

Grundzüge der Konzernrechnungslegung

INHALTSVERZEICHNIS

1. Währungsumrechnung (§ 298 Abs. 1 iVm § 244 HGB; Methodenfreiheit gemäß § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB) 3

 a) Stichtagskursmethode 3

 b) 1. Variante der modifizierten Stichtagskursmethode 3

 c) 2. Variante der modifizierten Stichtagskursmethode 3

 d) Zeitbezugsmethode (= Temporal Principle of Translation und Äquivalenzprinzip) 3

2. Kapital- und Schuldenkonsolidierung 3

 a) Grundsätzliches 3

 α) Begriff Konsolidierung 3

 β) Begriff Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB) 3

 γ) Begriff Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB) 3

 δ) Begriff Zwischenerfolgseliminierung (§ 304 HGB; nur Bilanz!) 3

 ε) Begriff Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB; nur GuV!) 3

 φ) JÜ des TU zählt zu dessen EK! 3

 γ) Der Unterschiedsbetrag für Kapitalkonsolidierung (UB KK) muß in der Konzernbilanz eliminiert sein! 3

 η) Die Beteiligung TU muß ebenfalls in der Konzernbilanz eliminiert sein! 3

 ι) Vereinfachung bei Folgekonsolidierung: Aktiva sind in Höhe des bei den GRL verbuchten JÜ des Vj. gestiegen! 3

 φ) Bei Schuldenkonsolidierung müssen die innerkonzernlichen Kreditvergabebuchungen in der Konzernbilanz eliminiert sein! 3

 κ) Bei Schuldenkonsolidierung müssen die Abschreibungen auf Forderungen erfolgswirksam eliminiert sein! 3

 λ) Bei Schuldenkonsolidierung muß die Verbuchung eines außerordentlichen Erfolges in der Konzernbilanz als Sonderposten zum EK umgebucht werden! 3

 b) Erstkonsolidierung nach der Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB) 4

 α) Summenbilanz = Bilanz MU + Bilanz TU 4

 β) Korrekturbuchungen 4

 (1) 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung MU gegen das EK des TU) 4

 (2) 2. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“) 4

 (3) Aufdeckung stR vs. Zurechnungsproblem prüfen (Anschaffungswertprinzip; § 301 Abs. 1 S. 4 HGB) 4

 1) (Bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige) Aufdeckung stR in Korrekturbuchungen (Anteilsmethode), falls Korrektursumme (= UB KK + stL) ≥ (anteilige) stR 4

 2) Zurechnungsproblem, falls Korrektursumme (= UB KK + stL) < (anteilige) stR 4

 1. Zurechnung nach dem Bestimmtheitsgrad der Existenz stR 4

 2. Zurechnung nach zunehmender Verweildauer (⇒ UV vor AV; entspricht Vorsichtsprinzip) 4

 3. Zurechnung nach abnehmender Verweildauer (⇒ AV vor UV; entspricht zunehmender Liquidität) 4

 4. Proportionale Zurechnung 4

 (4) 3. Korrekturbuchung (Aufdeckung der stR) 4

 (5) 4. Korrekturbuchung (Aufdeckung der stL) 4

 (6) 5. Korrekturbuchung [Umbuchung „Rest-UB KK“ auf Firmenwert (= Goodwill) nach § 301 Abs. 3 S. 1 I. HS HGB] 4

 γ) Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung 4

 c) Folgekonsolidierung nach der Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB) 4

 α) Ausgangspunkt: Korrekturbuchungen der Erstkonsolidierung sind erfolgt 4

 β) Korrekturbuchungen 4

 (1) 1. Korrekturbuchung [Abschreibung stR über Restnutzungsdauer (RND)] 4

 (2) 2. Korrekturbuchung (4 Möglichkeiten für die Verrechnung des Firmenwertes) 4

 1) Klausur-Regelfall: Abschreibung in den folgenden 4 Jahren mit (mind.) 25% jährlich (§ 309 Abs. 1 S. 1 HGB) 4

 2) planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 S. 2 HGB) 4

 3) offene Verrechnung mit den Rücklagen (§ 309 Abs. 1 S. 3 HGB) 4

 4) Verrechnung mit passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 301 Abs. 3 S. 3 HGB; m.M. HINZ/WITTSTOCK) 4

| | | |
|-----|---|---|
| χ) | Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung..... | 4 |
| d) | Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB)..... | 5 |
| α) | Maximal zulässiges Eigenkapital nach Neubewertung (max. zul. EK) ermitteln..... | 5 |
| β) | EK des TU vor Bewertung (EK_{vBew}) einschließlich stiller Reserven (stR) und stillen Lasten (stL) ermitteln..... | 5 |
| χ) | Vollständige Aufdeckung stR vs. Zurechnungsproblem prüfen (Anschaffungswertprinzip; § 301 Abs. 1 S. 4 HGB)..... | 5 |
| (1) | Vollständige Aufdeckung stR in Konzernöffnungsbilanz TU, falls max. zul. $EK \geq EK_{vBew}$ | 5 |
| (2) | Zurechnungsproblem, falls max. zul. $EK < EK_{vBew}$ | 5 |
| 1) | Zurechnung nach dem Bestimmtheitsgrad der Existenz stR..... | 5 |
| 2) | Zurechnung nach zunehmender Verweildauer (\Rightarrow UV vor AV; entspricht Vorsichtsprinzip)..... | 5 |
| 3) | Zurechnung nach abnehmender Verweildauer (\Rightarrow AV vor UV)..... | 5 |
| 4) | Proportionale Zurechnung..... | 5 |
| δ) | Herleitung der Konzernöffnungsbilanz TU aus deren Bilanz durch Aufdeckung stR und stL..... | 5 |
| ε) | Summenbilanz = Bilanz MU + Konzernöffnungsbilanz TU..... | 5 |
| φ) | Korrekturbuchungen..... | 5 |
| (1) | 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung gegen das EK)..... | 5 |
| (2) | 2. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)..... | 5 |
| (3) | 3. Korrekturbuchung [Umbuchung „UB KK“ auf Firmenwert]..... | 5 |
| γ) | Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung..... | 5 |
| e) | Folgekonsolidierung nach der Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB)..... | 5 |
| α) | Herleitung der Folge-Neubewertungsbilanz TU aus deren Folge-Bilanz durch Aufdeckung stR und stL..... | 5 |
| β) | Summenbilanz = Bilanz MU + Folge-Neubewertungsbilanz TU..... | 5 |
| χ) | Korrekturbuchungen..... | 5 |
| (1) | 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung gegen das EK; wie bei Erstkonsolidierung)..... | 5 |
| (2) | 2. Korrekturbuchung (Firmenwert; wie 3. Korrekturbuchung bei Erstkonsolidierung)..... | 5 |
| (3) | 3. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)..... | 5 |
| (4) | 4. Korrekturbuchung (Abschreibung stR über RND einschließl. ggf. Anteile anderer Gesellschafter)..... | 5 |
| (5) | 5. Korrekturbuchung (ggf. Umbuchung anteiliger Abschreibungsbeträge vom JÜ an den „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)..... | 5 |
| (6) | 6. Korrekturbuchung (4 Möglichkeiten für die Verrechnung des Firmenwertes)..... | 5 |
| 1) | Klausur-Regelfall: Abschreibung in den folgenden 4 Jahren mit (mind.) 25%jährlich (§ 309 Abs. 1 S. 1 HGB)..... | 5 |
| 2) | planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 S. 2 HGB)..... | 5 |
| 3) | offene Verrechnung mit den Rücklagen (§ 309 Abs. 1 S. 3 HGB)..... | 5 |
| 4) | Verrechnung mit passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 301 Abs. 3 S. 3 HGB; m.M. HINZ/WITTSTOCK)..... | 5 |
| δ) | Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung..... | 5 |
| f) | erstmalige Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB)..... | 6 |
| α) | Summenbilanz = Bilanz MU + Bilanz TU..... | 6 |
| β) | Korrekturbuchungen..... | 6 |
| (1) | Normalfall (konzerninterne Forderungen = konzerninterne Verbindlichkeiten)..... | 6 |
| (2) | 1. Sonderfall (konzerninterne Forderungen < konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungsabschreibung)..... | 6 |
| (3) | 2. Sonderfall (konzerninterne Forderungen > konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungszuschreibung)..... | 6 |
| χ) | Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung..... | 6 |
| g) | Schuldenkonsolidierung in Folgeperioden (§ 303 HGB)..... | 6 |
| α) | Summenbilanz = Bilanz MU + Bilanz TU..... | 6 |
| β) | Korrekturbuchungen..... | 6 |
| (1) | Normalfall (konzerninterne Forderungen = konzerninterne Verbindlichkeiten)..... | 6 |
| (2) | 1. Sonderfall (konzerninterne Forderungen < konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungsabschreibung)..... | 6 |
| (3) | 2. Sonderfall (konzerninterne Forderungen > konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungszuschreibung)..... | 6 |
| χ) | Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung..... | 6 |

1. Währungsumrechnung (§ 298 Abs. 1 iVm § 244 HGB; Methodenfreiheit gemäß § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB)

- a) Stichtagskursmethode
= **alle** Fremdwährungsposten zum **Tageskurs am Bilanzstichtag**
⇒ Umrechnung = bewertungsneutraler Umskalierungsvorgang (reine Transformation).
- b) 1. Variante der modifizierten Stichtagskursmethode
= Stichtagskursmethode, aber Bilanz: Eigenkapital (**EK**) – ohne Jahresüberschuss (JÜ) – zum **historischen Kurs**
⇒ erfolgsneutraler Bilanzposten „Unterschiedsbetrag aus Währungsumrechnung“.
- c) 2. Variante der modifizierten Stichtagskursmethode
= Stichtagskursmethode, aber
(1) Bilanz: **EK** – ohne JÜ – zum **historischen Kurs**
⇒ idR erfolgsneutraler Bilanzposten „Unterschiedsbetrag aus Währungsumrechnung“ **und**
(2) GuV: **GuV-Posten** zum **Periodendurchschnittskurs**, jedoch **JÜ** (aus Bilanz!) zum **Tageskurs am Bilanzstichtag**.
⇒ Saldo der Aufwendungen und Erträge idR nicht mehr identisch mit dem umgerechneten JÜ
⇒ erfolgsneutrale Erfassung der GuV-Umrechnungsdifferenz als GuV-Posten „sonstiger Aufwand“ oder „sonstiger Ertrag“
- d) Zeitbezugsmethode (= Temporal Principle of Translation und Äquivalenzprinzip)
= Fremdwährungsposten mit den Wechselkursen umzurechnen, die sich auf denselben Zeitpunkt wie die Bewertung der Posten selbst beziehen. D.h., es werden
(1) **EK** – ohne JÜ – zum **historischen Kurs**,
(2) **Bilanzgewinn** zum **Tageskurs am Bilanzstichtag**,
(3) **Sachanlagevermögen** (Abschreibungen) **und Vorratsvermögen** (Wareneinsatz) die Bilanzposten entsprechend dem **Niederstwerttest** [= Min. {(Anschaffungskosten (AK) oder Herstellungskosten (HK) historischen Kurs); (Zeitwert Stichtagskurs)}],
(4) **Schulden** die Bilanzposten entsprechend dem **Höchstwerttest** [= Max. {(Anschaffungswert historischen Kurs); (Zeitwert Stichtagskurs)}] und
(5) alle **GuV-Posten** zum **Periodendurchschnittskurs**, jedoch **JÜ** (aus Bilanz!) zum **Tageskurs am Bilanzstichtag** umgerechnet.
⇒ idR 2 Schritte:
1. Saldo der Aktiva und Passiva, der idR erfolgswirksam als „Sonderposten aus der Währungsumrechnung“ in der Bilanz und GuV (!) eingestellt wird und
2. Saldo der Aufwendungen und Erträge, der nur in der GuV idR erfolgswirksam als GuV-Posten „Umrechnungsdifferenz der GuV“ erfaßt wird.

2. Kapital- und Schuldenkonsolidierung

- a) Grundsätzliches
- α) *Begriff Konsolidierung*
Konsolidierung = Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen unter Aufrechnung der Ergebnisse aus konzerninternen Verbindungen, die sich in Vermögens-, Kapital- und Erfolgsgrößen niederschlagen.
- β) *Begriff Kapitalkonsolidierung* (§ 301 HGB)
Kapitalkonsolidierung = Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts des MU mit entsprechendem EK des TU mittels Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB) oder Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB) unter Aufdeckung der stR.
- γ) *Begriff Schuldenkonsolidierung* (§ 303 HGB)
Schuldenkonsolidierung = Verrechnung der Forderungen, Verbindlichkeiten und RAP, die zwischen den einbezogenen Konzernunternehmen bestehen, da auch bei rechtlich einheitlichem Unternehmen nicht bilanzierbar.
- δ) *Begriff Zwischenerfolgseliminierung* (§ 304 HGB; nur Bilanz!)
Zwischenerfolgseliminierung = Herausrechnung aller Gewinne und Verluste aus Vermögensgegenständen aus Liefer- und Leistungsgeschäften zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, die am Bilanzstichtag im Konzernabschluss ausgewiesen werden, da aus Konzernsicht noch nicht realisiert.
- ε) *Begriff Aufwands- und Ertragskonsolidierung* (§ 305 HGB; nur GuV!)
Aufwands- und Ertragskonsolidierung = Verrechnung konzerninterner Aufwendungen und Erträge einer Periode aus Innenumsätzen, Ergebnisübernahmen und Beteiligungen zur Beseitigung von Doppelrechnungen.
- φ) JÜ des TU zählt zu dessen EK!
- γ) Der Unterschiedsbetrag für Kapitalkonsolidierung (UB KK) muß in der Konzernbilanz eliminiert sein!
- η) Die Beteiligung TU muß ebenfalls in der Konzernbilanz eliminiert sein!
- ι) Vereinfachung bei Folgekonsolidierung: Aktiva sind in Höhe des bei den GRL verbuchten JÜ des Vj. gestiegen!
- φ) Bei Schuldenkonsolidierung müssen die innerkonzernlichen Kreditvergabebuchungen in der Konzernbilanz eliminiert sein!
- κ) Bei Schuldenkonsolidierung müssen die Abschreibungen auf Forderungen erfolgswirksam eliminiert sein!
- λ) Bei Schuldenkonsolidierung muß die Verbuchung eines außerordentlichen Erfolges in der Konzernbilanz als Sonderposten zum EK umgebucht werden!

b) Erstkonsolidierung nach der Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB)α) *Summenbilanz* = Bilanz MU + Bilanz TUβ) *Korrekturbuchungen*

- (1) 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung MU gegen das EK des TU)
 1. Korrekturbuchung: (bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige Aufrechnung!) konsolidierungspflichtiges EK (einschließlich JÜ!) des TU und Aktivposten „UB KK“ (Soll) an Beteiligung TU (Haben)
- (2) 2. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)
 2. Korrekturbuchung: EK-Anteile anderer Gesellschafter (Soll) an „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ (Haben)
- (3) Aufdeckung stR vs. Zurechnungsproblem prüfen (Anschaffungswertprinzip; § 301 Abs. 1 S. 4 HGB)
 - 1) (Bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige) Aufdeckung stR in Korrekturbuchungen (Anteilsmethode), falls Korrektursumme (= UB KK + stL) ≥ (anteilige) stR
 - 2) Zurechnungsproblem, falls Korrektursumme (= UB KK + stL) < (anteilige) stR
Das Zurechnungsproblem kann wg. des Methodenwahlrechts nach folgenden 4 Alternativen gelöst werden:
 1. Zurechnung nach dem Bestimmtheitsgrad der Existenz stR
 2. Zurechnung nach zunehmender Verweildauer (⇒ UV vor AV; entspricht Vorsichtsprinzip)
 3. Zurechnung nach abnehmender Verweildauer (⇒ AV vor UV; entspricht zunehmender Liquidität)
 4. Proportionale Zurechnung
(Zurechnungsbetrag = Zurechnungsquote · Summe der festgestellten stR des jeweiligen Bilanzpostens mit

$$\text{Zurechnungsquote} = \frac{\text{zur Verfügung stehender Unterschiedsbetrag}}{\text{Summe der festgestellten stR}}$$

- (4) 3. Korrekturbuchung (Aufdeckung der stR)
 3. Korrekturbuchung: (bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige Aufdeckung stR!) stR (Soll) an UB KK (Haben)
Für selbsterstellte Patente gilt hierbei eine Aktivierungspflicht gemäß § 298 Abs. 1 iVm § 246 Abs. 1 S. 1 HGB („Erwerbsfiktion“)
- (5) 4. Korrekturbuchung (Aufdeckung der stL)
 4. Korrekturbuchung: (bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige Aufdeckung stL!) UB KK (Soll) an stL (Haben)
- (6) 5. Korrekturbuchung [Umbuchung „Rest-UB KK“ auf Firmenwert (= Goodwill) nach § 301 Abs. 3 S. 1 1. HS HGB]
 5. Korrekturbuchung: Firmenwert (Soll) an UB KK (Haben)

γ) *Konzernbilanz* = Summenbilanz + Korrekturbuchungc) Folgekonsolidierung nach der Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB)α) *Ausgangspunkt: Korrekturbuchungen der Erstkonsolidierung sind erfolgt*

Dies entspricht dem Vorgehen in der KE, ist aber inhaltlich insoweit unzutreffend, als bei der 1. Korrekturbuchung aus der Erstkonsolidierung der JÜ des TU nun, d.h. in der Folgekonsolidierung, den GRL zugerechnet werden müßte.

β) *Korrekturbuchungen*

- (1) 1. Korrekturbuchung [Abschreibung stR über Restnutzungsdauer (RND)]
 1. Korrekturbuchung: JÜ (Soll) an stR (Haben)
- (2) 2. Korrekturbuchung (4 Möglichkeiten für die Verrechnung des Firmenwertes)
 - 1) Klausur-Regelfall: Abschreibung in den folgenden 4 Jahren mit (mind.) 25%jährlich (§ 309 Abs. 1 S. 1 HGB)
Buchungssatz: JÜ (Soll) an Firmenwert (Haben)
 - 2) planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 S. 2 HGB)
Buchungssatz wie bei 1): JÜ (Soll) an Firmenwert (Haben)
 - 3) offene Verrechnung mit den Rücklagen (§ 309 Abs. 1 S. 3 HGB)
Buchungssatz: Rücklagen (Soll) an Firmenwert (Haben)
 - 4) Verrechnung mit passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 301 Abs. 3 S. 3 HGB; m.M. HINZ/WITTSTOCK)
Buchungssatz: „passivischer Unterschiedsbetrag“ (Soll) an Firmenwert (Haben)

χ) *Konzernbilanz* = Summenbilanz + Korrekturbuchung

d) Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB)

α) *Maximal zulässiges Eigenkapital nach Neubewertung (max. zul. EK) ermitteln*

$$\text{max. zul. EK} = \frac{\text{Beteiligungsbuchwert (= Kaufpreis für Anteile an TU)}}{\text{Beteiligungsquote}}$$

β) *EK des TU vor Bewertung (EK_{vBew}) einschließlich stiller Reserven (stR) und stillen Lasten (stL) ermitteln*

$$EK_{vBew} = \text{EK des TU (einschließlich JÜ!)} + \text{stR} - \text{stL}$$

χ) *Vollständige Aufdeckung stR vs. Zurechnungsproblem prüfen* (Anschaffungswertprinzip; § 301 Abs. 1 S. 4 HGB)

(1) Vollständige Aufdeckung stR in Konzernöffnungsbilanz TU, falls max. zul. EK \geq EK_{vBew}

(2) Zurechnungsproblem, falls max. zul. EK $<$ EK_{vBew}

Das Zurechnungsproblem kann wg. des Methodenwahlrechts nach folgenden 4 Alternativen gelöst werden:

- 1) Zurechnung nach dem Bestimmtheitsgrad der Existenz stR
- 2) Zurechnung nach zunehmender Verweildauer (\Rightarrow UV vor AV; entspricht Vorsichtsprinzip)
- 3) Zurechnung nach abnehmender Verweildauer (\Rightarrow AV vor UV)
- 4) Proportionale Zurechnung

(Zurechnungsbetrag = Zurechnungsquote \cdot Summe der festgestellten stR des jeweiligen Bilanzpostens mit

$$\text{Zurechnungsquote} = \frac{\text{zur Verfügung stehender Unterschiedsbetrag}}{\text{Summe der festgestellten stR}}$$

δ) *Herleitung der Konzernöffnungsbilanz TU aus deren Bilanz durch Aufdeckung stR und stL*

Aufdeckung durch die Buchungen: stR (Soll) an GRL (Haben) sowie GRL (Soll) an stL (Haben)

ε) *Summenbilanz = Bilanz MU + Konzernöffnungsbilanz TU*

φ) *Korrekturbuchungen*

(1) 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung gegen das EK)

1. Korrekturbuchung: (bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige Aufrechnung!) konsolidierungspflichtiges EK (einschließlich JÜ!) des TU und Bildung des Aktivpostens „UB KK“ (Soll) an Beteiligung TU (Haben)

(2) 2. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)

2. Korrekturbuchung: EK-Anteile anderer Gesellschafter (Soll) an „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ (Haben)

(3) 3. Korrekturbuchung [Umbuchung „UB KK“ auf Firmenwert]

3. Korrekturbuchung: Firmenwert (Soll) an UB KK (Haben)

γ) *Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung*

e) Folgekonsolidierung nach der Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB)

α) *Herleitung der Folge-Neubewertungsbilanz TU aus deren Folge-Bilanz durch Aufdeckung stR und stL*

Aufdeckung durch die Buchungen: stR (Soll) an GRL (Haben) sowie GRL (Soll) an stL (Haben)

Dies entspricht dem Vorgehen in der KE, ist aber inhaltlich hinsichtlich des JÜ des TU aus der Erstkonsolidierung unzutreffend, denn nun, d.h. in der Folgekonsolidierung, müsste der ehemals auf den JÜ des TU verrechnete Betrag des Beteiligungsbuchwertes den GRL zugerechnet werden.

β) *Summenbilanz = Bilanz MU + Folge-Neubewertungsbilanz TU*

χ) *Korrekturbuchungen*

(1) 1. Korrekturbuchung (Aufrechnung der Beteiligung gegen das EK; wie bei Erstkonsolidierung)

1. Korrekturbuchung: (bei Anteilen anderer Gesellschafter anteilige Aufrechnung!) konsolidierungspflichtiges EK (einschließlich JÜ!) des TU und Bildung des Aktivpostens „UB KK“ (Soll) an Beteiligung TU (Haben)

(2) 2. Korrekturbuchung (Firmenwert; wie 3. Korrekturbuchung bei Erstkonsolidierung)

2. Korrekturbuchung: Firmenwert (Soll) an UB KK (Haben)

(3) 3. Korrekturbuchung (ggf. Bildung des Passivpostens „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)

3. Korrekturbuchung: EK-Anteile anderer Gesellschafter (Soll) an „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ (Haben)

(4) 4. Korrekturbuchung (Abschreibung stR über RND einschließl. ggf. Anteile anderer Gesellschafter)

4. Korrekturbuchung: JÜ (Soll) an stR (Haben)

(5) 5. Korrekturbuchung (ggf. Umbuchung anteiliger Abschreibungsbeträge vom JÜ an den „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“)

5. Korrekturbuchung: „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ (Soll) an JÜ (Haben)

(6) 6. Korrekturbuchung (4 Möglichkeiten für die Verrechnung des Firmenwertes)

1) Klausur-Regelfall: Abschreibung in den folgenden 4 Jahren mit (mind.) 25%jährlich (§ 309 Abs. 1 S. 1 HGB)
Buchungssatz: JÜ (Soll) an Firmenwert (Haben)

2) planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 S. 2 HGB)
Buchungssatz: JÜ (Soll) an Firmenwert (Haben)

3) offene Verrechnung mit den Rücklagen (§ 309 Abs. 1 S. 3 HGB)
Buchungssatz: Rücklagen (Soll) an Firmenwert (Haben)

4) Verrechnung mit passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 301 Abs. 3 S. 3 HGB; m.M. HINZ/WITTSTOCK)
Buchungssatz: „passivischer Unterschiedsbetrag“ (Soll) an Firmenwert (Haben)

δ) *Konzernbilanz = Summenbilanz + Korrekturbuchung*

f) erstmalige Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB)

α) *Summenbilanz* = Bilanz MU + Bilanz TU

β) *Korrekturbuchungen*

(1) Normalfall (konzerninterne Forderungen = konzerninterne Verbindlichkeiten)

Verrechnung konzerninterner Forderungen mit den konzerninternen Verbindlichkeiten durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ (Haben).

(2) 1. Sonderfall (konzerninterne Forderungen < konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungsabschreibung)

Geringere konzerninterne Forderungen gegenüber konzerninternen Verbindlichkeiten führen zur Korrektur der

1) Bilanz durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ und „passivische Aufrechnungsdifferenz“ (Haben) und „passivische Aufrechnungsdifferenz“ (Soll) an „Konzern-JÜ“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ und „passivische Aufrechnungsdifferenz“ (Haben) und „passivische Aufrechnungsdifferenz“ (Soll) an „Konzern-JÜ“ (Haben)

und zur Korrektur der

2) GuV (= Rückgängigmachung der Unterschiede in den Einzel-GuVen der einbezogenen Konzernunternehmen) durch die Buchung

„sonstiger betrieblichen Aufwand“ (Soll) an „Konzern-JÜ“ (Haben).

(3) 2. Sonderfall (konzerninterne Forderungen > konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungszuschreibung)

Höhere konzerninterne Forderungen gegenüber konzerninternen Verbindlichkeiten führen zur Korrektur der

1) Bilanz durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ und „Konzern-JÜ“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ und „Konzern-JÜ“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ (Haben)

und zur Korrektur der

2) GuV durch die Buchung

„betrieblichen Ertrag“ (Soll) an „Konzern-JÜ“ (Haben).

χ) *Konzernbilanz* = Summenbilanz + Korrekturbuchung

g) Schuldenkonsolidierung in Folgeperioden (§ 303 HGB)

α) *Summenbilanz* = Bilanz MU + Bilanz TU

β) *Korrekturbuchungen*

(1) Normalfall (konzerninterne Forderungen = konzerninterne Verbindlichkeiten)

Verrechnung konzerninterner Forderungen mit den konzerninternen Verbindlichkeiten durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ (Haben).

(2) 1. Sonderfall (konzerninterne Forderungen < konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungsabschreibung)

Geringere konzerninterne Forderungen gegenüber konzerninternen Verbindlichkeiten aus früherer Periode führen zur Korrektur der

1) Bilanz durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ und „Konzern-JÜ“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ und „Konzern-JÜ“ (Haben)

und der erfolgsneutralen Verrechnung in der

2) GuV, denn im Gegensatz zur erstmaligen Eliminierung beeinflusst nun die Aufrechnungsdifferenz

(= Unterschiedsbetrag aus der Schuldenkonsolidierung) das Konzernergebnis nicht mehr. Die Verrechnung kann auf dreierlei Art vorgenommen werden:

1. „Ergebnisvortrag“ (Soll) an „Unterschiedsbetrag aus der Schuldenkonsolidierung“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ und „Konzern-JÜ“ (Haben)
3. „Verbindlichkeiten gegen TU“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ und „Konzern-JÜ“ (Haben)

„Konzern-JÜ“ (Soll) an „betrieblichen Aufwand“ (Haben).

(3) 2. Sonderfall (konzerninterne Forderungen > konzerninterne Verbindlichkeiten; z.B. Forderungszuschreibung)

Höhere konzerninterne Forderungen gegenüber konzerninternen Verbindlichkeiten führen zur Korrektur der

1) Bilanz durch die Buchung

1. „Verbindlichkeiten gegen MU“ und „Konzern-JÜ“ (Soll) an „Forderung gegen TU“ (Haben) bzw.
2. „Verbindlichkeiten gegen TU“ und „Konzern-JÜ“ (Soll) an „Forderung gegen MU“ (Haben)

und zur Korrektur der

2) GuV durch die Buchung

„betrieblichen Ertrag“ (Soll) an „Konzern-JÜ“ (Haben).

χ) *Konzernbilanz* = Summenbilanz + Korrekturbuchung