

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-
Konzernabschlusses

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

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

I. Konzept der Fallstudie

Die vorliegende Fallstudie wurde für die Lehre konzipiert¹. Ungeachtet der hierzu gebotenen didaktischen Vereinfachungen sollten sich – angesichts der aufgezeigten Spannweite – auch angehende Praktiker hiervon angesprochen fühlen, die IFRS-Abschlüsse erstellen und prüfen.

Die Fallstudie spannt den Bogen von der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach HGB bis hin zum Konzernabschluss nach IFRS. Im Zentrum stehen der Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten.

Ausgehend von einem nach den §§ 266 bzw. 275 gegliederten HGB-Abschluss mit einer GuV nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV), wird ein nach IAS 1 gegliederter Konzernabschluss mit einer GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) auf Basis der geltenden (*endorsed* (EU-)) IFRS entwickelt. Dabei werden auch grundsätzliche Fragestellungen der einzelgesellschaftlichen Bilanzierung aufgegriffen und die Verfahren der Konzernrechnungslegung in Bezug auf Erst- und Folgekonsolidierung eingeübt. Von dem Einbezug aller sich um diese Fallstudie rankenden Nebenfallstudien wurde in der vorliegenden Fassung weitgehend abgesehen. Schriftumshinweise erfolgen i.d.R. nur bei Fehlen einer (eindeutigen) Regelung in den IFRS.

Diese Broschüre besteht im Grunde aus zwei Teilen:

- Sachverhaltshinweise und Aufgabenstellungen sowie
- Arbeitsmaterialien (Leerformulare).

¹ Seitens der Universität wurde für die Entwicklung der Fallstudie Unterstützung in Form von Hochschulpaktmitteln geleistet. Die Fallstudie ist Bestandteil des Lehrprogramms im Bachelor of Science Wirtschaftswissenschaften an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Rostock mit den Studienrichtungen BWL und VWL – ohne tiefere explizite Spezialisierung. Das zugehörige Wahlpflichtmodul „Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS“ wurde im WS 2012/13 erstmals für Studierende im 5. Fachsemester angeboten. Es besteht aus drei Komponenten – jeweils im Umfang von 1 Semesterwochenstunde (SWS): zwei Vorlesungen „Internationale Rechnungslegung“ und „Konzernrechnungslegung“ sowie einer Übung, in deren Zentrum die nachfolgende Fallstudie steht. Vorausgesetzt werden Kenntnisse in „Finanzbuchführung“ (1. Fachsemester) und „Bilanzierung/Jahresabschluss“ (2. Fachsemester) – jeweils im Umfang von 3 SWS.

II. Gang der Fallstudie

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

- zum 31.12.t₁ werden zur Beachtung der Ausweis-, Ansatz- und Bewertungskonformität die Bilanz- und GuV-Schemata vom HGB in IFRS überführt (vgl. KoR 5/2013) sowie
- nachfolgend ausgewählte (kritische) Geschäftsvorfälle betrachtet, um Unterschiede zwischen HGB und IFRS zu identifizieren und buchhalterisch abzubilden (vgl. KoR 6/2013).

Im zweiten Teil der Fallstudie wird die endgültige HB II (bzw. HB III³) für ein ausländisches Tochterunternehmen entwickelt. Inhaltlich geht es um die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie die Einheitlichkeitsgrundsätze der Konzernrechnungslegung inklusive des Grundsatzes der konzerneinheitlichen Währung.

Die Erst- und Folgekonsolidierung eines Tochterunternehmens für die Fälle eines 100%igen und eines 80%igen Anteilsbesitzes erfolgen im dritten Teil. Hier werden ausgewählte Geschäftsvorfälle erklärt, die Auswirkungen auf die vier Konsolidierungsbereiche (Kapital, Schulden, Zwischenergebnisse sowie Aufwand und Ertrag) haben.

Im letzten Teil der Fallstudie werden zunächst auf die Erst- und Folgekonsolidierung eines assoziierten Unternehmens und einer Zweckgesellschaft betrachtet. Abschließend münden die bisherigen Ergebnisse aller Fallstudienteile in einen vereinfachten Konzernabschluss nach EU-IFRS 2012, wobei die Betrachtungen insgesamt auf die Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung (*Statement of Comprehensive Income*) beschränkt bleiben.

Wenn und soweit die Geschäftsvorfälle die Erfassung latenter Steuern (IAS 12) erfordern, wird vereinfachend von einem konzerneinheitlichen Steuersatz von 25 % ausgegangen.⁴

² Jeder Teil wird eine eigenständige Gliederung und eine jeweils wieder bei 1 beginnende Fn.-Zählung erhalten.

³ Zuweilen wird die HB II nach Währungsumrechnung auch als HB III bezeichnet. Andererseits hat sich der Begriff HB III für den zu konsolidierenden Abschluss nach Konzernvereinheitlichung und Aufdeckung stiller Reserven etabliert.

⁴ Realistischer wäre ein Steuersatz von 30%.

III. Zur Rechnungslegungspflicht nach IFRS

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

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

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

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

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

IV. Zur Ableitung einer IFRS-konformen Bilanz

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

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

Aktiva

in T€

| | |
|---|----------------------|
| A. Anlagevermögen | |
| I. Immaterielle Vermögensgegenstände | <u>1.500</u> |
| II. Sachanlagen | |
| 1. Grundstücke | <u>624</u> |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | <u>10.000</u> |
| 3. Andere Anlagen | <u>150</u> |
| III. Finanzanlagen | |
| 1. Anteile an verbundenen Unternehmen | <u>19.000</u> |
| 2. Beteiligungen | <u>8.600</u> |
| 3. Wertpapiere des Anlagevermögens | <u>150</u> |
| B. Umlaufvermögen | |
| I. Vorräte | <u>7.122</u> |
| II. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände | |
| 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | <u>750</u> |
| 2. Forderungen ggü. verbundenen Unternehmen | <u>33.471</u> |
| 3. Forderungen ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht | <u>100</u> |
| III. Wertpapiere | <u>200</u> |
| IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks | <u>2.800</u> |
| C. Rechnungsabgrenzungsposten | <u>114</u> |
| D. Aktive latente Steuern | <u>100</u> |
| Summe | <u>84.681</u> |

Passiva

in T€

| | |
|--|----------------------|
| A. Eigenkapital | |
| I. Gezeichnetes Kapital | <u>20.489</u> |
| II. Kapitalrücklage | <u>6.500</u> |
| III. Gewinnrücklagen | <u>22.500</u> |
| IV. Jahresüberschuss | <u>1.424</u> |
| B. Rückstellungen | |
| 1. Sonstige Rückstellungen | <u>1.000</u> |
| C. Verbindlichkeiten | |
| 1. Erhaltene Anzahlung auf Bestellungen | <u>1.800</u> |
| 2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | <u>518</u> |
| 3. Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen | <u>30.180</u> |
| 4. Verbindlichkeiten ggü. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht | <u>150</u> |
| D. Rechnungsabgrenzungsposten | <u>120</u> |
| Summe | <u>84.681</u> |

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

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

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

V. Zur Ableitung einer IFRS-konformen GuV

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

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

Gewinn- und Verlustrechnung der Schiffbau-AG

| | in T€ |
|---|---------------------|
| 1. Umsatzerlöse | <u>50.000</u> |
| 2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen | <u>3.000</u> |
| 3. Andere aktivierte Eigenleistungen | <u>1.500</u> |
| 4. Sonstige betriebliche Erträge | <u>500</u> |
| 5. Materialaufwand | <u>23.000</u> |
| 6. Personalaufwand | <u>24.000</u> |
| 7. Abschreibungen | <u>4.000</u> |
| 8. Sonstige betriebliche Aufwendungen | <u>1.900</u> |
| 9. Erträge aus Beteiligungen | <u>524</u> |
| 10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge | <u>100</u> |
| 11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen | <u>400</u> |
| 12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | <u>2.324</u> |
| 13. Außerordentliche Erträge | <u>750</u> |
| 14. Außerordentliche Aufwendungen | <u>20</u> |
| 15. Außerordentliches Ergebnis | <u>3.054</u> |
| 16. Steuern vom Einkommen und Ertrag | <u>1.450</u> |
| 17. Sonstige Steuern | <u>180</u> |
| 18. Jahresüberschuss | <u>1.424</u> |
| 19. Zuführung zu den Gewinnrücklagen | <u>600</u> |
| 20. Bilanzgewinn | <u>824</u> |

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

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

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

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

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

⁹ Diese Annahme ist begrenzt plausibel.

¹⁰ Diese Annahme ist begrenzt plausibel.

VII. Arbeitsmaterialien (Leerformulare)

| Assets | |
|---|-------|
| Langfristige Vermögenswerte | in T€ |
| (a) Sachanlagevermögen | |
| 1. Grundstücke | _____ |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | _____ |
| 3. Andere Anlagen | _____ |
| (b) Immaterielle Vermögenswerte | |
| 1. Marken | _____ |
| 2. Patente | _____ |
| (c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen | _____ |
| (d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | _____ |
| (e) Aktive latente Steuern | _____ |
| Summe langfristige Vermögenswerte | _____ |
| Kurzfristige Vermögenswerte | |
| (f) Vorräte | _____ |
| (g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | |
| 1. Forderungen ggü. Kunden | _____ |
| 2. Forderungen ggü. nahestehende Unternehmen | _____ |
| 3. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen | _____ |
| (h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | _____ |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | _____ |
| Summe kurzfristige Vermögenswerte | _____ |
| Summe Vermögenswerte | _____ |
| | |
| Equity and liabilities | |
| Den Aktionären der Schiffbau-AG zustehendes Eigenkapital | in T€ |
| (j) Gezeichnetes Kapital | _____ |
| (k) Kapitalrücklage | _____ |
| (l) Gewinnrücklagen | _____ |
| (m) Jahresüberschuss | _____ |
| Summe Eigenkapital | _____ |
| Langfristige Schulden | |
| (n) Finanzverbindlichkeiten | _____ |
| (o) Rückstellungen | _____ |
| (p) Passive latente Steuern | _____ |
| Summe langfristige Verbindlichkeiten | _____ |
| Kurzfristige Schulden | |
| (q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | _____ |
| (r) Vorauszahlungen | _____ |
| (s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | _____ |
| Summe kurzfristige Schulden | _____ |
| Summe Schulden | _____ |
| Summe Eigenkapital und Schulden | _____ |

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

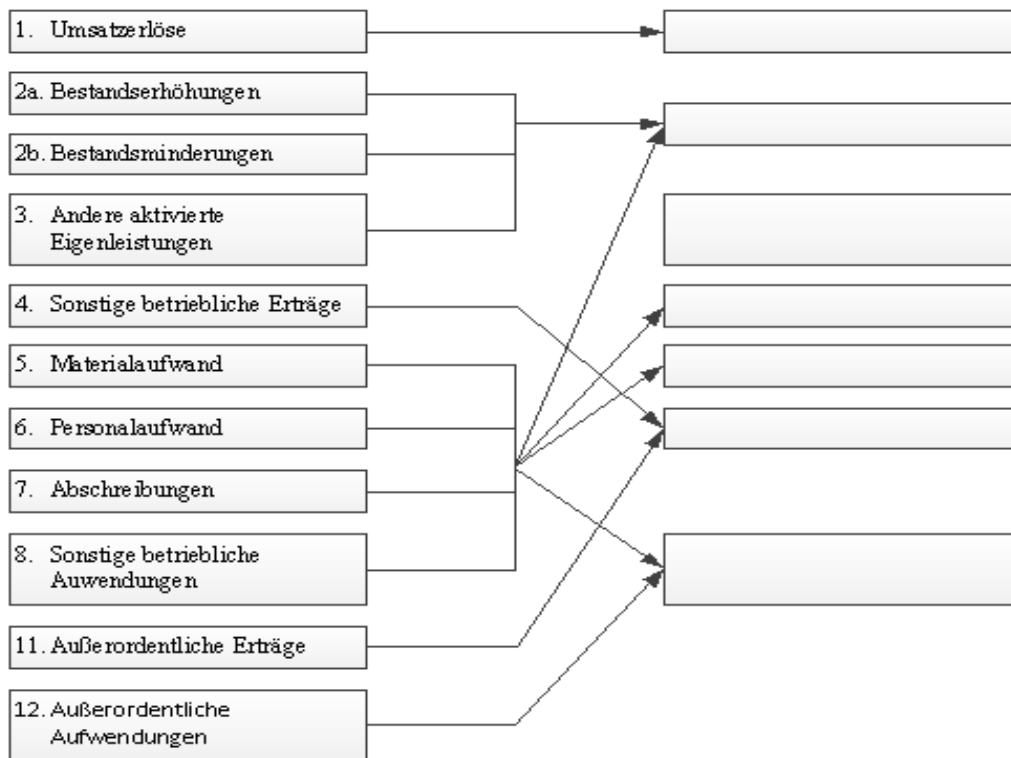


Abb. 1: Postenweise Überführung des Betriebsergebnisses nach GKV in ein UKV-Schema¹¹

| | | |
|-----|---|-------|
| 1. | Umsatzerlöse | _____ |
| 2. | Umsatzkosten | _____ |
| 3. | Bruttoergebnis vom Umsatz | _____ |
| 4. | Vertriebskosten | _____ |
| 5. | Allgemeine Verwaltungskosten | _____ |
| 6. | Sonstige betriebliche Erträge | _____ |
| 7. | Sonstige betriebliche Aufwendungen | _____ |
| 8. | Operatives Ergebnis | _____ |
| 9. | Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen | _____ |
| 10. | Übrige Finanzerträge | _____ |
| 11. | Übrige Finanzaufwendungen | _____ |
| 12. | Jahresüberschuss vor Ertragsteuern | _____ |
| 13. | Ertragssteuern | _____ |
| 14. | Jahresüberschuss | _____ |

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

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

| in T€ | | Aufwand gemäß GKV | Aufwand gemäß UKV | | | |
|-------|---|--------------------|-------------------|------------|----------|------------------|
| | | | Herstellung | Verwaltung | Vertrieb | nicht zuordenbar |
| 2. | Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen | 0,00 € | | | | |
| 3. | Andere aktivierte Eigenleistungen | -1.500,00 € | | | | |
| 5. | Materialaufwand | 23.000,00 € | | | | |
| 6. | Personalaufwand | 24.000,00 € | | | | |
| 7. | Abschreibungen | 4.000,00 € | | | | |
| 8. | Sonstige betriebliche Aufwendungen | 1.900,00 € | | | | |
| | Summe | 51.400,00 € | | | | |

Tab. 7: Überführung der Aufwendungen vom Gesamtkostenverfahren in das Umsatzkostenverfahren¹²

¹² Vgl. Reuter/Zwimer, a.a.O. (Fn. 7), S. 312.



Universität Rostock

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

LEHRSTUHL FÜR
UNTERNEHMENSRECHNUNG & CONTROLLING

Lehrstuhlinhaber:

Prof. Dr. Peter Lorson

Wissenschaftliche Mitarbeiter:

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