

WP – Klausurarbeit

Klausurarbeit

Rechnungslegung

gemäß § 239 Abs. 5 WTBG 2017/137 i.d.g.F.

i.V.m. § 34 Abs. 2 WTBG 1999

09. März 2018

Angabe & Lösung

Beispiel 1 (45 Punkte)

Die X-AG ist seit 1. Juli 2016 mit 40% an der Y-GmbH beteiligt. Der Kaufpreis für die Anteile betrug damals 2 Mio Euro zuzüglich 100.000 Euro Nebenkosten. Seit diesem Zeitpunkt wird die Y-GmbH als assoziiertes Unternehmen nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss der X-AG einbezogen.

Das Eigenkapital der Y-GmbH betrug zum 1. Juli 2016 3,2 Mio Euro, darüber hinaus waren stille Reserven in Gebäuden (Restnutzungsdauer 12 Jahre) in Höhe von 600.000 Euro vorhanden (Alle Angaben beziehen sich auf 100% der Y-GmbH).

Zum 1. Juli 2018 erwirbt die X-AG weitere 30% der Anteile an der Y-GmbH um 2,7 Mio Euro zuzüglich 180.000 Euro Nebenkosten. Ab diesem Zeitpunkt ist die Y-GmbH als Tochterunternehmen anzusehen, zum 31.12.2018 wird die Y-GmbH daher erstmalig vollständig in den Konzernabschluss der X-AG einbezogen.

Das Eigenkapital der Y-GmbH betrug zum 1. Jänner 2018 3,0 Mio Euro, im ersten Halbjahr 2018 erzielt die Y-GmbH ein Ergebnis nach Steuern in Höhe von 500.000, im Februar 2018 werden 700.000 Euro an die Gesellschafter ausgeschüttet. Die Gebäude sind zum 1. Juli 2018 unverändert im Vermögen der Y-GmbH, zusätzlich ist der Wert der Grundstücke der Y-GmbH im Vergleich zu den Anschaffungskosten um 400.000 Euro gestiegen (Alle Angaben beziehen sich auf 100% der Y-GmbH).

Im zweiten Halbjahr 2018 erwirtschaftet die Y-GmbH einen Verlust nach Steuern in Höhe von 160.000 Euro. Gebäude und Grundstücke sind unverändert im Vermögen der Y-GmbH.

Der Steuersatz der Y-GmbH beträgt 25%. Für den Firmenwert kann keine zuverlässige Nutzungsdauer bestimmt werden.

Der Zeitwert der verbleibenden 30% Anteile an der Y-GmbH beträgt zum 1.7.2018 2,7 Mio Euro und zum 31.12.2018 3 Mio Euro. Der Zeitwert der ursprünglich erworbenen 40% beträgt zum 1.7.2018 3,6 Mio Euro und zum 31.12.2018 4 Mio Euro.

Aufgabenstellung:

- 1. Ermitteln Sie den Firmenwert im Konzernabschluss nach UGB der X-AG zum 31.12.2018, wenn die Verrechnung gemäß § 254 Abs 1**
 - a) auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile**
 - b) auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung**
 - c) auf Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist durchgeführt wird.**
- 2. Ermitteln Sie den Firmenwert zum 31.12.2018, wenn die X-AG ihren Konzernabschluss nach IFRS erstellt (2 Varianten).**

Lösung Beispiel 1

1. Konzernabschluss nach UGB

a) (15 Punkte)

Eigenkapital 1.7.2016	3,200.000
Neubewertung Gebäude	600.000
<u>Neubewertung latente Steuer</u>	<u>-150.000</u>
Neubewertetes Eigenkapital 1.7.2016	3,650.000
Beteiligungsansatz 1.7.2016	2,100.000
<u>40% Eigenkapital Neubewertet</u>	<u>-1,460.000</u>
Firmenwert 1.7.2016	640.000
Firmenwert 31.12.2018 (Abschreibung 2,5/10)	480.000
Eigenkapital 1.7.2018	2.800.000
Neubewertung Gebäude	500.000
Neubewertung Grundstücke	400.000
<u>Neubewertung latente Steuer</u>	<u>-225.000</u>
Neubewertetes Eigenkapital 1.7.2018	3,315.000
Beteiligungsansatz Erwerb 1.7.2018	2,880.000
<u>30% Eigenkapital Neubewertet</u>	<u>-994.500</u>
Firmenwert 1.7.2018	1,885.500
Firmenwert 31.12.2018 (Abschreibung 0,5/10)	1,791.225
Summe Firmenwert 31.12.2018	2,271.225

b) (7,5 Punkte)

Eigenkapital 31.12.2018	2.640.000
Neubewertung Gebäude	475.000
Neubewertung Grundstücke	400.000
<u>Neubewertung latente Steuer</u>	<u>-218.750</u>
Neubewertetes Eigenkapital 31.12.2018	3,296.250
Beteiligungsansatz 31.12.2018	4,980.000
<u>70% Eigenkapital Neubewertet</u>	<u>-2,307.375</u>
Firmenwert 31.12.2018	2.672.625

c) (7,5 Punkte)

Eigenkapital 1.7.2018 wie bei a)	
Beteiligungsansatz 1.7.2018	4,980.000
<u>70% Eigenkapital Neubewertet</u>	<u>-2,320.500</u>
Firmenwert 1.7.2018	2.659.500
Firmenwert 31.12.2018 (Abschreibung 1/10 x 0,5)	2,526.525

2. Konzernabschluss nach IFRS

a) Full-Goodwill-Methode (7,5 Punkte)

Gegenleistung für 30%	2,700.000
Fair Value 40%	3,600.000
Fair Value 30% Nicht Beherrschende Anteile	2,700.000
<u>Eigenkapital Neubewertet 1.7.2018 (wie 1a)</u>	<u>-3,315.000</u>
Firmenwert 1.7.2018 = 31.12.2018	5,685.000

b) Partial-Goodwill-Methode (7,5 Punkte)

Gegenleistung für 30%	2,700.000
Fair Value 40%	3,600.000
NBA 30% von 3,315.000	994.500
<u>Eigenkapital Neubewertet 1.7.2018 (wie 1a)</u>	<u>-3,315.000</u>
Firmenwert 1.7.2018 = 31.12.2018	3,979.500

Beispiel 2 (40 Punkte)

Das Grundkapital der X-AG ist in 1 Mio Stück Aktien mit einem Nennbetrag von 10 Euro/Aktie unterteilt. Daneben besteht eine gebundene Kapitalrücklage in Höhe von 1 Mio Euro sowie eine freie Gewinnrücklage in Höhe von 15 Mio Euro.

Um den 70 leitenden Mitarbeitern der X-AG einen höheren Anreiz zu bieten, den Aktienkurs der X-AG zu steigern, wird zum 31.12.X1 ein neues Prämienmodell vereinbart: Jeder Mitarbeiter erhält 100 Stück Optionen, zum 31.12.X5 je eine Aktie der X-AG zum Börsenkurs zum 31.12.X1 zu erwerben. Da die Gehälter aller betroffenen Mitarbeiter über der Höchstbemessungsgrundlage zur Sozialversicherung liegen, ist aus Sicht der X-AG mit keinen Lohnnebenkosten zu rechnen.

Um die Aktienoptionen bedienen zu können erwirbt die X-AG im Dezember X1 rechtzeitig 7 000 Stück eigene Aktien zum Kurs von 28,40 Euro je Aktie. An Kaufspesen fallen 1.200 Euro an.

Am 31.12.X1 liegt der Börsenkurs bei 29,50 Euro je Aktie, zum 31.12.X2 bei 27,10 Euro, zum 31.12.X3 bei 28,20 Euro, zum 31.12.X4 bei 35,80 Euro und zum 31.12.X5 bei 37,00 Euro.

Die Vergütung wird nur dann fällig, wenn die Kurssteigerung bis zum 31.12.X5 mindestens 20% beträgt. Unter Berücksichtigung dieser Bedingung wird der Wert pro Option am 31.12.X1 auf 5,2 Euro geschätzt, ohne diese Bedingung liegt der Wert bei 8,1 Euro pro Option. Diese Werte entwickeln sich aufgrund der Kursentwicklung wie folgt:

	Wert inkl Bedingung	Wert exkl Bedingung
31.12.X2	4,5	8,0
31.12.X3	3,8	7,5
31.12.X4	6,0	6,7
31.12.X5	7,5	7,5

Zum 31.12.X1 wird angenommen, dass 10% der betroffenen Mitarbeiter das Unternehmen vor Ablauf der drei Jahre verlassen. Zum 31.12.X2 haben vier Mitarbeiter gekündigt, insgesamt wird weiterhin mit 10% vorzeitigem Ausscheiden gerechnet. Zum 31.12.X3 haben drei weitere Mitarbeiter gekündigt und es wird mit drei weiteren Kündigungen gerechnet. Zum 31.12.X4 gab es keine weitere Kündigung, es wird weiter mit drei weiteren Kündigungen gerechnet. Zum 31.12.X5 haben dann tatsächlich zwei weitere Mitarbeiter gekündigt.

Alle zum 31.12.X5 berechtigten Mitarbeiter üben ihre Optionen aus, wobei die Zahlung des Ausübungspreises und die Zuteilung der Aktien aus dem Bestand der eigenen Aktien im Jänner X6 erfolgt. Bei der X-AG fallen Spesen in Höhe von 2 000 Euro an.

Im Juli X6 kommt es zu einem Kursrutsch an der Börse. Die X-AG verkauft ihre verbliebenen eigenen Aktien um 26,30 Euro je Aktie und trägt dabei Verkaufsspesen in Höhe von 300 Euro.

Aufgabenstellung:

Nehmen Sie die Buchungen für den Erwerb bzw Verkauf der eigenen Aktien sowie alle notwendigen Buchungen aus dem aktienbasierten

Vergütungsprogramm im Jahresabschluss der X-AG in den Jahren X1 bis X6 vor.

Dezember X1

(9) Grundkapital – Eigene Anteile	70 000	
(9) Freie Gewinnrücklage	128 800	
an (2) Zahlungsmittel		198 800
(9) Freie Gewinnrücklage		70 000
an (9) gebundene Kapitalrücklage		70 000
(7) Sonstiger Aufwand	1 200	
an (2) Zahlungsmittel		1 200

31.12.X1 – keine Buchung

31.12.X2 – 63 Mitarbeiter x 100 Optionen x 5,2 Euro x 1/4 Planablauf = 8 190

(6) Personalaufwand	8 190	
an (9) Optionsrücklage		8 190

31.12.X3 - 60 Mitarbeiter x 100 Optionen x 5,20 Euro x 2/4 Planablauf = 15 600

(6) Personalaufwand	7 410	
an (9) Optionsrücklage		7 410

31.12.X4 – 60 Mitarbeiter x 100 Optionen x 5,20 Euro x 3/4 Planablauf = 23 400

(6) Personalaufwand	7 800	
an (9) Optionsrücklage		7 800

31.12.X5 – 61 Mitarbeiter x 100 Optionen x 5,20 Euro x 4/4 Planablauf = 31 720

(6) Personalaufwand	8 320	
an (9) Optionsrücklage		8 320

Jänner X6

(9) Optionsrücklage	31 720	
an (9) Gebundene Kapitalrücklage		31 720

(2) Zahlungsmittel	179 950	
an (9) Grundkapital – Eigene Anteile		61 000
(9) Freie Rücklage		112 240
(9) Gebundene Kapitalrücklage		6 710

(9) Gebundene Kapitalrücklage	61 000	
an (9) Freie Rücklage		61 000

(7) Sonstiger Aufwand	2 000	
an (2) Zahlungsmittel		2 000

Juli X6

(2) Zahlungsmittel	23 670	
an (9) Grundkapital – Eigene Anteile		9 000
(9) Freie Rücklage		14 670

(9) Gebundene Kapitalrücklage	9 000	
an (9) Freie Rücklage	9 000	

(7) Sonstiger Aufwand	300	
an (2) Zahlungsmittel	300	

Beispiel 3 (50 Punkte)

Die X-AG erwartet im Herbst 2017 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit folgende Umsatzerlöse in US\$:

1. Quartal 2018 US\$ 1,0 Mio
2. Quartal 2018 US\$ 1,2 Mio
3. Quartal 2018 US\$ 1,4 Mio
4. Quartal 2018 US\$ 1,1 Mio
1. Quartal 2019 US\$ 0,8 Mio
2. Quartal 2019 US\$ 0,9 Mio
3. Quartal 2019 US\$ 1,2 Mio
4. Quartal 2019 US\$ 1,4 Mio

Da das Risiko eines fallenden US\$-Kurses gesehen wird, wird beschlossen, die US\$-Kurse durch Devisentermingeschäfte abzusichern, wobei die erwarteten Umsätze des Jahres 2018 zu 75% und die erwarteten Umsätze des Jahres 2019 zu 50% abgesichert werden sollen.

Es werden daher folgende Devisentermingeschäfte abgeschlossen:

- 1) Verkauf 750.000 US\$ per 15.2.2018 um 0,84 Euro/US\$
- 2) Verkauf 900.000 US\$ per 15.5.2018 um 0,80 Euro/US\$
- 3) Verkauf 1,050.000 US\$ per 15.8.2018 um 0,77 Euro/US\$
- 4) Verkauf 825.000 US\$ per 15.11.2018 um 0,75 Euro/US\$
- 5) Verkauf 400.000 US\$ per 15.2.2019 um 0,74 Euro/US\$
- 6) Verkauf 450.000 US\$ per 15.5.2019 um 0,74 Euro/US\$
- 7) Verkauf 600.000 US\$ per 15.8.2019 um 0,73 Euro/US\$
- 8) Verkauf 700.000 US\$ per 15.11.2019 um 0,73 Euro/US\$

Die Anfangsinvestition für sämtliche Geschäfte beträgt null. Zum 31.12.2017 beträgt der Zeitwert des Sicherungsgeschäfts Nr 1) -4.000 Euro und der des Sicherungsgeschäfts Nr 2) -3.500 Euro.

Die für das 1. Quartal 2018 erwarteten US\$ 1,0 Mio Umsatzerlöse entsprachen ursprünglich 840.000 Euro, zum 31.12.2017 846.000 Euro. Die für das 2. Quartal 2018 erwarteten US\$ 1,2 Mio Umsatzerlöse entsprachen ursprünglich 960.000 Euro, zum 31.12.2017 968.000 Euro.

Im 1. Quartal 2018 werden Umsätze in Höhe von 1,1 Mio US\$ erzielt, in der Buchhaltung wurden dafür Umsatzerlöse in Höhe von 946.000 Euro erfasst. Der US\$-Kurs am 15.2.2018 beträgt 1 US\$ = 0,86 Euro.

Der US-\$ Kurs zum 31.3.2018 beträgt 1US\$ = 0,83 Euro, der Future-Kurs per 15.5.2018 beträgt 1US\$=0,82 Euro. Der Zeitwert des Sicherungsgeschäfts Nr 2) beträgt daher -16.000 Euro aus Sicht der X-AG.

Aufgabenstellung:

- a) Ist es zulässig nur einen Teil des erwarteten Grundgeschäfts abzusichern und dennoch eine Sicherungsbeziehung zu bilden?
- b) Beurteilen Sie die Zulässigkeit der acht Sicherungsbeziehungen nach IFRS und UGB.
- c) Erläutern Sie, warum bei den gegebenen Sicherungsbeziehungen eine Ineffektivität zu erwarten ist.
- d) Welche Buchungen ergeben sich für die beiden Sicherungsgeschäfte Nr 1) und Nr 2) zum 31.12.2017 und zum 31.3.2018, wenn ein Quartalsabschluss nach UGB erstellt wird und keine Sicherungsbeziehung gebildet wurde?
- e) Welche Buchungen ergeben sich für die beiden Sicherungsgeschäfte Nr 1) und Nr 2) zum 31.12.2017 und zum 31.3.2018, wenn ein Quartalsabschluss nach IFRS erstellt wird und sehr wohl eine Sicherungsbeziehung gebildet wurde und dabei jeweils das komplette Termingeschäft als Sicherungsgeschäft designiert wurde?

Lösung Beispiel 3

- a) Ja (siehe AFRAC 15.34; IFRS 9) – 5 Punkte
- b) 1-4) Sowohl nach UGB als auch IFRS möglich (soweit entsprechende Effektivität erwartet wird). Nach AFRAC 15.59 sind Cash-Flow-Hedges für Transaktionen, die im nächsten Geschäftsjahr erwartet werden, zulässig 5-8) nur nach IFRS möglich, da Transaktion nicht im folgenden Geschäftsjahr erwartet wird – 5 Punkte
- c) Eine Ineffektivität ergibt sich daraus, dass die Umsätze verteilt über das jeweilige Quartal erwartet werden, die Absicherung aber nur auf 1 Stichtag in der Mitte des Quartals erfolgt. 5 Punkte
- d) 15 Punkte

31.12.2017

Sonstiger betrieblicher Aufwand an sonstige Rückstellung	7 500	7 500
---	-------	-------

15.2.2018

Sonstige Rückstellung	4 000	
Sonstiger betrieblicher Aufwand an Zahlungsmittel	11 000	15 000

31.3.2018

Sonstiger betrieblicher Aufwand an sonstige Rückstellung	12 500	12 500
---	--------	--------

e) 20 Punkte

31.12.2017

Sonstige Ergebnis – Cashflow HedgeRL an Derivat – Sicherungsinstrument	7 500	7 500
---	-------	-------

15.2.2018

Sonstige Ergebnis – Cashflow HedgeRL Derivat – Sicherungsinstrument	11 000	11 000
Derivat an Zahlungsmittel	15 000	15 000

31.3.2018

Umsatzerlöse an Sonstiges Ergebnis Cashflow-HedgeRL	15 000	15 000
Sonstige Ergebnis – Cashflow HedgeRL Derivat – Sicherungsinstrument	12 500	12 500

(Bei beiden Hedges liegt jeweils ein Under-Hedge vor, sodass keine Ineffektivität zu bilanzieren ist).

Beispiel 4 (30 Punkte)

a)

Die X-AG handelt mit der Ware Y. Bis Jahresmitte 2016 war der Einkaufspreis im internationalen Großhandel pro kg 20 Euro, die Importkosten betragen 1 Euro pro kg. Der Verkaufspreis an lokale Kleinabnehmer betrug 23 Euro pro kg.

In der zweiten Jahreshälfte 2016 ist der Großhandelspreis auf 18 Euro pro kg gesunken, entsprechend ist auch der lokale Marktpreis für Kleinmengen auf 21 Euro pro kg gesunken, die Importkosten blieben unverändert.

Die X-AG hat mit ihrem Lieferanten einen langfristigen Liefervertrag mit einem Fixpreis von 20 Euro pro kg abgeschlossen, zum 31.12.2016 waren von diesem Vertrag noch 40.000 Tonnen offen.

b)

Die X-AG hat einen Auftrag zur Produktion einer Maschine übernommen, die im Jahr 2017 ausgeliefert werden soll. Der Verkaufspreis beträgt 300.000 Euro, bis zum 31.12.2016 sind für die Produktion Kosten in Höhe von 160.000 Euro angefallen. Aufgrund unerwartet hoher Lohnerhöhungen, werden die Fertigstellungskosten nicht wie ursprünglich erwartet 120.000 Euro, sondern 150.000 Euro betragen.

c)

Die X-AG betreibt seit Jahren Maschinen, für die seit 2014 neue Abgasnormen gelten, die von den alten Modellen der X-AG nicht erfüllt werden können. Die Übergangsvorschriften sehen den Weiterbetrieb von Altanlagen in den Jahren 2014 bis 2016 ohne Konsequenzen und in den Jahren 2017 bis 2019 mit Strafzahlungen vor. Ab 2020 ist der Weiterbetrieb von Altanlagen untersagt.

Die Strafzahlungen für die X-AG betragen 2017 bis 2019 400.000 Euro pro Jahr, wobei zum 31.12.2016 feststeht, dass eine Umrüstung in den Jahren 2017 bzw 2018 nicht mehr möglich ist und die Altanlagen zur Aufrechterhaltung des Betriebs der X-AG zwingend notwendig sind. Bei rascher Beauftragung der Umrüstung im ersten Halbjahr 2017 könnte diese noch rechtzeitig vor dem 1.1.2019 erfolgen.

d)

Die Geschäftsleitung einer Kaufhauskette hatte beschlossen, innerhalb des kommenden Geschäftsjahres 25% der Filialen zu schließen und die Mitarbeiter abzufinden, weil einzelne Standorte nicht rentabel arbeiten. Die Entscheidung über die Schließung zahlreicher Filialen wurde kurz vor Ende 2016 in einer Pressemitteilung bekannt gegeben. Noch vor Veröffentlichung des Jahresabschlusses werden die genauen Filialen und damit die ungefähre Zahl der betroffenen Mitarbeiter genannt, nach dieser Grobschätzung werden Schließungskosten in Höhe von 130.000 bis 200.000 Euro anfallen. Ein detaillierter Plan zur Übernahme möglichst vieler Mitarbeiter der zu schließenden Filialen in die weiter bestehenden sowie ein Sozialplan für die übrigen Mitarbeiter werden nach Veröffentlichung des Jahresabschlusses kommuniziert. Dieser Detailplan ergibt Kosten in Höhe von 180.000 Euro.

e)

Die X-AG hat in seinem Bereich mit Unterauslastung zu kämpfen. Im Dezember 2016 wird daher mit dem Betriebsrat vereinbart, dass die Mitarbeiter in diesem Bereich im Jahr 2017 nur 75% der Normalarbeitszeit leisten werden und dafür 85% ihres Lohns bekommen. Die Lohnkosten in diesem Bereich betragen 1,200.000 Euro pro Jahr.

f)

Die X-AG wurde von der Y-AG wegen Wettbewerbsverzerrung auf 400.000 Euro Schadenersatz geklagt. Die Rechtsexperten der X-AG schätzen die Chancen, den Prozess zu Gewinnen auf 60%.

Aufgabenstellung:

In welcher Höhe ist jeweils gemäß IFRS eine Rückstellung zum 31.12.2016 zu bilden? Begründen Sie jeweils Ihre Antwort

Lösung Beispiel 4

- a) Keine Rückstellung, da Vertrag zwar abweichend von Marktbedingungen, aber kein drohender Verlust
- b) Keine Rückstellung, sondern Abwertung der Vorräte
- c) Keine Rückstellung, Verpflichtung ist durch zukünftigen Betrieb, nicht durch Vergangenheit begründet
- d) Keine Rückstellung, da Veröffentlichung vor Stichtag zu allgemein, nicht einmal Eckpunkte des Plans enthalten
- e) Keine Rückstellung, da Lohn für zukünftige Arbeitsleistung in zukünftiger Periode zu erfassen ist
- f) Keine Rückstellung, da Verlust nicht more likely than not.

Je 5 Punkte

Beispiel 5 (45 Minuten):

Ermitteln Sie die Konzerngeldflussrechnung zu folgendem Konzernabschluss:

Bilanz

	2016	2015	Differenzen
Firmenwert	1350	0	1.350
Immaterielle Vermögensgegenstände	1110	350	760
Sachanlagen	1770	1300	470
Anteile an assoziierten Unternehmen	520	550	-30
Summe langfristiges Vermögen	4750	2200	2.550
Vorräte	582	958	-376
Forderungen L+L	1000	1700	-700
Liquide Mittel	400	600	-200
Summe kurzfristiges Vermögen	1982	3258	-1.276
Summe AKTIVA	6732	5458	1.274
Grundkapital	1000	1000	0
Bilanzgewinn	2257	2000	257
Anteil anderer Gesellschafter	555	150	405
Eigenkapital	3812	3150	662
Langfristige Finanzverbindlichkeiten	50	200	-150
Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern	940	800	140
Passive latente Steuern	210	30	180
Summe langfristige Schulden	1200	1030	170
Kurzfristige Rückstellungen	170	98	72
Verbindlichkeiten L+L	1500	1080	420
Verbindlichkeiten für laufende Steuern	50	100	-50
Summe kurzfristige Schulden	1720	1278	442
Summe EIGENKAPITAL UND SCHULDEN	6732	5458	1.274

Gewinn- und Verlustrechnung

	2016	2015
Umsatzerlöse	7.700	7.500
Bestandsveränderung	300	400
Sonst. Betriebliche Erträge	600	500
Materialaufwand	-3.280	-3.040
Personalaufwand	-3.000	-3.000
Abschreibungen	-630	-700
Sonst. betriebliche Aufwendungen	-1.100	-1.150
Betriebsergebnis	590	510
Zinsenaufwand	-100	-150
Ergebnis aus assoziierten Unternehmen	70	40
Ergebnis vor Steuern	560	400
Steuern vom Einkommen und Ertrag	-140	-100
Jahresergebnis	420	300
Davon entfallen auf:		
Anteilseigner des Mutterunternehmens	399	285
Nicht beherrschende Anteile	21	15

Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen

Versicherungsmath. Gewinne/Verluste	-60
erfolgsneutral erfasste latente Steuern	15
Summe des im EK erfassten Ergebnisses	-45
Konzernergebnis	420
Summe der erfassten Erträge und Aufwendungen	375
Davon entfallen auf:	
Anteilseigner des Mutterunternehmens	372
Nicht beherrschende Anteile	3

Anlagenspiegel:

Anschaffungskosten	Goodwill	IAV	SAV
Stand am 1.1.	0,00	400,00	2.000,00
Zugänge aus Konsolidierung	1.500,00	1.000,00	350,00
Zugänge	0,00	0,00	500,00
Abgänge Verkauf und zur Veräußerung gehalten	0,00	-40,00	-700,00
Stand am 31.12.	1.500,00	1.360,00	2.150,00

kumulierte Abschreibungen	Goodwill	IAV	SAV
Stand am 1.1.	0,00	-50,00	-700,00
Abschreibungen	-150,00	-200,00	-280,00
Wertminderungen	0,00	0,00	0,00
Abgänge Verkauf	0,00	0,00	600,00
Stand am 31.12.	-150,00	-250,00	-380,00

Buchwert 1.1.	0,00	350,00	1.300,00
Buchwert 31.12.	1.350,00	1.110,00	1.770,00

Sonstige Angaben:

- 1) Alle Sachanlagen wurden mit Gewinn verkauft, die Erträge aus Anlagenabgang betragen 50.
- 2) Die abgegangenen immateriellen Vermögenswerte wurden nicht verkauft.
- 3) Das assoziierte Unternehmen hat sich wie folgt entwickelt:

Stand am 1.1.	550
Ausschüttung	-100
Ergebnis	70
Währungsdifferenz	0
Stand am 31.12.	520

- 4) Um einen Kaufpreis von 2.178 wurden 60% eines neuen Tochterunternehmens erworben, das Reinvermögen ergab sich wie folgt:

Immaterielle Vermögenswerte	1.000,00
Sachanlagen	350,00
Vorräte	30,00
Forderungen L+L	100,00
Cash	100,00
Finanzverbindlichkeiten	-150,00
Passive latente Steuern	-250,00
Verbindlichkeiten L+L	-50,00
Summe Reinvermögen	1.130,00

5) Im Geschäftsjahr wurden Investitionen über Finanzierungsleasing in Höhe von 500 vorgenommen.

6) Im Geschäftsjahr wurden Finanzverbindlichkeiten in Höhe von 900 getilgt.

7) Entwicklung Pensionsrückstellung:

Verpflichtung am 1.1.	800
Laufender Dienstzeitaufwand	100
Zinsaufwand	50
Bezahlte Leistungen des Jahres	-70
Vers. Gewinne/Verluste	60
Verpflichtung am 31.12.	940

Lösung Beispiel 5

	DIFF	1	2	3	4	5	6	7	8	11	13	14	KGFR
Ergebnis vor Steuern						560							560,0
Periodenergebnis			372	3	45	-420							0,0
Abschreibungen								630					630,0
G/V Abgang AV										-10			-10,0
Ergebnis assoziierte											-70		-70,0
erh Ausschüttung assoz											100		100,0
Abfertigungsrückstellung	140,0				-60								80,0
Vorräte	376,0	30											406,0
Forderungen L+L	700,0	100											800,0
Verbindlichkeiten L+L	420,0	-50											370,0
KF RSt	72,0												72,0
Steuerschulden	-50,0						50						0,0
Passive latente Steuern	180,0	-250					70						0,0
Steuerzahlung					15	-140	-120						-245,0
Währungsumrechnung	0,0			0									0,0
CF operativ	1.838,0	-170	372	3	0	0	0	630	0	-10	30	0	2.693,0
Änderung Firmenwert	-1.350,0	1.500						-150					0,0
Änderung assoziierte	30,0										-30		0,0
Investition IAV + SAV	-1.230,0	1.350						-480	500	-140			0,0
Auszahlung Erwerb TU		-2.078											-2.078,0
Einz Verkauf SAV + IAV										150			150,0
CF Investition	-2.550,0	772	0	0	0	0	0	-630	500	10	-30	0	-1.928,0
Aufnahme Kredite	-150,0	-150							-500			900	100,0
Tilgung Kredite												-900	-900,0
Änderung Bilanzgewinn	257,0		-257										0,0
Gezahlte Dividenden			-115	-50									-165,0
Änderung NBA	405,0	-452		47									0,0
CF Finanzierung	512,0	-602	-372	-3	0	0	0	0	-500	0	0	0	-965,0
Summe Cash Flows	-200,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-200,0

Anmerkung: die bezahlten Dividenden können alternative auch im operativen Cashflow ausgewiesen werden, die erhaltene Ausschüttung aus assoziierten Unternehmen kann alternativ auch im Investitionscashflow gezeigt werden.

Beispiel 6 (30 Punkte)

- a) Wann liegt ein Tochterunternehmen nach IFRS 10 vor?
- b) Nennen Sie Situationen, in denen ein Tochterunternehmen nach IFRS 10, aber kein Tochterunternehmen nach § 244 UGB vorliegt.
- c) Nennen Sie Situationen, in denen ein Tochterunternehmen nach § 244 UGB, aber kein Tochterunternehmen nach IFRS 10 vorliegt.
- d) Nennen Sie Beispiele, bei denen sich die Beherrschung nach IFRS 10 ohne Aktivität des Investors ändern kann.

Lösung Beispiel 6:

- a) Tochterunternehmen liegt bei Beherrschung vor.
Beherrschung: 3 Elemente: substantielle Rechte, variable Cashflows aus den relevanten Aktivitäten des Unternehmens, Einsatz der Rechte, um variable Cashflows zu beeinflussen.

Substantielle Rechte idR Stimmrechte, aber auch alle anderen Arten von Rechten möglich

Variable Cashflows: idR Dividende, aber auch variable Vertragszahlungen (zB Managementfees)

Einsatz der Rechte: Handeln im eigenen Interesse (nicht als Treuhänder oder Stellvertreter für andere, wie zB Fondsmanager)

12 Punkte

- b) zB Beherrschung durch potenzielle Stimmrechte oder aufgrund Präsenzmehrheit bei der Hauptversammlung 6 Punkte
- c) > 50% Anteilsbesitz, aber keine Beherrschung nach IFRS 10, weil zB potenzielle Stimmrechte bei anderer Partei
Tatsächliche Einheitliche Leitung, die auf keinerlei Art von Recht abgestützt ist
6 Punkte
- d) Vorteilhaftigkeit potenzieller Stimmrechte kann sich ändern, durch Aufkauf von Kleinanteilen durch einen Großaktionär kann sich Beurteilung der wahrscheinlichen Präsenzmehrheit bei der Hauptversammlung ändern
6 Punkte