



## IFRS-Basis- und Expertenlehrgang

Leseprobe IFRS Konzernabschluss 3

-Kapitalkonsolidierung: Erst- und Folgekonsolidierung

-impairment-test des goodwill

-Währungsumrechnung

© 2024 DL Accounting and Tax GmbH, Autor: Prof. Dr. Monique Reis, StB

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der „DL Accounting and Tax GmbH, Prof. Dr. Monique Reis, StB“ ist die Vervielfältigung des Skriptes oder Teilen daraus nicht gestattet. Das gilt auch für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Sehr geehrte Teilnehmer,

in diesem Lehrbrief erfahren Sie,

- grundlegende Zusammenhänge der Konsolidierungstechnik, u.a. die Funktionsweise einer sog. Differenzenbuchführung und die Bedeutung der Vortragsbuchungen,
- wie die Folgekonsolidierung nach HGB und IFRS funktioniert,
- wie ein evtl. Firmenwert bzw. ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung nach HGB und IFRS zu behandeln sind,
- wie ein sog. Impairment-Test nach IFRS funktioniert,
- wann und wie nach IFRS und HGB eine sog. provisorische Erstkonsolidierung durchzuführen ist,
- was es mit dem sog. Konzept der funktionalen Währung nach IFRS auf sich hat,
- wie die Währungsumrechnung nach der sog. modifizierten Stichtagskursmethode nach HGB und IFRS funktioniert und
- wie die Währungsumrechnung nach IFRS nach der sog. Zeitbezugsmethode funktioniert.

Einschlägige Fachbegriffe werden auch in Englisch zitiert. Sie finden in Ihrem Kurs auf dem ifu-Online-Campus ein umfangreiches Wörterbuch, welches die einschlägige Fachterminologie in Englisch enthält.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß beim Durcharbeiten der Lektion.

Ihr IFRS-Bilanzierungsteam

**Inhalt**

14.3	Die Erwerbsmethode (Acquisition-Methode) - Folgekonsolidierung .....
14.3.1	Fortführung der stillen Reserven und Lasten nach HGB und IFRS .....
14.3.2	Behandlung des Firmenwerts – Folgekonsolidierung nach HGB und IFRS .....
14.3.3	Bilanzielle Abbildung des Anteils der Fremdgesellschafter: Ausgleichsposten im Rahmen der Folgekonsolidierung .....
14.3.4	Fallstudie zur Folgekonsolidierung nach HGB .....
14.3.5	Fallstudie zur Folgekonsolidierung nach IFRS .....
14.3.6	Sonderprobleme im Rahmen der Folgekonsolidierung .....
14.3.6.1	Verbuchung der Abschreibung in den Folgejahren nach HGB und IFRS .....
14.3.6.2	Vorläufige Erfassung des Unternehmenserwerbs nach HGB und IFRS .....
14.3.6.3	Außerplanmäßige Firmenwertabschreibung nach HGB .....
14.3.6.4	Impairment-Test des goodwill und Behandlung des badwill nach IFRS .....
14.4	Währungsumrechnung im Konzernabschluss .....
14.4.1	Währungsumrechnung im Konzernabschluss nach HGB .....
14.4.2	Währungsumrechnung nach IFRS .....
14.4.2.1	Anwendungsbereich des IAS 21 und Währung des Konzernabschlusses .....
14.4.2.2	Konzept der funktionalen Währung nach IFRS .....
14.4.2.3	Zeitbezugsmethode .....
14.4.2.4	Modifizierte Stichtagskursmethode .....
	Lösungen zu den Kontrollaufgaben .....
	Übungsaufgaben zu Lehrbrief 3/Konzern HGB und IFRS .....
	Lösungen zu den Übungsaufgaben aus Lehrbrief 2/HGB und IFRS .....

### 14.3.5 Fallstudie zur Folgekonsolidierung nach IFRS

Im Rahmen der Folgekonsolidierung sind nach IFRS folgende Schritte durchzuführen:

1. Schritt:	Nachholung der Aufdeckung der erworbenen stillen Reserven und Lasten zum Erstkonsolidierungszeitpunkt sowie Einbuchung der dadurch bedingten latenten Steuern
2. Schritt:	Erfolgswirksame Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten und der darauf bezogenen latenten Steuern
3. Schritt:	Addition der IFRS II-Bilanz der Mutter (IFRS II) mit der IFRS III-Bilanz des Tochterunternehmens
4. Schritt	Einbuchung der Fremdanteile am Kapital und am Ergebnis durch Verteilung des in der IFRS III-Bilanz des Tochterunternehmens ausgewiesenen Eigenkapitals inkl. des Ergebnisses
5. Schritt:	Nachholung der Erstkonsolidierung mit den Werten zum Erstkonsolidierungszeitpunkt
6. Schritt:	Impairment-Test und erforderlichenfalls Abschreibung des <i>goodwill</i>

Schritte der  
Folgekonsolidierung  
nach  
IFRS

**Ausgangsdaten der Fallstudie:**

Die Einzelbilanzen (IFRS II-Bilanzen) des Mutterunternehmens M-AG und des Tochterunternehmens T-AG weisen per **31.12.t0**, per **31.12.t1** und per **31.12.t2** folgende Werte aus:

(Werte in TEUR)	31.12.t0		31.12.t1		31.12.t2	
	M-AG	T-AG	M-AG	T-AG	M-AG	T-AG
	HB II	HB II	HB II	HB II	HB II	HB II
<b>Aktiva</b>						
Grundstücke	600	1.200	600	1.200	600	1.200
Maschinen	1.000	800	800	700	900	600
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.800		1.800		1.800	
Vorräte	300	3.000	500	3.200	1.100	2.700
Sonstiges Umlaufvermögen	1.200	1.000	1.700	600	1.100	1.500
<b>Summe Aktiva</b>	<b>4.900</b>	<b>6.000</b>	<b>5.400</b>	<b>5.700</b>	<b>5.500</b>	<b>6.000</b>
<b>Passiva</b>						
Gezeichnetes Kapital	1.000	800	1.000	800	1.000	800
Kapitalrücklagen	700	200	700	200	700	200
Gewinnrücklagen	2.000	1.000	2.400	1.100	2.400	1.700
Jahresüberschuss	400	100	900	600	800	500
Verbindlichkeiten	800	3.900	400	3.000	600	2.800
<b>Summe Passiva</b>	<b>4.900</b>	<b>6.000</b>	<b>5.400</b>	<b>5.700</b>	<b>5.500</b>	<b>6.000</b>

Die M-AG hat den Anteil an der T-AG i.H.v. 60% per **31.12.t0** zu einem **Kaufpreis von 1.800 TEUR** erworben. Zu diesem Zeitpunkt sind in den Aktiva der T-AG folgende stille Reserven vorhanden:

Aktiva	Buchwert	Zeitwert	Stille Reserven
Grundstücke	1.200	2.000	800
Maschinen	800	1.100	300
Vorräte	3.000	3.000	0
Sonstiges Umlaufvermögen	1.000	1.000	0
<b>Summe Aktiva</b>	<b>6.000</b>	<b>7.100</b>	<b>1.100</b>

Des Weiteren sind folgende Angaben zu beachten:

- Die am 31.12.t0 bei der T-AG vorhandenen Maschinen haben zu diesem Zeitpunkt eine Restnutzungsdauer von 3 Jahren.
- Die T-AG nimmt keine Gewinnausschüttung vor, sondern stellt den Jahresüberschuss jeweils in vollem Umfang in die Gewinnrücklagen ein.
- Der Ertragsteuersatz beträgt 30%.

**Aufgabe:**

Nehmen Sie die Erst- und die Folgekonsolidierung vor.



Die Nebenrechnung zur Erstkonsolidierung sieht nach IFRS folgendermaßen aus:

### Kapitalkonsolidierung per 31.12.t0

Gezeichnetes Kapital	800
+ Kapitalrücklagen	200
+ Gewinnrücklagen	1.100
+ Neubewertungsrücklage Erstkonsolidierung	770
+/- Gewinn- bw. Verlustvortrag	
+/- Jahresüberschuss/-fehlbetrag	
<b>= neubewertetes Eigenkapital</b>	<b>2.870</b>
<b>(= EK gemäß IFRS III-Bilanz = identifizierbares Nettovermögen zum Erwerbszeitpunkt)</b>	
Vom Erwerber erbrachte Gegenleistung	1.800
+ Anteile nicht beherrschender Gesellschafter (40% beteiligungsproportional)	1.148
- identifizierbares Nettovermögen zum Erwerbszeitpunkt	2.870
<b>= Geschäfts- oder Firmenwert (+) / passivischer Unterschiedbetrag (-)</b>	<b>78</b>

Aus der IFRS II-Bilanz der M-AG und der IFRS III-Bilanz der T-AG wird die Summenbilanz erstellt, die Ausgangsgrundlage der Kapitalkonsolidierung ist.

Übersicht: Erstkonsolidierung zum 31.12.t0 bei 60% Anteilsbesitz

31.12.t0 (Werte in TEUR)	M-AG	T-AG	Summen- bilanz	Kapitalkonsolidierung		Konzern- bilanz
	IFRS II	IFRS III		Verteilung EK 31.12.t0	Erstkonsoli- dierung 31.12.t0	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>Aktiva</b>						
Geschäfts- oder Firmenwert					78	78
Grundstücke	600	2.000	2.600			2.600
Maschinen	1.000	1.100	2.100			2.100
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.800		1.800		-1.800	
Vorräte	300	3.000	3.300			3.300
Sonstiges Umlaufvermögen	1.200	1.000	2.200			2.200
<b>Summe Aktiva</b>	<b>4.900</b>	<b>7.100</b>	<b>12.000</b>		<b>-1.722</b>	<b>10.278</b>
<b>Passiva</b>						
Gezeichnetes Kapital	1.000	800	1.800	-320	-480	1.000
Kapitalrücklagen	700	200	900	-80	-120	700
Gewinnrücklagen	2.000	1.100	3.100	-440	-660	2.000
Neubewertungsrücklage Erstkons.		770	770	-308	-462	
Jahresüberschuss	400		400			400
Fremdanteile				1.148		1.148
Verbindlichkeiten	800	3.900	4.700			4.700
Latente Steuerverbindlichkeiten		330	330			330
<b>Summe Passiva</b>	<b>4.900</b>	<b>7.100</b>	<b>12.000</b>		<b>-1.722</b>	<b>10.278</b>

Von jeder in der IFRS III-Bilanz der T-AG ausgewiesenen Eigenkapitalposition sind 40% auf das Konto „Fremdanteile“ umzubuchen (Spalte (4)):

Gezeichnetes Kapital	320		
Kapitalrücklagen	80		
Gewinnrücklagen	440		
Neubewertungs-RL Erstkons.	308	an Fremdanteile	1.148

Der Buchungssatz zur Erstkonsolidierung (Spalte (5)) lautet:

Gezeichnetes Kapital	480	an Anteile an verbund. Unt.	1.800
Kapitalrücklagen	120		
Gewinnrücklagen	660		
Neubewertungs-RL Erstkons.	462		
GoF	78		

#### **b) Folgekonsolidierung per 31.12.t1**

Im ersten Schritt ist die IFRS III-Bilanz der T-AG per 31.12.t1 zu erstellen:

Übersicht: Erstellung der IFRS III-Bilanz der T-AG zum **31.12.t1**





## Übersicht: Folgekonsolidierung zum 31.12.t1 bei 60% Anteilsbesitz

31.12.t1 (Werte in TEUR)	M-AG	T-AG	Summen- bilanz	Kapitalkonsolidierung			Konzern- bilanz
	IFRS II	IFRS III		Verteilung EK 31.12.t1	Erstkonsoli- dierung 31.12.t0	Abs. GoF GJ 1	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
<b>Aktiva</b>							
Geschäfts- oder Firmenwert					78		78
Grundstücke	600	2.000	2.600				2.600
Maschinen	800	900	1.700				1.700
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.800		1.800		-1.800		
Vorräte	500	3.200	3.700				3.700
Sonstiges Umlaufvermögen	1.700	600	2.300				2.300
<b>Summe Aktiva</b>	<b>5.400</b>	<b>6.700</b>	<b>12.100</b>		<b>-1.722</b>		<b>10.378</b>
<b>Passiva</b>							
Gezeichnetes Kapital	1.000	800	1.800	-320	-480		1.000
Kapitalrücklagen	700	200	900	-80	-120		700
Gewinnrücklagen	2.400	1.100	3.500	-440	-660		2.400
Neubewertungsrücklage Erstkons.		770	770	-308	-462		
Jahresüberschuss	900	530	1.430	-212			1.218
Fremdanteile				1.360			1.360
Verbindlichkeiten	400	3.000	3.400				3.400
Latente Steuerverbindlichkeiten		300	300				300
<b>Summe Passiva</b>	<b>5.400</b>	<b>6.700</b>	<b>12.100</b>		<b>-1.722</b>		<b>10.378</b>

Der Buchungssatz zur Verteilung des **aktuell** in der IFRS III-Bilanz der T-AG ausgewiesenen Eigenkapitals (Spalte (4)) lautet:

Gezeichnetes Kapital	320		
Kapitalrücklagen	80		
Gewinnrücklagen	440		
Neubewertungs-RL Erstkons.	308		
Fremdanteile am Ergebnis (Jahresüberschuss)	212	an Fremdanteile	1.360

Im nächsten Schritt wird die Erstkonsolidierung wiederholt (Spalte (5)):

Gezeichnetes Kapital	480	an Anteile an verbund. Unt.	1.800
Kapitalrücklagen	120		
Gewinnrücklagen	660		
Neubewertungs-RL Erstkons.	462		
GoF	78		



Die bereits im Vorjahr erfolgte Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven und der latente Steuerertrag des Vorjahres sind erfolgsneutral vorzutragen (Spalte (4) und (5)):

Gewinnvortrag	100 an Maschinen	100
Latente Steuerverbindlichkeiten	30 an Gewinnvortrag	30

Anschließend sind die zusätzlichen Abschreibungen für das Geschäftsjahr 2 und der darauf bezogene latente Steuerertrag erfolgswirksam zu buchen (Spalte (6) und (7)):

Abschreibung (Jahresüberschuss)	100 an Maschinen	100
Latente Steuerverbindlichkeiten	30 an Latenter Steuerertrag (Jahresüberschuss)	30

Schließlich wird wieder die Summenbilanz als Ausgangsgrundlage für die Konsolidierungen erstellt:

Übersicht: Folgekonsolidierung zum 31.12.t2 bei 60% Anteilsbesitz

31.12.t2 (Werte in TEUR)	M-AG	T-AG	Summenbilanz	Kapitalkonsolidierung				Konzernbilanz
	IFRS II	IFRS III		Verteilung EK 31.12.t2	Erstkonsolidierung 31.12.t0	Abs. GoF Vortrag	Abs. GoF GJ 2	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
<b>Aktiva</b>								
Geschäfts- oder Firmenwert					78			78
Grundstücke	600	2.000	2.600					2.600
Maschinen	900	700	1.600					1.600
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.800		1.800		-1.800			
Vorräte	1.100	2.700	3.800					3.800
Sonstiges Umlaufvermögen	1.100	1.500	2.600					2.600
<b>Summe Aktiva</b>	<b>5.500</b>	<b>6.900</b>	<b>12.400</b>		<b>-1.722</b>			<b>10.678</b>
<b>Passiva</b>								
Gezeichnetes Kapital	1.000	800	1.800	-320	-480			1.000
Kapitalrücklagen	700	200	900	-80	-120			700
Gewinnrücklagen	2.400	1.700	4.100	-680	-660			2.760
Neubewertungsrücklage Erstkons.		770	770	-308	-462			
Gewinnvortrag		-70	-70	28				-42
Jahresüberschuss	800	430	1.230	-172				1.058
Fremdanteile				1.532				1.532
Verbindlichkeiten	600	2.800	3.400					3.400
Latente Steuerverbindlichkeiten		270	270					270
<b>Summe Passiva</b>	<b>5.500</b>	<b>6.900</b>	<b>12.400</b>		<b>-1.722</b>			<b>10.678</b>

Die Buchungssätze zur Verteilung des **aktuellen** Eigenkapitals (Spalte (4)) und zur Wiederholung der Erstkonsolidierung (Spalte (5)) lauten wie folgt:

Gezeichnetes Kapital	320	an Gewinnvortrag	28
Kapitalrücklagen	80	Fremdanteile	1.532
Gewinnrücklagen	680		
Neubewertungs-RL Erstkons.	308		
Fremdanteile am Ergebnis	172		
Gezeichnetes Kapital	480	an Anteile an verbund. Unt.	1.800
Kapitalrücklagen	120		
Gewinnrücklagen	660		
Neubewertungs-RL Erstkons.	462		
GoF	78		

Da im Vorjahr keine Abschreibung des GoF erfasst wurde, ist in Spalte (6) keine diesbezügliche Vortragsbuchung erforderlich. Da der Impairment-Test keine Wertminderung anzeigt (Annahme), bleibt auch Spalte (7) leer.

.....  
 .....