

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 4

E-DRÄS 4

07. September 2009

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis Donnerstag, **den 22. Oktober 2009** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Präambel	3
Aufforderung zur Stellungnahme	4
Vorbemerkung	5
Abkürzungsverzeichnis	6

Artikel 1	Änderungen des DRS 2	7
Artikel 2	Änderungen des DRS 2 – 10	7 – 8
Artikel 3	Änderungen des DRS 2 - 20	8
Artikel 4	Änderungen des DRS 4	8 – 13
Artikel 5	Änderungen des DRS 7	13 – 14
Artikel 6	Änderungen des DRS 8	14 – 17
Artikel 7	Änderungen des DRS 9	17 – 18
Artikel 8	Außerkraftsetzung des DRS 11	18
Artikel 9	Außerkraftsetzung des DRS 12	18
Artikel 9	Änderungen des DRS 13	18 – 19
Artikel 10	Außerkraftsetzung des DRS 14	19
Artikel 11	Inkrafttreten	19
	Anhang: Begründung des Entwurfs	20 – 25
	Anlagen:	26 – 127
	geänderter DRS 2	
	geänderter DRS 2-10	
	geänderter DRS 2-20	
	geänderter DRS 4	
	geänderter DRS 7	
	geänderter DRS 8	
	geänderter DRS 9	
	geänderter DRS 13	

Präambel

Die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards ist ein dynamischer Prozess, der zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen ist. Vielmehr besteht auch die Aufgabe, durch die regelmäßige Überarbeitung der Standards, deren Aktualität und Anwendbarkeit zu gewährleisten. So sind beispielsweise Anpassungen an Gesetzesänderungen und sonstige Änderungen des Rechnungslegungsumfelds vorzunehmen.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz gibt Anlass, eine Reihe von Standards an die geänderten gesetzlichen Grundlagen anzupassen; darüber hinaus werden formale Änderungen vorgeschlagen, die aus Inkonsistenzen zwischen den Standards resultieren. Der Deutsche Standardisierungsrat hat folgenden Plan zur Überarbeitung der bestehenden Standards beschlossen:

- Ausschließlich redaktionelle Anpassungen im Rahmen dieses Änderungsstandards
 - DRS 2 Kapitalflussrechnung
 - DRS 2-10 Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten
 - DRS 2-20 Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen
 - DRS 4 Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss; in einer zweiten Phase soll eine umfassende Überarbeitung erfolgen, die den Gegenstand auf die Aufstellungspflicht von Konzernabschlüssen und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises aufnehmen wird
 - DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
 - DRS 8 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
 - DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
 - DRS 13 Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
- Außerkraftsetzung im Rahmen dieses Änderungsstandards
 - DRS 11 Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen
 - DRS 12 Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens; die umfassende Überarbeitung des Standards ist aufgenommen worden
 - DRS 14 Währungsumrechnung
- Umfassende eigenständige Überarbeitung
 - DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss
 - DRS 15, Lageberichterstattung, DRS 15a Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht, DRS 5 Risikoberichterstattung, DRS 5-10 Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten, 5-20 Risikoberichterstattung von Versicherungsunternehmen; die Überarbeitung erfolgt in zwei Phasen, einer ersten (2009) im Rahmen eines Änderungsstandards, um den geänderten gesetzlichen Vorgaben Rechnung zu tragen, einer zweiten (2010) umfassenderen, um die Grundsätze der Lageberichterstattung fortzuschreiben.
 - DRS 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder wird in einem eigenständigen Änderungsstandard an die geänderten Vorgaben des Gesetzes zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung angepasst.

Unverändert verbleiben somit DRS 3 Segmentberichterstattung, DRS 3-10 Segmentberichterstattung von Kreditinstituten, DRS 3-20 Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen: der DSR bittet um Stellungnahme zur Ausrichtung einer möglichen Überarbeitung. Kein Änderungsbedarf besteht nach Ansicht des DSR zurzeit für DRS 16 Zwischenberichterstattung.

Aufforderung zur Stellungnahme

Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 22. Oktober 2009 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen.

- Kapitalflussrechnung
 1. Sollen die Standards DRS 2, DRS 2-10, DRS 2-20 inhaltlich überarbeitet werden?
 2. Wäre es wünschenswert, die deutschsprachige Fassung des IAS 7 Kapitalflussrechnungen zu übernehmen?
 3. Sollte ggf. die Neufassung im Rahmen des IASB Projektes Financial Statement Presentation (Standard geplant erstes Halbjahr 2011) abgewartet werden?
 4. Besteht weiterhin Bedarf an branchenspezifischen Regelungen?
- Segmentberichterstattung
 5. Sollen die Standards DRS 3, DRS 3-10, DRS 3-20 inhaltlich überarbeitet werden?
 6. Wäre es wünschenswert, die deutschsprachige Fassung des IFRS 8 Geschäftssegmente zu übernehmen?
 7. Besteht weiterhin Bedarf an branchenspezifischen Regelungen?
- Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
 8. Soll der Gegenstand von DRS 4 um Fragestellungen zur Aufstellungspflicht von Konzernabschlüssen und zum Konsolidierungskreis erweitert werden?
- Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
 9. Sollen DRS 8 und DRS 9 in den überarbeiteten DRS 4 integriert werden?
- Welche weiteren Themen soll der DSR aufnehmen?

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 4 (DRÄS 4) des Deutschen Standardisierungsrats (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRÄS 4 berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

BAnz	Bundesanzeiger
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
DRS	Deutsche(r) Rechnungslegungs Standard(s)
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
HGB	Handelsgesetzbuch
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
S.	Seite

Artikel 1

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz Nr. 103 vom 31. Mai 2000), geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 02. Juli 2004), geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr.164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Das Abkürzungsverzeichnis wird um folgende Abkürzung erweitert:

„WpHG Wertpapierhandelsgesetz“

2. Absatz 1 Satz 2 der Zusammenfassung erhält folgende Fassung:

„Unternehmen, die ihren Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung zu erweitern haben oder freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen, sollen dies in Übereinstimmung mit diesem Standard tun.“

3. Textziffer 2a erhält folgende Fassung:

„2a. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubLG eine Kapitalflussrechnung zu erstellen ist.“

4. Nach Textziffer 2c wird folgende Textziffer 2d eingefügt:

„2d. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.“

5. In Textziffer 6 wird folgende Definition eingefügt:

„Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft: Kapitalgesellschaft, die einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz b1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.“

Artikel 2

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10 (DRS 2-10) „Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten“ vom 20. Dezember 1999 (BAnz Nr. 103 vom 31. Mai 2000), geändert durch Artikel 2 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 2 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Textziffer 1 erhält folgende Fassung:

„1. Dieser Standard ergänzt den allgemeinen Standard zur Kapitalflussrechnung (DRS 2) und enthält branchenspezifische Regelungen für die Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten.“

2. Textziffer 2 erhält folgende Fassung:

„2. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 297 Abs. 1 HGB i.V.m. § 340i HGB einen Konzernabschluss aufstellen.“

3. Nach Textziffer 2 wird die folgende Textziffer 2a eingefügt:

„2a. Kreditinstitute, die als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.“

Artikel 3

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20 (DRS 2-20) „Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen“ vom 20. Dezember 1999 (BAnz Nr. 103 vom 31. Mai 2000), geändert durch Artikel 3 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 3 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr.164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Textziffer 1 erhält folgende Fassung:

„1. Dieser Standard ergänzt den allgemeinen Standard zur Kapitalflussrechnung (DRS 2) und enthält branchenspezifische Regelungen für die Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen.“

2. Textziffer 2 erhält folgende Fassung:

„2. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 297 Abs. 1 HGB i.V.m. § 341j Abs. 1 Satz 1 HGB einen Konzernabschluss aufstellen.“

3. Nach Textziffer 2 wird die folgende Textziffer 2a eingefügt:

„2a. Versicherungsunternehmen, die als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.“

Artikel 4

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4) „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ vom 29. August 2000 (BAnz Nr. 245b vom 30. Dezember 2000), geändert durch Artikel 7 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 7 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr.164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Die Zusammenfassung erhält folgende Fassung:

„Der Standard verlangt, dass das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen wird.

Unternehmenserwerbe sind im Konzernabschluss nach der Methode der vollständigen Neubewertung ohne Begrenzung durch die Anschaffungskosten darzustellen.

Der Standard regelt ferner, unter welchen Voraussetzungen zum Erwerbszeitpunkt eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen ist.

Ein bei der erstmaligen Einbeziehung eines erworbenen Unternehmens entstehender Goodwill muss in der Konzernbilanz angesetzt und über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Die Nutzungsdauer darf nur in Ausnahmefällen den Zeitraum von 20 Jahren übersteigen.

Ein passivischer Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz anzusetzen und über bestimmte, im Standard näher definierte Zeiträume ergebniswirksam aufzulösen.

Darüber hinaus enthält der Standard Regelungen zu der Frage, wie vollständige oder teilweise Anteilsveräußerungen darzustellen sind. Dieser Aspekt ist im deutschen Konzernbilanzrecht bislang ungeregelt.

Ferner sind umfangreiche Angabepflichten für die Unternehmen vorgesehen, die selbst oder über Tochterunternehmen den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen.“

2. Textziffer 1 erhält folgende Fassung:

„Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben durch Unternehmen, die nach §§ 290 und 264a HGB sowie nach § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb eines Unternehmens:

- a) durch Erlangung des beherrschenden Einflusses auf ein anderes Unternehmen,
- b) durch Übernahme der Vermögenswerte und gegebenenfalls der Schulden eines Unternehmens oder
- c) im Wege der Verschmelzung.

Der Standard gilt unabhängig davon, ob als Gegenleistung Geld, Anteile am erwerbenden Unternehmen oder andere Vermögenswerte vereinbart worden sind. Der Standard gilt für das Geschäftsjahr des Unternehmenserwerbs und die folgenden Geschäftsjahre.“

3. Textziffer 4 wird aufgehoben.

4. Textziffer 7 erhält folgende Fassung:

„7. Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

***Beherrschender Einfluss:* besteht, wenn**

- a) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- b) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs-, oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist,
- c) einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
- d) das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

Beizulegender Zeitwert: Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Erwerbszeitpunkt: Tag, von dem an das erwerbende Unternehmen das erworbene Unternehmen beherrscht.

In Fällen der Verschmelzung kann der Erwerbszeitpunkt vom Verschmelzungstichtag abweichen.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Minderheitenanteil: Teil des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens, der weder direkt noch indirekt dem Mutterunternehmen, sondern konzernfremden Anteilseignern zuzurechnen ist.

Mutterunternehmen: Unternehmen mit mindestens einem Tochterunternehmen.

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das ein anderes Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte, wie z. B. Rechnungsabgrenzungsposten und aktive latente Steuern.“

5. Textziffer 8 wird aufgehoben.

6. Textziffer 9 erhält folgende Fassung:

„9. Vom Erwerbszeitpunkt an hat das erwerbende Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in seiner Konzernbilanz und die Aufwendungen und Erträge des erworbenen Unternehmens in seiner Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus ist gegebenenfalls ein Goodwill oder ein passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.“

7. Textziffer 10 erhält folgende Fassung:

„10. Das erworbene Unternehmen wird auf der Grundlage der für den Erwerbszeitpunkt ermittelten Wertansätze erstmals in den Konzernabschluss einbezogen.,,

8. Textziffer 15 erhält folgende Fassung:

„15. Im Falle nachträglicher, nicht gemäß Tz. 14 berücksichtigter Änderungen des Kaufpreises sind die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen innerhalb

der auf den Erwerb folgenden zwölf Monate anzupassen, sobald die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann. Eine Zuordnung auf die einzelnen übernommenen Vermögenswerte oder Schulden ist nur dann vorzunehmen, wenn die Kaufpreisanpassung in der Neubewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld begründet ist. In allen anderen Fällen ist der Anpassungsbetrag ausschließlich dem Goodwill bzw. dem passivischen Unterschiedsbetrag zuzuordnen.“

9. Textziffer 16 wird aufgehoben.

10. Textziffer 21 erhält folgende Fassung:

„21. Die Restrukturierungsrückstellung ist aufzulösen, wenn
a) die Inanspruchnahme nicht mehr wahrscheinlich ist oder
b) der Plan (Tz. 19c) nicht oder nicht innerhalb des in diesem Plan vorgesehenen Zeitraums verwirklicht wird.

In einem solchen Fall ist der Goodwill bzw. der passivische Unterschiedsbetrag – gegebenenfalls unter Korrektur des Minderheitenanteils – anzupassen. Der angepasste Betrag ist planmäßig über die Restnutzungsdauer des Goodwill abzuschreiben bzw. bei einem passivischen Unterschiedsbetrag gemäß Tz. 40 und Tz. 41 zu behandeln.“

11. Textziffer 22 erhält folgende Fassung:

„22. Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert, oder falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.“

12. Textziffer 26 erhält folgende Fassung:

„26. Werden nach Erlangung des beherrschenden Einflusses weitere Anteile an einem Unternehmen erworben, so sind die Vermögenswerte und Schulden anteilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Bei einer Vielzahl von Erwerbsschritten dürfen als Bewertungszeitpunkte die wesentlichen Teilerwerbsschritte gewählt werden.“

13. Textziffer 28 wird aufgehoben.

14. Textziffer 29 wird aufgehoben.

15. Textziffer 38 erhält folgende Fassung:

„38. Falls der Anteil des erwerbenden Unternehmens an der Summe der Neubewerteten Vermögenswerte abzüglich der Neubewerteten Schulden in der Konzernbilanz die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen übersteigt, ist die Differenz als passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.“

16. Textziffer 39 erhält folgende Fassung:

„39. Der passivische Unterschiedsbetrag ist als gesonderter Posten in die Konzernbilanz aufzunehmen. Von einem gegebenenfalls ausgewiesenen Goodwill aus anderen Unternehmenserwerben ist er offen abzusetzen.“

17. Textziffer 40 erhält folgende Fassung:

- „40. In den folgenden Geschäftsjahren ist der passivische Unterschiedsbetrag in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten im Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.“**
18. Textziffer 41 erhält folgende Fassung:
- „41. Soweit der passivische Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:**
- a) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.
- b) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung als Ertrag zu vereinnahmen.“
19. Textziffer 44 erhält folgende Fassung:
- „44. Ein Tochterunternehmen ist nicht länger im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn der beherrschende Einfluss auf das Tochterunternehmen geendet hat.“**
20. Textziffer 45 erhält folgende Fassung:
- „45. Werden sämtliche vom Mutterunternehmen an einem Tochterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös und den im Konzernabschluss im Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerten und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu erfassen. Ein noch nicht aufgelöster passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist erfolgswirksam zu vereinnahmen.“**
21. Textziffer 47 erhält folgende Fassung:
- „47. Wird nur ein Teil der vom Mutterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist das Veräußerungsergebnis so zu bestimmen, dass die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill entsprechend der Veräußerungsquote berücksichtigt werden. Ein noch nicht aufgelöster passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist zu vereinnahmen. Die anteilige Realisation des Veräußerungsergebnisses gilt unabhängig davon, ob die Beherrschung aufgrund der Anteilsveräußerung endet.“**
22. Textziffer 49
- „49. Endet der beherrschende Einfluss und werden die nach der Anteilsveräußerung verbleibenden Anteile nach der Anschaffungs- oder der Equity-Methode bilanziert, gilt das entsprechende Reinvermögen zu Konzernbilanzbuchwerten als Anschaffungskosten der Beteiligung.“**
23. Textziffer 55 wird aufgehoben.
24. Textziffer 58 erhält folgende Fassung:

„58. Bei Ansatz eines passivischen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) die Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,
- b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,
- c) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,
- d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,
- e) die Entwicklung des passivischen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,
 - ee) die übrigen Veränderungen,
 - ff) der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.“

25. Textziffer 59 erhält folgende Fassung:

„59. Die Angaben gemäß Tz. 58 sind auch im Fall der offenen Absetzung des passivischen Unterschiedsbetrags von einem Goodwill (Tz. 39 Satz 2) erforderlich.“

Artikel 5

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 7 (DRS 7) „Konzernerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ vom 3. April 2001 (BAnz Nr. 79a vom 26. April 2001), geändert durch Artikel 12 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 12 des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Der zweite Absatz der Zusammenfassung erhält folgende Fassung:

„Für das Mutterunternehmen ist die Entwicklung folgender Posten des Konzerneigenkapitals darzustellen: Gezeichnetes Kapital, nicht eingeforderte ausstehende Einlagen, Kapitalrücklage, erwirtschaftetes Konzerneigenkapital, eigene Anteile, sowie kumuliertes übriges Konzernergebnis, soweit dieses auf die Gesellschafter des Mutterunternehmens entfällt. Für die Minderheitsgesellschafter ist insbesondere die Entwicklung des kumulierten übrigen Konzernergebnisses, soweit es auf sie entfällt, darzustellen.“

2. Tz. 1b. erhält folgende Fassung:

„1b. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Unter § 264a Abs. 1 HGB fallende Mutterunternehmen sollen diesen Standard unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 264c HGB anwenden. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubliG ein Eigenkapitalspiegel zu erstellen ist.“

3. Hinter Textziffer 1d. wird die neue Textziffer 1e eingefügt, die ehemalige Textziffer 1e als Textziffer 1f angefügt:

„1e. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB einen Eigenkapitalspiegel zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.

1f. Unternehmen, die freiwillig einen Eigenkapitalspiegel aufstellen, sollen diesen Standard beachten.“

4. In Textziffer 5 wird folgende Definition aufgenommen:

„Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft: Kapitalgesellschaft, die einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 des WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.“

5. Textziffer 11 erhält folgende Fassung:

„11. Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist offen vom Eigenkapital abzusetzen, das dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist.“

6. Textziffer 12 wird aufgehoben.

Artikel 6

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8) „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ vom 3. April 2001 (BAnz Nr. 98c vom 29. Mai 2001), geändert durch Artikel 13 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel Nr. 13 des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

1. Die Absätze drei und vier der Zusammenfassung erhalten folgende Fassung:

„Für die Kapitalaufrechnung sind die Wertverhältnisse zu dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist.

Der Equity-Wert ist nach der Buchwertmethode zu ermitteln.“

2. Textziffer 3 erhält folgende Fassung:

„3. In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit den nachstehenden Bedeutungen verwendet:

Assoziiertes Unternehmen: Unternehmen, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausübt und das weder Tochterunternehmen noch Gemeinschaftsunternehmen ist.

Gemeinschaftsunternehmen: Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und einem oder mehreren anderen Unternehmen gemeinsam geführt wird.

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das ein anderes Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann.

***Beherrschender Einfluss:* besteht, wenn**

- a) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- b) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
- c) einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
- d) das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

***Beizulegender Zeitwert:* Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.**

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

***Beteiligungsunternehmen:* Unternehmen, an dem das beteiligte Unternehmen Anteile hält, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen.**

***Equity-Methode:* Konsolidierungsmethode, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens im Equity-Wert fortgeschrieben werden.**

***Equity-Wert:* Bilanzansatz der Anteile an einem nach der Equity-Methode konsolidierten Unternehmen.**

***Maßgeblicher Einfluss:* Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit beherrschender Einfluss verbunden ist.**

Maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn dem beteiligten Unternehmen direkt oder indirekt ein Stimmrechtsanteil an dem Beteiligungsunternehmen von mindestens 20 % zusteht. Hält das beteiligte Unternehmen direkt oder indirekt einen Stimmrechtsanteil von weniger als 20 %, wird vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss besteht.

Indizien für einen maßgeblichen Einfluss sind z.B.:

- a) Zugehörigkeit eines Vertreters des beteiligten Unternehmens zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens,
- b) Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
- c) Austausch von Führungspersonal zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- d) wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- e) Bereitstellung von wesentlichem technischem Know-how durch das beteiligte Unternehmen.“

3. Textziffer 16 wird aufgehoben.

4. Textziffer 18 wird aufgehoben.

5. Textziffer 19 erhält folgende Fassung:

„19. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist in einer Nebenrechnung den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens in Höhe der jeweiligen anteilig beizulegenden Zeitwerte zuzuordnen. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als passivischer Unterschiedsbetrag in der Nebenrechnung zu erfassen.“

6. Textziffer 22 erhält folgende Fassung:

„22. Ein gemäß Tz. 19 ermittelter verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als passivischer Unterschiedsbetrag fortzuführen.“

7. Textziffer 24 erhält folgende Fassung:

„24. Der passivische Unterschiedsbetrag ist in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten in Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.

Soweit der passivische Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:

- a) **Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.**
- b) **Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode als Ertrag zu vereinnahmen.“**

8. Textziffer 47 erhält folgende Fassung:

„47. Bei erstmaliger Einbeziehung nach der Equity-Methode sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) **Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,**
- b) **der Stichtag der erstmaligen Einbeziehung als assoziiertes Unternehmen,**

- c) die Höhe der Anschaffungskosten, der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens und der Betrag des Goodwill bzw. des passivischen Unterschiedsbetrags,
- d) die Abschreibungsdauer des Goodwill sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,
- e) die Abschreibungsmethode für den Goodwill sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde.“

9. Textziffer 48 erhält folgende Fassung:

„48. Zu jedem Abschlussstichtag sind in den Konzernanhang die folgenden Angaben aufzunehmen:

- a) Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,
- b) die Anzahl der assoziierten Unternehmen, die wegen Unwesentlichkeit nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden.“

10. Textziffer 49 erhält folgende Fassung:

„49. Zu jedem Abschlussstichtag sind im Konzernanhang weiterhin anzugeben:

- a) die vom assoziierten Unternehmen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- b) finanzielle Verpflichtungen, die aus Haftungen gegenüber dem assoziierten Unternehmen oder aufgrund einer Vereinbarung mit dem assoziierten Unternehmen gegenüber Dritten bestehen,
- c) die Summe jeweils der Goodwills und der passivischen Unterschiedsbeträge, die auf sämtliche assoziierten Unternehmen entfallen,
- d) die Summe der negativen Equity-Werte,
- e) für wesentliche assoziierte Unternehmen eine zusammengefasste Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.“

Artikel 7

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9) „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“ vom 13. September 2001 (BAnz Nr. 231a vom 11. Dezember 2001), geändert durch Artikel 14 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 14 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005), wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 3 wird die Definition des maßgeblichen Einfluss wie folgt neu gefasst:

Maßgeblicher Einfluss: Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit beherrschender Einfluss verbunden ist.

2. Textziffer 22 wird aufgehoben.

3. Textziffer 23a) erhält folgende Fassung:

„a) die Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,“

4. Textziffer 24 erhält folgende Fassung:

- „24. Bei Ansatz eines passivischen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:**
- a) die Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,**
 - b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,**
 - c) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,**
 - d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,**
 - e) die Entwicklung des passivischen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben**
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,**
 - bb) die Zugänge,**
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,**
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,**
 - ee) die übrigen Veränderungen,**
 - ff) der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.“**

Artikel 8

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 11 (DRS 11) „Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen“ vom 18. Januar 2002 (BAnz Nr. 67a vom 10. April 2002), geändert durch Artikel 16 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 16 des Deutschen Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird außer Kraft gesetzt.

Artikel 9

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 12 (DRS 12) „Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens“ vom 8. Juli 2002 (BAnz Nr. 197a vom 22. Oktober 2002), geändert durch Artikel 17 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Textziffer A1 des Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 15 (BAnz Beilage 40 vom 26. Februar 2005), geändert durch Artikel 17 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird außer Kraft gesetzt.

Artikel 10

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 13 (DRS 13) „Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern“ vom 8. Juli 2002 (BAnz Nr. 198a vom 23. Oktober 2002), geändert durch Artikel 18 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (BAnz Nr. 121a vom 2. Juli 2004), geändert durch Artikel 18 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 164 vom 31. August 2005) wird wie folgt geändert:

Textziffer 7 erhält folgende Fassung:

„7. Die Bilanzierungsgrundsätze sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht beizubehalten.“

Artikel 11

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 14 (DRS 14) „Währungsumrechnung“ vom 25. August 2003 (BAnz Nr. 103a vom 4. Juni 2004), geändert durch Artikel 19 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (BAnz Nr. 121a vom 31. August 2005) wird außer Kraft gesetzt.

Artikel 12

Inkrafttreten

Änderungen, die eine Anpassung der DRS an die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geänderte Fassung des HGB darstellen, sind in Übereinstimmung mit dem Inkrafttreten der Änderungen des HGB zu beachten. Alle anderen Änderungen dieses Standards sind erstmals anzuwenden auf das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr.

Anhang: Begründung des Entwurfs

Bei der Standardentwicklung handelt es sich um einen dynamischen Prozess, der zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen ist. Daher ist eine Überarbeitung der Standards regelmäßig notwendig. Zum jetzigen Zeitpunkt haben insbesondere gesetzliche Änderungen aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) eine Überarbeitung der DRS erforderlich gemacht. Mit dem vorliegenden Entwurf wird somit vor allem das Ziel verfolgt, diese Gesetzesänderungen in den DRS zu berücksichtigen. Darüber hinaus werden Angleichungen innerhalb der DRS und die Beseitigung formaler Unstimmigkeiten vorgenommen. Grundlegende konzeptionelle Änderungen sind im Rahmen dieser Überarbeitung der Standards nicht vorgesehen.

In dem folgenden Abschnitt werden Begründungen für die einzelnen vorgeschlagenen Änderungen gegeben, um die jeweilige Absicht des DSR zu verdeutlichen.

Artikel 1

Artikel 1 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Das Abkürzungsverzeichnis wird an die im Standard verwendeten Abkürzungen angepasst.

Absatz 2: Die Zusammenfassung wird an die neue Rechtslage angepasst. Im Rahmen des BilMoG wurde § 264 HGB ergänzt, um die vollumfängliche Gleichstellung aller kapitalmarktorientierten Unternehmen im Hinblick auf ihre handelsrechtlichen Berichterstattungspflichten zu erreichen, d.h. mit der Neufassung wird dem erweiterten Anwenderkreis Rechnung getragen.

Absatz 3: Die Neufassung der Textziffer 2a erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen.

Absatz 4: Der Erweiterung des Anwenderkreises durch § 264 HGB wird mit der zusätzlichen Textziffer 2c Rechnung getragen.

Absatz 5: Da mit dem BilMoG das Kriterium der Kapitalmarktorientierung für die Pflicht, eine Kapitalflussrechnung zu erstellen, eingefügt wird, ist die Definition der Kapitalmarktorientierung einzufügen.

Artikel 2

Artikel 2 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Die Neufassung der Textziffer 1 erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen

Absatz 2: Die Neufassung der Tz. 2 erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen.

Absatz 3: Der Erweiterung des Anwenderkreises durch § 264 HGB wird mit der zusätzlichen Textziffer 2a Rechnung getragen.

Artikel 3

Artikel 3 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Die Neufassung der Textziffer 1 erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen.

Absatz 2: Die Neufassung der Textziffer 2 erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen.

Absatz 3: Der Erweiterung des Anwenderkreises durch § 264 HGB wird mit der zusätzlichen Textziffer 2a Rechnung getragen.

Artikel 4

Artikel 4 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 7, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Die Zusammenfassung wird an den geänderten Inhalt angepasst.

Absatz 2: Die Neufassung der Textziffer 1 nimmt die Änderung von Beherrschung zu beherrschendem Einfluss in § 290 HGB auf.

Absatz 3: Da Textziffer 4 auf die Interessenzusammenführungsmethode eingeht, ist sie nach Aufhebung der HGB-Grundlage ebenfalls aufzuheben.

Absatz 4: Die Definitionen in Textziffer 7 sind an die Neufassung im BilMoG von beherrschendem Einfluss anzupassen.

Absatz 5: Der Hinweis in Textziffer 8 auf ausschließliche Anwendung der Erwerbsmethode ist aufzuheben, da nunmehr gesetzlich nur noch diese Methode zulässig ist.

Absatz 6: Die Neufassung der Textziffer 9 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Absatz 7: Textziffer 10 Satz 2 entfällt, da das hier angesprochene gesetzliche Wahlrecht nicht mehr besteht.

Absatz 8: Textziffer 15 wird an den geänderten Regelungsinhalt und die geänderte Terminologie angepasst.

Absatz 9: Textziffer 16 wird aufgehoben, da der Hinweis auf eine gesetzlich nicht mehr zulässige Verfahrensweise entbehrlich ist.

Absatz 10: Die Neufassung der Textziffer 21 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

- Absatz 11: Textziffer 22 ist an die geänderte Darstellung der eigenen Anteile anzupassen.
- Absatz 12: Textziffer 26 ist an die geänderte gesetzliche Terminologie anzupassen.
- Absatz 13: Textziffer 28 wird aufgehoben, da das hier angesprochene gesetzliche Wahlrecht nicht mehr besteht.
- Absatz 14: Textziffer 29 wird aufgehoben, da das hier angesprochene gesetzliche Wahlrecht nicht mehr besteht.
- Absatz 15: Die Neufassung der Textziffer 38 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 16: Die Neufassung der Textziffer 39 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 17: Die Neufassung der Textziffer 40 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 18: Die Neufassung der Textziffer 41 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 19: Die Neufassung der Textziffer 44 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 20: Die Neufassung der Textziffer 45 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 21: Die Neufassung der Textziffer 47 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 22: Die Neufassung der Textziffer 49 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 23: Die Aufhebung der Textziffer 55 erfolgt, um der Aufhebung des Referenzparagraphen (§ 313 Abs. 4 HGB) Rechnung zu tragen
- Absatz 24: Die Neufassung der Textziffer 58 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.
- Absatz 25: Die Neufassung der Textziffer 59 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Artikel 5

Artikel 5 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 7, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Der zweite Absatz der Zusammenfassung ist an die geänderte Darstellung der eigenen Anteile anzupassen.

Absatz 2: Die Neufassung der Textziffer 1b erfolgt im Zuge der Vereinheitlichung der Formulierungen.

Absatz 3: Der Erweiterung des Anwenderkreises durch § 264 HGB wird mit der zusätzlichen Textziffer 1e Rechnung getragen; die bisherige Textziffer 1e wird nunmehr als Textziffer 1f geführt. Mit der Umformulierung der Textziffern 2 und 3 wird die Überarbeitung des § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB durch das BilReG nachvollzogen, wonach ein Wahlrecht für die Segmentberichterstattung besteht. Aus der Umformulierung von Textziffer 4 soll hervorgehen, dass die Segmentberichterstattung ohnehin freiwillig erfolgt.

Absatz 4: Da mit dem BilMoG das Kriterium der Kapitalmarktorientierung für die Pflicht, einen Eigenkapitalspiegel zu erstellen, eingefügt wird, ist die Definition der Kapitalmarktorientierung einzufügen.

Absatz 5: Textziffer 11 ist an die veränderte Darstellung eigener Anteile anzupassen.

Absatz 6: Textziffer 12 wird aufgehoben, da mit der geänderten Darstellung der eigenen Anteile die Überleitung des Eigenkapitals nach handelsrechtlichen Vorschriften zum Eigenkapital entsprechend internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen entfällt.

Artikel 6

Artikel 6 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 8, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Die Absätze 3 und 4 der Zusammenfassung werden an den veränderten Regelungsinhalt angepasst.

Absatz 2: Textziffer 3 wird an die zu ändernden Definitionen der assoziierten Unternehmen, Tochterunternehmen, beherrschenden Einflusses, maßgeblichen Einflusses und der Erläuterungen zum Vorliegen des maßgeblichen Einflusses angepasst.

Absatz 3: Textziffer 16 wird aufgehoben, da nunmehr gesetzlich ein Wahlrecht zum Stichtag der erstmaligen Einbeziehung nicht mehr besteht.

Absatz 4: Textziffer 18 wird aufgehoben, da nunmehr gesetzlich ein Wahlrecht zur Methode der Einbeziehung nicht mehr besteht.

Absatz 5: Die Neufassung der Textziffer 19 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Absatz 6: Die Neufassung der Textziffer 22 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Absatz 7: Die Neufassung der Textziffer 24 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Absatz 8: Die Neufassung der Textziffer 47 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Absatz 9: Die Neufassung der Textziffer 48 erfolgt, um der Aufhebung des Referenzparagraphen (§ 313 Abs. 4 HGB) Rechnung zu tragen.

Absatz 10: Die Neufassung der Textziffer 49 erfolgt, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Artikel 7

Artikel 7 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 9, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Absatz 1: Die Definition des maßgeblichen Einflusses wird an die Neufassung des beherrschenden Einflusses in § 290 HGB angepasst.

Absatz 2: Textziffer 22 wird aufgehoben, da der Referenzparagraph des HGB (§ 313 Abs. 4) aufgehoben wurde.

Absatz 3: Die Anhangangabe zur Behandlung des Goodwill gem. Textziffer 23a kann entfallen, da nur noch die Aktivierung zulässig ist.

Absatz 4: Die Neufassung der Textziffer 24 ist notwendig, um die Terminologie an die im Gesetz verwendete anzupassen.

Artikel 8

Artikel 8 sieht vor, dass der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 11 außer Kraft gesetzt wird. Mit der Einfügung von §§ 285 Nr. 21 und 314 Abs. 1 Nr. 13 werden erstmalig Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden Personen verlangt. Die Geltungsbereiche der gesetzlichen Anforderungen und des DRS sind nicht deckungsgleich, ebenso die Definitionen und die geforderten Angaben. DRS 11 kann nicht als Auslegung der gesetzlichen Anforderungen angesehen werden.

Artikel 9

Artikel 9 sieht vor, dass der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 12 außer Kraft gesetzt wird. Die Einführung eines Wahlrechts, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufzunehmen, erfordert eine umfassende Überarbeitung des Standards, die bis zum Inkrafttreten der Änderungen der handelsrechtlichen Vorschriften nicht abgeschlossen werden kann. Dem wird mit der Außerkraftsetzung Rechnung getragen; die Arbeit an einer Neufassung ist aufgenommen worden.

Artikel 10

Artikel 10 enthält die Änderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 13, die notwendig sind, um den vorstehenden Zielen der Überarbeitung Rechnung zu tragen.

Mit der Aufnahme der Ansatzstetigkeit in den neuen Absatz 3 von § 246 HGB wird über die bisher vorgeschriebene Bewertungsstetigkeit hinaus nunmehr auch die Ansatzstetigkeit verankert. DRS 13 sieht bereits darüberhinausgehend grundsätzlich die Beibehaltung der Bilanzierungsgrundsätze in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vor; mit der Streichung von „grundsätzlich“ erfolgt die sprachliche Anpassung an den neuen Gesetzestext.

Artikel 11

Artikel 11 sieht vor, dass der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 14 außer Kraft gesetzt wird. Mit der Einfügung der §§ 256a und 308a in das HGB liegen erstmalig gesetzliche Vorschriften zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften und Fremdwährungsabschlüssen vor. Wie in der Regierungsbegründung herausgestellt sieht das BilMoG vor, dass aus Gründen der Vereinfachung und Vereinheitlichung die gegenwärtige Praxis der Stichtagsmethode gesetzlich verankert wird. Da DRS 14 in Einklang mit der internationalen Rechnungslegung die Anwendung des sog. Konzepts der funktionalen Währung vorsieht, ist eine Anwendung der Regelungen des DRS 14 nach Verabschiedung des BilMoG nicht mehr möglich.

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 2
Datum: 06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2)*

Kapitalflussrechnung

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 29. Oktober 1999. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. Mai 2000.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2 Satz 1, Tz. 4, Tz. 5, Tz. 6, Tz. 11 und Tz. 58 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2, Tz. 5, Tz. 6, Tz. 11, Tz. 58 und der neuen Tz. 2a, Tz. 2b und Tz. 2c durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

*** Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz.2a, Tz. 6 und Tz. 58 sowie der neuen Tz. 2d durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) Kapitalflussrechnung	
	Textziffer
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2–5
Definitionen	6
Regeln	7–51
Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer Kapitalflussrechnung	7–15
Abgrenzung des Finanzmittelfonds	16–21
Zahlungsströme in Fremdwährungen	22
Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit	23–28
Cashflow aus der Investitionstätigkeit	29–32
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	33–35
Zinsen und Dividenden	36–39
Ertragsteuern	40–43
Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	44–46
Sicherungsgeschäfte	47
Unbare Transaktionen	48–49
Außerordentliche Posten	50
Minderheitsgesellschafter	51
Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung	52–55
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	56–58
Anlage	

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 2 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
etc.	et cetera
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
<u>WpHG</u>	<u>Wertpapierhandelsgesetz</u>
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

In diesem Standard sind die Grundsätze niedergelegt, die Mutterunternehmen zu beachten haben, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB eine Kapitalflussrechnung für den Konzernabschluss zu erstellen haben.

~~Andere~~ Unternehmen, die ihren Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung zu erweitern haben oder freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen, sollen dies in Übereinstimmung mit diesem Standard tun.

In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme nach den Cashflows für die Bereiche der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen. Dabei richtet sich die Zuordnung im Einzelfall nach der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens. Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit.

Ausgangspunkt der Kapitalflussrechnung bildet der Finanzmittelfonds. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Dabei dürfen jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann entweder direkt oder indirekt dargestellt werden. Für die Bereiche der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit erfolgt die Darstellung der Zahlungsströme dagegen ausschließlich nach der direkten Methode.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird. Ferner sind erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und gezahlte Ertragsteuern der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitengeschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

Der Standard enthält Mindestgliederungsschemata für eine Darstellung nach der direkten Methode und nach der indirekten Methode. Diese werden in der Anlage zusammengefasst.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2)

Kapitalflussrechnung

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Ziel

1. Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung eines Unternehmens sind die ihm zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Die Kapitalflussrechnung soll den Einblick in die Fähigkeit des Unternehmens verbessern, künftig finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen und Ausschüttungen an die Anteilseigner zu leisten. Hierzu soll sie für die Berichtsperiode die Zahlungsströme darstellen und darüber Auskunft geben, wie das Unternehmen aus der laufenden Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen vorgenommen wurden.

Gegenstand und Geltungsbereich

2. Dieser Standard regelt die Grundsätze der Kapitalflussrechnung, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB für den Konzernabschluss zu erstellen ist.

2a.

Dieser ~~vorliegende~~ Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PublG eine Kapitalflussrechnung zu erstellen ist.

2b.

Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PublG freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen, sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.

2c.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

2d.

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.

3.

Unternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen, sollen diesen Standard beachten.

4.

Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen, soweit in anderen Standards nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist.

5.
(aufgehoben)

Definitionen

6.
Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Zahlungsmittel: Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen.

Zahlungsmitteläquivalente: Als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Finanzmittelfonds: Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.

Finanzschulden: Verbindlichkeiten gegenüber Banken, Kapitalsammelstellen und anderen Geldgebern sowie Anleihen, nicht jedoch Lieferanten- oder sonstige Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit.

Investitionstätigkeiten: Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens, von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören, sowie die Anlage von Finanzmittelbeständen (bspw. Wertpapieren des Umlaufvermögens ohne Handelsbestand), die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören.

Finanzierungstätigkeiten: Zahlungswirksame Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken.

Laufende Geschäftstätigkeiten: Wesentliche auf Erlöserzielung ausgerichtete zahlungswirksame Tätigkeiten des Unternehmens sowie sonstige Aktivitäten, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

Cashflows: Netto-Zahlungsströme einer Periode aus laufenden Geschäftstätigkeiten, aus Investitions- sowie aus Finanzierungstätigkeiten.

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft: Kapitalgesellschaft, die einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 des WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Regeln

Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer Kapitalflussrechnung

7.
In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme getrennt nach den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit (einschließlich Desinvestitionen) und aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen. Hierbei entspricht die Summe der Cashflows aus

diesen drei Tätigkeitsbereichen der Veränderung des Finanzmittelfonds in der Berichtsperiode, soweit diese nicht auf Wechselkurs- oder sonstigen Wertänderungen beruht.

8.

Die Cashflows sind entsprechend der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.

9.

Einige Zahlungsströme lassen sich mehreren Tätigkeitsbereichen zuordnen, wie bspw. bei Auszahlungen aufgrund von Annuitätendarlehen die Zinsanteile der laufenden Geschäftstätigkeit und die Tilgungsanteile der Finanzierungstätigkeit. Soweit dieser Standard keine Zuordnung trifft oder präferiert, sind diese Zahlungsströme auf die betroffenen Tätigkeitsbereiche nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufzuteilen oder dem vorrangig betroffenen Bereich zuzuordnen.

10.

Die Kapitalflussrechnung ist in Staffelform unter Beachtung der in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen darzustellen; Vergleichszahlen der Vorperiode sind beizufügen. Für die Darstellung der Kapitalflussrechnung gilt der Grundsatz der Stetigkeit.

11.

Ausgangspunkte der Kapitalflussrechnung sind das Rechnungswesen und die daraus nach den nationalen Grundsätzen (HGB) abgeleitete Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

12.

Bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung sind zwei Schritte zu unterscheiden, die Ermittlung und die Darstellung der Zahlungen. Die im ersten Schritt durchzuführende Ermittlung kann originär oder derivativ vorgenommen werden. Bei der originären Ermittlung werden alle Geschäftsvorfälle, die zu Veränderungen des Finanzmittelfonds führen, einzelnen Zahlungsströmen zugeordnet. Bei der derivativen Ermittlung geht man von den Zahlenwerten des Rechnungswesens aus. So können z. B. die Umsatzeinzahlungen ausgehend von den Umsatzerlösen der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden, indem diese um die Bestandsänderung der Forderungen korrigiert werden. In einem zweiten Schritt kann die Darstellung des Cashflow direkt oder indirekt erfolgen (siehe Tz. 24 ff.). Für die Ermittlung und Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit wird keine Vorgehensweise bevorzugt; in der Regel wird dieser Cashflow derivativ ermittelt und indirekt dargestellt. Der Cashflow aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit ist unabhängig von der Ermittlungsmethode immer direkt darzustellen.

13.

Die Kapitalflussrechnung eines Konzerns soll aus der Konzernbilanz und Konzerngewinn- und verlustrechnung unter Verwendung zusätzlicher Informationen oder durch Konsolidierung der Kapitalflussrechnungen der einbezogenen Unternehmen ermittelt werden. Dabei gilt die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns.

14.

Alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind entsprechend ihrer Konsolidierungsmethode in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen. So sind bspw. Zahlungen eines quotenkonsolidierten Unternehmens entsprechend der Konsolidierungsquote im Konzernabschluss in die Kapitalflussrechnung zu übernehmen. Nach der Equity-Methode bilanzierte Unternehmen werden in der Kapitalflussrechnung nur anhand der Zahlungen zwischen ihnen und dem Konzern und anhand der Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf der Beteiligungen an ihnen erfasst.

15.

Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit. Sie dürfen in folgenden Ausnahmefällen saldiert ausgewiesen werden:

- a) **bei hoher Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten, bspw. dem Kauf und Verkauf von Wertpapieren oder**
- b) **bei Zahlungsströmen für Rechnung von Dritten, wenn sie überwiegend auf Aktivitäten der Dritten zurückzuführen sind, etwa bei für Dritte eingezogenen und an sie weitergeleiteten Mieten.**

Abgrenzung des Finanzmittelfonds

16.

In den Finanzmittelfonds sind nur Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente einzubeziehen.

17.

Dieser Standard definiert als Finanzmittelfonds nur liquide Mittel ersten Grads, um Wertänderungsrisiken von Fondsbeständen in ihrer jeweiligen Währung und Einlöserisiken zu minimieren.

18.

Damit Finanzmittel als Zahlungsmitteläquivalente klassifiziert werden können, müssen sie dem Unternehmen als Liquiditätsreserve dienen. Dementsprechend müssen sie jederzeit ohne wesentliche Wertabschläge in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und dürfen nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Zahlungsmitteläquivalente haben daher in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet vom Erwerbszeitpunkt.

19.

Jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, dürfen in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

20.

Ändern sich die Werte der in den Finanzmittelfonds aufgenommenen Zahlungsmitteläquivalente aufgrund von Bewertungsvorgängen, ist der entstehende Unterschiedsbetrag in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten auszuweisen.

21.

Sind im Finanzmittelfonds Fremdwährungsbestände enthalten, sind diese mit dem Wechselkurs des Bilanzstichtags umzurechnen. Es können sich Veränderungen des Finanzmittelfonds ergeben, wenn sich die Wechselkurse in der Berichtsperiode ändern. Ihnen liegen insoweit keine zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle zugrunde. Um auf den Finanzmittelfonds zum Jahresende überzuleiten, ist der Ausweis dieser Wechselkursdifferenzen in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten erforderlich. Dieser Posten darf mit dem in Tz. 20 genannten Posten zusammengefasst werden, soweit er unwesentlich ist.

Zahlungsströme in Fremdwährungen

22.

Zahlungsströme in Fremdwährungen sind grundsätzlich mit dem Wechselkurs des jeweiligen Zahlungszeitpunkts in die Berichtswährung umzurechnen; dies gilt auch für ausländische Tochterunternehmen. Die Währungsumrechnung kann aus Vereinfachungsgründen mit gewogenen Durchschnittskursen vorgenommen werden, die im Ergebnis einer Umrechnung mit den tatsächlichen Kursen zum Zahlungszeitpunkt näherungsweise entsprechen.

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

23.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird.

24.

Der Cashflow ist im Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit nach einer der folgenden Methoden darzustellen:

- a) nach der direkten Methode, indem Einzahlungen und Auszahlungen unsaldiert angegeben werden, oder
- b) nach der indirekten Methode, indem in einer Überleitungsrechnung das Periodenergebnis um zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge, um Bestandsänderungen bei Posten des Nettoumlaufvermögens (ohne Finanzmittelfonds) und um alle Posten, die Cashflows aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit sind, korrigiert wird.

25.

Die nachfolgenden Gliederungen sind Mindestgliederungen und ggf. entsprechend den weiteren Anforderungen dieses Standards zu untergliedern. Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

26.

Bei Anwendung der direkten Methode zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit ist gemäß dem folgenden Schema zu gliedern:

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

Tabelle 1: Gliederungsschema zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der direkten Methode

27.

Bei Anwendung der indirekten Methode zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit ist die Überleitungsrechnung gemäß dem folgenden Schema zu gliedern:

1.		Periodenergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3.	+/-	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge (bspw. Abschreibung auf ein aktiviertes Disagio)
5.	-/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
6.	-/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.	=	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit

Tabelle 2: Gliederungsschema der Überleitungsrechnung zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode

28.

Geht ein Unternehmen bei der Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode nicht vom Periodenergebnis vor außerordentlichen Posten aus, ist die Ausgangsgröße auf das Periodenergebnis überzuleiten. Dies kann auch in den ergänzenden Angaben zur Kapitalflussrechnung geschehen (siehe Tz. 52).

Cashflow aus der Investitionstätigkeit

29.

Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus Investitionstätigkeiten entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

30.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll.

31.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit umfasst auch Zahlungsströme aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden.

32.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
2.	–	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
3.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
4.	–	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
5.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
6.	–	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
7.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
8.	–	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
9.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
10.	–	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
11.	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Tabelle 3: Gliederungsschema des Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

33.

Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus der Finanzierungstätigkeit entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

34.

Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

35.

Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)
2.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
3.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
4.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
5.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Tabelle 4: Gliederungsschema des Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

Zinsen und Dividenden

36.

Erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und andere übernommene Ergebnisse sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

37.

Gezahlte Dividenden sind der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen und gesondert anzugeben.

38.

Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen ist unabhängig davon anzugeben, ob der Betrag als Aufwand erfasst oder aktiviert wird. Soweit Zinszahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei Anwendung der indirekten Methode die Ausgangsgröße für den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit vor Zinsaufwendungen auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Zinszahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

39.

Erhaltene Zinsen und Dividenden dürfen in begründeten Ausnahmefällen der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn dies sachlich begründet ist. Entsprechendes gilt für Zinszahlungen im Zusammenhang mit der Investitionstätigkeit.

Ertragsteuern

40.

Ertragsteuerbedingte Zahlungsströme sind gesondert anzugeben.

41.

Gezahlte Ertragsteuern sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

42.

Gezahlte Ertragsteuern dürfen ausnahmsweise auch der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn sie einem Geschäftsvorfall dieser Tätigkeitsbereiche eindeutig zugehören.

43.

Soweit Ertragsteuerzahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei Anwendung der indirekten Methode der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit aus dem Periodenergebnis vor Ertragsteuern und außerordentlichen Posten abzuleiten. In diesem Fall sind bei der indirekten Methode die Ertragsteuerzahlungen in einem gesonderten Posten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Ertragsteuerzahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten

44.

Die Zahlungsströme aus dem Erwerb und die Zahlungsströme aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten sind jeweils als Investitionstätigkeit zu klassifizieren und gesondert auszuweisen. Sie ergeben sich als Gesamtbetrag der als Kaufpreis gezahlten bzw. als Verkaufspreis erhaltenen Finanzmittel abzüglich der erworbenen bzw. veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.

45.

Der Zugang oder Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises ist kein zahlungswirksamer Vorgang und daher nicht in der Kapitalflussrechnung zu erfassen. Der Zugang oder Abgang an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Erwerb oder Verkauf steht, ist zur Überleitung auf den Finanzmittelfonds am Ende der Periode gesondert auszuweisen. Dieser Posten darf, insoweit er nicht wesentlich ist, auch mit dem in Tz. 20 genannten Posten zusammengefasst werden.

46.

Der im Konzernabschluss gewählte Konsolidierungs- oder Entkonsolidierungszeitpunkt eines Tochterunternehmens bestimmt auch den Zeitpunkt für den Ausweis der zuzuordnenden Zahlungsströme in der Konzernkapitalflussrechnung.

Sicherungsgeschäfte

47.

Zahlungsströme im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften sind grundsätzlich dem Bereich zuzuordnen, dem die Zahlungen aus dem Grundgeschäft zugehören.

Unbare Transaktionen

48.

Geschäftsvorfälle, die nicht zu einer Veränderung des Finanzmittelfonds führen, sind nicht in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

49.

Beispiele für derartige Geschäftsvorfälle sind:

- a) der Erwerb von Vermögenswerten mit Stundung des Erwerbspreises, durch Übernahme fremder Verbindlichkeiten oder durch Finanzierungsleasing,
- b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe eigener Anteile oder
- c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

Außerordentliche Posten

50.

Wesentliche Zahlungsströme aus außerordentlichen Posten sind in der Kapitalflussrechnung gesondert auszuweisen.

51.

Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Minderheitsgesellschaftern und Auszahlungen an diese (Dividenden, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen) sollten in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen oder im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang gesondert angegeben werden.

Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung

52.

In den Anhang des Abschlusses sind die folgenden ergänzenden Angaben aufzunehmen:

- a) **Definition des Finanzmittelfonds,**
- b) **Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode,**
- c) **Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten »Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten« entspricht,**
- d) **bedeutende zahlungsunwirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle,**
- e) **Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten, insbesondere**
 - aa) **der Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise,**
 - bb) **der Gesamtbetrag der Kaufpreisanteile und der Verkaufspreisanteile, die Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind,**
 - cc) **der Gesamtbetrag aller mit dem Unternehmen oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und aller verkauften Bestände an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie**
 - dd) **die Beträge der mit dem Unternehmen oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen oder verkauften Bestände an anderen Vermögensgegenständen und Schulden, gegliedert nach Hauptposten.**

53.

Ferner ist anzugeben, welche Bestände des Finanzmittelfonds von quotaal einbezogenen Unternehmen stammen und welche Bestände Verfügungsbeschränkungen unterliegen.

54.

Soweit einzelne ergänzende Angaben dieses Standards an anderer Stelle im Abschluss in der in diesem Standard vorgegebenen Weise erfolgen, brauchen sie im Zusammenhang mit der Kapitalflussrechnung nicht aufgeführt werden, vorausgesetzt es wird auf sie ausdrücklich verwiesen.

55.

Soweit nach diesem Standard Angaben nicht ausdrücklich in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Anhang des Abschlusses erfolgen.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

56.

Unternehmen, die erstmals eine Kapitalflussrechnung nach diesem Standard erstellen, brauchen keine Beträge der Vorperiode anzugeben.

57.

Unternehmen, die bislang eine von diesem Standard abweichende Kapitalflussrechnung erstellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards Beträge der Vorperiode nur angeben, wenn sie diese nach den Regeln dieses Standards ermittelt haben.

58.

Die Neufassung der Tz. 4 und Tz. 11 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 2 und Tz. 6 sowie die neue Tz. 2c sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, die neuen Tz. 2a, Tz. 2b und die Neufassung der Tz. 11 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; ~~eine frühere Anwendung wird empfohlen.~~ Tz. 5 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr. Die neue Tz. 2d und die Neufassung der Tz. 6 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 1998 beginnende Geschäftsjahr.

Anlage

Die in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen werden nachfolgend zusammengefasst. Das Gliederungsschema I enthält die Mindestgliederung bei der Anwendung der direkten Methode zur Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit. Das Gliederungsschema II enthält die Mindestgliederung bei der Anwendung der indirekten Methode zur Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit.

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 5)
7.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
8.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
9.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
10.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
11.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
12.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
13.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
14.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
15.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
16.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
17.	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 7 bis 16)
18.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)
19.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
20.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-)

		Kredit
21.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
22.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 18 bis 21)
23.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 6, 17, 22)
24.	+/-	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
25.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
26.	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 23 bis 25)

Tabelle 5: Gliederungsschema I (»Direkte Methode«)

1.		Periodenergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3.	+/-	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge (bspw. Abschreibung auf ein aktiviertes Disagio)
5.	-/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
6.	-/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 8)
10.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
11.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
12.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
13.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
14.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
15.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
16.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
17.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
18.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
19.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
20.	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 10 bis 19)
21.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)
22.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
23.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
24.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
25.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 21 bis 24)
26.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 9, 20, 25)
27.	+/-	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds

28.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
29.	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 26 bis 28)

Tabelle 6: Gliederungsschema II («Indirekte Methode«)

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 2-10
Datum: 06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10 (DRS 2-10)*

Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 20. Dezember 1999. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. Mai 2000.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2, Tz. 3, Tz. 8 und Tz. 30 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2 und Tz. 30 durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz.1, Tz. 2 und Tz. 30 sowie der neuen Tz. 2a durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.

Inhaltsverzeichnis

Seite

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Zusammenfassung

**Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10 (DRS 2-10)
Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten**

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–7
Definitionen	8
Regeln	9–29
Abgrenzung des Finanzmittelfonds	9–15
Zahlungsströme in Fremdwährungen	16
Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit	17–21
Cashflow aus der Investitionstätigkeit	22–24
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	25–28
Zinsen und Dividenden	29
Inkrafttreten	30
Anlage	

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10 (DRS 2-10) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 2-10 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
etc.	et cetera
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
i.V.m.	in Verbindung mit
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard ergänzt DRS 2. Er legt die branchenspezifischen Regeln für die Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten fest.

Als Zahlungsmittel gelten bei Kreditinstituten der Kassenbestand und die Guthaben bei der Zentralnotenbank, als Zahlungsmitteläquivalente die Schuldtitel öffentlicher Stellen und alle Papiere, die zur Refinanzierung bei Zentralnotenbanken zugelassen sind.

Bei der Erfassung von Zahlungsströmen in Fremdwährung ist zu berücksichtigen, dass bei Kreditinstituten die Währungstransformation einen integralen Bestandteil des betrieblichen Leistungsprozesses darstellt und sie gesamtwirtschaftlich auf die Allokation von Fremdwährungsrisiken ausgerichtet ist. Dementsprechend gehen diese Zahlungsströme nach den besonderen Grundsätzen für Kreditinstitute (z. B. § 340h HGB) in die Kapitalflussrechnung ein.

Der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit folgt in seiner Abgrenzung der Zusammensetzung des Betriebsergebnisses.

Kreditinstitute haben in die Ermittlung der zahlungswirksamen Veränderungen des Vermögens und der Verbindlichkeiten aus laufender Geschäftstätigkeit die Forderungen und Verbindlichkeiten getrennt nach Kreditinstituten und Kunden, Wertpapieren (soweit nicht Finanzanlagen), anderen Aktiva und Passiva aus laufender Geschäftstätigkeit sowie verbrieften Verbindlichkeiten (soweit nicht sonstiges Kapital) einzubeziehen.

Im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit werden die Zahlungsströme aus Transaktionen mit Eigenkapitalgebern und den anderen Gesellschaftern konsolidierter Tochtergesellschaften sowie aus sonstigem Kapital erfasst.

Zu den Zahlungsströmen aus Zinsen und Dividenden ist bestimmt, dass erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden dem Cashflow aus laufender Tätigkeit, die gezahlten Dividenden dagegen dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden.

Für die Erläuterungen und Angaben im Anhang gelten die Grundsätze, wie sie im allgemeinen Standard DRS 2 niedergelegt sind.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-10 (DRS 2-10)

Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser vorliegende Standard ergänzt den allgemeinen Standard zur Kapitalflussrechnung (DRS 2) und enthält branchenspezifische Regelungen für die Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten.

2.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach Gemäß § 297 Abs. 1 HGB i.V.m. § 340i HGB ~~haben die gesetzlichen Vertreter eines Kreditinstitutes, das Mutterunternehmen ist, für den einen Konzernabschluss eine Kapitalflussrechnung aufzustellen.~~

2a.

Kreditinstitute, die als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.

3.

Der Standard gilt für Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG, soweit diese nicht nach § 2 Abs. 1, 4 oder 5 KWG von der Anwendung ausgenommen sind.

4.

Kreditinstitute, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen, sollen diesen Standard beachten.

5.

Sofern Unternehmen anderer Branchen ein Kreditinstitut in ihren Konzernabschluss einbeziehen, sind die Regeln dieses Standards durch Ergänzung des Gliederungsschemas um branchenspezifische Posten zu berücksichtigen.

6.

Werden in der Segmentberichterstattung Cashflows je Segment angegeben und sollte ein Segment ein Kreditinstitut sein, dann sollten die Regelungen dieses Standards ebenfalls beachtet werden.

7.

Im Unterschied zu anderen Unternehmen fehlt bei Kreditinstituten die typische Wertschöpfungskette (Geld, Güter, Geld). Die zahlreichen liquiditätswirksamen Kreditein- und -auszahlungen werden nur als jährliche Bestandsveränderung in der Kapitalflussrechnung berücksichtigt. Außerdem werden Mittelbewegungen aus der Abwicklung des Kundenzahlungsverkehrs nicht liquiditätswirksam erfasst.

Definitionen

8.

In Ergänzung bzw. Modifikation zu den Definitionen des DRS 2 werden in diesem Standard folgende Begriffe mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Betriebsergebnis: Bei Kreditinstituten Zins- und Provisionsüberschuss, Risikovorsorge im Kreditgeschäft (ggf. einschließlich der Ergebnisse der Wertpapiere der Liquiditätsreserve nach § 340f Abs. 3 HGB), Handelsergebnis, Verwaltungsaufwendungen und der Saldo der sonstigen betrieblichen Erträge/Aufwendungen.

Sonstiges Kapital: Bankaufsichtsrechtliches Ergänzungskapital, darunter Nachrangkapital wie nachrangige Verbindlichkeiten, Genussrechte sowie bankaufsichtsrechtliches Kernkapital, z. B. Vermögenseinlagen stiller Gesellschafter. Nicht zum sonstigen Kapital gehören Grund- oder Stammkapital (ohne Vorzugsaktien) sowie offene Rücklagen.

Regeln

Abgrenzung des Finanzmittelfonds

9.

Als Zahlungsmittel haben Kreditinstitute den Kassenbestand und Guthaben bei der Zentralnotenbank zu erfassen.

10.

Auf eine Einbeziehung der Sichteinlagen sollte bei Kreditinstituten verzichtet werden, da diese primär nicht dazu dienen, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Außerdem stellen gerade sie die Basis der laufenden Geschäftstätigkeit dar und werden z. B. genutzt, um im Geldhandel Arbitragegewinne zu erzielen.

11.

Als Zahlungsmitteläquivalente gelten bei Kreditinstituten Schuldtitel öffentlicher Stellen und Papiere, die zur Refinanzierung bei Zentralnotenbanken zugelassen sind.

12.

Wertpapiere des Handelsbestands sind bei Kreditinstituten Teil des operativen Geschäfts. Sie werden daher nicht den Zahlungsmitteläquivalenten zugeordnet.

13.

Bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds haben für Kreditinstitute keine erhebliche Bedeutung, da der Finanzmittelbestand eng abgegrenzt ist, insbesondere aufgrund der Tatsache, dass Wertpapiere nicht in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

14.

Etwaige Verfügungsbeschränkungen bei den Beständen des Finanzmittelfonds sind anzugeben.

15.

Die von Kreditinstituten zu unterhaltende Mindestreserve stellt keine Verfügungsbeschränkung im Sinne von Tz. 14 dar.

Zahlungsströme in Fremdwährungen

16.

Bei der Erfassung von Zahlungsströmen in Fremdwährungen sind die Bestimmungen nach § 340h HGB zu beachten.

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

17.

Kreditinstitute definieren den Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit entsprechend der operativen Geschäftstätigkeit; die Abgrenzung folgt der Zusammensetzung des Betriebsergebnisses.

18.

Der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit ist bei Kreditinstituten weiter gefasst als bei Unternehmen anderer Branchen. Dementsprechend werden die anderen beiden Cashflow-Bereiche eingeschränkt. Ausschlaggebend hierfür ist der fundamentale Unterschied zwischen der laufenden Geschäftstätigkeit von Kreditinstituten und Unternehmen anderer Branchen.

19.

Da sich die Definition des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit am Betriebsergebnis orientiert, fließen die aus dem Jahresüberschuss abgeleiteten zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträge sowie ggf. die Zahlungsströme, die auf Veränderungen der Bilanzpositionen durch operative Geschäftstätigkeit zurückgehen, in den Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit ein (z. B. Risikoversorge).

20.

Kreditinstitute haben die folgenden Bilanzpositionen in die Ermittlung der zahlungswirksamen Veränderungen des Vermögens und der Verbindlichkeiten aus laufender Geschäftstätigkeit einzubeziehen:

- a) Forderungen getrennt nach Kreditinstituten und Kunden,
- b) Wertpapiere (soweit nicht Finanzanlagen),
- c) andere Aktiva aus laufender Geschäftstätigkeit,
- d) Verbindlichkeiten getrennt nach Kreditinstituten und Kunden,
- e) verbrieftete Verbindlichkeiten (soweit nicht sonstiges Kapital),
- f) andere Passiva aus laufender Geschäftstätigkeit.

21.

Der bankspezifischen Tätigkeit wird die einheitliche Zuordnung verbriefteter und unverbriefteter Verbindlichkeiten (mit Ausnahme von sonstigem Kapital, vgl. Tz. 8) zum Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit am ehesten gerecht.

Cashflow aus der Investitionstätigkeit

22.

Zum Cashflow aus der Investitionstätigkeit gehören bei Kreditinstituten Ein- und Auszahlungen aus Veräußerung bzw. Erwerb von Anlagevermögen, vor allem

- a) Finanzanlagen und
- b) Sachanlagen.

23.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.			Einzahlungen aus Abgängen des
	1a.	+	– Finanzanlagevermögens
	1b.	+	– Sachanlagevermögens
2.		–	Auszahlungen für Investitionen in das
	2a.	–	– Finanzanlagevermögen
	2b.	–	– Sachanlagevermögen
3.		+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
4.		–	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
5.		+/-	Mittelveränderungen aus sonstiger Investitionstätigkeit (Saldo)
6.		=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Tabelle 1: Gliederungsschema des Cashflow aus der Investitionstätigkeit

24.

Unter Mittelveränderungen aus sonstiger Investitionstätigkeit fallen z. B. Auszahlungen für aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB sowie Ein- und Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände.

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

25.

Zum Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit gehören bei Kreditinstituten Zahlungsströme aus Transaktionen mit Eigenkapitalgebern und anderen Gesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus sonstigem Kapital.

26.

Gezahlte Dividenden sind der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen und gesondert anzugeben.

27.

Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)
2.			Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter
	2a.	-	Dividendenzahlungen
	2b.	-	sonstige Auszahlungen
3.		+/-	Mittelveränderungen aus sonstigem Kapital (Saldo)
4.		=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Tabelle 2: Gliederungsschema des Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

28.

Die Außenfinanzierung über Fremdkapitalgeber gehört im Allgemeinen zur laufenden Geschäftstätigkeit von Kreditinstituten, für die die Ausgabe von Schuldverschreibungen und Anleihen sowie die Aufnahme von Verbindlichkeiten von besonderer Bedeutung ist. Somit wird der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit bei Kreditinstituten im Allgemeinen eng definiert.

Zinsen und Dividenden

29.

Erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden sind bei Kreditinstituten dem Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

Inkrafttreten

30.

Die Neufassung der Tz. 3 und Tz. 8 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Die Tz. 2 in der zuletzt geänderten Fassung ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 2 und die neue Tz. 2a sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 1998 beginnende Geschäftsjahr.

Anlage

Für die Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten gilt bei Anwendung der indirekten Methode die nachfolgende Mindestgliederung. Sie ermöglicht zusätzliche Angaben, die sich durch die spezifische Geschäftstätigkeit eines Kreditinstituts anbieten können.

1.			Periodenergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
			Im Periodenergebnis enthaltene zahlungsunwirksame Posten und Überleitung auf den Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit
	2.	+/-	Abschreibungen, Wertberichtigungen und Zuschreibungen auf Forderungen, Sach- und Finanzanlagen
	3.	+/-	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
	4.	+/-	Andere zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
	5.	-/+	Gewinn/Verlust aus der Veräußerung von Finanz- und Sachanlagen
	6.	-/+	Sonstige Anpassungen (Saldo)
	7.	=	Zwischensumme
			Veränderung des Vermögens und der Verbindlichkeiten aus laufender Geschäftstätigkeit
	8.		Forderungen
	8a.	+/-	– an Kreditinstitute
	8b.	+/-	– an Kunden
	9.	+/-	Wertpapiere (soweit nicht Finanzanlagen)
	10.	+/-	Andere Aktiva aus laufender Geschäftstätigkeit
	11.		Verbindlichkeiten
	11a.	+/-	– gegenüber Kreditinstituten
	11b.	+/-	– gegenüber Kunden
	12.	+/-	Verbriefte Verbindlichkeiten
	13.	+/-	Andere Passiva aus laufender Geschäftstätigkeit
	14.	+	Erhaltene Zinsen und Dividenden
	15.	–	Gezahlte Zinsen
	16.	+	Außerordentliche Einzahlungen
	17.	–	Außerordentliche Auszahlungen
	18.	+/-	Ertragsteuerzahlungen
19.		=	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit
	20.		Einzahlungen aus Abgängen des
	20a.	+	– Finanzanlagevermögens
	20b.	+	– Sachanlagevermögens
	21.		Auszahlungen für Investitionen in das
	21a.	–	– Finanzanlagevermögen
	21b.	–	– Sachanlagevermögen
	22.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
	23.	–	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
	24.	+/-	Mittelveränderungen aus sonstiger Investitionstätigkeit (Saldo)
25.		=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit
	26.	+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)
	27.		Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter
	27a.	–	– Dividendenzahlungen
	27b.	–	– sonstige Auszahlungen
	28.	+/-	Mittelveränderungen sonstigem Kapital (Saldo)

	29.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit
	30.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 19, 25, 29)
	31.	+/-	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
32.		+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
33.		=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode

Tabelle 3: Gliederungsschema

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 2-20
Datum: 06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20 (DRS 2-20)*

Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 20. Dezember 1999. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. Mai 2000.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2, Tz. 11 Satz 1 und Tz. 22 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 2, Tz. 15, Tz. 22 und der Anlage durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

*** Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1, Tz. 2 und Tz. 22 sowie der neuen Tz. 2a durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20 (DRS 2-20) Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen	
	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–8
Regeln	9–21
Darstellung der Kapitalflussrechnung	9–11
Abgrenzung der Finanzmittelfonds	12–13
Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit	14–16
Cashflow aus der Investitionstätigkeit	17–18
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	19
Sonstige Angaben	20–21
Inkrafttreten	22
Anlage	

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20 (DRS 2-20) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 2-20 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
HGB	Handelsgesetzbuch
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
RechVersV	Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche

Zusammenfassung

Dieser Standard ergänzt DRS 2. Er legt die branchenspezifischen Regeln für die Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen fest.

Unternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind, sollen diesen Standard anwenden, ebenso Holdinggesellschaften des Versicherungsgewerbes.

Die aus dem Versicherungserstgeschäft resultierenden Zahlungsströme sind nach Abzug der Rückversichereranteile auszuweisen. Als Finanzmittelfonds gelten die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die unter dem Bilanzposten F II »Laufende Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks und Kassenbestand« auszuweisen sind.

Versicherungsunternehmen wird empfohlen, die Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode vorzunehmen.

Zum Cashflow aus der Investitionstätigkeit rechnen Ein- und Auszahlungen aus der Veräußerung und dem Erwerb von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten, von übrigen Kapitalanlagen sowie aus dem Kauf und dem Verkauf von Kapitalanlagen aus der fondsgebundenen Lebensversicherung.

Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit weist keine branchenspezifischen Besonderheiten auf.

Für die Erläuterungen und Angaben im Anhang gelten die Grundsätze, wie sie im allgemeinen Standard DRS 2 niedergelegt sind.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2-20 (DRS 2-20)

Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser vorliegende Standard ergänzt den allgemeinen Standard zur Kapitalflussrechnung (DRS 2) und enthält branchenspezifische Regelungen für die Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen.

2.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach Gemäß § 297 Abs. 1 HGB i.V.m. § 341j Abs. 1 Satz 1 HGB ~~einen~~ haben die gesetzlichen Vertreter eines Versicherungsunternehmens, das Mutterunternehmen ist, für den Konzernabschluss eine Kapitalflussrechnung aufzustellen.

2a.

Versicherungsunternehmen, die als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.

3.

Der Standard gilt für Unternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind (§ 341 Abs. 1 Satz 1 HGB).

4.

Als Versicherungsunternehmen im Sinne dieses Standards gelten auch Mutterunternehmen, deren einziger oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, Beteiligungen an Tochterunternehmen zu erwerben, diese Beteiligungen zu verwalten und rentabel zu machen, sofern diese Tochterunternehmen ausschließlich oder überwiegend Versicherungsunternehmen sind (§ 341i Abs. 2 HGB).

5.

Versicherungsunternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen, sollen diesen Standard beachten.

6.

Dieser Standard orientiert sich an den international üblichen Gliederungen der Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen.

7.

Sofern Unternehmen anderer Branchen ein Versicherungsunternehmen in ihren Konzernabschluss einbeziehen, sind die Regeln dieses Standards durch Ergänzung des Gliederungsschemas um branchenspezifische Posten zu berücksichtigen.

8.

Werden in der Segmentberichterstattung Cashflows je Segment angegeben und sollte ein Segment ein Versicherungsunternehmen sein, dann sollten die Regelungen dieses Standards ebenfalls beachtet werden.

Regeln

Darstellung der Kapitalflussrechnung

9.

Die Anwendung der indirekten Methode wird für Versicherungsunternehmen empfohlen.

10.

Die aus dem Versicherungserstgeschäft resultierenden Zahlungsströme sind nach Abzug der Rückversichereranteile auszuweisen.

11.

Die für die Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung von Versicherungsunternehmen vorgesehenen Gliederungsschemata der RechVersV schreiben einen Ausweis nach Abzug von Rückversicherungsbeziehungen vor (vgl. § 2 RechVersV sowie die zugrunde liegenden Art. 6, 33 und 34 der EG-Versicherungsbilanzrichtlinie). Um eine Nachvollziehbarkeit der Mittelflüsse aus laufender Geschäftstätigkeit aus dem Konzernabschluss zu ermöglichen, sind die Zahlungsströme bzw. Korrekturen des Periodenergebnisses um nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge nach Abzug der Rückversichereranteile auszuweisen.

Abgrenzung des Finanzmittelfonds

12.

Als Finanzmittelfonds gelten bei Versicherungsunternehmen die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die unter dem Bilanzposten F II »Laufende Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks und Kassenbestand« auszuweisen sind.

13.

Durch eine enge Abgrenzung des Finanzmittelfonds wird die Nachvollziehbarkeit aus der Konzernbilanz hergestellt. Auf diese Weise wird der Einfluss von Wertänderungen bei in den Finanzmittelfonds aufgenommenen Zahlungsmitteläquivalenten beschränkt. Versicherungsunternehmen halten in umfangreichem Maße Finanzmittel, die nach DRS 2 als Zahlungsmitteläquivalente in Frage kommen. Sie dienen jedoch der Abdeckung künftiger Verpflichtungen aus dem Versicherungsgeschäft und unterliegen daher regelmäßig nicht dem »cash-management«.

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

14.

Bei Versicherungsunternehmen gilt folgende Mindestgliederung:

1.		Periodenergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+/-	Veränderung der versicherungstechnischen Rückstellungen – netto
3.	+/-	Veränderung der Depotforderungen und -verbindlichkeiten sowie der Abrechnungsforderungen und -verbindlichkeiten
4.	+/-	Veränderung der sonstigen Forderungen und Verbindlichkeiten
5.	-/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Kapitalanlagen
6.	+/-	Veränderung sonstiger Bilanzposten
7.	-/+	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge sowie Berichtigungen des Periodenergebnisses
8.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

Tabelle 1: Gliederungsschema des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

15.
(aufgehoben)

16.
Hohe Zahlungsüberschüsse aus laufender Geschäftstätigkeit treten bei Versicherungsunternehmen insbesondere bei wachsendem Geschäft auf. Sie könnten den Eindruck vermitteln, dass diese Beträge zur Ausschüttung zur Verfügung stehen. Versicherungsunternehmen zeichnen sich im Gegensatz zu Unternehmen anderer Branchen dadurch aus, dass ihnen das Entgelt für die von ihnen erbrachte Leistung vor der Erbringung ihrer Leistung über Beitragseinnahmen zufließt (Nachleistungsbetrieb). Zahlungsmittelzuflüsse müssen zur Abdeckung künftiger Verpflichtungen investiert werden.

Cashflow aus der Investitionstätigkeit

17.
Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
2.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
3.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf und der Endfälligkeit von übrigen Kapitalanlagen
4.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von übrigen Kapitalanlagen
5.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von Kapitalanlagen der fondsgebundenen Lebensversicherung
6.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von Kapitalanlagen der fondsgebundenen Lebensversicherung
7.	+	Sonstige Einzahlungen
8.	-	Sonstige Auszahlungen
9.	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Tabelle 2: Gliederungsschema des Cashflow aus Investitionstätigkeit

18.
Zu den in Posten 7 und 8 auszuweisenden »Sonstigen Einzahlungen« und »Sonstigen Auszahlungen« gehören auch die Einzahlungen aus Abgängen von und Auszahlungen für Investitionen in das materielle und immaterielle Anlagevermögen.

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

19.
Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.	+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen
2.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter
3.	-	Dividendenzahlungen
4.	+/-	Einzahlungen und Auszahlungen aus sonstiger Finanzierungstätigkeit
5.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Tabelle 3: Gliederungsschema des Cashflow aus Finanzierungstätigkeit

Sonstige Angaben

20.
Über die in DRS 2 geforderten Anhangangaben hinausgehend wird empfohlen, den Betrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit und der Investitionstätigkeit aufgliedert nach berichtspflichtigen primären Segmenten gemäß DRS 3–20 anzugeben.

21.

Die Angabe segmentierter Ein- und Auszahlungen bei Versicherungsunternehmen verhilft den Adressaten der Kapitalflussrechnung zu einem besseren Verständnis der Beziehung zwischen den Ein- und Auszahlungen im Konzern sowie der Verfügbarkeit der segmentierten Ein- und Auszahlungen. Das gilt bei Versicherungsunternehmen insbesondere wegen des qualitativ unterschiedlichen Zusammenhangs zwischen dem Versicherungsgeschäft und dem Kapitalanlagegeschäft in der Lebensversicherung und in der Nicht-Lebensversicherung.

Inkrafttreten

22.

Die Neufassung der Tz. 11 Satz 1 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Die Tz. 2 ist in seiner zuletzt geänderten Fassung istorm erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Berücksichtigung der Änderung wird empfohlen. Tz. 15 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 2 und die neue Tz. 2a sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 1998 beginnende Geschäftsjahr.

Anlage

Die in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen werden nachfolgend zusammengefasst.

1.		Periodenergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+/-	Veränderung der versicherungstechnischen Rückstellungen – netto
3.	+/-	Veränderung der Depotforderungen und -verbindlichkeiten sowie der Abrechnungsforderungen und -verbindlichkeiten
4.	+/-	Veränderung der sonstigen Forderungen und Verbindlichkeiten
5.	-/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Kapitalanlagen
6.	+/-	Veränderung sonstiger Bilanzposten
7.	+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge sowie Berichtigungen des Periodenergebnisses
8.	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.	=	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit
10.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
11.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
12.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf und der Endfälligkeit von übrigen Kapitalanlagen
13.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von übrigen Kapitalanlagen
14.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von Kapitalanlagen der fondsgebundenen Lebensversicherung
15.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von Kapitalanlagen der fondsgebundenen Lebensversicherung
16.	+	Sonstige Einzahlungen
17.	-	Sonstige Auszahlungen
18.	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit
19.	+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen
20.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter
21.	-	Dividendenzahlungen
22.	+/-	Einzahlungen und Auszahlungen aus sonstiger Finanzierungstätigkeit
23.	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

24.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 9, 18, 23)
25.	+/-	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
26.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
27.	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode

Tabelle 4: Gliederungsschema

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 4
Datum: 10.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4)*

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 29. August 2000. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung (ohne den Anhang: Empfehlungen de lege ferenda) gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 30. Dezember 2000.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 7, Tz. 9 Satz 2, Tz. 13, Tz. 14, Tz. 15, Tz. 24, Tz. 28, Tz. 53, Tz. 62 sowie Tz. A3a durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1 Satz 1, Tz. 5, Tz. 62 und Tz. A3 sowie der neuen Tz. 1a durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

***Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1, Tz. 4, Tz. 7, Tz. 8, Tz. 9, Tz. 10, Tz. 15, Tz. 16, Tz., 21, Tz. 22, Tz. 26, Tz. 28, Tz.29, Tz. 38, Tz. 39, Tz. 40, Tz. 41, Tz. 44, Tz. 45, Tz. 47, Tz. 49, Tz. 55, Tz. 58, Tz. 59 und Tz. 62 durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Grundsätzliche Anmerkung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4) Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss	
	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–6
Definitionen	7
Regeln	8–51
Erwerbsmethode	8
Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung	9–11
Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen	12–16
Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	17–22
Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	23–26
Ansatz und Bewertung des Goodwill	27–37
Ansatz und Bewertung des negativen Unterschiedsbetrags	38–41
Minderheitenanteil	42–43
Anteilsveräußerungen	44–51
Angaben im Konzernanhang	52–61
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	62–63
Anhang: Empfehlungen de lege ferenda	A1–A7

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 4 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutscher Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EG-RL	Richtlinie(n) der Europäischen Gemeinschaften
7. EG-RL	Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft(en)
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft(en)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz)
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt, wie Unternehmenserwerbe in Konzernabschlüssen darzustellen sind. Der Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

Der Standard verlangt, dass das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen wird. ~~Die erstmalige Einbeziehung zu einem späteren Konzernbilanzstichtag ist nicht zulässig.~~

Unternehmenserwerbe sind im Konzernabschluss ~~zwingend~~ nach der Methode der vollständigen Neubewertung ohne Begrenzung durch die Anschaffungskosten darzustellen. ~~Die Buchwertmethode bzw. die Methode der beteiligungsproportionalen Neubewertung entsprechen nicht den Regelungen dieses Standards.~~

Der Standard regelt ferner, unter welchen Voraussetzungen zum Erwerbszeitpunkt eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen ist.

Ein bei der erstmaligen Einbeziehung eines erworbenen Unternehmens entstehender Goodwill muss ~~nach den Regelungen dieses Standards~~ in der Konzernbilanz angesetzt und über die voraussichtliche Nutzungsdauer beschrieben werden. ~~Eine Verrechnung mit dem Eigenkapital ist nicht zulässig.~~ Die Nutzungsdauer darf nur in Ausnahmefällen den Zeitraum von 20 Jahren übersteigen.

Ein ~~negativer passivischer~~ Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz anzusetzen und über bestimmte, im Standard näher definierte Zeiträume ergebniswirksam aufzulösen.

Darüber hinaus enthält der Standard Regelungen zu der Frage, wie vollständige oder teilweise Anteilsveräußerungen darzustellen sind. Dieser Aspekt ~~ist~~war im deutschen Konzernbilanzrecht bislang unregelt.

Ferner sind umfangreiche Angabepflichten für die Unternehmen vorgesehen, die selbst oder über Tochterunternehmen den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen.

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte Vorschriften des HGB und des PublG zu modifizieren.

Im Anhang sind weitergehende Empfehlungen aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollten. Sie können jedoch erst nach einer Änderung des HGB und des PublG in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der jeweiligen gesetzlichen Vorschriften für geboten.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4)

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben durch Unternehmen, die nach §§ 290 und 264a HGB sowie nach § 11 PubiG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb eines Unternehmens:

- a) durch Erlangung des **Beherrschenden Einflusses** auf eines anderen Unternehmens,
- b) durch Übernahme der Vermögenswerte und gegebenenfalls der Schulden eines Unternehmens oder
- c) im Wege der Verschmelzung.

Der Standard gilt unabhängig davon, ob als Gegenleistung Geld, Anteile am erwerbenden Unternehmen oder andere Vermögenswerte vereinbart worden sind. Der Standard gilt für das Geschäftsjahr des Unternehmenserwerbs und die folgenden Geschäftsjahre.

1a.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikel 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

2.

Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Sachverhalte regelt dieser Standard für den Konzernabschluss auch den Erwerb eines Unternehmens im Wege der Übernahme der einzelnen Vermögenswerte und gegebenenfalls der Schulden (asset deal; Tz. 1b)) und die Verschmelzung (Tz. 1c)) als Formen des Unternehmenserwerbs. Ferner enthält er Regelungen zur Bilanzierung von Anteilsveräußerungen (Tz. 44 ff.).

3.

Der Begriff des Unternehmens ist nicht auf juristische Personen und auf Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. OHG oder KG) beschränkt, sondern setzt lediglich eine verselbständigte Organisation sowie einen eigenen Marktauftritt voraus. Der Begriff des Unternehmens erfasst insoweit auch den Betrieb eines Einzelkaufmanns sowie eine selbständig geführte Geschäftseinheit.

4.

~~(aufgehoben) Dieser Standard enthält Regelungen zur Erwerbsmethode; die Kapitalkonsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode gemäß § 302 HGB bleibt unberührt. Entsprechendes gilt bei einer Verschmelzung, wenn diese sich nach den Kriterien des § 302 HGB als eine Interessenzusammenführung darstellt.~~

5.

(aufgehoben)

6.

Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen, die beim Unternehmenserwerb noch nicht abgeschlossen sind, sowie von latenten Steuern ist nicht Gegenstand dieses Standards.

Definitionen

7.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

***Beherrschender Einflussung (control):* besteht, wenn**

- a) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;***
- b) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Rechtliche Möglichkeit, die Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar zu bestimmen,***
- c) einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder***
- a)d) das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).-***

~~Eine Beherrschung liegt vor, wenn ein Unternehmen~~

- ~~a) — über die Mehrheit der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen verfügt,~~
- ~~b) — aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Anteilseignern über die Mehrheit der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen verfügt,~~
- ~~e) — aufgrund einer Vereinbarung oder einer Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens bestimmen kann,~~
- ~~d) — im Leitungsgremium eines anderen Unternehmens über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt,~~
- ~~e) — die Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums eines anderen Unternehmens ernennen oder abberufen kann oder~~
- ~~f) — die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich ausübt.~~

~~Übt ein Unternehmen die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich aus, so besteht nur dann die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB vorliegt. Für die Qualifizierung der Anteile als Beteiligung kommt es nicht auf die Höhe des Anteilbesitzes an.~~

***Beizulegender Zeitwert:* Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.**

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

***Erwerbszeitpunkt:* Tag, von dem an das erwerbende Unternehmen das erworbene Unternehmen beherrscht.**

In Fällen der Verschmelzung kann der Erwerbszeitpunkt vom Verschmelzungstichtag abweichen.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Minderheitenanteil: Teil des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens, der weder direkt noch indirekt dem Mutterunternehmen, sondern konzernfremden Anteilseignern zuzurechnen ist.

Mutterunternehmen: Unternehmen mit mindestens einem Tochterunternehmen.

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das von einem anderen Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann wird.

Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte, wie z. B. Rechnungsabgrenzungsposten und aktive latente Steuern.

Regeln

Erwerbsmethode

8.

~~(aufgehoben) Unternehmenserwerbe sind im Konzernabschluss nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren.~~

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung

9.

Vom Erwerbszeitpunkt an hat das erwerbende Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in seiner Konzernbilanz und die Aufwendungen und Erträge des erworbenen Unternehmens in seiner Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus ist gegebenenfalls ein Goodwill oder ein negativer passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

10.

Das erworbene Unternehmen wird auf der Grundlage der für den Erwerbszeitpunkt ermittelten Wertansätze erstmals in den Konzernabschluss einbezogen. ~~Eine erstmalige Einbeziehung zu dem auf den Erwerbszeitpunkt folgenden Konzernabschlussstichtag ist nicht zulässig.~~

11.

Zum Erwerbszeitpunkt braucht ein Zwischenabschluss nicht aufgestellt zu werden.

Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen

12.

Die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen bemessen sich nach der Gegenleistung des erwerbenden Unternehmens.

13.

Die Gegenleistung entspricht dem Erwerbspreis für das erworbene Unternehmen bzw. dem beizulegenden Zeitwert der hingeegebenen Vermögenswerte oder Anteile zuzüglich Anschaffungsnebenkosten einschließlich sonstiger, dem Erwerb direkt zurechenbarer Leistungen.

14.

Falls ein Teil des Kaufpreises von künftigen Ereignissen abhängt, ist der voraussichtlich zu zahlende Gesamtbetrag als Anschaffungskosten anzusetzen, sofern die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann.

15.

Im Falle nachträglicher, nicht gemäß Tz. 14 berücksichtigter Änderungen des Kaufpreises sind die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen innerhalb der auf den Erwerb folgenden zwölf Monate anzupassen, sobald die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann. Eine Zuordnung auf die einzelnen übernommenen Vermögenswerte oder Schulden ist nur dann vorzunehmen, wenn die Kaufpreisanpassung in der Neubewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld begründet ist. In allen anderen Fällen ist der Anpassungsbetrag ausschließlich dem Goodwill bzw. dem negativen-passivischen Unterschiedsbetrag zuzuordnen.

16.

~~(aufgehoben) Eine erfolgsneutrale Verrechnung von Kaufpreisänderungen mit den Rücklagen ist nicht zulässig.~~

Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

17.

In der Konzernbilanz sind zum Erwerbszeitpunkt die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens vollständig und einzeln zu erfassen, unabhängig davon, ob sie bei dem erworbenen Unternehmen bereits angesetzt worden waren.

18.

Beim Ansatz der Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz ist die Sicht des erwerbenden Unternehmens maßgeblich. Immaterielle Vermögenswerte, die vom erworbenen Unternehmen wegen des Aktivierungsverbots nach § 248 Abs. 2 HGB nicht bilanziert wurden, sind aus der Sicht des Erwerbers entgeltlich erworben und daher in den Konzernabschluss aufzunehmen.

19.

In der Konzernbilanz ist im Zusammenhang mit der erstmaligen Einbeziehung eines Tochterunternehmens eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen, wenn

- a) spätestens zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs die wesentlichen Bedingungen eines Plans zur Stilllegung oder Veräußerung des erworbenen Unternehmens oder Teilen davon feststehen und dieser Plan Aufwendungen für die Abfindung von Arbeitnehmern, die Schließung von Unternehmenseinrichtungen, die Aufgabe von Produktlinien oder die vorzeitige Kündigung von Verträgen mit Dritten vorsieht,
- b) die wesentlichen Bedingungen des Plans umgehend bekannt gegeben werden und
- c) in angemessener Frist, spätestens vor Ablauf von drei Monaten nach dem Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs, ein Plan vorliegt, der zumindest die folgenden Angaben enthält: die betroffenen (Teil-)Geschäftsbereiche, die hauptsächlich betroffenen Standorte, die Funktionen und annähernd die Zahl der abzufindenden Mitarbeiter, die für die Restrukturierung voraussichtlich anfallenden Aufwendungen und den Zeitpunkt der Ausführung des Restrukturierungsplans.

20.

In die Restrukturierungsrückstellung dürfen nur Beträge für die unter Tz. 19a) genannten Sachverhalte einbezogen werden. Wenn die genannten Voraussetzungen nicht vorliegen, darf eine Restrukturierungsrückstellung nicht gebildet werden.

21.

Die Restrukturierungsrückstellung ist aufzulösen, wenn

- a) die Inanspruchnahme nicht mehr wahrscheinlich ist oder

b) der Plan (Tz. 19c)) nicht oder nicht innerhalb des in diesem Plan vorgesehenen Zeitraums verwirklicht wird.

In einem solchen Fall ist der Goodwill bzw. der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag – gegebenenfalls unter Korrektur des Minderheitenanteils – anzupassen. Der angepasste Betrag ist planmäßig über die Restnutzungsdauer des Goodwill abzuschreiben bzw. bei einem **negativen-passivischen** Unterschiedsbetrag gemäß Tz. 40 und Tz. 41 zu behandeln.

22.

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile **des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert, oder falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen auf der Aktivseite auszuweisen**. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.

Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

23.

In der Konzernbilanz sind die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens auf der Grundlage der zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerte anzusetzen. Werden nicht alle Anteile an einem Unternehmen erworben, sind auch die auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteile der Vermögenswerte und Schulden mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen (vollständige Neubewertung).

24.

Die Aufdeckung der stillen Reserven wird durch die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht begrenzt.

25.

Die Neubewerteten Vermögenswerte und Schulden sind in den Konzernabschlüssen der folgenden Geschäftsjahre fortzuführen. Abnutzbare Vermögenswerte sind planmäßig über ihre jeweiligen Restnutzungsdauern abzuschreiben.

26.

Werden nach Erlangung des **Beherrschenden Einflusses** weitere Anteile an einem Unternehmen erworben, so sind die Vermögenswerte und Schulden anteilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Bei einer Vielzahl von Erwerbsschritten dürfen als Bewertungszeitpunkte die wesentlichen Teilerwerbsschritte gewählt werden.

Ansatz und Bewertung des Goodwill

27.

Als Goodwill ist der Betrag zu aktivieren, um den die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen den Anteil des erwerbenden Unternehmens an der Summe der Neubewerteten Vermögenswerte abzüglich der Neubewerteten Schulden in der Konzernbilanz übersteigen.

28.

~~(aufgehoben) Eine erfolgsneutrale Verrechnung des Goodwill mit dem Konzerneigenkapital ist nach den Regelungen dieses Standards unzulässig.~~

29.

~~(aufgehoben) Eine ratierliche erfolgsneutrale Verrechnung des Goodwill sowie eine zum Teil erfolgswirksame und zum Teil erfolgsneutrale Behandlung des Goodwill sind unzulässig.~~

30.

Besteht das erworbene Unternehmen aus mehreren Geschäftsfeldern, ist der Goodwill den betreffenden Geschäftsfeldern zuzuordnen.

31.

Der Goodwill ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine längere Nutzungsdauer als 20 Jahre darf nur in begründeten Ausnahmefällen zugrunde gelegt werden. Eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt. Änderungen des Abschreibungsplans sind besonders zu begründen.

32.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 30 aufgeteilt, ist die Nutzungsdauer für jeden einzelnen Teil des Goodwill entsprechend den jeweiligen Umständen gesondert zu ermitteln.

33.

Maßstab für den Abschreibungszeitraum des Goodwill ist die voraussichtliche Nutzungsdauer.

Anhaltspunkte für die Schätzung der Nutzungsdauer können sein:

- a) die Art und die voraussichtliche Bestandsdauer des erworbenen Unternehmens einschließlich der gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen, die sich auf seine Lebensdauer auswirken,
- b) die Stabilität und die voraussichtliche Bestandsdauer der Branche des erworbenen Unternehmens,
- c) der Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens,
- d) die Auswirkungen von Veränderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf das erworbene Unternehmen,
- e) der Umfang von Erhaltungsaufwendungen, die erforderlich sind, um den erwarteten ökonomischen Nutzen des erworbenen Unternehmens zu realisieren, sowie die Fähigkeit des Unternehmens, diese Aufwendungen aufzubringen,
- f) die Laufzeit wichtiger Absatz- und Beschaffungsverträge des erworbenen Unternehmens,
- g) die voraussichtliche Dauer der Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern oder Mitarbeitergruppen für das erworbene Unternehmen,
- h) das erwartete Verhalten von (potentiellen) Wettbewerbern des erworbenen Unternehmens sowie
- i) die voraussichtliche Dauer der Beherrschung des erworbenen Unternehmens.

34.

Die Werthaltigkeit des Goodwill und seine verbleibende Restnutzungsdauer sind zu jedem Konzernabschlussstichtag zu überprüfen. Gegebenenfalls ist der Goodwill außerplanmäßig abzuschreiben, bzw. die Restnutzungsdauer ist zu verkürzen.

35.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 30 aufgeteilt, ist die Werthaltigkeit eines jeden Teilbetrags gesondert zu überprüfen.

36.

Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill sind in künftigen Geschäftsjahren rückgängig zu machen, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

37.

Der Abschreibungsaufwand für den Goodwill ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

Ansatz und Bewertung des ~~negativen~~ passivischen Unterschiedsbetrags

38.

Falls der Anteil des erwerbenden Unternehmens an der Summe der Neubewerteten Vermögenswerte abzüglich der Neubewerteten Schulden in der Konzernbilanz die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen übersteigt, ist die Differenz als ~~negativer~~ passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

39.

Der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag ist als gesonderter Posten in die Konzernbilanz aufzunehmen. Von einem gegebenenfalls ausgewiesenen Goodwill aus anderen Unternehmenserwerben ist er offen abzusetzen.

40.

In den folgenden Geschäftsjahren ist der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten im Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.

41.

Soweit der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:

- a) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.
- b) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung als Ertrag zu vereinnahmen.

Minderheitenanteil

42.

Der auf die konzernfremden Gesellschafter des Tochterunternehmens (Minderheitsgesellschafter) entfallende Eigenkapitalanteil ist innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. Der Betrag ist in den folgenden Geschäftsjahren um das Ergebnis fortzuschreiben, das auf die Minderheitsgesellschafter entfällt.

43.

In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnis gesondert zu zeigen. Bei seiner Bestimmung ist die Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden zu berücksichtigen.

Anteilsveräußerungen

44.

Ein Tochterunternehmen ist nicht länger im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn der **errie bBeherrschendeung Einflußss auf daes** Tochterunternehmens geendet hat.

45.

Werden sämtliche vom Mutterunternehmen an einem Tochterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös und den im Konzernabschluss im Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerten und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu erfassen. Ein noch nicht aufgelöster **negativer-passivischer** Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist erfolgswirksam zu vereinnahmen.

46.

Waren an dem Tochterunternehmen, dessen Anteile veräußert worden sind, bis zum Zeitpunkt der Veräußerung konzernfremde Gesellschafter beteiligt, sind die Vermögenswerte und Schulden bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses entsprechend dem Anteil des Mutterunternehmens zu berücksichtigen. Die auf die konzernfremden Gesellschafter entfallenden Anteile an den Vermögenswerten und Schulden sind erfolgsneutral mit dem

Minderheitenanteil im Eigenkapital zu verrechnen. Bei einer schrittweisen Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen gilt Tz. 26 Satz 2 entsprechend.

47.

Wird nur ein Teil der vom Mutterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist das Veräußerungsergebnis so zu bestimmen, dass die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill entsprechend der Veräußerungsquote berücksichtigt werden. Ein noch nicht aufgelöster **negativer passivischer** Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist zu vereinnahmen. Die anteilige Realisation des Veräußerungsergebnisses gilt unabhängig davon, ob die Beherrschung aufgrund der Anteilsveräußerung endet.

48.

Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung die Beherrschung fort, ist der Goodwill anteilig entsprechend der Veräußerungsquote aufzulösen. Der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Eigenkapitalanteil ist entsprechend anzupassen.

49.

Endet **derie bBeherrschende Einflußsung** und werden die nach der Anteilsveräußerung verbleibenden Anteile nach der Anschaffungs- oder der Equity-Methode bilanziert, gilt das entsprechende Reinvermögen zu Konzernbilanzbuchwerten als Anschaffungskosten der Beteiligung.

50.

Wird als Folge der Anteilsveräußerung ein Tochterunternehmen zu einem Gemeinschaftsunternehmen und soll dieses quotal konsolidiert werden, ist der verbleibende Anteil an den Vermögenswerten und Schulden anteilig in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die konzernfremden Gesellschaftern zustehenden Anteile an den Vermögenswerten und Schulden sind ergebnisneutral gegen deren Eigenkapitalanteil zu verrechnen.

51.

Der Übergang auf die Anschaffungskostenmethode, die Equity-Methode oder auf die Quotenkonsolidierung ist somit hinsichtlich der nicht veräußerten Anteile jeweils erfolgsneutral.

Angaben im Konzernanhang

52.

Die folgenden Konzernanhangangaben sind für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtend. Die übrigen Unternehmen haben die gemäß Tz. 54a), Tz. 57 und Tz. 58 vorgeschriebenen Konzernanhangangaben zu beachten.

53.

(aufgehoben)

54.

Im Jahr des Erwerbs sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens,
- b) der Erwerbszeitpunkt,
- c) die Höhe des erworbenen Anteils,
- d) die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen und die Beschreibung der hierfür erbrachten Leistung sowie der in den Anschaffungskosten enthaltene Goodwill und dessen geplante Abschreibungsdauer,
- e) bedingte Zahlungsverpflichtungen, Optionen oder sonstige ungewisse Verpflichtungen, die im Rahmen des Unternehmenserwerbs eingegangen wurden, sowie deren Behandlung im Konzernabschluss,

- f) Unternehmen und Unternehmensteile, die aufgrund behördlicher Auflagen veräußert werden sollen.

55.

~~(aufgehoben) Die Beteiligungsliste gemäß § 313 Abs. 4 HGB bleibt von diesen Angabepflichten unberührt.~~

56.

Für das Jahr des Erwerbs sowie für das Vorjahr sind die Umsatzerlöse, das Ergebnis vor außerordentlichen Posten, der Jahresüberschuss und im Falle des Erwerbs eines börsennotierten Unternehmens das Ergebnis je Aktie für das erworbene Unternehmen anzugeben.

57.

Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) die Behandlung des Goodwill einschließlich der Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,
- b) die Abschreibungsmethode sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde,
- c) im Rahmen des Anlagespiegels:
 - aa) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge im Geschäftsjahr,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der Goodwill ergab,
 - dd) die planmäßigen Abschreibungen,
 - ee) die außerplanmäßigen Abschreibungen mit der Bezeichnung der jeweiligen Gesellschaft,
 - ff) die Zuschreibungen,
 - gg) die übrigen Veränderungen und
 - hh) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

58.

Bei Ansatz eines negativen-passivischen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) die Behandlung eines negativen-passivischen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,
- b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,
- c) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,
- d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,
- e) die Entwicklung des negativen-passivischen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,
 - ee) die übrigen Veränderungen,

ff) **der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.**

59.

Die Angaben gemäß Tz. 58 sind auch im Fall der offenen Absetzung des ~~negativen passivischen~~ Unterschiedsbetrags von einem Goodwill (Tz. 39 Satz 2) erforderlich.

60.

Soweit bei der erstmaligen Einbeziehung eines erworbenen Unternehmens eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen gebildet wurde, sind Betrag, Ursachen und Inhalt sowie die Entwicklung im Geschäftsjahr und im Vorjahr zu erläutern.

61.

Im Jahr der Veräußerung eines Unternehmens sind die Tz. 54a), Tz. 54b) und Tz. 54c) sinngemäß anzuwenden. Außerdem ist der Veräußerungsgewinn bzw. der Veräußerungsverlust anzugeben.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

62.

Die Neufassung der Tz. 7, Tz. 9 Satz 2, Tz. 13, Tz. 14, Tz. 15 und Tz. 28 sowie die ~~Streichung-~~**Aufhebung** der Tz. 53 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 24 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, die Neufassung der Tz. 1 Satz 1 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; ~~eine frühere~~**Anwendung wird empfohlen.** Tz. 5 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 1, Tz. 7, Tz. 9, Tz. 10, Tz. 15, Tz. 21, Tz. 22, Tz. 26, Tz. 38, Tz. 39, Tz. 40, Tz. 41, Tz. 44, Tz. 45, Tz. 47, Tz. 49, Tz. 55, Tz. 58, Tz. 59 sowie die ~~Streichung~~Aufhebung der Tz. 4,- Tz. 8, Tz. 16, Tz. 28, Tz. 29, Tz. 55 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2000 beginnende Geschäftsjahr. Ein etwaiger Goodwill oder negativer Unterschiedsbetrag ist rückwirkend zu ermitteln und in den folgenden Geschäftsjahren nach den Vorschriften dieses Standards zu behandeln.

63.

Konzernabschlüsse der Vorjahre sind aufgrund der erstmaligen Anwendung dieses Standards ergebnisneutral anzupassen. Die Auswirkung der erstmaligen Anwendung auf das Konzern-Eigenkapital ist im Jahr des Übergangs auf diesen Standard im Konzernanhang anzugeben.

Anhang: Empfehlungen de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB und des PubIG im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standard entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung einzelner Abschnitte des Standards vor. Diese können jedoch erst in Kraft treten, sobald die entsprechenden Vorschriften des HGB und des PubIG geändert worden sind. Die nachfolgenden

Fassungen der betreffenden Textziffern stellen die Auffassung des DSR in Bezug auf eine Regelung der jeweiligen Sachverhalte im Sinne der genannten Zielsetzung dar.

A3.
(aufgehoben)

A3a.

(aufgehoben) Definitionen:-

Einheitliche Leitung (Tz. 7)

~~In Tz. 7 wird folgender Absatz aufgehoben:~~

~~«**Übt ein Unternehmen die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich aus, so besteht nur dann die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB vorliegt. Für die Qualifizierung der Anteile als Beteiligung kommt es nicht auf die Höhe des Anteilsbesitzes an.**»~~

~~Nach § 290 Abs. 1 HGB besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn ein oder mehrere Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) stehen und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an den unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen gehört. Das entspricht der ursprünglichen Fassung des als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestalteten Art. 1 Abs. 2 Buchst. b) der 7. EG-RL.~~

~~Die im Mai 2003 verabschiedete »Modernisierungsrichtlinie« (Richtlinie 2003/51/EG) führt zu einer Änderung von Art. 1 Abs. 2 der 7. EG-RL. Zwar besteht weiterhin das Mitgliedstaatenwahlrecht, die Aufstellung eines Konzernabschlusses bei Vorliegen der einheitlichen Leitung zu verlangen, jedoch wird das Bestehen einer Beteiligung nicht mehr vorausgesetzt. Der DSR spricht sich dafür aus, dieses Mitgliedstaatenwahlrecht in das HGB umzusetzen. Infolge des Entfalls der Beteiligungsvoraussetzung wird künftig der Konsolidierungskreis um diejenigen Tochterunternehmen erweitert, die zwar unter einheitlicher Leitung des Mutterunternehmens stehen, an denen dieses jedoch keine Beteiligung hält. Der DSR ist der Auffassung, dass durch Ausweitung des Konsolidierungskreises die Aussagefähigkeit des Konzernabschlusses erhöht wird.~~

A4.

Regeln: Identifikation des erwerbenden Unternehmens (Tz. 7a):

Im Anschluss an Tz. 7 ist die folgende Regelung einzufügen:

»7a.

Sofern das erwerbende Unternehmen nicht eindeutig festzustellen ist, sind die folgenden Anhaltspunkte heranzuziehen:

- a) Falls der (Markt-)Wert eines Unternehmens deutlich höher ist als der des anderen, gilt dieses als erwerbendes Unternehmen.**
- b) Falls der Unternehmenserwerb im Austausch von Anteilen gegen monetäre Vermögenswerte erfolgt, gilt jenes als erwerbendes Unternehmen, das letztere hingibt.**
- c) Falls das Management des einen Unternehmens das Management des anderen Unternehmens bestimmen kann, gilt dieses als erwerbendes Unternehmen.»**

A5.

Regeln: Umgekehrter Unternehmenserwerb (Tz. 7b):

Im Anschluss an Tz. 7a ist die folgende Regelung einzufügen:

»7b.

Wenn ein Unternehmen die Anteile eines anderen Unternehmens erwirbt und dabei als Gegenleistung Anteile des erwerbenden Unternehmens an die Anteilseigner des erworbenen Unternehmens ausgibt, gilt das Unternehmen als erwerbendes Unternehmen, dessen

Anteilseigner anschließend die Mehrheit der Anteile am gemeinsamen Unternehmen halten (sogenannter umgekehrter Unternehmenserwerb).«

Die vorstehende Regelung zur Bilanzierung umgekehrter Unternehmenserwerbe steht im Widerspruch zu den Konsolidierungsvorschriften des HGB und der 7. EG-RL. Während gemäß HGB und EG-Recht das rechtlich erworbene Unternehmen im Wege der Erstkonsolidierung als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden muss, ist nach der Regelung der Tz. 7b das rechtlich erworbene Unternehmen als wirtschaftlicher Erwerber anzusehen: Die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des wirtschaftlichen Erwerbers werden fortgeführt, die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Erwerbers sind mit den beizulegenden Zeitwerten anzusetzen. Kriterien für die Identifikation des erwerbenden Unternehmens in Zweifelsfällen sind in Tz. 7a formuliert.

Diese Regelung kann erst nach Änderung der 7. EG-RL und entsprechender Anpassung der Konzernrechnungslegungsvorschriften des HGB angewandt werden.

A6.

~~(aufgehoben)Regeln: Ausweis eigener Anteile (Tz. 22):~~

~~Die Regelung in Bezug auf den Ausweis der Anteile eines erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen ist neu zu fassen:~~

~~»22.~~

~~Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile offen vom Eigenkapital abzusetzen. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.«~~

~~Nach dem HGB ist grundsätzlich ein aktiver Ausweis als eigene Anteile geboten. Insoweit setzt das Inkrafttreten der vorgeschlagenen Handhabung eine entsprechende Änderung von § 301 Abs. 4 HGB voraus. Eine offene Absetzung vom Eigenkapital ist allerdings unter den Voraussetzungen des § 272 Abs. 1 Satz 4 oder 5 HGB bereits geboten.~~

A7.

(aufgehoben)

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 7
Datum:06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 7 (DRS 7)*

Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 03. April 2001. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 26. April 2001.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1, Tz. 2, Tz. 6 Satz 3, Tz. 11 und Tz. 18 sowie der Tz. 1a und Tz. 1b durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1a und Tz. 18, sowie der neuen Tz. 1b, Tz. 1c und Tz. 1d durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

*** Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1b, Tz. 1f, Tz. 1e, Tz. 5, Tz. 11, Tz. 12 und Tz. 18 durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 7 (DRS 7) Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis	
	Textziffer
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	1a–4
Definitionen	5
Regeln	6–14
Konzerneigenkapitalsspiegel als Bestandteil des Konzernabschlusses	6
Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	7–13
Darstellung des Konzerngesamtergebnisses	14
Ergänzende Angaben	15–17
Inkrafttreten	18
Anlage	19

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung und elektronischer Speicherung und Verarbeitung, die nicht durch das Urheberrechtsgesetz gestattet ist, ist ohne Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 7 (DRS 7) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 7 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft(en)
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft(en)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals und die Darstellung des Konzerngesamtergebnisses im Eigenkapitalspiegel als weiteren Bestandteil des Konzernabschlusses. Er gilt für alle Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach HGB oder PublG aufzustellen haben. Unternehmen, die freiwillig einen Eigenkapitalspiegel aufstellen, sollen dies in Übereinstimmung mit diesem Standard tun.

Die Darstellung hat im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert für das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter zu erfolgen. Der Konzerneigenkapitalspiegel hat die in der Anlage zu diesem Standard aufgeführten Posten zu enthalten.

Für das Mutterunternehmen ist die Entwicklung folgender Posten des Konzerneigenkapitals darzustellen: Gezeichnetes Kapital, nicht eingeforderte ausstehende Einlagen, Kapitalrücklage, erwirtschaftetes Konzerneigenkapital, eigene Anteile, ~~die zur Einziehung bestimmt sind~~, sowie kumuliertes übriges Konzernergebnis, soweit dieses auf die Gesellschafter des Mutterunternehmens entfällt, ~~sowie eigene Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind~~. Für die Minderheitsgesellschafter ist insbesondere die Entwicklung des kumulierten übrigen Konzernergebnisses, soweit es auf sie entfällt, darzustellen.

Unter Berücksichtigung der erfolgsneutralen Veränderungen des Konzerneigenkapitals ist der in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ermittelte Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag auf ein Konzerngesamtergebnis überzuleiten.

Die Angabepflichten gemäß AktG bleiben unberührt.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 7 (DRS 7)

Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Ziel

1.
Angesichts der Komplexität der Konzerneigenkapitalstruktur ist zur Verbesserung des Informationswerts eine systematische Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals und des Konzerngesamtergebnisses in einem Konzerneigenkapitalspiegel geboten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1a.
Dieser Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals und die Darstellung des Konzerngesamtergebnisses im Eigenkapitalspiegel als Bestandteil des Konzernabschlusses gemäß § 297 Abs. 1 HGB. Er ergänzt die handelsrechtlichen Vorschriften zu einzelnen Posten des Eigenkapitals.

1b.
Dieser vorliegende Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Unter § 264a Abs. 1 HGB fallende Mutterunternehmen sollen diesen Standard unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 264c HGB anwenden. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubiG ein Eigenkapitalspiegel zu erstellen ist.

1c.
Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PubiG freiwillig einen Eigenkapitalspiegel erstellen, sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.

1d.
Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

1e.
Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eine Kapitalflussrechnung zu erstellen haben, sollen diesen Standard beachten.

1fe.
Unternehmen, die freiwillig einen Eigenkapitalspiegel aufstellen, sollen diesen Standard beachten.

2.
Nach den Regelungen dieses Standards wird die Entwicklung des Eigenkapitals des Mutterunternehmens gesondert von der des Eigenkapitals der Minderheitsgesellschafter abgebildet.

Unter Berücksichtigung der erfolgsneutralen Veränderungen des Konzerneigenkapitals wird der in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ermittelte Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag – ebenfalls gesondert für das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter – auf ein Konzerngesamtergebnis übergeleitet. Dieses Konzerngesamtergebnis enthält alle Veränderungen des Konzerneigenkapitals, die nicht auf Ein- und Auszahlungen auf der Ebene der Gesellschafter beruhen.

3.

Der Konzerneigenkapitalspiegel ist für das Berichtsjahr und das Vorjahr aufzustellen.

4.

Die Darstellung des Eigenkapitals und der Ergebnisverwendungsrechnung im Jahresabschluss ist nicht Gegenstand dieses Standards.

Definitionen

5.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital: Teil des Konzerneigenkapitals, der aus dem Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag des Geschäftsjahrs bzw. früherer Geschäftsjahre gebildet worden ist und nicht auf Minderheitsgesellschafter entfällt. Es umfasst die Gewinnrücklagen, den Ergebnisvortrag und den Jahresüberschuss/-fehlbetrag des Mutterunternehmens. Darüber hinaus enthält das erwirtschaftete Konzerneigenkapital die kumulierten einbehaltenen Jahresüberschüsse/-fehlbeträge der Tochterunternehmen seit deren erstmaliger Einbeziehung sowie die kumulierten Beträge aus ergebniswirksamen Konsolidierungsvorgängen, soweit sie nicht auf Minderheitsgesellschafter entfallen.

Gewinnrücklagen: Bestandteile des Eigenkapitals gemäß § 272 Abs. 3 und 4 HGB.

Zu den Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens zählen neben der gesetzlichen bzw. einer satzungsmäßigen Rücklage sowie den anderen Gewinnrücklagen auch die Beträge gemäß § 58 Abs. 2a AktG und § 29 Abs. 4 GmbHG.

Gezeichnetes Kapital: Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist (§ 272 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft: Kapitalgesellschaft, die einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 des WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Kapitalrücklage: Bestandteile des Eigenkapitals, die von den Eigenkapitalgebern erfolgsneutral in das Eigenkapital eingezahlt worden sind, ohne gezeichnetes Kapital zu sein.

Die in der Konzernbilanz ausgewiesene Kapitalrücklage kann von der Kapitalrücklage des Mutterunternehmens abweichen (z. B. nach Verschmelzungen).

Konzerngesamtergebnis (Comprehensive Income): Gesamtergebnis des Konzerns, das neben dem Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag das übrige Konzernergebnis umfasst.

Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag: Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der dem Mutterunternehmen sowie den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen ist.

Kumuliertes übriges Konzernergebnis: Saldo der übrigen Konzernergebnisse der vorhergehenden Geschäftsjahre und des laufenden Geschäftsjahrs.

Minderheitenkapital: Sämtliche Bestandteile des Konzerneigenkapitals, die den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen sind und die nicht zum übrigen Konzernergebnis zählen.

Darunter fallen insbesondere Gewinnthesaurierungen seit dem Erwerbszeitpunkt sowie von den Minderheitsgesellschaftern geleistete Einzahlungen oder Kapitalrückzahlungen an diese.

Übriges Konzernergebnis: Saldo der dem Mutterunternehmen sowie den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnenden Veränderungen des Konzerneigenkapitals im Geschäftsjahr, die aufgrund der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze sowie von Regelungen in anderen DRS nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind und die nicht auf Ein- und Auszahlungen auf der Ebene der Gesellschafter beruhen.

Das übrige Konzernergebnis umfasst den Ausgleichsposten aus der Fremdwährungsumrechnung und andere neutrale Transaktionen.

Regeln

Konzerneigenkapitalspiegel als Bestandteil des Konzernabschlusses

6.

Die Entwicklung des Konzerneigenkapitals und das Konzerngesamtergebnis sind im Konzerneigenkapitalspiegel darzustellen. Der Konzerneigenkapitalspiegel hat die in Tz. 7 und in der Anlage zu diesem Standard dargestellten Posten zu enthalten. Er ist Bestandteil des Konzernabschlusses.

Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

7.

Im Konzerneigenkapitalspiegel ist die Veränderung der folgenden Posten des Konzerneigenkapitals darzustellen:

	Gezeichnetes Kapital des Mutterunternehmens
-	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen des Mutterunternehmens
+	Kapitalrücklage
+	Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital
-	Eigene Anteile, die zur Einziehung bestimmt sind
+	Kumuliertes übriges Konzernergebnis, soweit es auf die Gesellschafter des Mutterunternehmens entfällt
=	<u>Eigenkapital des Mutterunternehmens gemäß Konzernbilanz</u>
-	Eigene Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind
=	<u>Eigenkapital des Mutterunternehmens</u>
+	Eigenkapital der Minderheitsgesellschafter
-	– davon: Minderheitenkapital
-	– davon: Kumuliertes übriges Konzernergebnis, soweit es auf Minderheitsgesellschafter entfällt
=	<u><u>Konzerneigenkapital</u></u>

8.

Hat das Mutterunternehmen nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, sind die betreffenden Posten des Konzerneigenkapitals entsprechend anzupassen.

9.

Ist das Mutterunternehmen eine OHG oder eine KG im Sinne des § 264a HGB, so sind die Veränderungen des Konzerneigenkapitals unter Beachtung von § 264c Abs. 2 HGB darzustellen.

10.

Das Gliederungsschema ist gegebenenfalls entsprechend branchenspezifischen Besonderheiten anzupassen. Kreditinstitute sollten die Entwicklung des Konzerneigenkapitals unter Berücksichtigung der internationalen bankaufsichtlichen Offenlegungsempfehlungen darstellen.

11.

Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist Die fortgeführten Anschaffungskosten der eigenen Anteile sind offen vom Eigenkapital abzusetzen, das dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist.

12.

(aufgehoben)

~~Das »Eigenkapital des Mutterunternehmens gemäß Konzernbilanz« stimmt dem Betrage nach mit dem in der Konzernbilanz nach Maßgabe geltenden Rechts ausgewiesenen Anteil am Konzerneigenkapital überein, das dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist. Unter Abzug der »eigenen Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind«, die gemäß handelsrechtlichen Vorschriften nicht offen vom Eigenkapital abgesetzt werden dürfen, ergibt sich — entsprechend internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen — das »Eigenkapital des Mutterunternehmens«.~~

13.

Unter den eigenen Anteilen werden auch solche erfasst, die ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen am Mutterunternehmen hält.

Darstellung des Konzerngesamtergebnisses

14.

Der Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag ist im Konzerneigenkapitalspiegel jeweils getrennt für das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter unter Berücksichtigung des übrigen Konzernergebnisses auf das Konzerngesamtergebnis überzuleiten.

Ergänzende Angaben

15.

Zum erwirtschafteten Konzerneigenkapital (vgl. Tz. 7) sind anzugeben

- a) der Betrag, der am Stichtag zur Ausschüttung an die Gesellschafter zur Verfügung steht,
- b) der Betrag, der gesetzlichen Ausschüttungssperren unterliegt,
- c) der Betrag, der gemäß Satzung einer Ausschüttungssperre unterliegt,
- d) der Betrag, der gemäß Gesellschaftsvertrag einer Ausschüttungssperre unterliegt.

16.

Die »übrigen Veränderungen« der einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals sowie die Bestandteile des »übrigen Konzernergebnisses« (vgl. Anlage) sind anzugeben und zu erläutern, sofern sie wesentlich sind.

17.

Die Angabepflichten gemäß AktG bleiben von den Regelungen dieses Standards unberührt.

Inkrafttreten

18.

Die Neufassung der Tz. 1, Tz. 2 und Tz. 11 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 6 Satz 3 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 1a und Tz. 1d ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr. Die neuen Tz. 1b und Tz. 1c sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; ~~eine frühere Anwendung wird empfohlen.~~ Die Neufassung der Textziffern 1b, Tz. 1f, Tz. 5, Tz. 11 und die neue Tz. 1e- und die Aufhebung von Tz. 12 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 30. Juni 2001 beginnende Geschäftsjahr.

Anlage

Konzerneigenkapitalspiegel

19.

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 8
Datum: 10.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)*

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 03. April 2001.
Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das
Bundesministerium der Justiz am 29. Mai 2001.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 18 Satz 2, Tz. 29 Satz 4, Tz. 50 sowie Tz. A4
durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung
gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 50 sowie der neuen Tz. 1a und Tz. 1b durch den
DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs.
2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

***Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 22, Tz. 24, Tz. 47, Tz. 48, Tz. 49 und Tz. 50 durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

Seite

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Zusammenfassung

~~Grundsätzliche Anmerkung~~

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

Textziffer

Gegenstand und Geltungsbereich

1–2

Definitionen

3

Regeln

4–46

Grundsatz

4

Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode

5–7

Anforderungen an den Abschluss des assoziierten Unternehmens

8–13

Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden 8

Maßgebender Abschluss des assoziierten Unternehmens 9

Anteiliges Eigenkapital des assoziierten Unternehmens 10–11

Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens 12–13

Erstmalige Anwendung der Equity-Methode 14–19

Anwendung der Equity-Methode an den folgenden Konzernabschlussstichtagen 20–32

Fortschreibung des Equity-Werts 20–26

Negativer Equity-Wert 27

Überprüfung der Werthaltigkeit des Equity-Werts 28–29

Zwischenergebniseliminierung 30–32

Erwerb weiterer Anteile oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens
ohne Änderung der Beteiligungsquote 33–35

Anteilsveräußerungen oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens
ohne Änderung der Beteiligungsquote 36–41

Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen 42–43

Ausweis 44–46

Angaben im Konzernanhang

47–49

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

50–51

~~Anhang:~~

~~Empfehlungen de lege ferenda~~

~~A1–A4~~

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 8 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
7. EG-RL	Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG
HGB	Handelsgesetzbuch
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode im Konzernabschluss.

Er enthält Regelungen zur Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden sowie zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens.

Bei einem vom Konzernabschlussstichtag abweichenden Stichtag des assoziierten Unternehmens ist grundsätzlich ein Zwischenabschluss aufzustellen.

Für die Kapitalaufrechnung sind ~~stets~~ die Wertverhältnisse zu dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist ~~des Erwerbs der Anteile zugrunde zu legen. Die Ermittlung des Equity-Werts unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluss oder zum Zeitpunkt der erstmaligen Ausübung des maßgeblichen Einflusses ist nicht zulässig.~~

Der Equity-Wert ist ~~zwingend~~ nach der Buchwertmethode zu ermitteln. ~~Die Kapitalanteilmethode ist mit diesem Standard nicht vereinbar.~~

Der Standard bestimmt, dass ein negativer Equity-Wert in der Konzernbilanz nicht angesetzt werden darf.

Zudem enthält er Regelungen über den Umfang von Zwischenergebniseliminierungen und legt ferner fest, wie Änderungen der Beteiligungsquote und Statusänderungen eines assoziierten Unternehmens sowie Kapitalmaßnahmen, die zu Veränderungen der ursprünglichen Beteiligungsquote führen, darzustellen sind.

Schließlich wird im Standard der Umfang der Angabepflichten vorgegeben.

~~Grundsätzliche Anmerkung~~

~~Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte handelsrechtliche Vorschriften zu modifizieren.~~

~~Im Anhang sind weitergehende Empfehlungen aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollte. Sie kann jedoch erst nach einer Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der entsprechenden gesetzlichen Vorschrift für geboten.~~

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss.

1a.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

1b.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

2.

Mit der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen in Zusammenhang stehende Fragen der Währungsumrechnung und der Abgrenzung latenter Steuern sind nicht Gegenstand dieses Standards.

Definitionen

3.

In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit den nachstehenden Bedeutungen verwendet:

Assoziiertes Unternehmen: Unternehmen, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausübt und das weder Tochterunternehmen noch Gemeinschaftsunternehmen ist.

Gemeinschaftsunternehmen: Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und einem oder mehreren anderen Unternehmen gemeinsam geführt wird.

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das von einem anderen Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann~~beherrscht wird.~~

~~**Beherrschung (control):** Rechtliche Möglichkeit, die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar zu bestimmen.~~

~~**Eine Beherrschende Einfluss:** liegt vor, wenn ein Unternehmen besteht, wenn~~

- a) ~~einem Mutterunternehmen bei über die Mehrheit der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht~~verfügt,;
- b) ~~einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist; aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Anteilseignern über die Mehrheit der Stimmrechte an dem anderen Unternehmen verfügt,~~
- c) ~~einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens aufgrund einer Vereinbarung oder einer Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen kann, oder~~
- d) ~~das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft) im Leitungsgremium eines anderen Unternehmens über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt,;~~
- e) ~~die Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums eines anderen Unternehmens ernennen oder abberufen kann oder~~
- f) ~~die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich ausübt.~~

~~Übt ein Unternehmen die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich aus, so besteht nur dann die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB vorliegt. Für die Qualifizierung der Anteile als Beteiligung kommt es nicht auf die Höhe des Anteilbesitzes an.~~

Beizulegender Zeitwert: Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Beteiligungsunternehmen: Unternehmen, an dem das beteiligte Unternehmen Anteile hält, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen.

Equity-Methode: Konsolidierungsmethode, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens im Equity-Wert fortgeschrieben werden.

Equity-Wert: Bilanzansatz der Anteile an einem nach der Equity-Methode konsolidierten Unternehmen.

Maßgeblicher Einfluss: Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit **die Beherrschung beherrschender Einfluss** verbunden ist.

Maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn dem beteiligten Unternehmen direkt oder indirekt ein Stimmrechtsanteil an dem Beteiligungsunternehmen von mindestens 20 % zusteht. Hält das beteiligte Unternehmen direkt oder indirekt einen Stimmrechtsanteil von weniger als 20 %, wird vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss besteht.

Indizien für einen maßgeblichen Einfluss sind z. B.:

- a) Zugehörigkeit eines Vertreters des beteiligten Unternehmens zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens,

- b) Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
- c) Austausch von Führungspersonal zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- d) wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- e) Bereitstellung von wesentlichem technischem Know-how durch das beteiligte Unternehmen.

Regeln

Grundsatz

4. Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind im Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren.

Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode

5. Bei untergeordneter Bedeutung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns darf auf die Anwendung der Equity-Methode verzichtet werden. Das Kriterium der untergeordneten Bedeutung ist sowohl für jedes als unwesentlich anzusehendes Unternehmen gesondert als auch für alle als unwesentlich anzusehenden Unternehmen zusammen zu prüfen.

6. Die Equity-Methode ist auf assoziierte Unternehmen nicht anzuwenden, wenn der maßgebliche Einfluss nur vorübergehend besteht.

7. Der maßgebliche Einfluss besteht z. B. dann nur vorübergehend, wenn die Anteile ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in der nahen Zukunft erworben wurden.

Anforderungen an den Abschluss des assoziierten Unternehmens

Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden

8. Die für die Ermittlung des Equity-Werts anzuwendenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden müssen den Vorschriften des HGB sowie den Regelungen der DRS entsprechen.

Maßgebender Abschluss des assoziierten Unternehmens

9. Sofern das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, ist dieser für die erstmalige Bestimmung und die Fortschreibung des Equity-Werts zugrunde zu legen.

Anteiliges Eigenkapital des assoziierten Unternehmens

10. Zur Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals sind eigene Anteile des assoziierten Unternehmens mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.

11.

Ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ist bei der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens nicht zu berücksichtigen.

Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens

12.

Zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals ist ein Abschluss des assoziierten Unternehmens (Tz. 9) zugrunde zu legen, der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellt worden ist. Weichen der Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und der Konzernabschlussstichtag voneinander ab, so ist grundsätzlich ein Zwischenabschluss auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufzustellen.

13.

Ein Zwischenabschluss braucht nicht aufgestellt zu werden, wenn das Geschäftsjahr des assoziierten Unternehmens höchstens drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses endet. Vorgänge von besonderer Bedeutung für die wirtschaftliche Lage des Konzerns, die zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Konzernabschlussstichtag eintreten, sind in der Konzernbilanz und in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Bei Verzicht auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses ist der Grundsatz der Stetigkeit auch in Bezug auf die zeitliche Abweichung zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Konzernabschlussstichtag sowie auf die Länge der jeweiligen Berichtsperioden zu beachten.

Erstmalige Anwendung der Equity-Methode

14.

Werden Anteile an einem assoziierten Unternehmen erworben und wird auf die Beteiligung im ersten nach dem Erwerb der Anteile aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs zugrunde zu legen.

15.

Wird auf ein Beteiligungsunternehmen erstmals maßgeblicher Einfluss ausgeübt und wird auf die Beteiligung im ersten nach erstmaliger Ausübung des maßgeblichen Einflusses aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zu den einzelnen Zeitpunkten des Erwerbs der Anteile zugrunde zu legen.

16.

~~(aufgehoben)Die Ermittlung des Equity-Werts auf der Grundlage der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluss oder zum Zeitpunkt der erstmaligen Ausübung des maßgeblichen Einflusses ist mit diesem Standard nicht vereinbar.~~

17.

Die erworbenen Anteile an dem assoziierten Unternehmen sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren.

18.

~~(aufgehoben)Diese Regelung entspricht der in Deutschland üblichen Buchwertmethode.~~

19.

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist in einer Nebenrechnung den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens in Höhe der jeweiligen anteilig beizulegenden Zeitwerte zuzuordnen. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als negativer passivischer Unterschiedsbetrag in der Nebenrechnung zu erfassen.

Anwendung der Equity-Methode an den folgenden Konzernabschlussstichtagen

Fortschreibung des Equity-Werts

20.

Der Wertansatz der Beteiligung ist zu jedem Stichtag um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen oder zu vermindern, welcher der Beteiligung am Kapital des assoziierten Unternehmens entspricht, die dem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zuzurechnen ist. Dazu ist der Equity-Wert zum vorhergehenden Konzernabschlussstichtag um den Anteil am Jahresüberschuss/-fehlbetrag des assoziierten Unternehmens sowie die auf das Geschäftsjahr entfallenden Ergebniseffekte aus der Nebenrechnung gemäß Tz. 21 ff. fortzuführen. Vom assoziierten Unternehmen geleistete Gewinnausschüttungen sind erfolgsneutral vom Equity-Wert abzusetzen.

21.

In Abhängigkeit von der gemäß Tz. 19 vorgenommenen Zuordnung zu den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens ist der Unterschiedsbetrag zu jedem Stichtag fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Die stillen Reserven sind planmäßig über ihre Nutzungsdauer aufzulösen. Stille Lasten sind aufzulösen, sobald sie als realisiert anzusehen sind.

22.

Ein gemäß Tz. 19 ermittelter verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als **negativer-passivischer** Unterschiedsbetrag fortzuführen.

23.

Der Goodwill ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine längere Nutzungsdauer als 20 Jahre darf nur in begründeten Ausnahmefällen zugrunde gelegt werden. Eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt. Änderungen des Abschreibungsplans sind besonders zu begründen.

24.

Der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag ist in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten in Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.

Soweit der **negative-passivische** Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:

- a) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.
- b) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode als Ertrag zu vereinnahmen.

25.

Erfolgsneutrale Veränderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens, die aufgrund von handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen sowie von Regelungen in den DRS nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind und die nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern beruhen, sind entsprechend der Beteiligungsquote erfolgsneutral in den Konzernabschluss zu übernehmen.

26.

Zu den erfolgsneutralen Veränderungen zählen sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals, die gemäß DRS 7 Tz. 5 dem kumulierten übrigen Konzernergebnis zuzurechnen sind.

Negativer Equity-Wert

27.

Führt die periodische Fortführung zu einem negativen Equity-Wert, so darf dieser in der Konzernbilanz nicht angesetzt werden. Der negative Equity-Wert ist in der Nebenrechnung fortzuführen. Eine Aktivierung ist geboten, sobald die kumulierten negativen Beträge durch angefallene Gewinne oder durch Leistungen der Gesellschafter ausgeglichen worden sind.

Überprüfung der Werthaltigkeit des Equity-Werts

28.

Der Equity-Wert ist zu jedem Konzernabschlussstichtag auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen. Übersteigt der Equity-Wert den beizulegenden Zeitwert, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht, ist der Equity-Wert zuzuschreiben.

29.

Außerplanmäßige Abschreibungen mindern in der Nebenrechnung zunächst den Goodwill. Nach dessen vollständiger Abschreibung wird der verbleibende Equity-Wert verringert. Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill sind in künftigen Perioden rückgängig zu machen, wenn der Grund für die vorherige außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht. Der nicht auf dem Goodwill basierende Equity-Wert ist höchstens bis zum anteiligen bilanziellen Eigenkapital im Bewertungszeitpunkt abzüglich der in der Nebenrechnung gemäß Tz. 21 fortgeführten stillen Reserven bzw. zuzüglich der fortgeführten stillen Lasten zuzuschreiben.

Zwischenergebniseliminierung

30.

Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem assoziierten Unternehmen und einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig davon, wer der Empfänger der Lieferung oder Leistung ist, entsprechend der bestehenden Beteiligungsquote zu eliminieren.

31.

Im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode besteht die Verpflichtung zur Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Lieferungen bzw. Leistungen vom assoziierten Unternehmen an ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen (»up-stream-Eliminierung«) sowie aus Lieferungen bzw. Leistungen an das assoziierte Unternehmen (»down-stream-Eliminierung«).

32.

In der Konzernbilanz sind die zu eliminierenden Zwischenergebnisse mit dem Equity-Wert zu verrechnen. Eine Verrechnung mit den Bilanzposten, die Bestände aus Lieferungen von assoziierten Unternehmen enthalten, ist mit diesem Standard nicht vereinbar.

Erwerb weiterer Anteile oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

33.

Wird ein assoziiertes Unternehmen zu einem Tochterunternehmen, so stellt der Equity-Wert im Zeitpunkt des Übergangs auf die Vollkonsolidierung die anteiligen Anschaffungskosten der entsprechenden Beteiligung dar. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Vollkonsolidierung (vgl. DRS 4 Tz. 8 ff.) sinngemäß.

34.

Wird ein assoziiertes Unternehmen zu einem Gemeinschaftsunternehmen und soll dieses quotakonsolidiert werden, so stellt der Equity-Wert im Zeitpunkt des Übergangs auf die Quotenkonsolidierung die Anschaffungskosten der entsprechenden Beteiligung dar. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen sinngemäß.

35.

Werden an einem assoziierten Unternehmen, das bereits nach der Equity-Methode bilanziert worden ist, weitere Anteile erworben und ist die Beteiligung weiterhin als assoziiertes Unternehmen anzusehen, so sind die neu erworbenen Anteile auf die Wertverhältnisse der jeweiligen Zeitpunkte des Erwerbs zu beziehen und entsprechend der in Tz. 17 ff. beschriebenen Methode zu bilanzieren. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital ist zu jedem Zeitpunkt des Erwerbs gesondert zu ermitteln. In den Folgeperioden sind die anteiligen Equity-Werte, die aus den einzelnen Erwerbsschritten resultieren, entsprechend dem in Tz. 20 ff. beschriebenen Verfahren gesondert fortzuschreiben.

Anteilsveräußerungen oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

36.

Wird die Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen vollständig veräußert, so bestimmt sich der Veräußerungserfolg durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Equity-Werts im Veräußerungszeitpunkt.

37.

Besteht nach einer teilweisen Anteilsveräußerung der maßgebliche Einfluss nicht mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Als Anschaffungskosten gilt der anteilig verbleibende Equity-Wert im Veräußerungszeitpunkt. Der Veräußerungserfolg wird bestimmt durch Gegenüberstellung des erzielten Veräußerungserlöses und des auf den abgehenden Anteil entfallenden Equity-Werts.

38.

Der Übergang auf die Anschaffungskostenmethode ist hinsichtlich der nicht veräußerten Anteile erfolgsneutral.

39.

Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung der maßgebliche Einfluss fort, so mindert sich im Veräußerungszeitpunkt der Equity-Wert entsprechend der Höhe der verkauften Anteile. Der Veräußerungserfolg wird bestimmt durch Gegenüberstellung des erzielten Veräußerungserlöses und des auf den abgehenden Anteil entfallenden Equity-Werts.

40.

In Bezug auf den verbleibenden Anteil ist die vorgesehene Regelung erfolgsneutral.

41.

Besteht bei unveränderter Beteiligungsquote der maßgebliche Einfluss nicht mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Als Anschaffungskosten gilt der Equity-Wert in dem Zeitpunkt, ab dem der maßgebliche Einfluss nicht mehr ausgeübt wird.

Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen

42.

Ändert sich aufgrund von Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen das zuzurechnende anteilige Eigenkapital des beteiligten Unternehmens, so ist der Teil des Änderungsbetrags des anteiligen Eigenkapitals, der nicht auf Einlagen des beteiligten Unternehmens beruht, erfolgswirksam im Equity-Wert zu berücksichtigen.

43.

Unter Kapitalmaßnahmen fallen beispielsweise Kapitalerhöhungen des assoziierten Unternehmens, an denen das beteiligte Unternehmen nicht oder nicht entsprechend seiner bisherigen Beteiligungsquote teilnimmt, sowie Kapitalherabsetzungen des assoziierten Unternehmens durch Einziehung von Anteilen, die nicht von allen Gesellschaftern im gleichen Umfang getragen wird.

Ausweis

44.

Der Equity-Wert ist in der Konzernbilanz unter entsprechender Bezeichnung als gesonderter Posten auszuweisen.

45.

Das Ergebnis aus der Änderung des Equity-Werts ist, soweit es nicht auf erfolgsneutralen Änderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens beruht, in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung unter entsprechender Bezeichnung als gesonderter Posten auszuweisen. Darin enthaltene außerordentliche Ergebnisanteile sind als »davon«-Vermerk auszuweisen; zulässig ist auch eine entsprechende Angabe im Anhang.

46.

Das Ergebnis aus der Änderung des Equity-Werts ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach Kürzung um Ertragsteuern (netto) auszuweisen.

Angaben im Konzernanhang

47.

Bei erstmaliger Einbeziehung nach der Equity-Methode sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,
- b) der Stichtag der erstmaligen Einbeziehung als assoziiertes Unternehmen,
- c) die Höhe der Anschaffungskosten, der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens und der Betrag des Goodwill bzw. des **negativen passivischen** Unterschiedsbetrags,
- d) die Abschreibungsdauer des Goodwill sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,
- e) die Abschreibungsmethode für den Goodwill sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde.

48.

Zu jedem Abschlussstichtag sind in den Konzernanhang die folgenden Angaben aufzunehmen, soweit sie nicht in der Beteiligungsliste gemäß § 313 Abs. 4 HGB gemacht werden:

- a) Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,
- b) die Anzahl der assoziierten Unternehmen, die wegen Unwesentlichkeit nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden.

49.

Zu jedem Abschlussstichtag sind im Konzernanhang weiterhin anzugeben:

- a) die vom assoziierten Unternehmen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,

- b) finanzielle Verpflichtungen, die aus Haftungen gegenüber dem assoziierten Unternehmen oder aufgrund einer Vereinbarung mit dem assoziierten Unternehmen gegenüber Dritten bestehen,
- c) die Summe jeweils der Goodwills und der ~~negativen~~ passivischen Unterschiedsbeträge, die auf sämtliche assoziierten Unternehmen entfallen,
- d) die Summe der negativen Equity-Werte,
- e) für wesentliche assoziierte Unternehmen eine zusammengefasste Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

50.

Die Neufassung der Tz. 3 und Tz. 29 Satz 4 sowie die Streichung-Aufhebung der Tz. 18 Satz 2 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1b ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Die Neufassung der Tz. 3, Tz. 22, Tz. 24, Tz. 47, Tz. 48, Tz. 49 sowie die Streichung-Aufhebung der Tz. 16 und Tz. 18 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 30. Juni 2001 beginnende Geschäftsjahr.

51.

Konzernabschlüsse der Vorjahre sind aufgrund der erstmaligen Anwendung dieses Standards ergebnisneutral anzupassen. Die Auswirkung der erstmaligen Anwendung auf das Konzerneigenkapital ist im Jahr des Übergangs auf diesen Standard im Konzernanhang anzugeben.

Anhang: Empfehlungen de lege ferenda

A1.

~~Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standard entspricht deutschem Bilanzrecht.~~

A2.

~~Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung eines Abschnitts des Standards vor. Diese kann jedoch erst in Kraft treten, sobald die entsprechende Vorschrift des HGB geändert worden ist. Die nachfolgende Fassung der betreffenden Textziffer stellt die Auffassung des DSR in Bezug auf eine Regelung des Sachverhalts im Sinne der genannten Zielsetzung dar.~~

A3.

Definitionen: Maßgeblicher Einfluss (Tz. 3)

Die Definition des maßgeblichen Einflusses in Tz. 3 ist neu zu fassen:

—»Maßgeblicher Einfluss: Möglichkeit zur Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit die Beherrschung verbunden ist.«

~~Die vorstehende Regelung erweitert den Geltungsbereich des Standards insofern, als maßgeblicher Einfluss durch die Möglichkeit zur Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik des assoziierten~~

~~Unternehmens charakterisiert wird. Da jedoch § 311 Abs. 1 Satz 1 HGB und auch Artikel 33 Abs. 1 der 7. EG-RL auf die tatsächliche Mitwirkung abstellen, kann die Regelung erst nach Änderung der 7. EG-RL und entsprechender Anpassung des HGB angewendet werden.~~

~~A4.~~

~~**Definitionen: Einheitliche Leitung (Tz. 3)**~~

~~In Tz. 3 wird folgender Absatz aufgehoben:~~

~~——»Übt ein Unternehmen die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen tatsächlich aus, so besteht nur dann die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB vorliegt. Für die Qualifizierung der Anteile als Beteiligung kommt es nicht auf die Höhe des Anteilsbesitzes an.«~~

~~Nach § 290 Abs. 1 HGB besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn ein oder mehrere Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) stehen und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an den unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen gehört. Das entspricht der ursprünglichen Fassung des als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestalteten Artikel 1 Abs. 2 Buchst. b) der 7. EG-RL.~~

~~Die im Mai 2003 verabschiedete »Modernisierungsrichtlinie« (Richtlinie 2003/51/EG) führt zu einer Änderung von Artikel 1 Abs. 2 der 7. EG-RL. Zwar besteht weiterhin das Mitgliedstaatenwahlrecht, die Aufstellung eines Konzernabschlusses bei Vorliegen der einheitlichen Leitung zu verlangen, jedoch wird das Bestehen einer Beteiligung nicht mehr vorausgesetzt. Der DSR spricht sich dafür aus, dieses Mitgliedstaatenwahlrecht in das HGB umzusetzen. Infolge Entfalls der Beteiligungsvoraussetzung wird künftig der Konsolidierungskreis um diejenigen Tochterunternehmen erweitert, die zwar unter einheitlicher Leitung des Mutterunternehmens stehen, an denen dieses jedoch keine Beteiligung hält. Der DSR ist der Auffassung, dass durch Ausweitung des Konsolidierungskreises die Aussagefähigkeit des Konzernabschlusses erhöht wird.~~

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 9
Datum: 06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9)*

Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 13. September 2001. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 11. Dezember 2001.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 13 und Tz. 27 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 27 sowie der neuen Tz. 1a und Tz. 1b durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

*** Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 22, Tz. 23, Tz. 24 und Tz. 27 durch den DSR am xx.xx.20xx. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.**

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9)	
Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss	
	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–2
Definitionen	3
Regeln	4–19
Grundsatz	4–7
Anwendung der Quotenkonsolidierung	8–13
Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderung eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote	14–18
Ausweis	19
Angaben im Konzernanhang	20–26
Inkrafttreten	27

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 9 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die quotale Konsolidierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.

Die Vermögens- und Schuldposten, die Aufwendungen und Erträge sowie die Zahlungsströme sind entsprechend der Beteiligungsquote zu konsolidieren.

Weicht der Abschlussstichtag des Gemeinschaftsunternehmens vom Stichtag des Konzernabschlusses ab, so ist dieses Unternehmen aufgrund eines Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Zwischenergebnisse sind anteilig zu konsolidieren. Bei »cross-stream-Geschäften« werden daraus entstehende Zwischenergebnisse entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten eliminiert.

Der Standard regelt ferner, wie Änderungen der Beteiligungsquote und Statusänderungen des Gemeinschaftsunternehmens darzustellen sind.

Die Anteile an den Vermögens- und Schuldposten, an den Aufwendungen und Erträgen sowie an den Zahlungsströmen sind im Konzernabschluss zusammen mit den entsprechenden Posten der anderen einbezogenen Unternehmen auszuweisen.

Schließlich wird im Standard der Umfang der Angabepflichten vorgegeben.

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 9 (DRS 9)

Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.

1a.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

1b.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

2.

Für Arbeitsgemeinschaften, die keine Unternehmen sind, gilt dieser Standard nicht.

Definitionen

3.

In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit der nachstehenden Bedeutung verwendet:

Beizulegender Zeitwert: Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Gemeinschaftsunternehmen: Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Mutter- oder Tochterunternehmen und einem oder mehreren anderen nicht zum Konzern gehörenden Unternehmen gemeinsam geführt wird. Die gemeinsame Führung ist tatsächlich auszuüben.

Gemeinsame Führung eines Unternehmens ist dann gegeben, wenn die Gesellschafterunternehmen strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über Investitions- und Finanzierungstätigkeiten einstimmig treffen.

Die Existenz von Minderheiten schränkt die Möglichkeit zur Quotenkonsolidierung grundsätzlich nicht ein.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Maßgeblicher Einfluss: Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit **die Beherrschung beherrschender Einfluss** verbunden ist.

Regeln

Grundsatz

4. Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen sind im Konzernabschluss entweder quotal oder nach der Equity-Methode zu bilanzieren.

5. Die gemeinsame Führung unterscheidet sich vom maßgeblichen Einfluss in der Intensität der Beziehung des Mutterunternehmens zum Beteiligungsunternehmen. Gleichwohl können Gemeinschaftsunternehmen quotal oder nach der Equity-Methode konsolidiert werden.

6. Wird die Beteiligung nach der Equity-Methode bilanziert, sind die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften des DRS 8 entsprechend anzuwenden.

7. Die gewählte Konsolidierungsmethode ist anzugeben und stetig beizubehalten.

Anwendung der Quotenkonsolidierung

8. Bei der Quotenkonsolidierung sind in den Konzernabschluss Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erträge sowie die Zahlungsströme entsprechend den Anteilen am Kapital des Gemeinschaftsunternehmens einzubeziehen.

9. Weicht der Abschlussstichtag eines Gemeinschaftsunternehmens von dem Stichtag des Konzernabschlusses ab, so ist dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.

10. Die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind anteilig entsprechend der Beteiligungsquote durchzuführen.

11. Diese Verpflichtung gilt sowohl für Zwischenergebnisse aus Lieferungen oder Leistungen vom Gemeinschaftsunternehmen an das Mutterunternehmen bzw. ein Tochterunternehmen (»up-stream-Eliminierung«) als auch für Lieferungen und Leistungen an das Gemeinschaftsunternehmen (»down-stream-Eliminierung«).

12.

Ist das Unternehmen, das den Konzernabschluss aufstellt, an mehreren Gemeinschaftsunternehmen beteiligt, die untereinander Lieferungen und Leistungen austauschen (»cross-stream-Geschäfte«), so werden daraus entstehende Zwischenergebnisse entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten eliminiert. Das zu eliminierende Ergebnis ist der mit dem Produkt der Beteiligungsquoten multiplizierte Gewinn bzw. Verlust des liefernden Gemeinschaftsunternehmens.

13.

(aufgehoben)

Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderungen eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

14.

Die Einbeziehung eines Unternehmens im Wege der Quotenkonsolidierung endet, sobald die gemeinsame Führung nicht mehr ausgeübt wird.

15.

Wird ein Gemeinschaftsunternehmen zu einem Tochterunternehmen, so stellen die im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt des Übergangs auf die Vollkonsolidierung die anteiligen Anschaffungskosten dar. Der bisher nicht quotalkonsolidierte Teil der Vermögenswerte und Schulden ist mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Vollkonsolidierung (vgl. DRS 4 Tz. 8 ff.) sinngemäß.

16.

Besteht nur noch maßgeblicher Einfluss, so erfolgt eine Einbeziehung als assoziiertes Unternehmen. Die bisher im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden sind die Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (vgl. DRS 8 Tz. 4 ff.) sinngemäß.

17.

Besteht kein maßgeblicher Einfluss mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Die bisher im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden sind die Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung.

18.

Wird die Beteiligung an einem Gemeinschaftsunternehmen vollständig veräußert, so bestimmt sich der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust aus der Gegenüberstellung des Verkaufserlöses und der im Konzernabschluss zum Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerte und Schulden des Gemeinschaftsunternehmens einschließlich eines eventuell vorhandenen Goodwill.

Ausweis

19.

Die Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen, Erträgen und Zahlungsströmen des Gemeinschaftsunternehmens sind in der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in der Kapitalflussrechnung des Konzerns zusammen mit den entsprechenden Posten der anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auszuweisen.

Angaben im Konzernanhang

20.

Die folgenden Konzernanhangangaben sind für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtend. Die übrigen Unternehmen haben die gemäß Tz. 21a), Tz. 23 und Tz. 24 vorgeschriebenen Konzernanhangangaben zu beachten.

21.

Im Jahr des Erwerbs sind bei quotaler Konsolidierung im Konzernanhang anzugeben:

- a) Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens,
- b) der Erwerbszeitpunkt,
- c) die Höhe des erworbenen Anteils,
- d) die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen und die Beschreibung der hierfür erbrachten Leistung sowie der in den Anschaffungskosten enthaltene Goodwill und dessen geplante Abschreibungsdauer,
- e) bedingte Zahlungsverpflichtungen, Optionen oder sonstige ungewisse Verpflichtungen, die im Rahmen des Unternehmenserwerbs eingegangen wurden, sowie deren Behandlung im Konzernabschluss.

22.

~~(aufgehoben) Die Beteiligungsliste gemäß § 313 Abs. 4 HGB bleibt von diesen Angabepflichten unberührt.~~

23.

Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) ~~die Behandlung des Goodwill einschließlich~~ ~~der~~ Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,
- b) die Abschreibungsmethode sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde,
- c) im Rahmen des Anlagespiegels
 - aa) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge im Geschäftsjahr,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der Goodwill ergab,
 - dd) die planmäßigen Abschreibungen,
 - ee) die außerplanmäßigen Abschreibungen mit der Bezeichnung der jeweiligen Gesellschaft,
 - ff) die Zuschreibungen,
 - gg) die übrigen Veränderungen und
 - hh) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

24.

Bei Ansatz eines negativen passivischen-Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) die Behandlung eines negativen passivischen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,
- b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,
- c) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,
- d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,

- e) die Entwicklung des **negativen-passivischen** Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,
 - ee) die übrigen Veränderungen,
 - ff) der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

25.

Zu jedem Abschlussstichtag sind die folgenden Angaben in den Konzernanhang aufzunehmen:

- a) Angabe der Gesamtsumme der kurzfristigen Vermögenswerte, der langfristigen Vermögenswerte, der kurzfristigen Schulden, der langfristigen Schulden sowie der Aufwendungen und Erträge, die aus Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen resultieren,
- b) gesonderte Angabe aller nicht bilanzierten finanziellen Verpflichtungen, die aus dem Gemeinschaftsunternehmen resultieren können und gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen selbst, gegenüber den anderen Partnerunternehmen oder gegenüber Dritten bestehen.

26.

Im Jahr der Veräußerung eines Unternehmens sind die Tz. 21a), Tz. 21b) und Tz. 21c) sinngemäß anzuwenden. Außerdem ist der Veräußerungsgewinn bzw. der Veräußerungsverlust anzugeben.

Inkrafttreten

27.

Die Neufassung der Tz. 3 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 13 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1b ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Tz. 22 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr; die Neufassung der Tz. 23, 24 und 27 sind erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr zu beachten. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2001 beginnende Geschäftsjahr.

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 13
Datum: 06.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 13 (DRS 13)*

Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 08. Juli 2002. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 23. Oktober 2002.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 4, Tz. 6, Tz. 18, Tz. 32 und Tz. 34 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 34 sowie der neuen Tz. 1a und Tz. 1b durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

***Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 7 und Tz. 34 durch den DSR am xx.xx.20xx.**
Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx.xx.20xx.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Grundsätzliche Anmerkung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 13 (DRS 13) Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern	
	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–5
Definitionen	6
Regeln	7–27
Bilanzierungsgrundsätze	7–14
Konsolidierungsmethoden	15–16
Schätzungen	17–21
Ausweis	22–24
Fehlerkorrektur	25–27
Angaben im Konzernanhang	28–32
Sonstige Angaben	33
Inkrafttreten	34
Anhang:	
Empfehlungen de lege ferenda	A1–A5

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 13 (DRS 13) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 13 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
Fifo	First in first out
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Anwendung des Grundsatzes der Stetigkeit und die Berichtigung von Fehlern im Konzernabschluss. Die Empfehlung, diesen Standard auch auf den Jahresabschluss anzuwenden, gilt nicht für die Fehlerberichtigung früherer Geschäftsjahre, weil die Änderung von Jahresabschlüssen erhebliche gesellschafts- und steuerrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen kann.

Die Bilanzierungsgrundsätze sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht beizubehalten. Eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes ist nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig.

Die Auswirkungen aus einer Änderung der Bilanzierungsgrundsätze sind rückwirkend zu ermitteln. Die Auswirkungen, welche die laufende Periode betreffen, sind in den zutreffenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Die kumulierten Anpassungseffekte aus Vorperioden sind in der laufenden Berichtsperiode gesondert zu zeigen. Für die Abschlusszahlen der Vorperiode sind Proforma-Angaben zu machen.

Änderungen von Konsolidierungsmethoden sind nur in bestimmten Ausnahmefällen zulässig. Auch hier sind Proforma-Angaben erforderlich.

Schätzungen müssen plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei sein. Sie sind zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen, um insbesondere neue Ereignisse, bessere Erkenntnisse bzw. zusätzliche Informationen berücksichtigen zu können. Auswirkungen aus eventuellen Änderungen sind in der laufenden Periode ergebniswirksam zu erfassen.

Darüber hinaus regelt dieser Standard die Berichtigung von Fehlern. Die Auswirkungen von Fehlern in früheren Berichtsperioden sind im Ergebnis der laufenden Periode zu berücksichtigen. Fehler, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, erfordern eine Änderung der betreffenden Abschlüsse.

Schließlich wird in diesem Standard der Umfang der Angaben festgelegt, die bei Änderungen von Bilanzierungsgrundsätzen oder der Korrektur von Fehlern im Anhang zu machen sind.

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte handelsrechtliche Vorschriften zu modifizieren.

Im Anhang sind weitergehende Empfehlungen aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollten. Sie können jedoch erst nach einer Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der entsprechenden gesetzlichen Vorschrift für geboten.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 13 (DRS 13)

Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Anwendung des Grundsatzes der Stetigkeit und die Berichtigung von Fehlern im Konzernabschluss.

1a.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

1b.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

2.

Soweit andere Standards besondere Regeln zur Anwendung des Grundsatzes der Stetigkeit oder zur Berichtigung von Fehlern vorsehen, gelten diese vorrangig.

3.

Die Anwendung dieses Standards wird auch für den Jahresabschluss empfohlen. Diese Empfehlung gilt nicht für die Berichtigung von Fehlern.

4.

Der Standard gilt für Unternehmen aller Branchen, soweit in anderen Standards nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist.

5.

Der Standard gilt auch für die Zwischenberichterstattung.

Definitionen

6.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ansatz: Erfassung von Posten in der Bilanz.

Ausweis: Form der Darstellung des Abschlusses und Zuordnung einzelner Sachverhalte zu Posten des Abschlusses.

Bewertung: Ermittlung des Wertansatzes von Posten in der Bilanz.

Bilanzierungsgrundsätze: Angewandte Ansatz-, Ausweis-, Bewertungs- und Konsolidierungsvorschriften und -methoden sowie die Ausübung bestehender Ansatz-, Ausweis-, Bewertungs- und Konsolidierungswahlrechte.

Fehler: Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen zwingende Bilanzierungsgrundsätze.

Fehler sind Rechenfehler, fehlerhafte Anwendung von Bilanzierungsgrundsätzen sowie Fehlinterpretation von Sachverhalten. Sie ergeben sich aufgrund bewusster Verstöße (z. B. Betrug oder Täuschung) oder aus Versehen (unbewusste Unrichtigkeit).

Konsolidierung: Entwicklung des Konzernabschlusses aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen.

Methoden: Verfahren und Regeln zur Bestimmung der einheitlichen Behandlung gleichartiger Sachverhalte.

Beispiele sind Abschreibungsmethoden, Verbrauchsfolgeverfahren (z. B. Fifo) oder Schätzmethoden.

Proforma-Angaben: Abschlusszahlen der Vorperioden, die an geänderte Bilanzierungsgrundsätze angepasst wurden.

Proforma-Angaben dienen der Vergleichbarkeit. Sie beziehen sich auf Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und die anderen Bestandteile des Abschlusses.

Schätzungen: Ermittlung des Wertansatzes von Abschlussposten im Falle der Unsicherheit.

Stetigkeit: Beibehaltung von Bilanzierungsgrundsätzen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht.

Unter sachlicher Stetigkeit ist die Beibehaltung der Bilanzierungsgrundsätze in Bezug auf gleichartige Sachverhalte zu verstehen. Zeitliche Stetigkeit ist die Beibehaltung der in der vorangegangenen Periode angewandten Bilanzierungsgrundsätze.

Regeln

Bilanzierungsgrundsätze

7.

Die Bilanzierungsgrundsätze sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht **grundsätzlich** beizubehalten.

8.

Eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes kommt nur in begründeten Ausnahmefällen in Betracht. Als solche sind insbesondere anzusehen:

- a) Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (Gesetze, Richtlinien, Rechtsprechung),
- b) Anpassung an geänderte oder neue DRS,
- c) Verbesserung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bei strukturellen Veränderungen im Konzern,
- d) Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsgrundsätze bei der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss.

9.

Bei einer Änderung der Bilanzierungsgrundsätze sind die Auswirkungen auf die Bilanzposten rückwirkend, d. h. vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des betreffenden Sachverhalts an zu ermitteln.

10.

Auswirkungen aus der Änderung der Bilanzierungsgrundsätze, welche die laufende Berichtsperiode betreffen, sind in den zutreffenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode zu erfassen.

11.

Die kumulierten Anpassungsbeträge aus Vorperioden sind in der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode in einem gesonderten Posten »Auswirkungen aus der Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze« nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszuweisen.

12.

Die kumulierten Anpassungsbeträge sind in der Weise zu errechnen, dass die neuen Bilanzierungsgrundsätze auf alle betreffenden Vorjahreszeiträume angewandt werden. Die Beträge ermitteln sich als Differenz zwischen dem bisherigen Wertansatz des zu ändernden Abschlusspostens und dem Wertansatz, der sich zu Beginn der Berichtsperiode ergeben hätte, wenn die neuen Bilanzierungsgrundsätze bereits zu diesem Zeitpunkt angewandt worden wären. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB bleibt davon unberührt.

13.

Der Steuerertrag oder -aufwand aus den kumulierten Anpassungen aus Vorjahren (Tz. 11) ist gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.

14.

Für die wesentlichen Posten des Abschlusses der Vorperiode sind Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern.

Konsolidierungsmethoden

15.

Gleichartige Sachverhalte sind nach den gleichen Konsolidierungsmethoden abzubilden. Konsolidierungsmethoden sind im Zeitablauf beizubehalten.

Im Falle von Änderungen der Konsolidierungsmethoden sind Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern.

16.

Änderungen der Konsolidierungsmethoden sind nur unter den Voraussetzungen der Tz. 8 zulässig.

Schätzungen

17.

Schätzungen müssen plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei sein.

18.

Bei Schätzungen sind unsichere Faktoren entsprechend ihrem voraussichtlichen Eintritt unter Berücksichtigung vernünftiger kaufmännischer Beurteilung einzubeziehen (z. B. Schätzung von Nutzungsdauern, Risikoschätzung bei Pauschalabschreibungen, Gängigkeitsabschreibungen bei Lagerbeständen).

19.

Zu jedem Abschlussstichtag sind Schätzungen zu überprüfen, um insbesondere neue Ereignisse, bessere Erkenntnisse bzw. zusätzliche Informationen zu berücksichtigen. Falls notwendig, sind Schätzungen aus Vorperioden zu ändern.

20.

Die Auswirkungen der Änderung von Schätzungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode, in der die Änderung erfolgt, zu berücksichtigen.

21.

Änderungen von Schätzmethoden fallen unter die Regeln der Tz. 8 bis 14.

Ausweis

22.

Der Ausweis ist beizubehalten, sofern nicht begründete Ausnahmefälle (siehe Tz. 8) vorliegen.

23.

Wird der Ausweis geändert, so sind die Änderungen kenntlich zu machen. Der Ausweis der in der Berichtsperiode offen gelegten Vorperioden ist anzupassen und zu erläutern.

24.

Diese Regelung gilt für alle Bestandteile des Abschlusses, ggf. einschließlich der Kapitalflussrechnung, des Eigenkapitalspiegels und der Segmentberichterstattung.

Fehlerkorrektur

25.

Fehler aus Vorperioden sind zu berichtigen. Die Auswirkungen aus der Korrektur von Fehlern sind grundsätzlich im Ergebnis der Berichtsperiode zu berücksichtigen.

26.

Fehler einer früheren Periode, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, erfordern die Änderung der betreffenden Abschlüsse aller Vorperioden, soweit sie nach Feststellung des Fehlers zu veröffentlichen sind oder freiwillig veröffentlicht werden.

27.

Ein Abschluss ist nur dann fehlerhaft, wenn der Kaufmann oder andere zur Rechnungslegung Verpflichtete bewusst oder fahrlässig gehandelt haben.

Angaben im Konzernanhang

28.

Die Bilanzierungsgrundsätze sind einzeln zu erläutern. Die Gründe für eine Änderung sind anzugeben.

29.

Die Auswirkungen aus der Anwendung eines anderen Bilanzierungsgrundsatzes sind betragsmäßig einzeln für die betreffenden Bilanzposten darzustellen. Für die maßgeblichen Posten der Vorjahresabschlüsse sind Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern, soweit die Angaben nicht bereits im Abschluss selbst gemacht wurden.

30.

Sofern Änderungen von Schätzungen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, sind deren Auswirkungen für die Berichtsperiode betragsmäßig anzugeben und zu erläutern. Auf Auswirkungen in Folgeperioden ist hinzuweisen.

31.

Ein Beispiel für Auswirkungen auf Folgejahre ist die Änderung von Nutzungsdauern.

32.

Bei der Korrektur von Fehlern, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, sind folgende Angaben erforderlich:

a) die Art des Fehlers,

b) der Korrekturbetrag für jede anzupassende frühere Periode sowie der kumulierte Betrag.

Die Korrekturbeträge sind so zu erläutern, dass eine verlässliche Beurteilung möglich ist.

Sonstige Angaben

33.

Sofern neben dem Abschluss freiwillig Mehrjahresübersichten veröffentlicht werden, wird eine entsprechende Anpassung empfohlen. Tz. 26 bleibt hiervon unberührt.

Inkrafttreten

34.

Die Neufassung der Tz. 4, Tz. 6, Tz. 18 und Tz. 32 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1b ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr; ~~eine frühere Anwendung wird empfohlen.~~ Die Neufassung der Tz. 7 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr.

Anhang:

Empfehlungen de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standardentwurf entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

Aus Gründen der Vergleichbarkeit sollte eine uneingeschränkte Anwendung des Standards auch auf Jahresabschlüsse empfohlen werden. Da angesichts der gesetzlichen Regelungen nicht ausgeschlossen werden kann, dass eine rückwirkende Berichtigung von Fehlern entsprechend diesem Standard erhebliche gesellschafts- und steuerrechtliche Konsequenzen in Bezug auf Nichtigkeit, Gewinnausschüttung und Maßgeblichkeit nach sich zieht, wurde die Empfehlung in Tz. 3 diesbezüglich eingeschränkt. Es wird allerdings vorgeschlagen, gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen zu schaffen, die eine Anwendung des Standards auf den Jahresabschluss auch in Bezug auf die Fehlerberichtigung ermöglichen.

A3.

In den Tz. 10 und Tz. 11 ist der Ausweis der Auswirkungen bzw. der kumulierten Auswirkungen aus der Änderung von Bilanzierungsgrundsätzen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode vorgesehen. Dies ist die nach dem HGB zulässige Methode. Da die erfolgswirksame Berücksichtigung von Anpassungsbeträgen aus Vorperioden aber zu einer Verzerrung der Gewinn- und Verlustrechnung durch periodenfremde Einflüsse führt, wird empfohlen, das HGB dahingehend zu

ändern, dass es den folgenden Vorschlägen, insbesondere Tz. A5, nicht entgegensteht. Wird der Empfehlung gefolgt, kann § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB entfallen.

A4.

Bilanzierungsgrundsätze (Tz. 10)

Tz. 10 ist neu zu fassen:

»10.

Auswirkungen aus der Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die die laufende und die Vergleichsperiode betreffen, sind in den zutreffenden Posten der jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.«

A5.

Bilanzierungsgrundsätze (Tz. 11)

Tz. 11 ist neu zu fassen:

»11.

Die kumulierten Anpassungsbeträge aus früheren Perioden, die nicht den laufenden und den Vergleichsabschluss betreffen, werden mit dem Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklage der Vorperiode verrechnet.«