

# Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-  
Konzernabschlusses

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

## 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 Prüfung der IFRS-Konformität kritischer Geschäftsvorfälle.....	1
III.	Zu den langfristigen Geschäftsvorfällen.....	1
IV.	Zu den kurzfristigen Geschäftsvorfällen.....	2
V.	Arbeitsmaterialien (Leerformulare).....	4

# I. Einleitung

Im ersten Teil der Fallstudie wurde zunächst erarbeitet, dass die Schiffbau AG Mutterunternehmen eines Konzerns ist, der nach § 315a HGB EU-IFRS-rechnungslegungspflichtig ist. Hieran knüpfte sich die Frage an, wie die Konversion des Einzelabschlusses der Schiffbau AG nach HGB mit einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach dem Gesamtkostenverfahren in einen IFRS-konformen Einzelabschluss zu vollziehen ist. Auf der Basis stark vereinfachter Prämissen wurden eine IFRS-konforme Bilanz und eine IFRS-konforme GuV nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt. Die Ableitung der endgültigen EU-IFRS-2012-Bilanz und -GuV der Schiffbau AG erfolgt nun in Teil 2.

## II. Aufgabenstellung zur Prüfung der IFRS-Konformität kritischer Geschäftsvorfälle

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

## III. Zu den langfristigen Geschäftsvorfällen

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

(2) Die Schiffbau-AG investierte in Rundfunk und Fernsehwerbung 2,5 Mio. €, um eine eigene Marke zu schaffen. Durch diese Werbestrategie wuchs der Bekanntheitsgrad in Deutschland laut einer extern eingeholten Studie von 0 auf 50%. Eine externe Gutachterfirma hat den Wert der neu geschaffenen und einzeln veräußerbaren Marke auf 3,5 Mio. € beziffert. Es besteht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 HGB.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Aufgaben und Lösungen, 13. Aufl. 2009, S. 33 ff.

(3) Die Schiffbau-AG hat im HGB-Abschluss die Marke „Premiumrumpf“ aktiviert (1,5 Mio. €). Der entgeltliche Erwerb der im Hochpreissegment gut eingeführten Marke erfolgte am 31.12. $t_1$  von der in finanzielle Schwierigkeiten geratenen Werft Stralsund.<sup>2</sup>

(4) Mit Umstellung auf die IFRS plant die Schiffbau-AG Vermögenswerte des Sachanlagevermögens nach der Neubewertungsmethode zu bewerten (IAS 16.31 ff.). Zuvor soll ihre Anwendung auf der Grundlage einer fiktiven Wertentwicklung untersucht werden. Für diese Analyse werden zwei zu Beginn des Jahres  $t_1$  erworbene Vermögenswerte ausgewählt: ein Grundstück (Anschaffungskosten 0,1 Mio. €) und eine Produktionsanlage (Anschaffungskosten 1 Mio. €, Restwert 0 €) mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Darüber hinaus soll folgender extremer Zeitwertverlauf angenommen werden:

- Grundstück: 110.000 € ( $t_2$ ); 105.000 € ( $t_3$ ); 80.000 € ( $t_4$ ); 130.000 € ( $t_5$ ); 110.000 € (Veräußerungserlös in  $t_6$ );
- Produktionsanlage: 1,2 Mio. € ( $t_3$ ); 10.000 € (Veräußerungserlös in  $t_5$ ).

Das Grundstück, welches ausschließlich für Forschung und Entwicklung genutzt wird, ist im UKV nicht zurechenbar; es wird im HGB-Abschluss und in der Steuerbilanz bis zu seiner Ausbuchung zu Anschaffungskosten bilanziert.<sup>3</sup>

## IV. Zu den kurzfristigen Geschäftsvorfällen

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

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

(2) Den Hilfsstoffen wird eine Korrosionsschutzflüssigkeit zur Behandlung der Stahlbleche zugeordnet. Handelsrechtlich erfolgte die Wertermittlung für den Tankinhalt am 31.12. $t_1$  (1 Mio. Liter) zunächst nach dem Last-in-first-out-Verfahren (Lifo) in der Variante des Periodenverfahrens. Auf den Bestandwert von 0,19 Mio. € musste aufgrund von gesunkener Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag (0,15 €/Liter) außerplanmäßig abgeschrieben werden. Tab. 1 gibt die Entwicklung des mengen- und wertmäßigen Bestands in  $t_1$  chronologisch wieder.

<sup>2</sup> Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Aufgaben und Lösungen, 13. Aufl. 2009, S. 33 ff.

<sup>3</sup> Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), 41 ff.

	<u>Liter</u>	<u>Anschaffungs- kosten (netto)</u> €/Liter	<u>Anschaffungs- kosten</u> €
Anfangsbestand $t_1$	1.000.000	0,19	190.000
Abgang 15.01. $t_1$	500.000		
Zugang 20.01. $t_1$	800.000	0,17	136.000
Abgang 12.06. $t_1$	300.000		
Zugang 19.08. $t_1$	350.000	0,16	56.000
Abgang 09.12. $t_1$	350.000		
			<u>382.000</u>

Tab. 1: Bestandsveränderungen des Korrosionsschutzmittels in  $t_1$

(3) Ein Bestand an Fertigerzeugnissen (FE) existiert am Bilanzstichtag nicht. Die unfertigen Erzeugnisse (UFE) bestehen aus Schiffsrümpfen, die bis zur Fertigstellung noch zu schweißen und mit der Korrosionsschutzflüssigkeit zu konservieren sind. Die Anschaffungskosten des Stahls betragen 2,140 Mio. €. Zuschnitt und Verschweißung haben bislang Kosten von 1 Mio. € verursacht. Bis zur Verkaufsreife werden Kosten von 0,3 Mio. € anfallen. Der Marktpreis für fertige konservierte Schiffsrümpfe beträgt 3,5 Mio. €. Obschon ein Absatzmarkt für unfertige Schiffsrümpfe nicht existiert, wurde handelsrechtlich auf die Wiederbeschaffungskosten i.H.v. 3 Mio. € von der Stralsunder Werft abgestellt.

(4) Die Schiffbau-AG beginnt am 01.01. $t_1$  einen Schiffsrumpf für eine 35 Meter Luxusyacht gem. der Spezifikation der Hapag-Yacht AG zu einem Festpreis von 10 Mio. € zu fertigen. Die Auftragskosten werden auf 8 Mio. € geschätzt, wobei auf das erste (zweite; dritte) Jahr Aufwendungen i.H.v. 2,4 Mio. € (2,8 Mio. €; 2,8 Mio. €) entfallen. Es handelt sich um Material- und Personalkosten, die handelsrechtlich vollumfänglich als Herstellungskosten von Vorräten (UFE) aktivierungspflichtig sind. Zum Ende des zweiten Baujahrs stellt die Schiffbau-AG fest, dass die Kosten für Zukaufteile erheblich gestiegen sind. Die in  $t_2$  gelieferten Teile verursachen Mehraufwendungen i.H.v. 0,4 Mio. €, die zu gleichen Teilen auf das zweite und das dritte Jahr der Fertigung entfallen. Vertraglich wurden drei Zahlungstermine vereinbart: 1,8 Mio. € in  $t_1$ , 2,2 Mio. € in  $t_2$  und 6 Mio. € nach Abnahme in  $t_4$ . Der Leiter Rechnungswesen hat die Abschlagszahlung in  $t_1$  als „erhaltene Anzahlung auf Bestellungen“ verbucht. Vereinfachend sollen die handelsrechtlich aktivierten Herstellungskosten den aktivierungspflichtigen Auftragskosten nach IFRS entsprechen.

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

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

Tab. 2: Wertentwicklung der Finanzinstrumente der Schiffbau-AG

Die Aktien der Segelmacher-AG wurden handelsrechtlich als Beteiligungen ausgewiesen und wurden als sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte in die IFRS-Bilanz übernommen. Die Wertminderung zum 31.12.t<sub>1</sub> ist laut Auskunft des Leiters Rechnungswesen als substantiell einzuschätzen. Die Anteile an der Tampen-AG dienen der kurzfristigen Finanzanlage und sind handelsrechtlich Wertpapiere des Umlaufvermögens; sie wurden, weil sie spätestens nach zwei Monaten wieder veräußert werden sollen, im IFRS-Abschluss in den Posten sonstige (kurzfristige) finanzielle Vermögenswerte umgegliedert. Die börsennotierte festverzinsliche Schuldverschreibung (Nominalwert von 100.000 €; Restlaufzeit von 3 Jahren) wurde am 01.01.t<sub>1</sub> für 89.690 € erworben. Sie soll bis zum Laufzeitende gehalten werden. Der vertragliche Zinssatz beträgt 4 % p.a., die Zinsen werden am Jahresende (nachsüssig) entrichtet. Ihr IFRS-Ausweis erfolgt im Posten sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte.

## V. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

Periode	Vorgang	fair value	Buchwert am 31.12.	Wirkung auf GuV	Änderung der Neubewertungsrücklage	Neubewertungsrücklage am 31.12.
t <sub>1</sub>	Kauf					
t <sub>2</sub>	NBW					
t <sub>3</sub>	NBW					
t <sub>4</sub>	NBW					
t <sub>5</sub>	NBW					
t <sub>6</sub>	Verkauf					

Tab. 3: *Revaluation model* für das Grundstück der Schiffbau-AG<sup>4</sup>

Periode	Vorgang	Buchwert am 01.01.	Planmäßige Abschreibung	Buchwert am 31.12.	Wirkung auf GuV	Änderung der Neubewertungsrücklage	Neubewertungsrücklage am 31.12.
t <sub>1</sub>	Kauf						
t <sub>2</sub>							
t <sub>3</sub>	NBW						
t <sub>4</sub>							
t <sub>5</sub>	Verkauf						

Tab. 4: *Revaluation model* für die Produktionsanlage der Schiffbau-AG<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), 42 ff.

<sup>5</sup> Vgl. ohne Berücksichtigung latenter Steuern Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 1), 43 ff.

	$t_1$	$t_2$	$t_3$	Summe
<b>Auftragskosten</b>				
kumuliert				
<b>Bearbeitungsfortschritt</b>				
PoC kumuliert				
vereinbarter Preis				
<b>Auftragserlöse (verdiente Forderungen)</b>				
PoC kumuliert				
<b>Periodenerfolg</b>				
<b>erhaltene Anzahlungen</b>				
kumuliert				
<b>verdiente Forderungen - erhaltene Zahlungen</b>				

Tab. 5: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Planwerten (in Mio. €)

	$t_1$	$t_2$	$t_3$	Summe
<b>Auftragskosten</b>				
kumuliert				
<b>Bearbeitungsfortschritt</b>				
PoC kumuliert				
vereinbarter Preis				
<b>Auftragserlöse (verdiente Forderungen)</b>				
PoC kumuliert				
<b>Periodenerfolg</b>				
<b>erhaltene Anzahlungen</b>				
kumuliert				
<b>verdiente Forderungen - erhaltene Zahlungen</b>				

Tab. 6: PoC-Methode unter Anwendung von C2CM und Istwerten (in Mio. €)

Zeitpunkt	Zahlungsreihe	Effektivzins
01.01. $t_1$		
31.12. $t_1$		
31.12. $t_2$		
31.12. $t_3$		

Tab. 7: Effektivzinsermittlung

Zeitpunkt	Buchwert am 01.01.	Effektivzinsen	Nominalzinsen (Zahlbetrag)	Buchwert am 31.12.
$t_1$				
$t_2$				
$t_3$				

Tab. 8: Buchwertentwicklung der Schuldverschreibung



Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG vorläufige IFRS-Bilanz		Anpassungsbuchungen		Schiffbau-AG IFRS-HB II	
	Soll	Haben	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva
<b>Assets</b>						
(a) Sachanlagevermögen						
1. Grundstücke						
2. Technische Anlagen und Maschinen						
3. Andere Anlagen						
(b) Immaterielle Vermögenswerte						
1. Marken						
2. Patente						
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen						
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte						
(e) Aktive latente Steuern						
(f) Vorräte						
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen						
1. Forderungen ggü. Kunden						
2. POC Forderungen						
3. Forderungen ggü. nahestehende Unternehmen						
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen						
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte						
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente						
<b>Equity &amp; liabilities</b>						
(j) Gezeichnetes Kapital						
(k) Kapitalrücklage						
(l) Gewinnrücklagen						
(m) Jahresüberschuss						
(n) Finanzverbindlichkeiten						
(o) Rückstellungen						
(p) Passive latente Steuern						
(q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen						
(r) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen						
(s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten						
<b>SUMME</b>						

Tab. 9: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-Bilanz (in T€)

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

Tab. 10: Berücksichtigung der unterjährigen Geschäftsvorfälle in der IFRS-GuV (in T€)



## Universität Rostock

### **WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT**

LEHRSTUHL FÜR  
UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

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](mailto:peter.lorson@uni-rostock.de)

[www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe](http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe)