



Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH

IWW-Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XIII: „Internationale Rechnungslegung“

Lösungshinweise zur 1. 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:

50 Punkte

Die Ermittlung der Herstellungskosten der Erzeugnisse hat nach IAS 2 (Vorräte) zu erfolgen. Diese umfassen nach IAS 2.12 solche Kosten, die den Erzeugnissen direkt zurechenbar sind. Hierzu gehören die Kosten der Anschaffung der Rohstoffe (14,0 Mio. €) sowie die Fertigungslöhne (5,0 Mio. €) und die auf die Fertigungslöhne entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (1,0 Mio. €). Außerdem sind die nach den Normen der IFRS ermittelten planmäßigen Abschreibungen (10,6 Mio. €) in die Herstellungskosten einzubeziehen. Hierbei wird davon ausgegangen, dass es sich bei diesen planmäßigen Abschreibungen um den Erzeugnissen systematisch zugerechnete fixe Produktionsgemeinkosten i.S.d. IAS 2.12 handelt. Dies lässt sich allerdings dem Sachverhalt nicht mit Sicherheit entnehmen, so dass bei Lösung der Aufgabe auch eine Nichteinbeziehung dieser Abschreibungen in die Herstellungskosten vertretbar ist.

Die kalkulatorischen Zinsen und Abschreibungen werden nicht in die Herstellungskosten der Erzeugnisse einbezogen, da ihnen keine Aufwendungen gegenüberstehen.

Verwaltungsgemeinkosten dürfen nach IAS 2.16 (c) nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden, es sei denn, sie tragen dazu bei, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Davon kann nach Schilderung des Sachverhaltes nicht ausgegangen werden.

Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie die Kosten für betriebliche Altersversorgung und freiwillige soziale Leistungen können nicht als produktionsbezogene Kosten angesehen werden. Zudem fallen sie im Anschluss an die Herstellung an. Sie dürfen deshalb nach IAS 2.12 nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Vertriebskosten dürfen nach IAS 2.16 (d) ebenfalls nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Nach den bisherigen Ausführungen ergeben sich die Herstellungskosten aller 8.520 im Jahr 1 hergestellten Erzeugnisse wie folgt:

	in Mio. €
Rohstoffe	14,0
Fertigungslöhne einschließlich der auf diese entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung	6,0
Nach den Normen der IFRS ermittelte planmäßige Abschreibungen	10,6
Summe	30,6

Von den im Jahr 1 insgesamt hergestellten 8.520 Erzeugnissen sind am Bilanzstichtag noch 476 Stück auf Lager. Dies entspricht einem Anteil von $(476 : 8.520 =) 5,58685 \%$. Die Herstellungskosten der in der IFRS-Bilanz zu aktivierenden Erzeugnisse betragen demnach $(5,58685 \% \cdot 30,6 \text{ Mio. €} \approx) 1,7 \text{ Mio. €}$.

Zu Aufgabe 2:

50 Punkte

Zu a)

Handelsrechtlich handelt es sich bei dem Patent um einen selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens. Dieser darf (Wahlrecht) nach § 248 Abs. 2 HGB aktiviert werden. Entschließt sich die N-AG, das Patent zu aktivieren, so ist es nach § 253 Abs. 1 HGB mit seinen Herstellungskosten zu bewerten. Die Herstellungskosten bestehen nach § 255 Abs. 2 a Satz 2 HGB aus den Entwicklungskosten in Höhe von $(60 \% \cdot 15 \text{ Mio. €} =) 9 \text{ Mio. €}$. Die Forschungskosten von $(40 \% \cdot 15 \text{ Mio. €} =) 6 \text{ Mio. €}$ hingegen dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Handelsrechtlich hat die N-AG also ein Wahlrecht, das Patent

- nicht zu aktivieren oder
- es zu aktivieren und dann mit 9 Mio. € zu bewerten.

Nach den IAS/IFRS handelt es sich bei dem Patent um einen immateriellen Vermögenswert i.S.d. IAS 38.8. Dieser ist nach IAS 38.21 dann anzusetzen (zu bilanzieren), wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss wahrscheinlich sein, dass der N-AG der wirtschaftliche Nutzen aus dem Patent zufließen wird, und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Patents müssen zuverlässig ermittelt werden können.

Die erste Voraussetzung ist zweifelsfrei erfüllt, da die N-AG Inhaberin des Patentrechts ist.

Die N-AG hat das Patent selbst entwickelt. Bei ihr sind also Herstellungskosten entstanden. Diese bestehen aus den Entwicklungskosten, die von der N-AG mit $(60 \% \cdot 15 \text{ Mio. €} =) 9 \text{ Mio. €}$ ermittelt worden sind. Eine zuverlässige Bewertung des Patents ist also möglich. Damit ist auch die zweite der in IAS 38.21 genannten Voraussetzungen erfüllt. Das Patent ist also nach dieser Norm von der N-AG zu bilanzieren. Voraussetzung ist allerdings, dass die N-AG die in IAS 38.57 genannten Nachweise erbringt. Erbringt sie diese nicht oder nicht vollständig, so darf sie das Patent nicht

aktivieren. Faktisch hat die N-AG also einen Ermessensspielraum, das Patent zu aktivieren oder es nicht zu aktivieren.

Im Falle seiner Aktivierung ist das Patent nach IAS 38.24 zum Zeitpunkt seiner erstmaligen Erfassung mit seinen Herstellungskosten zu bewerten. Diese bestehen lediglich aus den Entwicklungskosten von 9 Mio. €. Die Forschungskosten in Höhe von 6 Mio. € dürfen nach IAS 38.54 hingegen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass die N-AG nach IAS 38 einen Ermessensspielraum hat

- das Patent zu aktivieren und es dann mit 9 Mio. € zu bewerten oder
- es nicht zu aktivieren (und es dann selbstverständlich auch nicht zu bewerten).

(20 Punkte)

Zu b)

Selbst geschaffene Geschäfts- oder Firmenwerte dürfen weder nach den IAS/IFRS (IAS 38.48), noch nach dem HGB aktiviert werden (Umkehrschluss aus § 246 Abs. 1 S. 4 HGB). Dies gilt nach Sinn und Zweck der genannten Normen auch für den hier vorliegenden Fall, dass der Firmenwert aufgrund eigener betrieblicher Aktivitäten steigt. Aufgrund der geschätzten Werterhöhung darf also der bilanzielle Wertansatz des Firmenwerts der N-AG nicht erhöht werden.

(15 Punkte)

Zu c)

Aufwendungen für eine Werbekampagne gehören zu den Vertriebskosten, die nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht aktiviert werden dürfen. Auch nach den IAS/IFRS dürfen derartige Aufwendungen nicht aktiviert werden, da sie nach IAS 38.68 i.V.m. IAS 38.69 c) nicht die Kriterien für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes erfüllen. Sowohl nach dem HGB als auch nach den IAS/IFRS sind die Aufwendungen für die Werbekampagne also als Aufwendungen zu verbuchen. Eine Einbuchung eines immateriellen Vermögensgegenstandes bzw. Vermögenswertes kommt demgegenüber nicht in Betracht.

(15 Punkte)

Zu Aufgabe 3:**20 Punkte**

Als Aktiengesellschaft mit Sitz in Stuttgart ist die S-AG eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB. Da sie 100 % der Anteile an der N-GmbH hält, beherrscht sie nach § 290 Abs. 2 HGB diese Gesellschaft. Damit ist sie selbst Mutterunternehmen i.S.d. § 290 Abs. 1 HGB; die N-GmbH ist ihr Tochterunternehmen. Damit ist die S-AG nach § 290 Abs. 1 HGB zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet. In diesem hat sie sowohl sich selbst als auch die N-GmbH zu erfassen. Eine größenabhängige Befreiung von der Erstellung eines derartigen Abschlusses kommt nicht in Betracht, da die S-AG als börsennotiertes Unternehmen kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB ist und damit gem. § 293 Abs. 5 HGB die Befreiungsvorschrift des § 293 Abs. 1 HGB nicht zur Anwendung kommt.

Als kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen unterliegt die S-AG nach der in § 315e Abs. 1 HGB zitierten EG-Verordnung der Konzernrechnungslegungspflicht nach den IFRS. Im Gegenzug ist sie – wie sich aus § 315e Abs. 1 HGB schließen lässt – nicht zur Konzernrechnungslegung nach dem HGB verpflichtet.