



Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH

IWW-Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XIII: „Internationale Rechnungslegung“

Lösungshinweise zur 2. 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 unterscheiden sind die Kapital-, die Schulden-, die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung. Im Einzelnen geht es um folgende Konsolidierungsmaßnahmen:

a)

1. *Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB bzw. IFRS 10.B86 (b) i.V.m. IFRS 3):*
Aufrechnung der Beteiligungsbuchwerte des Mutterunternehmens mit den entsprechenden Eigenkapitalkonten der Tochtergesellschaften unter Aufdeckung der stillen Reserven.
2. *Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB bzw. IFRS 10.B86 (c)):*
Verrechnung der Forderungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.
3. *Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB bzw. IFRS 10.B86 (c)):*
Verrechnung konzerninterner Aufwendungen und Erträge einer Periode aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, aus Innenumsätzen, Ergebnisübernahmen und Beteiligungen zur Beseitigung von Doppelrechnungen.
4. *Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB bzw. IFRS 10.B86 (c)):*
Herausrechnung aller Gewinne und Verluste aus Vermögensgegenständen aus Lieferungs- und Leistungsgeschäften zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

(30 Punkte)

b)

1. Nach § 303 HGB bzw. IFRS 10.B86 (c) ist eine Schuldenkonsolidierung vorzunehmen. Forderungen und Verbindlichkeiten der M-AG und T-GmbH sind miteinander zu verrechnen. In der zum 31.12. des Jahres 1 erstellten Bilanz der T-GmbH ist eine Verbindlichkeit aus konzerninternen Liefergeschäften gegenüber der M-AG in Höhe von 1.800 T€ ausgewiesen, die M-AG hat diese in ihrem Einzelabschluss auf 1.200 T€ abgeschrieben. Da aus Konzernsicht weder eine Verbindlichkeit noch eine Forderung besteht, ist die Abschreibung mit der folgenden Konsolidierungsbuchung rückgängig zu machen:

„Verbindlichkeiten	1.800 T€	an Forderung	1.200 T€
		an Abschreibung auf Forderungen	600 T€“.

2. Nach § 304 HGB bzw. IFRS 10.B86 (c) ist eine Zwischenergebniseliminierung durchzuführen. Im Rahmen dieser Zwischenergebniseliminierung sind die im Warenbestand der T-GmbH in deren Einzelabschluss enthaltenen Zwischenergebnisse für Zwecke des Konzernabschlusses zu eliminieren.

Bei Verkauf ihrer Erzeugnisse an die T-GmbH hat die M-AG folgende Buchung vorgenommen:

„Forderung 800 T€ an Umsatzerlöse 800 T€“.

Die T-GmbH hat den Bezug der Waren wie folgt verbucht:

„Waren 800 T€ an Verbindlichkeiten 800 T€“.

Nach dem Erwerb von 100 % der Anteile an der T-GmbH durch die M-AG dürfen weder die Umsatzerlöse noch die von der M-AG gekauften Waren in dem Konzernabschluss stehen. Es ist die folgende Konsolidierungsbuchung vorzunehmen:

„Umsatzerlöse 800 T€ an Waren 800 T€“.

Da die M-AG die Waren, die aus ihrer und aus Konzernsicht Fertigungserzeugnisse darstellen, mit Herstellungskosten von 500 T€ erzeugt hat, sind sie im Konzernabschluss als Fertigerzeugnisse mit diesem Wert anzusetzen. Die erforderliche Konsolidierungsbuchung lautet wie folgt:

„Fertigerzeugnisse 500 T€ an Bestandsveränderungen 500 T€“.

Das Konto „Bestandsveränderungen“ ist ein Ertragskonto der Gewinn- und Verlustrechnung.

(40 Punkte)

Zu Aufgabe 2:

50 Punkte

a) Rechnungslegung nach IAS/IFRS

Bei ihrer Einbuchung (erstmaliger Ansatz) ist die Maschine nach IAS 16.15 mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten umfassen nach IAS 16.16 den Kaufpreis und alle direkt zurechenbaren Kosten. Als direkt zurechenbare Kosten sind die Frachtkosten ab Werk sowie die Kosten für die Errichtung des Betonfundaments und für den Elektroanschluss anzusehen. Direkt zurechenbar ist auch der Einfuhrzoll. Lt. Sachverhalt kann die Y-AG die Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG von ihrer Umsatzsteuerschuld abziehen. Im Umkehrschluss ist aus IAS 16.16 (a) zu folgern, dass erstattungsfähige Umsatzsteuer nicht in die Anschaffungskosten einzubeziehen ist.

Wechseldiskont und -spesen sind Fremdkapitalkosten. Diese sind unter den in IAS 23.8 genannten Bedingungen zu aktivieren. Voraussetzung ist, dass es sich um einen qualifizierten Vermögenswert nach IAS 23.5 handelt, wovon bei dieser Maschine ausgegangen werden kann. Voraussetzung ist ferner, dass die Fremdkapitalkosten direkt dem Erwerb zugeordnet werden können, was auch der Fall ist.

Allgemeine Verwaltungskosten gehören, genau wie andere allgemeine Gemeinkosten, nach IAS 16.19 (d) nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Der Bonus in Höhe von 4 % mindert nach IAS 16.16 die Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten der Maschine und ihr Bilanzansatz nach IAS/IFRS zum 31.12.1 sind wie folgt zu ermitteln:

	€
Nettokaufpreis	240.000
+ Finanzierungskosten	<u>+ 18.000</u>
Wechselsumme	258.000
Frachtkosten ab Werk	+ 4.000
Zoll	+ 12.000
Betonfundament für die Maschine (Erdarbeiten und Betonguss)	+ 6.000
Elektroanschluss	<u>+ 1.200</u>
	281.200
./. Anschaffungskostenminderungen (Bonus 4 % von 240.000 €)	<u>./. 9.600</u>
Anschaffungskosten i. S. d. IAS/IFRS	<u>271.600</u>

Der Bilanzwert der Maschine ergibt sich aus den Anschaffungskosten abzüglich der Abschreibungen. IAS 16.50 gibt vor, dass das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes planmäßig über die Nutzungsdauer zu verteilen ist. Die Abschreibungsmethode muss nach IAS 16.60 dem erwarteten wirtschaftlichen Nutzenverlauf entsprechen. Zwar nennt IAS 16.62 verschiedene mögliche Abschreibungsmethoden, wie z. B. die lineare, degressive oder auch leistungsabhängige Abschreibungsmethode, bestätigt aber den Grundsatz des wirtschaftlichen Nutzenverlaufs. Der Bilanzierende entscheidet, welche Methode den wirtschaftlichen Nutzenverlauf am besten widerspiegelt. Es besteht ein Ermessensspielraum. Eine 20 %ige degressive Abschreibung erscheint vertretbar. Von ihr soll ausgegangen werden. Für neun Monate ergibt sich dann eine Abschreibung in Höhe von $(271.600 \cdot 20 \% \cdot 9/12 =)$ 40.740 €. Durch Abzug dieses Abschreibungsbetrages von den Anschaffungskosten ergibt sich ein Bilanzansatz zum 31.12.1 i. H. v. $(271.600 - 40.740 =)$ 230.860 €. (25 Punkte)

b) Rechnungslegung nach dem HGB:

Zu den Anschaffungskosten eines Anlagegutes gehören neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten, die wirtschaftlich unmittelbar mit dem Erwerbsvorgang zusammenhängen, also auch hier die direkt zurechenbaren Kosten. Lt. Sachverhalt kann die Y-AG die Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG von ihrer Umsatzsteuerschuld abziehen. Diese gehört deshalb nicht zu den Anschaffungskosten.

Die Fremdkapitalkosten dürfen nach § 255 Abs. 1 HGB bei Ermittlung der Anschaffungskosten nicht berücksichtigt werden.

Allgemeine Verwaltungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB nicht Teil der Anschaffungskosten. Der Bonus in Höhe von 4 % mindert die Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten der Maschine und ihr Bilanzansatz nach GoB/HGB zum 31.12.1 ergeben sich wie folgt:

	€
Nettokaufpreis	240.000
Frachtkosten ab Werk	+ 4.000
Zoll	+ 12.000
Betonfundament für die Maschine (Erdarbeiten und Betonguss)	+ 6.000
Elektroanschluss	<u>+ 1.200</u>
	263.200
./. Anschaffungskostenminderungen (Bonus 4 % von 240.000 €)	<u>./.</u> 9.600
Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB	<u>253.600</u>

Die angeschaffte Maschine gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen. Sie ist nach § 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Satz 2 HGB mit ihren um die planmäßigen Abschreibungen geminderten Anschaffungskosten zu bewerten. Gem. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB muss der Plan die Anschaffungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Handelsrechtlich wird die Wahl der Art der Abschreibungsmethode in das Ermessen des Kaufmannes gelegt. Die Verwendung der degressiven Abschreibungsmethode ist somit handelsrechtlich zulässig.

Im Gegensatz zu den IAS/IFRS besteht nach den GoB ein Wahlrecht, die Abschreibung zeitanteilig (monatlich) vorzunehmen oder die volle Jahresabschreibung in Anspruch zu nehmen (Vereinfachungsregelung). Zwar wurde dieses Wahlrecht steuerrechtlich aufgehoben, handelsrechtlich ist seine Anwendung aber weiterhin möglich. Bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung ergibt sich dann ein Abschreibungsbetrag von $(253.600 \cdot 20 \% =) 50.720 \text{ €}$. Der Bilanzansatz zum 31.12.1 beträgt dann $(253.600 \text{ ./. } 50.720 =) 202.880 \text{ €}$. Entscheidet sich der Kaufmann zeitanteilig abzuschreiben (monatsgenau), so ergibt sich ein Abschreibungsbetrag von $(253.600 \cdot 20 \% \cdot 9/12 =) 38.040 \text{ €}$. Der Bilanzansatz zum 31.12.1 beträgt dann 215.560 €.

(25 Punkte)