

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Fallstudie zur Erstellung eines
IFRS-Konzernabschlusses

(Teil 7: Ausgewählte Anhangangaben und Eigenkapital-
veränderungsrechnung)

Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Aufgabenstellung zur Ermittlung des EPS.....	1
III.	Zusammenführung der Konsolidierungs-maßnahmen	2
IV.	Erstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung	2
V.	Erstellung des Anlagenspiegels	3
VI.	Erstellung des Rückstellungsspiegels	4
VII.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare)	5

I. Einleitung

Der vierte Teil der Fallstudie behandelte die Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen (TU) für den Fall eines 100%igen und eines 80%igen Anteilsbesitzes zum 01.01.t₁. Im Anschluss daran erfolgte im Teil 5 die Folgekonsolidierung dieser TU zum 31.12.t₁. Der sechste Fallstudienteil widmete sich der Einbeziehung eines assoziierten Unternehmens (AU) und einer Zweckgesellschaft (ZG) in den Konzernabschluss. Nachfolgend münden die bisherigen Fallstudienenergebnisse in einer Konzern-Bilanz und einer Konzern-Gesamtergebnisrechnung (GER) des Schiffbau-Konzerns mit gesondertem Ausweis der Konzern-GuV. Diese wird um eine Angabe des Ergebnisses je Aktie (Earnings per Share (EPS)) ergänzt. Weiterhin beinhaltet dieser Teil eine Eigenkapitalveränderungsrechnung (EKVR) sowie ausgewählte Angabepflichten zum Anhang in Form eines Anlagen- und Rückstellungsspiegels.

II. Aufgabenstellung zur Ermittlung des EPS

Bevor sämtliche Konsolidierungsmaßnahmen in der Konzern-Bilanz und Konzern-GuV münden, ist die Schiffbau-AG aufgrund der Börsennotierung dazu verpflichtet, die Konzern-GuV um ein EPS zu erweitern. Folgende Sachverhalte sind bei der Ermittlung des EPS zu berücksichtigen:

- (1) Die Schiffbau-AG hat zum Zeitpunkt ihrer Gründung 75.600.000 Stammaktien zu einem Ausgabepreis von 0,25 €/Aktie emittiert. Auf Vorzugsaktien entfielen zudem 6.356.000 Aktien. Auf der letzten Hauptversammlung der Schiffbau-AG wurde beschlossen, den Vorzugsaktionären der Schiffbau-AG in den nächsten drei Geschäftsjahren einen Gewinn i.H.v. 0,50 €/Aktie zu garantieren.
- (2) Im Bilanzposten „Finanzverbindlichkeiten“ (Handelsbilanz (HB) II der Schiffbau-AG) sind auch Wandelschuldverschreibungen, die zum 01.07.t₀ emittiert wurden, mit einem Wert von 300.000 € enthalten. Diese werden zu einem Zinssatz von 4% p.a. verzinst. Jede Obligation hat einen Nennwert von 500 € und ist in 1.000 Stammaktien wandelbar.
- (3) Der Gewinn des Schiffbau-Konzerns, der den Anteilseignern des MU zusteht, ist der vorläufigen Konzern-GuV zum 31.12.t₁ zu entnehmen. Er beträgt 39.393 T€.

III. Zusammenführung der Konsolidierungsmaßnahmen

Bisher wurden die Konzernabschlüsse der Schiffbau-AG im Erst- und Folgekonsolidierungszeitpunkt nur ausschnittsweise betrachtet – z.B. nach Konsolidierung der TU (BeltingBoat-Corp. und Anker-AG) sowie nach Einbezug von AU und ZG (Fender-GmbH und SPE-GmbH). Die Aufgabe besteht nun darin, diese ausschnittweisen Betrachtungen in ein vollständiges Bild zu überführen. Es sind daher die Konzernbilanz zum 01.01.t₁ (Tab. 3) sowie die Konzernbilanz, –GuV und Gesamtergebnisrechnung des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁ (Tab. 4-6) zu erstellen.

Folgende Sachverhalte sind bei der Zusammenführung der Konsolidierungsmaßnahmen zu beachten:

- (1) Zunächst sind die HB II des MU sowie die HB III von TU und ZG in die Summenbilanz zu übernehmen. Im Fall des AU ist lediglich der (fortgeschriebene) Beteiligungsbuchwert zu übernehmen. Eine Konsolidierung i.e.S. ist für das AU nicht vorzunehmen.
- (2) Im rechten Abschnitt des Konsolidierungstableaus erfolgt die Überführung der Summenbilanz mittels der Konsolidierungsbuchungen in den Konzernabschluss.

IV. Erstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung (EKVR) ist gem. IAS 1.10 (c) ein Pflichtbestandteil des IFRS-Konzernabschlusses. Nachfolgend ist diese für den Schiffbau-Konzern zu entwickeln (Tab. 7). Folgende Informationen sind dabei zu berücksichtigen:

- (1) Im Schiffbau-Konzern wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr weder Kapitalerhöhungen noch -herabsetzungen vorgenommen, wodurch es zu keiner Veränderung des gezeichneten Kapitals kam.
- (2) Bewertungsänderungen oder Fehlerkorrekturen waren nicht vorzunehmen. Auch Dividenden wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht ausgeschüttet.
- (3) Die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital des Schiffbau-Konzerns hat sich durch die erfolgsneutrale Zuschreibung einer technischen Anlage und Maschine bei der BeltingBoat-Corp. um 1.132,55 TUS-\$ (BS F3B8) sowie durch eine erfolgsneutrale Zuschreibung der Schiffbau-AG um 10 T€ (BS F2B2) erhöht.
- (4) Die Erhöhung des Postens „Differenz aus der Währungsumrechnung“ resultiert zum einen aus der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode bei Umrechnung des Abschlusses der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung, wodurch sich eine Differenz i.H.v. 1.059 T€ ergeben hat. Zum anderen hat sich der Goodwill aus der Beteiligung an der BeltingBoat-Corp. durch Kursänderungen um 75 T€ (BS F5B5) erhöht. Schließlich ist die Differenz aus der Währungsumrechnung des Schiffbau-Konzerns im Zuge der Währungsumrechnung eines ausländischen TU der Fender-GmbH gem. IAS 21 um 3 T€ gestiegen.
- (5) Der Jahresüberschuss der Eigentümer i.H.v. 39.393 T€ ist um den anteiligen Jahresüberschuss i.H.v. 1.868 T€ zu mindern, der bereits vor Konzernentstehung entstanden ist.

V. Erstellung des Anlagenspiegels

Nachfolgend soll der Anlagenspiegel des Schiffbau-Konzerns entwickelt werden. Den Ausgangspunkt dafür bilden jene Geschäftsvorfälle, die zu einer Veränderung der Buchwerte des Sachanlagevermögens und der immateriellen Vermögenswerte geführt haben. Diese sind zusammengefasst in Tab. 1 aufgezeigt.

Fallstudienteil (FS)	Buchungsnummer/Sachverhalt	Gesellschaft	Position	Erläuterung
FS 2	ohne Buchungsnummer	Schiffbau-AG	Grundstücke	Erwerb eines Grundstückes für 100 T€
FS 2	F2B1	Schiffbau-AG	Patente	Aktivierung eines selbst geschaffenen Patents in Höhe von 1.000 T€ zum 31.12.t ₁
FS 2	ohne Buchungsnummer	Schiffbau-AG	Marken	Kauf einer Marke von der Stralsund-Werft zum Preis von 1.500 T€
FS 2	F2B2	Schiffbau-AG	Grundstücke	Erfolgsneutrale Neubewertung des Grundstücks auf 110 T€
FS 5	ohne Buchungsnummer	BeltingBoat-Corp.	Marken	Umrechnungsdifferenzen aus Fremdwährungsumrechnung
FS 5	ohne Buchungsnummer	BeltingBoat-Corp.	Goodwill	Umrechnungsdifferenzen aus Fremdwährungsumrechnung
FS 5	F5B18	Anker-AG	Datenbank	Außerplanmäßige Abschreibung einer Datenbank um 35 T€
FS 5	F5B3	BeltingBoat-Corp.	Marken	Planmäßige Abschreibung aufgedeckter Marken um 30.329 USD

Tab. 1: Zusammenfassung bedeutsamer Geschäftsvorfälle des Schiffbau-Konzerns in t₁

Darüber hinaus liegen für die Positionen „Technische Anlagen und Maschinen“ sowie „Andere Anlagen“ bereits die in Tab. 2 dargestellten Informationen aus dem Rechnungswesen vor.

Positionen in T€	Bruttowerte zum 01.01.t ₁	Zugänge	kumulierte Abschreibungen zum 01.01.t ₁	planmäßige Abschreibungen in t ₁	außerplanmäßige Abschreibungen	Neubewertungen
Technische Anlagen und Maschinen	155.179	6.225	50.000	13.878	5.000	1.150
Andere Anlagen	33.615	0	12.000	7.500	0	0

Tab. 2: Historische AHK und kumulierte Abschreibungen des Sachanlagevermögens

Der Leiter Rechnungswesen der Schiffbau-AG gibt vor, eine quantitative Überleitungsrechnung in Form einer Matrix auf Basis von Bruttowerten zu entwickeln. Die Bewertungskategorien sind in den Zeilen und die Bilanzpositionen in den Spalten abzutragen. Zudem ist ein Abschreibungsspiegel in die Überleitungsrechnung (Tab. 8) zu integrieren.

VI. Erstellung des Rückstellungsspiegels

Zusätzlich zum bilanziellen Ausweis ist im Anhang eines IFRS-Abschlusses – anders als nach HGB – ein Rückstellungsspiegel offenzulegen, der Angaben über die Zusammensetzung und Entwicklung der Rückstellungen enthält. Folgende Sachverhalte sind bei der Erstellung des Rückstellungsspiegels der Schiffbau-AG zu berücksichtigen:

- (1) Die Konzernbilanzrichtlinie der Schiffbau-AG bestimmt, dass Rückstellungen, deren Sachverhalte 12 Monate überschreiten, abzuzinsen sind. Die im Einzelabschluss der Anker-AG ausgewiesenen Rückstellungen i.H.v. 635 T€ umfassen Garantierückstellungen für Produktschäden, die zum 31.08. t_0 korrekt gebucht wurden. In t_1 wurden 400 T€ dieser Rückstellungen in Anspruch genommen; 235 T€ der Rückstellungen konnten aufgelöst werden, da die zukünftige Inanspruchnahme am Bilanzstichtag als unwahrscheinlich gilt. Des Weiteren hat die Anker-AG zum 31.12. t_1 eine Rückstellung wegen bisher unberücksichtigter Altlastenbeseitigungspflichten für einen zum 31.03. t_3 endenden Pachtvertrag (Erfüllungsbetrag: 768,35; Zinssatz 10% p.a.) bilanziert.
- (2) Der Vorstand der BeltingBoat-Corp. hat im Dezember t_0 die Entlassung verschiedener Manager verkündet und dafür eine Abfindungsrückstellung i.H.v. 2.000 TUS-\$ (zum Kurs von 0,79132 US-\$/€¹) gebildet. Im Geschäftsjahr t_1 schieden diese Manager planmäßig aus.
- (3) Die übrigen Rückstellungen der BeltingBoat-Corp. i.H.v. 162 TUS-\$ betreffen Schadensersatzforderungen für Rechtsstreitigkeiten. Mit dem Ausgang des Verfahrens wurde in t_1 gerechnet. Entgegen dieser Erwartungen steht zum 31.12. t_1 das Urteil noch aus.

Der Leiter Rechnungswesen der Schiffbau-AG gibt im Einklang mit der Konzernbilanzrichtlinie vor, den Rückstellungsspiegel (Tab. 9) nach der Bruttomethode aufzustellen.

¹ In Mengennotierung, d.h. 1 US-\$ = 0,79132 €.

VII. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	BeltingBoat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summen-bilanz	Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz	
	HB III	HB III	HB III	HB III		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets															
(a) Sachanlagevermögen															
1. Grundstücke	524	9.706	10.970		21.200										
2. Technische Anlagen und Maschinen	6.775	12.452	20.025	50.000	89.252										
3. Andere Anlagen	150	9.341	3.940		13.431										
(b) Immaterielle Vermögenswerte															
1. Marken		120	5.320		5.440										
2. Patente			680		680										
3. Datenbank			700		700										
4. Goodwill															
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600				8.600										
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.150		1.610		20.760										
(e) Aktive latente Steuern	300	125	11.000		11.425										
(f) Vorräte	7.122		70		7.192										
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen															
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526		2.276										
2. POC Forderungen			250		250										
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.571	2.370			35.941										
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	67	10		191										
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	200				200										
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	22.600	1.804	824	1.000	26.228										
Summe	99.856	35.986	56.925	51.000	243.767										
Equity & liabilities															
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.500	50.685										
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500		10.177										
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.540		29.266										
(m) Neubewertungsrücklage		465	4.665		5.130										
(n) Jahresüberschuss	1.424		100		1.524										
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung															
(p) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter															
(q) Finanzverbindlichkeiten	19.900	1.634	5.280	25.500	52.314										
(r) Rückstellungen		1.711	635		2.346										
(s) Passive latente Steuern	200	280	1.625		2.105										
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	26.823		39.000		65.823										
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	1.920	116	80		2.116										
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	21.181	1.000		22.281										
Summe	99.856	35.986	56.925	51.000	243.767										
SUMME															

Tab. 3: Konzernabschluss der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 01.01.t₁

Bilanpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	BeltingBoat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summen- bilanz	Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzernbilanz Schiffbau-AG	
	HB III	HB III	HB III	HB III		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets															
(a) Sachanlagevermögen															
1. Grundstücke	634	10.482	10.970		22.086										
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000	17.851	20.025	45.750	93.626										
3. Andere Anlagen	150	10.087	3.878		14.115										
(b) Immaterielle Vermögenswerte															
1. Marken	1.500	104	5.320		6.924										
2. Patente	1.000		680		1.680										
3. Datenbank			665		665										
4. Goodwill															
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600				8.600										
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.153		1.610		20.763										
(e) Aktive latente Steuern	300		70		370										
(f) Vorräte	4.940	2.820	11.000		18.760										
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen															
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526	900	3.176										
2. POC Forderungen	1.200		250		1.450										
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	67.171	2.560			69.731										
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	12.891	10	1.000	14.015										
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	203				203										
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800	21.603	1.324	1.356	27.083										
Summe	118.515	78.397	57.328	49.006	303.245										
Equity & liabilities															
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.500	50.685										
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500		10.177										
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.640		29.366										
(m) Neubewertungsrücklage	8	1.433	4.665		6.105										
(n) Jahresüberschuss	36.393	3.316	427	3.106	43.242										
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung		1.059			1.059										
(p) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter															
(q) Finanzverbindlichkeiten	900	1.764	5.280	20.400	28.344										
(r) Rückstellungen		138	635		773										
(s) Passive latente Steuern	658	296	1.601		2.554										
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.848	36.792	39.000		106.640										
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	120	125	80		325										
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	22.873	1.000		23.973										
Summe	118.515	78.397	57.328	49.006	303.245										
SUMME															

Tab. 4: Konzernbilanz der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t₁

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG	BeltingBoat-Corp.	Anker-AG	SPE-GmbH	Summen-GuV	Konsolidierungsspalte BeltingBoat-Corp.		Konsolidierungsspalte Anker-AG		Konsolidierungsspalte Fender-GmbH		Konsolidierungsspalte SPE-GmbH		Konzern-GuV
	GuV II	GuV III	GuV III	GuV III		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	86.600	33.605	7.389	50.000	177.594									
2. Umsatzkosten	36.503	30.333	4.625	33.353	104.814									
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	50.097	3.272	2.764	16.647	72.780									
4. Vertriebskosten	5.470	918	582	8.452	15.421									
5. Allgemeine Verwaltungskosten	7.130	365	1.500	1.250	10.245									
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250	7.306	320	0	8.876									
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499	5.304	110	0	5.913									
8. Operatives Ergebnis	38.248	3.991	893	6.945	50.076									
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80			0	80									
10. Übrige Finanzerträge	550	617	200	0	1.367									
11. Übrige Finanzaufwendungen	400	187	650	1.500	2.737									
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	38.478	4.421	443	5.445	48.786									
13. Ertragsteuern	2.085	1.105	16	2.339	5.545									
14. Jahresüberschuss	36.393	3.316	427	3.106	43.241									
• der Anteilseigner des Mutterunternehmens														
• der anderen Gesellschafter														
Ergebnis je Aktie														
- unverwässert														
- verwässert														
Durchschnittlich im Umlauf befindliche Aktien														
- unverwässert														
- verwässert														

Tab. 5: Konzern-GuV der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t₁

Positionen in T€		Schiffbau-AG		BeltingBoat-Corp.		Anker-AG		Fender-GmbH		SPE-GmbH		Konzern
		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	
1.	Jahresüberschuss											
2.	Gewinn/Verlust aus Neubewertung der assets und liabilities											
3.	Überschuss/Fehlbetrag aus erfolgsneutral zum fair value bewerteten veräußerbaren Finanzinstrumenten											
4.	Währungsumrechnungsdifferenzen wirtschaftlich selbstständiger ausländischer Einheiten											
5.	Sonstiges Ergebnis											
6.	Gesamtergebnis (Jahresüberschuss + Sonstiges Ergebnis)											
	• der Anteilseigner des Mutterunternehmens											
	• der anderen Gesellschafter											

Tab. 6: Gesamtergebnisrechnung der Schiffbau-AG nach EU-IFRS 2015 zum 31.12.t₁

Positionen in T€	Gezeichnetes Kapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Neubewertungs- rücklage	Differenzen aus Währungsumrechnungen	Jahres- überschuss	Summe	Minderheitenanteile	Gesamt
Eigenkapital zum 01.01.t₁									
Änderung von Bewertungsmethoden/ Fehlerkorrekturen									
Angepasstes Eigenkapital zum 01.01.t₁									
Kapitalerhöhungen									
Kapitalherabsetzungen									
Dividendenzahlungen									
Zuführung / Entnahme zu den Gewinnrücklagen									
Periodengesamtergebnis nach Zusammenschluss									
Differenz aus der Währungsumrechnung									
Direkt im Eigenkapital erfasster Nettoertrag abzgl. Ertragsteuern									
Eigenkapital zum 31.12.t₁									

Tab. 7: Eigenkapitalveränderungsrechnung des Schiffbau-Konzerns

Positionen in T€	Grundstücke	Technische Anlagen und Maschinen	Andere Anlagen	Marken	Patente	Datenbank	Goodwill	Summe
Bruttowerte								
Stand 01.01.t₁								
Währungsunterschiede								
Veränderung Konsolidierungskreis								
Zugänge								
Abgänge								
Stand 31.12.t₁								
Kumulierte Abschreibungen und Wertminderungen								
Stand 01.01.t₁								
Währungsunterschiede								
Veränderung Konsolidierungskreis								
Abschreibungen								
Wertminderungen/außerplanmäßige Abschreibungen								
Wertaufholungen/Zuschreibungen								
Erhöhung aufgrund von Neubewertungen								
Abgänge								
Stand 31.12.t₁								
Nettowerte								

Tab. 8: Anlagenspiegel des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁

Rückstellungsart	Buchwert zum 01.01.	Währungs- umrechnung	Zuführung	Aufzinsung	Inanspruch- nahme	Auflösung	Buchwert zum 31.12.
Garantierückstellungen für Produktschäden							
Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten							
Abfindungsrückstellungen							
Rückstellungen aus Schadenersatzforderung							
Summe							

Tab. 9: Rückstellungsspiegel des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁ (in T€)



Universität Rostock

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

LEHRSTUHL FÜR UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

Bianca Dogge, M.Sc.

Dr. Ellen Haustein

Richard Paschke, M.Sc.

Dr. Jörg Poller

Universität Rostock

Ulmenstraße 69

18057 Rostock

Fon + 49 (0)381 498 4417

Fax + 49 (0)381 498 4419

peter.lorson@uni-rostock.de

www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe