

Evergreen Endkonsolidierung So klappt's mit IDL.KONSIS

TEIL 1

Die Endkonsolidierung. Schon der Name spaltet die Gemüter. In der Fachliteratur oft als Endkonsolidierung bezeichnet, wird dieser Vorgang in vielen Fällen (vielleicht sogar häufiger) Entkonsolidierung benannt.

Die Entkonsolidierer wählen das „t“ und denken an das Ausscheiden der Tochtergesellschaft aus der Gruppe, die Endkonsolidierer bevorzugen das „d“ und wollen damit die Begriffsreihe der Erst- und Folgekonsolidierung mit der Endkonsolidierung harmonisch abrunden.

Beide Bezeichnungen sind dabei richtig und stehen für denselben Sachverhalt.

Die Herausforderungen

Doch neben der Frage nach „d“ oder „t“, gibt es zwei weitere schwergewichtige Themen, die zu heftigen fachlichen Debatten führen:

I. Das Endkonsolidierungsergebnis entspricht regelmäßig nicht dem Ergebnis aus der Veräußerung von Beteiligung im Einzelabschluss.

II. Der Cash-Effekt aus der Endkonsolidierung entspricht regelmäßig nicht dem Cash-Effekt aus der Veräußerung der Beteiligung im Einzelabschluss.

Ein Fallbeispiel

Lassen Sie uns Herausforderung I. näher betrachten und dazu ein Fallbeispiel wählen: Wir wollen die Bestandteile der Veräußerung im Einzelabschluss und der Endkonsolidierung im Konzernabschluss anhand einfacher Zahlen gegenüberstellen, um Rückschlüsse ziehen zu können. Siehe Tabelle 1.

Die Zahlen sind bewusst so gewählt, um im Konzern auf das gleiche Ergebnis wie im Einzelabschluss zu kommen. Von dieser Warte aus wird uns klar, dass

- > keine Anteile zurückbehalten werden dürfen, die zum fair value bewertet werden müssen und so den Verkaufserlös erhöhen,
- > keine im Rahmen der Erst- und Folgekonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven/Lasten sowie
- > keine Fortschreibung der Beteiligung im Einzelabschluss vorhanden sein dürfen, die zu einem „Minder“- oder „Mehr“-Abgang führen würden,
- > genauso keine Minderheitenanteile vorkommen dürfen, die im Rahmen der Endkonsolidierung erfolgswirksam ausgebucht werden müssen, d. h. immer nur 100%-ige vollkonsolidierte Unternehmen,

- > auch keine OCIs, die zur Realisation kommen und ebenfalls erfolgswirksam ausgebucht werden müssen, bilanziert wurden.

Die übrigen Bestandteile sind selbstsprechend, nur die OCIs tanzen aus der Reihe. Speziell das Thema Währungsrücklage führt immer wieder zu heftigen fachlichen Debatten. Abhilfe schafft hier IAS 1.7: Die Währungsrücklage ist Bestandteil der other comprehensive income.

Wie sieht es in der Praxis aus? Die zurückbehaltenen Anteile spielen nicht unbedingt eine große Rolle, die anderen Bestandteile kommen aber regelmäßig vor und machen eine Überleitung notwendig. Hierfür modifizieren wir unser Fallbeispiel. Siehe Tabelle 2.

Jetzt wird uns klar, warum die beiden Werte regelmäßig voneinander abweichen. Sobald nur einer der hervorgehobenen Bestandteile zur Anwendung kommt, haben wir keine Übereinstimmung mehr.



IDL.KONSIS

Bestandteile	Einzelabschluss	Konzernabschluss	Abweichung
1) Verkaufserlös	120	120	0
2) Fair value der zurückbehaltenen Anteile	–	0	0
3) Abgang Buchwert Beteiligung bei der Mutter	-100	-	-100
4) Abgang Nettovermögen der Tochter	–	-100	100
5) Abgang Minderheitenanteile	–	0	0
6) Direkt im Eigenkapital erfasste Gewinne/Verluste (OCI)	–	0	0
Summe	20	20	0

Tabelle 1
Fallbeispiel

- 1) / 2) Zu dem Verkaufserlös aus dem Einzelabschluss kommt das fair value der zurückbehaltenen Anteile hinzu.
 3) / 4) Das Nettovermögen der Tochtergesellschaft ersetzt im Konzern den Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft.
 5) Ein im Einzelabschluss unbekannter Posten kommt hinzu und ist zu berücksichtigen: Minderheitenanteile.
 Diese werden bei der Endkonsolidierung erfolgswirksam ausgebucht.
 6) Die über die Jahre direkt im EK erfassten Erträge/Aufwendungen werden jetzt realisiert.

Bestandteile	Einzelabschluss	Konzernabschluss	Abweichung
(1) Verkaufserlös	120	120	0
(2) Fair value der zurückbehaltenen Anteile	–	5	5
(3) Abgang Buchwert Beteiligung bei der Mutter	-100	-	-100
(4) Abgang Nettovermögen der Tochter inkl. Goodwill	–	-110	110
(5) Abgang Minderheitenanteile	–	10	10
(6) Direkt im Eigenkapital erfasste Gewinne/Verluste (OCI)	–	10	20
Summe	20	45	25

Tabelle 2
Modifiziertes
Fallbeispiel

	Bezeichnung	Kurztext	Währung	S H	Bestand- Teil-Nr.	Endkonsoli- dierung
			EUR			
30010	Gezeichnetes Kapital		0,00	S	4)	0,00
32310	Andere Gewinnrücklagen		0,00	S	4)	0,00
33010	Ergebnisvortrag		92.858,23	H		
K3520	AGP WUM Bilanz Neutrale Verrechnung		19.487,20	H	6)	19.487,20
32312	Neubewertungsrücklage		100.000,00	H	6)	100.000,00
K0310	Geschäftswert Kapitalkonsolid.		142.500,00	S	4)	-142.500,00
K3430	JÜ-Anteil fremde Gesellschafter		0,00	S	4)	0,00
K3530	AGP für Anteile fremder Gesellschafter		93.313,42	H	5)	93.313,42
4) Nettovermögen der Tochter inkl. Goodwill Summe						-624.965,66
5) Minderheitenanteile Summe						93.313,42
6) Direkt im Eigenkapital erfasste Gewinne / Verluste (OCI) Summe						119.487,20

Screenshot 1

Beispiel anhand der Daten aus dem IDL.KONSIS-Demomandanten.

Die Lösung

Wie läuft dies bei IDL? Die häufigste Antwort auf diese Frage an einen unserer Berater ist: Bei uns kommt alles vor!

IDL.KONSIS übernimmt die Verbuchung der Bestandteile zu 100% automatisch. Die Zusammenführung des Ergebnisses aus dem Einzelabschluss und des Endkonsolidierungsergebnisses wird durch die Steuerung der Konten in einer GuV-Position realisiert. Eine fachmännische Einrichtung, eine periodische Wartung und die konsequente Unterlassung jeglicher manueller Eingriffe in der Automatik vorausgesetzt, stimmt das Endkonsolidierungsergebnis aus IDL.KONSIS zu 100%.

IDL.KONSIS berücksichtigt bei der Verbuchung der Endkonsolidierung auch die Spiegel. Dies bringt im Zweifel mit sich, dass jede Buchung durch 20 geteilt wird. Und dies wiederum würde bedeuten, dass die i.d.R. 400 Bilanzkonten mit der Zahl 20 zu multiplizieren sind.

So ergibt sich eine beachtliche Anzahl von 8.000 Buchungszeilen, die eine Würdigung der einzelnen Buchungszeilen zur Prüfung des Endkonsolidierungsergebnisses deklariert.

Wie ist dies zu schaffen? Das Berechnungsschema nach IFRS, aus Tabelle 2, wird auch von unseren Wirtschaftsprüfern gerne akzeptiert und eignet sich hervorragend als Überleitung zwischen dem Endkonsolidierungsergebnis und dem Ergebnis aus der Veräußerung von Beteiligungen im Einzelabschluss.

Jetzt müssten wir nur wissen, wie die einzelnen Bestandteile aus IDL.KONSIS zu ermitteln sind. Neben der vollautomatischen Durchführung der Endkonsolidierung hält IDL.KONSIS ein umfangreiches Instrumentarium für die Berechnung der einzelnen Bestandteile bereit. Der einfachste Weg führt über die Konzernsalden, sprich Kontensalden aus dem Einzelabschluss zzgl. der Konsolidierungsbuchungen für die betroffene Gesellschaft, abrufbar u. a. über das Kurzwort KONSAL.

Hier würden wir nur die Bilanzkonten (BG 1+2) selektieren und das Ergebnisvortragskonto ausklammern. Und dies ist die Basis für die Endkonsolidierung. Siehe Screenshot 1.

Aus Platzgründen sind nur einige wenige Konten aufgenommen. Diese reichen jedoch vollkommen, um den Schwenk zu IDL.KONSIS und damit zur Praxis zu bekommen. Unstrittig ist, dass im Rahmen der Endkonsolidierung alle diese Konten, die hier farblich markiert sind, leer gebucht werden müssen. Nur wohin damit?

In Screenshot 2 findet man die Brücke zum Berechnungsschema aus Tabelle 2. Der Rest ergibt sich von alleine. Somit sind die letzten Zweifel bezüglich der Richtigkeit der (Um-) Buchung der ausgewählten Eigenkapitalpositionen in die Gewinn- und Verlustrechnung aus dem Weg geräumt.

Wenn wir so vorgehen, dass wir das Nettovermögen der abgehenden Gesellschaft in das Berechnungsschema einfügen, laufen wir nicht Gefahr, uns zwischen den – durchaus berechtigten – tausenden Buchungszeilen der Endkonsolidierungsbuchung zu verlaufen. Wir bewegen uns auf einer aggregierten Ebene, die der Dokumentationspflicht vollkommen genügt. Wir sehen das Ergebnis aus der Vogelperspektive, können so die im Konzern übliche riesige Datenmenge für diese Zwecke aufbereiten und setzen auf das Know-how von IDL auf.

Diese komfortable Ebene müssen wir nur verlassen, wenn wir manuelle Eingriffe in der Konsolidierung vorgenommen haben oder wenn wir die Kapitalflussrechnung betrachten. Für uns kommt jedoch nur die zweite Variante in Frage. Oder?

Bezeichnung	Kurztext	Währung	S	H	Bestand- Teil-Nr.	Endkonsoli- dierung
Kontensaldo		EUR	0,00	S		
W-00 : 008 006 KF	Elim. Anteile		60.000,00	H		
W-00 : 008 006 KF	Elim. Anteile		421.237,32	H		
Sum. 1	Kontensaldo		0,00	S		
Sum. 2	Konsolidierungsbuchung		481.237,32	H		
* 1+2	Kontensaldo+Konsolidierungsbuchung		481.237,32	H	3)	481.237,32
Verkaufserlös						
1) -500.000,00						
Ergebnis aus der Endkonsolidierung						
-430.927,72						

Screenshot 2

Bei der Betrachtung der Kapitalflussrechnung müssen wir uns eine Ebene tiefer bewegen. Hier steht uns die Transaktion KONBEW zur Verfügung. Aber zuerst die fachlichen Grundlagen. Und darauf werden wir uns aufgrund dessen, dass die Ausführungen zum Endkonsolidierungsergebnis vs. dem Ergebnis aus der Veräußerung von Beteiligung im Einzelabschluss viel Raum in Anspruch genommen haben, beschränken. In einem nachfolgenden IDL dialog werden wir ausführlicher darauf eingehen.

Wir treffen in der Praxis auf die Aussage unserer Wirtschaftsprüfer, dass in der Konzern-Kapitalflussrechnung als Cash-Effekt aus der Endkonsolidierung einer Tochtergesellschaft der Verkaufspreis, vermindert um die liquiden Mittel der Tochtergesellschaft, ausgewiesen werden darf. Das stimmt so. Und dies begründet wiederum, warum der Cash-Effekt aus der Endkonsolidierung regelmäßig nicht dem Cash-Effekt aus der Veräußerung der Beteiligung in dem Einzelabschluss entspricht. Denn parallel zum Cash-Zufluss im Abschluss der Muttergesellschaft fließt Cash der Tochtergesellschaft, wie im Screenshot 1 ersichtlich, ab.

Mit dem Nettovermögen der Tochtergesellschaft gehen auch die darin enthaltenen liquiden Mittel ab. So müssten wir im Investitionsbereich den Abgang der liquiden Mittel der Tochtergesell-

schaft zeigen. Diese Information liegt, wie beschrieben, durch die granulare Verbuchung der Endkonsolidierung vor und kann abgegriffen werden. Der Cash-Zufluss im Einzelabschluss der Muttergesellschaft wird in der Regel nicht gesondert gekennzeichnet. Das kann durch eine Umbuchung im Konzern ergänzt werden. Die restlichen Bewegungen aus dem Abgang der Tochtergesellschaft addieren sich auf 0,00 und können entweder in der Kapitalflussrechnung weggelassen oder in einer Kontrollzeile unterhalb zusammengefasst werden.

Da wir uns bisher an IAS/IFRS gehalten haben, noch schnell den Schwenk zum HGB. Die Vorschriften des HGB stehen in diesem Bereich im Einklang mit den IAS/IFRS-Vorschriften, d.h. die o.a. Ausführungen gelten auch hier. Vielmehr präzisiert § 308a die Notwendigkeit der erfolgswirksamen Auflösung einer eventuellen Währungsrücklage im Falle der Endkonsolidierung.

Abschließend noch zwei Ergänzungen, die diese Ausführungen zu einem Leitfaden abrunden. Wir setzen dafür auf Screenshot 1 auf und stornieren den Abgang des Buchwertes der Beteiligung bei der Mutter (Bestandteil (3) aus Fallbeispiel Tabelle 2). Da dieser Vorgang in der Buchhaltung der Muttergesellschaft erfasst wird, müssten wir im Konzern eine negative Beteiligung haben.

Wir stellen das so dar, als hätten wir nur dieses – vollkonsolidierte – Tochterunternehmen (ansons-ten die Konzernanlagenbewegungen – KONBEW – konsultieren).

Den Verkaufserlös (Bestandteil (1)) erfahren wir aus der Gewinn- und Verlustrechnung oder aus der Buchhaltung der Muttergesellschaft. Das so ermittelte Ergebnis aus der Endkonsolidierung wird erfahrungsgemäß gerne von unseren Adressaten akzeptiert.

Das ist auch eine geeignete Basis für die Abstimmung der von IDL.KONSIS erstellten Konsolidierungsbuchungen. Wenn nach der Durchführung der Endkonsolidierung zu der endkonsolidierten Gesellschaft – mit Ausnahme von angesammelten Ergebnissen und der Gewinn- und Verlustrechnung – nur noch Konzernsalden (KONSAL) mit einem Wert von 0,00 zu sehen sind, können wir wieder zufrieden und entspannt auf einen gut gemachten Job zurückblicken.



Cornelius Hartmann
IDL Senior Business Consultant

TEIL 2

Teil 2 folgt im nächsten IDL dialog, dieser erscheint in Q4/2015