

ESV

# *Grundzüge der Konzernrechnungslegung*

**Mit Fragen, Aufgaben und Lösungen**

Von

**Prof. Dr. Horst Gräfer**

und

**Prof. Dr. Guido A. Scheld**

12., 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 13866 1](http://ESV.info/978_3_503_13866_1)

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

ISBN 978 3 503 13866 1

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

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

## Vorwort zur 12. Auflage

Neuaufgaben bieten die Chance, den Inhalt eines Buches zu überprüfen, Fehler zu korrigieren und zwischenzeitlich eingetretene Entwicklungen aufzunehmen. Diese Chance haben wir versucht mit der nunmehr 12. Auflage wahrzunehmen.

Die zwölfte Auflage wurde gründlich überarbeitet und erweitert. Sowohl die zwischenzeitlich modifizierten und neuen Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) als auch die abgeänderten und neuen internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) wurden in den Text- und Übungsteil eingearbeitet. Daten und Tabellen wurden auf den aktuellen Stand gebracht, zusätzliche Beispiele im Text und Übungsteil eingefügt, 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<sup>®</sup> 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 Saskia Köhler, Frau Katharina Friedrich und Herrn Andre Bärthel, die bei der Fertigstellung des Manuskriptes insbesondere der Übersichten und Verzeichnisse tatkräftig mitgewirkt haben.

Wir würden uns freuen, wenn die nun vorliegende zwölfte 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 2012

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	79
4	Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	131
5	Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen	247
6	Latente Steuern im Konzernabschluss	307
7	Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss	335
8	Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses	371
9	Der Konzernanhang	401
10	Der Konzernlagebericht	437
11	Fragen und Aufgaben	461
12	Antworten und Lösungen	551
	Anhang und Verzeichnisse	757

# Inhaltsverzeichnis

Vorworte	V
<b>1 Die Charakteristika der Rechnungslegung von Konzernen</b>	<b>1</b>
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
<b>2 Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises</b>	<b>35</b>
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 Mutter-Tochter-Verhältnis	46
2.2.3 Zurechnung der Rechte	49
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)	57
2.4 Befreiungen von der allgemeinen Konzernrechnungslegungs- und Konsolidierungspflicht	60
2.4.1 Befreiungsmöglichkeiten im Überblick	60



---

2.4.2	Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	61
	(1) Befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte	62
	a) Grundsätzliche Teilkonzernrechnungslegungspflicht	62
	b) Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen in der EU	63
	c) Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen außerhalb der EU	66
	(2) Größenabhängige Befreiungen	67
2.4.3	Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	70
	(1) Eingeschränkte Verfügungsmacht	72
	(2) Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen	72
	(3) Vorübergehender Anteilsbesitz	73
	(4) Tochterunternehmen von geringer Bedeutung	74
	(5) Angaben im Konzernanhang / Equity-Methode	74
2.4.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	76
	(1) Befreiungen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	76
	(2) Befreiungen von der Konsolidierungspflicht	77
<b>3</b>	<b>Die Grundsätze der Konsolidierung</b>	<b>79</b>
3.1	Einheitstheorie versus Interessentheorie	81
	3.1.1 Einheitstheorie als Grundlage	81
	3.1.2 Interessentheorie	83
	3.1.3 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	86
3.2	Bestandteile des Konzernabschlusses und Generalnorm	87
	3.2.1 Handelsrechtliche Vorschriften	87
	3.2.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	89
3.3	Anzuwendende Vorschriften	90
	3.3.1 Handelsrechtliche Vorschriften	90
	3.3.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	101
3.4	Vollständigkeitsprinzip	109
	3.4.1 Handelsrechtliche Vorschriften	109
	3.4.2 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	113

---

3.5	Bilanzierungsprinzipien	113
3.5.1	Handelsrechtliche Vorschriften	113
3.5.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	114
3.6	Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung	115
3.6.1	Bewertungsmethoden und -wahlrechte des Mutterunternehmens als Grundlage	115
3.6.2	Durchbrechungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes	118
3.6.3	Handelsbilanz II als Instrument der Neubewertung	118
3.6.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	120
3.7	Einheitliche Abrechnungsperiode	121
3.7.1	Handelsrechtliche Vorschriften	121
3.7.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	123
3.8	Stetigkeitsgrundsatz und Fehlerberichtigung	124
3.8.1	Handelsrechtliche Vorschriften	124
3.8.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	126
3.9	Prinzip der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	127
3.9.1	Handelsrechtliche Vorschriften	127
3.9.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	128
<b>4</b>	<b>Die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen</b>	<b>131</b>
4.1	Kapitalkonsolidierung	131
4.1.1	Problemstellung und Methodik	131
4.1.2	Erstkonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	140
4.1.3	Erstkonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	146
4.1.4	Ermittlung und Behandlung der Unterschiedsbeträge	153
	(1) Ermittlung und Behandlung der stillen Reserven und Lasten	153
	(2) Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	155
	(3) Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	158
4.1.5	Folgekonsolidierungen	160
	(1) Folgekonsolidierung bei 100 %iger Beteiligung	163
	(2) Folgekonsolidierung bei Vorhandensein von Minderheiten	168

---

4.1.6	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	175
	(1) Einführung und Kennzeichen	175
	(2) Erstkonsolidierung	178
	a) Aktivischer Unterschiedsbetrag	179
	b) Passivischer Unterschiedsbetrag	183
	(3) Behandlung der Unterschiedsbeträge	186
	a) Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes	186
	b) Behandlung des passivischen Unterschiedsbetrages	193
	(4) Folgekonsolidierungen	193
4.2	Schuldenkonsolidierung	196
4.2.1	Problemstellung	196
4.2.2	Umfang der Schuldenkonsolidierung	198
4.2.3	Aufrechnungsdifferenzen und ihre Behandlung	202
	(1) Unechte Aufrechnungsdifferenzen	202
	(2) Echte Aufrechnungsdifferenzen	203
	(3) Verrechnung von Aufrechnungsdifferenzen	204
4.2.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	211
4.3	Zwischenergebniskonsolidierung	212
4.3.1	Notwendigkeit und Voraussetzungen	212
4.3.2	Definition des Zwischenergebnisses	215
4.3.3	Ermittlung des Zwischenerfolges	217
	(1) Zwischengewinn	217
	(2) Zwischenverlust	220
4.3.4	Durchführung der Eliminierung und Verrechnung des Zwischenerfolges	223
4.3.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	226
4.4	Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung – Aufwands- und Ertragskonsolidierung	228
4.4.1	Problemstellung	228
4.4.2	Konsolidierung der Innenumsatzerlöse	229
	(1) Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	231
	a) Vom Lieferunternehmen selbst hergestellte, be- oder verarbeitete Vermögensgegenstände	231
	b) Lieferung fremdbezogener Gegenstände	236
	(2) Innenumsatzerlöse aus Leistungen	240

---

4.4.3	Konsolidierung anderer Erträge aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen	241
4.4.4	Ergebnisübernahmen und Beteiligungserträge	242
4.4.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	244
<b>5</b>	<b>Die Konsolidierung anderer, nicht vollkonsolidierter Unternehmen</b>	<b>247</b>
5.1	Quotenkonsolidierung bei Gemeinschaftsunternehmen	247
5.1.1	Handelsrechtliche Vorschriften	247
	(1) Begriffsabgrenzung und Voraussetzungen	247
	(2) Konzeption der Quotenkonsolidierung	249
	(3) Beurteilung der Quotenkonsolidierung	255
	(4) Fallbeispiel zur Quotenkonsolidierung	257
	a) Erstkonsolidierung	258
	b) Folgekonsolidierung	265
5.1.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	271
5.2	Equity-Methode bei assoziierten Unternehmen	273
5.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften	274
	(1) Definition assoziierter Unternehmen	274
	(2) Grundzüge und Ausnahmen von der Equity-Methode	276
	(3) Erstkonsolidierung	281
	(4) Folgekonsolidierungen	284
	(5) Schulden-, Zwischenergebnis- Aufwands- und Ertragseliminierung	288
	(6) Fallbeispiel zur Equity-Methode	291
	a) Erstkonsolidierung	292
	b) Folgekonsolidierungen	293
5.2.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	297
	(1) Anwendungsbereich	297
	(2) Begriffsabgrenzung und Ausnahmen	297
	(3) Konzeption der Equity-Methode	299
	(4) Fallbeispiel zur Equity-Methode	302
	a) Erstkonsolidierung	303
	b) Folgekonsolidierungen	304

---

<b>6</b>	<b>Latente Steuern im Konzernabschluss</b>	<b>307</b>
6.1	Handelsrechtliche Vorschriften	308
6.1.1	Ursachen, Konzeptionen und Kennzeichen latenter Steuern	308
6.1.2	Ansatz latenter Steuern	315
6.1.3	Bewertung latenter Steuern	321
6.1.4	Ausweis latenter Steuern	324
6.2	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	330
<b>7</b>	<b>Die Währungsumrechnung im Konzernabschluss</b>	<b>335</b>
7.1	Problemstellung und grundsätzliche Überlegungen	335
7.2	Handelsrechtliche Vorschriften	340
7.2.1	Umrechnung in die Konzernberichtswährung	340
7.2.2	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationenländern	346
7.2.3	Angaben im Konzernanhang	347
7.3	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	349
7.3.1	Theoretische Grundlagen und Zielsetzung	349
7.3.2	Art und Zeitbezug des Umrechnungskurses	352
7.3.3	Festlegung der funktionalen Währung	353
7.3.4	Umrechnung in die funktionale Währung	355
7.3.5	Umrechnung aus der funktionalen Währung in die abweichende Konzernberichtswährung	364
7.3.6	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aus Hochinflationenländern	368
7.3.7	Angaben im Konzernanhang	370
<b>8</b>	<b>Spezielle Bestandteile des Konzernabschlusses</b>	<b>371</b>
8.1	Kapitalflussrechnung	372
8.2	Eigenkapitalspiegel	379
8.3	Segmentberichterstattung	382

---

8.4	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	389
8.4.1	Kapitalflussrechnung	390
8.4.2	Eigenkapitalspiegel	393
8.4.3	Segmentberichterstattung	395
<b>9</b>	<b>Der Konzernanhang</b>	<b>401</b>
9.1	Wesen und Funktion des Konzernanhangs	401
9.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernanhangs	406
9.3	Inhalt des Konzernanhangs	408
9.4	Konzernanlagengitter	433
9.5	Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	433
<b>10</b>	<b>Der Konzernlagebericht</b>	<b>437</b>
10.1	Wesen und Funktion des Konzernlageberichtes	438
10.2	Gestaltung und Gliederung des Konzernlageberichtes	441
10.3	Inhalt des Konzernlageberichtes	441
10.3.1	Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns (Wirtschaftsbericht)	443
10.3.2	Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung (Chancen- und Risikobericht)	447
10.3.3	Angaben zum Eigenkapital (Übernahmebericht)	450
10.3.4	Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Konzerngeschäftsjahres (Nachtragsbericht)	452
10.3.5	Risikomanagement und besondere Risiken aus der Verwen- dung von Finanzinstrumenten (Risikobericht zu Finanz- instrumenten)	453
10.3.6	Bereich der Forschung und Entwicklung (Forschungs- und Entwicklungsbericht)	454
10.3.7	Grundzüge des Vergütungssystems (Vergütungsbericht)	456
10.3.8	Bericht über das Kontroll- und Risikomanagementsystem	456

---

10.4 Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	459
<b>11 Fragen und Aufgaben</b>	461
<b>12 Antworten und Lösungen</b>	551
Anhang: Dictionary (Englisch-Deutsch)	757
Abbildungsverzeichnis	769
Abkürzungsverzeichnis	771
Literaturverzeichnis	781
Stichwortverzeichnis	801