



Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH

IWW-Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XIII: „Internationale Rechnungslegung“

Lösungshinweise zur 3. Musterklausur

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdruckes, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des IWW – Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Dies gilt auch für jede Form der Kommunikation zwischen den Studierenden des IWW.

Zu Aufgabe 1:
70 Punkte
Zu a)

Die Neubewertungsbilanz stellt ein technisches Hilfsmittel zur Erstellung der Konzernbilanz dar. Die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt des Erwerbs hat nach IFRS 3.18 mit den beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt zu erfolgen. Stille Reserven und stille Lasten des Tochterunternehmens müssen also aufgedeckt werden. Dies erfolgt mit Hilfe der Neubewertungsbilanz. Die Neubewertungsbilanz stellt ein technisches Hilfsmittel zur Erstellung der Konzernbilanz dar. Die M-AG zahlt für die Anteile an der T-GmbH 2.500 Mio. €, obwohl das von der T-GmbH ausgewiesene Eigenkapital lediglich $(100 + 150 + 120 =)$ 370 Mio. € beträgt. Die Differenz von $(2.500 - 370 =)$ 2.130 Mio. € entfällt auf stille Reserven der T-GmbH, die die M-AG im Rahmen des Gesamtkaufpreises mitvergütet. Hiervon entfallen $(600 - 150 =)$ 450 Mio. € auf den Grund und Boden, $(960 - 800 =)$ 160 Mio. € auf das Gebäude und $(600 - 440 =)$ 160 Mio. € auf die Vorräte. Der Rest von $(2.130 - 450 - 160 - 160 =)$ 1.360 Mio. € entfällt auf den im Rahmen des Gesamtkaufpreises entrichteten Geschäfts- oder Firmenwert. Dieser wird üblicherweise in der Neubewertungsbilanz der T-GmbH noch nicht erfasst. Vielmehr wird er erst im Rahmen der Konsolidierungsbuchungen aufgedeckt. Wird so verfahren, dann hat die Neubewertungsbilanz folgendes Aussehen:

Neubewertungsbilanz der T-GmbH zum 31.12.1

Aktiva		Passiva	
	Mio €		Mio €
Grund und Boden	600	Gezeichnetes Kapital	100
Gebäude	960	Gewinnrücklagen	150
Vorräte	600	Jahresüberschuss	120
Sonstiges	580	Neubewertungsrücklage	770
Umlaufvermögen		Verbindlichkeiten	1.600
	2.740		2.740

Klargestellt sei, dass es sich bei dieser Bilanz nicht um die Bilanz der T-GmbH für deren Einzelabschluss des Jahres 1 handelt. Vielmehr findet diese Bilanz ausschließlich Eingang in die von der M-AG zu erstellende Konzernbilanz zum 31.12.1.

(20 Punkte)

Zu b)

Bei einer Erstkonsolidierung nach den IAS/ IFRS ist IFRS 10 i. V. m. IFRS 3 anzuwenden. IFRS 3 regelt die Bilanzierung und Bewertung bei Unternehmenszusammenschlüssen.

Nach IFRS 3.4 sind Unternehmenszusammenschlüsse mithilfe der Erwerbsmethode zu bilanzieren. Nach IFRS 3.18 sind die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden in der Konzernbilanz des erwerbenden Mutterunternehmens mit ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Dies ist bereits innerhalb der Neubewertungsbilanz erfolgt. Insoweit als der Kaufpreis (der Anteile) des Tochterunternehmens die Summe der beizulegenden Zeitwerte der Vermögenswerte des Tochterunternehmens abzüglich der Zeitwerte der übernommenen Schulden übersteigt, hat das Mutterunternehmen in der Konzernbilanz im Rahmen der Erstkonsolidierung einen Geschäfts- oder Firmenwert (goodwill) anzusetzen. Dies ergibt sich aus IFRS 3.32.

Nach Aufstellung der Neubewertungsbilanz der T-GmbH kann die M-AG zur Vorbereitung der Konsolidierung die Summenbilanz für Mutter- und Tochterunternehmen erstellen. In ihr sind nach IFRS 10.B86 (a) die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden und des Eigenkapitals sowie der Erträge und Aufwendungen zusammenzufassen. Die Summenbilanz stellt dann die Grundlage für alle Konsolidierungsmaßnahmen und damit auch für die Kapitalkonsolidierung dar.

Nach IFRS 10.B86 (b) ist der Buchwert der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an seinen Tochterunternehmen zu eliminieren. Dies geschieht dadurch, dass der Buchwert dieser Anteile gegen das Eigenkapital der Tochterunternehmen in deren Neubewertungsbilanzen aufgerechnet wird. Zum Eigenkapital in diesem Sinne gehören alle Eigenkapitalposten. Nach deutschem Recht ist Eigenkapital von Kapitalgesellschaften bekanntlich zu gliedern in gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklage, Gewinnrücklagen, Gewinn- bzw. Verlustvortrag und Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag. Da die IFRS keine speziellen Regeln zur Aufgliederung des Eigenkapitals enthalten, können die Bezeichnungen des HGB auch bei Anwendung der IFRS verwendet werden. Geschieht dies, so setzt sich das gegen die Anteile des Mutterunternehmens aufzurechnende Eigenkapital der Tochterunternehmen also aus diesen einzelnen Posten zusammen.

Im Rahmen der Erstkonsolidierung werden die Bilanz der M-AG und die Neubewertungsbilanz der T-GmbH nunmehr in der nachfolgend dargestellten Weise zusammengefasst (konsolidiert).

Erstkonsolidierung (in Mio €)										
Bilanzposten	Bilanz M-AG		Neubewertungs- bilanz der T-GmbH		Summenbilanz		Konsolidie- rungs- buchungen		Konzernbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
Firmenwert							1.360		1.360	
Grund und Boden	800		600		1.400				1.400	
Gebäude	1.500		960		2.460				2.460	
Beteiligung	2.500		-		2.500			2.500	-	
Vorräte	800		600		1.400				1.400	
Sonstiges Umlaufvermögen	600		580		1.180				1.180	
Gezeichnetes Kapital		2.000		100		2.100	100			2.000
Gewinnrücklagen		1.600		150		1.750	150			1.600
Jahresüber- schuss		600		120		720	120			600
Neubewertungs- rücklage		-		770		770	770			-
Verbindlichkeiten		2.000		1.600		3.600				3.600
Summen	6.200	6.200	2.740	2.740	8.940	8.940	2.500	2.500	7.800	7.800

Durch die in den Spalten „Konsolidierungsbuchung“ vorgenommene Buchung wird die Beteiligung der M-AG an der T-GmbH gegen das Eigenkapital der T-GmbH verrechnet. Der Saldo von 1.360 Mio. € ergibt den aus Konzernsicht entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert der T-GmbH. Nach der Konsolidierungsbuchung, d. h. in den Spalten der Konzernbilanz, ist das Gesamtgebilde „Konzern“, bestehend aus der M-AG und der T-GmbH, wie ein einheitliches Unternehmen abgebildet.

(50 Punkte)

Zu Aufgabe 2:

50 Punkte

Zu a) **Schuldenkonsolidierung**

a1) *Rechnungslegung nach IAS/IFRS*

Die M-AG hat gem. IFRS 10.B86 (c) eine Schuldenkonsolidierung durchzuführen. Miteinander zu verrechnen sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen, da sie aus Konzernsicht nicht existieren. Die Konsolidierungsbuchung lautet wie folgt:

„Verbindlichkeiten 100 T€ an Forderung 50 T€
 an Abschreibung auf Forderungen 50 T€“.

a2) Rechnungslegung nach HGB

Gemäß § 303 HGB muss die M-AG im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses eine Schuldenkonsolidierung durchführen. Forderungen und Verbindlichkeiten der M-AG und der T-GmbH sind untereinander zu verrechnen. Da aus Konzernsicht weder eine Verbindlichkeit noch eine Forderung besteht, kann im Konzernabschluss keine Abschreibung vorgenommen werden. Die Abschreibung ist mit der folgenden Konsolidierungsbuchung rückgängig zu machen.

„Verbindlichkeiten 100 T€	an	Forderung	50 T€
	an	Abschreibung auf Forderungen	50 T€“.

(15 Punkte)

Zu b) Aufwands- und Ertragskonsolidierung

b1) Rechnungslegung nach IAS/IFRS

Aus Konzernsicht liegen weder Aufwendungen noch Erträge vor. Die in den Einzelabschlüssen verbuchten Aufwendungen und Erträge sind deshalb zur Erstellung der Konzern-GuV zu konsolidieren. Technisch erfolgt dies durch folgende Konsolidierungsbuchung, die der Aufwands- und Ertragskonsolidierung i.S.d. IFRS 10.B86 (c) zuzuordnen ist.

„Zinsertrag 6 T€	an	Zinsaufwand	6 T€“.
------------------	----	-------------	--------

b2) Rechnungslegung nach HGB

Im Rahmen der Erstellung des Konzernjahresabschlusses ist auch nach deutschem Handelsrecht eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen, und zwar gem. § 305 HGB. Die innerhalb der Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmende Buchung hat folgendes Aussehen:

„Zinsertrag 6 T€	an	Zinsaufwand	6 T€“.
------------------	----	-------------	--------

(15 Punkte)

