

ESV

IFRS Best Practice

Band 10

IFRS: Konzernabschluss

Konsolidierung und Konzernspezifika

Von

Dr. Frank Peter Peffekoven

Thomas Christmann

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 10361 4](http://ESV.info/9783503103614)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 10361 4
ISSN 1865-3251

eBook: ISBN 978 3 503 13836 4

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012
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: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort des Herausgebers

Die Konzernbilanzierung nach IFRS hat in Deutschland eine besondere Bedeutung, da nur die Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen pflichtgemäß nach den IFRS erstellt werden müssen bzw. hier eine ersetzende Alternative zum Konzernabschluss nach HGB für die übrigen Mutterunternehmen besteht. Außerdem dienten die Regelungen nach IFRS auch bei der Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes als Benchmark, so dass viele der aktualisierten handelsrechtlichen Regelungen für den Konzernabschluss den IFRS entnommen sind. Dies gilt insbesondere für die Technik der Konsolidierung und die Unterteilung der einzubeziehenden Unternehmen. In der Behandlung von Geschäfts- oder Firmenwerten sowie in einigen Details bestehen aber weiter Unterschiede. Außerdem wurden inzwischen vom IASB neue Standards für die Konzernrechnungslegung verabschiedet, die sich jedoch noch in der Prüfung der Übernahme durch die EU befinden. Daher werden diese Standards, die frühestens ab dem Geschäftsjahr 2013 gelten dürften, nur im Ausblick dargestellt.

In diesem Band der IFRS-Praktikerreihe werden die Erstellung von Konzernabschlüssen nach aktuell geltenden Regelungen dargestellt, wobei stets die Verbindung zu den HGB-Regelungen aufgezeigt werden. Nach der Darstellung der Grundsachverhalte werden zunächst die Verpflichtung und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS diskutiert. Darauf aufbauend wird auf die Konsolidierungsnotwendigkeiten unter Einsatz erläuternder Beispiele und Möglichkeiten der Abschlussgestaltung für Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierter Unternehmen eingegangen. Es folgt eine Darstellung der Währungsumrechnung, der notwendigen latenten Steuerabgrenzung sowie der aus der Konzernrechnungslegung folgender Anhangangabepflichten bevor die theoretischen Ergebnisse in einer empirischen Analyse mit der Anwendung in der Praxis verglichen werden.

Die praxisorientierten Ausführungen zur Konzernrechnungslegung nach IFRS werden durch konkrete Schemata und Beispiele ergänzt. Als spezieller Mehrnutzen für Praktiker aber auch für Studierende, Lehrende und Forschende wurde eine vergleichende Bilanzanalyse der Konzernabschlüsse des Geschäftsjahres 2009 der im DAX, MDAX und SDAX gelisteten IFRS-Anwender durchgeführt, die einen Überblick über die Konzernrechnungslegung der IFRS-Anwendungspraxis in Deutschland liefert. Durch diese umfangreiche Untersuchung soll ein *Benchmarking* von IFRS-Bilanzierern möglich werden. Damit wird eine Lücke in der vorliegenden Literatur geschlossen.

Oldenburg, im Januar 2012

Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller

Vorwort

Unmittelbare rechtliche Relevanz besitzen die IFRS in Deutschland nur für den Konzernabschluss. Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen (§ 264d HGB) müssen ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufzustellen (§ 315a HGB). Zudem dürfen nicht-kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen ihren anstelle ihres handelsrechtlichen Konzernabschlusses einen nach den IFRS aufstellen. Hingegen besteht für den Jahresabschluss allein für die Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger das Wahlrecht einen IFRS-Abschluss zu publizieren (§ 325 Abs. 2a HGB).

Zudem ist Konzernrechnungslegung auch technisch besonders reizvoll. Immerhin genügen Konzernabschlüsse im Besonderen dem Grundsatz *substance over form*. Konzernabschlüsse richten sich anders als Jahresabschlüsse nicht nach gesellschaftsrechtlichen Unternehmensgrenzen. Vielmehr überschreitet sie diese bewusst, um über wirtschaftliche Einheiten zu berichten. Wirtschaftliche Einheiten führen nun aber regelmäßig keine Bücher, die diese Einheit als Ganzes abbilden. Konzernabschlüsse sind deshalb derivative Abschlüsse. Sie leiten sich aus den Jahresabschlüssen der rechtlich selbstständigen Unternehmen ab, die zusammen die wirtschaftliche Einheit bilden. Die Konzernrechnungslegung knüpft damit an den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen an und fasst sie im sogenannten Konsolidierungsprozess zum Konzernabschluss zusammen. In gewisser Weise ist die Konzernrechnungslegung damit die Königsdisziplin der Rechnungslegung. Sie greift zunächst zumindest mittelbar auf alle Rechnungslegungsvorschriften für den Jahresabschluss. Darüber hinaus erforderte die Konzernrechnungslegung konzernspezifische Vorschriften, die den Konsolidierungsprozess regeln. Sie müssen einerseits vorgeben, welche Jahresabschlüsse welcher Unternehmen zusammenzufassen sind. Andererseits müssen Sie regeln, wie die Kapitalverflechtungen zwischen den Unternehmen zu behandeln sind und Transaktionen zwischen den rechtlich selbstständigen Unternehmen in einem gemeinsamen Abschluss abzubilden sind. Darüber hinaus brauchen Adressaten Erläuterungen im Anhang, um den Konsolidierungsprozess nachzuvollziehen. Das Buch vermittelt einen kompakten Überblick über den gesamten Prozess von der Bestimmung der Jahresabschlüsse, die in den Konzernabschluss einzubeziehen sind, bis zu den konzernspezifischen Erläuterungen, die im Anhang zu machen sind.

Nun kennzeichnet die IFRS eine besondere Dynamik. Sie unterliegen einer fortwährenden Überarbeitung. Die Schlussbetrachtungen bieten hierzu einen Ausblick, wohin die Reise der konzernspezifischen IFRS-Regelungen zukünftig geht.

Unser Dank gilt allen, die zur Entstehung und Gelingen dieses Buches beigetragen haben. Hier sei zunächst Herrn Prof. Dr. Stefan Müller genannt. Er gab die

Anregung zu diesem Buch. Des Weiteren bedanken wir uns bei Frau Dipl.-Oec. Anja Wiesinger. Sie erhob in mühevoller Kleinarbeit aus 128 Konzernabschlüssen die Daten für die empirische Analyse. Weiterer Dank gebührt der zuständigen Lektorin des Erich Schmidt Verlages, Frau Dr. Brite Schumann, für die Betreuung des Werkes und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Sankt Augustin/Südbrookmerland, im Februar 2012

*Frank P. Peffekoven
Thomas Christmann*

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort des Herausgebers	5
Vorwort	7
Inhaltsverzeichnis.....	9
Abbildungsverzeichnis.....	13
Tabellenverzeichnis.....	15
Abkürzungsverzeichnis	17
1 Einleitung.....	19
2 Grundlagen des IFRS-Konzernabschlusses.....	21
2.1 Zweck und Notwendigkeit einer Konzernrechnungslegung	21
2.2 Merkmale eines Konzerns	24
2.3 Theorien der Konzernrechnungslegung	25
2.4 Konzernspezifische Regelungen der IFRS	31
3 Gegenstand der IFRS-Konzernrechnungslegung.....	35
3.1 IFRS-Konzernrechnungslegungspflicht	35
3.2 Konsolidierungskreis	40
3.2.1 Abgrenzung von Tochterunternehmen.....	42
3.2.2 Abgrenzung von gemeinschaftlich geführten Unternehmen.....	50
3.2.3 Abgrenzung von assoziierten Unternehmen.....	53
3.3 Bestandteile des IFRS-Konzernabschlusses und weitere Regelungen.....	54
3.4 Konzernspezifische vorbereitende Maßnahmen.....	56
4 Erwerbsmethode und Kapitalkonsolidierung.....	61
4.1 Notwendigkeit der Erwerbsmethode und Kapitalkonsolidierung	61
4.2 Der Anwendungsbereich der IFRS 3.....	62
4.3 Die Erwerbsmethode nach IFRS 3	65
4.3.1 Erwerberidentifikation und Erwerbszeitpunkt	65
4.3.2 Identifizierung und Klassifizierung von Vermögenswerten und Schulden	68
4.3.3 Die Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und Schulden	70
4.3.4 Ermittlung der übertragenen Gegenleistung.....	72

4.4	Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	74
4.5	Die Kapitalkonsolidierung.....	76
4.6	Beispiele zur Erwerbsmethode und Kapitalkonsolidierung bei erst- maligem Einbezug.....	77
4.7	Folgebewertung und Folgebilanzierung	80
4.7.1	Folgebehandlung von stillen Reserven und Lasten.....	81
4.7.2	Fortschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwertes	81
4.7.3	Sonderfälle der Folgebilanzierung.....	83
4.8	Endkonsolidierung.....	85
5	<i>Eliminierung konzerninterner Salden, Transaktionen, Erträge und Aufwendungen</i>	87
5.1	Notwendigkeit weiterer Konsolidierungsmaßnahmen	87
5.2	Schuldenkonsolidierung	88
5.3	Zwischenergebniseliminierung.....	92
5.4	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	96
6	<i>Besonderheiten bei gemeinschaftlich geführten und assoziierten Unternehmen.....</i>	101
6.1	Anwendungsbereich der Quotenkonsolidierung und Equity-Methode...	101
6.2	Die Quotenkonsolidierung	102
6.2.1	Ermittlung der Anteilsquote	104
6.2.2	Vorgelagerte Maßnahmen	104
6.2.3	Erstkonsolidierung.....	105
6.2.4	Folgekonsolidierung	107
6.3	Die Equity-Methode	110
6.3.1	Vorgelagerte Maßnahmen	112
6.3.2	Erstanwendung	112
6.3.3	Folgeanwendung.....	114
7	<i>Währungsumrechnung</i>	119
7.1	Notwendigkeit der Währungsumrechnung.....	119
7.2	Konzept der funktionalen Währung	120
7.3	Bestimmung der funktionalen Währung	124
7.4	Umrechnung nach der Zeitbezugsmethode	127
7.5	Umrechnung nach der modifizierten Stichtagsmethode	133
7.6	Umrechnung von Abschlüssen in der Währung eines Hochinflations- landes	136
8	<i>Latente Steuern im Konzernabschluss.....</i>	139
8.1	Notwendigkeit von latenten Steuern	139
8.2	Entstehung von latenten Steuern und deren Bewertung	139
8.3	Entstehung von konzernspezifischen latenten Steuern	142

8.3.1	Inside basis differences.....	142
8.3.2	Outside basis differences.....	145
9	<i>Konzernspezifische Angaben im Anhang</i>	147
9.1	Notwendigkeit eines Konzernanhanges	147
9.2	Regelungen zur Struktur und Inhalt eines IFRS-Konzernanhangs	148
9.3	Konzernspezifische Angaben im IFRS-Konzernanhang.....	149
9.3.1	Angaben zum Konzernabschluss und zu den einzubeziehenden Abschlüssen	149
9.3.2	Angaben zum Konsolidierungskreis	150
9.3.3	Angaben zur Konsolidierung der Abschlüsse	153
9.4	Weitere konzernspezifische Angabepflichten	156
9.4.1	Konzernspezifische Angaben zu latenten Steuern	156
9.4.2	Konzernspezifische Angaben zur Währungsumrechnung	158
9.4.3	Konzernspezifische Angaben nach § 315a HGB	159
10	<i>Empirische Analyse der IFRS-Konzernrechnungslegung</i>	161
10.1	Empirische Grundlage und Gegenstand der empirischen Analyse	161
10.2	Empirische Analyse des Konsolidierungskreises.....	164
10.3	Die Gesellschafterstruktur und der nicht beherrschende Anteil am Ergebnis nach Steuern.....	166
10.3.1	Analyse des Konzerneigenkapitals und Konzernergebnisses nach Steuern	167
10.3.2	Analyse der nicht beherrschenden Anteile am Eigenkapital.....	168
10.3.3	Abhängigkeit nicht beherrschender Anteile am Ergebnis.....	172
10.4	Wesentliche Ergebnisse der empirischen Analyse.....	176
11	<i>Schlussbetrachtung</i>	179
11.1	Die Nachschau.....	179
11.2	Der Ausblick.....	180
	Literaturverzeichnis	183
	Stichwortverzeichnis.....	189
	Autoren	193