



Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

Fallstudie zur Erstellung eines
IFRS-Konzernabschlusses

(Teil 1: Aufstellung sowie IFRS-Bilanz und IFRS-GuV)

Inhalt

I.	Konzept der Fallstudie.....	1
II.	Gang der Fallstudie.....	2
III.	Zur Rechnungslegungspflicht nach IFRS.....	3
IV.	Zur Ableitung einer IFRS-konformen Bilanz.....	3
V.	Zur Ableitung einer IFRS-konformen GuV.....	5
VI.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare).....	8

I. Konzept der Fallstudie

Die Fallstudie bildet den Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS von der Feststellung der Konzernabschlusspflicht über die Erstkonsolidierung bis zur ersten Folgekonsolidierung ab. Im Zentrum stehen der buchhalterische Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Schriftumshinweise erfolgen i.d.R. nur bei Fehlen einer (eindeutigen) Regelung in den IFRS. Vereinfachend werden latente Steuern gem. IAS 12 mit einem konzern einheitlichen Steuersatz von 25%¹ erfasst.

Diese Fallstudie wurde für Lehrzwecke konzipiert und wird auch für Schulungszwecke genutzt. Sie richtet sich gleichermaßen an Laien und Fortgeschrittene auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung, seien es Studierende, Ersteller, Abschlussprüfer oder Finanzanalysten. Lediglich theoretisch versierte Experten werden nichts Neues erfahren, könnten aber dennoch ihr eigenes Anwendungswissen abgleichen.

Grds. handelt es sich um eine Aktualisierung und Erweiterung der „Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012“² mit der die Redaktion Leserwünschen und die Verfasser Leserhinweisen Rechnung tragen. Die Aktualisierung betrifft die Anwendung von IFRS 10 bis 12. Die Fallstudie wird letztlich erweitert um einen Eigenkapitalspiegel, eine Konzern-Kapitalflussrechnung (aufbauend u.a. auf einem Anlagen- und Rückstellungsspiegel) sowie eine Earnings-per-share-Angabe. Unveränderte Sachverhalte werden vollständig, aber in gestraffter Form dargestellt. Ggf. erfolgen Verweise auf die Ursprungsfallstudie.

Diese Broschüre besteht im Grunde aus zwei Teilen:

- Sachverhaltshinweise und Aufgabenstellungen sowie
- Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

¹ Realistischer wäre ein Steuersatz von 30%. Zudem wäre – außer im Fall der Organschaft – ein unternehmensindividueller Steuersatz zu verwenden.

² Vgl. Lorson u.a., KoR 2013 S. 261 ff., 320 ff., 376 ff., 431 ff., 551 ff., 606 ff.

II. Gang der Fallstudie

Die Fallstudie wurde zur Veröffentlichung in mehrere Teile gegliedert.³ Der erste hier beginnende Teil ist der Umstellung eines einzelgesellschaftlichen HGB-Abschlusses (HB I) auf einen IFRS-Abschluss (HB II vor Konzernvereinheitlichung) gewidmet. Hierbei werden Fragen der Umstellung der Bilanz- und GuV-Struktur sowie des GuV-Verfahrens (UKV auf GKV) angesprochen. Im zweiten Teil wird die einzelgesellschaftliche Bilanzierung von Sachanlagevermögen (gem. dem revaluation model nach IAS 16), Finanzinstrumenten (IAS 39), Vorräten (IAS 2) sowie Fertigungsaufträgen (IAS 11) behandelt. Da die erstmalige Anwendung der IFRS derzeit eher die Ausnahme als die Regel ist, wird in der gesamten Fallstudie nicht gemäß IFRS 1 verfahren. Im Ergebnis ist stattdessen (nicht IFRS-konform) in den Teilen 1 und 2 wie folgt vorzugehen:

- zum 31.12.t₁ werden zur Beachtung der Ausweis-, Ansatz- und Bewertungskonformität die Bilanz- und GuV-Schemata vom HGB in IFRS überführt (vgl. KoR 03/2015) (Teil 1) sowie
- nachfolgend ausgewählte (kritische) Geschäftsvorfälle betrachtet, um Unterschiede zwischen HGB und IFRS zu identifizieren und buchhalterisch abzubilden (vgl. KoR 04/2015) (Teil 2).

Im dritten Teil der Fallstudie wird die endgültige HB II (bzw. HB III⁴) für ein ausländisches Tochterunternehmen entwickelt. Inhaltlich geht es um die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie die Einheitlichkeitsgrundsätze der Konzernrechnungslegung inklusive des Grundsatzes der konzerneinheitlichen Währung.

Die Erstkonsolidierung eines Tochterunternehmens für die Fälle eines 100%igen und eines 80%igen Anteilsbesitzes erfolgt im vierten Teil. Hieran schließt sich in Teil 5 der Fallstudie die Folgekonsolidierung der Tochterunternehmen an. Es werden ausgewählte Geschäftsvorfälle erklärt, die Auswirkungen auf die vier Konsolidierungsbereiche (Kapital, Schulden, Zwischenergebnisse sowie Aufwand und Ertrag) haben.

Im letzten Teil der Fallstudie werden zunächst die Erst- und Folgekonsolidierung eines assoziierten Unternehmens und einer Zweckgesellschaft betrachtet. Abschließend münden die bisherigen Ergebnisse aller Fallstudienteile in einen vereinfachten Konzernabschluss nach EU-IFRS 2015, wobei die Betrachtungen eine Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung (Statement of Comprehensive Income), einen Eigenkapitalspiegel, eine Konzern-Kapitalflussrechnung (aufbauend u.a. auf einem Anlagen- und Rückstellungsspiegel) sowie eine Earnings-per-share-Angabe umfassen.

³ Jeder Teil wird eine eigenständige Gliederung und eine jeweils wieder bei 1 beginnende Fn.-Zählung erhalten.

⁴ Zuweilen wird die HB II nach Währungsumrechnung auch als HB III bezeichnet. Andererseits hat sich der Begriff HB III für den zu konsolidierenden Abschluss nach Konzernvereinheitlichung und Aufdeckung stiller Reserven etabliert.

III. Zur Rechnungslegungspflicht nach IFRS

Im Zentrum dieser Fallstudie steht die Schiffbau-AG mit Sitz in der Hansestadt Rostock, die 300 Arbeitnehmer (AN) beschäftigt. Die Bilanzsumme (BS) beträgt in t_1 rd. 85 Mio. €, die Umsatzerlöse (UE) 50 Mio. €. Diese Werte entsprechen in etwa dem Niveau der Vorjahre. Die Schiffbau-AG hat die Zulassung zum Handel ihrer Anteile an der Frankfurter Wertpapierbörse am 01.01. t_1 beantragt. Seit dem 30.09. t_1 werden sie dort gehandelt.

Zunächst wird davon ausgegangen, dass die Schiffbau-AG 100% bzw. 80% der Anteile an zwei – nicht unwesentlichen – Unternehmen besitzt⁵ und sich die Erwerbsvorgänge vereinfachend wie folgt darstellen: Beide Kaufverträge wurden am 20.05. t_0 unterzeichnet und sehen einen rückwirkenden Erwerb zum 01.01. t_0 vor. Die satzungsgemäß erforderliche Zustimmung der Gesellschafterversammlungen aller beteiligten Unternehmen erfolgte bis Ende Juli t_0 . Die Zusammenschlussabsicht wurde den Kartellbehörden in Berlin und Brüssel angezeigt, wobei die Schiffbau-AG bis zur Genehmigungserteilung der Kartellbehörden lediglich mit Zustimmung der Veräußerer Geschäftshandlungen vornehmen darf. Die Kartellbehörden ließen die bis zum 31.12. t_0 laufende Widerspruchsfrist verstreichen. Die Kaufpreiszahlung und die Eintragung in das Handelsregister erfolgten zum 15.01. t_1 .

Der Leiter Rechnungswesen hat – wie in Vorjahren – die Bilanz und die GuV des einzelgesellschaftlichen Abschlusses der Schiffbau-AG (Jahresabschluss nach HGB) zum 31.12. t_1 erstellt (vgl. Tab. 1 und Tab. 3). Die Auswirkungen auf andere Abschlussbestandteile, wie den Anhang, werden nicht betrachtet.

In diesem Fallstudienteil sind zwei grundlegende Aufgabenstellungen zu bearbeiten, die nachfolgend weiter präzisiert werden. Zunächst ist konzis, aber erschöpfend, aufzuzeigen,

- wann eine Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach EU-IFRS entsteht und
- welche Konsequenzen hiermit einhergehen.

IV. Zur Ableitung einer IFRS-konformen Bilanz

In einem ersten Schritt ist es notwendig, die handelsrechtlichen Gliederungsschemata der Bilanz sowie GuV in eine IFRS-konforme Darstellung zu überführen. Konkret gilt es die vom Leiter Rechnungswesen erstellte HGB-Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12. t_1 (vgl. Tab. 1) unter Berücksichtigung ausgewählter Erläuterungen (vgl. Tab. 2) in eine IFRS-konforme Bilanz in Bezug auf Ansatz, Ausweis und Bewertung zu überführen.

⁵ Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgt in Teil III dieser Fallstudie.

Aktiva

Aktiva	in T€
A. Anlagevermögen	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	1.500
II. Sachanlagen	
1. Grundstücke	624
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000
3. Andere Anlagen	150
III. Finanzanlagen	
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	19.000
2. Beteiligungen	8.600
3. Wertpapiere des Anlagevermögens	150
B. Umlaufvermögen	
I. Vorräte	7.122
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	750
2. Forderungen ggü. verbundenen Unternehmen	67.071
3. Forderungen ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	100
III. Wertpapiere	200
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	2.800
C. Rechnungsabgrenzungsposten	114
D. Aktive latente Steuern	100
Summe	118.281
Passiva	in T€
A. Eigenkapital	
I. Gezeichnetes Kapital	20.489
II. Kapitalrücklage	6.500
III. Gewinnrücklagen	22.500
IV. Jahresüberschuss	35.024
B. Rückstellungen	
C. Verbindlichkeiten	
1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	1.000
2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	1.800
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	518
4. Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen	30.180
5. Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	150
D. Rechnungsabgrenzungsposten	120
Summe	118.281

Tab. 1: Handelsrechtliche Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ gem. § 266 HGB

1. Die Schiffbau-AG hat von dem Wahlrecht gem. § 274 HGB, einen nach Saldierung bestehenden Aktivüberhang an latenten Steuern auszuweisen, Gebrauch gemacht, wobei es bei Nichtinanspruchnahme des Wahlrechts zu einem Ausweis passiver latenter Steuern i.H.v. 200.000 € gekommen wäre.
2. Die Aktivposition „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ besteht aus börsennotierten Aktien, die zu Spekulationszwecken gehalten und spätestens nach zwei Monaten veräußert werden sollen.
3. Die aktiven RAP bestehen aus Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steuvorauszahlungen, welche im nächsten Geschäftsjahr zu Aufwendungen führen.
4. Die Schuldposition „Verbindlichkeit ggü. Kreditinstituten“ resultiert aus einem Tilgungsdarlehen mit einer Restlaufzeit von 10 Jahren. Es ist davon auszugehen, dass das Darlehen marktgerecht verzinst ist.
5. Die „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“, „Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen“ und „Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“, werden in den kommenden 12 Monaten fällig.
6. Der passive RAP der Schiffbau-AG geht auf den vorzeitigen Erhalt (zum 31.12.t₁) eines Entgeltes i.H.v. 50.000 € für die kurzfristige Vermietung einer Maschine zurück. Die Vermietung endet am 31.03.t₂.

Tab. 2: Erläuterungen zur Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁

V. Zur Ableitung einer IFRS-konformen GuV

Tab. 3 enthält die HGB-GuV der Schiffbau-AG für das Geschäftsjahr t₁. Diese ist in eine IAS-1 konforme Struktur zu bringen. Hierbei sind die Erläuterungen in Tab. 4 zu beachten. Darüber hinaus gibt der Chief Executive Officer (CEO) der Schiffbau-AG vor, die IFRS-GuV nicht – wie national vorherrschend – nach dem GKV (nature of expense method), sondern nach dem in der internationalen Rechnungslegung vorherrschenden UKV (nature of function method oder cost of sales method) zu erstellen.⁶

⁶ Vgl. nachfolgend Reuter/Zwirner, in: IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl., 2009, S. 299.

Gewinn- und Verlustrechnung der Schiffbau-AG

GuV-Positionen	in T€
1. Umsatzerlöse	83.600
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	3.000
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	1.500
4. Sonstige betriebliche Erträge	500
5. Materialaufwand	23.000
6. Personalaufwand	24.000
7. Abschreibungen	4.000
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.900
9. Erträge aus Beteiligungen	524
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	100
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	400
12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	35.924
13. Außerordentliche Erträge	750
14. Außerordentliche Aufwendungen	20
15. Außerordentliches Ergebnis	36.654
16. Steuern vom Einkommen und Ertrag	1.450
17. Sonstige Steuern	180
18. Jahresüberschuss	35.024

Tab. 3: Handelsrechtliche GuV der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ gem. § 275 Abs. 2 HGB

1. Die Bestandserhöhung sowie die aktivierten Eigenleistungen wurden nur in Höhe des auf sie entfallenden Anteils der Material- und Personalaufwendungen aktiviert.⁷
2. Die Höhe der Positionen „sonstige betriebliche Erträge“, „Ertragssteuern“ sowie „Zins- und Beteiligungsergebnis“ entsprechen sich nach dem GKV und dem UKV.⁸
3. Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die funktionale Struktur des Materialaufwands (88% Herstellung, 10% allgemeine Verwaltung, 2% Vertrieb) ersichtlich.
4. Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die funktionale Struktur des Personalaufwands (63% Herstellung, 20% allgemeine Verwaltung, 17% Vertrieb) ersichtlich.
5. Aus der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Struktur des Abschreibungsaufwands (75% Produktionsanlagen; 25% Hauptgebäude als Sitz von Verwaltung (80%) und Vertrieb (20%)) ersichtlich.
6. Die „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ sind dem Vertrieb (730.300 €), der Herstellung (460.700 €) oder keinem Funktionsbereich des UKV (479.000 €) zuzurechnen.
7. Die Beteiligungserträge beinhalten Erträge der at-equity zu bilanzierenden Fender-GmbH (80.000 €).
8. Die "außerordentlichen Erträge" (Aufwendungen) sind nicht funktional zurechenbar.
9. Die Entwicklungskosten werden der Verwaltung zugerechnet.⁹

Tab. 4: Erläuterungen zur GuV der Schiffbau-AG zum 31.12.t1

⁷ Dieser didaktisch vereinfachte Aktivierungsumfang ist weder HGB- (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB) noch IFRS-konform (IAS 2.10; IAS 16.16-22).

⁸ Dies dient der Vereinfachung. So sind etwa Zuschreibungen auf Vertriebs-Pkw im HGB-GKV (HGB-UKV) sonstige betriebliche Erträge (u.U. Funktionskostenkürzungen). Zudem ist der Ausweis sonstiger betrieblicher Erträge nach IFRS nur in seltenen Ausnahmefällen zulässig.

⁹ Die Annahme ist begrenzt plausibel.

VI. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

Assets	
Langfristige Vermögenswerte	in T€
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	
Summe langfristige Vermögenswerte	
Kurzfristige Vermögenswerte	
f) Vorräte	
g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	
3. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	
h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	
Summe kurzfristige Vermögenswerte	
Summe Vermögenswerte	
Equity and liabilities	
Den Aktionären der Schiffbau-AG zustehendes Eigenkapital	
j) Gezeichnetes Kapital	
k) Kapitalrücklage	
l) Gewinnrücklagen	
m) Jahresüberschuss	
Summe Eigenkapital	
Langfristige Schulden	
n) Finanzverbindlichkeiten	
o) Rückstellungen	
p) Passive latente Steuern	
Summe langfristige Verbindlichkeiten	
Kurzfristige Schulden	
q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
r) Vorauszahlungen	
s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	
Summe kurzfristige Schulden	
Summe Schulden	
Summe Eigenkapital und Schulden	

Tab. 5: Bilanz der Schiffbau-AG zum 31.12.t₁ nach IFRS

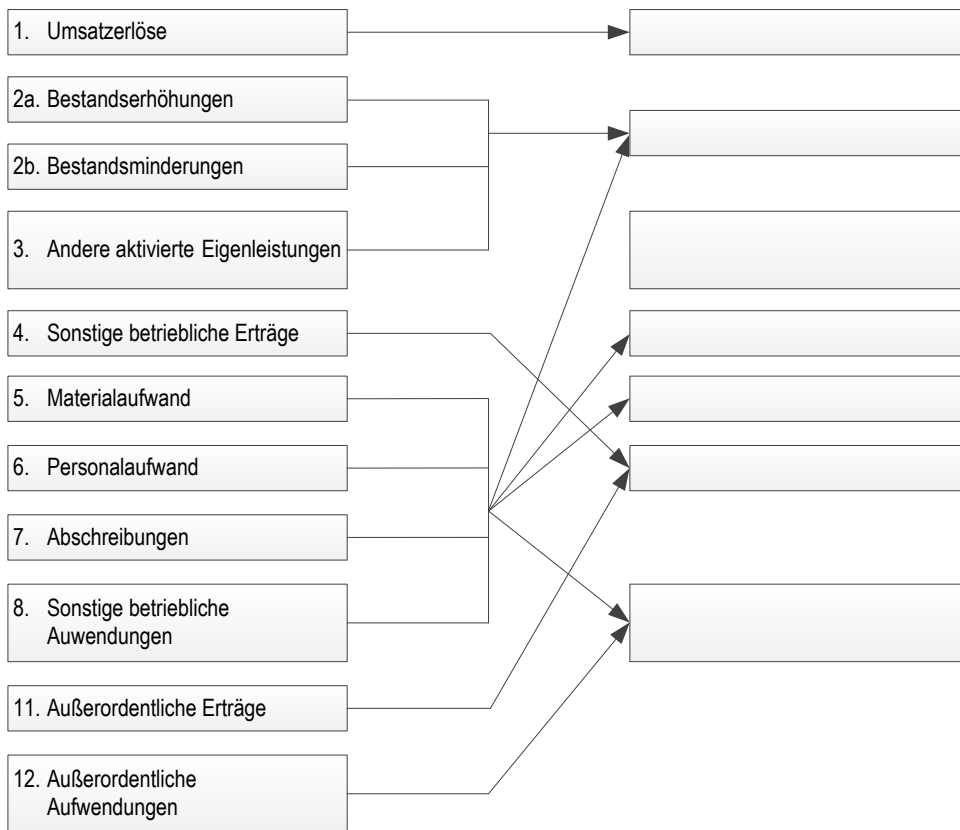


Abb. 1: Postenweise Überführung des Betriebsergebnisses nach GKV in ein UKV-Schema¹⁰

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. 6: UKV (costs of sales method) gem. IFRS der Schiffbau-AG

¹⁰ Vgl. Reuter/Zwerner, a.a.O. (Fn. 6), S. 312.

in T€		Aufwand nach GKV	Aufwand nach UKV			
Position			Herstellung	Verwaltung	Vertrieb	nicht zuordenbar
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	-3.000,00 €				
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen	-1.500,00 €				
5.	Materialaufwand	23.000,00 €				
6.	Personalaufwand	24.000,00 €				
7.	Abschreibungen	4.000,00 €				
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.900,00 €				
Summe		48.400,00 €				

Tab. 7: Überführung der Aufwendungen vom Gesamtkostenverfahren in das Umsatzkostenverfahren¹¹

¹¹ Vgl. Reuter/Zwimer, a.a.O. (Fn. 7), S. 312.



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.

Jörg Poller, 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