ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Veit, Klaus-Rüdiger

Working Paper — Digitized Version

Funktion, Struktur und Bereiche von Konzernabschluss-Richtlinien

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 551

Provided in Cooperation with:
Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Veit, Klaus-Rüdiger (2002) : Funktion, Struktur und Bereiche von Konzernabschluss-Richtlinien, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 551, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/147625

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel

Nr. 551

Funktion, Struktur und Bereiche von Konzernabschluss-Richtlinien

Klaus-Rüdiger Veit

Funktion, Struktur und Bereiche von Konzernabschluss-Richtlinien

1 Einführung

2 Funktion der Richtlinien

3 Struktur der Richtlinien

3.1 Struktur nach Weiss/Ferlings
3.2 Struktur nach Ruhnke
3.3 Wesentliche Richtlinienbereiche

4 Bereiche der Richtlinien

4.1 Allgemeiner Bereich
4.1.1 Abgrenzung des Konsolidierungskreises
4.1.2 Aufstellung von Zwischenabschlüssen
4.1.3 Währungsumrechnung

4.2 Vorbereitung der Einzelabschlüsse
4.2.1 Gliederungsrichtlinie
4.2.2 Ansatzrichtlinie
4.2.3 Bewertungsrichtlinie

4.3 Konsolidierungsmaßnahmen
4.3.1 Richtlinie zur Kapitalkonsolidierung
4.3.2 Richtlinie zur Schuldenkonsolidierung
4.3.3 Richtlinie zur Zwischenergebniseliminierung
4.3.4 Richtlinie zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung
4.3.5 Richtlinie zur Bilanzierung latenter Steuern

5 Schlussbetrachtung

1 Einführung

Unter Konzernabschluss-Richtlinien oder verkürzend Konzernrichtlinien versteht man interne Anweisungen einer sog. Konsolidierungsstelle zur Erstellung des Konzernabschlusses nach § 290 HGB. Da in der Praxis schriftliche Reglementierungen vorliegen, lassen sich die Richtlinien als Zusammenfassung aller schriftlich fixierten Regelungen zur Abschlusserstellung bezeichnen[1]. Im Vordergrund steht bei der Konzernbilanzierung die Konsolidierung, insoweit umfassen die Richtlinien die "Konsolidierungsrichtlinien". Allerdings beziehen sich die Konzernabschluss-Richtlinien über Konsolidierungsvorgänge hinaus auch auf die übrigen Maßnahmen, die für die Erstellung des Konzernabschlusses nötig sind.

Die meist in Loseblattform gefertigten Richtlinien dienen bei der Aufstellung des Konzernabschlusses bezüglich der Ausübung von Wahlrechten und der Inanspruchnahme von Ermessensspielräumen als Richtschnur und konkrete Arbeitsanleitung[2]. Im Folgenden werden ihre Funktion im Einzelnen, ihre Struktur und ihre wesentlichen Bereiche behandelt. Die auf einen HGB-Abschluss bezogene Untersuchung schließt mit einem knappen Ausblick zu den Aufgaben von Konzernabschluss-Richtlinien.

2 Funktion der Richtlinien

Gäbe es noch einen Grundsatz der Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluss, wäre die Bedeutung der Konzernabschluss-Richtlinien deutlich geringer als es angesichts der dem Abschluss zugrundeliegenden Einheitstheorie der Fall ist. Man brauchte keine Anweisungen für eine einheitliche Aktivierung bzw. Passivierung und Bewertung.

Funktion der Konzernabschluss-Richtlinien ist es heute, in organisatorischer Hinsicht bei einem Verzicht auf eine eigenständige Konzernbuchführung und somit originäre

---

1 Vgl. Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie in der Praxis, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Universität-Gesamthochschule-Duisburg, 1993, Nr. 197, S. 3.

2 Vgl. Ruhnke, Klaus: Konzernbuchführung, in: Lexikon des Rechnungswesens, 4. Aufl., hrsg. von Walther Busse von Colbe und Bernhard Pellens, München 1998, S. 432.

Aufstellung[3] des Abschlusses die Voraussetzungen zu schaffen für die Erstellung des vom Einheitsgedanken geprägten Konzernabschlusses. Nach diesem in § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB kodifizierten Prinzip muss im derivativ aus den Einzelabschlüssen abgeleiteten Konzernabschluss die Situation hinsichtlich Vermögen, Liquidität und Ertrag dargestellt werden als handele es sich beim Konzern um ein einziges Unternehmen. Aus diesem Einheitsprinzip ergibt sich ein Zwang zur Koordinierung[4]. Das betrifft Ausweis, Ansatz und Bewertung. Von materiellem Gewicht ist dabei vor allem die Ausrichtung auf Einheitlichkeit bei Ansatz und Bewertung. Nach dem deutschen Bilanzrecht für große Kapitalgesellschaften müssen unter grundsätzlicher Beachtung der Vollständigkeit Ansatzverbote sowie -wahlrechte einheitlich gehandhabt und Bewertungswahlrechte einheitlich ausgeübt werden.

Unter mehr technischem Aspekt geht es um die - durch Korrektur und Modifizierung charakterisierte - Überführung der Einzelabschlüsse von Mutter- und Tochterunternehmen (Handelsbilanz I) in die der Konsolidierung zu Grunde zu legenden Abschlüsse (Handelsbilanz II). Eine solche Transformation erfordert Maßnahmen beträchtlichen Umfangs. Ohne Vorgaben zur Ausübung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen eignen sich die Einzelabschlüsse nicht für eine Konsolidierung. Deshalb sind präzise Anweisungen für Gliederung, Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss erforderlich. In der Fixierung dieser Bilanzfragen, also in der Bindung der Konzernglieder durch Reglementierung, besteht die zentrale Aufgabe der Konzernabschluss-Richtlinien[5].

Konzernabschluss-Richtlinien haben darüber hinaus die Aufgabe, den wechselseitigen Informationsfluss einschließlich der Berichtspakete im Konsolidierungskreis zu regeln[6]. Das betrifft die Erfassung von Konzernbeziehungen, die Abstimmung konzerninterner Forderungen und Verbindlichkeiten sowie die Bereitstellung von Informationen etwa zur Zwischenerfolgseliminierung und zur Steuerabgrenzung.

---

3 Zur originären Aufstellung siehe Pelka, Jörg: Konzernbuchführung, Stuttgart 1994, S. 32 ff. und Ruhnke, Klaus: Konzernbuchführung, Düsseldorf 1995, S. 107 ff.

4 Vgl. Weber-Braun, Elke, in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Organisation der Vorbereitung, Aufstellung und Kontrolle des Konzernabschlusses, S. 696.

5 Vgl. Weber-Braun, Elke, a.a.O., S. 696.

6 Vgl. Buchner, Robert: Rechnungslegung und Prüfung der Kapitalgesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1996, S. 405.

3 Struktur der Richtlinien

3.1 Struktur nach Weiss/Ferlings

Weiss/Ferlings unterscheiden bei der Darstellung des in der Praxis vorfindbaren Aufbaus *sieben* Teile, die ein Vorspann einleitet [7]. Im *vorausgehenden Abschnitt* werden die Funktion der Konzernabschluss-Richtlinien dargestellt, das Verhältnis von Handelsbilanz I und Handelsbilanz II erläutert sowie Verantwortlichkeiten klar abgegrenzt. Der *Organisationsteil* bestimmt den Kreis einbezogener Unternehmen, enthält einen Terminplan und regelt die Dokumentationserfordernisse sowie die Fristen der Aufbewahrung. Hinzukommen kann eine Darstellung und Erläuterung relevanter Rechtsvorschriften und Grundsätze. Im *Gliederungsteil* wird auf Form und Inhalt der Handelsbilanz II hingewiesen, dabei werden auch einzelne Positionen abgegrenzt, wie etwa die Umsätze. Es erfolgt daneben eine Festlegung in Bezug auf Ausweiswahlrechte und Wahlrechte bei Aktivierung und Passivierung. Gegenstand des *Bewertungsteils* ist - sofern nicht die abschließende Bewertung vom Mutterunternehmen selbst vorgenommen wird - die einheitliche Wahrnehmung von Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen. Das betrifft z.B. Positionen wie Vorräte bei den Aktiva und Rückstellungen bei den Passiva. Der *Konsolidierungsteil* bezieht sich auch auf die Währungsumrechnung, wenn die Umrechnung von den Tochterunternehmen durchgeführt wird. Hauptbestandteil sind die Anweisungen, die man zur Erhebung konsolidierungsrelevanter Daten benötigt, insbesondere zur erforderlichen Information über Eliminierungsvorgänge. Es geht insoweit um Anweisungen zum Ausfüllen der Formulare. Die Formblätter selbst werden im *Berichtsteil* erläutert. Im *Analyseteil* lässt sich die Basis schaffen für eine rückwärtsgewandte Analyse, und zwar durch ein retrospektives Berichtswesen. Eine interne Richtlinie kann dabei durch entsprechenden Ausbau der Berichtsbasis über den Rahmen und die Grenzen externer Analyse hinausgehen. Des Weiteren ist es möglich, einzelne Konzernglieder im Wege etwa eines Benchmarking miteinander zu vergleichen. Schließlich können durch die Gestaltung des Berichtswesens kürzerfristige Konzernabschlüsse in Form von Viertel- oder Halbjahresabschlüssen erstellt werden. Der *Planungsteil* als letzte Komponente der von Weiss/Ferlings dargestellten Struktur soll die Voraussetzungen schaffen, Auswirkungen der Planungsprozesse auf künftige Konzernabschlüsse festzustellen.

---

[7] Vgl. Weiss, Heinz-Jürgen/Ferlings, Josef F. W., in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Organisation der Vorbereitung, Aufstellung und Kontrolle des Konzernabschlusses, S. 725 ff.

3.2 Struktur nach Ruhnke

Ruhnke differenziert in seiner Darstellung einer zweckmäßigen Konzernabschluss-Richtlinie nach *acht* Teilen, die Kernbereiche werden weiter untergliedert[8]. Das *Beteiligungsverzeichnis* als erster Teil beinhaltet eine Aufstellung der einbezogenen Unternehmen, unterschieden nach verbundenen Unternehmen, sog. Beteiligungsunternehmen und übrigen Beteiligungen. Der *Terminplan* gibt eine Auflistung der mit der Konzernabschlusserstellung verknüpften Aktivitäten, und zwar mit präzisen Hinweisen auf letztmögliche Zeitpunkte. Ein weiterer Teil bezieht sich auf personelle *Zuständigkeiten* und *Verantwortlichkeiten*. Das ist von besonderer Bedeutung bei einer dezentralen Erstellung des Abschlusses. Im anschließenden Teil folgt ein Überblick über *Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung*. Einen zentralen Bereich bildet die *Durchführung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen*. In diesem Bereich wird weiter unterschieden nach Gliederungsrichtlinie, Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie, Richtlinie zur Währungsumrechnung sowie Richtlinie zur Berechnung latenter Steuern aus den Einzelabschlüssen. Die *Konsolidierungsrichtlinie* stellt einen weiteren zentralen Bereich dar. Bei ihr wird so eingeteilt: Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Eliminierung von Zwischenergebnissen, Konsolidierung von Aufwand und Ertrag sowie Behandlung der latenten Steuern aus der Konsolidierung. Ein vorletzter Teil betrifft das *Formularwesen*. Schließlich enthalten nach den Überlegungen Ruhnkes die Konzernabschluss-Richtlinien einen Teil für *"Sonstiges"*. Das richtet sich etwa auf Inventuren, auch auf die Prüfung des Konzernabschlusses sowie auf Verpflichtungen für eine Zwischenberichterstattung.

3.3 Wesentliche Richtlinienbereiche

Die in der Praxis gebräuchlichen und als zweckmäßig betrachteten Richtlinienbereiche haben einen großen Umfang[9]. Erfasst werden auch Regelungen zur Konzernrechnungslegung, die auf Vorschriften im Handelsgesetzbuch oder auf Grundsätzen beruhen. Soweit es sich um verbindliche Regelungen handelt, die keinen Spielraum lassen, sind an

---

8 Vgl. Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie, DB 1994, S. 895 ff.

9 Siehe dazu noch Jutz, Manfred: Organisation der Konzernrechnungslegung, BBK (1993), Fach 14, S. 8093 ff.; Müller, Alfred/Müller, Klaus: Gliederungsvorschlag für eine interne Richtlinie zur Konzernrechnungslegung und -berichterstattung nach neuem Bilanzrecht, DB 1988, S. 189 ff.

sich keine Richtlinien nötig. Jedenfalls stellen solche Bestimmungen keine wesentlichen Bestandteile der Konzernabschluss-Richtlinien dar. Berücksichtigt man darüber hinaus nicht die mehr technischen Gesichtspunkte der Terminplanung und des Formularwesens, verbleiben als *wesentliche Richtlinienbereiche* drei Teile. *Erstens* gibt es Regelungen mehr allgemeiner Art zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises, zur Aufstellung von Zwischenabschlüssen und zur Währungsumrechnung. Als *Zweites* enthalten die Richtlinien Regelungen und Anweisungen zur Überführung der Handelsbilanz I in die Handelsbilanz II. Das betrifft Ausweis-, Ansatz- und Bewertungsfragen. *Drittens* beziehen sich Konzernabschluss-Richtlinien auf die Konsolidierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Kapital, den Schulden, den Zwischenerfolgen, den Aufwendungen und Erträgen sowie der konzernbezogenen Steuerabgrenzung.

4 Bereiche der Richtlinien

4.1 Allgemeiner Bereich

4.1.1 Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises muss bezüglich des Verbots einer Einbeziehung (§ 295 HGB) bestimmt werden, welche Tätigkeiten von Tochterunternehmen als untypisch gelten. Zu den Wahlrechten des § 296 HGB ist zu regeln, ob sie überhaupt oder unter welchen Bedingungen sie in Anspruch genommen werden. In diesem Zusammenhang kann eine Reglementierung dazu nötig sein, wann bei den spezifischen Konzernverhältnissen eine untergeordnete Bedeutung von Konzerngliedern angenommen wird und woran diese gemessen werden soll. Für Gemeinschaftsunternehmen ist mit Hilfe von Kriterien wie dem Grad der Integration zu entscheiden, ob sie quotenkonsolidiert oder in die Equity-Behandlung einbezogen werden. Zum Assoziierungskreis bedarf der Regelung, ob man nach der Vermutungsregel in § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB verfahren will.

4.1.2 Aufstellung von Zwischenabschlüssen

Bei unterschiedlichen Stichtagen im Konzern ist die Vorgehensweise zu regeln[10]. Gemäß internationaler Praxis, wie sie auch in der 93-Tage-Regelung der SEC zum Ausdruck kommt, braucht nach § 299 Abs. 2 HGB ein Zwischenabschluss nicht aufgestellt zu werden, wenn der Stichtag eines Tochterunternehmens drei Monate oder weniger vor dem Stichtag des Konzernabschlusses liegt. Entschieden werden muss, ob in einem solchen Fall auf einen Zwischenabschluss verzichtet wird. Bei der Entscheidung kann auf Merkmale wie die Bedeutung von Tochterunternehmen oder das Ausmaß konzerninterner Beziehungen abgestellt werden. Zu bedenken wird auch sein, welchen Aufwand ein Verzicht auf einen Zwischenabschluss wegen der Informationspflichten nach § 299 Abs. 3 HGB hervorruft. Wird kein Zwischenabschluss aufgestellt, ist zu entscheiden, ob im Rahmen der Informationspflichten besondere Vorgänge im Konzernabschluss oder im Anhang berücksichtigt werden sollen.

4.1.3 Währungsumrechnung

In gewisser Überschneidung zum nächsten Bereich muss im internationalen Konzern die Währungsumrechnung festgelegt werden. Erforderlich ist, unter Beachtung von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen die Umrechnungsmethode zu bestimmen sowie ihre Handhabung zu präzisieren. Daneben bedarf die Wahl eines Umrechnungskurses der Reglementierung. Des Weiteren ist die Behandlung von Differenzen aus einer Umrechnung zu regeln. Als Detail müssen die Konsequenzen der Umrechnung von Fremdwährungsbeträgen etwa auf Bestands- und Bewegungsgrößen im Anlagegitter reglementiert werden. Besondere Regelungen erfordern Jahresabschlüsse aus Hochinflationsländern[11].

---

10 Vgl. Arbeitskreis "Externe Unternehmensrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft - Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Aufstellung von Konzernabschlüssen, ZfbF-Sonderheft 21/1987, S. 188.

11 Vgl. Müller, Alfred/Müller, Klaus, a.a.O., S. 191.

4.2 Vorbereitung der Einzelabschlüsse

4.2.1 Gliederungsrichtlinie

Unter dem Aspekt der Gliederung ist für die Bilanz die einheitliche Ausrichtung im Hinblick auf die Wahlrechte aus § 265 HGB, auch z.B. auf das Wahlrecht nach § 268 Abs. 3 HGB zum passivischen oder aktivischen Ausweis erhaltener Anzahlungen auf Bestellungen nötig. Für die GuV muss entweder das Gesamtkosten- oder das Umsatzkostenverfahrens vorgegeben werden. Überhaupt enthält der Gliederungsteil der Konzernabschluss-Richtlinien Anweisungen zum Aufbau der Handelsbilanz II, einschließlich einer genauen, der spezifischen Eigenart des Konzerns gerecht werdenden Abgrenzung einzelner Positionen[12]. Dadurch soll in formeller Hinsicht eine Homogenität der Einzelabschlüsse erreicht werden, wie es für eine Konsolidierung erforderlich ist.

4.2.2 Ansatzrichtlinie

Als Instrument materieller Vereinheitlichung hat die Ansatzrichtlinie im internationalen Konzern Anweisungen zu geben zur Einhaltung des Aktivierungsverbots für originäre immaterielle Anlagewerte (§ 248 Abs. 2 HGB). Regelungen sind daneben nötig zur Ausübung von Aktivierungswahlrechten, z.B. bei einem Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB), bei Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben (§ 269 HGB) oder bei einem derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB). Beim Firmenwert sind Regeln für die Abschreibung vorzusehen. Zu regeln ist, ob beschleunigt oder planmäßig abgeschrieben wird. Bei einer planmäßigen Abschreibung müssen die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode festgelegt werden. Für die Passiva ist die Vereinheitlichung vorrangig auf die Sonderposten mit Rücklageanteil und die Rückstellungen gerichtet. Bei den Rückstellungen muss geregelt werden, wie man die fakultativen Pensionsrückstellungen (Art. 28 Abs. 1 EG HGB) behandeln und das Wahlrecht für spezielle Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB) sowie für generelle Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) ausüben will.

---

12 Vgl. Weiss, Heinz-Jürgen/Ferlings, Josef F. W., a.a.O., S. 725.

4.2.3 Bewertungsrichtlinie

Die Bewertungsrichtlinie betrifft vorrangig die Abgrenzung der Wertmaßstäbe. Zu den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) etwa muss festgelegt werden, unter welchen Voraussetzungen bei Maschinen Ausgaben für Probeläufe in die Nebenkosten einzubeziehen sind. Besondere Bedeutung hat die konzerneinheitliche Abgrenzung der Herstellungkosten (§ 255 Abs. 2 HGB). Dazu ist zu bestimmen, ob die Herstellungskosten auf der Grundlage nur der Einzelkosten oder auch anderer Kosten ermittelt werden. Bei einer einzelkostenorientierten Ermittlung muss man anordnen, welche Kostenkomponenten Einzelkosten bilden. Wird über die handelsrechtliche Untergrenze hinausgegangen, ist festzulegen, wie die Wahlrechte zur Einbeziehung von Gemeinkosten gehandhabt werden sollen. Darüber hinaus wird es zweckmäßig sein, dass die Bewertungsrichtlinie regelt, in welcher Weise das Einbeziehungswahlrecht hinsichtlich der Zinsen für Fremdkapital (§ 255 Abs. 3 HGB) auszuüben ist.

Zum Regelungsbereich einheitlicher Bewertung gehören auch Anweisungen zum Einsatz von Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB). Es sind bestimmte Verfahren vorzugeben. Wird z.B. die Lifo-Methode als konzerneinheitliches Verfahren bestimmt, ist des Weiteren die permanente bzw. periodenbezogene Anwendung zu regeln. Es bleibt dann noch zu entscheiden, ob auf Layer abgestellt wird.

Im Rahmen einheitlicher Bewertung ist auf Forderungen einzugehen. Für die Bewertung muss festgelegt werden, wann eine Forderung als zweifelhaft, wann als uneinbringlich gilt.

4.3 Konsolidierungsmaßnahmen

4.3.1 Richtlinie zur Kapitalkonsolidierung

Bezüglich der Kapitalkonsolidierung ist zu regeln, ob für den Fall, die Voraussetzungen der Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB) sind gegeben, von der Erwerbsmethode (§ 301 HGB) abgegangen werden soll. Wird auf die Erwerbsmethode abgestellt, muss entschieden werden, welche Form - Buchwertmethode oder Neubewertungsmethode - anzuwenden ist. Ergibt die Konsolidierung eine aktive Diffe-

renz, die geringer ist als der Betrag stiller Reserven, wird eine Zuordnung der stillen Reserven nötig. Konzernabschluss-Richtlinien müssen deshalb festlegen, ob die Zuordnung nach abnehmender oder zunehmender Liquidierbarkeit, quotal zu Zeitwerten oder proportional zu den stillen Reserven vorgenommen werden soll[13].

Des Weiteren muss bestimmt werden, wie verbleibende aktive oder passive Differenzen zu behandeln sind. Bei einem aktiven Unterschiedsbetrag betrifft das die Verrechnung eines konsolidierungsbedingten Goodwills[14]. Hinsichtlich dieses Firmenwerts ist zunächst zu entscheiden, ob er nach § 309 Abs. 1 Satz 3 HGB erfolgsneutral mit offenen Rücklagen verrechnet wird. Bei der Entscheidung für eine solche Verrechnung sollten die Richtlinien sicherstellen, dass keine unzulässige ratierliche Absetzung des Firmenwerts von den Konzernrücklagen erfolgt. Sofern ein Firmenwert nicht mit Rücklagen aufgerechnet wird, stellt sich die Frage der Abschreibung. Konzernabschluss-Richtlinien müssen Vorgaben enthalten, ob beschleunigt oder planmäßig abzuschreiben ist (§ 309 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Bei planmäßiger Abschreibung sind Abschreibungsdauer und Methode des Abschreibens zu regeln.

4.3.2 Richtlinie zur Schuldenkonsolidierung

Bei der Konsolidierung von Forderungen und Verbindlichkeiten (§ 303 HGB) ermöglichen es Konzernabschluss-Richtlinien, durch Anweisungen den Umfang materieller Unterschiede zu reduzieren. Das bezieht sich z.B. auf die aktivische und passivische Behandlung eines Disagios in den Einzelabschlüssen von Schuldner- und Gläubigerunternehmen im Rahmen eines Konzerns. Eine korrespondierende Bilanzierung verhindert das Auftreten von Differenzen und beschränkt das Konsolidieren auf ein Weglassen, wie in § 303 Abs. 1 HGB formuliert wird. Entstehen bei der Schuldenkonsolidierung Unterschiede, muss deren erfolgswirksame Aufrechnung geregelt werden. Auch bezüglich formeller Differenzen kann das Ausmaß nötiger Verrechnung eingeschränkt werden, und zwar durch Regelungen zur Vermeidung von Fehlbuchungen und von zeitlich bedingten Unterschieden. Verwerfungen zeitlicher Art lassen sich durch Anweisungen

---

13 Vgl. Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie, DB 1994, S. 896.

14 Vgl. Pelka, Jörg, a.a.O., S. 119 f.

zur technischen Abwicklung vermeiden, so durch die Fixierung von Terminen für letzte Rechnungsstellung und Regulierung[15].

In die Schuldenkonsolidierungsrichtlinie sind über den Bereich von Forderungen und Verbindlichkeiten hinaus auch Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen einzubeziehen[16]. Gleiches gilt für Eventualverbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse (§ 251 HGB) sowie für die sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Soll freiwillig eine Konsolidierung von Drittschuldverhältnissen betrieben werden, hat man dazu im Hinblick auf die zu erfassenden Vertragspartner außerhalb des Konzerns und auch in Bezug auf die Informationen innerhalb des Konzerns organisatorische Vorkehrungen zu treffen.

4.3.3 Richtlinie zur Zwischenergebniseliminierung

Im Richtlinienteil zur Eliminierung von Zwischenerfolgen (§ 304 HGB) muss in erster Linie vorgegeben werden, wie bei der Lieferung konzernintern hergestellter Erzeugnisse über den eliminierungspflichtigen Bereich hinaus eliminierungsfähige Zwischenergebnisse zu behandeln sind. In dieser Frage ist eine Abstimmung mit der Bewertungsrichtlinie hinsichtlich der Herstellungskosten erforderlich. Bei der Festlegung der einheitlichen Konzernherstellungskosten sind die aus Konzernsicht vorzunehmenden Kostenminderungen und -mehrungen zu berücksichtigen. Da die Eliminierung von Zwischengewinnen und -verlusten differenzierte Berechnungen erfordert, ist ein zweckgerechtes Formularwesen in diesem Bereich von besonderer Bedeutung.

Die Richtlinien zur Eliminierung von Zwischenergebnissen können weitergehende Bedeutung haben. Nach § 304 Abs. 2 HGB brauchen Zwischenergebnisse nicht berücksichtigt zu werden, wenn die Eliminierungen einen unverhältnismäßig hohen Aufwand verursachen und die Lieferungen oder Leistungen zu marktüblichen Bedingungen erfolgen. Deshalb ließen sich in die Konzernabschluss-Richtlinien Anweisungen aufnehmen, die eine Abwicklung konzerninterner Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen durchsetzen und insoweit einen Verzicht auf Konsolidierung erlauben.

---

15 Vgl. Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie, DB 1994, S. 897.

16 Vgl. Harms, Jens E., in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Anm. 6 zu § 303 HGB.

4.3.4 Richtlinie zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB) geben Konzernabschluss-Richtlinien Anweisungen, wie Innenumsätze von Außenumsatzerlösen zu separieren sind. Daneben muss sich bei den Materialaufwendungen und darüber hinaus betroffenen Aufwandspositionen der Betrag ermitteln lassen, der durch den Verbrauch von Konzernleistungen entstanden ist. Entsprechendes gilt für eine Verrechnung anderer konzerninterner Lieferungen und Leistungen. Bei den "anderen" Leistungen wird es sich in der Regel um Vorgänge aus Kredit-, Miet- oder Pachtverhältnissen handeln, bei denen Erträge und Aufwendungen gleiche Höhe aufweisen; insofern bedarf es kaum näherer Regelungen[17].

Einzugehen haben dagegen die Konzernabschluss-Richtlinien auf die Gliederung der GuV - innerhalb derer es zur Konsolidierung kommt. In Überschneidung mit der Gliederungsrichtlinie muss man die Wahl treffen zwischen Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren. Soll auf die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen nach § 305 Abs. 2 HGB wegen "untergeordneter Bedeutung" verzichtet werden, sind in den Konzernabschluss-Richtlinien - wie auch bei einem Verzicht auf Schuldenkonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung - Regeln zur Fixierung der Unwesentlichkeit nötig.

4.3.5 Richtlinie zur Bilanzierung latenter Steuern

Die Richtlinie zur Behandlung konzernspezifischer latenter Steuern (§ 306 HGB) kann anknüpfen an Regelungen zum fakultativen Ansatz aktiver Latenzen gemäß § 298 Abs. 1 i.V. mit § 274 Abs. 2 HGB. Der obligatorische Ansatz aktiver und passiver konzernspezifischer Steuerlatenzen macht neben der Einführung von Nebenrechnungen zur Erfassung der relevanten Tatbestände eine Festlegung des anzuwendenden Steuersatzes erforderlich[18]. Zu regeln ist, ob mit einem konzerneinheitlichen Durchschnittssatz oder mit differenzierten Sätzen gerechnet werden soll.

---

17 Vgl. Telkamp, Heinz-Jürgen, in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Anm. 38 und 39 zu § 305 HGB.

18 Vgl. Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie, DB 1994, S. 897.

Hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs haben sich die Richtlinien gemäß § 310 Abs. 2 HGB auf Gemeinschaftsunternehmen zu erstrecken. Festgelegt werden muss, ob man assoziierte Unternehmen - für die keine Verpflichtung zur Einbeziehung in die Steuerabgrenzung besteht - freiwillig zur verbesserten Aussagefähigkeit einbeziehen will.

Für den Ausweis latenter Steuern bleibt noch zu regeln, ob die konzernspezifischen Latenzen mit dem Abgrenzungsposten nach § 274 HGB zusammengefasst oder getrennt ausgewiesen werden (§ 306 Satz 3 HGB). Darüber hinaus ist für aktive und passive Latenzen genau zu bestimmen, wo der Ausweis in der Bilanz erfolgen soll. Schließlich muss man die formale Behandlung der latenten Steuern in der GuV regeln.

5 Schlussbetrachtung

Konzernabschluss-Richtlinien benötigen im Hinblick auf Aktualisierung und Änderung dauernd pflegliche Behandlung. Diese Pflege geht einher mit einer internen Überwachung der Richtlinien. Eine solche auf Formulare und Berichtspakete gerichtete Kontrolle kann die Grundlage bilden für die Steuerung eines Konzerns. Deshalb haben Konzernabschluss-Richtlinien nicht nur technische und bilanzpolitische Funktionen, sie können auch ein Instrument des Konzern-Controlling sein.

Literatur:

Arbeitskreis "Externe Unternehmensrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft - Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Aufstellung von Konzernabschlüssen, ZfbF-Sonderheft 21/1987.

Buchner, Robert: Rechnungslegung und Prüfung der Kapitalgesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1996.

Harms, Jens E., in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Anm. zu § 303 HGB.

Jutz, Manfred: Organisation der Konzernrechnungslegung, BBK (1993), Fach 14, S. 8085-8100.

Müller, Alfred/Müller, Klaus: Gliederungsvorschlag für eine interne Richtlinie zur Konzernrechnungslegung und -berichterstattung nach neuem Bilanzrecht, DB 1988, S. 189-192.

Pelka, Jörg: Konzernbuchführung, Stuttgart 1994.

Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie in der Praxis, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Universität-Gesamthochschule-Duisburg, 1993, Nr. 197.

Ruhnke, Klaus: Erstellung einer internen Konzernrichtlinie, DB 1994, S. 893-899.

Ruhnke, Klaus: Konzernbuchführung, Düsseldorf 1995.

Ruhnke, Klaus: Konzernbuchführung, in: Lexikon des Rechnungswesens, 4. Aufl., hrsg. von Walther Busse von Colbe und Bernhard Pellens, München 1998, S. 431-433.

Telkamp, Heinz-Jürgen, in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Anm. zu § 305 HGB.

Weber-Braun, Elke, in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Organisation der Vorbereitung, Aufstellung und Kontrolle des Konzernabschlusses, S. 693-708.

Weiss, Heinz-Jürgen/Ferlings, Josef F. W., in: Handbuch der Konzernrechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Organisation der Vorbereitung, Aufstellung und Kontrolle des Konzernabschlusses, S. 709-749.