

---

# Konzernbuchführung

---

Von der Notwendigkeit eines eigenen Konzernbuchwerks zum integrierten Rechnungswesen des Konzerns

von  
Dr. Jörg Pelka

B 53 550

Juristische Gesamtbibliothek  
Technische Hochschule Darmstadt

1994

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

# ***Inhaltsverzeichnis***

|  | <u>Seite</u> |
|--|--------------|
| <b>Vorwort</b>   | V            |
| <b>Übersichtenverzeichnis</b>  | XIX          |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>   | XXI          |
| <br>   |              |
| Einführung in die Problemstellung und Ziel der Arbeit  | 1            |
| <br>   |              |
| Gang der Untersuchung  | 7            |
| <br>   |              |
| <b>1. Abschnitt: Zweck, Aufgaben und Grundlagen des Konzernabschlusses</b>                                   | <b>10</b>    |
| <br>   |              |
| A. Theoretische Grundlagen des Konzernabschlusses  | 10           |
| I. Interessentheorie   | 10           |
| II. Einheitstheorie  | 11           |
| B. Die Aufgaben des Konzernabschlusses im Vergleich zu den Aufgaben des handelsrechtlichen Einzelabschlusses | 13           |
| I. Dokumentationsfunktion  | 14           |
| II. Informationsfunktion   | 16           |
| 1. Information externer Jahresabschlußadressaten   | 16           |
| 2. Interne Informationsfunktion  | 18           |
| III. Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion   | 21           |
| IV. Fazit aus der Diskussion der Aufgaben des Konzernabschlusses   | 22           |
| <br>   |              |
| C. Erweiterte Bedeutung des Konzernabschlusses   | 23           |
| I. Formell   | 23           |

|   |   |    |
|---|---|----|
| II.   | Materiell   | 25 |
| 1.  | Erweiterung des Kreises der im Konzernabschluß zu berücksichtigenden Unternehmen              | 26 |
| 2.  | Aufwertung der "Konsolidierungsvorgänge"  | 27 |
| 3.  | Sinkende Bedeutung des Einzelabschlusses bei Konzernverflechtung                              | 28 |
| D.  | Vorläufiges Fazit   | 30 |
|   |   |    |
| <b>2. Abschnitt: Der theoretische Idealfall einer eigenständigen Konzernbuchführung</b> |   | 32 |
| A.  | Prinzipieller Aufbau des theoretischen Systems  | 32 |
| B.  | Ableitung eines Prämissensystems  | 34 |
| I.  | Tochterunternehmen als unselbständige Betriebe bzw. Betriebsteile eines einzigen Unternehmens | 34 |
| II.   | Kapitalausstattung  | 37 |
| III.  | Profit-Center-Organisation  | 38 |
| 1.  | Kosten- und Ergebnisverantwortung   | 38 |
| 2.  | Innerbetrieblicher Leistungsaustausch   | 40 |
| IV.   | Einheitliches Buchwerk  | 42 |
| 1.  | Eindeutige Vorschriften zu Bilanzansatz und Bewertung   | 42 |
| 2.  | Einheitlicher Kontenplan  | 43 |
| 3.  | Einheitlicher Abschlußstichtag  | 45 |
| 4.  | Zuständigkeit einer zentralen Konzernbuchhaltung  | 45 |
| V.  | Einheitliches Währungssystem  | 47 |
| C.  | Fazit aus der Diskussion des theoretischen Idealfalls einer eigenständigen Konzernbuchführung | 50 |

|                      |  |           |
|----------------------|--|-----------|
| D.                   | Zulässigkeit der Ableitung des Konzernabschlusses aus einer originären Konzernbuchführung  | 51        |
| <br>                 |  |           |
| <b>3. Abschnitt:</b> | <b>Anforderungen an die Ausgestaltung eines Buchführungssystems zur Einrichtung einer Konzernbuchführung in der Rechnungslegungspraxis</b> | <b>53</b> |
| <br>                 |  |           |
| A.                   | Kontenplan   | 53        |
|                      | I. Konzernweit vereinheitlicht   | 53        |
|                      | II. Probleme und Mindestanforderungen  | 57        |
| <br>                 |  |           |
| B.                   | Mehrkreissystem  | 59        |
|                      | I. Für Zwecke des Einzel- und Konzernabschlusses identische Buchungen  | 60        |
|                      | II. Für Zwecke des Einzel- und Konzernabschlusses differierende Buchungen  | 62        |
|                      | 1. Buchungen nur für Zwecke des Einzelabschlusses  | 62        |
|                      | 2. Buchungen, die sich für Zwecke des Einzel- und Konzernabschlusses wertmäßig unterscheiden   | 63        |
|                      | 3. Buchungen nur für Zwecke des Konzernabschlusses   | 64        |
|                      | III. Integration der Buchungskreise für Zwecke der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung und des Konzernabschlusses                     | 65        |
|                      | IV. Zeitpunkt der Datenübernahme   | 69        |
|                      | 1. Vollständig integriertes Buchführungssystem   | 69        |
|                      | 2. Existenz verschiedener Subsysteme   | 70        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>4. Abschnitt: Ableitung der Notwendigkeit einer eigenen Konzernbuchführung aus einzelnen Problembereichen des Konzernabschlusses und mögliche Behandlung dieser Problembereiche innerhalb der Konzernbuchführung</b> | <b>71</b>  |
| <b>A. Einheitlichkeit von Bilanzansatz und Bewertung</b>  | <b>71</b>  |
| <b>I. Sachverhalt und gesetzliche Regelung</b>  | <b>73</b>  |
| 1. Bilanzansatzvorschriften   | 73         |
| 2. Bewertungsvorschriften   | 74         |
| <b>II. Notwendigkeit der Konzernbuchführung</b>   | <b>76</b>  |
| 1. Erfüllung der verbindlichen Vorschriften zum Bilanzansatz und zur Bewertung  | 77         |
| 2. Erweiterte Nutzung des Konzernabschlusses  | 79         |
| 2.1. Bilanzpolitisches Instrument   | 79         |
| 2.2. Konzerninternes Informationsinstrument   | 82         |
| <b>III. Behandlung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung</b>  | <b>82</b>  |
| <b>IV. Praktische Umsetzungsmöglichkeiten</b>   | <b>84</b>  |
| 1. Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems   | 85         |
| 2. Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesenssysteme  | 92         |
| <b>V. Fazit aus der Diskussion des Problemkreises "Einheitlicher Bilanzansatz und einheitliche Bewertung"</b>   | <b>96</b>  |
| <b>B. Konsolidierung des Kapitals (Erstkonsolidierung)</b>  | <b>96</b>  |
| <b>I. Erstkonsolidierung nach der Purchase-Methode</b>  | <b>97</b>  |
| 1. Buchwertmethode  | 97         |
| 2. Neubewertungsmethode   | 103        |
| <b>II. Erstkonsolidierung nach der Pooling-of-Interests-Methode</b>   | <b>107</b> |

|        |   |     |
|--------|---|-----|
| III.   | Erstkonsolidierung im Rahmen der Quotenkonsolidierung                         | 108 |
| IV.    | Durchführung innerhalb der Konzernbuchführung                                 | 109 |
| 1.     | Grundlagen  | 109 |
| 2.     | Purchase-Methode  | 113 |
| 3.     | Pooling-of-Interests-Methode  | 116 |
| 4.     | Quotenkonsolidierung  | 117 |
| C.     | Konsolidierung des Kapitals (Folgekonsolidierung)                             | 118 |
| I.     | Folgekonsolidierung bei Anwendung der Purchase-Methode                        | 119 |
| 1.     | Fortführung im Rahmen der Erstkonsolidierung verbliebener Unterschiedsbeträge | 119 |
| 1.1.   | Aktivischer Unterschiedsbetrag  | 119 |
| 1.1.1. | Gesetzliche Regelung  | 119 |
| 1.1.2. | Notwendigkeit der Konzernbuchführung  | 121 |
| 1.1.3. | Mögliche praktische Umsetzung innerhalb der Konzernbuchführung                | 123 |
| 1.2.   | Passivischer Unterschiedsbetrag   | 125 |
| 1.2.1. | Gesetzliche Regelung  | 125 |
| 1.2.2. | Notwendigkeit der Konzernbuchführung  | 126 |
| 1.2.3. | Mögliche praktische Umsetzung innerhalb der Konzernbuchführung                | 127 |
| 1.3.   | Fazit   | 128 |
| 2.     | Fortführung der Zuordnungsbeträge bei Anwendung der Buchwertmethode           | 129 |
| 2.1.   | Vorgehensweise  | 129 |
| 2.2.   | Notwendigkeit der Konzernbuchführung  | 134 |
| 2.3.   | Behandlung innerhalb des idealtypischen Systems einer Konzernbuchführung      | 140 |

|        |  |     |
|--------|--|-----|
| 2.4.   | Praktische Möglichkeiten der Umsetzung   | 141 |
| 2.4.1. | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems                               | 141 |
| 2.4.2. | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme                             | 147 |
| 2.5.   | Fazit  | 150 |
| 3.     | Fortführung der Wertansätze der Handelsbilanz II bei Anwendung der Neubewertungsmethode    | 151 |
| 3.1.   | Vorgehensweise   | 151 |
| 3.2.   | Notwendigkeit der Konzernbuchführung   | 154 |
| 3.3.   | Behandlung innerhalb des idealtypischen Systems einer Konzernbuchführung                   | 157 |
| 3.4.   | Praktische Möglichkeiten der Umsetzung   | 157 |
| 3.4.1. | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems                               | 158 |
| 3.4.2. | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme                             | 164 |
| 3.5.   | Fazit  | 167 |
| 4.     | Problematik der Weiterentwicklung des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter | 169 |
| 4.1.   | Sachverhalt  | 169 |
| 4.2.   | Problematik der Ermittlung innerhalb einer eigenständigen Konzernbuchführung               | 174 |
| 4.3.   | Lösungsmöglichkeiten   | 178 |
| II.    | Folgekonsolidierung bei Anwendung der Pooling-of-Interests-Methode                         | 184 |
| III.   | Folgekonsolidierung im Rahmen der Quotenkonsolidierung                                     | 187 |
| IV.    | Zusammenfassung der Auswirkungen des Problemkreises "Folgekonsolidierung"                  | 196 |
| D.     | Endkonsolidierung beim Ausscheiden eines Unternehmens aus dem Konsolidierungskreis         | 198 |
| I.     | Sachverhalt  | 198 |

|      |  |     |
|------|--|-----|
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung                           | 202 |
| III. | Durchführung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung   | 205 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten                             | 206 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems   | 207 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme | 209 |
| E.   | Schuldenkonsolidierung   | 211 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Regelung                           | 211 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung                           | 217 |
| III. | Behandlung in der idealtypischen Konzernbuchführung            | 218 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten                             | 220 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems   | 220 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme | 224 |
| F.   | Aufwands- und Ertragskonsolidierung                            | 228 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Regelung                           | 229 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung                           | 232 |
| III. | Behandlung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung     | 234 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten                             | 236 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems   | 236 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme | 243 |
| G.   | Zwischenergebniseliminierung                                   | 246 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Regelung                           | 246 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung                           | 251 |
| 1.   | Zur Erfüllung der gesetzlichen Vorschriften                    | 251 |



|      |  |     |
|------|--|-----|
| 2.   | Erweiterte Bedeutung des Konzernabschlusses                                    | 256 |
| 2.1. | Bilanzpolitisches Instrument   | 256 |
| 2.2  | Planungs- und Steuerungsinstrument   | 258 |
| III. | Behandlung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung                     | 259 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten   | 260 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems                   | 260 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme                 | 267 |
| H.   | Bewertung assoziierter Unternehmen   | 269 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Vorschriften                                       | 269 |
| 1.   | Konzeption der Equity-Methode als Bewertungsverfahren für Beteiligungen        | 269 |
| 2.   | Anwendung bei erstmaliger Einbeziehung des assoziierten Unternehmens at equity | 272 |
| 3.   | Regelmäßige Fortschreibungen des Beteiligungsansatzes                          | 275 |
| 3.1. | Erzielte Ergebnisse des Beteiligungsunternehmens                               | 275 |
| 3.2. | Vereinnahmte Gewinnausschüttungen  | 276 |
| 3.3. | Behandlung der Unterschiedsbeträge   | 276 |
| 4.   | Unregelmäßige Fortschreibungen des Beteiligungsansatzes                        | 277 |
| 4.1. | Außerplanmäßige Abschreibungen   | 277 |
| 4.2. | Kapitalveränderungen der Beteiligungsgesellschaft                              | 278 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung   | 279 |
| 1.   | Durchführung der Fortschreibungen  | 279 |
| 2.   | Abweichung der Beteiligungsansätze in Einzel- und Konzernabschluß              | 282 |
| III. | Behandlung innerhalb der Konzernbuchführung                                    | 285 |

|      |  |     |
|------|--|-----|
| I.   | Währungsumrechnung   | 287 |
| I.   | Anwendbarkeit verschiedener Umrechnungsmethoden                                  | 288 |
| II.  | Umrechnung zu einheitlichen Kursen   | 288 |
| III. | Umrechnung zu differenzierten Kursen   | 290 |
| IV.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung   | 293 |
| V.   | Währungsumrechnung innerhalb des idealtypischen Systems einer Konzernbuchführung | 297 |
| VI.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten   | 297 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems                     | 298 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme                   | 305 |
| J.   | Steuerabgrenzung   | 308 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Regelung   | 308 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernbuchführung   | 314 |
| III. | Behandlung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung                       | 318 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten   | 320 |
| 1.   | Innerhalb eines vollständig integrierten Buchführungssystems                     | 320 |
| 2.   | Im Fall des Vorliegens unterschiedlicher Rechnungswesensysteme                   | 326 |
| K.   | Erstellung des Konzernanlagenspiegels  | 328 |
| I.   | Sachverhalt und gesetzliche Regelung   | 329 |
| II.  | Notwendigkeit der Konzernanlagenbuchführung                                      | 333 |
| III. | Behandlung innerhalb der idealtypischen Konzernbuchführung                       | 336 |
| IV.  | Praktische Umsetzungsmöglichkeiten   | 337 |
| 1.   | Grundsätzliche Erfordernisse   | 337 |
| 2.   | Verbindung zu anderen Problembereichen des Konzernabschlusses                    | 340 |

|   |            |
|---|------------|
| <b>5. Abschnitt: Zusammenführung der einzelnen Problemkreise des Konzernabschlusses innerhalb einer eigenständigen Konzernbuchführung</b> | <b>343</b> |
| A. Ableitung des Konzernabschlusses aus einer Konzernbuchführung anhand eines Fallbeispiels   | 343        |
| I. Einführung in die Fallstudie   | 343        |
| 1. Ausgangsdaten  | 344        |
| 2. Organisatorische Grundlagen  | 349        |
| 2.1. Konzerneinheitlicher Kontenplan  | 349        |
| 2.2. Gesellschaftskennziffer  | 355        |
| 2.3. Buchungstextschlüssel  | 356        |
| II. Erstellung des Konzernabschlusses zum 31.12.1989  | 358        |
| 1. Eröffnung des Konzernbuchwerks   | 358        |
| 2. Einbeziehung der Umwelt GmbH   | 359        |
| 3. Einbeziehung der Technology Ltd.   | 360        |
| 4. Einbeziehung der Maschinen GmbH  | 362        |
| 5. Einbeziehung der Wohnungsbau GmbH  | 364        |
| 6. Zusammenfassung  | 366        |
| III. Erstellung des Konzernabschlusses zum 31.12.1990   | 368        |
| IV. Auswirkungen in nachfolgenden Geschäftsjahren   | 406        |
| B. Fazit  | 410        |
| I. Organisation der Konzernbuchführung  | 411        |
| II. Mindestanforderungen an die Konzernrechnungslegung  | 413        |

|   |     |
|---|-----|
| <b>6. Abschnitt: Umsetzungsprobleme in der Rechnungslegungspraxis</b>   | 415 |
| A. Unterschiedliche Abschlußstichtage der einbezogenen Konzernunternehmen   | 415 |
| B. Veränderungen des Konsolidierungskreises   | 418 |
| C. Verständigungsprobleme   | 421 |
| D. Schnittstellenprobleme   | 423 |
| E. Organisationsstruktur des Konzerns   | 426 |
| I. Mehrstufiger Konzern   | 426 |
| 1. Grundlagen   | 426 |
| 2. Ermittlung der Beteiligungsquote   | 427 |
| 2.1. Additive Ermittlung der Beteiligungsquote  | 428 |
| 2.2. Multiplikative Ermittlung der Beteiligungsquote  | 431 |
| II. Trend zu dezentralen Einheiten  | 436 |
| <br>  |     |
| <b>7. Abschnitt: Ergebnis und Ausblick</b>  | 439 |
| A. Ergebnis   | 439 |
| I. Notwendigkeit einer eigenständigen Konzernbuchführung  | 439 |
| II. Einrichtung der Konzernbuchführung  | 440 |
| B. Ausblick auf die erweiterten Möglichkeiten, die sich aus der Einrichtung einer eigenständigen Konzernbuchführung ergeben | 443 |
| <br>  |     |
| <b>Literaturverzeichnis</b>   | 447 |