

# **Konzernrechnungslegung**

## **nach nationalen und internationalen Normen**

### **Vorlesung/Übung - SS 2006**

## **1. Gliederung**

### **Kapitel I: Grundlagen der Konzernrechnungslegung**

1. Einführung und Begriffsabgrenzungen
2. Ablauf der Konzernabschlusserstellung im Überblick
3. Theoretische Ansätze der Konzernrechnungslegung
4. Konzernabschlussfunktionen
5. Bestandteile des Konzernabschlusses

### **Kapitel II: Rahmennormen für die Konzernabschlusserstellung**

1. Deutsche Rahmennormen
2. Internationale Rahmennormen

### **Kapitel III: Aufstellungspflicht und Konsolidierungskreis**

1. Pflicht zur Aufstellung
  - 1.1. Einführung
  - 1.2. Grundsätzliche Aufstellungspflicht
  - 1.3. Befreiungen von der Aufstellungspflicht
2. Abgrenzung des Konsolidierungskreises

### **Kapitel IV: Konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen**

1. Einheitlichkeit der Stichtage
  - 1.1. Festlegung des Konzernabschlusstichtags
  - 1.2. Vereinheitlichung der Abschlussstichtage der einbezogenen Unternehmen
2. Einheitlichkeit der Abschlussinhalte
  - 2.1. Gliederung
  - 2.2. Ansatz
  - 2.3. Bewertung
3. Einheitlichkeit der Recheneinheit (Währungsumrechnung)
  - 3.1. Grundlagen
  - 3.2. Methoden
    - a. Konzept der funktionalen Währung
    - b. Zeitbezugsmethode
    - c. Modifizierte Stichtagskursmethode
4. Latente Steuern (konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen)

## Kapitel V: Konsolidierung

1. Vollkonsolidierung
  - 1.1. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (purchase method)
    - a. Grundkonzeption
    - b. Gegenstand der Kapitalkonsolidierung
    - c. Erstkonsolidierung
      - c1. Zeitpunkt
      - c2. Varianten
        - c21. Buchwertmethode gem. § 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB
        - c22. Neubewertungsmethode gem. § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB
        - c23. IFRS 3 (Business Combinations Phase I)
        - c24. ED IFRS 3 (Business Combinations Phase II; acquisition method)
    - d. Folgekonsolidierung
      - d1. Buchwertmethode und Neubewertungsmethode
      - d2. IFRS 3
    - e. Entkonsolidierung
    - f. Besonderheiten der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern
      - f1. Stufenkonsolidierung
      - f2. Simultankonsolidierung
  - 1.2. Schuldenkonsolidierung
    - a. Einführung
    - b. Gegenstand der Schuldenkonsolidierung
    - c. Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung
    - d. Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung
  - 1.3. Zwischenergebniseliminierung
    - a. Einführung
    - b. Bewertung der Lieferungen oder Leistungen aus dem Konsolidierungskreis
      - b1. Konzernherstellungskosten
      - b2. Konzernanschaffungskosten
    - c. Verrechnung der Zwischenergebnisse
    - d. Konzernbestandsermittlung
    - e. Befreiungstatbestände
  - 1.4. Aufwands- und Ertragskonsolidierung
    - a. Einführung
    - b. Technik der Aufwands- und Ertragskonsolidierung
    - c. Verzicht auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung
  - 1.5. Vollkonsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode (pooling of interests-method)
2. Quotenkonsolidierung
  - 2.1. Einführung
  - 2.2. Anwendungsvoraussetzungen
  - 2.3. Durchführung
  - 2.4. Zusammenfassende Beurteilung

3. Equity-Methode
  - 3.1. Einführung
  - 3.2. Definition eines (typischen) assoziierten Unternehmens
  - 3.3. Anwendungsbereich
  - 3.4. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode
  - 3.5. Durchführung der Einbeziehung „at equity“
4. Latente Steuern (Konsolidierung)
  - 4.1. Einführung
  - 4.2. Konsolidierungsspezifische Steuerlatenzen (Beispiele)

## **Kapitel V: Anmerkungen zu den Besonderheiten der Abschlusspolitik und der Abschlussanalyse auf Konzernebene**

## 2. Hilfsmittel in der Klausur

In der Klausur als Hilfsmittel einsetzbar sind:

- unprogrammierbarer Taschenrechner
- unkommentierte nationale Gesetzestexte: insbesondere AktG, BörsG, GmbHG, HGB, PublG, UmwG, WpHG (Stand der Normentexte: 1.12.2005 oder aktueller). Querverweise und Hervorhebungen innerhalb der Normentexte sind zulässig. Nicht zulässig als Hilfsmittel sind weitere Normentexte wie z.B. IDW RS HFA 2 sowie die DRS.
- unkommentierte internationale Normentexte: vor allem IFRS i.e.S., IAS, IFRIC/SIC Interpretations; Stand der Normentexte: 1.1.2006 oder aktueller (bitte beachten Sie die Hinweise in den Vorlesungen). Querverweise und Hervorhebungen innerhalb der Normentexte sind zulässig. Die internationalen Normentexte können auch in Kopie als Hilfsmittel eingesetzt werden. Besonders relevant sind IAS 12, 21, 24, 27, 28, 31, 36, 38, 39, IFRS 3, ED IFRS 3, IFRS 5, SIC 12, 13.

## 3. Literatur

### a. Normentexte & Wörterbücher

Beck-Texte, dtv Verlag (Bankrecht u.a.).

IASB (Hrsg.): 2006 International Financial Reporting Standards (IFRS), Bound Volume, London 2006; der Umgang mit der englischsprachigen Version wird empfohlen; siehe <http://www.iasb.org>.

Die von der EU anerkannten Regelungen (endorsement) können kostenfrei unter dem folgenden Link herunter geladen werden: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_de.htm). Die übernommenen IFRS liegen auch in Printform vor (IDW: International Financial Reporting Standards (IFRS), 3. Aufl., Düsseldorf 2006). Bitte beachten Sie, dass die beiden zuvor angesprochenen Quellen nicht immer alle Normen in der aktuellen Fassung beinhalten und die die Normentexte teilweise nicht vollständig abgedruckt sind (insbes. fehlende Anhänge sowie illustrative examples).

IDW (Hrsg.): Wirtschaftsgesetze, 22. Aufl., Düsseldorf 2005 (Stand: 1.12.2005; empfehlenswert, da weitgehend geschlossene nationale Normensammlung).

NWB-Textausgabe: Wichtige Wirtschaftsgesetze, 19. Aufl., Herne/Berlin 2006 (preiswert!).

Hilfreich ist auch das Praxiswörterbuch „Business Accounting Englisch“. Dieses Werk bezieht sich teilweise explizit auf die IFRS: Langenscheidt, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe: Praxiswörterbuch „Business Accounting Englisch“, Berlin u.a. 2006.

### b. Literatur

Bitte beachten Sie, dass die angegebene Literatur nicht zwingend auf dem aktuellen Normenstand basiert.

Andrejewski, K.C./Fladung, H.-D./Kühn, S. (2006): Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen nach ED IFRS 3, in: Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 80-88. (zu Kapitel V, 1.1. c24.)

Andrejewski, K.C./Kühn, S. (2005): Grundzüge und Anwendungsfragen des IFRS 3, in: Der Konzern 2005, S. 221-228. (gute Einführung zu IFRS 3)

- Angermayer-Michler, B./Oser, P. (2005): Grundzüge der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 2. Aufl., München 2005. (Anmerkung: In den Aufgaben hat sich ein Fehler eingeschlichen; das impairment auf S. 238 beträgt 119 T€ und nicht 79 T€.)
- Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2004): Konzernbilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf 2004.
- Beck'scher Bilanz-Kommentar (siehe Ellrott u.a. (2006)).
- Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (2006): Beck'sches IFRS-Handbuch, 2. Aufl., München.
- Bonse, A. (2004): Informationsgehalt von Konzernabschlüssen nach HGB, IAS und US-GAAP, Frankfurt a.M. 2004. (zu Kapitel I, 3.)
- Bossert, R./Hartmann, P. (2005): Übungsbuch Jahresabschluss, Konzernabschluss nach HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, 3. Aufl., Stuttgart 2005.
- Busse von Colbe, W./Ordelheide, D. (2005): Konzernabschlüsse, Übungsaufgaben zur Bilanzierung nach IAS/IFRS und HGB, 10. Aufl., Wiesbaden. (gutes Übungsbuch!; jedoch nur in Ausnahmefällen mit Lösung)
- Coenenberg, A.G. (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005. (insbesondere S. 551 ff.)
- Coenenberg, A.G. (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Aufgaben und Lösungen, 12. Aufl., Stuttgart 2005. (insbesondere S. 209 ff.)
- Ellrott, H. u.a. (Hrsg.) (2006): Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit EGHGB und IAS/IFRS-Abweichungen, 6. Aufl., München 2006. (relevant sind die Kommentierungen zur Konzernrechnungslegung)
- Fink, C. (2006): Management Commentary: Diskussionsgrundlage zur Lageberichterstattung, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), S. 141-152. (zu Kapitel I, 5.: aktuelle Entwicklungen zum Thema IFRS-Lagebericht)
- Hayn, S. (2005): Entwicklungstendenzen im Rahmen der Anwendung von IFRS in der Konzernrechnungslegung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2005, S. 424-439. (zu Kapitel V, 1.1. c24.)
- Hayn, S./Grüne, M. (2006): Konzernabschluss nach IFRS, München 2006.
- Heuser, P.J./Theile, C. (2005): IAS/IFRS Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss, 2. Aufl., Köln 2005. (relevant sind die Kommentierungen zur Konzernrechnungslegung)
- Hoffmann, W.-D. (2005): Der Zeitpunkt der Dividendenvereinnahmung, in: Praxis der Internationalen Rechnungslegung (PIR) 3/2005, S. 49-50.
- Hommel, M./Wüstemann, J. (2004): Konzernbilanzierung case by case, Heidelberg 2004.
- IDW (Hrsg.) (2006): WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, 13. Auflage, Düsseldorf 2006. (Abschnitte M und N des Handbuchs)
- v. Keitz, I. (2005): Praxis der IASB-Bilanzierung, 2. Aufl., Stuttgart 2005. (empirisch zur Bilanzierungspraxis nach IFRS)
- KPMG (2003): Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen, 3. Aufl., Düsseldorf 2003 (eine gute Einführung in die US-GAAP).
- KPMG (2004): IFRS aktuell, Neuregelungen 2005: IFRS 1 bis 5, Improvement Project, Amendments IAS 32 und 39, Stuttgart 2004. (sehr anschaulich zu IFRS 3 und 5)
- Küting, K./Weber, C.-P. (2005): Der Konzernabschluss, 9. Aufl., Stuttgart 2005.

- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (2006): Haufe IFRS-Kommentar, 4. Aufl., Freiburg 2006. (relevant sind die Kommentierungen zur Konzernrechnungslegung)
- Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2006): Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 2006. (siehe hierzu die Stichworte mit Bezug zur Konzernrechnungslegung)
- Pellens, B./Fülbier, R.U./Gassen, J. (2006): Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl., Stuttgart 2006
- Pellens, B./Sellhorn, T./Amshoff, H. (2005): Reform der Konzernbilanzierung – Neufassung von IFRS 3 „Business Combinations“, in: Der Betrieb 2005, S. 1749-1755. (zu Kapitel V, 1.1. c24.)
- Ruhnke, K. (2005): Rechnungslegung nach IFRS und HGB, Stuttgart 2005. (kein spezifisches Werk zur Konzernrechnungslegung; behandelt werden für das Verständnis der Konzernrechnungslegung relevante Grundlagen)
- Ruhnke, K./Schmidt, M./Seidel, T. (2004): Neuregelungen bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS – Darstellung und kritische Würdigung, in: Betriebs-Berater 2004, S. 2231-2234. (zu Kapitel III, 2.)
- Scheffler, E. (2005): Konzernmanagement, 2. Aufl., München 2005. (zu Kapitel I., 1.)
- technotrans AG (2006): Geschäftsbericht 2005, Sassenberg 2006.
- Tipke, K./Lang, J. (2005): Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005. (insbesondere zur HB II-Erstellung, Kapitel IV.)
- Wiedmann, H. (2003): Bilanzrecht, Kommentar zu den §§ 238 bis 342a HGB, 2. Aufl., München 2003. (guter einführender Kommentar vor allem zu den deutschen GoB)
- Wohlgemuth, M. (2005): Die Zwischenergebniseliminierung, in: v. Wysocki, K./Schulze-Osterloh, J./Henrichs, J./Kuhner, C. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), Abt. V/5, Köln 2005.
- Wohlgemuth, M./Ruhnke, K. (1998): Die Kapitalkonsolidierung, in: v. Wysocki, K./Schulze-Osterloh, J./Henrichs, J./Kuhner, C. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), Abt. V/2, Köln 1998. (die angesprochenen IFRS befinden sich nicht auf dem aktuellen Stand)

#### **4. Termine und Veranstaltungsmaterialien**

Veranstaltungsbeginn ist der 18.4.2006 An diesem Tag ist die Veranstaltung um 12 Uhr als Einführungsveranstaltung angelegt. Im Anschluss an die Einführungsveranstaltung (ca. 13 Uhr) beginnt die eigentliche Vorlesung. Die Veranstaltungsmaterialien stehen passwortgeschützt im Internet zur Verfügung. Das Passwort wird in der Vorlesung, im Sekretariat (Frau Lohr) oder in den Sprechstunden bekannt gegeben; diesbezügliche schriftliche oder telefonische Anfragen werden nicht beantwortet.

#### **5. Voraussetzungen für die Teilnahme an der Veranstaltung**

Die Vorlesung setzt fundierte Kenntnisse insbesondere der Grundstudiumsveranstaltungen „Rechnungswesen I“ und „Rechnungswesen II“ sowie der Hauptstudiumsveranstaltungen „Grundlagen der Unternehmenspublizität“ und „Einzelfragen der Abschlusserstellung“ voraus.

Die Inhalte der beiden zuletzt genannten Veranstaltungen entsprechen weitgehend den Darstellungen in Ruhnke, K., Rechnungslegung nach IFRS und HGB, Stuttgart 2005.

Falls Sie beabsichtigen, im SS 2006 erstmalig Veranstaltungen im Fach „Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung“ zu belegen, ist dringend anzuraten, diese beiden Veranstaltungen nachzuarbeiten. Alternativ oder ergänzend zu dem angegebenen Werk von Ruhnke kann für die Vorbereitung dieser Vorlesung auch auf das Werk von Baetge, K./Kirsch, H.-J./Thiele, S., Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf 2005 zurückgegriffen werden.

## **6. Lernziel, Lernzielkontrolle, Gastvorträge und Klausur**

Lernziel dieser Veranstaltung ist es, theoriegeleitet und unter Heranziehung praktischer Problemlösungsmethoden in die Konzernrechnungslegung einzuführen. Sie sollen die angesprochenen Probleme lösen können und in die Lage versetzt werden, auch neu auftretende Probleme sachgerecht zu lösen.

Der Lernzielkontrolle dienen die unter 7. dargestellten Kontrollfragen. Die Kontrollfragen sind den einzelnen Gliederungspunkten zugeordnet. Teilweise werden Lösungshinweise gegeben (zumeist bei schwierigen Aufgaben oder bei Aufgaben hoher Komplexität). Es ist anzuraten, dass Sie die Fragen semesterbegleitend nacharbeiten. Oftmals ist es nützlich, sich in Lerngruppen zu organisieren und die Aufgaben gemeinsam zu lösen. Bitte richten Sie Ihre Fragen spätestens drei Wochen nachdem die Inhalte in der Vorlesung behandelt wurden, an Frau Canitz (ab 15.5.), Frau Schmiele oder Herrn Schwind.

Die Veranstaltung beinhaltet Vorlesungs- und Übungselemente; eine eigenständige Übung wird nicht angeboten. Weitere Übungsaufgaben entnehmen Sie bitte der angegebenen Literatur.

Die Vorlesung wird durch Gastvorträge ergänzt, welche sich thematisch mit den Vorlesungsinhalten beschäftigen. Die Inhalte der Gastvorträge sind klausurrelevant.

Die Veranstaltung (Wahlpflicht) schließt mit einer Klausur ab (4 Bonuspunkte). Die Klausur umfasst die normalen Klausuraufgaben (60 Punkte) sowie eine Zusatzaufgabe (6 Punkte). Die Notenskala ist auf das Erreichen von maximal 60 Punkten ausgerichtet. Der Aufbau der Klausur entspricht den bisher im Hauptstudium gestellten Klausuren; einzelne Klausuren stehen im Internet zur Verfügung.

Die Anmeldung zur Klausur erfolgt auf Anmelde Listen. Sie können sich im Anschluss an eine Vorlesung in die Anmelde Listen eintragen; falls Sie den Termin versäumen, können Sie sich bis zum Ende der Anmeldefrist per E-Mail (an Frau Lohr) nachträglich anmelden. Bitte beachten Sie, dass Sie für die Anmeldung selbst verantwortlich sind.

## **7. Kontrollfragen**

### **Kapitel I**

#### **zu Kapitel I, 1. (Einführung und Begriffsabgrenzungen)**

- 1) Kennzeichnen Sie Zusammenschlussformen von Unternehmen nach ihrer Bindungsintensität.
- 2) Grenzen Sie die folgenden Begriffe voneinander ab: Kooperation, Konzernbildung und Fusion.
- 3) Grenzen Sie die beiden Begriffe voneinander ab: Konzernunternehmen i.S. des AktG und related party i.S. der IFRS. Welche Konsequenzen ergeben sich aus der Zuordnung?
- 4) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

<b>Aussagen</b>	<b>Richtig</b>	<b>Falsch</b>
Die Alpha AG und die Beta AG übertragen ihr Vermögen auf die Innovatio AG. Es kommt zu einer Verschmelzung durch Neubildung. In diesem Fall sind die Alpha AG und die Beta AG im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss der Innovatio AG einzubeziehen.		
Bei einer Fusion kommt es zu einer Gesamtrechtsnachfolge.		
Für die Festlegung der Rechte und Pflichten der am Konzern beteiligten Gruppen ist die Konzerndefinition des § 290 HGB relevant.		
Ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland kann anstelle des HGB-Einzelabschlusses einen IFRS-Einzelabschluss offen legen.		
Die nicht kapitalmarktorientierte Bobbele AG muss einen Konzernabschluss nach deutschen Normen erstellen und erstellt freiwillig einen IFRS-Konzernabschluss. Die Bobbele AG muss unverändert einen HGB-Einzelabschluss und – sofern abweichend – eine Steuerbilanz erstellen.		
Von einem abhängigen Unternehmen wird vermutet, dass es mit dem herrschenden Unternehmen einen Konzern bildet.		
Bei einem faktischen Konzern wird die einheitliche Leitung tatsächlich ausgeübt, ohne dass dies durch einen Unternehmensvertrag abgesichert ist.		
Bei einem qualifizierten faktischen Konzern ist das herrschende Mutterunternehmen insbesondere verpflichtet, den Verlust des Tochterunternehmens auszugleichen (sog. Verlustausgleichspflicht gem. § 302 AktG).		
A und B halten zusammen 98,8 % der Anteile an C. Die an C beteiligten Minderheiten können unter Bezugnahme auf §§ 327a ff. AktG ausgeschlossen werden.		
Eine Eingliederung setzt eine 95%ige Beteiligung am Grundkapital der abhängigen Gesellschaft voraus. Die eingegliederte Gesellschaft bleibt rechtlich erhalten.		
Ein Gleichordnungskonzern gem. § 18 Abs. 2 AktG ist grundsätzlich zur Konzernrechnungslegung verpflichtet.		

**zu Kapitel I, 3. (Theoretischer Bezugsrahmen)**

- 1) Welche Ziele verfolgt eine Theorie der Konzernrechnungslegung?
- 2) Welchen spezifischen Erkenntnisbeitrag vermitteln die Interessentheorie und die Einheitstheorie?
- 3) Wie sind die Minderheitenanteile in der Konzern-GuV nach der Einheitstheorie und den unterschiedlichen Ausprägungsformen der Interessentheorie zu zeigen?
- 4) Die A-AG ist zu 23 % an der B-GmbH beteiligt. Personelle Verflechtungen bestehen nicht. Die A-AG muss annahmegemäß einen Konzernabschluss erstellen. Wie ist die Beteiligung der A-AG an der B-GmbH im Konzernabschluss aus dem Blickwinkel der Interessentheorie und der Einheitstheorie darzustellen?
- 5) Die A-AG ist zu 95 % an der B-AG beteiligt. Die A-AG liefert Waren im Wert von 100 T€ (Herstellungskosten 80 T€) an die B-AG. Überdies liefert die B-AG Waren im Wert von 60 T€ (Herstellungskosten 50 T€) an die A-AG. Wie beeinflussen die beiden zuvor dargestellten Geschäftsvorfälle das vorläufige Konzernergebnis in Höhe von 900 T€ (ohne Berücksichtigung der beiden Geschäftsvorfälle) aus dem Blickwinkel der Einheitstheorie und der Interessentheorie? Ihre Ergebnisse sind zu begründen!
- 6) Wie lässt sich die Erstellung von Konzernabschlüssen aus dem Blickwinkel der Informationsökonomie rechtfertigen?

**zu Kapitel I, 4. (Konzernabschlussfunktionen)**

- 1) Gehen Sie auf die Abschlussfunktionen nach HGB, IFRS und US-GAAP ein und würdigen Sie diese kritisch.
- 2) Im Mittelpunkt des Interesses steht die Pager AG. Welche weiteren Informationen benötigen Sie, um zu beurteilen, welche Abschlüsse die Pager AG erstellen muss?
- 3) Kann es sich bei der Ice GmbH um ein Unternehmen handeln, welches nach § 315a HGB dazu verpflichtet ist, einen IFRS-Konzernabschluss zu erstellen? Welche Voraussetzungen müssen ggf. erfüllt sein?

**zu Kapitel I, 5. (Bestandteile des Konzernabschlusses)**

- 1) Die Abstract AG erstellt freiwillig einen IFRS-Konzernabschluss gem. § 315a Abs. 3 HGB. Welche handelsrechtlichen Angabepflichten sind auf Konzernebene relevant?
- 2) Nennen Sie mögliche Bestandteile und Pflichtbestandteile eines Konzernabschlusses nach deutschen und internationalen Normen und geben Sie die relevanten Normen an.

**Kapitel II****zu Kapitel II, 1. und 2. (Rahmennormen für die Konzernabschlusserstellung)**

- 1) Diskutieren Sie die Stellung des Grundsatzes der Vorsicht auf Ebene des Einzelabschlusses und des Konzernabschlusses aus dem Blickwinkel der deutschen Rechnungslegungsnormen.

- 2) Gehen Sie auf die Stellung des Grundsatzes der Bilanzidentität auf Ebene des Einzelabschlusses und des Konzernabschlusses nach deutschen und nach internationalen Rechnungslegungsnormen ein.
- 3) Gehen Sie kurz auf das Wesen der GoB ein. Verdeutlichen Sie anhand von drei Beispielen die Notwendigkeit, auf den Einzelabschluss bezogene GoB auf Konzernebene zu modifizieren.
- 4) Gehen Sie auf den Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen ein und diskutieren Sie seine Stellung als Systemgrundsatz.
- 5) Gehen Sie kurz auf den Grundsatz der Wesentlichkeit auf Konzernebene ein und verdeutlichen Sie diesen Grundsatz anhand von jeweils zwei Beispielen zu den internationalen Normen und zu den deutschen Normen. Anmerkung: Bitte warten Sie mit der Angabe der Beispiele ggf. bis zum Ende der Veranstaltung Konzernrechnungslegung!
- 6) Worum geht es bei dem Grundsatz der Stetigkeit? Vergleichen Sie den Grundsatz der Stetigkeit auf Ebene des Einzel- und Konzernabschlusses.
- 7) Wie sind Beträge aus Änderungen der Konsolidierungsmethoden nach deutschen und nach internationalen Normen zu behandeln? Verdeutlichen Sie Ihre Ausführungen anhand eines Beispiels.
- 8) Diskutieren Sie das Erfordernis einer fair presentation auf Konzernebene. Besitzt das zuvor angesprochene Erfordernis den Stellenwert eines overriding principle? Gehen Sie sowohl auf die deutschen als auch auf die internationalen Rechnungslegungsnormen ein.

## Kapitel III

### zu Kapitel III, 1. (Aufstellungspflicht)

- 1) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen mit Sitz in Deutschland müssen unabhängig von ihrer Größe und ihrer Rechtsform einen Konzernabschluss aufstellen.		
Ein nach deutschen Normen verpflichtend zu erstellender Konzernabschluss ist stets durch einen externen Abschlussprüfer zu prüfen.		
Die börsennotierte High Tech AG ist jeweils zu 100 % an der Chip AG und der Invention AG beteiligt. Für die Jahre t1 und t2 gilt jeweils folgendes: a) Die Bilanzsummen der drei genannten Unternehmen unterschreiten 14 Mio. €. b) Die Arbeitnehmerzahl liegt unter 244. Die High Tech AG muss für das Jahr t2 keinen HGB-Konzernabschluss erstellen.		
Ergibt sich nach deutschen Normen eine Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses über das Konzept der einheitlichen Leitung, so muss entweder die einheitliche Leitung oder eine Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB vorliegen.		

- 2) Gehen Sie auf die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach dem Control-Konzept aus dem Blickwinkel der deutschen und der internationalen Normen ein. Weiterhin sind die Normensysteme miteinander zu vergleichen.
- 3) Die Alpha AG und die Beta AG haben einen Beherrschungsvertrag gem. § 291 Abs. 1 AktG abgeschlossen. Demnach ist davon auszugehen, dass die Alpha AG die Beta AG beherrscht. Ist ein Konzernabschluss nach deutschen Normen zu erstellen? Begründen Sie Ihre Auffassung.
- 4) Die Worldwide OHG zeigt in Bezug auf das zu untersuchende Geschäftsjahr eine Konzernbilanzsumme von 70 Mio. €. Die Konzernumsatzerlöse betragen 40 Mio. € und die Anzahl der durchschnittlich beschäftigten Arbeitnehmer 5.555. Ist ein Konzernabschluss zu erstellen? Falls Sie weitere Annahmen treffen, legen Sie diese offen.
- 5) Die A-AG ist jeweils zu 66 % an der B-AG und zu 90 % an der C-AG beteiligt. Die B-AG ist wiederum zu 99 % an der D-AG beteiligt. Muss die B-AG einen Teilkonzernabschluss erstellen? Beurteilen Sie den Sachverhalt zum einen aus dem Blickwinkel der deutschen Normen und zum anderen aus dem Blickwinkel der internationalen Normen. Falls Sie weitere Annahmen treffen, legen Sie diese offen.
- 6) Ein Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft hat eine Aktiengesellschaft als Tochterunternehmen, die ihrerseits Mutterunternehmen ist. Gemäß § 300 Abs. 2 und § 308 Abs. 1 HGB gelten die Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften des Mutterunternehmens auch für den Konzernabschluss. Die Personenhandelsgesellschaft stellt dementsprechend ihren Gesamtkonzernabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften auf. Befreit ein solcher Gesamtkonzernabschluss die AG von der Pflicht, einen Teilkonzernabschluss aufzustellen? (entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 20)
- 7) Kreuzen Sie die nach dem HGB und IAS 27 zutreffenden Aussagen über die Pflicht einer Kapitalgesellschaft zur Aufstellung eines Konzernabschlusses an und begründen Sie kurz Ihre Lösung. (entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 15 f.)

Aussagen	HGB	IFRS
Fehlt der Tatbestand der einheitlichen Leitung, so entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses.		
Der Mehrheitsbesitz am Kapital eines Unternehmens begründet unmittelbar die Aufstellungspflicht.		
Besteht ein Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG zwischen zwei Unternehmen, ergibt sich die Aufstellungspflicht unmittelbar aus dem Gesetz bzw. aus IAS 27.		
Die Mehrheit der Stimmrechte an einem Unternehmen verpflichtet trotz fehlender einheitlicher Leitung grundsätzlich zur Aufstellung eines Konzernabschlusses.		
Das Bestehen einer Beteiligung ist Voraussetzung für die Konsolidierungspflicht.		
Ein Unternehmen, an dem eine Beteiligung von 22% am stimmberechtigten Kapital besteht und auf das das Unternehmen, das die Beteiligung hält, einen maßgeblichen Einfluss ausübt, ist ein verbundenes Unternehmen im Sinne des HGB.		
Die MU-AG besitzt 55% des Kapitals, aber nur 45% der Stimmrechte der TU-GmbH. Damit sind die MU-AG und die TU-GmbH zwar im Sinne des AktG, aber nicht im Sinne des HGB, verbundene Unternehmen.		
Eine Mutter AG, deren Aktien zum geregelten Markt in Frankfurt zugelassen sind, muss ihren Konzernabschluss nach den IFRS ab 2005 unabhängig von der Größe des Konzerns und davon, ob sie selbst ein Tochterunternehmen ist, aufstellen.		

## zu Kapitel III, 2. (Abgrenzung des Konsolidierungskreises)

- 1) In Zusammenhang mit der Abgrenzung des Konsolidierungskreises findet die sog. Stufenkonzeption Anwendung. Gehen Sie kurz auf die Idee der Stufenkonzeption ein. Die einzelnen Normen sind nicht zu behandeln.
- 2) Die A-AG ist zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses verpflichtet. Die im Folgenden angegebenen Beteiligungsprozentsätze entsprechen sowohl dem Kapital- als auch dem Stimmrechtsanteil.

Die A-AG ist jeweils zu 100 % an der B-AG, der C-AG und die D-GmbH beteiligt. Es ist geplant, die Anteile an der C-AG in naher Zukunft zu veräußern. Weiterhin hat die A-AG aus Gründen der Haftungsbegrenzung ihre Forschungsaktivitäten auf die D-GmbH ausgelagert. Sämtliche Aktivitäten der D-GmbH wurden vorab genau definiert, damit die D-GmbH in einer vorherbestimmten Weise die gesetzten Forschungsziele verfolgen kann. Nach der Gründung der D-GmbH verfügt die A-AG nicht mehr explizit über die Autorität, Entscheidungen über die laufenden Tätigkeiten der Zweckgesellschaft (D-GmbH) zu treffen.

Weiterhin verfügt die A-AG über 97 % der Anteile an der F-AG; die Möglichkeit zur Beherrschung ist gegeben. Die F-AG hat ihren Sitz im Ausland und es besteht keine Möglichkeit, die seitens der F-AG erwirtschafteten Gewinne an die A-AG zu transferieren.

Zudem ist die A-AG zu 33 % an der G-GmbH beteiligt. Eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag der G-GmbH räumt der A-AG die Möglichkeit ein, alle zentralen Fragen der Geschäftsführung alleine zu bestimmen.

Wie sind die zuvor genannten Unternehmen in den IFRS-Konzernabschluss der A-AG einzubeziehen?

- 3) Unter welchen Voraussetzungen ist ein Tochterunternehmen nach IAS 39 in den IFRS-Konzernabschluss einzubeziehen? Gehen Sie auch auf die Darstellung in der Konzernbilanz und –GuV ein (Erst- und Folgebewertung).
- 4) Die Unilever AG hält 100% der Anteile an dem Margarinehersteller Ramo AG. Da sich der Margarinemarkt in Zukunft nur unterdurchschnittlich entwickeln wird, haben Vorstand und Aufsichtsrat der Unilever AG beschlossen, die Ramo AG zu verkaufen. Um das Vorhaben möglichst bald zu verwirklichen, wurde im August eine renommierte Investmentbank mit der Durchführung des Verkaufs beauftragt. Zum Bilanzstichtag am 31.12. wurde zwar noch kein Käufer gefunden. Jedoch laufen seit dem folgenden Februar intensive Verkaufsverhandlungen. Der Vorstand ist überzeugt, dass sie im Juni zum Erfolg führen werden. Ist die bisher vollkonsolidierungspflichtige Ramo AG weiterhin a) in den handelsrechtlichen und b) in den IFRS-Konzernabschluss einzubeziehen? Begründen Sie Ihre Meinung. (entnommen aus *Busse von Colbe/Ordeltshede* (2005), S. 20)

## Kapitel IV

### zu Kapitel IV, 1. (Einheitlichkeit der Stichtage)

- 1) Die B-AG ist in den Konzernabschluss der A-AG einzubeziehen. Unter welchen Voraussetzungen muss die B-AG einen Zwischenabschluss erstellen?
- 2) Zeigen Sie anhand eines geeigneten Zahlenbeispiels, welche Beeinträchtigungen des Konzernabschlusses sich ergeben können, wenn die einzubeziehenden Einzelabschlüsse (von voll zu konsolidierenden TU) auf einen vom Konzernabschlussstichtag abweichenden Stichtag erstellt wurden. Das Zahlenbeispiel soll auf die Beeinträchtigungen am Beispiel der Lieferung einer Ware von TU an MU mit Zwischenverlust darstellen; MU ist annahmegemäß zu 100 % an dem voll zu konsolidierenden TU beteiligt.

**zu Kapitel IV, 2. (Einheitlichkeit der Abschlussinhalte)**

- 1) Warum sind die Abschlussinhalte konzernweit zu vereinheitlichen?
- 2) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
Die TU-OHG ist in den handelsrechtlichen Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Es ist zulässig, die Abschreibungen gem. § 253 Abs. 4 HGB im Konzernabschluss beizubehalten.		
Die nach deutschem Recht rechnungslegungspflichtige TU-AG ist in den internationalen Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Die TU-AG zeigt im Einzelabschluss keine immateriellen Vermögensgegenstände. Immaterielle Werte der TU-AG sind im Konzernabschluss zu zeigen, sofern die Ansatzvoraussetzungen des IAS 38 gegeben sind.		
Die nach deutschem Recht rechnungslegungspflichtige TU-AG ist in den handelsrechtlichen Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Es ist zulässig, im Einzelabschluss der TU-AG angesetzte niedrigere steuerliche Werte gem. § 254 HGB auch in den Konzernabschluss zu übernehmen.		
Die nach deutschem Recht rechnungslegungspflichtige TU-AG ist in den internationalen Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Die TU-AG zeigt im Einzelabschluss Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 2 HGB. Diese Rückstellungen können in den IFRS-Konzernabschluss übernommen werden. Allerdings ist zu beachten, dass die Ansatzwahlrechte konzern einheitlich ausgeübt werden.		
Die TU1-AG und die TU2-AG sind in den Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Bei beiden Töchtern werden Apfelsäfte abgefüllt. Die Apfelsaftabfüllanlage wird ähnlich genutzt. Es ist möglich, die Maschinen abweichend zu bewerten. Allerdings ist eine einmal gewählte Bewertung in den Folgeperioden beizubehalten.		
Vorräte werden im HGB-Einzelabschluss der TU-AG zu Teilkosten (200 T€) bewertet. Auf Konzernebene entscheidet sich die MU-AG, in dessen HGB-Konzernabschluss die TU-AG einzubeziehen ist, die Vorräte zu Vollkosten anzusetzen (250 T€). Aufgrund dieser Entscheidung erhöht sich das Konzernergebnis um 50 T€.		
Zu Handlungszwecken gehaltene Wertpapiere werden im handelsrechtlichen Einzelabschluss der TU-AG zu 188 T€ angesetzt. Gewinnabsicht kann unterstellt werden. Die ursprünglichen Anschaffungskosten betragen ebenfalls 188 T€. Der zuverlässig ermittelbare beizulegende Zeitwert der Wertpapiere beträgt zum Bilanzstichtag 210 T€. Die TU-AG ist in den internationalen Konzernabschluss der MU-AG einzubeziehen. Im Konzernabschluss besteht ein Wahlrecht, die Wertpapiere entweder zu 188 T€ oder zu 210 T€ anzusetzen.		
Bei einem TU, das kurz vor dem Konzernabschlussstichtag erworben wurde und dessen Rechnungswesen noch nicht hinreichend auf die konzern einheitlichen Vorgaben (interne Konzernrichtlinie) umgestellt wurde, besteht nach internationalen Normen die Möglichkeit, auf die Anpassung an die konzern einheitliche Bilanzierung und Bewertung zu verzichten.		

- 3) Sowohl nach deutschen als auch nach internationalen Normen besteht die Notwendigkeit, den Ansatz und die Bewertung der in den Konzernabschluss im Wege der Vollkonsolidierung einbezogenen Unternehmen konzernweit zu vereinheitlichen.
  - a) Geben Sie zwei Beispiele für ein Ansatzwahlrecht und zwei Beispiele für ein Bewertungswahlrecht nach deutschen Normen.
  - b) Geben Sie zwei Beispiele für ein Ansatzwahlrecht und zwei Beispiele für ein Bewertungswahlrecht nach internationalen Normen.
  - c) Weiterhin ist jeweils ein Beispiel für ein Bewertungs- oder Ansatzwahlrecht zu benennen, welches nur nach deutschen bzw. nur nach internationalen Normen besteht.
- 4) Nehmen Sie zu der folgenden Aussage Stellung: "Ein in der IFRS-HB II angesetzter immaterieller Vermögenswert darf keine Zwischengewinne beinhalten."
- 5) Die Druck GmbH, TU der Print AG, stellt Druckerzeugnisse aller Art her. Auf einer Strategiekonferenz im August t4 hat der Vorstand der Print AG beschlossen, den Konzernabschluss auf IFRS umzustellen. Hierzu sollen alle Konzernunternehmen eine „Standard-Anfang-Bilanz“ nach IFRS 1 auf den 31.12.t3/1.1.t4 erstellen, um zum 31.12.t4 erstmals eine vollständige HB II nach IFRS vorlegen zu können. Auf der Ebene der HB I, so der Vorstand, müsse weiterhin steueroptimiert und möglichst im Einklang mit der Steuerbilanz bilanziert werden, wohingegen in der HB II ein möglichst hoher Vermögensausweis erreicht werden sollte.

Dem Leiter des Rechnungswesens der Druck GmbH, Dr. P. Rint, liegen folgende Informationen vor:

- a) In der Chemnitzer Betriebsstätte der Druck GmbH ist am 1.4.t1 eine *Rollenoffsetmaschine* (Anschaffungskosten: 1,5 Mio. €) in Betrieb gegangen. Laut AfA-Tabelle hat die Maschine eine Nutzungsdauer von 10 Jahren. Sie wird linear abgeschrieben. Für die gleichmäßig beanspruchte Maschine wird eine Nutzungsdauer von 15 Jahren erwartet.
- b) Am 1.6.t3 hat die Druck GmbH für 2 Mio. € eine *Siebdruckmaschine* gekauft und in Betrieb genommen, deren steuerliche Nutzungsdauer von 10 Jahren bei erwarteter gleichmäßiger Belastung auch als zutreffend eingeschätzt worden ist. Auf der Maschine können die Siebdruckprodukte vollautomatisch hergestellt werden; zudem ist der Markt für Siebdruckprodukte von allen anderen Märkten für Druckerzeugnisse völlig unabhängig. Ende t4 gibt der Verband der Druckmaschinenhersteller überraschend bekannt, dass der Verkaufspreis von Siebdruckmaschinen auf 1,5 Mio. € dauerhaft zurückgenommen worden ist.
- c) Im Verlauf des Jahres t4 sind 500 t hochwertiges *Büttenpapier* zu einem Durchschnittspreis von 1,3 T€/t angeschafft worden. Am 31.12.t4 sind die Preise für Papier nachhaltig gesunken, und zwar im Ankauf auf 1 T€/t und im Verkauf auf 1,1 T€/t. Im folgenden Geschäftsjahr sollen aus dem Rohstoff edle Briefpapiere hergestellt werden, aus deren Veräußerung sich die Geschäftsführung nach realistischer Einschätzung einen hohen Gewinn verspricht.
- d) Im September t4 feierte die Druck GmbH die Auslieferung des letzten Exemplars der streng limitierten, künstlerisch wertvollen 20bändigen *Picasso-Enzyklopädie*. Wenige Wochen später stellte sich heraus, dass der hierzu verwendete und selbst hergestellte Leim sich in vielen Fällen ablösen würde. Die Geschäftsführung beschloss, zur Eindämmung der Imageschäden sämtliche fehlerhaften Exemplare auf Kulanz zurückzunehmen und stellte hierfür zum 31.12.t4 einen Betrag von 600 T€ zurück. In den folgenden sechs Jahren erwartet man eine gleichmäßige Inanspruchnahme.
- e) Darüber hinaus hatte die Druck GmbH zum 31.12.t3 eine Rückstellung für *unterlassene Instandhaltung* in Höhe von 250 T€ gebildet, die im März t4 durchgeführte Maßnahme hat zu Aufwendungen in Höhe von 280 T€ geführt. Auch zum 31.12.t4 wurde eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, die im Februar t5 nachgeholt werden soll, in Höhe von 300 T€ gebildet.

Dr. P. Rint ist mit der Aufgabe, aus der HB I und den vorliegenden Daten eine HB II zu zwei verschiedenen Stichtagen zu entwickeln, leicht überfordert. Als dann noch Ende 2004 eine von einem Gutachter bestätigte Prognose der Geschäftsleitung auf seinen Tisch flattert, wonach die

Netto-Cashflows (vor Steuern) der nächsten Jahre aus dem Siebdruckverkauf von jährlich 350 T€ auf nur noch 220 T€ zurückgehen werden, fühlt er sich in seine Studentenzeit zurückversetzt und überlegt, Strandbudenbesitzer auf Hawaii zu werden. Dass ferner der risikoadjustierte Zinssatz (vor Steuern) für Laufzeiten von 5-10 Jahren auf 8% geschätzt wird, nimmt Dr. P. Rint schon gar nicht mehr wahr.

Helfen Sie Dr. P. Rint bei seiner Aufgabe.

- 1) Ermitteln Sie zuerst die Abweichungen im Eigenkapital (EK) der Druck GmbH zum 31.12.t3 zwischen HB I und HB II! Berechnen Sie dann die Ergebnisunterschiede für das Geschäftsjahr t4 und die Eigenkapitaldifferenzen zum 31.12.t4 zwischen HBI und HBII! Bearbeiten Sie dabei jeden Sachverhalt einzeln. Für die Zusammenfassung der Ergebnisse können Sie die nachstehende Tabelle verwenden.
- 2) Ist das „Mehrkapital in der HB II“ ausschüttungsfähig? Ist das „Mehrkapital in der HB II“ in den notes angabepflichtig?

Sachverhalt	EK t3	Ergebnis t4	EK t4
Rollenoffsetmaschine			
Siebdruckmaschine			
Büttenpapier			
Picasso-Enzyklopädie			
unterlassene Instandhaltung			
<i>Summe</i>	+ 708,33 <sup>*)</sup>	+ 215,47 <sup>*)</sup>	+ 923,80 <sup>*)</sup>

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 43 f).

Die Bearbeitung dieser Frage setzt Kenntnisse im Bereich der Erstellung von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Einzelabschlüssen voraus; siehe hierzu *Ruhnke* (2005); tiefergehende steuerrechtliche Darstellungen finden sich z.B. in *Tipke/Lang* (2005).

Lösungshinweis: Die in der obigen Tabelle mit einem \*) gekennzeichneten Werte dienen der Überprüfung der Ihrerseits gewonnenen Ergebnisse.

### zu Kapitel IV, 3. (Währungsumrechnung)

- 1) Gehen Sie kurz auf die zeitliche Einordnung der Währungsumrechnung im Rahmen der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen bei zentraler und bei dezentraler HB II-Erstellung ein.
- 2) Die ausländische Musical corp. ist in den IFRS-Konzernabschluss der Kirchi AG mit Firmensitz in Deutschland einzubeziehen. Die Musical corp. führt ihre Geschäfte weitgehend unabhängig von den Weisungen der Kirchi AG; die Umsatzerlöse der Kirchi AG werden im Wesentlichen in ausländischer Währung erzielt. Führen Sie auf Basis der nachstehenden Bilanz und GuV (31.12.t2) die Währungsumrechnung durch.

Dabei liegen die folgenden ergänzenden Informationen vor:

Kurs Fremdwährung 31.12.t1:	1,50 € / 1 FW
Kurs Fremdwährung 31.12.t2:	1,70 € / 1 FW
Durchschnittskurs:	1,60 € / 1 FW

## Bilanz und GuV für das Geschäftsjahr t2 (1.1.t2 bis 31.12.t2)

Aktiva	balance sheet (Musical corp.) 31.12.t2	Passiva
current assets		liabilities 123.000
cash	10.000	equity
inventories	44.000	issued capital/reserves 12.000
trade receivables	12.000	profit 4.000
non-current assets		
plant (fixed assets)	33.000	
property	40.000	
total assets	139.000	total equity & liabilities 139.000

## income statement (vereinfachte Darstellung)

	revenues	130.000
-	raw material	32.000
-	staff costs	55.000
-	depreciation	5.000
-	other expenses	34.000
=	profit	4.000

Die Maschinen werden zum beizulegenden Zeitwert (fair value) angesetzt. Die letzte Neubewertung erfolgte am 31.12.t2

Die Bewertung des Grundstücks erfolgt zum beizulegenden Zeitwert. Indikatoren, die für eine Wertänderung im aktuellen Geschäftsjahr sprechen, lagen nicht vor. Die letzte Neubewertung erfolgte am 31.12.t1 zu 40.000 FW.

Die Vorräte sind mit einem gewichteten Durchschnitt bewertet. Verbrauch und Nachkauf erfolgten konstant über das Jahr. Der Nettoveräußerungswert gem. IAS 2 beträgt 55.000 FW.

Expenses und income sind konstant über das Jahr verteilt angefallen. Als Umrechnungskurs ist annahmegemäß der Jahresdurchschnittskurs heranzuziehen.

- 3) Beurteilen Sie die Eignung der Zeitbezugsmethode für ausländische Tochterunternehmen, die relativ selbständig auf ausländischen Märkten agieren.

**zu Kapitel IV, 4. (Latente Steuern, konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen)**

Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
In der HB I (= Steuerbilanz) sind Rückstellungen in Höhe von 500 T€ anzusetzen. In der IFRS-HB II beträgt der Wertansatz 550 T€. Der durchschnittliche Konzernsteuersatz beträgt 30 %. Es ist wie folgt zu buchen: Aktive latente Steuern an Steuern vom Einkommen und Ertrag 15 T€.		
In der HB I (= Steuerbilanz) sind Vorräte in Höhe von 700 T€ anzusetzen. In der IFRS-HB II beträgt der Wertansatz 780 T€. Der durchschnittliche Konzernsteuersatz beträgt 30 %. Es ist wie folgt zu buchen: Passive latente Steuern an Steuern vom Einkommen und Ertrag 24 €.		

Die HGB HB I zeigt Aufwandsrückstellungen in Höhe von 200 T€. Zu erstellen ist eine IFRS-HB II. Der durchschnittliche Konzernsteuersatz beträgt 30 %. In Bezug auf die latenten Steuern ist wie folgt zu buchen: Aktive latente Steuern an Steuerertrag 60 T€.		
Sobald es zwischen der IFRS-HB II und der IFRS-HB I zu Ergebnisunterschieden kommt, sind latente Steuern auf Grundlage von IAS 12 zu bilden.		
Sobald es zwischen der HGB-HB II und der HGB-HB I zu Ergebnisunterschieden kommt, sind latente Steuern auf Grundlage von § 306 HGB zu bilden.		
Die Ergebnisunterschiede zwischen der HGB-HB I und der HGB-HB II werden auch als primäre latente Steuern bezeichnet.		
Nach IAS 12 sind auch auf die Bilanzunterschiede, die aus der Währungsumrechnung resultieren, latente Steuern zu bilden.		

## Kapitel V

### zu Kapitel V, 1.1. (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode)

- 1) Welche Posten sind im Rahmen einer Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode miteinander zu verrechnen?
- 2) Die A-AG erwirbt sukzessive Anteile der B-AG: 20 % im Jahr t0, 20 % im Jahr t1 und 60 % im Jahr t2. Wie ist der Vorgang nach deutschen und internationalen Normen zu behandeln?
- 3) Nennen Sie die Gründe, die für das Entstehen eines aktiven und eines passiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung verantwortlich zeichnen!
- 4) Was versteht man in Zusammenhang mit der Kapitalkonsolidierung unter stillen Lasten?
- 5) MU hält 88 % der Anteile an TU. MU beherrscht TU (control), so dass TU in den Konzernabschluss von MU einzubeziehen ist. Wie ist die Beteiligung von MU an TU im Einzelabschluss von MU zu bilanzieren? Gehen Sie sowohl auf die deutschen als auch auf die internationalen Normen ein.
- 6) Das Mutterunternehmen MU erwirbt zum 31.12.t4 sämtliche Anteile des Tochterunternehmens TU1 und 75 % der Anteile an TU2. Die Anschaffungskosten der Beteiligungen betragen 850 Mio. € für TU1 und 650 Mio. € für TU2. Die nachstehende Tabelle enthält stark zusammengefasst die Einzelbilanzen der drei Unternehmen zum 31.12.t4 (alle Angaben in Mio. €):

	Bilanz von MU	Bilanz von TU1	Bilanz von TU2
<b>AKTIVA</b>			
Beteiligungen	1.650	125	200
sonstige Aktiva	3.120	2.970	2.790
<i>Summe</i>	<i>4.770</i>	<i>3.095</i>	<i>2.990</i>
<b>PASSIVA</b>			
gez. Kapital	1.700	600	600
Kapitalrücklage	200	60	50
Gewinnrücklagen		50	20
Bilanzgewinn	320		
sonstige Passiva	2.550	2.385	2.320
<i>Summe</i>	<i>4.770</i>	<i>3.095</i>	<i>2.990</i>

TU1 verfügt zur Zeit des Erwerbs durch MU neben den bilanziell ausgewiesenen Vermögensposten über selbst erstellte immaterielle Werte in Höhe von ca. 120 Mio. €. TU2 weist zum 31.12.t4 in ihrer Einzelbilanz maschinelle Anlagen zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten von 60 Mio. € aus; TU2 soll jedoch im Rahmen der Konzernstrategie ihre eigene Fertigung einstellen und ihre maschinellen Anlagen veräußern, woraus ca. 40 Mio. € Einnahmen zu erwarten wären. (Latente) Steuern sind nicht zu berücksichtigen.

- a) Welche Wertansätze für die immateriellen Werte von TU1 und für die maschinellen Anlagen von TU2 sind der Kapitalkonsolidierung zu Grunde zu legen?
- b) Nehmen Sie die Kapitalkonsolidierung nach der *Buchwertmethode* gemäß § 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB vor, und stellen Sie die Konzernbilanz auf!
- c) Konsolidieren Sie das Kapital nach der Methode der *Neubewertungsmethode* gemäß IFRS 3 und stellen Sie die Konzernbilanz auf!
- d) Welche der unter a) und b) genannten Methoden wäre bei freier Wahl zu bevorzugen, wenn MU in der Konzernbilanz ein möglichst hohes Eigenkapital ausweisen wollte?
- e) Welcher Unterschiedsbetrag ergäbe sich nach GoB bzw. IFRS, wenn diese Beteiligung an TU2 statt zu 650 Mio. € im Tausch gegen 450 Mio. € MU-Aktien erworben wurde und eine Stilllegung der Fertigung nicht beabsichtigt wäre?

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 63 f.)

- 7) Erläutern Sie, warum im Rahmen der Folgekonsolidierung keine Wertansatzidentität gem. § 298 Abs. 1 i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB besteht? Besteht nach internationalen Normen eine Wertansatzidentität?
- 8) Während § 309 Abs. 1 Satz 3 HGB es als zulässig erachtet, einen Geschäfts- oder Firmenwert ergebnisneutral mit den Rücklagen zu verrechnen, verbietet DRS 4.28 ein solches Vorgehen. Es ist ein HGB-Konzernabschluss zu erstellen und Sie beabsichtigen, den Geschäfts- oder Firmenwert ergebnisneutral mit den Rücklagen zu verrechnen. Ist ein solches Vorgehen zulässig? Begründen Sie Ihre Auffassung!
- 9) Gehen Sie auf die Stellung des Anschaffungskostenprinzips im Kontext der Kapitalkonsolidierung nach deutschen und nach internationalen Rechnungslegungsnormen ein. Wie beurteilen Sie die Vorgehensweisen?
- 10) Definieren Sie kurz die folgenden in Zusammenhang mit der Kapitalkonsolidierung stehenden Begriffe und grenzen Sie diese voneinander ab: Handelsbilanz I, Handelsbilanz II, Handelsbilanz III, Summenbilanz, Konzernbilanz, Tageswertbilanz sowie Neubewertungsbilanz.
- 11) In der nachstehenden Tabelle sind die Bilanzen der Gierig-AG und der Konkurrenz-GmbH zum 31.12.t4 in T€ abgebildet.

Im Zuge ihrer Expansionsstrategie und zur Aufrechterhaltung ihrer Marktstellung erwirbt die Gierig-AG Ende t4 eine Beteiligung von 80 % an der Konkurrenz-GmbH zu einem Kaufpreis von 803 T€. Der Vorstandsvorsitzende der Gierig-AG betrachtet diesen Beteiligungserwerb als herausragende Managementleistung, da die Tageswerte der Grundstücke mit 250 T€ und der Maschinen mit 900 T€ über den Bilanzansätzen der Konkurrenz-GmbH liegen. Die vollen Wiederherstellungskosten der Vorräte betragen 350 T€ und ihr Verkaufswert abzüglich noch anfallender Aufwendungen 360 T€. Außerdem hat die Konkurrenz-GmbH eine patentreife Entwicklung abgeschlossen, die 50 T€ verursacht hat. Gerade diese Tatsachen bereiten Dipl.-Ök. B. Ochum, der Mitverantwortung für die Aufstellung der Konzernbilanz trägt, jedoch einige Schwierigkeiten.

Versetzen Sie sich in die Lage von Ochum und führen Sie die Erstkonsolidierung nach der *Neubewertungsmethode a)* gem. § 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB und b) gem. IFRS 3.40 durch! Sind bei der Erstkonsolidierung latente Steuern zu berücksichtigen und wenn ja, wie?

	Bilanz der Gierig-AG	Bilanz der Konkurrenz-AG
<b>AKTIVA</b>		
Lizenzen, Patente	150	
Grundstücke	400	200
Maschinen	1.500	800
Beteiligungen	1.303	200
Vorräte	800	300
sonst. Umlaufvermögen	1.300	1.350
<i>Summe</i>	<i>5.453</i>	<i>2.850</i>
<b>PASSIVA</b>		
gez. Kapital	1.500	400
Kapitalrücklage	300	100
Gewinnrücklage	1.000	400
Bilanzgewinn	200	-
Rückstellungen	1.000	500
sonst. Passiva	1.453	1.500
<i>Summe</i>	<i>5.453</i>	<i>2.850</i>

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide (2005)*, S. 64 f.)

- 12) Am 01.01.t1 kauft die Montan AG, Frankfurt, sämtliche Anteile der Stahlwerke Meyer AG, Duisburg. Beide Unternehmen bestehen jeweils aus den Cash Generating Units (CGU) „Stahl“ und „Rohre“. Durch Aufrechnung des Kaufpreises mit dem neubewerteten Eigenkapital entstand am 01.01.t1 ein goodwill in Höhe von 1.500 T€, wovon 1.000 T€ der CGU „Stahl“ und 500 T€ der CGU „Rohre“ zugeordnet wurden. Die Bilanzen der CGU vor dem ersten impairment-Test am 31.12.t1 sind in der nachstehenden Tabelle dargestellt.

Zum 31.12.t1 wird für die CGU „Stahl“ ein DCF-Wert (entity value) von 3.500 T€ und für die CGU „Rohr“ von 2.000 T€ ermittelt. Zum 31.12.t1 liegt darüber hinaus ein Kaufpreisangebot für die CGU „Rohre“ in Höhe von 2.600 T€ vor. Ein Bewertungsgutachten hat für die CGU „Rohre“ die in der nachstehenden Tabelle ausgewiesenen beizulegenden Zeitwerte (fair values) der Vermögensposten und Schulden ermittelt.

Bilanzen zum 31.12.t1	CGU „Stahl“	CGU „Rohre“
<b>AKTIVA</b>		
Goodwill	1.000	500
Wertpapiere	1.000	1.200
Forderungen	500	800
Sonstige Aktiva	1.500	1.000
<i>Summe</i>	<i>4.000</i>	<i>3.500</i>

PASSIVA		
Eigenkapital	2.000	1.500
Bankkredit	2.000	2.000
<i>Summe</i>	<i>4.000</i>	<i>3.500</i>

Fair values der CGU „Rohre“ zum 31.12.t1

Wertpapiere	1.200
Forderungen	700
Sonstige Aktiva	800
Bankkredit	2.000

- a) Wie ist der goodwill am 31.12.t1 nach IRFS 3 bzw. IAS 36 zu bilanzieren? Stellen Sie die Bilanzen der CGUs „Stahl“ und „Rohre“ nach impairment Test auf! Verwenden Sie dazu die folgenden Schemata. Erläutern Sie Ihr Vorgehen!

Bilanz der CGU „Stahl“ nach Impairment Test	
<b>AKTIVA</b>	
Goodwill	
Wertpapiere	
Forderungen	
sonstige Aktiva	
<b>PASSIVA</b>	
Eigenkapital	
Bankkredit	
<i>Summe</i>	

Bilanz der CGU „Rohre“ nach Impairment Test	
<b>AKTIVA</b>	
Goodwill	
Wertpapiere	
Forderungen	
sonstige Aktiva	
<b>PASSIVA</b>	
Eigenkapital	
Bankkredit	
<i>Summe</i>	

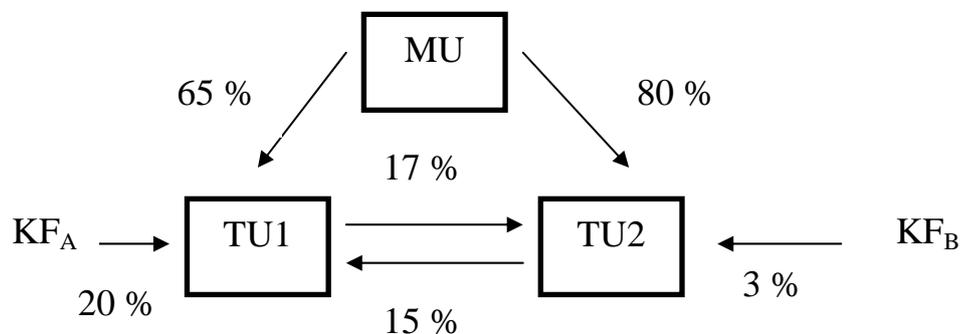
- b) Nehmen Sie nun an, dass die Montan AG an der CGU „Stahl“ nur einen Anteil von 80 % des Eigenkapitals hält. Wie ist für die CGU „Stahl“ nun ein Wertberichtigungsbedarf nach IAS 36 zu ermitteln?

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 76 ff.)

- 13) TU1 wurde erstmals am 31.12.t1 im Rahmen der Vollkonsolidierung nach der Erwerbsmethode in den Konzernabschluss der MU einbezogen (Buchwertmethode, Beteiligungshöhe 100 %). Im Rahmen der Erstkonsolidierung entstand ein passiver Unterschiedsbetrag in Höhe von 120 T€. Dieser wurde am 31.12.t3 aufgelöst, weil die zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erwarteten Verluste eingetreten sind. In den Geschäftsjahren t2 bis t4 bildete das Tochterunternehmen Rückstellungen in einer Höhe von insgesamt 444 T€; eine Auflösung von Rückstellungen findet annahmegemäß nicht statt. Im Geschäftsjahr t2 hat das TU seinen Jahresüberschuss in Höhe von 25 T€ in die Gewinnrücklagen eingestellt. Im Geschäftsjahr t3 erwirtschaftete TU einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 2 T€; dieser Jahresfehlbetrag wurde als Verlustvortrag vorge tragen. Im Geschäftsjahr t4 erwirtschaftete das TU einen Jahresüberschuss in Höhe von 35 T€. Der nach Abzug des Verlustvortrags verbleibende Betrag wurde in die Gewinnrücklagen eingestellt. Am 31.12.t4 verkauft das MU das TU zu 2.500 T€ an ein konzernfremdes Unternehmen; der im Einzelabschluss von MU ausgewiesene Beteiligungsbuchwert (Beteiligung MU an TU) beträgt 2.200 T€.

Wie hoch ist der Entkonsolidierungserfolg für das TU (=Veräußerungsgewinn aus Konzernsicht)?

- 14) Gegeben sei der nachstehende Konzernaufbau.



- a) Berechnen Sie den Beteiligungsprozentsatz, mit dem MU an TU1 und mit dem MU an TU2 beteiligt ist. (KF = Konzernfremde)
- b) Wie hoch sind die prozentualen Anteile anderer Gesellschafter an TU1?
- c) Wie hoch ist der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung von MU und TU1, wenn MU eine Beteiligung an TU1 in Höhe von 400 T€ hält und TU1 ein konsolidierungspflichtiges Eigenkapital von 1.200 T€ hat? Anzuwenden ist IFRS 3.
- d) Bei TU1 sind stille Reserven in Höhe von 130 T€ vorhanden. Einzugehen ist auf die Kapitalkonsolidierung von MU und TU1. In welchem Umfang ist der unter c) berechnete Unterschiedsbetrag für die Aufdeckung stiller Reserven heranzuziehen und in welchem Umfang ist ein positiver oder negativer goodwill zu zeigen? Anzuwenden ist IFRS 3.

- 15) Die Energie AG hält seit 1993 sämtliche Anteile an der Kohle AG und weist diese in ihrem Einzelabschluss mit den Anschaffungskosten von 180 Mio. € aus. Am 31.12.2000 gelang es der Energie AG, auch die Mehrheit an der Öl-Handels AG zu erwerben. Nunmehr besitzt die Energie AG 80 % der Anteile dieser Gesellschaft, die mit 1.000 Mio. € im Einzelabschluss aktiviert worden sind. Die Öl-Handels AG hatte ihrerseits zum 1.1.1998 die Explorations AG gegründet und sämtliche Anteile zum Kurs von 160 % übernommen. Diese Beteiligung steht heute noch bei der Öl-Handels AG mit 320 Mio. € zu Buch. Weiter besitzt die Öl-Handels AG seit dem 31.12.1999 eine Mehrheitsbeteiligung (70 %) an der Tanklager AG, die mit 400 Mio. € ausgewiesen wird.

Als die Kohle AG 1993 erworben wurde, hatte sie ein Eigenkapital von umgerechnet 230 Mio. € (150 Mio. € Gezeichnetes Kapital, 20 Mio. € Kapitalrücklagen, 60 Mio. € Gewinnrücklagen). Dass der Kaufpreis für die 100%ige Beteiligung nur bei 180 Mio. € lag, war auf die sich schon damals abzeichnende schlechte Ertragsentwicklung der Kohle AG zurückzuführen, die auch im Geschäftsjahr 2002 noch anhält.

Das Eigenkapital der Öl-Handels AG betrug zum 31.12.2000 500 Mio. € Gezeichnetes Kapital, 60 Mio. € Kapitalrücklagen und 190 Mio. € Gewinnrücklagen. Ferner besaß die Öl-Handels AG stille Reserven bei den Grundstücken (200 Mio. €) und ein um 100 Mio. € unterbewertetes Vorratsvermögen, wovon bis zum 31.12.2001 bereits 80 % an Konzernfremde veräußert wurden. Die Öl-Handels AG erwarb die Anteile an der Explorations AG zum Kurs von 160 %, da diese Gesellschaft eine gute Diversifikationsmöglichkeit für die Öl-Handels AG bietet und ferner stille Reserven bei den Grundstücken (40 Mio. €) vorlagen. Für die Tanklager AG wurden 400 Mio. € gezahlt, da dieses Unternehmen neben einer hohen Dividendenrendite im Anschaffungszeitpunkt über stille Reserven (128,5 Mio. €) im Maschinenbestand verfügte, der am 31.12.1998 noch eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren besaß.

Die Bilanzen dieser Gesellschaften zum 31.12.2001, dem Konzernbilanzstichtag, sind der Tabelle zu entnehmen.

- a) Stellen Sie das Konzernschaubild der Kapitalverflechtungen auf!
- b) Führen Sie die erstmalige Kapitalkonsolidierung für diesen mehrstufigen Konzern schrittweise nach der *Neubewertungsmethode* gem. § 301 HGB durch!

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordeltjeide* (2005), S. 78 ff.)

## Bilanzen der Unternehmen des Energiekonzerns zum 31.12.2001 in Mio. €

	Energie AG	Kohle AG	Öl-Handels AG	Explorations AG	Tanklager AG
<b>AKTIVA</b>					
Grundstücke und Bauten	820	100	120	80	140
Maschinen	500	90	30	120	300
Beteiligungen	1.180		720		
sonst. Aktiva	1.500	280	350	300	190
<i>Summe</i>	<i>4.000</i>	<i>440</i>	<i>1.220</i>	<i>500</i>	<i>630</i>
<b>PASSIVA</b>					
gez. Kapital	2.000	150	500	200	180
Kapitalrücklage	200	20	60	30	20
Gewinnrücklage	800	40	240	20	100
Bilanzgewinn/- verlust	200	- 10	120	30	100
sonst. Passiva	800	240	300	220	230
<i>Summe</i>	<i>4.000</i>	<i>440</i>	<i>1.220</i>	<i>500</i>	<i>630</i>

Lösungshinweise:

Tanklager AG: Das gezeichnete Kapital und die offenen Rücklagen sind seit dem Erwerbszeitpunkt unverändert. 2001 wird ein Jahresüberschuss von 100 Mio. € erzielt.

Da die Öl-Handels AG die Explorations AG 1998 gegründet hat und die Aktien mit dem Nennwert von 200 Mio. € zum Kurs von 160% (=320 Mio. €) erwarb, hat die Kapitalrücklage im Erwerbszeitpunkt 120 Mio. € (=320 Mio. € - 200 Mio. €) betragen.

Zunächst ist die Teilkonzernbilanz der Öl-Handels AG zu erstellen.

Zur Überprüfung Ihrer Lösung einige Hinweise zur Teilkonzernbilanz der Öl-Handels AG: GoF 60 Mio. €, Maschinen 552,8 Mio. €, Kapitalrücklagen 60 Mio. €, Gewinnrücklagen 241 Mio. €, Bilanzgewinn 91 Mio. €, Anteile anderer Gesellschafter 150,8 Mio. € und passiver Unterschiedsbetrag 150,8 Mio. €. Die Bilanzsumme beträgt 1.832,8 Mio. €.

Anschließend ist in die Konzernbilanz der Energie AG die Teilkonzernbilanz der Öl-Handels AG und die Bilanz der Kohle AG einzubeziehen.

Zur Überprüfung Ihrer Lösung einige Hinweise zur Konzernbilanz der Energie AG: GoF 188 Mio. €, Maschinen 1142,8 Mio. €, Kapitalrücklagen 200 Mio. €, Gewinnrücklagen 820,8 Mio. €, Bilanzgewinn 176,8 Mio. €, Anteile anderer Gesellschafter 373,2 Mio. € und passiver Unterschiedsbetrag 80 Mio. €. Die Bilanzsumme beträgt 5.440,8 Mio. €.

- 16) Die folgenden Sachverhalte sind kurz aus dem Blickwinkel der deutschen und der internationalen Normen zu beurteilen: Behandlung der Anteile anderer Gesellschafter in der Konzernbilanz, Behandlung des Gewinnanteils anderer Gesellschafter in der Konzern-GuV sowie das Erfordernis der Herstellung einer konzerneinheitlichen Bilanzierung. Wie beurteilen Sie die einzelnen Behandlungsweisen aus dem Blickwinkel der Interessen- und der Einheitstheorie?

17) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
In Bezug auf die Behandlung von contingent liabilities stehen IFRS 3 einerseits und IAS 37 sowie das IASB Framework andererseits im Widerspruch zueinander.		
In der HB III des MU sind contingent liabilities anzusetzen, sofern der Konzernabschluss nach IFRS 3 zu erstellen ist und die dort angesprochenen Voraussetzungen gegeben sind.		
Bei der Neubewertungsmethode gem. § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB besitzt das Anschaffungskostenprinzip seine Gültigkeit.		
MU erlangt control über ein TU und beschließt im Anschluss verschiedene Umstrukturierungen. Zu erstellen ist ein Konzernabschluss gem. IFRS. Bei der erstmaligen Konsolidierung sind im Zuge der HB III-Erstellung Restrukturierungsrückstellungen anzusetzen, sofern die Voraussetzungen hierfür gegeben sind.		
Nach IFRS 3 beinhalten die Anschaffungskosten eines Unternehmenserwerbs auch die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente des MU. Beahlt MU die Aktionäre des erwerbenden Unternehmens mit Aktien des MU, ist der Börsenkurs zum Erwerbszeitpunkt relevant.		
MU erwirbt TU. TU ist in den IFRS-Abschluss von MU einzubeziehen. Dabei kann es vorkommen, dass in der HB III des TU intangible assets anzusetzen sind, die nicht in der HB II des TU angesetzt wurden. Werden solche assets in der HB II angesetzt, so erhöht sich das Eigenkapital des TU.		

### zu Kapitel V, 1.2. (Schuldenkonsolidierung)

- 1) Die Mercantile Computer AG ist seit dem 1.1.t1 mit 100 % am Stammkapital der Software GmbH beteiligt. Als MU ist die Mercantile Computer AG annahmegemäß zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses verpflichtet.

Das TU, die Software GmbH, wird in den Konsolidierungskreis einbezogen und in Periode t1 erstmals voll konsolidiert. Der durchschnittliche Konzernsteuersatz beträgt 40 % (Bitte beachten Sie, dass die latenten Steuern aus der Konsolidierung erst in Kapitel V, 4. behandelt werden!). Während der gesamten Periode war die Software GmbH dem Konzern zugehörig.

Für die Rechnungslegungsperiode 01 stehen folgende Daten (per 31.12.t1) zur Verfügung (in GE). HB II und HB III sind identisch. Anzuwenden ist IFRS 3.

Bilanzposten	MU	TU	Summenbilanz	Konsolidierungsspalte		IFRS-Konzernbilanz
	IFRS-HB II	IFRS-HB II		Soll	Haben	
Beteiligung	200		200			
sonst. Anlagevermögen	800	200	1.000			
Forderungen	200	80	280			
(davon gegenüber verbundenen Unternehmen)	(48)					
sonst. Umlaufvermögen	250	250	500			
aktive latente Steuern						
<b>Bilanzsumme (Aktiva)</b>	<b>1.450</b>	<b>530</b>	<b>1.980</b>			
gezeichnetes Kapital	300	150	450			
Rücklagen	100	50	150			
Jahresüberschuss	50	30	80			
Rückstellungen	120	50	170			
Verbindlichkeiten	880	250	1.130			
(davon gegenüber verbundenen Unternehmen)		(50)				
passive latente Steuern						
<b>Bilanzsumme (Passiva)</b>	<b>1.450</b>	<b>530</b>	<b>1.980</b>			
Haftungsverhältnisse	10					

Zusatzangaben:

Der in der Bilanz der Mercantile Computer AG ausgewiesene Forderungsposten setzt sich wie folgt zusammen:

- Darlehnsforderung aus Periode t1 gegenüber der Software GmbH in Höhe von 20 GE (=Rückzahlungsbetrag). Das Disagio beträgt 2 GE. Die Anschaffungskosten entsprechen dem Auszahlungsbetrag von 18 GE. Annahme: Das Darlehn wurde zum 31.12.t1 vergeben!
- Die Forderungen aus Lieferung und Leistungen gegenüber der Software GmbH betragen 32 GE. In Bezug auf diese Forderung wurde ein Wertminderungsverlust gem. IAS 39 in Höhe von 2 GE festgestellt, so dass diese Forderung in der Bilanz des MU in Höhe von 30 GE ausgewiesen wird. Die Software AG zeigt eine liability in Höhe von 32 GE.
- Die übrigen Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz des MU betreffen konzernfremde Dritte; dies gilt für die Positionen Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz des TU entsprechend.
- Die in der Bilanz der Mercantile Computer AG ausgewiesenen Rückstellungen beinhalten u.a. eine Rückstellung für lieferungsbedingte Garantiezusagen gegenüber der Software GmbH in Höhe von 5 GE. Die übrigen Rückstellungen in den Einzelbilanzen beider Gesellschaften betreffen konzernfremde Drittunternehmen.
- Das im Einzelabschluss der Mercantile Computer AG „unter dem Strich“ ausgewiesene Haftungsverhältnis in Höhe von 10 GE betrifft eine Bürgschaft für Bankverbindlichkeiten der Software GmbH gegenüber der Handelsbank AG. Die Bankverbindlichkeit, für die die Mercantile Computer AG Bürgschaft geleistet hat, wurde im Einzelabschluss der Software GmbH in voller Höhe und somit zutreffend passiviert.

Führen Sie unter Beachtung der Zusatzangaben die Kapitalkonsolidierung sowie die Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten durch. Die Ergebnisse sind jeweils zu begründen. Anzuwenden sind die internationalen Rechnungslegungsnormen.

(ein ähnliches Beispiel findet sich in *Bossert/Hartmann* (2005), S. 262 ff.).

Lösungshinweis: Die Bilanzsumme in der IFRS-Konzernbilanz beträgt 1.732 GE.

- 2) Was versteht man in Zusammenhang mit der Schuldenkonsolidierung unter dem sog. „Grundsatz der periodenanteiligen Verrechnung“? Geben Sie ein Zahlenbeispiel, welches geeignet ist, den zuvor genannten Grundsatz zu verdeutlichen.
- 3) MU hält 100 % der Anteile an TU. Geschäftsjahr ist stets der 1.1. bis 31.12. In der Periode t1 hat das MU eine Forderung gegenüber TU (180 GE) außerplanmäßig in Höhe von 100 GE abgeschrieben (Wertansatz der Forderung in der Bilanz von MU: 80 GE). In Periode 02 sind die Gründe, die zu der außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, teilweise weggefallen. Der Wertansatz der Forderung in der Bilanz des MU wurde durch eine Wertaufholung auf 140 GE erhöht. Am 31.12.t2 besteht die Forderung unverändert. Wie lautet die Konsolidierungsbuchung?
- 4) MU hält 100 % der Anteile an TU. Geschäftsjahr beginnt stets am 1.1. und endet am 31.12. In der Periode t1 hat das MU Rückstellungen in Höhe von 300 GE für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber dem TU gebildet. In Periode t2 wurde der Rückstellungsansatz auf 350 GE erhöht. Am 31.12.t2 besteht die Rückstellung unverändert. Wie lautet die Konsolidierungsbuchung?
- 5) Die Weberei AG, Spinnerei AG und die Rohwolle AG sind zu konsolidierende Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft Tuch AG. Nehmen Sie die Schuldenkonsolidierung gemäß § 303 HGB für die Fälle a) bis d) vor! In welcher Weise wirkt Ihr Vorschlag auf die Berechnung des *Jahresüberschusses* und des *Eigenkapitals im Konzernabschluss*?
  - a) Die Spinnerei AG hat am 31.12. t0 Forderungen an die Rohwolle AG im Betrag von 3 Mio. €. Ihnen entsprechen gleich hohe Verbindlichkeiten der Rohwolle AG.
  - b) Die Tuch AG hat ihre Forderungen an die Spinnerei AG in Höhe von 15 Mio. € im Jahr t0 im Rahmen pauschaler Wertberichtigungen um 0,3 Mio. € abgeschrieben. Die Spinnerei AG hat die entsprechende Verbindlichkeit mit 15 Mio. € passiviert.
  - c) Die Spinnerei AG hat am 30.12.t0 die am 1.1.t1 fällige Miete für Lagerräume für die Zeit vom 1.10.t0 bis 31.3.t1 in Höhe von 60 T€ überwiesen. Die Zahlung ging bei der Rohwolle AG am 4.1.t1 ein.
  - d) Die Weberei AG hat am 1.1.t0 der Tuch AG ein Darlehen von 20 Mio. € mit 80%iger Auszahlung gewährt, das mit 20 Mio. € am 31.12.t3 zurückzuzahlen ist. Die Tuch AG hat die Darlehensverpflichtung nach § 253 Abs. 1 i.V.m. § 250 Abs. 3 HGB bilanziert. Das Disagio soll zu gleichen Teilen auf die Jahre t0 bis t3 verteilt werden. Den Ertrag aus dem Darlehensgeschäft realisiert die Weberei AG im Jahr der Darlehensrückzahlung. In welcher Weise beeinflusst das Darlehensgeschäft die Posten der Summenbilanz und die summierten Jahresüberschüsse der einzelnen Gesellschaften? Um welche Beträge muss man die Posten in den Jahren t0 bis t3 korrigieren? Begründen Sie Ihre Korrekturen.
  - e) Überprüfen Sie Ihre Korrektur der Jahresüberschüsse in der summierten Erfolgsrechnung (Summen-GuV) mit folgender Regel: „Hat sich der Differenzbetrag aus der Schuldenkonsolidierung (d.h. konsolidierungspflichtige Aktiva minus konsolidierungspflichtige Passiva) vermindert (erhöht), so ist im Rahmen der Konsolidierung der Jahresüberschuss um diesen Betrag zu erhöhen (zu senken).“

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 109)

**zu Kapitel V, 1.3. (Zwischenergebniseliminierung)**

1) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
TU1 ist erstmals im Wege der Vollkonsolidierung in den IFRS-Konzernabschluss des MU einzubeziehen. MU ist zu 90 % an TU1 beteiligt. TU1 liefert eine Ware mit 50 T€ Zwischenverlust an MU. Im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung kommt es zu einer Erhöhung des Konzernergebnisses in Höhe von 45 T€.		
TU1 ist erstmals im Wege der Vollkonsolidierung in den IFRS-Konzernabschluss des MU einzubeziehen. MU ist zu 100 % an TU1 beteiligt. TU1 liefert eine Ware mit 33 T€ Zwischengewinn an MU. Im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung ist wie folgt zu buchen: Ertrag an Waren.		
Nach internationalen Normen können die fertigungsbezogenen Fremdkapitalzinsen in die Konzernherstellungskosten einbezogen werden, sofern es sich um ein qualifying asset handelt und die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.		
Nach internationalen Normen handelt es sich bei den Konzernherstellungskostenmehrerungen um expenses, die aus Sicht der voll zu konsolidierenden Unternehmen nicht aktivierungsfähig sind, aber aus Konzernsicht aktivierungspflichtig sind.		
Lizenzgebühren, die das voll zu konsolidierende TU an MU für die Herstellung von Multifunktionschips zu entrichten hat, sind als Konzernherstellungskostenminderungen von den vorläufigen Konzernherstellungskosten abzuziehen.		
TU1 liefert einen Vermögenswert mit 20 T€ Zwischenverlust an TU2. Beide TU sind erstmals voll zu konsolidieren. Im Folgejahr ist der Vermögenswert noch bei TU2 auf Lager. Im Folgejahr ist im Zuge der Konsolidierung wie folgt zu buchen: Vermögenswert an Bewertungsdifferenzen aus der Zwischenergebniseliminierung nach dem Stand am Ende des Vorjahres 20 T€.		
TU1 liefert einen Vermögenswert an TU2 (Verkaufspreis 145 T€, davon 15 T€ Zwischengewinn). Beide TU sind erstmals voll zu konsolidieren. Im Folgejahr (t2) ist der Vermögenswert noch bei TU2 auf Lager. In t3 veräußert TU2 den Vermögenswert zu 150 T€ an ein konzernfremdes Unternehmen. In t3 ist im Zuge der Konsolidierung wie folgt zu buchen: Bewertungsdifferenzen aus der Zwischenergebniseliminierung an income 15 T€.		
In t1 entstanden 10 T€ Zwischengewinne und keine Zwischenverluste. In t2 entstanden 10 T€ Zwischenverluste und 20 T€ Zwischengewinne. Zwischen-gewinne und -verluste aus t1 gelten als realisiert. Im Zuge der Konsolidierung in t2 ist das Konzernergebnis um 10 T€ zu erhöhen.		
In t1 entstanden 45 T€ Zwischenverluste und 55 T€ Zwischengewinne. In t2 entstanden 30 T€ Zwischenverluste und 50 T€ Zwischengewinne. Zwischen-gewinne und -verluste aus t1 gelten als realisiert. Im Zuge der Konsolidierung in t2 ist das Konzernergebnis um 5 T€ zu reduzieren.		
In t1 entstanden 20 T€ Zwischenverluste und 5 T€ Zwischengewinne. In t2 entstanden 30 T€ Zwischenverluste und 50 T€ Zwischengewinne. Zwischen-gewinne und -verluste aus t1 gelten als realisiert. Im Zuge der Konsolidierung in t2 ist das Konzernergebnis um 35 T€ zu reduzieren.		
Eine individuelle Konzernbestandsfeststellung erfolgt vor allem beim Anlagevermögen.		

- 2) Gehen Sie auf die Befreiung von der Zwischenergebnisergebniseliminierung unter Hinweis auf den materiality-Grundsatz nach deutschen und internationalen Normen ein. Diskutieren Sie auch hierbei auftretende Probleme und mögliche Lösungsansätze.
- 3) TU1 verkauft an TU2 ein Grundstück. Dabei fallen 12 T€ Gerichts- und Notariatskosten an. Beide Unternehmen sind im Zuge der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen. Wie ist der Vorgang bilanziell zu behandeln?

- 4) Die Handels AG erstellt einen internationalen Abschluss. Geschäftsgegenstand ist der Handel mit Datenbanken. Für die Ermittlung der Konzernbestände (Datenbanken vom Typ 32-A) liegen die folgenden Ausgangsdaten vor:

Anfangsbestand	Konzernbezug	150 Mengeneinheiten
1.4.	Abgang	20 Mengeneinheiten
5.5.	Konzernbezug	30 Mengeneinheiten
28.5.	Fremdbezug	80 Mengeneinheiten
8.8.	Abgang	140 Mengeneinheiten

Bei den konzerninternen Lieferungen entsteht pro Stück pauschal ein Zwischengewinn in Höhe von 5 T€. In der Vorperiode lagen weder Zwischengewinne noch Zwischenverluste vor. Alle zuvor angegebenen Abgänge erfolgen an Konzernfremde.

- a) Wie ist zu buchen? Gehen Sie auf alle möglichen Buchungssätze ein. Auf die Angabepflichten in den notes ist nicht einzugehen.
- b) Wie ist zu buchen, wenn Sie im aktuellen Geschäftsjahr auf Konzernebene ein möglichst niedriges Konzernergebnis zeigen wollen? Wie hoch ist (in Bezug auf das aktuelle Geschäftsjahr) das abschlusspolitische Gestaltungspotential in Bezug auf die Konzernbilanz?
- 5) Konzernunternehmen A liefert einen Vermögensposten mit 20 GE Zwischenverlust an das konzernfremde Unternehmen Y (Konzernanschaffungskosten 140 GE; Verkaufspreis 120 GE). Das Unternehmen Y liefert den Vermögensposten wiederum zu einem Verkaufspreis von 120 GE an das Konzernunternehmen B. Beide Transaktionen finden in demselben Geschäftsjahr statt. Das Konzernergebnis vor Durchführung der beiden Transaktionen beträgt 3.300 GE. Wie beeinflussen die beiden Transaktionen das Konzernergebnis? Falls Sie besondere Annahmen treffen, legen Sie diese offen.
- 6) Die Ziegel GmbH produziert Mauersteine und Dachziegel. Der Preis für ihr Produkt „Schleswig-Holstein“ beträgt 15 €/ME. Er setzt sich aus den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten (6 €), den anteiligen Betriebs- und Verwaltungskosten (3 €), anteiligen Werbekosten (2,5 €), einzeln zurechenbaren Transportkosten (1,5 €) und dem Gewinn (2 €) zusammen. Die Ziegel GmbH hat die in t0 hergestellten und auf Lager genommenen Produkte entsprechend den Richtlinien der Konzernspitze mit den gemäß § 255 Abs. 2 HGB aktivierungspflichtigen Herstellungskosten bilanziert. Am 31.12.t0 lagern noch 8.000 ME des Produktes Schleswig-Holstein bei der Bau AG, einer 80%igen Tochter der Ziegel GmbH. Ihr Einzelbilanzwert setzt sich aus dem Anschaffungspreis (120.000 €) und den Anschaffungsnebenkosten von 12.000 € zusammen.
- a) Berechnen Sie den Höchstwert und den Mindestwert der *Konzernherstellungskosten* nach den Vorschriften des *HGB!*
- b) Wie hoch ist der *Zwischengewinn*?
- c) Welchen Betrag hätten *Höchst- bzw. Mindestwert* der Konzernherstellungskosten sowie das Zwischenergebnis
- c1) bei einem Bezugspreis von 11 €/ME,
- c2) bei einem Bezugspreis von 7 €/ME,
- c3) bei einem Marktpreis von 13 €/ME,
- c4) bei einem Marktpreis von 10 €/ME?
- Begründen Sie Ihre Lösungen für die Teilaufgaben a) bis c)!
- d) Welcher Wertansatz gilt für einen Konzernabschluss nach *IFRS*?

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 115)

- 7) Bestimmen Sie in den folgenden Fällen (1), (2) und (3) den Wertansatz gemäß § 304 HGB und IFRS für die Vermögensposten im Jahr t0 und in den Folgejahren in der Konzernbilanz des Tuch-Konzerns und geben Sie die in den Summenbilanzwerten enthaltenen Zwischenerfolge

an! Welchen Einfluss hat die Korrektur der Summenbilanz auf den Jahresüberschuss  $t_0$  und in den Folgejahren?

- a) Die Weberei AG hat am 31.12. $t_0$  500.000 Spulen Garn mit 10 Mio. € aktiviert. Sie hat die Spulen  $t_2$  zu einem Preis von 20 € je Spule von der Spinnerei AG erworben, die sie auch im gleichen Jahr produziert hat. Der Preis von 20 € setzt sich aus den direkt zurechenbaren Herstellungskosten (6 €) und den anteiligen Gemeinkosten (4 €) der Spinnerei AG (insgesamt: 10 €), dem verkaufsmengenabhängigen Aufwand für den Transport von der Spinnerei AG zur Weberei AG (2 €), dem anteiligen Werbeaufwand (1 €) und dem Gewinn (7 €) zusammen. Das Garn wurde  $t_1$  zu Stoff verarbeitet. Dieser wurde im gleichen Jahr mit Gewinn an ein nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen verkauft.
- b) Die Tuch AG hat am 1.1. $t_0$  Webautomaten zum Marktpreis von 10 Mio. € erworben und sie unverzüglich mit 20 % Gewinnaufschlag an die Weberei AG verkauft. Die Webautomaten wurden vom Hersteller direkt an die Weberei AG geliefert. Die Weberei AG will den Anschaffungswert der Maschinen über die Jahre  $t_0$  bis  $t_4$  linear abschreiben.
- c) Die Weberei AG will ihre Kapazität erweitern und kauft daher im Geschäftsjahr von der Spinnerei AG ein unbebautes Grundstück zum ortsüblichen Preis von 3 Mio. €, das bei der Spinnerei AG mit 1,5 Mio. € zu Buche stand.

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 119 f.)

#### zu Kapitel V, 1.4. (Aufwands- und Ertragskonsolidierung)

- 1) Ein Konzern besteht aus der Muttergesellschaft MU und zwei Tochtergesellschaften TU1 und TU2. Die Summen-Gewinn- und Verlustrechnung des Konzerns für  $t_0$  ist in der nachstehenden Tabelle wiedergegeben:

Gewinn- und Verlustrechnungen des MU-Konzerns für  $t_4$  in T€

	Summen-GuV	Korrekturen	Konzern-GuV
Umsatzerlöse	+ 20.400		
Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	+ 1.600		
andere aktivierte Eigenleistungen	+ 400		
sonst. betriebliche Erträge	+ 1.100		
Materialaufwand	- 11.500		
Personalaufwand	- 4.200		
Abschreibungen	- 3.000		
sonst. betrieblicher Aufwand	- 500		
Zinsen und ähnliche Erträge	+ 200		
Zinsen und ähnlicher Aufwand	- 400		
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	+ 4.100		
Steuern vom Einkommen und Ertrag	- 2.600		
Jahresüberschuss	+ 1.500		

Erstellen Sie unter Beachtung der folgenden Geschäftsvorfälle die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 305 HGB. Berücksichtigen Sie, dass auch alle Zwischenerfolge aus den Aufwands- und Ertragspositionen eliminiert werden sollen. Sofern latente Steuern gemäß § 306

HGB anfallen, gehen Sie von einem durchschnittlichen Ertragssteuersatz von 30 % aus. Erläutern Sie Ihre Korrekturbuchungen.

- a) Anfang t4 verkaufte TU1 aus ihrem Anlagenpark eine gebrauchte Maschine für 250 T€ an TU2. Der Buchwert der Maschine betrug zum 31.12.t3 200 T€. Die Maschine soll planmäßig linear abgeschrieben werden.
- b) MU hat t4 von Dritten bezogene Rohstoffe ohne Bearbeitung und ohne Zwischengewinn zum Preis von 200 T€ an TU2 geliefert. Am 31.12.t4 liegt die Hälfte des Rohstoffes noch unbearbeitet bei TU2 auf Lager. Die andere Hälfte wurde mit einem zusätzlichen Aufwand von 80 T€ zu Fertigfabrikaten verarbeitet, die bis Ende t4 an Dritte zum Preis von 160 T€ weiterveräußert worden sind.
- c) t4 erwarb TU2 Produkte von nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen im Wert von 100 T€. TU2 hat die Produkte sofort an MU zum Preis von 125 T€ weiterveräußert. TU2 sind dabei Transportkosten in Höhe von 5 T€ entstanden. MU hat die Produkte unter zusätzlichen Kosten von 60 T€ weiterverarbeitet und dann auf Lager genommen.
- d) TU2 hat zu Beginn des Jahres t3 eine Fertigungsmaschine produziert und sofort zum Preis von 300 T€ mit einem Zwischengewinn von 50 T€ an TU1 verkauft. TU1 hat die Anlage t3 und t4 jeweils um 30 T€ abgeschrieben.
- e) MU hat am 1.1.t0 ein Darlehen in Höhe von 1.000 T€ mit 80%iger Auszahlung gewährt, das mit 1.000 T€ am 31.12.t4 zurückgezahlt wurde. TU2 hat die Darlehensverpflichtung nach § 250 Abs. 3 HGB zum Rückzahlungsbetrag bilanziert und das t0 aktivierte Disagio zu gleichen Teilen auf die Laufzeit des Kredits verteilt. MU realisiert den gesamten Ertrag aus dem Darlehensgeschäft im Jahr t4.

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordelheide* (2005), S. 132 f.)

#### Lösungshinweise:

Bitte beachten Sie, dass die latenten Steuern im Rahmen der Veranstaltung teilweise bereits zu einem späteren Zeitpunkt behandelt werden.

Die Konzern-GuV für das Geschäftsjahr t4 stellt sich wie Folgt dar (alle Angaben in T€): Umsatzerlöse +20.075, Bestandsveränderung +1.580, andere aktivierte Eigenleistungen +400, sonst. betr. Erträge +1.050, Materialaufwand -11.175, Personalaufwand -4.200, Abschreibungen -2.985, sonst. betr. Aufwand -500, Zinsen und ähnlicher Aufwand -360, Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit +3.885, Steuern vom Einkommen und Ertrag -2.471, (Konzern-)Jahresüberschuss: 1.414.

- 2) MU hält 100 % der Anteile an TU. Zwischen MU und TU besteht ein Beherrschungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG. Der Konzernabschluss ist nach internationalen Normen zu erstellen. TU ist ein Druckmaschinenhersteller (Produktion und Verkauf). In der Berichtsperiode t0 hat TU eine Druckmaschine hergestellt. Dabei sind Material- und Personalaufwendungen in Höhe von 500 T€ angefallen. Bei den 500 T€ handelt es sich um die aktivierungspflichtigen produktionsbezogenen Einzel- und Gemeinkosten i.S. der internationalen Normen. Gleichfalls in Periode t0 wurde die Druckmaschine zu 450 T€ (Verkaufspreis) an das MU geliefert. Der am freien Markt erzielbare Nettoveräußerungswert i.S. von IAS 2.25 ff. beträgt 560 T€.
  - a) Wie ist im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zu buchen (t0)?
  - b) Wie erklären Sie sich das Zustandekommen der zuvor beschriebenen Transaktion zwischen MU und TU? Welche weiteren Konsequenzen können sich in Zusammenhang mit dem zuvor geschilderten Sachverhalt ergeben?

**zu Kapitel V, 1.5. (Interessenzusammenführungsmethode)**

Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

<b>Aussagen</b>	<b>Richtig</b>	<b>Falsch</b>
Die Interessenzusammenführungsmethode ist nach deutschen Rechnungslegungsnormen zwingend anzuwenden, sofern die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen.		
Die Interessenzusammenführungsmethode ist nach internationalen Rechnungslegungsnormen zwingend anzuwenden, sofern die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen.		
Die Interessenzusammenführungsmethode ist nach US-amerikanischen Rechnungslegungsnormen zwingend anzuwenden, sofern die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen.		
Bei der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode wird die Beteiligung mit dem (anteiligen) gezeichneten Kapital verrechnet. Ein sich ergebender aktiver Unterschiedsbetrag vermindert die Konzernrücklagen; ein sich ergebender passiver Unterschiedsbetrag erhöht die Konzernrücklagen.		
Bei der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode sind die stillen Reserven anteilig aufzulösen.		
Die Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode erfolgt auf Basis der Wertansätze in der Tageswertbilanz.		
Aus der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode kann kein goodwill entstehen.		
Aus der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode kann kein passiver Unterschiedsbetrag entstehen.		
MU und TU sind nach der POI-Methode zu konsolidieren. Ein konzernfremdes Unternehmen hält 5 % der Anteile an MU. Das Eigenkapital von MU auf Basis der HB II beträgt 300 GE. In diesem Fall ist im Konzernabschluss ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter in Höhe von 15 GE zu zeigen.		
Die Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode ist in den Folgeperioden erfolgsneutral.		
Der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode liegt die Erwerbsfiktion zugrunde.		
Bei der Kapitalkonsolidierung nach der POI-Methode sind die stillen Reserven nicht abzudecken, weil die höheren Wertansätze (aufgrund der Fiktion der Zusammenführung gleichberechtigter Interessen) noch keine Bestätigung am Markt gefunden haben.		

**zu Kapitel V, 2. (Quotenkonsolidierung)**

- 1) Ein Partnerunternehmen (venturer, V) ist zu 25 % an einer jointly controlled entity (JCE) beteiligt. Das JCE ist quotaal in den internationalen Konzernabschluss des venturer einzubeziehen. Die Angaben in den Klammern beziehen sich auf die stillen Reserven. Alle Angaben erfolgen in T€.

Führen Sie auf Basis eines geeigneten Arbeitsbogens die Erstkonsolidierung durch.

	V	JCE (HB II)
<b>AKTIVA</b>		
Grundstücke	500	120 (70)
Maschinen	200	100 (50)
Beteiligung MU/V an JCE	42	
sonst. Aktiva	50	80
<i>Summe</i>	<i>792</i>	<i>300</i>
<b>PASSIVA</b>		
gez. Kapital	200	50
Rücklagen	150	20
Bilanzgewinn	20	10
sonst. Passiva	422	220
<i>Summe</i>	<i>792</i>	<i>300</i>

- 2) Legen Sie die Voraussetzung für eine quotale Konsolidierung nach internationalen Normen dar.
- 3) Wie beurteilen Sie die Aussagefähigkeit der Quotenkonsolidierung?
- 4) Gehen Sie in Bezug auf das Konsolidierungsbeispiel 29 davon aus, dass die JCE eine Ware (Buchwert 100 GE) zu 85 GE upstream an V liefert. Dieser Verkauf stellt einen Hinweis auf eine substantielle Wertminderung dar. Sie ermitteln einen Marktpreis für die Ware in Höhe von 90 GE. Wie ist vorzugehen?
- 5) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind.

Aussagen	Richtig	Falsch
Nach internationalen Normen ist ein jointly controlled asset (z.B. Nutzungsrechte an einer Ölpipeline) quotaal zu konsolidieren.		
An dem Unternehmen Y sind die Unternehmen A, B und C jeweils zu 30 % beteiligt. Y ist annahmegemäß quotaal in den Konzernabschluss von A einzubeziehen. In dem Konzernabschluss von A ist für die Anteile anderer Gesellschafter an Y (10 %) ein anteiliger Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter zu zeigen.		
In t1 wurde das Unternehmen A quotaal in den Konzernabschluss von Y einbezogen, obgleich auch ein Einbezug nach der Equity-Methode möglich gewesen wäre. In t2 ist erstmal das Unternehmen B in den Konzernabschluss einzubeziehen. Dabei ist es möglich, das Unternehmen B entweder quotaal oder at equity einzubeziehen. Die sachliche Dimension der Konsolidierungsmethodenstetigkeit bedingt es, das Unternehmen B quotaal in den Konzernabschluss von Y einzubeziehen.		

In t1 wurde das Unternehmen A quotal in den Konzernabschluss von Y einbezogen, obgleich auch ein Einbezug nach der Equity-Methode möglich gewesen wäre. In t2 bedingt es die zeitliche Dimension der Konsolidierungsmethodenstetigkeit, das Unternehmen A grundsätzlich unverändert quotal in den Konzernabschluss von Y einzubeziehen.		
A ist quotal in den Konzernabschluss von Y einzubeziehen. Y ist zu 25 % an A beteiligt. Y liefert eine Abfüllanlage zu einem Verkaufspreis von 250 T€ (davon 50 T€ Gewinnanteil) an A (downstream-Lieferung). Im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung ist wie folgt zu buchen: Jahresergebnis (Bilanz) an asset (Abfüllanlage) 12,5 T€.		
A ist quotal in den Konzernabschluss von Y einzubeziehen. Y ist zu 25 % an A beteiligt. Y liefert eine Abfüllanlage zu einem Verkaufspreis von 250 T€ (davon 50 T€ Gewinnanteil) an A (downstream-Lieferung). Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens wie folgt zu buchen: Umsatzerlöse 62,5 T€ an Bestandsminderung 50 T€ und Jahresergebnis 12,5 T€.		

### zu Kapitel V, 3. (Equity-Methode)

- 1) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind (Legende: AU = assoziiertes Unternehmen).

Aussagen	Richtig	Falsch
Nach internationalen Normen wird bei der Beurteilung, ob eine Beteiligung vorliegt, u.a. explizit auf das Erfordernis der Dauerhaftigkeit der Beteiligungsabsicht abgestellt.		
Bei der Überprüfung der Assoziierungsvermutung gelangt man nach internationalen Normen eher als nach den deutschen Normen zu dem Ergebnis, dass ein AU vorliegt.		
Handelsrechtlich kommt als Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode alleine der Erwerbszeitpunkt in Betracht.		
Nach DRS 8 ist die Equity-Methode nach der Buchwertmethode durchzuführen.		
Bei Anwendung der Equity-Methode ist nach internationalen Normen i.d.R. eine Anpassung an die konzerneinheitlichen Bilanzierungsmethoden vorzunehmen.		
MU ist zu 25 % an einem Unternehmen beteiligt, welches nach der Equity-Methode in den internationalen Konzernabschluss von MU einzubeziehen ist. Der Wert der Beteiligung beträgt 700 T€ und das neubewertete Eigenkapital von AU 1.200 T€. In diesem Fall entsteht ein goodwill in Höhe von 400 T€. Dieser Betrag ist in der Konzernbilanz getrennt von der Beteiligung (700 T€) zu zeigen.		
MU ist zu 20 % an einem Unternehmen beteiligt, welches nach der Equity-Methode in den internationalen Konzernabschluss von MU einzubeziehen ist. Der Wert der Beteiligung beträgt 400 T€ und das neubewertete Eigenkapital von AU 2.100 T€. In diesem Fall entsteht ein negativer Unterschiedsbetrag in Höhe von 20 T€.		

<p>MU ist zu 20 % an einem Unternehmen beteiligt, welches nach der Equity-Methode in den internationalen Konzernabschluss von MU einzubeziehen ist. MU liefert eine Maschine mit 300 T€ Gewinn an AU. In der Vorperiode waren keine Zwischenergebnisse zu eliminieren. Nach internationalen Normen ist im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung wie folgt zu buchen: Expenses (Sonderposten des income statement) an Beteiligung MU an AU 60 T€.</p>		
<p>MU ist zu 25 % an einem Unternehmen beteiligt, welches nach der Equity-Methode in den internationalen Konzernabschluss von MU einzubeziehen ist. AU liefert eine Maschine mit 120 T€ Verlust an MU. In der Vorperiode waren keine Zwischenergebnisse zu eliminieren. Nach internationalen Normen ist im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung wie folgt zu buchen: Beteiligung MU an AU an Jahresergebnis (bilanziell) 30 T€.</p>		
<p>Nach internationalen Normen sind Zwischenergebnisse bei Anwendung der Equity-Methode anteilig in Höhe der Beteiligungsquote zu eliminieren.</p>		
<p>AU ist in den IFRS-Konzernabschluss von MU nach der Equity-Methode einzubeziehen. In den Einzelabschluss von MU ist AU entweder at equity einzubeziehen, zu Anschaffungskosten oder als available for sale asset (gem. IAS 39) zu bilanzieren. Insofern besteht ein Wahlrecht zwischen den drei zuvor benannten Alternativen.</p>		
<p>In der Vorperiode wurde AU „at equity“ in den IFRS-Konzernabschluss von MU einbezogen. Liegen in der aktuellen Periode Anzeichen für eine Wertminderung der Beteiligung (von MU an AU) vor, so ist ein sog. Wertminderungstest durchzuführen. Ergibt sich aufgrund der Anwendung des Wertminderungstestes ein niedrigerer Wertansatz, so ist ergebniswirksam außerplanmäßig abzuschreiben. Enthielt der Wertansatz der Vorperiode einen goodwill, so ist dieser zuerst abzuschreiben.</p>		

- 2) Gehen Sie auf mögliche Unterschiede bei Anwendung der Equity-Methode nach deutschen und nach internationalen Normen ein. Die Kapitalanteilmethode gem. § 312 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist nicht mit in die Betrachtung einzubeziehen.
- 3) MU ist zu 22 % an AU beteiligt. AU ist in den IFRS-Konzernabschluss von MU nach IAS 38 „at equity“ einzubeziehen. Wann kann es in Zusammenhang mit der Abbildung von AU im IFRS-Konzernabschluss zu einer Rückstellung gem. IAS 37 kommen?
- 4) MU ist zu 25 % an einem assoziierten Unternehmen (AU) beteiligt. AU ist „at equity“ in den IFRS-Konzernabschluss von MU einzubeziehen. Die Angaben in den Klammern beziehen sich auf die stillen Reserven. Alle Angaben erfolgen in T€.
  - a) Zeigen Sie auf Basis eines geeigneten Arbeitsbogens die Vorgehensweise bei erstmaliger Anwendung der Equity-Methode (t1).

	MU	AU
<b>AKTIVA</b>		
Grundstücke	500	120 (70)
Maschinen	200	100 (50)
Beteiligung MU an AU	150	
sonst. Aktiva	50	80
<i>Summe</i>	<i>900</i>	<i>300</i>
<b>PASSIVA</b>		
gez. Kapital	200	50
Rücklagen	150	20
Bilanzgewinn	20	10
sonst. Passiva	530	220
<i>Summe</i>	<i>900</i>	<i>300</i>

- b) Ergänzend ist auf Basis der nachstehenden Daten die Zwischenergebniseliminierung durchzuführen: Das AU hat während des Geschäftsjahres Vorprodukte zu 20 GE an MU geliefert; diese Vorprodukte hat das AU in der Bilanz des Vorjahres zu 16 GE gezeigt. Angesetzt wurden die produktionsbezogenen Vollkosten nach den IAS 2.
- c) Erstellen Sie auf Basis der nachstehenden Daten den Arbeitsbogen bei Anwendung der Equity-Methode im Folgejahr (t2). Der Sachverhalt unter b) ist nicht weiter zu berücksichtigen. Der Bilanzgewinn (MU/AU) aus t1 wurde jeweils in die Rücklagen eingestellt. In t2 hat AU einen Bilanzgewinn in Höhe von 10 GE erwirtschaftet. Falls Sie für die Erstellung des Arbeitsbogens weitere Annahmen setzen, legen Sie diese unter Verweis auf die jeweils angewandte Norm offen.

	MU	AU
<b>AKTIVA</b>		
Grundstücke	500	120 (70)
Maschinen	200	100 (50)
Beteiligung MU an AU	150	
sonst. Aktiva	65	90
<i>Summe</i>	<i>915</i>	<i>370</i>
<b>PASSIVA</b>		
gez. Kapital	200	50
Rücklagen	170	30
Bilanzgewinn	15	10
sonst. Passiva	530	220
<i>Summe</i>	<i>915</i>	<i>370</i>

- d) Wie beurteilen Sie die Aussagefähigkeit der Equity-Methode im Vergleich zur Vollkonsolidierung und im Vergleich zur quotalen Konsolidierung?

- 5) Die Schröpf AG ist MU des Schröpf-Konzerns. Zum 31.12.t1 erwirbt die Schröpf AG eine 40%ige Beteiligung an der Ausbeute AG zum Preis von 18.000 €. Die Schröpf AG ist in der Lage, auf die die Ausbeute AG einen maßgeblichen Einfluss auszuüben; die Beteiligung an der Ausbeute AG wird daher im Konzernabschluss nach der Equity-Methode bewertet.

Das Eigenkapital der Ausbeute AG zum Erwerbszeitpunkt beträgt insgesamt 28.000 € (einschließlich des Jahresüberschusses der Ausbeute AG in t1). In den Gebäuden der Ausbeute AG sind zudem stille Reserven in Höhe von 2.000 € enthalten. Die stillen Reserven enthaltenden Gebäude werden ab t2 über 10 Jahre linear abgeschrieben. In t2 konnte die Ausbeute AG einen Jahresüberschuss von 1.800 € erzielen, wovon laut Hauptversammlung am 15.2.t3 50 % zur Ausschüttung gelangen. Am 15.4.t2 hat die Ausbeute AG den Bilanzgewinn des Jahres t1 in Höhe von 800 € an die Anteilseigner ausgeschüttet. (Hinweis: Buchungssätze sind in dieser Aufgabe auf Einzelabschlussebene nicht erforderlich.)

Der Steuersatz der Ausbeute AG beträgt 30 %. Der Steuersatz der Schröpf AG beträgt 25 %. Ermitteln Sie den Wertansatz der Beteiligung zum 31.12.t2 nach IAS 28.

(Entnommen aus *Angermayer-Michler/Oser* (2005), S. 232)

Lösungshinweis:

Der Wertansatz beträgt 18.344 €.

- 6) Die Buy & Hold GmbH erwirbt am 1.1.t2 eine Beteiligung von 40 % an der Sell-AG zum Preis von 8 Mio. €. Das gezeichnete Kapital der Sell-AG beträgt am 1.1.t2 10 Mio. €, die offenen Rücklagen weisen eine Höhe von 5 Mio. € auf. Ein Bilanzgewinn ist nicht vorhanden. Die folgende Tabelle zeigt die Ertragsentwicklung und die Ausschüttung der Sell-AG (in T€).

	t2	t3	t4
Jahresergebnis	500	-100	150
Ausschüttung für das Jahr	400		100

Die Sell-AG besitzt Maschinen, deren Tageswerte (1.1.t2) nach Meinung der Buy & Hold GmbH um 2,5 Mio. € über den Buchwerten liegen. Die Maschinen werden linear abgeschrieben und haben eine Restnutzungsdauer von vermutlich fünf Jahren. Der Wiederbeschaffungswert der Grundstücke der Sell-AG übersteigt den Bilanzansatz um wenigstens 1,25 Mio. €.

- Ermitteln Sie den Equityansatz der Beteiligung an der Sell-AG zum einen gem. § 312 Abs. 1 Nr. 1 HGB (Buchwertmethode) und zum anderen nach IAS 28.11, .20 für die Konzernbilanzen der Buy & Hold GmbH zum 31.12.t2, 31.12.t3 und 31.12.t4. Wie hoch ist der Unterschiedsbetrag zu den o.g. Stichtagen nach HGB und IAS 28?
- Durch welche nicht in der Aufgabenstellung enthaltenen Maßnahmen kann der Equityansatz der Beteiligung ebenfalls verändert werden?
- Die Buy & Hold GmbH verkauft zum 31.12.t4 10 % der Anteile an der Sell-AG zum Preis von 1,5 Mio. €. Berechnen Sie den Veräußerungsgewinn (-verlust) sowie die Buchwerte der Beteiligung und des Unterschiedsbetrages zum 31.12.t4!

Diese Aufgabe wurde in der vorliegenden Form in der Vorlesung nicht besprochen. Allerdings lässt sich ein Ergebnis herleiten. Bitte ziehen Sie ggf. einschlägige Kommentierungen bzw. Literatur heran.

- Diskutieren Sie die Vorteile der Equitymethode gegenüber dem Beteiligungsansatz zum Anschaffungswert.

(Entnommen aus *Busse von Colbe/Ordeltshede* (2005), S. 151 f.)

Lösungshinweise:

Zu a) Die Beteiligungsbuchwerte zum 31.12.t1 betragen 7.120 T€ (Buchwertmethode, zeitkongruente Gewinnvereinnahmung) und 7.160 T€ (Buchwertmethode, zeitverschobene Gewinnvereinnahmung).

Zu c) Der Gewinn/Verlust aus dem Verkauf berechnet sich wie Folgt: Erlös aus dem Verkauf – anteiliges Eigenkapital (auf die verkauften Anteile) – anteiliger Unterschiedsbetrag (auf die verkauften Anteile). Es errechnet sich bei zeitverschobener Gewinnvereinnahmung ein Verlust in Höhe von 290 T€.

**zu Kapitel V, 4. (latente Steuern auf Konzernebene)**

Anmerkung: Die Bildung latenter Steuern war teilweise bereits Gegenstand der vorherigen Fragen.

- 1) Zu erstellen ist ein HGB-Konzernabschluss, in den ein Unternehmen „at equity“ einzubeziehen ist. Können aus der Anwendung der Equity-Methode gem. §§ 311 f. HGB oder aus einer quotalen Konsolidierung gem. § 310 HGB latente Steuern resultieren?
- 2) Aus der Kapitalkonsolidierung gem. IFRS 3 entsteht ein goodwill. Sind in diesem Zusammenhang latente Steuern zu bilden? (Anmerkung: Diese Frage wurde in der Vorlesung nicht besprochen)

Lösungshinweise: Gehen Sie (zunächst einmal!?) davon aus, dass latente Steuern zu bilden sind und verdeutlichen Sie sich anhand des Buchungssatzes, welche Auswirkungen die Bildung latenter Steuern hätte. Für die Lösung von Bilanzierungsproblemen ist die in IAS 8.7 ff. beschriebene Problemlösungsmethodik relevant (ausführlich hierzu *Ruhnke* (2005), S. 355 ff.), d.h. Sie müssen zunächst einmal nach Anhaltspunkten für die Problemlösung in konkreten IAS „suchen“. Hier bieten sich naturgemäß IAS 12 und IFRS 3 an. Auch ein Blick in die einschlägige Literatur bzw. einschlägige Kommentierungen kann hier helfen; allerdings müssen die dort angebotenen Problemlösungen überzeugen!

- 3) Geben Sie bitte für die folgenden Aussagen durch Ankreuzen an, ob sie richtig oder falsch sind. Mit latenten Steuern sind stets die latenten Steuern auf Konzernebene angesprochen.

Aussagen	Richtig	Falsch
Übersteigt der Konzernbilanzansatz den Ansatz in der Summenbilanz, so sind nach internationalen Normen passive latente Steuern zu bilden.		
Während das HGB dem Konzept der GuV-orientierten Steuerabgrenzung folgt, geht IAS 12 vom Konzept der bilanzorientierten Steuerabgrenzung aus.		
Bei der Abgrenzung latenter Steuern sind nach Ansicht des DRSC auch quasi-permanente Differenzen zu berücksichtigen.		
Für die Bildung latenter Steuern wird international zumeist die Verwendung eines aktuellen Konzerndurchschnittssteuersatzes als zulässig angesehen.		
Eine Forderung von MU gegenüber einem voll zu konsolidierenden Unternehmen wird in t1 in Höhe von 250 T€ außerplanmäßig abgeschrieben. Am Ende von t1 besteht die Forderung weiterhin. In Bezug auf die Bildung latenter Steuern unter Berücksichtigung eines Konzerndurchschnittssteuersatzes von 35 % ist wie folgt zu buchen: aktive latente Steuern an Steuerertrag 87,5 T€.		

In den IFRS-Konzernabschluss ist der IFRS-Einzelabschluss der Hammer AG einzubeziehen. Der in der IFRS-HB II gezeigte Verlustvortrag ist in den IFRS-Konzernabschluss zu übernehmen, sofern die in IAS 12.34 ff. genannten Voraussetzungen gegeben sind.		
--	--	--

4) Gegeben sind die folgenden Daten zur Zwischenergebniseliminierung (Gesamtdifferenzenbetrachtung; die angegebenen Zwischenergebnisse stammen aus innerkonzernlichen Transfers mit voll zu konsolidierenden Unternehmen).

a) Ergänzen Sie die nachstehende Tabelle.

b) Geben Sie die Buchungen zur Bildung der latenten Steuern in den Perioden t1 bis t3 an.

Berücksichtigen Sie bei Ihren Überlegungen einen Konzerndurchschnittssteuersatz von 35 %. In Periode t0 lagen weder Zwischengewinne noch -verluste vor. Die aus den Zwischenergebnissen resultierenden bilanziellen und Ergebnisdifferenzen stimmen annahmegemäß überein.

Periode	t1	t2	T3
Zwischengewinne (+) Zwischenverluste (-) [Saldo]	+50 T€	+80 T€	-10 T€
Steuerabgrenzung (Konzernbilanz) aktive latente Steuern (+); passive latente Steuern (-)			
Steuerabgrenzung (Konzern-GuV) Steuerertrag / tax income (+); Steueraufwand / tax expenses (-)			