

Der Wirtschaftsstruktur auf der Spur

Die Identifizierung von Unternehmensstrukturen mithilfe der Rechnungslegung als sekundäre Datenquelle in der amtlichen Statistik

Mindestens seit den 50er Jahren des vergangenen Jahrhunderts gibt es vermehrt Werke über strukturelle Verflechtungen von Großunternehmen, respektive Aktiengesellschaften.¹⁾ Seit dieser Zeit ist mit steigender Komplexität der Unternehmensstrukturen sowie der zunehmenden globalen Verflechtung gemeinhin eine stetige Zunahme der Verfügbarkeit entsprechender Daten zu verzeichnen. Parallel hierzu ist die Rechnungslegung durch eine Zunahme der Publizitätspflicht sowie Maßnahmen zu deren Durchsetzung gekennzeichnet. So korrelieren Umfang und Art der Marktteilnahme von Unternehmen mit den jeweiligen gesetzlich greifenden Offenlegungspflichten für die Rechenwerke wie Jahresabschluss, Anhang und Lagebericht. Diese Rechenwerke sind als sekundäre Datenquellen anzusehen, da sie Verwendung finden ohne eine erneute unmittelbare Befragung zu erfordern.

Im Profiling werden mithilfe dieser Rechenwerke Unternehmensgruppenstrukturen hinsichtlich der tatsächlichen Marktteilnehmer unter Berücksichtigung wirtschaftlich gemeinsam agierender Einheiten und deren Organisationsstruktur analysiert. Dies entspricht dem Ansatz in der amtlichen Statistik zur Abbildung von Wirtschaftsstrukturen – diese sind nicht unmittelbar beobachtbar und ergeben sich auf Basis bestimmter Informationen durch die Bildung von Aggregaten (Sektoren).

Sekundäre Datenquellen im Profiling

Die eigentliche Aufgabe der Unternehmensstrukturstatistik ist es, auf Basis der tatsächlichen Marktteilnehmer die Wirtschaftsstruktur abzugrenzen.²⁾ Daher besteht die Arbeit der Profiling-Teams in der amtlichen Statistik darin, Unternehmensstrukturen zu analysieren und im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise insbesondere hinsichtlich der internen Koordinierung und Marktaktivitäten zu bewerten. Kernaufgabe ist dabei, die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen den einzelnen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe hinsichtlich Funktionen und Produktionsfaktoren zu erkennen.³⁾ Da diese Strukturen aufgrund ihrer Komplexität und aus Gründen der Effizienz in der Regel nicht unmittelbar erfragt werden (Primärdaten), werden zu diesem Zweck bereits vorliegende Daten (Sekundärdaten) aus sekundären Datenquellen interpretiert.

Zu den (unternehmens-)internen sekundären Datenquellen gehören insbesondere die im Zuge der externen

Rechnungslegung gesetzlich von den Gesellschaften offenzulegenden Unterlagen wie Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), Anhang, (Segment-) und Lageberichterstattung für den Einzel- bzw. Konzernabschluss. Im Falle öffentlicher Strukturen können zudem u. a. auch Beteiligungsberichte und Haushaltspläne in diese Kategorie fallen. Aber auch Webseiten der Konzerne sowie Flyer, Broschüren und Unternehmenszeitschriften, die im Rahmen des statistischen Profiling ebenfalls ausgiebig betrachtet werden, gehören zu den (unternehmens-) internen sekundären Datenquellen. Im Zuge der Untersuchung der Strukturen werden zudem auch (unternehmens-) externe sekundäre Datenquellen wie das Handelsregister, amtliche Wirtschaftsstatistiken, kommerzielle Datenbanken, das (statistische) Unternehmensregister sowie Presse-Artikel in die Analyse miteinbezogen.⁴⁾

Primäre Daten zu den Strukturen werden insbesondere im Falle großer und bedeutender Unternehmensgruppen, deren Strukturen vom Schreibtisch aus (sog. Desktop-Profiling) nur mit erheblichen Einschränkungen analysiert werden können, durch Befragungen im Rahmen einer freiwilligen Erhebung nach § 7 Abs. 2 BStatG ermittelt. Dies geschieht auf freiwilliger Basis regelmäßig durch Besuch der Konzernzentrale und Diskussion über die wirtschaftlichen Strukturen (sog. Intensive Profiling) mit den Verantwortlichen.⁵⁾

Möglichkeiten und Grenzen sekundärer Datenquellen – insbesondere der Rechnungslegung – für Zwecke des Profiling

Erkenntnisziele im Profiling

Profiling hat insbesondere das Ziel autonome Strukturen innerhalb von Unternehmensgruppen zu identifizieren und hinsichtlich der Datenverfügbarkeit zu beurteilen und vorzubereiten.

Das statistische Profiling dient der Umsetzung des EU-Unternehmensbegriffs der Verordnung (EWG) Nr. 696/93, welcher vom Unternehmen als eigenständiger Akteur und Marktteilnehmer ausgeht. Hierzu nimmt das Profiling eine Analyse organisatorischer und wirtschaftlicher Zusammenhänge zwischen Gesellschaften (einschließlich ihrer Produktionsfaktoren sowie Funktionen) in Unternehmensgruppen vor, um eine Abbildung der wirtschaftlichen

1) Vgl. beispielhaft https://www.commerzbank.de/de/hauptnavigation/konzern/publikationen/publikation_wer_geh_rt_zu_wem/wgz.html

2) Ein Aufsatz hierzu ist für Ausgabe 10/2020 der Statistischen Monatshefte Niedersachsen vorgesehen.

3) Vgl. Holtsch, Anna: Unternehmensgruppen im Fokus – Profiling in der amtlichen Statistik, in: Statistische Monatshefte Niedersachsen 10/2019, S. 556-561.

4) Vgl. zur Gängigkeit der Unterscheidung beispielhaft <http://www.manager-wiki.com/strategische-informationen/44-informationsquellen>.

5) Ein Bericht hierzu ist für Ausgabe 6/2020 der Statistischen Monatshefte Niedersachsen vorgesehen.

Realität auf Basis der Marktteilnehmer für die Statistik zu ermöglichen.⁶⁾

Die Prüfung auf Autonomie erfolgt hierbei anhand von drei Kriterien, die für das Vorliegen eines Statistischen Unternehmens kumulativ erfüllt sein müssen:⁷⁾

„Koordinierte (operative) Geschäftsführung:

Diese beinhaltet „die Kontrolle über die Abwicklung verschiedener Prozesse im Rahmen der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit“⁸⁾. Hierzu gehören bspw. die Steuerung der Einkäufe und Produktionsfaktoren, des Einsatzes und der Rekrutierung des Personals sowie die Bestimmung des Produktsortiments, des Produktionsniveaus und der Preise. Dies entspricht dem zu Beginn erwähnten Anspruch nach einer Bündelung der Faktoren, damit Teilprozesse sachgerecht abgebildet werden. Die Geschäftsführung im statistischen Unternehmen bezieht sich entsprechend [auch] auf ihre konkreten operativen Aspekte.

Marktorientierung:

Das Unternehmen muss gegenüber Dritten seine Erzeugnisse bzw. Dienstleistungen am Markt anbieten, wobei das Ertragsziel der Verkauf zu Marktpreisen ist. Eine Abgrenzung der relevanten Märkte verlangt entsprechend eine tiefgehende Auseinandersetzung mit dem Geschäftsmodell der Unternehmensgruppe. Hilfreich hierbei sind die Beschreibungen der Tätigkeiten sowie die Analyse bilanzieller Kennzahlen. Eine Herausforderung stellt ggf. die Abgrenzung mehrerer Märkte innerhalb einer Unternehmensgruppe dar.⁹⁾ Ziel ist die Differenzierung zwischen unterstützenden Tätigkeiten, Nebentätigkeiten und der Haupttätigkeit.

Buchführung:

Für das (statistische) Unternehmen [, welches ggf. aus mehreren Gesellschaften besteht und nicht zwingend der Unternehmensgruppe bzw. dem Konzern deckungsgleich entspricht,] lassen sich statistisch aussagekräftige Daten generieren. [Hierzu gehören insbesondere Kennzahlen zur Bruttowertschöpfung sowie zum Betriebsüberschuss.] Dies bedingt, dass bestimmte Positionen bspw. zu Vorleistungen, Bestandsveränderungen, Mieten und Pachten, Steuern und Sozialabgaben sowie Subventionen auf Ebene des statistischen Unternehmens abrufbar sind.“¹⁰⁾ Dies stellt auch bestimmte Anforderungen an die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtkosten- bzw. Umsatzkostenverfahren) der einbezogenen Gesellschaften.

Im Zuge des Profiling werden aus der Sichtung sekundärer Daten zudem Rückschlüsse auf **Umsatzerlöse, sozialversicherungspflichtig Beschäftigte sowie den Wirtschaftszweig** des Statistischen Unternehmens gezogen.

Für das Statistische Unternehmen ist darüber hinaus aus den zugeordneten Gesellschaften die **bestimmende Rechtliche Einheit** zu benennen. Für Zwecke der **Konsolidierung** der Statistischen Merkmale auf Ebene komplexer Statistischer Unternehmen sind zudem die einzelnen Gesellschaften hinsichtlich ihrer Funktion innerhalb des Statistischen Unternehmens dahingehend zu beurteilen, ob diese additiv oder nicht-additiv in das jeweilige aggregierte Ergebnis eingehen.

Anforderungen an europäische Statistiken

Zu analysieren ist, inwieweit die externe Rechnungslegung als sekundäre Datenquelle für eine Verwendung im Rahmen des Profiling geeignet ist. Eine entsprechende Beurteilung kann insbesondere anhand der im Rahmen des Verhaltenskodex für europäische Statistiken erarbeiteten Grundsätze zum Statistischen Prozess sowie zu den Statistischen Produkten erfolgen. Da sich die dort aufgeführten Grundsätze insbesondere auf die Verwendung von Daten beziehen und weniger auf die Ableitung von Strukturen aus teilweise qualitativen Informationen gerichtet sind, werden im Folgenden insbesondere übertragbare Grundsätze betrachtet.¹¹⁾

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die in der externen Rechnungslegung verwendeten Definitionen und Konzepte in weiten Teilen eine gute Annäherung an die Erfordernisse des statistischen Profiling darstellen (Grundsatz 8: Geeignete Statistische Verfahren, Indikator 8.1). Dies ist darauf zurückzuführen, dass in beiden Fällen eine grundsätzliche Zielkonformität hinsichtlich einer wirtschaftlichen Informationsvermittlung bezüglich leistungswirtschaftlicher Aspekte angestrebt wird. Mit den zahlreichen Merkmalsdefinitionen für Zwecke der Strukturstatistik, die unmittelbar mit Definitionen in den Unternehmensabschlüssen verbunden sind,¹²⁾ sowie dem Management-Ansatz in der Rechnungslegung finden sich zudem auch direkte Anknüpfungspunkte. Entsprechend kann grundsätzlich auch davon ausgegangen werden, dass die Identifikation Statistischer Unternehmen unter Zuhilfenahme der Rechnungslegung – insbesondere auch mittels qualitativer Informationen im Lagebericht – dem Bedarf der Nutzerinnen und Nutzer und damit dem Grundsatz der Relevanz (Grundsatz 11) gerecht wird. Allerdings kommen nach dem Handelsgesetzbuch (HGB)¹³⁾ in den Definitionen neben einer Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion entsprechend auch eine Kapitalerhaltungs- bzw.

6) Vgl. Holtsch, Anna: Unternehmensgruppen im Fokus – Profiling in der amtlichen Statistik, in: Statistische Monatshefte Niedersachsen 10/2019, S. 558f.

7) Vgl. hierzu insbesondere umfassend Redecker, Matthias/Sturm, Roland: Profiling von Unternehmen, in: WISTA Wirtschaft und Statistik, Ausgabe 6/2017, S. 15-17.

8) Redecker, Matthias/Sturm, Roland: Profiling von Unternehmen, in: WISTA Wirtschaft und Statistik, Ausgabe 6/2017, S. 16.

9) Vgl. Redecker, Matthias/Sturm, Roland: Profiling von Unternehmen, in: WISTA Wirtschaft und Statistik, Ausgabe 6/2017, S. 16f.

10) Holtsch, Anna: Unternehmensgruppen im Fokus – Profiling in der amtlichen Statistik, in: Statistische Monatshefte Niedersachsen 10/2019, S. 558f. [Hervorhebungen und Ergänzungen durch die Verfasserin].

11) Vgl. hierzu umfassend den Verhaltenskodex für europäische Statistiken – Für die nationalen statistischen Ämter und Eurostat vom 16. November 2017 (<https://ec.europa.eu/eurostat/de/web/quality/european-statistics-code-of-practice>). Das darauf basierende und diese Grundsätze konkretisierende Qualitätshandbuch der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (https://www.destatis.de/DE/Methoden/Qualitaet/qualitaetshandbuch.pdf?__blob=publicationFile&v=5). Die Qualitätsstandards des Verhaltenskodex wurden bereits im ESSNet Profiling of large and complex Multinational Enterprise Groups vom 24.01.2014 auf Zwecke des Profiling übertragen (vgl. https://ec.europa.eu/eurostat/cros/system/files/WP%20B_Methodology%20of%20Profiling%20report%202014%20V3_0_final.pdf, S. 60-65).

12) Vgl. hierzu umfassend die VERORDNUNG (EG) Nr. 250/2009 DER KOMMISSION vom 11. März 2009, Artikel 1 Satz 2 sowie Anhang I Merkmalsdefinitionen.

13) Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist

Ausschüttungsbemessungsfunktion zum Tragen, während insbesondere nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) auf den ersten Blick vor allem die Informationsvermittlungsfunktion dominiert.¹⁴⁾

Die Rechnungslegung orientiert sich weitreichend am sogenannten „True and fair View“-Grundsatz¹⁵⁾ und berücksichtigt u. a. den Grundsatz der Zuverlässigkeit nach HGB und IFRS, so dass für Zwecke des Profiling grundsätzlich von einer Entsprechung mit Grundsatz 12 „Genauigkeit und Zuverlässigkeit“ ausgegangen werden kann. Des Weiteren ist der Rhythmus des Profiling-Zyklus mit den gesetzlichen Veröffentlichungszeitpunkten der Rechnungslegung für große und bedeutende Gesellschaften vielfach vereinbar, so dass sich hinsichtlich der Aktualität und Pünktlichkeit (Grundsatz 13) der Informationen nur selten Friktionen mit erheblichen Auswirkungen ergeben. Eine Basierung des Profiling auf der externen Rechnungslegung trägt aufgrund ihrer Kontinuität sowie starken rechtlichen Reglementierung und der Überprüfung ihrer Einhaltung im Rahmen der Abschlussprüfung zur Kohärenz und Vergleichbarkeit (Grundsatz 14) sowie aufgrund ihrer oftmals allgemeinen Verfügbarkeit im Bundesanzeiger zur Zugänglichkeit und Klarheit (Grundsatz 15) der gebildeten Statistischen Unternehmen bei.

Analyse der externen Rechnungslegung

Für Zwecke des Profiling in Deutschland werden vor allem Einzelabschlüsse – insbesondere nach HGB – sowie Konzernabschlüsse – insbesondere nach HGB und IFRS – betrachtet. In Abhängigkeit von größen- und rechtsformspezifischen Regelungen ist festgeschrieben, welche Unterlagen in welchem Umfang zwingend elektronisch im Bundesanzeiger zwecks Bekanntmachung einzureichen sind. Für das Profiling inhaltlich von Interesse sind hierbei insbesondere: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), Anhang und Lagebericht.¹⁶⁾ Entsprechend sind bei der Beurteilung gleichermaßen quantitative und qualitative Informationen zu berücksichtigen. Dabei stellt sich die Landschaft verfügbarer Rechnungslegungsinformationen insgesamt durchaus heterogen dar. Da im Zuge des manuellen Profiling vornehmlich große Unternehmensgruppen einer entsprechenden Analyse unterzogen werden, ist die Informationslage auf Basis der Unternehmenspublizität im manuellen Profiling nach den gemachten Erfahrungen als grundsätzlich umfänglich anzusehen.¹⁷⁾ Im Folgenden werden die Instrumente der Rechnungslegung daher kurz vorgestellt und hinsichtlich ihrer Aussagekraft zu den Erkenntniszielen im Profiling auf Basis von über 200 in

Niedersachsen erstellten Profilen in den letzten drei Jahren beurteilt.

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV):

Quantitative Informationen finden sich insbesondere in Bilanz sowie GuV. In der Bilanz sind insbesondere Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten abgebildet.¹⁸⁾ Bei der Bilanz handelt es sich um eine zeitpunktbezogene Aufstellung zum jeweiligen Bilanzstichtag. Gerade im Zuge des Profiling lassen sich mit ihrer Hilfe bspw. durch eine Betrachtung der jeweiligen Vermögensintensitäten Hinweise auf Aktivität bzw. Tätigkeitsschwerpunkte gewinnen.¹⁹⁾ Aber auch Investitionstätigkeiten können mithilfe der Bilanz und unter Hinzunahme des Anlagespiegels sowie ergänzend auch der Kapitalflussrechnung²⁰⁾ genauer spezifiziert und analysiert werden. Auf das Verhältnis von Anlage- zu Umlaufvermögen haben hierbei oftmals „Branchenzugehörigkeit, Produktionsprogramm, Fertigungstiefe, Geschäftspolitik und Automatisierungsgrad“ erheblichen Einfluss.²¹⁾

Zusammen mit der GuV bildet die Bilanz den Jahres- bzw. Konzernabschluss. Die GuV beinhaltet die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres. Mithilfe der GuV werden insbesondere die Erfolgsquellen sowie der Ressourceneinsatz bezogen auf das Geschäftsjahr deutlich. Die GuV ist entsprechend als Instrument der Erfolgsermittlung eine zeitraumbezogene Rechnung und ermöglicht regelmäßig eine Erfolgsspaltung.²²⁾

Von besonderem Nutzen für Zwecke des Profiling ist in Verbindung mit der Bilanz insbesondere eine Betrachtung der dort zu findenden Abschreibungen (bspw. von Maschinen oder Leasingvermögen) zur Identifizierung des Investitionsverhaltens bzw. der bilanziellen Zuordnung hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums nutzbringend. Des Weiteren liefert die GuV ggf. detaillierte Informationen zu weiteren Aufwendungen, wie bspw. Personal, Material bzw. bezogene Leistungen, woraus Informationen hinsichtlich der Stellung und Funktion einer Gesellschaft innerhalb eines Konzerns gewonnen werden können. Sowohl nach HGB als auch nach IFRS kann die GuV wahlweise dem Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren entsprechend gegliedert werden. Bei dem Gesamtkostenverfahren (kurz GKV, auch als Produktionserfolgsrechnung bezeichnet) werden sämtliche der Produktion des Unternehmens zurechenbare Aufwendungen erfasst und den Umsatzerlösen nach Art des Aufwands (bspw. Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen) gegenübergestellt.

14) Vgl. hierzu Holtsch, Anna: Einfluss der IFRS auf das HGB: Konzeptionelle Würdigung vor dem Hintergrund europarechtlicher Einbettung und nationaler Besonderheiten, Berlin 2019, S. 62.

15) Vgl. hierzu umfassend Holtsch, Anna: Einfluss der IFRS auf das HGB: Konzeptionelle Würdigung vor dem Hintergrund europarechtlicher Einbettung und nationaler Besonderheiten, Berlin 2019, S. 41-102.

16) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 42.

17) Dennoch stellt die Tatsache, dass insbesondere Einzelabschlüsse bei Einbeziehung einer Gesellschaft in einen Konzernabschluss u. U. keiner Veröffentlichung mehr unterliegen, eine Schwierigkeit dar; vgl. zu dieser Problematik auch Tørsløv, Thomas R./ Wier, Ludvig S./Zucman, Gabriel: The Missing Profits of Nations, in: National Bureau of Economic Research, S. 8 (online abrufbar: <https://www.nber.org/papers/w24701>).

18) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 153.

19) Vgl. auch Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1048f.

20) Vgl. Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 9. Auflage, S. 188; Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1099.

21) Vgl. Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1049 (auch Zitat).

22) Vgl. Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1105.

Diese detaillierte Aufstellung ist für Zwecke des Profiling entsprechend sehr ergiebig. Eine mögliche Abweichung zwischen produzierter und abgesetzter Leistung wird hierbei durch die Posten Bestandsveränderungen sowie andere aktivierte Eigenleistungen berücksichtigt.²³⁾ Wenn gleich insbesondere aus einer GuV, welche nach dem GKV gegliedert wurde, explizit Indikatoren für die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung gewonnen werden können,²⁴⁾ so ist für beide Verfahren dennoch eine Wertschöpfungsrechnung entsprechend einer Entstehungs- bzw. Verteilungsrechnung für das Unternehmen grundsätzlich möglich. Diese unterliegt aufgrund der teilweisen Vermischung wertschöpfungsrelevanter sowie wertschöpfungsirrelevanter Teile in einigen GuV-Posten allerdings Einschränkungen.²⁵⁾

Anhang und Segmentberichterstattung:

Das dritte Element des Jahres- bzw. Konzernabschlusses bildet ggf. ein Anhang, welcher insbesondere der Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion dient. Der Anhang soll dabei vor allem die in Bilanz und GuV vermittelten Informationen näher erklären (ggf. kommentieren und interpretieren), ergänzen, ggf. hinsichtlich der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage korrigieren sowie von bestimmten Angaben entlasten.²⁶⁾ Entsprechend trägt der Anhang bspw. durch seine Erläuterungen zu einzelnen Positionen von Bilanz und GuV erheblich zu deren Verständnis und Interpretation auch im Profiling bei. So wird im Anhang oftmals auch eine Aufteilung der Umsatzerlöse vorgenommen, welche im Profiling sehr hilfreich sein kann. Denn für die Umsatzerlöse ist nach HGB ggf. auch eine Berichterstattung entsprechend der Segmente nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografisch bestimmten Märkten vorzunehmen.²⁷⁾ Des Weiteren hilft der Anhang auch dabei den Grad des der Bilanzierung zugrunde liegenden Optimismus bzw. Konservatismus einzuschätzen.²⁸⁾ Hier finden sich auch Informationen über den Anteilsbesitz und damit die Kontrollstrukturen in- und außerhalb der Unternehmensgruppe.

Optional findet sich nach HGB für den Konzernabschluss sowie nach IFRS verpflichtend für kapitalmarktorientierte Unternehmen eine deutlich weitergehende und eigenständige Form der Segmentberichterstattung nach dem Management-Ansatz bzw. dem Management Approach.²⁹⁾ Nach dem sogenannten Management Approach

hat sich eine Segmentierung im Rahmen der Darstellung dezentraler Geschäftseinheiten/Geschäftsfelder an der internen Organisations- und Berichtsstruktur zu orientieren und knüpft an internen Steuerungsgrößen an.³⁰⁾ Eine solche Segmentberichterstattung ist insbesondere für das Top-Down-Vorgehen im Rahmen des Profiling grundsätzlich besonders geeignet, da sie aus dem internen Blickwinkel des gesamten Konzerns disaggregierte Informationen bspw. für unterschiedliche Geschäftsbereiche oder auch Marken bereithält. So harmoniert gerade der auf der internen Steuerung basierende Management-Ansatz in der Regel stark mit dem Autonomie-Kriterium der Koordinierten Geschäftsführung. Des Weiteren liegen auf Ebene des Segments zahlreiche Kennzahlen vor, so dass das Buchführungskriterium auf dieser Aggregationsebene ebenfalls als erfüllt zu betrachten ist. Eine Einschätzung hinsichtlich der Marktorientierung kann zudem regelmäßig aus dem Segmentaußenumsatz gewonnen werden. Auch gibt der Intersegmentumsatz im Verhältnis zum Gesamtumsatz an, inwiefern das Segment vom Geschäftsvolumen der Gesellschaft bzw. des Konzerns abhängt.³¹⁾ Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass aus Gründen der Wesentlichkeit nicht jedes operative Segment auch berichtspflichtig ist.³²⁾

Lagebericht:

Der handelsrechtliche Lagebericht hat den „Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird“³³⁾. Seine Aufgabe besteht insbesondere in der Verdichtung der Jahres- bzw. Konzernabschlussinformationen sowie ihrer zeitlichen und sachlichen Ergänzung.³⁴⁾ Der Lagebericht fasst entsprechend die im Jahres- bzw. Konzernabschluss abgebildete Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hinsichtlich der wirtschaftlichen Gesamtsituation zusammen. Ergänzt wird dies in zeitlicher Sicht durch Prognosen (inklusive Chancen und Risiken) sowie in sachlicher Sicht durch die Darstellung der Gesamtlage, die bspw. auch Personal- und Absatzlage umfasst.³⁵⁾ Der Lagebericht enthält entsprechend mehrwertige Daten, die vergangenheits- und zukunftsbezogen sowie quantitativ aber insbesondere auch qualitativ – und damit besonders strukturell relevant – sind. Dadurch wird eine Informationsvermittlung ermöglicht, die auch den wirtschaftlichen Gesamtkontext mitberücksichtigt. Insbesondere im Falle global agierender und diversifizierter Konzerne ist eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtsituation ohne die zusätzlichen

23) Vgl. hierzu Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 571f. sowie S. 577f.

24) Vgl. ESSNet Profiling of large and complex Multinational Enterprise Groups. A project funded by the European Union Guidelines (13-07-2012) Version 2.2 (online abrufbar: https://ec.europa.eu/eurostat/cros/system/files/Guidelines_%20v2_2%2013-07-2012.doc), S. 9f.

25) Vgl. hierzu ausführlich Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1156-1167.

26) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 691ff.

27) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 709f.

28) Vgl. Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1091.

29) Hier ist auch nach HGB von einer deutlichen Annäherung der Vorgehensweise hin zum Management Approach entsprechend den IFRS auszugehen (https://www.haufe.de/finance/jahresabschluss-bilanzierung/e-drs-36-neuregelung-der-segmentberichterstattung-drs-3_188_503668.html).

30) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 723f; Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 9. Auflage, S. 908-912.

31) Vgl. Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 1124.

32) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 723f; Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 9. Auflage, S. 908-912; Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 912.

33) § 289 HGB sowie § 315 HGB für den Konzernlagebericht hier analog.

34) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 726.

35) Als Komponenten eines Lageberichts sind gemäß § 289 Abs. 1 u. 2 HGB u. a. insbesondere folgende Bestandteile anzusehen: Wirtschaftsbericht, Prognosebericht (inkl. Chancen und Risiken), Bericht über Finanzinstrumente, F & E-Bericht sowie Zweigniederlassungsbericht.

Informationen im Konzernlagebericht nicht möglich.³⁶⁾

Für Zwecke des Profiling können bspw. aus dem Wirtschaftsbericht die Geschäftstätigkeit sowie die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und die spezifische Situation der Gesellschaft bzw. des Konzerns gewonnen werden. Hier lassen sich bspw. Angaben zur wirtschaftlichen Struktur des Konzerns, Branchensituation, Produktpalette, Produktion und Beschaffung, zu Investitionen, Geschäftsprozessen, Absatzmärkten sowie zum Auftragsbestand und Umsatz entnehmen. Es ist jedoch zu beachten, dass die Unternehmen diese Lageberichte sehr unterschiedlich mit Leben füllen, wodurch sich die Informationsdichte in den Lageberichten teilweise sehr stark unterscheidet.³⁷⁾ Dabei übernimmt der Lagebericht keine rein darstellende, sondern insbesondere auch eine analysierende Funktion hinsichtlich Lage und Geschäftsverlauf. An diese Berichterstattung knüpft auch der zukunftsbezogene Prognosebericht über Chancen und Risiken an. Ebenfalls wertvoll im Zuge des Profiling sind die im Lagebericht über die rein quantitativen Informationen hinausgehenden Angaben zu Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten. Hieraus können Angaben zu Forschungs- und Entwicklungs (FuE)-Einrichtungen, Beschäftigtenzahl in diesem Bereich sowie auch unternehmensexternen bzw. übergreifenden Forschungsprojekten gewonnen werden.³⁸⁾

Gegebenenfalls wird der Lagebericht freiwillig durch eine Wertschöpfungsrechnung ergänzt, woraus die gesamte über die bezogenen Vorleistungen hinausgehende Eigen-

36) Vgl. Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, S. 931; Pellens, Bernhard/Fühlber, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 9. Auflage, S. 967-970.

37) In den letzten Jahren wurden die handelsrechtlichen Vorschriften zur Lageberichterstattung erweitert sowie die Prüfungsvorgaben grundsätzlich fortentwickelt. Hieraus werden sich voraussichtlich erst ab Berichtsjahr 2019 Effekte für das Profiling ergeben.

38) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 757f.

leistung des Unternehmens sichtbar wird. Dabei gibt der Quotient aus Wertschöpfung und Gesamtleistung Aufschluss über die Fertigungstiefe und damit über die vertikale Integration des Unternehmens bzw. Konzerns.³⁹⁾

Zusammenwirken der Rechenwerke im Profiling:

In der nachfolgenden Tabelle wird die Nutzbarkeit der externen Rechnungslegung für die Erkenntnisziele im Profiling hinsichtlich des Statistischen Unternehmens – auf Basis der über 200 in den letzten drei Jahren in Niedersachsen erstellten Profile – zusammengefasst. Anzumerken ist, dass es sich angesichts der Bandbreite der betrachteten Unternehmensgruppen sowie der Unterschiedlichkeit in den einzelnen Rechenwerken hierbei lediglich um Tendenzangaben handelt. Des Weiteren ist stets zu berücksichtigen, dass die Informationen der externen Rechnungslegung sich regelmäßig zumeist erst aus der Gesamtsicht sämtlicher veröffentlichter Rechenwerke umfänglich erschließen lassen. In diesem Sinne weist auch eine Beurteilung des Potentials eines Rechenwerks mit „mittelbar“ auf die zwingende Notwendigkeit der Verdichtung anhand weiterer Informationen hin, wohingegen das Potential „ggf. unmittelbar“ auf eine möglicherweise direkt auf das Erkenntnisziel passende verfügbare Information, welche allerdings stets einer Interpretation bedarf, hindeutet. Das sich ergebende Gesamtbild wird dabei auch von anderen externen Datenquellen – wie insbesondere den Internetauftritten der Unternehmen – geprägt und verdichtet.

39) Vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 10. Auflage, S. 770.

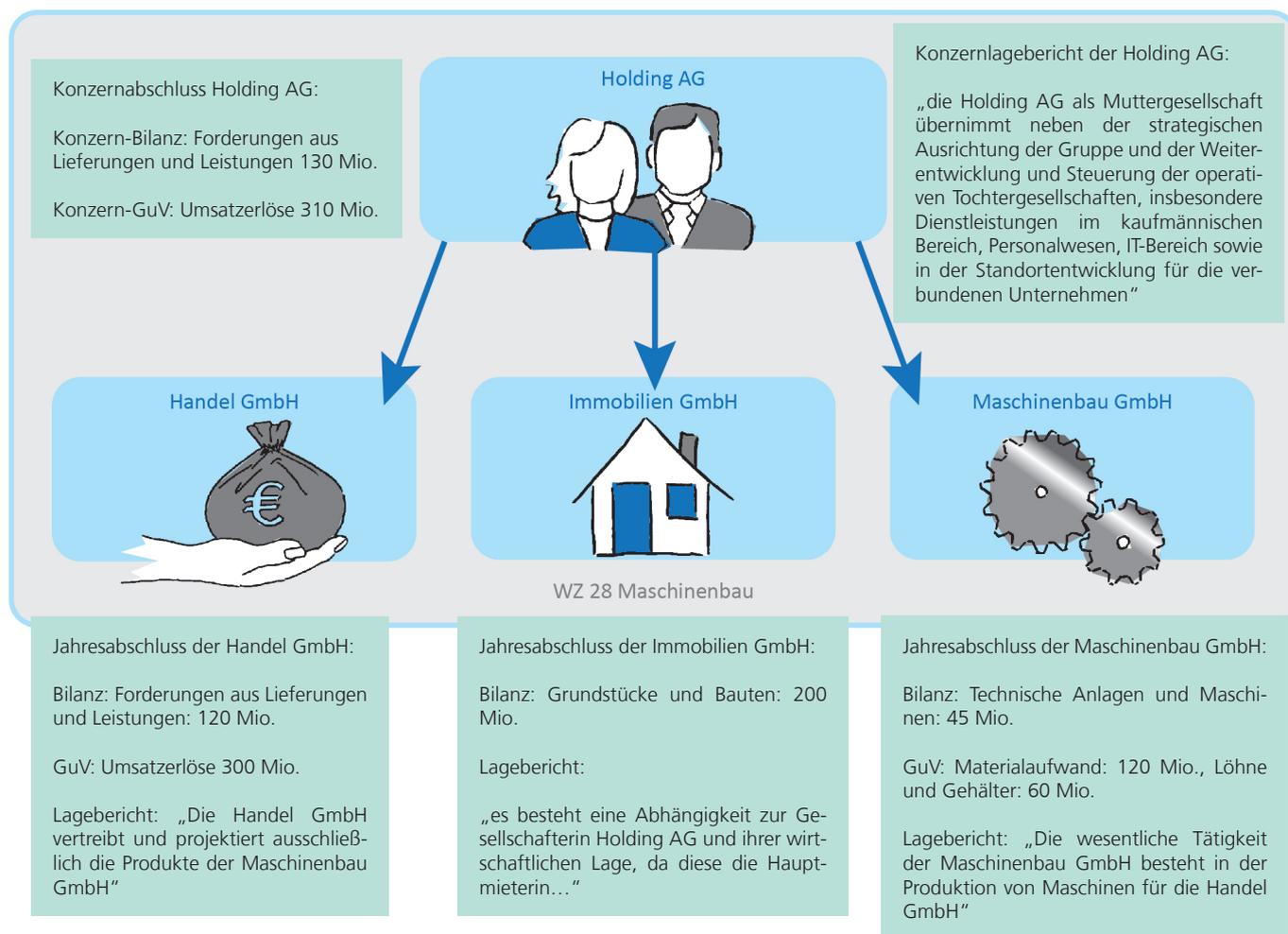
| Eher Quantitativ <--> zunehmend auch qualitativ | | | | | | |
|---|--------------------------------|-----------|------------------|------------------|---------------------------|------------------|
| | Rechnungslegungs-instrument | Bilanz | GuV | Anhang | Segmentbericht-erstattung | Lagebericht |
| Ziel | Marktorientierung | Mittelbar | Mittelbar | Mittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Koordinierte Geschäftsführung | - | - | - | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Buchführung | Mittelbar | Mittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Umsatzerlöse | - | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Beschäftigte | - | Mittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Wirtschaftszweig | Mittelbar | Mittelbar | Mittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Bestimmende rechtliche Einheit | - | - | - | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |
| | Konsolidierung | Mittelbar | Mittelbar | Mittelbar | Ggf. unmittelbar | Ggf. unmittelbar |

Die Tabelle verdeutlicht, dass im Zuge des Profiling als Vorarbeit zur Abbildung der Wirtschaftsstruktur insbesondere auch qualitative Informationen von erheblicher Relevanz sind.

Die folgende Abbildung, in welcher die fiktive „Maschinenbau-Gruppe“ bestehend aus vier Gesellschaften ein einziges Statistisches Unternehmen darstellt, soll die Zusammenhänge der Informationen zur Identifizierung eines Statistischen Unternehmens entsprechend vereinfacht veranschaulichen:

Es zeigt sich zudem, dass eine Analyse des Jahres- bzw. Konzernabschlusses einen weitreichenden Einfluss im Rahmen der Bestimmung des Wirtschaftszweigs auf Ebene des Statistischen Unternehmens aber auch auf Ebene der Rechtlichen Einheit entfalten kann.

Hier können bspw. die Ermittlung bestimmter Kennzahlen wie u. a. von Vermögens- und Anlageintensitäten, die Betrachtung von Erfolgsgrößen der GuV, aber auch ein Blick auf zugrundeliegende Entscheidungen über die Aufnahme in die Bilanz hinsichtlich einer wirtschaftlichen Zurechnung



von Vermögenswerten und damit von Produktionsfaktoren wertvolle Erkenntnisse liefern.

Fazit: Verbindung von Primär- und Sekundärdaten

Im Rahmen des Intensive Profiling in Niedersachsen wurden in den vergangenen zwei Jahren bereits einige sehr große und wirtschaftlich bedeutende Unternehmensgruppen besucht, die zuvor mindestens einmal vom Schreibtisch aus (sog. Desktop-Profiling) analysiert worden waren. Hierbei haben sich im Zuge der Konzernbesuche vielfach Unternehmensvertreterinnen und -vertreter als Ansprechpartnerinnen und -partner zur Verfügung gestellt, die

deckungsgleich oder fachlich zumindest eng verflochten waren mit dem Bereich der externen Rechnungslegung bzw. der Konzernrechnungslegung. Die in diesem Rahmen erfragten Strukturen und Kennzahlen wurden seitens der Unternehmensgruppen entsprechend regelmäßig aus der Konzernperspektive und damit wie auch im Desktop-Profiling „Top-Down“ generiert. Im Rahmen der Gespräche konnten die durch das Desktop-Profiling gewonnenen vorläufigen Ergebnisse überprüft und ggf. korrigiert werden. Daneben wurde durch die vertieften Gespräche auch das Verständnis der sekundären Datenquellen seitens der amtlichen Statistik – hier insbesondere der externen Rechnungslegung – hinsichtlich ihrer Interpretationsmöglichkeiten für die Zwecke des Profiling gestärkt.

Wenngleich hinsichtlich des Erkenntnisziels im Profiling nicht von einer vollständigen Konvergenz zwischen Primär- und Sekundärquellen ausgegangen werden kann, so bietet die externe Rechnungslegung dennoch eine sehr geeignete und vor allem den qualitativen Anforderungen voll entsprechende sekundäre Datenquelle. Hierbei ist der

Austausch mit den Unternehmensgruppen nicht nur hinsichtlich der Profilingergebnisse sondern auch insbesondere hinsichtlich des interpretatorischen Verständnisses der sekundären Datenquellen – und damit auch hinsichtlich einer nachhaltigen Qualitätssicherung – besonders wertvoll.
