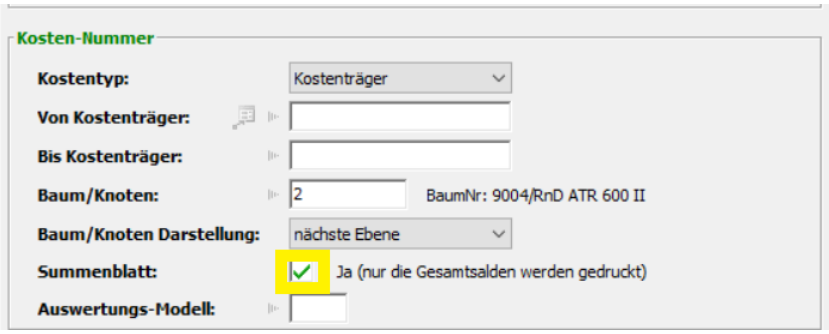


Abbildung 5: Zusätzliche Auswahlkriterien
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

Das Ergebnis der Auswahl ist nachfolgende Übersicht:

Periodenübersicht Ist

vom 2. März 2019
von: Jänner 2019 bis: Jänner 2019 mit VJSaldo
AXIS Flight Training Systems GmbH (2/201901) Währung: EUR

Knoten: 2 RnD ATR 600 II

Bezeichnung	VJSaldo	Jän 19	Feb 19	Mrz 19	Apr 19	Mai 19	Jun 19	Jul 19	Aug 19	Sep 19	Okt 19	Nov 19	Dez 19	Bilanz	Gesamt
1. MEK	233	-3 320													-3 086,77
2. MGK	8	-219													-211,19
3. FEK	-149 006	-1 745													-150 751,22
4. FGK	-55 606	-487													-56 093,16
5. Herstellkosten	**-204 370**	**-5 772**													**-210 142,34**
6. Verwaltungsgemeinkosten	-28 288	[illegible]													-29 232,63
7. Vertriebsgemeinkosten	-7 075	-238													-7 312,37
8. Gemeinkosten	**-35 362**	**-1 183**													**-36 545,00**
9. Betriebsergebnis	**-239 733**	**-6 955**													**-246 687,34**

Abbildung 6: Generierte Auswertung nach den Auswahlkriterien
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

Die Werte werden in das Tabellenblatt „Intangible assets“ in die grau hinterlegten Felder übertragen. Aufgrund der hinterlegten Formeln erfolgt eine automatisierte Ermittlung der IFRS Herstellungskosten nach Übertrag der Daten aus der Auswertung pro Kostenträgerbaum (A320, ATR 600, etc.).

Immaterielle Vermögenswerte / Entwicklungen					
			ATR 600 I	Airbus A 320	ATR 600 II
	Nutzungsbereitschaft		13.07.2018		
	Geplante Anzahl zu prod. Simulatoren		5	10	5
Zeitraum	**Beschreibung Kosten**	**%**	**EUR**	**EUR**	**EUR**
	Anfangsbestand		773 457	87 093	211 456
31.01.2019	Fertigungseinzelkosten		-	566	1 745
	Fertigungsgemeinkosten		-	111	488
	Materialeinzelkosten		-	-	3 320
	Materialgemeinkosten		-	-	219
	Herstellungskosten (UGB)		-	677	5 772
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	4,46%	-	25	78
	Herstellungskosten vor Fremdkapitalkosten		-	702	5 849
	Fremdkapitalkosten	5,00%		183	453
	Herstellungskosten (IFRS)		**-**	**885**	**6 302**
	Abschreibung (7f)		-		
	Periodenveränderung (4e,4f)		-	885	6 302
	Endbestand (B2-B5)		773 457	87 978	217 758

Abbildung 7: Eintrag der Werte in das Konzept
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Anschließend wird geprüft, ob die ermittelten Fremdkapitalkosten nicht die Gesamt-Fremdkapitalkosten der Periode überschreiten. Dafür ist der Summenwert der Zeile Fremdkapitalkosten mit der Saldenliste im Tabellenblatt „Balance List“ (Sachkonto 8290) zu vergleichen.

Wurde ein Umsatz im lokalen Abschluss realisiert, wird geprüft, ob ein immaterieller Vermögenswert abzuschreiben ist (ATR 600: Abschreibung um 1/5, A320: Abschreibung um 1/10). Zusätzlich ist das Datum der Nutzungsbereitschaft im Tabellenkopf in der Zelle „Nutzungsbereitschaft“ zu dokumentieren. In den Folgeperioden dürfen für die interne IFRS-Berichterstattung keine weiteren Herstellungskosten auf diesem Kostenbaum aktiviert werden. Anfallende Kosten gehen direkt in den Aufwand und erhöhen nach Umsatzrealisierung des ersten Produktionsauftrages nicht mehr den Vermögenswert.

Abschließend werden die so kalkulierten Werte in Gesamtergebnisrechnung und Bilanz erfasst: die Periodenveränderung wird in der Gesamtergebnisrechnung, Zeile 4e/4f ein und der Endbestand in der Bilanz (B2- B5) jeweils in die Spalte „revaluation“ hinterlegt.

Statement of comprehensive income - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

		January 2019			
	Continuing operations	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
4a	Revenue	-			-
4b	Other income	1 788			1 788
4c	Changes in inventories of finished goods and work in progress	238 831			238 831
	- Project #1				-
	- Project #2				-
	- Project #3				-
		240 619			240 619
4d	- Services not invoiced yet	29 214			29 214
	Own work performed and capitalised				
4e	- Research and Development ATR 600 II	-		6 302	6 302
4f	- Research and Development A 320	-		885	885
		-			7 187

Abbildung 8: Übernahme der Daten in die Gesamtergebnisrechnung
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Balance Sheet - AXIS Flight Training Systems (un-audited)
January 2019

	Account	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
	Assets				
	Property, plant and equipment		-		
A1	- Building	114 066	-		114 066
A2	- Machines	148 744	-		148 744
A3	- Fixtures and fittings	267 663	-		267 663
A4	- Fixed assets under construction	-	-		-
	Intangible Assets				
B1	- Licenses, Software	27 034	-		27 034
	- Development		-		
B2	- Development (ATR 600)	-	-	773 457	773 457
	- Intangible assets under construction		-		
B3	- Development Project #3	-	-		-
B4	- Development (ATR 600 II)	-	-	217 758	217 758
B5	- Development (A 320)	-	-	87 978	87 978

Abbildung 9: Übernahme der Daten in die Bilanz
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

2.1.5 Erfassen der halbfertigen Erzeugnisse

Folgende Schritte sind für die halbfertigen Erzeugnisse in der interne Berichterstattung nach IFRS abzuhandeln:

1. Datenübertragung der zeitpunktbezogen zu realisierenden Fertigungsaufträge
2. Ermittlung der Vermögenswerte/-schulden der zeitraumbezogen zu realisierenden Kundenverträge
3. Übertrag/Adaptieren der Werte in die Gesamtergebnisrechnung und Bilanz

2.1.5.1 Überblick und Kategorisierung der vorhandenen Projekte bis 31.03.2019

	31.12.2017	31.12.2018	bis 31.03.2019
ATR 600 I	Zeitpunktbezogen	-	-
ATR 600 II	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen
A320 I	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen
A320 II	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen	Zeitpunktbezogen
CJ 1+	-	Zeitraumbezogen	zeitraumbezogen

Jedes der halbfertigen Erzeugnisse aus dem lokalen Abschluss muss sich im Tabellenblatt „Construction Contracts“ wiederfinden.

2.1.5.2 Datenübertrag zeitpunktbezogener Umsatzrealisierungen

Für die Ermittlung der IFRS-Herstellungskosten der betroffenen Fertigungsaufträge sind im ersten Schritt die im lokalen Abschluss verwendeten Endbestände an Herstellungs- und/oder Selbstkosten pro Projekt im Tabellenblatt „WIP Development“ des Dokumentes „HF_Bewertung“ am Server unter /data/administration/finance/controlling im jeweiligen Berichtmonat mit der Detailauswertung aus dem BMD NTCS zu prüfen bzw. auf Übereinstimmung zu untersuchen.[275]

HF Bewertung Monatsabschluss			
	31.01.2019		
	Endbestand	Veränderung Vormonat	
# 3 ATR 72-600 II			
HSK	1 175 153,46	5 783,00	
SK	**1 364 227,33**	6 968,00	**29%**
# 4 A 320 I			
HSK	**43 709,65**	-	**1%**
SK	50 065,04	-	
# 5 A 320 II			
HSK	**14 889,29**	-	**0%**
SK	17 054,20	-	

Abbildung 10: Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse nach UGB
Quelle: AXIS, Auszug aus dem monatlichen Reporting.

275 S. Kapitel 2.1.4 Erfassen der Entwicklungen, S. 6: Auswahlkriterien für die Auswertung. Wahlweise mit Vorjahres- Saldofortführung oder Einschränkung auf den Berichtmonat.

Der Vergleich erfolgt anhand der beschriebenen Auswertung pro Kostenträger. Folgende Abbildung zeigt das Ergebnis der Auswahl für die ATR 600 II:

Periodenübersicht Ist

vom 3. März 2019

von: Jänner 2019 bis: Jänner 2019

AXIS Flight Training Systems GmbH (2/201901) Währung: EUR

Kostenträger: 16441 - 16441

	Bezeichnung	VJSaldo	Jan 19	Feb 19	Mrz 19	Apr 19	Mai 19	Jun 19	Jul 19	Aug 19	Sep 19	Okt 19	Nov 19	Dez 19	Bilanz	Gesamt
1.	MEK		27													27,44
2.	MGK		2													1,81
3.	FEK		-3 041													-3 040,60
4.	FGK		-2 771													-2 771,48
5.	**Herstellkosten**		**-5 783**													**-5 782,83**
6.	Verwaltungsgemeinkosten		-947													-946,65
7.	Vertriebsgemeinkosten		-238													-238,25
8.	**Gemeinkosten**		**-1 185**													**-1 184,90**
9.	**Betriebsergebnis**		**-6 968**													**-6 967,73**

Abbildung 11: Auswertung der ATR 600 II von 01/19
Quelle: AXIS, BMD NTCS.

Stimmen die Werte überein, werden die Fertigungs-, Materialeinzelkosten, Maschinenkosten, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Selbstkosten des Berichtmonats in das Tabellenblatt „Construction Constracts“ übertragen.

Halbfertige Erzeugnisse				
ZEITPUNKTBEZOGENE UMSATZREALISIERUNG				
Periode	Kosten	%	ATR 600 I	ATR 600 II
	Anfangsbestand		-	**1 218 909**
31.01.2019	Fertigungseinzelkosten			3 041
	Fertigungsgemeinkosten			2 771
	Maschinenkosten			-
	Materialeinzelkosten			- 27
	Materialgemeinkosten			- 2
	Herstellungskosten der Periode UGB		-	5 783
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	-	228
	Herstellungskosten der Periode IFRS		**-**	**6 011**
	Herstellungskosten gesamt IFRS (F2)		-	**1 224 919**
	Bestandsveränderung IFRS (4c)		-	6 011
	Selbstkosten (UGB)			**1 364 227**

Abbildung 12: Übertrag der Werte in das Konzept unter "Construction Contracts"
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

In weiterer Folge werden die erhaltenen Anzahlungen übertragen. Dafür gibt es zahlreiche Datenquellen, wobei das bereits für den Berichtmonat erstellte Tabellenblatt „Productivity“ des

Reportings zu bevorzugen ist, da es neben den tatsächlich eingegangen Anzahlungen auch die gestellten Meilenstein-Beträge enthält.

Project Report - Long-Term Revenue, Progress and Profitability

ATR 600 II	**Month**	**Year to Date**	**Total**	**Notes**
Project Name	*ATR 72-600 II*	*ATR 72-600 II*	*ATR 72-600 II*	
Workforce Hours Allocated	80	80	11 427	
Hours Budgeted (Production Simulator)	-	-	23 000	[1]
Progress Completed (Month) / Stage of Completion (YTD) by reference to Workforce Hours	0%	0%	50%	[2]
Project Value (EUR)	-	-	5 985 000	
Projected Profit / (Loss)	-	-	-	[4]
Revenue Recognised (EUR)	5 783	5 783	1 175 153	
Payments Received (EUR)	-	-	-	
Payments Received - % of Project Value	*0%*	*0%*	*0%*	
Invoices Raised (EUR)	-	-	1 795 500	
Invoices Raised - % of Project Value	*0%*	*0%*	*30%*	
Notes for Income Statement and Balance Sheet (IFRS)				
Total Costs Incurred	(5 783)	(5 783)	(1 175 153)	[3]
Total Costs Incurred - % of Project Value				
Recognised Profit / (Loss)	-	-	-	
Receivable Position	-	-	1 795 500	
Deferred Income - Month / YTD / Total	5 783	5 783	1 175 153	[5]

Abbildung 13: Projekt-Statusübersicht der ATR 600 II
Quelle: AXIS, Auszug aus dem Reporting.

Im Zweifelsfall können die gestellten Ausgangsrechnungen mit dem ERP System (Helium V) abgeglichen werden.

Halbfertige Erzeugnisse				
ZEITPUNKTBEZOGENE UMSATZREALISIERUNG				
Periode	Kosten	%	ATR 600 I	ATR 600 II
	Anfangsbestand		**-**	**1 218 909**
31.01.2019	Fertigungseinzelkosten			3 041
	Fertigungsgemeinkosten			2 771
	Maschinenkosten			-
	Materialeinzelkosten			- 27
	Materialgemeinkosten			- 2
	Herstellungskosten der Periode UGB		-	5 783
	produktionsbez. VW/Sozialleistungen	8,22%	-	228
	Herstellungskosten der Periode IFRS		**-**	**6 011**
	Herstellungskosten gesamt IFRS (F2)		**-**	**1 224 919**
	Bestandsveränderung IFRS (4c)		-	6 011
	Selbstkosten (UGB)			**1 364 227**
	Erhaltene Anzahlungen			-
	Gestellte Meilensteinrechnungen			1 795 500,00
	Gesamt (O6)		-	1 795 500,00

Abbildung 14: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

2.1.5.3 Ermittlung der Vermögenswerte/-schulden

Voraussetzung für die Ermittlung der vertraglichen Vermögenswerte/-schulden ist das Vorhandensein des Auftragswertes sowie der geplanten Gesamtstunden.

Zunächst werden die geleisteten Ist-Stunden der Gesamt-Spalte aus dem Reporting des Berichtsmonats im Tabellenblatt „Productivity“ am Server unter /data/administration/finance/controlling/reporting/general_management entnommen.

CJ 1+	**Month**	**Year to Date**	**Total**	**Notes**
Project Name	*CJ 1+*	*CJ 1+*	*CJ 1+*	
Workforce Hours Allocated	2 488	2 488	9 746	
Hours Budgeted (Production Simulator)	-	-	25 855	[1]
Progress Completed (Month) / Stage of Completion (YTD) by reference to	10%	10%	38%	[2]
Project Value (EUR)	6 230 000	6 230 000	6 230 000	
Projected Profit / (Loss)	-	-	-	[4]
Revenue Recognised (EUR)	192 433	192 433	2 901 522	
Payments Received (EUR)	934 500	934 500	5 295 500	
Payments Received - % of Project Value	*15%*	*15%*	*85%*	
Invoices Raised (EUR)	-	-	5 295 500	
Invoices Raised - % of Project Value	*85%*	*0%*	*85%*	
Notes for Income Statement and Balance Sheet (IFRS)				
Total Costs Incurred	(192 433)	(192 433)	(2 901 522)	[3]
Total Costs Incurred - % of Project Value				
Recognised Profit / (Loss)	-	-	-	
Receivable Position	-	-	-	
Deferred Income - Month / YTD / Total				[5]

Abbildung 15: Projekt-Statusübersicht des CJ 1+
Quelle: AXIS, Auszug aus dem Reporting.

Diese Ist-Stunden-Gesamtstunden werden im Tabellenblatt „Construction contracts“ erfasst, sowie die erhaltenen Anzahlungen (payments received) und gestellten Meilensteinrechnungen des Monats (invoices raised) in das Tabellenblatt „construction contracts“ übertragen:

ZEITRAUMBEZOGENE UMSATZREALISIERUNG				
Periode	Beschreibung	CJ 1+	Projekt 2	Projekt 3
	Gesamtstunden (PLAN)	25 855,00		
	Auftragswert	6 230 000,00		
31.01.2019	Geleistete Stunden (IST)	9 746,00		
	Fertigstellungsgrad	37,69%	#DIV/0!	#DIV/0!
	Teilgewinnrealisierung	2 348 388,32	#DIV/0!	#DIV/0!
	Teilgewinnrealisierung der Periode (4a)	599 506,48	#DIV/0!	#DIV/0!
	Erhaltene Zahlungen	5 295 500,00		
	Gestellte Meilensteinrechnungen			
	Vertragsvemögenswert/-schuld (G3 od. O3)	**- 2 947 111,68**	**#DIV/0!**	**#DIV/0!**

Abbildung 16: Übersicht der "Construction Contracts" aus dem Konzept
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Durch die hinterlegte Formel wird die Veränderung zum Vormonat ermittelt.

2.1.5.4 Übertrag der Werte in die Gesamtergebnisrechnung

Im folgenden Abschnitt wird beschrieben, wie die kalkulierten Werte in die Ergebnisblätter verknüpft werden.

2.1.5.4.1 Übertrag der Werte mit zeitpunktbezogener Umsatzrealisierung

Übertrag der Werte in die Gesamtergebnisrechnung

Zunächst wird der gesamte UGB-Wert in der Zeile 4c neutralisiert, um die IFRS-Bestandsveränderung der Perioden aus dem Tabellenblatt „Construction Contracts“ in die Zeile 4c des jeweiligen Projektes zu verknüpfen:

Statement of comprehensive income - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

		January 2019			
	Continuing operations	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
4a	Revenue	-			-
4b	Other income	1 788			1 788
4c	Changes in inventories of finished goods and work in progress	238 831		- 238 831	-
	- ATR 600 I				-
	- ATR 600 II			6 011	6 011
	- A 320				-
		240 619			7 799

Abbildung 17: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Gesamtergebnisrechnung
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Übertrag der Werte in die Bilanz

Zuerst werden die UGB Werte in der Zeile F2 (halbfertige Erzeugnisse) und F6 (erhaltene Anzahlungen) in der „revaluation“ Spalte neutralisiert. Anschließend wird der Endbestand des Projektes aus dem im Tabellenblatt „Construction Contracts“ in die Ergebniszelle des jeweiligen Projektes verknüpft.

Balance Sheet - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

		January 2019			
	Account	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
F1	- Raw Material, supplies and consumables	478 339	-		478 339
F2	- Work in progress	4 758 479	-	- 4 758 479	-
	- ATR 600 I				-
	- ATR 600 II			1 224 919	1 224 919
	- A 320 I			44 470	44 470
	- A 320 II			15 625	15 625
F6	- Received prepayments (work in progress)	- 3 335 653	-	3 335 653	-
F3	- Finished products	-	-		-
F4	- Services not invoiced yet	41 361	-		41 361
F5	- Advance payments made	201 015	-		201 015

Abbildung 18: Verknüpfen der kalkulierten Werte in die Bilanz
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

Die lokalen erhaltenen Anzahlungen (Zeile O6) werden ebenfalls in der „revaluation“ Spalte neutralisiert. Anschließend ist die Summe aus den erhaltenen Anzahlungen und gestellten Meilensteinrechnungen aus dem Tabellenblatt „Construction Contracts“ mit der Vertragsvermögensschuld (Zeile O3) zu verknüpfen.

		January 2019			
	Liabilities	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
O1	- Liabilities to financial institutions	-	-		-
O6	- Received payments (work in progress)	- 2 057 997	-	2 057 997	-
O2	- Liabilities to affiliated companies	- 9 679 778	-		- 9 679 778
O3	- Liabilities from construction contracts	-	-		-
	- ATR 600 I				-
	- ATR 600 II			1 795 500	1 795 500
	- A 320 I				-
	- A 320 II				-
O4	- Liabilities arising from deliveries and services	- 1 485 210	-		- 1 485 210
O5	- Other Liabilities	- 532 753	- 376 327		- 909 080

Abbildung 19: Verknüpfen der Berechnung in die Bilanz
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

2.1.5.4.2 Übertrag der Werte mit zeitraumbezogener Umsatzrealisierung

<u>Übertrag der Werte in die Gesamtergebnisrechnung</u>

Die lokale Bestandsveränderung in der Zeile 4c wurde bereits neutralisiert.[276] Anschließend ist der Teilgewinn der Periode aus dem Tabellenblatt „Construction Contracts“ in Zeile 4a der Gesamtergebnisrechnung zu erfassen.

Statement of comprehensive income - AXIS Flight Training Systems (un-audited)

		January 2019			
	Continuing operations	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
4a	Revenue	-			-
	- CJ 1+			599 506	599 506
	- Project NN				-
					-
4b	Other income	1 788			1 788
4c	Changes in inventories of finished goods and work in progress	238 831		- 238 831	-
	- ATR 600 I				-
	- ATR 600 II			6 011	6 011
	- A 320 I			-	
	- A 320 II			-	-
		240 619			607 305

Abbildung 20: Verknüpfung der Kalkulation in die Gesamtergebnisrechnung
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

<u>Übertrag der Werte in die Bilanz</u>

Die lokalen Endbestände wurden bereits neutralisiert.[277] Es folgt das Verknüpfen des Vertragsvermögenswertes (G3) bzw. der Vertragsvermögensschuld (O3) im Tabellenblatt

[276] S. Kapitel 2.1.5.4.1 Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung, S. 13.
[277] S. Kapitel 2.1.5.4.1 Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung, S. 13.

„Construction Contracts“ mit der Bilanz. Achtung mit den Vorzeichen: auch wenn Vertragsvermögensschulden in der Berechnung negativ ausgewiesen werden, sind diese in der Bilanz auf der Passivseite als positiver Wert zu erfassen.

		January 2019			
	Liabilities	**UGB**	**reclassification**	**revaluation**	**IFRS**
O1	- Liabilities to financial institutions	-	-		-
O6	- Received payments (work in progress)	- 2 057 997	-	2 057 997	-
O2	- Liabilities to affiliated companies	- 9 679 778	-		- 9 679 778
O3	- Liabilities from construction contracts	-	-		-
	- ATR 600 I				-
	- ATR 600 II			1 795 500	1 795 500
	- A 320 I				-
	- A 320 II				-
	- CJ 1+			2 947 112	2 947 112
O4	- Liabilities arising from deliveries and services	- 1 485 210	-		- 1 485 210
O5	- Other Liabilities	- 532 753	- 376 327		- 909 080

Abbildung 21: Verknüpfung der Kalkulation in die Bilanz
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung..

2.1.5.5 Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust auf IFRS adaptieren

Nach Einarbeiten aller Daten ist das zum lokalen Abschluss abweichende Ergebnis in der Zeile des Bilanzgewinnes/-verlustes in der Spalte „revaluation“ zu adaptieren. Der UGB-Wert wird neutralisiert. Die Summe des abweichenden Ergebnisses ergibt sich aus dem Bilanzverlust der Eröffnungsbilanz per 31.12.2017 und ist um die erstellten Gesamtergebnisrechnungen der Berichtmonate zu ergänzen. Anschließend wird auf Summengleichheit von Aktiv- und Passivseite der Bilanz geprüft.

2.2 Erstellen einer Überleitungsrechnung zur Kontrolle in dem Konzept

Die Überleitungsrechnung dient der Prüfung des vom lokalen Abschluss übergeleiteten Ergebnisses in der Gesamtergebnisrechnung:

- Einfügen des UGB-Ergebnisses der Periode aus dem „Comprehensive Income“ in das Tabellenblatt „Reconcilation“.
- Übernahme der Summe der Periodenveränderung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte (Tabellenblatt „Intangible Asstes“)
- Neutralisieren der lokalen Bestandsveränderung der Periode (Tabellenblatt „Comprehensive Income“)
- Summe der IFRS Bestandsveränderung der zeitpunktbezogen zu realisierenden Kundenverträge (Tabellenblatt „Construction Contracts“)
- Summe der Teilgewinnrealisierungen der Periode (Tabellenblatt „Construction Contracts“)

➔ Vergleich der so ermittelten Summe mit dem Ergebnis aus dem „Comprehensive Income“

Überleitungsrechnung (Kontrollfunktion)		
Bezeichnung	EUR	Quelle
Profit after tax from continuing operations (UGB)	**- 248 755,58**	"Comprehensive Income", Zeile 54
Summe der Periodenveränderung immaterieller AV	7 187,20	"Intangible Asstes", Spalte G
Neutralisieren der lokalen Bestandsveränderung der halbfertigen Erzeugnisse	- 238 830,52	"Comprehensive Income", 4c
Summe Bestandsveränderung "Construction Contracts"	6 010,78	"Construction Contracts", Spalte I
Summe der Teilgewinnrealisierungen der Periode "Contruction Contracts"	599 506,48	"Construction Contracts", Spalte Q
Profit after tax from continuing operations (IFRS)	**125 118,35**	
Profit after tax from continuing operations (IFRS)	**125 118,35**	"Comprehensive Income", Zeile 65
Check	-	

Abbildung 22: Überleitungsrechnung
Quelle: eigene Darstellung aus dem Konzept für die interne IFRS-Berichterstattung.

2.3 Erstellen der Eigenkapitalveränderungsrechnung in dem Konzept

Für die Eigenkapitalveränderungsveränderungsrechnung werden die Werte aus dem Tabellenblatt „Comprehensive Income“ und „Balance Sheet“ in das Tabellenblatt „Changes in Equity“ verknüpft:

- Übernahme des Saldos und der Werte aus dem Vormonat in den Bereich Vormonatswerte im Tabellenblatt „Changes in Equity“.
- Ausblenden der Vormonate
- Das Gesamtergebnis (Zeile 9c) aus dem „Comprehensive Income“ in die Zeile „Total Comprehensive income“ übernehmen.
- „Profit or Loss“ (Zeile 9a) aus dem Tabellenblatt „Comprehensive Income“ einfügen
- Das „Other comprehensive income“ (Zeile 9b) aus dem Tabellenblatt „Comprehensive Income“ übernehmen
- Sonstige Transaktionen mit dem Eigentümer und evtl. Dividendenauszahlungen aus der Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung entnehmen und in das „Change in Equity“ einfügen.

3 Anlass- und zeitpunktbezogene Tätigkeiten

Im folgenden Abschnitt werden die wiederkehrenden Tätigkeiten beschrieben. Dafür wird unterschieden ob es sich um anlassbezogene oder regelmäßig wiederkehrende Tätigkeiten handelt.

3.1 Liste der anlassbezogenen Tätigkeiten

Themengebiet	Anlass	Tätigkeit	Verweis
Immaterielle Vermögenswerte	Auftragseingang einer noch nicht entwickelten Flugzeugtype	1. Kategorisierung der Entwicklungsleistung (marktfähige Entwicklung oder Auftragsentwicklung) 2. Bei Fertigstellung: Erfragen der Anzahl der geplanten zu produzierenden Simulatoren.	Siehe „Immaterielle Vermögenswerte“ im Stichwort-verzeichnis
Kundenverträge (halbfertige Erzeugnisse, Vertragver-mögenswerte, bzw. -schulden	Auftragsunterzeichnung	1. Prüfung des Erlösrealisierungs-modells 2. Einholen der ge-planten Gesamt-stunden zur Pro-duktion des Sim-ulators, sowie des Auftragswertes.	Siehe „Kundenverträge“ im Stichwortverzeichnis
Werthaltigkeits-test (Entwicklungen)	Bei Hinweisen auf eine Wertminderung: Her-stellung des Luftfahr-zeuges wird eingestellt, z.B. aufgrund von einem Folgemodell	1. Wertminderungstest auf betroffene Ent-wicklungsleistung durchführen	Siehe „Werthaltig-keitstest“ im Stichwort-verzeichnis

3.2 Liste der zeitpunktbezogenen Tätigkeiten

Themengebiet	Zeitpunkt	Tätigkeit	Verweis
Immaterielle Vermögenswerte (Entwicklungen)	Jährlich, im Dezember, vor Jahresabschluss	1. Werthaltigkeitstest in Bearbeitung befindlicher Entwicklungen	Siehe „Werthaltigkeitstest“ im Stichwortverzeichnis
Fertigerzeugnisse	Dezember 2018	1. Eventuelle Umgliederung in die kurzfristigen Posten	-
Finanzierungskostensatz	Jährlich, im Januar, basierend auf Vorjahreswerten (01-12)	2. Überprüfung auf Gültigkeit des Finanzierungskostensatzes	Siehe „Fremdkapitalkosten“ im Stichwortverzeichnis
Fristigkeiten / Bilanzgliederung	Jährlich, im Januar, basierend auf Vorjahreswerten (01-12)	1. Überprüfen der Fristigkeits-Gliederung: Geringwertige Wirtschaftsgüter Investitionszuschüsse Allgemeine Prüfung	Siehe „Fristigkeiten / Bilanzgliederung“ im Stichwortverzeichnis
Neues Dokument erstellen	Jährlich, im Januar	1. Erstellen eine neuen Vorlage und Übernahme des Vorjahressaldos	
Produktionsbezogene Verwaltungs- und Sozialkosten	Jährlich, im Januar, basierend auf Vorjahreswerten (01-12)	1. Kalkulation des Zuschlagssatzes für produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten und Sozialkosten	Siehe „Herstellungskosten“ im Stichwortverzeichnis

4 Stichwortverzeichnis

Stichwort	Beschreibung (Allgemein/AXIS)	Seite MA
Betriebsstoffe	Betriebsstoffe, die nicht unmittelbar der Fertigung dienen → Ausweis in den sonstigen Vermögenswerten.	24, 27
Bewertungs-grundlagen	Grundannahmen: Periodenabgrenzung, Unternehmensfortführung. Verständlichkeit, Relevanz (Wesentlichkeit), Verlässlichkeit (glaubwürdige Darstellung, wirtschaftliche Betrachtungsweise, Neutralität, Vorsicht, Vollständigkeit), Vergleichbarkeit	9-11
Bewertungs-hierarchie	Relevanten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergeben sich aus Standards, deren Interpretationen, SIC und IFRIC. Werden bestimmte Sachverhalte nicht geregelt, wird hierarchisch vorgegangen: • Rückgriff auf ähnliche/verwandte Themenstellungen • Rückgriff auf Rahmenkonzept (Grundsätze) • Rückgriff auf Verlautbarungen anderer Standardsetter mit ähnlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, z.B. US-GAAP • Rückgriff auf anerkannte Branchenpraktika oder andere Rechnungslegungsverlautbarungen	63
Eventual-schulden	Ist eine gegenwärtige Schuld aus einem Ereignis aus der Vergangenheit, welche wahrscheinlich nicht zu einem Ressourcenabfluss führt oder nicht verlässlich schätzbar ist. → nicht in der Bilanz angesetzt/Ausweis im Anhang	53
Fertig-stellungsgrad / Methoden zur Messung des Leistungs-fortschrittes	Die Methode zur Messung des Leistungsfortschrittes muss den Fortschritt verlässlich ermitteln u. ist stetig für ähnliche Leistungsverpflichtungen anzuwenden. Wenn nicht möglich → zeitpunktbezogene Umsatz-realisierung bei Fertigstellung AXIS: Festlegung auf eine Input-orientierte Fortschrittsmessung: Geleistete Stunden / geplante Gesamtstunden	92-93, 101-103
Finanzier-ungskom-ponente	Aufgrund der Meilensteinzahlungen liegt weniger als ein Jahr zwischen der Übertragung der Güter und der Erbringung der Gegenleistung.	51, 90
Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	<u>Erstansatz:</u> Transaktionspreis <u>Folgebewertung:</u> zu fortgeführten Anschaffungskosten, (ursprünglichen Anschaffungskosten abzgl. geleisteter Meilensteinzahlungen u. Wert-berichtigungen). Gemäß IFRS 9 ist zum Zugangszeitpunkt der Forderung eine Wertberichtigung zu erfassen → Höhe: wahrscheinlichkeitsgewichteter Barwert der zu erwartenden Zahlungsausfälle während der Gesamtlaufzeit, Schätzung ist zu jedem Stichtag zu aktualisieren. → wird bei AXIS nicht umgesetzt	50-51

Forschungs- & Entwicklungs -kosten	Forschung - Suche nach neuen technischen und wirtschaftlichen Erkenntnissen und deren Anwendungsmöglichkeiten → Aktivierungs-verbot. Entwicklung - Umsetzung von Forschungsergebnissen und Wissen in verbesserte Produkte, Verfahren oder Material Phasen gehen ineinander über - sind diese nicht klar trennbar → in der Gesamtheit als Forschungskosten zu erfassen.	71
Fremdkapital -kosten	Vermögenswert wird über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten hergestellt → qualifizierter Vermögenswert → Pflicht der Aktivierung von Fremdkapitalkosten. <u>Beginn der Aktivierung:</u> Herrichten für den beabsichtigen Verkauf bzw. Gebrauch bzw. Anfallen von Ausgaben. <u>Ende der Aktivierung:</u> Aktivierung des Vermögenswertes. <u>Anzuwendender Zinssatz:</u> gewogener Durchschnitts-Finanzierungskostensatz auf die im Zeitraum bestandenen Unternehmenskredite. (AXIS: 5% p.a. festgelegt für 2017/2018/2019). Bei Vorliegen einer Projektfinanzierung → Ansatz der entstandenen Kosten. <u>Bemessungsgrundlage:</u> die im qualifizierten Vermögenswert durchschnittlich gebundenen Mittel. Die kalkulierten Fremdkapitalkosten dürfen die in der Periode ange-fallenen Gesamt-Fremdkapitalkosten nicht überschreiten. AXIS: Aufgrund der Meilensteinzahlungen enthalten die Kundenverträge keine Finanzierungskomponente → kein Ansatz von Fremdkapitalkosten. Bei selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten (Entwicklungen) werden Fremdkapitalkosten angesetzt.	43, 64-65, 69, 86
Fristigkeiten / Bilanz-gliederung	Kurzfristigen Posten: wenn die Realisierung bzw. eine Erfüllung innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus‘ zu erwarten ist oder die Werte zum Gebrauch bzw. Verkauf innerhalb dieses Zeitraumes gehalten werden. (Geschäftszyklus = Zeitraum zwischen Erwerb bzw. Herstellung und der Umwandlung in liquide Mittel) Vermögen und Schulden sind kurzfristig, wenn sie zu Handelszwecken gehalten oder binnen zwölf Monaten nach dem Stichtag realisiert bzw. erfüllt werden. AXIS: folgende Posten werden als kurzfristig eingestuft: • Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe* • Vertragliche Vermögenswerte bzw. Schulden • Noch nicht abrechenbare Leistungen • Forderungen aus Lieferungen und Leistungen • Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen* • Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente • Personalrückstellungen • Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen • Erhalten Anzahlungen • Laufende Steuererträge und -aufwendungen	22-31

	AXIS: unter den langfristigen Posten sind auszuweisen: • Immaterielle Vermögenswerte, Untergliederung in noch nicht fertig entwickelte und abgeschlossene Entwicklungsleistungen • Sachanlagevermögen, Untergliederung in Gebäude, technische Anlagen und Maschinen • andere Anlagen und Geschäftsausstattung sowie Anlagen im Bau • Gewährleistungsrückstellungen* • Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen (Darlehen) • Latente Steuern • Investitionszuschüsse* * vereinfachende Zuweisung zu einer Fristigkeit, ohne Aufspaltung Eine Aufspaltung in die Fristigkeiten ist erforderlich, wenn ein Teil kurzfristig und ein weiterer Teil langfristig ist (ausgenommen immaterielle Vermögenswerte u. Sachanlagen→ langfristig, außer eine Veräußerung ist beabsichtigt). AXIS: keine Aufteilung AXIS: eine genauere Betrachtung bzw. die Verwendung getrennter Konten nach Fristigkeiten ist vorzunehmen, wenn dies nicht bereits bei der Buchung erfolgt: • Sonstigen Forderungen (Sachkonto 2500 kurzfristig/2550 langfristig) • Sonstigen Verbindlichkeiten (Sachkonto 3700 kurzfristig/Sachkonto 3705 langfristig) • Sonstigen Rückstellungen (Sachkonto 3090 kurzfristig)	
Geleisteten Anzahlungen	Sind Bestandteil der Vorräte → unter diesen Vorräten ausgewiesen	24, 28
Gesamter-gebnis-rechnung	Einteiliger Aufbau in 2 Abschnitten nach dem Gesamtkostenverfahren.	17, 19
Geringwerte Vermögens-werte (< EUR 400)	Werden sofort im Aufwand erfasst. AXIS: Die vor 01.04.2017 aktivierten geringwertigen Vermögenswerte werden bis zur vollständigen Abschreibung in der Gliederungsziffer der anderen Anlagen und Geschäftsausstattung in den langfristigen Posten belassen.	23, 26-27
Gewähr-leistungsrück-stellungen	Unterscheidung in gesetzliche Gewährleistung und darüber hinausgehende Garantieverpflichtungen. Garantieverpflichtungen → Prüfung bei Auftragseingang auf Vorliegen einer eigenständigen Leistungsverpflichtung. <u>Ansatz:</u> wahrscheinlichster Wert AXIS: Gesetzliche Gewährleistung gemäß UGB bewertet und mit 3,5% abgezinst, wenn langfristig. Alle Gewährleistungsrückstellungen wurden vom lokalen Abschluss unverändert übernommen.	55-57, 97-98
Herstellungs-kosten	<u>Inhalt:</u> alle direkt zurechenbaren Kosten bis zur Erlangung des betriebsbereiten Zustandes. Zu den Herstellungskosten gehören verpflichtend: • Materialeinzelkosten • Fertigungseinzelkosten • Sonderkosten der Fertigung	63-69

	• Produktionsbezogene Materialgemeinkosten • Produktionsbezogene Fertigungsgemeinkosten • Produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten Zu den produktionsbezogenen Kosten gehören verpflichtend: • Freiwillige Sozialleistungen und soziale Einrichtungen • Verwaltungskosten, wie Personalabrechnung der Produktion, Vorrats- und Sachanlagenbuchhaltung • Abschreibungen/Amortisationskosten • Lagerkosten vor bzw. während des Produktionsprozesses, sofern diese dazu dienen den betriebsbereiten Zustand zu erreichen Nicht zu den Herstellungskosten gehören: • Kosten für das Rechnungswesen • Jahresabschlusserstellung • Liquiditätsplanung • Vertriebsgemeinkosten • Schulungen für Mitarbeiter für den Umgang mit einem Vermögenswert • Anfängliche Betriebsverluste • Kosten aus der Unterbeschäftigung • Lagerkosten für Fertigerzeugnisse AXIS: Die produktionsbezogenen Verwaltungs- und Sozialkosten werden mittels Zuschlagssatz den Fertigungseinzelkosten zugerechnet .	
Immaterielle Vermögens-werte	Prüfung der <u>Definitionskriterien</u> immaterieller Vermögenswerte: • Identifizierbarkeit (separierbar und losgelöst übertragbar) • Vorliegen des Verfügungsrechtes über die Ressource (Anspruch rechtlich durchsetzbar) • zu erwartender künftiger, wirtschaftlicher Nutzen Prüfung der <u>Ansatzkriterien</u> immaterieller Vermögenswerte: • Wahrscheinlichkeit des wirtschaftlichen Nutzens • Verlässliche Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten <u>Zusätzliche Kriterien, die bei selbsterstellen immateriellen Vermögens-werten</u> kumulativ erfüllt sein müssen: • Technische Realisierbarkeit einer Fertigstellung zur späteren Vermarktung oder Nutzen • Fähigkeit, den Vermögenswert zu nutzen oder zu vermarkten • Nachweis über den künftigen Nutzen (IAS 36) • Verfügbarkeit finanzieller, technischer und sonstiger Ressourcen für die Fertigstellung, Vermarktung oder Nutzung ist gewährleistet. <u>Erstansatz:</u> zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten <u>Aktivierungszeitpunkt:</u> ab Erfüllung der Kriterien. Eine nachträgliche Aktivierung zuvor angefallener Kosten ist nicht gestattet. Nachträgliche Ausgaben dürfen aktiviert werden, wenn diese den erzielbaren wirtschaftlichen Nutzen wahrscheinlich erhöhen und verlässlich messbar sind. <u>Werthaltigkeitstest:</u> Verpflichtend u. jährlich zum gleichen Zeitpunkt, wenn der immaterieller Vermögenswert noch nicht in betriebsbereitem Zustand ist. Liegen Hinweise für eine Wertminderung vor, ist zusätzlich ein Werthaltigkeitstest durchzuführen.	70-86

	AXIS: <u>Folgebewertung:</u> Anschaffungskostenmodell (planmäßige, außerplanmäßige Abschreibung, Zuschreibung) <u>Beginn der Abschreibung:</u> Nutzungsbereitschaft (wenn Vermögenswert verwendbar ist), fällt mit der Umsatzrealisierung des ersten Produktions-auftrages im lokalen Abschluss zusammen. Nach Beginn der Abschreibung anfallende Entwicklungen (Produktverbesserungen) dürfen nicht aktiviert werden (siehe Aktivierungszeitpunkt). <u>Abschreibungsmethode:</u> leistungsorientierte Abschreibung, Anzahl der geplanten zu produzierenden Simulatoren. (ATR 600: 5 Stück / Airbus A320: 10 Stück) <u>Arten von selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerten:</u> • marktfähigen Entwicklungen: aktivierungsfähig, Anzahl der geplanten zu produzierenden Simulatoren von der GF bei Auftragseingang. • Auftragsentwicklungen erfüllen nicht die Kriterien des IAS 38, da kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen nachgewiesen werden kann. Sie werden gemäß der lokalen Rechtslage bilanziert – direkt im Aufwand erfasst oder als Teil der Herstellungskosten. • Generische Entwicklungen: Die Art der Datenerfassung verhindert eine Aktivierungsfähigkeit (Stand: 01/19) Für die immateriellen Vermögenswerte wird bei Auftragseingang einer bisher noch nicht entwickelten Flugzeugtype von der Geschäftsführung festgelegt, ob es sich um eine marktfähige Entwicklung oder eine Auftragsentwicklung handelt.	
Kunden-verträge / Erlös-realisierungs-modell	Vorliegen eines Kundenvertrages, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind: • Vertragsparteien haben den Vertragsinhalten zugestimmt • sämtliche Rechte und Pflichten der zu übertragenden Güter und Dienstleistungen sind identifizierbar • Die Zahlungsbedingungen sind feststellbar • Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz • Der Erhalt der Gegenleistung ist wahrscheinlich Sind zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht alle Kriterien erfüllt → regelmäßig prüfen ob die Kriterien vorliegen - ab Erfüllung → Erfassung Umsatzerlös Ist der Absatz einer Lieferung oder Leistung durch mehrere Verträge geregelt – zusammenzufassen. Erforderlich wenn: • die Verträge gleichzeitig oder in einem engen zeitlichen Zusammen-hang geschlossen wurden • es sich um denselben Kunden handelt • eine besondere Beziehung zwischen den geschlossenen Verträgen vorliegt. Einseitiges Kündigungsrecht jeder Vertragspartei ohne Entschädigungsleistungen → kein Kundenvertrag <u>Identifikation der Leistungsverpflichtungen</u> → alle enthaltenen Leistungsverpflichtungen – jedes zugesagte, abgegrenzte Gut bzw. Dienstleistung – identifizieren.	87-104

Eine Reihe liegt vor, wenn die Güter/Dienstleistungen im Wesen gleich sind und diese auf gleiche Weise dem Kunden übertragen werden.

Jede eigenständig abgrenzbare Leistung ist als separate Verpflichtung zu bilanzieren. Kriterien, die für das Vorliegen einer eigenständigen Abgrenzung sprechen:

- Die einzelnen Leistungen bringen dem Kunden einen wirtschaftlichen Nutzen.
- Das Unternehmen oder Mitbewerber veräußern die Leistungen bzw. Güter regelmäßig separat.
- die Leistungen/Güter sind von anderen Vermögensständen trennbar (nicht trennbar ist, wenn diese im Verhältnis zur Gesamtleistung unwesentlich sind).
- Keine weitere Integrationsleistung ist erforderlich.
- Es bestehen keine wechselseitigen Abhängigkeiten.

AXIS: Mögliche Vertragsgegenstände:

- Flugsimulator samt der zugehörigen Dokumentation
- Zugangsrampe zum Simulator (abhängig von der Gebäudespezifikation)
- Lieferung sowie die Montage am Sitz des Kunden
- Anwesenheit und Unterstützung bei der behördlichen Qualifikation
- Schulung des Personals des Kunden
- Ersatzteilpaket
- Vereinbarungen bzgl. des Datenpakets, der entwickelten Software, erweiterten Garantiezusagen

AXIS: Bei den Vertragsgegenständen handelt es sich vorwiegend um nicht trennbare Einzelleistungen, da z.B. der Zugang zum Simulator ohne Rampe, eine Lieferung ohne Montage und eine Inbetriebnahme ohne Lieferung des Simulators und Schulung des Personals für den Kunden wertlos ist. → Leistungen bzw. Güter stehen miteinander in einer Beziehung. Ausgenommen: Ersatzteilpaket sowie über die gesetzliche Gewährleistung hinausgehende Garantiezusagen → aber unwesentlich, daher nicht als eigenständige Einzelleistung betrachtet

AXIS: Abhängig vom Ausmaß kundenindividueller Vereinbarungen ist bei einem Auftragseingang der Anteil der über die gesetzliche Gewährleistungsfrist hinausgehenden Garantiezusagen näher zu betrachten.

<u>Bestimmung des Transaktionspreises</u>
Transaktionspreis = erwartendes Entgelt am Stichtag für Leistung/ Lieferung an den Kunden → vertraglich vereinbarte Kaufpreis

Finanzierungskomponenten stellen separate Leistungsverpflichtungen dar, wenn diese signifikant sind. AXIS: Auf den Ansatz einer Finanzierungskomponente wird verzichtet, da die Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und Transaktionspreis-Zahlung vorwiegend unter einem Jahr liegt und damit als unwesentlich einzustufen ist.

<u>Aufteilung des Transaktionspreises</u>
Bei Vorliegen verschiedener Leistungsverpflichtungen ist der Transaktionspreis auf diese aufzuteilen. Dafür sind die Einzelveräußerungspreise zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ins Verhältnis zu setzen. Liegen keine Preise vor, sind diese zu schätzen.

AXIS: Da keine einzelnen Leistungsverpflichtungen identifiziert wurden, entspricht der Auftragswert dem Leistungsbündel.

Umsatz nach Leistungserfüllung
Liegt keine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung vor, handelt es sich um eine zeitpunktbezogene Realisierung.
Prüfung auf eine zeitraumbezogene Erfüllung:

- der Kunde nutzt bzw. verbraucht den Vermögensgegenstand während der Leistungserbringung oder (AXIS: nicht erfüllt)
- das Unternehmen einen Vermögensgegenstand verbessert oder erzeugt, welcher unter der Kontrolle des Kunden steht. (AXIS: nicht erfüllt)
- das Unternehmen über einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch für die erbrachte Leistung verfügt und einen Gegenstand ohne alternative Nutzungsmöglichkeit erzeugt.

AXIS: Das dritte Kriterium ist abhängig vom Vertragsgegenstand / Vertragsgestaltung:

- Marktfähige Typen wie die ATR 600 und der Airbus A320 → alternative Nutzungsmöglichkeit liegt vor (hohe Wahrscheinlichkeit eines Verkaufs an einen anderen Kunden) → zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung, Bewertung zu IFRS-Herstellungskosten
- Auftragsfertigung: Flugzeugtype, die nicht mehr hergestellt oder selten im Flugverkehr verwendet wird → keine alternative Nutzungsmöglichkeit → zeitraumbezogene Umsatzrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad

Ob es sich um eine zeitraumbezogene oder eine zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung handelt ist bei Vertragsabschluss zu klären. Eine Dokumentation der relevanten Kriterien wird für die interne IFRS-Berichterstattung nicht vorgenommen.

Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung
Ermittlung der Umsatzerlöse der Periode anhand des Fertigstellungsgrades (Teilgewinnrealisierung).

Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung
Ansatz der Herstellungskosten in den Vorräten, Ausweis der Veränderung zur Vorperiode in der Gesamtergebnisrechnung unter der Bestandsveränderung der halbfertigen Erzeugnisse.

Darstellung von Vertragsvermögenswerten bzw. -schulden
Ein vertraglicher Vermögenswert ist Vorstufe zur Forderung.
Eine Forderung ist anzusetzen, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung bedingungslos ist → Transaktionspreis ist von Fälligkeit bzw. dem Zeitablauf und sonst keinem Ereignis abhängig
Ist eine Vorauszahlung fällig, entsteht eine Forderung vor der Leistungserbringung. Hat der Kunde den gesamten oder Teile des Transaktionspreises vor Leistungserbringung gezahlt → Ansatz eines passiven Vertragspostens.

Erhaltene Anzahlungen mindern im ersten Schritt die Forderungen und dann den Vertragsvermögenswert. Existiert kein Aktivposten, ist eine vertragliche Schuld zu bilanzieren.

	Bewertung der Forderung: Die Bewertung der Forderung unterliegt IFRS 9: zu fortgeführten Anschaffungskosten, abzüglich eines lebenslangen Kreditverlustes. Bei einem Erstansatz ist ein Wertberichtigungsaufwand zu verbuchen. AXIS: auf den Ansatz einer Wertberichtigung wird in der internen IFRS-Berichterstattung verzichtet.	
Leasing	Liegt vor, wenn Leasinggeber dem Leasingnehmer ein vertragliches Recht einräumt, einen identifizierten Vermögenswert für einen vereinbarten Zeitraum zu beherrschen. Dafür erhält der Leasinggeber eine Gegen-leistung. Identifizierbarkeit: implizit od. explizit / abgrenzbarer Teil Hält der Leasinggeber ein substantielles Austauschrecht → kein Leasing Aktivierungs-Wahlrechte: geringwertigen Vermögensgegenständen von ca. USD 5.000,-- und Leasingverhältnissen mit einer Laufzeit bis 12 Monaten. AXIS: Potentielle Leasing-Vermögenswerte (Stand 03/19) Stapler: im lokalen Abschluss als Finanzierungsleasing behandelt und aktiviert. Personenkraftwagen: im lokalen Abschluss als Operating Lease behandelt. Keine Aktivierung. Vereinfachend wird auf eine Aktivierung aufgrund der Unwesentlichkeit verzichtet. Miete Räumlichkeiten: Keine Aktivierung nach IFRS, da ein kurzfristiges Leasingverhältnis aufgrund folgender Punkte vorliegt: • Kündigungsfrist von 6 Monaten • die Gegebenheiten der Räumlichkeiten entsprechen nicht dauerhaft den Anforderungen • der Verwendungszweck ist vertraglich geregelt und eine Änderung bedarf der Zustimmung des Vermieters	46-48
Sachanlage-vermögen	Erstansatz: Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Entsorgungs- und Rekultivierungsverpflichtungen sind Bestandteile der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Fremdkapitalkosten: sind zu aktivieren, wenn qualifizierter Vermögenswert vorliegt (Herstellungszeit > 12 Monate) → in AXIS nicht umgesetzt. Komponentenansatz: AXIS: keine betroffenen Vermögenswerte in dem Anlagenverzeichnis vorhanden (Stand 03/19) Folgebewertung: AXIS: Anschaffungskostenmodell Beginn der Abschreibung: AXIS: mit Inbetriebnahme (S38 Planmäßige Abschreibung: Halbjahresregel gemäß UGB, nicht pro rata Abschreibungsmethode: AXIS: linear Nutzungsdauer: AXIS: UGB voraussichtliche Nutzungsdauer außer es gibt steuerrechtliche Vorgaben außerplanmäßige Abschreibung: AXIS: gemäß UGB wenn Wertminderungshinweise vorliegen	43-46

Sonstige Ford. u. Vermögensw.	Gemäß IFRS 9 zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich eines lebenslangen Kreditverlustes zu bewerten. → bei AXIS nicht umgesetzt.	51
Rechnungs-abgrenzung	Ausweis unter den sonstigen kurzfristigen Vermögenswerten bzw. Schulden	25, 29
Roh-, Hilfs- und Betriebs-stoffe	Ansatz: Werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt. Bewertungsverfahren: AXIS: Durchschnittspreisverfahren AXIS: Nicht austauschbare Vorräte bedürfen der Bewertung nach dem Identitätspreisverfahren. Austauschbar ist ein Produkt, wenn dieses in Folgeaufträgen oder als Ersatzteil in Folge-Simulatoren verwendet werden kann. Abwertung erfolgt nach lokalem Recht aufgrund einer Überschreitung der Lagerdauer von 14 Monaten um 5% monatlich. IFRS erlaubt diese Art der Abwertung nicht, sofern die damit produzierten Fertigerzeugnisse kosten-deckend abgesetzt werden können. Zuschreibung erfolgt bis zur Höhe der Anschaffungs- /Herstellungskosten	48-49
Rück-stellungen	Rückstellungen - wenn eine Verpflichtung aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert und dies wahrscheinlich zu einem Ressourcen-abfluss führt und der Betrag messbar ist. Keine Rückstellungen sondern Verbindlichkeiten sind aufgrund der Sicherheit des Eintritts: • Latente Steuern • Schulden aus Versicherungsverträgen • Urlaubs- und Weihnachtsgelder • nicht konsumierte Urlaubstage • Gleitzeitguthaben Ansatz: entspricht der bestmöglichen Schätzung zur Erfüllung. Langfristige Rückstellungen sind abzuzinsen mit einem Zinssatz vor Steuern Aufwandsrückstellungen: AXIS: werden im lokalen Abschluss nicht angesetzt und sind gemäß IFRS nicht erlaubt. Diskontieren: Langfristige Rückstellungen werden mit einem Zinssatz von 3,5% p.a. abgezinst. Darstellung des Zinseffektes: Eine Erhöhung des Buchwertes aufgrund der sich verkürzenden Restlaufzeit wird im Finanzergebnis als Fremd-kapitalkosten dargestellt. Auflösung von Rückstellung: AXIS: in den Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen.	52-55, 58
Sonstiges Ergebnis	Beispiele für erfolgsneutrale Erträge und Aufwendungen: • Rückwirkende Änderungen von Rechnungslegungsmethoden • Retrospektive Fehlerkorrekturen • Änderungen in der Neubewertungsrücklage von immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen • Neubewertung von Nettopensionsverspflichtungen	16-18, 19

	• Wechselkursdifferenzen bei der Umrechnung von der funktionalen in die Berichtwährung Unterscheidung: Anteile an Gemeinschaftsunternehmen, Anteile an assoziierten Unternehmen. Untergliederung: künftige Umgliederung in erfolgswirksam und zwingend erfolgsneutral bleibend. Das Gliederungsschema des sonstigen Ergebnisses bleibt trotz fehlender Posten stets erhalten, um eine konsistente Darstellung der Berichterstattung zu gewährleisten.	
Verbindlich-keiten	Ist als vertragliche Verpflichtung definiert, finanzielle Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an ein anderes Unternehmen abzugeben oder Finanzinstrumente unter nachteiligen Bedingungen auszutauschen. <u>Erstansatz</u>: gemäß IFRS 39, zum beizulegenden Zeitwert, welcher im Normalfall dem Transaktionspreis entspricht. <u>Folgebewertung:</u> Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu fortgeführten Anschaffungskosten <u>Darstellung:</u> gemäß IAS 32	58-59
Verbindlich-keiten gegenüber Verbundenen Unternehmen	AXIS: Aufgrund des negativen Eigenkapitals sind die Darlehen zur Rückzahlung gesperrt. Die Vertragslaufzeit ist überschritten. Die Darlehen werden in ihrer Laufzeit verlängert, bis das Unternehmen die erforderlichen Kennzahlen erfüllt. Stetige Verlängerung auf unbestimmte Zeit → kein Unterschied zwischen Nominal- und Effektivzinssatz	60
Verbindlich-keiten aus Lieferungen und Leistg.	AXIS: Werden im Unternehmensrecht mit dem Rechnungsbetrag erfasst und sind vorwiegend um Verbindlichkeiten die innerhalb von 12 Monaten fällig sind. Der Großteil der Verbindlichkeiten hat eine Fälligkeit von 30 Tagen.	60
Vertrags-änderungen	Nachträgliche Vertragsänderungen bzw. –anpassungen → prüfen, ob ein neuer, eigenständig zu bilanzierender Vertrag vorliegt. Entsteht kein eigenständig zu bilanzierender Vertrag • sind die ausständigen Leistungen von den übertragenen Leistungen abgrenzbar, ist die verbleibende Gegenleistung auf die zu erbring-ende Verpflichtung zu verteilen. • sind die Leistungen aus dem Ursprungsgeschäft nicht eigenständig abgrenzbar, sind der Transaktionspreis sowie der Fertigstellungsgrad neu zu ermitteln. Es erfolgt eine Umsatzanpassung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vertragsanpassung. • Bringt die Vertragsänderung eine Modifikation des Ursprungs-geschäftes sowie einen neuen Vertrag mit sich, werden die abgeschlossenen abgrenzbaren Verpflichtungen nicht angepasst und die Vertragsanpassung wirkt sich auf die noch nicht erfüllte, nicht abgrenzbare Verpflichtung aus.	93-94, 100
Vertrags-anbahnungs-kosten	sind Kosten, die nicht angefallen wären, wenn der Vertrag nicht geschlossen worden wäre, z.B. Vermittlungsprovisionen, Vertrags-errichtungsgebühren, Bonitätsprüfungen usw.	94, 101

	→ als immaterielle Vermögenswerte zu aktivieren, wenn der Aufwand durch die Vertragserträge gedeckt ist. Die Abschreibung erfolgt über eine Methode, die der Vereinnahmung der Umsatzerlöse entspricht. Eine Aktivierung für Vertragslaufzeiten unter einem Jahr ist nicht erforderlich. AXIS: keine abweichende Behandlung zum lokalen Abschluss (verbleiben in den Herstellungs- bzw. Vertriebskosten)	
Werthaltig-keitstest	Vergleich Buchwert und erzielbarer Betrag, erzielbare Betrag = der höhere Betrag aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert. AXIS: Der Nettoveräußerungspreis ist auf aufgrund des fehlenden Marktes für die Entwicklungsleistungen nicht bestimmbar. Der Nutzungswert ist der Barwert der in den folgenden 5 Jahren erwarteten Zahlungsströme der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Flugsimulator). AXIS: Vereinfachend im ersten Schritt: eine Wertminderung liegt vor, wenn weniger als 5 Simulatoren in den kommenden 5 Jahren veräußert werden. Ist der Nutzungswert geringer als der Buchwert ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen und die Amortisationsaufwände der Folge-perioden anzupassen. AXIS: Die außerplanmäßige Abschreibung entspricht pro weniger verkauften Simulator einem Anteil der in Summe angenommenen Veräußerungsstücke.	75-78, 86