



Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Fallstudie zur Erstellung eines
IFRS-Konzernabschlusses

(Teil 3: Abgrenzung des Konsolidierungskreises und
Einheitlichkeitsgrundsätze)

Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Aufgabenstellung zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises.....	1
III.	Aufgabenstellung zur Vereinheitlichung der Abschlüsse.....	2
IV.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare).....	4

I. Einleitung

Im ersten Teil der Fallstudie wurde geklärt, dass die Schiffbau-AG als kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen verpflichtet ist, ihrer Konzernabschlusspflicht gem. HGB durch Erstellung eines Konzernabschlusses auf der Basis der EU-IFRS nachzukommen. Folgerichtig wurde darauf aufbauend im zweiten Teil auch bereits der zugehörige IFRS-konforme Einzelabschluss der Schiffbau-AG (HB II) – in der Verkürzung auf Bilanz und GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) – erstellt. In Teil 3 der Fallstudie erfolgt nun zunächst die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit, d.h. die Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Anschließend ist die vorläufige IFRS-Bilanz des ausländischen Konzernunternehmens (BeltingBoat-Corp., USA) durch Anwendung der Einheitlichkeitsprinzipien in eine konsolidierungsfähige Form zu bringen (endgültige HB II in funktionaler Währung).

Diese Broschüre besteht im Grunde aus zwei Teilen:

- Sachverhaltshinweise und Aufgabenstellungen sowie
- Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

II. Aufgabenstellung zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Die Schiffbau-AG hat zum 01.01.t₁

- Kapitalanteile an drei Unternehmen erworben:
 - 100% an der BeltingBoat-Corp. (USA),
 - 80% an der Anker-AG (Deutschland),
 - 20% an der Fender-GmbH (Deutschland) und
- die Gründung der SPE-GmbH (Deutschland) initiiert.

Die SPE-GmbH ist Käufer eines Containerschiffs, das sie als Leasinggeber im Rahmen von Mietleasingverträgen (*operate lease*) mit Dritten verwertet. Die Finanzierung der SPE-GmbH erfolgt zu gleichen Teilen über Fremdkapital (Bankkredit mit dem Containerschiff als Sicherheit) und Eigenkapital (ausschließlich Kleininvestoren). Laut Gesellschaftsvertrag haben die Eigenkapitalgeber nach Ablauf von 10 Jahren das Recht, ihre Anteile der Schiffbau-AG zum Nominalwert plus einer bankähnlichen Verzinsung anzudienen. Zwischen der Schiffbau-AG und der SPE-GmbH wurde vertraglich vereinbart, dass die Schiffbau-AG das Management des Containerschiffs übernimmt und hierfür eine variable Vergütung von der SPE-GmbH erhält. Weiterhin sichert dieser Vertrag der SPE-GmbH 10 Jahre lang fixe Frachterlöse zu.

Die Konzernstruktur ist in Abb. 1 dargestellt. Zwischen den Gesellschaften bestanden vor dem 01.01.t₁ weder Kapitalverflechtungen noch Geschäftsbeziehungen.

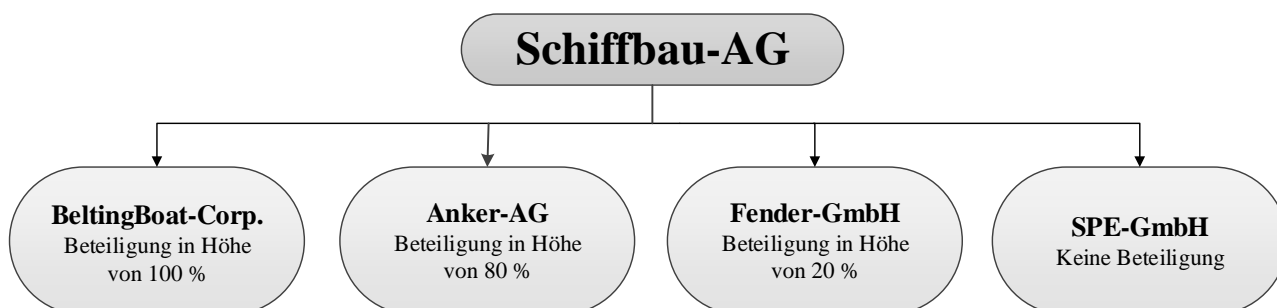


Abb. 1: Organigramm des Schiffbau-Konzerns

III. Aufgabenstellung zur Vereinheitlichung der Abschlüsse

Die BeltingBoat-Corp. produziert ihre Yachten in Denver. Die Schiffbau-AG möchte alle TU fest in ihre Konzernstrategie integrieren. Deshalb wurde u.a. bestimmt, dass die Schiffbau-AG mit ihren Yachten den deutschen Markt bedient, während die BeltingBoat-Corp. ihre Produkte auf dem US-amerikanischen Markt absetzt. Die amerikanische Tochter wird dezentral geführt. Die Produkt- und Produktionsplanung erfolgen ebenso wie die Finanzierung, die Beschaffung der Produktionsfaktoren, die Produktion und die Festlegungen im Bereich des Absatzes weitgehend eigenständig. Ihre Yachten fakturiert die BeltingBoat-Corp. in US-\$. Sie beteiligt sich am Cash-Pooling im Schiffbau-Konzern und meldet im Rahmen von kurz- und mittelfristiger Planung in Euro umgerechnete Umsatz-, Kosten- und Ergebnisbudgets. Als amerikanisches Unternehmen erstellt die BeltingBoat-Corp. ihren (lokalen bzw. nationalen) Einzelabschluss (sowie ihre HB II gem. IFRS) in US-\$. Der vorläufige Jahresabschluss vom 31.12.t₁ liegt wie in Tabelle 1 dargestellt vor.

Assets	in TUS-\$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002 US-\$
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368 US-\$
3. Andere Anlagen	11.804 US-\$
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	
2. Patente	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995 US-\$
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085 US-\$
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280 US-\$
Summe	82.534 US-\$
Equity & liabilities	in TUS-\$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303 US-\$
(k) Kapitalrücklage	2.751 US-\$
(l) Gewinnrücklagen	5.341 US-\$
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss	40.000 US-\$
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065 US-\$
(p) Rückstellungen	162 US-\$
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146 US-\$
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766 US-\$
Summe	82.534 US-\$

Tab. 1: Vorläufiger Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. zum 31.12. t₁ in US-\$

(1) Die BeltingBoat-Corp. verfügt über eine Unterpulver-Schweißanlage zur Herstellung von Bauteilen. Diese hat sie am 31.12.t₀ in der Schweiz zu 2,4 Mio. US-\$ erworben. Im Zugangszeitpunkt wurde die Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt. Aufgrund fehlender Erfahrungen mit der Anlage bestanden hierbei erhebliche Schätzungsunsicherheiten. Da die Auslastung dieser Schweißanlage in den einzelnen Berichtsperioden sehr unterschiedlich sein kann, soll verbrauchsabhängig abgeschrieben werden. Das Gesamtleistungsvolumen wird i.H.v. 24.000 h angenommen, im Jahr t₁ war die Anlage 1.600 h in Betrieb. Dieser Sachverhalt wurde im Abschluss der BeltingBoat-Corp. noch nicht berücksichtigt.

Die Schiffbau-AG verfügt über drei baugleiche Schweißanlagen, die vom gleichen Hersteller (zu einem Anschaffungspreis i.H.v. 2.225 T€) am 31.12.t₁ bezogen wurden. Infolge der Konzernbilanzrichtlinie wurde die Nutzungsdauer gemäß den steuerlichen AfA-Tabellen (hier 15 Jahre) gewählt. Da die Schiffbau-AG über drei Anlagen verfügt, wird von einer gleichmäßigen Auslastung in allen Perioden der Nutzung ausgegangen. Folglich sieht der Abschreibungsplan eine lineare Abschreibung – ab dem 01.01.t₂ – vor. Fraglich ist, ob die Schweißanlagen der BeltingBoat-Corp. und der Schiffbau-AG mit unterschiedlichen Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in den Konzernabschluss eingehen dürfen. Die Konzernbilanzrichtlinie enthält keine diesbezüglichen Festlegungen.

(2) Zusammen mit einem inländischen Forschungsinstitut ist es der Schiffbau-AG gelungen, eine spezielle Einspritzpumpe zu entwickeln. Mit dieser ausschließlich innerkonzernlich genutzten Pumpe soll es möglich sein, die Instandhaltungskosten für Yachten zu reduzieren. Davon soll vor allem die BeltingBoat-Corp. profitieren, mit der daher ein Vertrag über regelmäßige Lieferungen geschlossen wird. Vierteljährlich, beginnend ab dem 15.01.t₁, liefert die Schiffbau-AG somit an die BeltingBoat-Corp. 30 Einspritzpumpen. Vereinbart wurde ein Preis i.H.v. 280.000 €/Stück. Die Quartalsrechnungen werden jährlich (als Gesamtbetrag) mit Frist zum 05.01. des Folgejahrs beglichen. Die Inventarisierung der Vorräte erfolgte auf Basis der Wechselkurse¹ zum Lieferzeitpunkt. Nach erfolgter Inventur ergibt sich am 30.12.t₁ ein Endbestand von 12 Stück (Tab. 2). Zur Bewertung der Verbräuche wendet das Unternehmen das First-in-first-out-Verfahren (Fifo) an.

Am 17.12.t₁ wird bekannt, dass sich die Pumpe in der Praxis weniger effektiv erweist als im Labortest. In der Folge senkt die Schiffbau-AG mit sofortiger Wirkung den Verrechnungspreis prospektiv (nicht: rückwirkend) auf 235.000 €/Stück. Die Verbuchung der Zugänge und des Verbrauchs der Vorräte ist bisher nicht erfolgt.

	Lieferung in Stück	Preis in €	Kurs (€/US-\$)	Preis in US-\$	Verbrauch in Stück	Bestand am Ende der Periode in Stück
1. Quartal	30	8.400.000	1,26451	10.621.884	20	10
2. Quartal	30	8.400.000	1,22967	10.329.228	32	8
3. Quartal	30	8.400.000	1,24468	10.455.312	27	11
4. Quartal	30	8.400.000	1,18890	9.986.760	29	12

Tab. 2: Übersicht über die Veränderung der Vorräte an den Einspritzpumpen in t₁

(3) Das Image der BeltingBoat-Corp. hat in t₁ durch eine Reportage über die Arbeitsbedingungen gelitten, weshalb die Entwicklung des Auftragseingangs hinter der allgemeinen Entwicklung zurückblieb. Zur Schadensbegrenzung hat das Management kleinere Yachten zur Versteigerung im Rahmen von Wohltätigkeitsveranstaltungen mit herausragender Medienwirkung gestiftet. Produktionsbeginn für die erste dieser Yachten war Dezember t₁. Die Herstellung der restlichen „Benefiz-Yachten“ wird im ersten Quartal t₂ den vollständigen Bestand der Einspritzpumpen zum 31.12.t₁ verbrauchen.

(4) Die BeltingBoat-Corp. hat am 17.04.t₁ von der Profile-B.V., Niederlande, eine Profillinie (Maschinenpark) zum Preis von 3.000.000 € erworben. Der Kurs zum Transaktionszeitpunkt betrug 1,245 €/US-\$. Da konzerneinheitlich bewertet werden soll, kommt die Neubewertungsmethode gem. IAS 16.31 ff. zur Anwendung. Es wird damit gerechnet, dass es im Jahresrhythmus zu wesentlichen Wertänderungen kommen wird, weshalb eine Neubewertung jeweils am Bilanzstichtag erfolgen soll. Am Bilanzstichtag liegt der Preis für eine vergleichbare (gebrauchte) Anlage bei 4.000.000 €. Die Maschine hat eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 15 Jahren. Die Abschreibung erfolgt linear und zeitanteilig, wobei im Zugangsmonat (April) eine volle Monatsabschreibung erfolgt.

¹ Die Wechselkurse sind vollständig in (der im europäischen Raum üblichen) Mengennotierung angegeben. Die Mengennotierung gibt an, wie viele Einheiten der ausländischen Währung für eine Einheit der inländischen Währung (hier €) gezahlt werden, z.B. 1,26451 €/US-\$: 1 € ≙ 1,26451 US-\$.

Der Stichtagskurs (SK; Kassakurs) am Bilanzstichtag beträgt 1,1702 €/US-\$. Der Durchschnittskurs (DK) betrug im Jahr t₁ 1,23194 €/US-\$. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der BeltingBoat-Corp. lag ein Devisenkassakurs i.H.v. 1,2637 €/US-\$ (historischer Kurs; HK) vor.

IV. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

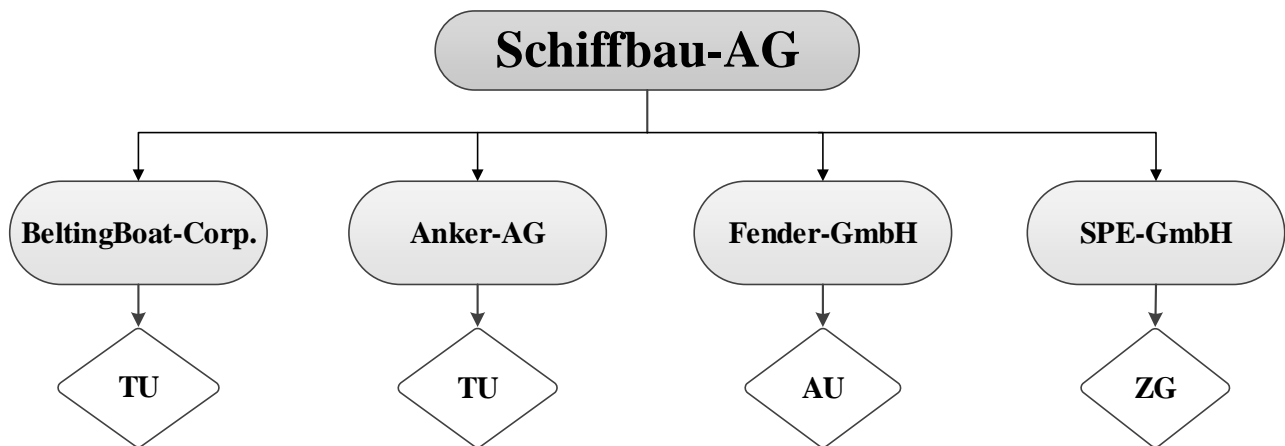


Abb. 2: Konsolidierungskreis der Schiffbau-AG

	Lieferung in Stück	Preis in €	Kurs (€/US-\$)	Preis in US-\$
1. Quartal	30	8.400.000	1,26451	
2. Quartal	30	8.400.000	1,22967	
3. Quartal	30	8.400.000	1,24468	
4. Quartal	30	8.400.000	1,18890	
			Summe:	

Tab. 3: Zugangsbewertung der Einspritzpumpen

Bilanzpositionen in TUS-\$	BeltingBoat-Corp. (vorl. HB I)	Anpassungsbuchungen		BeltingBoat-Corp. (HB II)
		Soll	Haben	
Assets				
(a) Sachanlagevermögen				
1. Grundstücke	11.002 US-\$			
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368 US-\$			
3. Andere Anlagen	11.804 US-\$			
(b) Immaterielle Vermögenswerte				
1. Marken				
2. Patente				
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen				
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte				
(e) Aktive latente Steuern				
(f) Vorräte				
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen				
1. Forderungen ggü. Kunden				
2. POC Forderungen				
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995 US-\$			
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085 US-\$			
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte				
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280 US-\$			
Summe	82.534 US-\$			
Equity & liabilities				
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303 US-\$			
(k) Kapitalrücklage	2.751 US-\$			
(l) Gewinnrücklagen	5.341 US-\$			
(m) Neubewertungsrücklage				
(n) Jahresüberschuss	40.000 US-\$			
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065 US-\$			
(p) Rückstellungen	162 US-\$			
(q) Passive latente Steuern				
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen				
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146 US-\$			
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766 US-\$			
Summe	82.534 US-\$			



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