

Der Konzernabschluss nach Handelsgesetzbuch (HGB) und International Financial Reporting Standards (IFRS)

Kapitel 4 – Die Bestandteile der Konzernberichterstattung

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

Auf einen Blick ...

- Im letzten Kapitel werden die Bestandteile des Konzernabschlusses und deren jeweilige Funktion vorgestellt.
- Zu den Bestandteilen gehören die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Anhang, der Lagebericht, die Kapitalflussrechnung, die Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Segmentbericht.
- Abschließend gibt es Literaturtipps zum Weiterlesen und Vertiefen.

Inhaltsverzeichnis

6. Die Bestandteile der Konzernberichterstattung	3
6.1. Konzernbilanz.....	3
6.1.1. HGB.....	3
6.1.2. IFRS.....	4
6.2. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung.....	4
6.2.1. HGB.....	4
6.2.2. IFRS.....	5
6.3. Konzernanhang	5
6.3.1. HGB.....	5
6.3.2. IFRS.....	6
6.4. Kapitalflussrechnung	6
6.5. Eigenkapitalveränderungsrechnung	7
6.6. Segmentberichterstattung.....	8
6.7. Konzernlagebericht.....	8
6.7.1. HGB.....	8
6.7.2. IFRS.....	9
6.8. Literaturtipps.....	9

6. Die Bestandteile der Konzernberichterstattung

Der Konzernabschluss nach **HGB** besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-GuV, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalpiegel. Er kann um eine Segmentberichterstattung erweitert werden (§ 297 Abs. 1 HGB). Der Konzernlagebericht (§ 315 HGB) ergänzt diesen, er ist jedoch kein Bestandteil des Konzernabschlusses.

Nach **IFRS** hat ein vollständiger Konzernabschluss die Bestandteile Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung, Anhang und Segmentberichterstattung (IAS 1.10 und IFRS 8.1 f.).

6.1. Konzernbilanz

6.1.1. HGB

Das deutsche Handelsgesetz kennt keine besonderen Gliederungsvorschriften für die Konzernbilanz. Deren Gliederung folgt daher den Gliederungsvorschriften des § 266 i. V. m. § 298 Abs. 1 HGB für die Bilanzen des Jahresabschlusses großer Kapitalgesellschaften. Bei der Gliederung der Konzernbilanz sind die allgemeinen Grundsätze nach § 265 HGB zu beachten (Darstellungstetigkeit, Angabe der Vorjahresbeträge, Vermerk oder Angabe der Mitzugehörigkeit zu mehreren Posten, Gliederung bei mehreren Geschäftszweigen, weitere Untergliederung, Hinzufügen neuer Posten, Änderung der Gliederung oder der Postenbezeichnung, Zusammenfassung von Posten, Leerposten).

Die sich aus der Besonderheit des Konzernabschlusses ergebenden Unterschiede werden in den HGB-Vorschriften zum Konzernabschluss beschrieben. Ein sich aus der Kapitalkonsolidierung ergebender aktiver Unterschiedsbetrag ist als Geschäfts- oder Firmenwert auf der Aktivseite auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Ergibt sich aus der Kapitalkonsolidierung ein passiver Unterschiedsbetrag, ist er auf der Passivseite, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB). Eine Saldierung mit aktiven Unterschiedsbeträgen findet nicht statt. Unterschiedsbeträge aus der Quotenkonsolidierung werden genauso wie die der Vollkonsolidierung behandelt.

Weitere Vorschriften des HGB betreffen den Ausweis von Anteilen anderer Gesellschafter innerhalb des Eigenkapitals (§ 307 HGB, Bezeichnung als „Anteile anderer Gesellschafter“, „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ oder „Anteile außenstehender Gesellschafter“).

Ferner wird der Ausweis von Unterschiedsbeträgen bei erstmaliger Anwendung der Equity-Methode (§ 312 HGB), von aktiven und passiven latenten Steuern (§ 306 HGB) und der vereinfachte Ausweis von Vorräten (§ 298 Abs. 2 HGB) geregelt.

6.1.2. IFRS

Die IFRS kennen kein verbindliches Gliederungsschema. Es gibt aber in den IAS 1.54 einen Mindestkatalog von Bilanzpositionen. Die Gruppierung der einzelnen Abschlussposten soll nach Fristigkeit (d. h. die Posten werden in lang- und kurzfristig unterschieden) erfolgen (IAS 1.60). Dies wirkt sich hauptsächlich auf der Passivseite aus, da das deutsche Handelsgesetzbuch auf der Aktivseite auch in lang- und kurzfristige Vermögensgegenstände unterscheidet (vgl. **Müller, IFRS**, S. 42). Die Praxis zeigt, dass die Unternehmen bei Anwendung der IFRS meist die Gliederung der Posten im Vergleich zu HGB verändern.

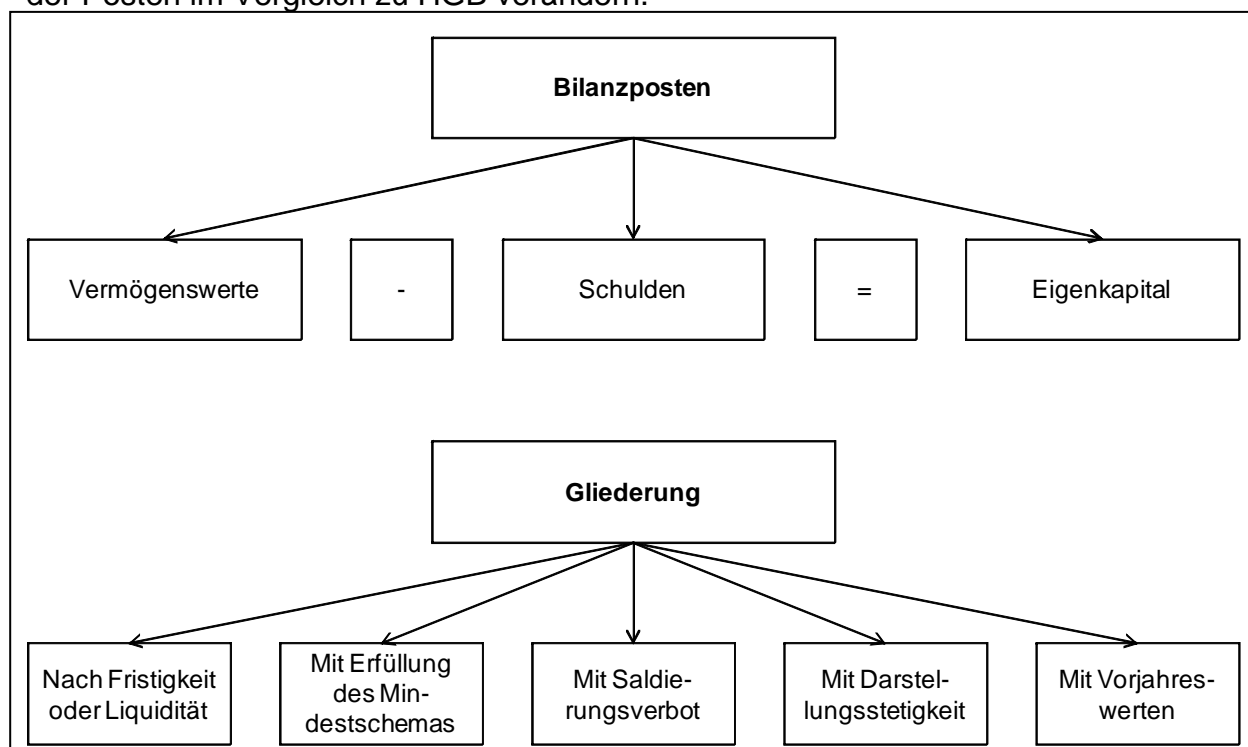


Abbildung 1: Bilanzposten und Gliederungskriterien (Quelle: Ballwieser, Wolfgang: IFRS-Rechnungslegung, 2. Auflage München, Verlag Franz Vahlen, 2009, S. .48.)

6.2. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

6.2.1. HGB

Das deutsche Handelsgesetz kennt keine besonderen Gliederungsvorschriften für die **Konzern-GuV**. Deren Gliederung folgt daher den Gliederungsvorschriften des § 275 i. V. m. § 298 Abs. 1 HGB für die GuV des Jahresabschlusses. Bei der Gliede-

zung der Konzern-GuV sind die allgemeinen Grundsätze nach § 265 HGB zu beachten (vgl. Punkt 6.1.1).

Die sich aus der Besonderheit des Konzernabschlusses ergebenden Unterschiede werden in den HGB-Vorschriften zum Konzernabschluss beschrieben. So ist ein im Jahresergebnis der Konzern-GuV enthaltener, anderen Gesellschaftern zustehender Gewinn (oder Verlust) nach dem Posten Jahresüberschuss/-fehlbetrag darzustellen (§ 307 Abs. 2 HGB). Das auf assoziierte Unternehmen entfallende Ergebnis ist nach § 312 Abs. 4 Satz 2 HGB in der Konzern-GuV unter einem gesonderten Posten („Ergebnis aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen“) auszuweisen.

6.2.2. IFRS

Die Bestandteile der Gesamtergebnisrechnung sind in IAS 1 regelt. Sie enthält neben den Komponenten der handelsrechtlichen GuV zusätzlich die ergebnisneutralen Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (so genanntes „Sonstiges Ergebnis“). Dies kann beispielsweise aus der Neubewertung von marktfähigen Wertpapieren oder aus der Erhöhung des Buchwerts langfristiger Vermögenswerte resultieren (IAS F.76).

Für die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung gibt es nur Mindestvorschriften (IAS 1.81 ff.). Die in IAS 1.82 genannte Mindestgliederung ist um weitere Posten aus anderen Standards zu erweitern.

Die IFRS erlauben wie das HGB die Anwendung des Gesamt- wie des Umsatzkostenverfahrens (IAS 1.99). Es ist eine Aufschlüsselung der Aufwendungen nach Art und Funktion im Unternehmen vorzunehmen. Dabei kann das Unternehmen diese Aufschlüsselung auch im Anhang ausweisen. Empfohlen wird diese jedoch für die Aufschlüsselung in der Gesamtergebnisrechnung (IAS 1.100).

Unternehmen, die das Umsatzkostenverfahren verwenden, müssen zusätzlich ihre Abschreibungen, Personalaufwendungen (IAS 1.104) und Aufwendungen, die für die Vorhersage zukünftiger Cashflows notwendig sind, nennen (IAS 1.105).

Börsennotierte Gesellschaften haben zusätzlich das Ergebnis pro Aktie auszuweisen (IAS 33).

6.3. Konzernanhang

6.3.1. HGB

Wie beim Jahresabschluss gehört zum Abschluss eines Konzerns nach § 297 Abs. 1 HGB der so genannte Konzernanhang (vgl. hierzu **Baetge, Konzernbilanzen**, S. 433 bis 457). Er dient der Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-GuV und soll

u. a. Aufschluss geben über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Währungsumrechnungsmodalitäten sowie einbezogene und nicht einbezogene Tochterunternehmen. Weitere Pflichtangaben sind u. a. eine Aufgliederung der Verbindlichkeiten, die durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer, Mitglieder der Geschäftsführung und Aufsichtsgremien und Angaben zu den Finanzanlagen. Neben den konzernspezifischen Angabepflichten aus dem HGB (§§ 313, 314) sind noch zahlreiche Pflichtangaben der Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) zu beachten.

Im Konzernanhang werden bestimmte Sachverhalte des Konzernabschlusses benannt, tiefere Untergliederungen der in Konzern-GuV oder Bilanz dargestellten Posten unternommen, bestimmte Sachverhalte erläutert oder kommentiert und Begründungen für ein bestimmtes Tun (oder Nichtstun) der Geschäftsführung geliefert. Darüber hinaus kann die Konzernleitung auch zusätzliche freiwillige Angaben im Konzernanhang (z. B. Sozialbilanzen, Wertschöpfungsrechnungen) machen. Eine Analyse des Konzernabschlusses ist ohne die Angaben aus dem Konzernanhang nicht zu leisten.

6.3.2. IFRS

Der Konzernanhang nach IFRS (notes) erfordert regelmäßig mehr und detailliertere Angaben als ein HGB-Konzernanhang. Neben den grundsätzlichen Anhangsangaben, die sich aus dem IAS 1 ergeben, führen auch einzelne Standards zu weiteren Angabe- und Erläuterungspflichten im Konzernanhang.

Grundsätzlich verfolgt der Konzernanhang in den IFRS den gleichen Zweck wie der Konzernanhang nach HGB, nämlich Grundlagen der Aufstellung des Konzernabschlusses zu liefern, besondere Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darzustellen und Angaben zu Punkten zu machen, die nur im Konzernanhang dargestellt werden dürfen und die zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes nötig sind.

6.4. Kapitalflussrechnung

In dem in der Konzern-GuV ausgewiesenen Ergebnis eines Unternehmens sind eine Vielzahl von Faktoren wie beispielsweise Abschreibungen und Rückstellungen (Zuführungen oder Auflösungen) enthalten, die sich nicht auf den realen Zahlungsfluss auswirken. Mit einer Kapitalflussrechnung versucht man deshalb, die wirklichen Zahlungsströme zu ermitteln.

Der um nicht zahlungswirksame Faktoren bereinigte Erfolg einer Periode stellt den Kapitalfluss als zahlungswirksamen, finanziellen Überschuss der Periode dar. Für den **HGB-Abschluss** ist die Anwendung der vom Deutschen Standardisierungsrat erarbeitete DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ einschlägig.

Die **Kapitalflussrechnung nach IFRS** wird im IAS 7 beschrieben. Beide Standards (DRS 2 und IAS 7) gliedern den Kapitalfluss in drei Fonds:

- Kapitalfluss = Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (IFRS: Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit): Zahlungsströme im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung des Unternehmens (Einzahlungen von Kunden für abgesetzte Produkte und Auszahlungen an Lieferanten für den Bezug von Vorprodukten sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und solche an Arbeitnehmer als Gegenleistung für deren Arbeitstätigkeit),
- Cashflow aus der Investitionstätigkeit: Zahlungsströme aus Investitionen und Desinvestitionen,
- Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit: abgeflossene Mittel für Dividenden, Darlehenstilgungen sowie zugegangene Mittel aus Kapitalerhöhung und Darlehensaufnahmen.

Die Aufteilung soll es dem Abschlussleser ermöglichen, die Quellen des Mittelzuflusses (meist der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit) von der „Verwendung“ der Geldmittel (z. B. Auszahlungen für Investitionen beim Cashflow aus der Investitionstätigkeit oder Auszahlungen für Kredittilgungen und Dividenden im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit) nachzuvollziehen.

6.5. Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung (auch Eigenkapitalspiegel) wird zwar vom **HGB** für den Konzernabschluss vorgeschrieben, geregelt wird sie aber im DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzernergebnis“. Ziel der Darstellung ist es, die Entwicklung und die Veränderung des Eigenkapitals der Muttergesellschaft (und eventuell vorhandener Minderheitsgesellschafter) zu verdeutlichen. In der Rechnung wird, unter Berücksichtigung der nicht ergebniswirksamen Konzerneigenkapitalveränderungen, das durch die Konzern-GuV ermittelte Konzernergebnis, getrennt für das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter (so vorhanden), auf das Konzerngesamtergebnis übergeleitet.

Die Regelungen der **IFRS** zur Eigenkapitalveränderungsrechnung verfolgen denselben Zweck.

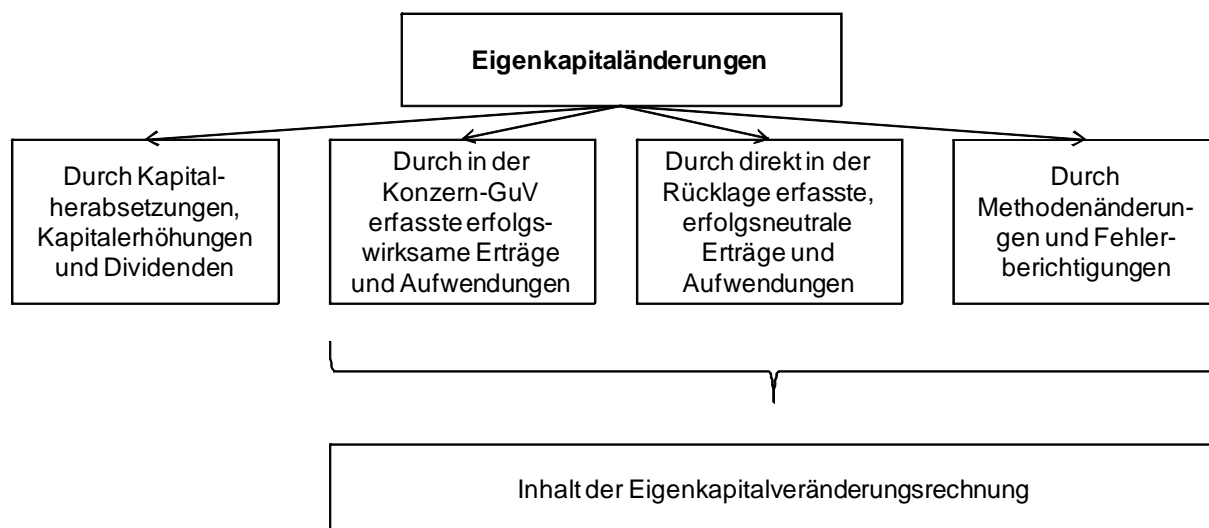


Abbildung 2: Eigenkapitaländerungen (Quelle: Ballwieser, Wolfgang: IFRS-Rechnungslegung. 2. Auflage München, Verlag Franz Vahlen, 2009, S. .133.)

6.6. Segmentberichterstattung

Für die Segmentberichterstattung besteht für Konzernmutterunternehmen nach § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht. In ihr sollen die Geschäftstätigkeiten des Konzerns in mehreren Feldern aufgeteilt und dargestellt werden. Die Aufteilung soll die Transparenz über die Verteilung von Chancen und Risiken der einzelnen Geschäftszweige (oder räumlichen Aktivitäten) des Konzerns erhöhen. Auch hier sind die Darstellungsform und der -inhalt nicht im HGB selbst, sondern in dem vom DSR erlassenen DRS 3 „Segmentberichterstattung“ erläutert.

Die **IFRS** Regeln zur Segmentberichterstattung finden sich im IFRS 8. Eine Segmentberichterstattung ist nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen Pflicht. In der Anwendung ergeben sich Unterschiede zwischen dem DRS 3 und den IFRS 8.

6.7. Konzernlagebericht

6.7.1. HGB

Im Konzernlagebericht (vgl. zu diesem Abschnitt **Baetge, Konzernbilanzen**, S. 495 bis 515) sind der Geschäftsverlauf und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird (§ 315 Abs. 1 Satz 1 HGB). Insbesondere sollen die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einbezogen und dargelegt werden. Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken sollen erläutert und beurteilt werden. Ferner ist auf bedeutsame Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjahres einzugehen, Risikomanagement-

ziele und -methoden des Konzerns sind darzustellen, Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken kundzumachen und die Bereiche Forschung und Entwicklung des Konzerns zu erläutern.

Wichtig für das Verständnis des Konzernabschlusses sind insbesondere die im Konzernlagebericht zu leistende Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns. Hier geht es über eine reine Darstellung von Fakten hinaus. Bei der Analyse sind die bedeutendsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Dies gilt auch für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wobei im Gesetz explizit Umwelt- und Arbeitnehmerbelange genannt werden, aber weitere Punkte vorstellbar sind.

Ferner sind die Risikomanagementziele und -methoden des Konzerns einschließlich seiner Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Geschäftsvorfällen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden und für die Beurteilung der Lage und der Einschätzung der zukünftigen Entwicklung notwendig sind, darzustellen. Dies betrifft auch die Darstellung und Erläuterung von Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditätsrisiken und Zahlungsstromschwankungen (§ 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB).

Für börsen- bzw. kapitalmarktorientierte Unternehmen ergeben sich weitere Berichtspflichten (§ 315 Abs. 4 HGB).

6.7.2. IFRS

Eine dem HGB vergleichbare Regelung der Konzernlageberichterstattung nach IFRS gibt es derzeit noch nicht (vgl. **Baetge, Konzernabschluss**, S. 514 f.). Es ist jedoch auf besondere Vorgänge nach Schluss des Geschäftsjahrs einzugehen (IAS 10.21 f.). IAS 1.13 weist auf die Möglichkeit hin, dass das Management die Unternehmenslage in einem gesonderten Bericht, der dem Lagebericht gleicht, darstellt (financial review by management).

6.8. Literaturtipps

Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: **Konzernbilanzen**. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 433 bis 515.

Ballwieser, Wolfgang: IFRS-Rechnungslegung. 2. Auflage München, Verlag Franz Vahlen, 2009.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010.

Müller, Matthias: **IFRS** - International Financial Reporting Standards. 2. Auflage Frankfurt am Main, Bund Verlag, 2010.

Petersen, Karl; Zwirner, Christian: Konzernrechnungslegung nach HGB – inklusive BilMoG. 1. Auflage Weinheim, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, 2009.

Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim; Sellhorn, Thorsten: Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2011.