Universität Rostock

Traditio et Innovatio

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses

(Teil 5: Folgekonsolidierung)

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson
Universität Rostock
Ulmenstr. 69
18057 Rostock

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

Christiane Fuhrmann (M.Sc. with Honors)
Jennifer Handtrag (M.Sc.)
Dr. Christian Horn
Jörg Poller (M.A.)

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät
Lehrstuhl für Unternehmensrechnung & Controlling

Inhalt

I. Einleitung....1

II. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung der BeltingBoat-Corp....1

III. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung der Anker-AG....4

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.

II. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung der BeltingBoat-Corp.

Von der Geschäftsführung der BeltingBoat-Corp. haben Sie weitere nachfolgend aufgeführte Berichte erhalten:

(a) Hinsichtlich des selbst erstellten immateriellen Vermögenswertes (Marke) liegen Informationen vor, dass die eingetragenen Rechte hieran noch 5 Jahre gültig sind. Eine Verlängerung ist derzeit nicht vorgesehen. Alle Aufwendungen, die mit der Pflege der Marke im Zusammenhang stehen, sind gemäß der Konzernbilanzrichtlinie der Schiffbau-AG den Vertriebskosten zuzurechnen.

(b) Die Restnutzungsdauer der nicht mehr benötigten Produktionsanlagen (Krane) beträgt acht Jahre. Ein Käufer wurde noch nicht gefunden.[1] Auf Einzelabschlussebene haben sich die stillen Lasten im Geschäftsjahr annahmegemäß realisiert.[2] Die übrigen Anlagen haben eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren.

(c) Der durchgeführte Impairmenttest hat ergeben, dass für den Goodwill kein Wertminderungsbedarf besteht.

[1] 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).

[2] So könnte beispielsweise ein Impairment i.S.v. IAS 36.8 u. 12 (a) vorliegen.

Weiterhin ist Ihnen zu den konzerninternen Vorgängen Folgendes bekannt:

(1) Innerhalb des Jahres t_1 erfolgten die Lieferungen der Einspritzpumpen, welche noch zur Bezahlung ausstehen. Der Ansatz der Verbindlichkeit auf Seiten der BeltingBoat-Corp. wurde im dritten Teil der Fallstudie ermittelt. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung wird festgestellt, dass die Schiffbau-AG die sich aus der Addition der gestellten Rechnungen ergebende Forderung i.H.v. 33.600 T€ und die entsprechenden Umsatzerlöse fälschlicherweise noch nicht gebucht hat.

(2) Da die Mutter ihren Bekanntheitsgrad international erweitern möchte, wurde dieser für verschiedene Werbemaßnahmen seit dem 01.10.t_1 eine gesonderte Etage innerhalb des Vertriebsgebäudes in Salt Lake City zur Verfügung gestellt. Dafür zahlte die Schiffbau-AG 100 T€ Miete für das Geschäftsjahr t_1 (entspricht drei Monaten) und 100 T€ für die ersten drei Monate des neuen Geschäftsjahres t_2 im Voraus.

(3) Die Schiffbau-AG hat einen Käufer für eine Edelyacht gefunden, die von der BeltingBoat-Corp. hergestellt wurde. Da die Schiffbau-AG bereits stark in den europäischen Markt integriert ist und höhere Preise erzielen kann, wurde vereinbart, dass die BeltingBoat-Corp. diese Yacht, deren Herstellungskosten 1.000 T€ betragen, am 31.12.t_1 zu einem Preis von 2.559.565 € an die Schiffbau-AG liefert (Bezahlung steht noch aus). Die Veräußerung dieser Yacht durch die Schiffbau-AG erfolgt im ersten Quartal von t_2. Dafür erzielt sie einen Preis von 5.000 T€. Es fallen keine weiteren Kosten an.

Darüber hinaus liegt Ihnen aus Teil drei der Fallstudie bereits die HB III des TU in funktionaler Währung vor (s. Tab. 1). Hierzu benötigen Sie folgende Kursinformationen:

- Stichtagskurs (Kassakurs): 0,85455 €/US-$ bzw. 1,1702 US-$/€,
- Durchschnittskurs im Jahr t_1: 0,81173 €/US-$ bzw. 1,23194 US-$/€,
- Devisenkassakurs zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der BeltingBoat-Corp.: 1,2637 US-$/€ bzw. 0,79132 €/US-$ (historischer Kurs).[3]

Die GuV II des TU zum 31.12.t_1 zeigt Tab. 2.

[3] Aus Vereinfachungsgründen wird von einem einheitlichen Devisenkassakurs (Devisenkassamittelkurs = (Briefkurs+Geldkurs)/2) ausgegangen.

Assets

	in US-$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002.000
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.888.800
3. Andere Anlagen	11.804.000
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	
2. Patente	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	3.299.964
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995.220
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085.000
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280.000
Summe	**90.354.984**

Equity & liabilities

	in US-$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303.000
(k) Kapitalrücklage	2.751.220
(l) Gewinnrücklagen	5.341.000
(m) Neubewertungsrücklage	1.057.750
(n) Jahresüberschuss	3.634.494
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung	74.800
(p) Finanzverbindlichkeiten	2.064.554
(q) Rückstellungen	162.000
(r) Passive latente Steuern	
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	43.053.720
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146.000
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766.446
Summe	**90.354.984**

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

GuV-Positionen (in US-$)	BeltingBoat-Corp.
1. Umsatzerlöse	41.399.464
2. Umsatzkosten	38.000.000
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399.464
4. Vertriebskosten	1.100.000
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450.000
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000.000
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.533.512
8. Operatives Ergebnis	4.315.952
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	759.790
11. Übrige Finanzaufwendungen	229.750
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845.992
13. Ertragsteuern	1.211.498
14. Jahresüberschuss	3.634.494

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

III. Aufgabenstellung zur Folgekonsolidierung der Anker-AG

Für die Folgekonsolidierung zum 31.12.t_1 können folgende Informationen relevant sein:

(a) Die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckte stille Reserve bei den anderen Anlagen zum 01.01.t_1 war bei einer Anlage zu finden, die zu 40 % von der Verwaltung und zu 60 % von der Vertriebsabteilung genutzt wird, und deren Restnutzungsdauer acht Jahre beträgt.

(b) Für das Geschäftsjahr t_1 besteht lediglich bei der ausschließlich von der Vertriebsabteilung genutzten Datenbank ein Impairmentbedarf. Da 10 % der gespeicherten Daten nicht aktuell bzw. fehlerhaft sind, liegt der Zugangswert der Datenbank im Konzernabschluss um 35 T€ über deren erzielbarem Betrag gemäß IAS 36.[4]

(c) Der ausgewiesene Jahresüberschuss zum 01.01.t_1 wurde im Geschäftsjahr vollständig in die Gewinnrücklagen eingestellt.[5] Die Bilanzen der Anker-AG zum 01.01.t_1 und 31.12.t_1 entsprechen sich.[6]

Die GuV zum 31.12.t_1 zeigt Tab. 3.

[4] 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.

[5] Aus didaktischen Gründen wurde im Teil 4 der Fallstudie angenommen, dass bei der Anker-AG im Geschäftsjahr t_1 vor dem Zeitpunkt des Erwerbs ein Jahresüberschuss i.H.v. 100 T€ entstanden ist.

[6] Die Bilanz findet sich erstmals im Teil 4 der Fallstudie. Diese kann jedoch auch der Tab. 6 auf S. 8 entnommen werden.

GuV-Positionen (in T€)	Anker-AG
1. Umsatzerlöse	6.989
2. Umsatzkosten	4.625
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.364
4. Vertriebskosten	509
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475
6. Sonstige betriebliche Erträge	320
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110
8. Operatives Ergebnis	590
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	200
11. Übrige Finanzaufwendungen	650
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	140
13. Ertragsteuern	40
14. Jahresüberschuss	100

Tab. 3: GuV II der Anker-AG zum 31.12.t_1 (in T€)

Weiterhin fanden im Geschäftsjahr t_1 die nachfolgenden konzerninternen Vorgänge statt:

(1) Aufgrund negativer ökonomischer Entwicklungen, die zu einer erhöhten Ausfallwahrscheinlichkeit von Forderungen gegenüber Zulieferern von Schiffbauunternehmen führen, hat die Schiffbau-AG ihre Forderungen an die Anker-AG i.H.v. 34.650 T€ unter Bezugnahme auf IAS 39.63 um 6 % wertberichtigt. Die Anker-AG hat die entsprechenden Verbindlichkeiten mit 34.650 T€ passiviert.

(2) Ein Team an hochqualifizierten Ingenieuren der Schiffbau-AG hat die Anker-AG bei der Konstruktion eines neuen Ankergeschirrs beraten. Für die Beratungsleistung, welche zwar im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit, nicht jedoch im Rahmen des Kerngeschäfts der Schiffbau-AG angefallen und keinem Funktionsbereich zuordenbar ist, wurden der Anker-AG 250 T€ (entspricht den Selbstkosten) in Rechnung gestellt, die diese als Umsatzkosten (Sonderkosten der Fertigung) erfasst hat.

(3) Die Anker-AG liefert u.a. das von ihr hergestellte Produkt „Kettenstopper II“ zu einem Preis von 1.000 € an die Schiffbau-AG. Im betrachteten Geschäftsjahr hat die Anker-AG insgesamt 500 Stück des Produktes an die Schiffbau-AG geliefert (Bezahlung steht noch aus), wovon am Bilanzstichtag bei der Schiffbau-AG noch 90 Stück als Vorräte auf Lager liegen. 10 Stück wurden zu Lohnkosten von 1.000 € in die zu produzierenden Schiffe eingebaut, welche sich am Bilanzstichtag noch vollständig im Umlaufvermögen der Schiffbau-AG befinden. Die restlichen 400 Stück wurden zum marktüblichen Verkaufspreis (von 1.300 €) an Konzernfremde verkauft. Die aktivierungspflichtigen Herstellungskosten betragen 840 €/Stück.

(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).

Bilanzpositionen	BeltingBoat-Corp. (100%)				
	HB II	Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten		HB III in funktionaler Währung	HB III in Berichtswährung
		Soll	Haben		
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.002.000				
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.888.800				
3. Andere Anlagen	11.804.000				
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken					
2. Patente					
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(e) Aktive latente Steuern					
(f) Vorräte	3.299.964				
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
1. Forderungen ggü. Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995.220				
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085.000				
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280.000				
Summe	**90.354.984**				
Equity & liabilities					
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303.000				
(k) Kapitalrücklage	2.751.220				
(l) Gewinnrücklagen	5.341.000				
(m) Neubewertungsrücklage	1.057.750				
(n) Jahresüberschuss	3.634.494				
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung	74.800				
(p) Finanzverbindlichkeiten	2.064.554				
(q) Rückstellungen	162.000				
(r) Passive latente Steuern					
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	43.053.720				
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146.000				
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766.446				
Summe	**90.354.984**				
SUMME					

Tab. 4: HB III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt

GuV-Positionen	BeltingBoat-Corp. (100%)				
	GuV II	Überleitungsbuchungen		GuV III in funktionaler Währung	GuV III in Berichtswährung
		Soll	Haben		
1. Umsatzerlöse	41.399.464				
2. Umsatzkosten	38.000.000				
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399.464				
4. Vertriebskosten	1.100.000				
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450.000				
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000.000				
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.533.512				
8. Operatives Ergebnis	4.315.952				
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen					
10. Übrige Finanzerträge	759.790				
11. Übrige Finanzaufwendungen	229.750				
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845.992				
13. Ertragsteuern	1.211.498				
14. Jahresüberschuss	3.634.494				

Tab. 5: GuV III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt

Bilanzpositionen (in T€)	Anker-AG (80 %)			
	HB II	Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten		HB III
		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	824			
Summe	**50.635**			
Equity & liabilities				
(j) Gezeichnetes Kapital	500			
(k) Kapitalrücklage	1.500			
(l) Gewinnrücklagen	2.540			
(m) Neubewertungsrücklage				
(n) Jahresüberschuss	100			
(o) Ausgelichsposten für Anteile anderer 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	**50.635**			
SUMME				

Tab. 6: HB III der Anker-AG zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

GuV-Positionen (in T€)	Anker-AG (80%)			
	GuV II	Überleitungsbuchungen		GuV III
		Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	6.989			
2. Umsatzkosten	4.625			
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.364			
4. Vertriebskosten	509			
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475			
6. Sonstige betriebliche Erträge	320			
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110			
8. Operatives Ergebnis	590			
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen				
10. Übrige Finanzerträge	200			
11. Übrige Finanzaufwendungen	650			
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	140			
13. Ertragsteuern	40			
14. Jahresüberschuss	100			

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

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	BeltingBoat-Corp.	Anker-AG	SUMMENBILANZ		Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz	
	HB II	HB III	HB III	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Assets									
(a) Sachanlagevermögen									
1. Grundstücke	624								
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000								
3. Andere Anlagen	150								
(b) Immaterielle Vermögenswerte									
1. Marken	1.500								
2. Patente	1.000								
3. Datenbank									
4. Goodwill									
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600								
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.153								
(e) Aktive latente Steuern	300								
(f) Vorräte	4.940								
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen									
1. Forderungen ggü. Kunden	750								
2. POC Forderungen	1.200								
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	67.171								
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114								
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	203								
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800								
Summe	**118.505**								
Equity & liabilities									
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489								
(k) Kapitalrücklage	22.500								
(l) Gewinnrücklagen	6.500								
(m) Neubewertungsrücklage									
(n) Jahresüberschuss	36.393								
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung									
(p) Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter									
(q) Finanzverbindlichkeiten	900								
(r) Rückstellungen									
(s) Passive latente Steuern	655								
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.848								
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	120								
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100								
Summe	**118.505**								
SUMME									

Tab. 8: Konzernbilanz zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG	BeltingBoat-Corp.	Anker-AG	SUMMEN-GuV	Buchungen		Konzern-GuV
	GuV II	GuV III	GuV III		Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	86.600						
2. Umsatzkosten	36.503						
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	50.097						
4. Vertriebskosten	5.470						
5. Allgemeine Verwaltungskosten	7.130						
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250						
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499						
8. Operatives Ergebnis	38.248						
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80						
10. Übrige Finanzerträge	550						
11. Übrige Finanzaufwendungen	400						
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	38.478						
13. Ertragsteuern	2.085						
14. Jahresüberschuss	36.393						
• der Anteilseigner des Mutterunternehmens							
• der anderen Gesellschafter							

Tab. 9: Konzern-GuV zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

Universität Rostock

Traditio et Innovatio

Universität Rostock

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

LEHRSTUHL FÜR
UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

Christiane Fuhrmann (M.Sc. with Honors)

Jennifer Handtrag (M.Sc.)

Dr. Christian Horn

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