

## Der Konzernabschluss nach Handelsgesetzbuch (HGB) und International Financial Reporting Standards (IFRS)

### Kapitel 3 – Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

---

#### **Auf einen Blick ...**

- Hier geht es um die einzelnen Schritte zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, der so genannten Konsolidierung.
- Wonach richtet sich, welche Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eingezogen werden müssen? Welche brauchen nicht einbezogen zu werden?
- Abschließend gibt es Literaturtipps zum Weiterlesen und Vertiefen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>3. Abgrenzung des Konsolidierungskreises .....</b>	<b>3</b>
3.1. Der Konsolidierungskreis nach HGB .....	3
3.2. Der Konsolidierungskreis nach IFRS .....	4
3.3. Literaturtipps .....	6

### 3. Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Mit Konsolidierungskreis bezeichnet man alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.<sup>1</sup>

#### 3.1. Der Konsolidierungskreis nach HGB

Besteht für ein Mutterunternehmen die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, sind grundsätzlich alle untergeordneten Unternehmen einzubeziehen. Dies betrifft Tochterunternehmen und deren Tochterunternehmen (Enkelunternehmen). Die Einbeziehungspflicht gilt unabhängig vom Sitz des einzubeziehenden Unternehmens (**Weltabschluss**) oder seiner Rechtsform.

Das **Handelsgesetzbuch** geht dann in seinen weiteren Vorschriften von einem Mutterunternehmen aus, das im Zentrum des Konzerns steht, dessen Einflussmöglichkeit stufenweise nach außen abnimmt (**Stufenkonzept des HGB**).

Beherrscht das Mutterunternehmen die Tochterunternehmen oder hat zumindest aufgrund der ihm direkt oder indirekt zustehenden Rechte die Möglichkeit der Beherrschung, werden die Tochterunternehmen voll konsolidiert (**Vollkonsolidierung**). Dies ist der innerste Kreis der berücksichtigten Unternehmen.

Werden Tochterunternehmen gemeinsam mit anderen (konzernfremden) Unternehmen geführt, ist die Möglichkeit der Einflussnahme geringer. Diese Unternehmen werden als Gemeinschaftsunternehmen bezeichnet. In der Praxis ist gemeinsame Führung meist dann gegeben, wenn zwei oder mehrere Gesellschafterunternehmen an einem anderen Unternehmen zu jeweils gleichen Quoten beteiligt sind. Gemeinschaftsunternehmen dürfen entsprechend der Höhe des Kapitalanteils anteilmäßig (quotal) konsolidiert werden (**Quotenkonsolidierung**). Alle Vermögensgegenstände und Schulden, alle Aufwendungen und Erträge werden nur in der Höhe der Beteiligungsquote in den Konzernabschluss einbezogen. Auch werden alle wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Konzernunternehmen und Gemeinschaftsunternehmen nur anteilig verrechnet. Dies ist der zweite Kreis der konsolidierten Unternehmen.

Übt das Mutterunternehmen das Wahlrecht, die Quotenkonsolidierung anzuwenden zu dürfen, nicht aus, muss das Gemeinschaftsunternehmen mittels der **Equity-Methode** in den Konzernabschluss aufgenommen werden.

---

<sup>1</sup> Dieser Abschnitt beruht auf **Baetge, Konzernbilanzen**, S. 106 bis 127.

Diese wird auch für assoziierte Unternehmen angewendet. Von assoziierten Unternehmen spricht man dann, wenn ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen an einem nicht einbezogenen Unternehmen (dem assoziierten Unternehmen) beteiligt ist und einen maßgeblichen Einfluss auf dessen Geschäfts- und Firmenpolitik ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat. Assoziierte Unternehmen werden nach der **Equity-Methode** im Konzernabschluss berücksichtigt. Danach wird nur eine Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss bilanziert, die entsprechend der Eigenkapitalentwicklung des assoziierten Unternehmens fortzuschreiben ist. Eine Aufnahme der Vermögensgegenstände, der Schulden, der Aufwendungen und Erträge in den Konzernabschluss erfolgt nicht. Diese Stufe wird als dritter Kreis bezeichnet.

Hat die Konzernmutter keinen maßgeblichen Einfluss auf die Beteiligung, werden nur die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Konzernabschluss aufgenommen. Ein **zu Anschaffungskosten** bewertetes Unternehmen bildet den äußersten Kreis des Stufenkonzepts.

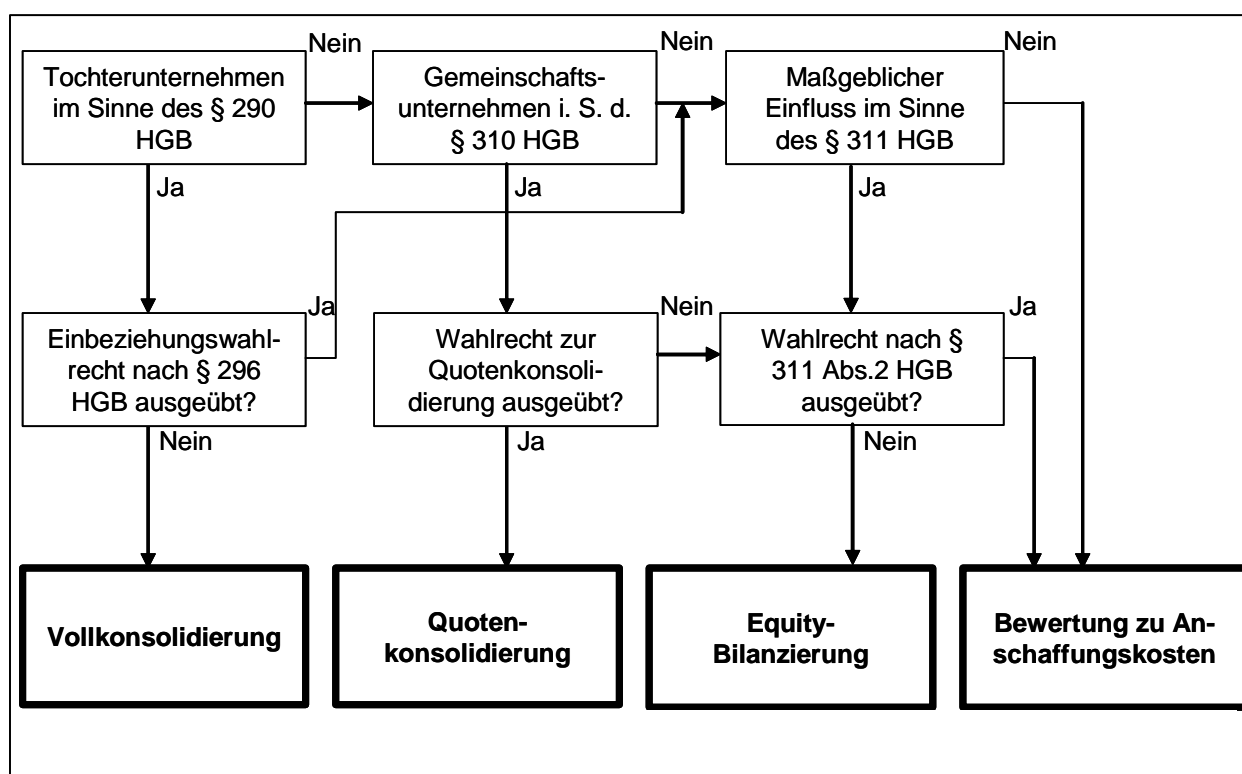


Abbildung 1: Die Stufenkonzeption des Handelsgesetzbuchs (Quelle: Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: Konzernbilanzen. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 120.)

### 3.2. Der Konsolidierungskreis nach IFRS

Regelungen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS finden sich in IAS 27.12. So sehen die Regeln unabhängig von der Rechtsform und dem Sitz des

Mutter- und der Tochterunternehmen die Pflicht zur Einbeziehung vor (**Weltabschluss**). Besonderheiten zur Berücksichtigung von Tochterunternehmen sieht IAS 27 lediglich im Zusammenhang mit IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebenen Geschäftsbereiche“ vor. Liegt bei einem Tochterunternehmen eine Weiterveräußerungsabsicht vor, so ist das Tochterunternehmen zwar weiterhin zu konsolidieren, allerdings sind die Auswirkungen der Veräußerung auf den Konzernabschluss gemäß IFRS 5.30 deutlich zu machen.

Einschränkungen gibt es aber auf Grund des Rahmenkonzeptes (framework), in dem grundsätzliche Aussagen zum Regelwerk der IFRS getroffen werden. So kann die Konsolidierung von Tochterunternehmen unterbleiben, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind (F.29 f., Wesentlichkeit, materiality). Auch hat das (Mutter-) Unternehmen bei der Aufstellung des Abschlusses immer den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (F.44) zu beachten. Würden die Kosten der Einbeziehung den Nutzen übersteigen, ist die Konsolidierung zu unterlassen. Unterbleibt die Konsolidierung aus diesen Gründen, sind die Beteiligungen als Finanzinstrument (IAS 39) abzubilden.

In den Konzernabschluss nach IFRS sind auch **Gemeinschaftsunternehmen** (IAS 31, Joint Ventures), assoziierte Unternehmen (IAS 28) und Finanzinvestitionen (IAS 39) einzubeziehen.

Bei Gemeinschaftsunternehmen (wichtig ist die **gemeinschaftliche Führung** des Gemeinschaftsunternehmens durch voneinander unabhängige Unternehmen) werden Vermögenswerte, Schulden, Aufwendungen und Erträge entweder anteilmäßig (quotal) oder nach der Equity-Methode einbezogen. Nach IAS 31.40 wird die Quotenkonsolidierung bevorzugt.

Ist ein Unternehmen, über das ein Anteilseigner einen maßgeblichen Einfluss verfügt, kein Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen, handelt es sich nach IAS 28.2 um ein **assoziiertes Unternehmen**. Dabei bezeichnet der maßgebliche Einfluss die Möglichkeit des Anteilseigners, auf die finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen Einfluss zu nehmen, jedoch keine Möglichkeit zur Beherrschung oder zur gemeinschaftlichen Führung zu haben. In diesem Fall ist die Beteiligung nach der **Equity-Methode** einzubeziehen.

Kann kein maßgeblicher Einfluss ausgeübt werden, darf die Beteiligung nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, sondern es hat eine Einbeziehung als Finanzinstrument nach IAS 39 zu erfolgen.

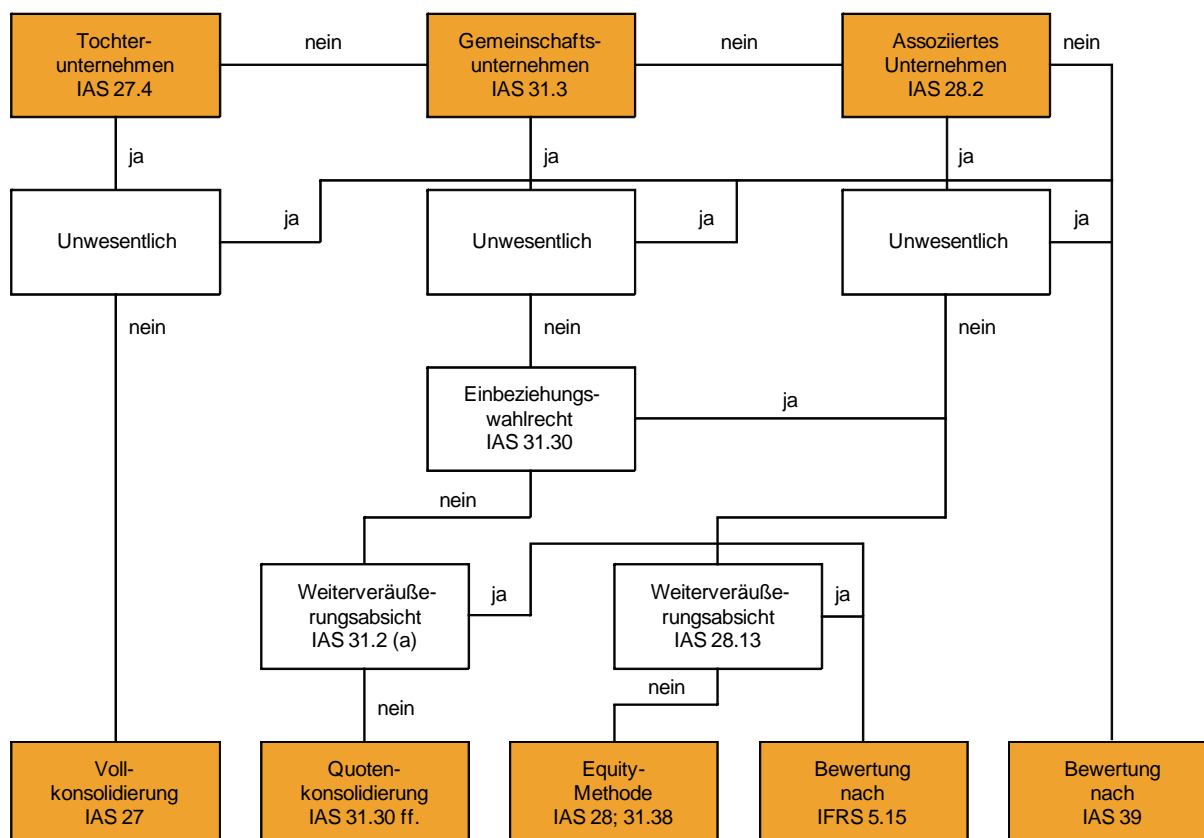


Abbildung 2: Der Konsolidierungskreis nach IFRS (Quelle: Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010, S. 188.)

### 3.3. Literaturtipps

**Baetge**, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: **Konzernbilanzen**. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 106 bis 127.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010.