

Lösungsvorschläge zur Probeklausur 2

Themenbereich: Konzernabschlüsse und IFRS-Abschlüsse (Kapitel 6 bis 10)

Aus didaktischen Gründen werden die Lösungen meist etwas ausführlicher dargestellt als unter realen Klausurbedingungen notwendig wäre. Außerdem erhalten Sie Lösungshinweise, die Ihnen helfen sollen, den Lehrstoff in meinem Buch schneller zu finden. Im Folgenden steht die Abkürzung GZJA für "Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS" (9. Auflage).

Die Punktzahl einer Aufgabe entspricht der Bearbeitungszeit: Da bei allen Aufgaben maximal 20 Punkte zu erreichen sind, müssen Sie jede Aufgabe nach ca. 20 Minuten vollständig bearbeitet haben.

Damit Sie Ihre Leistung einschätzen können, findet sich am Schluss jeder Aufgabe ein Schema zur eigenen Beurteilung. Hierbei werden die Stufen „Wissensstand unter 50%, genau 50% und über 50%“ unterschieden. Wenn ihr Wissen bei einer Aufgabe unter 50% liegt, wäre sie nicht bestanden. Um die Klausur insgesamt zu bestehen, muss Ihr Gesamtwissen bei mindestens 50% liegen. Bei Ihrer Einschätzung sollten Sie möglichst realistisch sein, damit Sie sich nicht falsch einschätzen.

Rechtlicher Hinweis:

Die Lösungsvorschläge beziehen sich auf mein Lehrbuch „Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS“ in der 9. Auflage. Es ist möglich, dass andere Autoren unterschiedliche fachliche Meinungen zu einzelnen Themen vertreten. **Daher besteht kein Anspruch auf eine universelle Richtigkeit der folgenden Lösungsvorschläge. Das gilt für die Punktvergabe bei den einzelnen Aufgaben: Jeder Prüfer wird den Zeitbedarf jeder Aufgabe und damit die Punkteverteilung etwas anders einschätzen.**

Aufgabe 1 (Kapitalkonsolidierung nach HGB)

- a) Die M-GmbH erwirbt alle Anteile an der T-GmbH für 800.000 €. Die M-AG bilanziert weitere diverse Vermögensgegenstände (div. VG) von 700.000 €. Vorhandene Passivposten: Gez. Kapital 900.000 €, Gewinnrücklagen (GRL) 200.000 € und Jahresüberschuss 400.000 €. Die T-GmbH verfügt beim Erwerb über div. VG von 600.000 €, über ein gezeichnetes Kapital von 200.000 €, über Gewinnrücklagen von 300.000 € und über einen Jahresüberschuss von 100.000 €. Die Vermögensgegenstände enthalten stille Reserven in Höhe von 80.000 €.

Führen Sie die Erstkonsolidierung durch und erstellen Sie die Konzernbilanz mit Hilfe des angegebenen Schemas (ohne Steuern). Geben Sie die Konsolidierungsbuchung an.

Lösung

- a) Literaturhinweis: GZJA, S. 191-193.

Es gilt: GRL = Gewinnrücklagen, NRL = Neubewertungsrücklage.

	Posten	M-GmbH	T-GmbH	Summenbilanz	Konsolidierung Soll	Haben	Konzernbilanz
Aktiva	Div. VG	700	680	1.380			1.380
	Anteile	800	-	800		a) 800	-
	Firmenwert	-	-	-	a) 120		120
	Summe	1.500	680	2.180			1.500
Passiva	Gez. Kapital	900	200	1.100	a) 200		900
	GRL	200	300	500	a) 300		200
	NRL	-	80	80	a) 80		-
	JÜ	400	100	500	a) 100		400
	Summe	1.500	680	2.180	800	800	1.500

Die Bilanzposten der Mutter- und Tochtergesellschaft werden vertikal angeordnet und in der Summenbilanz addiert. Die in der Bilanz der T-GmbH vorhandenen stillen Reserven werden vor der Konsolidierung aufgedeckt. Somit werden die Aktiva der Tochter mit 680.000 € bewertet und auf der Passivseite erscheint eine Neubewertungsrücklage in Höhe von 80.000 €.

In der Konsolidierungsspalte werden die Eigenkapitalposten der T-GmbH mit den Anschaffungskosten der Beteiligung der M-GmbH verrechnet. Es verbleibt ein positiver Unterschiedsbetrag von 120.000 € (= positiver Firmenwert). Die letzte Spalte zeigt die Konzernbilanz (vertikal).

Konsolidierungsbuchung: "Firmenwert 120.000, gezeichnetes Kapital 200.000, Gewinnrücklagen 300.000, Neubewertungsrücklage 80.000, Jahresüberschuss 100.000 an Anteile an verbundenen Unternehmen 800.000."

Wissensstand Aufgabe 1 a)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- b) Es gelten die Angaben der Teilaufgabe a) mit folgender Änderung: Es sind latente Steuern in Höhe von 30% zu berücksichtigen. Wie wird die Aufdeckung der stillen Reserven gebucht? Wie lautet die Konsolidierungsbuchung mit latenten Steuern?

Lösung

b) Literaturhinweis: GZJA, S. 194-196.

Die T-GmbH hat in ihren Vermögensgegenständen stille Reserven von 80.000 €. Beim Steuersatz von 30% ergeben sich passive latente Steuern von 24.000 €, da im Steuerrecht die Anschaffungskosten nicht überschritten werden dürfen.

Buchung: "Diverse Vermögensgegenstände 80.000 an Neubewertungsrücklage 56.000 und passive latente Steuern 24.000."

Der Wert der Neubewertungsrücklage nimmt um den Betrag der passiven latenten Steuern ab. Da die übrigen Posten unverändert bleiben, muss der Firmenwert als Restgröße entsprechend steigen: Alter Firmenwert 120.000 € - neuer Firmenwert 144.000 €.

Konsolidierungsbuchung mit latenten Steuern: "Firmenwert 144.000, gezeichnetes Kapital 200.000, Gewinnrücklagen 300.000, Neubewertungsrücklage 56.000, Jahresüberschuss 100.000 an Anteile an verbundenen Unternehmen 800.000."

Wissensstand Aufgabe 1 b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) Es gelten die Angaben aus Teilaufgabe a) mit folgender Änderung. Die M-AG erhält für den gezahlten Betrag von 800.000 € nur eine 80%-Beteiligung. Berechnen Sie den Firmenwert und geben Sie die Konsolidierungsbuchungen an. Ohne latente Steuern.

Lösungen

c) **Literaturhinweis: GZJA, S. 196-198.**

Die M-GmbH bezahlt für 80% der Anteile 800.000 €. Dafür erhält sie 80% des Reinvermögens der T-GmbH. Da die Mutter alle Vermögensgegenstände und Schulden der Tochter übernimmt, muss auf der Passivseite der Konzernbilanz ein Posten für die nicht beherrschenden Anteile (nbA) ausgewiesen werden. Er beträgt 20% des Reinvermögens.

Für die M-GmbH gilt: 80% von 680.000 € (200.000 € + 300.000 € + 80.000 € + 100.000 €) sind 544.000 €. Da die Mutter 800.000 € bezahlt, entsteht ein Firmenwert von 256.000 €. Auf die Minderheitsgesellschafter entfällt ein Betrag von 136.000 € (20% von 680.000 €). Sie erhalten keinen Anteil am Firmenwert.

Konsolidierungsbuchung M-AG: "Firmenwert 256.000, gezeichnetes Kapital 160.000, andere Gewinnrücklagen 240.000, Neubewertungsrücklage 64.000, Jahresüberschuss 80.000 an Anteile an verbundenen Unternehmen 800.000".

Konsolidierungsbuchung Minderheitsgesellschafter: "Gezeichnetes Kapital 40.000, andere Gewinnrücklagen 60.000, Neubewertungsrücklage 16.000, Jahresüberschuss 20.000 an nicht beherrschende Anteile 136.000."

Wissensstand Aufgabe 1c)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

Lösung zu Aufgabe 2 (Firmenwert im Konzernabschluss)

Die folgenden Teilaufgaben sind unabhängig voneinander.

- a) Die M₁-AG erwirbt alle Anteile an der T₁-AG für 1.200.000 € (Buchwert des Eigenkapitals der T₁-AG: 780.000 €, der Zeitwert ist 20% höher) Wie hoch wäre der Firmenwert, wenn für ihn latente Steuern zu berücksichtigen wären ($s = 32\%$)? Welche Regelung sieht das HGB für diesen Fall vor?
- b) Bei der Erstkonsolidierung einer Tochtergesellschaft am 1.10.01 entsteht ein Firmenwert von 800.000 € in der Konzernbilanz. Handelt es sich um einen Vermögensgegenstand? Wie erfolgt der Ansatz? Wie ist der Firmenwert in späteren Jahren zu behandeln?

Lösungen

a) Literaturhinweis: GZJA, S. 196-198.

Firmenwert ohne latente Steuern: 264.000 € (1.200.000 € - 1,2 x 780.000 €).

Firmenwert mit latenten Steuern: 388.235,29 € (264.000 € + 124.235,29 €).

Berechnung: $264.000 \text{ €} \times 0,32/(1-0,32) = 124.235,29 \text{ €}$. Dieser Betrag muss dem Firmenwert ohne Steuern zugerechnet werden. Wird der Betrag von 388.235,29 € mit 0,32 multipliziert, erhält man wieder die latenten Steuern von 124.235,29 €.

Handelsrecht besteht ein Ansatzverbot für die Verrechnung latenter Steuern auf den Firmenwert selbst. Man will die obige Aufblähung des Firmenwerts vermeiden.

b) Literaturhinweis: GZJA, S. 37, 49-50, 192.

Der derivative Firmenwert ist weder im Einzel- noch im Konzernabschluss ein Vermögensgegenstand, da der Posten insbesondere nicht selbstständig verwertbar ist. Eine Übertragung ist nur mit dem gesamten Unternehmen möglich. Nach § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB ist der positive Unterschiedsbetrag zu aktivieren (Ansatzpflicht). Somit handelt es sich – wie auch im Einzelabschluss – um einen Sonderposten (Fiktion eines Vermögensgegenstandes).

In späteren Jahren ist der Firmenwert wie im Einzelabschluss zu behandeln (§ 309 Abs. 1 HGB). Somit muss eine planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer erfolgen. Kann keine Nutzungsdauer angegeben werden, erfolgt eine Abschreibung über zehn Jahre.

Wissensstand Aufgabe 2 a) und b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) Erläutern Sie, wie der negative Firmenwert in den einzelnen Fällen zu beurteilen ist und wie die handelsrechtliche Bilanzierung zu erfolgen hat.
- d) Am 31.12.01 erwirbt die M₂-AG 80% der Anteile an der T₂-AG, wobei ein Firmenwert von 250.000 € entsteht. Berechnen Sie den Firmenwert, der auf die Minderheitsgesellschafter entfällt. Wie wird er bilanziert?

Lösungen

c) Literaturhinweis: GZJA, S. 204-206.

1. Lucky buy: Der Erwerber nutzt die wirtschaftliche Notlage des Verkäufers aus und bezahlt weniger als den Zeitwert des Eigenkapitals. Der Posten hat Eigenkapitalcharakter. Die Auflösung des Postens erfolgt über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der Posten, in denen sich die stillen Reserven befinden.
2. Zukünftige Belastung: Das erwerbende Unternehmen weist eine Belastung auf, die eventuell in den nächsten Jahren relevant werden kann. Bisher ist aber noch keine Rückstellung zu bilden, weil die Eintrittswahrscheinlichkeit für die Belastung zu niedrig ist. Die mögliche Belastung vermindert aber den Kaufpreis. Sinkt der Preis unter den Zeitwert des aktuellen Vermögens entsteht ein negativer Firmenwert. Er hat Fremdkapitalcharakter und wird aufgelöst, wenn die drohende Belastung eintritt.
3. Gewinnthesaurierung: Das erwerbende Unternehmen musste zunächst keinen Konzernabschluss erstellen, weil der entstehende Konzern klein war und von der Befreiungsregelung nach § 293 HGB Gebrauch gemacht wurde. Die Tochtergesellschaft hat ihre Gewinne während der Konzernzugehörigkeit thesauriert. Wenn zu einem späteren Zeitpunkt ein Konzernabschluss aufzustellen ist und das Eigenkapital der Tochter zwischenzeitlich gewachsen ist, kann ein negativer Firmenwert entstehen. Er stellt Eigenkapital dar und ist sofort den Gewinnrücklagen zuzuordnen.

d) Literaturhinweis: GZJA, S. 197.

Auf die Minderheitsgesellschafter entfällt ein Firmenwert von 62.500 €. Berechnung: 250.000 : 0,8 = x : 0,2. Daraus ergibt sich für x der Wert 62.500. Der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Firmenwert darf aber nicht aktiviert werden, weil sie den Betrag nicht bezahlt haben. Das HGB verbietet den Ansatz dieses Firmenwerts zwar nicht ausdrücklich, aber dieses Verbot lässt sich aus den Bilanzierungsprinzipien ableiten.

Wissensstand Aufgabe 2 c) und d)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

Lösung zu Aufgabe 3 (Quotenkonsolidierung und Equity-Methode)

Beantworten Sie die Fragen zu Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen. Bei Gemeinschaftsunternehmen wird die Quotenkonsolidierung angewendet.

- a) Gemeinschaftsunternehmen: Die Neu-AG erwirbt Ende 02 von der Alt-AG einen 50%-Anteil an der Z-AG: Kaufpreis 800.000 €. Daten der Z-AG: Buchwert des Eigenkapitals 960.000 € (je 1/3 gezeichnetes Kapital, Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn) – stille Reserven in Aktivposten 180.000 €. Wie wird die Erstkonsolidierung an der Z-AG gebucht, wenn I) latente Steuern vernachlässigt, II) latente Steuern (Steuersatz 30%) berücksichtigt werden?
- b) Es gelten die Angaben der Aufgabe a). Aber jetzt bezahlt die Neu-AG nur 500.000 € für ihren Anteil an der Z-AG, weil sich die Alt-AG in einer wirtschaftlichen Notlage befindet. Berechnen Sie den Firmenwert und erläutern Sie seine Bilanzierung.

Lösungen

a) Literaturhinweis: GZJA, S. 221-223.

Kaufpreis der Neu-AG: 800.000 € (für einen 50%-Anteil).

Zeitwert des Eigenkapitals: 1.140.000 € (960.000 € + 180.000 €).

Anteil der Neu-AG: 50%, also 570.000 €. Mehrbetrag von 230.000 € ist positiver Firmenwert.

Die stillen Reserven von 180.000 € werden in einer Neubewertungsrücklage erfasst. Die übrigen Eigenkapitalkonten betragen jeweils 320.000 €. Da der Neu-AG 50% der jeweiligen Eigenkapitalposten zustehen, lautet die Konsolidierungsbuchung im Fall I (ohne latente Steuern): "Gezeichnetes Kapital 160.000, Gewinnrücklagen 160.000, Bilanzgewinn 160.000, Neubewertungsrücklage 90.000, Firmenwert 230.000 an Beteiligung 800.000."

Mit latenten Steuern gilt: Stille Reserven 126.000 € und passive latente Steuern 54.000 €. Der Betrag von 126.000 € wird in die Neubewertungsrücklage eingestellt. Da die übrigen Eigenkapitalposten unverändert bleiben, steigt aus Sicht der Neu-AG der Firmenwert um 27.000 € (50% von 54.000 €). Die Buchung lautet: "Gezeichnetes Kapital 160.000, Gewinnrücklagen 160.000, Bilanzgewinn 160.000, Neubewertungsrücklage 63.000, Firmenwert 257.000 an Beteiligung 800.000."

b) Literaturhinweis: GZJA, S. 204-206 und 224-225.

Auf die Neu-AG entfällt ein Eigenkapitalanteil von 570.000 €. Da die Mutter nur 500.000 € bezahlt, entsteht ein negativer Firmenwert in Höhe von 70.000 €. Hierbei hat es sich um einen Lucky Buy, da die wirtschaftliche Notlage des Verkäufers ausgenutzt wird. Der Betrag von 70.000 € hat Eigenkapitalcharakter und wird über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der Posten aufgelöst, in denen sich die stillen Reserven befinden.

Wissensstand Aufgabe 3 a) und b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) Assoziierte Unternehmen: Die M-AG ist Muttergesellschaft eines Konzerns. Sie erwirbt Ende 01 einen Anteil von 30% an der ASI-AG (= assoziiertes Unternehmen). Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen 900.000 €. Der Buchwert des Eigenkapitals der ASI-AG bezieht sich im Erwerbszeitpunkt auf 2.200.000 €, der Zeitwert ist in diesem Zeitpunkt um 380.000 € höher. Wie wird die Beteiligung Ende 01 im Konzernabschluss bewertet? Welche Angaben sind im Konzernanhang zu vermitteln?
- d) Es gelten die Angaben der vorigen Aufgabe. Die stillen Reserven befinden sich in abnutzbaren Vermögensgegenständen, von denen je 50% eine Nutzungsdauer von fünf bzw. zehn Jahren aufweisen. Die Abschreibung erfolgt linear. Für den Firmenwert gilt eine Nutzungsdauer von fünf Jahren bei linearer Abschreibung. In 02 erwirtschaftet die ASI-AG einen Jahresüberschuss von 280.000 €. Wie hoch ist der Beteiligungsbuchwert Ende 02?

Lösungen

c) **Literaturhinweis: GZJA, S. 227.**

Die Beteiligung wird mit der Equity-Methode bewertet, die in Form der Buchwertmethode zum Einsatz gelangt. Ende 01 entspricht der Buchwert der Beteiligung den Anschaffungskosten, sodass die Bewertung mit 900.000 € erfolgt. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen: Anteiliger Buchwert am Eigenkapital 660.000 € ($0,3 \times 2.200.000 €$) und Unterschiedsbetrag 240.000 € ($900.000 € - 660.000 €$).

Der Unterschiedsbetrag besteht wiederum aus dem Anteil an den stillen Reserven in Höhe von 114.000 € ($380.000 € \times 0,3$) und dem Firmenwert von 126.000 € ($240.000 € - 114.000 €$). Im Konzernanhang müssen der gesamte Unterschiedsbetrag und der auf den Firmenwert entfallende Teil angegeben werden (§ 312 Abs. 1 Satz 2 HGB). Hieraus lässt sich dann auch der auf die stillen Reserven entfallende Betrag berechnen.

d) **Literaturhinweis: GZJA, S. 227-228.**

Der Beteiligungswert ist nach der Equity-Methode in 02 fortzuschreiben. Dabei erhöhen die Gewinne den Beteiligungswert und die Abschreibungen auf die stillen Reserven vermindern ihn. Abschreibungen in 02 (gesamte stille Reserven 114.000 €):

- 50% der stillen Reserven (57.000 €) werden linear über fünf Jahre abgeschrieben. Somit entsteht ein Aufwand von 11.400 €.
- 50% der stillen Reserven (57.000 €) werden linear über zehn Jahre abgeschrieben. Somit entsteht ein Aufwand von 5.700 €.

Außerdem sind die Abschreibungen auf den Firmenwert in Höhe von 25.200 € ($126.000 € / 5$ Jahre) zu berücksichtigen. Gesamtaufwand: 42.300 €. Der Aufwand vermindert den Beteiligungswert auf 857.700 € ($900.000 € - 42.300 €$). Der auf die Beteiligung entfallende Gewinn von 84.000 € ($0,3 \times 280.000 €$) erhöht den Beteiligungswert. Endgültiger Wert: 941.700 €.

Wissensstand Aufgabe 3 c) und d)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

Lösung zu Aufgabe 4 (Konzernabschluss nach HGB und Grundlagen der IFRS)

Beantworten Sie die folgenden Teilaufgaben kurz, aber präzise. Stichwortartige Antworten sind möglich. Die Teilaufgaben sind unabhängig voneinander.

- a) HGB: Die deutsche X-AG ist zu 60% an der Y-AG beteiligt. Welche Abschlüsse muss die X-AG nach welchen Vorschriften erstellen, wenn sie I) keinen Kapitalmarkt, II) einen Kapitalmarkt in Anspruch nimmt?
- b) HGB: Die deutsche Konzernmutter M-AG erstellt einen vollkonsolidierten Konzernabschluss mit der T-AG. Gleichzeitig ist die M-AG an der Z-AG mit I) 15%, II) 25% beteiligt. Erläutern sie, wie die Anteile an der Z-AG im Konzernabschluss zu behandeln sind.

Lösungen

a) Literaturhinweis: GZJA, S. 9-10 und 180-181.

Die X-AG muss zunächst einen Einzelabschluss aufstellen, der die wirtschaftliche Lage des einzelnen Unternehmens darstellt. Grundsätzlich ist das HGB anzuwenden (ergänzt um die aktienrechtlichen Vorschriften), aber zur Offenlegung (zu Informationszwecken) können auch die IFRS verwendet werden.

Die X-AG ist außerdem Muttergesellschaft eines Konzerns, da sie einen beherrschenden Einfluss auf die Y-AG ausüben kann. Somit muss die X-AG einen Konzernabschluss aufstellen. Im Fall I) kann der Konzernabschluss nach HGB oder nach IFRS aufgestellt werden. Im Fall II) muss dagegen ein Konzernabschluss nach IFRS erstellt werden.

b) Literaturhinweis: GZJA, S. 172 und 226-227.

Nach § 311 Abs. 1 HGB liegt ein assoziiertes Unternehmen vor, wenn die M-AG an der Z-AG beteiligt ist und einen maßgeblichen Einfluss auf sie ausüben kann. Er wird vermutet, wenn die M-AG mindestens 20% der Stimmrechte innehat. Diese Voraussetzung ist im Fall I) nicht erfüllt. Somit wird die Beteiligung auch im Konzernabschluss mit den Anschaffungskosten ausgewiesen. Wenn ihr Wert am Bilanzstichtag gesunken ist, kann (bei nicht dauernder Wertminderung) oder muss (bei dauernder Wertminderung) eine Abschreibung erfolgen.

Im Fall II) liegt grundsätzlich ein maßgeblicher Einfluss vor. Somit wird die Beteiligung nach der Equity-Methode bewertet: Zunächst sind die Anschaffungskosten relevant, die in die Komponenten anteiliges Eigenkapital, anteilige stillen Reserven und Firmenwert aufgeteilt werden. In den Folgejahren werden die einzelnen Komponenten fortgeführt, sodass z.B. die stillen Reserven über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden und den Beteiligungswert vermindern. Auch Gewinn- und Verlustanteile beeinflussen den Beteiligungswert. Die Anschaffungskosten stellen insoweit keine maßgebliche Bewertungsgröße mehr dar.

Wissensstand Aufgabe 4 a) und b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) IFRS: Was bedeuten case law und code law bei den Rechnungslegungsvorschriften?
- d) IFRS: Erläutern Sie den Aufbau der internationalen Rechnungslegungsvorschriften.
- e) IFRS: Wann wird ein Aktivposten nach IFRS grundsätzlich angesetzt?

Lösungen

c) Literaturhinweis: GZJA, S. 232-233.

Das code law System ist ein Rechtssystem, das relativ kurz und allgemeingültig formuliert ist. Daraus ergeben sich Vorschriften, die oft unvollständig und auslegungsbedürftig sind. Im HGB werden z.B. die planmäßigen Abschreibungen nur allgemein in § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB festgelegt. Es fehlen Angaben zu Abschreibungsverfahren, zur Bestimmung der Nutzungsdauer und zur Behandlung möglicher Restwerte.

Im case law System werden die einzelnen Rechnungslegungsvorschriften ausführlich beschrieben. In vielen Fällen ergeben sich dadurch Wiederholungen und der Umfang der Vorschriften steigt beträchtlich an. Für Sachanlagen werden die Abschreibungsverfahren z.B. in IAS 16, für immaterielle Vermögenswerte in IAS 38 erläutert. Somit sind die IFRS genauer, aber auch deutlich umfangreicher als die Vorschriften des HGB.

d) Literaturhinweis: GZJA, S. 232-235.

Der Aufbau der Vorschriften ist dreistufig: Das Conceptual Framework bildet die Basis der Rechnungslegung und enthält grundlegende Vorschriften (z.B. für den Ansatz von Assets und Liabilities). Die Standards bilden den Kern der Rechnungslegungsvorschriften und enthalten detaillierte Regelungen z.B. über die Bilanzierung von Sachanlagen oder von immateriellen Vermögenswerten. Die Interpretations sind spezieller als die Standards und regeln Sachverhalte, die in den Standards nicht behandelt wurden.

e) Literaturhinweis: GZJA, S. 243-244.

Ein Ansatz erfolgt, wenn die Assetdefinition und die Ansatzkriterien erfüllt sind. Die Definition des assets ist relativ allgemein gehalten: Eine Ressource, über die ein Unternehmen aufgrund vergangener Ereignisse verfügt und von der künftig ein wirtschaftlicher Nutzenzufluss (= direkter oder indirekter Zufluss von Zahlungsmitteln) erwartet wird. Die Ansatzkriterien probability und reliable measurement erfordern eine Mindestwahrscheinlichkeit für den Zufluss der Zahlungsmittel und eine verlässliche Bewertung der Kosten für eine Ressource.

Hinweis: Für einzelne Posten wie z.B. intangible assets (immaterielle Vermögenswerte) werden zusätzliche Ansatzkriterien verlangt.

Wissensstand Aufgabe 4 c), d) und e)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

Lösung zu Aufgabe 5 (Buchungen nach IFRS)

Geben Sie die Buchungen nach IFRS für Kapitalgesellschaften an. Keine formalen Buchungen zur Konteneröffnung oder zum Kontenabschluss! Sollte keine Buchung auszuführen sein, muss eine kurze Begründung erfolgen. Kontenbezeichnungen lt. Gliederungsschemata der Bilanz und GuV-Rechnung nach IFRS. Es gilt: Geschäftsjahr = Kalenderjahr, Anwendung des Gesamtkostenverfahrens. **Latente Steuern** (zwischen IFRS und EStG) sind nur relevant, wenn es die Teilaufgabe verlangt! Dann gilt in dieser Aufgabe ein Steuersatz von 30%.

- Die A-AG bewertet am 31.12.03 eine Maschine neu: vorl. Buchwert 300.000 €, aktueller fair value 360.000 €. Die Restnutzungsdauer beträgt zehn Jahre bei linearer Abschreibung. Wie wird Ende 03 und 04 gebucht, wenn Umbuchungen erfolgen?
- Die B-AG hat eine Maschine im Bestand, die am 31.12.03 zunächst mit 100.000 € bewertet wird (nach planmäßiger Abschreibung). Allerdings stellt die AG fest, dass sich der recoverable amount Ende 01 alternativ wie folgt verändert hat: I) 70.000 €, II) 120.000 €. Wie ist zu buchen, wenn in den Vorjahren keine außerplanmäßige Abschreibung stattfand?

Lösungen

a) Literaturhinweis: GZJA, 259-260.

Ende 03 wird die Maschine zum fair value bewertet (360.000 €). Es wird eine erfolgsneutrale Zuschreibung vorgenommen, wobei eine Neubewertungsrücklage von 60.000 € entsteht. Buchung: "Machinery/Revaluation surplus 60.000".

In 04 wird die Maschine linear über die Restnutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben. Buchung: Depreciation Expense/Machinery 36.000". Die Neubewertungsrücklage wird zu 1/10 Zehntel in die ein behaltenen Ergebnisse gebucht: "Revaluation surplus/Retained earnings 6.000".

b) Literaturhinweis: GZJA, S. 253-255 und 258.

Eine außerplanmäßige Abschreibung ist vorzunehmen, wenn der recoverable amount unter dem vorläufigen Buchwert liegt. Im Fall II) ist der recoverable amount höher als der Buchwert und wäre nur dann (bis max. 100.000 €) zu berücksichtigen, wenn es sich um eine Wertaufholung handelte – also zum Ausgleich einer vorherigen außerplanmäßigen Abschreibung. Das ist laut Aufgabenstellung nicht der Fall. Somit ist **keine Buchung** vorzunehmen.

Im Fall I) ist der recoverable amount um 30.000 € unter den Buchwert gesunken, sodass eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. Buchung: "Impairment loss/Machinery 30.000".

Wissensstand Aufgabe 5 a) und b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) Der Passivposten P₁ wird Ende 01 in der IFRS-Bilanz mit 160.000 € und in der Steuerbilanz mit 120.000 € bewertet. Wie werden die latenten Steuern bei der C-AG gebucht, wenn die zeitliche Differenz erstmals auftritt?
- d) Die D-AG erwirbt Mitte 01 Aktien der Kategorie FVTOCI per Bank, die erfolgsneutral behandelt werden. Kurs 80.000 €, Bankgebühr 0,5%. Ende 01 beträgt der Wert der Aktien I) 84.000 €, II) 78.000 €. Wie wird Mitte und Ende 01 gebucht?
- e) Die E-AG veräußert am 1.4.03 ein Fahrzeug für 44.200 € zzgl. 19% USt. Der Buchwert beträgt zu diesem Zeitpunkt 46.000 € und die zugehörige Neubewertungsrücklage 6.000 €. Wie wird bei Bankgutschrift gebucht?

Lösungen

c) Literaturhinweis: GZJA, S. 247-248.

Der IFRS-Wert liegt bei einem Passivposten über dem Steuerwert. Somit entsteht eine aktive latente Steuer. Ihr Wert beträgt 12.000 € ($40.000 \text{ €} \times 0,3$).

Buchung: "Deferred tax assets/Deferred tax revenue 12.000".

d) Literaturhinweis: GZJA, S. 262-265.

Die Anschaffungskosten der Aktien betragen Mitte 01: 80.400 € ($80.000 \text{ €} \times 1,005$). Bei der erfolgsneutralen Behandlung gehören die Nebenkosten zu den Anschaffungskosten. Buchung: "Financial instruments at FVTOCI/Cash 80.400."

Fall I): Wertsteigerung auf 84.000 €. Es entsteht ein Kursgewinn von 3.600 €, der erfolgsneutral behandelt wird. Die fair value-Rücklage beträgt 3.600 €.

Buchung: "Financial instruments at FVTOCI/Fair value-surplus 3.600."

Fall II): Wertminderung auf 78.000 €. Es wird eine negative fair value-Rücklage gebildet, deren Wert bei -2.400 € liegt.

Buchung: "Fair value surplus/Financial instruments at FVTOCI 2.400."

Hinweis: Das Konto "fair value-surplus" ist ein passives Bestandskonto. Es wird ein Abgang in Höhe von 2.400 € im Soll gebucht. Der Endbestand wird negativ auf der Sollseite eingetragen und dann in das Schlussbilanzkonto gebucht. Im Eigenkapital der D-AG erscheint die Rücklage mit negativem Vorzeichen.

e) Literaturhinweis: GZJA, S. 260-261.

Da der Buchwert des Fahrzeugs beim Verkauf nicht erzielt wird, muss ein Teil der Neubewertungsrücklage (1.800 €) über den Aktivposten aufgelöst werden. Der Rest der Rücklage (4.200 €) wird in die retained earnings umgebucht (kein Ausweis in der GuV-Rechnung!).

Buchungen: "Revaluation surplus 6.000/Motor vehicles 1.800 und retained earnings 4.200", Cash 52.598/Motor Vehicles 44.200 und other payables 8.398".

Wissensstand Aufgabe 5 c), d) und e)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- f) Der Aktivposten A₁ wird Ende 01 in der IFRS-Bilanz mit 460.000 € und in der Steuerbilanz mit 400.000 € bewertet. Wie werden die latenten Steuern bei der F-AG gebucht, wenn die zeitliche Differenz erstmals auftritt?
- g) Die G-AG aktiviert Ende 01 Entwicklungskosten in Höhe von 500.000 €. Wie lautet die Buchung?

Lösungen

f) Literaturhinweis: GZJA, S. 247-248.

Der IFRS-Wert liegt bei einem Aktivposten über dem Steuerwert. Somit entsteht eine passive latente Steuer. Die Differenz beträgt 60.000 €, die mit dem Steuersatz von 30% zu bewerten ist. Somit ergibt sich eine passive latente Steuer von 18.000 €.

Buchung: "Deferred tax expense/Deferred tax liabilities 18.000".

g) Literaturhinweis: GZJA, S. 244 und 270.

Buchung: "Development costs/Work performed by the entity and capitalised 500.000". Die Entwicklungskosten werden beim Gesamtkostenverfahren über das Ertragskonto "andere aktivierte Eigenleistungen" gebucht.

Wissensstand Aufgabe 5 f) und g)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

Lösung zu Aufgabe 6 (Diverse Bilanzierungen)

Die einzelnen Teilaufgaben sind unabhängig voneinander. Kurze, aber präzise Begründungen sind notwendig. Latente Steuern sind nur zu berücksichtigen, wenn die Teilaufgabe darauf abstellt. Dann gilt in dieser Aufgabe ein Steuersatz von 30%.

- Am 1.1.01 wird eine Anleihe im Nennwert von 160.000 € gekauft (Disagio 2%, Laufzeit drei Jahre, nachschüssige Zinszahlung, Nominalzins 10%). Der Effektivzins beträgt 10,81586%. Stellen Sie die Bewertung an den einzelnen Bilanzstichtagen dar, indem Sie das unten angegebene Schema ausfüllen. Steuern sind zu vernachlässigen.
- Die B-AG hat eine Maschine abgeschrieben, sodass sich am Bilanzstichtag ein Buchwert von 400.000 € ergibt. Bei einem Verkauf würden 365.000 € netto erzielt werden. Bei weiterer Nutzung im Unternehmen werden für die nächsten fünf Jahre jeweils 82.000 € am Jahresende erwirtschaftet (Zinssatz 5%). Wie wird die Maschine bewertet (cost model)?

Lösungen

a) Literaturhinweis: GJZA, S. 262-263.

Die Bewertung der Anleihe erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten – es handelt sich um financial instruments at amortised costs. Das ausgefüllte Schema lautet:

Zeit	Bewertung	Effektive Zinsen	Nominelle Zinsen	Disagio
Anfang 01	156.800 €	-	-	3.200 €
Ende 01	157.759,27 €	16.959,27 €	16.000 €	-959,27 €
Ende 02	158.822,29 €	17.063,02 €	16.000 €	-1.063,02 €
Ende 03	160.000,29 €	17.178,00 €	16.000 €	-1.178,00 €

Anfang 01 erfolgt die Bewertung mit 156.800 € ($0,98 \times 160.000 \text{ €}$). Anschließend werden die Wertpapiere jedes Jahr zugeschrieben: In 01 mit dem Betrag von 959,27 €. Hierbei handelt es sich um die Differenz aus effektiven Zinsen ($0,1081586 \times 156.800 \text{ €}$) und nominellen Zinsen (16.000 €). Ende 03 weisen die Wertpapiere einen Betrag von 160.000 € auf (mit geringer Rundungsdifferenz). Eine erfolgsneutrale Rückzahlung ist grds. möglich.

b) Literaturhinweis: GJZA, S. 254-255.

Eine außerplanmäßige Abschreibung ist vorzunehmen, wenn der recoverable amount niedriger ist als der vorl. Buchwert. Der recoverable amount ist der höhere Wert aus fair value less costs to sell und value in use. Da der Nettoveräußerungswert mit 365.000 € angegeben ist, muss noch der Nutzungswert berechnet werden.

Nutzungswert: $82.000 \text{ €}/1,05 + 82.000 \text{ €}/1,05^2 + \dots + 82.000 \text{ €}/1,05^5 = 355.017,09 \text{ €}$. Da der fair value less costs to sell höher ist als der Nutzungswert, bestimmt er den recoverable amount, der 365.000 € beträgt. Somit ist eine außerplanmäßige Abschreibung von 35.000 € vorzunehmen. Die Bewertung der Maschine erfolgt mit 365.000 €.

Wissensstand Aufgabe 6 a) und b)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- c) Am 1.7.01 erwirbt die C-AG ein Unternehmen, wobei ein Firmenwert von 5.000.000 € entsteht. Die C-AG schätzt die Nutzungsdauer des Firmenwerts auf zehn Jahre bei gleichmäßiger Entwertung. Wie wird der Firmenwert Ende 01 bewertet?
- d) Die D-AG entwickelt ein neues Speicherverfahren für Musikdateien. Ende 01 sind bei IFRS unstrittig 2.000.000 € zu aktivieren. Welche latenten Steuern entstehen? Wie entwickeln sie sich bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren und linearer Abschreibung?

Lösungen

c) **Literaturhinweis:** GZJA, S. 257.

Der Firmenwert wird unverändert mit 5.000.000 € bewertet. Bei IFRS werden keine planmäßigen Abschreibungen auf den Firmenwert verrechnet. Nur wenn Anzeichen für eine Wertminderung (Impairment) bestehen, die zu einem verminderten Wert führen, wird eine außerplanmäßige Abschreibung durchgeführt.

d) **Literaturhinweis:** GZJA, S. 248-249.

Die Entwicklungskosten sind bei IFRS zu aktivieren, während im Steuerrecht ein Ansatzverbot existiert (GZJA, S. 135). Damit liegt der IFRS-Wert bei einem Aktivposten über dem Steuerwert. Hieraus ergeben sich passive latente Steuern (Deferred tax Liabilities) von 600.000 € ($2.000.000 \text{ €} \times 0,3$).

In jedem Folgejahr werden die Entwicklungskosten mit 250.000 € abgeschrieben. Dadurch vermindern sich die passiven latenten Steuern um jeweils 75.000 € ($0,3 \times 250.000 \text{ €}$). Sie werden in dieser Höhe erfolgswirksam aufgelöst (latenter Steuerertrag 75.000 €).

Wissensstand Aufgabe 6 c) und d)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%:

- e) Die E-AG produziert in 01 Fertigerzeugnisse (10.000 Stück), von denen 80% abgesetzt wurden (Preis: 60 €/Stück netto). Relevante Aufwendungen: Material 80.000 €, Personal 240.000 € (davon je 50% in Produktion und Verwaltung), Abschreibungen 200.000 € (davon 60% in der Produktion, 40% in der Verwaltung) und sonstige Aufwendungen 60.000 € (davon 1/3 in der Produktion und 2/3 im Vertrieb). Erstellen Sie mit diesen Angaben eine GuV-Rechnung nach der cost of sales method (in Staffelform mit Originalbezeichnungen). Steuern sind zu vernachlässigen.

Lösungen

e) **Literaturhinweis: GZJA, S. 265 und 272.**

In die Herstellungskosten sind nach IFRS alle produktionsbedingten Kosten einzubeziehen. Ein Ansatzverbot besteht für allgemeine Verwaltungskosten und Vertriebskosten. Die gesamten Herstellungskosten betragen in 01: 340.000 € (Materialaufwand 80.000 €, anteiliger Personalaufwand 120.000 €, anteilige Abschreibungen 120.000 € und anteilige sonstige Aufwendungen 20.000 €).

Hieraus errechnet sich ein Umsatzaufwand (cost of sales) von 272.000 €. Die Herstellungskosten je Stück betragen 34 € (340.000 €/10.000 Stück). Für die abgesetzte Menge von 8.000 Stück ergibt sich ein Aufwand von 272.000 € (8.000 Stück x 34 €/Stück). Die Verwaltungskosten (administrative expenses) betragen 200.000 € (anteiliger Personalaufwand 120.000 € und anteilige Abschreibungen 80.000 €).

Das income statement sieht wie folgt aus. Es entsteht für 01 ein Verlust (loss) von 32.000 €.

Income statement 01	
Revenue	480.000 €
Cost of sales	- 272.000 €
Gross profit	208.000 €
Distribution costs	- 40.000 €
Administrative expenses	- 200.000 €
Loss	- 32.000 €

Wissensstand Aufgabe 6 e)		
Unter 50%:	50%:	Über 50%: