

INTERNES KONTROLLSYSTEM –

ORGANISATION UND DOKUMENTATION

HINWEISE UND MUSTERBEISPIELE FÜR KLEINERE UNTERNEHMEN

MERKBLATT 06 | 2019 | NR. 1831.1

INHALT

1. Vorbemerkung
2. Prozesse, Kontrollen und Compliance
 - 2.1 Grundlagen
 - 2.2 Relevante manuelle Kontrollen
 - 2.3 Systemgestützte Kontrollen/Systemkontrollen
 - 2.4 Kontrollnachweise
3. Musterbeispiele
 - 3.1 Kleinunternehmen
 - 3.2 Freiberufler
 - 3.3 Kleinunternehmen
 - 3.4 Handelsunternehmen
 - 3.5 Produktive Kleinunternehmen
4. Auslagerung
5. Abschließende Hinweise

1. VORBEMERKUNG

Das Merkblatt wendet sich an alle Kleinunternehmen, die ein angemessenes Maß an Compliance in ihrem Betrieb sicherstellen wollen und dazu auch eine Überprüfung und Dokumentation ihres IKS (Internes Kontroll- und Steuerungssystem) in Angriff nehmen möchten. Typische Schwachstellen sind dabei gering ausgeprägte Funktionstrennungen, wenig differenzierte Anforderungsbefugnisse und Zugriffsbeschränkungen, nicht dokumentierte Vorgaben und ein geringes IT-Risikobewusstsein.

Nachfolgend werden daher musterhafte Beispiele zur Ausgestaltung von Prozesskontrollen im IKS und deren Berücksichtigung in der notwendigen Verfahrensdokumentation dargestellt, die die aktuell relevanten Anforderungen nach GoBD, Tax Compliance und Datenschutz mit angemessenem Aufwand für kleinere Unternehmen praktikabel unterstützen können.

Die notwendigen Grundlagen hierzu vermitteln insb. die folgenden DWS-Merkblätter, deren Lektüre in diesem Zusammenhang empfohlen wird:

- Nr. 1781 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen – Hinweise für die Umsetzung in der Praxis“,

- Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“,
- Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“,
- Nr. 1833 „Bedeutung von Vorsystemen für Finanzbuchhaltung und Besteuerungsverfahren“.

2. PROZESSE, KONTROLLEN UND COMPLIANCE

2.1 Grundlagen

Größe und Komplexität von Unternehmen bestimmen deren jeweilige Prozesslandschaft und diese wiederum das notwendige Maß an Kontrollen, um den Anforderungen aus regulatorischen und eigenen Vorgaben zu genügen (Compliance) und damit ggf. drohende Sanktionen zu vermeiden. Allgemeine Risiken ergeben sich u. a. aus Arbeitsrecht, Datenschutz oder Korruption. Spezielle Risiken betreffen z. B. Lebensmittel- und Hygienevorschriften oder Umweltstandards.

Die **Ausgestaltung des IKS**¹ sollte daher immer risikoorientiert erfolgen und auch die grundsätzlichen Geschäftsrisiken wie Marktveränderungen, Liquiditätsengpässe, Korruption oder Manipulation berücksichtigen. Diesen Risiken werden vom Geschäftsinhaber i. d. R. sogar ohne äußere Anregung gewisse Kontrollen entgegengestellt.

Steuerliche Risiken, denen mit den Kontrollen begegnet werden soll, können z. B. nicht oder nicht richtig erfasste Umsätze, falsche Steuersätze oder fehlende Belegnachweise sein. Eine Auflistung der Risiken über alle Geschäftsprozesse unterstützt daher bei der Überprüfung und ggf. Vervollständigung der notwendigen internen Kontrollen. Die DWS-Merkblätter Nr. 1813 „Umsatzsteuer und internes Kontrollsystem – Tax Compliance und Tax-Risk-Management für kleine und mittelständische Unternehmen“ sowie Nr. 1865 „Umsatzsteuer und internes Kontroll-

¹ Ausführliche Grundlagen hierzu enthalten die Hinweise der BStBK für ein steuerorientiertes IKS. Download unter: www.bstbk.de/de/presse/news/2018-07-09_Hinweise-Steuer-IKS/index.html.

system – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“ bieten weitere Hilfestellung.

Beim allein schaffenden **Freiberufler** liegt z. B., wie beim „kleinstunternehmerischen Scherenschleifer“², regelmäßig ein relativ linearer Prozessverlauf vor, der, etwas vereinfacht betrachtet, immer sukzessive durchlaufen wird: Auftragsannahme, Auftragsabwicklung mit Beschaffung, Abrechnung und Verbuchung sowie periodische Steueranmeldungen und -erklärungen sind dabei die wesentlichen Teilprozesse. Die steuerlichen Pflichten werden dann auf Basis eines Schuhkartons voller Quittungen handschriftlich (Scherenschleifer) oder ganz oder teilweise mittels Datenverarbeitung erfüllt.

Je mehr Personen und Systeme bei KMU an den Geschäftsprozessen beteiligt sind, umso komplexer werden die Abläufe. In allen Fällen finden sich aber zumindest relativ einfache interne Kontrollmechanismen, deren Angemessenheit und Funktion periodisch überprüft werden sollte. Der Scherenschleifer wird daher das Gummiband, das den Deckel des Kartons sichert, regelmäßig auf Sitz und Zustand überprüfen und damit indirekt eine Vollständigkeitskontrolle seiner Belege durchführen.

Ein funktionierendes internes Kontrollsystem bedingt aber auch ein wirksames und angemessenes **Kontrollumfeld**, in dem eine Kontrollkultur durch die Unternehmensleitung bis zu den Mitarbeitenden des Unternehmens getragen wird. Sichtbarer Teil dieser Kontrollkultur sind neben der Vorbildfunktion des Managements auch Richtlinien, Anweisungen oder Handbücher.

Kontrollmaßnahmen werden regelmäßig nach Zeitpunkt und Systemorientierung klassifiziert und wirken fehlerverhindernd (präventiv) oder fehleraufdeckend (detektiv):

Art	Zeitpunkt	Beispiel	Wirksamkeit
systemintegriert	präventiv	Funktionstrennung nach Rollen/Zahlungsfreigabe im System ab T€ 5	hoch/früh
systembasiert	detektiv	Durchsicht OP-Liste	mittel/früh
systembasiert	detektiv	Datenanalyse	mittel/spät
manuell	präventiv	Wareneingangskontrolle/Schuhkartongummi	mittel/früh
manuell	detektiv	kurzfristige Erfolgsrechnung	gering/spät

Tabelle 1

Die meisten manuellen Kontrollen können in digitalisierten Abläufen auch als systemgestützte oder gar systemintegrierte Kontrollen (Systemkontrollen) ausgestaltet sein. Systemgestützte Kontrollen sind Prozessschritte, bei denen das EDV-System den Anwender zur Durchführung und Quittierung einer manuellen Kontrolle auffordert. Systemkontrollen zeichnen sich dadurch aus, dass das Anwendungssystem durch Verarbeitung von Informationen die Kontrolle selbst durchführen kann. Kontrollen, denen hohe Bedeutung im Prozessablauf zukommt, weil damit hohe Sicherheit erreicht wird, werden als „key controls“ oder Schlüsselkontrollen bezeichnet. Zumindest diese sind ausführlich zu dokumentieren.

Kontrollen können auch durch Dritte erfolgen, was aufgrund der Interessenlage ggf. auch als zusätzliche Funktionstrennung greift. Bitte zählen Sie aber nicht die Betriebsprüfung und die Wirtschaftsprüfung zum IKS. Diese Kontrollen fallen unregel-

mäßig an und sind nicht beeinflussbar und damit systematisch untauglich.

Ziele der internen Kontrollen sind, in steuerlicher Hinsicht, die Compliance-Vorgaben zur Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit, Ordnung und Unveränderbarkeit (Abschnitt 3.2 der GoBD³ zu § 146 AO). Die weitergehenden Ziele zur Einhaltung von Tax Compliance und Vermeidung von Bußgeldern sind etwas ausführlicher im DWS-Merkblatt Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“ beschrieben.

Um den Nachweis der Einhaltung der Vorgaben und zur Wirksamkeit der Kontrollen führen zu können, ist eine entsprechende Verfahrensdokumentation zu erstellen, die den Aufbau, die Wirksamkeit und die Überprüfungen des IKS beinhaltet (Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit).

Neben dem Aufbau- und Ablaufdokumentation empfiehlt sich auch eine Nachweisdokumentation zur tatsächlichen Durchführung der Kontrolltätigkeiten. Abhaken von Positionen und Handzeichen auf Belegen sollten im Papierbereich gängige Praxis sein. In digitalisierten Prozessen können Freigaben und Weiterleitungen bei entsprechender Dokumentation die gleiche Nachweisqualität erreichen.

Die Kontrollen müssen allen aktiv Prozessbeteiligten in geeigneter Weise – ggf. wiederholt – bekannt gemacht werden, um Wirkung erlangen zu können.

2.2 Relevante manuelle Kontrollen

Folgende (beispielhaft dargestellte) Kontrollen sind grds. in jedem Betrieb vorhanden und je nach Personalstand unterschiedlich ausgeprägt. Diese sollten hinsichtlich ihrer Wirksamkeit überprüft und ausreichend dokumentiert werden.

Personale Funktionstrennung

Wesentliches Element jedes IKS ist die personale Funktionstrennung von

- Vorgabenerstellung, Durchführung und Kontrolle,
- administrativen und operativen Aufgaben (Systempflege und Systembenutzung),
- „unvereinbaren“ Tätigkeiten (z. B. Wareneingang und Rechnungsfreigabe),
- Erstellung und Überprüfung (z. B. der Buchhaltung),

soweit dies mit dem vorhandenen Personalstand möglich ist.

Abstimmung zwischen Belegen und Geldfluss

Die zweite „Scherenschleiferkontrolle“ ist die regelmäßige Überprüfung der Veränderungen des Bargeldbestandes. Hier dient die Kontrolle allerdings mehr der eigenbetrieblichen Sicherung als dem Nachweis eines funktionierenden Kontrollsystems. Der einzige Beteiligte kontrolliert sich hier selbst.

Kassenbericht bei offener Ladenkasse

Der tägliche Kassenbericht kann wesentliche Kontrolle in Kleinunternehmen sein. Die Kontrollqualität steigt dabei mit dem Vergleich der errechneten Einnahmen mit einer Belegbasis (Bonierung etc.). Der DWS-Vordruck Nr. 1115 „Kassenbericht mit Zählprotokoll für offene Ladenkassen“ sowie das DWS-Merkblatt Nr. 1115H mit Erläuterungen und einem ausgefüllten Muster bieten hier Hilfestellung.

³ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

Kontoauszugabstimmung

Die Belegabstimmung zu allen unbaren Geldveränderungen kann die Sicherheit hinsichtlich sämtlicher Kontrollziele wesentlich erhöhen. Die Belegablage zwischen den Kontoauszügen kann eine weitere Maßnahme dazu sein.

Lieferscheinkontrolle

Kontrollzählungen der Mengen und Abzeichnen der Positionen beim Wareneingang sind insb. bei Funktionstrennung eine wesentliche Kontrolle für den Vorratsbestand.

Inventur

Insb. im Vorratsvermögen ist die Inventur als umfassende detektive Kontrolle relevant. Im Anlagevermögen liegen zwar weniger Bestandsveränderungen der Gegenstände vor, da jedoch insb. Abgänge oft nicht zuverlässig erfasst werden, sollten in größeren Abständen Anlageninventuren durchgeführt werden. Auf die DWS-Merkblätter Nr. 1729 „Bewertung der Vorräte in der Handels- und Steuerbilanz“ sowie Nr. 1824 „Bewertung des Sachanlagevermögens“ wird hingewiesen.

Rechnungsprüfung/Rechnungskontrolle

Die Schlüsselkontrolle im Beschaffungsbereich schlechthin ist der Rechnungsprüfungs- und Rechnungsfreigabe-Prozess. Durch Vergleich der Eingangsrechnungspositionen mit Bestellungen und Lieferscheinen erfolgt eine vollumfängliche Überprüfung aller Waren- und Leistungszugänge. Nicht zuletzt können damit auch die Anforderungen zum Vorsteuerabzug (§ 14 Abs. 1 und 3 UStG) abgedeckt werden. Das DWS-Merkblatt Nr. 1740 „Umsatzsteuer bei Rechnungen – Hinweise für die Rechnungsausstellung und -prüfung“ bietet weiterführende Informationen.

Bonitätsprüfungen

Auch wenn es auf den ersten Blick nicht sonderlich relevant erscheint, sind Qualitäts- und Bonitätsprüfungen von Debitoren und Kreditoren relevante Kontrollen. Spätestens beim Ausfall von Forderungen und deren Ausbuchung steigen die Ansprüche an die entsprechenden Nachweise.

Stammdatenkontrollen

Stammdaten von Artikeln, Debitoren und Kreditoren sind laufend aktuell zu halten, müssen aber auch in der Historie nachverfolgbar bleiben. Sofern nicht sämtliche relevante Informationen in den Bewegungsdatensätzen (z. B. Rechnungen oder Lieferscheine) enthalten sind, müssen sie gesondert kontrolliert und gepflegt werden. Hier kommt in größeren Unternehmen auch eine Funktionstrennung zur Pflege der Zahlungsverkehrsdaten in Betracht.

Unterschriftenregelungen/Freigabesystematik

Unterschriftenregelungen dienen einerseits der Rechtswirksamkeit (bei Vertragsabschlüssen), andererseits der Kontrolle der Durchsetzung interner Regeln z. B. zur Überwachung von hohen Ausgabebeträgen, die nur von bestimmten Stellen oder Personen bewilligt werden dürfen. Eine Liste der Befugnisse und Vollmachten sollte grds. historisiert geführt werden, um einen sicheren Nachweis führen zu können.

High level controls

Prozesskontrollen auf Führungsebene eines Unternehmens werden als high level controls bezeichnet. Einige immer wieder zu beobachtende Kontrollen, wie z. B. die Durchsicht/Freigabe aller Zahlungsvorgänge durch die Geschäftsleitung oder die oberflächliche Analyse von hoch aggregierten Controlling-Auswertungen, sind dabei allerdings relativ unwirksam. Prozessuale Fehler oder Abweichungen von Standards werden hierdurch nur selten aufgedeckt und der tatsächlich betriebene Aufwand steht nicht in Relation zum echten Erfolg.

Solche Kontrollen, die nur eine gefühlte Sicherheit bieten, sollten durch Kontrollen zur Kontrollwirksamkeit abgelöst werden. Die Geschäftsleitung delegiert dazu die bisher selbst durchgeführten Prozesskontrollen an eine geeignete Stelle im Unternehmen und überwacht dann die Durchführungsqualität der Kontrollen.

2.3 Systemgestützte Kontrollen/Systemkontrollen

In digitalisiert abgebildeten Prozessen können grds. alle manuellen Kontrollen auch durch das Anwendungssystem abgebildet oder zumindest unterstützt werden.

WICHTIG ist zu beachten, dass unwirksame oder fehlerhafte Systemkontrollen zu Massenfehlern führen können, die u. U. erst spät entdeckt werden und damit hohe Fehlerquoten begünstigen können.

Zugang und Zugriff

Wesentliches Element der Funktions- und Berechtigungstrennung ist die Vergabe von Zugangsrechten (Anmeldung am System) und Zugriffsrechten auf Programme bzw. Programmmodule und Daten. Eigentlich alle Compliance-Anforderungen (insb. Besteuerung und Datenschutz) erfordern eine Rechtevergabe nach dem Minimalprinzip. Mehr zum Thema „Datenschutz im Unternehmen“ finden Sie im DWS-Merkblatt Nr. 1811.

Berechtigungskonzept

Funktionstrennungen und Berechtigungen lassen sich in einem Berechtigungskonzept zusammenfassen, in dem die jeweiligen Aufgaben beschrieben sind. Wesentlich sind die Funktionstrennung zwischen IT-Systembetrieb und Systembenutzung und die Trennung unvereinbarer Tätigkeiten. Niemand soll einen Beleg von der Entstehung über die Abwicklung bis zur Bezahlung allein bearbeiten können.

Vorsysteme und Schnittstellen

Bei Nutzung digitaler Vorsysteme können zum einen Funktionstrennungen sicher abgebildet werden, zum anderen werden Daten von den jeweils Verantwortlichen (z. B. Einkäufer) mit höherer Sicherheit erfasst. Bei Nutzung digitaler Schnittstellen zur Verbuchung können insb. auch Übertragungsfehler minimiert werden, da technische Schnittstellen grds. eindeutige Regeln beinhalten (präventive Systemkontrollen). Weiterführende Hinweise zu den Vorsystemen bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1833 „Bedeutung von Vorsystemen für Finanzbuchhaltung und Besteuerungsverfahren“.

Eingabekontrollen

In den meisten Anwendungsprogrammen sind zusätzliche Eingabekontrollen enthalten, die falsche Formate oder unplausible Werteingaben verhindern (Zahlenfelder, Kennzeichen etc.).

Freigabestrategien/Workflows

Auf Basis getrennter Berechtigungen können Freigabestrategien wie z. B. Einkaufsberechtigungen nach Wertgrenzen eingerichtet werden. Als vorgegebener Workflow in einem IT-System abgebildet, können auch komplexe Prozesse eine sehr hohe Ablaufsicherheit erreichen.

Datenanalyse

Selten genutzt, jedoch zur detektiven Fehlerrückmeldung äußerst wirksam, können bereits einfache Datenanalysen als Kennzahlenermittlungen und Vorsystemabstimmungen eingesetzt werden. Hier kann der Steuerberater aufgrund seiner betriebswirtschaftlichen Ausbildung und der Unternehmenskenntnisse wertvolle Beiträge leisten.

Datensicherungskonzept

Auch wenn es aus steuerlicher Risikosicht eher nebensächlich erscheint, ist eine regelmäßige Datensicherung einschl. deren Kontrolle dennoch relevant. In den GoBD wird die Datensicherung

(Back-Up) in Rz. 106 explizit benannt und die Kontrolle hinsichtlich der Verwendbarkeit zur Rücksicherung bei Systemfehlern ist wesentlicher Bestandteil des IKS. Nehmen Sie daher selbst hin und wieder Tests zur Rücksicherung vor oder beauftragen Sie Ihren IT-Dienstleister, dies einschl. Nachweis durchzuführen.

Um einem weit verbreiteten Irrtum entgegenzutreten: Die Datensicherung kann **nicht** als Ersatz für eine strukturierte Archivierung herangezogen werden. Dem widersprechen nicht nur der Gesetzeswortlaut „Aufbewahrung“, sondern auch die Datenschutzvorschriften. Das DWS-Merkblatt Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff“ bietet weiterführende Informationen.

2.4 Kontrollnachweise

Neben der Dokumentation der eingerichteten Kontrollen ist auch der Nachweis der Durchführung der Kontrollmaßnahmen wichtig. Hierzu müssen Sie nicht immer Checklisten führen oder formalisierte Formblätter ausfüllen. Oft genügt schon die organisierte Ablage von E-Mails oder anderen Dokumenten oder das Abhaken (mit Handzeichen) auf bearbeiteten Listen. Überlegen Sie bei der Dokumentation der Kontrollen daher auch, wie Sie den Nachweis der Durchführung im Falle einer Betriebsprüfung am einfachsten führen können.

3. MUSTERBEISPIELE

Die nachfolgenden Beispiele beginnen mit einem Kleinstbetrieb mit wenigen Kontrollen und zeigen darauf aufbauend Besonderheiten und etwas komplexere Systeme, die in kleineren Unternehmen häufig anzutreffen sind.

3.1 Kleinstunternehmen

Kleinstunternehmen sind regelmäßig inhabergeführt und zeichnen sich, neben einer sehr flachen Hierarchie, durch meist nur eine Entscheidungsinstanz und damit eine sehr geringe Organisationstiefe aus. Spezialwissen (z. B. Buchhaltung) ist hier oft ausgelagert.

Als Musterunternehmen wird nachfolgend auszugsweise das IKS einer kleinen Kfz-Werkstatt mit zehn Mitarbeitern und einer softwaregestützten Auftragsabwicklung beschrieben. In der von einem Teilleieferanten zur Verfügung gestellten Anwendung

werden Artikelstammdaten (z. B. Preise) durch den Hersteller gepflegt. Auftragseingabe und -bearbeitung nimmt ausschließlich der Betriebsinhaber vor. Die Software lässt keine Löschung von Auftragsdaten zu, wenn ein Auftrag zur Abarbeitung freigegeben ist. Der Zahlungsverkehr wird bis 5 T€ von einer Büromitarbeiterin online abgewickelt. Höhere Beträge kann nur der Betriebsinhaber freigeben. Rechnungsbelege werden a) als Papierausdrucke bzw. als Alternative b) digital über eine Schnittstelle an den Steuerberater zur Verbuchung weitergegeben, der auch die Umsatzsteuervoranmeldungen an die Finanzverwaltung übermittelt.

Für die Dokumentation der Verfahren einschl. des IKS gibt es spezialisierte Vorlagen und Softwareprodukte, die einen mehr oder weniger guten Überblick verschaffen. Für Kleinunternehmen reicht jedoch eine tabellarische Zusammenfassung als Leitdokument im Regelfall aus (vgl. Tabelle 2).

Diese minimale Vorlage ist individuell an die Unternehmensabläufe und die vorhandenen Kontrollen anzupassen und mit weiteren Verweisen zu sonstigen relevanten Unterlagen zu verknüpfen (s. auch DWS-Merkblätter Nr. 1781 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen – Hinweise für die Umsetzung in der Praxis“ und Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“ zu weiteren Anforderungen an die Verfahrensdokumentation). Da sich Verfahren und Kontrollen im Zeitablauf immer wieder verändern, ist darauf zu achten, dass mittels Versionierung zu jedem Zeitpunkt der Vergangenheit der Sollzustand des IKS aus der Dokumentation ermittelt werden kann.

Belegdigitalisierung

Zur Beschreibung des Belegflusses und der Kontrollen bei der digitalisierenden Verarbeitung und der Aufbewahrung von Dokumenten und sonstigen Unterlagen wird auf das DWS-Merkblatt Nr. 1703 „Digitalisierung, elektronische Aufbewahrung und Vernichtung der Papierbelege (ersetzendes Scannen)“ hingewiesen. Entweder man erstellt eine komplette Verfahrensbeschreibung und verweist in der IKS-Übersicht darauf oder man extrahiert die notwendigen Angaben für die Eintragung in der Minstdokumentation.

Eine **Minstdokumentation** könnte beispielsweise folgende Positionen und Inhalte umfassen:

Teilprozess/Vorgang	Beschreibung	System	Kontrolle
Systempflege	Softwarebereitstellung und lfd. Aktualisierung durch den Teilleieferanten	kfz-rep	Funktionstrennung (administrativ/operativ)
Kunden-Auftragsannahme	Aufträge werden mdl. direkt oder per Telefon besprochen. Angenommene Aufträge werden ausschließlich am PC erfasst.	kfz-rep	Auftragsplanung
Kunden-Stammdatenpflege	Bei Neukunden werden die Stammdaten (Adressdaten) neu angelegt.	kfz-rep	Bonitätsprüfung
Artikel-Stammdatenpflege	Lfd. Stammdatenpflege durch den Lieferanten (Updates im System)	kfz-rep	Funktionstrennung
Beschaffung Material	Material zum Auftrag wird aus der Online-Artikelliste mit aktuellen Preisen bestellt und den einzelnen Aufträgen zugeordnet.	kfz-rep	Funktionstrennung/Artikelpreispflege/Systemkontrollen: Workflow Auftragsbearbeitung/Löschsperre
Auftragsdurchführung	Material wird bei Reparatur verbaut. Rückmeldung der Arbeitszeit auf Papier (Auftrags-Laufzettel)	kfz-rep	Funktionstrennung/angestellte Mechaniker
Auftragsabrechnung	Die Auftragslaufzettel werden in das Programm eingegeben (Lohnaufwand und ggf. weitere Materialien). Auftragsabschluss und Ausdruck der Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie tmp. Ablage.	kfz-rep	Funktionstrennung/Auftragskontrolle/Plausibilitätsprüfung Zeitaufwand

Tabelle 2

Fortsetzung Tabelle 2

Teilprozess/Vorgang	Beschreibung	System	Kontrolle
Verbuchung	Weitergabe der ausgedruckten Rechnungen an StB/ Buchhaltung Datenübergabe per Schnittstelle an StB zur Verbuchung	kfz-rep- Schnittstelle	Funktionstrennung + Schnittstelle/Vollständigkeitsprüfung Unveränderbarkeit Datensätze in FIBU
Zahlungsverkehr	Zahlungsein- und -gänge werden von der Büro- mitarbeiterin überwacht (OP-Listen). Ablage der Belege zu den Kontoauszügen bzw. Kassenberichten	Lesender Zugriff auf FIBU/ E-Banking/ Schriftverkehr	Funktionstrennung/OP-Listen/Kontoaus- zugsabstimmung/Kassenbericht
Umsatzsteuerverprobung	Zur Erstellung der UStVA wird eine Umsatzverpro- bung vorgenommen und es werden die Werte vor Übertragung zwischen StB und Betriebsinhaber abgestimmt.	FIBU/kfz-rep (integrierte USt- Verprobung)	Detektive Fehlerkontrolle Datenanalyse
Steueranmeldung	Übertragung der monatlichen USt-Voranmeldungs- daten über eine ELSTER-Schnittstelle	FIBU/ELSTER- Schnittstelle	Funktionstrennung
Aufbewahrung	Archivierung Fibu beim StB, jährlicher Datenauszug Vorsystem	FIBU-Rz. Back-Up-Disks	Sicherstellung Unveränderbarkeit

3.2 Freiberufler

Die vorstehende Mindestdokumentation ist grds. auch für Freiberufler verwendbar. Insb. Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Bauingenieure, Ärzte etc. sind oft als Klein- oder Kleinstunternehmen ausgestaltet. Als Besonderheit gegenüber den anderen Kleinst- und Kleinunternehmen unterliegen sie allerdings weitergehenden berufsrechtlichen Vorgaben, die zu berücksichtigen sind. Einzelne Kontrollen können auch hier mehrere Risiken abdecken. Z.B. wirkt die Funktionstrennung bei der Mandatsbearbeitung auf Risiken aus dem StGB, dem Datenschutz und auch dem Steuerrecht.

Wie die Einführung der Europäischen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) in der Praxis gezeigt hat, sind Kontrollen bei Freiberuflern regelmäßig vorhanden und wirksam. Allein die Dokumentation wurde bisher, wohl in Folge der geringen Personalstärke und des geringen Prüfungsdrucks, erfolgreich unterlassen. Das DWS-Merkblatt Nr. 1811 „Datenschutz im Unternehmen“ unterstützt bei der Anpassung der Organisation und der Prozesse.

3.3 Kleinunternehmen

Vom Kleinstunternehmen unterscheiden sich die kleinen Mittelstandsbetriebe insb. durch die Anzahl der Prozessbeteiligten (gemäß Definition unter 50 Mitarbeiter). Bei Kleinunternehmen sind regelmäßig bereits Funktionstrennungen über Abteilungen (z.B. Verwaltung, Logistik, Rechnungslegung) eingerichtet und die Organisation weist mit zunehmender Größe auch mehrere Hierarchieebenen auf (Unternehmensleitung, Abteilungsleitung und ggf. Gruppenleitung). Kleinunternehmen weisen auch regelmäßig eine geringere Tendenz zur Auslagerung von Geschäftsprozessen auf, da durch die höhere Mitarbeiteranzahl auch spezialisierte Aufgaben (z.B. Buchhaltung) intern zugeordnet werden können und damit eine Funktionstrennung erreicht wird.

3.4 Handelsunternehmen

Im Vergleich zum Ausgangsfall findet sich beim Groß- und Einzelhandel regelmäßig auch eine relevante Lagerhaltung, die neben den zusätzlichen Lagerprozessen auch zusätzliche Funktionstrennungen und Verprobungen als Kontrollen erlaubt. Während der gesamte Beschaffungsprozess in der Kfz-Werkstatt beim Geschäftsinhaber angesiedelt ist, werden in Handelsunternehmen regelmäßig die Bedarfsermittlung im Vertrieb, die Bestellung im Einkauf, die Lagerprozesse der Logistik und die Rechnungsprüfung in der Buchhaltung funktional getrennt, wodurch sich eine wesentlich höhere Prozessqualität und Kontrollwirksamkeit ergibt.

Die Dokumentation der Kontrollen erfolgt dabei grds. wie im Ausgangsfall. Jedoch empfiehlt es sich bei komplexen Systemen, die betrachteten Risiken den jeweiligen Kontrollen systematisch zuzuordnen. Dies kann durch Ergänzung einer weiteren Spalte erfolgen (was allerdings zu Mehrfachangaben der Risiken führt) oder durch eine sehr einfach gehaltene Risiko-Kontroll-Matrix, z.B. als Tabelle mit folgenden Elementen:

- Risiko mit Nummerierung,
- Risikogewichtung,
- Kontrollbeschreibung mit Nummerierung,
- Kontrollart,
- Kontrollziel,
- Kontrollaktivität und
- Verantwortlichkeit.

Damit wird auch oft erst klar, wie mehrere Kontrollen auf einzelne Risiken wirken – aber auch umgekehrt.

Risiko	Kontrolle	Kontrollziel	Zuständig
Liquiditäts- Risiken	Bestellfreigabe- grenzen	Vermeidung über- höhter Ausgaben	Einkaufsab- teilung
	Forderungsmanage- ment	Zeitnaher Ausgleich von Forderungen	Buchhaltung
	Liquiditätsplanung/ -überwachung	Vermeidung von Liquiditätseng- pässen	Geschäfts- führung

Tabelle 3

Weitere Informationen hierzu enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1809 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen“.

3.5 Produktive Kleinunternehmen

Industriell ausgerichtete Unternehmen und größere Handwerksbetriebe weisen neben den logistischen Prozessen bei Handelsunternehmen zusätzliche Produktions- und/oder Montageprozesse auf, in denen weiteres Kontrollpotenzial enthalten ist.

Aus steuerlicher Sicht ist insb. die Wertschöpfung im Produktionsprozess relevant, bei dem aus Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen unter Einsatz von Arbeitskraft und Maschinen neue Produkte erzeugt werden. Zur Herstellungskostenbewertung der fertigen (FE) und unfertigen (UE) Produkte werden i. d. R., mehr oder weniger automatisiert, die aktuellen Artikelpreise bei Lagerabgang sowie die Lohn- und Maschinenkosten zum Fertigungszeitpunkt

herangezogen. In zuverlässig arbeitenden Systemen sind hierzu entsprechende Kontrollen enthalten, die, sofern auch ausreichend dokumentiert und nachprüfbar, Bewertungsdiskussionen, insb. in der Betriebsprüfung, vermeiden helfen.

Aus betrieblicher Risikosicht ergeben sich hier oft auch weitere Risiken, z. B. aus Hygiene- oder Lebensmittelvorschriften, Umweltvorgaben oder sonstigen branchenbezogenen Vorschriften, zu denen relevante Kontrollen mit im IKS dokumentiert werden können.

4. AUSLAGERUNG

Werden einzelne Prozesse an spezialisierte Dienstleister ausgelagert (z. B. Webshop oder Buchhaltung), bleibt das Unternehmen dennoch für die Ordnungsmäßigkeit solcher Prozesse verantwortlich. Bezüglich des IKS handelt es sich um eine Sonderform der Kontrolltätigkeit, die entsprechend einzurichten und zu dokumentieren ist.

Dabei kann es in Ausnahmefällen evtl. ausreichend sein, den Anbieter gewissenhaft auszuwählen (Buchhaltung durch Steuerberater lt. Hinweisen der BStBK⁴; vgl. auch die Ausführungen im Abschnitt 5.7 „Outsourcing“ im DWS-Merkblatt Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“). Bei der Beauftragung eines Steuerberaters sollte die Aufgabenverteilung zwischen Unternehmen und Steuerberater detailliert schriftlich festgehalten werden.

Im Regelfall ist jedoch das eigene IKS mit den Kontrollen beim Dienstleister so zu verzahnen, dass eine mindestens gleichwertige Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit im Vergleich zu einem betriebsinternen Prozess nachgewiesen werden kann. Bestenfalls erhält der Auslagernde dazu ein Kontrollrecht für Überprüfungen beim Auftragnehmer, wie es auch Art. 28 Abs. 3 lit. h DSGVO fordert.

Insb. bei **Webshops** mit oder ohne Anbindung an die eigenen Systeme gilt es, die Funktionstrennungen aus dem Berechtigungskonzept durchzusetzen. Der Betrieb und die Administration durch den Dienstleister müssen dabei so nachvollziehbar bleiben, dass der Systemzustand zu jedem Zeitpunkt mit ausreichender Sicherheit nachvollziehbar bleibt. Hierzu gehören insb. Regelungen zu Updates und Systemveränderungen (Changemanagement), nachgewiesene Sicherungsverfahren und eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation.

Spezialisierte Anbieter von auszulagernden Dienstleistungen bieten manchmal auch **Bescheinigungen** ihrer Wirtschaftsprüfer über die Angemessenheit und Wirksamkeit ihres IKS in Form eines Berichts nach IDW PS 951 „Prüfung des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen für auf das Dienstleistungsunternehmen ausgelagerte Funktionen“ an. Diese ersparen die eigene Beschreibung der ausgelagerten Kontrollfunktionen.

Manuelle **Schnittstellen**, wie die Belegübergabe an ein Buchhaltungsbüro, bedürfen insb. einer Vollständigkeitsüberwachung. Die technische Überwachung von digitalen Schnittstellen hingegen sollte zumindest durch Plausibilitätsprüfungen der übertragenen Werte unterstützt werden (Vergleich der Vorssystemdaten mit den gebuchten Werten).

⁴ Ausführliche Grundlagen hierzu enthalten die Hinweise der BStBK für ein steuerorientiertes IKS; vgl. auch FN 1.

Besonderes Augenmerk ist auf die **Archivierung** von Daten zu legen, die beim Dienstleister oder an den Schnittstellen entstehen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind dazu die Daten in beiden Formaten aufzubewahren (GoBD Rz. 135). Eine ausreichende Sicherheit kann daher letztendlich doch nur die eigene Aufbewahrung solcher Archivdaten bieten. Auf das DWS-Merkblatt Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff“ wird hingewiesen.

Die eigene IKS-Dokumentation enthält hierzu eine Beschreibung der Informationsübergabe an den Schnittstellen sowie die Beschreibung der Kontrollen beim Dienstleister. Letztere sollten allerdings nicht kritiklos übernommen werden, sondern deren Funktionsfähigkeit in angemessenem Rahmen auch überprüft werden. Im Fehlerfall mit pönaler Konsequenz ist ein Rückgriff auf den Dienstleister nur in den seltensten Fällen durchsetzbar.

Besonderheit: Nachunternehmer-Management

Insb. in der Baubranche ergibt sich eine hohe Relevanz von Kontrollen beim Einsatz von Nachunternehmern schon wegen der Generalunternehmerhaftung gem. § 14 Arbeitnehmerentsendungsgesetz bzw. § 13 Mindestlohngesetz. Bei der Beauftragung von Nachunternehmern ist jedoch in jedem Fall die Problematik der Scheinselbstständigkeit zu beachten und die Überprüfung der notwendigen Nachweise zu dokumentieren. Bei längerer Zusammenarbeit kann sogar die Einleitung eines Statusfeststellungsverfahrens nach § 7 SGB IV angezeigt sein, um nicht in eine „Sozialversicherungsfalle“ zu tappen. Auch solche Maßnahmen sind Teil des IKS. Weiterführende Hinweise zum Mindestlohn bieten die beiden DWS-Merkblätter Nrn. 1705 und 1732, zur Scheinselbstständigkeit Nr. 1727 und zu den Sozialversicherungsfallen Nr. 1681.

5. ABSCHLIESSENDE HINWEISE

Da die individuellen Prozesse und die eingerichteten Kontrollen in den Unternehmen sehr unterschiedlich sind, ist jedes IKS und die zugehörige Dokumentation auch individuell zu beurteilen. Dazu sind eine gute Kenntnis der theoretischen Grundlagen und eine Vielzahl von Anwendungsfällen von Vorteil.

In der Steuerberatungskanzlei empfiehlt es sich daher regelmäßig, geeignete Mitarbeiter entsprechend zu qualifizieren und mit dieser Spezialaufgabe zu betrauen. Auch wenn die Notwendigkeit der Maßnahmen bei den Mandanten nicht immer frühzeitig erkannt wird, zeigt sich spätestens bei einer Betriebsprüfung eine Win-win-Situation.

Viel Erfolg!