

Anmerkungen zu IDW ERS FAIT 4

Anforderungen an die IT in der Konzernrechnungslegung

PROF. DR. REINHARD RUPP UND FRANK MÜLDER*

W³ GoBS
 ↪ HAAAA-77174]

Wie die Finanzbuchhaltung ist auch die Konsolidierung heute ohne IT-Unterstützung nicht mehr vorstellbar. Während der Einsatz von Informationstechnik im Rahmen der Finanzbuchhaltung gesetzlich geregelt ist und schon seit vielen Jahren in der Facharbeit der Wirtschaftsprüfer Berücksichtigung findet, wird nun erstmals vom Fachausschuss IT des IDW die IT-Unterstützung der Konsolidierung thematisiert. Insofern ist der vorliegende Entwurf IDW ERS FAIT 4¹ zu begrüßen. Nachfolgend werden die Schwerpunkte des Entwurfs herausgearbeitet, Konsequenzen für die Arbeit des Konzernabschlussprüfers diskutiert sowie anwendungs- und nutzerorientierte Fragen gestellt.

Inhaltsübersicht

- I. (Konzern-)Buchhaltung versus Konsolidierungsprozess
- II. Überblick über IDW ERS FAIT 4
- III. Rahmenbedingungen der IT-Unterstützung
- IV. Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess
- V. Kritische Würdigung von IDW ERS FAIT 4

I. (Konzern-)Buchhaltung versus Konsolidierungsprozess

Ableitung des Konzernabschlusses aus den Einzelbilanzen

Es ist mittlerweile anerkannt, dass von einer **originären Konzernbuchhaltung** – im Sinne der Erfassung von Geschäftstransaktionen – nicht gesprochen werden kann. Der Konzernabschluss wird vielmehr (derivativ) aus den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften abgeleitet². § 300 HGB bestimmt:

„In dem Konzernabschluss ist der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen.“

Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung

Es gilt allerdings **kein generelles Maßgeblichkeitsprinzip** der Einzelbilanzen für den Konzernabschluss. Vielmehr sind auf der „Konzernerbene“ – im Sinne der zusammengefassten Jahresabschlüsse – eigenständige, konzernweite Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften anzuwenden. Bilanzierungswahlrechte können auf Konzernebene ebenfalls eigenständig ausgeübt werden. Es entsteht damit auf Basis der Jahres-

* Prof. Dr. Reinhard Rupp, WP/StB, ist Partner bei FALK & Co. in Heidelberg und hat eine Professur an der Hochschule Pforzheim im Studiengang Finanzen, Controlling und Rechnungswesen. Frank Mülder ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Muelder Finance Software Consulting GmbH.

¹ Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (IDW ERS FAIT 4), IDW-FN 1/2012 S. 41 ff., Download: <http://www.idw.de/idw/portal/d302224>.

² Siehe hierzu im Einzelnen Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 12. Aufl., Stuttgart 2010, S. 82 ff.

abschlüsse der Konzernunternehmen eine **zusätzliche buchhalterische Ebene**, auf der die Anpassung an die Konzernvorschriften und die Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen erfolgen.

IDW ERS FAIT 4 spricht von „**Konsolidierungsbuchungen**“, die mit „den notwendigen Anpassungen und Umgliederungen“ zu den „konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen“ zusammengefasst werden³.

1. GoB beim Einsatz von Informationstechnologie

Der IT-Einsatz im Rahmen der Buchführung ist in § 239 Abs. 4 HGB geregelt⁴. Ergänzend sind die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) als Regeln zur Buchführung mittels Datenverarbeitungssystemen zu beachten⁵. Diese Regeln gelten für den Einzelabschluss und sind wegen der Erfassung von Geschäftsvorfällen sowie der generellen Dokumentations- und Rechenschaftsaufgabe der Einzelbilanz **nicht direkt auf den Konzernabschluss zu übertragen**. Schließlich ist der Konzern keine Rechtsperson und kann als solche keine Geschäftstransaktionen durchführen, die aufzuzeichnen wären. Da aber der Konzernabschluss auf der Zusammenfassung von Einzelabschlüssen basiert, erfolgt die Anwendung der GoBS mittelbar über die Beachtung in den Einzelabschlüssen. Gleichwohl werden auf der Ebene der zusammengefassten Einzelabschlüsse buchhalterische Vorgänge durchgeführt, um die Anpassung an die Bilanzierungsregeln des Konzerns zu erreichen und die Konsolidierungsvorgänge durchzuführen.

Keine Anwendung der GoBS auf den Konzernabschluss

Aufgrund der externen und internen Bedeutung der Konzernrechnungslegung wäre die Anwendung der GoBS auf die Konsolidierungsbuchungen durchaus zu erwägen⁶. Der Konzernabschluss hat vielfach die Einzelabschlüsse an den Rand gedrängt und diese für die Rechnungslegung als Hilfsinstrumente für den Konzernabschluss degradiert. Schließlich gibt nur der Konzernabschluss gesamthaft über das **Unternehmen als „wirtschaftliche Einheit“** Auskunft.

Steigende Bedeutung des Konzernabschlusses

Insofern kann IDW ERS FAIT 4 als erster Schritt bei der notwendigen Entwicklung von „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Konsolidierungsprozesse“ verstanden werden.

2. Manuelle und IT-gestützte Konsolidierungsprozesse

Nach IDW ERS FAIT 4 ist für einen IT-gestützten Konsolidierungsprozess Folgendes kennzeichnend:

Kennzeichen eines IT-gestützten Konsolidierungsprozesses

1.	Automatisierte Durchführung von Konsolidierungsmaßnahmen.
2.	Verwendung von Stamm- und Steuerungsdaten (Parameter).
3.	Konsolidierungslogiken und -funktionen aufgrund von Parametrisierungen (individuellen Einstellungen) oder aufgrund der Verwendung von regelbasierten Konsolidierungslogiken.
4.	Kontroll-, Abstimmungs- und Überwachungsmöglichkeiten bei der Durchführung des Konsolidierungsprozesses.

Liegt nach den vorstehend genannten Kriterien kein IT-gestützter Konsolidierungsprozess vor, handelt es sich um ein manuelles Konsolidierungsverfahren. IDW ERS FAIT 4 stellt zutreffend fest, dass der Einsatz von **Tabellenkalkulationsprogrammen** (wie z. B.

Manuelles Konsolidierungsverfahren

³ IDW ERS FAIT 4, Tz. 1.

⁴ Siehe hierzu IDW RS FAIT 1.

⁵ Die GoBS wurden von der deutschen Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl 1995 I S. 738 [HAAAAA-77174] ausgegeben und traten an die Stelle der Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) = BMF, Schreiben vom 5. 7. 1978 - IV A 7 - S 0316 - 7/78, BStBl 1978 I S. 250 [HIAAAA-76919]. Die GoBS sind in Zusammenarbeit mit der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung (AWV) entwickelt worden.

⁶ Siehe aber unten II.2.

Excel) in der Praxis häufig anzutreffen ist; insbesondere, wenn nur wenige Gesellschaften mit einer geringen Zahl von konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen zusammenzufassen sind. Für diese Fälle ist **IDW ERS FAIT 4 nicht anzuwenden**, da die eingesetzte IT nur unterstützende Funktion hat.

Aufwendige Prüfung manueller Konsolidierungsschritte

Hinweise: Der Prüfer muss nach den vorstehenden Kriterien zunächst feststellen, ob überhaupt ein IT-gestützter Konsolidierungsprozess vorliegt oder ob es sich um ein manuelles Konsolidierungsverfahren handelt. Nach der Verabschiedung von IDW ERS FAIT 4 wird der Wirtschaftsprüfer bei manuellen Konsolidierungsverfahren noch sorgfältiger und kritischer vorgehen müssen, was auch Rückwirkungen für die Unternehmen haben dürfte. Zum einen ist die Durchführung der Konsolidierungsschritte bei manuellen Verfahren **sorgfältiger und umfassender zu prüfen**. Zwar kann auch eine auf Excel basierende Konsolidierung Regeln und Formeln enthalten, die über Zellen oder Makros gesteuert sind. Diese individuelle Ablaufgestaltung führt zu einer komplexeren und aufwendigeren Prüfungsaufgabe, weil die Software keine Strukturierung mit sich bringt. Für den Prüfer ist nicht klar zu erkennen, wo in einem Tabellenkalkulationsblatt welche Werte wie berechnet werden. Zum anderen werden auch die unten angesprochenen Fragen und **Kriterien der Risiken, Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit** umfassender zu prüfen sein. Unter IKS-Gesichtspunkten wird das häufig anzutreffende Risiko, dass nur wenige Mitarbeiter die manuellen Konsolidierungsverfahren durchschauen und durchführen können (sog. „Kopfmonopole“), zu beachten sein.

II. Überblick über IDW ERS FAIT 4

Erstellung eines Konzernabschlusses

Bei der Erstellung des Konzernabschlusses werden **zwei Tätigkeitsarten** unterschieden (obwohl IDW ERS FAIT 4 diesen Aspekt nicht explizit herausarbeitet). Diese stellen unterschiedliche Anforderungen an die IT-Unterstützung sowie deren Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit:

Datenlogistik und ...

1. Aufgaben der **Datenübernahme**, die auch als Datenhandling oder Datenlogistik bezeichnet werden könnten. Hierzu gehören
 - a) die Übernahme der Daten aus den Einzelbilanzen der Konzerngesellschaften in die Summenbilanz des Konzerns,
 - b) die Übernahme der Saldovorträge aus dem Abschluss der Vorperiode, um den Bilanzzusammenhang auf der Ebene der Konzernbilanz herzustellen.

... Anpassungsmaßnahmen

2. Dagegen haben die **Anpassungsmaßnahmen auf der Ebene der Summenbilanz** buchhalterischen Charakter. Es erhebt sich damit die bereits angerissene Frage, inwieweit § 239 HGB und die GoBS hier Anwendung finden. IDW ERS FAIT 4 beantwortet diese Frage in Tz. 29 überraschend klar: „Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung, konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen in Form einer laufenden Buchführung (Handelsbuch) abzubilden, kommt eine unmittelbare Anwendung des § 239 Abs. 3 HGB (Grundsatz der Unveränderlichkeit) ...nicht in Betracht“.

IDW ERS FAIT 4 fordert „dennoch“, dass „sowohl Änderungen der Parameter als auch der verarbeiteten Meldedaten in kontrollierbarer Form und damit im Einzelnen nachvollziehbar erfolgen.“⁷

⁷ Siehe IDW ERS FAIT 4, Abschnitt III „Audit Trail“.

III. Rahmenbedingungen der IT-Unterstützung

1. Risiken der Konsolidierung

Unter Risiken des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses (IDW ERS FAIT 4, Tz. 7-16) werden **allgemeine Risiken** aus Medienbrüchen im Verarbeitungsprozess und bei Datenübernahmen angesprochen, weiterhin Fehlerrisiken bei der Verarbeitung der Anpassungsmaßnahmen. Hieraus wird die Notwendigkeit eines **Internen Kontrollsystems** mit (teil-)prozessintegrierten und automatischen Kontrollen zur Workflow- und Ablaufsteuerung abgeleitet.

Medienbrüche und
Fehlerrisiken

2. Anforderungen an die Sicherheit

Bei dem Kriterium Sicherheit (Tz. 17-19) erfolgt mit den Forderungen nach **Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit, Autorisierung, Authentizität und Verbindlichkeit** eine Anlehnung an allgemeine Sicherheitsstandards von IT-Systemen. Für den IT-gestützten Konsolidierungsprozess sind dabei die angesprochenen Themen Verschlüsselung, Backup/Recovery-Verfahren, Zugriffsberechtigungen, Nachverfolgung und personelle Zuordnung von Änderungen von besonderer Wichtigkeit.

Allgemeine Sicherheits-
standards

3. Kriterium der Ordnungsmäßigkeit

Bei den Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit (Tz. 20-30) von IT-gestützten Konsolidierungsprozessen wird auf die gesetzlichen Grundlagen zur Konzernabschluss-erstellung und -prüfung sowie auf die Anforderungen an ein Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem hingewiesen. Für den Konzernrechnungslegungsprozess werden die „prinzipienbasierten Anforderungen“ nach **Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit und Nachvollziehbarkeit** abgeleitet.

Vollständigkeit und
Richtigkeit

Die Nachvollziehbarkeit ist gemäß Tz. 25 dann gegeben, wenn alle Meldedaten und Anpassungsmaßnahmen „mit ihrer Autorisierung nachgewiesen werden können (Nachweisfunktion).“ Damit wäre auch der sog. **Audit Trail (Prüfpfad)** gewährleistet, der eine Rückverfolgung von Daten auf die verursachenden Personen/Institutionen ermöglichen muss. Die Autorisierung von Meldedaten kann papierbasiert (Signatur) oder durch elektronische Workflows mit Freigabeprozeduren erfolgen.

Nachweisfunktion

Hinweis: Differenzierter gestaltet sich die Nachweisfunktion bei den **konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen** und **Buchungen**. Zwar wird ein belegbezogener Nachweis nicht generell gefordert. Allerdings soll durch einen verfahrensmäßigen Nachweis der Zusammenhang zwischen der Maßnahme und seiner (automatischen) Durchführung aufgezeigt werden. Schließlich wird unter dem Thema Nachvollziehbarkeit eine entsprechend detaillierte Dokumentation des Konsolidierungsprozesses gefordert.

Dokumentation erforder-
lich

4. Internes Kontrollsystem

Die Ausführungen zur Einrichtung eines konzernrechnungslegungsbezogenen **Internen Kontrollsystems (IKS)** bilden auch umfangmäßig den Schwerpunkt von IDW ERS FAIT 4 (Tz. 31-96). Hierunter wird auch der IT-gestützte Konsolidierungsprozess selbst ausführlich beschrieben (Tz. 46-96; siehe nachfolgend Abschnitt IV).

IDW ERS FAIT 4 thematisiert vorab die Punkte IT-Umfeld und IT-Organisation, IT-Infrastruktur und IT-Anwendungen. Im Wesentlichen werden hier allgemeine, IT-bezogene IKS-Grundsätze auf den IT-gestützten Konsolidierungsprozess übertragen.

Spezifischer und hier erwähnenswert erscheinen einige Ausführungen zum Thema „**IT-Anwendungen**“ (Tz. 41-45). Hervorgehoben werden folgende Funktionalitäten:

 Wolf, Aufbau
eines rechnungslegungs-
bezogenen internen
Kontrollsystems,
BBK 7/2011 S. 317
☞VAAAD-79499]

- ▶ Pflege von Stamm- und Steuerungsdaten einschließlich Änderungsprotokollierung,
- ▶ Berechtigungsverwaltung,
- ▶ Import- und Exportschnittstellen.

Individuelle oder regelbasierte Konsolidierung

Generell und insbesondere bei den **Konsolidierungsfunktionen** im engeren Sinne wie Währungsumrechnung, Kapitalkonsolidierung, Zwischengewinneliminierung usw. wird folgende **Unterscheidung** vorgenommen (Tz. 42):

„Unterschieden werden können IT-Anwendungen, bei denen diese Funktionalitäten durch individuelle Einstellungen (Parametrisierung) an die jeweils abzubildenden Konzernrechnungslegungsvorschriften angepasst werden können, und solche IT-Anwendungen, bei denen Konsolidierungslogiken regelbasiert erstellt werden.“

Praxisferne Unterscheidung

Leider präzisiert IDW ERS FAIT 4 nicht, welche Folgerungen aus dieser Unterscheidung zu ziehen sind und aus Sicht der Praxis ist anzumerken, dass diese Unterscheidung auch nicht sehr trennscharf erscheint, da Konsolidierungssysteme üblicherweise beide Elemente beinhalten. Für den Prüfer wäre wichtig, ob aus dieser Unterscheidung **unterschiedliche prüferische Maßnahmen** abzuleiten sind. So könnte man folgern, dass sich der Prüfer bei regelbasierten Konsolidierungsverfahren auf eine eventuelle Zertifizierung der Software verlassen kann, während er bei parametrisierten Funktionen die eingestellten Parameter und eventuellen Änderungen zu überprüfen hat.

Dokumentation des Prüfpfades

Generell fordert IDW ERS FAIT 4 jedenfalls, „dass die in den Konzernabschluss einbezogenen Daten sowie die vorgenommenen konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen bzw. -konten sowohl in zeitlicher Ordnung (Journal- bzw. Nachweisfunktion) als auch in sachlicher Ordnung (Konten- bzw. Postenfunktion) dargestellt werden können“ (Tz. 43). Diese **darstellungs- und auswertungsbezogenen Anforderungen** sollen sicherstellen, dass der o. g. Audit Trail auch über geeignete Auswertungen nachvollzogen und dokumentiert werden kann.

5. Checkliste für die Abschlussprüfung

Checkliste

(1)	Gibt es Kontrollmechanismen im Konsolidierungsprozess wie z. B. Fehlermeldungen bei Datenübernahmen, Plausibilitätskontrollen, Überwachung von Stammdatenänderungen, Überwachung des Berechtigungskonzepts, Überwachung von Änderungen in der Parametrisierung?
(2)	Erfolgt die Datenübermittlung in verschlüsselter Form? Sind nur autorisierte Änderungen im Konsolidierungssystem möglich? Gibt es eine ausreichende Datensicherung und ein funktionsfähiges Notfallkonzept? Gibt es Zugriffsschutzmaßnahmen und ein wirksames Berechtigungskonzept? Gibt es für die Anpassungsmaßnahmen und Konsolidierungsbuchungen ein Berechtigungs- und Protokollierungsverfahren, das den Verursacher eindeutig identifiziert?
(3)	Gibt es bei Datenübernahmen eine Autorisierung/Freigabe der Daten? Existiert eine ausreichend detaillierte und aktuelle Dokumentation des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses?
(4)	Enthält die eingesetzte IT-Anwendung die Funktionalitäten Stamm- und Steuerungsdatenpflege, Berechtigungsverwaltung sowie ordnungsgemäße Import- und Exportschnittstellen? Welche Konsolidierungsfunktionen erfolgen aufgrund fester und systemseitig vorgegebener Regeln und welche Funktionen erfolgen aufgrund individuell einstellbarer (parametrisierbarer) Regeln? Welche Auswertungsmöglichkeiten bietet die IT-Anwendung im Hinblick auf den Audit Trail?

IV. Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess

Der Entwurf beschreibt in Tz. 46-96 ausführlich die einzelnen Schritte des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses und geht dabei bei den geforderten und nachfolgend aufgezeigten Funktionalitäten auf bedeutsame Kontrollen im jeweiligen Schritt ein⁸:

Konsolidierungsschritte

- ▶ Saldovortrag aus dem Vorjahreskonzernabschluss,
- ▶ Übernahme von Einzelabschlüssen in den Summenabschluss,
- ▶ Fehlerkorrektur, Erstellung der Handelsbilanz II,
- ▶ Währungsumrechnung,
- ▶ Kapitalkonsolidierung,
- ▶ Konzernaufrechnungen in Bilanz und GuV,
- ▶ Zwischenergebniseliminierung,
- ▶ latente Steuern.

Hinweis: IDW ERS FAIT 4 gibt neben einer kurzen Beschreibung des jeweiligen Schrittes Hinweise darauf, wie Kontrollmechanismen für diesen Schritt aussehen können bzw. sollten. Aus den umfangreichen Ausführungen (Tz. 46-84) können im Rahmen dieses Überblicks nur **einige ausgewählte Aspekte** angesprochen werden:

1. Saldovortrag und Übernahme der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss

Die Themen Saldovortrag (Tz. 48-51) und Übernahme der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss (Tz. 52-56) gehören zu dem bereits erwähnten und hier als Datenlogistik bezeichneten Bereich der reinen Datenübertragung. Dahinter kann aber auch die systematische Anforderung gesehen werden, dass zum einen ein **formeller Bilanzzusammenhang** (Bilanzidentität) auf Konzernebene zu gewährleisten ist und zum anderen eine (**formelle**) **Maßgeblichkeit** der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluss besteht.

Datenübertragung

Prinzipiell muss damit gewährleistet sein, dass sich der aktuelle Konzernabschluss aus zwei Richtungen und auf zwei Ebenen lückenlos aus dem Vorjahreszahlenwerk ableiten lässt:

Horizontale und vertikale Ableitung

- ▶ Zum einen (horizontal) aus dem Konzernabschluss des Vorjahres durch die Saldo-vorträge auf Konzernebene.
- ▶ Zum anderen (vertikal) aus den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften im Wege der Zusammenfassung im Summenabschluss.

Bei den **Saldovorträgen auf Konzernebene** ist wichtig, dass bei den geforderten Spiegeldarstellungen (Anlagegitter, Rückstellungen, Eigenkapital) der Anschluss an die Vorjahreswerte unter Berücksichtigung von Wechselkursveränderungen vollständig und richtig erfolgt. Des Weiteren muss bei den konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen auf Konzernebene die Übernahme und ggf. Fortschreibung der Vorjahreswerte sichergestellt sein.

Bei der **Übernahme der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss** muss dafür gesorgt werden, dass der Prozess der Übernahme sicher beherrscht und insbesondere die in der Praxis unvermeidlichen Änderungen, Nachbuchungen und Korrekturen unter hohem zeitlichen Druck nachvollziehbar abgearbeitet werden können. IDW ERS FAIT 4 nennt unter Tz. 54 einige übliche, automatische (Plausibilitäts-)Kontrollen, die die vollständige und richtige Datenübernahme gewährleisten können. Im Sinne einer Gesamtverprobung kann das unter Tz. 56 angesprochene Prüzfziffernverfahren sinnvoll sein.

Vollständigkeit und Richtigkeit

⁸ Aus Platzgründen wird auf die Ausführungen zur Konzernberichterstattung nicht eingegangen.

Abgleich von Anfangs- und Endbeständen

Hinweis: IDW ERS FAIT 4 thematisiert den Saldovortrag nur auf Konzernebene. In der Praxis stellt sich bei der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse in der Summenbilanz die Frage, ob hierbei aus Konsistenzgründen jeweils auch die **Vorjahreszahlen der Konzernunternehmen** (erneut) übertragen und abgeglichen werden sollten. Damit kann auch auf Konzernebene geprüft werden, ob bei der Zusammenfassung in der Summenbilanz der „Aufsatzpunkt“ des Vorjahres stimmig ist.

Grundsätzlich muss u. E. gelten, dass die Vorträge auf allen Ebenen des Konsolidierungsprozesses „unantastbar“ sind und die **richtige Übernahme gesichert** ist, unabhängig ob Eingabe, Import, automatische oder manuelle Buchungen vorliegen. Der manuelle Aufwand, die Gleichheit von Anfangs- und Endbeständen zu überprüfen, ist erheblich. Der automatische Abgleich ist daher eine wichtige Funktionalität von Softwareprodukten. Bei den Anpassungsmaßnahmen ist die Nutzung von Bewegungsarten empfehlenswert, um auf Kontenebene Spiegeldarstellungen zu ermöglichen.

Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung

2. Fehlerkorrektur/Erstellung der Handelsbilanz II

Das Thema der Bilanzidentität betrifft auch die sog. **Handelsbilanz II (HB II)**. In der HB II erfolgt die Anpassung der lokalen Abschlüsse an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. IDW ERS FAIT 4 sieht die HB II-Anpassungen als Teil der Meldedaten und fasst diese, etwas unsystematisch, mit Fehlerkorrekturen zusammen (Tz. 57-60). Üblicherweise und sinnvoll liegt die Verantwortung für die Durchführung dieser Maßnahmen bei den Einzelgesellschaften. Damit ist das Ergebnis dieser Anpassungen ein Teil der Meldedaten – nicht notwendigerweise die Anpassungsmaßnahmen im Einzelnen. Allerdings muss die **Konsolidierungsstelle** die Anpassungen nachvollziehen und ggf. Änderungen/Anpassungen anstoßen können.

Unterschiedliche Lösungen in der Praxis

Hinweis: Hier zeigen sich in der Praxis unterschiedlichste Lösungen: Zum einen bieten Buchhaltungssysteme mittlerweile über sog. **Ledger-Lösungen** die Möglichkeit der parallelen Buchung nach verschiedenen Rechnungslegungsstandards. Hier kann man die Anpassungen importieren und in der Buchhaltung prüfen. Zum anderen wird aber oft auf Bilanzpositionsebene über **summarische Eingaben** eine Anpassung vorgenommen. Probleme bereitet dann die Dokumentation, weil viele Sachverhalte nicht direkt nachvollziehbar sind und nur durch Nebenrechnungen und Dokumentationen außerhalb der Konsolidierungslösung verfolgt werden können. Vorteilhafter sind solche Lösungen, in denen die **Anpassungen per Buchungssatz** mit Buchungstext, Buchungsnummer und eventuell einem Dokumentenanhang lückenlos nachvollziehbar sind⁹.

Vollständig maschinelle Kapitalkonsolidierung?

3. Kapitalkonsolidierung

Eine grundsätzliche Frage bei der Gestaltung der IT-Unterstützung ist, inwieweit die Kapitalkonsolidierung vollständig oder teilweise maschinell durchgeführt werden soll und wie man für den Konzernabschlussprüfer einen **nachvollziehbaren Ablauf** schafft. Wird hier zu sehr auf eine regelbasierte, maschinelle Konsolidierung gesetzt, besteht die Gefahr einer „Black Box“, die sich einer internen und prüferischen Analyse verschließt. Es ist daher zu begrüßen, dass IDW ERS FAIT 4 in diesem Bereich offen lässt, in welchem Umfang hier eine IT-Unterstützung vorliegen soll.

⁹ IT-technisch stellt sich dann die Frage, inwieweit sich diese Vorgänge und Informationen in Berichten zusammenfassend auswerten lassen, um mühselige, individuelle Einzeldokumentationen zu vermeiden.

Durch die Komplexität und Dynamik von gesellschaftsrechtlichen Strukturen in der Praxis (wechselseitige Beteiligungen, indirekte Beteiligungen, Veränderung von Beteiligungsquoten, Ent-/End-Konsolidierung usw.) ist es oft einfacher und transparenter, die **Grundlagen** für die Kapitalkonsolidierung **manuell zu erarbeiten** und dann im System zu verbuchen. Gerade in diesem Bereich stoßen zu sehr regelbasierte und maschinell orientierte Konsolidierungssysteme an ihre Grenzen.

Bei den am Markt angebotenen **Konsolidierungslösungen** ist zu unterscheiden, ob vorgefertigte Konsolidierungsroutinen ausgeliefert werden und ob diese „fest verdrahtet“ und programmiert sind. Eine Alternative ist die Auslieferung einer Best-Practice-Lösung zusammen mit einem Regelwerk, welches Anpassungsmöglichkeiten durch den Anwender transparent und nachvollziehbar ermöglicht. Dabei sollte die Fachabteilung die Administration und Weiterentwicklung selbst durchführen können.

Konsolidierungsroutinen
oder Best-Practice-Lösung

Hinweis: Beide Lösungsansätze haben **Vor- und Nachteile in der Prüfung**. Bei den „festverdrahteten“ Lösungen besteht oft das Problem, dass die Fälle des Konzerns in ihrer Komplexität von den vorgedachten Algorithmen dann doch nicht genau abgebildet werden können¹⁰. Bei den Best-Practice-Lösungen, die dann bei der Einführung individuell an die Kundenbedürfnisse angepasst werden, entsteht das Problem der lückenlosen Dokumentation. Im Zeitdruck der Einführung kommt diese oft zu kurz¹¹.

4. Konzernaufrechnungen in Bilanz und GuV

Im Rahmen des Gesamtumfangs von IDW ERS FAIT 4 nimmt der Bereich der (operativen) konzerninternen Beziehungen einen im Vergleich zur praktischen Bedeutung eher geringen Umfang und Stellenwert ein. Unter der Überschrift „Konzernaufrechnungen (**Forderungs-/Schuldenkonsolidierung, Aufwands-/Ertragskonsolidierung, Beteiligungsertragskonsolidierung**)“ wird dieses Thema eher summarisch behandelt. Für die Ausgestaltung der IT-Unterstützung ist dieser Bereich aber von großer Bedeutung. Teilweise werden dafür eigenständige IT-Lösungen eingesetzt, die dann mit den Konsolidierungssystemen vernetzt sind. Die grundsätzliche Frage ist, inwieweit für die konzerninterne Abstimmung die in die Summenbilanz überspielten Salden der GuV- und Bilanzkonten ausreichend sind und welche zusätzlichen Informationen notwendig sind, um den Abstimmungsprozess effizienter und schneller durchführen und prüfen zu können.

Konzerninterne
Abstimmung

5. Latente Steuern

Auch im Bereich der latenten Steuern stellen sich ähnliche Fragen, da hier oftmals im Rahmen des „Tax Accounting“ **eigenständige Lösungen** eingesetzt werden, die die Differenzen zwischen den Handels- und Steuerbilanzen auf Einzelbilanz- und auf Konzernbilanzebene aufzeichnen und fortschreiben, um hieraus die Grundlagen für die Bilanzierung der Steuerlatenzen zu liefern. Die **vergleichsweise ausführlichen Hinweise** in IDW ERS FAIT 4 auf Funktionalitäten und Kontrollen wären dann auf das Tax Accounting und die Schnittstelle zum Konsolidierungssystem anzuwenden.

Steuerlatenzen

¹⁰ Hier wird in der Praxis oft das Ergebnis der Software wieder ausgebuht und die richtigen Zahlen werden manuell gebucht. Die Folgeprobleme bei erneuten Konsolidierungsläufen und beim Salvovortrag sind vorgezeichnet, da die systemseitigen Automatismen umgangen wurden.

¹¹ Hierdurch können „Kopfmopolen“ beim Berater entstehen, was zu weiteren Prüfungsproblemen führt. Die Prüfung ist einfacher, wenn die Software klare Strukturen vorgibt, die für Dritte leicht lesbar sind.

6. Checkliste für die Abschlussprüfung

(1)	Ist generell sichergestellt, dass die Saldovorträge des Konzernabschlusses vollständig und richtig übernommen wurden?
(2)	Ist insbesondere bei Spiegeldarstellungen (Anlagengitter, Rückstellungsspiegel, Eigenkapital) sowie bei konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen auf Konzernebene (z. B. Impairments von Goodwills) sichergestellt, dass die Spaltenzuordnung richtig erfolgt? Gibt es Saldovortragsprotokolle und automatische Abstimmprozesse?
(3)	Ist durch (automatische) Konsistenz- und Plausibilitätskontrollen (z. B. Prüzfziffernverfahren) sichergestellt, dass die Einzelabschlüsse richtig in der Summenbilanz zusammengefasst werden?
(4)	Ist sichergestellt, dass Anpassungsmaßnahmen der Einzelgesellschaften auf HB II-Ebene richtig aus dem Vorjahr weiterentwickelt wurden und vollständig übertragen werden?
(5)	Inwieweit erfolgt die Kapitalkonsolidierung (vollständig/teilweise) automatisch und wie wird die prüferische Analyse ermöglicht?

V. Kritische Würdigung von IDW ERS FAIT 4

Verbesserungsvorschläge und weitere Fragen:

IDW ERS FAIT 4 ist ein **wichtiger und u. E. überfälliger Schritt**, um die Technik und die IT-Unterstützung bei der Konsolidierung von Einzelabschlüssen zu Konzernabschlüssen unter Risiko- und Ordnungsmäßigkeitsgesichtspunkten zu analysieren. Trotzdem können Verbesserungsvorschläge genannt werden und es bleiben naturgemäß Fragen offen:

Grundlagen

Im Rahmen einer solchen ersten Stellungnahme zu dem Thema wären u. E. einige **grundlegendere Ausführungen nützlich**. So wird die Einheitstheorie als Basis des Konzernabschlusses nur am Rande (Tz. 77) erwähnt. Auch könnte der technische Charakter des Konzernabschlusses als „Derivat“ bzw. datentechnische Zusammenfassung der Einzelabschlüsse einerseits und als „buchhalterische Fortschreibung“ des Vorjahresabschlusses unter Berücksichtigung der konzerneinheitlichen Bilanzierung und Bewertung andererseits stärker herausgearbeitet werden.

Datenlogistik

Im eher „datenlogistisch“ orientierten Teil von IDW ERS FAIT 4, in dem es um die Realisierung der Bilanzidentität auf Konzernebene und um die (formelle) **Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluss** geht, könnten zwei Aspekte noch stärker pointiert werden:

- ▶ Zum einen die Frage der Einbindung der Anpassungsmaßnahmen auf Einzelbilanz-ebene (HB II) in die Meldedaten¹².
- ▶ Zum anderen, ob es im Sinne der Realisierung eines gesamthaften Bilanzzusammenhangs nicht erforderlich ist, in die Meldedaten auch die jeweiligen Vorjahreszahlen der Einzelgesellschaften aufzunehmen.

Des Weiteren erscheint die **Einteilung der IT-Anwendungen** in solche mit regelbasierten Konsolidierungslogiken einerseits und solche mit individuellen Einstellungen (Parametrisierung) andererseits diskussionswürdig. Mögliche Konsequenzen für die Arbeit und Verantwortung des Prüfers werden nicht deutlich.

Konzerninterne Abstimmung

Von den Einzelthemen kommt das in der Praxis so wichtige Thema der **konzern-internen Abstimmungen** (IC-Abstimmungen) etwas zu kurz.

Ziel: Unternehmensrechnung

Der Anspruch an eine solche Stellungnahme würde sicherlich überdehnt werden, wenn man eine **Ausweitung auf eine gesamthafte Unternehmensrechnung** (Planung, Forecasting, Reporting, Quartals- und Jahresabschlüsse) fordern würde. Da aber die

¹² IDW ERS FAIT 4 fasst das Thema HB II in Tz. 57-60 nachrangig zusammen mit dem Thema Fehlerkorrektur und sieht diesen Schritt gemäß Schaubild in Tz. 46 nachgelagert zum Schritt „Übernahme Meldedaten“. Daraus könnte man ableiten, dass die Einzelgesellschaften für die HB II-Anpassungen nicht verantwortlich sind, was in vielen Konzernen anders gesehen wird.

Unternehmen konsistente Zahlen der Unternehmensrechnung benötigen, ist eine IT-Unterstützung dieses gesamten Konsolidierungsprozesses notwendig.

Hinweis: Generell ist am Markt ganz deutlich ein Trend zu sehen, die Anforderungen für das **interne und externe Berichtswesen mit einem System** abzubilden¹³. Damit müssen die Systeme flexibler sein; starre Systeme sind auf dem Rückzug. Neben den ausführlichen und genauen Konsolidierungsprozessen des Konzernjahresabschlusses sind noch einfachere Verfahren für Planung und Reporting vorzuhalten.

Flexibilität der Systeme

FAZIT

Mit ERS FAIT 4 wird vom IDW erstmals die IT-Unterstützung der Konzernrechnungslegung thematisiert, was weitreichende Auswirkungen auf die Praxis der Erstellung und Prüfung von Konzernabschlüssen haben dürfte. Der Konzernabschlussprüfer muss danach zunächst bewerten, ob ein IT-gestützter Konsolidierungsprozess überhaupt vorliegt oder ob ein manueller Konsolidierungsprozess (EXCEL, reine Datenbanklösungen) gegeben ist, was eine Berufung auf FAIT 4 ausschließt.

Stellungnahme mit Einfluss auf die Konzernabschlussprüfung ...

Bei der am Markt angebotenen Konsolidierungssoftware wird FAIT 4 die „Spreu vom Weizen“ trennen, da die Erfüllung dieser Anforderungen ein wichtiges Kriterium im Wettbewerbsvergleich sein wird. Aber auch für den Vergleich unterschiedlicher Konsolidierungslösungen werden ein detaillierter Abgleich der geforderten Leistungsmerkmale sowie die Bewertung der jeweiligen Erfüllungsgrade eine wichtige Richtschnur sein.

... und auf Software-Entwickler

Die Anbieter von Standardsoftware zur IT-Unterstützung von Konsolidierungsprozessen werden vermutlich daran interessiert sein, dass die Erfüllung der von IDW ERS FAIT 4 aufgestellten Anforderungen gegeben ist. Da aber die Systeme im Regelfall an die individuellen Gegebenheiten angepasst werden müssen, wird der Konzernabschlussprüfer nicht umhinkommen, die Qualität der jeweils konkret realisierten IT-Unterstützung mit den Anforderungen von FAIT 4 zu vergleichen. Es wäre daher zu begrüßen, wenn der Fachausschuss IT des IDW (FAIT) im Gefolge eines verabschiedeten FAIT 4 noch Arbeitsmaterialien und Checklisten bereitstellt, die dem Konzernabschlussprüfer hierbei Hilfestellung bieten.

Weitere Hilfestellungen notwendig

AUTOREN



Prof. Dr. Reinhard Rupp ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner bei FALK & Co. in Heidelberg und hat eine Professur an der Hochschule Pforzheim im Studiengang Controlling. Vor seinem Wiedereintritt in den Berufsstand und in die Hochschullehre war er viele Jahre an verantwortlicher Stelle für das Konzernreporting internationaler Unternehmen verantwortlich.



Frank Mülder ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Muelder Finance Software Consulting GmbH und beschäftigt sich mit der Implementierung von BI-, Planungs- und Konsolidierungslösungen. Nach der Tätigkeit in der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung wechselte er in die Softwarebranche und hat eine Vielzahl von Planungs- und Konsolidierungsprojekten durchgeführt.

¹³ Vgl. hierzu Niebecker/Kirchmann, Group Reporting und Konsolidierung, Stuttgart 2011.