



DIE KONTENLÖSUNG FÜR DIE KONSOLIDIERUNG

USGAAP / IFRS / HGB: Praktischer Tipp für den Aufbau der Struktur

Die bilanzielle Berichterstattung muss zahlreichen Bewertungs-Anforderungen genügen:

USGAAP / IFRS / Local GAAP

Wer nicht über eine „Ledger-Buchhaltung“ verfügt, wie sie bspw. von SAP angeboten wird, entwickelt dafür zumeist eigene Lösungen außerhalb der normalen Buchhaltungssysteme, z.B. Excel. Hier wird viel Zeit auf die Abstimmung der Zahlen, die Überprüfung von Formeln und die Ausschaltung von Eingabefeldern verwendet. Eine Plausibilitätsprüfung jagt die andere, meist zu Lasten der Zeit, die besser auf die Klärung von Bewertungsmethoden oder anderer, fachlich spannender Fragen verwendet werden sollte.

Die nachfolgend beschriebene Kontenlösung für die Konsolidierung bietet eine sehr effiziente Methode, die Anforderungen an die Berichterstattung zeitnah zu erfüllen.

Sie ermöglicht, dass bilanzielle Bewertungsunterschiede sofort nach Klärung im Einzelabschluss gebucht werden können. Das Bilanz-Reporting ist damit stets aktuell. Abstimmarbeiten mit Nebensystemen entfallen, die Dokumentation ist über die Buchungsbelege jederzeit auffindbar und dokumentiert.

Das Prinzip ist auf jedes Konzernrechnungswesen anwendbar. Eine Einbindung in die Konsolidierung nach den unterschiedlichen Bilanzregeln ist damit denkbar einfach.

Prozessuale Voraussetzung

Der Jahresabschluss beginnt bekanntlich am ersten Tag eines jeden Geschäftsjahres. Wer diese Grundregel konsequent befolgt, wird eine sehr hohe Qualität bereits in den monatlichen Zwischenabschlüssen erzielen und die zeitaufwendigen Jahresabschluss-Arbeiten wesentlich entzerren.

Die Buchung der monatlichen Abgrenzungen bzw. die Bildung der innerjährlichen Rückstellungen erfolgt ausschließlich durch die Finanzbuchhaltung, natürlich in enger Zusammenarbeit mit dem Controlling, d.h. die Buchungen erfolgen in der Buchhaltung und nicht im nachgelagerten Controlling-System.

In der hier beschriebenen Logik werden 8-stellige Konten-Nummern verwendet.

Entwicklung einer modularen Struktur der Konten unter der Verwendung von Poolkonten (Hauptbuch)

Ohne Berücksichtigung der Konten für die Steuerbilanz, werden mehrere Kontengruppen benötigt, um die Anforderungen des Finanz-Reporting zu erfüllen. Die Kontengruppen sind als in sich geschlossene „Regelkreise“ aus Bilanz- und G&V-Konten anzulegen. Querbuchungen zwischen zwei Regelkreisen sind nicht zulässig.

Das Prinzip ist denkbar einfach: Mengenlehre!

Das Unternehmen, für das die Autorin diese Struktur entwickelt hat, gehört zur Automobilzulieferbranche, Bereich Sondermaschinenbau. Bilanziert wird nach USGAAP und HGB, eine Umstellung auf IFRS ist geplant. Die Kundenaufträge werden in Form von Projekten bearbeitet. Die Bewertung der Projekte nach POC (= percentage of completion) findet ebenso Anwendung wie die Ermittlung des Deferred Revenue nach SAB101.





In diesem Umfeld werden strukturell insgesamt 6 Kontengruppen benötigt. Die im Beispiel verwendeten Konto-Nummern sind 8-stellig angelegt, ihre Gliederung entspricht weitestgehend dem Standard-Industriekontenrahmen.

Kontengruppen

- Gruppe 0 = beginnt mit 00 = Poolkonten (Hauptbuch)
- Gruppe 1 = beginnt mit 99 = Anpassung nach HGB
- Gruppe 2 = beginnt mit 55 = Anpassungen nach IFRS
- Gruppe 3 = beginnt mit 66 = Anpassung nach USGAAP allgemein
- Gruppe 4 = beginnt mit 77 = Anpassung nach USGAAP / POC
- Gruppe 5 = beginnt mit 88 = Anpassung nach USGAAP / SAB101

Umsetzungsbeispiel Konto „Bestand Unfertige Leistung“

<u>Konto-Nr.</u>	<u>Konto-Bezeichnung</u>
00210000	Pool: Bestand unfertige Leistung
55210000	IFRS: Bestand unfertige Leistung
66210000	USGAAP: Bestand unfertige Leistung
77210000	POC: Bestand unfertige Leistung
88210000	SAB101: Bestand unfertige Leistung
99210000	HGB: Bestand unfertige Leistung

Die Gruppe 0 enthält das Hauptbuch, die sog. Poolkonten, auf denen das Tagesgeschäft der Buchhaltung läuft. Eine wichtige Bedingung für die Anwendung der Kontenlogik ist, dass Bewertungsunterschiede nach USGAAP / HGB / IFRS auf den Poolkonten nicht gebucht werden, denn sie gehören nicht zum Tagesgeschäft.

Die Gruppe der Poolkonten stellt die größte Kontengruppe dar und ist in jedem Bilanzreport enthalten. Die G&V-Konten gehören, aus Sicht der Bilanz, zum Nebenbuch „G&V“. Entsprechend der vorgenannten Gruppierung werden 6 Nebenbücher benötigt für die Vortragskonten:

<u>Konto-Nr.</u>	<u>Konto-Bezeichnung</u>
00499000	Pool: Bilanzgewinn Hauptbuch
55499000	IFRS: Bilanzgewinn Adjustments
66499000	USGAAP: Bilanzgewinn Adjustments
77499000	POC: Bilanzgewinn Adjustments
88499000	SAB101: Bilanzgewinn Adjustments
99499000	HGB: Bilanzgewinn Adjustments

Ein Aufblähen des Kontenplans ist nicht zu befürchten, da sich die erforderlichen Adjustments auf wenige Teilbereiche beschränken. Querbuchungen zwischen den einzelnen Gruppen sind nicht zulässig.

Zur regelmäßigen Überprüfung, dass dieses Gebot auch eingehalten wird, kann ein Bilanzreport erstellt werden, der die einzelnen Kontengruppen zusammenfasst, jeweils grob untergliedert nach Aktiva, Passiva und G&V. Die Summe der Kontengruppen muss stets Null ergeben.





Dieser Bilanzreport dient gleichzeitig als Basis für die Darstellung der EK-Überleitung auf Bilanzkontenebene:

- 001 HGB-Adjustments
 - 001-A10 HGB-Assets
 - 001-B20 HGB-Liabilities
 - 001-C30 HGB-PnL

- 002 USGAAP-Adjustments allgemein
 - 001-A10 USGAAP-Assets
 - 001-B20 USGAAP-Liabilities
 - 001-C30 USGAAP-PnL

- 003 POC-Adjustments
 - 001-A10 POC-Assets
 - 001-B20 POC-Liabilities
 - 001-C30 POC-PnL

- 004 SAB101-Adjustments (Completed contracts)
 - 001-A10 SAB101-Assets
 - 001-B20 SAB101-Liabilities
 - 001-C30 SAB101-PnL

- 005 POOL-Accounts (Hauptbuch)
 - 001-A10 POOL-Assets
 - 001-B20 POOL-Liabilities
 - 001-C30 POOL-PnL





Zwei vereinfachte Beispiele in der praktischen Anwendung:

Beispiel 1: Altersteilzeit (Blockmodell):

In der Behandlung der Altersteilzeit (ATZ) gibt es Bewertungsunterschiede zwischen USGAAP und HGB. Beiden Bilanzierungssystemen gemeinsam ist, dass für den angesparten Betrag der ATZ-Teilnehmer und die am Ende der ATZ fällige Abfindung (wenn vertraglich vereinbart) eine Rückstellung zu bilden ist. Im Beispiel sind dies EUR 150.000.

Hauptbuch				
Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag SOLL	Betrag HABEN
GuV	00629000	Altersteilzeit	150.000	
Bilanz	00399100	RST Altersteilzeit		150.000

Im Unterschied zu USGAAP ist nach HGB zusätzlich noch die wahrscheinliche Inanspruchnahme durch mögliche ATZ-Kandidaten zu bewerten. Im Beispiel sind dies EUR 25.000.

HGB-Adjustment				
Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag SOLL	Betrag HABEN
GuV	99629000	HGB: Altersteilzeit	25.000	
Bilanz	99399100	HGB: RST Altersteilzeit		25.000

Der USGAAP-Bilanz wird nur das Poolkonto zugeordnet, d.h. nach USGAAP ergibt sich eine Rückstellung für Altersteilzeit in Höhe von EUR 150.000.

USGAAP-Bilanz

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
Passiva	00399100	RST Altersteilzeit	(-) 150.000
Passiva	00499000	Bilanzverlust	(+) 150.000
Bilanzwaage			0

Der HGB-Bilanz werden das Poolkonto und das HGB-Adjustmentkonto zugeordnet, d.h. nach HGB ergibt sich eine summarische Rückstellung für Altersteilzeit in Höhe von EUR 175.000.

HGB-Bilanz

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
Passiva	00399100	RST Altersteilzeit	(-) 150.000
Passiva	99399100	HGB: RST Altersteilzeit	(-) 025.000
Passiva	00499000	Bilanzverlust	(+) 150.000
Passiva	99499000	HGB Bilanzverlust	(+) 025.000
Bilanzwaage			0





Beispiel 2: Bestand an Work in Progress (WIP)

Zu einem Projektauftrag sind Herstellkosten in Höhe von EUR 440.000 angefallen.
Der Auftragswert beträgt EUR 1.000.000. Die Auftragskosten betragen EUR 750.000.

Hauptbuch				
Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag SOLL	Betrag HABEN
GuV	00610000	Materialaufwand	440.000	
Bilanz	00240000	Verbindlichkeiten		440.000

Zu diesen Herstellkosten gibt es noch keine Teilfaktura, die Herstellkosten sind nach HGB zu aktivieren.

HGB-Adjustment				
Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag SOLL	Betrag HABEN
Bilanz	99210000	HGB Bestand WIP	440.000	
GuV	99510000	HGB Bestandsveränderung WIP		440.000

Aufgrund der angewendeten POC-Methode ergibt sich ein Fertigstellungsgrad von 30%.

POC-Adjustment				
Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag SOLL	Betrag HABEN
Bilanz	77210000	POC Bestand WIP	215.000	
GuV	77510000	POC Bestandsveränderung WIP		215.000
Bilanz	77461010	POC Forderungsabgrenzung	300.000	
GuV	77500000	POC Umsatzerlöse		300.000

Im HGB-Abschluss werden das Hauptbuch und die HGB-Adjustments berücksichtigt: **HGB-Bilanz**

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
Aktiva	99210000	HGB Bestand WIP	(+) 440.000
Passiva	00240000	Verbindlichkeiten	(-) 440.000
			Bilanzwaage = 0

HGB-GuV

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
GuV	00610000	Materialaufwand	(-) 440.000
GuV	99510000	HGB Bestandsveränderung WIP	(+) 440.000
			GuV Ergebnis = 0

Im USGAAP-Abschluss werden das Hauptbuch und die POC-Adjustments berücksichtigt: **USGAAP-Bilanz**

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
Aktiva	77210000	POC Bestand WIP	(+) 215.000
Aktiva	77461010	POC Umsatzabgrenzung	(+) 300.000
Passiva	00240000	Verbindlichkeiten	(-) 440.000
Passiva	77499000	POC Bilanzgewinn	(-) 075.000
			Bilanzwaage = 0

USGAAP-GuV

Zuordnung	Konto-Nr.	Konto-Bezeichnung	Betrag
GuV	00610000	Materialaufwand	(-) 440.000
GuV	77510000	POC Bestandsveränderung WIP	(+) 215.000
GuV	77500000	POC Umsatzerlöse	(+) 300.000
			GuV Ergebnis (+) 075.000





Der ursprüngliche Artikel wurde 2004 unter dem Titel „USGAAP / IFRS / HGB Praktischer Tipp für die kontenstrukturelle Organisation“ im Controllermagazin veröffentlicht. Da viele Unternehmen noch nicht über eine Ledger-Buchhaltung verfügen, hat er in seiner Aktualität nichts an Bedeutung verloren. Er wurde für die Webseite im Jahr 2022 leicht überarbeitet.

