

Dr. Wolfgang Becker, Lauf an der Pegnitz

345

Berichtsprinzipien der Konzernrechnungslegung

Im Rahmen der Rechnungslegung von Konzernen sind – gegenüber einzelnen Kapitalgesellschaften – teilweise besondere, gesetzlich geregelte Anforderungen der Berichterstattung zu erfüllen. Dieser Beitrag verfolgt das Ziel, ausgehend von einer kurzen Beschreibung der wesentlichen Berichtsdeterminanten und -elemente einen systematischen Überblick über die vorrangig angesprochenen Grundsätze der – als spezielles Berichtswesen eines Konzerns auffaßbaren – Konzernrechnungslegung zu vermitteln.

I. Einführung

Die im Rahmen der Konzernrechnungslegung geltenden besonderen Anforderungen an die Berichterstattung resultieren prinzipiell daraus, daß die Konzernrechnungslegung ein – im Vergleich zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung – *besonderes Berichtswesen* darstellt. Dieses richtet sich nicht ausschließlich an externe Informationsempfänger, wie beispielsweise an Anteilseigner und Gläubiger, sondern darüber hinaus auch an *interne Informationsempfänger*, wie etwa insbesondere an die Konzernleitung im Mutterunternehmen sowie an die Geschäftsführungen der einzelnen Konzernunternehmen. So soll die Konzernrechnungslegung der obersten Konzernleitung Informationen vermitteln, mit deren Hilfe diese konzernpolitische Entscheidungen zu treffen vermag. Insofern muß das *Mutterunternehmen eines Konzerns mit besonderen Informationsrechten* gegenüber den Tochterunternehmen ausgestattet sein.

Darüber hinaus bewirkt das daraus resultierende *Beeinflussungspotential der Konzernleitung*, daß zahlreiche Möglichkeiten zur Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der zu einem Konzern zusammengeschlossenen Unternehmen bestehen. Daher sollten auch die *Geschäftsführungen abhängiger Konzernunternehmen Einblick in die wirtschaftliche Lage* des Gesamtkonzerns erhalten können. Dies begründet besondere Informationsrechte sowie Schutzbestimmungen für die Tochterunternehmen eines Konzerns.

Im Hinblick auf sämtliche Informationsbedarfe sind insofern einerseits besonders hohe Anforderungen an die *Inhalte der Konzernrechnungslegung*, aber auch an die Zuverlässigkeit des durch die Rechnungslegung gewährten Einblicks in die wirtschaftliche Lage des Gesamtkonzerns erforderlich. Andererseits muß die *Vereinheitlichung der gesamten Berichterstattung* i. R. der Rechnungslegung des Konzerns sichergestellt werden¹⁾.

II. Festlegung bedeutsamer Berichtsdeterminanten und Berichtselemente in den Vorschriften zur Konzernrechnungslegung

Regelungen, die ein Berichtswesen determinieren, sollten prinzipiell die Berichterstattung statt an einem gegebenen – möglicherweise eher zufälligen oder unter Zugrundelegung sehr spezifischer, beispielsweise unternehmenspolitischer Individualinteressen entstandenen – *Informationsangebot* oder an einer bestehenden – zumeist subjektiv geprägten bzw. situativ eingeschränkten – *Informationsnachfrage* am tatsächlichen *Informationsbedarf*²⁾ ausrichten.

Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung sind daraufhin zu untersuchen, inwieweit sie tatsächlich sämtliche in diesem Sinne erforderliche *Berichtsdeterminanten und -elemente* berücksichtigen. In diesem Zusammenhang sollen allerdings nicht alle Einzelaspekte detailliert analysiert,

sondern insbesondere die in den gesetzlichen Vorschriften auf spezielle Weise geregelten *Berichtsgrundsätze* in den Vordergrund gestellt werden.

Für die Zwecke einer derartigen Analyse sind zunächst die prinzipiellen *Gestaltungsdeterminanten und Gestaltungselemente* eines Berichtswesens in allgemeiner Form festzulegen.

1. Gestaltungsdeterminanten und Gestaltungselemente eines Berichtswesens

Zur Feststellung des bezüglich einer bestimmten Sachlage bestehenden *Informationsbedarfs* ist es zweckmäßig, typische Grundfragen des Berichtswesens zu klären. So ist ganz allgemein im Rahmen der Aufstellung von Berichten stets die folgende „W“-Frage zu klären:

„Wofür berichtet wer wem was worüber mit welchen und woher stammenden Informationen womit in welcher Form wann wie oft und wie?“

Diese Fragestellung führt zu einer systematischen Erschließung der wesentlichen – und insofern zu organisierenden – *Einflußfaktoren und Bestandteile eines Berichtswesens*. Im einzelnen sind somit prinzipiell Festlegungen über die folgenden, in Abb. 1 (auf S. 346) in ihrem Zusammenwirken veranschaulichten Aspekte zu treffen³⁾:

- (1) *Berichtsziele* bzw. *Berichtszwecke*, auf die die Berichterstattung auszurichten ist (Wofür wird berichtet?);
- (2) *Berichtspflichtige*, die die Aufgabe der Berichterstattung zu erfüllen haben (Wer berichtet?);
- (3) *Berichtsempfänger*, an die die Berichterstattung zu richten ist (Wem wird berichtet?);
- (4) *Berichtsinhalte*, die in der Berichterstattung mindestens enthalten sein müssen, und *Berichtsobjekte*, über die zu berichten ist (Was ist worüber zu berichten?);
- (5) *Berichtsquellen*, aus denen die für die Berichterstattung relevanten Informationen resultieren (Woher stammen die für den Bericht relevanten Informationen?);
- (6) *Berichtsinstrumente* bzw. *Berichtsmethoden*, mit deren Hilfe die Berichte zu erstellen sind (Womit wird berichtet?);
- (7) *Berichtsarten*, in denen die Berichterstattung zu erfolgen hat (in welcher Form wird berichtet?);
- (8) *Berichtszeitpunkte*, zu denen zu berichten ist, und *Berichtszyklen*, die im Rahmen der Berichterstattung einzuhalten sind (Wann und wie oft wird berichtet?), sowie
- (9) *Berichtsgrundsätze* einschließlich einer Klärung der Berichtsprinzipien, der Berichtsumfänge und der Berichtsbestimmtheit (Wie ist zu berichten?).

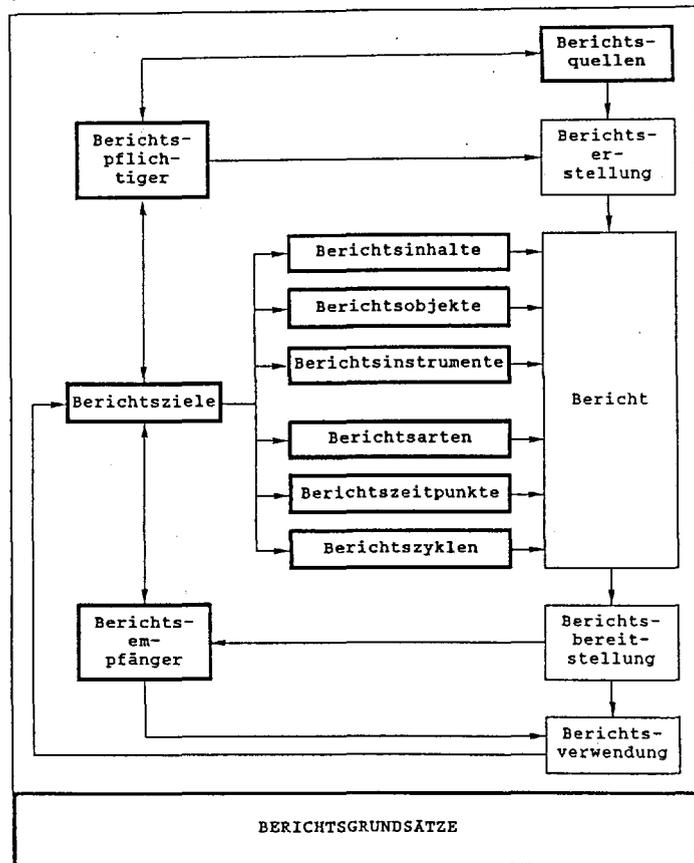
Zwar bedürften sämtliche zuvor genannten Berichtsdeterminanten und -elemente einer detaillierten, möglichst auch organisierten Regelung, um die Güte der zu erstellenden Berichte reproduzierbar sicherstellen zu können. *Besondere Bedeutung* erlan-

¹⁾ Vgl. hierzu auch Becker, Konzernrechnungslegung. Handelsrechtliche Grundlagen, Wiesbaden 1989, S. 46 und 47.

²⁾ Vgl. zum Zusammenhang zwischen Informationsbedarf, Informationsangebot und Informationsnachfrage insbesondere Berthel, Betriebliche Informationssysteme, Stuttgart 1975, sowie auch – dessen Ausführungen in anderem Zusammenhang aufgreifend – Becker, Funktionsprinzipien des Controlling, ZfB 1990 S. 295.

³⁾ Ein ähnliches, jedoch bei weitem nicht derart umfassendes Vorgehen wählt beispielsweise auch Blohm, Die Gestaltung des betrieblichen Berichtswesens als Problem der Leitungsorganisation, 2. Aufl., Herne/Berlin 1974.

Abb. 1: Überblick über bedeutsame Determinanten und Elemente eines Berichtswesens



gen in diesem Zusammenhang zweifelsfrei die *Berichtsgrundsätze*, die aufgrund ihres prinzipiellen Charakters den *strategischen Rahmen eines Berichtswesens* darstellen und insofern die konkretisierenden operativen Einzelregelungen in besonderer Weise determinieren, insofern sind auch die im HGB festgelegten Grundsätze der Konzernrechnungslegung von hoher Wichtigkeit für dieses spezielle Berichtswesen.

2. Überblick über die wesentlichen Berichtsdeterminanten und Berichtselemente der Konzernrechnungslegung

Im folgenden soll allein auf die wesentlich erscheinenden *gesetzlichen Vorschriften* kurz hingewiesen werden, in denen die zuvor systematisierten *Berichtsdeterminanten* und *-elemente* geregelt werden, um anschließend die besondere Bedeutung sowie die wesentlichen Inhalte der Berichtsprinzipien der Konzernrechnungslegung zu untersuchen.

(1) Berichtsziele: Aufschluß darüber, mit welcher *generellen Intentionalität* der Gesetzgeber die einzelnen handelsrechtlichen *Vorschriften zur Konzernrechnungslegung* geschaffen hat, vermittelt die in § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB geschaffene sog. *Generalnorm* der Konzernrechnungslegung. In ihr ist zielsetzend festgelegt⁴⁾, daß – zunächst hier noch verkürzt ausgedrückt⁵⁾ – die Konzernrechnungslegung *Informationen über die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende wirtschaftliche Lage* bereitzustellen hat.

Mit dieser Forderung wird ein *strategisches Oberziel* des gesamten Berichtswesens festgelegt, das prinzipiell einer weitergehenden Konkretisierung bedarf, die zum großen Teil aus den handelsrechtlichen Einzelvorschriften vorgenommen werden kann.

(2) Berichtspflichtige: Im Rahmen der Festlegung des Berichtspflichtigen ist es erforderlich, möglichst genaue, also zur eindeutigen Identifikation führende *Festlegungen über die zur Berichterstattung verpflichtete Institution oder Person* zu treffen. Innerhalb der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrech-

nungslegung geschieht dies mit der in § 290 HGB erfolgenden generellen Regelung, daß die *Mutterunternehmen eines Konzerns* der Konzernrechnungslegungspflicht unterliegen.

Die damit geregelte Berichtspflicht bedarf im allgemeinen einer weiteren *Konkretisierung*, innerhalb derer die *spezifischen Bedingungen* festzulegen sind, unter denen die Berichtspflicht für den Berichtspflichtigen eintritt.

Im Rahmen der *Konzernrechnungslegungsvorschriften* erfolgt diese Konkretisierung dadurch, daß die Berichtspflicht bzw. der generelle *Anwendungsbereich der handelsrechtlichen Vorschriften* eingeschränkt wird. Für das Mutterunternehmen eines Konzerns besteht gem. § 290 Abs. 1 HGB die *Berichtspflicht nur, soweit tatsächlich der Tatbestand einer einheitlichen Leitung oder der Tatbestand eines rechtlichen Beherrschungspotentials* gem. § 290 Abs. 2 HGB erfüllt ist⁶⁾. Mit dieser Regelung wird zugleich der Berichtspflichtige näher definiert.

Darüber hinaus erfolgt eine *weitergehende Einschränkung* der Berichtspflicht insbesondere durch die in den §§ 291–293 HGB erfolgende abschließende Aufzählung von – *größenunabhängigen* und *größenabhängigen* – *Befreiungstatbeständen*.

(3) Berichtsempfänger: Hinsichtlich der Berichtsempfänger wurde bereits einleitend auf die vor allem für die Konzernrechnungslegung geltende Besonderheit hingewiesen, daß in diesem Zusammenhang – abweichend von den primären Zielsetzungen des Einzelabschlusses – verstärkt *konzerninterne Berichtsempfänger* als *Zielgruppe der Rechenschaftslegung* zu berücksichtigen sind. Dieser in den handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung nicht explizit geregelte Tatbestand ist den speziellen Vorschriften zur Offenlegung der Rechnungslegung (§§ 283 Nr. 11 und 337 AktG sowie §§ 42a Abs. 4 und 521 GmbHG) zu entnehmen und findet auch in einschlägigen Kommentierungen Berücksichtigung⁷⁾.

Darüber hinaus ist – analog zum Einzelabschluß – auch die an der Berichterstattung interessierte *konzernexterne Öffentlichkeit* als Zielgruppe der Berichterstattung anzusehen. Demgemäß behandeln die handelsrechtlichen Vorschriften die Offenlegungspflichten⁸⁾ in den §§ 325–329 HGB für Konzerne und Einzelunternehmen gemeinsam⁹⁾.

(4) Berichtsinhalte und Berichtsobjekte: Zwischen den Berichtsinhalten und den Berichtsobjekten der Konzernrechnungslegung besteht eine sehr enge Verbindung. Während die Regelung der *Berichtsinhalte* unter Orientierung an den Berichtsziele festzulegen hat, über welche *Tatbestände* der Bericht den Berichtsempfänger informieren soll, muß sich die Feststellung der *Berichtsobjekte* vorrangig darum bemühen, für den Berichtspflichtigen eine *Abgrenzung der berichtsrelevanten Bezugsobjekte* zu liefern.

In den handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung werden die *Berichtsinhalte mit abgestufter Genauigkeit* festgelegt. So wird – wie bereits erwähnt – in der *Generalnorm* die grundsätzliche inhaltliche Ausrichtung der gesamten Rechnungslegung fixiert. Ausgehend davon enthalten nahezu sämtli-

4) Vgl. auch Baetge/Kirsch, Inhalt und Form des Konzernabschlusses, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, Komm. z. Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1989, S. 879 (888–890); Everling, Konzernrechtsprechung nach neuem Recht, b&b 1990 S. 267.

5) Diese in der Generalnorm zum Ausdruck kommende Zielsetzung, die die gesamten Inhalte der Konzernrechnungslegung wesentlich determiniert, wird nachfolgend noch ausführlich untersucht.

6) Vgl. auch v. Wycsocki, Konzernabschluß: Aufstellungs- und Einbeziehungs-pflichten nach neuem Recht, WPg. 1987 S. 277.

7) Vgl. hierzu beispielhaft Scheren, Möglichkeiten und Grenzen der Konzernbilanzpolitik, in: Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 4), S. 43 (45–49), sowie Hartle, Grundlagen und Grundsätze des Konzernabschlusses, in: Castan u. a., Handbuch der Rechnungslegung, München 1987, Abschn. C 10 (3–5).

8) Vgl. auch Plagemann, Besonderheiten bei der Anwendung des Publizitätsgesetzes, BB 1986.

9) Vgl. hierzu Becker, a.a.O. 259–264.

che, im zweiten Unterabschnitt des dritten Buchs des HGB (§§ 290–315 HGB) aufgeführten Vorschriften Hinweise bzw. explizite und unterschiedlich detaillierte Regelungen zur *Konkretisierung* der an die Inhalte des Berichtswerks gestellten *Anforderungen*.

Die Berichtsubjekte resultieren demgegenüber mit vergleichsweise hoher Genauigkeit aus den in §§ 294–296 HGB festgeschriebenen Vorschriften zum *Konsolidierungskreis* der Konzernrechnungslegung¹⁰⁾.

(5) Berichtsquellen: Die Benennung erforderlicher bzw. möglicher Berichtsquellen ist darauf auszurichten, den Berichtspflichtigen Hinweise auf Verwendungspflichten und -möglichkeiten berichtsrelevanter Informationen zu geben. Grundsätzlich besteht in diesem Zusammenhang einerseits die Möglichkeit, bestimmte Institutionen oder Personen anzugeben, die im Rahmen der Gewinnung berichtsrelevanter Informationen zu konsultieren sind (*Informations-Holschuld* seitens des Berichtspflichtigen) oder die in Abstimmung mit den Berichtszyklen derartige Informationen bereitzustellen haben (*Informations-Bringschuld* gegenüber den Berichtspflichtigen). Andererseits können auch Arten von Informationen abgegeben werden, die im Rahmen der Berichterstattung zu verwenden sind.

Einen Hinweis auf die für die Erstellung der Konzernrechnungslegung heranzuziehenden Berichtsquellen geben die gesetzlichen Vorschriften insbesondere in § 294 Abs. 3 HGB, in dem die speziellen *Vorlage- und Auskunftspflichten der Tochterunternehmen* gegenüber dem berichtspflichtigen Mutterunternehmen geregelt sind.

(6) Berichtsinstrumente bzw. Berichtsmethoden: Als Berichtsinstrumente bzw. Berichtsmethoden stehen insbesondere jene *methodischen Hilfen* im Mittelpunkt, die für die zielgerechte Berichterstattung eingesetzt werden können oder müssen.

Hinsichtlich der Konzernrechnungslegung lassen sich als derartige Berichtsinstrumente vorrangig die in §§ 300–307 HGB festgelegten Vorschriften zur *Vollkonsolidierung*¹¹⁾, die sich in den §§ 308–309 HGB anschließenden *Bewertungsmethoden* sowie die in den §§ 310–312 HGB festgelegten Methoden der *Quoten- und Equity-Konsolidierung*¹²⁾ anführen. Die dort festgeschriebenen Grundprinzipien und Vorgehensweisen determinieren recht weitgehend die *inhaltliche Ausgestaltung des konsolidierten Konzernabschlusses*, der – neben dem Konzernlagebericht – als Ergebnis der Rechnungslegung anzusehen ist.

(7) Berichtsarten: Hinsichtlich der Bestimmung von Berichtsarten sind insbesondere *Berichtsformen* festzulegen, mit deren Hilfe die Berichterstattung seitens der Berichtspflichtigen an die Berichtsempfänger zu erfolgen hat.

Für die Konzernrechnungslegung ist festzustellen, daß die Berichterstattung gem. § 297 Abs. 1 HGB durch einen sog. *Konzernabschluß*, der sich als Einheit aus Konzernbilanz, Konzern-GuV sowie Konzernanhang zusammensetzt, sowie durch einen gem. § 315 HGB geregelten *Konzernlagebericht* zu erfolgen hat¹³⁾. Die konkretisierenden Gestaltungsvorschriften für den Konzernabschluß finden sich – soweit überhaupt entsprechende Festschreibungen vorgenommen sind – in einer Fülle von Detailregelungen.

(8) Berichtszeitpunkte und Berichtszyklen: Mit der Festlegung von geregelten Berichtszeitpunkten und Berichtszyklen erfolgt die über die sachlichen Dimensionen eines Berichts hinausgehende zusätzliche *zeitliche Fixierung der Berichterstattung*.

Im Rahmen der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung finden sich diesbezügliche Regelungen zunächst in § 290 Abs. 1 HGB, in dem festgelegt ist, daß Konzernabschluß und Konzernlagebericht in den *ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahres* aufzustellen sind¹⁴⁾. Diese Vorschrift wird ergänzt durch die in § 299 HGB erfolgende Festlegung des Grundsatzes der *Einheitlichkeit der Abschlußstichtage*, der bereits zu den alle-

meinen Berichtsgrundsätzen der Konzernrechnungslegung gezählt werden kann¹⁵⁾.

(9) Berichtsgrundsätze: Innerhalb der Systematik von Berichtselementen der Rechnungslegung im Konzern ist den *Grundsätzen der Konzernrechnungslegung* ein besonderer Stellenwert beizumessen. Diese Berichtsgrundsätze stellen strategische *Rahmenrichtlinien für die gesamte Rechnungslegung* dar, die für Berichtspflichtige und Berichtsempfänger gleichermaßen verbindlich und bedeutsam sind.

Zwar regeln die in den §§ 290–315 HGB erlassenen *Einzelvorschriften* eine Fülle von Details. Gleichwohl kann die gesetzgeberische Regelung der Rechnungslegung letztlich niemals sämtliche potentiell berichtsrelevanten Elemente in umfassender Weise behandeln. Stets werden Tatbestände existieren, die einer im Sinne der gesetzgeberischen Ziele vorzunehmenden Ergänzung oder Vertiefung bedürfen¹⁶⁾. Darüber hinaus werden angesichts der notwendigerweise vergleichsweise ungenauen Formulierung der obersten Berichtsziele und -inhalte auch stets *Interpretationsspielräume* verbleiben, die aufgrund unvollständiger oder zumindest ungenauer Detailregelungen entstehen. Schließlich wird man nicht in jedem Fall detailliert konkretisierende Regelungen treffen wollen, um der Rechnungslegung bewußt *Entwicklungsspielräume* zu offerieren¹⁷⁾.

Insofern erlangen strategische *Rahmenrichtlinien*, wie sie in den Grundsätzen der Konzernrechnungslegung intendiert sind, eine besonders hohe Bedeutung. Dies gilt erst recht für die besondere Gruppe von Berichtsempfängern, nämlich die *Abschlußprüfer*¹⁸⁾ und die ggf. heranzuziehenden *Gerichte*, die die Rechtmäßigkeit der Rechnungslegung zu beurteilen haben.

Die im Rahmen der Grundsätze der Konzernrechnungslegung festgelegten Anforderungen an die Art der Berichterstattung betreffen im einzelnen zum einen die *Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Rechnungslegung*, die *Vollständigkeit*, die *Stetigkeit* sowie die *Wirtschaftlichkeit* und *Wesentlichkeit der Konzernrechnungslegung*.

Diese Grundsätze sind Bestandteil bzw. resultieren unmittelbar aus der gesetzlich geregelten *Generalnorm* der Konzernrechnungslegung.

Zum anderen erscheint es vor dem Hintergrund der oben kurz angerissenen *Berichtszwecke* erforderlich, für den gesamten Konzern derart Rechnung zu legen, *als handele es sich* nicht nur um eine wirtschaftliche, sondern sogar *um eine rechtliche Einheit*. Diese Forderung schlägt sich in der nunmehr ebenfalls gesetzlich verankerten *Einheitstheorie* nieder, die aus dem an-

¹⁰⁾ Vgl. dazu *Haeger/Zündorf*, Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, b&b 1988 S. 105; *Siebourg*, Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses und Abgrenzung des Konsolidierungskreises, in: Baetge (Hrsg.), Konzernrechnungslegung und -prüfung, Düsseldorf 1990, S. 37.

¹¹⁾ Vgl. *Vormbaum/Fleischmann*, Kapitalkonsolidierung bei Mutter- und Tochterunternehmen nach dem Bilanzrichtliniengesetz, WISU 1987 S. 137.

¹²⁾ Vgl. etwa *Harms/Knischewski*, Quotenkonsolidierung versus Equity-Methode im Konzernabschluß, DB 1985 S. 1353; *Sigle*, Betriebswirtschaftliche Aspekte der Quotenkonsolidierung, ZfB-Ergänzungsheft 1/1987 S. 321; *Busse von Colbe*, Die Equity-Methode zur Bewertung von Beteiligungen im Konzernabschluß, in: Gaugler/Meissner/Thom (Hrsg.), Zukunftsaspekte der anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 65. Geburtstag von Erwin Grochla, Stuttgart 1986, S. 249.

¹³⁾ Mit dieser gegenüber altem Recht veränderten Stellung des Konzernanhangs innerhalb der Konzernrechnungslegung nimmt auch seine Bedeutung deutlich zu. Vgl. hierzu etwa auch *Harms/Küting*, Der Konzernanhang nach künftigem Recht, BB 1984 S. 1977.

¹⁴⁾ Vgl. hierzu jedoch *Maas/Schruff*, Unterschiedliche Stichtage im künftigen Konzernabschluß?, WPg. 1985 S. 1.

¹⁵⁾ Insofern wird auch dieser Aspekt nachfolgend noch näher analysiert.

¹⁶⁾ Vgl. auch *Coenenberg*, Die Konzernbilanz nach neuem Handelsrecht, hrsg. von der Industriekreditbank AG Deutsche Industriebank, Düsseldorf 1989, S. 9.

¹⁷⁾ Vgl. *Hartle*, a.a.O. (Fn. 7), S. 7–9.

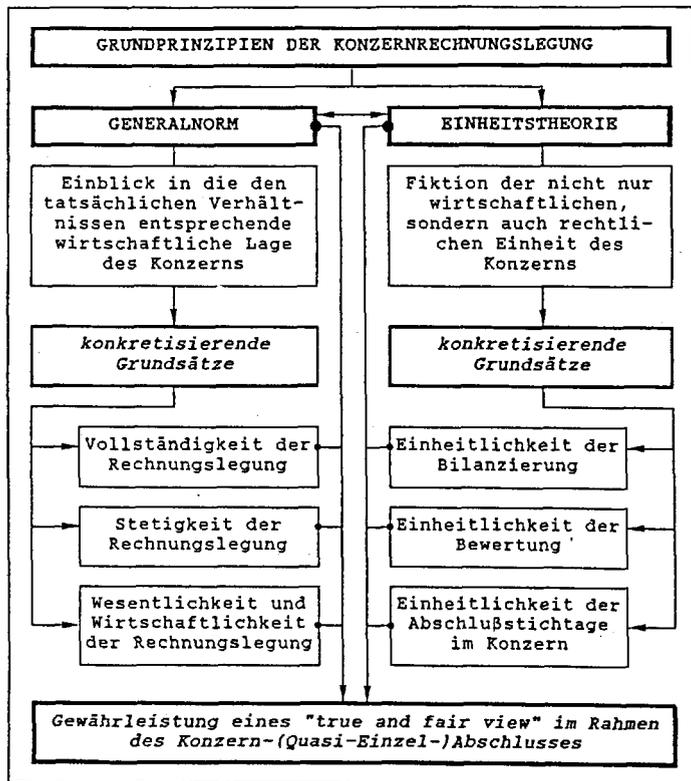
¹⁸⁾ Vgl. auch *Ballwieser*, Sind mit der neuen Generalklausel zur Rechnungslegung auch neue Prüfungspflichten verbunden?, BB 1985 S. 1034.

gelsächsischen Recht stammt. Aus der dort bereits seit langem üblichen Sicht des gesamten Konzerns als eine einzige – wirtschaftliche und rechtliche – Einheit resultieren die ebenfalls weitgehend konsequent geregelten Grundsätze der

- Einheitlichkeit der Bilanzierung im Konzern,
- Einheitlichkeit der Bewertung im Konzern sowie
- Einheitlichkeit der Abschlußstichtage im Konzern.

Einen zusammenfassenden Gesamtüberblick über diese nachfolgend etwas ausführlicher zu behandelnden Grundprinzipien der Konzernrechnungslegung vermittelt Abb. 2.

Abb. 2: Bedeutsame Grundprinzipien der Konzernrechnungslegung

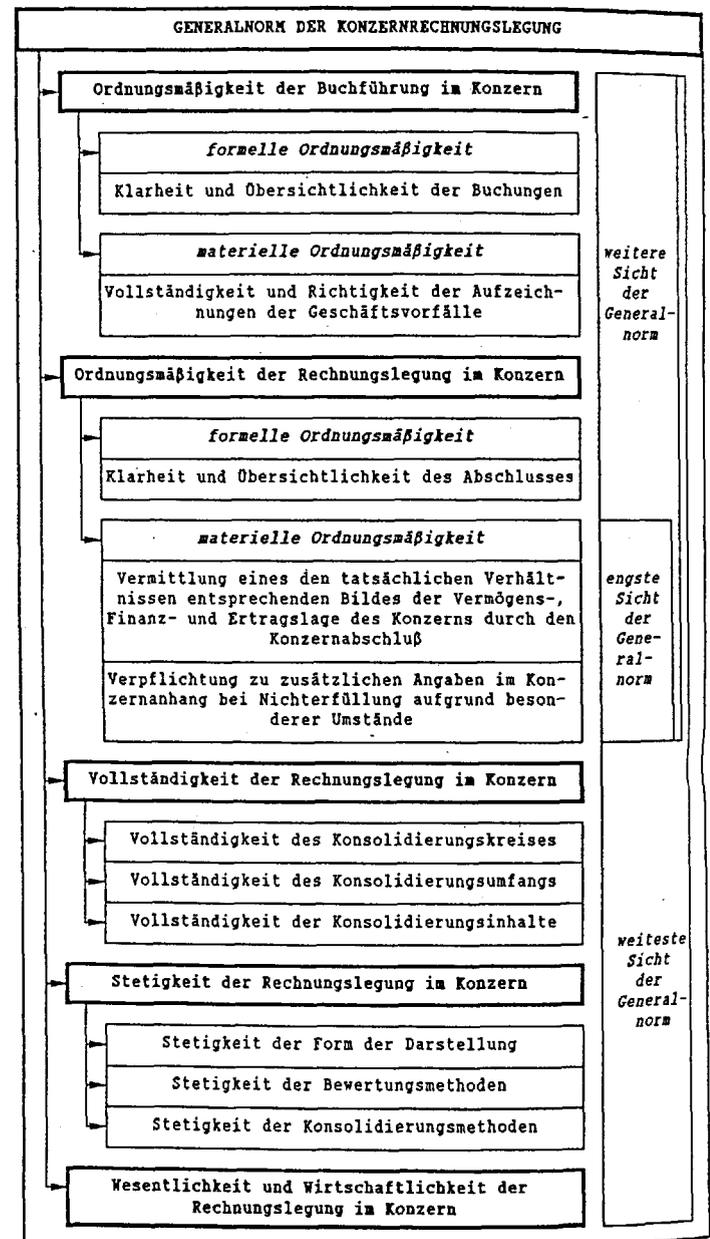


III. Generalnorm der Konzernrechnungslegung

Die sog. Generalnorm der Konzernrechnungslegung umfaßt in engster Sicht die gesetzlich explizit in § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB geregelte Forderung nach der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns durch den Konzernabschluß. Gegenüber dem bisher gültigen Recht resultiert aus der zusätzlichen Einbeziehung der Finanzlage eine wesentliche Erweiterung der allgemeinen, durch die Konzernrechnungslegung zu erfüllenden Berichtsziele. Standen bislang vorrangig Gläubiger- und Gesellschafterschutzinteressen im Mittelpunkt der Generalnorm, so fordert das Handelsrecht die allgemeine Richtigkeit der Konzernrechnungslegung.

In weiterer Sicht umfaßt die Generalnorm den gesamten Inhalt des zweiten Absatzes des § 297 HGB, also auch die dort geregelten Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Rechnungslegung im Konzern. In noch umfassenderer Interpretation dienen auch die an anderer Stelle im Handelsrecht fixierten Grundsätze der Vollständigkeit, der Stetigkeit sowie der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit letztlich der materiellen Erfüllung der aufgestellten Anforderung einer den realen Verhältnissen entsprechenden Abbildung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns durch die Konzernrechnungslegung. Diese Grundsätze, die in Abb. 3 im Überblick dargestellt sind, werden nachfolgend dieser weiten Auffassung entsprechend erörtert.

Abb. 3: Umfang und Inhalte der Generalnorm der Konzernrechnungslegung



Die Generalnorm der Konzernrechnungslegung entspricht dem im angelsächsischen Recht verankerten Konzept des *true and fair view*¹⁹⁾. Ihr ist eine besonders hohe Bedeutung beizumessen, da ihr im juristischen Sinne nach herrschender Auffassung eine *Subsidiärfunktion* zuerkannt werden muß. Dies bedeutet, daß das durch diese generelle Vorschrift geregelte grundsätzliche Berichtsprinzip immer dann Anwendung zu finden hat, falls – für bestimmte Detailfragen der Berichterstattung innerhalb der Konzernrechnungslegung – Einzelvorschriften völlig fehlen bzw. derart lückenhaft oder unpräzise formuliert sind, daß Zweifel im Rahmen ihrer Auslegung und/oder Umsetzung auftreten. In solchen Fällen hat man stets zu fragen, ob die gewählte Lösung eines Rechnungslegungsproblems der Intention der Generalnorm entspricht. Andererseits stellt jedoch die Generalnorm auch keine derart weitreichend übergeordnete Vorschrift dar, daß sie ohne weiteres ein Abweichen von gesetzlichen Einzelvorschriften der Konzernrechnungslegung erlaubt. Vielmehr ist im Rahmen einer solchen Fragestellung stets zu bedenken, daß

¹⁹⁾ Vgl. etwa Rückle, Einführung in die Konzernrechnungslegung, in: Seicht/Egger/Haeseler/Rückle, Beteiligungen, Management, Wien 1990, S. 145 (159–160).

die Abbildung der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden wirtschaftlichen Lage des Konzerns nicht bereits aus einzelnen Teilen des Konzernabschlusses, sondern erst aus der *Gesamtinformation von Konzernbilanz, Konzern-GuV und Konzernanhang* resultieren muß²⁰.

1. Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Rechnungslegung

1.1 Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Auch der Jahresabschluß des Konzerns ist gem. § 297 Abs. 2 HGB – wie der Einzelabschluß von Kapitalgesellschaften – unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* aufzustellen. Die Inhalte dieser Grundsätze sind explizit weder dort noch an anderer Stelle gesetzlich festgelegt²¹. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zählen nach üblicher Auffassung²² die *materielle Ordnungsmäßigkeit*, die sich durch vollständige und richtige Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle ergibt, sowie die *formelle Ordnungsmäßigkeit*, die eine klare und übersichtliche Ausführung der Buchungen²³ erfordert. Das Ziel dieser Forderung besteht darin, einem „sachverständigen Dritten“ durch die Aufzeichnungen der Buchhaltung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens zu vermitteln. Allerdings bildet diese Anforderung *kein eigenständiges Ziel*, sondern nur einen vorgehalteten Rahmen für die Erfüllung der Generalnorm.

1.2 Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

Die Forderung nach formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit besteht nicht allein für die Buchführung, sondern auch für die gesamte Rechnungslegung des Konzerns selbst²⁴.

So ist in § 297 Abs. 2 HGB die formelle Ordnungsmäßigkeit mit der *Forderung nach Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses* für die Konzernrechnungslegung – im Gegensatz zur Regelung der Rechnungslegung einzelner Kapitalgesellschaften – explizit geregelt. Diese gesetzliche Vorschrift wird dem Tatbestand gerecht, daß Konzerne oftmals durch eine äußerst komplexe Struktur und durch ebenso komplexe unternehmerische Prozesse geprägt sind, deren transparente Abbildung insbesondere für außenstehende Informationsempfänger nur unter der Bedingung formeller Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sichergestellt werden kann.

Die Vorstellung des Gesetzgebers über die materielle Ordnungsmäßigkeit der Konzernrechnungslegung kommt vor allem in der bereits genannten *Forderung nach Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns* (§ 297 Abs. 2 HGB) zum Ausdruck²⁵.

Primär sind diese Anforderungen durch die Konzernbilanz zu erfüllen. Gelingt dies aufgrund besonderer, im Gesetz nicht näher erläuterter Umstände nicht, sind im *Konzernanhang rechtsverbindlich zusätzliche Angaben* zu machen. Darüber hinaus sind (gem. § 315 Abs. 1 HGB) auch im *Konzernlagebericht* zumindest Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Dies – wie auch die nochmalige, nahezu wortgetreue Wiederholung dieser bereits (in § 264 Abs. 2 HGB) für Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften aufgestellten Generalklausel – belegt die *hohe Bedeutung* der Berichtsprinzipien der Konzernrechnungslegung.

2. Grundsatz der Vollständigkeit der Rechnungslegung

Als weiterer Grundsatz zur Sicherung eines realitätsgerechten Einblicks in die wirtschaftliche Lage des Gesamtkonzerns ist das ebenfalls handelsrechtlich verankerte *Vollständigkeitsprinzip* zu betrachten. Der Grundsatz der Vollständigkeit ist an verschiedenen Stellen im Handelsrecht geregelt. Zum einen kann man das *Weltabschlußprinzip*²⁶, das grundsätzlich gem. § 294 Abs. 1

HGB die *standortunabhängige Einbeziehung sämtlicher Konzernunternehmen* fordert, diesem Grundsatz zurechnen.

Darüber hinaus unterliegt auch die *Konsolidierung* prinzipiell gem. § 300 Abs. 1 HGB einem Vollständigkeitsgebot. Hier ist geregelt, daß – abgesehen von einigen Ausnahmen – grundsätzlich unabhängig von der jeweiligen Höhe der Anteile eines konsolidierungspflichtigen Mutterunternehmens an den einzubeziehenden Tochterunternehmen eine *Vollkonsolidierung* vorzunehmen ist.

Schließlich wird im – gesetzlich so bezeichneten – Vollständigkeitsgebot in § 300 Abs. 2 HGB gefordert, daß unabhängig von der jeweiligen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen *sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Erträge und Aufwendungen aller einbezogenen Unternehmen vollständig in den Konzernabschluß aufzunehmen* sind²⁷. Mit dieser Regelung erfolgt einerseits die – im alten Recht vorgegebene – Aufhebung des aus betriebswirtschaftlicher Sicht unzureichenden Maßgeblichkeitsprinzips der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß. Andererseits wird der Umfang der Konsolidierung von der Konzern-Bilanz auf die Konzern-GuV ausgedehnt.

Aufgrund der hohen Reichweite der Regelungen zur Vollständigkeit der Konzernrechnungslegung werden Ausnahmen durch

- *Konsolidierungsverbote und -wahlrechte* gem. §§ 295 und 296 HGB;
- Zulassen spezieller *Konsolidierungsmethoden*²⁸;
- Erstellen (§ 300 Abs. 2 Satz 1 HGB) der Abhängigkeit der Gültigkeit der Regelung von nach dem *Recht des Mutterunternehmens bestehenden Bilanzierungsverboten und Bilanzierungswahlrechten*;
- Ermöglichung (§ 300 Abs. 2 Satz 2 HGB) *erneuter Ausübung von nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässigen Bilanzierungswahlrechten* im Konzernabschluß

zugelassen. Insgesamt ist festzustellen, daß durch die vergleichsweise umfangreichen Inhalte des Grundsatzes der Vollständigkeit der Konzernrechnungslegung eine gegenüber dem bisher gültigen Recht verbesserte Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Rechnung legenden Konzerns gewährleistet wird. Diese grundsätzlich gute Beurteilung der neuen Vorschriften ist allerdings aufgrund der zugelassenen Ausnahmeregelungen – vor allem zur anteilmäßigen Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen – teilweise wieder zu revidieren.

3. Grundsatz der Stetigkeit der Rechnungslegung

Der ebenfalls an verschiedenen Stellen der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung geregelte Grundsatz der Stetigkeit dient letztlich ebenfalls der Unterstützung des si-

²⁰ Daraus ist zu folgern, daß in Zweifelsfällen zusätzliche Angaben im Konzernanhang zu machen sind, um die Generalnorm zu erfüllen. Dies ist auch gesetzlich explizit (in § 297 Abs. 2 Satz 3 HGB) gefordert.

²¹ Es handelt sich hierbei vielmehr prinzipiell um ein gewachsenes Gewohnheitsrecht mit entsprechender Rechtsgültigkeit.

²² Vgl. hierzu insbesondere *Baetge*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1986 Beilage 26; sowie auch *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.

²³ Vgl. auch *Ebenroth*, Klar und übersichtlich, in: *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 264.

²⁴ Vgl. v. *Wysocki*, Das dritte Buch des HGB 1985 und die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung, WPg. 1986 S. 177.

²⁵ Zum Zwecke dieser realitätsgerechten Abbildung der wirtschaftlichen Lage des Gesamtkonzerns ist i. S. der – noch zu erörternden – Einheitstheorie den gesetzlich detailliert geregelten Konsolidierungserfordernissen Rechnung zu tragen.

²⁶ Diese bedeutsame Neuregelung des Konsolidierungskreises dürfte erheblich zu einer Verbesserung der Darstellung der wirtschaftlichen Lage des gesamten Konzerns beitragen.

²⁷ Hierdurch wird auch die bereits in § 298 Abs. 1 HGB durch Verweis auf die Gültigkeit von § 246 HGB ausgesprochene Vollständigkeitsanforderung an den Jahresabschluß nochmals betont.

²⁸ Besondere Konsolidierungsmethoden können für Fälle der Interessenzusammenführung (§ 302 HGB), der Einbeziehung von Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB) und der Einbeziehung von assoziierten Unternehmen (§§ 311 und 312 HGB) angewandt werden.

chere Einblicke in die wirtschaftliche Lage des Konzerns²⁹⁾. Er umfaßt im einzelnen Vorschriften zur Stetigkeit der *Gliederung* der Rechnungslegung, der *Bewertung* und der *Konsolidierungsmethoden*.

3.1 Stetigkeit der Form der Darstellung der Rechnungslegung

Die zur Konzernrechnungslegung erlassenen Vorschriften greifen in § 298 Abs. 1 HGB auf die für alle Kapitalgesellschaften in § 265 HGB erlassenen „*Allgemeinen Grundsätze für die Gliederung*“ der Rechnungslegung zurück. Speziell wird somit auch das in § 265 Abs. 1 HGB geregelte Stetigkeitsprinzip für die Form der Darstellung auf den Konzernabschluß übertragen. Ebenso wird damit die dort erlassene Ausnahmeregelung übernommen, die *Abweichungen* von dieser grundsätzlichen Pflicht *in Ausnahmefällen* wegen besonderer Umstände zuläßt, dann jedoch die Angabe und Begründung dieser Abweichungen im Anhang vorschreibt.

3.2 Stetigkeit der Bewertung

Darüber hinaus regelte § 298 Abs. 1 HGB auch die Übernahme der in § 252 HGB zusammengefaßten „*Allgemeinen Bewertungsgrundsätze*“ für alle Kaufleute. Insofern wird dadurch speziell auch das in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB geregelte *Stetigkeitsprinzip für die Anwendung der Bewertungsmethoden* auf die Konzernrechnungslegung übertragen³⁰⁾. Der Inhalt dieses Grundsatzes, der ein Gebot für die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden postuliert, ist allerdings in der Literatur nicht unstrittig. Man wird wohl davon ausgehen müssen, daß insbesondere Vermögensgegenstände und Schulden, die sowohl der Art und Funktion nach als auch hinsichtlich ihrer Nutzungs- und Risikobedingungen gleich sind, den gleichen Bewertungsmethoden zu unterwerfen sind³¹⁾. Darüber hinaus wird (mit § 298 Abs. 1 HGB) auch die in § 252 Abs. 2 HGB ermöglichte *Abweichung* von dieser Soll-Vorschrift in *begründeten Ausnahmefällen* erlaubt.

Konsequenterweise wurde jedoch im speziellen Teil der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung noch eine Verschärfung der zuvor genannten Regelungen für den Fall des Geltendmachens von erlaubten Abweichungen aufgenommen. So schreibt § 313 Abs. 1 Nr. 3 HGB zum einen vor, daß *Abweichungen* von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Konzernanhang anzugeben und zu begründen sind. Darüber hinaus ist deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns gesondert darzustellen. Dies belegt deutlich die Zugehörigkeit des Grundsatzes der Stetigkeit zur Generalnorm der Konzernrechnungslegung.

3.3 Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden

Der in § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB geregelte *Grundsatz der Methodenstetigkeit der Konsolidierung* fordert, daß die auf den vorherigen Konzernabschluß angewandten Konsolidierungsmethoden³²⁾ in der Folgeperiode beibehalten werden sollen. *Ausnahmen* von diesem Grundsatz sind gem. § 297 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB nur in besonderen Ausnahmefällen zulässig und dann im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Darüber hinaus ist sogar gem. § 297 Abs. 3 Satz 5 HGB der durch eine ausnahmsweise vorgenommene Änderung der Konsolidierungsmethoden bewirkte Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns im Konzernanhang anzugeben³³⁾.

Durch diesen rechtlich fixierten Grundsatz der Methodenstetigkeit der Konsolidierung soll ein willkürlicher, etwa zur Manipulation der Vermögens-, Finanz- und/oder Ertragslage des Konzerns vorgenommener Wechsel der Konsolidierungsmethoden im Zeitablauf vermieden werden. Die grundsätzlich eingeräumten *Methoden-Wahlrechte* für die Konsolidierung *sind* für alle Konzernunternehmen *einheitlich und im Zeitablauf kontinuierlich auszuüben*. Dadurch wird außenstehenden Informationsempfän-

gern der Vergleich zeitlich aufeinanderfolgender Konzernabschlüsse ermöglicht. Eine Änderung einmal ausgewählter Konsolidierungsmethoden ist somit prinzipiell nur dann gerechtfertigt, wenn dadurch eine *Verbesserung des Informationsgehalts* der Konzernrechnungslegung erzielt wird.

Am Rande sei abschließend darauf hingewiesen, daß – allerdings ohne explizite gesetzliche Regelung – auch der *Konsolidierungskreis* selbst prinzipiell dem Grundsatz der Stetigkeit unterworfen ist. Dies bedeutet insbesondere, daß ein unbegründeter Wechsel im Rahmen der Einbeziehung von Tochterunternehmen nicht zulässig ist.

4. Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung

Ein weiteres Prinzip der Konzernrechnungslegung, das zur Generalnorm gerechnet werden kann, ist der Grundsatz der *Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit*. Diese Anforderung ist ebenfalls nicht generell, sondern in mehreren Einzelvorschriften im Gesetz geregelt. Explizite Hinweise darauf, daß nur *wesentliche und wirtschaftlich bereitstellbare Informationen in die Konzernrechnungslegung aufgenommen werden müssen*, finden sich speziell im Rahmen

- der Regelung der *Konsolidierungswahlrechte* (§ 296 HGB);
- der *Erleichterungsregelung für die Gliederung der Vorräte* in der Konzernbilanz (§ 298 Abs. 2 HGB);
- der Vorschriften zur *Schuldenkonsolidierung* (§ 303 Abs. 2 HGB);
- der Regelungen zur *Behandlung der Zwischenergebnisse* (§ 304 Abs. 2 und 3 HGB);
- der Vorschriften zur *Aufwands- und Ertragskonsolidierung* (§ 305 Abs. 2 HGB);
- der Regelung der *einheitlichen Bewertung* (§ 308 Abs. 2 HGB) und der *Vorschriften zur Konsolidierung assoziierter Unternehmen* (§ 311 Abs. 2 sowie § 312 Abs. 5 HGB).

Prinzipiell ist zwar mit dem *Grundsatz nach Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit eine gewisse Aufweichung der ansonsten sinnvoll und umfassend geregelten Generalnorm der Konzernrechnungslegung* verbunden. Gleichwohl kommt der Forderung nach Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit gerade in Verbindung mit der Generalnorm eine hohe Bedeutung zu. Der Grundsatz soll nämlich in diesem Zusammenhang gewährleisten, daß die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns wesentlichen Informationen tatsächlich vollständig und richtig im Konzernabschluß enthalten sind³⁴⁾. Die für diese Beurteilung unwesentlichen Informationen dürfen dagegen vernachlässigt werden. Letztlich ist zudem ein *angemessenes Verhältnis zwischen den Kosten der Rechnungslegung und den Nutzen der damit dargebotenen Informationen* anzustreben. Wichtig erscheint also vor allem eine besonders enge und sich am Sinn der Generalnorm anlehrende Interpretation dieses Grundsatzes, um nicht willkürlichen Informationsbeschränkungen „Tür und Tor“ zu öffnen.

²⁹⁾ Insbesondere wird durch diesen Grundsatz sichergestellt, daß die Konzernrechnungslegung ein und desselben Konzerns im Zeitablauf vergleichbar bleibt.

³⁰⁾ Vgl. *Reintges*, Die einheitliche Bewertung im Konzernabschluß, ZfB 1987 S. 282.

³¹⁾ Vgl. hierzu etwa *Becker*, a.a.O. (Fn. 1), S. 58; *Frösche/Kropp*, Die Bewertungsstetigkeit im Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZfB 1986 S. 873; sowie *Seichert/Karsten*, Konzernabschlußpolitik und Konzernereinheitlichkeit, DB 1989 S. 837.

³²⁾ Gemeint sind somit sämtliche rechtlich zulässigen Formen der Kapital- und Schuldenkonsolidierung, der Zwischenerfolgseliminierung sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

³³⁾ Die zuletzt genannten, sich auf den Konzernanhang beziehenden Erläuterungspflichten sind dem Gesetzgeber derart bedeutsam erschienen, daß er sie im Rahmen des § 313 HGB nochmals wiederholt hat.

³⁴⁾ Vgl. auch *Stachuletz/Kühnberger*, Einige Überlegungen zur Konkretisierung des materiality-Grundsatzes aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre . . . DB 1987 S. 401.

IV. Grundprinzip der Einheit des Konzerns

Auf Basis der sog. Einheitstheorie sind die *einzelnen Konzernunternehmen als wirtschaftliche und zudem fiktiv* auch als *rechtliche Einheit* aufzufassen. Dieses Grundprinzip ist nunmehr in § 297 Abs. 3 HGB auch explizit gesetzlich mit enger Bezugnahme auf die Generalnorm durch die Forderung geregelt, daß im Konzernabschluß die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen derart darzustellen ist, als ob diese insgesamt ein einziges Unternehmen wären.

Demgegenüber geht die neben der Einheitstheorie diskutierte *Interesstheorie* davon aus, daß der Konzernabschluß nur als erweiterter Abschluß des Mutterunternehmens aufzufassen ist³⁵⁾. Hier wird mithin unterstellt, daß die untergeordneten Tochterunternehmen keinerlei Interessen an Konzerninformationen, sondern nur Interesse an ihrem jeweiligen Einzelunternehmen haben. Der Konzernabschluß dient in diesem Sinne also vorrangig den Informationsinteressen des Mutterunternehmens und den an diesem interessierten Personenkreisen³⁶⁾.

Der gemäß der Einheitstheorie erstellte Konzernabschluß stellt einen *wirtschaftlich und rechtlich eigenständigen Abschluß* dar, in dem die untergeordneten Konzernunternehmen derart aufzufassen und zu behandeln sind, als seien sie unselbständige Unternehmensbereiche des übergeordneten Mutterunternehmens.

Diese Auffassung ermöglicht es, grundsätzliche Vorschriften zur Rechnungslegung von Einzelunternehmen weitgehend zu übernehmen, da dadurch der *Konzernabschluß* zu einem *Quasi-Einzelabschluß* wird. Darüber hinaus resultieren aus dem Grundprinzip der Einheit des Konzerns die Vereinheitlichung der Bilanzansätze und der Bewertung sowie die Vereinheitlichung der Abschlußstichtage im gesamten Konzern. Einen Überblick über den damit spezifizierten Umfang des Grundprinzips der Einheit des Konzerns vermittelte bereits Abb. 2 auf S. 348.

1. Übernahme von Vorschriften zur Rechnungslegung von Einzelunternehmen

Die gesetzlich nunmehr explizit³⁷⁾ geforderte Einheitstheorie kommt vor allem auch in der in § 298 Abs. 1 HGB aufgenommenen Regelung über die auch für den Konzernabschluß *anzuwendenden Vorschriften von Einzelabschlüssen* zum Ausdruck. Einen detaillierteren Überblick über diejenigen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften für Einzelunternehmen, die in das spezielle Handelsrecht zur Konzernrechnungslegung zu übernehmen sind, sowie die dafür einzuhaltenden Prämissen vermittelt Abb. 4.

2. Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung im Konzern

Die Grundsätze der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung resultieren unmittelbar aus der insoweit konsequent ausgestalteten *Einheitstheorie*, nach der – wie bereits dargelegt wurde – der Konzern nicht nur als wirtschaftliche, sondern im Rahmen seiner Rechnungslegung zudem fiktiv als rechtliche Einheit aufzufassen ist.

2.1 Einheitliche Bilanzierung

Der Konzernabschluß ist gem. § 300 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich durch *Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der einzelnen einzubeziehenden Unternehmen* zu erstellen.

Die *Bilanzierungsfähigkeit* sowie *Bilanzierungspflichten, -verbote und -wahlrechte* für die in den Konzernabschluß zu übernehmenden Posten bestimmen sich gem. § 300 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 HGB nach den für das konzernrechnungslegungspflichtige Mutterunternehmen gültigen *Ansatzvorschriften*. Darüber hinaus dürfen *Bilanzierungswahlrechte*, die nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässig sind, gem. § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB im Konzernabschluß *erneut ausgeübt* werden³⁸⁾.

Abb. 4: Übernahme von Vorschriften zur Einzelrechnungslegung in die speziellen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung

VORSCHRIFTEN ZUR ERÖFFNUNGSBILANZ UND ZUM JAHRESABSCHLUß	• Allgemeine Vorschriften - Sprache, Währungseinheit - Unterzeichnung	§ 244 § 245
	• Ansatzvorschriften	§§ 246-251
	• Bewertungsvorschriften	§§ 252-256
	VORSCHRIFTEN ZUM JAHRESABSCHLUß DER KAPITALGESELLSCHAFT UND ZUM LAGEBERICHT	
	• Bilanz - Gliederung der Bilanz - Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz, Bilanzvermerke - Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs - Bildung bestimmter Posten - Beteiligungen, Verbundene Unternehmen - Eigenkapital - Sonderposten mit Rücklageanteil - Steuerabgrenzung	§ 266
		§ 268
		§ 269
		§ 270
		§ 271
		§ 272
§ 273		
§ 274		
• Gewinn- und Verlustrechnung - Gliederung - Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung - Steuern	§ 275	
	§ 277	
	§ 278	
• Bewertungsvorschriften	§§ 279-283	
Anwendung gemäß § 298 Absatz 1 HGB		
Prämissen: * soweit die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichung bedingt * soweit in den Vorschriften nichts anderes bestimmt ist * soweit die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften gelten		
VORSCHRIFTEN ZUR KONZERNRECHNUNGSLEGUNG		

Insgesamt ist somit – als Folge der Einheitstheorie – die *Anwendung einheitlicher Ansatzvorschriften in der Konzernbilanz* gewährleistet. Verstoßen also die zunächst erstellten Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen gegen diese Ansatzvorschriften, so ist zwingend eine *entsprechend konzerneinheitliche Anpassung* vorzunehmen. Solche *Anpassungserfordernisse* bestehen jedoch nicht nur bezüglich der *Bilanzansätze*, sondern zumindest auch für die *Wertansätze*. Insofern eröffnen sich – letztlich durch Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips³⁹⁾, das die vollständige Bestimmung des Mengengerüsts des Konzernabschlusses bereits aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen zuließ⁴⁰⁾ – nunmehr eine *Vielzahl von Möglichkei-*

³⁵⁾ Vgl. Klein, Zwecke des Konzernabschlusses, in: Küting/Weber (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 4), S. 413.

³⁶⁾ Dies hat vor allem eine völlig unzureichende Konsolidierung – insbesondere des Erfolgs – zur Folge, so daß der in der Generalnorm geforderte, den realen Verhältnissen entsprechende Einblick in die wirtschaftliche Lage des Gesamtkonzerns auf Basis dieser Interessenstheorie nicht gewährleistet wird.

³⁷⁾ Dies kann gegenüber dem alten Recht als wesentliche Bereicherung aufgrund der damit nunmehr gewährleisteten Stringenz der Grundsätze, aber auch – wegen der ohnehin üblichen Rechnungslegungspraxis – als überflüssige Vorschrift angesehen werden.

³⁸⁾ Diese Möglichkeit besteht unabhängig von der Anwendung der entsprechenden Bilanzierungswahlrechte in den Einzelabschlüssen der Tochterunternehmen.

³⁹⁾ Vgl. insbesondere Harms/Küting, Zur Einheitlichkeit der Bewertung im Konzern nach künftigen Bilanzrecht, BB 1984 S. 105.

⁴⁰⁾ Vgl. insbes. Küting/Weber, Einzelfragen der Eliminierung von Zwischenergebnissen nach neuem Konzernbilanzrecht, in: Albach/Forster (Hrsg.), Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, Wiesbaden 1987, S. 299 (300).

ten für die Reihenfolge des Vorgehens zur Ableitung der Konzernbilanz⁴¹⁾.

Die Möglichkeiten zur Erstellung der Konzernbilanz nehmen in internationalen Konzernen noch zu. Unabhängig davon, daß häufig im Rahmen der erforderlichen Anpassung an die deutschen Bestimmungen die nachträgliche Aufnahme spezifischer Bilanzpositionen anfällt, ist in jedem Fall auch eine Anpassung der Währungen vorzunehmen.

Abb. 5 zeigt eine mögliche – zudem logische, aber durchaus gesetzlich nicht zwingende – Vorgehensweise zur Erstellung der Konzernbilanz. Der dort schematisierte Ablauf unterstellt, daß

- die Handelsbilanzen der einzubeziehenden Unternehmen den Ausgangspunkt darstellen,
- zunächst die konzernweite Vereinheitlichung der Bilanz- und Wertansätze vorgenommen wird,
- im Anschluß die Umrechnung der Währungen ausländischer Konzernunternehmen erfolgt,
- die daraus resultierenden Bilanzen zu einer Saldenbilanz (in Konzernwährung) addiert werden und
- diese Saldenbilanz durch Anwendung der erforderlichen Konsolidierungsmethoden in die Konzernbilanz transformiert wird.

Innerhalb dieser Vorgehensweise ist die früher übliche Differenzierung zwischen der „Handelsbilanz I“ und der daraus resultierenden „Handelsbilanz II“ als Bilanz, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung des Mutterunternehmens entspricht, nicht mehr eindeutig verwendbar. Es erscheint zweckmäßig, nunmehr diejenigen Bilanzen als „Handelsbilanzen II“ zu benennen, die das (Zwischen-)Ergebnis aus den Maßnahmen der konzerneinheitlichen Bilanzierung und Bewertung sowie der Währungsumrechnung repräsentieren. Vereinfacht läßt sich dann feststellen, daß die im Rahmen der Einheitstheorie erforderlichen Anpassungsmaßnahmen durch Aufstellung solcher Handelsbilanzen II für jedes einzubeziehende Konzernunternehmen erfolgen.

2.2 Einheitliche Bewertung

Der Grundsatz einheitlicher Bewertung im Konzern fordert gem. § 308 Abs. 1 Satz 1 HGB, daß Vermögensgegenstände und Schulden auf der Grundlage der Bewertungsmethoden des zur Aufstellung des Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens zu bewerten sind. Daraus resultiert zwangsläufig die – in § 298 Abs. 1 HGB festgelegte – grundsätzliche Anwendung der in den §§ 252 bis 256 und 279 bis 283 HGB erlassenen Bewertungsvorschriften.

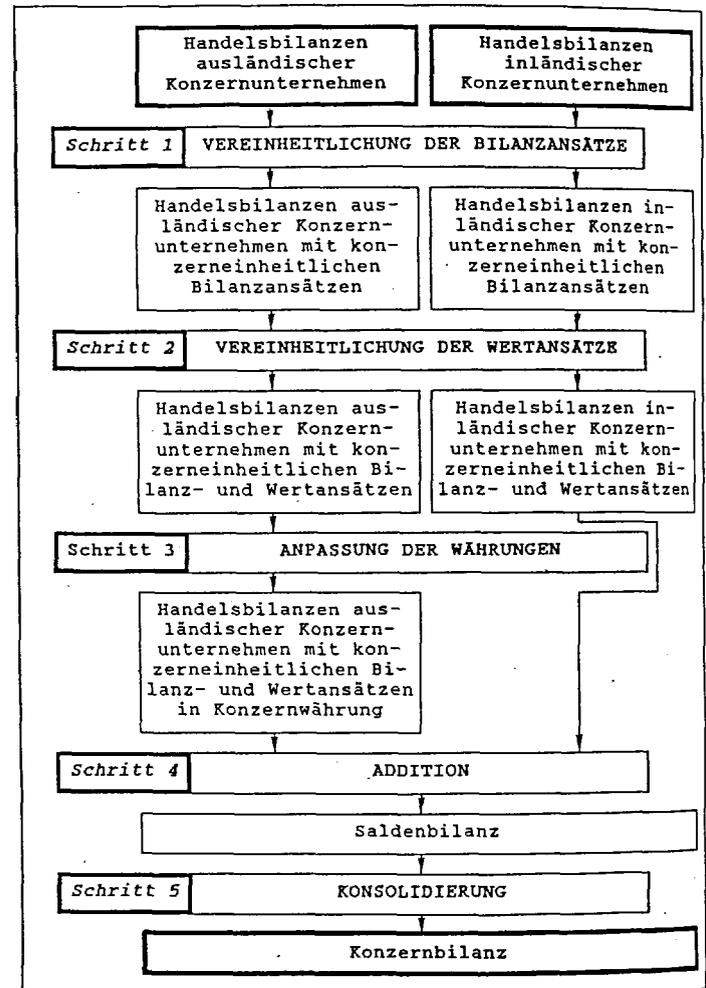
Analog zur Regelung der Ansatzvorschriften besteht gem. § 308 Abs. 1 Satz 2 HGB auch hinsichtlich der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit, rechtlich gewährte Wahlrechte und Ermessensspielräume im Konzernabschluß unterschiedlich auszuüben⁴²⁾.

Bewertungsansätze, die den einheitlichen Bewertungsvorschriften nicht entsprechen, bedürfen gem. § 308 Abs. 2 Satz 1 HGB vor der Konsolidierung einer entsprechenden Anpassung. Diese Anpassung geschieht – wie die Vereinheitlichung der Bilanzansätze – in den Handelsbilanzen II. Von dieser grundsätzlichen Verpflichtung zur Umbewertung sind die folgenden vier Fälle von Wertansätzen als Ausnahmen ausgenommen:

- (1) Wertansätze aufgrund von Sondervorschriften für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (§ 308 Abs. 2 Satz 2 HGB);
- (2) Wertansätze mit unwesentlichen Auswirkungen auf die Generalnorm (§ 308 Abs. 2 Satz 3 HGB);
- (3) im Gesetz nicht näher bezeichnete Wertansätze in Ausnahmefällen (§ 308 Abs. 2 Satz 4 HGB);
- (4) spezifische steuerliche Wertansätze (§ 308 Abs. 3 HGB).

Der in diesen vier Fällen mögliche Verzicht auf Umbewertung führt allerdings – mit Ausnahme des Verzichts auf Anpassung aufgrund unwesentlicher Auswirkungen auf die Generalnorm –

Abb. 5: Schema für Ableitung einer Konzernbilanz aus den Handelsbilanzen in- und ausländischer Konzernunternehmen



prinzipiell zu einer entsprechenden Berichtspflicht im Konzernanhang⁴³⁾.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß ggf. vorzunehmende Neubewertungen im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nicht den Bewertungsgrundsätzen, sondern den Vorschriften über die Anwendung der Konsolidierungsmethoden unterliegen.

2.3 Anpassung der Währung ausländischer Konzernunternehmen

Das Erfordernis zur Anpassung der Währung ausländischer Konzernunternehmen resultiert aus § 298 Abs. 1 HGB i. V. mit § 244 HGB. Darüber hinausgehende, vor allem die Vorgehensweise regelnde gesetzliche Vorschriften zur Währungsumrechnung existieren nicht⁴⁴⁾. Es besteht nur die gesetzliche Pflicht

⁴¹⁾ Diesbezüglich steht nur fest, daß die Kapitalkonsolidierung erst im Anschluß an die Vereinheitlichung der Bewertung erfolgen darf, da sich durch diese Anpassung von Wertansätzen die Höhe des zu konsolidierenden Eigenkapitals verändern kann.

⁴²⁾ Diese Möglichkeit besteht wiederum unabhängig von der jeweiligen Zulässigkeit und Ausübung in den Einzelabschlüssen der Tochterunternehmen. Im Falle des Abweichens von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden besteht gem. § 308 Abs. 1 Satz 3 HGB eine zwingend auszuübende Berichts- und Begründungspflicht für die sich ergebenden Bewertungsabweichungen im Konzernanhang.

⁴³⁾ Darüber hinaus sind insbesondere die aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen, Wertberichtigungen, Einstellungen in Sonderposten sowie unterlassene Zuschreibungen gesondert zu begründen (§ 308 Abs. 3 Satz 2 HGB).

⁴⁴⁾ Vgl. hierzu etwa Gmelin, Währungsumrechnung im Einzel- und Konzernabschluß, WPg. 1987 S. 597; Lück/Jung, Währungsumrechnung im Konzernabschluß, WISU 1988 S. 91; sowie insbesondere auch Busse von Colbe, Währungsumrechnung unter dem Einfluß neuer Rechnungslegungsvorschriften, in: Baetge (Hrsg.), Konzernrechnungslegung und -prüfung, Düsseldorf 1990, S. 73.

(gem. § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB), das ausgewählte Umrechnungsverfahren im Konzernanhang zu erläutern.

Insofern ist grundsätzlich davon auszugehen, daß sämtliche Methoden der Währungsanpassung anwendbar sind. Hierzu zählen vor allem

- Umrechnungsverfahren auf der Grundlage eines *einheitlichen, am Bilanzstichtag gültigen Kurses* sowie
- Umrechnungsverfahren auf der Basis von nach der *Fristigkeit*, dem Geldcharakter oder dem *Zeitbezug* der umzurechnenden Positionen *differenzierten Kursen*.

Mangels gesetzlicher Vorschriften zur Methodenwahl besteht allerdings insbesondere *Unklarheit* darüber, ob

- ggf. im Einzelfall vor allem solche Methoden unzulässig sind, die im Rahmen der Währungsumrechnung von Vermögens- und Schuldenpositionen zu einer Verletzung des Anschaffungswert- und Niederstwertprinzips führen;
- die Möglichkeit besteht, sämtliche Positionen der zu erstellenden Konzernbilanz zum Ende des Geschäftsjahres mit einem einheitlichen Stichtagskurs umzurechnen;
- die aus der Währungsanpassung resultierenden Umrechnungsdifferenzen im Konzernabschluß erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu behandeln sind.

Die Beantwortung solcher Fragen zur Währungsumrechnung hat sich grundsätzlich aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung an der *Generalnorm* der Konzernrechnungslegung auszurichten. Insoweit ist sicherzustellen, daß die Währungsumrechnung insbesondere auch den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung*, die den Rahmen der Generalnorm bilden, entsprechen sollte.

2.4 Aufstellung der Handelsbilanz II

Für die letztlich durchzuführende Konsolidierung erlangt die bereits mehrfach angesprochene Aufstellung der *Handelsbilanz II*, in der insbesondere die i. S. des Grundsatzes der rechtlichen Einheit des Konzerns vorzunehmende *Anpassung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften* zu vollziehen ist, eine besondere hohe Bedeutung⁴⁵⁾.

Dies gilt zunächst für den naheliegenden Fall eines Konzerns, zu dem *Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland* gehören, die ihre mit dem deutschen Recht der Muttergesellschaft nicht im Einklang stehenden, nationalen Ansatz- und Bewertungswahlrechte ausgeübt haben. In solchen Fällen ist eine entsprechende *Anpassung nach deutschem Handelsrecht* in der Handelsbilanz II unumgänglich.

Darüber hinaus ist die praktische Bedeutung der Handelsbilanz II aber auch für *deutsche Tochterunternehmen* gegeben. Dies gilt insbesondere für nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführte Tochterunternehmen. Hier führen vor allem die Berücksichtigung von *latenten Steuern*⁴⁶⁾ (gem. § 274 Abs. 1 HGB), die Inanspruchnahme von *Bilanzierungshilfen* (gem. § 269 i. V. mit § 274 Abs. 2 HGB), die rechtlich mögliche *Unterlassung von Wertaufholungen* (gem. § 280 HGB) sowie Änderungen der Bewertung der stillen Reserven (gem. § 253 Abs. 4 HGB) zu dem zwingenden Erfordernis, die Handelsbilanz II zur Anpassung aufzustellen.

Darüber hinaus können weitere in der Handelsbilanz II vorzunehmende *Modifikationen* – so etwa insbesondere *Währungsumrechnungen* (gem. § 298 Abs. 1 HGB i. V. mit § 244 HGB) und die vollständige *Neubewertung* im Rahmen der erstmaligen Kapitalkonsolidierung (gem. § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB) – i. S. der Einheitstheorie notwendig sein.

Die sich somit wohl in nahezu allen Konzernern ergebende *Notwendigkeit der Aufstellung einer Handelsbilanz II* hat voraussichtlich auch Auswirkungen auf die *Konzernbuchführung*, denn die Ableitung des Konzernabschlusses aus den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen ist nicht mehr ohne umfangreiche

und detaillierte Nebenrechnungen möglich. Diese Nebenrechnungen dienen vor allem der Fortschreibung der resultierenden Abweichungen zwischen den Handelsbilanzen I und II und sind daher – als wesentliche Berichtsquellen – auch Gegenstand der Konzern-Abschlußprüfungen (§ 317 Abs. 2 Satz 1 HGB). Sie müssen insofern das für ihre Aufgabe erforderliche Maß an *Zuverlässigkeit* erfüllen. Ein Verzicht auf den *Aufbau solcher Nebenrechnungen aus Wirtschaftlichkeitsgründen ist grundsätzlich nicht möglich*⁴⁷⁾.

3. Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschlußstichtage

Die *Frist zur Aufstellung der Konzernrechnungslegung* beträgt gem. § 290 Abs. 1 HGB fünf Monate nach Ablauf des Konzern-Geschäftsjahres. Für die Bestimmung des sich aus dieser Vorschrift ableitenden Konzernrechnungslegungs-Stichtags ist gem. § 299 Abs. 1 HGB grundsätzlich der für das Mutterunternehmen gültige Stichtag maßgeblich. Abweichend davon kann aufgrund derselben Vorschrift auch der Stichtag der bedeutendsten oder der Mehrzahl der einbezogenen Konzernunternehmen gewählt werden. In diesen Fällen verlangt die genannte Vorschrift die *Angabe und Begründung dieser Stichtags-Wahl im Konzernanhang*⁴⁸⁾.

Allerdings besteht aufgrund der in § 299 Abs. 2 HGB formulierten Soll-Vorschrift keine zwingende Notwendigkeit eines einheitlichen Rechnungslegungs-Stichtags für alle Konzernunternehmen. Insofern wird zwar die Einheitstheorie in der Gesetzgebung durch die Schaffung der Möglichkeit zur zeitlich emanzipierten Einzel-Rechnungslegung im Konzern durchbrochen⁴⁹⁾.

Im Falle zeitlich emanzipierter Einzel-Rechnungslegung der Konzernunternehmen bestand bisher stets die zwingende *Verpflichtung zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses zum Konzernrechnungslegungs-Stichtag*. Diese Vorschrift wurde im neuen Recht *relativiert*⁵⁰⁾. Sie besteht gem. § 299 Abs. 2 HGB nur noch dann, wenn der Stichtag des Einzelabschlusses um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses liegt. Wenngleich die *Erstellung von Zwischenabschlüssen* sehr aufwendig ist und diese Regelung insofern eine gewisse Plausibilität aufweist, so resultiert doch aus der genannten Vorschrift eine an sich nicht erforderliche Aufweichung der aus der Generalnorm und der Einheitstheorie abzuleitenden Informationspflichten.

Allerdings ist im Falle zeitlicher Emanzipation der Rechnungslegung und Nichtaufstellung eines Zwischenabschlusses in § 299 Abs. 3 HGB eine adäquate Berücksichtigung aller zwischen Einzel- und Konzern-Rechnungslegung eingetretenen und für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Konzernunternehmens besonders bedeutsamen Vorgänge im Rahmen der Konzernrechnungslegung gefordert. Diesbezüglich besteht ein Wahlrecht zur Berücksichtigung in der Konzernbilanz und der Konzern-GuV oder im Konzernanhang.

45) Vgl. zur Bedeutung der Informationen aus der Handelsbilanz II etwa auch Baetge/Kirsch, Grundlagen der Konzernrechnungslegung, in: Baetge (Hrsg.), Konzernrechnungslegung und -prüfung, Düsseldorf 1990, S. 1.

46) Vgl. dazu etwa Müller, Die latenten Steuern im Jahresabschluß, ZfS S. 260.

47) Wirtschaftlichkeitsgründe wird man in diesem Zusammenhang stets Verbindung mit einer im Hinblick auf die Generalnorm bestehende wesentliche der Information geltend machen können.

48) Diese Regelung belegt wiederum das gesetzgeberische Bemühen, konsequente Ausgestaltung der sich aus der Anwendung der Einheitstheorie ergebenden Anforderungen.

49) Dies kann jedoch prinzipiell im Falle des Vorliegens bestimmter wirtschaftlicher Besonderheiten, so etwa bei Abhängigkeit der Konzernunternehmen von sehr verschiedenartigen saisonalen Schwankungen, schenswert und zweckmäßig sein.

50) Vgl. auch Harms/Küting, Konsolidierung bei unterschiedlichen Stichtagen nach künftigem Konzernrecht, DB 1985 S. 432.

V. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, daß die im Rahmen der Konzernrechnungslegung stattfindende Berichterstattung besonderen Zielen, speziell bestimmten *internen und externen Informationsinteressen*, gerecht zu werden hat. Hierfür erlangen mangels der Ausschöpfung aller Möglichkeiten, sämtliche erforderlichen Details der aufzustellenden Berichtswerke gesetzlich eindeutig zu regeln, die *Grundsätze der Konzernrechnungslegung* eine besonders herausragende Bedeutung. Während die Wichtigkeit der Einheitstheorie in diesem Zusammenhang weitgehend unumstritten ist, wird die der Generalnorm nach der hier intendierten Sicht häufig verkannt.

Zwar kann auch die Generalnorm nicht alle Detailmängel der Konzernrechnungslegung, die zur Beschränkung der Deckung

berechtigter interner und externer Informationsbedarfe führen, explizit beseitigen. Andererseits offeriert sie allerdings durchaus – vor allem gegenüber dem bisher gültigen Recht – *strenge Interpretationsmöglichkeiten*. Diese muß – zumindest teilweise – auch der Gesetzgeber gewollt haben, da die besonders bedeutsamen Inhalte der Generalnorm im Handelsrecht mehrfach wiederholt werden. Es ist wohl insbesondere zunächst Aufgabe der Konzernabschlußprüfer und der juristischen Instanzen, die ggf. heranzuziehen sind, *strenge Auslegungen i. S. der bedeutsamen Informationsbedarfe zur Rechtspraxis* werden zu lassen. Gelingt dies nicht in dem wünschenswerten Umfang, bleibt nur zu hoffen, daß die *Gesetzesentwicklung* zu einer weitergehenden *Verbesserung der wirklichkeitsnahen Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Konzernen* führt.