

# Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

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

### 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<sup>1</sup>. 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%)<sup>2</sup>. Im Folgenden soll für diese TU die Folgekonsolidierung durchgeführt werden. Hierfür 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. IFRS-Grundsätze für die Folgekonsolidierung

Wie bei der Erstkonsolidierung ist auch hier die Konsolidierung der kapitalmäßigen Verflechtungen vorzunehmen. Während die Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Erstkonsolidierung i.d.R. erfolgsneutral erfolgt, hat die Kapitalkonsolidierung im Zuge der Folgekonsolidierung Auswirkungen auf den Konzernenerfolg<sup>3</sup>. Zunächst sind jedoch die Erstkonsolidierungsbuchungen erfolgsneutral zu wiederholen, da die Konzernbilanz auch in den Folgejahren aus der Summe der vereinheitlichten Einzelbilanzen erstellt wird. Hierbei sind gem. IFRS 3.54 auch die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden im Rahmen der Folgekonsolidierung erneut zu bilanzieren (anzusetzen) und zu bewerten. Für die Folgebewertung sind die Standards der jeweiligen Bilanzpositionen einschlägig. Da das zu konsolidierende TU die Folgebewertung der Vermögenswerte und Schulden bereits im Einzelabschluss (HB II) durchführt, muss das MU in der HB III lediglich die zusätzlichen Vermögenswerte und Schulden sowie die aufgedeckten stillen Reserven und Lasten verbuchen und fortschreiben, wobei regelmäßig latente Steuern zu berücksichtigen sind<sup>4</sup>. Aufgrund der Fortschreibung der stillen Reserven, d.h. deren planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung, entstehen Aufwendungen, während aus der Auflösung der durch die Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Lasten Erträge resultieren<sup>5</sup>. Ein zuvor ermittelter GoF gilt als nicht planmäßig abschreibbarer Vermögenswert (IFRS 3.54 i.V.m. B63 (a)). Hierfür gelten die Vorschriften des IAS 36.15, wonach dieser mindestens jährlich auf eine Wertminderung zu überprüfen ist (sog. *impairment only approach*). Ist im Rahmen der Erstkonsolidierung ein negativer Unterschiedsbetrag entstanden, gelten hierfür die Regelungen des IFRS 3.34-36. Auch die im Rahmen der Erstkonsolidierung passivierten Eventualschulden sind weiterzuführen<sup>6</sup>. Ebenfalls sind die Maßnahmen der Folgekonsolidierung auf die nicht-beherrschten Anteile zu übertragen, sodass Gewinne und Verluste, die sich aus der Fortschreibung ergeben, anteilig den nicht

#### AUTOREN

**Prof. Dr. Peter Lorson** ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock.

**Christiane Fuhrmann** (M.Sc. with Honors), **Jennifer Handtrug** (M.Sc.), **Dr. Christian Horn** sowie **Jörg Poller** (M.A.) sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiter beschäftigt.

herrschenden Gesellschaftern zuzurechnen und im Rahmen des hierfür ausgewiesenen Eigenkapitalanteils im Konzernabschluss zu erfassen sind<sup>7</sup>.

### III. Folgekonsolidierung der Tochterunternehmen

#### 1. BeltingBoat-Corp.

##### a) Weiterführender Sachverhalt

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

(a) Hinsichtlich des selbst erstellten immateriellen Vermögenswerts (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<sup>8</sup>. Auf Einzelabschlussebene haben sich die stillen Lasten im Geschäftsjahr annahmegemäß realisiert<sup>9</sup>. Die übrigen Anlagen haben eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren.

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

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

1 Vgl. den ersten und zweiten Teil dieser Fallstudie in KoR 5/2013 und 6/2013.

2 Vgl. den dritten und vierten Teil dieser Fallstudie in KoR 7-8/2013 und 9/2013.

3 Als erfolgswirksam werden Konsolidierungsmaßnahmen bezeichnet, die dazu führen, dass der Erfolg des Konzerns nicht mehr der Summe der Jahresüberschüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen entspricht. Vgl. Senger/Diersch, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 35 Rdn. 20.

4 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, IFRS Praxishandbuch, 8. Aufl. 2012, S. 516. Zu den Besonderheiten bei der Berücksichtigung latenter Steuern im Konzernabschluss siehe Teil vier der Fallstudie in KoR 9/2013 S. 433.

5 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 20.

6 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 22.

7 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 4), S. 516.

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

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

## Keywords

Aufwands- und Ertragskonsolidierung  
 Folgekonsolidierung  
 IFRS  
 Kapitalkonsolidierung  
 Konzernabschluss  
 Schuldenkonsolidierung  
 Zwischenergebniskonsolidierung

*„Im Rahmen der Folgekonsolidierung sind sämtliche Auswirkungen von innerkonzernlichen Beziehungen zu korrigieren. Diese Korrekturen umfassen die Kapital-, die Schulden-, die Zwischenergebnis- sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung.“*

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
<b>Summe</b>	<b>90.354.984</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>	
(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
<b>Summe</b>	<b>90.354.984</b>

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

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<sub>1</sub> 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<sub>1</sub> (entspricht drei Monaten) und 100 T€ für die ersten drei Monate des neuen Geschäftsjahres t<sub>2</sub> 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<sub>1</sub> 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<sub>2</sub>. Dafür erzielt sie einen Preis von 5.000 T€. Es fallen keine weiteren Kosten an.

Darüber hinaus liegt Ihnen aus Teil drei der Fallstudie<sup>10</sup> bereits die HB III des TU in funktionaler Währung vor (siehe Tab. 1). Hierzu benötigen Sie folgende Kursinformationen:

- Stichtagskurs (Kassakurs): 0,85455 €/US-\$ bzw. 1,1702 US-\$/€,
- Durchschnittskurs im Jahr t<sub>1</sub>: 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)<sup>11</sup>.

#### b) Vorbereitung der Kapitalkonsolidierung

Grundsätzlich sind im Rahmen der Folgekonsolidierung die bei der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven bzw. Lasten und der *goodwill* fortzuführen (IFRS 3.54), wobei auf die jeweiligen Standards verwiesen wird. Damit kann die Fortschreibung erfolgswirksam werden. Zudem sind etwaige Auswirkungen auf die latenten Steuern zu beachten<sup>12</sup>. Da jedoch die Konzernbilanz in t<sub>2</sub> ausgehend von der lokalen HB I des Jahres t<sub>2</sub> – und eben nicht durch Fortführung der HB II bzw. HB III des Jahres t<sub>1</sub> – erstellt wird, in-

<sup>10</sup> Vgl. KoR 7-8/2013 S. 376 ff.

<sup>11</sup> Aus Vereinfachungsgründen wird von einem einheitlichen Devisenkassakurs (Devisenkassamittelkurs = (Briefkurs+Geldkurs)/2) ausgegangen. Vgl. hierzu auch Teil drei der Fallstudie in KoR 7-8/2013 S. 376 ff., Fn. 36.

<sup>12</sup> Vgl. Lüdenbach, IFRS Essentials, 2. Aufl. 2012, S. 452; Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 4), S. 516.

Bilanzpositionen	Belting-Boat-Corp. (HB II)	Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten		Belting-Boat-Corp. (HB III) in funktionaler Währung	Belting-Boat-Corp. (HB III) in Berichtswährung
		Soll	Haben		
<b>Assets</b>					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.002.000	F5B1	1.263.771		12.265.771
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.888.800	F5B2	631.856	F5B1	631.856
3. Andere Anlagen	11.804.000				11.804.000
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken		F5B1	151.645	F5B2	30.329
2. Patente					
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(e) Aktive latente Steuern		F5B1	157.964	F5B2	157.964
(f) Vorräte	3.299.964				3.299.964
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
1. Forderungen ggü. Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995.220				2.995.220
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085.000				15.085.000
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280.000				25.280.000
<b>Summe</b>	<b>90.354.984</b>				<b>91.740.071</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>					
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303.000				5.303.000
(k) Kapitalrücklage	2.751.220				2.751.220
(l) Gewinnrücklagen	5.341.000				5.341.000
(m) Neubewertungsrücklage	1.057.750		F5B1	587.670	1.645.420
(n) Jahresüberschuss	3.634.494		F5B2	451.145	4.085.639
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung	74.800				74.800
(p) Finanzverbindlichkeiten	2.064.554				2.064.554
(q) Rückstellungen	162.000				162.000
(r) Passive latente Steuern		F5B2	7.582	F5B1	353.854
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	43.053.720				43.053.720
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146.000				146.000
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766.446				26.766.446
<b>Summe</b>	<b>90.354.984</b>				<b>91.740.071</b>
<b>SUMME</b>			<b>2.212.818</b>	<b>2.212.818</b>	

Tab. 2: HB III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt

dem hieraus die HB II und die HB III abgeleitet werden, sind in den Folgejahren auch die Erstkonsolidierungsbuchungen (erfolgsneutral) zu wiederholen<sup>13</sup>.

Der erste Schritt der Folgekonsolidierung besteht in einer (neuerlichen) Verbuchung der stillen Reserven und Lasten:

Konto	US-\$	an	Konto	US-\$	
Grundstücke	1.263.771	an	Technische Anlagen und Maschinen	631.856	F5B1
Marken	151.645		Neubewertungsrücklage	587.670	
Aktive latente Steuern	157.964		Passive latente Steuern	353.854	

In einem zweiten Schritt ist nach dem aktuellen Wert bzw. Verbleib der stillen Reserven und Lasten zu fragen. Die Fortschreibung soll dem hierbei zu verzeichnenden etwaigen Werteverzehr Rechnung tragen. Da ein *goodwill* erst im Konsolidierungstableau wieder angesetzt wird, ist dessen (außerplanmäßige) Fortschreibung der Konsolidierungsspalte vorbehalten.

Für die vorstehend geschilderten Sachverhalte ergeben sich folgende Überlegungen:

(a) Die Marke ist im Rahmen der HB III über fünf Jahre abzuschreiben (IAS 38.89 i.V.m. 98). Die lineare Abschreibung beträgt p.a.: 151.645,34 US-\$ / 5 Jahre = 30.329,07 US-\$.

(b) Aufgrund des gesunkenen zukünftigen Verkaufserlöses der nicht mehr benötigten Krane hat das TU eine Abschreibung i.H.v. 631.855,60 US-\$ vorgenommen, die zunächst Eingang in dessen HB II gefunden hat. Aus Sicht des Konzerns ist dieser Abschreibungsaufwand erfolgswirksam zu revidieren. Er darf den Konzernjahresüberschuss nicht beeinflussen, weil der Zugangswert der Krane (in der HB III) aus Konzernsicht bereits dem um 631.855,60 US-\$ verminderten Einzelabschlusswert entspricht<sup>14</sup>. Aus diesem Grund ist die außerplanmäßige Abschreibung in der GuV zu stornieren. Anderenfalls würden sich die bilanzierten Werte für die Krane im Einzelabschluss der BeltingBoat-Corp. und im Konzernabschluss langfristig aufgrund der hierfür gebuchten Neubewertungsrücklage nicht entsprechen.

(c) Gem. IFRS 3.B63 (a) erfolgt die Fortschreibung eines GoF im Konsolidierungstableau nicht durch planmäßige Abschreibung, sondern gemäß dem *impairment only approach*. Da im vorliegenden Fall kein Wertminderungsbedarf besteht, ist der *goodwill* i.H.v. 935.060 € beizubehalten.

13 Der Kurs zum Zeitpunkt der Folgekonsolidierung ist hierbei nicht zu berücksichtigen. Vielmehr heißt es, dass die „Konsolidierung vom Erwerbszeitpunkt“ zu wiederholen ist, weswegen die Wertansätze identisch bleiben. Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 12), S. 452.

14 Während stille Reserven grundsätzlich über die Nutzungsdauer fortgeschrieben werden und diese planmäßige Fortschreibung als Aufwand zu erfassen ist, gilt für stille Lasten, dass diese häufig sofort und in voller Höhe realisiert werden, d.h. zu Erträgen führen. Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 20.

## IFRS-Umstellung und Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses

Somit ergeben sich für die Fortschreibung folgende Buchungssätze, wobei fingiert wird, dass der Buchungszusammenhang zwischen GuV und Bilanz nicht mehr besteht, sodass separate Buchungen in der Bilanz und in der GuV erforderlich sind<sup>15</sup>:

Bilanzkorrektur:

Konto	US-\$	an	Konto	US-\$	
Technische Anlagen und Maschinen	631.856	an	Marken	30.329	F5B2
Passive latente Steuern	7.582		Jahresüberschuss	451.145	
			Aktive latente Steuern	157.964	

GuV-Korrektur:

Konto	US-\$	an	Konto	US-\$	
Vertriebskosten	30.329	an	Umsatzkosten	631.856	F5B3
Jahresüberschuss	451.145		Latenter Steuerertrag	7.582	
Latenter Steueraufwand	157.964				

Anschließend wird die HB III in Berichtswährung aufgestellt (siehe Tab. 2 auf S. 553), sodass die Ausbuchung der Beteiligung möglich ist. Die endgültige HB III (in US-\$) ist mittels der modifizierten Stichtagskursmethode in Konzernwährung zu transformieren. Wie bereits in Teil drei der Fallstudie diskutiert<sup>16</sup>, wird für die Vermögenswerte und Schulden der Stichtagskurs, der sich zum 31.12.t<sub>1</sub> auf 0,85455 €/US-\$ beläuft, für die Eigenkapitalpositionen, die keiner Wertanpassung unterlagen, der historische Umrechnungskurs sowie für Aufwendungen und Erträge im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung und der GuV der jeweilige Transaktionskurs bzw. der Durchschnittskurs herangezogen.

Aufgrund der Währungsumrechnung ergibt sich erneut eine Differenz zwischen Aktiva und Passiva, die ebenfalls in die Position „Differenz aus der Währungsumrechnung“ einzustellen ist. Somit setzt sich

GuV-Positionen	GuV II	Überleitungsbuchungen		GuV III in funktionaler Währung	GuV III in Berichtswährung
		Soll	Haben		
1. Umsatzerlöse	41.399.464			41.399.464	33.605.187
2. Umsatzkosten	38.000.000		F5B3 631.856	37.368.144	30.332.844
<b>3. Bruttoergebnis vom Umsatz</b>	<b>3.399.464</b>			<b>4.031.320</b>	<b>3.272.343</b>
4. Vertriebskosten	1.100.000	F5B3 30.329		1.130.329	917.522
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450.000			450.000	365.279
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000.000			9.000.000	7.305.570
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.533.512			6.533.512	5.303.448
<b>8. Operatives Ergebnis</b>	<b>4.315.952</b>			<b>4.917.479</b>	<b>3.991.665</b>
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen					
10. Übrige Finanzerträge	759.790			759.790	616.744
11. Übrige Finanzaufwendungen	229.750			229.750	186.495
<b>12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern</b>	<b>4.845.992</b>			<b>5.447.519</b>	<b>4.421.915</b>
13. Ertragsteuern	1.211.498	F5B3 157.964	F5B3 7.582	1.361.880	1.105.479
<b>14. Jahresüberschuss</b>	<b>3.634.494</b>	F5B3 451.145		<b>4.085.639</b>	<b>3.316.436</b>

Tab. 3: GuV III der BeltingBoat-Corp. zum Folgekonsolidierungszeitpunkt

der in der HB III in Berichtswährung ausgewiesene Gesamtbetrag dieser Position aus der Währungsumrechnung i.H.v.

$$\left(74.800 \text{ US-}\$ \times 0,85455 \frac{\text{€}}{\text{US-}\$} = \right) 63.920 \text{ €}$$

sowie der sich aus der Umrechnung des Abschlusses ergebenden Differenz i.H.v. 1.021.927 € zusammen.

Weiterhin ergibt sich die in Tab. 3 enthaltene GuV III.

Auf der Basis von Tab. 2 und 3 kann die Summenbilanz (vgl. Tab. 7 in Abschn. III.2.c, auf S. 560) aufgestellt und der Beteiligungsbuchwert ausgebucht werden:

Konto	€	an	Konto	€	
Gezeichnetes Kapital	4.196.370	an	Sonstige finanzielle Vermögenswerte	12.000.000	F5B4
Gewinnrücklagen	4.226.440				
Kapitalrücklage	2.177.095				
Neubewertungsrücklage	465.035				
Goodwill	935.060				

Dabei wird auch hier die Buchung aus der Erstkonsolidierung wiederholt. Da der *goodwill* jedoch aufgrund der Kursänderung nunmehr in anderer Höhe besteht, ist dessen Wert gem. IAS 21.47 anzupassen. Die Korrektur berechnet sich durch Gegenüberstellung des *goodwill*s im Erst- und Folgekonsolidierungszeitpunkt. Im Folgekonsolidierungszeitpunkt ergibt sich ein neuer *goodwill* i.H.v.

$$935.060 \text{ €} \times \frac{0,85455 \text{ US-}\$/\text{€}}{0,79132 \text{ US-}\$/\text{€}} = 1.009.775 \text{ €}.$$

Die Differenz, die sich aufgrund der unterschiedlichen Kurse zum Erst- und Folgekonsolidierungszeitpunkt ergibt, muss nun ebenfalls berücksichtigt werden. Sie wird erfolgsneutral in der Differenz aus der Währungsumrechnung verbucht.

Konto	€	an	Konto	€	
Goodwill	74.715	an	Differenz aus der Währungsumrechnung	74.715	F5B5

### c) Weitere Konsolidierungsmaßnahmen

Neben den kapitalmäßigen Verflechtungen zwischen MU und TU können weitere konzerninterne Transaktionen auftreten, die gem.

IAS 27.20 zu eliminieren sind. Dazu gehören die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniskonsolidierung und schließlich die (sonstige) Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

(1) Für die noch ausstehende Bezahlung der Einspritzpumpen ist eine Schuldenkonsolidierung durchzuführen, da die rechtliche Einheit Konzern keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst haben kann (Einheitsfiktion). Aufgrund der versäumten Buchung auf Seiten der Schiffbau-AG stehen sich hierbei die korrespondierenden Wertgrößen (Forderungen und Verbindlichkeiten) in unterschiedlicher Höhe gegenüber, sodass es zu einer

Aufrechnungsdifferenz kommt. Grundsätzlich ist in Abhängigkeit der Entstehungsursache zwischen unechten (bzw. stichtags-

15 Im Grunde wird fingiert, dass die Korrekturen nicht im Buchhaltungssystem, sondern „auf Papier“ (in einer ausgedruckten Bilanz, einer ausgedruckten GuV) erfolgen.

16 Vgl. KoR 7-8/2013 S. 376 ff.



bezogenen) und echten Aufrechnungsdifferenzen zu unterscheiden<sup>17</sup>. Im vorliegenden Fall resultiert die Aufrechnungsdifferenz aus buchungstechnischen Unzulänglichkeiten. Daher handelt es sich um eine unechte Aufrechnungsdifferenz. Diese unechte Aufrechnungsdifferenz ist jedoch vor der Schuldenkonsolidierung durch Nachbuchung im Einzelabschluss der Schiffbau-AG zu korrigieren. Der nachzuziehende Buchungssatz lautet<sup>18</sup>:

Konto	€	an	Konto	€
Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.600.000	an	Umsatzerlöse	33.600.000

Nun kann die Schuldenkonsolidierung wie folgt durchgeführt werden:

Konto	€	an	Konto	€	
Verbindlichkeiten aus L/L	36.791.762	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.600.000	F5B6
			Differenz aus der Währungs-umrechnung	3.191.762	

(2) Die im Geschäftsjahr  $t_1$  gezahlte Miete der Schiffbau-AG an die BeltingBoat-Corp. ist dem Einheitsgrundsatz entsprechend (IAS 27.18) ebenfalls zu eliminieren. Somit ergibt sich folgende Aufwands- und Ertragskonsolidierungsbuchung:

Konto	€	an	Konto	€	
Sonstige betriebliche Erträge	100.000	an	Vertriebskosten	100.000	F5B7

Zudem findet sich im Einzelabschluss der Schiffbau-AG die Vorauszahlung der Miete für die ersten drei Monate des neuen Geschäftsjahres  $t_2$  in dem Bilanzposten „Vorauszahlungen und sonstige Forderungen“ wieder. Hingegen weist die BeltingBoat-Corp. auf der Passivseite der Bilanz „Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen“ aus. Somit mündet dieser Sachverhalt in der folgenden Schuldenkonsolidierungsbuchung:

Konto	€	an	Konto	€	
Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	100.000	an	Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	100.000	F5B8

(3) Die in  $t_1$  erfolgte Lieferung der Edelyacht von der BeltingBoat-Corp. an die Schiffbau-AG führt zu einem zu konsolidierenden Gewinn, da aus Konzernsicht noch kein Absatz an Dritte erfolgte. Dieser Gewinn entsteht dadurch, dass im Einzelabschluss der BeltingBoat-Corp. den Umsatzerlösen i.H.v. 2.559.565 € Aufwendungen i.H.v. 1.000 T€ gegenüberstehen. Weiterhin führt dieser Geschäftsvorfall zu einer Aktivierung der Edelyacht (unter den Vorräten) im Einzelabschluss der Schiffbau-AG zu deren Anschaffungskosten von 2.559.565 €. Nach der Fiktion der rechtlichen Einheit sind die Vorräte im Konzern mit den Konzernanschaffungs- bzw. -herstellungskosten zu bewerten. Der im Wertansatz der Vorräte enthaltene Zwischengewinn ist zu eliminieren, wodurch eine Differenz zwischen dem Konzernbilanzwert der Yacht und dessen Steuerbilanzwert entsteht, die eine Bilanzierung von latenten Ertragsteuern nach sich zieht. Da bei einer Veräußerung zum Steuerwert der steuerpflichtige Ertrag Null wäre, in der IFRS-Bilanz indes ein Erfolg von 1.559.565 € entsteht, sind aktive latente Steuern zu verbuchen<sup>19</sup>. Neben der Zwischenergebniseliminierung ist zudem eine Schuldenkonsolidierung

durchzuführen, da die Bezahlung der konzerninternen Lieferung noch aussteht. Somit ergeben sich folgende Buchungssätze:

Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	1.169.674	an	Vorräte	1.559.565	F5B9
Aktive latente Steuern	389.891				
Verbindlichkeiten aus L/L	2.559.565	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.559.565	

GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Umsatzerlöse	2.559.565	an	Jahresüberschuss	1.169.674	F5B10
			Umsatzkosten	1.000.000	
			Latenter Steuerertrag	389.891	

## 2. Anker-AG

### a) Weiterführender Sachverhalt

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 *impairment*-Bedarf. 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<sup>20</sup>.

(c) Der ausgewiesene Jahresüberschuss zum 01.01. $t_1$  wurde im Geschäftsjahr vollständig in die Gewinnrücklagen eingestellt<sup>21</sup>. Die Bilanzen der Anker-AG zum 01.01. $t_1$  und 31.12. $t_1$  entsprechen sich<sup>22</sup>. Die GuV zum 31.12. $t_1$  zeigt Tab. 4 auf S. 556.

Weiterhin fanden im Geschäftsjahr  $t_1$  die nachfolgenden konzerninternen Vorgänge statt:

- Vgl. und siehe für nähere Informationen Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 91–97.
- Aus Wesentlichkeitsgründen wird an dieser Stelle auf die Darstellung des korrigierten IFRS-Abschlusses der Schiffbau-AG verzichtet. Jedoch ist dieser aus Tab. 7 und 8 auf S. 560/561 ersichtlich.
- Die dargestellte Verfahrensweise, den Gegenstandsbereich der Zwischenergebniskonsolidierung auf alle mit diesem Geschäftsvorfall verbundenen Sachverhalte anzuwenden, entspricht dem üblichen Vorgehen in der Praxis. Neben der eigentlichen Zwischenergebniseliminierung (durch Bewertung zu Konzernanschaffungs- und -herstellungskosten) werden zugleich Konsolidierungsbuchungen vorgenommen, die Gegenstand der Schulden- (Eliminierung von etwaigen Forderungen und Verbindlichkeiten) sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung (z.B. Eliminierung von Umsatzerlösen und Umsatzkosten) sind.
- Es wird unterstellt, dass es sich weder um einen Bewertungsfehler noch um die Korrektur eines vorläufigen Bilanzwerts handelt. Schließlich eröffnet IFRS 3.45–50 die Möglichkeit, den Zeitraum bis zur endgültigen Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte 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.
- Aus didaktischen Gründen wurde im Teil vier der Fallstudie (KoR 9/2013 S. 437) angenommen, dass bei der Anker-AG im Geschäftsjahr  $t_1$  vor dem Zeitpunkt des Erwerbs ein Jahresüberschuss i.H.v. 100 T€ entstanden ist.
- Die Bilanz findet sich erstmals im Teil vier der Fallstudie (siehe KoR 9/2013). Diese kann jedoch auch der Tab. 5 auf S. 557 entnommen werden.

(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 Produkts 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).

**b) Kapitalkonsolidierung**

Ebenso wie bei der BeltingBoat-Corp. sind zunächst die Erstkonsolidierungsbuchungen erfolgsneutral zu wiederholen, wobei insbesondere auch der negative Unterschiedsbetrag i.H.v. 444 T€ erfolgsneutral in den Gewinnrücklagen folgekonsolidiert wird.

**1. Aufdeckung stiller Reserven bzw. Lasten:**

Konto	€	an	Konto	€	
Andere Anlagen	500.000	an	Grundstücke	280.000	F5B11
Vorräte	300.000		Neubewertungs-	4.665.000	
Marken	5.000.000		rücklage		
Datenbank	700.000		Passive latente	1.625.000	
Aktive latente	70.000		Steuern		
Steuern					

**2. Ausbuchung der Beteiligung:**

Konto	€	an	Konto	€	
Gezeichnetes Kapital	400.000	an	Sonstige finanzielle	7.000.000	F5B12
Gewinnrücklagen	2.112.000		Vermögenswerte	444.000	
Kapitalrücklage	1.200.000		Gewinnrücklagen		
Neubewertungs-	3.732.000				
rücklage					

**3. Buchung des Eigenkapitalanteils der anderen Gesellschafter:**

Konto	€	an	Konto	€	
Gezeichnetes Kapital	100.000	an	Ausgleichsposten	1.861.000	F5B13
Gewinnrücklagen	528.000		für Anteile anderer		
Kapitalrücklage	300.000		Gesellschafter		
Neubewertungs-	933.000				
rücklage					

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

Tab. 4: GuV der Anker-AG zum 31.12.t<sub>1</sub> (in T€)

Anschließend sind die stillen Reserven bzw. Lasten und der Unterschiedsbetrag fortzuführen. Dies erfolgt bereits im Rahmen der Erstellung der HB III.

(a) Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, ist die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckte stille Reserve bei den anderen Anlagen über acht Jahre abzuschreiben, sodass sich für das Geschäftsjahr t<sub>1</sub> folgender Abschreibungsbetrag ergibt:

$$\frac{500 \text{ T€}}{8 \text{ Jahre}} = 62,5 \text{ T€.}$$

Folgendes ist zu buchen:

Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	46.875	an	Andere Anlagen	62.500	F5B14
Passive latente Steuern	15.625				

GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Allgemeine Verwaltungskosten	25.000	an	Jahresüberschuss	46.875	F5B15
Vertriebskosten	37.500		Latenter Steuerertrag	15.625	

(b) Da der Buchwert um 35 T€ über dem im Rahmen des Impairmenttests ermittelten *recoverable amount* liegt, ist dieser zu korrigieren.

Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	26.250	an	Datenbank	35.000	F5B16
Passive latente Steuern	8.750				

GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Vertriebskosten	35.000	an	Jahresüberschuss	26.250	F5B17
			Latenter Steueraufwand	8.750	

Unter Berücksichtigung der wiederholten Aufdeckung und erstmaligen Fortführung der stillen Reserven bzw. Lasten ergeben sich die in Tab. 5 auf S. 557 enthaltene HB III und die in Tab. 6 auf S. 558 enthaltene GuV III.

Bilanzpositionen (in T€)	Anker-AG (80%)					HB III	
	HB II		Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten				
	Aktiva	Passiva	Soll	Haben			
<b>Assets</b>							
(a) Sachanlagevermögen							
1. Grundstücke	11.250			F5B11	280	10.970	
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025					20.025	
3. Andere Anlagen	3.440		F5B11	500	F5B14	63	3.878
(b) Immaterielle Vermögenswerte							
1. Marken	320		F5B11	5.000			5.320
2. Patente	680						680
3. Datenbank			F5B11	700	F5B16	35	665
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen							
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610						1.610
(e) Aktive latente Steuern			F5B11	70			70
(f) Vorräte	10.700		F5B11	300			11.000
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen							
1. Forderungen ggü. Kunden	1.526						1.526
2. POC Forderungen	250						250
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen							
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	10						10
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte							
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	824						824
<b>Summe</b>	<b>50.635</b>						<b>56.828</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>							
(j) Gezeichnetes Kapital		500					500
(k) Kapitalrücklage		1.500					1.500
(l) Gewinnrücklagen		2.540					2.540
(m) Neubewertungsrücklage					F5B11	4.665	4.665
(n) Jahresüberschuss		100	F5B14	47			27
			F5B16	26			
(o) Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter							
(p) Finanzverbindlichkeiten		5.280					5.280
(q) Rückstellungen		635					635
(r) Passive latente Steuern			F5B14	16	F5B11	1.625	1.601
			F5B16	9			
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		39.000					39.000
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen		80					80
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten		1.000					1.000
<b>Summe</b>		<b>50.635</b>					<b>56.828</b>
	<b>SUMME</b>			<b>6.668</b>		<b>6.668</b>	

Tab. 5: HB III der Anker-AG zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

(c) Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die anderen Gesellschafter mit 20% am Jahreserfolg der Tochter beteiligt sind. Daher erhalten sie zunächst 20% des erwirtschafteten Jahresüberschusses in  $t_1$  (HB III-Wert: 26,875 T€) – dies entspricht 5,375 T€. Weiterhin sind die an den stillen Reserven bzw. Lasten vorgenommenen Abschreibungen anteilig den anderen Gesellschaftern zuzurechnen, sodass sich die Anteile der anderen Gesellschafter um 14,625 T€ (=  $0,2 \times (46,875 \text{ T€} + 26,25 \text{ T€})$ ) vermindern. Die folgenden Buchungen berücksichtigen diesen Sachverhalt:

Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	5.375	an	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	5.375	F5B18
Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	14.625	an	Jahresüberschuss	14.625	

GuV-Positionen (in T€)	GuV II	Überleitungsbuchungen		GuV III
		Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	6.989			6.989
2. Umsatzkosten	4.625			4.625
<b>3. Bruttoergebnis vom Umsatz</b>	<b>2.364</b>			<b>2.364</b>
4. Vertriebskosten	509	F5B15 38 F5B17 35		582
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475	F5B15 25		1.500
6. Sonstige betriebliche Erträge	320			320
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110			110
<b>8. Operatives Ergebnis</b>	<b>590</b>			<b>493</b>
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen				
10. Übrige Finanzerträge	200			200
11. Übrige Finanzaufwendungen	650			650
<b>12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern</b>	<b>140</b>			<b>43</b>
13. Ertragsteuern	40		F5B15 16 F5B17 9	16
<b>14. Jahresüberschuss</b>	<b>100</b>		F5B15 47 F5B17 26	<b>27</b>

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

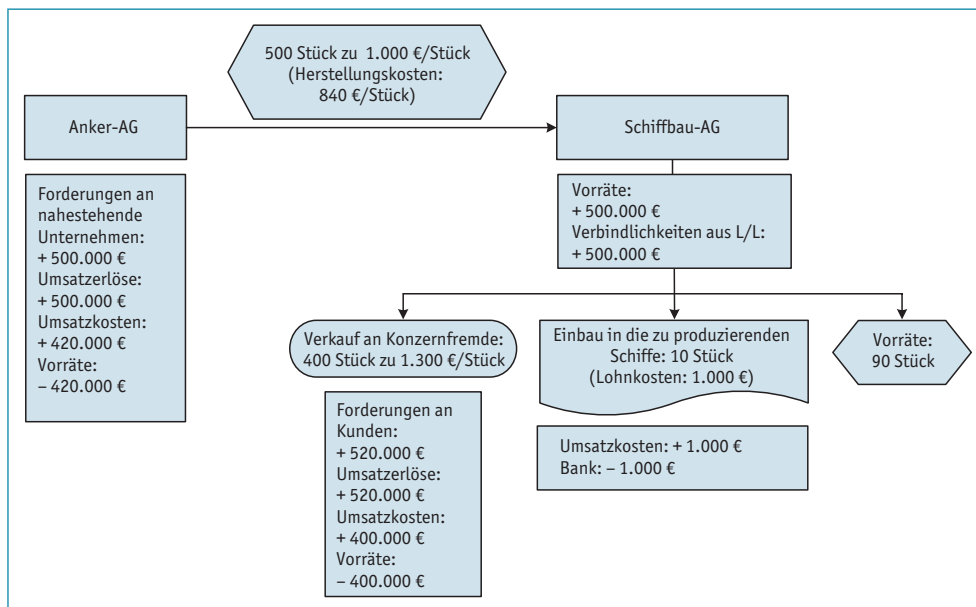


Abb. 1: Folgekonsolidierung der Anker-AG - Sachverhalt 3

GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss der anderen Gesellschafter	5.375	an	Jahresüberschuss der Anteilseigner des Mutterunternehmens	5.375	F5B19
Jahresüberschuss der Anteilseigner des Mutterunternehmens	14.625	an	Jahresüberschuss der anderen Gesellschafter	14.625	

c) Weitere Konsolidierungsmaßnahmen

(1) Der geschilderte Geschäftsvorfall hinsichtlich der Abschreibung der Forderungen kann aus Konzernsicht nicht stattgefunden haben und ist somit vollständig zu eliminieren. Aufgrund der einseitigen Forderungsabschreibung stehen sich hierbei die korrespondierenden Wertgrößen (Forderungen und Verbindlichkeiten) in unterschiedlicher Höhe gegenüber, sodass es zu einer Aufrechnungsdifferenz kommt. Im vorliegenden Fall resultiert die Aufrechnungsdifferenz weder aus buchungs-

technischen Unzulänglichkeiten (unechte Aufrechnungsdifferenz) noch aus zeitlichen Buchungsunterschieden, die aus einem weniger als drei Monate abweichenden Bilanzstichtag zwischen den einbezogenen Unternehmen entstehen (stichtagsbezogene Aufrechnungsdifferenz)<sup>23</sup>. Daher handelt es sich um eine echte Aufrechnungsdifferenz. In Abhängigkeit der Buchung auf Einzelabschlussenebene des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles (erfolgswirksam oder erfolgsneutral) hat die Konsolidierung erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfolgen<sup>24</sup>.

Die Schiffbau-AG hat im Einzelabschluss einen Wertberichtigungs-

aufwand erfasst, sodass die Aufrechnungsdifferenz auch erfolgswirksam auszugleichen ist, damit sie keinen Einfluss auf die Höhe des Konzernjahreserfolgs hat. Somit mündet dieser Sachverhalt in folgende Schuldenkonsolidierungsbuchungen:

Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Verbindlichkeiten aus L/L	34.650.000	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	32.571.000	F5B20
			Jahresüberschuss	1.559.250	
			Passive latente Steuern	519.750	
Jahresüberschuss	311.850	an	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	311.850	

23 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 92, 94-95.

24 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 3), § 35 Rdn. 96.



## GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	1.559.250	an	Umsatzkosten	2.079.000	F5B21
Latenter Steueraufwand	519.750				
Jahresüberschuss der anderen Gesellschafter	311.850	an	Jahresüberschuss der Anteilseigner des Mutterunternehmens	311.850	

(2) Da die Beratungsleistung nicht gegenüber Konzernfremden erbracht wurde, sind die dabei entstandenen Aufwendungen und Erträge in voller Höhe zu eliminieren (IAS 27.20). Auf Einzelabschlusssebene stellt die Beratungsleistung aus Sicht der Schiffbau-AG einen sonstigen betrieblichen Ertrag dar, da dieser im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit, nicht jedoch im Rahmen des Kerngeschäfts der Schiffbau-AG angefallen und keinem Funktionsbereich zuordenbar ist<sup>25</sup>. Somit stehen sich die zu konsolidierenden Posten (Umsatzkosten bei der Anker-AG und sonstige betriebliche Erträge bei der Schiffbau-AG) in gleicher Höhe gegenüber, so dass sich die Aufwands- und Ertragskonsolidierung wie folgt gestaltet:

Konto	€	an	Konto	€	
Sonstige betriebliche Erträge	250.000	an	Umsatzkosten	250.000	F5B22

(3) Um die im Summenabschluss enthaltenen Zwischenergebnisse aus Sachverhalt (3) zu identifizieren, ist dieser in Abb. 1 (S. 558) grafisch dargestellt. Daraus wird ersichtlich, dass die sich bei der Schiffbau-AG im Umlaufvermögen befindlichen Kettenstopper (90 Stück in den Vorräten + 10 Stück in den zu produzierenden Schiffen = 100 Stück) zu hoch bewertet sind. Sie wurden mit 1.000 €/Stück bei der Schiffbau-AG aktiviert, obwohl die aktivierungspflichtigen Herstellungskosten aus Konzernsicht 840 €/Stück betragen. Somit ist insgesamt ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn i.H.v. 16 T€ (= (1.000 €/Stück – 840 €/Stück) × 100 Stück) bei den Vorräten an Kettenstoppern und den unfertigen Schiffen entstanden.

Aus der konzerninternen Lieferung und der zu hohen Bewertung der Kettenstopper bei der Schiffbau-AG resultieren zudem aus Konzernsicht zu hohe Umsatzkosten:

- Die Umsatzkosten der Anker-AG sind vollständig zu eliminieren (= 500 Stück × 840 €/Stück = 420 T€).
- Die Umsatzkosten der Schiffbau-AG (= 400 Stück × 1.000 €/Stück = 400 T€) sind um die darin enthaltenen Zwischengewinne zu korrigieren (= 400 Stück × 160 €/Stück = 64 T€).

Somit beläuft sich der Konsolidierungsbetrag auf 484 T€.

Mit diesem Geschäftsvorfall geht weiterhin einher, dass die bei der Anker-AG realisierten Umsatzerlöse aus der Lieferung an das MU zu eliminieren sind. Neben der Zwischenergebniseliminierung ist zudem eine Schuldenkonsolidierung durchzuführen, bei der die bei der konzerninternen Lieferung entstandenen Forderungen und Verbindlichkeiten in den Einzelabschlüssen der Unternehmen gegeneinander verrechnet werden. Für den Sachverhalt insgesamt ergeben sich somit folgende Buchungssätze, wobei auch der Ausgleichsposten für andere Gesellschafter fortzuschreiben ist:

## Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	12.000	an	Vorräte	16.000	F5B23
Aktive latente Steuern	4.000				
Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	2.400	an	Jahresüberschuss	2.400	
Verbindlichkeiten aus L/L	500.000	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	500.000	

## GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Umsatzerlöse	500.000	an	Umsatzkosten	484.000	F5B24
			Jahresüberschuss	12.000	
			Latenter Steuerertrag	4.000	
Jahresüberschuss der Anteilseigner des Mutterunternehmens	2.400	an	Jahresüberschuss der anderen Gesellschafter	2.400	

(4) Auch der Verkauf der nicht mehr benötigten Produktionsanlage führt zu einer erfolgswirksamen Zwischenergebniseliminierung, jedoch in der Form, dass ein Zwischenverlust zu eliminieren ist, da die Produktionsanlage unter ihrem Buchwert von der Schiffbau-AG an die Anker-AG – und damit nicht an Konzernfremde – verkauft wurde. In der Summenbilanz ist die Produktionsanlage somit um 50 T€ (= 450 T€ – 400 T€) unter den Konzernanschaffungskosten ausgewiesen. Weiterhin findet sich in der Summen-GuV ein sonstiger betrieblicher Aufwand, welcher der Schiffbau-AG aufgrund des Verlustes aus dem Abgang der Produktionsanlage entstanden ist<sup>26</sup>. Schließlich sind die sich in gleicher Höhe gegenüberstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen einer Schuldenkonsolidierung miteinander zu verrechnen. Insgesamt führt dieser Sachverhalt zu folgenden Buchungen:

## Bilanzkorrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Technische Anlagen und Maschinen	50.000	an	Jahresüberschuss	37.500	F5B25
			Passive latente Steuern	12.500	
Jahresüberschuss	7.500	an	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	7.500	
Verbindlichkeiten aus L/L	400.000	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	400.000	

## GuV-Korrektur:

Konto	€	an	Konto	€	
Jahresüberschuss	37.500	an	Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000	F5B26
Latenter Steueraufwand	12.500				
Jahresüberschuss der anderen Gesellschafter	7.500	an	Jahresüberschuss der Anteilseigner des Mutterunternehmens	7.500	

25 Vgl. Schlüter/Beiersdorf, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 15 Rdn. 100.

26 Zu den sonstigen Aufwendungen vgl. Schlüter/Beiersdorf, a.a.O. (Fn. 25), § 15 Rdn. 101 f.

Unter Berücksichtigung der Maßnahmen im Rahmen der Folgekonsolidierung ergeben sich die in Tab. 7 enthaltene Konzernbilanz und die in Tab. 8 auf S. 561 enthaltene Konzern-GuV (jeweils zum 31.12.t<sub>1</sub>).

**IV. Zusammenfassung und Ausblick**

Im Rahmen dieser Teilfallstudie wurde die Folgekonsolidierung von TU nach der Erwerbsmethode unter Berücksichtigung von latenten Steuern exemplarisch aufgezeigt. Das Anwendungsbeispiel schließt folgende Fallkonstellationen mit ein:

- Einbezug eines ausländischen TU mit einer von der Konzernwährung bzw. Darstellungswährung abweichenden funktionalen Wäh-

rung sowie eines inländischen TU, dessen funktionale Währung der Konzernwährung entspricht;

- Vollkonsolidierung (Kapital-, Schulden-, Zwischenergebnis- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung) bei 100%igem und 80%igem Anteilsbesitz;
- Fortschreibung von stillen Reserven und Lasten.

Im nächsten und letzten Teil dieser Fallstudie ist zunächst noch auf die Einbeziehung einer Zweckgesellschaft sowie eines assoziierten Unternehmens einzugehen. Den Abschluss bilden schließlich insbesondere Betrachtungen zur Konzernbilanztheorie sowie zur Organisation des Vollkonsolidierungsprozesses.

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SUMMENBILANZ		Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz	
	HB II	HB III	HB III	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
<b>Assets</b>									
(a) Sachanlagevermögen									
1. Grundstücke	624	10.482	10.970	22.076				22.076	
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000	17.851	20.025	47.876		F5B25 50,00		47.926	
3. Andere Anlagen	150	10.087	3.878	14.115				14.115	
(b) Immaterielle Vermögenswerte									
1. Marken	1.500	104	5.320	6.924				6.924	
2. Patente	1.000		680	1.680				1.680	
3. Datenbank			665	665				665	
4. Goodwill						F5B4 935,06 F5B5 74,72		1.010	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600			8.600				8.600	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.153		1.610	20.763			F5B4 12.000,00 F5B12 7.000,00	1.763	
(e) Aktive latente Steuern	300		70	370		F5B9 389,89 F5B23 4,00		764	
(f) Vorräte	4.940	2.820	11.000	18.760			F5B9 1.559,57 F5B23 16,00	17.184	
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen									
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526	2.276				2.276	
2. POC Forderungen	1.200		250	1.450				1.450	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	67.171			69.731			F5B6 33.600,00 F5B9 2.559,57 F5B20 32.571,00 F5B23 500,00 F5B25 400,00	100	
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	12.891	10	13.015			F5B8 100,00	12.915	
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	203			203				203	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800	21.603	824	25.227				25.227	
<b>Summe</b>	<b>118.505</b>	<b>78.396</b>	<b>56.828</b>	<b>253.729</b>				<b>164.876</b>	
<b>Equity &amp; liabilities</b>									
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500		25.185	F5B4 4.196,37 F5B12 400,00 F5B13 100,00			20.489
(k) Kapitalrücklage	22.500	2.177	1.500		26.177	F5B4 2.177,10 F5B12 1.200,00 F5B13 300,00			22.500
(l) Gewinnrücklagen	6.500	4.226	2.540		13.266	F5B4 4.226,44 F5B12 2.112,00 F5B13 528,00	F5B12 444,00		6.844
(m) Neubewertungsrücklage		1.406	4.665		6.071	F5B4 465,04 F5B12 3.732,00 F5B13 933,00			941

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SUMMENBILANZ		Konsolidierungsspalte				Konzernbilanz	
	HB II	HB III	HB III	Aktiva	Passiva	Soll		Haben		Aktiva	Passiva
(n) Jahresüberschuss	36.393	3.316	27		39.736	F5B9 F5B18 F5B20 F5B23 F5B25	1.169,67 5,38 311,85 12,00 7,50	F5B18 F5B20 F5B23 F5B25	14,63 1.559,25 2,40 37,50		39.843
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung		1.086			1.086			F5B5 F5B6	74,72 3.191,76		4.352
(p) Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter						F5B23 F5B18	2,40 14,63	F5B13 F5B18 F5B20 F5B25	1.861,00 5,38 311,85 7,50		2.169
(q) Finanzverbindlichkeiten	900	1.764	5.280		7.944						7.944
(r) Rückstellungen		138	635		773						773
(s) Passive latente Steuern	655	296	1.601		2.552			F5B20 F5B25	519,75 12,50		3.084
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.848	36.792	39.000		106.640	F5B6 F5B9 F5B20 F5B23 F5B25	36.791,76 2.559,57 34.650,00 500,00 400,00				31.738
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	120	125	80		325	F5B8	100,00				225
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	22.873	1.000		23.973						23.973
<b>Summe</b>	<b>118.505</b>	<b>78.396</b>	<b>56.828</b>		<b>253.729</b>						<b>164.876</b>
<b>SUMME</b>							<b>98.348</b>		<b>98.348</b>		

Tab. 7: Konzernbilanz zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	SUMMEN-GuV	Buchungen				Konzern-GuV
	GuV II	GuV III	GuV III		Soll		Haben		
1. Umsatzerlöse	86.600	33.605	6.989	127.194	F5B10 F5B24	2.560 500			124.135
2. Umsatzkosten	36.503	30.333	4.625	71.461			F5B10 F5B21 F5B22 F5B24	1.000 2.079 250 484	67.648
<b>3. Bruttoergebnis vom Umsatz</b>	<b>50.097</b>	<b>3.272</b>	<b>2.364</b>	<b>55.733</b>					<b>56.487</b>
4. Vertriebskosten	5.470	918	582	6.969			F5B7	100	6.989
5. Allgemeine Verwaltungskosten	7.130	365	1.500	8.995					8.995
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250	7.306	320	8.876	F5B7 F5B22	100 250			8.526
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499	5.303	110	5.912			F5B26	50	5.862
<b>8. Operatives Ergebnis</b>	<b>38.248</b>	<b>3.992</b>	<b>493</b>	<b>42.732</b>					<b>43.285</b>
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80			80					80
10. Übrige Finanzerträge	550	617	200	1.367					1.367
11. Übrige Finanzaufwendungen	400	186	650	1.236					1.236
<b>12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern</b>	<b>38.478</b>	<b>4.422</b>	<b>43</b>	<b>42.942</b>					<b>43.496</b>
13. Ertragsteuern	2.085	1.105	16	3.206	F5B21 F5B26	520 13	F5B10 F5B24	390 4	3.345
<b>14. Jahresüberschuss</b>	<b>36.393</b>	<b>3.316</b>	<b>27</b>	<b>39.736</b>	F5B26 F5B21	38 1.559	F5B10 F5B24	1.170 12	<b>40.151</b>
<b>* der Anteilseigner des Mutterunternehmens</b>					F5B19 F5B24	15 2	F5B19 F5B21 F5B26	5 312 8	<b>39.843</b>
<b>* der anderen Gesellschafter</b>					F5B19 F5B21 F5B26	5 312 8	F5B19 F5B24	15 2	<b>308</b>

Tab. 8: Konzern-GuV zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (in T€)