

**Böcking · Castan · Heymann
Pfitzer · Scheffler**

**Beck'sches
Handbuch
der Rechnungslegung**

Sonderdruck



www.idl.eu

Verlag C.H. Beck

C 850 Organisation des Konzernabschlusses

von Matthias W. Goebel

	Übersicht	Rz
Organisation des Konzernabschlusses		
I. Zweige und Aufgaben des Rechnungswesens	1	1
1. Geschäftsbuchführung	1	1
2. Betriebsbuchführung	14	14
3. Konzern-Rechnungswesen/Konzern-Reporting	20	20
II. Bedeutung des Konzernabschlusses	32	32
1. Aufgaben des Konzernabschlusses	32	32
2. Einheitstheorie des Konzernabschlusses	40	40
3. Grundsätze der Konzernrechnungslegung	44	44
a) Vollständigkeit	44	44
b) Einheitlicher Konzernabschluss-Stichtag	50	50
c) Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung und Bewertung	54	54
d) Währungsumrechnung	71	71
4. Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses (§ 290 HGB)	86	86
a) Control-Konzept (HGB versus IFRS)	86	86
b) Konsolidierungskreis – Kriterien zur Abgrenzung	102	102
c) Ausrichtung an verschiedenen Rechtsnormen	125	125
d) Unabhängigkeit von der Steuerbilanz seit Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit nach BilMoG/Die Steuerbilanz als eigenes Rechenwerk	136	136
e) Konvergenz von interner und externer Rechnungslegung – Einflüsse des „Management Approach“ auf die Organisation der Konzernrechnungslegung	141	141
III. Berichtsbestandteile der externen und internen Konzernrechnungslegung	184	184
1. Inhalt des Konzernabschlusses	184	184
2. Integriertes Konzernreporting – Berichtsumfang	208	208
IV. Organisatorische Ausrichtung/Aufbauorganisation	227	227
V. Einsatz von prozessorientierter Software im Rechnungswesen programmtechnische Vorbereitungen (Customizing), Datenanalyse	244	244
1. Organisation des Rechnungswesens mit einer ERP-Software	244	244
2. Horizontale Integration: Datenmodell für das Konzern-Reporting zum Einsatz einer Konsolidierungs- und Planungssoftware	282	282
3. Vertikale Integration: Datenmodell der Reportingdimensionen zur Einrichtung einer Konsolidierungs- und Planungssoftware	294	294
a) Einrichtung eines Konzernkonten- und Positionsrahmens	294	294
b) Bewegungsschlüssel und statistische Spiegelangaben, Validierung	305	305
c) Einheitliche Validierungsregeln	311	311

Übersicht	Rz
d) Einrichtung eines modularen Berichtsaufbaus für unterschiedliche Berichtsanlässe	325
e) Kennzahldefinitionen	340
4. Datenschichtmodell/Datenarten – Horizontale und Vertikale IT-Organisation	345
VI. Durchführung von Konsolidierungsverarbeitungen/Schritte der Konzernabschluss-Erstellung/Ablauforganisation	356
1. Erfassung der Einzelabschlüsse, Konzerneinheitliche Darstellung und Bewertung – Überleitungsrechnung der Handelsbilanz II	356
2. Erhebung und Ableitung der Intercompany Daten	366
3. Eliminierung der Zwischenergebnisse	381
4. Kapitalkonsolidierung	395
5. Anteile anderer Gesellschafter	410
6. At-Equity Bilanzierung (Konsolidierung versus Bewertung)	412
7. Zeitplanung	421
8. Zusammenfassung Ablaufplanung/Schritte der Konzernabschlusserstellung	425
VII. Anforderungen für die Einführung und Verwaltung einer Reporting Software	428
1. Anforderungen an das Konzernreporting	428
2. Anforderungen an die Reporting-Software und Auswahlprozess	442
VIII. Leitfaden eines Software-Einführungskonzepts in einem HGB Konzern (exemplarisches Beispiel)	
Literaturverzeichnis	

Organisation des Konzernabschlusses

Vorbemerkung:

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den aktuellen Einflüssen und Trends im Rahmen der Rechnungslegung und Konzern-Rechnungslegung. Steigende Anforderungen nicht nur im regulatorischen Umfeld, sondern auch Neuentwicklungen in den Nutzungsmöglichkeiten der Informationstechnologie erfordern neue Denkansätze. Vielfach wird eine Vereinfachung der Technologien für den Anwender gefordert, ähnlich wie bei der Nutzung von intuitiven „Smart-Phones“. Die Gestaltung der Geschäftsprozesse wird auf Grund von Marktentwicklungen und der Steuerung der Innen- und Außenfinanzierung hoch flexibel und anspruchsvoll bleiben. Eine regelmäßige Weiterentwicklung der angewendeten IT-Werkzeuge wird diese Entwicklung begleiten.

Der Anwender muss daher bei der Nutzung von betriebswirtschaftlicher Software zielgerichtet und zeitnah die Geschäftsfälle abarbeiten und später analysieren können. „Updates“ dürfen dabei keinen Wissensverlust seitens der Anwender darstellen, müssen ausführlich erklärt und geschult sein und dürfen den regulären Geschäftsbetrieb nicht beeinflussen. Die steigenden Anforderungen

an die Anwender erfordern hohe Arbeitsteilung und Spezialisierung der Prozesse im Rechnungswesen.

Effizienzsteigerung der betrieblichen Abläufe im Rechnungswesen und schnellere Kommunikationsprozesse zeigen die Grenzen einer starren divergenten Organisation im Rechnungswesen auf. Dabei spielt das im jeweiligen Unternehmen genutzte IT-Umfeld eine wesentliche Rolle. Ein starres Konzept für die Organisation des Konzernrechnungswesens innerhalb eines divergenten Rechnungswesens scheint im Studium der aktuellen Fachliteratur nicht mehr zeitgemäß. Ein im Unternehmen vernetztes Team an Spezialisten mit einer ausgeprägten Kommunikationskultur im Unternehmen bis hin zu internen und externen Beratern und Prüfern ist notwendig. Dabei leistet die operative Finanzbuchhaltung eine Zusatzfunktion als Informationslieferant der Grunddaten im Group-Reporting. Hier ist schon auf eine entsprechende Erhebungsqualität zu achten. Der Grundsatz je genauer der Grundsachverhalt abgebildet wird, desto besser ist die Aussagekraft betriebs- und finanzwirtschaftlicher Informationen, bleibt dabei oberste Prämisse. Der Grundsatz der Stetigkeit sollte dringend auch in den IT-Prozessen erkennbar bleiben.

Im Rahmen der Auswahlkriterien für die Softwareauswahl wird beispielhaft ein Einführungs-Leitfaden für die Implementierung einer spezialisierten Software für Konzernrechnungslegung und Planung dargestellt.

I. Zweige und Aufgaben des Rechnungswesens

1. Geschäftsbuchführung

- 1 Die Geschäftsbuchführung oder auch Finanzbuchhaltung wird als Zeitabschnittsrechnung verstanden. Ihre Aufgabe ist es alle wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgänge systematisch zu erfassen und zu dokumentieren. Bilanz und GuV bilden dabei die zentralen Recheninstrumente. Die Bilanz dient als Instrument der Vermögenserfassung und bildet den Vermögens- und Schuldstatus des Unternehmens ab. Die Gewinn- und Verlustrechnung dient der Erläuterung der Veränderung des Reinvermögens, soweit es nicht direkte Kapitalentnahmen oder -Einlagen betrifft.¹
- 2 Die handelsrechtliche Buchführungspflicht ergibt sich nach § 238 HGB. Die Dokumentation der Bestandsbuchführung wird in § 239 und § 240 HGB verlangt. Neben der handelsrechtlichen Buchführungspflicht existiert die abgeleitete steuerrechtliche Buchführungspflicht.² Der handelsrechtliche Einzel-Jahresabschluss muss als steuerliche Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 1 EStG) und als ausschüttungsbedingte Bemessungsgrundlage (§ 57 Abs. 3 und § 58 Abs. 4 AktG) erstellt werden. Als Informationsfunktion zur Offenlegung kann wahlweise ein IFRS Einzelabschluss erstellt werden (§ 325 HGB).³

¹ Vgl. Coenenberg in Jahresabschluss und Jahresabschluss Analyse 23. Auflage, S. 3.

² Vgl. Falterbaum, Beckmann in Buchführung und Bilanz, 1.3.2.1, Erich Fleischer Verlag.

³ Vgl. Coenenberg in Jahresabschluss und Jahresabschluss Analyse 23. Auflage, S. 14.

- 3 In der Buchführung müssen alle Geschäftsfälle lückenlos und sachlich geordnet sein nach und ihrer Eigenart nach wie Materialeinkauf, Verkaufserlösen, Lohn- und Gehalt, Kunden- und Lieferantenzahlungen zeitnah erfasst werden. Unter Erfassung und Aufzeichnen wird das Buchen auf entsprechenden Finanzbuchhaltungs-Konten verstanden. Ziel ist es in kürzester Zeit den Überblick über die Lage des Unternehmens zu erhalten, sowie über rechtliche Anspruchsgrundlagen wie Forderungen und Verbindlichkeiten Rechenschaft abzulegen.
- 4 Wesentliches Organisationsmerkmal der Geschäftsbuchführung oder Finanzbuchhaltung ist der Kontenrahmen, der von der Branche abhängig ist, in der das Unternehmen tätig ist. Rechtsspezifische Regelungen sind im Aktiengesetz, im GmbH-Gesetz oder im Genossenschaftsgesetz enthalten.⁴ Besondere Branchen wie Banken und Versicherungen oder Krankenhäuser haben eigene Bilanz und GuV Formblätter, teilweise unabhängig der gesetzlichen Gliederung nach § 266 und § 275 HGB.
- 5 In der betrieblichen Praxis ist bei Industrieunternehmen der Industriekontenrahmen IKR im Einsatz. Der jeweilige Kontenrahmen richtet sich nach der betriebswirtschaftlichen Einordnung der Sachverhalte, als auch nach der gesetzlichen Norm. Für die Abbildung der Sachverhalte für die Kosten- und Leistungsrechnung werden die Geschäftsfälle in einem zweiten Rechnungslegungskreis geführt (Zweikreissystem des IKR) oder schon bei der Buchung mit entsprechenden Controlling-Dimensionen versehen.
- 6 Die handelsrechtliche Ordnungsmäßigkeit erfordert, dass alle Buchungen mit Belegnachweis erfolgen und die Organisation des Rechnungswesens sachgerecht und überschaubar erfolgt. Über die Zuordnungslogik von Bilanz zu GuV Konto lässt sich die innerbetriebliche Wertschöpfungskette analysieren. Ein Sachverständiger Dritter kann sich dabei in angemessener Zeit einen Überblick über Geschäftsfälle und Lage machen (vgl. § 238 HGB). Die Basisaufgabe der handelsrechtlichen Buchführung liegt in der objektiven, periodengerechten Dokumentation.
- 7 Daraus ergeben sich die grundlegenden Anforderungen an eine EDV gestützte Buchhaltung. Der Anforderungskatalog einer einfachen nicht integrierten Buchhaltungssoftware umfasst die Erfassung getrennt nach Belegkreisen für die Bereiche Einkauf, Vertrieb, Lohn- und Gehaltsbuchführung sowie Auswertungsmöglichkeiten für Bilanz, Gewinn und Verlustrechnung und die Umsatzsteuervoranmeldung. Die Buchungsdaten sollten über eine einfache ASCII Standard Schnittstelle importierfähig sein, sofern gesonderte Programme für die Auftragsabwicklung, Lohnabrechnung oder separate Banksoftware verwendet werden.
- 8 Weitere Elemente sind Übergabe der Daten an eine Banksoftware zum Forderungseinzug, sowie Meldewesen an die Finanzbehörden (Umsatzsteuer oder E-Bilanz). Die Nutzung von einer einfachen Kostenstellenhierarchie, die bei-

⁴ Vgl. Industrielles Rechnungswesen IKR, Schmolke-Deitermann, Winklers Verlag.

spielsweise sich am Abteilungsaufbau orientiert, ist schon eine Grundlage für spätere betriebswirtschaftliche Analysen.

- 9 Integrierte ERP Systeme ermöglichen die Erweiterung der Geschäftsbuchführung um Module für den Einkauf, den Vertrieb und die Lohn- und Gehaltsbuchführung, die Kosten- und Leistungsrechnung, Planungsrechnung und entsprechende Schnittstellenanbindungen zur Übermittlung der Steuerbilanz (E-Bilanz) und weiterer Steueranmeldungen. Für die Übergabe entsprechender Daten an ein externes Programm zur Konzernabschlusserstellung bestehen meist weitere Zusatzmodule in Form von OLAP fähigen Datenbanken.
- 10 Beide Ausrichtungen – einfaches EDV Buchführungsprogramm oder ERP-System – haben eine Buchungskreis orientierte Organisation. In diesen Buchungskreisen werden die Stammdaten jeweils einzeln verwaltet. Daher empfiehlt es sich mit Muster-Buchungskreisen und Musterstammdaten zu arbeiten, um eine einheitliche Kontierungspraxis über alle geführten Buchungskreise zu gewährleisten. Gängige Kontenrahmen wie SKR04, GKR oder IKR berücksichtigen bei der Einrichtung der Stammdaten schon gesetzliche Normen. Unterschiedliche Branchen können dabei voneinander abweichen. Zusätzlich sind konzern einheitliche Kostenarten- und Kostenstellendefinitionen sinnvoll.
- 11 Die Buchführung erfolgt auf Belegebene bis hin zum Ursprungsbeleg in ERP Systemen wie zum Beispiel einer Bestellung. Die Übernahme von Belegen aus Vorsystemen wie Einkauf oder Vertrieb wird sowohl auf Einzelbeleg Ebene als auch mit Sammelbelegen (mehrere Bestellungen auf einer Rechnung) gebucht. Dabei müssen Kontierungsregeln (-Parameter) im Vorsystem schon mit der Finanzbuchhaltung so detailliert abgestimmt sein, dass später entsprechende Auswertungen auf Partnerebene (Intercompany Beziehung) als auch auf gesonderten Hauptkonten in der Finanzbuchhaltung möglich sind (Forderungen/ Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen). Damit ist die Auswertbarkeit und Übergabe an ein Konsolidierungssystem möglich.
- 12 Der handelsrechtliche Jahresabschluss mit Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht muss am Geschäftsjahresende in Euro und in deutscher Sprache aufgestellt werden (vgl. § 244 HGB). Die Buchführung selbst kann eine andere Währung zur Grundlage haben. Die Unternehmen einer Unternehmensgruppe können unterschiedliche Stichtage haben. Der Bestimmung nach richtet sich die Geschäftsbuchführung an Unternehmensexterne Adressaten.
- 13 Die Kombinationsmöglichkeiten sind sehr vielfältig und hängen in der Praxis von den jeweiligen Anforderungen ab. Bei der Implementierung von Software im Rechnungswesen ist im Wesentlichen darauf zu achten, dass die Einführungsphase zeitlich angemessen ist und die Schulungen nahe an der Praxis erfolgen, bzw. aus dem Schulungsbetrieb direkt in den Praxisbetrieb übergegangen wird. Eine zum Jahresabschluss parallel laufende Softwareeinführung wird schnell zur Belastung im Rechnungswesen.

2. Betriebsbuchführung

- 14 Die Betriebsbuchführung oder auch als Kosten- und Leistungsrechnung benannt hat die Aufgabe die innerbetrieblichen Vorgänge richtig zu erfassen und die Leistungsverrechnung nach ihrer Art und Entstehung zutreffend den Kostenträgern hinzuzurechnen. Die Buchführung erfolgt in der Darstellung von Kostenarten, Kostenstellen, und Kostenträgern. Die innerbetriebliche Zuschlagskalkulation hat später Einfluss in die Bewertung innerhalb der Konzernbuchführung.⁵
- 15 Als internes Rechnungswesen oder auch als Controlling wird heute die Analyse und Berichterstattung aus Unternehmenssicht, dem Management-Reporting, gesehen.⁶ Die Zusammenfassung von kostenrechnerischen Elementen wie zum Beispiel Profit-Center zu Berichtssegmenten muss hier dem Grundsatz der Klarheit und Stetigkeit folgen, um später beispielsweise eine zusammenhängende Lageberichterstattung nachvollziehbar zu machen oder aussagefähige Vorjahresvergleiche (Mehrperioden-Reporting) darstellen zu können.
- 16 Die unterschiedlichen Klassifizierungen von Erlösen zu Leistungen und Aufwendungen zu Kosten erfordern eine klare Gliederung und Organisation des gesamten Rechnungswesens. Dabei ist der Kontenrahmen als wichtigstes Umsetzungsinstrument zur Abgrenzung und Analyse zu sehen.⁷
- 17 Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der innerbetrieblichen Dokumentation und der Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens und dessen Produkte. Die Konzeption muss dabei dem Kommunikationsstandard des Konzerns entsprechen⁸ (Sicht der Controllingdimensionen, Bewertungen, Berichtsdefinitionen, Kennzahlen etc.). Der zeitliche Abstand der Erstellung der internen Berichterstattung erfolgt in der Praxis monatlich, mindestens quartalsweise.
- 18 Für eine stetige Berichterstattung wird die innerbetriebliche Sichtweise zur Interpretation der Lage des Unternehmens auf den Jahresabschluss und den Konzernabschluss übertragen. Bewertungsverfahren des internen Rechnungswesens müssen dem externen Rechnungswesen entsprechen, um den Grad der Ausdifferenzierung „als schwer durchschaubares Dickicht“ verschiedener Rechnungssysteme einzugrenzen.⁹ Die Nutzung der internen Daten für das externen Rechnungswesen stellt die Berichtssicht aus Sicht der Unternehmensleitung dar (Management Approach). Dies galt bisher insbesondere für die Erstellung von IFRS-Abschlüssen, zunehmend aber auch für HGB Abschlüsse nach BilMoG.¹⁰

⁵ Vgl. Falterbaum, Beckmann in Buchführung und Bilanz, 1.3.2.2, Erich Fleischer Verlag.

⁶ Vgl. Scheja (2005): Harmonisierung des Rechnungswesens bei Wella in Neue Entwicklungen im Rechnungswesen S. 291.

⁷ Vgl. Schmalenbach (1927) und Schaier (2007) Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen S. 54.

⁸ Vgl. Scheja (2005): S. 308.

⁹ Vgl. Küpper, 1998, S. 144 und Schaier (2007) Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen S. 2.

¹⁰ Vgl. Wirth (2012) Innovationsfeld Rechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 88.

- 19 Die Herausforderung in der Gestaltung des Rechnungswesens liegt darin, dass der Aspekt einer einfachen und verständlichen Rechnungslegung im Konflikt mit dem Grundsatz „unterschiedliche Rechnungslegungszwecke erfordern unterschiedliche Rechnungslegungssysteme“ steht. Die Variantenvielfalt insbesondere bei Unternehmen mit hoher Fertigungstiefe einerseits als auch regulatorische Veränderungen erhöhen ständig die Komplexität.

3. Konzern-Rechnungswesen/Konzern-Reporting

- 20 Die Aufgabe des Konzern-Rechnungswesens ist es, gelieferte Daten aus den Einzelabschlüssen aufzunehmen, die unterschiedlichen Wertansätze zu vereinheitlichen, eine einheitliche Währungsumrechnung anzuwenden und einheitliche Berichtsausweise darzustellen. Im Sinne der einheitlichen Konzernbilanzierung werden die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln auf die des Konzerns umgestellt und die Handelsbilanz II als Konsolidierungsgrundlage abgeleitet.¹¹ Die verschiedenen technischen und organisatorischen Ansätze hierzu werden nachfolgend aufgezeigt.
- 21 Auf der einheitlichen Basis des Konzern-Summenabschlusses wird später die Verrechnung der Konzern internen Sachverhalte durchgeführt werden. Die Darstellung des konsolidierten Abschlusses ist Grundlage für entscheidungsrelevante betriebswirtschaftliche Fragestellungen. Die Datenbereitstellung ist wesentliche Aufgabe des Konzernrechnungswesens.¹²
- 22 Im Konzern-Rechnungswesen werden neben dem Pflichtbestandteil „Konzernabschluss“ über das erweiterte Unternehmens-Reporting in Zusammenarbeit mit dem Unternehmens-Controlling entscheidungsrelevante Auswertungen und Kennzahlen zur Verfügung gestellt. Hierzu bedarf es einheitlicher IT-gestützter Systeme, um einerseits eine hohe stabile Datenqualität zu gewährleisten andererseits die immer kürzer werdenden Informationszyklen zu erfüllen.
- 23 Der organisatorische Einfluss von Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung auf die Konzernrechnungslegung ist offensichtlich. Alle entscheidungsrelevanten Fakten müssen in eine einheitliche Datenbasis eingehen. Die Frage hieraus ergibt sich in der Praxis, wie die Aufbau- und Ablauforganisation (Zuständigkeiten und klar geregelte Verfahren mit Kontrollzyklus) effektiv gestaltet werden kann. Ziel ist eine einheitliche und aktuelle Datenbasis vorzuhalten, damit unternehmerische Entscheidungen zutreffend und schnell erfolgen können.
- 24 Die steigenden Anforderungen an Finanzbuchhaltung und Konzernrechnungswesen in puncto Informationsqualität, ständig zunehmende Informationstiefe im Rahmen der internationalen und nationalen Rechnungslegungsstandards sowie ein ständig zunehmender Zeit und Kostendruck erfordern einerseits die Reduktion der Komplexität der Organisation und Prozesse als

¹¹ Vgl. Kütting/Weber (2012) Der Konzernabschluss: zur Organisation des Konzernabschlusses S. 86f.

¹² Vgl. Ostermeier (2012) in „Erfolgsfaktor Rechnungswesen“ S. 166.

auch den Aufbau fachlich hoch spezialisierter Kenntnisse und Fertigkeiten der Mitarbeiter.¹³

- 25 Dabei werden die Prinzipien von wirtschaftlicher Betrachtungsweise und der Sichtweise des Unternehmensmanagements in der Konzernberichterstattung auch im Handelsrecht immer stärker. Der aktuelle Standard DRS 20 zur Konzernlageberichterstattung kennzeichnet diese Entwicklung. Entsprechend dem angelsächsischen Ansatz, ein integriertes Berichtswesen als zentralen intern als auch extern orientierten Informations-Management-Dienstleistungsbereich auszurichten, nimmt stetig an Bedeutung zu. Zentrale neue Begriffe in der Fachwelt wie Management-Approach und Value-Reporting werden bereits als Norm verstanden.¹⁴
- 26 Die Überleitung der reinen gesetzlichen Dokumentationsfunktion in eine integrierte Informationsquelle unter Verwendung einer einheitlicher Rechnungslegungssprache zur Berichterstattung über die Lage des Unternehmens ist eine Kernaufgabe der Konzernberichterstattung oder des Group-Reportings geworden (z.B. zentrales Data-Warehouse mit synchronisiertem Konsolidierungs- und Reportingsystem und einer online Berichtsplattform mit verdichteten Auswertungen im Anschluss). Der Verdichtungsgrad der Informationen steigt bei Zunahme der Entscheidungsbefugnis zwangsläufig. Einheitliche, klare und verständlich aufbereitete Daten wie einheitliche Zwischenergebnisse und Kennzahlen verbessern den Kommunikationsprozess zwischen Rechnungswesen und Managementebene (Ein Bericht soll etwas berichten). Die Interpretationen von Differenzen zwischen verschiedenen Ergebnisgrößen sollte nicht mehr Gegenstand der Analyse sein, sondern die eigentlichen Zahlen und Werte.¹⁵
- 27 Die gelieferten Informationen müssen mit der operativen Buchführung und Kostenrechnung so miteinander verbunden sein, so dass eine Analyse zum operativen Grundsachverhalt möglich ist und sich direkt am Geschäftsvorfall orientiert. „Erfolgreiche Unternehmen kennen ihre Geschäftslage genau“.
- 28 Die organisatorische Ausrichtung des Konzern-Rechnungswesens unterliegt einem ständigen Optimierungsprozess von Aufbau- und Ablauforganisation. Dabei sind personelle und technische Ressourcen im Rahmen einer permanenten Projektsteuerung zu koordinieren. Dies folgt der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Unternehmenssteuerung im Sinne der Planung, Organisation, Personalführung und Kontrolle. Dabei sind Projektmanagementkapazitäten im IT-Umfeld Grundvoraussetzung für das Konzernrechnungswesen, um mit den technischen Anforderungen Schritt zu halten.
- 29 Eine Idealtypische Standardlösung zur Ausgestaltung des Konzern-Rechnungswesens wird in der begleitenden Fachliteratur nicht dargestellt. Es wird vielmehr darauf hingewiesen, dass durch einen ständigen Optimierungs- und Lernprozess die Aufgabe „Organisation des Konzernabschlusses“ durch eine

¹³ Vgl. Ostermeier (2012) in „Erfolgsfaktor Rechnungswesen“ S. 168 bis 170.

¹⁴ Vgl. Baetge/Heumann (2006) Value Reporting in Konzernlageberichten in IRZ Heft 1, Mai 2006.

¹⁵ Vgl. Wirth: Innovationsfeld Rechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 85 f.

Gruppe von Spezialisten aus dem internen und externen Rechnungswesens erfüllt werden kann.¹⁶

- 30** Für das Rechnungswesen als Gesamtfunktion sowohl als verantwortliche Abteilung für die gesetzlich verpflichtende Rechnungslegung als auch als Informationsquelle zur Entscheidungsfindung erwächst daraus eine ganz neue Verantwortlichkeit, die sich auch in Personalführung, Weiterbildung und Personaleinsatz widerspiegelt.
- 31** Die Überlegungen die Schnittstelle zwischen internen und externen Rechnungswesen zumindest im Bereich der Konzernrechnungslegung weiter zu fassen, kann positive Impulse auf die gesamte Organisation des Konzernrechnungswesens und angrenzender Funktionsbereiche geben.

II. Bedeutung des Konzernabschlusses

1. Aufgaben des Konzernabschlusses

- 32** Wegen zunehmender internationaler Beziehungen zwischen Unternehmen und den daraus resultierenden Unternehmenszusammenschlüssen gewinnen Konzernabschlüsse als Informationsmedium der wirtschaftlichen Einheit einer Unternehmensgruppe an Bedeutung. Durch Gründung von Vertriebsniederlassungen oder Zweigwerken im Ausland entstehen differenzierte Konzernstrukturen, die auf Grund unterschiedlicher Rechtsnormen im Konzern-Rechnungswesen standardisiert und harmonisiert werden müssen. Zusätzlich erfordert die Inanspruchnahme internationaler Kapitalmarkt-Dienstleistungen die Anwendung allgemein anerkannter Informationsnormen, um die Abschlussadressaten wie Kapitalgeber oder Lieferanten mit entscheidungsrelevanten Informationen zu erreichen. Dazu eignet sich der Konzernabschluss als analytische Informationsbasis.
- 33** Die Hauptaufgabe des Konzernabschlusses ist es, die Abschlussadressaten über die tatsächlichen Verhältnisse von Finanz- Vermögens und Ertragslage zu informieren (vgl. § 297 Abs. 3 HGB). Eine reine Addition der Einzelabschlüsse würde dabei nicht die wirtschaftlichen Abhängigkeiten und die Wertschöpfungskette im Konzern darstellen. Bilanzpolitisch geprägte Einflussnahmen auf Ebene der Einzelgesellschaften müssen untersucht werden, ob diese im Sinne der zutreffenden Darstellung der Lage des Konzerns zu eliminieren („wegzulassen“) sind.
- 34** Die Ausschüttungsbemessung für die Anteilseigner und die Steuerbemessung bleibt weiterhin dem Einzelabschluss vorbehalten. Der Konzern als fiktives Rechtsgebilde existiert nicht als reale juristische Person. Die Konzernrechnungslegung nach deutschem Recht hat daher reine Informationsfunktion und folgt dabei einer eigenständigen Ausweis- und Bewertungspraxis und ist nicht an den Einzelabschluss gebunden¹⁷.

¹⁶ Vgl. Ostermeier S. 176.

¹⁷ Vgl. Coenenberg (2014) S. 609.

- 35 Die Erstellung des Konzernabschlusses unterliegt keiner Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse und kann unabhängig von deren Bilanzpolitik erstellt werden. (Coenenberg-Haller-Schultze, 2014, S. 609)
- 36 Nach Fertigstellung des Konzernabschlusses wird dieser dem verantwortlichen Gremium (Vorstand oder Aufsichtsrat) zur Billigung vorgelegt. Einer formalen Feststellung bedarf es dabei nicht, da der Konzern nicht als Rechtsperson existiert (Coenenberg-Haller-Schultze, 2014, S. 611).
- 37 Bei Anwendung international anerkannter Rechnungslegungsnormen IFRS erleichtert die Aufstellung der Abschlüsse der Tochtergesellschaften dadurch, dass eine Rückgängigmachung der bilanziellen Wahlrechte nach nationalen Normen nicht notwendig ist. Durch Schaffung einer „gemeinsamen Sprache“ wurde bei multinationalen Unternehmen die Umstellung auf die am Zeitwert orientierten IFRS Rechnungslegungsstandards die Chance ergriffen, die externe Rechnungslegung als Steuerungsgrundlage für das interne Controlling zu verwenden.¹⁸
- 38 Durch die Entkoppelung der Bilanzierung im deutschen Handelsrecht vom Steuerrecht (Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit) und die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte nach BilMoG wurde die Stärkung der Informationsfunktion des Einzelabschluss nach HGB umgesetzt. Die Möglichkeit der Gestaltung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses, der auch für interne Rechnungszwecke tauglich ist, wird die Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens auch in der Praxis vorantreiben.
- 39 Bei rein nationalen Konzernen in Deutschland, die nicht am Kapitalmarkt orientiert sind, hat der HGB Konzernabschluss weiterhin die Funktion der objektiven Informationsvermittlung. Die Aufstellung ist weit weniger komplexer als bei einem IFRS Abschluss. Allerdings muss unterstellt werden, dass die anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln bereits im Einzelabschluss der Handelsbilanz II (HB II) als Konsolidierungsgrundlage berücksichtigt sind, um eine Prozess- und Kostenoptimierte Erstellung zu ermöglichen.

2. Einheitstheorie des Konzernabschlusses

- 40 Woraus sich ein Konzern begründet, wird im HGB nicht näher definiert, sondern findet sich in § 18 AktG als gesellschaftsrechtliche Definition. Der Konzern wird hier als „Zusammenschlussform“ von mindestens zwei Unternehmen unter einheitlicher Leitung definiert.¹⁹
- 41 Die Einheitstheorie begründet sich aus der Sicht der Einheit der darin einbezogen juristischen Personen/legalen Unternehmen. Ob es sich dabei im Handelsrecht um die wirtschaftliche oder rechtliche Einheit handelt, gibt es verschiedenen Auffassungen. Grundsätzlich wird von der Fiktion der rechtlichen Einheit ausgegangen. Eine juristische Person kann mit sich selbst keine Rechtsgeschäfte abschließen. In der neueren Literatur wird verstärkt die Meinung ver-

¹⁸ Vgl. Schönbrunn (2005) in „Neue Entwicklungen im Rechnungswesen S. 91.

¹⁹ Vgl. Küting/Weber in Der Konzernabschluss, 13. Auflage S. 79.

treten, dass die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit zur Erfüllung des Gesetzeszwecks ausreichend ist.²⁰ Es entsteht ein „wirtschaftlich definiertes Unternehmen“ welches einen eigenständigen Abschluss vorlegt. Minderheitsgesellschafter und beherrschende Gesellschafter sind gemeinsam als Eigentümer und Eigenkapitalgeber des Konzerns beteiligt.²¹

- 42** Aus Sicht der Interessentheorie wird der Konzernabschluss als erweiterter Abschluss des Mutterunternehmens gewertet und die Minderheitsgesellschafter nicht als Eigenkapitalgeber gesehen. Im Rahmen des HGB Konzernabschlusses dominiert die Einheitstheorie, wenn auch Teile der Interessentheorie bei der Quotenkonsolidierung noch enthalten sind. Bei der quotalen Einbeziehung von Tochterunternehmen erfolgt nur die Übernahme der quotalen Anteile von Vermögen und Schulden, Anteile anderer Gesellschafter werden dabei nicht ausgewiesen. Zur Kritik an der Quotenkonsolidierung wird angeführt, dass weder die Mehrheitsaktionäre noch die Minderheiten Anspruch auf ihre Anteile des Nettovermögens haben und die Verfügungsmacht über das Nettovermögen unter der einheitlichen Leitung des (rechtlichen) Unternehmens steht.²²
- 43** Für den Konzernabschluss nach den Regelungen der IFRS wird überwiegend die Sichtweise der Einheitstheorie angewendet.²³ In IAS 27.18 wird die Aufstellung des Konzernabschlusses durch Addition gleichartiger Posten von Vermögenswerten und Schulden aus den Einzelabschlüssen von Mutter- und Tochterunternehmen zunächst zusammengefasst. Die Rechnungslegung soll den Konzernabschluss so darstellen, als sei es ein einziges Unternehmen. Die nicht beherrschenden Anteile werden innerhalb des Eigenkapitals ausgewiesen (IAS 1.54).

3. Grundsätze der Konzernrechnungslegung

a) Vollständigkeit

- 44** Ziel des Konzernabschlusses ist es, eine vollständige Wiedergabe der wirtschaftlichen Einheit darzustellen. Diese Generalnorm soll Leitlinie in allen Zweifelsfragen der Konsolidierung sein.²⁴
- 45** Alle Unternehmen die „den Konzern konstituieren“ sollen auch in den Konzernabschluss einbezogen werden. Ausnahmen in Bezug auf Wesentlichkeit oder eines Verbotes zur Einbeziehung in den Konzern sind sehr eng auszulegen (§ 290 HGB; IFRS 10.2).
- 46** Aus der Einheitsfiktion ergibt sich, dass eine reine Addition der Einzelabschlüsse nicht ausreichend ist, um die Vermögens-Finanz- und Ertragslage des Konzerns zutreffend wiederzugeben. Der Konzernabschluss ist so aufzustellen, dass alle einbezogenen Gesellschaften als unselbständige Teilbetriebe oder un-

²⁰ Vgl. Küting/Weber in Der Konzernabschluss, 13. Auflage S. 96.

²¹ Vgl. Coenenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 612 ff.

²² Vgl. Küting/Weber in Der Konzernabschluss, 13. Auflage S. 92.

²³ Vgl. Coenenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 613.

²⁴ Vgl. Küting/Weber: Der Konzernabschluss (2012) S. 97.

selbständige Geschäftseinheiten dargestellt werden. (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB bzw. IFRS 10.A).

- 47 Liegen dabei die Steuerungsdimensionen/Geschäftsfelder im Fokus der Unternehmenssteuerung, muss im Sinne der Berichterstattung aus Management-Sicht eine Segmentierung innerhalb der unselbständigen Einheiten erfolgen. Eine Verpflichtung zur Angabe von Segmentinformationen nach Tätigkeitsfeldern und geographischen Märkten besteht für große Kapitalgesellschaften (§ 285 Nr. 4 HGB) und Konzerne (§ 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB) im Rahmen der Anhangsangaben. Allerdings ist die Angabe bezogen auf die Umsatzerlöse im Konzern auf die Außen-Umsatzerlöse beschränkt.
- 48 Im Zuge der Angleichung des HGB an international orientierte Berichtspflichten nimmt die Segmentberichterstattung eine zunehmend wichtigere Bedeutung ein. Zunächst als Pflichtangabe im Anhang für börsennotierte Mutterunternehmen im Rahmen des KonTraG (1998), wurde im BilMoG ein Wahlrecht für kapitalmarktorientierte einzelne Kapitalgesellschaften und die Pflicht für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verankert. Für nicht Kapitalmarkt orientierte Mutterunternehmen besteht ein Wahlrecht zur Konzern-Segmentberichterstattung (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Ausgestaltung der Segmentberichterstattung für den HGB Konzernabschluss wird in DRS 3 geregelt.
- 49 Wird eine Segmentierung notwendig oder auf freiwilliger Basis erwogen, ist auf dieser Basis die Konsolidierung durchzuführen (sh. Organisation der Managementkonsolidierung).

b) Einheitlicher Konzernabschluss-Stichtag

- 50 Aus der Fiktion der Einheit ergibt sich, dass die Abschlussdaten einer einheitlichen Abschlussperiode unterliegen. Werteverchiebungen zwischen den Tochterunternehmen zu unterschiedlichen Geschäftsjahren sollen keine Auswirkung auf die Vermögens- und Ertragslage haben.
- 51 Der Konzernabschluss ist dabei zum Stichtag des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens aufzustellen (§ 299 Abs. 1 HGB). Ein Zwischenabschluss für ein einbezogenes Tochterunternehmen ist aufzustellen, wenn der Stichtag des Tochterunternehmens um mehr als drei Monate vor dem Konzernstichtag liegt. Wird ein Zwischenabschluss in der Dreimonatsfrist nicht erstellt, sind Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens- Finanz- und Ertragslage zu berücksichtigen. Für die Beurteilung der Bedeutsamkeit ist der jeweilige Sachverhalt aus Sicht des Tochterunternehmens zu sehen. Vorgänge zwischen Muttergesellschaft und Tochterunternehmen sind dabei zu berücksichtigen.²⁵
- 52 Nach IFRS ist die Einheitlichkeit des Abschlussstichtages ähnlich geregelt. Bei Abweichungen ist ebenso ein Zwischenabschluss zu erstellen (IFRS 10. B92).

²⁵ Vgl. Coenenberg (2014) S. 635.

- 53 Um die Organisation des Konzernabschlusses zu vereinfachen, sollten die Abschlussstichtage der Einzelabschlüsse dem Abschlussstichtag der Konzernmutter angepasst werden. Die Verwaltung von Anpassungsbuchungen zur Harmonisierung in Form von Zwischenabschlüssen außerhalb der operativen Buchführung erfordert zusätzlichen Abstimmungs- und Aufwand und führt zu Fehlerquellen.

c) Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung und Bewertung

- 54 Als Konsequenz der Einheitstheorie ergibt sich die Verpflichtung einheitliche Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden im Konzernabschluss anzuwenden. Die Regelungen dazu findet sich zur Einheitlichkeit des Ansatzes in § 300 Abs. 2 HGB und zur Regelung der einheitlichen Bewertung in § 308 HGB. Die einheitliche Bilanzierung und Bewertung ist auch nach IFRS 10.19 anzuwenden. In den Folgeabschlüssen sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze beizubehalten (IAS 8.41).
- 55 Die Vereinheitlichung des Konzernabschlusses nach HGB wird durch die Erstellung einer Überleitungsrechnung zur Handelsbilanz II (HB II) herbeigeführt. Die derivative Ableitung des Konzernabschlusses aus der Addition der Einzelabschlüsse wird damit ermöglicht. Die Anpassungen erfolgen damit vor der eigentlichen Konsolidierung.
- 56 Der Ansatz von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Sonderposten und die Neuanwendung konzerneinheitlicher Bilanzierungswahlrechte gemäß dem geltenden Recht des Mutterunternehmens kann vollständig unabhängig von der Einzelabschlusserstellung der Tochterunternehmen (§ 300 Abs. 2 HGB i.V.m. § 308 Abs. 1 HGB) erfolgen (Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzierungs- und Bewertungsrahmens des Mutterunternehmens).²⁶ Diese gesetzliche Konstruktion der „Zweigleisigen Bilanzierungsstrategie“ der Abschlüsse ermöglicht erst die Konzeption der Handelsbilanz II.
- 57 Allerdings sind durch die Entwicklung von BilMoG und den DRS weniger Wahlrechte zulässig, so dass der Aufwand zur Erstellung der Handelsbilanz II sich künftig reduzieren wird. Die Bedeutung dieser Vorschrift wird sich hauptsächlich auf ausländische Tochtergesellschaften beziehen.
- 58 Zu beachten ist bei der Neuausübung der Wahlrechte beim Bilanzansatz und bei Bewertungswahlrechten, dass diese der „zeitlichen Ansatzstetigkeit“ im Konzernabschluss folgen müssen (§ 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 246 Abs. 3 HGB). Wahlrechtsausübungen zum Beispiel beim Ansatz selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB müssen in künftigen Abschlüssen stetig angewendet werden.
- 59 Eine sachliche Ansatzstetigkeit geht nicht direkt aus den Vorschriften des HGB hervor, ist diese jedoch entsprechend der Bewertungsstetigkeit nach § 308 HGB einheitlich auszuüben. Demnach sind für gleichartige Sachverhalte auch die Ansatzwahlrechte gleichartig anzuwenden.²⁷

²⁶ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 237.

²⁷ Vgl. Coenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 638.

- 60** Analog sind diese Ansatzwahlrechte für alle Konzernunternehmen auch innerperiodisch für Zwischenabschlüsse einheitlich auszuüben. (Kütting-Weber, 2012, S. 241). Entsprechend sind auch die Konsolidierungsmethoden im Konzern stetig anzuwenden.
- 61** Wenn bei der Wahlrechtsausübung im Konzernabschluss von der Ausübung von Bewertungswahlrechten im Einzelabschluss des Mutterunternehmens abgewichen wird, ist dies im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 308 Abs. 1 Satz 3 HGB). Hier wird erkennbar dass die Wahlrechtsausübung im Abschluss des Mutterunternehmens der ideelle Maßstab für die Bewertung des Konzernabschlusses ist. (Coenberg, 2014, S. 638)
- 62** Ist es für eine Mehrzahl der einbezogenen Tochterunternehmen notwendig und sachlich begründet einen Sachverhalt anders zu bewerten als im Abschluss der Konzernmutter, kann das Mutterunternehmen selbst eine HB II unter Neuanwendung des Bewertungswahlrechts aufstellen. Somit kann erreicht werden, nicht sachgerechte Bewertungen bei Tochterunternehmen zu vermeiden. (Coenberg, 2014, S. 638 f.)
- 63** Die Neubewertung von neu hinzutretenden Vermögensgegenständen und Schulden ist im Rahmen der Erstkonsolidierung erforderlich, wenn Anpassungen an die konzerneinheitliche Bewertung vorzunehmen sind. Die Bewertungsmethoden der einbezogenen Unternehmen sind auf die des Mutterunternehmens anzupassen (§ 308 Abs. 2 HGB).
- 64** Beim Ansatz latenter Steuern im Einzelabschluss wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass es sich bei der Neuausübung von Bewertungswahlrechten im Rahmen der HB II um der Konsolidierung vorgelagerte Maßnahmen im Einzelabschluss handelt und kein abweichender Ansatz in der HB I gerechtfertigt ist. Das Ansatzwahlrecht aktiver latenter Steuern des § 274 HGB (latente Steuern im Einzelabschluss) ist auf Bilanzierungs- und Bewertungsanpassungen nach § 300 und § 308 HGB anzuwenden. Die Entscheidung in der HB II aktive latente Steuer anzusetzen oder nicht hat ggf. Rückwirkung auf die HB I. Nach IFRS besteht ein allgemeines Ansatzgebot. Eine Unterscheidung nach Einzel- und Konzernabschluss existiert dort nicht.²⁸
- 65** Wegen der Darstellung der Lage des Unternehmens aus Managementsicht dürfte sich die Zweigleisigkeit in den HGB Abschlüssen noch weiter reduzieren. Die Darstellung der Unternehmenslage aus Sicht des Konzernmanagements dient der objektiven Informationsgewinnung und ist im Einzelabschluss über den Lagebericht verpflichtend (DRS 20). Die Annäherung von HB II zu HB I wird sich in dem Maße vergrößern, wie sich die Steuerbilanz von der Handelsbilanz entfernt. Diese Entwicklung wird daher im Mittelstand zu einer Vereinfachung des Konzernabschlusses führen.²⁹
- 66** Für die Organisation der Buchführung und innerperiodischen Berichterstattung im Einzelnen ist es bei dezentral ausgelagerter Buchführung notwendig,

²⁸ Vgl. Kütting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 248.

²⁹ Vgl. Wirth (2012) Innovationsfeld Rechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 88.

dass entsprechende Zusatzangaben in Form eines Fragebogens/Appendix erhoben werden und in die HB II eingearbeitet werden. Ein Nachweis über ein HB II-Anpassungsjournal mit Abgleich der Vortragsbildung von ergebniswirksamen Buchungen ist zu führen. Bei zentraler Buchführung in einem System kann dies über einen zweiten Konten- oder Belegkreis oder sogar in einem zweiten Hauptbuch (Ledger) nachgewiesen werden. In der Praxis werden oft am Sitz der Holding zentral installierte nachgelagerte Konzernreportingsysteme verwendet, in denen die Einzelabschlüsse importiert werden und die Verwaltung der Konzernanpassungen dort in Form eines Überleitungsjournals erfolgt. Durch die systemseitige Vortragsverwaltung und Bewertungsfortschreibung wird die Verwaltung der HB II erleichtert. Die Organisation der Konzernrechnungslegungen wird in Kapitel IV näher erläutert.

- 67 Ergeben sich bei der Harmonisierung der Ansatz- und Bewertungswahlrechte von Einzelabschlüssen Änderungen des Jahresüberschuss, kann das besonders im Falle der Minderung des Jahresüberschusses in der Handelsbilanz II zu Nachfolgeproblemen führen, wenn die Gewinnverwendung auf Grund des höheren HB I Ergebnisses bemessen wird. Die Ausschüttung erfolgt dann unter Umständen aus Konzernsicht aus der Unternehmenssubstanz und nicht aus den Rücklagen. Die Konzernleitung hat dafür Sorge zu tragen, dass eine entsprechende Ausschüttungssperre im Ursprungsabschluss vorgesehen wird. (Kütting-Weber, 2012, S. 249).
- 68 Aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit nach § 297 Abs. 2 Satz 1 HGB folgt, dass im Konzernabschluss ein einheitliches Gliederungsschema von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung anzuwenden ist. Gleiche Sachverhalte müssen unter den gleichen Posten ausgewiesen werden. Für die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung bedeutet das, dass die Aufstellung entweder nach dem Gesamtkosten oder dem Umsatzkostenverfahren erfolgen muss. Entsprechende Anpassungen sind bei Abweichungen in den Einzelabschlüssen notwendig. Ausweisungswahlrechte sind dabei auch wieder einheitlich auszuüben.³⁰
- 69 In der Praxis wird aus diesem Grund die Erstellung eines einheitlichen Konzernkontenrahmens und eines Konzern-Positionsplanes für die zentrale Berichterstellung notwendig. Dies bezieht sich auf Bilanz und GuV, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel, die Anhangsangaben, den Lagebericht, steuerungsrelevante Kennzahlen und nicht finanzielle Angaben im Konzernabschluss.³¹
- 70 Im Hinblick auf die Konvergenzdiskussion zur Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen zur Umsetzung einer integrierten Planung und Liquiditätssteuerung werden nachfolgend in Kapitel V Ansätze zur Anwendung in der Praxis aufgezeigt.

³⁰ Vgl. Kütting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 244.

³¹ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 89 ff.

d) Währungsumrechnung

- 71** Der Konzernabschluss ist gemäß § 244 i.V.m. § 298 HGB in Euro aufzustellen. Nach § 308a HGB wird als anzuwendende Währungsumrechnungsmethode durch das BilMoG die modifizierte Stichtagskursmethode als gesetzlich vorgeschriebene Umrechnungsmethode festgelegt. Aktiva und Passiva sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen. Das Eigenkapital ist zum historischen Kurs, die Posten der GuV zum Durchschnittskurs umzurechnen. Der bisherige Standard DRS 14 zur Währungsumrechnung im Konzern ist im Februar 2010 außer Kraft gesetzt worden.³²
- 72** Damit sich im Rahmen der Kapitalkonsolidierung keine bewertungsbedingte Änderung in den Vorträgen der Kapitalkonsolidierung ergeben, ist das Eigenkapital zu historischen Kursen (Zeitpunkt der Erstkonsolidierung) umzurechnen. Die Umrechnung der in Fremdwährung gehaltenen Anteile an verbundenen Unternehmen erfolgt gleichzeitig zu historischen Kursen. Die sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist als Sonderposten aus Währungsumrechnung im Eigenkapital auszuweisen.
- 73** Alle Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind vollständig mit dem Durchschnittskurs umzurechnen, um den Charakter der Zeitraum bezogenen Rechnung gerecht zu werden. Die sich daraus ergebende Umrechnungsdifferenz ist ebenfalls im Eigenkapital auszuweisen. Dieses Verfahren bezeichnet man als modifizierte Stichtagskursmethode.
- 74** Die theoretische Begründung der Stichtagskursmethode liegt in der „lokalen“ Perspektive. Hierbei wird das ausländische Einzelunternehmen als lokal wirtschaftlich selbständiges Unternehmen betrachtet.
- 75** Seine Geschäftstätigkeit wird in dortiger Landeswährung ausgeübt (Konzept der funktionalen Währung). Durch die lineare Transformation bleibt die Struktur des Vermögens und des Erfolges bei der ausländischen Tochtergesellschaft erhalten. Alle wirtschaftlichen Tätigkeiten der Einzelunternehmen spiegeln sich in der Veränderung des Nettovermögens wieder. Damit die Währungsumrechnung die Bestands- und Erfolgsrechnung nicht verzerrt darstellt, wird die einheitliche Umrechnung dieser Posten notwendig.³³
- 76** Die Entwicklung des Eigenkapitals der ausländischen Tochtergesellschaften hat aus Sicht der Muttergesellschaft besondere Bedeutung. Die Kursumrechnung ist hier mit den historischen Kursen zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung vorgesehen. Sich ergebende Veränderungen aus den Umrechnungen des Eigenkapitals sind wie andere Eigentümer-Transaktionen nicht als Gewinn oder Verlust interpretierbar. Die Kursumrechnung stellt keine Preisänderung dar und folgt daher nicht den allgemeinen Bewertungsregeln. Der ergebnisneutrale Ausweis als Sonderposten im Eigenkapital ist daher folgerichtig. (Coenberg, 2014, S. 645)

³² Vgl. Coenberg (2014) S. 657.

³³ Vgl. Coenberg (2014) S. 645.

- 77 Die Währungsumrechnungsdifferenzen sind gemäß § 308a HGB innerhalb des Eigenkapitals unterhalb der Rücklagen als „Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden eines Tochterunternehmens ist der Posten ergebniswirksam aufzulösen (§ 308a Satz 4 HGB).
- 78 Die modifizierte Stichtagskursmethode als einheitliche Umrechnungsmethode im HGB ist als Praktikerlösung allgemein anerkannt.
Die Währungsumrechnung nach IFRS richtet sich nach dem Standard IAS 21. Dort wird wie im HGB die Berichtswährung der Auslandstochter als funktionale Fremdwährung einer selbständigen Tochtergesellschaft gesehen, die mit der modifizierten Stichtagskursmethode in die Berichtswährung der Konzernmutter umzurechnen ist (IAS 21.38).
- 79 Allerdings differenziert IAS 21 Regelungen für in ausländischer Währung durchgeführte Transaktionen (generell einer anderen Währung als der funktionalen Währung) und Regelungen zur Umrechnung von in Fremdwährung erstellten Abschlüssen ausländischer Tochterunternehmen.³⁴ Derartige Transaktionen sind als Fremdwährungstransaktion der Mutter zu betrachten. Dies entspricht im Einzelfall der Grundidee der Zeitbezugsmethode.³⁵
- 80 Zunächst müssen alle Fremdwährungsumrechnungen nach der Zeitbezugsmethode in die funktionale Währung umgerechnet werden. Zum Abschlussstichtag erfolgt die Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode. Dabei werden alle Vermögenswerte und Schulden zum Stichtagskurs und alle erfolgswirksamen Posten zum Tageskurs des Geschäftsfalles oder zum Durchschnittskurs umgerechnet (IAS 21.39a und b).
- 81 Die Umrechnungsdifferenz ist als Sonderposten im Eigenkapital auszuweisen (IAS 21.39c). Bei Abgang der Beteiligung erfolgt die Ausbuchung der Währungsumrechnungsdifferenz ergebniswirksam in die GuV (IAS 21.37). Für einen Anteilsbesitz von weniger als 100 % wird der entsprechende Betrag der Fremdgesellschafter dem Ausgleichposten für Anteile fremder Gesellschafter zugeordnet (IAS 21.41)
- 82 Bei unselbständig geführten Tochterunternehmen wird die Berichtswährung der ausländischen Tochtergesellschaft gleich der funktionalen Währung der Muttergesellschaft gesehen. Dann sind alle Transaktionen in ausländischer Währung nach der Zeitbezugsmethode in die Währung der Muttergesellschaft umzurechnen. Dabei werden alle monetären Werte (Finanzanlagen verbrieft, Forderungen, Verbindlichkeiten sofern auf einen Geldbetrag lautend, liquide Mittel, latente Steuern) nach der Stichtagskursmethode umgerechnet und nicht monetäre Werte (Finanzanlagen nicht verbrieft, Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte, Vorräte, Eigenkapital) nach der historischen Umrechnungsmethode. Die Wertdifferenz wird allerdings in der GuV erfasst, da es sich um eine Bewertungsmethode handelt.

³⁴ Vgl. Coenenberg (2014) S. 653.

³⁵ Vgl. Coenenberg (2014) S. 653.

- 83** Aus dieser recht kurz gefassten Darstellung für die Umrechnung aus der Berichtswährung ausländischer Tochtergesellschaften in die Berichtswährung des Konzernabschlusses ist ersichtlich, dass bei einer systemischen Währungsumrechnung sowohl der regulatorische Rahmen berücksichtigt werden muss als auch der operative Sachverhalt.
- 84** Die Systemsteuerung in der Konsolidierungssoftware muss deshalb schon auf Kontenebene berücksichtigen, nach welcher Umrechnungsmethode ein Posten umgerechnet werden muss. Besondere Vorgänge wie Gewinnausschüttungen aus dem Bilanzgewinn müssen gesondert behandelt werden, um eine Vermischung mit Auszahlungskurs und historischem Kurs zu vermeiden.
- 85** Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung müssen die periodischen Bewegungen im Ausgleichsposten aus der Währungsumrechnung als auch im Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter gesondert berücksichtigt werden. Die Währungsumrechnung kann aus systemischer Sicht nur Bestandteil auf Einzelabschlussenebene in der HB II oder HB III sein, damit die sachgerechte Behandlung im Konzern für Erst- und Folgekonsolidierung richtig erfolgen kann.

4. Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses (§ 290 HGB)

a) Control-Konzept (HGB versus IFRS)

- 86** Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht generell sobald ein Mutterunternehmen in der Lage ist, beherrschenden Einfluss mittelbar oder unmittelbar auf mindestens ein Tochterunternehmen auszuüben (§ 290 HGB). Auf die tatsächliche Ausübung kommt es nicht an.³⁶
- 87** Die Möglichkeit beherrschenden Einfluss „Control“ auszuüben ist das Definitionskriterium, welches auch in den IFRS die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nach sich zieht. Ob ein Mutterunternehmen tatsächlich von der Ausübung der wirtschaftlichen Beherrschung Gebrauch macht, ist nicht relevant. So ist ein auf die reine Vermögensverwaltung ausgerichtetes Unternehmen bei Vorliegen dieser Kontrollrechte zur Konzernrechnungslegung verpflichtet.³⁷
- 88** Allerdings unterscheidet das HGB nach der Rechtsform der Muttergesellschaft. Personengesellschaften fallen unter die Regelungen des § 11 PublG. Sobald entsprechende Größenkriterien erreicht sind, werden Personengesellschaften die auf Tochterunternehmen einen beherrschenden Einfluss ausüben wie Kapitalgesellschaften behandelt. Zwei der drei Kriterien müssen dabei an zwei aufeinander folgende Bilanzstichtage erfüllt sein:
 Bilanzsumme: Größer als 65 Mio. EUR
 Umsatzerlöse: Größer als 130 Mio. EUR
 Arbeitnehmer: Größer als 5000
- 89** Für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen gemäß § 264d HGB ist nach § 315a HGB ein IFRS Konzernabschluss aufzustellen.

³⁶ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar (2012) zu § 290 Tz.20.

³⁷ Vgl. Coebenberg (2014) S. 617.

- 90** Die Definition des verbundenen Unternehmens findet sich in § 271 HGB. Verbundene Unternehmen sind sowohl Mutter- als auch Tochterunternehmen, die grundsätzlich in den Konzernabschluss nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind. Dabei werden als Mutterunternehmen die zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Unternehmen bezeichnet.³⁸
- 91** Der beherrschende Einfluss eines Mutterunternehmens richtet sich nach § 290 Abs. 2 HGB nach folgenden Kriterien:
- 92** Nr. 1 Mehrheit der Stimmrechte: Die Mehrheit der Stimmrechte richtet sich nicht nach der Mehrheit des Anteilsbesitzes. Abgestellt wird auf die Einflussnahme über entsprechende Gremien. Es muss eine rechtlich gesicherte Position vorliegen. Eigene Anteile des Tochterunternehmens sind vom Stimmrechtsanteil der Muttergesellschaft abzuziehen.
- 93** Nr. 2 Recht auf Bestellung oder Abberufung von Entscheidungsorganen: Liegt das Recht vor, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs- Leitungs- oder Aufsichtsorgan zu bestellen oder abzurufen und ein Gesellschafterverhältnis gleichzeitig vorliegt, ist Beherrschung gegeben.
- 94** Nr. 3 Recht auf beherrschenden Einfluss: das Mutterunternehmen hat die Möglichkeit die Finanz- und Geschäftspolitik maßgeblich zu bestimmen. Hier ist die Rechtsposition über entsprechende Beherrschungsverträge oder Satzungsbestimmungen eng auszulegen.
- 95** Nr. 4 Wirtschaftliche Betrachtung – Chancen und Risiken: Dieser im BilMoG neu definierte Beherrschungs-Sachverhalt soll die Behandlung von Zweckgesellschaften im Konzernabschluss regeln. Gesellschaften die nur zum Zweck gegründet worden sind, um Vermögen aus der Konzernbilanz auszulagern, sind in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mehrheit der Chancen und Risiken aus diesem Unternehmen dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist.
- 96** Die Konzernabschlusspflicht nach IFRS richtet sich unabhängig der Rechtsform und des Unternehmenstyps nach dem neuen Standard IFRS 10, der ab dem 1.1.2013 anzuwenden ist. Altfälle sind gem. IFRS 10.C1 anzupassen.³⁹ In der EU ist dieser Standard erst ab Ende 2012 rechtskräftig geworden und ist für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2014 anzuwenden. IAS 27 und SIC 12 sind außer Kraft gesetzt. Der neue IAS 27 enthält nur noch die unveränderten Regelungen für Einzelabschlüsse.
- 97** Die Konzernabschlusspflicht nach IFRS kennt keine Unterscheidung nach der Rechtsform und gilt für alle Mutterunternehmen. Die einheitliche Definition des Beherrschungsprinzips lässt Gestaltungen des Konsolidierungskreises mittels Zweckgesellschaften nicht mehr zu. Das Prinzip der Beherrschung („Control“) ist ebenso maßgebend wie im HGB. Der Fokus liegt auf allen Unternehmen auf die Bestimmungsmacht ausgeübt wird.⁴⁰

³⁸ Vgl. Coenenberg (2014) S. 616.

³⁹ Vgl. Küting/ Weber (2012) S. 142.

⁴⁰ Vgl. Coenenberg (2014) S. 619.

- 98** Bestimmungsmacht wird dann begründet, wenn die Muttergesellschaft die Aktivitäten der Tochtergesellschaft lenken kann und gleichzeitig aus diesem Einfluss heraus Rückflüsse aus ihrem Investment erzielen kann (IFRS 10.6 und 10.17). Die Beurteilung ob Entscheidungsmacht vorliegt, kann auch im Zusammenspiel mehrerer Verträge entschieden werden. Das Prüfungskriterium bezieht sich auf die relevanten Aktivitäten des Tochterunternehmens und deren Einfluss darauf.⁴¹
- 99** Drei Kriterien müssen für die Erlangung der Beherrschung nach IFRS erfüllt sein:⁴²
- a) Die Bestimmungsmacht über das Beteiligungsunternehmen bezüglich relevanter Aktivitäten liegt bei der Mutter vor
 - b) Variable Rückflüsse sind aus der Beteiligung an das Mutterunternehmen geflossen bzw. es bestehen entsprechende Rechte
 - c) Die Bestimmungsmacht ist so ausgestaltet, dass die Höhe der Rückflüsse beeinflusst werden kann
- 100** Der Zeitpunkt der Einbeziehung richtet sich nach der Möglichkeit die Lenkung der wesentlichen Aktivitäten des beteiligten Unternehmens auszuüben. Auf eine tatsächliche Ausübung kommt es dabei nicht an. Die Möglichkeit zur Lenkung besteht immer aus entsprechenden Rechten wie Stimmrechtsmehrheit, Ernennungs- und Abberufungsrechte, oder ähnliche Rechte (IFRS 10.B15).
- 101** Das kann durch vertragliche Vereinbarungen und (gleichzeitiger) faktischer Stimmrechtsmehrheit bestimmt sein. Zweckgesellschaften werden durch die Regelungen des IFRS 10 damit auch erfasst. Deren Geschäftsziel ist eng definiert und dient einem anderen Unternehmen. Die Stimmrechtssituation ist bei diesen Gesellschaften untergeordnet.⁴³

b) Konsolidierungskreis – Kriterien zur Abgrenzung

- 102** Für die Definition des Konsolidierungskreises nach HGB besteht grundsätzliche unmittelbare und mittelbare Einbeziehungspflicht gemäß des § 294 HGB. Diese wird durch Einbeziehungswahlrechte im § 296 HGB durchbrochen. Sinn des Einbeziehungswahlrechtes ist, dass aus wirtschaftlicher Sichtweise nur Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden, auf die tatsächlich Einfluss ausgeübt werden kann und nicht nur formalrechtlich nach § 290 HGB. Das ist zutreffend wenn auf die Finanz- und Geschäftspolitik kein Einfluss ausgeübt werden kann.⁴⁴ Im Umkehrschluss dürfen Unternehmen, die nicht nach § 290 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen sind nicht einbezogen werden.⁴⁵
- 103** Die Definition des Konsolidierungskreises nach den IFRS ist vergleichbar jedoch restriktiv in Bezug auf Einbeziehungswahlrechte oder -Verbote. Eine

⁴¹ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 146, IFRS 10.B17.

⁴² Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 143.

⁴³ Vgl. Coenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 620.

⁴⁴ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 176.

⁴⁵ Vgl. Coenberg (2014) S. 626 zum Einbeziehungsverbot für Nicht-Tochterunternehmen.

Befreiung ist nach IFRS 10.4 möglich, wenn das übergeordnete Mutterunternehmen einen befreienden Konzernabschluss aufstellt und das befreite Unternehmen detaillierte Angaben im Anhang angibt. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen ist eine Befreiung ausgeschlossen.⁴⁶

- 104** In beiden Normen gilt das Weltabschlussprinzip (§ 294 Abs. 1 HGB bzw. IFRS 10.20). Die Einbeziehungspflicht besteht auch dann, wenn sich die wirtschaftliche Tätigkeit eines Tochterunternehmens deutlich von der des Mutterunternehmens unterscheidet. Das frühere Einbeziehungsverbot wurde durch das BilReG aufgehoben und den Regelungen der IFRS angepasst.⁴⁷
- 105** In den Konzernabschluss aufgenommene Tochterunternehmen werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss aufgenommen. Dabei werden die vollständigen Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen mit dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens zusammengefasst (§ 300 Abs. 1 HGB).
- 106** Die dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den Tochterunternehmen werden durch die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten der Tochterunternehmen ersetzt. (§ 300 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- 107** Ein sich ergebender Unterschiedsbetrag wird gesondert im Rahmen der Kapitalkonsolidierung gemäß § 301 i.V.m. § 308 als Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ausgewiesen (siehe Kapitel VI zur Konsolidierungsverarbeitung).
- 108** Hat sich die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises im Verlauf des Geschäftsjahres wesentlich verändert, so sind entsprechende Angaben im Konzernabschluss aufzunehmen, die es ermöglichen, die aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse zu vergleichen (§ 294 Abs. 2 HGB)⁴⁸
- 109** Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises unterliegt nach § 297 Abs. 3 HGB dem Stetigkeitsgrundsatz wie auch die einheitlichen Ansatz und Bewertungsvorschriften. Der Konzern ist an ein einmal ausgeübtes Einbeziehungswahlrecht gebunden.
- 110** Gründe für eine Ausübung des Einbeziehungswahlrechtes regelt § 296 HGB:
- a) Eine Beschränkung der Rechte des Mutterunternehmens in Form von erheblichem und andauerndem Ausschluss auf Vermögen und Geschäftsführung Einfluss auszuüben liegt vor (zum Beispiel politische Verhältnisse im Land in dem das Tochterunternehmen ansässig und tätig ist). Die Beschränkung muss am Abschlussstichtag bestehen.
 - b) Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen bei den Vorbereitungen zur Konsolidierung. Dieses Kriterium steht in Konkurrenz zum Vollständigkeitsgrundsatz. Wenn die Kosten einer Einbeziehung des Tochterunternehmens höher wären, als die des Gesamt-Konzernabschlusses und die Informationsgewinnung nicht wesentlich ist, wäre ein Missverhältnis zwischen Kosten und Nutzen begründbar. Verzögerungen im organisatorischen

⁴⁶ Vgl. Coenberg (2014) S. 624 zum befreienden Konzernabschluss.

⁴⁷ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 181.

⁴⁸ Vgl. Coenberg (2014) S. 626 zur Änderung des Konsolidierungskreises.

Ablauf bei der Erstellung des Konzernabschlusses sind kein Grund für eine Nicht-Einbeziehung. Die Gründe für die Nicht-Einbeziehung müssen außerhalb des Konzerneinflusses stehen.

- c) Die Anteile der Tochterunternehmung werden ausschließlich zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten. Hierbei müssten intensive Verkaufsaktivitäten nachgewiesen werden und der Verkauf auch kurzfristig bevorstehen. Die Anwendung eines dieser Konsolidierungswahlrechte ist im Konzernanhang zu begründen (§ 296 Abs. 3 HGB).

- 111** Ist für die Gesamtdarstellung der Lage des Konzerns ein Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung, braucht es nach § 296 Abs. 2 nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden. Ist das Wesentlichkeitskriterium für mehrere Tochterunternehmen anwendbar, ist die Wesentlichkeits-Beurteilung auf die Gesamtauswirkung der Darstellung der Lage des Konzerns zu beziehen. Eine isolierte Betrachtung ist nicht zulässig § 296 Abs. 2 HGB.
- 112** Nach IFRS wäre im Falle der beschränkten Einflussnahme kein Wahlrecht auszuüben, sondern es bestünde nicht mehr „Control“ und damit ein Verbot zur Einbeziehung der Tochtergesellschaft (IFRS 10 B36). Grundsätzlich gilt die Einbeziehungspflicht.
- 113** Für den Sachverhalt hoher Kosten oder Verzögerungen kennen die IFRS keine expliziten Regelungen, ob eine Nicht-Einbeziehung gerechtfertigt wäre. Nur im Framework (F QC35 ff.) ist grundsätzlich für die Rechnungslegung geregelt, dass die Kosten in einem wirtschaftlichen Verhältnis zur nutzvollen Information stehen sollen. Hieraus wäre eine Begründung ableitbar, wenn ein grobes Missverhältnis zwischen Informationskosten und unverhältnismäßig hohen Kosten bestünde.⁴⁹
- 114** Zur Weiterveräußerung von Tochtergesellschaften regelt IFRS 5 die Behandlung weiterhin als vollkonsolidiertes Unternehmen. Es erfolgt jedoch eine vereinfachte Konsolidierung mit dem Ausweis der Position „Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und Schulden jeweils auf der Aktiv und Passivseite der Konzernbilanz und der Angabe des Nachsteuererfolges in der GuV als „discontinued operations“.⁵⁰
- 115** Nach den Regelungen der IFRS gibt es kein Wahlrecht auf den Verzicht zur Einbeziehung in den Konzernkreis auf Grund von Wesentlichkeit. Der Grundsatz der „materiality“ ist im Rahmenwerk der IFRS genannt und kann ggf. auf eine untergeordnete Bedeutung von Tochterunternehmen angewendet werden. Eine quantifizierbare Größe gibt es nicht. Die Entscheidungsfindung eines Abschlussadressaten darf durch eine Nichtveröffentlichung von Abschlussangaben nicht beeinflusst sein.
- 116** In den erweiterten Konsolidierungskreis werden Unternehmen einbezogen, auf die kein beherrschender Einfluss jedoch ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird. Diese Beteiligungen werden als assoziierte Unternehmen bezeichnet.⁵¹

⁴⁹ Vgl. Coenenberg (2014) S. 629.

⁵⁰ Vgl. Coenenberg (2014) S. 629.

⁵¹ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 191 ff.

- 117** Wird ein Tochterunternehmen auf Grund des Wahlrechtes nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen, so ist zu prüfen, ob die Einbeziehung mittels der At-Equity Methode nach § 311 HGB anzuwenden ist. Die Prüfung, ob eine Einbeziehung unterbleiben kann, ist analog nach § 296 HGB Abs. 1 notwendig. Bei einer Nicht-Einbeziehung muss dies im Anhang begründet werden.
- 118** Wird ein maßgeblicher Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Unternehmens ausgeübt, ist die entsprechende Beteiligung nach der At-Equity Methode zu bewerten (§ 311 HGB Abs. 1). Ein maßgeblicher Einfluss wird bei einer Stimmrechtsquote von mindestens zwanzig Prozent vermutet.
- 119** Bei der Bilanzierung nach der At-Equity Methode werden nicht die Abschlussposten des assoziierten Unternehmens in die Konzernbilanz übernommen, sondern der Beteiligungswert entsprechend der Eigenkapitalentwicklung des assoziierten Unternehmens bewertet und fortgeschrieben. Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Abschluss unterschiedliche Bewertungsverfahren an, so kann die Bewertung auf die Bewertung des Konzernabschlusses angepasst werden. Wird die Bewertung nicht angepasst ist dies im Konzernanhang anzugeben (§ 312 Abs. 5 HGB). Stellt das assoziierte Unternehmen selbst einen Konzernabschluss auf, so ist dieser Grundlage der Einbeziehung (§ 312 Abs. 6 HGB).
- 120** Bei der erstmaligen Konsolidierung wird der beizulegende Zeitwert des anteiligen Eigenkapitals dem Beteiligungsbuchwert gegenübergestellt. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist zu untersuchen und als Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag im Anhang anzugeben (§ 312 Abs. 1 HGB). Dieser Unterschiedsbetrag ist als Unterkonto der Beteiligung, die nachfolgende Abschreibung als Unterkonto des Beteiligungsergebnisses aus der At-Equity-Bewertung zu sehen.
- 121** Diese Art der Einbeziehung wird als „one-line-consolidation“ bezeichnet. Zu beachten ist, dass entsprechende Posten in der Konzernbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden müssen.
- 122** Für Gemeinschaftsunternehmen besteht im HGB das Wahlrecht die Bilanzierung mit der At-Equity Methode oder mit der Quotenkonsolidierung durchzuführen (§ 310 Abs. 1 HGB). Die in die Konzernbilanz übernommenen Wertansätze des Tochterunternehmens werden jeweils anteilig der Konzernquote übernommen. Ein Minderheitenanteil wird dabei nicht ausgewiesen. Die Anteilsmäßige Konsolidierung nach § 310 HGB steht in der Fachliteratur in der Kritik, weil Vermögen in der Konzernbilanz ausgewiesen wird, auf das nur eingeschränkt zugegriffen werden kann.
- 123** Nach den Regelungen der IFRS ist bei Gemeinschaftsunternehmen nur noch die At-Equity Methode anzuwenden (IFRS 11 i.V.m. IAS 28 zu Gemeinschaftsunternehmen). Die Abschaffung der Quotenkonsolidierung folgt der Kritik, dass diese nicht der Einheitstheorie des Konzerns entspricht.⁵²

⁵² Vgl. Coenenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 714 f.

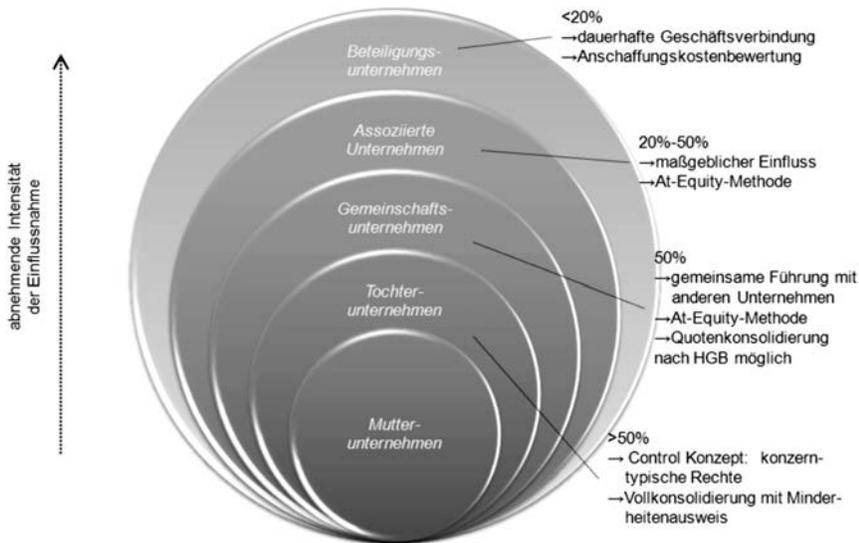


Abb. 1: Stufenkonzept der Einbeziehung von Tochterunternehmen

124 Bei der Dokumentation des Konzernkreises sind aus den obigen Ausführungen abgeleitet folgende organisatorische Maßnahmen notwendig:

- Führung eines Finanzanlagespiegels detailliert mit Anteilsbesitz, Abschlussdaten des letzten vorliegenden Jahresabschlusses (zu beachten als Pflichtangabe zum Anteilsbesitz im Anhang gem. § 313 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
- Überprüfung auf Zu- und Abgänge bei Beteiligungen, verbundenen Unternehmen, einschließlich der Zweckgesellschaften (zu beachten Pflichtangabe im Anhang zu nahestehende Unternehmen und Personen gem. § 285 Nr. 21 HGB)
- Prüfung auf Ausübung des Wahlrechts zur Einbeziehung in den Konzernkreis nach § 296 HGB
- Kategorisierung der Beteiligungen und Einrichten der entsprechenden Anlagenklassen in der Anlagenbuchhaltung im Vorsystem
- Einrichtung gesonderter Konten für die Finanzanlagen im Rahmen der Beteiligungen, assoziierten Unternehmen, verbundene Unternehmen.
- Einrichtung entsprechender Forderungs- und Verbindlichkeitskonten im Buchhaltungssystem und im Konsolidierungssystem
- Einrichtung einer Gesellschaftskennung für Beteiligungen/verbundene Unternehmen und nahestehende Unternehmen zur Verwendung in den Buchungsdaten im Buchhaltungssystem. Alternativ: Verschlüsselung der Sachkonten/Hauptbuchkonten mit Endung der Numerik auf Gesellschaftskennung
- Einrichtung eines Kontenrahmens für Konsolidierungs-Sachverhalte
- Gesonderte Bewertung der At-Equity Beteiligungen entweder im Konsolidierungssystem oder auf Tabellenkalkulation

- Festlegung der Methode zur Behandlung von Unterschiedsbeträgen im Konzern.

c) Ausrichtung an verschiedenen Rechtsnormen

- 125** Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen sind verpflichtet für nach dem 1.1.2005 beginnende Geschäftsjahre einen IFRS Konzernabschluss zu erstellen. Mutterunternehmen die nicht am Kapitalmarkt orientiert sind, können wahlweise einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, der jedoch den strengen Regelungen der IFRS auch im Bezug der Abgrenzung des Konsolidierungskreises entsprechen muss (§ 315a, Abs. 3 HGB). Nur dann greift die Befreiung von der Verpflichtung einen HGB Konzernabschluss aufstellen zu müssen.⁵³ Es ist davon auszugehen, dass nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen eher einen HGB Konzernabschluss nach den Bestimmungen des BilMoG und den ergänzenden Regelungen der DRS aufstellen werden.
- 126** Das Wahlrecht einen IFRS Abschluss aufzustellen gilt für den Einzelabschluss nur im Rahmen der Offenlegung (§ 325 Abs. 2a u. 2b HGB). Für die Ausschüttungsbemessung (z.B. nach § 57 Abs. 3 u. § 58 Abs. 4 HGB) und zur steuerlichen Gewinnermittlung muss weiterhin ein HGB Einzelabschluss erstellt werden.⁵⁴
- 127** Der Konzernlagebericht muss auch bei Ausübung des Wahlrechts einen IFRS Konzernabschluss aufzustellen weiterhin nach § 289 und § 315 HGB erstellt werden.
- 128** Die Entscheidung des Mutterunternehmens welcher Rechtsnorm der Konzernabschluss folgen soll, ob HGB oder IFRS, hat entscheidenden Einfluss auf den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen, bzw. Vermögenswerten, Schulden, Abgrenzungsposten und Sonderposten. Schon alleine die Darstellung der Bilanzposten nach ihrer Fristigkeit erfordert eine entsprechende Organisation im vorgelagerten Buchhaltungssystem.
- 129** Besonderes Augenmerk dürfte die Definition der Konsolidierungskreise erfordern. Hier kann es zu unterschiedlichen Ausprägungen kommen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach Umsetzung des BilMoG führte dazu, dass die Einbeziehung von Zweckgesellschaften, beispielsweise Leasing-Gesellschaften, eine Konzernbilanzierungspflicht auslöste.
- 130** Nach den aktuellen gültigen Standard IFRS 11 dürfen Gemeinschaftsunternehmen nicht mehr mit der Quotenkonsolidierung einbezogen werden, sondern nur noch At-Equity. Nach § 310 HGB besteht im Handelsrecht weiterhin ein Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung. Gleichwohl ist diese Konsolidierungsmethode in der Literatur wegen des Vermögensausweises bei nur gemeinschaftlicher Kontrolle umstritten.
- 131** Mutterunternehmen, die nach § 11 Abs. 6 PublG einen Konzernabschluss aufstellen müssen, sind bei Kapitalmarktorientierung auch nach § 315a HGB verpflichtet, einen Konzernabschluss nach den Regeln der IFRS aufzustellen.

⁵³ Vgl. Coenenberg (2014) S. 610.

⁵⁴ Vgl. Coenenberg (2014) S. 13.

Die nicht kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen unterliegen dem Wahlrecht. In der Praxis werden daher im Mittelstand angesiedelten Unternehmen eher einen HGB Konzernabschluss erstellen und diesen mit erweiterten Berichtsbestandteilen, wie dem Segmentbericht, zum Zwecke der Publizität und Unternehmenskommunikation versehen.

- 132** Zunehmende Bedeutung gewinnen die DRS als erweiterte verbindliche Regelungen bei der Anwendung und Auslegung der Vorschriften im HGB. Inhaltlich und formell nicht im HGB fest definierte Regelungen des Konzernabschlusses werden erläutert und spezifiziert. So enthalten zum Beispiel die aktuellen Verlautbarungen zum Konzernlagebericht DRS 20 (anzuwenden für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2012) und zur Kapitalflussrechnung DRS 21 (anzuwenden für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2014) umfassende Regelungen zur Anwendung der entsprechenden Paragraphen im HGB (§§ 289, 315 HGB; § 297 Abs. 1 HGB)
- 133** Ziel der DRS ist es, Konzernabschlussregelungen im Deutschen Handelsrecht an internationale Bilanzierung anzugleichen und Wahlrechte oder Ermessensspielräume einzuengen (Coenberg-Haller-Schultze, 2014, S. 610)
- 134** Auch im Sinne der IFRS dient der Konzernabschluss der Informationsfunktion an die Abschlussadressaten. Nach IFRS 10 „consolidated financial statements“ soll der Konzernabschluss den Unternehmenszusammenschluss so darstellen, als handle es sich bei den einbezogenen unabhängigen Unternehmen um ein einziges Unternehmen. Die Regelungsdichte der IFRS ist allerdings wesentlich höher als im HGB und orientiert sich dabei mehr an Einzelregelungen und weniger an Generalnormen.⁵⁵
- 135** Die rechtliche Selbständigkeit einzelner Unternehmen spielt dabei keine Rolle. Die Zielsetzung der IFRS entspricht der Fiktion der wirtschaftlichen bzw. rechtlichen Einheit wie im HGB. Die Generalnorm der „fair presentation“ (IAS 1.15) ist allerdings ähnlich dem § 297 Abs. 3 HGB, wobei im HGB die Wahrung der Gläubigerinteressen im Vordergrund steht.

d) Unabhängigkeit von der Steuerbilanz seit Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit nach BilMoG/Die Steuerbilanz als eigenes Rechenwerk

- 136** Nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit seit Einführung des BilMoG ist die Notwendigkeit rein steuerlich orientierter Bilanzierung im handelsrechtlichen Abschluss zur Ausübung steuerrechtlicher Wahrrechte entfallen. Die Erstellung des Konzernabschlusses wird dahingehend vereinfacht, dass rein steuerlich orientierte Bilanzierungs- und Bewertungsverfahren nicht mehr Gegenstand einer HB-II Überleitung sind.⁵⁶
- 137** Die inhaltliche Konvergenz (z.B. Ansatz und Bewertung) von externem Rechnungswesen und der internen Berichterstattung aus Management Sicht scheint nun eher möglich geworden zu sein. Die Überlegung einen einheitlichen Kontenrahmen für alle Berichtsbereiche zu führen, scheidert gerade an zu erfüllenden

⁵⁵ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss, S. 97.

⁵⁶ Vgl. Coenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 636 f.

Berichtsnormen, zweckorientierter Berichterstattung (Plankonten-Hierarchien) und steuerlicher Berichtspflichten aus dem Einzelabschluss (zum Beispiel zur Umsatzsteuerdokumentation).

- 138 Auf Ebene aggregierter Berichtspositionen und zweckbezogener Kontenzuordnung (Mapping) lassen sich gemeinsame Datenpunkte definieren, die später ausgewertet und analysiert werden können. Auf diesen Datenpunkten lässt sich ein einheitliches Berichtswesen aufbauen.
- 139 Die steuerlichen Regelungen erfordern durch Einführung der E-Bilanz eine eigenständige Ermittlung der Steuerbilanz. Auch hier stellt sich wieder die Frage, ob die Steuerbilanz innerhalb eines konvergenten Rechnungslegungssystems ermittelt werden soll oder über neue IT-technische Verfahren separat, flexibel und unabhängig von hohem Programmieraufwand über eine Standard-Software erstellt werden kann. Das Konstrukt der Einheitsbilanz existiert nicht mehr, so dass über die Parallelisierung der Rechnungslegung von Handelsbilanz und Steuerbilanz nachgedacht werden muss. Dies folgt dem international geltenden „Temporary-Prinzip“ der Steuerabgrenzung (§ 274 HGB), welches eine separaten steuerlichen Abschluss erfordert, um die latente Steuer über die postenweise Vergleichsrechnung im Einzelabschluss zu ermitteln.⁵⁷
- 140 Im Rahmen der hier dargelegten Untersuchung wird auf die Steuerbilanz nicht näher eingegangen, da dieses Themengebiet bereits in einer anderen Abhandlung dieses Handbuchs behandelt wird. Für die Organisation der Steuerberichterstattung im Rahmen des Konzernabschlusses wird auf die hohe Bedeutung bezüglich der Vollständigkeit des Konzernabschlusses und ihrer Cash- und Ergebnisrelevanz hingewiesen.⁵⁸

e) Konvergenz von interner und externer Rechnungslegung – Einflüsse des „Management Approach“ auf die Organisation der Konzernrechnungslegung

- 141 Im Rahmen dieser Arbeit wird ein alternativer Ansatz zur Gestaltung eines konvergenten Konzernrechnungswesens gesucht. Die operativen Probleme innerhalb des Konzern-Rechnungswesens von der Personaleinsatzplanung, Informationsbeschaffung, Einsatz der Rechnungslegungswerkzeuge, Analyse und Interpretation der Datenvielfalt und der Kommunikation innerhalb der Unternehmensbereiche haben Einfluss auf das Ziel, ein effektives und flexibles Konzern-Reporting aufzubauen. Im Rahmen einer konvergenten Um-Gestaltung des Konzernrechnungswesens kann dieses Ziel erreicht werden.
- 142 Ausgehend von unterschiedlicher Zweck- und Adressatenorientierung wird im Buch von Sven Schaier „Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen“ eine umfassende Analyse der in der Fachliteratur bezeichneten und verwendeten Begriffe innerhalb des internen und externen Rechnungswesen durchgeführt.

⁵⁷ Vgl. Wirth (2012) Innovationsfeld Rechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 92.

⁵⁸ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group-Reporting und Konsolidierung S. 101.

- 143** Die inhaltliche Unterscheidung bezogen auf den Adressatenkreis wird hier nicht als alleiniges Merkmal der Trennung in der Literatur verwendet. Die Aufteilung innerhalb der Aufbauorganisation des Rechnungswesens richtet sich nach den funktionellen Tätigkeitsbereichen kalkulatorischer und pagatorischer Erfolgsrechnung, also nach dem jeweiligen Zweck der Rechnungslegung.
- 144** Aus dieser Sichtweise wird innerhalb der Rechnungswesensbereiche organisatorisch weiter untergliedert. Die entstehende nicht vernetzte Monohierarchie im Rechnungswesen stellt die Unternehmensberichterstattung/Konzernberichterstattung vor große organisatorische und kommunikative Herausforderungen.
- 145** Schaier geht es nicht darum, die funktionalen Bereiche zusammenzuführen, sondern im Rahmen der Unternehmensberichterstattung neue Perspektiven zu gewinnen, um auf theoretisch fundierter Basis eine alternative Klassifikation innerhalb des Rechnungswesens zu erarbeiten. Dieser Ansatz wird in der Fachliteratur an andere Stelle mit dem Konzept der Entflechtung von Prozessen im Rechnungswesen über ein kombiniertes „Shared Service Center“ und „Experten-Center“ verfolgt.⁵⁹
- 146** Die zentrale Frage um die es in vielen Beiträgen und Dissertationen geht ist, wie die Anforderungen an das externe Berichtswesen auch für interne Zwecke zur Steuerung und Kontrolle des Unternehmens geeignet sind. Das Reporting als Instrument der Unternehmensführung wird als wichtige Aufgabe des Rechnungswesens gesehen (hier bei Einführung der IFRS Rechnungslegungsstandards).⁶⁰
- 147** Die Vorteile eines konvergenten Rechnungswesens werden hauptsächlich in klareren Strukturen, einfacherer Berichtsdarstellung durch Wesentlichkeit, Einheitlichkeit und Transparenz und damit einer verbesserten Verständlichkeit bei allen Adressaten der Unternehmensinformationen gesehen. Die Konzentration liegt auf den entscheidungsrelevanten Daten. Konträr dazu ist die zunehmende Komplexität der regulatorischen Berichterstattung und zunehmender Zeit- und Kostendruck zu sehen. In der Bewältigung dieser Anforderungen liegt die große Herausforderung im Konzernrechnungswesen.⁶¹
- 148** Die in der Praxis unterschiedlichen Ausprägungen des internen Rechnungswesens sind auf individuelle Gestaltung und Branchen bezogene Sachverhalte zurückzuführen. Die obligatorische, gesetzlich vorgeschriebene externe Rechnungslegung kann zunächst wegen der Abhängigkeit von Normprozessen als weniger geeignet für die interne Rechnungslegung gesehen werden.⁶² Durch die Einbeziehung der wesentlichen Steuerungskennzahlen in das externe Be-

⁵⁹ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group-Reporting und Konsolidierung S. 178 ff. und Ostermeier (2012) Anforderungen an das Konzernrechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 169.

⁶⁰ Vgl. Schaier, S. 6, Kammer (2005): Reporting internationaler Unternehmen. Auswirkung der Harmonisierung und Konvergenz des Rechnungswesens in Europa.

⁶¹ Vgl. Ostermaier (2012) Anforderungen an das Konzernrechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 168.

⁶² Vgl. Schaier S. 8.

richtswesen, kann ein konvergentes Berichtswesen aus Managementsicht entstehen.

- 149** Die Konvergenz des Rechnungswesens wird als Optimierungsprozess zur Effizienzsteigerung eines zentralen Reporting zur Unternehmenssteuerung verstanden.⁶³
- 150** Ein Grundproblem der Divergenz unterschiedlicher Reporting-Ansätze wird dabei in einer mono-hierarchischen Struktur des Rechnungswesens erkannt. Unterschiedliche Normen und Begrifflichkeiten entstehen aus den unterschiedlichen Rechnungslegungszwecken. Dadurch entstehen unterschiedliche Interpretationen von Berichtsgrößen.

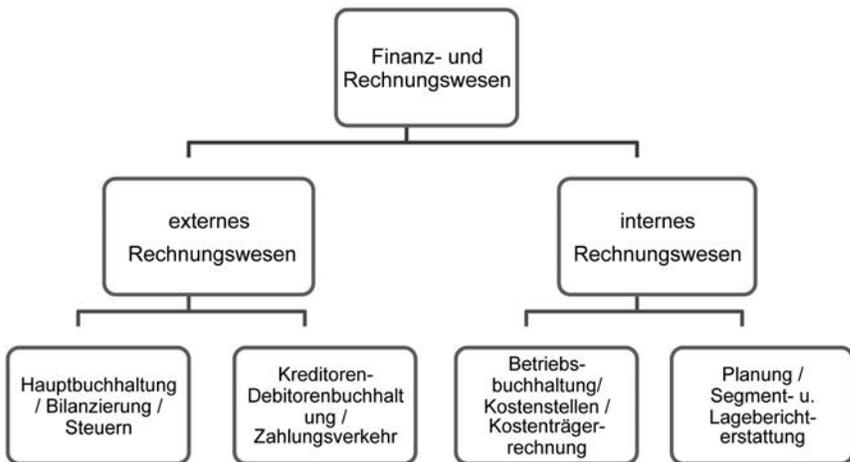


Abb. 2: Organigramm Finanz- und Rechnungswesen (divergent)

- 151** In Deutschland wird traditionell die Kostenrechnung als wichtigste Informationsquelle für unternehmerische Entscheidungen in der operativen Steuerung herangezogen. Die Kalkulation wird dabei als wichtigster Bestandteil gesehen.⁶⁴
- 152** Die zunehmende Bedeutung von internationalen Rechnungslegungsstandards, die auch Einfluss auf nationales Recht haben, erfordert eine „Verbreiterung der Schnittstelle zwischen internem und externem Rechnungswesen“.⁶⁵ Zahlreiche empirische Untersuchungen bestätigen den Trend der Konvergenz im Rechnungswesen.⁶⁶
- 153** Zunehmend gewinnt die Planungs- und Prognose-Berichterstattung an Bedeutung und übt einen immer stärkeren Einfluss auf die externe und interne

⁶³ Vgl. Schulte-Nölke (2001), S. 80.

⁶⁴ Vgl. Währisch (1998) Studie zur Aufgabe der Kostenrechnung.

⁶⁵ Vgl. Schaier Seite 10, Eisele (2002) zur buchhaltungstechnischen Verbindung von internem und externem Rechnungswesen.

⁶⁶ Haring/Prantner (2005), Hebler (2003), Pellens/Tomaszewski/Weber (2000),

Berichterstattung aus, wie aktuell die Lageberichterstattung nach DRS 20 diese Entwicklung bestätigt. Es ist damit zu rechnen, dass künftig die Berichtspflichten eine noch umfangreichere Darstellung der Steuerungsmechanismen des Managements erfordern.⁶⁷

- 154** Das führt dazu, dass die engere thematische Anbindung des externen Rechnungswesens an das interne durch den „Management-Approach“ – der Berichterstattung aus Sicht der Unternehmensleitung- weiter voran getrieben wird.⁶⁸
- 155** Durch die inhaltliche Verknüpfung ergeben sich neue Herausforderungen auch für das interne Rechnungswesen. Eine rein divergente Ausrichtung in ein internes und ein externes Rechnungswesen lässt sich wegen der interdependenten Aufgaben im Rahmen der Konzernrechnungslegung nicht mehr kategorisch beibehalten.
- 156** Rechnungslegung wird von Schaier als Unterbestandteil der Unternehmensberichterstattung unter Verwendung sämtlicher Informationsquellen zur Information von Institutionen und Personen außerhalb des Unternehmens verstanden. Diese kann freiwillig oder auf Grundlage gesetzlicher Vorschriften oder Rechnungslegungsstandards erfolgen.⁶⁹
- 157** Die Zweckmäßigkeit einer strikten Trennung von internem und externem Rechnungswesen wird aus diesen Entwicklungen heraus in der Unternehmenspraxis zunehmend hinterfragt.
- 158** Eine Kommunikative Angleichung kann gelingen, wenn in der Benutzung der Begrifflichkeiten eindeutige Bezeichnungen verwendet werden. Dieses Problem ist in der Praxis durch unterschiedliche Begriffswelten in der Kosten- und Leistungsrechnung und in der Finanzbuchhaltung anzutreffen.
- 159** In den unterschiedlichen Rechnungswesen-Bereichen ist zum Beispiel die Summe der Umsatzerlöse im Vergleich zu den verrechneten Leistungen der Kosten- und Leistungsrechnung unterschiedlich weit gefasst. Dies führt zwangsläufig zu Interpretationsproblemen.
- 160** Eine Annäherung im Sinne einer einfachen und klaren Klassifizierung kann im Berichtswesen über einheitliche Definitionen von Berichtselementen und Berichts-Dimensionen erreicht werden. Ziel muss sein, eindeutige und klare Definitionen von Ergebnissen und Kennzahlen zu erreichen.
- 161** Besonders auf Ebene der Konzernrechnung wird offensichtlich, dass eine Berichterstattung aus einem konvergenten Rechnungswesen (oder dessen Teilbereich) erforderlich ist. Die betriebliche getrennte Aufbauorganisation von rein pagatorischem, Zahlungsstrom orientierten Rechnungswesen und der kalkulatorischen Kosten- und Leistungsrechnung schafft eher Barrieren.
- 162** Die Frage stellt sich, welche Konsequenzen für die organisatorische Gestaltung von internem und externen Rechnungswesen zu treffen sind und ob die Unterscheidung überhaupt künftig aufrechterhalten werden soll.⁷⁰

⁶⁷ Vgl. Fink (2014) Lageberichterstattung im Wandel.

⁶⁸ Vgl. Haller/Park (1999), S. 60 u. Pellens (2001), S. 509 zum Management Approach.

⁶⁹ Vgl. Schaier Seite 3, Anmerkung Nr. 18: Rechnungslegung als Unterbestandteil der Unternehmensberichterstattung.

⁷⁰ Vgl. Schaier S. 10 und Eisele Wolfgang in Technik des betrieblichen Rechnungswesens (2002).

- 163** Die Zielsetzung in der Praxis ist es, Vorteile eines konvergenten Konzern-Rechnungswesens bezüglich besserer Verständlichkeit, erhöhter Einfachheit, Einheitlichkeit und Transparenz zu erreichen. Hierzu stellt Schaier fest, dass in den bisherigen betriebswirtschaftlichen Abhandlungen zu diesem Ansatz eine theoretische Grundlage fehlt.
- 164** Der Grund hierfür wird in den sehr unterschiedlichen wissenschaftlichen Diskussionen zur Klassifikation der Zweige des betrieblichen Rechnungswesens gesehen. Der Bedarf zur Neustrukturierung des Rechnungswesens wird aus der Praxis heraus erkannt.⁷¹
- 165** Schaier gibt beispielhaft einen möglichen Ansatz zur Klassifizierung in Abhängigkeit des Informationsnutzens. Dieser Ansatz kann für die Ausgestaltung des Konzernrechnungswesens durchaus hilfreich sein.
- 166** Es kann jedoch kein allgemeiner Anspruch auf Auflösung der bestehenden Dualität erhoben werden. Die betriebswirtschaftliche Forschung ist seit Jahrzehnten darin in der Diskussion. Schaier sieht die Strategie und den Ansatzpunkt in der Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse.
- 167** Die Berücksichtigung menschlicher Eigenschaften und Fähigkeiten ermöglicht die Ausgestaltung von Lern- und Kommunikationsprozessen im Rechnungswesen.⁷²
- 168** In der Praxis sind bei mittelständisch orientierten Unternehmen Tendenzen zur konvergenten Organisation der Rechnungslegung festzustellen. Hauptbuchhaltung und Controlling werden in den Schnittpunkten zur Konzern-Berichterstattung enger zusammengelegt. Die Personalunion der Leitung Finanz- und Rechnungswesen und Controlling ermöglicht dies.
- 169** In großen Unternehmen ist die organisatorische Trennung von Konzernrechnungswesen und Konzerncontrolling eher anzutreffen. Die Aufgabenerfüllung der Konzernrechnungswesen wird in Teilprozessen im Rahmen eines Projektteams mit Spezialisten aus den jeweiligen Bereichen gewährleistet.
- 170** Schaier entwickelt im Rahmen seiner Untersuchung den Ansatz das Rechnungswesen nach der jeweiligen Nutzungsart der Information zu gestalten. Dabei spielt die Hierarchie im Unternehmen eine Rolle. Eine Klassifikation des Rechnungswesens ist in Hinblick auf dessen Funktion (operativ oder dispositiv also von der Analyse der Kosten gegenüber der richtungsweisenden Entscheidungsaufgabe des Managements) zu betrachten.
- 171** Die Komplexität der abhängigen Einzelprozesse muss auf Management-Ebene zu schnell erkennbaren Kennzahlen und Bezugs- und Entscheidungsgrößen verdichtet werden.
- 172** Die Klassifizierung des betrieblichen Rechnungswesens (der Kosten- und Leistungsrechnung) erfolgt vor dem Hintergrund der entscheidungsorientierten betriebswirtschaftlichen Perspektive. Für eine alternative Klassifikation im

⁷¹ Vgl. Schaier S. 182 zur Neustrukturierung des Rechnungswesens.

⁷² Vgl. Schaier S. 184, Weber (2005) S. 76, 80, (2004) S. 126 ff.

Rechnungswesen wird diese allgemein anerkannte Perspektive zur operativen Detailsteuerung weiter genutzt.⁷³

- 173** Die Funktionen der Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung sind weiterhin als Grundfunktion betrieblicher Vorgänge notwendig. Für die analytische Ausrichtung und Gestaltung des Gesamt-Rechnungswesens einschließlich der Bereichs- oder Funktionsberichterstattung können jedoch andere Aspekte hilfreich sein.
- 174** Eine mögliche alternative Neuklassifikation des betrieblichen Rechnungswesens wäre unabhängig von internem oder externem Adressaten zu sehen. Anstelle dessen treten die Art der Informationsnutzung und die daraus resultierende Analyse. Diese richtet sich gleichermaßen an interne und externe Nutzer. Allen Adressaten werden dieselben verhaltensorientierten Sichtweisen und Analysen und damit der gleiche Nutzen zugeschrieben.⁷⁴
- 175** Aus den Reaktionen der Marktteilnehmer oder auch Unternehmensangehörige werden Verhaltensimpulse gegeben, aus denen das Unternehmen als Organisation lernen kann. Das Unternehmen als „lernende Organisation“ kann durch systemisches Denken der Unternehmensangehörigen weiterentwickelt werden. Dabei stellen die jeweiligen Führungsteams, die Entwicklungsteams und funktionsübergreifenden Projektteams die wichtigsten Lerneinheiten des Unternehmens dar.⁷⁵
- 176** Das Rechnungswesen als Informationsquelle kann in Lern- und Kommunikationsprozessen die Informationsnutzung durch analytische Rückkopplung die Verständnisbildung für den Geschäftsprozess bei allen Adressaten weiter entwickeln.
- 177** Drei Grundkonzepte stellt Schaier aus verwendeten Systematisierungen verschiedener Veröffentlichungen zusammen:⁷⁶
- 178** A: Instrumentelle Informationsnutzung als Entscheidungsgrundlage
Die Nutzung der Rechnungslegungs-Informationen dient als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen. Hierzu werden exakte sachverhaltsbezogene Informationen benötigt. Die Ausgestaltung des Rechnungswesens wird daher eher komplex und mit hohem Detaillierungsgrad erfolgen. Es besteht ein direkter Zusammenhang zwischen Informationsnutzung und Entscheidung. Die direkte operative Zielorientierung und -Adjustierung steht im Vordergrund (zum Beispiel Minimierung der Stückkosten).
- 179** B: Konzeptionelle Nutzung der Informationen zur Grundlage verständnisbildender Lernprozesse:
Die Grundausrichtung besteht in einer weniger komplexen Ausrichtung des Rechnungswesens auf Ebene des Konzernmanagements. Das Verständnis der

⁷³ Vgl. Schaier, S. 184.

⁷⁴ Vgl. Schaier, S. 186, Coenberg (2005) S. 1223, vgl. Goldberg/von Nitsch (1999) Behavioral Finance zur Erklärung des Verhaltens von Akteuren an den Kapitalmärkten.

⁷⁵ Vgl. Senge, Die fünfte Disziplin zum Team-Lernen: Die Definition des Teams...“ als Menschen, die zum Handeln aufeinander angewiesen sind“ (Arie de Geus, ehem. Planungsleiter bei Royal Dutch Shell).

⁷⁶ Vgl. Schaier S. 185, Anmerkung Nr. 650.

internen und externen Adressaten für die Situationen und die Zusammenhänge des Unternehmens soll gefördert werden. Die „mental models“⁷⁷ der Informationsnutzer sollen für die Beurteilung der Zusammenhänge verändert, verbessert werden. Diese Art der Ausgestaltung ist in Situationen hoher Unsicherheit oder starker Marktbewegungen geeignet. Die Mittel der Zielerreichung sind dabei eher unsicher. Die Rechnungswesensinformationen sollen Verständnis für das Geschäftsmodell aufbauen und erfordern eine flexible Handhabung.

Die Berichterstattung über das Geschäftsmodell und zur Steuerung des Unternehmens kann als „Kommunikationsprozess“ zwischen externen und internen Informationsnutzer gesehen werden. Diese Tendenz zur Berichterstattung über die Steuerungsmechanismen belegt Schaier mit der in den USA durchgeführten Studie des „American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) und verschiedenen Veröffentlichungen zur Entwicklung eines umfassenden Value Reportings.

- 180** C: Symbolische Nutzung der Rechnungslegungs-Information als Instrument der Legitimierung: Mit Hilfe von Rechnungswesen-Informationen können Zielvorgaben formuliert werden, Entscheidungen begründet werden oder Kontrollen durchgeführt werden. Das Rechnungswesen dient der Nachprüfbarkeit und Rechenschaftslegung. Seine Orientierung ist eher an externe Adressaten gerichtet.
- 181** Fazit:
Ein konvergentes Rechnungswesen soll nicht die klassischen Funktionsbereiche der obligatorischen Rechnungslegung oder die betriebswirtschaftliche Analyse der Wertschöpfungskette aufheben. Konsens besteht in allen Diskussionen um die Konvergenz des Rechnungswesens dahingehend, dass Teilbereiche von internem und externem Rechnungswesen zusammengelegt werden sollten.
- 182** Dabei sollen Ansätze aufgezeigt werden, wie eine bessere Verständlichkeit der Informationen aus dem Rechnungswesen erzielt werden kann. Dies soll über eine verständliche einheitliche Begrifflichkeit im Rechnungswesen gefördert werden. Reporting im übertragenen Sinne soll dabei als Kommunikationsfunktion und als „Umgangssprache“ zur Unternehmensführung verstanden werden.
- 183** Wegen der sehr individuellen Ausrichtung des Rechnungswesens in den Unternehmen und immer weiter steigenden fachlichen Anforderungen kann der oben gezeigte Ansatz darin liegen, die Unterschiedlichkeit von internem und externem Rechnungswesen zu minimieren, indem die Bereiche Konzern-Buchhaltung, Konzern-Controlling, Risikomanagement und Konzern-Offenlegung zusammen geführt werden. Eine Teambildung aus Spezialisten und Experten mit hoher Projektmanagement-Kompetenz aus den jeweiligen Bereichen ist dazu notwendig.

⁷⁷ Vgl. Senge, Die fünfte Disziplin zu mentalen Modellen oder... tief verwurzelte innere Vorstellungen, die neuen Einsichten oder systemischer Betrachtungsweise widersprechen. Zentraler Gedanke zum Management der „mental-models“ ist das Engagement für das Gesamte.

III. Berichtsbestandteile der externen und internen Konzernrechnungslegung

1. Inhalt des Konzernabschlusses

- 184** Der gesetzliche Berichtsumfang zur jährlichen Berichterstattung richtet sich nach § 297 Abs. 1 HGB und für den Konzernlagebericht nach § 315 HGB. Der Konzernabschluss nach nationaler Norm besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalspiegel. Er kann um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.
- 185** Im inhaltlichen Umfang stimmen die Berichtsbestandteile nach internationalen Normen weitestgehend mit dem HGB überein, wobei die Regelungen der IFRS nicht zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss unterscheiden und kein festes Gliederungsschema vorgegeben wird. Grundsätzlich richtet sich die Darstellung nach der Fristigkeit der Bilanzposten. Die Mindestbestandteile werden in IFRS 1.54 formuliert.
- 186** Weiter besteht nach IFRS die Möglichkeit entweder eine einzelne Gesamtergebnisrechnung, oder eine Ergebnisrechnung getrennt nach ergebniswirksamer und ergebnisneutraler Berichtsteile aufzustellen.
- 187** Eine unterjährige Pflicht zur Berichterstattung besteht für kapitalmarktorientierte Konzerne. Weitere aufsichtsrechtliche Berichtspflichten bestehen für Kreditinstitute und Versicherungen.
- 188** Neue inhaltliche Regelungen zur Erstellung der Kapitalflussrechnung im HGB Konzernabschluss gemäß DRS 21 sind für Geschäftsjahre ab 1.1.2015 und zum Lagebericht gemäß DRS 20 seit dem 1.1.2013 anzuwenden.
- 189** Für die Darstellung der Konzernbilanz ist § 266 HGB als Gliederungsvorschrift für große Kapitalgesellschaften und bei entsprechender Größenordnung auch für Personenhandelsgesellschaften gemäß § 13 PublG i.V.m. §§ 297 und 298 HGB maßgeblich.
- 190** Für die Darstellung der Konzernsachverhalte muss das Gliederungsschema nach § 266 HGB entsprechend erweitert werden.⁷⁸ Folgende Sachverhalte sind dabei zu berücksichtigen:
- Ein bei der Voll- oder Quotenkonsolidierung entstandener Geschäfts- oder Firmenwert darf zusammen mit einem erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert aus dem Einzelabschluss zusammen im Konzernabschluss ausgewiesen werden (§ 266 Abs. 2 HGB)
 - Beteiligungen an assoziierten Unternehmen müssen im Konzernabschluss nach § 311 Abs. 1 HGB gesondert ausgewiesen werden. Hierzu ist auch zu überlegen, wie der Ausweis im Konzern-Anlagespiegel darzustellen ist.
 - Der Ausweis latenter Steuern erfolgt je nach Ausprägung als aktive oder passive latente Steuer (vgl. § 306 Abs. 1 HGB). Eine Saldierung von aktiver und passiver latenter Steuer aus Konsolidierungsmaßnahmen zusammen mit den aus dem Ansatz in den Einzelabschlüssen oder durch Anpassung an die kon-

⁷⁸ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 635 f.

- zerneinheitliche Bewertung ist zulässig (vgl. § 306 Abs. 2 und 6 HGB). Aus Gründen der Übersichtlichkeit kann in primäre (aus dem Einzelabschluss resultierend) und sekundäre (aus Konsolidierungsvorgängen resultierend) latente Steuerunterschieden werden.
- Aufrechnungsdifferenzen aus der Kapitalkonsolidierung und anderer Konsolidierungsdifferenzen die Eigenkapitalcharakter haben sollten gesondert unter den Gewinnrücklagen ausgewiesen werden.
 - Für Anteile anderer Gesellschafter ist ein eigener Posten innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen (vgl. § 307 Abs. 1 HGB)
 - Ein gesonderter Posten zwischen Eigen- und Fremdkapital ist für entstandene Passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen (vgl. § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB). Eine Saldierung mit dem Geschäfts- und Firmenwert ist nicht möglich.
- 191** Für die Darstellung der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist nach § 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 275 HGB das Gliederungsschema für die Einzelabschluss-Erfolgsrechnung zu übernehmen. Die Entscheidung, welche Darstellungsform im Konzern entweder nach Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren anzuwenden ist, hat unter Umständen Rückwirkung auf den Einzelabschluss.
- 192** Als gesonderter Posten ist das Ergebnis aus der Fortschreibung des At-Equity Buchwertes innerhalb des Finanzergebnisses auszuweisen (vgl. § 312 Abs. 4 Satz 2 HGB). Ein außerordentlicher Ergebnisanteil und die Entwicklung eines bei Erstkonsolidierung entstandenen Firmenwertes sind im Anhang anzugeben. Daher empfiehlt es sich, gesonderte Konten im Konzernkontenrahmen hierfür einzurichten und diese innerhalb des Postens „Ergebnis aus assoziierten Beteiligungen“ auszuweisen.
- 193** Der Ergebnisanteil fremder Gesellschafter ist nach dem Posten Konzern-Jahresüberschuss/-Fehlbetrag in der GuV gesondert auszuweisen. Dem Charakter entsprechend ist dies kein ergebniswirksamer Posten, sondern ein Bestandteil des Postens Konzernbilanzgewinn und daher ein Kapitalkonto (quasi Kapitalkonto II), welches später mit dem Konzern-Ergebnisvortrag verrechnet wird.
- 194** Eine gesonderte Vortragsdarstellung des Ergebnisses anderer Gesellschafter ist zu Abstimmzwecke empfohlen. Das Gegenkonto dazu ist das Kapitalkonto Anteil fremder Gesellschafter, welches im Konzerneigenkapital als „Ausgleichsposten für Anteile von Minderheitsgesellschaftern“ ausgewiesen wird.
- 195** Die Darstellung der Anhangsangaben, Segmentberichterstattung und Lageberichterstattung hat im Rahmen der Konzernabschlusserstellung eine besondere Bedeutung. Die Informationen zwischen Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu den erweiterten Berichtsbestandteilen müssen inhaltlich und formal in Beziehung zueinander stehen. Die Angaben auf Grundlage der Berichtspositionen müssen über entsprechende Validierungen quantitativ verglichen werden. Zusätzliche qualitative Erläuterungen sind im Anhang notwendig, um eine zutreffende Interpretation der Geschäftslage zu ermöglichen.

- 196** Textbausteine und Berichtsergebnisse müssen im Abschlussprozess in Einklang miteinander gebracht werden und im Abschlussprozess validiert werden. Wegen der organisatorischen Ausrichtung der Konzernberichterstattung wird im Besonderen auf die Angaben der Segmentberichterstattung und des Lageberichts eingegangen.
- 197** Die Segmentberichterstattung ist als gesetzlich eigenständiger Berichtsbestandteil gemäß § 297 Abs. 1 HGB definiert und ist nicht nur mehr Bestandteil der Anhangsangaben. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen ist der Segmentbericht verpflichtender Bestandteil des Konzernabschlusses im Rahmen der IFRS Anwendungsverpflichtung.
- 198** Für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht ein Wahlrecht zur Segmentberichterstattung. Kapitalmarktorientierte Einzelunternehmen können den Segmentbericht in den Jahresabschluss aufnehmen (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Ziel der Segmentberichterstattung ist es, die Abschlussinformationen disaggregiert auf Ebene einzelner Geschäftsfelder aufzuzeigen. Gegenläufige sich kompensierende Geschäftsverläufe können dadurch analysiert werden. Die Analyse der Lage des Konzerns oder Unternehmens in Bezug auf die zukünftige Entwicklung von Chancen und Risiken wird besonders bei stark diversifizierten Unternehmenszweigen verbessert.⁷⁹ Die inhaltliche Definition des Segmentberichtes findet sich in DRS 3 für alle nicht kapitalmarktorientierten Konzerne und Unternehmen wieder. Für IFRS berichtspflichtige Konzerne richtet sich die Segmentberichterstattung nach IFRS 8. Dieser Standard sieht den „Management Approach“ als Definitionsmerkmal zur Eingrenzung der Geschäftsbereiche oder Segmente vor. Im DRS 3 wird im Gegensatz zum IFRS 8.23 die Identität von externer zu interner Segmentierung nicht gefordert. Zusätzlich sind Angaben zu geografischen Regionen als zweite Segmentebene verpflichtend.⁸⁰
- 199** Berichtspflichtige Segmente bilden sich aus der unternehmensspezifischen Verkaufsorganisation und geografische Regionen, wo der Konzern im Wesentlichen tätig ist. Ein operatives Segment wird gesehen, wenn darin durch die Geschäftsaktivitäten Umsatzerlöse generiert werden und das Segment regelmäßig von der Unternehmenssteuerung überwacht wird.
- 200** Quantitative Kriterien richten sich nach den Umsatzerlösen, Segmentergebnis und Segmentvermögen und -Schulden. Ein Schwellenwert von jeweils 10 % zur Gesamtgröße aller operativen Segmente wird dabei zu Grunde gelegt (DRS 3.15). Dabei ist der Grundsatz der Stetigkeit zu berücksichtigen. Ein Segment, welches großensbedingt nur einmalig berichtspflichtig wäre, braucht nicht eigenständig angegeben zu werden. (DRS 3.18). Diese werden als nicht berichtspflichtiges Sammelsegment zusammengefasst. Dabei sollen die Umsatzerlöse aller berichtspflichtigen Segmente mindestens 75 % der konsolidierten Umsatzerlöse erreichen (DRS 3.12).

⁷⁹ Vgl. Coenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 894 f.

⁸⁰ Vgl. Coenberg (2014) S. 901.

- 201** Der Konzernlagebericht besteht als eigenständiges Informationsinstrument und ist nach nationalem Recht für berichtspflichtige Konzerne sowohl nach HGB als auch nach internationalen Normen verpflichtend (§§ 289 und 315 HGB). Er unterliegt der Prüfungs- und Offenlegungspflicht (§§ 316 und 325 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 264 HGB von der Pflicht zur Aufstellung befreit. Über den neuen Standard DRS 20 (gültig für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2012) werden die handelsrechtlichen Bestimmungen konkretisiert. Der Lagebericht soll eine umfassende Analyse über die tatsächlichen Verhältnisse des Geschäftsverlaufes und der Lage des Unternehmens/des Konzerns darstellen (Wirtschaftsbericht). Dabei ist die Vermittlung der Informationen aus Sicht der Konzernleitung maßgeblich (DRS 20.31).⁸¹
- 202** Im Gegensatz zum Jahresabschluss wird die Möglichkeit über die künftige Entwicklungsperspektive zu berichten ermöglicht (Risiko- und Prognosebericht). Die Gesamtbeurteilung besteht aus der vergangenheitsorientierten Berichterstattung analog zum Jahres- und Konzernabschluss, der Darstellung der aktuellen Lage bei Aufstellung des Abschlusses und der künftigen Entwicklung. Bei der zukunftsorientierten Berichterstattung ist der Risiko- und Prognosebericht ein sehr wichtiger Bestandteil des Lageberichts. Geplante Maßnahmen und deren voraussichtliche Auswirkungen sind in Abstimmung mit den berichteten Geschäftszahlen aus Sicht der Unternehmensleitung bzw. Geschäftsführung zu erläutern und zu einer Gesamtaussage zu verdichten (DRS 20.118). In den folgenden Geschäftsjahren sind Angaben mit der tatsächlich eingetretenen Entwicklung zu machen, die einen Vergleich zwischen Prognose- und Istwerten ermöglichen (DRS 20.126). Der Prognosezeitraum beträgt ein Jahr.
- 203** Zusätzlich sollen weitere Einzelangaben erfolgen wie zu Vorgängen besonderer Bedeutung, Risikomanagement bezüglich des Einsatzes von Finanzinstrumenten, Informationen zu Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassung, Vergütungssysteme, Angaben zum internen Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess (nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtend). Diese Vorschrift ist nicht als Wahlrecht zu verstehen, Angaben können nur weggelassen werden, wenn der Sachverhalt beim berichtenden Unternehmen nicht vorliegt (zum Beispiel, dass keine Forschung und Entwicklung stattfindet).⁸²
- 204** Vollständigkeit, Wesentlichkeit, Richtigkeit und Stetigkeit sind als Grundsätze der Lageberichterstattung einzuhalten. Die Vollständigkeit bezieht sich auf die Angabe sämtlicher für die Geschäftsentwicklung und Risiken zu berichtenden Angaben.
- 205** Der Grundsatz der Wesentlichkeit (DRS 20.32f.) wird explizit genannt. Dabei sollen qualitativ und quantitativ relevante Angaben erläutert werden. Das Management hat die Aufgabe, die relevanten Informationen dem Abschlussadressaten zu vermitteln, die zum Verständnis des Geschäftsverlaufs notwendig sind.

⁸¹ Vgl. Coenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 924 ff.

⁸² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar (2012), § 289 Tz. 60 und Coenberg (2014) S. 925.

- 206 Der Grundsatz der Richtigkeit (DRS 20.17 ff.) verlangt, dass die im Lagebericht getroffenen Angaben objektiv und nachprüfbar sind und Tatsachenangaben der Realität entsprechen. Es darf keine Abweichung zu im Jahresabschluss/Konzernabschluss berichteten Angaben geben. Beurteilungen und Prognoseangaben müssen objektiv nachvollziehbar sein.
- 207 Die Klarheit und Stetigkeit verlangen, dass die Berichterstattung übersichtlich, eindeutig und verständlich erfolgt. Wesentliche Sachverhalte sind hervorzuheben. Die Vergleichbarkeit der Berichterstattung muss formell und inhaltlich sowie im Zeitreihenvergleich möglich sein. Dabei müssen Zwischenergebnisse, Vergleichsergebnisse und Kennzahlen einheitlich verwendet werden.

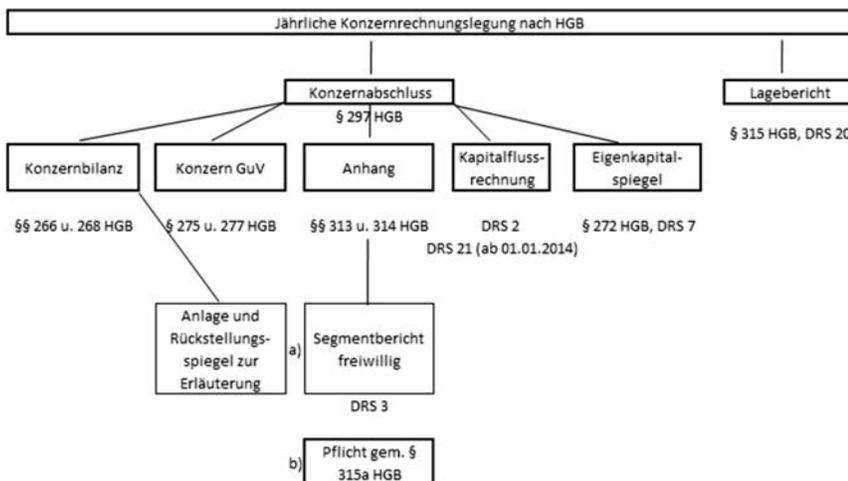


Abb. 3: Berichtsbestandteile nach § 297 HGB:⁸³

2. Integriertes Konzernreporting – Berichtsumfang

- 208 Der Konzernabschluss ist als objektive Informationsquelle auch für interne Zwecke geeignet. Nur einmal jährlich extern zu berichten und intern abweichend zu steuern widerspricht der Berichterstattung aus Managementsicht (Management-Approach). Das externe Berichtswesen wird so dargestellt wie intern gesteuert wird. Daher werden zunehmend Konzernabschlüsse für die innerperiodische Berichterstattung auch für Finanzierungsentscheidungen immer wichtiger.
- 209 Entscheidend dabei ist die Harmonisierung des operativen Controllings gegenüber der Finanzberichterstattung und umgekehrt. Berichtsdokumente aus den Bereichen Einkauf, Vertrieb, IT, HR etc. sind nicht immer mit dem Bereich Finanzen abgestimmt. Einheitliche Kennzahlendefinitionen, Reportinginhalte

⁸³ Vgl. Küting/Weber (2012) Der Konzernabschluss S. 105.

und vereinheitlichte Datenhaltung über einheitliche Konsolidierungs- und Berichtssysteme haben zum Ziel unnötige Datenerhebungen zu vermeiden und aus einer einheitlichen Datenbasis zu berichten.

- 210** Die Regeln der Vollständigkeit und Stetigkeit erfordern die Übernahme der Werte aus der Vergangenheit und Fortschreibung mit denselben Methoden und Regeln. Der innerperiodische Berichtsumfang variiert oft zum größeren Pflichtumfang. Gesetzlich geforderte Anhangsangaben werden beispielsweise in Monatsabschlüssen reduziert. Die dazugehörige Validierung wird auf den verminderten Datenbestand im Monatsabschluss eingeschränkt.
- 211** Vertiefende Informationen aus dem operativen Controlling, die zur Steuerung der Unternehmensfunktionen dienen, werden nur teilweise in die Finanzberichterstattung einfließen, sind aber intern von Bedeutung. Über standardisierte Datenabfragen lässt sich die Umsatzentwicklung durch Markt- und Produkt bezogenen Daten erklärbar analysieren (Funktionsreporting). Ein aktives Datenmanagement – Erhebung, Verdichtung, Analyse – ist notwendig um alle relevante Daten einzubeziehen.
- 212** Nichtfinanzielle Angaben zur Kennzahlenbildung und Profitabilitätsanalyse sind daher wichtige Berichtsbausteine und dienen der Trendanalyse. Die Definition der für das Unternehmen wichtigsten Kennzahlen liefert allen internen Analysten eine stetige Übersicht über die Geschäftslage. Prozess- und wettbewerbsorientierte Kennzahlen sollten dabei aus den Funktionsbereichen einfließen.⁸⁴
- 213** Wird die interne Steuerung nach Segmenten nur nach innen berichtet, sollte darüber nachgedacht werden, das Wahlrecht zur Erstellung Segmentberichterstattung im gesetzlichen Berichtsumfang nach HGB auch innerperiodisch auszuüben. Für die Berichterstattung bedeutet das, dass die Datenbasis bei den Tochtergesellschaften im Einzelabschluss schon im Vorsystem über Bereichskonten oder Controllingdimensionen wie Geschäftsbereiche oder Profit-Center eingerichtet wird. Die Zusammenfassung auf der Segmentebene ergibt die standardisierte Berichtssicht. Weitere Tiefgliederungen in mehreren Dimensionen ergeben eine sehr komplexe Konsolidierung. Der Prozessablauf würde unter Umständen dadurch gehemmt. Kunden- Produkt- und Vertriebsinformationen sind daher meist nicht vollständig integriert, sollten jedoch mit der Finanzberichterstattung auf Hauptpostenebene abstimbar sein.⁸⁵
- 214** Die Berichtsansicht der Segmente ist auswertungstechnisch ähnlich der Spiegeldarstellung in Spaltenform je Segment. Über die Standard Berichtseinstellung sind immer alle Berichtstypen und Berichtsdefinitionen verfügbar und zeitgleich auszuwerten. Die Berichtsposten sind in Summe immer identisch auf legaler oder Segmentsicht.

⁸⁴ Gänßlen/Dierolf/Kraus (2012): Der Controller als strategischer Co-Pilot in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 125 ff.

⁸⁵ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 94.

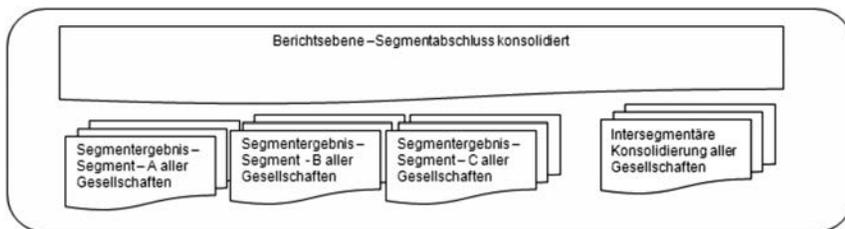


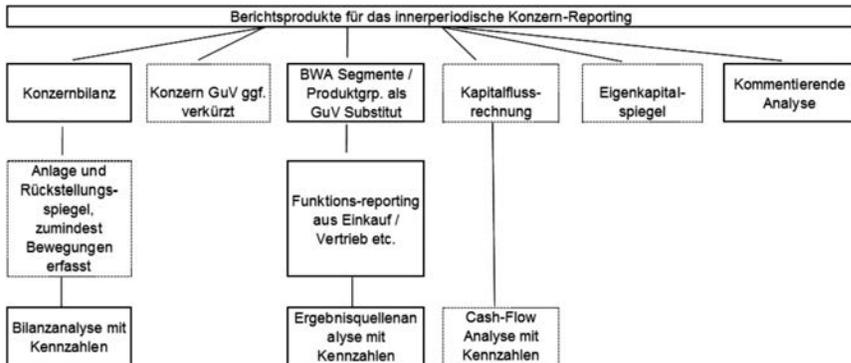
Abb. 4: Segmentbericht konsolidiert (oberste Berichtsebene)

215 Die Darstellung der Konsolidierung aus legaler Sicht erfolgt alternativ mit der Ansicht je Gesellschaft in konsolidierender Darstellung.

Konzern WELT, Periode xyz/2014	MU	TG200	TG300	TGdivers	Summen	Konsolidierung					Konzern	
	100	200	300	divers	Abschl.	Vorräge	Kapital	Equity	A & E	Schulden		Summe
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	Buchung	EUR
Aktiva												
Bilanzsumme												
Passiva												
Bilanzsumme												
Gewinn- und Verlustrechnung												
Konzern - Jahresüberschuss / -												
Fehlbetrag												

Abb. 5: konsolidierende Darstellung

- 216 Für die internen Analysten werden entsprechende Berichtsgruppen oder Berichtsmappen je Berichts Anlass (Monatsabschluss, Planung, Forecast) eingerichtet worin die einzelnen Berichtsprodukte (Reports) eingestellt sind. Nur die erforderlichen Daten werden monatlich/quartalsweise ausgewertet (z.B. Anhang wir nur jährlich erstellt, Mitarbeiterzahlen nur quartalsweise, Spiegelangaben zur Bewegungsbilanz monatlich etc.)
- 217 Für die Auswahl der zu verwendenden Berichte kommt es darauf an, wie die operative Steuerung erfolgt. Werden aus Gründen der Vereinfachung zum Beispiel die Bewegungsarten für Anlagen und Rückstellungen nicht erfasst, lässt sich die die Kapitalflussrechnung nicht systemisch abbilden, sondern ggf. nur über eine ausgelagerte Tabellenkalkulation. Festzulegen ist daher für die einzelne innerperiodische Berichterstattung die Analysetiefe.
- 218 Der Berichtsinhalt für das innerperiodische Reporting (Funktionsreporting oder Deckungsbeitragsrechnung) muss über den modularen Berichtsaufbau so gestaltet sein, dass Zwischenergebnisse und Kennzahlen aus derselben Ermittlungsbasis resultieren. So sollte eine eingesetzte betriebswirtschaftliche Auswertung denselben Konventionen unterliegen wie die gesetzliche Ergebnisrechnung.
- 219 Allerdings muss unterschieden werden, welche Einflüsse auf die Vermögensfinanz- und Ertragslage betrieblicher/nicht-betrieblicher Natur sind oder aus aperiodischen/außerordentlichen Sachverhalten resultieren. Dies hat unmittelbar Einfluss auf die Ermittlung von Kennzahlen.



220 *Abb. 6: Berichtsprodukte innerperiodisches Reporting*

221 Für die innerperiodische Kommentierung wird in der Fachliteratur empfohlen, eine Kommentierungsrichtlinie festzulegen. Darin werden die zu analysierenden Berichtsbereiche nach Kapiteln untergliedert. Die Art der Kommentierung wird festgelegt (Vergleichend nach Perioden, feststellend, relationsbezogen zwischen zwei Berichten wie operativer Cash-Flow zum Betriebserfolg, oder auf Geschäftseinheiten bezogen)⁸⁶.

222 Insgesamt sollte sich eine Kommentierung auf wesentliche Sachverhalte konzentrieren, kurz und prägnant (keine Prosa) sein. Wesentlichkeitsgrenzen können dabei verwendet werden, sollten aber im Zeitreihenvergleich beobachtet werden.

223 Die Vergleichssichten IST/IST oder IST/PLAN und Zeitreihenvergleiche sollten entsprechend rollierend definiert sein. Hilfreich ist ein Glossar mit Abkürzungen und Definitionen von Berichtseinheiten (TEUR, MIO, EUR).

224 Bei Kennzahlen sollten die Bezugsgrößen der Kennzahlen und die Auswirkung auf andere Kennzahlen besprochen werden. In der Kennzahl der Umsatzrentabilität (UR) wirkt sich die Veränderung des ordentlichen Betriebsergebnisses (EBIT) im Verhältnis zu den Umsatzerlösen auf die Kennzahl aus. Änderungen der Steuerungsgröße können von anderen Effekten kompensiert werden, zum Beispiel bei erhöhtem Kapitalumschlag, so dass sich die Gesamtrentabilität nicht mindert.

225 Für die Erstellung kommentierender Begleitdokumente ist eine XML basierte Software hilfreich, die eine direkte Anbindung an die Datenbank des Reporting- und Konsolidierungssystems als MS-WORD Add-In ermöglicht. Die Berichtssichten (IST/IST oder PLAN/IST) können voreingestellt werden, die aktuelle Periode muss nur noch aktualisiert werden. Festgelegte Pflicht-Kommentare werden mit den aktuellen Zahlen als Berichtsvariable im Fließtext be-

⁸⁶ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 149f.

legt (z.B. „...die Abweichung zum Vorjahr beträgt X %). Die Kennzahlenanalyse wird zusätzlich durch Ampelfunktionalitäten unterstützt.

- 226** Moderne Berichtsinstrumente kombinieren mehrere Datenquellen und setzen diese zu einem Dash-Board Reporting zusammen. So sind auf oberster Berichtsebene Trendanalysen, grafische Analysen und die wichtigsten Kennzahlen ersichtlich.

IV. Organisatorische Ausrichtung/Aufbauorganisation

- 227** Die Aufbauorganisation des Konzernrechnungswesens wird sich im Rahmen sich ändernder Rahmenbedingungen anpassen müssen. Hauptsächlich Herausforderungen liegen in der zunehmenden regulatorischen Anforderungsdichte sowie im ansteigenden Termin- und Kostendruck. Die Lösung des Konflikts liegt in der ständigen Optimierung und Anpassung der Prozesse und Bestimmung der Aufgabenkompetenz. Eine hohe standardisierte Aufgabenteilung mit jeweilig hoher Kompetenz im Teilprozess sichert dabei die Qualität des Konzernabschlusses.
- 228** Kernziel der organisatorischen Ausrichtung ist die Standardisierung und Automatisierung für den funktionalen Teil der Aufgaben und die Spezialisierung und Expertenwissen für den Bereich der konsolidierten Abschlüsse und Controlling-Analyse zur Unterstützung und Vorbereitung von Managemententscheidungen. Dabei soll das Unternehmens-Controlling von Reportingaufgaben entlastet werden, um mehr Zeit für die dispositiven Aufgaben für das Management zur Verfügung zu stellen. Das gelingt mit der operativen Aufgabenverlagerung nach vorne und Homogenisierung der Reporting- und der IT-Prozesse.⁸⁷
- 229** Ein weiterer Bestandteil zur effizienten Organisation des Konzernrechnungswesens ist eine strukturierte Informationsgewinnung aus den IT-Systemen der einbezogenen Unternehmen. Eine Vielzahl von Datenbanktabellen fördert nicht die Möglichkeit einer schnellen und zutreffenden Analyse. Deshalb wird in großen Unternehmen neben einer ERP Software zusätzlich ein Data-Warehouse oder die OLAP-Technik genutzt, um die betriebswirtschaftliche Informationsgewinnung zu erzielen. Die Auswertung der Daten darf jedoch nicht nur mit umfangreichen IT-Kenntnissen möglich sein, sondern muss gerade in mittelständischen Unternehmen mit anwenderfreundlichen IT-Werkzeugen möglich sein.⁸⁸ Manuelle Eingriffe sollten in der Berichtsplattform ggf. auch als Online-Cockpit auf ein Minimum begrenzt sein.
- 230** Die Zuweisung von Aufgaben und Verantwortlichkeiten ist in Abhängigkeit von der Prozessgliederung zu sehen. Der Konzernabschluss wird zunächst aus den Einzelabschlüssen abgeleitet. Daraus wird erkenntlich, dass die Ersteller

⁸⁷ Vgl. Gänßlen/Dierolf/Kraus (2012) Der Controller als strategischer Copilot in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 137.

⁸⁸ Vgl. Wirth (2012) Harmonisierung der internen und externen Rechnungslegung in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 86.

der Einzelabschlüsse schon auf notwendige organisatorische Maßnahmen im Rahmen der Erstellung der Handelsbilanz II eingewiesen werden müssen. Regelmäßige Treffen und ein regelmäßiger inhaltlicher und fachlicher Austausch der im Gesamt-Rechnungswesen verantwortlichen Mitarbeiter sind ein wichtiges Element zur Kommunikation.

- 231** Die Ausrichtung sollte eine konvergente, integrative Organisation fördern, die sich an den Hauptprozessen orientiert. Eine Untergliederung in effizient ausgestaltete Teilprozesse leitet die Aufgabenteilung ab. Bei großen Konzernen existieren große Abteilungen und Zwischenabteilungen. Eine hohe Spezialisierung geht mit dieser Organisation einher. In den Bereichen der Haupt- und Nebenbuchhaltungen ist die Arbeit durch intensives Tagesgeschäft und hoher Anzahl gleichartiger Vorgänge ausgeprägt. Die Teilbereiche – auch Shared-Service-Center genannt – sind verantwortlich für ihren jeweiligen Teilprozess. Dies kann zum Beispiel im Rahmen der vorgezogenen IC-Abstimmung später von Vorteil sein.
- 232** Bei Mittelstands-Konzernen mit weniger weitem Konsolidierungskreis werden sich operative Aufgaben im zentralen Rechnungswesen personell konzentrieren. Auch hier wird eine Delegation von Teilprozessen an die dezentralen Einheiten zur Entlastung stattfinden müssen. Der Grad der Zentralisierung, also der Konzentration der Aufgaben bei der Holding, ist ausschlaggebend für die Aufbauorganisation des Konzernrechnungswesens.
- 233** Übertragen auf das Konzernrechnungswesen können die Teil-Verantwortlichkeiten nach den vertikalen Hauptprozessen (Einzelabschlusserstellung – Weitere Datenerfassung und Validierung – Konsolidierung – Reporting) gegliedert werden. Schnittstellen zur Haupt- und Nebenbuchhaltung können im Rahmen der bestehenden Organisation genutzt werden.
- 234** Die Abstimmung von Forderungen/Verbindlichkeiten zu verbundenen Unternehmen können an die Debitoren/Kreditoren-Buchhaltung delegiert werden. Die Verantwortlichkeit für den jeweiligen Teil-Prozess im Konzernabschluss liegt dann wieder lokal bei einer spezialisierten Fachkraft. Über bereits gewählte Vertretungsfunktionen ist gewährleistet, dass bei Fehlzeiten der Abstimmprozess nicht gehemmt wird. Das Shared-Service-Center dient dabei als Dienstleister für den Konzernabschluss und hilft die Hauptprozesse im Konzernabschluss weiter zu standardisieren und zu optimieren.⁸⁹
- 235** Die eigentlichen Hauptprozesse im Konzern-Rechnungswesen bestehend aus Konsolidierung, Reporting und Offenlegung, Controlling und Planung werden von Experten durchgeführt. Zwei Ansätze als Organisationsmerkmal sind dabei feststellbar:
- 236** A: Liegt die Prozessverantwortung auf dem Focus getrennter Berichtsanslässe (Monatsabschluss/Forecast/Planung) liegt der Vorteil in einer intensiven Kenntnis der speziellen Berichtsinhalte. Das Konzern-Rechnungswesen folgt

⁸⁹ Vgl. Ostermeier in Anforderungen an das Konzernrechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen, S. 172.

dann eher einem divergenten Ansatz. Die Verantwortlichkeiten sind getrennt nach Hauptbuchhaltung und Konsolidierung gegenüber Controlling und Planung. Zu beachten ist allerdings, dass die IT-Systemlandschaft nicht auch einem divergenten Ansatz folgen sollte. Soll-Ist Abgleiche würden zusätzlich erschwert werden, wenn unterschiedliche IT-Systeme für Controlling, Planung und Ist-Reporting zum Einsatz kommen. → Ausrichtung als Experten-Center

- 237 B: Alternativ kann die Zuordnung der Prozessverantwortung in Hinblick auf die Hauptprozesse gelegt werden. Ein hoher Grad an Standardisierung der Teilaufgaben ist dazu erforderlich. Insbesondere müssen inhaltliche Fragen im Vorfeld über einheitliche Begrifflichkeiten geklärt sein (Konzernkontenplan, Reportstruktur, Kennzahlen etc.). Die Spezialisierung der Abteilung liegt auf einem Arbeitsschritt innerhalb des Gesamtablaufes. Die Hauptprozesse 1) Datenerhebung 2) Verdichtung und Validierung 3) Konsolidierung 4) Reporting, Controlling werden für alle Berichtsansätze einheitlich durchgeführt. Ein hoher Grad an einheitlicher Abschlussplanung in Teilprozesse und ein zentraler Kalender sind grundlegende Voraussetzung dazu. → Ausrichtung als „Shared-Service-Center“.
- 238 Für die Organisation des Konzernrechnungswesens ist zu klären, welche Aufgaben an die einzelnen Konzerngesellschaften delegiert werden sollen und welche durch die Holding erledigt werden. Der Grad der Zentralisierung ist davon abhängig.
- 239 Hohe Fachkompetenz und Methodenkompetenz wird im Konzern-Rechnungswesen als erforderlich gesehen. Die Frage wie die Prozessschritte und die Aufbauorganisation ausgestaltet werden – als „Fabrikbetrieb“ oder „Manufaktur“ – gilt es individuell zu klären.⁹⁰ Dabei ist die Prozessoptimierung ein ständiger Begleiter der organisatorischen Ausrichtung im Konzernrechnungswesen. Mit zunehmender Spezialisierung und Verdichtung der Daten auf Managementebene wird sich die Organisationsform als Experten-Center ausprägen.

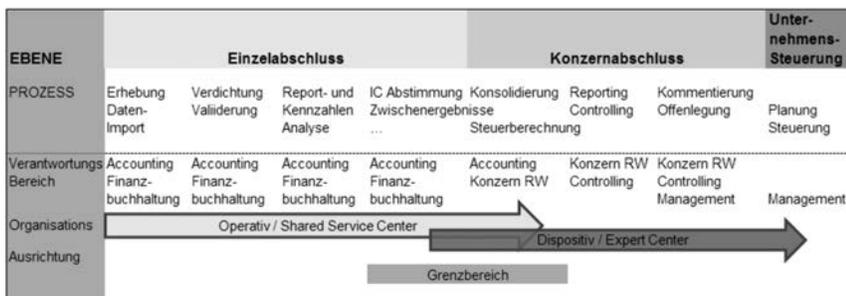


Abb. 7: Prozessverantwortlichkeit in Abhängigkeit der Steuerungsfunktion (operativ – dispositiv)⁹¹

⁹⁰ Vgl. Niebecker/Kirchmann Group Reporting und Konsolidierung S. 178.

⁹¹ Vgl. Niebecker/Kirchmann Abbildung 148 zum „idealtypischen Organisationsmodell“.

- 240** Fach- und Bereichsübergreifende Unternehmensstrukturen fördern die Kommunikation zwischen den beteiligten Mitarbeitern. In der betrieblichen Organisationslehre kann hier beispielsweise über ein entsprechendes Team-Modell ein Ansatz gefunden werden, um aus den einzelnen Fachbereichen im Rechnungswesen/Controlling und anderer operativer Unternehmensbereiche die vielschichtigen Unternehmensinformationen im Konzern-Reporting zu bündeln.
- 241** Ziel ist es dabei, wertschaffende und strategiekonforme Verhaltensweisen im Unternehmen zu fördern.⁹² Als Beispiel der Aufbauorganisation im Konzern-Rechnungswesen kann das Team Modell von Likert herangezogen werden.⁹³ Dieses Teammodell ist speziell im Bereich der Projektarbeit ausgeprägt. Die Teamverantwortlichen aus den Fachbereichen sind gleichzeitig Mitglieder des Projektbereiches Konzern-Berichtswesen/Management-Reporting.

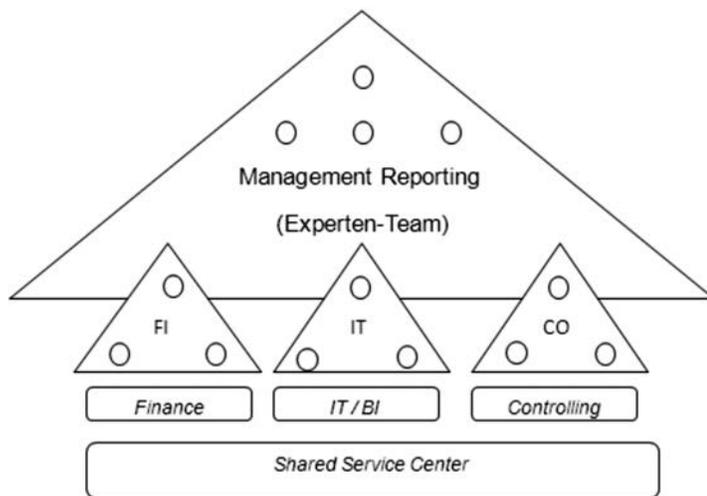


Abb. 8: Teammodell Finanz- und Rechnungswesen (konvergent)

- 242** Die Mitgliedschaft im sowohl operativen Teil-Bereich (der Finanzbuchhaltung) als auch im Projekt-Team (als Mitglied der Lenkungsgruppe) der Konzernrechnungslegung soll positive Auswirkungen auf die wechselseitige Kommunikation der verschiedenen Organisationsbereiche bewirken. Innerhalb der operativen Bereiche können vom jeweiligen Bereichsverantwortlichen Anforderungen zur Umsetzung der Einzelaufgaben an die Mitarbeiter weitergegeben werden. Die Rückkopplung aus den Fachbereichen zu Informationen bezüglich

⁹² Vgl. Gänßlen/Dierolf/Kraus „Der Controller als strategischer Co-Pilot“ in Eppinger/Zeyer: „Erfolgsfaktor Rechnungswesen“.

⁹³ Vgl. Meyer/Stopp, Betriebliche Organisationslehre (2000) S. 125, Abb. 2.51: Teamkonzept von Likert.

von Defiziten im Prozessablauf oder in der Kommunikation kann in der Prozesssteuerung zeitnahe Lösungsansätze bewirken.

- 243** Die organisatorische Gliederung in der Aufbau- und Ablauforganisation im Rechnungswesen ist entscheidend für den Erfolg eines Einführungsprojekts einer Konzernrechnungslegungs-Software. Die Zuständigkeiten aus Hauptbuchhaltung, Controlling, IT-Management sollten im Datenfluss- und Berechtigungskonzept definiert und berücksichtigt werden. Die Experten im Unternehmen sind aus dem Bereich Bilanzbuchhaltung und Controlling einzusetzen. Aus dem Bereich der IT-Verantwortung sollte mindestens ein Mitarbeiter für die regelmäßige Wartung und Aktualisierung der Software und der Datensicherung als Ansprechpartner für technische Belange festgelegt werden.

V. Einsatz von prozessorientierter Software im Rechnungswesen programmtechnische Vorbereitungen (Customizing), Datenanalyse

1. Organisation des Rechnungswesens mit einer ERP⁹⁴ Software:

- 244** Die Vernetzung von betriebswirtschaftlichen Anforderungen und die stetige Zunahme von Anforderungen im Rechnungswesen sind Gegenstand der aktuellen wissenschaftlichen und betrieblichen Diskussion. Die aktuelle Aufgabe des Rechnungswesens liegt in der zeitoptimalen Informationsversorgung der Entscheidungsträger und Kontrollorgane. Dies hat Auswirkung auf die Organisation der eingesetzten Informationstechnologie.
- 245** Die Aufgabenvielfalt erfordert klare Prozessgliederungen in Form von Standardisierungen wie einheitliche Datendefinitionen und in Meilensteine gegliederte Prozessabläufe vom Einzelabschluss bis hin zum Konzernabschluss. Dabei spielt die Frage der Standardisierung im Bereich der Massendaten und die Zentralisierung der Datennutzung im Konzernrechnungswesen eine entscheidende Rolle.⁹⁵
- 246** Anforderungen an eine ERP Software und die Nutzung im Anschluss für Zwecke der Unternehmenssteuerung und -Planung im Sinne des CRM⁹⁶ Prozesses zeigen auch hier die Anforderung nach einer konvergenten Ausgestaltung der Rechnungslegungsprozesse auf.
- 247** Einzelsachverhalte sind längst Bausteine in komplexen Prozessen geworden. In diesem Kapitel sollen Hinweise für eine effiziente Gestaltung der Abläufe im Rechnungswesen gegeben werden. Der Einzelabschluss ist Grundlage des derivativ abgeleiteten Konzernabschluss. Grundlage dazu ist eine vordefinierte einheitliche Datenbasis.
- 248** Die Nutzung der Einzelabschlussdaten aus den jeweiligen einzelnen Geschäftsfällen ist abhängig von der Strukturierung der betriebswirtschaftlichen

⁹⁴ ERP: Enterprise Resource Planning.

⁹⁵ Vgl. Wirth (2012) Innovationsfeld Rechnungswesen in Erfolgsfaktor Rechnungswesen S. 89 ff.

⁹⁶ CRM: Customer-Relationship-Management.

und finanzwirtschaftlichen Stammdaten und deren Verknüpfung und Parametrisierung einerseits (z.B. Kontenfindung in SAP) und andererseits aus der Verdichtung auf Basis der Management orientierten Reporting Dimensionen, wie Konzernkonten, Segmente und Profit Center.

- 249** Eine Mapping-Definition vom operativen Buchhaltungskonto zum verdichteten Konzernkonto und die Zuordnung in die definierte Konzernposition hilft die Komplexität der Daten zu mindern. Die kompaktere Datenbasis ermöglichen später effektive Analyseverfahren mit Sicht auf die wesentlichen Steuerungsgrößen (z.B. Umsatzerlöskonten nicht mehr nach Steuerschlüssel sondern nach Produktgruppen und Länder verdichtet).
- 250** Die verdichteten Daten der einzelnen Dimensionen aus dem operativen Vorkontrollsystem werden zur Weiterverarbeitung an eine OLAP⁹⁷ fähige Datenbank übergeben und unter Einsatz eines nachfolgend eingesetzten Analysewerkzeugs (Datenwürfel) lassen sich Zusammenhänge zwischen den Dimensionen⁹⁸ erkennen. Ermöglicht wird dieses mehrdimensionale Analyseverfahren durch die datenpunktorientierte Logik. Wiederkehrende Datenabfragen lassen sich als Auswertungs-Standard im Analysemodul als Standard definieren. Eine Expertenfunktion sollte eigene Abfragen und Datenerhebungen erlauben können.
- 251** Ein vordefinierter Fokus auf die grundlegende Analyse als fest definiertes Cockpit auf Basis quantitativer und qualitativer Finanz- und Wettbewerbsorientierter Kennzahlen erlaubt eine stetige Analyse. Ziel ist es eine übersichtliche Anzahl von Kennzahlen als Steuerungsgröße sowohl in der Vorschau als auch in der Rückschau betrachten zu können. Aus dieser Sicht lassen sich Trends im Geschäftsverlauf erkennen und Steuerungsmaßnahmen einleiten.
- 252** Hierzu muss schon im Vorfeld festgelegt werden, welche Analyse-Dimensionen zu untersuchen sind und im Vorkontrollsystem anzulegen sind. Eine Begrenzung der Granularität auf maximal zwei Dimensionen (zum Beispiel Produktgruppen und Länder) hilft die Konsolidierung übersichtlich zu halten.
- 253** Einkaufsdaten und deren korrespondierende Herstellungskosten stehen in Beziehung zu den Verkaufsdaten. Kontierungsregeln müssen dabei fest definiert werden. Schon bei Anlage der Stammdaten muss die Verbindung zu Kontenplan und Controlling-Dimension als spätere Analysesicht (Artikelgruppe, Marke, Segment) berücksichtigt werden. Auf dieser Grundlage lassen sich Kundenbestellungen auf Ergebnisbeiträge und Deckungsbeiträge hin rückwirkend untersuchen. Dabei ist die IT-technische Vernetzung zwischen den Systemen über Schnittstellentechnologien fast unbegrenzt.
- 254** Grundlage für jede ERP Software sollte der grundlegende Geschäftsfall sein, der aus dem Bereich Materialwirtschaft und Einkauf bis zum Rechnungseingang und der Zahlung oder aus dem Vertrieb über Verkaufsauftrag, Lagerentnahme, Transportauftrag und Faktur erzeugt wird. Die Werterfassung erfolgt dabei über die im System aktuell kalkulierten Werte wie Selbstkosten, Vertriebspreise, Boni

⁹⁷ OLAP: Online Analytical Processing.

⁹⁸ Dimension: Gesellschaft, Jahr; Ist-Datenart; Plan-Datenart; Periode; Konto; Segment; Artikelgruppe etc.

und Rabatte. In SAP wird dies beispielsweise über den sogenannten Ursprungsbeleg dokumentiert.⁹⁹

- 255** Ein Beispiel hoher Automation im Rechnungswesen ist die maschinelle Ermittlung von Umsatzboni an den Kunden (zum Beispiel Großhändler). Die vertraglichen Grunddaten werden parametrisiert und im ERP System je Großkunde als standardisierte Bonusvereinbarung hinterlegt. Mit diesen zusätzlichen Informationen können als Abgrenzungssachverhalt Bonusrückstellungen oder – Gutschriften monatlich auf getroffener Fakturabasis maschinell ermittelt werden.
- 256** Abzüge des Großhandels beim Zahlungseingang können beim Zahlungseingang direkt mit der Bonusrückstellung oder -Gutschrift auf Basis der Rechnungsnummer (des Ursprungsbeleges) verrechnet werden. Zahlungs-Differenzen können so zeitnah verfolgt werden. Über eine Klassifizierung von Buchungsschlüsseln beim Zahlungseingang, wie berechnete oder unberechnete Abzüge, geben im Mahnverfahren die Grundlage für den berechtigten Anspruchsnachweis.
- 257** Dabei wird offenkundig, dass bei der Organisation der betrieblichen Abläufe im ERP System die Verantwortlichkeiten und Abläufe im Rahmen der Kalkulation (zum Beispiel Maschinenstundensätze, Gemeinkostenermittlung, Vertragsdaten) klar und eindeutig definiert werden müssen. Die Prozesskette muss eindeutig sein und eingehalten werden.
- 258** Nachträgliche Preisänderungen im System können bei bereits durchgeführter und gebuchter Kalkulation sich nicht mehr auf die durchgeführten Fakturen auswirken. Verkäufe unter Preis lassen sich damit nicht mehr korrigieren. Die Abbildung der Geschäftsvorfälle ist längst vertriebsorientiert geworden. Die Stammdatenverwaltung sollte deshalb in einem vorgelagerten Prozess in einer eigenen Zuständigkeit in enger Abstimmung zu den Vertriebsaktivitäten wie Überwachung der Preiskalkulationen liegen.
- 259** Über die Parametrisierung der Stammdatensteuerung (Konten, Bewegungsschlüssel, kostenrechnerische Elemente) erfolgt die Übergabe der Buchungsdaten an die Finanzbuchhaltung (FI) und die Kosten- und Leistungsrechnung bzw. an das Controllingmodul (CO).
- 260** Bei diesem „Zweikreisystem“ muss gewährleistet sein, dass zwischen den beiden Rechenwerken keine Unterschiede durch Zusatzbuchungen entstehen können. Um Eindeutigkeit im Reporting gewährleisten zu können, müssen interne Kosten- und Erlösarten den externen Aufwendungen und Erträgen entsprechen. Dabei sollte angestrebt werden, die Controlling-Daten nicht durch zusätzliche Abgrenzungen oder kalkulatorische Buchungen gegenüber den Finanzwirtschaftlichen Daten zu verändern. Ausgenommen sind hiervon interne ergebnisneutrale Umgliederungsvorgänge wie zum Beispiel Umlagerungen zwischen zwei Werken innerhalb eines Buchungskreises.

⁹⁹ Vgl. Wirth (2011) Erfolgsfaktor Rechnungswesen zur Untersuchung von Zweikreis und Einkreis ERP Systemen S. 89.

Artikel Nummer	20.000.123	21.000.010	22.000.100
Artikel Bezeichnung	Druckfarbe schwarz	Druckbogen	Zeitschrift
Materialgruppe	RHB	UFE	FE
Gebinde/	KG	Bogen	Paket zu 10 Stk.
Bewertungsverfahren	Anschaffungskosten	HK zu Vollkosten	HK zu Vollkosten
Bestandskonto	200000	210000	220000
Erfolgskonto	600000	521000	522000
Profit Center	10000	11000	11000
Werk	W 001	W 001	W 002
Lagerort	L-A	L-A	L-B
Bestand	1200	15000	3000
Letzter kalk. Preis	15,00	1,50	2,20

Abb. 9: Parametrisierung Stammdaten in der Materialwirtschaft

- 261** Alle Buchungen werden prozessorientiert im ERP System innerhalb eines Arbeitsablaufes maschinell gebucht: Bestellungen, Wareneingang, Buchung der Eingangsrechnungen, Zahlungsausgang. Über die Buchungsparameter (Kontenfindung) werden die Daten sowohl im Finanzwirtschaftlichen Bereich als auch im betriebswirtschaftlichen Bereich erfasst. Über die Definition von weiteren Parametern im Fertigungsprozess wie Maschinenstundensätze und Stücklisten wird der Produktionsprozess im ERP System erfasst und nach dem jeweiligen Leistungsstand sowohl bilanztechnisch als auch als Betriebsleistung mengen- und wertmäßig erfasst.
- 262** Die Datengrundlage für das interne und externe Rechnungswesen ist über dieses Verfahren die gleiche. Die gebuchten Daten im ERP System entsprechen damit zeitgleich dem Wertschöpfungsprozess innerhalb des Unternehmens.
- 263** Ausgereifte Inventurverfahren müssen im Anschluss regelmäßig zur Kontrolle durchgeführt werden, um Fehlentwicklungen im Materialfluss erkennen zu können.

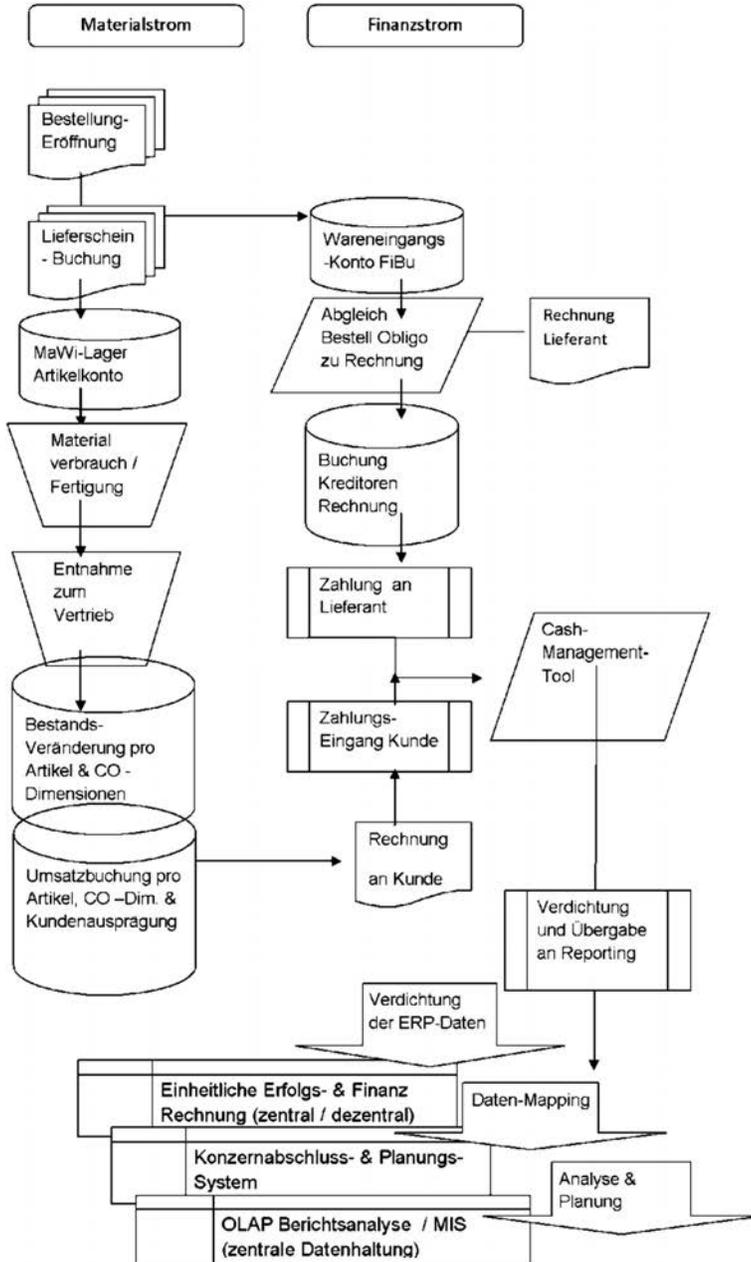


Abb. 10: Datenflussmodell ERP & OLAP

- 264** Notwendige Abgrenzungsbuchungen wie Versicherungsbeiträge, Dauerschuldverhältnisse, Rechnungsabgrenzungsposten, innerperiodische Zuführung zu Pensions- und sonstigen Rückstellungen, sollten in Zweikreisystemen immer in der Finanzbuchhaltung mit zeitgleicher Übergabe an die Kostenrechnung bzw. das Controlling erfolgen. Diese Sachverhalte lassen sich auch als monatliche Dauerbuchung automatisiert verarbeiten, so dass der manuelle Buchungsaufwand weiter reduziert wird.
- 265** Klassische kalkulatorische Buchungen wie kalkulatorische Zinsen oder abweichende Bewertungsverfahren (Intern zu Vollkosten, extern zu Teilkosten) werden bei einer konvergenten Ausgestaltung des Rechnungswesens nicht mehr angewendet. Die Vielzahl der Bewertungs- und Ergebnisunterschiede lassen eine Überleitungsrechnung impraktikabel werden.¹⁰⁰
- 266** Durch die zeitgleiche Übergabe der Buchungsstände an das Finanzmodul und an das Controllingmodul ist bei einem klassischen Zweikreis-System wie bei SAP FI/CO gewährleistet, dass die Identität der Daten beider Bereiche gewährleistet bleibt. In den Ursprungsbelegen sind immer alle Informationen enthalten: Gesellschaft, Konto-Soll, Konto-Haben, Buchungsdatum, Artikelnummer bzw. Anlagennummer, erstes Kostenrechnerisches Element. Die Zuordnung des kostenrechnerischen Elementes wird im Hintergrund im Stammsatz von Artikel oder Anlage und danach über eine Baum-Hierarchie dem Profit-Center und Segment zugesteuert. Über eine Verzweigungsfunktion kann aus den Saldierungen auf die Einzelsachverhalte zurückgegriffen werden.

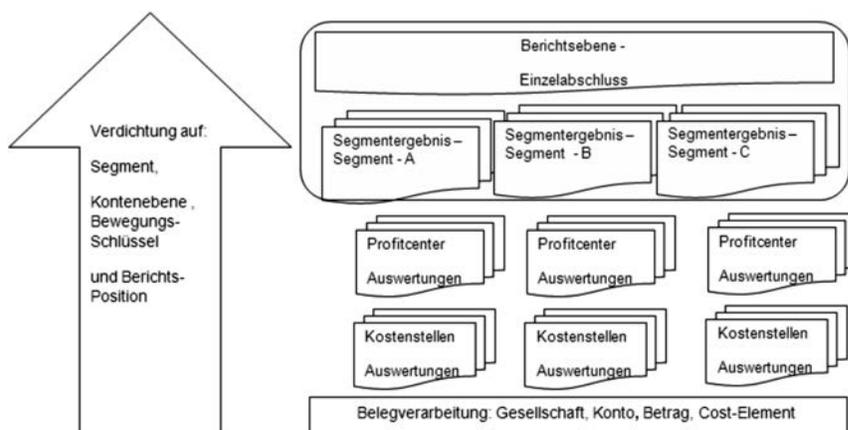


Abb. 11: Verdichtung Berichtsebene internes und externes Reporting

- 267** Durch die Übergabe der Buchungsdaten an die internen Steuerungsdimensionen wie Kostenstellen, Profit-Center und anschließende Verdichtung auf Seg-

¹⁰⁰ Vgl. Scheja in Harmonisierung des Rechnungswesens in neue Entwicklungen im Rechnungswesen S. 291.

mentebene wird die konsolidierte Berichterstattung möglich. Eine Hierarchiedefinition von Profitcenter oder Produktlinien zu Segmenten definiert schon im Einzelabschluss die Segmentzugehörigkeit. Über ein Data-Ware-House Modell oder entsprechender OLAP-Cubeware kann die Analyse tiefgegliedert auf Produktlinie, Märkte oder Kunden-Artikel-Ebene zusätzlich im Bereich des Funktions-Reporting (Einkauf oder Vertrieb) erfolgen.

- 268** Ein nachfolgender Aufbau eines vertriebsbasierten CRM ist möglich. Für die Berichterstattung im Finanz-Reporting ist regelmäßig von den beteiligten Fachleuten in Beschaffung, Vertrieb und Rechnungswesen abzustimmen, welche Controlling-Dimensionen für die konsolidierte Managementsicht entscheidend sind (Primäre-Steuerungsebene). Auf der sekundären Ebene erfolgen die Detailauswertungen der Funktionsbereiche (zum Beispiel Kostenstellenauswertungen einzelner Abteilungen), die in Summe wieder mit den Daten aus der Finanzbuchhaltung pro Konto abstimbar sind.
- 269** Die Zahlungsrelevanten Daten können im Anschluss an ein Treasury Modul übergeben werden und nach ihrer Herkunft auf Ebene des einzelnen Zahlungsvorgangs analysiert werden. Eine zumindest teilweise direkte Ermittlung des operativen Cash-Flows durch Kategorisierung der Zahlungsströme wäre zusätzlich möglich. Die Rückgabe von Finanzdaten an das Reporting System direkt in die Datenbank als statistische Bewegungsdaten – beispielsweise für Darlehensaufnahme oder Tilgung – ermöglicht eine Verarbeitung dieser Daten für die Kapitalflussrechnung.
- 270** Vertriebsorientierte Analysen sollten aus der gleichen Datenquelle erhoben werden, um eine Durchgängigkeit der Datenbestände zu gewährleisten. Der abgearbeitete Auftragseingang entspricht dem gebuchten Umsatzerlös. Aus Vertriebsicht werden Kunde-Artikel-Beziehungen verdichtet. Mit einem Customer Service/Relation Modell (CRM) kann der Vertrieb den Kunden fachlich produktorientiert beraten und den Kunden im Bestellprogramm optimieren. Preisvorteile lassen sich weitergeben, die Kundenbeziehung damit verbessern.
- 271** Ein Beispiel dazu ist der hoch technisierte Ablauf in der Druckindustrie. Die Druckfarbenhersteller liefern programmorientiert an den Kunden (Druckereien), der seinen eigenen Kundenauftrag kostenoptimiert durchführen muss (Hohe Druckauflage, keine Fehl Drucke erwünscht, günstigste Druckfarbe in hoher Qualität bezogen auf den Druckauftrag wie Prägedruck unter Einsatz von Spezialfarben im Bereich Kosmetikverpackungen).
- 272** Die Fachberatung gegenüber dem Kunden zur Optimierung und Standardisierung des Produktionsvorgangs bei gleichzeitiger Prüfung die eigenen Beschaffungsmöglichkeiten zu verbessern ist das Ziel. Über derartige Steuerungsmechanismen lassen sich Standardisierungen im eigenen Bestellprogramm beim Rohstoffeneinkauf durchführen, um Mengenrabatte zu nutzen. Die Standardisierung und Umstellung einiger Kunden auf dieselbe Druckfarbe ermöglicht einen höheren Absatz für diese Druckfarbe. Der Deckungsbeitrag pro Auftrag kann durch standardisierte und optimierte Produktion trotz Preisvorteilsweitergabe an den Kunden erhöht werden.

- 273 Ein weiteres wichtiges Element zur späteren Abstimmung innerhalb des Konzerns ist die Anlage und Führung der Partnergesellschaft oder IC-Gesellschaft in den Ursprungsdaten. Die Partnerkennung im Stammsatz des Personenkontos bewirkt die Übergabe der IC-Beziehung an die Finanz- und Erfolgskonten. Über dieses Element lassen sich später die IC Salden verdichten. Eine alternative Methode ist die Führung von einzelnen Konten pro IC-Gesellschaft in den vorgelagerten Buchführungssystemen. Problematisch ist dies bei Änderungen des Konsolidierungskreises. Eine nachträgliche Änderung der vorgelagerten Warenwirtschaftsprozesse ist teilweise nur schwer möglich.
- 274 Werden die IC-Sachverhalte auf Ebene Segment erhoben, lässt sich die Eliminierung der Geschäftsvorfälle innerhalb des Konzerns auf Basis dieser internen Steuerungsdimensionen durchführen (Management-Konsolidierung).
- 275 Für die Segmentberichterstattung ist es daher entscheidend, dass die Legaleinheiten schon in ihrer operativen Buchhaltung und im operativen Controlling die Aufteilung nach Segmenten führen. Die Einzelgesellschaften werden später über die Berichtszuordnung vollständig nach Segment aufgeteilt. Bis zu welcher Berichtstiefe (Segment/Profit-Center/Artikel etc.) Inter-Company Angaben geführt werden sollen, ist später entscheidend für die weiteren IT-Verarbeitungen. Die relevante Management-Dimension sollte auch im Rahmen der Konsolidierung als maßgebliche Ebene Berücksichtigung finden.
- 276 Meist werden operative Steuerungsdimensionen eine Ebene unter der zu berichtenden Segment-Ebene geführt wie zum Beispiel Produktgruppen. Das führt zur Frage bis zu welcher Ebene eine volle Durchgängigkeit der konsolidierten Ergebnisse vorliegen soll. Wird auf erster Segment-Ebene konsolidiert, dann ist die operative Steuerungsdimension nur als sekundäres Merkmal auf Ebene Einzelabschluss/Einzelsegment auszuwerten. Diese Auswertungen sind als sekundärer unkonsolidierter Berichts Anlass jedoch wieder konsistent zur Finanz-Berichtserstattung.
- 277 Ziel sollte sein, die Abbildung der ersten Steuerungsdimension zu konsolidieren. Im Rahmen der funktionalen Steuerungsdimension werden Datenerhebungsprozess und Datenvolumen komplexer. Zudem stellt sich die Frage, wie sich in sehr dynamischen Konzernen die Datenebenen Segment und funktionale Steuerungsdimension zueinander verhalten. Werden Geschäftsfelder in kurzer Zeit anderen Segmenten zugeordnet leidet die Berichts-Kontinuität.
- 278 Daraus folgt: Eine zu detaillierte Datenerhebung führt im Rahmen der Konsolidierung datentechnisch zu Problemen und vermindert die Prozess-Flexibilität. Die Granularität der Datenerhebung ist daher mit Bedacht zu definieren. Im Rahmen einer Kosten-Nutzen und Wesentlichkeitsanalyse sollte hier ein pragmatischer Ansatz gefunden werden.
- 279 Die nachfolgende Systematisierung der Konsolidierung auf Segment/Geschäftsbereichs Basis zeigt auf, dass schon in den Vorsystemen eine Definition gefunden werden muss, auf welcher Basis eine Segmentzuordnung erfolgt. Das gilt insbesondere im Bereich der Finanzanlagen und des Cash-Managements. Die zusätzliche Definition eines „Neutralen Segments“ als Ausgleichsposten innerhalb der Legal Einheit ist als Segments-Ausgleichsposten notwendig.

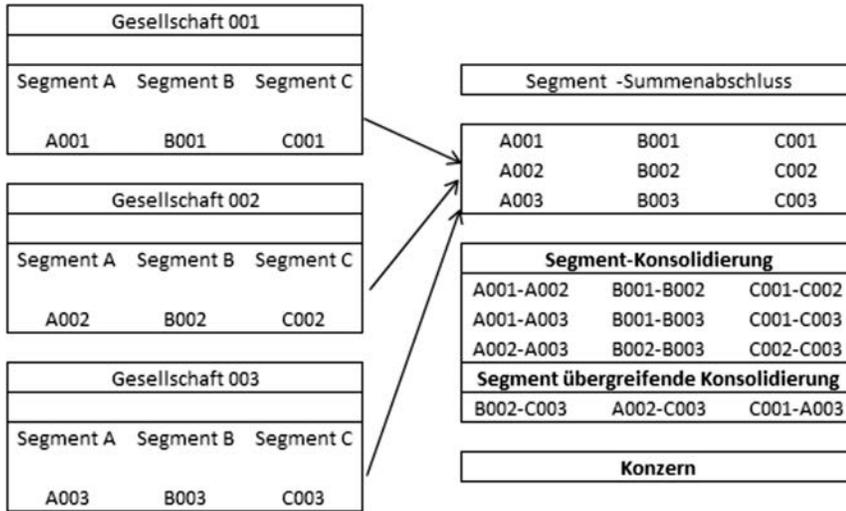


Abb. 12: Segmentierung und Konsolidierung

- 280** Die Programmtechnische Darstellung der Segmentkonsolidierung erfolgt primär auf Ebene der Segmente/Geschäftsbereiche. Die Legale Sicht wird dabei aufgehoben. Die zu konsolidierende Dimension ist das Segment/der Geschäftsbereich. Zur Ermittlung der Rest-Konsolidierung muss deswegen kein „Segment-Teil-Konzernabschluss“ erstellt werden.
- 281** Die Konsolidierung erfolgt auf Basis der Meldedaten Segment-Gesellschaft zu IC-Segment-IC-Gesellschaft und ist in den Konsolidierungsbelegen hinterlegt. Konsolidierungsbelege zwischen den Segmenten werden in den Bereich „Segment übergreifende Konsolidierung“ sortiert. Durch die feste Zuordnung der Segmente/Geschäftsbereiche auf Ebene Legal Einheit ist die Sicht der Legal Konsolidierung im Rahmen einer „gedrehten“ Berichtsdefinition nur eine andere Sichtweise, die Datenbasis ist dieselbe.

2. Horizontale Integration: Datenmodell für das Konzern-Reporting zum Einsatz einer Konsolidierungs- und Planungssoftware

- 282** Meist ist in größeren Konzernen die Einführung der IFRS Anstoß für eine Konvergenzuntersuchung von internem und externem Rechnungswesen. Konvergenz wird dabei als Annäherung des internen an das externe Rechnungswesen verstanden.¹⁰¹ Das extern zu berichtende Zahlenwerk wird so aufbereitet wie es für die interne Steuerung verwendet wird (Management-Approach). Die regulatorischen Anforderungen bezüglich Ansatz und Bewertung, Vollständigkeit und Stetigkeit werden dabei beachtet.

¹⁰¹ Vgl. Schaier (2007) Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen.

- 283** Die Informationsbedürfnisse von Kapitalgebern und Aufsichtsgremien eine innerperiodische Berichterstattung aus Managementsicht zu präsentieren veranlassen mittelständische Unternehmen in Deutschland vermehrt Konzernabschlüsse nach HGB zu erstellen.
- 284** Eine Verknüpfung interner und externer Rechnungslegungs-Bereiche erfordert eine enge definitorische und prozessorientierte Zusammenarbeit der Bereiche „Hauptbuchhaltung“ und „Controlling“. Verbesserte Verständlichkeit und Kommunizierbarkeit durch Reduktion unwirtschaftlich hoher Detaillierungsgrade im Unternehmenscontrolling werden als Vorteile gesehen.¹⁰²
- 285** Die Angaben zur betriebswirtschaftlichen Steuerung aus den Fachabteilungen müssen im Reporting-Modell einbezogen werden, um spätere zeitaufwändige Einzelabfragen an die Fachbereiche (Vertriebsstatistik, Kundenstatistik, Produktionsstatistiken) zu vermeiden. Aus der Verknüpfung finanzieller und nicht finanzieller Daten zusammen mit den Analysen und Kommentierungen werden die Managementinformationen erstellt.
- 286** Einheitliche Stammdatendefinitionen und einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsverfahren müssen einerseits den regulatorischen Anforderungen und andererseits den operativen Gegebenheiten entsprechen. Dabei wird sich meist das interne an das externe Rechnungswesen inhaltlich annähern, um die Änderungen im regulatorischen Umfeld (IFRS; HGB) zu berücksichtigen. Andererseits ist das externe Berichtswesen so anzupassen, wie es der internen Steuerung entspricht.
- 287** Die Schaffung einer Kernlogik bezüglich der Geschäftslogiken und Stammdaten reduziert Komplexität und Datenvielfalt. Einer komplizierten Überleitungsrechnung der Ergebnisse bedarf es nicht mehr.¹⁰³
- 288** Um dieses Ziel zu erreichen bedarf es im Group Reporting der „vertikalen“ und der „horizontalen“ Integration. Ziel der vertikalen Integration ist es, die Kommunikation, den Datenaustausch zwischen den dezentralen Einheiten herzustellen und definitorisch die einzelnen Abschlussprozesse zu optimieren. Die horizontale Integration soll parallel laufende Abschlussprozesse des internen und externen Rechnungswesens harmonisieren, bis hin zur Vereinheitlichung des IT-Prozesses. Der Aufbau eines einheitlichen gruppenweiten Konzernkontenplans ist Bestandteil der vertikalen Integration. Konsistente Daten und Kennzahlen über alle Berichtsanlässe hinweg ist Bestandteil der horizontalen Integration. Basis dazu ist ein einheitliches IT-System, was aus unterschiedlichen Quellen bestückt werden kann.¹⁰⁴
- 289** Wird das Konzernreporting als integrierte Berichterstattung verstanden, werden aus den einzelnen Fach- und Funktionsbereichen maßgebliche Steuerungskennzahlen übernommen. Dies sind Daten, die später für die Lageberichterstat-

¹⁰² Vgl. Scheja in Umstellung des Management-Reporting bei Wella von IFRS auf US-GAAP in „Neue Entwicklungen im Rechnungswesen“ S. 308.

¹⁰³ Vgl. Scheja in „die Harmonisierung des Rechnungswesens“ aus „Neue Entwicklungen im Rechnungswesen“ (2005).

¹⁰⁴ Vgl. Niebecker/Kirchmann in Group Reporting und Konsolidierung S. 89 ff.

tung herangezogen werden. Die für die Finanzberichterstattung notwendigen Angaben werden im Lenkungsprozess definiert und im Reporting festgelegt. Die Kerngrößen, wie Einkaufsvolumina, Produktionskennzahlen, Mitarbeiterstatistik gehen als nicht finanzielle Kennzahlen in das Konzernreporting ein.

- 290 Eine weitere notwendige Detaillierung für das Funktionsreporting (Produktdeckungsbeiträge, Kundenanalysen etc.) wird in der Praxis aus dem vorgelagerten ERP System oder in einem separaten OLAP Tool geführt. Die gemeinsame Schnittmenge für die Finanzberichterstattung wird jedoch konsistent im Konzernreporting gehalten. Die individuelle Herausforderung liegt darin, ein verdichtetes Konzernreporting auf operationaler Steuerungsebene abzubilden, ohne dass eine zu hohe Detaillierung den Berichtsprozess verlangsamt. Die Konsolidierungsebene bleibt aggregiert auf Ebene Segment ggf. Untersegment.

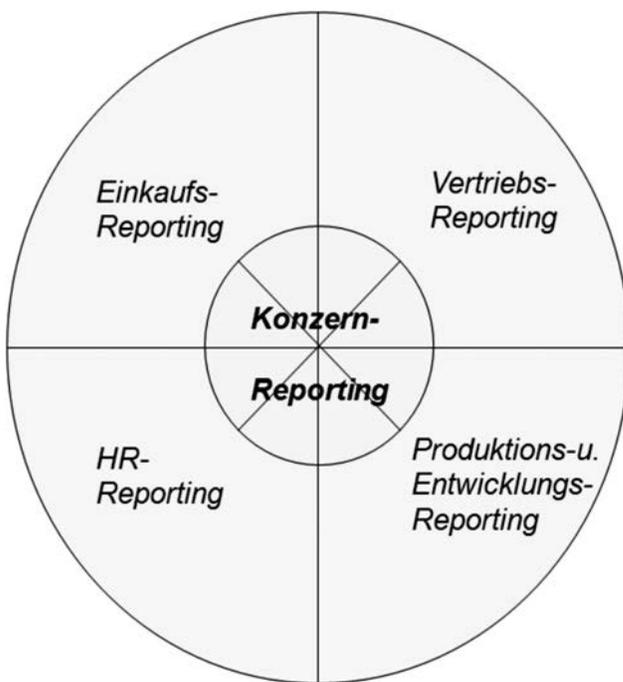


Abb. 13: Integrationsmodell im Reporting (vgl. Niebecker/Kirschmann Abb. 74)

- 291 Die horizontale Integration zielt auf die inhaltliche Konsistenz parallel verlaufender interner wie externer Berichtsansätze ab. Die Prozesse sollen dabei einheitlich laufen. Einkaufs- Vertriebs- Personalreporting sollen auf einer Datenbasis mit dem Finanzreporting (intern und extern) harmonisiert werden und abstimbar sein. Dadurch sollen Doppelerfassungen reduziert werden und die Konsistenz der Daten gesteigert werden.

- 292 Zeitgleich durchzuführende Abschlussprozesse verschiedener Reportingbereiche werden in einen integrierten neuen Prozess aufgenommen. Ein synchrongeführter Abschlusskalender unterstützt den Gesamtablauf der Abschlusserstellung über die Definition von Meilensteinen.¹⁰⁵
- 293 Für den Datenaustausch zwischen dezentralen Systemen wird die Nutzung eines einheitlichen spezialisierten Reporting-Werkzeuges für den Konsolidierungsprozess zur Voraussetzung. Die Übernahme der Daten erfolgt entweder durch standardisierte Schnittstellen oder anderer automatisierter Verfahren (z.B. programmiertes Package oder Übernahme von sogenannten Flat-Files als Extrakt aus einem dezentralen Buchführungssystem). Der Vorteil einer solchen Lösung liegt in der zentralen Verwaltung am Sitz der Holding. Über Web-basierten Zugang ist es den operativen Einheiten möglich, zeitunabhängig ihre eigenen Daten zu importieren. Die Nutzung eines einheitlichen Reporting und Planungstools ist Bestandteil der horizontalen IT-Struktur.

3. Vertikale Integration: Datenmodell der Reportingdimensionen zur Einrichtung einer Konsolidierungs- und Planungssoftware

a) Einrichtung eines Konzernkonten- und Positionsrahmens:

- 294 Eine besondere Bedeutung für die Definition der Datenpunkte im Konzernreporting kommt der Entwicklung eines gruppenweiten Konzernkontenrahmens und Konzernpositionsrahmens zu. Ein zentral geführtes Konzernhandbuch sollte alle definitorischen Elemente als Rahmenkonzept enthalten.
- 295 Ein Kontierungshandbuch regelt sachverhaltsbezogene Fragen. Eine einheitliche und logisch orientierte Numerik ist für die Kategorisierung der Konten notwendig. Nicht finanzielle Angaben sind dabei ebenso zu berücksichtigen wie qualitative Angaben. Im Anschluss werden wesentliche Steuerungs-Kennzahlen inhaltlich definiert (späteres Cockpit oder Reporting Portal).
- 296 Additive Konten- und Positionsdefinitionen für reine Konsolidierungssachverhalte (z.B. Passiver Unterschiede aus der Kapitalkonsolidierung) ermöglichen die zeitoptimale Erstellung des Konzernabschlusses. Über die Parametrisierung der Konsolidierungssachverhalte wird eine systemtechnische Konsolidierung möglich. Für die Anhangerstellung und Analyse von Produktivitätskennziffern werden statistische Konten definiert, die später über Validierungsregeln mit den Finanzdaten abgeglichen werden.
- 297 Nach fachlicher Definition der Konteninhalte in der Konzernbilanzierungsrichtlinie ist es möglich, einheitliche und vergleichbare Kennzahlen zu bilden. Ein Team aus Experten der operativen Einheiten und der Gruppenbilanzierung bilden den Lenkungsreis für die Weiterentwicklung des Konzernkontenrahmens/Konzernpositionsrahmens. (siehe oben Team-Modell).
- 298 Die Nutzung einer spezialisierten Konsolidierungs-Software ermöglicht eine flexible Handhabung der Stammdatenlogiken. Sind die operativen Einheiten in

¹⁰⁵ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) in Group Reporting und Konsolidierung S. 89–91.

unterschiedlichen Systemlandschaften angesiedelt, können durch Verwendung eines Mapping Verfahrens unterschiedlichen Kontenpläne pro Konzerngesellschaft eingelezen werden und dem Konzernkonto zugeordnet werden.

- 299 Der Import der Original-Daten in Form von Saldenlisten oder über eine Schnittstelle aus dem VORSYSTEM lässt sich mittels einfacher Validierungsverfahren (Prüfziffer als Produkt aus Bilanzsumme, Ergebnis und Eigenkapital) abgleichen.
- 300 Bei nicht integrierten vorgelagerten Systemen ermöglicht die Verwendung des Konzernkontos als „Berichtsposition“ im VORSYSTEM die lokale Einzelabschlussdarstellung über Saldierung der Gesellschaftskonten auf Berichts-Ebene die Gruppensicht darzustellen. Erforderliche HB-II Anpassungen können auf lokalen Unterkonten vorgelagert erfolgen. Der Import/die Erfassung der Einzelabschlussdaten kann schon auf Ebene Handelsbilanz II (HB II) erfolgen.
- 301 Alternativ ist die Erstellung der HB II als Zusatzbuchung im Konsolidierungssystem möglich. Der Datenbestand für die Übergabe an das nachgelagerte Konsolidierungsprogramm ist vorab auf Konzern-Postenebene ermittelbar. Die Übernahme der Daten erfolgt mittels integrierter Schnittstelle im Konsolidierungsprogramm.
- 302 Über entsprechende Mappingverfahren lassen sich die aus der dezentralen Finanzbuchhaltung verwendeten Gesellschaftskonten auf Konzernkontenebene überleiten. Eine schlankere Berichtsdarstellung ist durch Verdichtung auf zentrale Konten möglich. Umsatzerlöskonten können beispielsweise unabhängig ihrer Steuerbarkeit der Umsatzsteuer auf Produktebene verdichtet werden. Bei den Konten des Anlagevermögens kann auf die Hauptklassen auf Ebene des Konzernkontos verdichtet werden. Die nachfolgenden Berichte wie Bilanz und GuV oder Kapitalflussrechnung werden dadurch übersichtlicher, die Verarbeitungsdauer der Berichte und die Weitergabe an ein OLAP Berichtssystem weniger zeitintensiv.

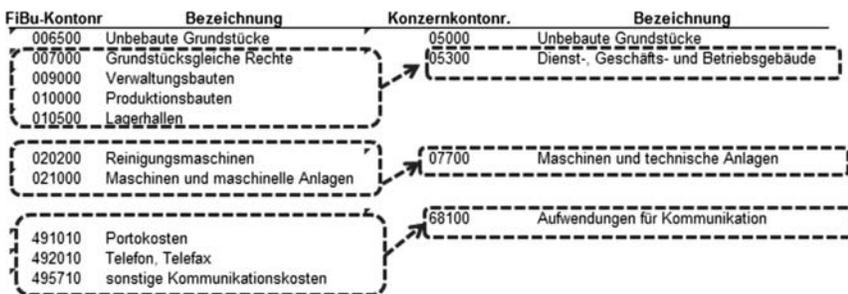


Abb. 14: Lokales Konten-Mapping auf Konzernkonto

- 303 Über die weitere Zuordnung der Konzern-Konten zu zentral definierten operativen Berichtspositionen, lässt sich die inhaltliche Definition auf der ersten Positionsebene ablegen. Diese Positionsebene wird in allen benötigten Reports zur externen und internen Berichterstattung verwendet. Im Konzernhandbuch

auf Ebene Konzernkonto und Konzernposition wird die fachliche Definition festgelegt, in welchen Reports die Konten/Positionen verwendet werden sollen. Die Stammdatendefinition wird daraus pro Konto abgeleitet. Als operative Berichtsposition kann die jeweilige Kontoklasse als unterste Berichtsposition je nach der Branche definiert sein, beispielweise die Kontoklassen des Industrierahmenkontenrahmens.

- 304** Die inhaltliche Konsistenz gewinnt an Qualität und erleichtert die Kommunikation. Datentechnischer Vorteil dieser Methode ist es, dass auf dieser einheitlichen Positionsebene später OLAP Datenpunkte generieren lassen. Entscheidend dabei ist, dass die Definition auf dieser untersten Ebene langfristig erhalten bleibt.

Konzernkonten- und Positionsrahmen	Bewegungsarten	Report Kontenebene	Report Kontenebene + Bewegung	Internes Reporting
Anlagevermögen	+ Anlagebewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Umlaufvermögen	+ Sonstige Bewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Abgrenzungsposten	+ Sonstige Bewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Eigenkapital	+ Kapitalbewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Rückstellungen	+ Rückstellungsbewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Verbindlichkeiten	+ Finanzierung	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
Abgrenzungsposten	+ Sonstige Bewegungen	=> Bilanz	+ Spiegel + KFR	+ Bilanzanalyse
GuV		=> GuV	+	+ Ertragsanalyse
GuV statistisch (z.B. Märkte, Produkte)		=> Anhang		+ interne Statistik
Anhang		=> Anhang	+	+ interne Statistik
Statistik Bilanz, GuV, Mengen		=> Anhang	+	+ interne Statistik
Statistik Funktionsbereiche		=> Anhang	+	Sonderreports, Kennzahlen-reports

Abb. 15: Berichtsintegration Konten/Positionen

b) Bewegungsschlüssel und statistische Spiegelangaben, Validierung:

- 305** In den Konzernkonten wird in den Stammdaten hinterlegt, ob Bewegungssachverhalte vorgesehen werden sollen. Sinnvoll ist es, allen Bilanzkonten einen Spiegeltyp zuzuordnen, um daraus die Bewegungsbilanz für die Kapitalflussrechnung ableiten zu können.
- 306** Standardvalidierungen pro Spiegeltyp sollten systemunterstützt schon im Monitoring auf Konsistenz hin zu verproben sein. (z.B. Abschreibungen GuV Konto stimmt mit der Spiegelangabe überein).
- 307** Zusatzangaben statistischer Art wie Fristigkeiten oder Mengenangaben aus dem Bereich Vertriebsreporting können über zusätzliche statistische Konten geführt werden. Hier erfolgt die individuelle Validierung zwischen unterschiedlichen Konten oder Berichtspositionen.

- 308** Alternativ ist die Führung von zwei Spiegel-Bereichen denkbar (Bereich A für die Bewegungsbilanz, Bereich B für Fristigkeiten). Die Validierung erfolgt dann über die Logik Summe Spiegelangabe je Bereich = Saldo Konto.
- 309** Die Spiegeldefinitionen sind grundlegender Bestandteil der Stammdatendefinition und sind Bestandteil der Konzernkontenlogik. Für die Abbildung der Konzernspiegel müssen für Konsolidierungssachverhalte zusätzliche Angaben erfolgen. Bewegungsschlüssel für Zugang und Abgang aus Konzernkreisveränderungen, sowie aus der Währungsumrechnung müssen vorgesehen sein.
- 310** Über entsprechende Systemvalidierungen und individuell eingerichtete Validierungen lassen sich die Konsistenz der Angaben mit den Salden der Hauptbuchkonten und statistischen Angaben abgleichen. Die Definition der individuellen Validierungen sollte bei der Entwicklung des Bilanzierungshandbuchs und des Konzernkontenrahmens erfolgen.

Spiegel BSL	Bezeichnung
S1	Forderungen/Verbindlichkeiten mit Fristigkeiten
Bereich A der Cash-Flow Angaben	
110	Kreditaufnahme
120	Umbuchung
125	Spiegelübergreifende Umbuchung
130	Tilgung
150	Veränderung der Beteiligungsprozentsätze
160	Vortrag
165	Währungsdifferenzen
170	Konzernkreis Zugang
175	Konzernkreis Abgang
180	Änderung der Einbeziehungsmethode
185	Methodenänderung/Fehlerbehebung
190	Verschmelzung Zu-/Abgang
Bereich B der Statistischen Angaben – Fristigkeit	
500	3 Mon
505	bis zu 1 Jahr
510	über 1 Jahr, unter 5 Jahre
520	über 5 Jahre

Abb. 16: Spiegeldefinition Buchungsschlüssel

c) Einheitliche Validierungsregeln

- 311** Über Validierungsregeln, die in Abhängigkeit der Berichtsperiode stehen, kann sichergestellt werden, dass Anhangsangaben vorhanden sind und auch summarisch abgestimmt sind. Zusätzlich sollten Validierungen auch auf Abfragen formuliert werden können, die die Existenz von Angaben oder Kommentaren prüfen.
- 312** Ziel ist es die inhaltliche Vollständigkeit über einem hohen Automatisierungsgrad zu gewährleisten. Gleichzeitig gibt die Definition der Validierungsregel an, welche Zusatzangabe benötigt wird. Für diese Zusatzangaben sollte ein zusätzliches Erfassungsformular als Inhaltangabe und Eingabehilfe existieren. Das gilt in der Praxis für die meisten Anhangsangaben, sofern diese nicht aus dem funktionalen Reporting (Einkauf, Vertrieb, HR, IT) geliefert werden.
- 313** In der Praxis werden verschiedenen Validierungen kategorisiert:
- 314** Validierung Bilanz und Spiegelbewegung: Es erfolgt eine Konsistenzprüfung zwischen Bilanzkonten untereinander oder Bewegungsarten untereinander (z.B. Umbuchungen innerhalb des Anlagevermögens oder Rückstellungen)
- 315** Validierung einer Aufrissprüfung: Es erfolgt eine Konsistenzprüfung im Bilanzkonto mit der dazugehörigen Bewegungsart (z.B. Summe aller Vorträge plus Bewegungen Sachanlagen entsprechen der Salden Sachanlagekonten; die gleiche Prüfung auch auf Ebene der IC Aufrisse).
- 316** Validierung Bilanz und GuV: Es erfolgt eine Konsistenzprüfung zwischen der Bewegung innerhalb einer Kategorie von Bilanzkonten mit Angaben aus der GuV (z.B. Abschreibung auf Sachanlagen im Anlagespiegel entspricht dem Abschreibungskonto der GuV).
- 317** Validierung von Berichtsansätzen: Es erfolgt eine Konsistenzprüfung zwischen Berichtsangaben unterschiedlicher Reports (z.B. Berichtangabe Umsatzerlöse GuV entspricht Berichtangabe Funktionsreport Vertrieb; soweit die Konten der Umsatzerlöse einer modularen Zentralposition zugeordnet sind muss auf dieser Ebene nicht validiert werden).
- 318** Validierung auf Existenz von Berichtsangaben: Es erfolgt eine Konsistenzprüfung dahingehend, ob eine Angabe vorhanden ist.
- 319** Validierungsregeln beziehen sich auf Berichtspositionen und Konten aus unterschiedlichen Quellen. So können Anhangsangaben statistischer Art mit den Salden der Bilanz und GuV verglichen werden. Weitere Validierungen prüfen die Existenz von Angaben, teilweise auch in Abhängigkeit ob Finanzdaten im Einzelabschluss vorkommen.

POS 630 – Lohn u. Gehalt fordert Angabe Anzahl Mitarbeiter

Linke			Rechte	
Position	Bezeichnung	Validierung	Position	Bezeichnung
620	a.a.) Löhne	$(L/R \triangleleft 0) \Rightarrow (R/L \triangleleft 0)$	85110000	Mitarbeiter Anzahl
630	a.b.) Gehälter	$(L/R \triangleleft 0) \Rightarrow (R/L \triangleleft 0)$	85120000	Mitarbeiter Anzahl

Abb. 17: Validierung Anzahl Mitarbeiter

- 320 Die IKR Positionen Löhne und Gehälter erfordern bei darin gebuchte Konten, dass die statistischen Angaben zu Anzahl Mitarbeiter für den Anhang-Report erfolgt sind.
- 321 Validierungsregeln werden analog zur Entwicklung des Kontenplanes entwickelt. Um ein einheitliches und integriertes Berichtswesen zu implementieren, müssen die einzelnen Reporting Informationen aus dem Funktionsbereich mit den Daten aus dem Finanzbereich, teilweise auch untereinander abgestimmt werden.
- 322 Werden Validierungsregeln getrennt nach Einzel- und Konzernabschluss eingerichtet, kann die Arbeitsteilung weiter untergliedert werden. Der Einzelabschluss-Anwender prüft seine eigenen Abschlussdaten mit den zentral definierten Validierungen. Korrekturen werden an der Quelle durchgeführt. Die Einzelabschlussdaten werden geprüft auf Vortragskonsistenz, summarischer Abgleich der Spiegelangaben, Logischer Prüfung, Prüfung auf Existenz von Angaben.
- 323 Im Rahmen der Konzernvalidierung werden nur noch Validierungen im Rahmen der Konzernvorträge und Konzernangaben abgefragt. Über ein visualisiertes Monitoring (Ampelsteuerung) im System wird die Prozesskontrolle auf unterster Datenebene durchgeführt und Korrekturschleifen vermieden.
- 324 Für die monatliche Berichterstattung reduziert sich meist auch der Berichtsumfang. Nicht benötigte Angaben werden daher nicht abgefragt oder geliefert. Die Validierungsregeln in den Monatsabschlüssen werden entsprechend in Abhängigkeit der Periodensteuerung reduziert.

Validierung	Regel Berechnung	Vergleich Vorperiode	Prüf-ebene	Perioden Steuerung
ANHANGANGABEN				
Angabe des vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar	L EXIST		G	J
Abschlussprüfer	L H EXIST		G	J
CHK-POS 630 - Lohn u. Gehalt fordert Angabe Anzahl Mitarbeiter	$(L/R < 0) => (R/L < 0)$		G	J
Check KtoSal Darlehenspiegel / Finanzierung	L=R		G	J
Abgleich Forderungen Bilanz zu Restlaufzeiten Forderungen	L=R		G	M+J
Abgleich Verbindlichkeiten Bilanz zu Restlaufzeiten Verbindlichkeiten	L=R		G	M+J
Abgleich Verbindlichkeiten Bilanz zu Haftungsverhältnisse	L=R		G	J
PLAUSIBILITÄTEN				
CHK-POS 280 - Kasse / Bank ≥ 0	$L \geq 0$		G	M+J
Abgleich Konto GuV mit Zuführung Pensionsrückstellungen	$ L = R $		G	M+J
Abgleich Konto GuV mit Zuführung Steuer Rückstellung	$ L = R $		G	M+J
Abgleich Konto GuV mit Zuführung Sonstige Rückstellungen	$ L = R $		G	M+J
CHK-POS 400 f.f. - Verbindlichk. ≤ 0	$L \leq 0$		G	M+J
TARGETS				
Target JU	$L \geq R + (X^*R/100)$		G	M+J
Target Umsatzerlöse	$L \leq R + (X^*R/100)$		G	M+J
VORTRÄGE				
Abstimmung Vortrag Anlagevermögen	L=R	J	G + K	M+J
Abstimmung Vortrag Eigenkapitalspiegel	L=R	J	G + K	M+J
Abstimmung Vortrag Eigenkapitalspiegel	L=R	J	G + K	M+J
Ergebnisvortrag = Bilanzgewinn VJ	$ L = R $	J	G + K	M+J
Abstimmung Vortrag Rückstellungsspiegel	L=R	J	G + K	M+J
Abstimmung Vortrag sonst. Bilanzkonten	$ L = R $	J	G + K	M+J

Abb. 18: Kategorisierung systemische Validierung
 Vergleich Vorperiode J = Jahresabschluss Vorjahr
 Prüfebenen: G = Gesellschaft K = Konzern

d) Einrichtung eines modularen Berichtsaufbaus für unterschiedliche Berichtsanlässe:

- 325** Die integrierte Berichterstattung besteht aus einem modularen Berichtsaufbau in Hinblick auf gesetzlich vorgeschriebene Ausweisposten, in Hinblick auf interne Steuerungskennzahlen und nicht finanzielle Berichterstattung im statistischen Bereich für Zusatzsatzangaben und Anhang.
- 326** Der Informationsbedarf sollte auf funktionaler Ebene (Einkauf, Vertrieb...) ausreichend gedeckt sein. Angaben zu Stückzahlen, Produktivität, Produktgruppen, Margen werden dabei berücksichtigt. Detailanalysen auf Ebene von Produktlinien lassen sich jedoch aus Kosten-Nutzen Erwägungen meist nicht konsolidiert abbilden. Die gemeinsamen Umsatzgrößen sollten zur aggregierten Berichtsebene im Finanzreporting abstimbar sein.
- 327** Berichtstypen richten sich stark nach deren Empfängern und dem Einsatzzweck. Extern orientierte Berichte sind stark an regulatorische Vorgaben gebunden. Konzernabschlüsse einer Branche ähneln sich daher sehr. Externe Berichtstypen orientieren sich meist an einem Standard, um Analysten und Investoren mit branchenbezogenen Informationen versorgen zu können.
- 328** Interne Berichtstypen sind frei in der Gestaltung. Der Informationsbedarf sollte in einem Lenkungs- oder Empfängerkreis regelmäßig abgeglichen werden. Der Informationsbedarf kann dabei sehr unterschiedlich sein. Hauptziel in der Darstellung sollte wieder Einfachheit, Verständlichkeit und Wesentlichkeit sein. Dabei sollte die Abstimmbarkeit mit den externen Berichtangaben gewährleistet sein.
- 329** Der Berichtsinhalt und Umfang orientiert sich an den zentralen operativen Steuerungsgrößen. Mit den Berichtsadressaten sollten Layout, Auswertungsmöglichkeit und Kommentierungsmöglichkeiten definiert werden. Berichtsdefinitionen selbst sollten immer in Hinblick auf Machbarkeit und Datenverfügbarkeit erfolgen.
- 330** Der Detaillierungsgrad für Funktionsberichte sollte mit den Fachabteilungen Einkauf, Vertrieb, HR, IT so abgestimmt sein, dass die Kernaussagen sich im Finanzreporting wiederfinden. Ein Lenkungs- oder Empfängerkreis für die Weiterentwicklung des Konzernreporting sollte etabliert werden, um die grundsätzlichen Anforderungen an Reporting-Inhalte zu steuern.

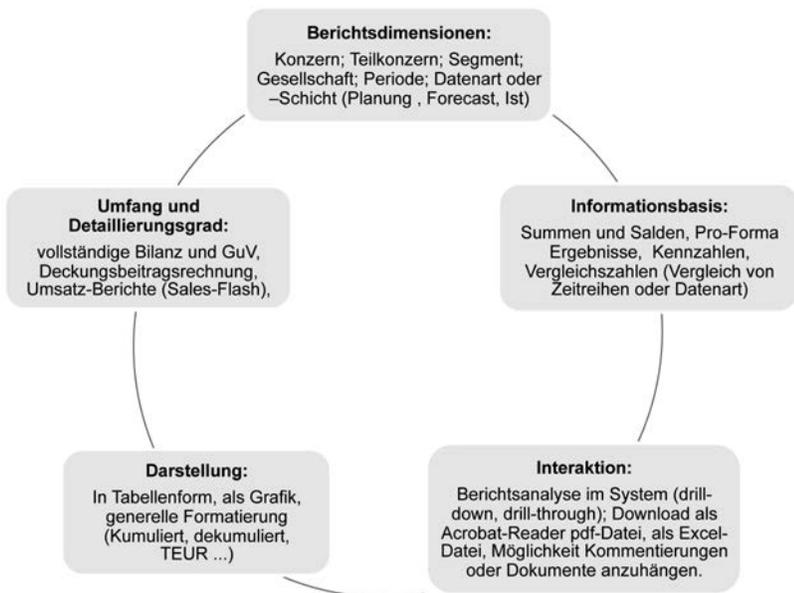


Abb. 19: Berichtsanforderungen/Berichtsinhalte¹⁰⁶

- 331** Bezüglich der Berichtstypen wie Bilanz und GuV, konsolidierende Darstellungen, Spiegelreports, Kapitalflussrechnung wird festgelegt, in welchem Turnus ein Bericht benötigt wird. Monatsberichte können dabei weniger umfangreich sein als Quartals- oder Jahresberichte. Die Relevanz von Berichtsinhalten muss dabei im Auge behalten werden. Berichtsbestandteile, die nur jährlich benötigt werden, sollten im Monatsabschluss entfallen, Validierungsfunktionen entsprechend eingeschränkt werden.
- 332** Zusätzliche Pflichtangaben müssen als Zusatzmeldung standardisiert werden. Der Abschlussprozess ist daraufhin zu überprüfen, wann und von wem die zusätzlichen Meldedaten erhoben werden sollen. Dies erfordert Mehrarbeit bei der operativen Einheit (Erfassung) als auch bei der Holding (Datenverarbeitung, Validierung).
- 333** Über modularisierte Berichtsbestandteile werden Informationsblöcke in verschiedenen Berichtstypen wiederverwendet. Hierzu ist die unterste operative Berichtsebene zu definieren. Im unten genannten Beispiel ist dies die IKR-Position analog zur IKR Kontenklasse. Diese Position enthält die Kontenzuordnung und ist somit die unterste Aggregationsebene.
- 334** Die Aggregation dieses Positionstyps ist sachlich so tief gegliedert, dass in der Position sowohl der operative als auch der Berichtssachverhalt exakt abgebildet wird (zum Beispiel Produkt-Erlöse aus Eigenproduktion). Zu analytischen

¹⁰⁶ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 55.

Zwecken kann diese Position modular an anderer Stelle wiederverwendet werden (z.B. im Vertriebsreporting). Die Kontenzuordnung erfolgt zentral und einmalig orientiert nach Sachverhalt für alle Berichtsanslässe.

Konto Einzelabschluss	Verdichtungs-Konto Konzern	Operative Position Branche	Modulare Berichtsposition Konzernreporting
Patent- und Lizenzgeb. Dritte	Sonstige Erlöse (Lizenzen; Provisionen)	541	30412000
Provisionen Dritte	Sonstige Erlöse (Lizenzen; Provisionen)	541	30412000
Erträge aus Schadenersatzleist.	Andere sonstige betriebliche Erträge (betriebsfremd)	543.01	30410000.01
Erträge aus Versicherungsleist.	Andere sonstige betriebliche Erträge (betriebsfremd)	543.01	30410000.01

Abb. 20: Systematik der Berichtsstandardisierung

- 335** Sollte eine abweichende Positionszuordnung zwischen handelsrechtlicher GuV und interner Berichtssicht zu einzelnen Konten erforderlich sein, wird eine neue Unterposition im zentralen Positionsplan eröffnet. Jede Berichtsposition mit Kontenzuordnung ist in den jeweiligen Reports eindeutig zugeordnet und summarisch identifizierbar.
- 336** Durch die modulare Verfahrensweise ist gewährleistet, dass die Berichtsbausteine in unterschiedlichen Berichtstypen inhaltlich identisch sind. Die Operativen Berichtspositionen werden in allen Einzel- als auch Konzernreports (auch für Spiegeldarstellungen und Kapitalflussrechnung) verwendet. Über eine zentrale Kontenzuordnung ist immer gewährleistet, dass neue anzulegende Konten in allen Berichten zugeordnet sind.
- 337** Für die Posten der regulatorisch notwendigen Berichtspositionen kann ein übergeordneter Positionsrahmen mit erweiterten Konzernposten entwickelt werden, der als konzeptionelle Berichtsbasis für Zusatzangaben und internes Reporting weiterentwickelt wird. Diese Berichtspositionen nehmen dann sowohl die ersten operativen Positionen auf als auch die gesonderten und erläuternden „davon“ und „darunter“ Angaben wie Fristigkeiten, Haftungsverhältnisse, Länderangaben.
- 338** Für das interne Funktions-Reporting (zum Beispiel Vertriebsreporting) wird die erste (operative) und zweite (regulatorische) Positionsebene in einem Zusatzreport verknüpft. Statistische Vertriebsangaben wie Stückzahlen werden auf der zweiten Positionsebene eingebunden. Kennzahlen lassen sich damit funktionsbezogen darstellen (z.B. Rohergebnis pro Stück je Produktgruppe).

339 Beispiel modulare Positions-Zuordnung in mehreren Berichten: Die übergeordnete Berichtsebene gliedert sich nach der zweckbezogenen Berichterstellung:

A: Handelsrechtliche Darstellung nach § 266 und § 275

B: Analytischer Bericht getrennt nach betrieblich und nicht betrieblich.

Gewinn- und Verlustrechnung	30000000
1. Umsatzerlöse eigene Produktion/Leistungen	30100000
2. Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	30200000
3. andere aktivierte Eigenleistungen	30300000
4. Sonstige betriebliche Erträge	30400000
Sonstige betriebliche Erträge	30410000
Sonstige betriebliche Erträge (Nebenerlöse: V+V; Kantine)	30411000
Sonstige Erlöse (Lizenzen; Provisionen)	30412000
Andere sonstige betriebliche Erträge	30413000
Andere sonstige betriebliche Erträge	543
Andere sonstige betriebliche Erträge (betriebsfremd)	543.01

Abb. 21: A: Abbildung aus Report handelsrechtlicher GuV

ERGEBNISQUELLENANALYSE	
1. Umsatzerlöse eigene Produktion/Leistungen	30100000
2. Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	30200000
3. andere aktivierte Eigenleistungen	30300000
4. Sonstige betriebliche Erträge	30400000
Sonstige Erlöse (Lizenzen; Provisionen)	30412000
Sonstige Erlöse (Lizenzen; Provisionen)	541
Gesamtleistung	
5. Materialaufwand	30500000
6. Personalaufwand	30600000
7. Abschreibungen	30700000
8. sonstige Betriebliche Aufwendungen	30800000
19. Sonstige Steuern	30900000
Ordentliches Betriebsergebnis $\hat{=}$ EBIT	
Betriebserfolg (BE)	
4. Sonstige betriebliche Erträge nicht regelmäßig und nicht produktiv	30400000.01
Sonstige betriebliche Erträge (nicht regelmäßig und nicht produktiv)	30410000.01
Andere sonstige betriebliche Erträge	543
Andere sonstige betriebliche Erträge (betriebsfremd)	543.01
Sonstige betriebliche Erträge (Nebenerlöse: V+V; Kantine)	540

Abb. 22: B: Abbildung aus Report Ergebnisquellenanalyse – Aufteilung der sonstigen Erträge zur Kennzahlenberechnung

e) Kennzahldefinitionen

- 340** Kennzahlen werden für die operationale Steuerung und Kontrolle zur Erreichung von Zielvorgaben benötigt. Im Lenkungskonzept für die Konzernrechnungslegung muss festgelegt werden, wie sich Kennzahlen berechnen und in welchem weiteren Zusammenhang zu anderen Kennzahlen diese stehen. Das Kennzahlensystem steht direkt in Beziehung zu den Konzernkonten und indirekt zu Berichtspositionen. Die Definition der Rechengröße ist daher eng mit der inhaltlichen Definition verbunden. Die genaue Berechnungsformel ist Bestandteil der Kennzahlendokumentation. In der Kennzahlendokumentation wird festgelegt, wofür die Kennzahl verwendet wird (Geschäftsfelder, operative Einheiten, Segmentebene, Konzern etc.).¹⁰⁷

Kennzahlbedeutung	Betriebsbezogene Umsatzrentabilität	
Definition einbezogene Konten/Posten:	1. Umsatzerlöse eigene Produktion/Leistungen 2. Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen 3. andere aktivierte Eigenleistungen 4. Sonstige betriebliche Erträge Gesamtleistung 5. Materialaufwand 6. Personalaufwand 7. Abschreibungen 8. Sonstige betriebliche Aufwendungen 19. Sonstige Steuern Ordentliches Betriebsergebnis $\hat{=}$ EBIT	
Zuständigkeit	Leitung Controlling	
Rechnerische Ermittlung:	Ordentliches Betriebsergebnis/Umsatzerlöse * 100	
Ausgabe-Format	in Prozent	
Verwendet in Bericht	Ertragsanalyse Einzelabschluss + Konzern	

Abb. 23: Stammblatt zur Definition von Kennzahlen

- 341** Ähnlich einer zentralen Dokumentation des Konzernkontenplans, kann für die jeweilige Kennzahl die Berechnungslogik/Formel in einem Stammblatt hinterlegt werden. Die Zwischengrößen, auf denen aufgebaut wird, müssen darin enthalten sein. Der Hinweis auf die Zuständigkeit zeigt auf wer die inhaltliche Definition überwacht und koordiniert. So müssen beispielsweise neue oder ge-

¹⁰⁷ Vgl. Niebecker, Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 51 f.

änderte Berichtspositionen in die Dokumentation aufgenommen werden. Im Rahmen der Delegation wird die operative Durchführung innerhalb des Teams geregelt.

- 342** Die Steuerungsrelevanz von Kennzahlen zur Überprüfung der erreichten Ergebnisse und Formulierung der Zielvorgaben ist Ausdruck der Unternehmenssteuerung. Nach diesen Kennzahlen richten sich meist auch Anreiz- und Vergütungssysteme. Problematisch kann sein, dass bei einem inhaltlich nicht ausgewogenen Kennzahlensystem eine kurzfristig orientierte Denkweise Einzug hält (z.B. Umsatzmaximierung gegenüber Kundenzufriedenheit und Wiederholungsbestellung).
- 343** Kennzahlen in Bezug auf nicht-finanzielle Angaben wie Marktanteil, Kundenanzahl oder zukunftsorientierte Kennzahlen wie Auftragseingang, Marktwachstum und ähnliche Indikatoren lassen sich für Trendanalysen und zum Aufbau eines Frühwarnsystems nutzen. Diese werden im Rahmen des internen Funktionsreportings ermittelt. Über die Integration von Vertriebsdaten und Umsatzdaten aus der GuV in einem modularen Bericht erfolgt die inhaltliche Verbindung von externem und internem Reporting.
- 344** Ziel bei der Steuerung mit Kennzahlen ist es, ein wirksames jedoch nicht aufwändiges Netz an Kontrollen zu erlangen. Die Standardkennzahlen sind schon auf Einzelabschlussebene vom lokalen Controller analysierbar. Eine vorgefertigte Monatsreport-Checkliste fragt Ursachenanalyse und Kommentierungen ab. Im Anschluss kann ein internes Audit (Analyse und Rückfrage durch den Gruppen Controller) helfen, Prozessabläufe zu hinterfragen und zu verbessern.

4. Datenschichtmodell/Datenarten – Horizontale und Vertikale IT-Organisation

- 345** Kernpunkt der horizontalen Integration ist eine gemeinsame IT-Plattform zur Konsolidierung und Planung. Die vorangestellte Definition der einheitlichen Datenpunkte (vertikale Integration) ermöglicht verschiedene Berichtsansätze konsistent abzubilden.
- 346** Über eine zentrale Datenüberleitung und Importschnittstelle lassen sich aus den verschiedenen Unternehmensbereichen Daten importieren und verarbeiten. Die einheitliche Durchführung des Abschlussprozesses gilt für alle Berichtsansätze.
- 347** Über die vorher vordefinierten Datenpunkte wie Konto, Berichtsposition und Kennzahl ist inhaltliche Konsistenz gegeben. Ziel ist es das Finanz- und Funktionsreporting so zu synchronisieren, dass Mehrfacherhebungen von Daten vermieden werden. Eine zentrale IT-Datenbasis ist für das Konzern-Reporting mit unterschiedlichen Berichtsansätzen notwendig.
- 348** Über die Vielfalt der Berichtsansätze wie Planungsabschluss, Monats-, Quartals-, Jahresabschluss und die Abbildung der Steuerbilanz ergibt sich die Anforderung einer mehrschichtigen Datenhaltung. Diese wird als Datenkategorie

oder Datenart gemäß dem Berichts Anlass erstellt. So können problemlos je Berichts Anlass (Periodenabschluss, Planbilanz, Steuerbilanz) gesonderte Reports je Datenschicht/Datenart und Periode geführt werden.

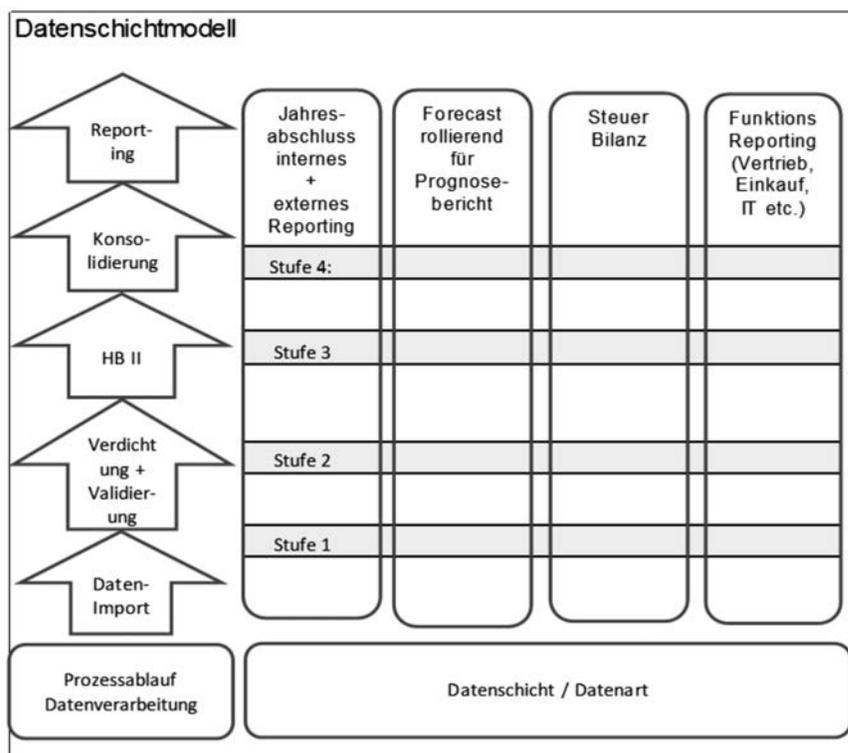


Abb. 24: Datenschichtmodell je Berichts Anlass (vgl. Niebecker/Kirchmann Abb. 68)

- 349** Vertikale Prozesskette: Im Datenschichtmodell oder Datenartenkonzept wird definiert, wie der Ablauf von Datenimport, Verdichtung, Validierung und Konsolidierung zu erfolgen hat. Über die Definition von vertikalen Datenstufen können im Prozessablauf schrittweise Verdichtungsebenen als Wertebene additiv zum Einzelabschluss geführt werden.
- 350** Über inhaltlich definierte Datenstufen lassen sich die Zuständigkeiten von Einzelabschluss und Konzernverarbeitungen definieren. Die Vorverlagerung von Validierungen und einer regelmäßigen vorgezogenen IC-Abstimmung sind Bestandteil der vertikalen Prozesskette. Zielsetzung ist eine bessere Verzahnung der Hauptprozesse im Konzern-Reporting.
- 351** Im Bereich der IT-Anbindung sollte der Datenaustausch zwischen Zentrale

und den dezentralen IT Systemen über Standardverfahren durchgeführt werden. Das importfähige Datenformat richtet sich nach einer einheitlichen Syntax, die entweder im System vorgegeben ist oder gesondert definiert wird (Gesellschaftskennzeichen, Periode, Konto, Bewegungsschlüssel, Betrag etc.). Über entsprechende Import Jobs werden Daten aus Vorsystemen zentral zu festgelegten Zeiten eingeladen. Im Anschluss erfolgt die Weiterverarbeitung durch die Einzelabschluss User und später Konzern User.

352 Die Datenstufen (vertikal) stellen die Wertebene des Gesellschaftsabschlusses dar. Die Datenschichten/Datenarten (horizontal)¹⁰⁸ entsprechen den Berichtsanlässen (Ist-Daten/Plan-Daten).

Datenstufe 1: Gesellschaftsdaten auf Ebene Gesellschaftskonten

Datenstufe 2: Gesellschaftsdaten auf Ebene verdichtet auf Konzernkonten

Datenstufe 3: Gesellschaftsdaten angereichert mit HB II/HB III Buchungen

Datenstufe 4: Summenbilanz und Konsolidierung, Reporting

353 Mit einer einheitlichen Konzeption lassen sich Datenschichten wie Plandaten zu Ist-Daten miteinander vergleichen. Über die Ermittlung der Unterschiedsbeträge auf Bilanzpostenebene kann die Ermittlung latenter Steuer im Einzelabschluss durchgeführt werden. Über Zeitreihenvergleiche kombiniert mit der Datenschicht (z.B. Ist mit Plan Vergleich) ist eine Analyse der Daten möglich.

354 Die jeweils in die Software übernommenen Angaben wurden bereits auf unterster Ebene in der Einzelgesellschaft erfasst und verarbeitet. Die Einzelabschlüsse der Einzel-Gesellschaften lassen sich auf Konsistenz zur geprüften Version abstimmen.

355 Für die Validierung werden zusätzlichen Prüfroutinen/Validierungsregeln implementiert und individuell (beispielsweise auf den Branchen Kontenrahmen) ergänzt und verfeinert. Die Validierung erfolgt damit nicht nur auf materieller Ebene, sondern auch auf qualitativer Ebene. So werden auch Berichtsangaben, die nicht unbedingt in der Buchhaltung geführt werden, als Zusatzangabe auf Existenz geprüft. Ein separates Berichtsblatt (Appendix) kann als Erfassungsblatt dienen.

VI. Durchführung von Konsolidierungsverarbeitungen/Schritte der Konzernabschluss-Erstellung/Ablauforganisation

1. Erfassung der Einzelabschlüsse, Konzerneinheitliche Darstellung und Bewertung – Überleitungsrechnung der Handelsbilanz II

356 Die Tätigkeitsbereiche des Tagesgeschäfts und der Abschlussarbeiten (auch innerperiodisch) im Rechnungswesen werden zunehmend als integrierter Prozess verstanden. Dabei sind die Abschlussarbeiten im Einzelabschluss schon als Vorstufe zur Konsolidierungsverarbeitung zu sehen.

¹⁰⁸ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 90.

- 357** Die tagesgenaue bilanzrichtige Buchführung mit regelmäßig aktuell abgestimmten Nebenbüchern (Debitoren, Kreditoren, Anlagenbuchführung, Materialwirtschaft etc.) ist grundsätzliche Voraussetzung für ein innerperiodisches Reporting (Monats- oder Quartalsabschlüsse). In den meisten Unternehmen werden deshalb regelmäßig Zwischenabschlüsse erstellt, wenn auch mit teilweise verkürzten Abläufen und höheren Schwellenwerten in den Monatsabschlüssen.
- 358** Im HGB ist die Vereinheitlichung des Abschlusses bezüglich Ansatz (§ 300 Abs. 2 HGB) und Bewertung (§ 308 HGB) vorgeschrieben. Ansatz und Bewertung richten sich nach dem Mutterunternehmen. Dabei kann die Neuausübung der Bewertungswahlrechte zum Beispiel bei den Vorräten erfolgen (z.B. Vollkostenansatz in der HB II zu Teilkostenansatz im Einzelabschluss HB I). Dieses Konzept ermöglicht eine zweigleisige Bilanzierungspraxis, einerseits dem Zahlungsbemessungsinteresse folgend und andererseits einer realistischen Bilanzierung und Bewertung für den Konzernabschluss.¹⁰⁹
- 359** Auch nach IFRS müssen die einbezogenen Abschlüsse einer einheitlichen Bilanzierung und Bewertung unterliegen (IFRS 10 B87). Daran gebunden sind die umfangreichen Angaben für die Anhangserstellung (Notes). Ein zusätzliches Merkmal ist die Aufteilung der Bilanzposten nach Fristigkeit.
- 360** Der Bilanzansatz von langfristigen und kurzfristigen Vermögenswerten und Schulden führt unter Umständen dazu, dass Kontensalden der operativen Buchhaltung entsprechend getrennt werden müssen. Werden die Daten noch nicht getrennt angeliefert, sind in der lokalen Buchführung neue Konten anzulegen und entsprechend zu buchen. Eine spätere systemtechnische Validierung zu Spiegelangaben und Anhangsangaben wäre sonst schwer möglich. Für eine Erstellung der Abschlüsse nach IFRS sollten die Angaben bereits entsprechend von der Tochtergesellschaft geliefert werden (z.B. aus dem ERP System aus einem zweiten Wertebereich).
- 361** Die Überleitungsrechnung zur HB II kann entweder in der Buchhaltung direkt erfolgen oder im nachgelagerten Konsolidierungssystem. Über Standardisierte Verfahren sollte dabei ein hoher Automatisierungsgrad angestrebt werden. Die Andienung der HB II Salden aus dem Vorsystem ist dabei zu empfehlen, um die Vorarbeiten in die lokale Buchführung zu verlagern. Hier liegt auch das Fachwissen bezüglich der originären Beleginhalte vor. Ein weiterer Grund liegt in der Planung der Personalkapazitäten bei der Holding. Bei sogenannten Idealkonzernen, bei denen das operative Rechnungslegungssystem zentral für alle Konzerngesellschaften geführt wird, entsprechen Ansatz und Bewertung bereits im Einzelabschluss der Konzernbilanzierungsrichtlinie.
- 362** Ein Beispiel zur Neuausübung von Bewertungswahlrechten im Konzern betrifft die Nutzungsdauer von Sachanlagen. Entweder kann in der lokalen Anlagenbuchhaltung in einem zweiten Wertebereich die unterschiedliche Nutzungsdauer abgebildet werden, oder es muss im Konsolidierungs- und Reporting-

¹⁰⁹ Vgl. Coenenberg (2014) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 636.

system ein automatisierter Überleitungsbeleg angelegt werden. Eine darin hinterlegte Anlagenummer korrigiert einerseits die Abschreibung und andererseits erfolgt eine automatisierte Vortragsbildung. Dieses Verfahren ist auch im Bereich der Zwischenergebniseliminierung anwendbar (siehe dort). Die nachgelagerte Bewertungsanpassung führt zu erhöhtem Verwaltungsaufwand.

363 Finanzielle und nichtfinanzielle Zusatzangaben für die Erstellung des Anhangs und für die Profitabilitätsanalyse werden vom lokalen Rechnungswesen erhoben und geliefert. Im Lenkungsprozess muss schon festgelegt sein, welche Zusatzangaben auch für interne Steuerungszwecke konzernweit benötigt werden. Über die dazugehörigen Validierungsregeln, die im Reporting und Konsolidierungssystem hinterlegt werden, wird sichergestellt, dass alle benötigten Angaben vorliegen.

364 Die Währungsumrechnung sollte im Reporting und Konsolidierungssystem nach einheitlichen Vorgaben vorgenommen werden (Verfahrensbeschreibung siehe Kapitel II d.). Nach Verdichtung und Mapping der Daten auf Konzernkontenplan erfolgt die Validierung der Spiegel- und Anhangsangaben.

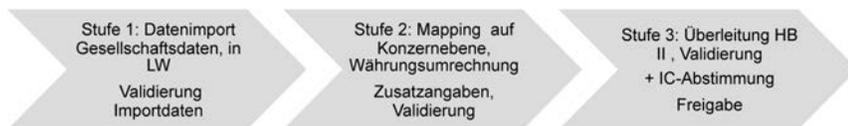


Abb. 25: Datenfluss nach Definition des Datenschichtmodells und der Datenstufen

365 Nach erfolgter positiver Validierung und der Freigabe werden die Einzelabschlussdaten gleichzeitig zur weiteren Verarbeitung gesperrt. Der Hauptprozess der Konsolidierung kann nach dem Berechtigungskonzept und der jeweiligen Verantwortungsgrenze gestartet werden. Durch das Einfrieren der Daten wird die inhaltliche Übereinstimmung mit den originären Abschlussdaten gewährleistet. Die Zuständigkeit einer Aufhebung der Sperre muss im Berechtigungskonzept definiert werden. Änderungen müssen dokumentiert werden und an das Team im Konzernreporting und ggf. Abschlussprüfer kommuniziert werden.

2. Erhebung und Ableitung der Intercompany Daten

366 Eine regelmäßige Abstimmung der Posten aus Forderungen und Verbindlichkeiten von verbundenen Unternehmen ist wesentlicher Bestandteil des Konzernabschluss-Prozesses. Die Abstimmtätigkeit sollte in der Verantwortlichkeit der operativen Einheiten liegen, da hier der Zugriff auf die Sachverhalte (Belegene) erfolgen kann.

367 Der Ansatz zur Erhebung der IC-Daten kann auf zwei Ebenen erfolgen
A. Beleg-Ebene: Alle Belege werden im Vorkonzept mit IC-Partner Codierung erfasst und verarbeitet. Insbesondere die Daten im Rahmen der GuV

Abstimmung lassen sich im Detail besser abstimmen. Die Konsolidierung bzw. Abstimmung erfolgt auf Belegebene. Alle Belege mit IC Sachverhalt werden als IC-Saldo in das Konsolidierungs-System übernommen. Eine Auszifferung erfolgt vorab mit den jeweiligen Meldebelegen.

- B. Saldenebene: Die Summensaldenliste aus der Buchhaltung ist auf Hauptkontenebene bereits mit der Kontonummer entsprechend codiert. Die Konten mit Endung .001 betreffen Gesellschaft-Nr. 1001, Konten mit Endung .002 betreffen Gesellschaft 1002 etc. Systemtechnisch ist dies die einfachste Möglichkeit, erfordert jedoch, dass im Vorsystem die Hauptkonten entsprechend eingerichtet werden. In ERP Systemen ist dies ggf. im Rahmen der Materialwirtschaft nicht immer einfach.
- 368** In der Praxis wird oft ein kombiniertes Verfahren angewendet. Die Offenen Posten aus den IC-Debitoren/IC-Kreditoren werden als Saldo übernommen. Über Umsetzungsregeln können die Nebenbuchkonten als Hauptbuchkonto (Forderung/Verbindlichkeit verbundene Unternehmen) interpretiert werden. Eine Abstimmung erfolgte bereits in der Finanzbuchhaltung. Die Daten aus der GuV werden auf Belegebene übernommen.
- 369** Aus dem (den) Vorsystem(en) werden die Salden der Buchhaltung meist auf Konten der Gesellschaft (Nicht Konzernkonto) übernommen. Der IC-Abstimmprozess wird dahingehend erleichtert, dass die IC-Meldung auf den bekannten Konten erfolgt. Beide Datenelemente Kontensalden und IC-Salden können auf Konsistenz validiert werden (FiBu Kontosaldo = IC-Saldo des Kontos). Die Verdichtung (Mapping) auf Konzernkonto erfolgt sowohl auf FiBu Kontosaldo als auch auf IC-Saldo. Weitere Validierungen für IC-Spiegelangaben erfolgen auf Konzernkontenebene. Eine gesonderte Datenart nur zur IC-Abstimmung unterstützt die vorgelagerte Abstimmung.
- 370** Erfolgt die Zulieferung zum Beispiel für Auslandsgesellschaften auf Ebene eines Reporting Packages mit Konzernkonten, muss die Validierung Konto zu IC-Saldo schon innerhalb des Packages für den Erfasser sichtbar sein. Dies gilt insbesondere auch für Spiegelbewegungen (z.B. Ausleihungen Finanzanlagen). Die Abstimmung bei Auslandsgesellschaften wird durch die Währungsumrechnung zusätzlich beeinflusst. Einzelsachverhalte zum Beispiel im Bereich der Ausleihungen verbundene Unternehmen lassen sich mit Transaktionswährung versehen (z.B. Darlehen wird in EUR geführt, Meldesaldo ist USD). Die Währungsdifferenz lässt sich somit Sachverhalts bezogen ermitteln.
- 371** Für die regelmäßige (monatliche) IC-Abstimmung sollte bereits ein Verfahren sichergestellt sein, dass schon im Vorsystem IC-Abstimmungen durchgeführt werden. Differenzklärungen erfolgen auf operativer Ebene in der Finanzbuchhaltung, da hier auch Zugriff auf die Originalbelege existiert. Eine Vorverlagerung der IC-Abstimmung ist sinnvoll, da im Vorsystem ggf. Nachbuchungen zu erfolgen haben. Zeitverluste durch mehrfachen Import fehlerhafter Daten werden verringert. Die operative Verantwortung für Vor-Abstimmung und weiterer Validierung muss fest definiert sein, damit der Prozess der IC-Abstimmung den Gesamt Ablauf nicht aufhält.

372 Bei großen Konzernen kann dies innerhalb des ERP-Systems mit einer internen Programmierung erfolgen. Die Abstimmung erfolgt vorgelagert. Im Sinne der Kosten-Nutzen-Abwägung kann ein Datenextrakt aus den Vorsystemen auf Ebene Gesellschaft – Kontosaldo und IC-Gesellschaft Kontosaldo auf ein Zwischenprogramm extrahiert werden (IC-Abstimmungs-Tool). Über eine Datentechnische Verketzung auf Ebene Gesellschaft und IC-Gesellschaft lässt sich eine Vorabstimmung alternativ über programmierte Tabellenkalkulationen (Makros) zumindest auf Kontenebene durchführen. Der Vorteil in der Vorab-Abstimmung liegt darin, dass der Verarbeitungsschritt Import der IC-Sachverhalte nicht beliebig oft zur Abstimmung durchgeführt werden muss.

Konzern	Ges.	IC-Ges	Sachdifferenz EUR	Kursdifferenz EUR	Gesamtdifferenz EUR	IC-Saldo	
						Gesellschaft	IC-Gesellschaft
TK-NL	200	208	0.00		0.00	31,063.34	-31,063.34
TK-NL	200	208	0.00		0.00	8,761.29	-8,761.29
WELT	100	200	0.00		0.00	115,261.49	-115,261.49
WELT	100	200	-92.28		-92.28	42,948.51	-43,040.79
WELT	100	208	0.00		0.00	10,000.00	-10,000.00
WELT	100	503	0.00		0.00	145,925.21	-145,925.21
WELT	100	503	0.00		0.00	21,823.44	-21,823.44
WELT	100	503	0.00		0.00	3,000,000.00	-3,000,000.00
WELT	100	504	0.00	16,652.09	16,652.09	357,796.82	-341,144.73
WELT	100	504	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	100	512	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	100	512	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	200	208	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	200	208	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	200	503	0.00		0.00	842.16	-842.16
WELT	200	504	0.65		0.65	-720,622.35	720,623.00
WELT	200	507	0.00		0.00	159,684.61	-159,684.61
WELT	200	507	0.00		0.00	5,821.53	-5,821.53
WELT	208	507	0.00		0.00	151,880.02	-151,880.02
WELT	208	512	0.00		0.00	0.00	0.00
WELT	503	504	611.72		611.72	1,028,532.90	-1,027,921.18
WELT	503	504	0.00	-797.44	-797.44	4,674.90	-5,472.34
	*	*	520.09	15,854.65	16,374.74	4,364,393.87	-4,348,019.13

Abb. 26: IC-Clearing Übersicht im Konsolidierungsprogramm

373 Konsolidierung der IC-Sachverhalte:

Nach erfolgter Abstimmung und Validierung im Konsolidierungsprogramm, erfolgt im Rahmen des Konsolidierungsprozesses (Konsolidierungsverarbeitung) programmtechnisch die letztendliche Konsolidierungsbuchung. Differenzen, die jetzt noch ausgewiesen sind, können nur noch innerhalb der Bagatellgrenze liegen oder aus dem Bereich der Währungsumrechnung resultieren. Die systemunterstützte Buchungsautomatik benötigt in den Parametern zur Konso-

lidierungsverarbeitung entsprechende Verweise. Die Kontennummern für Kursdifferenzen und Sachdifferenzen, sowie für den Schwellenwert der Bagatellgrenze werden benötigt. Ein Großteil der IC-Sachverhalte (Meldedaten) wird somit aufgegriffen und als Stornobuchung auf Gesellschaft und ggf. Segmentebene gebucht. Über entsprechende Belegkreise lassen sich alle Konzernspezifischen Auswertungen erstellen.

374 Vortragssystematik Schuldenkonsolidierung:

Für die Systematik der Schuldenkonsolidierung ergibt sich aus der Salden-Erfassung im Konsolidierungsprogramm die Notwendigkeit, Vorträge im Folgejahr zu erzeugen. Differenzen entwickeln sich im zeitlichen Ablauf auf Belegebene. Rückwirkend lässt sich eine Anpassung im Folgejahr nicht einzeln darstellen, da diese in den Salden des aktuellen Jahres enthalten ist. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, dass in der Schuldenkonsolidierung Differenzen zunächst gesamt vorgetragen werden und im nächsten Schritt gegenläufig zum Vorjahresbeleg ausgebucht werden. Eine ggf. neu gebuchte Kursdifferenz saldiert mit der Abgangsbuchung aus dem Vortragssaldo.

375 Einseitige Konsolidierungs-Sachverhalte wie Wertberichtigungen auf Forderungen an verbundene Unternehmen, müssen gesondert geführt werden, da sich hier nur die Änderung der Wertberichtigung ergebniswirksam auf die Schuldenkonsolidierung auswirkt. Hierbei bietet sich an, entsprechende Kontenpaare in Bilanz und GuV für IC-Wertberichtigungen zu führen. Gesonderte Wertberichtigungskonten erleichtern die Abstimmung.

376 Alle Angaben die für die Konzern-Kapitalflussrechnung benötigt werden, müssen bereits auf Einzelabschlusssebene auch auf IC-Ebene erfasst werden. Über eine vollständige „Verspiegelung“ aller Bilanzkonten lässt sich pro Gesellschaft, Konto und Geschäftsbereich die IC-Validierung durchführen. Die Währungsumrechnung ermittelt die nicht liquiditätswirksamen Veränderungen aus der Umrechnung. Die spätere systemseitige Konsolidierung sollte die Spiegelbewegungen analog zum Grundsachverhalt eliminieren. Nur so ist die Grundlage für eine systemtechnische konsolidierte Kapitalflussrechnung im Konzern gegeben.

Beispiel: Ausleihung der Muttergesellschaft (MU) an die Tochtergesellschaft (T001)

Bilanzposten	MU	TG001	Summen-Bilanz	Konsolidierung	Konzern
	BWA / BSL	BWA / BSL		BWA / BSL	
Ausleihungen VU	100,000 <i>Zugang 110</i>		100,000	-100,000 <i>Zugang 110</i>	0
Forderungen KI	200,000	100,000	300,000		300,000
Verbindlichkeiten VU		100,000 <i>Zugang 110</i>	100,000	-100,000 <i>Zugang 110</i>	0
Sonstige Passiva	300,000 <i>div.</i>		300,000		300,000

Cash Flow	MU	TG001	Summen-Bilanz	Konsolidierung	Konzern
Auszahlung f. Investition Finanzanlagen	-100,000 <i>Zugang 110</i>		-100,000	100,000 <i>Zugang 110</i>	0
Einzahlung aus der Aufnahme von Finanzkrediten		100,000 <i>Zugang 110</i>	100,000	-100,000 <i>Zugang 110</i>	0
Veränderung Finanzmittel Fonds	-100,000	100,000		0	0

Abb. 27: Ausleihung verbundenen Unternehmen mit Angabe Bewegungsschlüssel (BWA/BSL)

377 In der Aufwands- und Ertragskonsolidierung gibt es innerhalb des Betriebsergebnisses zwei Vorgehensweisen in Abhängigkeit von der Darstellungsform der Gewinn- und Verlustrechnung. Im Gesamtkostenverfahren erfolgt die Meldung von beiden Konzernunternehmen, Aufwendungen stehen summarisch den Erträgen gegenüber. Im Umsatzkostenverfahren wird in der Praxis oft einseitig nur der Umsatz gemeldet. Die gemeldeten Umsatzerlöse werden mit den Herstellkosten des Umsatzes konsolidiert. Die Unschärfe aus enthaltenen Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten wird in einem zweiten Schritt gegen diesen operativen Posten anteilig umgegliedert.

378 Bei der Anwendung des Gesamtkostenverfahrens kommt in der Aufwands- und Ertragskonsolidierung den aktivierten Eigenleistungen eine besondere Bedeutung zu. Liefert ein Unternehmen an das andere Unternehmen Waren (ohne Zwischengewinn) die aktiviert werden (zum Beispiel Baumaterial zum Bau einer Lagerhalle) so ist zwar der Innenumsatz zu eliminieren, in selber Höhe ist jedoch ein Ertrag aus aktivierter Eigenleistung entstanden. Hier ist daher eine Umgliederung in der Konsolidierung zu berücksichtigen. Die Aufwendungen

aus der Herstellung bleiben in der Konzern GuV und werden durch die aktivierten Eigenleistungen kompensiert.

- 379** Folgende Zwischenstufen werden bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung in der Praxis standardisiert:
- | | |
|-------------------------------------|------|
| Kontenblock Rohergebnis | AE 1 |
| Kontenblock sonstiges Ergebnis | AE 2 |
| Kontenblock Finanzergebnis | AE 3 |
| Kontenblock für Ergebnisabführungen | AE 4 |
- 380** Innerhalb des Finanzergebnisses ist es sinnvoll, einen eigenen Belegkreis zu führen, der die Konten Finanzertrag und -Aufwand aufnimmt. Sachdifferenzen können in der einzelnen Parametrisierung der Konsolidierungsverarbeitungen innerhalb des Finanzergebnisses ausgewiesen werden. Bei den Beteiligungserträgen die als Dividenden aus dem Bilanzgewinn ausgezahlt wurden, ist ggf. eine eigene Verarbeitung einzurichten.

3. Eliminierung der Zwischenergebnisse

- 381** Im Zusammenhang der Erhebung von Intercompany-Meldungen haben die Angaben zur Zwischenergebniseliminierung im Anlagevermögen und im Umlaufvermögen besondere Bedeutung. Zwischenerfolge entstehen durch Lieferbeziehungen zwischen Konzernunternehmen entweder als Gewinn oder Verlust. Ein Ansatz in der Konzernbilanz ist im Rahmen der Einheitstheorie nicht möglich (§ 304 HGB). Die Realisation des Zwischenergebnisses erfolgt bei Veräußerung an einen konzernexternen Kunden.
- 382** Die Aufwendungen und Erträge werden im Rahmen der AE-Konsolidierung zunächst eliminiert. Über die Aktivierung im Vorratsbestand sind enthaltene Vertriebs- und Gewinnzuschläge beim Warenempfänger zu hoch angesetzt. Weitere nicht aktivierungsfähige Bestandteile können eingepreist sein, die zurückzurechnen sind (andere konzerninterne Leistungen, die in der Produktkalkulation enthalten sind).
- 383** Ein weiterer Grund für Zwischenergebnisse liegt in der Neuausübung von Wahlrechten in der Handelsbilanz II (HB II). Hier können sich aktivierungsfähige Zwischenergebnisse durch den Unterschied vom Ansatz im Einzelabschluss und im Konzern ergeben. Die Komplexität lässt sich reduzieren, wenn sowohl auf Einzelabschlussenebene als auch auf Konzernebene die Herstellungskosten gleichermaßen kalkuliert sind. Aktivierungswahlrechte sollten in einer Konzernbilanzierungsrichtlinie festgeschrieben werden und von den Konzerngesellschaften einheitlich ausgeübt werden.
- 384** Solange diese Vorräte noch im Bestand sind, ist das Konzernergebnis um den noch aktivierten Zwischenerfolg zu berichtigen. Bei Massengütern liegen Mischbestände aus konzerner eigener als auch -fremder Produktion am Lager vor. Hier ist über Verbrauchsfolgeverfahren zu definieren, ob Lieferungen aus Konzerninternen Transaktionen zuerst oder zuletzt verbraucht werden. Auf Grund dieser Verbrauchfiktion lässt sich der zahlenmäßige Bestand zum Jahresende ermitteln.

	Aktivierungspflichtige KHK	+ Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + Angemessene Teile der Materialgemeinkosten + Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + Angemessene Teile des Werteverzehrs des AV + konzernspezifische Herstellkostenminderungen ./ konzernspezifische Herstellkostenminderungen = Untergrenze der Konzernherstellungskosten	Seit BilMoG aktivierungspflichtig
Eliminierungs-fähige Zwischen-Ergebnisse	Aktivierungsfähige KHK	+ Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung + Angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs + Freiwillige soziale Leistungen + Betriebliche Altersversorgung + Zurechenbare Zinsen für Fremdkapital = Obergrenze der Konzernherstellungskosten	
Eliminierungs-pflichtige Zwischen-Ergebnisse	Preiskalkulation	+ Vertriebskosten + Gewinnaufschlag ./ Verlustabschlag = Preis	

Abb. 28: Konzernherstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB)

385 Systemtechnisch werden die Vorratsbestände mit IC-Informationen versehen. Im Konto IC-Vorräte wird eine IC-Bestandsmeldung mit Partnergesellschaft vermerkt. Eine Aufteilung nach Produktgruppen und damit verbundenen Margen ermöglicht eine automatische Konsolidierung. In den Parametern der Zwischenergebniseliminierung im Umlaufvermögen wird die Kontierung hinterlegt mit der die Konsolidierungsbuchung je Produktgruppe abgeleitet wird. Die Ermittlung der latenten Steuern kann über die systemseitig hinterlegte Versteuerung auf Belegebene mit dem individuellen oder dem Konzernsteuersatz erfolgen.

386 Die in der Praxis festzulegenden Transferpreise müssen in einer gesonderten Konzernrichtlinie behandelt werden, um eine einheitliche Behandlung für die Konsolidierung durchführen zu können.

387 **Zwischenergebniseliminierung im Anlagevermögen:**
 Bei der Behandlung der Zwischenergebnisse im Anlagevermögen ist zusätzlich die Auswirkung auf die planmäßige Abschreibung zu berücksichtigen. Die zu hoch aktivierten Anschaffungskosten werden bei der Empfängergesellschaft abgeschrieben. Die im Konzern ausgewiesene Abschreibung ist daher zu hoch. Dieser Sachverhalt liegt so lange vor, bis die Anlage vollständig abgeschrieben wird.

388 Über die Konsolidierungssoftware muss daher sichergestellt sein, dass der überhöhte Ertrag aus dem Buchwertabgang und die Jahresabschreibung korrigiert werden. Darüberhinaus muss in den Folgeperioden auf die Laufzeit der Abschreibung die Vortragsbildung sowie die jeweilige Jahresabschreibung systemtechnisch korrigiert werden.

389 Unter Umständen weichen die Nutzungsdauern noch erheblich voneinander ab. Deshalb ist im Rahmen der Konzernrichtlinien eine Klassifizierung der Abschreibungsdauer pro Anlagenklasse notwendig.

390 **Beispielfall:**
 Der Zwischengewinn beim Sach-Anlagevermögen (SAV) stellt sich wie folgt dar (10 Jahre Nutzungsdauer, lineare Abschreibung, Verkauf zum 30.06.):

Verkäufer:

Kumulierte AHK:	120.000 EUR
Jahresabschreibung 30.06.:	6.000 EUR
Kumulierte Abschreibung:	60.000 EUR
Buchwert:	60.000 EUR
Verkaufserlös:	100.000 EUR
Zwischengewinn:	40.000 EUR

Käufer:

Kumulierte AHK:	100.000 EUR
Kumulierte Abschreibung:	0,- EUR
Jahresabschreibung (07–12) (Restnutzungsdauer 5 Jahre)	10.000 EUR
Buchwert:	90.000 EUR

Konsolidierungsbuchungen:

- a) Korrektur Zwischengewinn:
Ertrag aus Abgang SAV 40.000 EUR/SAV 40.000 EUR
- b) Korrektur Abschreibung:
SAV (Korrektur Abschr.) 4.000 EUR/Abschreibung SAV: 4.000
- c) Korrektur Abschreibung Folgejahre
SAV (Korrektur Abschr.) 8.000 EUR/Abschreibung SAV: 8.000

- 391** Ergebnis: Die originäre Abschreibung von ursprünglich 12.000 EUR wird durch die Konsolidierungsbuchungen hergestellt. Die in der ersten Periode vorgenommene Abschreibung beim Verkäufer und weitere Abschreibung beim Verkäufer saldieren zusammen auf 16.000 EUR.
- 392** Die Korrektur erfolgt um den zeitanteiligen Betrag von –4000.00 EUR aus dem Zwischengewinn. Die Erfolgsänderung der Konsolidierungsbuchung ist im nachgelagerten Buchungsschritt zu versteuern.
- 393** Der Betrag aus dem Einzelabschluss beim Käufer saldiert mit der Korrektur aus der Konsolidierungsbuchung. Aus wirtschaftlicher Sicht macht es dabei Sinn den Vermögensausweis beim Käufer zu belassen. Zusätzlich ist die Auswirkung auf die latente Steuer nach § 274 HGB (HB II Anpassung) zu berücksichtigen. Die Sachverhaltsdarstellung zeigt die Komplexität der Zwischenergebniseliminierung im Anlagevermögen auf.
- 394** Für jeden Sachverhalt werden Anlageninformationen (Anlagenkarten) beim Käufer und beim Verkäufer systemtechnisch geführt. Bei einer hohen Anzahl von Vorgängen ist abzuwägen, ob aus einer originären Anlagebuchführung die Information abrufbar ist und die Konsolidierung innerhalb eines Sammelbelegs pro Anlagenklasse erfasst werden kann.

4. Kapitalkonsolidierung

- 395** Ziel der Kapitalkonsolidierung ist es, die Beteiligung der Muttergesellschaft an Tochterunternehmen mit den hierauf entfallenden Eigenkapitalposten zu verrechnen. Diese Vorgehensweise entspricht der Erwerbsmethode, bei der die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss übernommen werden. Die Darstellung im Konzern folgt der wirtschaftlichen und rechtlichen Einheitsfiktion. Die Vermögensgegenstände und Schulden werden wie bei einem Asset-Deal im Einzelabschluss dargestellt. Dabei können auch bisher im Einzelabschluss nicht bilanzierungsfähige immaterielle Vermögensgegenstände wie eine Kundenkartei neu bilanziert werden. Aus selbst erstellten Vermögensgegenständen werden durch Akquisition erworbene Vermögensgegenstände und -Werte (vgl. IFRS 3 „acquisition-method“)¹¹⁰
- 396** Die Neubewertungsmethode verpflichtet zur Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten, ein verbleibender Unterschiedsbetrag wird als Geschäfts- und Firmenwert oder als Passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung (Bad-Will) dargestellt. Die Methodik der Kapitalkonsolidierung regelt § 301 HGB. Entsteht ein Geschäfts- oder Firmenwert, ist dieser innerhalb von 5 Jahren abzuschreiben, eine längere Nutzungsdauer ist im Anhang zu erläutern (§ 301 Abs. 3 S. 2 HGB). Nach IFRS 3.32 erfolgt ebenso eine Aktivierung des Good-Will, allerdings ist nach IAS 36 eine Marktwert orientierte Einzelbewertung mindestens einmal jährlich vorzunehmen und ggf. eine Abschreibung vorzunehmen (impairment test). Nach IFRS ist keine planmäßige Abschreibung zulässig.
- 397** Passive Unterschiedsbeträge müssen im HGB aufgelöst werden, sobald für die Beibehaltung der Grund entfallen ist. Der Passive Unterschiedsbetrag spiegelt einen Preisabschlag wieder, der eine ungünstige Entwicklung in der neu akquirierten Tochtergesellschaft ausgleichen soll. Nach IFRS 3.36 ist eine erneute Neubewertung durchzuführen. Der passive Unterschiedsbetrag kann unter Umständen eine übernommene Eventualverbindlichkeit darstellen, die zu bilanzieren wäre (IFRS 3.23).
- 398** Der Anschaffungsvorgang ist als einmalig zu betrachten. Die Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes mit dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens findet daher einmalig im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung statt. Für den Konzernabschluss hat die Fortschreibung der Anschaffungswerte über die Abschreibung der Mehrwerte direkte Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung.
- 399** Bei Unternehmenszusammenschlüssen ohne Abfluss liquider Mittel war nach § 302 HGB a.F. es möglich, die Buchwertmethode anzuwenden. Auch nach IFRS war dies früher möglich. Nunmehr ist nur noch die Neubewertungsmethode anzuwenden. Auch nach Einführung des BilMoG ist die Neubewertungsmethode nach § 301 Abs. 1 HGB allein maßgeblich.

¹¹⁰ Vgl. Coenenberg/Haller/Schulze (2014) in Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse S. 668f.

- 400** Das führt buchungstechnisch zum Problem, die Überleitung aus dem Einzelabschluss in einer Überleitungsrechnung zum neubewerteten Ansatz im Konzernabschluss fortzuführen. Im Einzelabschluss wird weiterhin nach der Ansatz- und Methodenstetigkeit die Fortführung der originären Buchwerte verfolgt.
- 401** Ein Beispiel aus der Immobilienbranche zeigt die Problematik auf.
In der Tochtergesellschaft liegt ein Grundstück, dessen Buchwert zu historischen Werten fortgeführt wird. Der Marktwert ist weit über dem bilanzierten Buchwert. Durch städteplanerische Umwidmung wird aus einer Gewerbefläche ein gemischt genutztes Wohn- und Geschäftshaus.
- 402** Einerseits sind die Grundstückspreise gestiegen und andererseits könnten auf dem alten Gewerbegrundstück noch Altlasten existieren, die im Kaufpreis „eingepreist“ werden. Ein Asset Deal (nur Kauf des Grundstückes) wird aus steuerlichen Gründen nicht erwogen, sondern nur eine mehrheitliche Beteiligung zur Projektentwicklung. Der Steuereffekt wird nach der Neubewertung und Ermittlung latenter Steuer vorab in der Konzernbilanz abgebildet. Die vorgelagerte Versteuerung des Mehrwertes des Grundstücks entspricht der Liability-Methode. Bei Verkauf des Grundstücks nach Fertigstellung des Projektes und Übergabe an die neuen Eigentümer wandelt sich die latente Steuer in eine reale Steuerlast um. Der latenten Steuerlast steht unter Umständen eine zusätzliche Good-Will Aktivierung gegenüber, die nach HGB planmäßig abgeschrieben wird.

Konzern WELT, Periode 12/2013	MJ	TG200	TG200	Summen	Konsolidierung	Konzern
	100	200	NEUBEW	Abschl.	Kapital	Konzern
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
AKTIVA						
Geschäfts- oder Firmenwert					350	350
Grundstücke und grundstücks gl. Rechte mit Bauten	2.000	150	850	3.000		3.000
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.000			1.000	-1.000	0
Sonstige Aktiva	700	50		750		750
Bilanzsumme	3.700	200	850	4.750	-650	4.100
PASSIVA						
Eigenkapital	2.200	150		2.350	-150	2.200
Neubewertungsrücklage			850	850	-850	0
Anteil anderer Gesellschafter					50	50
Sonstige Passiva	1.500	50		1.550		1.550
Passive Latente Steuer				0	300	300
Bilanzsumme	3.700	200	850	4.750	-650	4.100

Stille Reserve TG 200		850
neu bewertetes Kapital		1.000
Konzernanteil	95%	950
Fremdanteil	5%	50
Firmenwert aus Konsolidierung		50
Firmenwert aus latenter Steuer		300

Abb. 29: Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode im HGB

- 403** Für die Überleitungsbuchung in die Neubewertungsbilanz – HB III werden zwei Vorgehensweisen unterschieden:
- 404** A: Push down accounting auf Ebene der Einzelgesellschaft durch Abbildung der PPA und Aktivierung des Good-Will in Landeswährung:
Der Vorteil dieser Erfassungs-Methode liegt darin, dass insbesondere bei Auslandsbeteiligungen deren Anschaffungskosten in Landeswährung entrichtet worden sind, die neubewerteten Vermögensgegenstände und Schulden sowie der Good-Will der Währungsumrechnung unterliegen. Unschärfen in der Bewertung des Nettovermögens in Konzernwährung werden vermieden.
- 405** Die Darstellung der Einzelabschlusswerte direkt in der Tochtergesellschaft erspart eine HB III (Neubewertungsbilanz) und ist zum Nachweis der Entwicklung der latenten Steuer zu empfehlen. Die temporären Unterschiedsbeträge aus den stillen Reserven und Lasten können auf Bilanzpostenebene mit dem individuellen Unternehmenssteuersatz versteuert werden. Dies entspricht der Systematik des § 274 HGB.
Bei einer späteren Entkonsolidierungen sind die zu erwartenden Effekte einschließlich des Abgangs Latenter Steuern schneller sichtbar.
- 406** B: Abbildung der PPA innerhalb der Konsolidierungsverarbeitung, Aktivierung des Good-Will auf Konzernebene:
Diese Methode hat eher den Nachteil, dass die auf die einzelne Tochtergesellschaft bezogene Bewertung nicht direkt mit dem Einzelabschluss verglichen werden kann. Die Neubewertung ist lediglich aus dem Konsolidierungsjournal in Konzernwährung ersichtlich.
- 407** Die Ermittlung der latenten Steuer lässt sich nur additiv aus Einzelabschlusswert plus Konzernbuchung ersehen. Weniger kritisch ist dagegen der Ausweis des verbleibenden Unterschiedsbetrages als Geschäfts- oder Firmenwert oder Passiver Unterschiedsbetrag im Konsolidierungsjournal, da dieser nicht der latenten Steuerberechnung unterliegt.
- 408** Allerdings ist die Möglichkeit einer Unschärfe aus der Währungsumrechnung gegeben. Für die Darstellung im Konzernabschluss sind gesonderte Konten/Bilanzposten benötigt. Die Spiegeldarstellungen sollten gesonderte Bewegungen für Konsolidierungskreisänderungen ausweisen.
- 409** In der Praxis wird meist ein kombiniertes Verfahren aus Überleitungsbuchungen auf die Neubewertungsbilanz im Einzelabschluss und Verrechnung der Rest-Unterschiedsbeträge auf Konzernebene angewendet. Die Entscheidung auf welcher Ebene die Neubewertung abgebildet wird, sollte in der Konzernbilanzierungsrichtlinie beschrieben sein.

5. Anteile anderer Gesellschafter

- 410** Anteile anderer Gesellschafter am Konzern werden im Konzern auch als Eigentümer des Gesamtkonzerns gesehen und innerhalb des Eigenkapitals als Ausgleichsposten unter entsprechender Bezeichnung ausgewiesen vgl. § 307 Abs. 1 S. 1. Dies ergibt sich aus der Systematik das vollständige Nettovermögen

der Tochtergesellschaft im Konzernabschluss auszuweisen (Vollkonsolidierung mit Minderheitenausweis). Dabei wird der Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft nur mit dem anteilig zustehenden Eigenkapital der Tochtergesellschaft verrechnet.

- 411** Der Restbetrag des nicht verrechneten Eigenkapitals wird als Ausgleichsposten gegenüber Minderheiten ausgewiesen. Über die jährliche Ergebnisfortschreibung erfolgt die Fortschreibung des Ausgleichspostens (vgl. § 307 Abs. 2 HGB). Dividenden werden anteilig als „Entnahmen“ verrechnet. Für die Darstellung der Konzernbilanz und GuV werden zusätzliche Posten im Konzernkontenrahmen benötigt. Bei einer Entkonsolidierung wird das anteilige Fremdvermögen mit dem Ausgleichsposten anderer Gesellschafter ergebnisneutral verrechnet.

6. At-Equity Bilanzierung (Konsolidierung versus Bewertung)

- 412** Für Gemeinschaftsunternehmen besteht nach § 310 HGB und DRS 9.4 das Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung oder der At-Equity Methode. Von der überwiegenden Literaturmeinung wird die Quotenkonsolidierung nicht befürwortet, da der quotale Vermögensausweis nicht unter der einheitlichen Leitung und Kontrolle des Konzerns steht. Nach IFRS 11 ist eine Quotenkonsolidierung für Geschäftsjahre ab 1.1.2013 (in der EU ab 1.1.2014) nicht mehr möglich.
- 413** Entscheidend ist, dass bei der At-Equity Methode nicht die Abschlussposten der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss einfließen, sondern die Beteiligung am Unternehmen über das anteilige Ergebnis fortgeschrieben wird. Ausgehend vom Beteiligungsbuchwert beim Gesellschafter wird die Fortschreibung anteilig vom Jahresergebnis fortgeführt. Die Anschaffungskostenrestriktion ist dabei aufgehoben. Die At-Equity Methode wird dabei eher als Bewertungsmethode verstanden.
- 414** Die Verpflichtung zur At-Equity Bilanzierung ist mit der widerlegbaren Vermutung des maßgeblichen Einflusses > 20 % verbunden. Zu beachten ist bei assoziierten Unternehmen, die selbst Mutterunternehmen sind, dass der Konzernabschluss zur Bewertung zu verwenden ist (§ 312, Abs. 6).
- 415** Bei der erstmaligen Einbeziehung eines At-Equity Unternehmens werden die Bestandteile der Beteiligung nach anteiligem Eigenkapital und stillen Reserven hin untersucht. Die Kaufpreisallokation (PPA) erfolgt wie bei der Vollkonsolidierung. Anteilige stille Reserven und ein verbleibender Geschäfts- und Firmenwert wird innerhalb des Bilanzpostens „At-Equity einbezogene Unternehmen“ in den Finanzanlagen ausgewiesen. Daher spricht man auch von der „one-line-consolidation“. In den Regelungen der IFRS ist die Vorgehensweise ähnlich, eine planmäßige Abschreibung auf einen anteiligen Good-Will wird durch den jährlichen „impairment test“ ersetzt.
- 416** Bei der Fortschreibung des Beteiligungsansatzes werden drei Komponenten berücksichtigt:
1. Erfolgswirksame Erfassung in der Periode der Entstehung erfolgswirksamer Eigenkapitaländerungen

2. Erfolgswirksame Korrektur eines im Einzelabschluss des Gesellschafters erfassten Beteiligungsertrags aus der Dividendenausschüttung
3. Erfolgsneutrale Erfassung in der Periode der Entstehung von sonstigen erfolgsneutral erfassten Veränderungen des Eigenkapitals
4. Eliminierung von Zwischenergebnissen nur soweit bekannt und wesentlich (§ 312 Abs. 5 S. 3; DRS 8 bzw. IAS 28).

Anteilsbewertung assoziierte Unternehmen

Assoziiertes Unternehmen	01.01.2011	31.12.2011	31.12.2012
	ACA GmbH	ACA GmbH	ACA GmbH
Beteiligungsprozentsatz	40,00%	40,00%	40,00%
	EUR	EUR	EUR
Anschaffungskosten der Beteiligung bei Erstkonsolidierung	50,000	50,000	50,000
Anteiliges Eigenkapital am assoziierten Unternehmen bei Erstkonsolidierung	50,000	50,000	50,000
Unterschiedsbetrag = Firmenwert	20,000	20,000	20,000
Nutzungsdauer Jahre	30,000	30,000	30,000
Wertansatz der Beteiligung zu Beginn des Berichtsjahres	10 50,000	50,000	55,000
Jahresergebnis des assoziierten Unternehmens	0	20,000	30,000
Jahresergebnis des assoziierten Unternehmens anteilig	0	8,000	12,000
Vereinnahmte Gewinnausschüttungen vom assoz. Unternehmen	0	0	5,000
Anteilig zu eliminierender Zwischenerfolg	0	0	0
Abschreibung Firmenwert	0	3,000	3,000
Wertansatz der Beteiligung zum Ende des Berichtsjahres	50,000	55,000	59,000
Ergebniswirkung Konsolidierung assoziiertes Unternehmen	0	5,000	4,000

Abb. 30: Schema Fortschreibung At-Equity Bewertung nach HGB

- 417** Für die Einrichtung des Konzernkontenrahmens sind zusätzlich zum Posten der Beteiligungen nach § 266 Abs. 2, A III.3. in der Bilanz und nach § 275 Abs. 2 HGB Nr.9 für Beteiligungserträge gesonderte Posten einzurichten.
- 418** Die Fortschreibung aus der Beteiligungsbewertung entspricht keiner Mengänderung innerhalb der Zu- und Abgänge der Anschaffungskosten. Planmäßige Abschreibungen auf stille Reserven entsprechen den planmäßigen Abschreibungen im Anlagespiegel. Allerdings sind Aufwertungen aus der anteiligen Ergebnisübernahme keine Zuschreibungen im engen Sinne, weil keine außerplanmäßige Abschreibung vorausging.
- 419** Vereinfachend kann im Konzernanlagespiegel der anteilige Gewinn und Verlust in den Zuschreibungen/Abschreibungen gezeigt werden. Alternativ wird empfohlen, eine gesonderte Spiegelspalte für die Bewertungsänderung einzuführen. Interpretationsschwierigkeiten würden so vermieden, die Ergebnisänderung würde auch mit dem Ausweis innerhalb des Beteiligungsergebnisses korrespondieren.¹¹¹

¹¹¹ Vgl. Coenberg/Haller/Schultze (2014) S. 721.

- 420** Zu beachten sind erweiternde Anhangsangaben nach DRS 8 bzw. IFRS 11 zur Zusammensetzung anteiliger Bilanz- und Ergebnisgrößen. Hierzu werden korrespondierende statistische Konten benötigt.

7. Zeitplanung

- 421** Die Zeitplanung ist in Abhängigkeit der Erstellungs-Rhythmen und Berichts-anlässe zu sehen. Grundsätzlich orientiert sich der Zeitablauf auf die Teilprozesse im Datenschichtmodell.
- 422** Monatsabschlüsse werden in der Regel vereinfacht erstellt, Quartals oder Zwischenabschlüsse unterliegen einer höheren Genauigkeit. Der Jahres-Konzernabschluss wird um die umfangreichen Anhangsangaben und Lageberichterstattung quantitativ und qualitativ stark ausgeweitet.
- 423** Dies muss bei der Einbindung der verschiedenen Autoren der unterschiedlichen Kapitel des Geschäftsberichts berücksichtigt werden. Ein Dauerterminkalender in Abhängigkeit vom Erstellungsrhythmus sollte im Konzernhandbuch enthalten sein. Im sogenannten Gruppenkalender werden Meilensteine festgelegt an denen notwendige Datenlieferungen, Validierungen, Verarbeitungen zentral durchgeführt werden. Über die Verteilung der Aufgaben in Shared-Service-Center und dem Experten-Center lassen sich die Einzelabläufe im Rahmen der Teilprozesse zeitlich gliedern.
- 424** Für zeitlich kritische Prozesse können durch Einsparungen bei Standardprozessen Puffer erzeugt werden, die den Ablauf stabilisieren. Der Einsatz der Netzplantechnik in Form eines Projektstrukturplanes kann hierbei hilfreich sein. Darin werden alle relevanten Teilprozesse und Tätigkeiten vollständig abgebildet. Über die gemeinsame Definition von Meilensteinen für die Berichts-anlässe Einzelabschlusserhebung, Konzernabschluss, Forecast und Planung lassen sich kritische Teilprozesse erkennen. Dabei wird ausgehend vom Top-Down Ansatz rückwärts geplant, beispielsweise von der Übergabe des Konzernabschlusses an die Aufsichtsgremien bis hin zur Erstellung des Einzelabschlusses. Aus diesem Meta-Plan erfolgen rollierend die innerperiodischen Teilpläne.

Dies dient der Automatisierung und weiteren Optimierung des Gesamtablaufes im Konzernrechnungswesen.

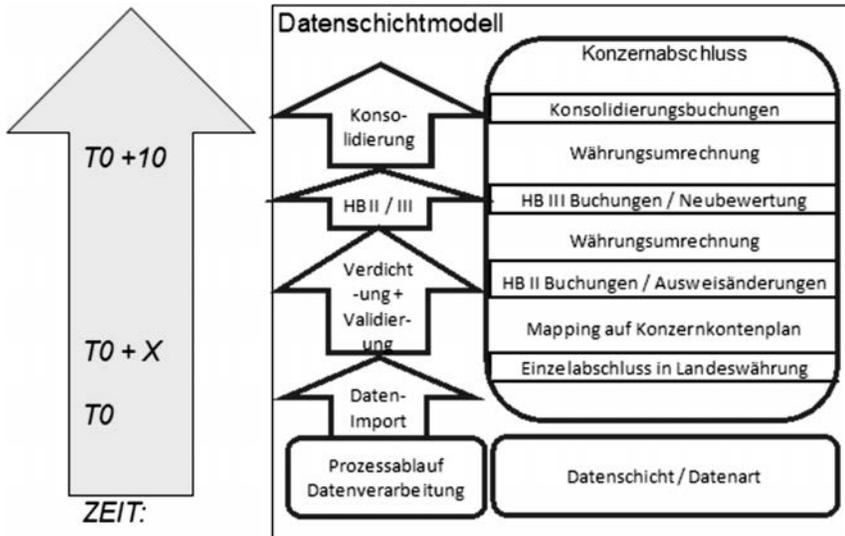


Abb. 31: Datenebenen im Verarbeitungsprozess

8. Zusammenfassung Ablaufplanung/Schritte der Konzernabschlusserstellung

- 425** Der Arbeitsablauf von Datenimport, Datenaufbereitung, Validierung, Vor-Abstimmung konzerninterner Beziehungen, Konsolidierung und Weiterverarbeitung wird durch eine entsprechende Zuordnung der Teilschritte an die Fachbereiche definiert und im Konzernhandbuch beschrieben.
- 426** Entsprechende Kontrollmöglichkeiten mit Warnungen bei Terminüberschreitungen sollten bei jedem Teilabschnitt dabei möglich sein. Bei ausreichender Anzahl geschulter Fachkräfte ist ein Vertretungsplan sichergestellt und damit der Prozess der Konzernrechnungslegung nicht gefährdet. Im Anschluss wird ein Muster-Ablaufplan als Zusammenfassung des Gesamtablaufes dargestellt.
- 427** Abbildung Workflow Gruppenabschluss (beispielhaft):
1. Vorbereitung im Lenkungsprozess:
 - a) Konzernkonten-Verwaltung
 - b) Konzernbewegungsarten Definition
 - c) Berichtsstrukturen einrichten aktualisieren
 - d) Neue Kennzahlen definieren und einrichten
 - e) Konsolidierungskreis (laufende Aktualisierung notwendig damit LE¹¹² in ihren Vorsystemen entsprechende Informationen zeitnah aufnehmen

¹¹² LE: Legale Einheit

- können. Auf Konzernebene ist die Neubewertung vorzubereiten – Push-Down-Accounting oder innerhalb der Kapital-Konsolidierung)
- f) Festlegung des anzuwendenden Bewertungs- und Normensystems
 2. Monatsabschluss Legale Einheit bzw. Jahresabschluss Legale Einheit mit Steuerberechnung
 3. Ermittlung Anpassungen HB-II (Ansatz, Ausweis und Bewertung) soweit notwendig ggf. Neubewertung bei Erstkonsolidierung und Ermittlung der latenten Steuern.
 4. Erhebung IC-Meldungen soweit nicht programmtechnisch verfügbar
 5. Anhangsangaben/Zusatzangaben statistisch auf Ebene Legal-Einheit (ggf. Erhebung der Daten über Templates)
 6. Angaben zu Lagebericht aus Funktionsreporting auf Ebene Legal-Einheit (ggf. Erhebung der Daten über Templates)
 7. Datenimport Reporting Tool
 8. Verdichtung und Übersetzung auf Ebene Konzernkontenplan
 9. Validierung, Analyse
 10. Reporterstellung auf Basis Einzelabschluss
 11. Rückschleife Kommentierung und Analyse Einzelabschluss
 12. IC-Clearing/Vorab Abstimmung SK + A&E mit Differenzklärung
 13. Konsolidierungsprozess:
 - a) Schuldenkonsolidierung
 - b) Aufwand- und Ertrags-Konsolidierung
 - c) Dividenden-Eliminierung
 - d) Zwischenergebnis-Eliminierung
 - e) Beteiligungsbewertung (At-Equity-Konsolidierung)
 - f) Kapitalkonsolidierung/Quotenänderungen/Übergangskonsolidierung/Entkonsolidierungen
 - g) Konzern-Steuerberechnung
 14. Konzernreporting
 - a) Berichtserstellung
 - b) Analyse
 15. Konzern-Controlling
 - a) Berichtserstellung
 - b) Analyse
 16. Kommentierung/Offenlegung (auch Einzelabschluss)

VII. Anforderungen für die Einführung und Verwaltung einer Reporting Software

1. Anforderungen an das Konzernreporting:

- 428** Im Abschlussprozess und Planungsprozess muss die Reporting-Software ständig verfügbar sein und entsprechend ausfallsicher sein. Die aktuelle War-

tung des Systems und die Umsetzung neuer inhaltlicher und fachlicher Anforderungen müssen gewährleistet sein.

- 429** Die zentrale konzern einheitliche Stammdatenverwaltung, notwendige Erweiterung von Validierungsregeln für Datenbestände, Neuerungen in der Berichterstattung erfordern IT-Management Kapazitäten im Konzern-Rechnungswesen einerseits, andererseits Fachkenntnis der oft komplexen fachlichen Anforderungen im IT-Bereich.
- 430** Sinnvoll ist es innerhalb des Konzernrechnungswesens Mitarbeiter mit interdisziplinären Fach- und IT-Kenntnissen anzusiedeln. Dabei kann es bei größeren Konzernen sinnvoll sein, eine eigene Abteilung bezüglich des Finanzdatenmanagements mit Key-User und Support-Funktion für den Fachbereich einzurichten. Der Vorteil besteht in kurzen Wegen innerhalb einer Abteilung ohne Kommunikationsverlust und in schnellen Reaktionszeiten bei kurzfristigen Anforderungen.
- 431** Zusätzlich kann interner Schulungsbedarf über diese Abteilung gedeckt werden. Technische Neuerungen können gruppenweit in regelmäßigen Anwendertreffen oder in Form von Webinaren, vermittelt werden. Die organisatorische Ausrichtung hängt dabei stark von der Größe des Konzerns ab.
- 432** Bei der Entwicklung der Berichtsinhalte im Reporting-System muss berücksichtigt werden, dass die Datenhaltung nicht redundant erfolgt und Berichtsinhalte bei den Tochterunternehmen nicht mehrfach abgefragt werden (z.B. Umsatzerlöse im Report der GuV und im Report des erläuternden Vertriebsreports sind identisch).
- 433** Dabei ist die tiefste Positions-Gliederung als modularer Baustein für alle Funktionsberichte angelegt. Gleichzeitig sollen fachlich fehlerhafte Umsetzungen vermieden werden, damit Korrekturschleifen mit hohem Zeitverlust im Abschlussprozess vermieden werden. Über eine entsprechende Datenrichtlinie bleibt der logische Gesamtaufbau konsistent. Die Fachbereiche Konsolidierung und Controlling arbeiten als Steuerungsgruppe im Finanzdatenmanagement dabei eng zusammen.
- 434** Zur Vermeidung einer divergenten IT-Struktur mit umfangreicher Finanz-Berichterstattung und komplexen Controllingprozessen, wird empfohlen eine gemeinsame Konsolidierungs- und Reporting-Software mit einheitlicher Datenbasis zu nutzen. Nachgelagerte Werkzeuge wie Online-Portale dienen der schnellen internen Kommunikation der Unternehmensdaten. Der Aufbau von verschiedenen Reporting- und Controlling-Systemen erschwert die Integration innerhalb des Rechnungswesens. Dies wurde oben schon beschrieben im Rahmen der organisatorischen Ausrichtung des Konzernrechnungswesens.
- 435** Die reinen technischen Aufgabenstellungen im Rahmen der Serververwaltung, Datenhaltung, Datensicherheit, Archivierung liegen bei der technischen IT-Abteilung. In diesem Fachbereich sollte entsprechend dem Berechtigungskonzept die Benutzerverwaltung für die Neuanlage von Benutzern für die Datenbank/Datenbanken liegen.
- 436** Die Zuweisung der Benutzerrolle sollte dagegen über die fachliche Anforderung

ung im Finanzdatenmanagement vergeben werden. Die Überwachung sollte durch den Finanzbereich erfolgen, da hier auch die allgemeine Verantwortung liegt.

- 437** Die Fachliche Vorbereitung zur Einrichtung der Stammdaten muss im Finanzdatenmanagement oder im Konzernrechnungswesen als Daten- und Konsolidierungskonzept vor Beginn des Einführungsprojektes abgeschlossen sein.
- 438** Der zu berichtende Pflichtumfang sollte dabei weitgehend im Datenmodell erfasst sein. Eine Verfügbarkeitsanalyse muss dabei klären, ob Berichtsinhalte mit geringer Relevanz überhaupt in das Daten- und Konsolidierungs-Modell aufgenommen werden können. Fraglich ist, inwieweit Vorsysteme diese Daten schon liefern und hier Anpassungen vorzunehmen sind.
- 439** Umgekehrt klärt eine Machbarkeitsanalyse, ob Sachverhalte überhaupt in einem wirtschaftlichen Kosten-Nutzen Verhältnis stehen. So ist beispielsweise eine Konsolidierung auf der letzten Controlling Dimension nicht immer sinnvoll.
- 440** Im Anschluss daran wird das Daten- und Konsolidierungsmodell technisch entworfen und in der Software umgesetzt. Eine mögliche Gliederung der Teilprozesse ist als „Road-Map“ oder Leitfaden unten dargestellt.
- 441** Daten- und Konsolidierungskonzept – zu berücksichtigende Punkte:
- Verwaltung verschiedener Kontenrahmen mit Mappingfunktion auf den Konzernkontenrahmen
 - Definition von Konzernpositionen als kleinster Baustein für alle Berichtsinhalte (beispielsweise IKR Positionsplan nach Kontenklassen)
 - Spiegeldefinitionen, Aufrissdaten wie Fristigkeit, Regionen
 - Statistischer Kontenrahmen für Anhang und nichtfinanzielle Angaben
 - Berichtssichten nach Branchen soweit unterschiedliche Teilkonzerne bestehen
 - Berichtssichten nach Controlling Dimensionen (Segmente, Profit Center, Kostenstellen)
 - HGB Konzern Report oder IFRS Abschluss
 - Weitere Berichtsbestandteile gesetzliches und internes Berichtswesen
 - Betriebswirtschaftliche Reports für die Funktionsbereiche (Vertrieb, Einkauf, HR etc.)
 - Kennzahldefinitionen
 - Validierungsregeln in Hinblick auf die Qualitätssicherung von fachlichen Anforderungen und zur Abstimmung von nicht finanziellen Angaben mit denen der Finanzberichterstattung
 - Gesellschaften, Teilkonzerne, Konzerne, Segmente bzw. Controllingdimensionen
 - Datenarten nach Berichts Anlass (Ist-Daten; Plan – Forecastdaten; Steuer)
 - Fachliche Einbindung der externen Gesellschaften, Mapping des Gesellschaftskontenrahmens auf den Konzernkontenrahmen
 - Datenflussmodell/Datenschichtmodell/Konsolidierungskonzept
 - Berechtigungskonzept

2. Anforderungen an die Reporting-Software und Auswahlprozess

- 442 Von großer Bedeutung ist eine zentrale Stammdatenverwaltung, die dem vordefinierten Daten- und Konsolidierungskonzept folgen sollte. Problematisch ist dabei, wenn unterschiedliche IT Systeme in der Gruppe vorherrschen. Bei einem Idealmodell wird meist schon ein einheitliches ERP System verwendet, der sogenannte „One-ERP-Ansatz“.¹¹³
- 443 Bei Nutzung verschiedener ERP und Buchhaltungssysteme können Reports oder Templates nach Konzernvorgabe mittels Übernahme der Konzern- Positionshierarchien in das lokale System übernommen werden. Die Zuordnung des lokalen Kontenplans auf die Konzernposition (beispielsweise IKR Kontenklasse), bildet schon im lokalen Vorkontenplan die Positionssummen und Zwischenergebnisse ab. Ein Datenextrakt auf dieser Ebene erleichtert die Datenverarbeitung.
- 444 Werden Sachverhalte im Vorkontenplan nicht nach der Konzernrichtlinie gebucht, kann über die Neuanlage von lokalen Konten der Quelldatensatz richtig dargestellt werden. Spätere Umbuchungen auf Ebene Konzernkontenplan werden vermieden.
- 445 Werden die dezentralen Strukturdaten nicht nach einheitlichen Kontenplänen geführt, kann über eine spezialisierte Konsolidierungs- und Reportingsoftware das Stammdatenmanagement vereinheitlicht und zentralisiert werden. Die lokalen Kontenpläne werden pro Gesellschaft geführt und auf Konzernkonten übergeleitet (gemappt). Dieses Mapping muss allerdings eindeutig sein, die Kontoinhalte müssen zusammen mit der lokalen Buchführung geklärt und dem Konzernkonto zugewiesen werden. Vorteil der Lösung ist, dass die Stammdatenpflege zentral erfolgt. Die lokalen Gesellschaften oder auch Teilkonzerne liefern ihre Bewegungsdaten standardisiert in das zentrale Reporting-System.
- 446 Die Software-Auswahl hängt von der IT-Struktur des Konzerns statt. Möglich sind lokale Installationen auf entsprechenden Servern, zentrale Installationen mit Remotezugang oder sogar schon Cloud-Installationen mit geschütztem Datenzugriff. Die IT-Sicherheitsrichtlinie gibt meist die Auswahl bestimmter Produkte und Installationsmöglichkeiten vor. Besondere Compliance-Anforderungen wie zum Beispiel die Vorschriften des Sarbanes-Oxly-Act bei in den USA Börsen gelisteten Konzernen sind unter Umständen zusätzlich zu berücksichtigen. Kontrollmechanismen in der Schnittstelle zum Datenimport sollen Manipulationen verhindern. Eine Abnahme der Konsolidierungs- und Reportingsoftware durch einen Wirtschaftsprüfer/eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sollte vorliegen.
- 447 Zur Einführung einer entsprechenden Software sollte eine Wertanalyse mittels standardisiertem Kriterienkatalog stattfinden. Die Wertanalyse stellt dabei ein Kosten- Nutzen-Relation auf, untersucht aber auch den künftigen Nutzungswert und die Innovationsfähigkeit eines Produktes.
- 448 Basis ist der Ablauf zur Erstellung der Berichterstattung, der dem Geschäftsprozess im Unternehmen entspricht. Das heißt auch, dass bei der Softwareaus-

¹¹³ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011) Group Reporting und Konsolidierung S. 197.

wahl unbedingt das Konzernrechnungswesen/Group-Reporting in den Entscheidungsprozess eingebunden wird. Das vordefinierte Daten- und Konsolidierungskonzept liefert den fachlichen und technischen Kriterienkatalog der in einem Ausschreibungsverfahren in Frage kommenden Anbietern übergeben wird. Die Entscheidung wird in der Regel nach einer Produktpräsentation getroffen.

- 449** Die wesentlichen internen Fragestellungen orientieren sich daran, was selbst erarbeitet werden kann im Einführungsprojekt, was die eingekaufte Dienstleistung bei Einführung der Software kostet und inwieweit eigene Ressourcen zusätzlich benötigt werden. Die Einschränkung auf die wesentlichen umzusetzenden Inhalte hilft den finanziellen und zeitlichen Ressourceneinsatz zu optimieren. Der Software-Hersteller sollte dabei flexibel auf fachliche Vorgaben eingehen können. Entweder als Full-Service mit anschließendem Schulungsblock, oder sukzessiv zusammen mit dem Konzernrechnungswesen/Group-Reporting als „On the Job“ Projekt.
- 450** Die Kosten-Nutzen Analyse sollte einer realistischen Planung der eigenen Ressourcen im Einführungsprojekt ausgewogen gegenüber stehen. Ein wichtiges Kriterium neben den direkten und indirekten Anschaffungskosten und Lizenz- und Wartungsgebühren ist die intern benötigte Zeit zur Einführung der Software. Die Installation ist schnell erledigt, das Customizing, also die kundensorientierten Softwareeinstellungen für die spätere Berichtsdarstellung, sollte in einem recht kurzen Einführungsprojekt möglich sein. Das setzt klare Vorstellungen im Konzernrechnungswesen voraus. Erweiterungen sollten schrittweise in definierten Teilprojekten nachfolgen. Die modulare Vorgehensweise mit Orientierung am Gesamt-Projektziel verbindet schnittstellenartig die Teilprojekte miteinander. Die Maxime „so einfach und klar verständlich wie möglich“ unterstützt dabei eine pragmatische, Zeit- und Kosten optimierte Umsetzung.
- 451** Ein Berichtswerkzeug muss in der Lage sein folgende Anforderungen abzudecken:
- Zentrale Installation/dezentrale Erfassungsmöglichkeit über Remotezugang,
 - Import aller Bewegungsdaten aus dem zentralen Vorksystem via Schnittstelle oder dezentral über vordefiniertes Datenformat (Flat-File)
 - Standard Schnittstellen als Add-In zur Tabellenkalkulation Excel für gesonderte Erfassungsblätter um Zusatzangaben zu erfassen
 - Abbildung des Konzernabschlusses mit den zugehörigen Bestandteilen von Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung, Konzerneigenkapital, Konzernspiegel und Kapitalflussrechnung
 - Flexible Erstellung von Berichtsinhalten
 - Abbildung von Szenario-Konzernabschlüssen oder Plan-Konzernabschlüssen mit Vergleichsmöglichkeiten
 - Abbildung der Anhangsangaben in Form standardisierter Reports mit Statistischen Werten (ggf. technische Ableitung)
 - Abbildung von Berichtsdimensionen gemäß Management-Approach (Segmente; Profitcenter; Länder)

- Möglichkeit zur Datenvalidierung schon auf Einzelabschlussebene
- Ermittlung von Kennzahlen
- Übergabemöglichkeit an ein XML basiertes Berichtstool für die Berichterstattung zur Offenlegung (beispielsweise als MS-Word Add-In).
- Übergabemöglichkeit an ein OLAP basiertes Analyse-Werkzeug bzw. integriertes Financial-Reporting (auch Web basiert).

VIII. Leitfaden eines Software-Einführungskonzepts in einem HGB Konzern (exemplarisches Beispiel)

Projektplanung Einführung einer Standard-Konsolidierungs-Software Einführungsprojekt Stufe 1 (= Grundeinrichtung für zentrale Konsolidierung)

- 1.a. Projekt-Konzeption und detaillierter Zeit- und Aufgaben-Plan zur Einführung
- 1.b. Datenarten und Konsolidierungskonzept
2. Technische Installation der Konsolidierungssoftware und der EXCEL-Connectivity
3. Einrichtung der Stamm- und Strukturdaten wie Gesellschaften, (Teil-)Konzernkreise, Geschäftsbereiche/Segmente, Währungen, Kontenpläne, Controllingdimensionen, Bewegungsarten für Spiegel, Basisberichtswesen.
4. Übernahme der lokalen Kontenpläne als Flat-File (txt, csv, xls) und Mapping auf die konzerneinheitlichen Strukturen.
5. Nachfahren des Konzernabschlusses des Vorjahres einschließlich Eröffnungswerte 01.01.
 - a) Importieren der Daten aus den Einzelabschlüssen (Salden, IC-Salden, Spiegel-Aufrisse und statistische Angaben)
 - b) Validierung auf Basis der Einzelgesellschaften
 - c) Parametrisierung der automatischen Konsolidierungsfunktionen für die Kapitalkonsolidierung, Schulden- und Aufwands-/Ertragskonsolidierung, etc. und Durchführung der Konsolidierung
 - d) Vergleichsanalyse des nachgeführten Konzernabschlusses mit dem geprüften Konzernabschluss
 - e) Berichtserstellung auf Gesellschafts- und Konzernebene (unterschiedliche Bilanz- und GuV-Berichte, Kapitalflussrechnung, Standardspiegel, Anhangsangaben, etc.) Diese können sowohl zur Auswertung, als auch als zukünftige Erfassungsformulare verwendet werden
 - f) Abschließende Validierung/Freigabe des Abschlussprüfers und der Geschäftsleitung

Einführungsprojekt Stufe 2 (= Erstellung Folge-Konzernabschluss der xxx-Gruppe zum 31.12.201x)

6. Prüfungsfähige Erstellung des Konzernabschlusses der xxx-Gruppe zum 31.12.201x (bestehend aus xx voll- und At Equity zu konsolidierenden

Gesellschaften) auf Basis der Datenanwendung der relevanten Gesellschaftsdaten und der konsolidierungsrelevanten Zusatzinformationen

Einführungsprojekt Stufe 3 (= Einbindung der TK-Gruppe zum 31.12.201x)

7. Einbindung der TK-Gruppe in den Gesamtkonzern als eigenen Teilkonzern im Umfang von xx zu konsolidierenden Einheiten sowie Übergangskonsolidierung durch spätere Mehrheitsbeteiligung an einem assoziierten Unternehmen

Einführungsprojekt Stufe 4 (= optionale kundenindividuelle Dokumentation)

8. Einstellung individueller Prüfrege/Validierungen und Benutzerberechtigungen für die einzelnen User(gruppen)
9. Erstellung einer kundenindividuellen Dokumentation im Sinne der Dokumentation des Konzernabschluss Erstellungsprozesses

Einführungsprojekt Stufe 5 (= Einführung eines Quartals-/Monatsreporting)

1. Datenarten und Konsolidierungskonzept auf Monatsebene
 - 1.a. Konsolidierungsdatenarten für Monatsabschluss/Planabschluss
 - 1.b. Festlegung Konsolidierungskreis (ggf. abweichend)
 - 1.c. Einrichtung der monatlich gültigen Konsolidierungsparameter (mit Schwellenwerten bei SK/AE)
2. Einrichtung von speziellen Reports für das interne Management Reporting
 - 2.a. zusätzlich mit formatierten Berichtsdateien als Extrakt der Datenbankabfragen auf aggregierter Berichtsposition.
3. Einrichtung von standardisierten Importdateien aus dem VORSYSTEM
 - 3.a. Import-Tool Connector als Excel-Add-In
 - 3.b. oder Import über bereitgestellte Importdateien VORSYSTEME (ggf. zusätzlicher Programmierungsaufwand für Schnittstelleneinrichtung notwendig)

Literaturverzeichnis*)

Falterbaum-Beckmann: Buchführung und Bilanz. Achim: Erich Fleischer Verlag.

Fink (2013). Lageberichterstattung HGB, DRS und IFRS. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Gänßlen/Dierolf/Kraus (2012): Der Controller als strategischer Co-Pilot. In: *Eppinger/Zeyer* (Hrsg.): Erfolgsfaktor Rechnungswesen. Wiesbaden 2012. Springer-Gabler, S. 123–145.

Kütting/Pfitzer/Weber (2011): IFRS oder HGB. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

*) Vgl. ferner das Verzeichnis der allgemeinen Literatur.

- Kütting/Weber* (2012): Der Konzernabschluss. 13. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Meyer/Stopp*: Betriebliche Organisationslehre. Stuttgart: Expert Verlag.
- Niebecker/Kirchmann* (2011): Group Reporting und Konsolidierung. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Ostermeier* (2012): Anforderungen an das Konzernrechnungswesen seitens der Unternehmensleitung und der Kontrollorgane. In: *Eppinger/Zeyer* (Hrsg.): Erfolgsfaktor Rechnungswesen. Wiesbaden 2012. Springer-Gabler, S. 163–177.
- Schaier* (2007): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen. Wiesbaden: Deutscher Universitäts Verlag.
- Scheja* (2005): Die Harmonisierung des Rechnungswesens bei Wella: Ein Praxisbericht, veröffentlicht in: Neue Entwicklungen im Rechnungswesen. Gabler Verlag. Herausgeber Ulrich Brecht.
- Senge* (1996): Die fünfte Disziplin – Kunst und Praxis der lernenden Organisation. Stuttgart: Klett-Cotta.
- Wirth* (2012): Innovationsfeld Rechnungswesen – softwaregestützte Unternehmenstransparenz in Zeiten von BilMoG und E-Bilanz. In: *Eppinger/Zeyer* (Hrsg.): Erfolgsfaktor Rechnungswesen. Wiesbaden 2012. Springer-Gabler, S. 83–107.