

Grundzüge der Konzernrechnungslegung

Mit Fragen, Aufgaben und Lösungen

Von

Prof. Dr. Horst Gräfer

und

Prof. Dr. Guido A. Scheld

13., 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 17028 9](http://ESV.info/9783503170289)

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

12. Auflage 2012

13. Auflage 2016

ISBN 978 3 503 17028 9

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2016

www.ESV.info

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort zur 13. Auflage

Neuaufgaben bieten die Chance, den Inhalt eines Buches zu überprüfen, Fehler zu korrigieren und zwischenzeitlich eingetretene Entwicklungen aufzunehmen. Diese Chance haben wir wahrgenommen mit der nunmehr 13. Auflage.

Durch das zwischenzeitlich in Kraft getretene Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (kurz BilRUG) wurden größere Anpassungen in der dreizehnten Auflage notwendig. So wurden vom Gesetzgeber beispielsweise die Befreiungen von der Konsolidierungspflicht geändert, die Schwellenwerte angehoben, die GuV-Positionen reduziert, die Anhangangaben ausgebaut und der Lagebericht modifiziert. Zudem wurden sowohl die zwischenzeitlich modifizierten und neuen Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) als auch die abgeänderten und neuen internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) in den Text- und Übungsteil eingearbeitet. Daten und Tabellen wurden auf den aktuellen Stand gebracht, Beispiele im Text und Übungsteil modifiziert, Literatur- und Stichwortverzeichnis sowie Glossar aktualisiert.

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.eah-jena.de/fhj/bw>

Studiengänge

Bachelor BA

Pflichtmodule und Studienschwerpunkte

Rechnungswesen/Controlling

Foliensammlung

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

Bedanken möchten wir uns besonders bei unseren studentischen Hilfskräften Herrn Steffen Gerlich, Frau Nadine Pfützner und Herrn Marcus Reichl, die bei der Fertigstellung des Manuskriptes insbesondere der Übersichten und Verzeichnisse tatkräftig mitgewirkt haben. Die Umstellung der zugehörigen digitalen Foliensätze in ein einheitliches Design hat freundlicherweise unsere studentische Hilfskraft Herr Daniel Gührs übernommen. Erfreulich ist, dass mehr und mehr Anregungen und Verbesserungsvorschläge aus der Praxis an uns herangetragen werden. Dies werten wir als ein Zeichen dafür, dass unser Lehr- und Übungsbuch nicht nur in der Hochschulausbildung sondern auch im praktischen Einsatz seinen Platz gefunden hat.

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

Paderborn/Jena, im Frühjahr 2016

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 Quellenachweise 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	83
4	Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	135
5	Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen	255
6	Latente Steuern im Konzernabschluss	321
7	Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss	351
8	Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses	387
9	Der Konzernanhang	417
10	Der Konzernlagebericht	457
11	Fragen und Aufgaben	483
12	Antworten und Lösungen	573
	Anhang und Verzeichnisse	783

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	20
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	44
2.2.1 Voraussetzungen der Konzernrechnungslegungspflicht	45
2.2.2 Mutter-Tochter-Verhältnis	46
2.2.3 Zurechnung der Rechte	50
2.2.4 Berechnung der Mehrheit der Stimmrechte	52
2.2.5 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	53
2.3 Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 315a HGB)	60
2.4 Befreiungen von der allgemeinen Konzernrechnungslegungs- und Konsolidierungspflicht	63
2.4.1 Befreiungsmöglichkeiten im Überblick	63

2.4.2	Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	64
	(1) Befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte	65
	a) Grundsätzliche Teilkonzernrechnungslegungspflicht	65
	b) Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen in der EU	66
	c) Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen außerhalb der EU	69
	(2) Größenabhängige Befreiungen	70
2.4.3	Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	73
	(1) Eingeschränkte Verfügungsmacht	75
	(2) Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen	75
	(3) Vorübergehender Anteilsbesitz	76
	(4) Tochterunternehmen von geringer Bedeutung	77
	(5) Angaben im Konzernanhang / Equity-Methode	77
2.4.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	79
	(1) Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	79
	(2) Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	80
3	Die Grundsätze der Konsolidierung	83
3.1	Einheitstheorie versus Interessentheorie	84
	3.1.1 Einheitstheorie als Grundlage	84
	3.1.2 Interessentheorie	87
	3.1.3 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	90
3.2	Bestandteile des Konzernabschlusses und Generalnorm	91
	3.2.1 Handelsrechtliche Vorschriften	91
	3.2.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	93
3.3	Anzuwendende Vorschriften	94
	3.3.1 Handelsrechtliche Vorschriften	94
	3.3.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	104
3.4	Vollständigkeitsprinzip	112
	3.4.1 Handelsrechtliche Vorschriften	112
	3.4.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	115

3.5	Bilanzierungsprinzipien	116
3.5.1	Handelsrechtliche Vorschriften	116
3.5.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	117
3.6	Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung	117
3.6.1	Bewertungsmethoden und -wahlrechte des Mutterunternehmens als Grundlage	117
3.6.2	Durchbrechungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes	120
3.6.3	Handelsbilanz II als Instrument der Neubewertung	121
3.6.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	123
3.7	Einheitliche Abrechnungsperiode	124
3.7.1	Handelsrechtliche Vorschriften	124
3.7.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	126
3.8	Stetigkeitsgrundsatz und Fehlerberichtigung	126
3.8.1	Handelsrechtliche Vorschriften	126
3.8.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	129
3.9	Prinzip der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	129
3.9.1	Handelsrechtliche Vorschriften	129
3.9.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	131
4	Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	135
4.1	Kapitalkonsolidierung	135
4.1.1	Problemstellung und Methodik	135
4.1.2	Erstkonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	145
4.1.3	Erstkonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	152
4.1.4	Ermittlung und Behandlung der Unterschiedsbeträge	159
	(1) Ermittlung und Behandlung der stillen Reserven und Lasten	159
	(2) Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	161
	(3) Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	164
4.1.5	Folgekonsolidierungen	167
	(1) Folgekonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	169
	(2) Folgekonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	174

4.1.6	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	182
(1)	Einführung und Kennzeichen	182
(2)	Erstkonsolidierung	185
a)	Aktivischer Unterschiedsbetrag	186
b)	Passivischer Unterschiedsbetrag	190
(3)	Behandlung der Unterschiedsbeträge	193
a)	Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	193
b)	Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	200
(4)	Folgekonsolidierungen	200
4.2	Schuldenkonsolidierung	203
4.2.1	Problemstellung	204
4.2.2	Umfang der Schuldenkonsolidierung	206
4.2.3	Aufrechnungsdifferenzen und ihre Behandlung	209
(1)	Unechte Aufrechnungsdifferenzen	210
(2)	Echte Aufrechnungsdifferenzen	210
(3)	Verrechnung von Aufrechnungsdifferenzen	212
4.2.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	218
4.3	Zwischenergebniskonsolidierung	220
4.3.1	Notwendigkeit und Voraussetzungen	220
4.3.2	Definition des Zwischenergebnisses	223
4.3.3	Ermittlung des Zwischenerfolges	225
(1)	Zwischengewinn	225
(2)	Zwischenverlust	228
4.3.4	Durchführung der Eliminierung und Verrechnung des Zwischenerfolges	230
4.3.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	233
4.4	Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung – Aufwands- und Ertragskonsolidierung	235
4.4.1	Problemstellung	236
4.4.2	Konsolidierung der Innenumsatzerlöse	237
(1)	Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	239
a)	Vom Lieferunternehmen selbst hergestellte, be- oder verarbeitete Vermögensgegenstände	239
b)	Lieferung fremdbezogener Gegenstände	245

(2) Innenumsatzerlöse aus Leistungen	248
4.4.3 Konsolidierung anderer Erträge aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen	249
4.4.4 Ergebnisübernahmen und Beteiligungserträge	250
4.4.5 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	253
5 Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen	255
5.1 Quotenkonsolidierung bei Gemeinschaftsunternehmen	255
5.1.1 Handelsrechtliche Vorschriften	255
(1) Begriffsabgrenzung und Voraussetzungen	255
(2) Konzeption der Quotenkonsolidierung	257
(3) Beurteilung der Quotenkonsolidierung	263
(4) Fallbeispiel zur Quotenkonsolidierung	265
a) Erstkonsolidierung	266
b) Folgekonsolidierung	273
5.1.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	279
5.2 Equity-Methode bei assoziierten Unternehmen	286
5.2.1 Handelsrechtliche Vorschriften	286
(1) Definition assoziierter Unternehmen	286
(2) Grundzüge und Ausnahmen von der Equity-Methode	289
(3) Erstkonsolidierung	294
(4) Folgekonsolidierungen	297
(5) Schulden-, Zwischenergebnis- Aufwands- und Ertragseliminierung	301
(6) Fallbeispiel zur Equity-Methode	305
a) Erstkonsolidierung	306
b) Folgekonsolidierungen	307
5.2.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	311
(1) Anwendungsbereich, Begriffsabgrenzung und Ausnahmen	311
(2) Konzeption der Equity-Methode	313
(3) Fallbeispiel zur Equity-Methode	317
a) Erstkonsolidierung	317
b) Folgekonsolidierungen	318

6	Latente Steuern im Konzernabschluss	321
6.1	Handelsrechtliche Vorschriften	322
6.1.1	Ursachen, Konzeptionen und Kennzeichen latenter Steuern	322
6.1.2	Ansatz latenter Steuern	330
6.1.3	Bewertung latenter Steuern	336
6.1.4	Ausweis latenter Steuern	339
6.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	346
7	Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss	351
7.1	Problemstellung und grundsätzliche Überlegungen	351
7.2	Handelsrechtliche Vorschriften	356
7.2.1	Umrechnung in die Konzernberichtswährung	356
7.2.2	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationländern	362
7.2.3	Angaben im Konzernanhang	363
7.3	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	365
7.3.1	Theoretische Grundlagen und Zielsetzung	365
7.3.2	Art und Zeitbezug des Umrechnungskurses	368
7.3.3	Festlegung der funktionalen Währung	369
7.3.4	Umrechnung in die funktionale Währung	371
7.3.5	Umrechnung aus der funktionalen Währung in die abweichende Konzernberichtswährung	380
7.3.6	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationländern	384
7.3.7	Angaben im Konzernanhang	386
8	Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses	387
8.1	Kapitalflussrechnung	388
8.2	Eigenkapitalspiegel	395
8.3	Segmentberichterstattung	397

8.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	405
8.4.1	Kapitalflussrechnung	405
8.4.2	Eigenkapitalspiegel	408
8.4.3	Segmentberichterstattung	411
9	Der Konzernanhang	417
9.1	Wesen und Funktion des Konzernanhangs	417
9.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernanhangs	423
9.3	Inhalt des Konzernanhangs	424
9.4	Konzernanlagengitter	453
9.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	454
10	Der Konzernlagebericht	457
10.1	Wesen und Funktion des Konzernlageberichts	458
10.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernlageberichts	461
10.3	Inhalt des Konzernlageberichts	461
10.3.1	Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns (Wirtschaftsbericht)	464
10.3.2	Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung (Prognosebericht)	467
10.3.3	Risikomanagement und besondere Risiken aus der Verwen- dung von Finanzinstrumenten (Risikobericht zu Finanz- instrumenten)	471
10.3.4	Forschungs- und Entwicklungsbericht	473
10.3.5	Bericht über Zweigniederlassungen	474
10.3.6	Grundzüge des Vergütungssystems (Vergütungsbericht)	474
10.3.7	Bericht über das Kontroll- und Risikomanagementsystem	475
10.3.8	Angaben zum Eigenkapital (Übernahmebericht)	477
10.3.9	Erklärung zur Unternehmensführung	478
10.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	480

11 Fragen und Aufgaben	483
12 Antworten und Lösungen	573
Anhang: Dictionary (Englisch-Deutsch)	783
Abbildungsverzeichnis	797
Abkürzungsverzeichnis	799
Literaturverzeichnis	811
Stichwortverzeichnis	837