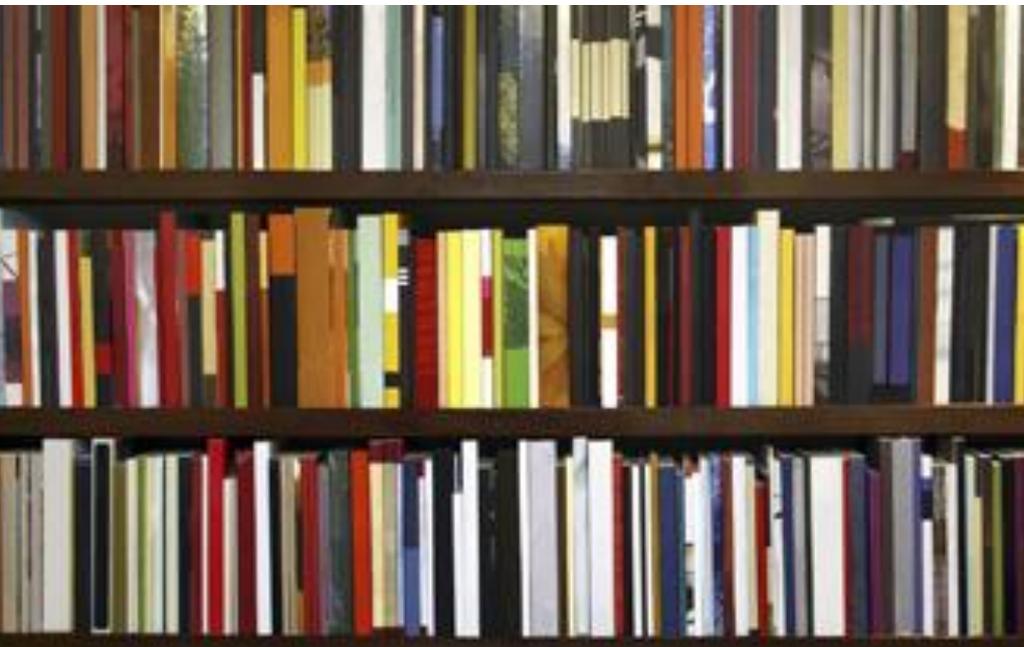


# IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in  
EU-Recht in Q1/2012:  
Keine Übernahmen

Weitere Veröffentlichungen des IASB:  
IFRS 1 amend  
Aktualisierter IASB-Arbeitsplan  
Effective Date IFRS 10

Im Blickpunkt:  
Zweifelsfragen der Behandlung von  
NCI im Konzernabschluss



## Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur zweiten Ausgabe 2012 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen. Im letzten Quartal wurden keine Standards oder Interpretationen in EU-Recht übernommen. Für das folgende Quartal (Q2) ist das EU-endorsement der Änderungen an IAS 1 und IAS 19 geplant. Der überwiegende Teil der noch ausstehenden Übernahmen von Standards, u.a. des Konsolidierungspakets, wird für das 4. Quartal 2012 erwartet. Trotz der Bedenken der EFRAG über das baldige *effective date* der Konsolidierungsstandards (01.01.2013) hat der IASB eine Verschiebung des Inkrafttretens abgelehnt. Gleichzeitig hat die EFRAG die Ergebnisse

zu den Feldversuchen für das Konsolidierungspaket veröffentlicht. Im Blickpunkt des Bulletin stehen in dieser Ausgabe Zweifelsfragen zur Behandlung von *non-controlling interest* im Konzernabschluss.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung der BDO stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

## NEWSLETTER NR. 2 MÄRZ 2012

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Zentralabteilung Internationale  
Rechnungslegung (ZAIR)

### ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach  
Dr. Jens Freiberg

### KONTAKT:

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Berliner Allee 59  
40225 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
E-Mail: [zair@bdo.de](mailto:zair@bdo.de)

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

## 1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

### 1.1. Keine Übernahmen in EU-Recht

Im ersten Quartal 2012 wurden keine Standards in EU-Recht übernommen.

### 1.2. Ausstehende *endorsements*

Wie in der letzten Ausgabe des Bulletin (Januar 2012) bereits dargestellt steht das *endorsement* der nachfolgend aufgezählten Standards und einer Interpretation des IFRS IC noch aus:

- IFRS 9 *Financial Instruments* (16. Februar 2011)
- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* (12. Mai 2011)
- IFRS 11 *Joint Arrangements* (12. Mai 2011)
- IFRS 12 *Disclosures of Interests in Other Entities* (12. Mai 2011)
- IFRS 13 *Fair Value Measurement* (12. Mai 2011)
- IAS 27 *Separate Financial Statements* (12. Mai 2011)
- IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* (12. Mai 2011)
- IAS 12 *amend. Deferred tax: Recovery of Underlying Assets* (20. Dezember 2011)
- IFRS 1 *amend. Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-Time Adopters* (20. Dezember 2011)
- IAS 1 *amend. Presentation of Items of Other Comprehensive Income* (16. Juni 2011)
- IAS 19 *amend Employee Benefits* (16. Juni 2011)
- IFRS 7 *amend. Disclosures-Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- IAS 32 *amend. Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* (19. Oktober 2011)

## 2. TÄTIGKEITSBERICHT 2011 DER DEUTSCHEN PRÜFSTELLE FÜR RECHNUNGSLEGUNG

Am 18.01.2012 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihren Tätigkeitsbericht 2011 veröffentlicht. Aus dem Tätigkeitsbericht lassen sich die nachstehenden Hauptaussagen gewinnen:

- Die Anzahl der Prüfungen mit fehlerhafter Rechnungslegung blieb gegenüber dem Vorjahr nahezu unverändert bei 25% (Vorjahr 26%). Die relative Fehlerquote entsprach bei Anlassprüfungen 100%,

bei Prüfungen auf Verlangen 64% und bei Stichprobenprüfungen 13%.

- Die hohe Fehlerquote war im Wesentlichen auf die unzureichende Berichterstattung im Lagebericht und im Anhang, insbesondere mit Bezug auf die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf die Unternehmenssituation, zurückzuführen.
- Zudem spielen auch Anwendungsschwierigkeiten einzelner IFRS-Standards eine Rolle, hier vor allen Dingen die bilanzielle Behandlung von Unternehmerwerben nach IFRS 3.

Die IASB Agenda Konsultation wurde zum Anlass genommen ausgewählte IFRS-Sachverhalte, im Rahmen der bisher gewonnenen Erfahrungen aus ca. 700 stattgefundenen Prüfungen der DPR, zu adressieren und überdies Verbesserungsvorschläge aufzuzeigen. Auf die „bessere IFRS-Anwendung durch die Ersteller“ sowie die „bessere Durchsetzbarkeit“ wurde seitens der DPR ein besonderes Augenmerk gelegt.

## 3. AKTIVITÄTEN DES IDW

### 3.1. Auffassung des IDW - Veränderungen des Planvermögens in der Kapitalflussrechnung

Am 07.09.2011 wurde der Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW ERS HFA 2 n.F.) vom Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) verabschiedet.

Bei der Darstellung von Veränderung des Planvermögens nach IAS 19 in der Kapitalflussrechnung, empfiehlt der HFA im Entwurf weiterhin u.a. die Einbringung von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten in den Fonds als „Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit“ zu klassifizieren.

Die DPR hat dem IDW schon im Januar 2012 mitgeteilt, dass eine solche Zuordnung in ihren Augen sogar als zwingend anzusehen ist. Eine Abweichung von dieser Darstellung wäre als fehlerhaft zu beurteilen. Die Kommentierungsfrist zum Entwurf des IDW endete am 29.02.2012. Daran anschließend berät sich der HFA vor dem Hintergrund der eingegangenen Änderungs- und Ergänzungsvorschläge sowie der geäußerten Auffassung der DPR.

### 3.2. Erneute Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung von griechischen Staatsanleihen

Am 07.02.2011 haben sich der Bankenfachausschuss und der Versicherungsfachausschuss des IDW zur Beratung über die Bewertung griechischer Staatsanleihen in IFRS-Abschlüssen zum 31.12.2011 getroffen.

Wie auch bereits in der Stellungnahme "Abbildung der Risiken aus griechischen Staatsanleihen in Zwischenabschlüssen zum 30.06.2011, vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen" vom 19.07.2011 wird die Wertbe-

richtigungserfordernis für griechische Staatsanleihen sowie die Notwendigkeit zusätzlicher erläuternder Angaben im Lagebericht und/oder Anhang auch zum 31.12.2011 hervorgehoben. Die Existenz einer Wertminderung ist somit weder an die Laufzeit noch an einer Teilnahme an einem Umtauschprogramm geknüpft. Im Detail gilt:

- Anleihen klassifiziert als *loans and receivables/held to maturity* bzw. handelsrechtliches Anlagevermögen unterliegen einem Abschreibungsbedarf der deutlich höher ist als die bisher diskutierten 50%. Grundsätzlich könnte im Zweifel problemlos eine Abschreibung auf den Marktwert der noch im Umlauf befindlichen Anleihen vorgenommen werden. Werterhellende Erkenntnisse sind auch nach dem Abschlussstichtag bei der Bewertung zum 31.12.2011 zu berücksichtigen.
- Anleihen klassifiziert als *financial assets at fair value through profit or loss/available for sale* bzw. des handelsrechtlichen Umlaufvermögens sind zum Zeitwert zu bewerten. Grundsätzlich ist vom Vorliegen eines aktiven Marktes zum 31.12.2011 auszugehen. Für einzelne Emissionen sei eine gewisse Marktaktivität aber nicht pauschal abschließbar.
- Der Lagebericht erfordert diesbezüglich eine angemessene Risikoberichterstattung.
- Mit Hinblick auf IFRS-Abschlüsse bzw. den IFRS Anhang wird nochmals auf die Verlautbarung der europäischen Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) vom 25.11.2011 (*public statement* vom 25.11.2011: *sovereign debt* in IFRS *financial statements*) hingewiesen.
- Für den handelsrechtlichen Einzel- bzw. Konzernabschluss sind die Pflichtangaben nach § 285 HGB bzw. § 314 HGB zu beachten.

## 4. AKTIVITÄTEN DER EFRAG

### 4.1. Finale Stellungnahme zum Standardentwurf *Investment Entities*

Am 18. Januar 2012 hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ihre endgültige Stellungnahme zum Standardentwurf ED/2011/4 *Investment Entities* des IASB veröffentlicht. Die von *investment entities* beherrschten Beteiligungen sollen vom Anwendungsbereich des IFRS 10 (Vollkonsolidierung) ausgeschlossen und stattdessen im Einklang mit IFRS 9 erfolgswirksam zum *fair value* bewertet werden. Entsprechend wird zur konformen Behandlung auch eine Klarstellung in IAS 28 aufgenommen.

Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die Merkmale, die *investment entities* von anderen Einhei-

ten abgrenzen. Hierzu enthält der Entwurf einen Kriterienkatalog. Die EFRAG stimmt dem Vorschlag des IASB grundsätzlich zu. Darüber hinaus sollten Mutterunternehmen von *investment entities* nach Ansicht der EFRAG die *fair value* Bilanzierung von Einzelgesellschaften auch fortführen dürfen. So bilanziert eine *investment entity* die verschiedenen Beteiligungen hält, wovon manche beherrscht werden und über manche ein maßgeblicher Einfluss besteht, diese im Einzelabschluss oder Teilkonzernabschluss zum *fair value*. Nach den Vorschlägen des IASB ist aber im Konzernabschluss eine Vollkonsolidierung geboten, sofern sich die Muttergesellschaft selbst nicht als *investment entity* qualifiziert. Der EFRAG hält auch in diesem Fall eine Bilanzierung zum *fair value* für geboten.

### 4.2. Übernahmeempfehlung der Änderungen an IAS 32 und IFRS 7 durch EFRAG erwo-gen

Am 26. Januar 2012 hat die EFRAG zur Stellungnahme hinsichtlich der vorgeschlagenen Übernahmeempfehlung für die Änderungen an den Saldierungsvorschriften in IAS 32 und IFRS 7 aufgerufen. Die Frist der Stellungnahme lief Ende Februar ab.

Gem. IAS 32.42 werden finanzielle Vermögenswerte und Schulden saldiert, wenn aus objektiver Sicht eine Saldierung rechtlich durchsetzbar (IAS 32.42 (a)) und aus subjektiver Sicht eine Begleichung auf Nettobasis bzw. eine simultane Begleichung der finanziellen Vermögenswerte und Schulden beabsichtigt ist.

Die Änderungen sollen helfen bestehende Inkonsistenzen in der Anwendung zu beseitigen. Gemäß dem Änderungsentwurf sind die objektiven Anforderungen des IAS 32.42 (a) zukünftig erst erfüllt, wenn die Aufrechnungsmöglichkeit nicht von zukünftigen Bedingungen abhängt und auch bei Insolvenz einer der beiden Parteien erhalten bleibt. Insoweit eigenen sich Nachrangverbindlichkeiten generell nicht für eine Saldierung. Aus subjektiver Sicht kommt es auf die bisherige Praxis des Unternehmens im Umgang mit gleichartigen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten an. In der Folge des Standardentwurfs werden auch die Anhangsvorschriften erweitert (IFRS 7.13C), so ist zum Beispiel eine Überleitung von der Bruttoposition zur Nettoposition vorzunehmen.

Sowohl mit Bezug auf die Kosten- und Nutzenabwägung als auch vor dem Hintergrund der Übernahmekriterien der EU kommt die EFRAG vorläufig zu einer positiven Einschätzung.

### 4.3. Ergebnisse der Feldversuche zu IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12

Die EFRAG hat am 27. Februar 2012 überblicksartig die eingegangenen Rückmeldungen im Rahmen der Feldversuche zu IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 dargestellt. Damit möchte die EFRAG einen Einblick über die Implikationen der Praxisanwendung bzw. Umsetzung der

Vorschriften gewinnen. Grundlegend herauszustellen im Rahmen der Feldversuche zu IFRS 10 ist Folgendes:

- Der Standard bietet eine klarere Hilfestellung zur Bestimmung von Kontrolle und zur Berücksichtigung anderer Faktoren.
- Insbesondere Banken und Versicherungen sind von den Anwendungsherausforderungen stark betroffen.

Im Detail ergaben sich u.a. die folgenden Ergebnisse:

- In 3 von 10 Fällen hat die Einführung des neuen Konsolidierungsstandards einen signifikanten Einfluss auf die Kontrollbeurteilung und in 50% der Fälle müssen die bestehenden Prozesse modifiziert oder neue Prozesse implementiert werden, um die neuen Anforderungen umsetzen zu können.
- Grundsätzlich lassen sich bei der Anwendung der verschiedenen Faktoren (*principal agent/de facto control/potential voting rights*) zwar vielfach Anwendungsprobleme identifizieren, jedoch bestehen in den überwiegenden Fällen keine wesentlichen Einflüsse auf den Abschluss.
- Im Rahmen der Beurteilung der Auswirkungen der Neuregelungen auf Zweckgesellschaften ergibt sich in 6 von 17 Fällen eine Erweiterung des Konsolidierungskreises sowie aber auch eine Verschlankung des Konsolidierungskreises in 7 von 17 Fällen. Insgesamt wird nur in 4 von 14 Fällen von einem wesentlichen Einfluss auf den Abschluss ausgegangen.

Darüber hinaus ergaben sich bezüglich der Feldversuche zu IFRS 11 folgende Kernpunkte:

- Fast alle teilnehmenden Unternehmen strukturieren Ihre gemeinsamen Vereinbarungen zurzeit qua rechtlich selbständigem *vehicle*. Ungefähr die Hälfte der teilnehmenden Unternehmen verwendet dafür die momentan noch geltende Quotenkonsolidierung.
- Nach Auskunft der Teilnehmer wäre ein Teil Ihrer Beteiligungen im Zuge der Neuregelung in *Joint operations* auf Basis der *facts and circumstances* umzuklassifizieren. Hierbei handele es sich jedoch eher um eine geringfügige Anzahl. Größtenteils berührt dies Unternehmen der Energie, Öl und Gas Industrie.
- Weitaus mehr Teilnehmer erwarten eine Umklassifizierung der gemeinsamen Vereinbarungen aufgrund der Rechtsform und der vertraglichen Ausgestaltung (insbesondere aufgrund von Gesellschaftervereinbarungen).
- Allgemein sei nicht gewährleistet, dass die Neuregelung grundsätzlich die wirtschaftliche Substanz der Vereinbarung besser widerspiegelt als vorher.

In Zukunft sei vielfach von einer Zunahme der *diversity in practice* auszugehen, da ein größerer Spielraum zur Beurteilung entsteht.

- Insbesondere wurde die mangelnde Anwendungshilfe bei der Beurteilung der Klassifizierung angemahnt. Dazu ergeben sich auch Probleme bei der Festlegung der Basis aufgrund der der Anteil an einer *joint operation* festgestellt wird (*ownership interest* oder *percentage of output*; Zur Diskussion auch Bulletin Blickpunkt Q1/2012).

Die Ergebnisse der Feldversuche sind teilweise schon in die Entwürfe der Übernahmeempfehlungen und der Auswirkungsanalyse der Standards eingeflossen. Ein EU-endorsement des Standards ist für Q4/2012 geplant.

## 5. FASB RÜCKT VOM ZIEL EINER KONVERGENZ MIT DEN WERTMINDERUNGSVORSCHRIFTEN DES IASB AB

Der US-amerikanische Standardsetzer (Financial Accounting Standards Board, FASB) hat mit den *proposed ASU—intangibles-goodwill and other (topic 350): testing indefinite-lived intangible assets* einen Entwurf zu Wertminderungstests bei Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer zur Erweiterung der bestehenden Regelungen von ASC 350-30 veröffentlicht. Dies soll vereinfachend und kostensenkend wirken.

Gegenwärtig sind Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer nach US GAAP - wie nach IAS 36 - mindestens einmal jährlich auf eine mögliche Wertminderung zu überprüfen. Dabei ist eine Wertminderungsindektion gegeben, wenn die Summe der undiskontierten *cashflows* den Buchwert unterschreitet (Stufe 1). In einem solchen Fall ist dann auf Stufe 2 die Wertminderung als Unterschiedsbetrag von Buchwert und dem *fair value* zu bestimmen (ASC 350-30-35-18). Zukünftig soll ein Unternehmen nun für bestimmte Vermögenswerte (z.B. Marken, Lizenzen) auf der ersten Stufe einen qualitativen (Wahrscheinlichkeits-)Test durchführen können. Ist bereits auf dieser Ebene eine Wertminderung nicht „*more likely than not*“, muss kein (nachgelagerter) quantitativer Wertminderungstest durchgeführt werden. Die Ausnahme ist optional, d.h. ein quantitativer Test kann durchgeführt werden. Mit dem Neuentwurf geht eine Abkehr von einer Konvergenzlösung mit den Regelungen der IFRS nach IAS 36 einher. Stellungnahmen zum Änderungsentwurf können noch bis zum 24.04.2012 beim FASB eingereicht werden.

## 6. AKTUELLE VERÖFFENTLICHUNGEN DES IASB

### 6.1. IASB gibt Änderungen an IFRS 1 heraus

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13. März 2012 die Änderungen an IFRS 1 *First-Time Adoption of IFRS* herausgegeben. Die Änderungen, die sich auf Darlehen der öffentlichen Hand zu Zinssätzen, die nicht den marktüblichen Zinssätzen entsprechen, beziehen, bieten IFRS-Erstanwendern eine Ausnahmeregelung zur vollen retrospektiven Anwendung der IFRS bei der Bilanzierung solcher Darlehen im Übergang auf IFRS. Diese Erleichterung wurde auch bestehenden IFRS-Anwendern gewährt. Die Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, wobei eine vorzeitige Anwendung gestattet ist.

### 6.2. IASB veröffentlicht aktualisiertes Arbeitsprogramm

Am 13. März 2012 hat der IASB das aktualisierte Arbeitsprogramm herausgegeben. Die Änderungen im überarbeiteten Arbeitsprogramm sind nachfolgend zusammengefasst:

- Agendakonsultation:  
Die eingereichten Kommentierungen werden in Q2/2012 vom IASB bewertet. Eine darauf aufbauende Entwicklung der Strategie soll in der zweiten Jahreshälfte 2012 erfolgen.
- Finanzinstrumente:  
Ein Entwurf zur Bilanzierung von Sicherungsbilanzierung bzw. der Überprüfung der allgemeinen Vorschriften wird für das zweite Quartal 2012 geplant. Der Standard selbst soll in der zweiten Jahreshälfte 2012 veröffentlicht werden. Der Standardentwurf oder auch ein Diskussionspapier zum *macro hedge accounting* werden ebenfalls für die zweite Jahreshälfte 2012 erwartet.
- Leasingverhältnisse:  
Ein neuer *exposure draft* soll in der zweiten Jahreshälfte 2012 veröffentlicht werden.
- AIP 2010-2012:  
Der Standardentwurf zu den jährlichen Verbesserungen sollen in Q2/2012 herausgegeben werden.
- Nachuntersuchung bereits eingeführter Standards:  
Die Nachuntersuchung von IFRS 8 *reporting segments* wurde zur Kommentierung freigegeben. Diese sollen bis Ende Q2/2012 eingereicht werden. Die Nachuntersuchung von IFRS 3 *business combinations* soll ab Q2/2012 durchgeführt werden.

### 6.3. IASB Update - keine Verschiebung des *effective date* von IFRS 10

Der IASB beriet am 26.01.2012 über die *effective dates* der neuen sowie überarbeiteten Standards des „Konsolidierungspakets“ (IAS 27, IAS 28, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12). Dem vorgelagert war ein Brief der EFRAG in dem eine Verschiebung des *effective date* gefordert wurde. Die kurze Vorlaufzeit bis zum *effective date* am 1. Januar 2013 führt zu Bedenken beim EFRAG, ob eine reibungslose Umsetzbarkeit gewährleistet werden kann. Auch die anhaltenden Beratungen zum Projekt *investment entities* wie auch zu den Änderungen der Übergangsbestimmungen des IFRS 10 führten zu einem potentiellen Konflikt mit dem *effective date*.

Den Bedenken der EFRAG wurde nicht Rechnung getragen. Der IASB votierte für die Beibehaltung des ursprünglich geplanten *effective date*.

## 7. BLICKPUNKT: ZWEIFELSFragen DER BEHANDLUNG VON NCI IM KONZERNABSCHLUSS

### 7.1. Zugangs- und Folgebewertung von NCI

Das Eigenkapital (EK) ermittelt sich residual aus den Vermögenswerten abzüglich der Schulden eines Unternehmens. Der Residualbetrag entfällt auf die Gesellschafter des Unternehmens, wobei bilanziell zwei Arten von Gesellschaftern ausgewiesen werden: beherrschende und nicht beherrschende Gesellschafter. Auch der Anteil der nicht beherrschenden Gesellschafter (*non-controlling interest*; NCI) am Eigenkapital bestimmt sich residual, d.h. alle nicht mittelbar oder unmittelbar auf die beherrschenden Gesellschafter entfallenden Eigenkapitalanteile sind NCI.

Bei Zuführungen zum EK ergibt sich die Zunahme aus dem Wert der Einlage, wobei der NCI Anteil residual ermittelt wird. Beim Zugang qua *business combination* ergibt sich ein Bilanzierungswahlrecht für NCI, d.h. wahlweise als Anteil am Reinvermögen zu diesem Zeitpunkt oder als Anteil am Unternehmenswert, d. h. unter Einbeziehung eines *goodwill* (sog. *full goodwill*-Methode).

#### Beispiel:

Das Mutterunternehmen MU erwirbt 80% der Anteile an einer börsennotierten Gesellschaft TU zu einem Preis von 800 GE. Das Nettovermögen der TU zum *fair value* beträgt 750 GE.

Wird gem. IFRS 3 (2008) kein Minderheiten-*goodwill* aufgedeckt ergibt sich ein auf die MU entfallender *goodwill* von:

$$800 \text{ GE} + 0,2 \times 750 \text{ GE} - 750 \text{ GE} = 200 \text{ GE}$$

Folgende Buchung ergibt sich entsprechend:

Vermögen	750 GE	an	Bank	800 GE
<i>goodwill</i>	200 GE	an	NCI	150 GE

Wird hingegen die *full goodwill*-Methode angewandt, d.h. der auf die NCIs entfallende *goodwill* aufgedeckt, erhöht dies den *goodwill* sowie auch die NCIs. Ist im Kaufpreis für die 80% keine Kontrollprämie enthalten, ergibt sich der *fair value* des NCI durch einfache Hochrechnung mit  $0,2 \times 800/0,8 = 200$  GE. Dies führt zu folgenden Werten:

Der damit einhergehende zu berücksichtigender *goodwill* beträgt:

$$800 \text{ GE} + (800 \text{ GE} / 0,8) \times 0,2 - 750 \text{ GE} = 250 \text{ GE}$$

Folgende Buchung ergibt sich entsprechend:

Vermögen	750 GE	an	Bank	800 GE
<i>goodwill</i>	250 GE	an	NCI	200 GE

Nach der Zugangsbewertung wird das NCI um den darauf entfallenden Gesamtergebnisanteil fortgeschrieben. Das Gesamtergebnis wird aufgeteilt in Abhängigkeit der am Ergebnis partizipierenden Instrumente. Die Eigenkapitalanteile ohne Ergebnisansprüche sind wertmäßig einzufrieren. Der Anteil der NCI an einer Wertberichtigung des *goodwill* ist jedoch abhängig von den Anteilsquoten der Gesellschafter am *full goodwill*. Wurde in der *business combination* kein *full goodwill* angesetzt entfällt eine spätere Wertminderung nur auf die beherrschenden Gesellschafter. Dennoch bleibt für *impairment*-Testzwecke eine Orientierung am *full goodwill*, d.h. eine Schattenrechnung für den *goodwill* Anteil der NCI, unerlässlich.

## 7.2. Veränderungen der Anteilsverhältnisse und der Ausweis von NCIs

Änderungen in den Anteilsverhältnissen zwischen den nicht beherrschenden und den beherrschenden Gesellschaftern im Konzernverbund führen i.d.R. zum Zufluss von Vermögenswerten bei Abstockung (Bank an NCI) und zum Abfluss von Vermögenswerten bei Aufstockung der Anteile (NCI an Bank). Werden nicht-finanzielle Vermögenswerte hingegeben kann sich über den Bilanzkürzungs- oder Verlängerungseffekt hinaus eine Gesamtergebniswirkung ergeben, wenn Buchwert und beizulegender Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes differieren. Gleiches gilt für gewährte Sachdividenden, die zum Zusagezeitpunkt ebenfalls zum *fair value* zu bewerten ist. Statuswahrende Anteilsveränderungen gehen mit einer Wertverschiebung zwischen den Gesellschaften im EK einher. Dieses verteilt sich auf die Gesellschafter nach den relativen Konzernanteilen.

Unklar ist z.T., mit welchem Wert der NCI bei einer Abstockung anzusetzen ist. Mindestens ist die Beteiligung der (neuen) NCI am Nettovermögen (*net assets* ohne *goodwill*) zu berücksichtigen. Ob bzw. wann darüber hinaus auch ein Anteil am *goodwill* erfasst werden kann/muss, ist strittig, da es diesbezüglich an expliziten Regelungen fehlt: Im Schrifttum finden sich zur Ausfüllung dieses faktischen Wahlrechts u.a. folgende beispielhaften Überlegungen:

### Beispiel:

#### (1)

Das Nettovermögen eines 100%-igen TU beträgt inkl. *goodwill* 600 GE; 20% der Anteile werden für 200 GE veräußert:

Geld 200 GE	an	NCI 120 GE (inkl. <i>goodwill</i> )
	an	EK 80 GE

Der Minderheitenanteil würde inkl. *goodwill* erfasst. Unklar bleibt, ob dies auch gilt, wenn der bei 100%-Erwerb aufgedeckte *goodwill* nicht (oder nicht nur) dem Tochterunternehmen, sondern unter Berücksichtigung von Synergien (z.T.) anderen Konzernteilen ohne Beteiligung der NCI zugeordnet wurde.

#### (2)

Der Erwerb eines 100%-igen Anteils an TU erfolgt Ende 01 zu einem Kaufpreis von 125 GE (davon *net assets* 100 GE, *goodwill* 25 GE). Das Ergebnis 02 in Höhe von 20 GE wird bei TU thesauriert (*net assets* 120 GE, *goodwill* 25 GE). Anfang 03 werden 30% der Anteile zu einem Preis von 40 GE verkauft. Bevorzugte Lösung:

Geld 40 GE	an	NCI 36 GE
	an	EK 4 GE

Den NCIs wird somit kein Anteil am *goodwill* zugeordnet. Auch für zulässig gehalten werden weitere Lösungen, u.a. folgende:

Geld 40 GE	an	NCI 40 GE
------------	----	-----------

Hierbei wird der Minderheiten in Höhe des vereinbarten Kaufpreises angesetzt und somit ohne Rücksicht auf die konkrete Höhe des *goodwill*.

#### (3)

In 01 erwirbt MU 80% an TU für 920 GE. Die *net assets* der TU betragen 1.000 GE, der *goodwill* (bei Verzicht auf die *full goodwill*-Methode) 120 GE. Das Ergebnis 01 ist ausgeglichen (keine Änderung *net assets*). Anfang 02 werden 20% für 265 GE veräußert. Als eine Lösung (*"others may also be appropriate"*) wird folgende angegeben:

Ein Viertel des *goodwill* (entsprechend des Verhältnisses 20% von 80% verkauft), also 30 GE werden der neuen Minderheit zugerechnet.

Geld 265 GE	an	NCI 230 GE (inkl. <i>goodwill</i> )
	an	EK 35 GE

Ein Problem dieser Lösung liegt in der gesplitteten Bewertung des NCI: Während die alten NCI von 20% weiterhin mit 200 geführt werden, erfolgt die Bewertung der neuen NCI von ebenfalls 20% mit 230 GE. Daneben stellt sich (wie unter (1)) das Problem, wie mit einem *goodwill* umzugehen ist, der bei Erstkonsolidierung nicht der TU, sondern (z.T.) anderen Konzerneinheiten zugeordnet wurde.

Eine deutliche Einschränkung des auch durch diese Beispiele verdeutlichten faktischen Wahlrechts ist u.E. aber in dem Fall gegeben, in dem schon bei ursprüng-

lichem Erwerb ein Minderheitenanteil entstand und dieser nach der *full goodwill*-Methode bilanziert wurde. Treten dann zu einem späteren Zeitpunkt weitere Gesellschafter im Wege der Abstockung bei, ist eine Zurechnung des Anteils am *goodwill* auch an diese sachgerecht, da so gerade eine einheitliche Bewertung von altem und neuem Minderheitenanteil gewährleistet wird.

### 7.3. Weitergehende Fragestellungen

Fraglich erscheint die Art und Weise des Ausweises von NCI im Teilkonzernabschluss die im Konzernverbund z.B. durch die Muttergesellschaft gehalten werden.

#### Beispiel:

Die MU hält 80% an der TU die wiederum 75% an der EU hält. Die restlichen 25% der Anteile an der EU werden von der MU (20%) und einem fremden Dritten gehalten (5%) gehalten. Im Abschluss/Anhang der TU wurden entsprechend 25% der Anteile an der EU als NCI ausgewiesen, darüber hinaus wird jedoch auch offengelegt, dass ein Teil der NCI auf die Muttergesellschaft MU entfällt.

Der Ausweis hängt von der Interpretation des Teilkonzernabschlusses entweder als Ausschnitt aus dem Gesamtkonzern oder als rechtlich vollkommen selbstständiger Abschluss ab. Im ersten Fall ergibt sich kein Ausweis der Anteile der M als NCI, so dass insgesamt nur 5% der Anteile als nicht beherrschend ausgewiesen werden. Im zweiten Fall werden NCI i.H.v. 25% ausgewiesen, d.h. der Teilkonzernabschluss wird als rechtlich selbstständig angesehen. U.E. kann nach beiden Möglichkeiten vorgegangen werden. Es ergibt sich aber in beiden Fällen eine Erläuterungspflicht zur Behandlung der Anteile im Teilkonzernabschluss der T bei gegebener besonderer Konstellation.

### 7.4. Zusammenfassung

Grundsätzlich wird der Anteil der NCI am EK residual bestimmt. Zuführungen zum EK ergeben sich z.B. durch Einlagen oder Zugänge im Rahmen *business combinations*, woran anschließend die NCIs residual ermittelt werden. Bei letzteren ergibt sich ein Bilanzierungswahlrecht für NCI (Anteil am Reinvermögen oder am Unternehmenswert). In der Folge werden die NCIs um ihren Gesamtergebnisanteil fortgeschrieben.

Änderungen in den Anteilsverhältnissen zwischen den NCI und den beherrschenden Gesellschaftern führen zum Vermögenswertzufluss bei Abstockung und zum Vermögenswertabfluss bei Aufstockung der Anteile. Statuswahrende Anteilsveränderungen führen zur Wertverschiebung im EK. Dieses verteilt sich auf die Gesellschafter nach den relativen Konzernanteilen. Hierbei fehlt es jedoch an Vorgaben für einen Verteilungsschlüssel bzgl. des *goodwill*.

Ein Ausweis von Anteilen im Zuge der Konsolidierung eines vollkonsolidierten Tochterunternehmens in einem Teilkonzernabschluss, die auf die eigene Muttergesellschaft als NCI entfallen, steht im Ermessen des

Bilanzierenden. Hierfür geltenden aber u.E. besondere Erläuterungspflichten zur Behandlung der Anteile im Teilkonzernabschluss aufgrund der gegebenen besonderen Konstellation.

#### Quellen:

- Norbert Lüdenbach, in: IFRS Haufe-Kommentar 10. Auflage 2012, § 31, Kap. 4.6.  
 Jens Freiberg, in: PiR 9/2011, S.263 ff.  
 Jens Freiberg, in: PiR 7/2009, S.210 ff.

**HAMBURG (ZENTRALE)**

Ferdinandstraße 59  
20095 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

**BERLIN**

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

**BIELEFELD**

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

**BONN**

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

**BREMEN**

Bürgermeister-Smidt-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a  
27580 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

**DORTMUND**

Märkische Straße 212-218  
44141 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

**DRESDEN**

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

**DÜSSELDORF**

Berliner Allee 59  
40212 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

**ERFURT**

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

**ESSEN**

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

**FLENSBURG**

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

**FRANKFURT/MAIN**

Grüneburgweg 102  
60323 Frankfurt/Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
frankfurt@bdo.de

**FREIBURG I. BR.**

Wilhelmstraße 1 b  
79098 Freiburg i. Br.  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

**HANNOVER**

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

**KASSEL**

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

**KIEL**

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

**KOBLENZ**

August-Thyssen-Straße 23-25  
56070 Koblenz  
Telefon: +49 261 88417-0  
Telefax: +49 261 88417-30  
koblenz@bdo.de

**KÖLN**

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

**LEIPZIG**

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

**LÜBECK**

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

**MÜNCHEN**

Radlkoferstraße 2  
81373 München  
Telefon: +49 89 55168-0  
Telefax: +49 89 55168-199  
muenchen@bdo.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-58  
rostock@bdo.de

**STUTTGART**

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.dee

**TROISDORF**

Siebengebirgsallee 84  
53840 Troisdorf  
Telefon: +49 2241 97994-0  
Telefax: +49 2241 97994-25  
troisdorf@bdo.de

**WIESBADEN**

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

**WELTWEIT**

BDO Global Coordination B.V.  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel · Belgien  
Telefon: ++32-2/778 01 30  
Telefax: ++32-2/778 01 43  
bdoglobal@bdoglobal.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Berliner Allee 59  
40225 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
zair@bdo.de  
www.bdo.de

