

Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach HGB und IFRS

von
Aniko Temmler

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 8428 8127 3

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 3.1, Theoretische Konzeptionen der Konzernrechnungslegung:

Das theoretische Fundament der Konzernrechnungslegung bilden die Konzernbilanztheorien, anhand welcher der Zweck und die Konzeption des Konzernabschlusses hergeleitet werden können und welche für das Verständnis der Zusammenhänge von grundlegender Bedeutung sind. In der Literatur haben sich im Wesentlichen zwei theoretische Konzepte herausgebildet – namentlich die Einheitstheorie und die Interessentheorie.

Die Einheitstheorie (entity theory/ economic unit concept) basiert auf dem Grundgedanken, dass die Konzernunternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden, welche gedanklich als ein einheitliches, eigenständiges Unternehmen aufzufassen ist (Fiktion der rechtlichen Einheit), wobei die einzelnen Konzerngesellschaften die Stellung von unselbständigen Betriebsstätten einnehmen. Der Konzernabschluss als eigenständiger Abschluss der fiktiven Einheit wird folglich als 'Quasi-Einzelabschluss' auf Konzernebene verstanden. Zudem wird davon ausgegangen, dass die Mehrheitsgesellschafter ihre Interessen aufgrund ihres beherrschenden Einflusses gegenüber den Minderheitsgesellschaftern der Tochterunternehmen durchsetzen können, womit eine Interessenshomogenität unterstellt wird. Trotz Vernachlässigung der Interessen der Minderheitsgesellschafter werden jene aufgrund ihrer Abhängigkeit als konzernzugehörige Gesellschafter betrachtet und somit nicht wie Fremdkapitalgeber sondern wie Eigenkapitalgeber behandelt. Für die Aufstellung des Konzernabschlusses folgt daraus, dass die Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen vollständig übernommen und sämtliche konzerninternen Beziehungen konsolidiert werden. Diese mit der uneingeschränkten Übernahme verbundene vollständige Eliminierung wird im Schrifttum als Vollkonsolidierung bezeichnet. Für eine bessere Informationsversorgung besteht die Möglichkeit, die Anteile der Minderheitsgesellschafter am Eigenkapital getrennt auszuweisen.

Grundlage der Interessentheorie (parent company theory) ist das Vorhandensein einer divergierenden Interessenlage zwischen den Mehr- und Minderheitsaktionären. Aus Konzernsicht stellen die Minderheitsgesellschafter außenstehende Fremdkapitalgeber dar, die ausschließlich am Einzelabschluss ihrer/s Unternehmen/s interessiert sind. Folglich ist der Konzernabschluss aus dem Blickwinkel der Mehrheitsgesellschafter aufzustellen und hat ausschließlich deren Interessen abzubilden. Er wird daher – im Gegensatz zur Einheitstheorie – lediglich als ein erweiterter Abschluss des Mutterunternehmens aufgefasst. Hinsichtlich der bilanziellen Abbildung der Gesellschafteranteile unterscheidet die Interessentheorie zwischen Vollkonsolidierung und Quotenkonsolidierung. Während die Interessentheorie mit Vollkonsolidierung analog zur Einheitstheorie auf eine vollständige Einbeziehung der Einzelabschlüsse abstellt, sind bei der Quotenkonsolidierung ausschließlich die Anteile der Mehrheitsaktionäre zu berücksichtigen. Die Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge werden entsprechend der Beteiligungsquote der Muttergesellschaft anteilig in den Konzernabschluss übernommen und konzerninterne Beziehungen in Höhe der Mehrheitsanteile konsolidiert. Minderheitsanteile am

Vermögen und an den Schulden bleiben unberücksichtigt. Insofern entfällt die Bildung eines passivischen Ausgleichsposten für Anteile fremder Gesellschafter.

Nachdem die beiden wesentlichen Konzernbilanztheorien vorgestellt wurden, stellt sich nun die Frage, welche Konzepte in der nationalen und internationalen Konzernrechnungslegung verfolgt werden. Während sich die US-GAAP-Bilanzierungspraxis deutlich für die Interessentheorie ausspricht, ist eine eindeutige Festlegung auf eine der Theorien im deutschen und internationalen Bilanzrecht nicht möglich. Grundsätzlich basieren beide Rechnungslegungssysteme auf der Konzeption der Einheitstheorie. So fordern sowohl § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB als auch der neu eingeführte IFRS 10, dass im Konzernabschluss die Konzernunternehmen so darzustellen sind, als ob diese ein einziges Unternehmen wären (Einheitsgrundsatz). Jedoch enthalten beide Gesetzeswerke auch Vorschriften mit interessentheoretischem Charakter. Zu nennen sind hier beispielsweise die handelsrechtlichen Regelungen zur Quotenkonsolidierung bei Gemeinschaftsunternehmen oder die vorwiegende Ausrichtung des IFRS-Konzernabschlusses an den Bedürfnissen der Anteilseigner. Dennoch sind in beiden Rechnungslegungssystemen überwiegend einheitstheoretische Grundzüge zu erkennen.

3.2, Zweck des Konzernabschlusses:

Wie bereits den Ausführungen in Kapitel 2.2 zu entnehmen ist, besteht die grundlegende Intention des Konzernabschlusses darin, die in ihrer Aussagekraft beeinträchtigten Einzelabschlüsse der konzerngebundenen Unternehmen zu ergänzen. Die wesentliche Aufgabe des Konzernabschlusses und somit auch der Konzernrechnungslegung besteht demnach gemäß § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB darin, '[.] unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln.' Aus dieser Generalnorm lässt sich die primäre und uneingeschränkte Funktion des Konzernabschlusses ableiten – die Informationsversorgung der jeweiligen Abschlussadressaten.

Neben Informationen über die wirtschaftliche und finanzielle Entwicklung soll der Konzernabschluss über existierende und künftige Kreditverpflichtungen des Konzernverbundes, einschließlich der darauf entfallenden Sicherheiten, Auskunft erteilen. So können zum einen die Anteilseigner der Muttergesellschaft respektive der einzelnen Konzernunternehmen wesentliche Informationen für ihre Anlageentscheidungen ableiten. Zum anderen ermöglicht der Konzernabschluss eine verbesserte Bonitätsbeurteilung und ein frühzeitiges Erkennen einer möglichen Insolvenzgefahr, was sowohl für bestehende und potentielle Gläubiger als auch für Ratingagenturen von erheblicher Bedeutung ist. Neben den bereits erwähnten externen Abschlussadressaten sind auch Tarifpartner, Arbeitnehmer, Lieferanten, Kunden, die Bevölkerung an den Standorten – im Grunde die gesamte Öffentlichkeit – von der Entwicklung, den geschäftspolitischen Entscheidungen und den Aktivitäten eines Konzerns abhängig. Aber auch interne Adressaten wie die Konzernleitung sind daran interessiert und von den Auswirkungen unmittelbar betroffen. Für die Konzernleitung stellt der Konzernabschluss nicht nur nützliche Informationen bereit, er verkörpert ferner ein wichtiges Entscheidungs- und Führungsinstrument und ergänzt somit Informationssysteme des internen Rechnungswesens.

Da das fiktive Konstrukt Konzern mangels eigener Rechtspersönlichkeit keine Grundlage für die Besteuerung, Gewinnverwendung respektive Ausschüttungsbemessung begründen kann, kommt dem Konzernabschluss im Gegensatz zum handelsrechtlichen Jahresabschluss de jure weder eine Steuerbemessungs- noch Ausschüttungsbemessungsfunktion zu. Die alleinige Anspruchsgrundlage für Gläubiger, Aktionäre und den Fiskus bilden daher die Einzelabschlüsse der rechtlich selbständigen Unternehmen. Dennoch kann der Konzernabschluss, wie bereits aufgezeigt, bedeutsame Informationen für diese Adressatengruppen liefern.

Nachdem die Zweckmäßigkeit von Konzernabschlüssen sowie die Leitlinien, an denen sich der Gesetzgeber bei der Konzeption der Konzernrechnungslegungsvorschriften maßgeblich orientiert, dargelegt wurden, wird in den nachfolgenden Kapiteln der Frage nachgegangen, inwieweit die Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Regelungen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowohl in den nationalen als auch internationalen Rechnungslegungsvorschriften implementiert sind.