

KONZERNVORSCHRIFT

NR. 05/2011

Diese Konzernvorschrift gilt für die mit dem Beteiligungsmanagement befassten Mitarbeiter der Österreichische Post AG und die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaften

Österreichische Post AG
Unternehmenszentrale
Postgasse 8
1010 Wien, Österreich

Tel.: +43 (0) 577 67 / 22914
Fax: +43 (0) 577 675 / 22901
e-mail: gabriela.zraunig@post.at

Bilanzielle Abbildung von Änderungen im Konsolidierungskreis der Österreichischen Post

**Gültigkeitsdauer:
Bis auf Widerruf**

Management Summary

In den letzten Jahren führten Unternehmenserwerbe, Umgründungen und Verkäufe immer wieder zu Änderungen im Österreichischen Post Konzern. Zur Abbildung von Änderungen des Konsolidierungskreises (jene Unternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen sind) bestehen in der IFRS Rechnungslegung umfangreiche Vorschriften zur Bilanzierung und Offenlegung. Demgemäß wurde eine neue Konzernrichtlinie veröffentlicht, die die bilanzielle Abbildung von Änderungen im Konsolidierungskreis der Österreichischen Post behandelt.

Neben allgemeinen Ausführungen zu rechtlichen Grundlagen, zum Konsolidierungskreis sowie zu Methoden zur Einbeziehung in den Konzernabschluss liegt der Schwerpunkt der Richtlinie insbesondere auf der bilanziellen Abbildung der verschiedenen Arten von Konsolidierungskreisänderungen:

- Akquisitionen (inkl. stufenweiser Erwerb und Share vs. Asset Deal)
- Gründungen
- Verschmelzungen
- Verkäufe (inkl. stufenweiser Verkauf / konzernintern vs. extern)
- Liquidationen

Hier werden vorgangsspezifisch der Prozessablauf, die maßgeblichen Stichtage sowie die Erstellung notwendiger Abschlüsse nach Aufnahme in den Konzernverbund erläutert.

Ihr Ansprechpartner für diese Organisationsvorschrift ist Frau Mag. Verena Knott, Abteilungsleitung Konzernrechnungswesen – e-mail: verena.knott@post.at.

Inhaltsverzeichnis

1.	EINFÜHRUNG UND ZIELSETZUNG	4
2.	ALLGEMEINE AUSFÜHRUNGEN	5
2.1.	Rechtliche Grundlagen	5
2.2.	Konsolidierungskreis und Konsolidierungskreisänderungen	5
2.2.1.	Allgemeines	5
2.2.2.	Methoden zur Einbeziehung in den Konzernabschluss	6
2.2.3.	Arten von Konsolidierungskreisänderungen	6
3.	KONSOLIDIERUNGSKREISÄNDERUNGEN	7
3.1.	Erwerb von Unternehmen (Akquisitionen)	7
3.1.1.	Ablauf eines Unternehmenserwerbs	7
3.1.2.	Erwerbstichtag – Erstkonsolidierung – Zeitpunkt der Ersteinbeziehung	8
3.1.3.	Bilanzielle Abbildung – Aufnahme eines Unternehmenserwerbs in den Konzernabschluss	9
3.1.4.	Erstellung und Prüfung der IFRS Zwischenabschlüsse	9
3.1.5.	Kaufpreisallokation (Purchase Price Allocation, PPA)	9
3.1.6.	Push-Down-Accounting	11
3.1.7.	Beauftragung und Kosten der Prüfung	11
3.1.8.	Abschlusserstellung nach Erwerb	11
3.1.9.	Stufenweiser Unternehmenserwerb	11
3.1.10.	Exkurs: Neubewertung von Anteilen	12
3.2.	Gründung eines Unternehmens	13
3.2.1.	Ablauf einer Unternehmensgründung	13
3.2.2.	Stichtag zur erstmaligen Einbeziehung / Erstkonsolidierung in den Konzernabschluss	13
3.2.3.	Bilanzielle Abbildung	13
3.2.4.	Abschlusserstellung nach Ersteinbeziehung	13
3.3.	Verschmelzungen	14
3.3.1.	Ablauf einer Verschmelzung	14
3.3.2.	Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss	14
3.3.3.	Bilanzielle Abbildung und Prüfung	15
3.3.4.	Abschlusserstellung nach Verschmelzung	15
3.4.	Verkauf von Unternehmensanteilen	16
3.4.1.	Ablauf eines Unternehmensverkaufs	16
3.4.2.	Vollständiger Abgang aller Anteile	16
3.4.3.	Stufenweiser Verkauf	16
3.4.4.	Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss	17

3.4.5. Bilanzielle Abbildung 17

3.4.6. Exkurs: Verlust der Beherrschung gemäß IAS 27.34 17

3.5. Liquidation 18

3.5.1. Ablauf einer Liquidation 18

3.5.2. Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss 18

3.5.3. Bilanzielle Abbildung 18

3.5.4. Aufbewahrungspflichten 18

4. ANSPRECHPARTNER 19

1. Einführung und Zielsetzung

Vorliegende Richtlinie ersetzt mit sofortiger Wirkung die bisher gültige Organisationsvorschrift **Nr. 4/2007-Richtlinie für die Einbindung des Rechnungswesens in den Akquisitionsprozess**.

Der in der Rechnungslegung verwendete Begriff „Änderung Konsolidierungskreis“ steht in der vorliegenden Konzernvorschrift stellvertretend für „Änderungen im Österreichischen Post Konzern“.

Als Konsolidierungskreis wird jener Kreis an Unternehmen bezeichnet, die in den Konzernabschluss einzubeziehen sind. Vorgänge, die zu Änderungen des Konsolidierungskreises führen, sind neben Akquisitionen beispielsweise Gründungen und Umgründungen, Anteilerhöhungen, Liquidationen oder Verkäufe von Konzernunternehmen bzw von Anteilen an Konzernunternehmen.

Die Österreichische Post AG hat als börsennotiertes Unternehmen neben den monatlichen Abschlüssen auch eine quartalsweise, externe Berichterstattung gemäß IFRS (International Financial Reporting Standards) sicherzustellen. In der IFRS Rechnungslegung bestehen umfangreiche Vorschriften zur Abbildung von Änderungen im Konsolidierungskreis eines Konzerns, die mit umfassenden Bilanzierungsarbeiten und Informationspflichten verbunden sind.

Der Österreichische Post Konzern ist und war in den letzten Jahren von regelmäßigen Veränderungen im Konzernverbund geprägt. Dementsprechend wurde die Richtlinie umfangreich überarbeitet, mit dem wesentlichen Ziel der Darstellung wann, warum und in welcher Form eine Einbindung des Konzernrechnungswesens notwendig ist.

An dieser Stelle sei auf die Konzernvorschrift **Nr. 03/2011 M&A / Beteiligungen** (ersetzt Organisationsvorschrift 07/2007) der Abteilungen Recht / Controlling verwiesen, welche die Vorgangsweise im Zuge eines Beteiligungserwerbs hinsichtlich Durchführung der Akquisition und Einbindung der Beteiligung regelt.

Es ist von wesentlicher Bedeutung, dass das Konzernrechnungswesen sowie die Abteilung Steuern bereits frühzeitig in den Prozess einer Konsolidierungskreisänderung eingebunden werden, um entsprechend gestaltend mitwirken zu können. Darüber hinaus unterstützt und begleitet das Konzernrechnungswesen

- die Evaluierung der bilanziellen Auswirkung der Vertragsgestaltung,
- die Erstellung der Purchase Price Allocation,
- die erstmalige IFRS-Überleitung, sofern lokale Abschlüsse nur nach local GAAP vorliegen (siehe dazu Konzernrichtlinie **Nr. 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post**),
- die erstmalige Datenerfassung im Konzernreporting mittels SAP SEM BCS (siehe dazu Konzernrichtlinie **Nr. 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post**),
- die SAP R/3 Einführung bei Konzernunternehmen (siehe dazu Konzernrichtlinie **Nr. 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post**),
- die Anpassung und Prüfung der Buchungs- und Bilanzierungsvorschriften gemäß Konzernhandbuch (siehe dazu Konzernrichtlinie **Nr. 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post**) sowie
- bei sonstigen Fragen betreffend die Integration eines neuen Konzernunternehmens (siehe dazu Konzernrichtlinie **Nr. 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post**).

2. Allgemeine Ausführungen

2.1. Rechtliche Grundlagen

Die bilanzielle Abbildung von Änderungen im Konsolidierungskreis des Österreichischen Post Konzerns erfolgt auf Basis der International Financial Reporting Standards (IFRS), wie sie von der Europäischen Kommission übernommen wurden.

Gemäß Art 4 Verordnung (EG) Nr 1606/2002 („IAS-Verordnung“) ist die börsennotierte Österreichische Post AG verpflichtet, einen IFRS-Konzernabschluss zu erstellen.

2.2. Konsolidierungskreis und Konsolidierungskreisänderungen

2.2.1. Allgemeines

Der Konsolidierungskreis des Österreichischen Post Konzerns setzt sich aus Tochterunternehmen sowie assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen zusammen. Die Einbindung in den Konzernabschluss reicht hierbei von der Vollkonsolidierung über die at Equity Konsolidierung (für Gemeinschafts- und assoziierte Unternehmen) bis hin zum Ausweis einer Beteiligung als Finanzinstrument. Die zu wählende Konsolidierungsmethode richtet sich nach dem **beherrschenden Einfluss** (Anzahl der stimmberechtigten Anteile) am Konzernunternehmen.

Konsolidierungsmethode	Stimmberechtigte Anteile
Vollkonsolidierung	>50% (*)
At Equity Konsolidierung	20%-50% (*)
Finanzinstrument	<20% (*)

(*) Anmerkung: Die Darstellung der stimmberechtigten Anteile bezieht sich auf den beherrschenden Einfluss.

Je stärker der Einfluss des Konzerns auf das jeweilige Unternehmen ist, desto umfangreicher ist der Einbezug in den Konzernabschluss. Von Bedeutung ist hier die Kontrolle des Mutterunternehmens über das Tochterunternehmen. IAS 27.4 definiert Kontrolle als die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen. **Beherrschende Kontrolle** liegt regelmäßig dann vor, wenn das Mutterunternehmen über mehr als die Hälfte der Stimmrechte verfügt.

Bei der Bestimmung der beherrschenden Kontrolle ist ebenfalls auf die Ausgestaltung der „**protective rights**“ zu achten. Je nach Intensität der Mitwirkungsrechte können auch Teile der laufenden Geschäfts- und Finanzpolitik an ein vom Mehrheitsgesellschafter nicht erreichbares Quorum gebunden sein. In diesem Fall wäre die Kontrollvermutung widerlegbar.

Vertraglich vereinbarte **Call / Put Optionen** sind hinsichtlich der zu erwartenden Chancen und Risiken und der daraus resultierenden bilanziellen Abbildung zu beurteilen.

Zur Beurteilung, ob beherrschender Einfluss vorliegt, sind somit zusätzlich zu dem prozentuellen Ausmaß der Anteile die Vertragsbestandteile zu den Mitwirkungsrechten und/oder Optionsklauseln maßgeblich.

2.2.2. Methoden zur Einbeziehung in den Konzernabschluss

Zur Einbeziehung in den Konzernabschluss werden im Post Konzern folgende Methoden angewendet:

Vollkonsolidierung

Der Einbezug von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss erfolgt in den IFRS gemäß der Einheitstheorie. Aus der Einheitstheorie ergibt sich, dass alle Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen der Tochterunternehmen, bei denen ein beherrschender Einfluss gegeben ist, vollständig, also zu 100%, in den Konzernabschluss einzubeziehen sind. So ist gemäß IAS 27.4 der Konzernabschluss so darzustellen, als würde es sich um lediglich ein Unternehmen handeln.

At Equity Konsolidierung

Da Gemeinschafts- und assoziierte Unternehmen nicht vom Konzern beherrscht werden, werden nicht die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden bzw Aufwendungen und Erträge in den Konzernabschluss übernommen, sondern nur ein Anteil (eine Beteiligung) am Gemeinschafts- bzw assoziierten Unternehmen angesetzt. In weiterer Folge erfolgt eine Fortschreibung des Beteiligungsansatzes (bspw Anteil am Jahresabschluss, vereinnahmte Dividenden, Kapitalerhöhung oder -herabsetzung, Fortschreibung stiller Reserven und Lasten).

Finanzinstrument

Beteiligungen, die – mangels maßgeblichen Einfluss – nicht als assoziiertes Unternehmen eingestuft werden, werden zu Anschaffungskosten bilanziert.

2.2.3. Arten von Konsolidierungskreisänderungen

Die in dieser Richtlinie dargestellten **Konsolidierungskreisänderungen** umfassen:

- Akquisitionen (inkl. stufenweiser Erwerb und Share vs. Asset Deal)
- Gründungen
- Verschmelzungen
- Verkäufe (inkl. stufenweiser Verkauf / konzernintern vs. extern)
- Liquidationen

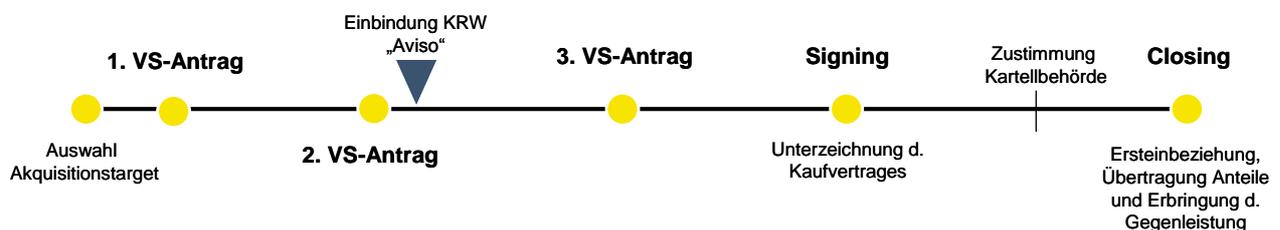
3. Konsolidierungskreisänderungen

3.1. Erwerb von Unternehmen (Akquisitionen)

3.1.1. Ablauf eines Unternehmenserwerbs

Details zum Prozess des Erwerbs einer Beteiligung sind in der Konzernvorschrift *Nr. 03/2011 M&A / Beteiligungen* geregelt/erläutert.

Der Ablauf eines Unternehmenserwerbs wird im Folgenden überblicksartig dargestellt und gliedert sich in folgende Phasen:



Details sind der Konzernrichtlinie *Nr 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post* zu entnehmen.

Im Rahmen von Akquisitionen ist grundsätzlich zwischen **Share Deals** und **Asset Deals** zu unterscheiden.

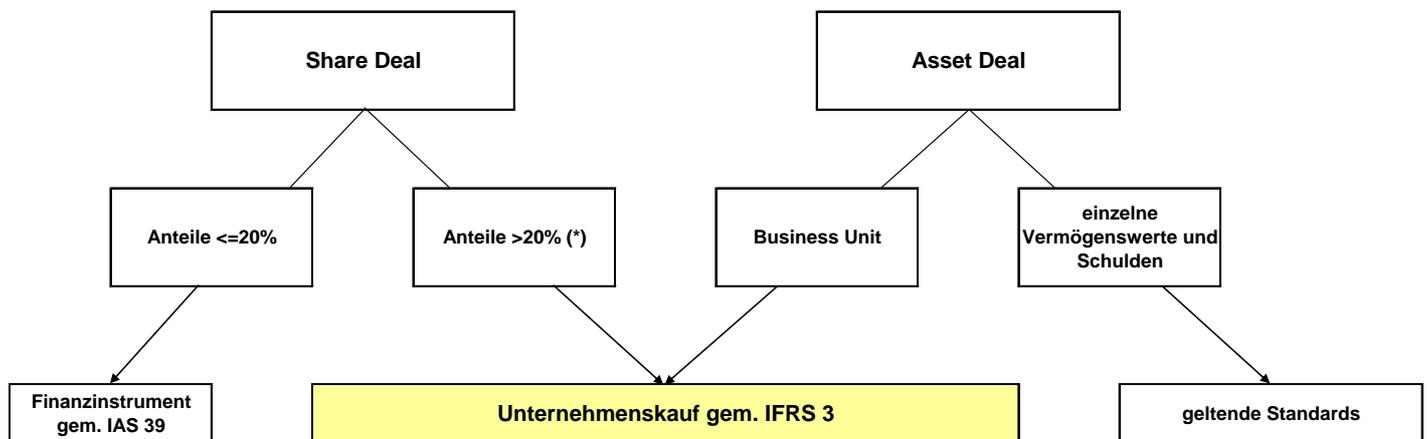
Asset Deal

Beim Asset Deal werden einzelne Vermögensgegenstände und/oder Rechtsverhältnisse eines Unternehmens oder Unternehmensteils erworben. Erwerbsgegenstand können beispielsweise Sachanlagen, Kundenlisten, etc sein.

Share Deal

Beim Share Deal werden Anteilsrechte an Personen- oder Kapitalgesellschaften erworben. Die rechtstechnische Umsetzung erfolgt über einen Rechtskauf mit anschließender (dinglicher) Übertragung der Anteilsrechte. Die Anteilsübertragung kann zu einem Zeitpunkt oder stufenweise erfolgen (vgl. hierzu „stufenweiser Erwerb“).

In beiden Fällen sind dem Konzernrechnungswesen vom gesamtverantwortlichen Ansprechpartner (Projektleiter der Division) neben den vorhandenen Verträgen auch sämtliche Aufstellungen und Bewertungen der erworbenen Vermögenswerte, Due Diligence Unterlagen, Closing-Bilanz sowie die Unterlagen zur Kaufpreisallokation (PPA) zur bilanziellen Beurteilung zu übermitteln.



(*) Bei assoziierten Unternehmen werden gemäß IAS 28.20 im Rahmen einer Akquisition die Regelungen des IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* angewendet.

Gemäß IFRS 3 bestehen im Rahmen der Jahres- und Quartalsberichterstattung des Konzerns umfangreiche Angabepflichten zu Unternehmenserwerben. Folgende Angaben sind bereits offenzulegen, sofern das Closing der Akquisition im Bilanzerstellungszeitraum zeitlich vor der Freigabe des Abschlusses durch den Vorstand an den Aufsichtsrat liegt (als Zeitpunkt der Freigabe des Vorstands ist das Datum des Unterlagenversands an den Aufsichtsrat definiert):

- der Name, eine Beschreibung (Art der Geschäftstätigkeit) des Unternehmens sowie der Erwerbszeitpunkt;
- Details zu Geschäftsbetrieben, die das Unternehmen veräußern möchte.

3.1.2. Erwerbsstichtag – Erstkonsolidierung – Zeitpunkt der Ersteinbeziehung

Für das Konzernrechnungswesen sind im Akquisitionsprozess die wirtschaftliche Beurteilung der Frage des Kontrollübergangs sowie die entsprechende Festlegung des Erwerbszeitpunkts, als Zeitpunkt zu dem der Konzern die Möglichkeit der Beherrschung erlangt, relevant. **In der Regel ist der Closingtermin** (entspricht dem Tag, an dem die Anteile an die Österreichische Post übertragen werden) **der Erwerbsstichtag**. Ab diesem Zeitpunkt hat der Konzern die Ergebnisse des erworbenen Unternehmens in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen und die identifizierten Vermögenswerte und Schulden sowie den eventuell entstandenen Firmenwert in der Konzernbilanz zu zeigen. Dementsprechend erfolgt die **Erstkonsolidierung** von Konzernunternehmen zum Closingtermin.

Der auf den Closingtermin folgende Quartalsstichtag ist der Zeitpunkt der Ersteinbeziehung in den Konzernabschluss. Zu diesem Quartalsabschluss erfolgt die Aufnahme in die Konzernbilanz sowie die Erfassung der GuV entsprechend der Dauer der Konzernzugehörigkeit von Closing bis Quartalsstichtag (z.B. bei einem Closingtermin 1.4.20XX wird die GuV zum 30.6.20XX für den Zeitraum von drei Monaten erfasst)

Sofern gestaltbar, liegt der zu **bevorzugende Closingtermin** der Akquisition immer unmittelbar nach den Quartalsstichtagen, somit am 1.4., 1.7., 1.10 oder 1.1. Dadurch wird gewährleistet, dass der Zeitraum für notwendige Integrationsprozesse bis zur erstmaligen Veröffentlichung im folgenden Quartalsabschluss ausreichend lang ist.

Im Falle eines Closings zum Jahresende ist ein Closingtermin in der zweiten Dezemberhälfte zu bevorzugen.

3.1.3. Bilanzielle Abbildung – Aufnahme eines Unternehmenserwerbs in den Konzernabschluss

Akquisitionen sind grundsätzlich gemäß **IFRS 3** zu bilanzieren, sofern es sich um den **Erwerb eines Unternehmens (business)** handelt. Ein Unternehmen (business) im Sinne von IFRS 3 ist eine Verbindung von Vermögenswerten und Aktivitäten, die Gewinne für Investoren, eine Kostensenkung oder einen sonstigen wirtschaftlichen Vorteil für die Beteiligten erzielen.

Wird eine **Gruppe von Vermögenswerten und Schulden** im Rahmen eines Asset Deals erworben, die nicht die Definition eines Unternehmens erfüllen, dann liegt kein Unternehmenszusammenschluss nach IFRS 3 vor. Die Vermögenswerte sind grundsätzlich nach den für sie geltenden Standards zu bilanzieren.

3.1.4. Erstellung und Prüfung der IFRS Zwischenabschlüsse

Die Erstellung des Konzernabschlusses erfolgt gemäß IFRS auf Grundlage einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Konzerns. Das Konzernunternehmen hat zum Erwerbstichtag einen entsprechenden Zwischenabschluss zu erstellen. Als Hilfestellung wurden vom Konzernrechnungswesen Closing-Packages entwickelt, in denen ausgehend von dem Abschluss nach lokalem Recht die Ausweis- und Bewertungsunterschiede nach IFRS nachvollziehbar dokumentiert werden. Im Rahmen der Erstellung des Zwischenabschlusses arbeitet das Konzernrechnungswesen bei Bedarf unterstützend mit – insbesondere bei der Definition der IFRS Bewertungsunterschiede, die auch die latenten Steuern umfassen, und der Befüllung des Closing-Packages.

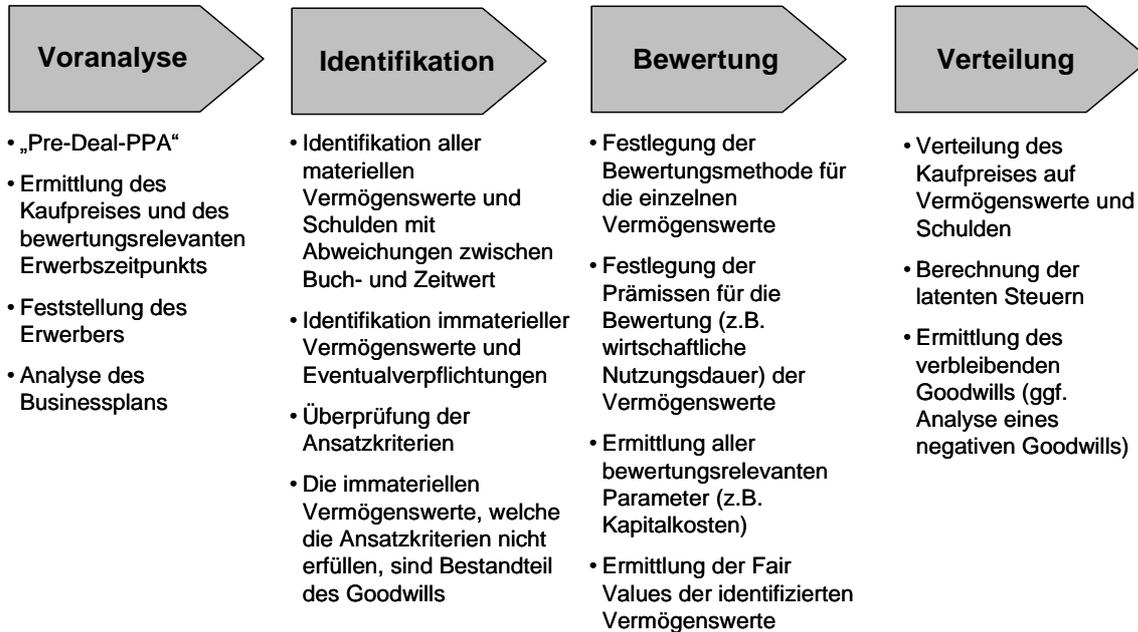
3.1.5. Kaufpreisallokation (Purchase Price Allocation, PPA)

Die **Purchase Price Allocation** stellt den Schwerpunkt der bilanziellen Arbeiten bei Unternehmenserwerben dar.

Das Konzernunternehmen hat zum Erwerbstichtag die Kaufpreisallokation auf Grundlage konzerneinheitlicher Bewertungsmodelle durchzuführen. Für die Erstellung der Purchase Price Allocation ist ein Verantwortlicher aus der für die Akquisition zuständigen Division der Österreichischen Post zu nominieren. Vom Konzernrechnungswesen wurden PPA-Packages entwickelt, in denen zur Identifikation der immateriellen Vermögenswerte die nach IFRS anzuwendenden Bewertungsmodelle enthalten sind. Im Rahmen der Durchführung der Purchase Price Allocation arbeitet das Konzernrechnungswesen bei Bedarf unterstützend mit, insbesondere bei der Erläuterung der Modelle und der Befüllung des PPA-Packages.

Im Rahmen der Kaufpreisallokation erfolgt eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf die zum Fair Value (beizulegenden Zeitwert) bewerteten Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden (Nettovermögen) des erworbenen Unternehmens. Der zu bilanzierende Goodwill ergibt sich als Residualgröße aus dem Vergleich der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses mit dem zum Fair Value bewerteten Nettovermögen des erworbenen Unternehmens.

Die Kaufpreisallokation erfolgt in mehreren Teilschritten:



Die beim erworbenen Unternehmen bisher nicht bilanzierten immateriellen Vermögenswerte sind wichtige Träger von stillen Reserven. Diese immateriellen Vermögenswerte (zB Kundenbeziehungen, Marken, selbst erstellte Software) sind zu **identifizieren** und auf Ihre Ansatzfähigkeit zu untersuchen. Für eine Aktivierungsfähigkeit muss erstens das Kriterium der Separierbarkeit bzw das Kriterium der vertraglichen Vereinbarung/rechtlichen Grundlage erfüllt sein. Weiters müssen die Kriterien eines wahrscheinlichen künftigen ökonomischen Nutzens sowie der zuverlässigen Bewertung erfüllt sein.

Marketingbezogen	Kundenbezogen	Vertragsbezogen	Technologiebezogen	Kunstbezogen
<ul style="list-style-type: none"> • Produktmarke, Firmenmarke • Service-Marken, Zertifizierung • Internet Domains • Wettbewerbsabrede 	<ul style="list-style-type: none"> • Kundenlisten • Kundenverträge und Kundenbeziehungen • Nicht vertraglich gesicherte Kundenbeziehungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Lizenzverträge, Stillhaltevereinbarungen • Leasingverträge • Baugenehmigungen • Franchisevereinbarungen • Angestelltenverträge • Werbe-, Konstruktions-, Management-, Service- oder Lieferverträge 	<ul style="list-style-type: none"> • Patentierte Technologie • Computersoftware • Nicht patentierte Technologie • Geschäftsgeheimnisse • Know-how 	<ul style="list-style-type: none"> • Kompositionen Werbejingles • Bilder, Fotografien • Videos und sonstige audiovisuelle Vermögenswerte
In Process R & D				

Für alle Vermögenswerte und Schulden muss zum Erwerbsstichtag eine **Bewertung** zum Fair Value erfolgen. Keinesfalls dürfen von den Konzernunternehmen individuelle Wesentlichkeitsgrenzen in diesem Zusammenhang festgelegt werden. Ausschlaggebend für die Bewertung der immateriellen Vermögenswerte ist jeweils die Sichtweise eines typisierten Marktteilnehmers und nicht jene der Österreichischen Post. Je nach Vermögenswert bzw. Schuldposten werden konzernerneinheitliche Bewertungsmethoden herangezogen.

Der Goodwill ergibt sich als Residualgröße aus der Differenz zwischen Anschaffungskosten und der Summe der Fair Value der übernommenen Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt. Der nach der Kaufpreisallokation verbleibende Goodwill ist hinsichtlich seiner Komponenten (zB erwartete Synergien aus der Integration) zu analysieren.

3.1.6. Push-Down-Accounting

Unter Push-Down-Accounting versteht man das „Herunterdrücken“ der im Rahmen der PPA ermittelten konzernbilanziellen Wertansätze in den Einzelabschluss des Tochterunternehmens. In Zusammenhang mit den aus der Purchase Price Allocation erworbenen Vermögenswerten ist das Push-Down-Accounting konzernerneinheitlich wie folgt definiert:

Bei Vermögenswerten, die der "Konzern" erwirbt – das sind Firmenwerte und Markenrechte – erfolgt kein Push-Down-Accounting. Impairments werden auf Konzernebene gezeigt. Bei Vermögenswerten, die das "Konzernunternehmen" erwirbt – das sind zB Kundenbeziehungen, Patente oder Technologien – erfolgt ein Push-Down-Accounting. Für die Weiterverfolgung und Prüfung der Werthaltigkeit ist das lokale Konzernunternehmen verantwortlich. Impairments und Abschreibungen werden entsprechend auf Gesellschaftsebene gezeigt.

3.1.7. Beauftragung und Kosten der Prüfung

Die PPA-Packages, die Einhaltung der Bestimmungen der Purchase Price Allocation sowie die Erstkonsolidierungsbuchungen sind auf Konzernebene vom Konzernwirtschaftsprüfer zu prüfen. Die Beauftragung erfolgt durch das Konzernrechnungswesen. Die Kosten für die Honorare der Wirtschaftsprüfer in diesem Zusammenhang werden vom Konzern getragen.

Die Closing-Packages sind auf Gesellschaftsebene vom jeweiligen Wirtschaftsprüfer zu prüfen und das Ergebnis ist dem Konzernrechnungswesen mitzuteilen. Die Kosten für die lokale Prüfung verbleiben beim Konzernunternehmen.

3.1.8. Abschlusserstellung nach Erwerb

Mit der erstmaligen Einbeziehung sind durch das neu erworbene Konzernunternehmen **IFRS Monats- und Quartalsabschlüsse** gemäß den konzernweiten Bilanzierungsrichtlinien (Konzernhandbuch) zu erstellen. Die Konzernunternehmen melden die Abschlüsse mittels Datenerfassung in SAP SEM BCS an das Konzernrechnungswesen der Österreichischen Post AG. Ab diesem Zeitpunkt sind gemeldete unterjährige Abschlüsse verbindlich. Bei den unterjährigen Abschlüssen erfolgt keine Abschlussprüfung. Betreffend die systemtechnische Anbindung wird auf die Konzernvorschrift **Nr 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post** verwiesen.

3.1.9. Stufenweiser Unternehmenserwerb

Bei einem stufenweisen Unternehmenskauf liegen mehrere Erwerbszeitpunkte vor, die jeweils separat zu ermitteln sind. Für jeden Teilerwerb ist somit der gesamte Prozess einer Akquisition zu durchlaufen. Es ist regelmäßig zu prüfen, ob sich durch den stufenweisen Erwerb **Änderungen betreffend der Kontrollmöglichkeiten / Beherrschung** ergeben (vgl. Kapitel 2.2 Konsolidierungskreis und Konsolidierungskreisänderungen).

3.1.10. Exkurs: Neubewertung von Anteilen

Der **Kauf / Verkauf von Anteilen an bereits gehaltenen Anteilen an Gesellschaften** führt zu einer Anteilsveränderung und unter Umständen zu einer Änderung des Ausweises im Abschluss der Beteiligungsgesellschaft. Grundsätzlich können folgende Fälle der Anteilsveränderung vorkommen:

Erhöhung / Verminderung des Anteils ohne Statuswechsel

Bei einer Erhöhung oder Verminderung des Anteils ohne Statuswechsel erhöht / vermindert sich der Anteil am beteiligten Unternehmen, ohne dass zu einer Änderung der Art der Einbeziehung in den Konzernabschluss kommt. Beispielsweise wird ein vollkonsolidiertes Unternehmen trotz Reduzierung des Anteils weiterhin als vollkonsolidiertes Unternehmen im Abschluss der Beteiligungsgesellschaft ausgewiesen.

Erhöhung / Verminderung des Anteils mit Statuswechsel

Bei einer Erhöhung bzw. Verminderung des Anteils mit Statuswechsel ändert sich die Art der Einbeziehung in den Konzernabschluss. Beispielsweise wird ein Unternehmen, das bis zur Anteilsaufstockung als „at Equity“ in den Konzernabschluss miteinbezogen wurde, nach Anteilsaufstockung vollkonsolidiert. Das heißt, dass der Anteil im Abschluss der Beteiligungsgesellschaft von „Anteile an Konzernunternehmen equitykonsolidiert“ auf „Anteile an Konzernunternehmen vollkonsolidiert“ umgebucht werden muss.

Neubewertung

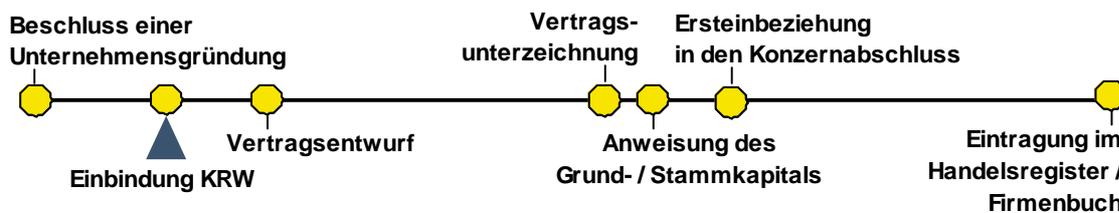
Im Zuge von Anteilsveränderungen müssen sämtliche Altanteile gemäß IAS 27 bzw. IFRS 3 Neubewertet und zum beizulegenden Wert (Fair Value) angesetzt werden.

Bei der Neubewertung von Anteilen bzw. bei der Ermittlung des beizulegenden Wertes (Fair Value) ist jedenfalls Rücksprache mit dem Konzernrechnungswesen zu halten!

3.2. **Gründung eines Unternehmens**

3.2.1. **Ablauf einer Unternehmensgründung**

Der Ablauf einer Unternehmensgründung stellt sich vereinfacht wie folgt dar:



Das Konzernrechnungswesen ist entsprechend den Informationspflichten bereits in der Anbahnungsphase mit einzubeziehen. Dem Konzernrechnungswesen sind sämtliche Verträge vorab im Entwurf und nach Unterfertigung zu übermitteln.

Basierend auf diesen Unterlagen wird vom Konzernrechnungswesen das Gesellschafts-stammdatenblatt erstellt und die neue Gesellschaft im System angelegt.

3.2.2. **Stichtag zur erstmaligen Einbeziehung / Erstkonsolidierung in den Konzernabschluss**

Die erstmalige Einbeziehung in den Konzernabschluss erfolgt im Monat der Zahlung des Grund- / Stammkapitals (entspricht dem Erstkonsolidierungszeitpunkt). Ist ein operativer Start der Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt geplant, so kann der Tag der Ersteinbeziehung in den Konzernabschluss entsprechend verlagert werden, hat aber spätestens zum nächstfolgenden Quartalsstichtag zu erfolgen.

3.2.3. **Bilanzielle Abbildung**

Es sind keine besonderen Abschluss- oder Prüfungspflichten vorgesehen. Grundsätzlich erfolgen die Erstkonsolidierungsbuchungen zentral durch das Konzernrechnungswesen. Betreffend die Implementierung von SAP R/3 bzw der Übernahme der Buchhaltungs- und Bilanzierungsleistungen durch das Shared Service Center wird auf die Konzernvorschrift **Nr 04/2011 Integration von Konzernbeteiligungen der Österreichischen Post** verwiesen.

3.2.4. **Abschlusserstellung nach Ersteinbeziehung**

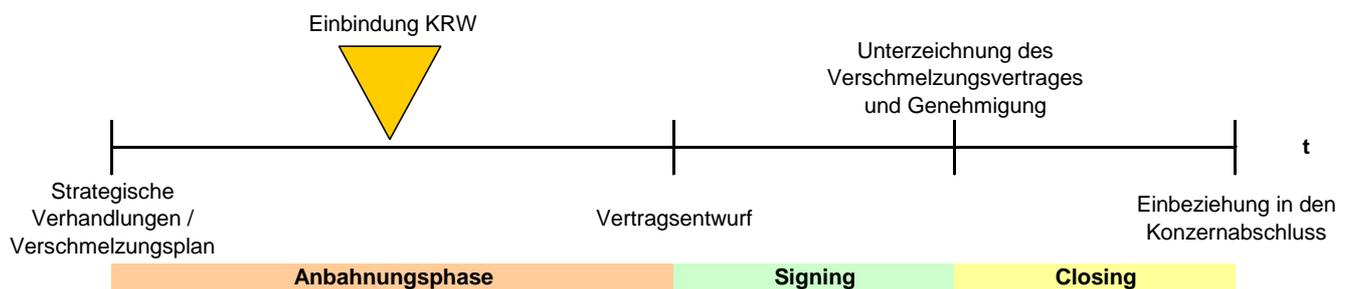
Ab dem Zeitpunkt der Ersteinbeziehung sind IFRS Monatsabschlüsse und Quartalsabschlüsse gemäß dem Jahreskonzernterminplan zu erstellen. Die Konzernabschlusserstellung erfolgt im SAP SEM-System der Österreichischen Post. Ab diesem Zeitpunkt sind gemeldete unterjährige Abschlüsse verbindlich. Bei den unterjährigen Abschlüssen erfolgt keine Abschlussprüfung.

3.3. Verschmelzungen

Das folgende Kapitel stellt den Ablauf sowie die Zuständigkeiten und Fristen im Rahmen einer **Verschmelzung zur Aufnahme** dar. Dabei ist eine der beiden zu verschmelzenden Gesellschaften die aufnehmende Gesellschaft, die andere geht im Zuge des Umgründungsvorgangs unter.

3.3.1. Ablauf einer Verschmelzung

Der Ablauf einer Verschmelzung stellt sich vereinfacht wie folgt dar:



Die Einbindung des Konzernrechnungswesens in den Verschmelzungsprozess hat jedenfalls frühzeitig zu erfolgen. Ab dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung zur Verschmelzung zweier Tochtergesellschaften erfolgt, ist das Konzernrechnungswesen bezüglich der geplanten Konsolidierungskreisänderung zu informieren. Weiters sind sämtliche **relevante Dokumentationen** (v.a. Verschmelzungsplan, Verschmelzungsvertrag, Firmenbuchauszug, Information zur geplanten Eigenkapitalentwicklung) an das Konzernrechnungswesen zu übermitteln.

3.3.2. Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss

Grundsätzlich sollte der Verschmelzungstichtag nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften dem Verschmelzungstichtag nach IAS/IFRS entsprechen (1.1.20XX). Sollten abweichende Stichtage vorliegen, so sind diese entsprechend abzustimmen.

Der **Verschmelzungstichtag nach lokalem Recht** ist von Seiten des Konzernunternehmens zu klären (beispielsweise mit einem lokalen Wirtschaftsprüfer / Steuerberater).

Der **Verschmelzungstichtag nach IFRS** ist jener Stichtag, an dem die Verschmelzung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht stattgefunden hat. Dies erfolgt mit der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister / Firmenbuch. Das Konzernrechnungswesen empfiehlt, Verschmelzungen mit 1. Jänner 20XX einzuplanen. So ist nicht nur die systemtechnische Durchführung unkomplizierter, auch der einfache Vergleich mit Planzahlen ist auf diese Weise gewährleistet.

Unterjährige Verschmelzungen sind ab dem auf den Tag der Eintragung ins Firmenbuch folgenden Monats-Ersten im Konzernabschluss abzubilden.

Stehen dieser Regelung vertragliche Vereinbarungen entgegen, so ist gesondert zu entscheiden.

Ausnahmeregelung: Verschmelzungen im 1. Quartal:

Verschmelzungen, welche in tatsächlicher Hinsicht per 1. Jänner erfolgen, jedoch noch nicht im Firmenbuch / Handelsregister eingetragen sind, können auch nach IFRS per 1. Jänner abgebildet werden, sofern zu erwarten ist, dass die Eintragung im Firmenbuch / Handelsregister bis spätestens 31. März des Jahres erfolgt. Das Konzernunternehmen hat somit sicherzustellen, dass in diesem Fall die Meldedaten ab 1. Jänner vollständig unter der aufnehmenden Gesellschaft gemeldet werden.

3.3.3. Bilanzielle Abbildung und Prüfung

Zum Verschmelzungstichtag ist von der übernehmenden Gesellschaft eine Verschmelzungsbilanz zu erstellen. **Diese Verschmelzungsbilanz ist durch die übernehmende Gesellschaft zu prüfen.**

Das Konzernrechnungswesen unterstützt in der betriebswirtschaftlichen sowie systemtechnischen Durchführung der Verschmelzung. An dieser Stelle wird auf das Verschmelzungskonzept sowie auf bestehende Fachkonzepte verwiesen, welche auf Anfrage vom Konzernrechnungswesen zur Verfügung gestellt werden.

3.3.4. Abschlusserstellung nach Verschmelzung

Ab dem auf den Verschmelzungstichtag folgenden Monat sind **IFRS Monatsabschlüsse** und **Quartalsabschlüsse** gemäß dem Jahreskonzernterminplan **kumuliert unter der übernehmenden Gesellschaft** zu erstellen.

Wurden bereits Planrechnungen (Budget und Forecast) für die untergehende Gesellschaft erfasst, so ist die Handhabung seitens der übernehmenden Gesellschaft bereits vorzeitig mit dem jeweiligen Gesellschaftsbetreuer der Abteilung Controlling abzuklären.

3.4. Verkauf von Unternehmensanteilen

3.4.1. Ablauf eines Unternehmensverkaufs

Die Veräußerung eines Konzernunternehmens kann stufenweise zu mehreren Zeitpunkten oder vollständig zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgen.

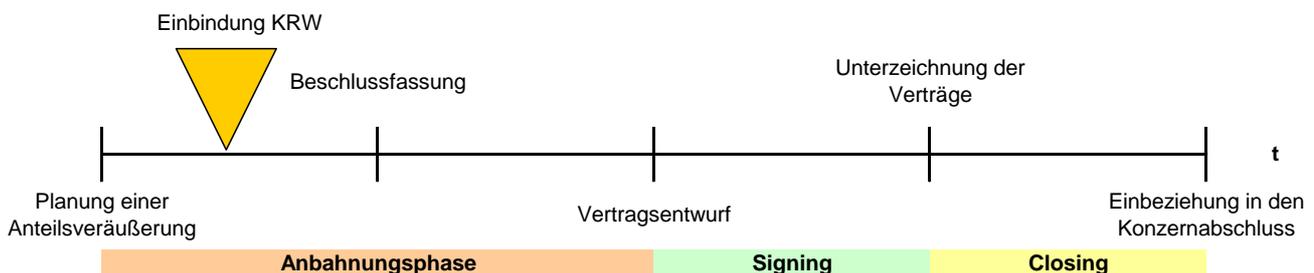
Für die korrekte Bilanzierung eines Anteilsverkaufs ist die Entwicklung der beherrschenden Stellung in dem betroffenen Konzernunternehmen ausschlaggebend. Hierbei sind neben den Anteilen auch die vorhandenen Stimmrechte zu beurteilen. Der Verlust des beherrschenden Einflusses kann auch gegeben sein, wenn bei einer Anteilsquote von 50% die vorhandenen Stimmrechte weniger als 50% betragen. Zur Kategorisierung der Anteile sei auf Kapitel 2.2 verwiesen.

Dem Konzernrechnungswesen sind sämtliche notwendigen Unterlagen (insb Vertragsentwurf, Entwicklung der Anteile / Stimmrechte, Absichtungsplan, etc.) zu übermitteln.

3.4.2. Vollständiger Abgang aller Anteile

Ein vollständiger Abgang aller Anteile eines Konzernunternehmens erfolgt zu einem gewissen Stichtag zu 100%. Es hat eine Endkonsolidierung des Konzernunternehmens zu erfolgen.

Um sämtliche betriebswirtschaftliche und systemtechnische Vorbereitungen treffen zu können, ist eine Einbeziehung des Konzernrechnungswesens bereits zum Zeitpunkt der Planung notwendig.



Die Endkonsolidierung erfolgt zum vertraglich geregelten Stichtag. Die veräußerte Gesellschaft bleibt mit dem Periodenergebnis zum Verkaufsstichtag bis Jahresende im Konzernabschluss enthalten.

3.4.3. Stufenweiser Verkauf

Bei einer stufenweisen Anteilsveräußerung sind mehrere Stichtage zur Beurteilung des (noch bestehenden) Einflusses auf das Konzernunternehmen ausschlaggebend, die jeweils getrennt zu beurteilen sind. Für jeden Teilverkauf ist hierbei der gesamte Prozess neu zu durchlaufen, außer der Ablauf und die Stichtage wurden bereits zu Beginn festgelegt.

Wird von einem Konzernunternehmen ein so großer Anteil veräußert, dass kein beherrschender Einfluss mehr gegeben ist, hat einerseits für die abgegangenen Anteile eine Endkonsolidierung (vgl. Kapitel 3.4.4) zu erfolgen, andererseits ist für die verbleibenden Anteile der Übergang von der Vollkonsolidierung zur at Equity Konsolidierung vorzunehmen bzw es erfolgt ein Ausweis als Finanzinstrument. Betreffend die zu wählenden Einbeziehungsmethode wird auf Kapitel 2.2 verwiesen.

Die korrekte Darstellung (Bilanzierung) eines stufenweisen Anteilsverkaufs ist daher an umfangreiche Vorbereitungen gebunden. Daraus resultierend ist das Konzernrechnungswesen bereits im Rahmen der Planung in den Prozess einzubinden.

Die Ermittlung des Gewinnes bzw Verlustes aus dem Verlust der Beherrschung erfolgt auf Basis der Bewertungsvorschriften gemäß IAS 27.34.

3.4.4. Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss

Prinzipiell ist der Stichtag, bis zu dem das Konzernunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird, an die Eintragung im Firmenbuch / Handelsregister gebunden. Stehen diesem Grundsatz vertragliche Vereinbarung im Wege, so ist gesondert zu beurteilen.

3.4.5. Bilanzielle Abbildung

Bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Verlust der beherrschenden Kontrolle eintritt (Stimm- oder Anteilsrecht kleiner 50%), wird das Konzernunternehmen im Rahmen des Konzernabschlusses vollkonsolidiert. Es ist daher bis zu diesem Zeitpunkt ein IFRS Monats- oder Quartalsabschluss gemäß dem Konzernterminplan zu erstellen.

Betragen die Anteils- bzw Stimmrechte zwischen 20% und maximal 50% (siehe Kapitel 2.2), so ist das Konzernunternehmen at Equity in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die Einbeziehung erfolgt nur auf Basis der Beteiligungsveränderung der Muttergesellschaft auf Grund des Periodenerfolgs des at Equity konsolidierten Unternehmens. Betragen die Anteils- bzw Stimmrechte weniger als 20%, so ist das Konzernunternehmen als Finanzinstrument im Konzernabschluss zu erfassen.

Zur Erstellung des Konzernabschlusses (Monat / Quartal) wird von den Konzernunternehmen, die nach der Equity Methode bilanziert werden, eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung benötigt.

Falls die Bilanzierung von Konzernunternehmen, die nach der Equity Methode bilanziert werden, nur nach nationalen Vorschriften erfolgt, werden diese als Grundlage herangezogen. Eine IFRS-Überleitung ist nicht erforderlich, sofern keine wesentlichen Bewertungsunterschiede bestehen.

3.4.6. Exkurs: Verlust der Beherrschung gemäß IAS 27.34

Zum Zeitpunkt des Verlusts der beherrschenden Kontrolle (vgl. Kapitel 2.2) sind die Vermögenswerte (einschließlich des Geschäfts- und Firmenwerts) und Schulden des Tochterunternehmens zu Buchwerten auszubuchen (Endkonsolidierung). Weiters ist der Endkonsolidierungserfolg zu ermitteln.

Die Anteile am Tochterunternehmen sind zu Buchwerten auszubuchen. Jene Anteile, die am ehemaligen Tochterunternehmen behalten werden, sind mit dem beizulegenden Wert (Fair Value) neu einzubuchen.

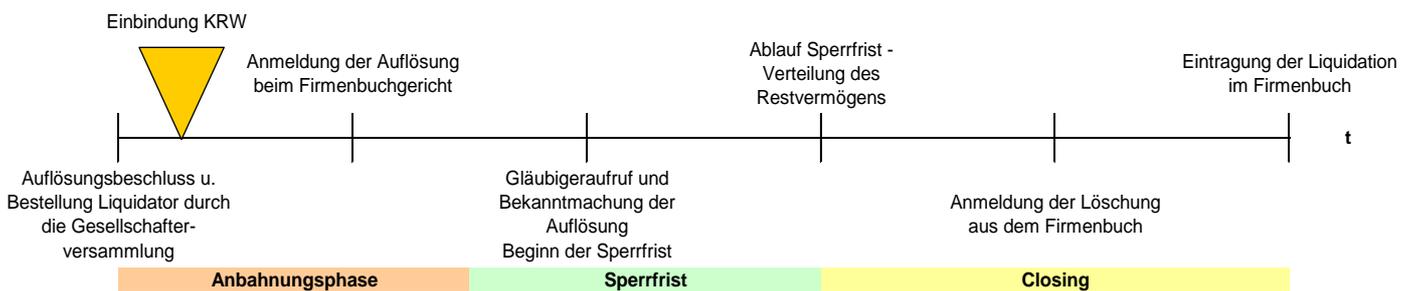
Die Differenz aus der Ausbuchung des Abganges der Anteile zu Buchwerten und der Einbuchung zu beizulegenden Werten sowie der Endkonsolidierungsgewinn / -verlust ergibt den Gewinn bzw Verlust aus dem Verlust der Beherrschung.

3.5. Liquidation

3.5.1. Ablauf einer Liquidation

Die Liquidation eines Konzernunternehmens beginnt mit der Auflösung der Gesellschaft und endet mit der Eintragung der Löschung im Firmenbuch. Darüber hinaus bewirkt sie die Endkonsolidierung (vgl. Kapitel 3.4.4) des Konzernunternehmens im Konzernabschluss.

Der Ablauf einer Liquidation stellt sich vereinfacht wie folgt dar:



Die Einbindung des Konzernrechnungswesens in den Liquidationsprozess hat spätestens ab dem Gesellschafterbeschluss zu erfolgen. Weiters sind sämtliche **relevante Dokumentationen und Informationen** (insbesondere Liquidationsbeschluss, Liquidationsplan, Liquidationseröffnungs- sowie -schlussbilanz, Firmenbuchauszug) an das Konzernrechnungswesen zu übermitteln.

3.5.2. Stichtag zur Berücksichtigung im Konzernabschluss

Die Endkonsolidierung (vgl. Kapitel 3.4.4) wird in der Periode, in welcher die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgt, durchgeführt.

3.5.3. Bilanzielle Abbildung

Während des Liquidationsverfahrens sind Monats-, Quartals- und Jahresabschlüsse weiterhin laut Konzernterminplan zu erstellen und an den Konzern zu melden.

Mit Bekanntmachung der Auflösung in den Amtsblättern beginnt die **Sperrfrist** zu laufen. Nach Ablauf der Sperrfrist ist die Liquidationsschlussbilanz zu erstellen. Diese bildet die Basis für die Verteilung der Vermögenswerte an die Gesellschafter. Die Dauer der Sperrfrist ist abhängig von den jeweils geltenden lokalen Regelungen.

3.5.4. Aufbewahrungspflichten

Die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft sind einem der Gesellschafter (bzw einem Dritten) für die Dauer von sieben (in Deutschland: zehn) Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Gesellschafter und deren Rechtsnachfolger behalten das Recht auf Einsicht und Benützung der Bücher und Schriften.

4. Ansprechpartner

Ihr Ansprechpartner für diese Organisationsvorschrift ist Frau Mag. Verena Knott, Abteilungsleitung Konzernrechnungswesen – e-mail: verena.knott@post.at.