

Entwurf
IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit
IT-gestützter Konsolidierungsprozesse
(IDW ERS FAIT 4)

(Stand: 10.10.2011)¹

Der Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse verabschiedet.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 25.05.2012 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Homepage veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	IT-gestützte Konsolidierungsprozesse und deren Ausprägungen.....	3
3.	Risiken des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses.....	4
4.	Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse	5
	4.1. Sicherheit.....	5
	4.2. Ordnungsmäßigkeit.....	6
5.	Einrichtung eines konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems.....	9
	5.1. IT-Umfeld und -Organisation	9
	5.2. IT-Infrastruktur.....	11
	5.3. IT-Anwendungen.....	11
	5.4. Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess.....	13
	5.4.1. Übernahme von Salden aus dem Vorjahreskonzernabschluss (Saldovortrag).....	13
	5.4.2. Übernahme der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss	14
	5.4.3. Fehlerkorrektur, Erstellung der Handelsbilanz II.....	16
	5.4.4. Währungsumrechnung.....	17
	5.4.5. Kapitalkonsolidierung.....	18

¹ Verabschiedet als Entwurf vom Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) am 10.10.2011. Billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) am 14.12.2011.

5.4.6. Konzernaufrechnungen (Forderungs-/Schuldenkonsolidierung, Aufwands-/Ertragskonsolidierung, Beteiligungsertragskonsolidierung)	19
5.4.7. Zwischenergebniseliminierung	21
5.4.8. Latente Steuern	21
5.4.9. Konzernberichterstattung	22
5.4.10. Änderungen des Konsolidierungskreises	24
6. Überwachung des konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems	25
7. Outsourcing der IT-gestützten Konsolidierungsprozesse	25

1. Vorbemerkungen

- 1 Gemäß § 300 Abs. 1 Satz 1 HGB ist in einem Konzernabschluss der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. In der Praxis erfolgt die Aufstellung von Konzernabschlüssen i.d.R. softwaregestützt und ist damit integraler Bestandteil der IT-gestützten Rechnungslegung eines Unternehmens. Infolgedessen müssen die für die Vorbereitung und Durchführung der Konsolidierung eingesetzten IT-Systeme sicherstellen, dass die Vollständigkeit und Richtigkeit der notwendigen Anpassungen, Konsolidierungsbuchungen und Umgliederungen² (im Folgenden konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen) nachvollzogen werden können. Hierzu zählen neben der Erstellung der Handelsbilanz II (HB II) die Kapitalkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, die Ermittlung und Erfassung von latenten Steuern etc.
- 2 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* konkretisiert die aus den §§ 290 – 315a HGB resultierenden Anforderungen an softwaregestützte Prozesse zur Konzernrechnungslegung (IT-gestützte Konsolidierungsprozesse). Sie veranschaulicht die im *IDW RS FAIT 1*³ dargestellten Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen für den Prozess der Konzernabschlusserstellung, beginnend mit der Übernahme von Meldedaten für Zwecke der Konsolidierung bis zur deren Auswertung in Form von Finanzberichten. Unter Meldedaten werden die von den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen angeforderten und empfangenen Daten im Rahmen des Konsolidierungsprozesses verstanden. In der Praxis werden diese oft in „Reporting Packages“ zusammengefasst. Die Anforderungen dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind bei der IT-gestützten anteilmäßigen Konsolidierung gemäß § 310 HGB entsprechend anzuwenden.

² Vgl. hierzu den derzeit als Entwurf einer Neufassung vorliegenden *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) (IDW EPS 320 n.F.)* (Stand: 11.03.2011), Tz. 33.

³ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1)* (Stand: 24.09.2002).

2. IT-gestützte Konsolidierungsprozesse und deren Ausprägungen

- 3 Die Softwareunterstützung von Prozessen zur Konzernrechnungslegung reicht vom Einsatz von Tabellenkalkulationsprogrammen bis hin zu speziellen IT-Anwendungen zur Konsolidierung. Kennzeichnend für IT-gestützte Konsolidierungsprozesse i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist der Einsatz von IT-Anwendungen, die eine automatisierte Durchführung von Konsolidierungsmaßnahmen mittels Stamm- und Steuerungsdaten (Parameter) ermöglichen. Hierfür verfügen diese IT-Anwendungen über Konsolidierungslogiken und -funktionen, die
- durch individuelle Einstellungen (Parametrisierung) an die jeweils abzubildenden Konzernrechnungslegungsvorschriften angepasst werden können bzw.
 - dem Anwender ermöglichen, Konsolidierungslogiken regelbasiert zu erstellen.
- 4 Ferner ermöglichen diese IT-Anwendungen automatisierte Kontroll- und Abstimmverfahren. Dies schließt die Festlegung mit ein, mithilfe welcher Abstimmlisten bzw. Fehlerprotokolle die IT-gestützten Konsolidierungsprozesse von den Teilprozessverantwortlichen überwacht werden.
- 5 Für eine automatisierte Durchführung von Konsolidierungsmaßnahmen werden regelmäßig folgende Parameter benötigt:
- Gesellschaftsstammdaten der Konzernunternehmen
 - Konzernkonten-/postenstruktur
 - Währungskurse
 - Beteiligungsquoten
 - Kennung der Konzernbeziehung
 - Basisdaten zur Ermittlung von Zwischenergebnissen (z.B. Gewinnmargen je Produkt)
 - Steuersätze zur Berechnung latenter Steuern oder Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden zur Fortführung aufgedeckter stiller Reserven.
- 6 Konzernabschlüsse mit einer überschaubaren Anzahl einzubeziehender Einzelabschlüsse und einer geringen Anzahl konsolidierungsbedingter Anpassungsmaßnahmen werden in der Praxis häufig mittels Tabellenkalkulationsprogrammen aufgestellt. Diese Programme verfügen i.d.R. über keine programmierten Konsolidierungslogiken oder -funktionen für eine automatisierte Durchführung von konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen. Soweit solche Tabellenkalkulationsprogramme eingesetzt werden, handelt es sich aufgrund der lediglich unterstützenden Funktionalitäten der eingesetzten IT um manuelle Konsolidierungsverfahren, für die die Regelungen dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* nicht anzuwenden sind.

3. Risiken des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses

- 7 Bedeutsame Risiken aus dem IT-gestützten Konsolidierungsprozess, die zu wesentlichen falschen Angaben in der Konzernrechnungslegung führen können, ergeben sich bspw. daraus, dass
- unterschiedliche Buchungs- und Abschlusszeitpunkte sowie Informationsstände der dezentralen Einheiten dazu führen, dass Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. Aufwendungen und Erträge gegenüber Konzernunternehmen in den dezentralen Rechnungslegungssystemen unterschiedlich abgebildet werden,
 - die Übermittlung der Reporting Packages aus den dezentralen Rechnungslegungssystemen fehlerhaft oder unvollständig erfolgt,
 - aufgrund der Komplexität der Parametrisierung konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen unvollständig oder fehlerhaft abgebildet werden,
 - konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen nur bedingt programmgesteuert bzw. ausschließlich manuell im IT-gestützten Konzernrechnungslegungssystem erfasst werden können (bspw. fehlende Funktionalität zur automatisierten Kapitalkonsolidierung).
- 8 Auf Risiken des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses reagieren die gesetzlichen Vertreter und andere Führungskräfte (Konzernmanagement) eines Unternehmens mit der Einrichtung eines internen Kontrollsystems, das den Risiken begegnet und die Einhaltung der für den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften gewährleistet (konzernrechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem).
- 9 Unter einem internen Kontrollsystem werden generell die im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) verstanden, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements zur
- Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
 - Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
 - Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.⁴
- 10 Im Fokus eines konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems stehen die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der konzernweiten Rechnungslegung sowie die Einhaltung der für den Konzernabschluss maßgeblichen rechtlichen Vorschriften und internen Regelungen.
- 11 Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse ist die Sicherheit der verarbeiteten rechnungslegungsrelevanten

⁴ IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261) (Stand: 09.09.2009), Tz. 19, liegt derzeit als IDW EPS 261 n.F. vor.

Daten (vgl. hierzu Abschn. 4.1.). Daher ist das Konzernmanagement auch für die Sicherheit der für die Konzernrechnungslegung eingesetzten IT-Systeme und Daten verantwortlich.

- 12 Im Rahmen von IT-gestützter Konsolidierung kommen sowohl prozessintegrierte bzw. teilprozessübergreifende manuelle Kontrollen als auch automatische Kontrollen zur Workflow- und Ablaufsteuerung zum Einsatz.
- 13 Prozessintegrierte manuelle Kontrollen umfassen bspw. die zeitnahe Bearbeitung von Fehlermeldungen und -protokollen oder die zutreffende Erfassung von manuellen Konsolidierungsmaßnahmen. Teilprozessübergreifende manuelle Kontrollen betreffen bspw. die Pflege der Stammdaten sowie das IT-gestützte Konzernrechnungslegungsverfahren. Kontrollen zur Einhaltung der verfahrensbezogenen Anforderungen an die Konzernrechnungslegung umfassen neben funktionalen Anforderungen die sachlogische Richtigkeit der Verarbeitungsregeln.
- 14 Prozessintegrierte automatische Kontrollen zur Workflow- und Ablaufsteuerung betreffen die korrekte Einstellung der Steuerungsparameter, verlässliche Plausibilitätskontrollen bei der Erfassung des konzernspezifischen Zahlenwerks und Kontroll- und Abstimmverfahren in den Teilprozessen der Konzernrechnungslegung.
- 15 Voraussetzung für eine Reduzierung der Risiken aus IT-gestützten Konsolidierungsprozessen ist die Wirksamkeit von generellen IT-Kontrollen. Zu den generellen IT-Kontrollen gehören insb. Kontrollen für eine konsistente Berechtigungsvergabe, Kontrollen zur Stammdatenänderung sowie Kontrollen im Bereich des Changemanagements und des IT-Betriebs (vgl. hierzu Abschn. 5.1. und 5.2.).
- 16 Art und Umfang des konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems sind abhängig von den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften, der Anzahl und Komplexität der einzubeziehenden Abschlüsse, der durchzuführenden konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen sowie der hierzu eingesetzten IT-Systeme.

4. Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse

4.1. Sicherheit

- 17 Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit und somit Verlässlichkeit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse ist neben der sachgerechten Abbildung der für den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften die Sicherheit der verarbeiteten rechnungslegungsrelevanten Daten.
- 18 Nur wenn die rechnungslegungsrelevanten Daten und IT-Systeme sicher sind, kann die Verlässlichkeit und Nachvollziehbarkeit der im Konzernabschluss und -lagebericht enthaltenen Informationen gewährleistet werden.
- 19 IT-Systeme, die für Zwecke der Konsolidierung eingesetzt werden, haben daher die folgenden Sicherheitsanforderungen zu erfüllen:

- **Vertraulichkeit** verlangt, dass rechnungslegungsrelevante Daten nur an Berechtigte weitergegeben und vor Veränderung und Einsichtnahme durch Unberechtigte geschützt sind. Geeignete organisatorische und technische Maßnahmen sind bspw. die verschlüsselte Übermittlung der Reporting Packages an das Konzernmutterunternehmen.
- **Integrität** von IT-Systemen ist gegeben, wenn neben den Daten sowohl die IT-Anwendungen als auch die IT-Infrastruktur nur in einem klar definierten Zustand eingesetzt werden und nur autorisierte Änderungen zugelassen werden, sodass Manipulationen und ungewollte oder fehlerhafte Änderungen verhindert werden.
- **Verfügbarkeit** verlangt, dass die für die IT-gestützte Konzernrechnungslegung notwendige IT-Infrastruktur, IT-Anwendungen und Daten in angemessener Zeit funktionsfähig bereitstehen. Daher sind z.B. geeignete Backup- und Recovery-Verfahren zur Notfallvorsorge einzurichten.
- **Autorisierung** bedeutet, dass nur im Voraus festgelegte Personen auf Daten zugreifen können (autorisierte Personen) und dass nur sie die für das System definierten Rechte wahrnehmen können. Dadurch soll ausschließlich die genehmigte Abbildung von konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen im IT-System gewährleistet werden. Geeignete Verfahren hierfür sind physische Zugriffsschutzmaßnahmen und Berechtigungskonzepte.
- **Authentizität** ist gegeben, wenn eine konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahme einem Verursacher eindeutig zuzuordnen ist. Dies kann bspw. über Berechtigungs- und Protokollierungsverfahren geschehen.
- Unter **Verbindlichkeit** wird die Eigenschaft von IT-gestützten Verfahren verstanden, gewollte Rechtsfolgen bindend herbeizuführen. So dürfen konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen durch den Veranlasser nicht abstreitbar sein.

4.2. Ordnungsmäßigkeit

20 Hinweise und grundlegende Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und somit Verlässlichkeit der IT-gestützten Konsolidierungsprozesse ergeben sich insb. aus den folgenden gesetzlichen Regelungen:

- Grundsätze der Konsolidierung und der einheitlichen Bilanzierung und Bewertung (§§ 300 Abs. 1, 308 HGB)
- Vollständigkeitsgebot (§ 300 Abs. 2 HGB; § 246 Abs. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB)
- Pflicht zur Prüfung des Konzernabschlusses und der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen (§ 317 Abs. 3 HGB)
- Angabe der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess (§ 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB).

- 21 Hieraus können folgende prinzipienbasierte Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der IT-gestützten Konzernrechnungslegung abgeleitet werden:
- Vollständigkeit des Konsolidierungskreises sowie der in den Konzernabschluss einbezogenen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie Erträge und Aufwendungen
 - Richtigkeit, Zeitgerechtheit (richtige Periodenzuordnung) und Ordnung der Einbeziehung
 - Nachvollziehbarkeit des Konzernabschlusses einschließlich der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen und des Konzernrechnungslegungsverfahrens.
- 22 Der Grundsatz der Vollständigkeit betrifft die Vollständigkeit des Konsolidierungskreises und die lückenlose Erfassung aller von Konzernunternehmen gemeldeten Daten sowie die Vollständigkeit der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen. Vom Grundsatz der Vollständigkeit umfasst ist auch, dass ein Sachverhalt nicht mehrfach im Konzernabschluss abgebildet wird. Jede konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahme ist grundsätzlich einzeln zu erfassen. Zusammengefasste oder verdichtete Anpassungsmaßnahmen sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können. Die Vollständigkeit der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen muss während der Verarbeitung sichergestellt und für die Dauer der Aufbewahrungsfrist (§ 257 HGB) nachweisbar erhalten bleiben.
- 23 Nach dem Grundsatz der Richtigkeit haben die Nachweise und Aufzeichnungen die Konsolidierungsmaßnahmen inhaltlich zutreffend abzubilden. Die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen müssen in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden. Einbezogene Meldedaten bzw. konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen sind daher zumindest mit folgenden Angaben zu erfassen:
- Die Bezeichnung des einbezogenen Konzernunternehmens bei der Einbeziehung der Meldedaten in den Summenabschluss
 - ggf. Hinweis auf Erstkonsolidierung bzw. Endkonsolidierung unter Angabe des Zeitpunkts (Datum) der Wirksamkeit
 - Bezeichnung der Art der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahme
 - Bezeichnung des Konzernabschlusspostens bzw. -kontos bei konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen
 - Betrag der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahme oder Mengen-, Wertangaben bzw. Schlüssel, aus denen sich dieser Betrag ergibt
 - Gegenposten bzw. -konto
 - Zeitpunkt (Datum) der Einbeziehung der Meldedaten und der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen

- Verweis auf Einzelnachweise zu Meldedaten bzw. konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen
 - hinreichende Erläuterung der einbezogenen Meldedaten bzw. vorgenommener konsolidierungsbedingter Anpassungen und
 - Bestätigung (Autorisierung) durch den zur Aufstellung des Konzernabschlusses Verpflichteten.
- 24 Der Grundsatz der Zeitgerechtigkeit betrifft die Zuordnung von konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen zu Rechnungslegungsperioden. Jede konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahme ist der Periode zuzuordnen, in der sie vorgenommen wurde. Zu welchem Zeitpunkt die Einbeziehung der gemeldeten Daten oder der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen autorisiert wird, ist abhängig von einer in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des zur Aufstellung des Konzernabschlusses Verpflichteten. Die einbezogenen Daten bzw. konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen gelten als endgültig, wenn sie nach einem Ordnungsprinzip vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst, gespeichert und abschließend autorisiert sind.
- 25 Die geforderte Nachvollziehbarkeit des Konzernabschlusses einschließlich der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen setzt voraus, dass alle in den Konzernabschluss übernommenen Meldedaten sowie die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen mit ihrer Autorisierung nachgewiesen werden können (Nachweisfunktion).
- 26 Abhängig von dem eingesetzten Verfahren kann die Autorisierung gemeldeter Daten auf unterschiedliche Weise dokumentiert werden:
- Bei der Einbeziehung von Konzernunternehmen in Papierform gemeldeter Daten kann die Autorisierung durch ein signiertes oder unterzeichnetes Reporting Package erfolgen.
 - Bei der elektronischen Übernahme von Meldedaten kann die Autorisierung durch die Benutzeridentifikation des für die Meldedaten verantwortlichen Mitarbeiters in Verbindung mit einem entsprechend ausgestalteten Zugriffsberechtigungsverfahren erfolgen.
 - Bei programmintern generierten Vorgängen erfolgt die Autorisierung durch die IT-Anwendung. Aus der Verfahrensdokumentation müssen die Regeln für Generierung und Kontrolle der maschinell generierten Vorgänge eindeutig erkennbar sein. Die freigegebenen Programme müssen gegen unautorisierte und undokumentierte Änderungen geschützt sein.
- 27 Soweit der Nachweis über die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen nicht belegbezogen abgebildet wird, hat ein verfahrensmäßiger Nachweis des Zusammenhangs zwischen der jeweiligen konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahme und seiner automatischen Durchführung zu erfolgen. Der verfahrensmäßige Nachweis ist in solchen Fällen regelmäßig durch die folgenden Funktionen zu führen:

- Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahme
 - Nachweis, dass die Änderungen der implementierten Regeln einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben und in der Verfahrensdokumentation niedergelegt sind (u.a. Zugriffsschutz, Versionsführung, Test- und Freigabeverfahren)
 - Nachweis der Anwendung des genehmigten Verfahrens sowie
 - Nachweis der tatsächlichen Durchführung der einzelnen konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahme.
- 28 Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des angewandten Konzernrechnungslegungsverfahrens ist eine aussagefähige, der Komplexität des angewandten Konzernrechnungslegungsverfahrens entsprechend detaillierte Dokumentation, die die Beschreibung aller zum Verständnis des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses erforderlichen Verfahrensbestandteile enthalten muss.
- 29 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) für Zwecke der Konzernrechnungslegung nicht in Betracht.
- 30 Dennoch muss ein sachverständiger Dritter in der Lage sein, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Durchführung der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen sowie des angewandten Konzernrechnungslegungsverfahrens zu verschaffen. Für IT-gestützte Konsolidierungsprozesse bedeutet dies, dass sowohl Änderungen der Parameter als auch der verarbeiteten Meldedaten in kontrollierbarer Form und damit im Einzelnen nachvollziehbar erfolgen.

5. Einrichtung eines konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems

5.1. IT-Umfeld und -Organisation

- 31 Das IT-Umfeld wird ganz wesentlich geprägt insb. durch folgende Regelungen und Maßnahmen für den Konsolidierungsprozess:
- allgemein verbindliche und einheitliche Richtlinien für die Konzernrechnungslegung
 - Festlegung von Verantwortungsbereichen und Rollenprofilen im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses
 - durchgängige Kommunikations- und Informationsverfahren zur Steuerung und Überwachung der Konzernrechnungslegung
 - Prozesse zur Identifizierung, Beurteilung und Begegnung von Risiken, die zu wesentlichen falschen Angaben in der Konzernrechnungslegung führen können (Fehler und Verstöße).

- 32 Maßgebend für die Wirksamkeit des konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems ist ein entsprechendes Problembewusstsein des Managements und der Mitarbeiter für mögliche Risiken aus dem Einsatz von IT-gestützten Konsolidierungsverfahren. Dies betrifft insb. auch ein ausgeprägtes Bewusstsein für die Sicherheits- und Prozessrisiken der IT-gestützten Konsolidierung.
- 33 Die Verantwortlichkeiten und Kompetenzen im Zusammenhang mit dem Einsatz IT-gestützter Konsolidierungsprozesse im Unternehmen regelt die IT-Organisation. Sie beinhaltet insb. Anforderungen an die Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation.
- 34 Neben der Aufbauorganisation, die die Verantwortlichkeiten und Kompetenzen regelt, betrifft die Ablauforganisation sowohl die Organisation der Entwicklung, Einführung und Änderung als auch die Steuerung IT-gestützter Konsolidierungsprozesse unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Funktionstrennung. Auch beim Einsatz IT-gestützter Konsolidierungsprozesse müssen Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten der Mitarbeiter klar definiert sein. Übliche Instrumente hierfür sind Prozess- und Funktionsbeschreibungen oder Organisationshandbücher.
- 35 Im IT-Umfeld und in der IT-Organisation sind generelle IT-Kontrollen vorzusehen, die sicherstellen, dass die IT-Anwendung zur Konzernrechnungslegung sowie die verarbeiteten rechnungslegungsrelevanten Daten den zu stellenden Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen entsprechen. Generelle IT-Kontrollen im Zusammenhang mit IT-gestützten Konsolidierungsprozessen betreffen insb.:
- Kontrollen für eine konsistente Berechtigungsvergabe
 - Kontrollen zur Stammdatenänderung
 - logische Zugriffskontrollen sowie
 - Kontrollen im Bereich des Changemanagements im Zusammenhang mit der Entwicklung, Einführung und Änderung von IT-Anwendungen (Programmänderungen).
- 36 Für eine konsistente und adäquate Berechtigungsvergabe ist es notwendig, dass Benutzern keine kritischen Berechtigungen und Berechtigungskombinationen zugewiesen werden (bspw. Änderungen der Stammdaten und deren Freigabe). Ferner ist sicherzustellen, dass die eingerichteten logischen Zugriffskontrollen wirksam sind und damit die Beachtung der Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen an die IT-gestützte Konzernrechnungslegung sicherstellen.
- 37 Kontrollen zur Stammdatenänderung beinhalten z.B. die turnusmäßige Durchsicht der hinterlegten maschinellen Verarbeitungsregeln (insb. eingerichteter automatischer konsolidierungsbedingter Anpassungsmaßnahmen) sowie die Kontrolle der Vollständigkeit und Richtigkeit der für die IT-gestützte Aufstellung des Konzernabschlusses maßgeblichen Parameter (Konsolidierungskreis, Währungsumrechnungskurse u.a.m.).

38 Im Rahmen von Programmänderungen sind angemessene und wirksame Testaktivitäten vor erstmaliger Inbetriebnahme und nach wesentlichen Funktionserweiterungen von Konzernrechnungslegungssoftware vorzunehmen.

5.2. IT-Infrastruktur

39 Die IT-Infrastruktur umfasst die technischen Ressourcen und die Regelungen des IT-Betriebs in Bezug auf den Einsatz IT-gestützter Konsolidierungsverfahren. Dies schließt die notwendige Systemsoftware sowie sonstige Hilfsprogramme ein. Die technischen Ressourcen und die Verfahren für einen sicheren und geordneten IT-Betrieb sollen insb. die Integrität und Verfügbarkeit des IT-Systems auf der Grundlage des Sicherheitskonzepts gewährleisten.

40 Die aus dem Sicherheitskonzept abgeleiteten Sicherungsmaßnahmen umfassen physische Sicherungsmaßnahmen und logische Zugriffskontrollen sowie Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren.

5.3. IT-Anwendungen

41 IT-Anwendungen für die Konzernrechnungslegung bilden typischerweise folgende Funktionalitäten ab, die für die Erfassung, Kommunikation und Verarbeitung von konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen notwendig sind:

- Pflege von Stamm- und Steuerungsdaten einschließlich Änderungsprotokollierung
- Berechtigungsverwaltung
- Import- und Export-Schnittstellen
- Währungsumrechnung
- Kapitalkonsolidierung
- Konzernaufrechnungen (Forderungs-/Schuldenkonsolidierung, Aufwands-/Ertragskonsolidierung etc.)
- Zwischenergebniseliminierung
- Berechnung latenter Steuern
- Konzernreporting.

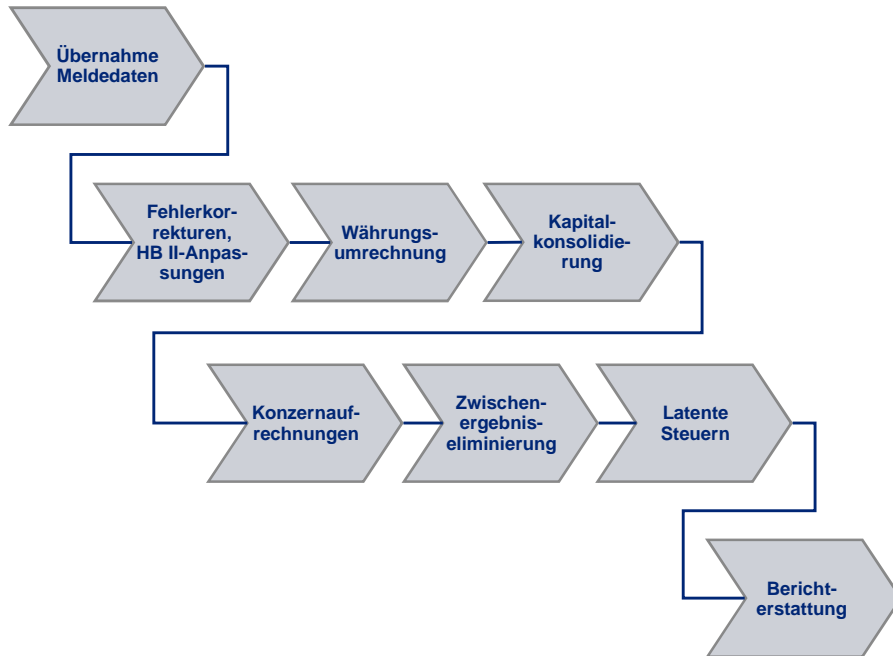
42 Unterschieden werden können IT-Anwendungen, bei denen diese Funktionalitäten durch individuelle Einstellungen (Parametrisierung) an die jeweils abzubildenden Konzernrechnungslegungsvorschriften angepasst werden können, und solche IT-Anwendungen, bei denen Konsolidierungslogiken regelbasiert erstellt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

43 IT-Anwendungen zur Konzernrechnungslegung müssen dafür Sorge tragen, 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.

- 44 Eine Darstellung in **zeitlicher Ordnung** erfordert, dass die Einbeziehung der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss vollständig und – soweit es für Ansatz, Bewertung oder Ausweis in der Summenbilanz und im Konzernabschluss von Bedeutung ist – in der zutreffenden zeitlichen Folge aufgezeichnet wird.
- 45 Die Darstellung in **sachlicher Ordnung** bedingt, dass die Entwicklung der Konzernabschlussangaben, ausgehend von den gemeldeten und in den Summenabschluss des Konzerns einbezogenen Daten des einzelnen Konzernunternehmens, über die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen bis zu jedem im Konzernabschluss ausgewiesenen Betrag in sachlicher Ordnung darstellbar sein muss. Hierzu sind insb. folgende Angaben abzubilden:
- Bezeichnung des einbezogenen Konzernunternehmens bei der Einbeziehung der Meldedaten in den Summenabschluss
 - Bezeichnung der Art der konsolidierungsbedingten Anpassung
 - bei konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen Bezeichnung des Konzernabschlusspostens bzw. -kontos oder der jeweiligen Konzernabschlussangabe
 - Summen und Salden der auf den Konzernabschlussposten bzw. -konten erfassten Daten nach Soll und Haben unter Angabe des Gegenpostens bzw. -kontos
 - Datum der Einbeziehung der Meldedaten und Datum der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen
 - Belegverweis.

5.4. Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess

46 Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess kann in die nachfolgend dargestellten idealtypischen Phasen unterteilt werden:



47 Im Folgenden wird der Konsolidierungsprozess, beginnend mit der Übernahme von Meldedaten für Zwecke der Konsolidierung bis zu deren Auswertung in Form von Finanzberichten (z.B. Geschäftsberichten), dargestellt. Neben den IT-gestützten Konsolidierungsverfahren sind auch manuelle Verfahren zu den Meldedaten und den konsolidierungsbedingten Anpassungen zu berücksichtigen, um den gesamten Konsolidierungsprozess abzubilden. Dementsprechend sind ergänzend zu den IT-gestützten automatisierten Kontrollen weitere manuelle Kontrollen vorzusehen.

5.4.1. Übernahme von Salden aus dem Vorjahreskonzernabschluss (Saldo-vortrag)

48 Vor der Übernahme von Meldedaten müssen ggf. die Posten- bzw. Kontensalden des Vorjahres und die sonstigen Konzernabschlussangaben systemseitig ermittelt und vorgetragen werden.

49 Hierzu ist mittels Parameter der IT-Anwendung festzulegen, auf welche Posten bzw. Konten des laufenden Geschäftsjahres die Salden auf den Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnungs- und sonstigen Posten bzw. Konten des Vorjahres-Konzernabschlusses vorzutragen sind. In der Regel werden die Bilanzposten bzw. -konten auf sich selbst und die Erfolgsposten bzw. -konten sowie das Konzernjahresergebnis über einen Ergebnisvortragsposten bzw. ein -konto vorgetragen. In gleicher Weise erfolgt der Vortrag der erfolgswirksamen Beträge aus konsolidie-

rungsbedingten Anpassungen der Vorjahre. Soweit Posten bzw. Konten mit Entwicklungsdarstellung (z.B. Rückstellungsspiegel oder Anlagengitter) übernommen werden, sind die vorzutragenden Werte in einer Vortragsspalte (z.B. historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten) darzustellen; die Steuerung des Saldovortrags der jeweiligen Spalten eines Spiegels oder Gitters erfolgt i.d.R. mittels Parameter.

- 50 Die Übernahme von Beträgen und Angaben aus dem Vorjahr in das laufende Geschäftsjahr hat vollständig, richtig und nachvollziehbar zu erfolgen.
- 51 Bedeutsame Kontrollen im Zusammenhang mit dem Saldovortrag sind:
- Kontrolle der in den Parametern hinterlegten Vortragsmethode, ob die Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnungs- und sonstigen Posten bzw. Konten auf zutreffende Posten bzw. Konten vorgetragen werden
 - Kontrolle, ob bei Posten bzw. Konten mit Entwicklungsdarstellung die Steuerung des Saldovortrags über die jeweiligen Vortragsspalten zutreffend ist
 - Abstimmung der vorgetragenen Werte auf Vollständigkeit, ggf. getrennt nach Meldedaten und den jeweiligen konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen auf der Grundlage eines Saldovortragsprotokolls bzw. automatische Abstimmung der Vorjahreskonzernwerte mit dem Saldovortrag des laufenden Geschäftsjahres
 - maschinelle bzw. automatische Überleitung/Fortschreibung des Ergebnisvortragspostens bzw. -kontos getrennt nach Meldedaten und den jeweiligen Konsolidierungsmaßnahmen im Zeitablauf.

5.4.2. Übernahme der Einzelabschlüsse in den Summenabschluss

- 52 Bei der Übernahme der Einzelabschlüsse (Meldedaten) werden die Handelsbilanz I- bzw. Handelsbilanz II-Beträge der Konzerngesellschaften in den Summenabschluss im IT-gestützten Konzernrechnungslegungssystem der jeweiligen Berichtsperiode (z.B. Quartals-Konzernabschluss) übernommen. Die Übernahme erfolgt i.d.R. automatisch durch den sog. Upload der Meldedaten oder in Ausnahmefällen manuell über Erfassungsmasken. Sofern Konzernunternehmen unterschiedliche Konzernkontenpläne/Gliederungsschemata verwenden, werden diese automatisch anhand von Schlüsselungstabellen bei der Übernahme auf einen konzerneinheitlichen Posten- bzw. -kontenplan konvertiert.
- 53 Die Meldedaten, d.h. die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge sowie sonstigen Angaben, insb. zum Konzernanhang, zur Segmentberichterstattung, zur Konzernkapitalflussrechnung sowie zum Konzernlagebericht (z.B. Aufgliederung und Erläuterung von Konzernabschlussposten, Aufgliederung nach Restlaufzeiten, Angaben zu Mitarbeiterzahlen sowie zu Haftungsverhältnissen) der jeweiligen Konzerngesellschaften müssen vollständig und richtig in den Summenabschluss übernommen werden. Die Vollständigkeit der Meldedaten bezieht sich in diesem Zusammenhang sowohl auf die Vollständigkeit des Konsolidierungskreises als auch auf die Vollständigkeit der in den

Summenabschluss zu übertragenden Meldedaten jeder einzelnen Konzerngesellschaft.

- 54 In der Praxis hat es sich bewährt, die Vollständigkeit und Richtigkeit der Meldedaten mittels automatisierter Kontrollen abzustimmen. Wesentliche Kontrollen zur Konsistenz und Plausibilität der Meldedaten sind bspw.:
- Kontrolle auf Übereinstimmung von Aktivseite und Passivseite
 - Kontrolle, ob der in der Bilanz ausgewiesene Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn mit dem korrespondierenden Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung identisch ist
 - Verprobung von Bilanzveränderungen mit den korrespondierenden Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung
 - Kontrolle auf Übereinstimmung der im Konzernanlagengitter mit den in der Konzerngewinn- und -verlustrechnung ausgewiesenen Abschreibungen
 - Abstimmung im Konzernanhang ausgewiesener Aufgliederungen mit dem korrespondierenden Ausweis in der Konzernbilanz
 - Kontrolle auf absolute bzw. relative Abweichungen zur Vorperiode
 - Kontrolle der Meldedaten auf Fehleingaben für bestimmte Posten bzw. Konten (z.B. Posten bzw. Konten, die nur von der Konzernzentrale befüllt werden dürfen)
 - Verprobung der Anfangsbestände (z.B. im Anlagevermögen, Eigenkapital und bei Rückstellungen) mit den Endbeständen des Vorjahres
 - Forderungen/Verbindlichkeiten – Partnereinheit ist kein verbundenes Unternehmen bzw. nicht konsolidiert
 - nicht betragsgleiche Umbuchungen im Anlagevermögen.
- 55 Soweit im Rahmen der Abstimmung Fehler festgestellt werden, sind die Meldedaten in der Rechnungslegung des Tochterunternehmens zu korrigieren und durch erneuten Upload zu melden. In Ausnahmefällen können die Korrekturen auch im IT-gestützten Konzernrechnungslegungssystem vorgenommen werden. In beiden Fällen müssen nachträgliche Korrekturen an den Meldedaten unter Nachweis des ursprünglichen Inhalts erkennbar sein.
- 56 Bedeutsame Kontrollen in der Phase der Übernahme der Einzelabschlüsse sind insb.:
- Kontrolle auf Vollständigkeit und Richtigkeit der im Konsolidierungssystem hinterlegten Parameter zum Konsolidierungskreis (z.B. Zu- oder Abgänge, Beteiligungsquoten etc.) durch manuellen Abgleich von Informationen aus dem Beteiligungscontrolling über die Veränderung von Beteiligungsverhältnissen.
 - Kontrolle, ob alle Konten bzw. Posten der Meldedaten vollständig und richtig im Summenabschluss enthalten sind. Beispielsweise wird bei einem Prüfziffernverfahren eine Prüfziffer einerseits auf Basis der autorisierten Meldedaten der Tochterunternehmen und andererseits auf der Grundlage der im Summenabschluss enthaltenen Daten der Tochterunternehmen gebildet. Mit der Identität der beiden Prüfziffern kann die Vollständigkeit und Richtigkeit der übernommenen Meldeda-

ten nachgewiesen werden. Durch den Einsatz eines Prüfziffernverfahrens können zudem nachträgliche Änderungen der Meldedaten festgestellt werden.

- Kontrolle, ob Meldedaten nach dem Upload geändert wurden. Hierzu bieten IT-Anwendungen zur Konzernrechnungslegung häufig die Möglichkeit, bestimmte Vorgänge (z.B. Erfassung von Meldedaten) nach deren Durchführung mit Protokollierung des jeweiligen Zeitpunkts zu sperren. Nachträgliche Änderungen können somit anhand des protokollierten Datums für das erneute Öffnen und Sperren der Erfassung festgestellt werden.
- Kontrolle, ob autorisierte Nachträge in der Rechnungslegung des Tochterunternehmens (z.B. aufgrund von nachträglichen Ereignissen) vollständig in den Summenabschluss übernommen worden sind.

5.4.3. Fehlerkorrektur, Erstellung der Handelsbilanz II

- 57 Nach dem Grundsatz der konzerneinheitlichen Bilanzierung können Anpassungen der lokalen Einzelabschlussdaten (HB I) zur Überleitung auf die sog. Handelsbilanz II notwendig werden. Ferner müssen Fehler in den Meldedaten korrigiert werden, soweit diese wesentlich sind.
- 58 Im Regelfall werden Fehlerkorrekturen und Anpassungen auf die Handelsbilanz II in den lokalen Buchführungssystemen der Tochterunternehmen vorgenommen und bereits in der erforderlichen Form mit den Meldedaten in die IT-Anwendung zur Konzernrechnungslegung hochgeladen bzw. erfasst. Es besteht in aller Regel aber auch die Möglichkeit, Fehlerkorrekturen und Handelsbilanz II-Anpassungen sowohl in lokaler Währung als auch in Konzernwährung über einzelne konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen oder eine Erfassung in virtuellen „Anpassungsgesellschaften“ vorzunehmen. Resultieren aus den nachträglichen Korrekturen wesentliche Änderungen der Rechnungslegung des Tochterunternehmens, sind der Konzernabschlussprüfer sowie der Teilbereichsprüfer hierüber zu unterrichten.
- 59 Soweit Fehlerkorrekturen bzw. Anpassungen zur Erstellung der Handelsbilanz II in der IT-Anwendung zur Konzernrechnungslegung vorgenommen werden, müssen deren Auswirkungen auf die Währungsumrechnung beachtet werden, wenn diese in lokaler Währung erfasst worden sind. Fehlerkorrekturen bzw. Handelsbilanz II-Anpassungen müssen zudem bei der Aufstellung zukünftiger Konzernabschlüsse berücksichtigt und daher ggf. vorgetragen werden (vgl. Abschn. 5.4.1.).
- 60 Bedeutsame Kontrollen in dieser Phase der Konzernrechnungslegung sind etwa:
- Kontrollen auf Vollständigkeit und Richtigkeit vorgenommener Fehlerkorrekturen bzw. Handelsbilanz II-Anpassungen, z.B. anhand eines Journals konsolidierungsbedingter Anpassungsmaßnahmen
 - Kontrollen anhand eines Währungsumrechnungsprotokolls, ob Fehlerkorrekturen bzw. Handelsbilanz II-Anpassungen vollständig und richtig in die Währungsumrechnung einbezogen worden sind

- Kontrollen, ob Fehlerkorrekturen bzw. Handelsbilanz II-Anpassungen des Vorjahres vollständig und richtig in das neue Konzerngeschäftsjahr vorgetragen worden sind.

5.4.4. Währungsumrechnung

- 61 Meldedaten müssen in die Konzernwährung umgerechnet werden, sofern sie nicht in der Konzernwährung erfasst wurden.
- 62 Währungsumrechnungsmethoden werden dadurch abgebildet, dass in den Parametern hinterlegt wird, mit welchen Umrechnungskursen (z.B. Stichtagskurs) einzelne Posten der Bilanz bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung oder Anhangangaben umgerechnet werden. Werden nicht alle Werte der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu einem einheitlichen Kurs umgerechnet, entstehen bei der Währungsumrechnung Differenzen. Die Behandlung dieser Differenzen ist ebenfalls in den Parametern festzulegen.
- 63 Bezüglich der Währungsumrechnungsdifferenzen können grundsätzlich drei Kategorien unterschieden werden:
- Wird die zeitliche Entwicklung von Bilanzposten bzw. -konten dargestellt (z.B. in einem Anlagengitter), können sich Umrechnungsdifferenzen dadurch ergeben, dass sich der Umrechnungskurs vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum Abschlussstichtag geändert hat. Diese Art von Differenz wird i.d.R. in spezifischen Spalten zum Ausweis von Währungsumrechnungsdifferenzen dargestellt und hat keine Auswirkung auf das Ergebnis des Konzerns.
 - Werden Bilanzposten bzw. -konten mit unterschiedlichen Kursen umgerechnet (z.B. bei der modifizierten Stichtagskursmethode: Umrechnung des Eigenkapitals mit historischem Kurs und Umrechnung der Beträge aus übrigen Bilanzposten bzw. -konten mit dem Stichtagskurs), werden die hierbei entstehenden Differenzen ggf. erfolgsneutral in das Eigenkapital übernommen.
 - Werden Posten bzw. Konten der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung mit unterschiedlichen Kursen (z.B. Bilanz mit Stichtagskursen und Gewinn- und Verlustrechnung mit Durchschnittskursen) umgerechnet, so werden die hierbei entstehenden Differenzen ggf. erfolgsneutral in das Eigenkapital eingestellt.
- 64 In Bezug auf die Währungsumrechnung müssen das angewandte Umrechnungsverfahren (in den Parametern festgelegte Währungsumrechnungsmethode) und die konkrete Umrechnung der einzelnen Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsposten bzw. -konten nachvollziehbar sein. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Entstehung und Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen.

65 Bedeutsame Kontrollen in dieser Phase der Konzernrechnungslegung sind etwa:

- Nachvollzug der zutreffenden Abbildung der Währungsumrechnungsmethoden anhand der Steuerung in den Parametern, mit welchem Kurs (z.B. historischer Kurs, Stichtags- oder Durchschnittskurs) die unterschiedlichen Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsposten bzw. -konten umgerechnet werden
- Nachvollzug der zutreffenden Behandlung von Differenzen in der Darstellung der zeitlichen Entwicklung von Bilanzposten bzw. -konten anhand der Parameter zur Währungsumrechnung
- Nachvollzug der zutreffenden Behandlung von Differenzen bei der Umrechnung von Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsposten anhand der Parameter zur Währungsumrechnung
- Nachvollzug der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben zu den Grundlagen der Währungsumrechnung im Konzernanhang
- Kontrolle auf Vollständigkeit der Umrechnung von allen Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsposten anhand der Parameter zur Währungsumrechnung
- Kontrolle auf zutreffende Rundung der umgerechneten Meldedaten anhand der systemseitigen Einstellungen oder Nachvollzug der Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bspw. mittels des Währungsumrechnungsprotokolls
- Kontrolle auf zutreffende Erfassung und Verwendung der Umrechnungskurse zum Abschlussstichtag, z.B. auf der Basis eines Währungsumrechnungsprotokolls.

5.4.5. Kapitalkonsolidierung

66 Mit der Kapitalkonsolidierung wird die sich aus der Summenbilanz ergebende Doppelerfassung der Beteiligungen des Konzernmutterunternehmens an den in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen sowie der entsprechenden Abschlussposten der Handelsbilanzen II der einbezogenen Tochterunternehmen beseitigt. Technisch werden die beim Konzernmutterunternehmen ausgewiesenen Beteiligungsbuchwerte – ggf. unter Ausweis von Minderheitenanteilen – im Rahmen der Kapitalkonsolidierung mit dem konsolidierungspflichtigen Eigenkapital der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen verrechnet. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag, der nicht auf Vermögensgegenstände oder Schulden verteilt werden kann, wird als Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen bzw. als passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung erfasst.

67 Die Kapitalkonsolidierung kann im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses in erheblichem Umfang durch IT-gestützte Funktionalitäten unterstützt werden. Hierzu zählen u.a.:

- Ermittlung der konsolidierungspflichtigen Anteile des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen
- Erfassung und Fortführung der im Rahmen der Erstkonsolidierung aufzudeckenden stillen Reserven und Lasten

- Regeln für die Bildung und Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten
- Darstellung der historischen Verteilung und Entwicklung aktivierter und passivierter Unterschiedsbeträge sowie des Konzerneigenkapitals
- Erfassung und Fortschreibung von Veränderungen im konsolidierungspflichtigen Eigenkapital
- Regeln zur Ermittlung und Verteilung entstehender aktiver und passiver Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sowie historische Darstellung vorgenommener Regeländerungen
- Entwicklung und Darstellung des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter
- Verarbeitungs- und Fehlerprotokolle mit Detailinformationen zur maschinellen Kapitalkonsolidierung.

68 Als bedeutsame Kontrollen bei der IT-gestützten Kapitalkonsolidierung kommen u.a. in Betracht:

- Kontrolle der für die Kapitalkonsolidierung hinterlegten Parameter und Regeln zur maschinellen Konsolidierung
- Kontrolle, ob Veränderungen der konsolidierungspflichtigen Anteile und des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals vollständig erfasst und zum richtigen Zeitpunkt berücksichtigt wurden
- Kontrolle, ob alle Beteiligungsbuchwerte vollständig mit dem anteiligen Eigenkapital zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung verrechnet wurden
- Kontrolle, ob Differenzen aus der Kapitalkonsolidierung zutreffend behandelt wurden (Verteilung von Unterschiedsbeträgen)
- Kontrolle, ob aktive Unterschiedsbeträge (Geschäfts- oder Firmenwert) zutreffend abgeschrieben wurden
- Kontrolle, ob Minderheitenanteile in Konzernbilanz und Konzerngewinn- und -verlustrechnung zutreffend ausgewiesen wurden
- Kontrolle, ob eine vollständige und richtige Aufzeichnung und Fortschreibung der für die künftige Kapitalkonsolidierung maßgeblichen Sachverhalte erfolgt, z.B. zur Ermittlung eines Abgangsergebnisses von Tochterunternehmen
- Kontrolle, ob eine vollständige und richtige Angabe der Veränderungen der Kapitalrücklage sowie deren zutreffende Erläuterung im Konzernanhang erfolgte.

5.4.6. Konzernaufrechnungen (Forderungs-/Schuldenkonsolidierung, Aufwands-/Ertragskonsolidierung, Beteiligungsertragskonsolidierung)

69 Bevor die Eliminierungs- und Konsolidierungsschritte durchgeführt werden, empfiehlt es sich, die ggf. angepassten bzw. korrigierten und umgerechneten Meldedaten einer abschließenden Plausibilisierung zu unterziehen. Hierzu eignen sich ebenfalls die in Abschn. 5.4.2. dargestellten Kontrollen, um Inkonsistenzen oder fehlende Plausibilitäten aufdecken und ggf. Korrekturen vornehmen zu können.

- 70 Konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen (Forderungen, Verbindlichkeiten, Aufwendungen, Erträge einschließlich der Beteiligungserträge) sind im Wege der gegenseitigen Aufrechnung zu konsolidieren. Hierfür ist im Regelfall eine Aufgliederung der Meldedaten in den entsprechenden Bereichen nach lieferndem bzw. empfangendem Konzernunternehmen notwendig.
- 71 In den Parametern wird festgelegt, welche Forderungs- und Verbindlichkeitsposten bzw. -konten bzw. welche Aufwands- und Ertragsposten bzw. -konten in die Konzernaufrechnung einzubeziehen sind.
- 72 Soweit sich die konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. Aufwendungen und Erträge nicht in gleicher Höhe gegenüberstehen, können Aufrechnungsdifferenzen entstehen, die erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu behandeln sind. Die automatische Buchung der Differenzen aus der Konzernaufrechnung wird ebenfalls in den Parametern festgelegt.
- 73 Hinsichtlich der Differenzen kann unterschieden werden in
- währungsbedingte Differenzen, die sich aus geänderten Währungskursen zwischen dem Transaktionszeitpunkt und dem Konzernabschlussstichtag ergeben und
 - Aufrechnungsdifferenzen aufgrund von Falschbuchungen, Periodenverschiebungen bei der Buchung etc.
- 74 Bei konzerninternen Rückstellungen oder Haftungsverhältnissen gegenüber Konzernunternehmen ist zu beachten, dass diese ausschließlich in den Meldedaten des bildenden Konzernunternehmens enthalten sind und somit auch nur einseitig konsolidiert werden können.
- 75 Die vollständige und richtige Konzernaufrechnung einschließlich der Behandlung der ggf. aufgetretenen Differenzen ist nachzuweisen.
- 76 Bedeutsame Kontrollen in dieser Phase der Konzernrechnungslegung sind etwa:
- Kontrolle der vollständigen Konzernaufrechnung durch manuellen Nachvollzug, welche Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsposten generell in die Konzernaufrechnung einbezogen werden
 - Kontrolle, ob währungsbedingte und echte Aufrechnungsdifferenzen zutreffend erfolgswirksam oder erfolgsneutral abgebildet werden
 - Kontrolle auf Nutzung von Limiteinstellung und zutreffender betragsmäßiger Verwendung
 - Kontrolle, ob Aufrechnungsdifferenzen aus der Konsolidierung von z.B. Zinsaufwendungen und -erträgen zutreffend wieder innerhalb des Zinsergebnisses abgebildet werden
 - Kontrolle, ob einseitig gemeldete Sachverhalte (Rückstellungen, Haftungsverhältnisse) zutreffend konsolidiert worden sind
 - Kontrolle, ob phasengleiche und phasenverschobene Beteiligungserträge zutreffend konsolidiert worden sind

- Durchsicht des Protokolls der Aufrechnungsdifferenzen.

5.4.7. Zwischenergebniseliminierung

- 77 Der Ausweis von Gewinnen oder Verlusten aus Lieferungen oder Leistungen kann nach Maßgabe der Einheitstheorie erst dann erfolgen, wenn der gelieferte Gegenstand den Konsolidierungskreis verlässt bzw. die Leistung an einen konzernfremden Dritten erbracht wird. Überschreiten bzw. unterschreiten die in den einbezogenen Handelsbilanzen II ausgewiesenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für konzernintern bezogene Lieferungen oder Leistungen die Ober- bzw. Untergrenze der zu ermittelnden Konzernanschaffungs- bzw. -herstellungskosten, sind die übersteigenden bzw. unterschreitenden Beträge im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung zu beseitigen.
- 78 Technisch werden im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung die ermittelten Konzernanschaffungs- bzw. Konzernherstellungskosten den Werten gegenübergestellt, die in den Handelsbilanzen II bei den Lieferungen bzw. Leistungen empfangenden Unternehmen ausgewiesen werden. Eliminierungspflichtige Zwischenergebnisse ergeben sich in dem Umfang, in dem die Grenzen der Konzernanschaffungs- bzw. Konzernherstellungskosten durch die in den Handelsbilanzen II ausgewiesenen Werte über- bzw. unterschritten werden.
- 79 In den Parametern zur Zwischenergebniseliminierung können sowohl die konzerninternen Margen für Lieferungen und Leistungen als auch die Posten bzw. Konten für die Eliminierungsmaßnahmen hinterlegt werden. Auf der Basis der in den Meldedaten gemeldeten Bestandswerte können die Zwischenergebnisse automatisch ermittelt und eliminiert werden.
- 80 Bedeutsame Kontrollen bei der IT-gestützten Eliminierung von Zwischenergebnissen sind u.a.:
- Kontrolle auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Stetigkeit der für die Zwischenergebniseliminierung zugrunde gelegten Parameter und Regeln, z.B. Margen je Produktgruppe, Lieferbeziehung oder Konzernherstellungskosten
 - Kontrolle der Korrektur von Abschreibungen auf Vermögensgegenstände, die unter Entstehung eliminierungspflichtiger Zwischenergebnisse aktiviert wurden
 - Kontrolle, ob die im Konzernabschluss ausgewiesenen Bestandsveränderungen bzw. Herstellkosten des Umsatzes unter Berücksichtigung konsolidierungsbedingter Anpassungsmaßnahmen vollständig und richtig fortgeschrieben wurden.

5.4.8. Latente Steuern

- 81 Fallen handels- und steuerrechtliche Wertansätze für Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten auseinander, kann sich eine Passivierungspflicht oder ein Aktivierungswahlrecht latenter Steuern im Einzelabschluss ergeben, wenn sich die Differenzen in späteren Geschäftsjahren wieder abbauen und sich insgesamt eine künftige Steuerbe- bzw. -entlastung ergibt. Im Einzelabschluss

bilanzierte latente Steuern sind in den Konzernabschluss zu übernehmen. Beruhen die Differenzen zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen auf konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen, ist ein Ansatz passiver und/oder aktiver latenter Steuern im Konzernabschluss zu prüfen.

82 Für die Berechnung latenter Steuern steht eine Reihe IT-gestützter Funktionalitäten zur Verfügung. Hierunter fallen u.a.:

- Tabellarische Erfassung der Sachverhalte mit abweichender handels- und steuerrechtlicher Behandlung
- historisierte Verwaltung von Effektivsteuersätzen
- Regeln und Parameter zur Abgrenzung temporärer, quasi-permanenter und permanenter Differenzen
- Erfassung der für Zwecke der Besteuerung vorgenommenen außerbilanziellen Hinzurechnungen oder Kürzungen
- Hilfsrechnungen zur Einbeziehung steuerlicher Verlustvorträge bei der Berechnung latenter Steuern (z.B. Steuerplanungsrechnung)
- rechnerische Ermittlung aktiver und passiver latenter Steuern.

83 Auch für die Erfüllung von Anhangangabepflichten zu latenten Steuern können IT-gestützte Funktionen existieren. Sie reichen von der Erfassung angabepflichtiger Informationen zu latenten Steuern auf Einzelabschlussebene im Rahmen von Meldedaten über die Abbildung IT-gestützter Anhangserstellungsprozesse bis zur vollständigen Darstellung der ermittelten und im Einzel- und Konzernabschluss ausgewiesenen latenten Steuern nebst einfließenden Steuersätzen und anderen Berechnungsgrundlagen.

84 Als bedeutsame Kontrollen bei der IT-gestützten Ermittlung latenter Steuern sind insb. zu nennen:

- Kontrolle auf vollständige und zeitgerechte Erfassung von Steuersatzänderungen
- Verprobung maschinell ermittelter latenter Steuern
- Kontrolle der tabellarischen Übersicht der latente Steuern auslösenden Sachverhalte auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtheit
- Kontrolle der Parameter, die in Steuerplanungsrechnungen für die Ermittlung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge eingehen
- Kontrolle der zutreffenden Verrechnung aktiver und passiver Steuerlatenzen.

5.4.9. Konzernberichterstattung

85 In Abhängigkeit von den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften umfasst die Konzernrechnungslegung neben der Konzernbilanz, der Konzerngewinn- und -verlustrechnung, dem Konzernanhang sowie dem Konzernlagebericht weitere Bestandteile wie z.B. Konzernkapitalflussrechnung, Konzernsegmentberichterstattung oder Konzerneigenkapitalspiegel. Darüber hinaus werden konsolidierte Meldedaten

bspw. in Geschäftsberichten für die Rechenschaftslegung gegenüber der Öffentlichkeit verwendet.

- 86 Die Auswertung der konsolidierten Meldedaten kann auf unterschiedliche Art und Weise erfolgen. In der Regel werden hierzu die Berichterstellungsfunktionalitäten des IT-gestützten Konzernrechnungslegungssystems eingesetzt. Darüber hinaus kommen auch spezielle IT-Anwendungen für Reportingzwecke zum Einsatz, die auf den Datenbestand des IT-gestützten Konzernrechnungslegungssystems zugreifen.
- 87 Unabhängig von den für Reportingzwecke eingesetzten IT-Anwendungen müssen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Auswertungen sichergestellt werden. Hierfür sind die Richtigkeit der Filter und Selektionskriterien und bei nachgelagerten IT-Anwendungen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Datenübertragung von wesentlicher Bedeutung.
- 88 Zu den bedeutsamen Kontrollen im Zusammenhang mit der Auswertung konsolidierter Meldedaten zählen:
- Kontrolle auf Übereinstimmung der Werte in der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhangangaben etc. in den erstellten Auswertungen mit der Datenbasis im Konsolidierungssystem im Hinblick auf die einzelnen Konsolidierungsschritte sowie für das Ergebnis der Konsolidierung
 - Kontrolle, ob Veränderungen in den Parametern (Konsolidierungskreis, Positionsplan, Bewegungsarten etc.) auch im Reporting bei der Definition der Filter und Selektionskriterien abgebildet werden
 - Kontrolle, ob die Berichte beim Reporting des finalen Konzernabschlusses mit dem Datenbestand des Konsolidierungssystems übereinstimmen, z.B. mittels Zeitstempel der letzten Änderung vs. Berichterstellungsdatum oder Schließen der Perioden bzw. des Systems für Änderungen vor der Erzeugung der finalen Berichte.
- 89 Im Rahmen des finalen Reportinglaufs ist sicherzustellen, dass die Auswertungen auf Basis der vom Konzernmanagement autorisierten Daten erfolgt, deren Unveränderbarkeit überprüft bzw. deren Übereinstimmung mit dem Datenbestand des Konsolidierungssystems durch geeignete Kontrollen nachgewiesen wird.
- 90 Vor der Autorisierung des Konzernabschlusses zur Vorlage an Unternehmensorgane und/oder den Konzernabschlussprüfer empfiehlt es sich, eine abschließende Gesamtabstimmung des Konzernabschlusses durchzuführen. Ein solcher abschließender Kontrollschritt kann als letzte Phase des Konzernabschlusserstellungsprozesses oder als prozessintegrierte kontinuierliche Kontrolle ausgestaltet werden. Gegenstand der Gesamtabstimmung des Konzernabschlusses sind alle Ergebnisse der Konzernrechnungslegung, ausgehend von den gemeldeten bzw. hochgeladenen Meldedaten über die Darstellung in der Summenbilanz, sämtliche konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen bis hin zur Darstellung im Konzernabschluss.

5.4.10. Änderungen des Konsolidierungskreises

- 91 Änderungen des Konsolidierungskreises ergeben sich insb. aus (sukzessiven) Beteiligungszu- und -abgängen sowie aus der Verschmelzung oder Spaltung von Konzernunternehmen.
- 92 Für die erstmalige Einbeziehung eines Konzernunternehmens in den Konzernabschluss im Rahmen der Vollkonsolidierung müssen die entsprechenden Meldedaten (Reporting Packages) zu den Einzelabschlussdaten geliefert werden, um auf den Zeitpunkt des Entstehens eines neuen Mutter-Tochter-Verhältnisses eine Erstkonsolidierung durchführen zu können.
- 93 Zu den wesentlichen Kontrollen im Rahmen der Erstkonsolidierung zählen insb. die
- vollständige und richtige Erfassung der Unternehmensstammdaten,
 - zutreffende Erfassung des Erstkonsolidierungszeitpunkts,
 - zutreffende Erfassung der Beteiligungsquote,
 - zutreffende Erfassung der Anschaffungskosten (insb. bei bedingten Gegenleistungen),
 - zutreffende Zuordnung von stillen Reserven und Lasten auf Vermögensgegenstände und Schulden anhand des Abgleichs mit der Kaufpreisallokation,
 - zutreffende Parametrisierung für die Abbildung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung.
- 94 Im Rahmen der Endkonsolidierung scheiden Konzernunternehmen aus dem Konsolidierungskreis aus. Dementsprechend erfolgt eine vollständige Eliminierung der Meldedaten des abgehenden Konzernunternehmens und der konsolidierungsbedingten Anpassungen, sofern diese vorgetragen wurden.
- 95 Beispiele für wesentliche Kontrollen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Unternehmens aus dem Konsolidierungskreis sind die
- zutreffende Pflege des Abgangszeitpunkts in den Parameterdaten,
 - vollständige Eliminierung der Meldedaten und konsolidierungsbedingten Anpassungen des abgehenden Konzernunternehmens, soweit diese aus der Vorperiode vorgetragen wurden (z.B. zugeordnete stille Reserven und Lasten, Geschäfts- oder Firmenwerte bzw. Eigenkapitaldifferenzen aus der Währungsumrechnung),
 - zutreffende Ermittlung des Abgangsergebnisses.
- 96 Ein sukzessiver Zugang oder Abgang, d.h. die Erhöhung oder Verminderung der Beteiligungsquote an einem bestehenden Konzernunternehmen, kann dazu führen, dass bspw. die Beherrschung an einem Unternehmen erlangt bzw. verloren wird. Der Konsolidierungsstatus kann sich von einer Bewertung *at equity* zu einer Vollkonsolidierung oder von einer anteilmäßigen Konsolidierung zu einer Bewertung *at equity* ändern. Die in den vorangehenden Textziffern aufgeführten Kontrollen sind entsprechend bei sukzessiven Zugängen oder Abgängen anzuwenden.

6. Überwachung des konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems

97 Welche Maßnahmen zur Überwachung der Wirksamkeit des konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems umzusetzen sind, ist abhängig von der Komplexität des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses. Festzustellen gilt, ob der Risikobeurteilungsprozess des Konzernmanagements, d.h. der Prozess zur Feststellung, Analyse und Bewältigung von Geschäftsrisiken, bezogen auf das Risiko von Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsverstößen, sowie für wesentliche falsche Angaben im Konzernabschluss, wirksam ist.

98 Als Überwachungsmaßnahmen kommen u.a. in Betracht:

- Durchsicht der Kontrolldokumentation bzgl. erkannter fehlender Meldedaten einbeziehungspflichtiger Tochterunternehmen
- Plausibilisierung von Beträgen und Angaben im Konzernabschluss mit der Planungsrechnung
- Durchsicht der Kontrolldokumentation auf erkannte Verprobungsdifferenzen durch die interne Revision (z.B. zur Entwicklung des Konzerneigenkapitals).

7. Outsourcing der IT-gestützten Konsolidierungsprozesse

99 Werden Teile des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses oder des hierfür eingesetzten IT-Systems für die Konzernrechnungslegung auf ein anderes Unternehmen ausgelagert, müssen die hieraus entstehenden Auswirkungen auf das konzernrechnungslegungsbezogene Kontrollsystem berücksichtigt werden. Die Verantwortung für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen an die Konzernrechnungslegung verbleibt bei den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens.

100 Bei Backup- und Recovery-Verfahren für IT-Anwendungen zur Konzernrechnungslegung ist im Rahmen von Outsourcing-Verträgen sicherzustellen, dass die von den Outsourcing-Partnern eingesetzten Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren angemessen sind und wie vereinbart durchgeführt werden. Dies erfordert einerseits zusätzliche interne Überwachungsmaßnahmen, andererseits explizite vertragliche Vereinbarungen und Service Level Agreements mit dem Outsourcing-Dienstleister.