



Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Fallstudie zur Erstellung eines
IFRS-Konzernabschlusses

(Teil 2: Review von Bilanz und GuV der Schiffbau-AG)

Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Aufgabenstellung zur Prüfung der IFRS-Konformität kritischer Geschäftsvorfälle	1
III.	Zu den langfristigen Geschäftsvorfällen	1
IV.	Zu den kurzfristigen Geschäftsvorfällen	2
V.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare)	4

I. Einleitung

Im ersten Teil der Fallstudie wurde zunächst erarbeitet, dass die Schiffbau AG Mutterunternehmen eines Konzerns ist, der nach § 315a HGB EU-IFRS-rechnungslegungspflichtig ist. Hieran knüpfte sich die Frage an, wie die Konversion des Einzelabschlusses der Schiffbau AG nach HGB mit einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach dem Gesamtkostenverfahren in einen IFRS-konformen Einzelabschluss zu vollziehen ist. Auf der Basis stark vereinfachter Prämissen wurden eine IFRS-konforme Bilanz und eine IFRS-konforme GuV nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt. Die Ableitung der endgültigen EU-IFRS-2015-Bilanz und -GuV der Schiffbau AG erfolgt nun in Teil 2.

Diese Broschüre besteht im Grunde aus zwei Teilen:

- Sachverhaltshinweise und Aufgabenstellungen sowie
- Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

II. Aufgabenstellung zur Prüfung der IFRS-Konformität kritischer Geschäftsvorfälle

Die IFRS-Konformität des bisher entwickelten vorläufigen Abschlusses beschränkt sich im Wesentlichen auf den Ausweis. Nunmehr ist das Augenmerk auf die IFRS-Konformität von Ansatz und Bewertung zu richten. Die Vorarbeit hierzu hat der Leiter Rechnungswesen geleistet, der bei der Vorbereitung des Konversionsprojekts (wesentliche) Geschäftsvorfälle identifiziert hat, bei denen es zu (wesentlichen) Unterschieden zwischen HGB und IFRS kommt. Aufgabe ist es, nach einer Analyse der kritischen Geschäftsvorfälle den endgültigen IFRS-Abschluss der Schiffbau-AG zu erstellen. Vereinfachend wird angenommen, dass sich die Unterschiede auf die langfristigen und die kurzfristigen Vermögenswerte beschränken und dass alle nachfolgenden Geschäftsvorfälle dem Geschäftsjahr t_1 zuzurechnen sind.

III. Zu den langfristigen Geschäftsvorfällen

(1) Die Schiffbau-AG hat am 01.01. t_0 ein Entwicklungsprojekt aufgesetzt, um ein neues Verfahren zur Aussteifung der Schiffsrümpfe zu entwickeln. In t_0 und t_1 sind jeweils verbuchte Gesamtkosten i.H.v. 1 Mio. € angefallen. Dabei handelt es sich vollständig um direkt zurechenbare Verwaltungskosten. Ab dem 01.01. t_1 handelt es sich um ein Entwicklungsprojekt i.S.v. IAS 38. Das Entwicklungsprojekt wird am 31.12. t_1 erfolgreich abgeschlossen. Zufällig endet an diesem Tag auch das Verfahren vor dem europäischen Patentamt mit der Erteilung eines Patents für 10 Jahre. Kurz danach erhält der CEO das Kaufangebot eines Lübecker Konkurrenzunternehmens i.H.v. 2,5 Mio. €. Die Bilanzierungsrichtlinie für den Einzeljahresabschluss der Schiffbau-AG (HB I) sieht vor, das Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht in Anspruch zu nehmen (§ 248 Abs. 2 HGB).

(2) Die Schiffbau-AG investierte in Rundfunk- und Fernsehwerbung 2,5 Mio. €, um eine eigene Marke zu schaffen. Laut der Studie eines externen Dienstleisters konnte dadurch der Bekanntheitsgrad der Schiffbau-AG in Deutschland von 0% auf 50% erhöht werden. Ein beauftragter Gutachter beziffert den Wert der neu geschaffenen und einzeln veräußerbaren Marke auf 3,5 Mio. €. Es besteht ein Aktivierungsverbot in Handels- und Steuerbilanz.¹

(3) Die Schiffbau-AG hat im HGB-Abschluss die Marke „Premiumrumpf“ aktiviert (1,5 Mio. €). Der entgeltliche Erwerb der im Hochpreissegment gut eingeführten Marke erfolgte am 31.12. t_1 von der in finanzielle Schwierigkeiten geratenen Werft Stralsund.² Sie wird in Handels- und Steuerbilanz zu Anschaffungskosten bilanziert.

¹ Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse –Aufgaben und Lösungen, 15. Aufl. 2014, S. 34 ff.

² Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse –Aufgaben und Lösungen, 15. Aufl. 2014, S. 34 ff.

(4) Mit Umstellung auf die IFRS plant die Schiffbau-AG Vermögenswerte des Sachanlagevermögens nach der Neubewertungsmethode zu bewerten (IAS 16.31 ff.)³. Hierzu zählen zwei im Jahr t_1 erworbene Vermögenswerte, die in Handels- und Steuerbilanz zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden:

- ein Grundstück im Funktionsbereich Forschung und Entwicklung (Anschaffungskosten: 100.000 €; erworben am 02.01. t_1 ; fair value am 31.12. t_1 : 110.000 €);
- eine Produktionsanlage (Anschaffungskosten 1 Mio. €; erworben am 31.12. t_1 ; Nutzungsdauer 5 Jahre; Restwert am Ende der Nutzungsdauer 0 €;).

IV. Zu den kurzfristigen Geschäftsvorfällen

Am 31.12. t_1 befinden sich die folgenden Vorräte im Lager der Schiffbau-AG:

(1) Ein Hauptrohstoff sind Stahlbleche. Sie werden von den umliegenden Stahlbetrieben für die Fertigung der Schiffsrümpfe bezogen. Der Bestand an unverarbeiteten Stahlblechen beträgt am Bilanzstichtag 10.000 Tonnen. Die Anschaffung erfolgte in t_1 zu Anschaffungskosten von 3,85 Mio. €. Im HGB-Abschluss zum 31.12. t_1 wurden sie aufgrund fallender Rohstoffpreise außerplanmäßig auf 3,8 Mio. € abgewertet. Der kontinuierliche dauerhafte Preisverfall für die Rohstoffe beunruhigt die Geschäftsleitung der Schiffbau-AG nicht. Sie geht fest davon aus, dass sich der Preisverfall weder auf die Absatzpreise der fertigungsintensiven Herstellung von Schiffen auswirkt noch Ausdruck sinkender Gewinnmargen ist.

(2) Den Hilfsstoffen wird eine Korrosionsschutzflüssigkeit zur Behandlung der Stahlbleche zugeordnet. Die Anschaffungskosten des Anfangsbestands betragen 190.000 €. In der Handels- und Steuerbilanz richtet sich die Folgebewertung nach dem Last-in-first-out-Verfahren (Lifo) in der Variante des Periodenverfahrens. Zum 31.12. t_1 (1 Mio. Liter) war außerplanmäßig abzuschreiben. Die Wiederbeschaffungskosten des Endbestands betragen am Bilanzstichtag 150.000 €. Tab. 1 gibt die Entwicklung des mengen- und wertmäßigen Bestands in t_1 chronologisch wieder.

	Liter	Anschaffungskosten (netto)	Anschaffungskosten
		€/Liter	€
Anfangsbestand t_1	1.000.000	0,19	190.000
Abgang 15.01. t_1	500.000		
Zugang 20.01. t_1	800.000	0,17	136.000
Abgang 12.06. t_1	300.000		
Zugang 19.08. t_1	350.000	0,16	56.000
Abgang 09.12. t_1	350.000		
			382.000

Tab. 1: Bestandsveränderungen des Korrosionsschutzmittels in t_1

(3) Ein Bestand an Fertigerzeugnissen (FE) existiert am Bilanzstichtag nicht. Die unfertigen Erzeugnisse (UFE) bestehen aus Schiffsrümpfen, die bis zur Fertigstellung noch zu schweißen und mit der Korrosionsschutzflüssigkeit zu konservieren sind. Die Anschaffungskosten des Stahls betragen 2,140 Mio. €. Zuschnitt und Verschweißung haben bislang Kosten von 1 Mio. € verursacht. Bis zur Verkaufsreife werden Kosten von 300.000 € anfallen. Der Marktpreis für fertige konservierte Schiffsrümpfe beträgt 3,5 Mio. €. Obschon ein Absatzmarkt für unfertige Schiffsrümpfe nicht existiert, wurde handelsrechtlich auf die Wiederbeschaffungskosten i.H.v. 3 Mio. € von der Stralsunder Werft abgestellt.

(4) Die Schiffbau-AG beginnt am 01.01. t_1 mit der Herstellung eines Schiffsrumpfs für eine 35 Meter Luxusyacht gem. der Spezifikation der Hapag-Yacht AG zu einem Festpreis von 10 Mio. €. Die Auftragskosten werden auf 8 Mio. € geschätzt, wobei auf das erste (zweite; dritte) Jahr Aufwendungen i.H.v. 2,4 Mio. € (2,8 Mio. €; 2,8 Mio. €) entfallen. Es handelt sich um Material- und Personalkosten, die handelsrechtlich vollumfänglich als Herstellungskosten von Vorräten (UFE) aktivierungspflichtig sind. Vertraglich wurden drei Zahlungstermine vereinbart: 1,8 Mio. € in t_1 , 2,2 Mio. € in t_2 und 6 Mio. € nach Abnahme in t_4 . Der Leiter Rechnungswesen hat die Abschlagszahlung in t_1 als „erhaltene Anzahlungen auf

³ Vgl. zu einer Fallstudie, die die Anwendung der Neubewertungsmethode unter Berücksichtigung von latenten Steuern im abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögen illustriert Lorson/Fuhrmann/Handtrag/Horn/Poller, KoR 2013 S. 321 ff.

Bestellungen“ verbucht. Vereinfachend sollen die handelsrechtlich aktivierten Herstellungskosten den aktivierungspflichtigen Auftragskosten nach IFRS entsprechen.⁴

(5) Die Schiffbau-AG hält festverzinsliche Wertpapiere und börsennotierte Aktien von zwei Unternehmen (Segelmacher-AG und Tampen-AG). Die Wertentwicklung der Aktien in t_1 wird in Tab. 2 gezeigt.

Titel	Anschaffungspreis 01.05. t_1	Anschaffungsneben- kosten 01.05. t_1	<i>fair value</i> 31.07. t_1	<i>fair value</i> 30.09. t_1	<i>fair value</i> 31.12. t_1
Segelmacher-AG	65.000 €	1.000 €	71.000 €	68.000 €	50.000 €
Tampen-AG	149.000 €	1.000 €	151.000 €	148.000 €	152.000 €

Tab. 2: Wertentwicklung der Finanzinstrumente der Schiffbau-AG

Die Aktien der Segelmacher-AG wurden handelsrechtlich als Beteiligungen ausgewiesen und wurden als sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte in die IFRS-Bilanz übernommen. Die Wertminderung zum 31.12. t_1 ist laut Auskunft des Leiters Rechnungswesen als substantiell einzuschätzen.

Die Anteile an der Tampen-AG dienen der kurzfristigen Finanzanlage und sind handelsrechtlich Wertpapiere des Umlaufvermögens; sie wurden, weil sie spätestens nach zwei Monaten wieder veräußert werden sollen, im IFRS-Abschluss in den Posten sonstige (kurzfristige) finanzielle Vermögenswerte umgliedert.

Die börsennotierte festverzinsliche Schuldverschreibung (Nominalwert von 100.000 €; Restlaufzeit von 3 Jahren) wurde am 01.01. t_1 für 89.690 € erworben. Sie soll bis zum Laufzeitende gehalten werden. Der vertragliche Zinssatz beträgt 4 % p.a., die Zinsen werden am Jahresende (nachsüssig) entrichtet. Ihr IFRS-Ausweis erfolgt im Posten sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte.

⁴ Vgl. ausführlich zu diesem Fallbeispiel unter Berücksichtigung von Ertragsteuern über die gesamte Herstellungsdauer bis zur Auslieferung und Abnahme in t_4 Lorson/Fuhrmann/Handtrag/Horn/Poller, KoR 2013 S. 325 f. Dort wird auch die Verbuchung von Kostenabweichungen illustriert, die durch Abweichungen der Istkosten von den geplanten Auftragskosten entstehen. So stellt die Schiffbau-AG zum Ende des zweiten Fertigungsjahrs (31.12. t_2) fest, dass die Kosten für Zukaufteile erheblich gestiegen sind. Die in t_2 gelieferten Teile verursachen Mehraufwendungen i.H.v. 0,4 Mio. €, die zu gleichen Teilen auf das zweite und das dritte Jahr der Fertigung entfallen.

V. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

	t ₁	t ₂	t ₃	Summe
Auftragskosten				
kumuliert				
Bearbeitungsfortschritt				
PoC kumuliert				
vereinbarter Preis				
Auftragserlöse (erdiente Forderungen)				
PoC kumuliert				
Periodenerfolg				
erhaltene Anzahlungen				
kumuliert				
erdiente Forderungen ./. erhaltene Zahlungen				

Tab. 3: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Planwerten (in Mio. €)

	t ₁	t ₂	t ₃	Summe
Auftragskosten				
kumuliert				
Bearbeitungsfortschritt				
PoC kumuliert				
vereinbarter Preis				
Auftragserlöse (erdiente Forderungen)				
PoC kumuliert				
Periodenerfolg				
erhaltene Anzahlungen				
kumuliert				
erdiente Forderungen ./. erhaltene Zahlungen				

Tab. 4: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Istwerten (in Mio. €)

Zeitpunkt	Zahlungsreihe	Effektivzins
01.01.t ₁		
31.12.t ₁		
31.12.t ₂		
31.12.t ₃		

Tab. 5: Effektivzinsermittlung

Zeitpunkt	Buchwert am 01.01.	Effektivzinsen	Nominalzinsen (Zahlbetrag)	Buchwert am 31.12.
t ₁				
t ₂				
t ₃				

Tab. 6: Buchwertentwicklung der Schuldverschreibung

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Anpassungsbuchungen		Schiffbau-AG	
	vorläufige IFRS-Bilanz			IFRS-HB II	
		Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke					
2. Technische Anlagen und Maschinen					
3. Andere Anlagen					
(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 an Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen an nahestehende Unternehmen					
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen					
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente					
Equity & liabilities					
(j) Gezeichnetes Kapital					
(k) Kapitalrücklage					
(l) Gewinnrücklagen					
(m) Neubewertungsrücklage					
(n) Jahresüberschuss					
(o) Finanzverbindlichkeiten					
(p) Rückstellungen					
(q) Passive latente Steuern					
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen					
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen					
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten					
SUMME					

Tab. 7: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-Bilanz (in T€)

GuV-Positionen	Schiffbau-AG	Anpassungsbuchungen		Schiffbau-AG
	vorläufige IFRS-GuV	Soll	Haben	IFRS-GuV II
1. Umsatzerlöse				
2. Umsatzkosten				
3. Bruttoergebnis vom Umsatz				
4. Vertriebskosten				
5. Allgemeine Verwaltungskosten				
6. Sonstige betriebliche Erträge				
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen				
8. Operatives Ergebnis				
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen				
10. Übrige Finanzerträge				
11. Übrige Finanzaufwendungen				
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern				
13. Ertragsteuern				
14. Jahresüberschuss				

Tab. 8: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-GuV (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, B.Sc.

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