

Grundzüge der Konzernrechnungslegung

Mit Fragen, Aufgaben und Lösungen

Von

Prof. Dr. Horst Gräfer

und

Prof. Dr. Guido A. Scheld

11., völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 12061 1](http://ESV.info/9783503120611)

1. Auflage 1993

2. Auflage 1994

3. Auflage 1997

1.–3. AUFLAGE S + W STEUER- UND
WIRTSCHAFTSVERLAG, HAMBURG

4. Auflage 1998

5. Auflage 1999

6. Auflage 2000

7. Auflage 2001

8. Auflage 2003

9. Auflage 2005

10. Auflage 2007

11. Auflage 2009

ISBN 978 3 503 12061 1

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort zur 11. Auflage

Durch das zwischenzeitlich in Kraft getretene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (kurz BilMoG) wurden weitreichende Änderungen in der elften Auflage notwendig. So wurden vom Gesetzgeber beispielsweise die Kapitalkonsolidierung voll- und quotenkonsolidierter Unternehmen auf die Neubewertungsmethode und die Kapitalbewertung assoziierter Unternehmen auf die Buchwertmethode beschränkt. Ferner wurde die Interessenzusammenführungsmethode abgeschafft. Diese und auch einige weniger gravierende gesetzliche Änderungen führten dazu, dass nicht nur die Gliederung sondern auch die inhaltliche Darstellung einschließlich Übersichten und Zusammenfassungen vollständig überarbeitet werden mussten. Zahlreiche Aufgaben und Lösungen mussten zudem gekürzt oder umgearbeitet werden.

Durch die europäische Harmonisierung des Hochschulwesens gewinnen Lernziele immer mehr an Bedeutung. Lernziele haben die Aufgabe, Aussagen zu den erwarteten Lernleistungen und deren Niveaus zu machen. Sie sind insbesondere für das Selbststudium eine wertvolle Hilfe. Aus diesem Grunde sind jedem Hauptkapitel die jeweiligen Lernziele vorangestellt. Eine detaillierte Gliederung, kapitelweise Zusammenfassungen, ein umfangreiches Stichwortverzeichnis, ein Dictionary (Englisch – Deutsch) sowie umfassende Literaturempfehlungen erleichtern zudem den Umgang mit den Inhalten und runden das Lehrkonzept ab.

Auf Wunsch einiger Fachkollegen wurde bereits die zehnte Auflage um eine umfangreiche und auf das Lehrbuch abgestimmte Foliensammlung ergänzt. Die elektronische Foliensammlung auf Basis von MS PowerPoint[®] wird allen Dozenten und Referenten kostenlos zur Verfügung gestellt. Diese kann über das Internet abgerufen werden unter:

<http://www.bw.fh-jena.de>

Studiengänge

Bachelor

Studienschwerpunkte

Rechnungswesen/Controlling

Foliensammlung

Die Foliensammlung ist kapitelweise sortiert und wird in unregelmäßigen Abständen aktualisiert.

Bedanken möchten wir uns besonders bei unseren studentischen Hilfskräften Frau Sandra Franke und Frau Saskia Köhler, die bei der Fertigstellung des Manuskriptes insbesondere der Übersichten und Verzeichnisse tatkräftig mitgewirkt haben.

Wir würden uns freuen, wenn die nun vorliegende elfte Auflage sowohl in der Lehre als auch in der Praxis eine ebenso positive Aufnahme finden würde wie die Voraufgaben. Kritische Hinweise und Verbesserungsvorschläge berücksichtigen wir auch weiterhin gerne.

Paderborn/Jena, im Sommer 2009

Horst Gräfer

Guido A. Scheld

Vorwort zur 1. Auflage

Die Verfasser haben die „Konzernrechnungslegung“ als Lehr- und Arbeitsbuch mit dem Ziel konzipiert, Studierenden und Praktikern den Einstieg in die Rechnungslegung der Konzerne zu erleichtern. Der Leser kann sich ohne Vorwissen mit dem schwierigen Fachgebiet der Konzernrechnungslegung vertraut machen oder aber bestehendes Wissen vertiefen und erweitern; lediglich allgemeine Kenntnisse aus dem Bereich der Jahresabschlußerstellung werden vorausgesetzt. Im Vordergrund steht das Bemühen, die vielfältigen und oft schwierigen Sachverhalte und Zusammenhänge auf einfache, anschauliche Art und Weise darzustellen, ohne auf Genauigkeit und auf notwendige Einzelheiten zu verzichten. Infolgedessen werden keine Spezial- bzw. Randprobleme der Konzernrechnungslegung behandelt.

Im Lehrbuchteil des Werkes werden zunächst die Grundlagen der Konzernrechnungslegung beschrieben und die einzelnen Teilbereiche der Konsolidierung – namentlich Voll- und Quotenkonsolidierung sowie Equity-Bewertung – ausführlich erläutert. Im Anschluß an die darauf folgende Einführung in die Problematik der Steuerabgrenzung und der Währungsumrechnung im Konzernabschluß werden die Besonderheiten des Konzernanhangs bzw. -lageberichts dargestellt. Darüber hinaus wird Gelegenheit gegeben, den Kenntnisstand anhand von Fragen und Aufgaben sowie deren Antworten und Lösungen zu überprüfen.

Das Buch ist aus Vorlesungen und Übungen an der Universität Paderborn hervorgegangen. Es verdankt seine Entstehung der konstruktiven Kritik der Studentinnen und

Studenten, aber natürlich auch zahlreichen Literaturbeiträgen in Form von Büchern und Aufsätzen.

Um die Lesbarkeit nicht allzusehr durch Verweise und Fundstellenhinweise zu erschweren – schon die Notwendigkeit der ständigen Nennung von Paragraphen überfrachtet den Text –, werden Literaturquellen nur, wenn unbedingt geboten, angegeben. Die verwendeten und die darüber hinaus für bestimmte Problemkreise zu empfehlenden Beiträge sind jedoch im ausführlichen Literaturverzeichnis erfaßt. Das kann u.U. dazu führen, daß einige Autoren, deren Vorleistungen uns wichtige Hilfen waren, sich nicht angemessen gewürdigt sehen. Dafür bitten wir vorab um Entschuldigung.

Besonderer Dank gilt unserem studentischen Mitarbeiter Herrn Holger Pooten für seine hilfreiche und nahezu unerschöpfliche Tatkraft bei der edv-technischen Anfertigung der Druckvorlagen. Frau Iris Deppenkemper war bei der Überprüfung der Quellennachweise behilflich; auch dafür danken wir herzlich.

Für Anregungen aller Art sind wir stets dankbar.

Paderborn, im Frühjahr 1993

Horst Gräfer
Guido A. Scheld

Inhaltsübersicht

1	Die Charakteristika der Rechnungslegung von Konzernen	1
2	Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises	35
3	Die Grundsätze der Konsolidierung	73
4	Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	125
5	Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen	241
6	Latente Steuern im Konzernabschluss	309
7	Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss	335
8	Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses	381
9	Der Konzernanhang	409
10	Der Konzernlagebericht	447
11	Fragen und Aufgaben	469
12	Antworten und Lösungen	555
	Anhang und Verzeichnisse	755

Inhaltsverzeichnis

Vorworte	V
1 Die Charakteristika der Rechnungslegung von Konzernen	1
1.1 Notwendigkeit einer besonderen Konzernrechnungslegung	2
1.2 Konzeption der Konzernrechnungslegung	6
1.3 Genese bis zum heutigen Konzernbilanzrecht	10
1.4 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung nach IAS/IFRS	19
2 Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises	35
2.1 Konzern und Konzernunternehmen	36
2.1.1 Verbundene Unternehmen: Mutter-Tochter-Beziehung	36
2.1.2 Gemeinschaftsunternehmen	38
2.1.3 Assoziierte Unternehmen	39
2.1.4 Sonstige Beteiligungen oder Anteilsbesitz	40
2.1.5 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	42
2.2 Allgemeine Konzernrechnungslegungs- und Konsolidierungspflicht	43
2.2.1 Voraussetzungen der Konzernrechnungslegungspflicht	44
2.2.2 Grundzüge des Control-Konzeptes	46
2.2.3 Zurechnung der Rechte	47
2.2.4 Berechnung der Mehrheit der Stimmrechte	49
2.2.5 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	50
2.3 Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 315a HGB)	52
2.4 Befreiungen von der allgemeinen Konzernrechnungslegungs- und Konsolidierungspflicht	55
2.4.1 Befreiungsmöglichkeiten im Überblick	55

2.4.2	Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	56
(1)	Befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte	56
a)	Grundsätzliche Teilkonzernrechnungslegungspflicht	57
b)	Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen in der EU	58
c)	Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen außerhalb der EU	60
(2)	Größenabhängige Befreiungen	62
2.4.3	Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	65
(1)	Eingeschränkte Verfügungsmacht	66
(2)	Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen	67
(3)	Vorübergehender Anteilsbesitz	67
(4)	Tochterunternehmen von geringer Bedeutung	68
(5)	Angaben im Konzernanhang / Equity-Methode	69
2.4.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	70
(1)	Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	70
(2)	Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	71
3	Die Grundsätze der Konsolidierung	73
3.1	Einheitstheorie versus Interessentheorie	74
3.1.1	Einheitstheorie als Grundlage	74
3.1.2	Interessentheorie	77
3.1.3	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	80
3.2	Bestandteile des Konzernabschlusses und Generalnorm	81
3.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften	81
3.2.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	83
3.3	Anzuwendende Vorschriften	84
3.3.1	Handelsrechtliche Vorschriften	84
3.3.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	95
3.4	Vollständigkeitsprinzip	102
3.4.1	Handelsrechtliche Vorschriften	102
3.4.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	106

3.5	Bilanzierungsprinzipien	106
3.5.1	Handelsrechtliche Vorschriften	106
3.5.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	107
3.6	Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung	108
3.6.1	Bewertungsmethoden und -wahlrechte des Mutterunternehmens als Grundlage	108
3.6.2	Durchbrechungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes	111
3.6.3	Handelsbilanz II als Instrument der Neubewertung	111
3.6.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	113
3.7	Einheitliche Abrechnungsperiode	114
3.7.1	Handelsrechtliche Vorschriften	114
3.7.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	116
3.8	Stetigkeitsgrundsatz und Fehlerberichtigung	117
3.8.1	Handelsrechtliche Vorschriften	117
3.8.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	119
3.9	Prinzip der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	120
3.9.1	Handelsrechtliche Vorschriften	120
3.9.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	121
4	Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	125
4.1	Kapitalkonsolidierung	125
4.1.1	Problemstellung und Methodik	125
4.1.2	Erstkonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	133
4.1.3	Erstkonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	140
4.1.4	Ermittlung und Behandlung der Unterschiedsbeträge	147
	(1) Ermittlung und Behandlung der stillen Reserven und Lasten	147
	(2) Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	149
	(3) Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	151
4.1.5	Folgekonsolidierungen	154
	(1) Folgekonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	156
	(2) Folgekonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	162

4.1.6	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	169
(1)	Einführung und Kennzeichen	169
(2)	Erstkonsolidierung	172
a)	Aktivischer Unterschiedsbetrag	173
b)	Passivischer Unterschiedsbetrag	177
(3)	Behandlung der Unterschiedsbeträge	180
a)	Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	181
b)	Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	188
(4)	Folgekonsolidierungen	188
4.2	Schuldenkonsolidierung	190
4.2.1	Problemstellung	191
4.2.2	Umfang der Schuldenkonsolidierung	193
4.2.3	Aufrechnungsdifferenzen und ihre Behandlung	196
(1)	Unechte Aufrechnungsdifferenzen	197
(2)	Echte Aufrechnungsdifferenzen	197
(3)	Verrechnung von Aufrechnungsdifferenzen	199
4.2.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	205
4.3	Zwischenergebniskonsolidierung	206
4.3.1	Notwendigkeit und Voraussetzungen	207
4.3.2	Definition des Zwischenergebnisses	209
4.3.3	Ermittlung des Zwischenerfolges	211
(1)	Zwischengewinn	212
(2)	Zwischenverlust	216
4.3.4	Durchführung der Eliminierung und Verrechnung des Zwischenerfolges	216
4.3.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	220
4.4	Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung – Aufwands- und Ertragskonsolidierung	222
4.4.1	Problemstellung	223
4.4.2	Konsolidierung der Innenumsatzerlöse	224
(1)	Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	225
a)	Vom Lieferunternehmen selbst hergestellte, be- oder verarbeitete Vermögensgegenstände	225
b)	Lieferung fremdbezogener Gegenstände	231
(2)	Innenumsatzerlöse aus Leistungen	234

4.4.3	Konsolidierung anderer Erträge aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen	235
4.4.4	Ergebnisübernahmen und Beteiligungserträge	236
4.4.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	238
5	Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen	241
5.1	Quotenkonsolidierung bei Gemeinschaftsunternehmen	241
5.1.1	Handelsrechtliche Vorschriften	241
(1)	Begriffsabgrenzung und Voraussetzungen	241
(2)	Konzeption der Quotenkonsolidierung	243
(3)	Beurteilung der Quotenkonsolidierung	249
(4)	Fallbeispiel zur Quotenkonsolidierung	251
a)	Erstkonsolidierung	252
b)	Folgekonsolidierung	259
5.1.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	265
(1)	Begriffsabgrenzung und Voraussetzungen	265
(2)	Konzeption der Quotenkonsolidierung	267
(3)	Fallbeispiel zur Quotenkonsolidierung	269
a)	Erstkonsolidierung	269
b)	Folgekonsolidierung	273
5.2	Equity-Methode bei assoziierten Unternehmen	276
5.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften	276
(1)	Definition assoziierter Unternehmen	276
(2)	Grundzüge und Ausnahmen von der Equity-Methode	279
(3)	Erstkonsolidierung	283
(4)	Folgekonsolidierungen	286
(5)	Schulden-, Zwischenergebnis- Aufwands- und Ertragseliminierung	290
(6)	Fallbeispiel zur Equity-Methode	293
a)	Erstkonsolidierung	294
b)	Folgekonsolidierungen	295
5.2.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	299
(1)	Anwendungsbereich	299
(2)	Begriffsabgrenzung und Ausnahmen	299
(3)	Konzeption der Equity-Methode	301

(4) Fallbeispiel zur Equity-Methode	304
a) Erstkonsolidierung	304
b) Folgekonsolidierungen	305
6 Latente Steuern im Konzernabschluss	309
6.1 Handelsrechtliche Vorschriften	310
6.1.1 Ursachen, Konzeptionen und Kennzeichen latenter Steuern	310
6.1.2 Ansatz latenter Steuern	316
6.1.3 Bewertung latenter Steuern	321
6.1.4 Ausweis latenter Steuern	324
6.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	330
7 Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss	335
7.1 Problemstellung und grundsätzliche Überlegungen	336
7.2 Das Konzept der funktionalen Währung nach DSR	339
7.2.1 Theoretische Grundlagen und Zielsetzung	339
7.2.2 Art und Zeitbezug des Umrechnungskurses	343
7.2.3 Festlegung der funktionalen Währung	345
7.2.4 Umrechnung in die funktionale Währung	347
7.2.5 Umrechnung aus der funktionalen Währung in die abweichende Konzernberichtswährung	356
7.2.6 Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationenländern	361
7.2.7 Angaben im Konzernanhang	363
7.3 Die Währungsumrechnung nach Handelsrecht	364
7.4 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	368
7.4.1 Theoretische Grundlagen und Zielsetzung	368
7.4.2 Art und Zeitbezug des Umrechnungskurses	369
7.4.3 Festlegung der funktionalen Währung	370
7.4.4 Umrechnung in die funktionale Währung	372
7.4.5 Umrechnung aus der funktionalen Währung in die abweichende Konzernberichtswährung	376

7.4.6	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationenländern	378
7.4.7	Angaben im Konzernanhang	379
8	Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses	381
8.1	Kapitalflussrechnung	382
8.2	Eigenkapitalspiegel	389
8.3	Segmentberichterstattung	392
8.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	399
8.4.1	Kapitalflussrechnung	399
8.4.2	Eigenkapitalspiegel	402
8.4.3	Segmentberichterstattung	404
9	Der Konzernanhang	409
9.1	Wesen und Funktion des Konzernanhangs	409
9.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernanhangs	414
9.3	Inhalt des Konzernanhangs	416
9.4	Konzernanlagespiegel	443
9.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	444
10	Der Konzernlagebericht	447
10.1	Wesen und Funktion des Konzernlageberichtes	448
10.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernlageberichtes	451
10.3	Inhalt des Konzernlageberichtes	452
10.3.1	Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns (Wirtschaftsbericht)	454

10.3.2 Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung (Chancen- und Risikobericht)	457
10.3.3 Angaben zum Eigenkapital (Übernahmebericht)	460
10.3.4 Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Konzerngeschäftsjahres (Nachtragsbericht)	462
10.3.5 Risikomanagement und besondere Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten (Risikobericht zu Finanzinstrumenten)	463
10.3.6 Bereich der Forschung und Entwicklung (Forschungs- und Entwicklungsbericht)	464
10.3.7 Grundzüge des Vergütungssystems (Vergütungsbericht)	465
10.3.8 Bericht über das Kontroll- und Risikomanagementsystem	466
10.4 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	468
11 Fragen und Aufgaben	469
12 Antworten und Lösungen	555
Anhang: Dictionary (Englisch-Deutsch)	755
Abbildungsverzeichnis	767
Abkürzungsverzeichnis	769
Literaturverzeichnis	779
Stichwortverzeichnis	795