



Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Fallstudie zur Erstellung eines
IFRS-Konzernabschlusses
(Teil 5 Folgekonsolidierung)

Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Aufgabenstellung zur Erstkonsolidierung der BeltingBoat-Corp.	1
III.	Aufgabenstellung zur Erstkonsolidierung der Anker-AG	3
IV.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare)	6

I. Einleitung

Im ersten und zweiten Teil der Fallstudie stand die Erstellung des Einzelabschlusses nach IFRS für das Mutterunternehmen (MU) Schiffbau-AG (Handelsbilanz II; HB II) im Mittelpunkt der Betrachtung. Nachdem im dritten Teil der Konsolidierungskreis abgegrenzt wurde und für das ausländische Tochterunternehmen (TU) BeltingBoat-Corp. die HB II in funktionaler Währung aufgestellt wurde, erfolgte in Teil vier der Fallstudie die Erstkonsolidierung der in den Konzernabschluss einzubeziehenden TU BeltingBoat-Corp. (Anteilsbesitz: 100%) und Anker-AG (Anteilsbesitz: 80%). Nun soll für diese TU die Folgekonsolidierung durchgeführt werden. Hierzu sind sämtliche Auswirkungen von innerkonzernlichen Beziehungen zu korrigieren. Diese Korrekturen umfassen die Kapital-, die Schulden-, die Zwischenergebnis- sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung, auf die nunmehr im Rahmen der Einbeziehung der TU in den Konzernabschluss näher eingegangen wird.

Die Schiffbau-AG beherrscht als MU u.a. zwei TU.¹ Deren Vollkonsolidierung hat entsprechend den Vorgaben der Konzernbilanzrichtlinie des Schiffbau-Konzerns in Anwendung der Neubewertungsmethode zu erfolgen. Demnach wurde bei der Erstkonsolidierung kein goodwill für die nicht beherrschenden Gesellschafter (IFRS 3.32 i.V.m. IFRS 3.19) erfasst. Weiterhin sieht die Konzernbilanzrichtlinie vor, die Gesamtergebnisrechnung nach dem Two Statement Approach zu erstellen und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) als Umsatzkostenverfahren (UKV) auszugestalten. Annahmegemäß beträgt der konzerneinheitlich zu verwendende Ertragsteuersatz 25%.

II. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100 %

Nachstehende Informationen zur BeltingBoat-Corp. können relevant sein.

(aa) Der im Rahmen der Erstkonsolidierung angesetzte selbsterstellte immaterielle Vermögenswert (Marke) wurde mit 151.645 US-\$ bewertet. Die eingetragenen Rechte hieran sind noch fünf Jahre gültig. Eine Verlängerung ist nicht vorgesehen. Alle Aufwendungen, die mit der Pflege der Marke im Zusammenhang stehen, sind gemäß der Konzernbilanzrichtlinie der Schiffbau-AG den Vertriebskosten zuzurechnen.

(bb) Die Restnutzungsdauer der nicht mehr benötigten Produktionsanlagen (Krane) beträgt acht Jahre. Ein Käufer wurde noch nicht gefunden.² Auf Einzelabschlusssebene haben sich die stillen Lasten i.H.v. 631.856 US-\$ im Geschäftsjahr annahmegemäß realisiert.³ Die übrigen Anlagen haben eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren.

(cc) Der Goodwill wurde auf Werthaltigkeit getestet. Der impairment test hat keinen Wertminderungsbedarf ergeben.

Weiterhin ist zu den konzerninternen Vorgängen (1) – (3) Folgendes bekannt:

(1) In t₁ erfolgten die Lieferungen der 120 Einspritzpumpen zu einem vereinbarten Preis von 280.000 €/Stück.⁴ Deren Herstellungskosten bei der Schiffbau-AG betragen 200.000 €/Stück. Der Geschäftsvorfall wurde seitens der BeltingBoat-Corp. (F3B2) und des MU buchhalterisch erfasst. Die Verbindlichkeit der BeltingBoat-Corp. wurde auf Ebene der HB II aufgrund von Wechselkursänderungen angepasst (F3B5). Sie wird in der HB III mit 33.600.000 € ausgewiesen. Wie in Teil 3 der Fallstudie beschrieben, wurden 108 Einspritzpumpen (Anschaffungskosten i.H.v. 280.000 €/Stück) von der BeltingBoat-Corp. in Yachten verbaut und an konzernfremde Dritte verkauft. Die 12 verbliebenen Einspritzpumpen wurden außerplanmäßig auf 235.000 €/Stück abgeschrieben (F3B4).

(2) Das MU hat ab dem 01.10.t₁ eine Etage im Vertriebsgebäude der BeltingBoat-Corp. in Salt Lake City angemietet und bei Vertragsabschluss eine Halbjahresmiete i.H.v. 200 T€ überwiesen.

¹ Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 265 ff.

² Nach wie vor sollen die Kriterien für den Ansatz eines zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswertes gem. IFRS 5.6 ff. nicht erfüllt sein. Beispielsweise liegt kein Plan für den Verkauf der Krane vor (IFRS 5.8).

³ So könnte beispielsweise ein impairment i.S.v. IAS 36.8 u. .12 (a) vorliegen.

⁴ Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 265 ff.

(3) Die Schiffbau-AG hat einen Käufer für eine Edel-Yacht der BeltingBoat-Corp. gefunden (Verkaufspreis im ersten Quartal t_2 5.000.000 €). Die BeltingBoat-Corp. liefert diese Yacht (Herstellungskosten 1.000.000 €) am 31.12. t_1 für 2.559.565 € an die Schiffbau-AG auf Ziel. Es fallen keine weiteren Kosten an.

Die HB II der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung wurde bereits im dritten Fallstudienteil aufgestellt (s. Tab. 1). Die GuV der BeltingBoat-Corp. zum 31.12. t_1 in funktionaler Währung zeigt Tab. 2. Folgende Kursinformationen sind bekannt:⁵

- Stichtagskurs ((SK) Kassakurs): 1,1702 €/US-\$ bzw. 0,85455 US-\$/€.
- Durchschnittskurs (DK) im Jahr t_1 : 1,23194 €/US-\$ bzw. 0,81173 US-\$/€.
- Devisenkassakurs (historischer Kurs (HK)) zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der BeltingBoat-Corp.: 1,2637 €/US-\$ bzw. 0,79132 US-\$/€.⁶

Assets	in TUS-\$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.889
3. Andere Anlagen	11.804
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	
2. Patente	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	3.300
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280
Summe	90.355
Equity & liabilities	in TUS-\$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303
(k) Kapitalrücklage	2.751
(l) Gewinnrücklagen	5.341
(m) Neubewertungsrücklage	1.133
(n) Jahresüberschuss	3.634
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065
(p) Rückstellungen	162
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	43.054
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766
Summe	90.355

Tab. 1: IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in funktionaler Währung)

⁵ Alle Kurse in Mengennotierung.

⁶ Aus Vereinfachungsgründen wird von einem einheitlichen Devisenkassakurs (Devisenkassamittelkurs (DKM) = (Briefkurs+Geldkurs)/2) ausgegangen. Vgl. hierzu auch Teil drei der Fallstudie, Lorson u.a., KoR 2015 S. 271, Fn. 32.

GuV-Positionen (in TUS-\$)	BeltingBoat-Corp.
1. Umsatzerlöse	41.399
2. Umsatzkosten	38.000
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399
4. Vertriebskosten	1.100
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.534
8. Operatives Ergebnis	4.315
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	760
11. Übrige Finanzaufwendungen	230
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845
13. Ertragsteuern	1.211
14. Jahresüberschuss	3.634

Tab. 2: GuV der BeltingBoat-Corp. im Folgekonsolidierungszeitpunkt (in funktionaler Währung)

III. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von unter 100%

Für die Folgekonsolidierung zum 31.12.t₁ der Anker-AG (80% Anteilsbesitz) können folgende Informationen relevant sein:

(aa) Die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven bei den anderen Anlagen zum 01.01.t₁ betreffen eine Anlage, die zu 40 % von der Verwaltung und zu 60 % von der Vertriebsabteilung genutzt wird, und deren Restnutzungsdauer acht Jahre beträgt.

(bb) Im Geschäftsjahr t₁ besteht bei der ausschließlich von der Vertriebsabteilung genutzten Datenbank ein Impairment-Bedarf (= Zugangswert minus erzielbarer Betrag gem. IAS 36) i.H.v. 35 T€, weil 10% der Daten veraltet bzw. fehlerhaft sind.⁷

(cc) Der im Erstkonsolidierungszeitpunkt vorhandene (mit erworbene) Jahresüberschuss zum 01.01.t₁ wurde im Geschäftsjahr vollständig in die Gewinnrücklagen eingestellt.⁸

Im Geschäftsjahr t₁ wurde durch die Anker-AG ein Jahresüberschuss i.H.v. 500 T€ erwirtschaftet, wie die Bilanz (Tab. 3) sowie die GuV (Tab. 4) zum 31.12.t₁ zeigen.

⁷ Es wird unterstellt, dass es sich weder um einen Bewertungsfehler noch um die Korrektur eines vorläufigen Bilanzwertes handelt. Schließlich eröffnet IFRS 3.45-.50 die Möglichkeit, den Zeitraum bis zur endgültigen Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenwerte und Schulden auf maximal ein Jahr ab dem Erwerbszeitpunkt auszuweiten. Nach dem Bewertungszeitraum sollen Korrekturen nur noch in Übereinstimmung mit IAS 8 (als Fehlerkorrektur) zulässig sein. Hätte die Schiffbau-AG von der Möglichkeit der vorläufigen Bewertung Gebrauch gemacht, wären nun der negative Unterschiedsbetrag sowie dessen Verbuchung anzupassen.

⁸ Aus didaktischen Gründen wurde im Teil 4 der Fallstudie angenommen, dass bei der Anker-AG im Geschäftsjahr t₁ vor dem Zeitpunkt des Erwerbs ein Jahresüberschuss i.H.v. 100 T€ entstanden ist.

Assets	in T€
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.250
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025
3. Andere Anlagen	3.440
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	320
2. Patente	680
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	10.700
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	1.526
2. POC Forderungen	250
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	10
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	1.324
Summe	51.135
Equity & liabilities	in T€
(j) Gezeichnetes Kapital	500
(k) Kapitalrücklage	1.500
(l) Gewinnrücklagen	2.640
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss	500
(o) Finanzverbindlichkeiten	5.280
(p) Rückstellungen	635
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	39.000
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000
Summe	51.135

Tab. 3.: IFRS-Bilanz der Anker-AG zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

GuV-Positionen (in T€)	Anker-AG
1. Umsatzerlöse	7.389
2. Umsatzkosten	4.625
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.764
4. Vertriebskosten	509
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475
6. Sonstige betriebliche Erträge	320
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110
8. Operatives Ergebnis	990
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	200
11. Übrige Finanzaufwendungen	650
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	540
13. Ertragsteuern	40
14. Jahresüberschuss	500

Tab. 4: GuV der Anker-AG Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

Weiterhin fanden im Geschäftsjahr t_1 die nachfolgenden konzerninternen Vorgänge (1)-(4) statt:

(1) Aufgrund einer erhöhten Ausfallwahrscheinlichkeit von Forderungen gegenüber Zulieferern von Schiffbauunternehmen hat die Schiffbau-AG ihre Forderungen gegenüber der Anker-AG i.H.v. 34.650 T€ unter Bezugnahme auf IAS 39.63 um 6% wertberichtigt. Die Anker-AG hat diese Verbindlichkeiten unverändert mit 34.650 T€ passiviert.

(2) Ein Team von Ingenieuren der Schiffbau-AG hat die Anker-AG bei der Konstruktion eines neuen Ankergeschirrs beraten. Die Beratungsleistung erfolgte im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit, jedoch außerhalb des Kerngeschäfts der Schiffbau-AG. Sie ist keinem Funktionsbereich der Anker-AG zuordenbar. Die Anker-AG hat den Rechnungsbetrag i.H.v. 250 T€ (= Selbstkosten der Schiffbau AG) gezahlt und als Umsatzkosten (Sonderkosten der Fertigung) verbucht.

(3) Die Anker-AG lieferte in t_1 u.a. 500 selbst hergestellte „Kettenstopper II“ (Verkaufspreis 1.000 €/Stück; aktivierungspflichtige Herstellungskosten 840 €/Stück) an die Schiffbau-AG auf Ziel. Hiervon befinden sich am 31.12. t_1 noch 90 Stück im Vorratsbestand der Schiffbau-AG. 10 Stück wurden bei Lohnkosten von 1.000 €/Stück in Schiffe eingebaut, die am Bilanzstichtag im Umlaufvermögen der Schiffbau-AG lagern. Die restlichen 400 Stück wurden zum marktüblichen Verkaufspreis (von 1.300 €/Stück) an Konzernfremde verkauft.

(4) Die Schiffbau-AG hat eine nicht mehr benötigte und bei dem Bau von Ankern einsetzbare Produktionsanlage aus ihrem Anlagevermögen (Buchwert = 450 T€) zu 400 T€ an die Anker-AG verkauft (Bezahlung steht noch aus).

IV. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

Bilanzpositionen in TUS-\$ / T€	BeltingBoat-Corp. (100%)				HB III in Berichts- währung (T€)
	HB II (TUS-\$)	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten (TUS-\$)		HB III in funktionaler Währung (TUS-\$)	
		Soll	Haben		
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.002				
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.889				
3. Andere Anlagen	11.804				
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken					
2. Patente					
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(e) Aktive latente Steuern					
(f) Vorräte	3.300				
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
1. Forderungen ggü. Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995				
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085				
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280				
Summe	90.355				
Equity & liabilities					
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303				
(k) Kapitalrücklage	2.751				
(l) Gewinnrücklagen	5.341				
(m) Neubewertungsrücklage	1.133				
(n) Jahresüberschuss	3.634				
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung					
(p) Finanzverbindlichkeiten	2.065				
(q) Rückstellungen	162				
(r) Passive latente Steuern					
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	43.054				
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146				
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766				
Summe	90.355				
SUMME					

Tab. 5: HB III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in TUS-\$ / T€)

GuV-Positionen in TUS-\$ / T€	GuV II (TUS-\$)	Überleitungsbuchungen (TUS-\$)		GuV III in funktionaler Währung (TUS-\$)	GuV III in Berichtswährung (T€)
		Soll	Haben		
1. Umsatzerlöse	41.399				
2. Umsatzkosten	38.000				
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399				
4. Vertriebskosten	1.100				
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450				
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000				
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.534				
8. Operatives Ergebnis	4.315				
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen					
10. Übrige Finanzerträge	760				
11. Übrige Finanzaufwendungen	230				
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845				
13. Ertragsteuern	1.211				
14. Jahresüberschuss	3.634				

Tab. 6: GuV III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in TUS-\$ / T€)

Bilanzpositionen (in T€)	Anker-AG (80 %)		HB III	
	HB II	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten		
		Soll		Haben
Assets				
(a) Sachanlagevermögen				
1. Grundstücke	11.250			
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025			
3. Andere Anlagen	3.440			
(b) Immaterielle Vermögenswerte				
1. Marken	320			
2. Patente	680			
3. Datenbank				
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen				
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610			
(e) Aktive latente Steuern				
(f) Vorräte	10.700			
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen				
1. Forderungen ggü. Kunden	1.526			
2. POC Forderungen	250			
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen				
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	10			
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte				
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	1.324			
Summe	51.135			
Equity & liabilities				
(j) Gezeichnetes Kapital	500			
(k) Kapitalrücklage	1.500			
(l) Gewinnrücklagen	2.640			
(m) Neubewertungsrücklage				
(n) Jahresüberschuss	500			
(o) Ausgleichsposten für Anteile nicht herrschender Gesellschafter				
(p) Finanzverbindlichkeiten	5.280			
(q) Rückstellungen	635			
(r) Passive latente Steuern				
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	39.000			
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80			
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000			
Summe	51.135			
SUMME				

Tab. 7: HB III der Anker-AG zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

GuV-Positionen (in T€)	Anker-AG GuV II	Überleitungsbuchungen		Anker-AG GuV III
		Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	7.389			
2. Umsatzkosten	4.625			
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.764			
4. Vertriebskosten	509	-----		
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475	-----		
6. Sonstige betriebliche Erträge	320	-----		
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110	-----		
8. Operatives Ergebnis	990			
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen				
10. Übrige Finanzerträge	200			
11. Übrige Finanzaufwendungen	650			
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	540			
13. Ertragsteuern	40		-----	
14. Jahresüberschuss	500		-----	

Tab. 8: GuV III der Anker-AG zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)



Universität Rostock

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

LEHRSTUHL FÜR UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

Bianca Dogge, B.Sc.

Dr. Ellen Haustein

Richard Paschke, M.A.

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