

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-
Konzernabschlusses

(Teil 3: Abgrenzung des Konsolidierungskreises und
Einheitlichkeitsgrundsätze)

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.)

Inhalt

| | | |
|------|--|---|
| I. | Einleitung..... | 1 |
| II. | Aufgabenstellung zur Konzernaufstellungspflicht..... | 1 |
| III. | Aufgabenstellung zur Vereinheitlichung der Abschlüsse..... | 2 |
| IV. | Arbeitsmaterialien (Leerformulare)..... | 5 |

I. Einleitung

Im ersten Teil der Fallstudie wurde geklärt, dass die Schiffbau-AG als kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen verpflichtet ist, ihrer Konzernabschlusspflicht gem. HGB durch Erstellung eines Konzernabschlusses auf der Basis der EU-IFRS nachzukommen. Folgerichtig wurde darauf aufbauend im zweiten Teil auch bereits der zugehörige IFRS-konforme Einzelabschluss der Schiffbau-AG (HB II) – in der Verkürzung auf Bilanz und GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) – erstellt. In Teil 3 der Fallstudie erfolgt nun zunächst die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit. Anschließend wird der Einzelabschluss des ausländischen Konzernunternehmens für den Einbezug in den Konzernabschluss vorbereitet.

II. Aufgabenstellung zur Konzernaufstellungspflicht

Die Schiffbau-AG hat zum 01.01.t₁

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

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

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

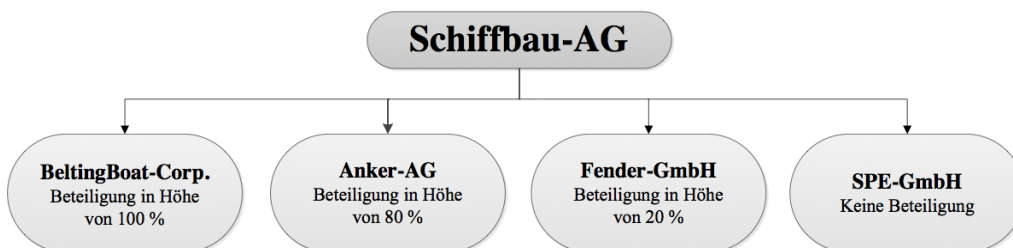


Abb. 1: Organigramm des Schiffbau-Konzerns

III. Aufgabenstellung zur Vereinheitlichung der Abschlüsse

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

Assets

| | in T€ |
|--|-----------------------------|
| (a) Sachanlagevermögen | |
| 1. Grundstücke | <u>11.002.000</u> |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | <u>16.368.000</u> |
| 3. Andere Anlagen | <u>11.804.000</u> |
| (b) Immaterielle Vermögenswerte | |
| 1. Marken | <u> </u> |
| 2. Patente | <u> </u> |
| (c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen | <u> </u> |
| (d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | <u> </u> |
| (e) Aktive latente Steuern | <u> </u> |
| (f) Vorräte | <u> </u> |
| (g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | |
| 1. Forderungen ggü. Kunden | <u> </u> |
| 2. POC Forderungen | <u> </u> |
| 3. Forderungen ggü. nahestehende Unternehmen | <u>2.995.220</u> |
| 4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen | <u>15.085.000</u> |
| (h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | <u> </u> |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | <u>25.280.000</u> |
| Summe | <u>82.534.220</u> |

Equity and liabilities

| | in T€ |
|--|-----------------------------|
| (j) Gezeichnetes Kapital | <u>5.303.000</u> |
| (k) Kapitalrücklage | <u>2.751.220</u> |
| (l) Gewinnrücklagen | <u>5.341.000</u> |
| (m) Neubewertungsrücklagen | <u> </u> |
| (n) Jahresüberschuss | <u>40.000.000</u> |
| (o) Differenz aus der Währungsumrechnung | <u> </u> |
| (p) Finanzverbindlichkeiten | <u>2.064.554</u> |
| (q) Rückstellungen | <u>162.000</u> |
| (r) Passive latente Steuern | <u> </u> |
| (s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | <u> </u> |
| (t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | <u>146.000</u> |
| (u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | <u>26.766.446</u> |
| Summe | <u>82.534.220</u> |

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

(1) Die BeltingBoat-Corp. verfügt über eine Unterpulver-Schweißanlage zur Herstellung von Bauteilen. Diese hat sie am 31.12.t₀ in der Schweiz zu 2,4 Mio. US-\$ erworben. Im Zugangszeitpunkt wurde die Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt. Aufgrund fehlender Erfahrungen mit der Anlage bestanden hierbei erhebliche Schätzungsunsicherheiten. Da die Auslastung dieser Schweißanlage in den einzelnen Berichtsperioden sehr unterschiedlich sein kann, soll verbrauchsabhängig abgeschrieben werden. Das Gesamtleistungsvolumen wird i.H.v. 24.000 h angenommen, im Jahr t₁ war die Anlage 1.600 h in Betrieb. Dieser Sachverhalt wurde im Abschluss der BeltingBoat-Corp. noch nicht berücksichtigt. Die Schiffbau-AG verfügt über drei baugleiche Schweißanlagen, die vom gleichen Hersteller (zu einem Anschaffungspreis i.H.v. 2.225 T€) am 31.12.t₁ bezogen wurden. Diese bestimmt die Nutzungsdauer auf der Basis der steuerlichen AfA-Tabelle mit 15 Jahren. Da die Schiffbau-AG über drei Anlagen verfügt, wird von einer gleichmäßigen Auslastung in allen Perioden der Nutzung ausgegangen. Folglich sieht der Abschreibungsplan eine lineare Abschreibung – ab dem 01.01.t₂ – vor.

(2) Zusammen mit einem inländischen Forschungsinstitut ist es der Schiffbau-AG gelungen, eine spezielle Einspritzpumpe zu entwickeln. Mit dieser ausschließlich innerkonzernlich genutzten Pumpe soll es möglich sein, die Instandhaltungskosten für Yachten zu reduzieren. Davon soll vor allem die BeltingBoat-Corp. profitieren, mit der daher ein Vertrag über regelmäßige Lieferungen geschlossen wird. Vierteljährlich, beginnend ab dem 15.01.t₁, liefert die Schiffbau-AG somit an die BeltingBoat-Corp. 30 Einspritzpumpen. Vereinbart wurde ein Preis i.H.v. 280.000 €/Stück. Die Quartalsrechnungen werden jährlich (als Gesamtbetrag) mit Frist zum 05.01. des Folgejahrs beglichen. Die Inventarisierung der Vorräte erfolgte auf Basis der Wechselkurse zum Lieferzeitpunkt. Nach erfolgter Inventur ergibt sich am 30.12.t₁ ein Endbestand von 12 Stück (Tabelle 2). Zur Bewertung der Verbräuche wendet das Unternehmen das First-in-first-out-Verfahren (Fifo) an. Am 17.12.t₁ wird bekannt, dass sich die Pumpe in der Praxis weniger effektiv erweist als im Labortest. In der Folge senkt die Schiffbau-AG mit sofortiger Wirkung den Verrechnungspreis prospektiv (nicht: rückwirkend) auf 235.000 €/Stück.

| | Lieferung Stück | Preis in € | Kurs (US-\$/€) | Bestand am Ende der Periode in Stück |
|-------------------|-----------------|------------|----------------|--------------------------------------|
| 1. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,26451 | 10 |
| 2. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,22967 | 8 |
| 3. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,24468 | 11 |
| 4. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,18890 | 12 |

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

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

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

Der Stichtagskurs (SK; Kassakurs) beträgt am Stichtag 0,85455 €/US-\$ (SK) bzw. 1,1702 US-\$/€. Der Durchschnittskurs (DK) betrug im Jahr t_1 0,81173 €/US-\$ bzw. 1,23194 US-\$/€. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der BeltingBoat-Corp. lag ein Devisenkassakurs i.H.v. 1,2637 US-\$/€ bzw. 0,79132 €/US-\$ vor (historischer Kurs; HK).

IV. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

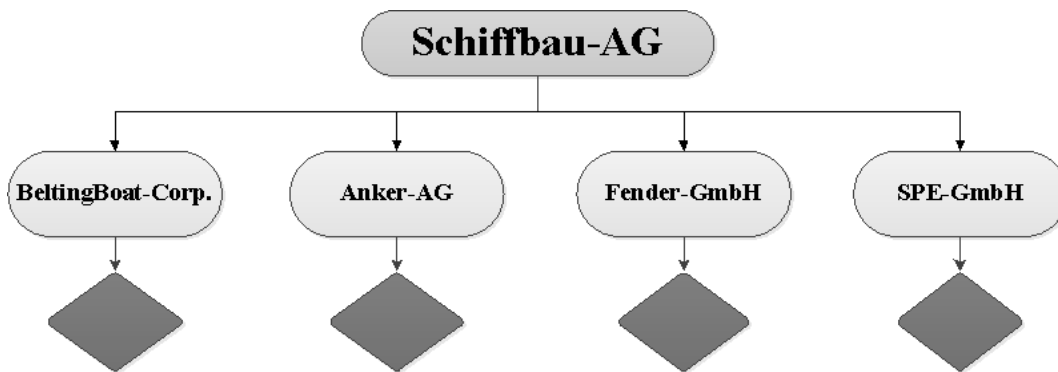


Abb. 2: Konsolidierungskreis der Schiffbau-AG

| | Lieferung in Stück | Preis in € | Kurs (US-\$/€) | Preis in US-\$ |
|--------------|--------------------|------------|----------------|----------------|
| 1. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,26451 | |
| 2. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,22967 | |
| 3. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,24468 | |
| 4. Quartal | 30 | 8.400.000 | 1,27124 | |
| Summe | | | | |

Tab. 3: Übersicht über die Veränderung der Vorräte an Einspritzpumpen

| Bilanzpositionen | BeltingBoat-Corp. (vorl. HB I) | | Anpassungsbuchungen | | BeltingBoat-Corp. (HB II) |
|--|-----------------------------------|-------------------|---------------------|-------|------------------------------|
| | Soll | Haben | Soll | Haben | |
| Assets | | | | | |
| (a) Sachanlagevermögen | | | | | |
| 1. Grundstücke | | 11.002.000 | | | |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | | 16.368.000 | | | |
| 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 | | | | | |
| (g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | | | | | |
| 1. Forderungen ggü. Kunden | | | | | |
| 2. POC Forderungen | | 2.995.220 | | | |
| 3. Forderungen ggü. nahestehende Unternehmen | | 15.085.000 | | | |
| 4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen | | | | | |
| (h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | | 25.280.000 | | | |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | | | | | |
| Summe | | 82.534.220 | | | |
| Equity & liabilities | | | | | |
| (j) Gezeichnetes Kapital | | 5.303.000 | | | |
| (k) Kapitalrücklagen | | 2.751.220 | | | |
| (l) Gewinnrücklagen | | 5.341.000 | | | |
| (m) Neubewertungsrücklagen | | | | | |
| (n) Jahresüberschuss | | 40.000.000 | | | |
| (o) Differenz aus der Währungsumrechnung | | 2.064.554 | | | |
| (p) Finanzverbindlichkeiten | | 162.000 | | | |
| (q) Rückstellungen | | | | | |
| (r) Passive latente Steuern | | | | | |
| (s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | | | | | |
| (t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | | 146.000 | | | |
| (u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | | 26.766.446 | | | |
| Summe | | 82.534.220 | | | |

Tab. 4: Jahresabschluss der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung unter Berücksichtigung der Jahresabschlussbuchungen



Universität Rostock

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

LEHRSTUHL FÜR
UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

Christiane Fuhrmann (M.Sc. with Honors)

Jennifer Handtrug (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