

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

– Teil 9: Konzernbilanzanalyse und Organisation der Konzernabschlusserstellung –

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock sowie Executive Director im Center for Accounting and Auditing (CAA). **Bianca Dogge, M.Sc., Dr. Ellen Hausteин** und **Richard Paschke, M.Sc.** sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt. **Dr. Jörg Poller** ist bei der Zalando SE als Manager Accounting – Group Reporting tätig.
Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Der Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS reicht von der Feststellung der Konzernabschlusspflicht über die Erstkonsolidierung bis zu Folgekonsolidierungen. Für die Praxis von grundlegender Bedeutung sind der buchhalterische Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Anhand eines Schiffbau-Konzerns wird dies am konkreten Beispiel dargestellt.

I. Einleitung

Die Fallstudie illustriert die Erstellung des Konzernabschlusses der kapitalmarktorientierten Schiffbau-AG als Mutterunternehmen (MU) nach EU-IFRS 2015 unter Beachtung der Konzern-/Bilanzrichtlinie des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁. Dem Konsolidierungskreis gehören neben einem 100%igen ausländischen Tochterunternehmen (TU) vier Inlandsgesellschaften an: das MU, ein 80%iges TU, eine Zweckgesellschaft (ZG) und ein assoziiertes Unternehmen (AU). Hierfür wurden insb. folgende Abschlussbestandteile erstellt:

- Konzern-Bilanz,
- Konzern-Gesamtergebnisrechnung (GER) – inkl. Ergebnis je Aktie-Angabe (Earnings per Share (EPS)),
- Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung (EKVR) sowie
- Konzern-Kapitalflussrechnung (KFR).

Zu einem vollständigen IFRS-Finanzbericht fehlen noch eine Segmentberichterstattung sowie der Anhang – gleichwohl wurden Auszüge aus dem Anhang, wie z.B. der Anlagenspiegel, präsentiert. Weitere Pflichtangaben für deutsche IFRS-Anwender gem. § 315a HGB sind insb.:

- Konzernlagebericht;
- Vorlagepflichten und Auskunftsrechte zwischen MU und TU (§ 294 Abs. 3 HGB);
- Schriftliche Versicherung, dass der Konzernabschluss nach bestem Wissen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zeichnet (§ 297 Abs. 2 Satz 1 HGB) oder dass der Konzernanhang bei entsprechenden Abweichungen Angaben hierüber enthält (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB);
- Angabepflichten im Konzernanhang zu einbezogenen Unternehmen und zum Konzernanteilsbesitz sowie relevante Angabepflichten und Befreiungen (§ 313 Abs. 2 und 3 HGB);
- Erweiterung des IFRS-Konzernanhangs um Angaben zu:
 - Mitarbeiteranzahl und Personalaufwand,
 - Organbezügen,

- zur Erklärung nach § 161 AktG (Erklärung zum Corporate Governance Kodex),
- zum Honorar der Abschlussprüfer.

Insoweit wird die Fallstudie unvollständig bleiben. Dieser abschließende Teil ist vielmehr grundsätzlichen Betrachtungen zur Konzernbilanzanalyse vor dem Hintergrund der Konsolidierungspflicht von ZG und zur Organisation des Prozesses der Konzernabschlusserstellung gewidmet.

II. Konzernbilanzanalyse

1. Zweck und Inhalt der Konzernbilanzanalyse

Die Beeinflussung (Bilanzpolitik) und die Überwachung (Bilanzanalyse) des vom Abschluss gezeichneten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind Führungsaufgaben im Einzel- und Konzernabschluss. Dieses Bild entsteht im Allgemeinen durch bilanzanalytische Kennzahlen und eine inhaltsanalytische Auswertung von verbalen Abschlussinformationen.

Die Anzahl derjenigen Unternehmen, die dazu verpflichtet sind, einen Konzernabschluss zu erstellen, oder dies freiwillig tun, ist in der Vergangenheit stetig gewachsen. Damit verbunden gewinnt der Konzernabschluss auch für Analysezwecke zunehmend an Bedeutung, während die Einzelabschlussinformationen an Wichtigkeit verlieren.¹ Somit entspricht es auch der gängigen Praxis, dass Unternehmen vorrangig nach ihrem Konzernabschluss analysiert werden.² Grds. gibt es keine wesentlichen Unterschiede zwischen der Konzernbilanzanalyse und der Einzelbilanzanalyse.³ Indes existiert in Konzernabschlüssen ein deutlich höheres bilanzpolitisches Gestaltungspotenzial. Dieses gilt es nachfolgend zu diskutieren.

2. Bilanzpolitisches Gestaltungspotenzial von Konzernabschlüssen

Die Aussagefähigkeit der Konzernbilanzanalyse nimmt mit zunehmenden (abnehmenden) Möglichkeiten zur bilanzpolitischen Gestaltung ab (zu). Indes existieren im Rahmen der Konzernrechnungslegung zahlreiche Möglichkeiten, gestaltend auf die Darstellung im Konzernabschluss einzuwirken:

- Erstens können bei der Konzernabschlusserstellung – insb. bei der Aufstellung der Handelsbilanz (HB) II – Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte abweichend zum Einzelabschluss neu ausgeübt werden (sog. zweigleisige Bilanzierungsstrategie). Innerhalb des Konzerns sind gleiche Sachverhalte jedoch einheitlich auszuüben. Als

¹ Bei der Konzernbilanzanalyse handelt es sich nicht um die Analyse einer rechtlich selbstständigen Einheit, sondern um die Analyse einer wirtschaftlichen Einheit, die regelmäßig ergänzend zur Einzelabschlussanalyse erfolgt. So werden bspw. für Kreditvergabeentscheidungen an Konzern-TU deren Einzelabschlüsse herangezogen. Der Konzernabschluss kann hier aber zusätzlich von Bedeutung sein. Vgl. dazu Born, Bilanzanalyse International, 3. Aufl. 2008, S. 217 f.

² Vgl. Küting/Weber, Die Bilanzanalyse, 10. Aufl. 2012, S. 493.

³ Vgl. Brösel, Bilanzanalyse, 13. Aufl. 2010, S. 298.

Orientierungsrahmen für die Bilanzierung und Bewertung im Konzernabschluss dient hier häufig die Konzern-/Bilanzrichtlinie.

- Zweitens eröffnen zahlreiche Konsolidierungsfragen und Konsolidierungstechniken, die nicht einheitlich geklärt worden sind, einen Spielraum für Gestaltungsmöglichkeiten.
- Ein drittes Potenzial für bilanzpolitische Zwecke bilden die Kaufpreisallokation bzw. die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten.
- Viertens sind allgemein unbestimmte Rechtsbegriffe anzuführen.⁴ Insb. die „Abgrenzung des Konsolidierungskreises birgt aufgrund einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe, Ermessensentscheidungen und Wahlrechte ein hohes bilanzpolitisches Potenzial.“⁵

Dieses Problem ergibt sich regelmäßig bei ZG, da diese aufgrund ihrer strukturellen Merkmale häufig nicht als TU zu klassifizieren sind.⁶ In der Praxis werden sie deshalb oft eingesetzt, um Geschäfte abzuwickeln, die nicht in der Bilanz gezeigt werden sollen.⁷ Der neue IFRS 10 wurde deshalb primär mit dem Ziel verabschiedet, den „bilanzpolitisch motivierten Einsatz von Zweckgesellschaften“⁸ zu verhindern. Aber auch dieser kann diese Problematik nicht vollständig lösen, da er seinerseits unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, die bilanzpolitische Gestaltungsräume eröffnen. Der IFRS 10 sieht eine qualitative Prüfung der Konsolidierungspflicht vor und ermöglicht dem Abschlusssteller damit Ermessensspielräume zur Einbeziehung von ZG. So lassen die zentralen Begriffe des Control-Konzepts⁹ – „relevante Tätigkeiten“, „Entscheidungsmacht“, „variable Rückflüsse“ – zahlreiche Interpretationsmöglichkeiten offen, die für bilanzpolitisch motivierte Zwecke eingesetzt werden können.¹⁰ Durch die Einbeziehung einer ZG könnte bspw. die Eigenkapitalsituation eines Konzerns verbessert werden, um die Kreditwürdigkeit zu erhöhen oder die Kapitalkosten – aufgrund besserer Ratings – zu reduzieren.¹¹ Indes ist der Einsatz dieses bilanzpolitischen Instruments für den Bilanzadressaten i.d.R. nicht zu erkennen. Vor diesem Hintergrund versucht das IASB mit Hilfe des IFRS 12, durch umfangreiche Pflichtangaben im Anhang über nicht konsolidierte ZG diese Gestaltungsspielräume einzuschränken.¹² Letztlich ist allerdings davon auszugehen, dass sich der Konsolidierungskreis unter Anwendung des IFRS 10 nicht wesentlich verändern wird¹³ bzw. verändert hat.¹⁴

4 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 2), S. 494 f.

5 Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 2), S. 500.

6 Vgl. Waschbusch/Sendel-Müller, Zweckgesellschaften – Bilanzpolitisches Gestaltungspotenzial und Bedeutung im Rahmen der Corporate Governance Umsetzung, 2015, S. 146.

7 Vgl. Waschbusch/Sendel-Müller, a.a.O. (Fn. 6), S. 146.

8 Waschbusch/Sendel-Müller, a.a.O. (Fn. 6), S. 142.

9 Vgl. zum Control-Konzept Lorson u.a., KoR 2015 S. 266.

10 Vgl. Waschbusch/Sendel-Müller, a.a.O. (Fn. 6), S. 141.

11 In der Praxis werden ZG-Konstruktionen i.d.R. mit dem Ziel entworfen, eine Vollkonsolidierung zu vermeiden, um Vermögensgegenstände und Schulden sowie die damit verbundenen Risiken aus dem Konzernabschluss zu eliminieren.

12 Vgl. Waschbusch/Sendel-Müller, a.a.O. (Fn. 6), S. 146.

13 Vgl. EFRAG (2012), S. 3 (abrufbar unter: http://www.efrag.org/files/EFRAG%20Output/SPE_Supplementary_study_-_EFRAG_secretariat_report.pdf [letzter Abruf: 10.11.2015]).

14 Vgl. zu einer Analyse des Erstkonsolidierungskonsolidierungspakets Jungius/Knapstein/Schmidt, KoR 2015 S. 233 ff., sowie Lorson/Höfner, KoR 2015 S. 469 ff. Im Kontext des Erstkonsolidierungspakets ist neben dem Problemkreis der TU bzw. ZG auch der Problemkreis der GU bzw. der anteiligen Konsolidierung oder der Bilanzierung at Equity zu benennen. Auch hier bestehen Ermessensspielräume mit der Maßgabe, dass etwa Schulden entweder anteilig im Abschluss enthalten sind oder – bei der Equity-Bilanzierung – außen vor bleiben.

Die nachstehende bilanzanalytische Fallstudie bezweckt, eine Grundsatzfrage der Konzernrechnungslegung zu veranschaulichen: die Auswirkungen der Konsolidierungspflicht von ZG auf das Konzernbilanzbild.

3. Sachverhaltsdarstellung

Zum Zwecke einer vereinfachten Konzernbilanzanalyse werden in Tab. 1 die Informationen des Konzernabschlusses des Schiffbau-Konzerns zum 31.12.t₁ – ohne bilanzanalytische Aufbereitung zu einer Struktur-Bilanz – verdichtet und zusammengestellt.

Tab. 1: Verdichtete Informationen des Konzernabschlusses zum 31.12.t₁ in T€

in T€	Einzelabschluss nach IFRS	Konzernabschluss	
		Mit SPE-GmbH	Ohne SPE-GmbH
Anlagevermögen	41.337	150.187	104.437
Umlaufvermögen	77.178	62.691	59.435
Gesamtvermögen	118.515	212.878	163.872
Eigenkapital	85.889	121.545	92.939
Langfristiges Fremdkapital	1.558	32.204	11.804
Kurzfristiges Fremdkapital	31.068	59.128	59.128
Gesamtkapital	118.515	212.878	163.872
Zahlungsmittel	2.800	27.083	25.727
Vorräte	4.940	16.764	16.764
Forderungen	69.235	18.641	16.741

Die Aufgabe besteht nachfolgend darin, auf Basis dieser Informationen ausgewählte bilanzanalytische Kennzahlen, die in Tab. 2 auf S. 631 definiert werden, für die Schiffbau-AG (Einzelabschluss nach IFRS) und den Schiffbau-Konzern (Konzernabschluss nach IFRS) – jew. zum 31.12.t₁ – zu berechnen.¹⁵ Dabei soll im Konzernabschluss eine differenzierte Kennzahlenberechnung für zwei Fälle erfolgen: für den Konzernabschluss de lege lata sowie alternativ unter Nichteinbeziehung der SPE-GmbH. Hintergrund dieser Differenzierung ist, dass im Schrifttum in jüngerer Zeit die Gleichstellung von TU und ZG kritisch hinterfragt und zusätzliche qualitative Anhangangaben gefordert werden.¹⁶

4. Anwendung auf den Sachverhalt

Die Berechnung von Kennzahlen mit alternativen Inputs führt zu abweichenden Ergebnissen, die in Tab. 3 auf S. 632 wiedergegeben sind. Bei einer inhaltlichen Interpretation der sich insgesamt ergebenden Unterschiede muss bedacht werden, dass sich hierin systematische und einzelfallbezogene Effekte mischen. Einzelfallbezogene Effekte betreffen insb. das Kennzahlenniveau. Sie resultieren aus den für die Fallstudie gewählten Werten bzw. Wertrelationen. Systematische Effekte treten hingegen unabhängig von den gewählten Werten und Beispielfällen auf. So verändert die Einbeziehungspflicht für

15 Beide Abschlüsse wurden im Laufe der Fallstudie (beginnend in KoR 3/2015) ermittelt. In der Praxis hingegen wird ein Adressat nur den Einzelabschluss nach HGB (HB I) und den Konzernabschluss nach IFRS auswerten können. In diesem Fall wird der bilanzanalytische Vergleich grds. durch die unterschiedlichen Gliederungsschemata sowie durch die Unterschiede zwischen den angewandten HGB- und IFRS-Normen erschwert.

16 Vgl. zu einer empirischen Untersuchung zur Berichterstattungspraxis über ZG der DAX-, MDAX und TecDAX-Unternehmen Küting/Mojadadr, KoR 2013 S. 142 ff.

Tab. 2: Definitionen ausgewählter bilanzanalytischer Kennzahlen

Vermögensstrukturanalyse		
Anlagenintensität = $\frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$	Umlaufintensität = $\frac{\text{Umlaufvermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$	
Kapitalstrukturanalyse		
Eigenkapitalquote = $\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtvermögen}}$	Fremdkapitalquote = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Gesamtvermögen}}$	Verschuldungsgrad = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}}$
Liquiditätsstrukturanalyse		
Deckungsgrad A = $\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$	Deckungsgrad B = $\frac{\text{Eigenkapital} + \text{langfristiges Fremdkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$	
Liquidität 1. Grades $= \frac{\text{Zahlungsmittel (ZM)}}{\text{kurzfr. Fremdkapital}}$	Liquidität 2. Grades $= \frac{\text{ZM} + \text{kurzfr. Forderungen}}{\text{kurzfr. Fremdkapital}}$	Liquidität 3. Grades $= \frac{\text{Umlaufvermögen}}{\text{kurzfr. Fremdkapital}}$

ZG systematisch das Konzerneigenkapital zugunsten der nicht beherrschenden Gesellschafter. Das Ausmaß der Veränderung ergibt sich jedoch aus den Beispieldaten. Gleichmaßen ist insb. der Unterschied zwischen den Eigenkapitalquoten im Einzel- und Konzernabschluss auf einen systematischen Effekt (Aufdeckung aller stillen Reserven im Erstkonsolidierungszeitpunkt) zurückzuführen, wobei das Ausmaß individuell variieren kann. Dieser Neubewertungseffekt zeigt sich u.a. auch bei den anderen exemplarisch berechneten Kennzahlen. Indem Beteiligungen an TU alternativ als *share deal* (Einzelabschluss) oder als *asset deal* (Konzernabschluss) abgebildet werden, ergeben sich zudem systematische Unterschiede in Bezug auf die horizontalen (z.B. Deckungsgrad) und vertikalen (z.B. Anlagenintensität, Fremdkapitalquote) Bilanzrelationen. Es kann festgehalten werden, dass die Kennzahlen des Konzernabschlusses der Schiffbau-AG ein anderes Bild zeichnen als die Kennzahlen des Einzelabschlusses der Schiffbau-AG. Bei isolierter Analyse bliebe dem Bilanzadressaten die dahinter stehende wirtschaftliche Einheit verborgen. Im Weiteren werden nur die Konzernabschlusskennzahlen mit und ohne SPE-GmbH betrachtet.

Die Eigenkapitalquote mit Einbezug der SPE-GmbH beträgt 57,10% (ohne: 56,71%) bei einer Eigenkapitalsumme i.H.v. 121,545 Mio. € (92,939 Mio. €). Ein Verschuldungsgrad von 75,14% (76,32%) zeigt, dass die Schiffbau-AG für einen europäischen Schiffsbauer eine durchschnittliche Refinanzierungsstruktur aufweist.¹⁷ Die Anlagenintensität der Schiffbau-AG beträgt 70,55%. Diese hohe Anlagenintensität ist Ausdruck einer sehr anlagenintensiven Produktion. Daraus ist zu folgern, dass die Schiffbau-AG bei schwieriger Marktlage nur schwerlich zusätzliche Liquidität freisetzen kann. Jedoch ist einschränkend zu erwähnen, dass die Anlagenintensität im Beispiel gerade auch durch die Konsolidierung der SPE-GmbH getrieben ist.¹⁸ So nimmt das aufgerechnete Containerschiff am Anlagevermögen

des Schiffbau-Konzerns 21,49% (45.750 T€ / 212.878 T€) ein. Ohne Einbezug der SPE-GmbH und damit des Containerschiffs würde die Anlagenintensität des Konzerns 63,73% betragen.

Ob Anleger auf Grundlage zwar verschiedener – jedoch sehr ähnlicher – Konzernbilanzkennzahlen (mit und ohne Einbezug der ZG) in diesem Fall andere Anlageentscheidungen treffen würden, muss hier offenbleiben. Jedoch ist de lege lata (Einbeziehungspflicht für die SPE-GmbH) die zukünftige Liquiditätsbelastung der Schiffbau-AG zumindest indirekt im Konzernabschluss enthalten. Denn die Schiffbau-AG ist bei Andienung der Eigenkapitalanteile der nicht beherrschenden Gesellschafter dazu verpflichtet, diese auszuzahlen. Sofern nicht gesellschaftsvertraglich geregelt, bemisst sich die Höhe dieser Verpflichtung nach dem Marktwert des Eigenkapitals und ist als Funktion des Ertragswerts des Schiffs anzusehen. Sinkt der erzielbare Betrag des Schiffs unter dessen fortgeführte Anschaffungskosten, ist diese implizite Auszahlungsverpflichtung ebenfalls an den niedrigeren Wert nach einem erfassten impairment anzupassen.¹⁹ Die Ausführungen unterstreichen, dass es auch Gründe für die Gleichstellung von ZG und TU geben kann.

III. Organisation der Vorbereitung, Aufstellung und Kontrolle des Konzernabschlusses

1. Überblick

Die Verantwortlichkeiten des Vorstands in Bezug auf die Konzernabschlusserstellung werden regelmäßig im Rahmen des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers skizziert:

„Der Vorstand [...] ist verantwortlich für die Aufstellung dieses Konzernabschlusses. Diese Verantwortung umfasst, dass dieser Konzernabschluss in Übereinstimmung mit den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, und den ergänzend nach § 315a Abs. 1 HGB anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften aufgestellt wird und unter Beachtung dieser Vorschriften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt. Der Vorstand ist auch verantwortlich für die internen Kontrollen, die er als notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Konzernabschlusses zu ermöglichen, der

¹⁷ So weist eine statistische Analyse der Bundesbank für das verarbeitende Gewerbe eine durchschnittliche Eigenkapitalquote i.H.v. 32,0% aus. Vgl. Deutsche Bundesbank, Verhältniszahlen aus Jahresabschlüssen deutscher Unternehmen von 2012 bis 2013, abrufbar unter: http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Unternehmen_und_private_Haushalte/Unternehmensabschluesse/Tabellen/tabellen.html (letzter Abruf: 10.11.2015).

¹⁸ Die durchschnittliche Anlagenintensität im verarbeitenden Gewerbe beträgt 15,5% (vgl. Deutsche Bundesbank, a.a.O. (Fn. 17)).

¹⁹ Vgl. IAS 16.63 i.V.m. IAS 36.88 ff.

Tab. 3: Ausgewählte bilanzanalytische Kennzahlen zum Schiffbau-Konzern

	Einzelabschluss nach IFRS (1)	Konzernabschluss nach IFRS			Differenz Einzel- vs. Konzernabschluss mit SPE-GmbH (1)-(2)	Differenz Einzel- vs. Konzernabschluss ohne SPE-GmbH (1)-(3)
		Mit SPE-GmbH (2)	Ohne SPE-GmbH (3)	Differenz (2)-(3)		
Eigenkapitalquote	72,47%	57,10%	56,71%	0,39%	15,37%	15,76%
– anteilig Schiffbau-AG	-	42,75%	55,53%	-12,78%	-	-
– anteilig der nicht beherrschenden Gesellschafter	-	14,35%	1,19%	13,16%	-	-
Anlagenintensität	34,88%	70,55%	63,73%	6,82%	-35,67%	-28,85%
Fremdkapitalquote	27,53%	42,90%	43,29%	-0,39%	-15,37%	-15,76%
Verschuldungsgrad	37,99%	75,14%	76,32%	-1,18%	-37,15%	-38,33%
Deckungsgrad A	207,78%	80,93%	88,99%	-8,06%	126,85%	118,79%
Deckungsgrad B	211,55%	102,37%	100,29%	2,08%	109,18%	111,26%
Liquidität 1. Grades	9,01%	45,80%	43,51%	2,29%	-36,79%	-34,50%
Liquidität 2. Grades	231,86%	77,33%	71,82%	5,51%	154,53%	160,04%
Liquidität 3. Grades	248,42%	106,03%	100,52%	5,51%	142,39%	147,90%

frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.²⁰

Diesen tendenziell strengen gesetzlichen Pflichten stehen zahlreiche Gestaltungsspielräume in den folgenden Bereichen gegenüber: Bilanzpolitik, zeitlicher Ablauf, Qualität von Informationen, Kostenreduzierung durch organisatorische Maßnahmen (zu denen auch Software und IT zählen) und Nutzung von Synergieeffekten sowie Abstimmung mit anderen Instrumenten im Konzern zum Zwecke der Information, Planung und Führung.²¹

Die wesentlichen gesetzlichen Normen, die für die Organisation des Konzernrechnungslegungsprozesses aus Sicht des Vorstands²² relevant sind, können wie folgt zusammengefasst werden:²³

- Es besteht die Verpflichtung, alle normativen Anforderungen bestmöglich zu beachten. Eine Einschränkung ergibt sich aus konfligierenden Normen.²⁴
- Ein MU in der Rechtsform einer KapGes. oder einer Personenhandelsgesellschaft mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland muss prüfen, ob die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht.
- Besteht die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nach HGB und liegt Kapitalmarktorientierung vor, müssen Konzernabschluss und Konzernlagebericht nach IFRS und den ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften erstellt werden.
- IFRS-Konzernabschluss und Konzernlagebericht sind nach dem Recht des MU – unabhängig von einem etwaigen Jahresabschluss und Lagebericht – aufzustellen.

- IFRS-Konzernabschluss und -lagebericht müssen in Euro und in deutscher Sprache aufgestellt werden.
- Den Konsolidierungskreis im weiteren Sinne bilden alle TU und ZG sowie alle GU und alle AU unabhängig von ihrem Sitzland (Weltabschlussprinzip).
- Eine Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse der den Konsolidierungskreis im weiteren Sinne bildenden Unternehmen im Hinblick auf Ansatz und Bewertung besteht nicht. Vielmehr fordern die IFRS eine konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung nach dem Recht des MU. Pflichten sind zu beachten sowie bestehende Ermessensspielräume und Wahlrechte einheitlich auszuüben.
- Der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden hat vollständig (Ansatz) und einheitlich (Bewertung) nach dem vorliegenden Recht des MU zu erfolgen.
- Der IFRS-Konzernabschluss ist von einem Abschlussprüfer zu prüfen. Desgleichen besteht diese Pflicht für den Konzernlagebericht, wengleich hier das Bestehen eines Einklangs zwischen dessen inhaltlichen Ausführungen und dem Konzernabschluss im Vordergrund steht.
- IFRS-Konzernabschluss und Konzernlagebericht sind unverzüglich nach Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens 12 Monate nach Konzernabschlussstichtag im elektronischen Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Hieraus ergeben sich wesentliche Anforderungen und Maßnahmen an die Organisation der Konzernrechnungslegung bei Anwendung der IFRS:²⁵

1. Die TU, ZG, GU und AU müssen einen zusätzlichen Einzelabschluss (HB II) erstellen, da die HB I regelmäßig auf lokalen Normen (HGB bei inländischen Unternehmen) basieren.
2. Ein MU muss eine Konzern-/Bilanzrichtlinie erstellen und aktuell halten, die genaue Anweisungen beinhaltet. Nur so können eine Vollständigkeit des Ansatzes und eine Einheitlichkeit der Bewertung gewährleistet werden.
3. Diese Konzern-/Bilanzrichtlinie ist angesichts der Komplexität der vorzuschreibenden Sachverhalte schriftlich und womöglich in mehreren Sprachen (z.B. in Deutsch und/oder in der Konzernsprache) zu dokumentieren und

20 Daimler, Geschäftsbericht 2014, S. 285.

21 Vgl. Weber-Braun/Weiss/Ferlings, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998, Rn. 1241.

22 Eine umfassende Darstellung der Organisation des Prozesses der Konzernrechnungslegung müsste auch die Verantwortlichkeiten des Aufsichtsrats bzw. seines Prüfungsausschusses einschließen.

23 In enger Anlehnung an Weber-Braun/Weiss/Ferlings, a.a.O. (Fn. 21), Rn. 1253.

24 Als typische Beispiele hierfür können Verschwiegenheitsklauseln zu Kaufpreisen und die unbedingte Pflicht zur Angabe des Kaufpreises im Rahmen einer IFRS-Rechnungslegung benannt werden. Ebenso ist die Pflicht zur konzerneinheitlichen Bilanzierung und Bewertung sowie zur Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Up-stream-Lieferungen im Rahmen der Equity-Bilanzierung von AU zu benennen, weil deren Auskunfts- und Kooperationsbereitschaft nur auf einem maßgeblichen Einfluss beruht.

25 In enger Anlehnung an Weber-Braun/Weiss/Ferlings, a.a.O. (Fn. 21), Rz. 1254.

mit dem Aufsichtsrat bzw. dessen Prüfungsausschuss abzustimmen.

4. Mit Bezug auf ausländische Unternehmen müssen verbindliche Festlegungen zur Sprache und Währungsumrechnung erfolgen. Diese betreffen etwa
 - die Umrechnung der Abschlüsse unter prinzipieller und namentlicher Kennzeichnung der Unternehmen in Euro,
 - die Übersetzung von Abschlüssen sowie von Zusatzangaben für Anhang und Lagebericht in die deutsche Sprache sowie
 - die Kommunikation zwischen inländischen und ausländischen Rechnungswesenabteilungen.
5. Es gilt, einen verbindlichen Zeitplan für alle Unternehmen des Konsolidierungskreises im weiteren Sinne zu erstellen und durchzusetzen, um den Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten entsprechen zu können.²⁶
6. Die Abschlussprüfungen bei TU und MU, ZG sowie GU und AU müssen grds. zeitlich mit der Prüfung des Konzernabschlusses koordiniert werden.

Diese Maßnahmen beinhalten einmalige (z.B. Erstellung der Konzern-/Bilanzrichtlinie) sowie wiederkehrende Sachverhalte (z.B. Pflege von Konzern-/Bilanzrichtlinie auf Basis eines Monitoring von Normänderungen i.V.m. einer Abschätzung der damit einhergehenden Änderungen/Pflege von Zeitplänen sowie Erzeugung, Auswertung und Kontrolle von Daten). Das Volumen an Daten für eine Konzernrechnungslegung und der Zeitbedarf zu deren Übertragung münden im Allgemeinen in die gezielte Nutzung von IT-Diensten und Software.²⁷

2. Ausgewählte Einzelfragen

a) Originäre versus derivative Erstellung auf HGB- oder IFRS-Basis

In Bezug auf die Organisation des Prozesses der externen Konzernrechnungslegung besteht – i.S. einer effektiven und effizienten Gestaltung – erhebliches Gestaltungspotenzial.²⁸ Grds. kann eine externe Konzernrechnungslegung originär oder derivativ erfolgen. Originär bedeutet, dass eine eigenständige Konzernbuchführung geführt wird, die es erlaubt, den Konzernabschluss auf Basis individuell verbuchter Geschäftsvorfälle zu erstellen. In der Praxis wird der Konzernabschluss hingegen im Regelfall derivativ erstellt. Angesichts des Fehlens einer eigenständigen Buchführung des Konzerns wird die externe Konzernrechnungslegung aus der externen Rechnungslegung der den Konzern bildenden rechtlich selbstständigen Einheiten abgeleitet. Dies gilt nicht nur für die erstmalige Erstellung eines Konzernabschlusses, sondern auch für die folgenden Geschäftsjahre, in denen an die jew. gültigen Rechen- und Berichtswerke der einzelnen Unternehmen angeknüpft wird. Diese Ausgangssituation ist für die Organisation des Prozesses in dreifacher Hinsicht von zentraler Bedeutung:

1. Im Konzernrechnungswesen existiert keine Bilanzidentität. Eine solche muss in jedem Jahr künstlich erzeugt werden, um jew. den Buchungsstand am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres zu erreichen. Diese Anpassungsbuchungen nehmen grds. mit steigender Distanz zum Erstkonsolidierungszeitpunkt zu. Mit einem solchen Vorgehen sind zum einen ein zunehmender technischer Buchungsaufwand und zum anderen ein „an Umfang und Schwierigkeit ansteigender Dokumentationsaufwand verbunden“.²⁹

2. Sind die Buchführungsdaten der einzelnen Gesellschaften durch die nationalen Bilanzregime geprägt, genügen sie nicht den Anforderungen, die an eine Konzernrechnungslegung unter der Fiktion einer rechtlichen Einheit zu stellen sind:
 - Sie basieren womöglich auf unterschiedlichen technischen Plattformen, Kontenrahmen, Währungen, Bilanzstichtagen, Zeitplänen zur Prüfung und Offenlegung, Bilanzregimen oder auch Wahlrechtsausübungen usw. Hieraus ergeben sich ggf. individuelle Maßnahmen zur Umstellung auf eine konzern einheitliche IFRS-Berichterstattung (HB II).
 - Sie beinhalten innerkonzernliche Beziehungen. Hieraus resultieren individuelle Eliminierungsnotwendigkeiten.
3. Erfolgt hingegen die Buchführung in den einzelnen Gesellschaften auf Basis der IFRS, reduzieren sich die Anpassungsnotwendigkeiten auf abweichende Stichtage und innerkonzernliche Beziehungen. In diesen Fällen werden die lokalen (nationalen) Abschlüsse derivativ erzeugt. Dahinter verbirgt sich etwa die Logik, dass IFRS-Daten häufiger (z.B. für die Quartalsberichterstattung oder das Controlling) benötigt werden als HGB-Daten.

b) Organisatorischer Ablauf der Konzernabschlusserstellung

Kütting/Scheren beschreiben den organisatorischen Ablauf als Stufenprozess, der sich in sechs Arbeitsschritte untergliedern lässt.³⁰ Dieser wird nachfolgend durch Spaltung der letzten Stufe in drei Stufen um zwei Arbeitsschritte erweitert. Abb. 1³¹ auf S. 634 stellt diesen Prozess grafisch dar.

1. *Konzernrechtliche Entscheidungen und Maßnahmen:* Im Fall einer Kapitalmarktorientierung zählen hierzu zunächst die Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB und anschließend die Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht nach IFRS durch Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Zu den bedeutsamen Entscheidungen, die hier zu treffen sind, zählen die Identifikation der einzubeziehenden Unternehmen aus den grds. einbeziehungspflichtigen Unternehmen durch Inanspruchnahme von Befreiungsmöglichkeiten. Entscheidungen über die Nichteinbeziehung von unwesentlichen TU, GU, AU und ZG sollten grds. zentral getroffen und überwacht werden.
2. *Transformation der HB I in die HB II:* Die den Einheitlichkeitskriterien genügende HB II wird regelmäßig nicht zentral, sondern dezentral von den einzelnen Gesellschaften erstellt. Hierzu bedarf es hinreichend genauer schriftlicher Anweisungen (Konzern-/Bilanzrichtlinie). Diese legen Ansatz-, Bewertungs-, Formfragen, Terminpläne, Verantwortlichkeiten, die Konzernsprache sowie die Währungsumrechnung dezidiert (z.B. Konkretisierung der Aktivierungskriterien für selbst erstellte immaterielle

²⁶ Der Zeitplan stellt das Ergebnis der Ablauforganisation des Konzernabschlussprozesses dar. Entscheidend ist, dass der Zeitplan einerseits mit internen Akteuren, wie dem Management, dem Controlling, der Investor-Relations-Abteilung, der Legal-Abteilung sowie mit dem Aufsichtsrat abgestimmt wird. Zudem sind externe Stakeholder, wie Kommunikationsagenturen für ein etwaiges ausgelagertes Hochglanz-Reporting einzubeziehen.

²⁷ Vgl. Weber-Braun/Weiss/Ferlings, a.a.O. (Fn. 21), Rn. 1255.

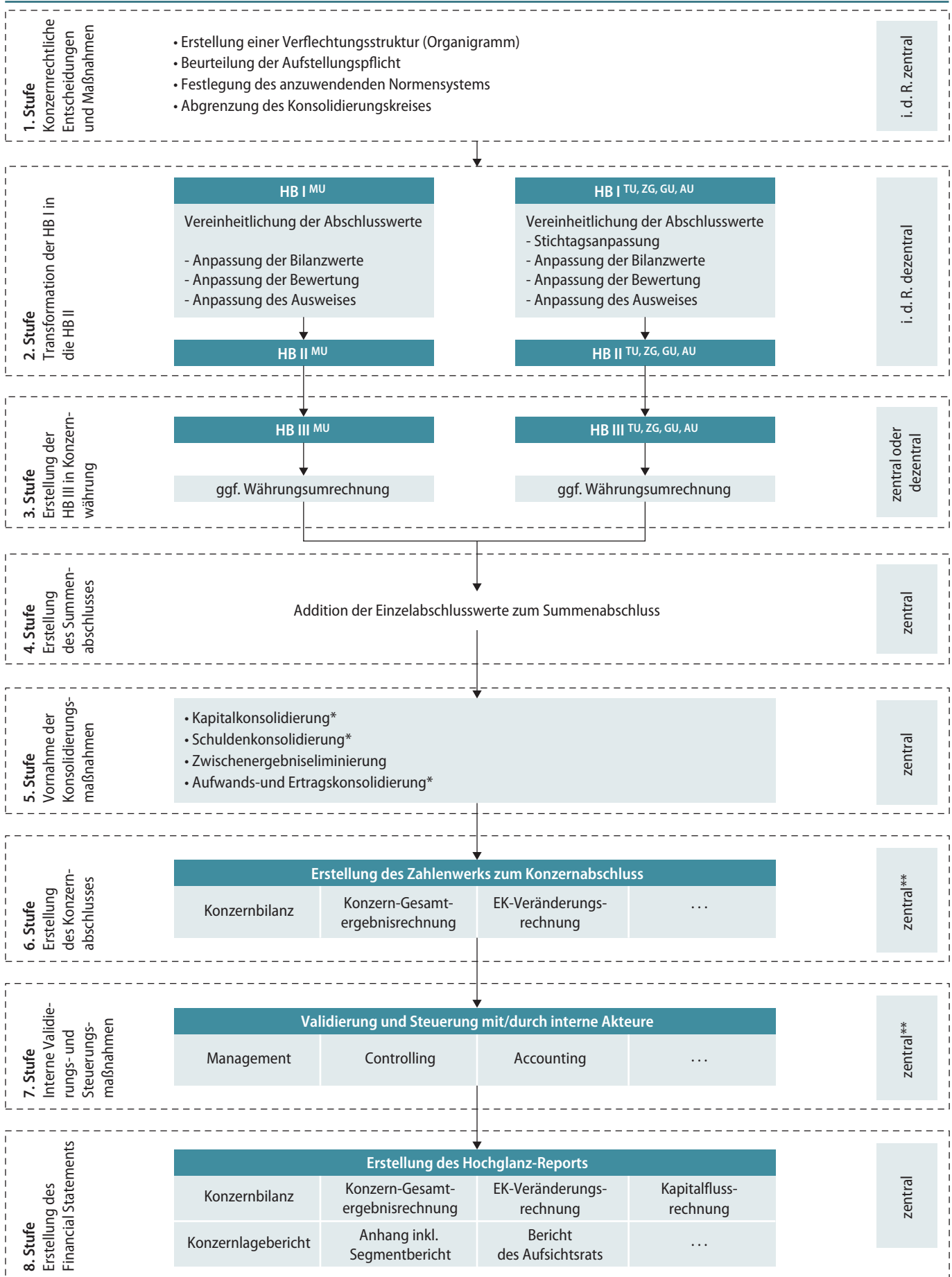
²⁸ Vgl. im Folgenden Kütting/Scheren, DB 2010 S. 1893-1900, m.w.N.

²⁹ Kütting/Scheren, DB 2010 S. 1894.

³⁰ Vgl. nachfolgend Kütting/Scheren, DB 2010 S. 1894 f.

³¹ Abbildung in Anlehnung an Kütting/Scheren, DB 2010 S. 1895.

Abb. 1: Organisatorischer Ablauf der Konzernabschlusserstellung



* nicht bei GU und AU

** bei mehrstufigen Konzernen jeweils bei MU der Teilkonzerne

Vermögenswerte) und im Konzerninnenverhältnis verbindlich fest.

3. *Erstellung der HB III in Konzernwährung:* Es besteht eine Tendenz, die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten sowie deren Fortschreibung zentral vorzunehmen und nicht den einzelnen Unternehmen zu übertragen. Indes gibt es im mehrstufigen Konzern i.V.m. einer Stufenkonsolidierung (siehe unten) gute Gründe, diese Verantwortung etwa den MU von Teilkonzernen oder dem nächst höheren MU zu übertragen, weil diese unmittelbar bzw. näher an der Kaufpreisermittlung und Kaufpreisallokation beteiligt sind. In jedem Fall ist eine Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach dem IFRS-Konzept der funktionalen Währung auf HB III-Ebene vorzunehmen.
4. *Erstellung des Summenabschlusses durch Queraddition gleicher Abschlusspositionen.*
5. *Vornahme von Konsolidierungsmaßnahmen:* Die Stornierung von innerkonzernlichen Beziehungen ist z.B. Gegenstand der Zwischenergebnis-, Schulden-, Aufwands- und Ertrags- sowie Kapitalkonsolidierung. Sie mündet in die Dotierung bzw. Fortschreibung des Eigenkapitals, das auf die Anteilseigner des MU und die nicht beherrschenden Gesellschafter entfällt, nachdem je nach Konsolidierungsbereich eine Neubeurteilung bzw. Neubildung von latenten Steuern erfolgt ist.
6. *Zusammenfassung von Summenabschluss und Konsolidierungsmaßnahmen:* Dieser Schritt beschreibt die Zusammenfassung der Stufen (4) und (5) zum Konzernabschluss, der somit nicht nur Einheitlichkeitsprinzipien, sondern auch der Fiktion des rechtlich einheitlichen Unternehmens genügt.
7. *Anpassungen:* Der vorläufige Konzernabschluss wird zunächst intern validiert und diskutiert. Es sind ggf. Anpassungen und Steuerungsbedarfe zu ermitteln. Diese Stufe stellt zudem einen finalen Schritt für etwaige Ad-hoc-Mitteilungen an den Kapitalmarkt dar. So sind nach Validierung der Zahlen durch die Unternehmensbereiche jene Tatsachen, die den Aktienkurs der Unternehmung signifikant ändern, dem Kapitalmarkt gem. § 15 WpHG zu übermitteln.
8. *Veröffentlichung:* Der Zwischen- bzw. Jahresabschluss mit seinen Komponenten ist im achten Schritt aufzustellen und für die Veröffentlichung sowohl für das Handelsregister als auch für das Investor-Relations vorzubereiten. Für diesen Schritt ist zudem festzulegen, ob das sog. Hochglanz-Reporting intern oder extern vorgenommen wird und welche Publikationskanäle (z.B. interaktiver Online-Bericht, PDF-Datei zum Download, Druckberichte auf Anforderung) ggf. parallel genutzt werden sollen.

c) Aufbauorganisation in einem Konzern

Die Frage der Aufbauorganisation hat mit dem Einzug der internationalen Rechnungslegung deshalb an Bedeutung gewonnen, weil zahlreiche Konzerne Konzernrechnungslegung nicht nur im gesetzlich geforderten Umfang betreiben, sondern auch intern zur Konzernsteuerung nutzen, indem sie Monats- und Planabschlüsse für Steuerungszwecke erstellen. Großkonzerne richten im Allgemeinen eine zentrale Konsolidierungsstelle (z.B. Abteilung „Konzernrechnungswesen“) auf der Ebene des MU ebenso wie auf der Ebene von Führungsgesellschaften einzelner Segmente ein. Hierfür spricht die

Zuweisung von Verantwortlichkeiten an jene Stellen, in denen Konzernabschlüsse vorkonsolidiert und aufbereitet werden. Damit gehen im Allgemeinen auch eine höhere Datenqualität und eine Beschleunigung des Abschlusserstellungsprozesses einher.

Zentrale Konsolidierungsstellen könnten weitergehend grds. *funktional* (z.B. nach den Tätigkeitsbereichen Ist- und Plankonsolidierung, Anhangerstellung und Konzernanalyse) oder *geschäftsfeldbezogen* gebildet werden. Im letzteren Fall müssen die Mitarbeiter dieser zentralen Stelle alle vorgenannten Tätigkeitsbereiche beherrschen und ausführen. Charakteristisch für eine funktionale Gliederung sind klare Zuständigkeitsbereiche und Kommunikationswege einerseits und zahlreiche Schnittstellen andererseits. Eine geschäftsfeldbezogene Organisation kann zur Datenkonsistenz und zur Prozesseffizienz beitragen. Sie erfordert aber ein umfassendes Know-how aller Mitarbeiter. Darüber hinaus sind Kombinationen von funktionaler und geschäftsfeldbezogener Strukturierung vorstellbar, die die jeweiligen Nachteile abmildern und die Vorteile gewährleisten sollen. Nach *Kütting/Scheren* finden in der Praxis mit zunehmender Komplexität i.V.m. einer erhöhten Berichterstattungsfrequenz funktionale Organisationseinheiten häufiger Anwendung. Nichtsdestotrotz bieten geschäftsbezogene Modelle das Potenzial, den Koordinationsaufwand zwischen den verschiedenen Schnittstellen zu reduzieren.³²

d) Ablauforganisation in einem Konzern

Grds. sind zwei extreme Formen der Ablauforganisation vorstellbar: eine *vollständige Zentralisierung* und eine *weitestgehende Dezentralisierung*. Eine vollständige Dezentralisierung ist indes nicht möglich, weil nur vorbereitende Konsolidierungsmaßnahmen dezentralisierbar sind, während die Konsolidierungsmaßnahmen i.e.S., zu denen etwa die Eliminierung von konzerninternen Beziehungen zählt, nur auf der Ebene des Konzern-MU oder eines Teilkonzern-MU vorgenommen werden können. Je dezentraler die Ablauforganisation erfolgt, umso höhere Anforderungen ergeben sich an den Umfang der in einer Konzern-/Bilanzrichtlinie dezidiert und unmissverständlich zu regelnden Sachverhalte. Je zentraler die Abläufe organisiert sind, umso weniger Schnittstellen sind zu überwinden. Dies steigert das Effizienzpotenzial durch Nutzung von IT und Konsolidierungssoftware. *Kütting/Scheren* beobachten diesbzgl. einen Trend von der traditionellen dezentralen Ablauforganisation zu einer zentraleren Ausgestaltungsform.

Ein Sonderthema im mehrstufigen Konzern (hier liegen Mutter-Tochter-Verhältnisse auf unterschiedlichen Ebenen der Konzernhierarchie vor) ergibt sich in Bezug auf die Organisation der Kapitalkonsolidierung. Hierbei können die Verantwortlichen zwischen einer zentralistischen Variante (Simultankonsolidierung) und einer dezentralen Variante (Ketten- oder Stufenkonsolidierung) wählen. Während im ersten Fall nach erfolgter Summenabschlussbildung alle Konsolidierungsmaßnahmen gleichzeitig ausgeführt werden, geht die Kettenkonsolidierung schrittweise vor. Hier werden – gleichsam von unten nach oben – Teilkonzernabschlüsse erstellt, beginnend mit jenem MU eines Teilkonzerns, das am weitesten von dem obersten Konzern-MU entfernt ist. Diese Teilkonzernabschlüsse werden dann auf der Ebene der nächst höheren MU weiter aggregiert, wobei nur

32 Vgl. *Kütting/Scheren*, DB 2010 S. 1895 f.

Beziehungen zwischen den jeweiligen Teilkonzernen eliminiert werden müssen. Nach *Küting/Scheren* nutzen deutsche Konzerne häufiger die Kettenkonsolidierung, die sowohl dezentral als auch zentral ausgestaltet werden kann. Hierfür spricht auch die etwaige Notwendigkeit, Teilkonzernabschlüsse für interne (steuerungsorientierte) Zwecke oder auch für die externe Berichterstattung des Konzerns erstellen zu müssen. Empfehlungen zur Wahl einer Organisationsform greifen auf Kriterien wie Anzahl einzubeziehender Unternehmen, internationale Verbreitung des Konzerns bzw. Heterogenität von Bilanzregimen und Compliance-Anforderungen sowie Existenz einer intern und extern harmonisierten Erfolgsrechnung im Konzern zurück.³³

e) Einsatz von IT und Konsolidierungssoftware

Aus der derivativen Vorgehensweise zur Erstellung des Konzernabschlusses ergeben sich häufig arbeits- und zeitintensive Vorgänge, die im Zeitablauf zu einer umfassenden Datenerfassung und -verarbeitung führen. Vor diesem Hintergrund wird der Einsatz von IT und Konsolidierungssoftware mit simultan zunehmender Komplexität

- von konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen,
- aus der Konzernstruktur (Konzernorganigramm mit Rückbeteiligungen und Heterogenität der Beherrschungsmittel),
- aus dem Umfang der Berichtselemente (vgl. oben unter Abschn. I.) und den daraus resultierenden Interdependenzen,
- aus der Zahl der im Rahmen der Herstellung einer Bilanzidentität zum Vorjahr zu überbrückenden Perioden

unverzichtbar.³⁴

f) Konzern-/Bilanzrichtlinie

Eine Konzern-/Bilanzrichtlinie ist zumindest in der Konzernsprache zu erstellen. Sie umfasst alle internen und externen Vorschriften, die bei der Erstellung des Konzernabschlusses und ggf. dessen Nutzung für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke zu beachten sind. Hieraus ergibt sich im Fall einer Konzernsteuerung auf IFRS-Basis eine zweiteilige Struktur: (1) Finanzberichterstattung (*Accounting Manual*); (2) Controlling (*Controlling Manual*). Für eine gemeinsame Finanzberichterstattungs- und Controlling-Richtlinie sprechen insb. die Datenkonsistenz und die Abstimmung zwischen legaler Konsolidierung einerseits und Management-Konsolidierung im Rahmen der Segmentberichterstattung andererseits. Im Controllingteil sollten insb. steuerungsrelevante Kennzahlen definiert, deren Nutzung bzw. Interpretation erläutert und ihre Berechnungsweise eindeutig spezifiziert werden. Der Controllingteil der Konzern-/Bilanzrichtlinie umfasst nach *Weiss/Ferlings* auch zwei Kapitel: Analyseteil (internes retrospektives Berichtswesen) und Planungsteil (internes prospektives Berichtswesen).³⁵

Funktionen des Finanzberichterstattungsteils der Konzern-/Bilanzrichtlinie sind die Anwendung der Bilanzierungsnormen, wobei gerade auch auf folgende Sachverhalte einzugehen ist:³⁶

- Anweisungen für Bilanzierungs- und Konsolidierungsfragen, die nicht durch die IFRS geregelt sind,

- Auslegungen von Vorschriften, die nicht eindeutig gesetzlich und oder durch die IFRS geregelt sind,
- Entscheidungen zur Wahlrechtsausübung bei expliziten (z.B. erfolgsneutrale Neubewertung von Sachanlagen) und faktischen Wahlrechten – ohne Benennung von Alternativen,
- Ermessensbeschränkung und konkrete Verfahrensweise bei Ermessensspielräumen.

Zudem sind Zuständigkeiten und Kommunikationswege sowie Aktualisierungsfrequenzen (z.B. quartalsweise in Bezug auf Zinssätze für die Diskontierung von Rückstellungen und dergleichen mehr) eindeutig festzulegen. Die Inhalte sind in enger Abstimmung mit dem Abschlussprüfer und grds. auch mit dem Bilanzierungsausschuss des Prüfungsausschusses zu verfassen. Somit steht letztlich die interne Verbindlichkeit der Konzern-/Bilanzrichtlinie für alle am Prozess der Konzernberichterstattung beteiligten Unternehmen, Abteilungen und Personen außer Frage.

Nach *Küting/Scheren* sollte das Accounting Manual mindestens vier Kapitel beinhalten:

- *Allgemeiner Teil*: Dieser klärt Berichtsansätze und -frequenzen sowie die jeweiligen Berichtsumfänge und -formate. Hier sind der maßgebliche Kontenplan, ein verbindlicher Zeitplan und die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer zu regeln. Zudem werden die internen Entscheider nach Bilanzierungsbereichen und der Kreis der einbezogenen (betroffenen) Unternehmen benannt.
- *Bilanzierungsrichtlinie*: Hier sind die relevanten Bilanzierungsthemen aufgearbeitet. Sie werden eindeutig und anschaulich präsentiert sowie mit Unternehmensbeispielen unterlegt. Von zentraler Bedeutung sind klare Kontierungsanweisungen, Interpretationshilfen und griffige Wesentlichkeitsschwellen (sofern Wesentlichkeitsbeurteilungen überhaupt dezentral vorgenommen werden dürfen) sowie Aktualität.
- *Konsolidierungsrichtlinie*: Sie beinhaltet praxisrelevante Inhalte zu allen Sachverhalten und Techniken, die für die Konsolidierung relevant sind, z.B. die Vorgehensweise zur Findung des fair value für die Anteile der nicht beherrschenden Gesellschafter.³⁷ Nicht gewöhnliche Geschäftsvorfälle, wie konzerninterne Umstrukturierungen, sukzessiver Anteilserwerb mit und ohne Statuswechsel (z.B. vom AU zum TU), Entkonsolidierung, Einstufung von ZG usw., bedürfen ebenfalls einer eindeutigen Klärung. Da diese Sachverhalte im Allgemeinen nicht dezentral zu buchen sind, kann es als ausreichend erachtet werden, diese nur zu erwähnen, um die Zuständigkeit der zentralen Konsolidierungsstelle hierfür zu verdeutlichen.
- *Datenerfassungs- und Datenverarbeitungsrichtlinie*: Sie regelt die Datenübertragung in zeitlicher (z.B. Zeitpunkte), technischer (z.B. Medium) und inhaltlicher Hinsicht (z.B. Berichtspakete). „Aus Praxissicht sind zwei Aspekte von besonderer Bedeutung. Einmal der Ablauf der Feststellung und Eliminierung von internen Leistungsbeziehungen [...] sowie zum Fast close“.³⁸

Die vorstehenden Überlegungen zur Organisation des Konzernberichterstattungsprozesses basieren auf ausgewählten

33 Vgl. Küting/Scheren, DB 2010 S. 1896 f. Vgl. auch Lorson/Melcher/Zündorf, CMR 2013 S. 12-23.

34 Vgl. Küting/Scheren, DB 2010 S. 1897 f.

35 Vgl. Weiss/Ferlings, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998, Rn. 1342.

36 Vgl. Küting/Scheren, DB 2010 S. 1899.

37 Dieser wird prima facie nur im Rahmen der Neubewertungsmethode nach IFRS für die Ermittlung des fiktiven Goodwills der nicht beherrschenden Gesellschafter benötigt. Indes ist eine „Goodwill-Hochrechnung“ auf 100% u.U. auch für den Impairment-Test des Goodwills auf Basis zahlungsmittelgenerierender Einheiten geboten.

38 Küting/Scheren, DB 2010 S. 1900.

Meinungen im Schrifttum sowie auf Plausibilitätsüberlegungen. Die gewählten Bezeichnungen und Untergliederungen sind exemplarisch zu verstehen. Die aufgegriffenen Inhalte und Problembereiche müssen hingegen unabhängig von einer unternehmensindividuell geeigneteren Variante materiell behandelt und einer Lösung zugeführt werden.

IV. Zusammenfassung

Die Fallstudie spannt insgesamt den Bogen von der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach HGB über die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach HGB bzw. nach EU-IFRS bis hin zum fertigen Konzernabschluss nach EU-IFRS 2015. Erarbeitet wurden insb. Unterschiede zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung im Einzelabschluss sowie die Anwendung der IFRS im Konsolidierungsprozess. Insgesamt wird deutlich, dass bereits in einem kleinen Konzern (MU, 100%iges TU im Ausland, 80%iges TU, 1 ZG, 1 AU) zahlreiche Beurteilungsvorgänge und Buchungen vorzunehmen sind. Somit wird der Konzernabschlussstellungsprozess greifbar.

In der Praxis wird das Management sorgfältig analysieren und beobachten müssen, welches Bild ein Abschluss des Konzerns zeichnet. Die konzernindividuelle Analyse wird jedoch detaillierter ausfallen, als dies vorstehend erfolgt ist. Insb. werden

Beziehungen zu Bond Covenants herzustellen sein. Auch muss prospektiv analysiert werden, wie sich künftige Normen (z.B. die künftige Leasing-Bilanzierung nach IFRS) auf das Bilanzbild auswirken werden.

Schließlich werden sich in der Praxis vielfältige Fragestellungen ergeben, die die Aufbau- und Ablauforganisation des Berichterstattungsprozesses betreffen. Welche das sind und welche Lösungsalternativen bestehen, wurde vorstehend ebenfalls exemplarisch angedeutet. Im Gesamtprozess werden auch Schnittstellen zur Steuerabteilung sowie zum Controlling zu definieren sein. Diese betreffen vor allem die Berechnung der latenten Steuern (entsprechend der lokalen Steuergesetzgebung) und die Zuarbeit zur Segmentberichterstattung gem. IFRS 8, die auf dem Management Approach basiert – also auf die Controlling- bzw. Steuerungssicht Bezug nimmt. Letztlich werden hier auch Dokumentationen und Untersuchungen zu Risiken im Berichterstattungsprozess erfolgen müssen, die nicht Bestandteil dieser Fallstudie sind.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass alle Aufgabenstellungen dieser Fallstudie inkl. Leerformularen auf der Lehrstuhl-Homepage abrufbar sind.³⁹

³⁹ Siehe unter: <http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewel/downloads/dateien-aus-dem-bereich-publikationen> (letzter Abruf: 10.11.2015).

Tagungsbericht

Erträge/HGB/IFRS/Lagebericht/Leasing

»KOR1160934

Katharina Hombach, M.Sc., München

Aktuelle Entwicklungen in der Unternehmensberichterstattung

– Tagungsbericht zur Euroforum Jahrestagung „Praxisforum Rechnungswesen“ –

Katharina Hombach, M.Sc. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Ludwig-Maximilians-Universität, München.

Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Auf der Euroforum Jahrestagung „Praxisforum Rechnungswesen“ wurden aktuelle Entwicklungen der nationalen und internationalen Unternehmensberichterstattung von Erstellern, Prüfern und Aufsehern debattiert. Neben den Auswirkungen der aktuellen Niedrigzinsphase steht die Implementierung von IFRS 15 sowie des BilRUG im Fokus der betroffenen Unternehmen. Doch mit dem Abschluss des Leasingprojekts sowie der Diskussion um die künftige Agenda des IASB stehen die nächsten Herausforderungen schon bereit.

I. Überblick

Vom 22.-23.06.2015 fand die Euroforum Jahrestagung „Praxisforum Rechnungswesen“ in Frankfurt/M. statt. Die Veranstaltung war mit einer breit aufgestellten Gruppe von Referenten besetzt, die Vertreter der Ersteller, Prüfer und Regulierer gleichermaßen umfasste:

- Prof. Dr. Andreas Barckow, DRSC e.V.
- Thomas Blöink, BMJV
- Dr. Robert Braun, Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung e.V.
- Andrea Bruckner, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Bastian Buck, GRI Global Reporting Initiative
- Christoph Dolderer, EnBW Energie Baden-Württemberg AG
- Dirk Driesch, Roever Broenner Susat Mazars GmbH & Co. KG WPG StBG
- Heiko Ehrcke, Deutsche Telekom AG
- Dr. Jens Freiberg, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Klaus Kunzelmann, Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung e.V.
- Dr. Arno Probst, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Miklos Szabo, SAP SE
- Dr. Martin Schloemer, Bayer AG
- Dr. Thomas Senger, Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft