

# **MASTERARBEIT**

zur Erlangung des akademischen Grades  
Master of Arts in Business  
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling  
der FH CAMPUS 02

## **Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des internen Kontrollsystems**

für den Bereich Buchhaltung am Beispiel einer Steuerberatungskanzlei

Betreuer:

Mag. Stefan Schmaranzer, StB

vorgelegt von:

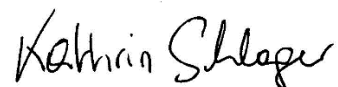
Kathrin Schlager, BA (1510532024)

Oberndorf, 21.04.2017

## EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Oberndorf, April 2017

A handwritten signature in black ink, reading "Kathrin Schlager". The script is cursive and fluid.

Kathrin Schlager, BA

## Kurzfassung

Aufgrund des intensiven Wettbewerbs und dem dadurch entstehenden Leistungs-, Qualitäts- u. Honorardruck sind die Steuerberatungskanzleien vor Herausforderungen gestellt. Ein funktionstüchtiges internes Kontrollsystem gewährleistet die effiziente Gestaltung der betrieblichen Abläufe, die Verhinderung von Fehlern und die Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher Vorschriften.

Es bestehen Schwächen im internen Kontrollsystem, im Bereich der Leistungszeit- aufzeichnungen und in den Arbeitsabläufen beim Kooperationspartner. Dies kann zu Vermögensschmälerung und Reputationsschäden im Unternehmen führen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des internen Kontrollsystems beim Kooperationspartner im Bereich Buchhaltung identifiziert werden können. Die Effizienz soll durch Erweiterung um die Balanced Scorecard messbar gemacht werden. Aufgrund von Anreizsystemen und Zielvereinbarungen sollen die Mitarbeiter motiviert werden, damit sie die Ziele des Unternehmens verfolgen.

Diese Masterarbeit wurde ausschließlich für die Abteilung Buchhaltung durchgeführt. Das COSO- Model diente als Grundlage zur Analyse des Aufbaus des internen Kontrollsystems beim Kooperationspartner. Der Leistungserstellungsprozess wurde vereinheitlicht und Risiken identifiziert. Zur Gewährleistung der Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips des IKS wurden Checklisten konzipiert. Die konzipierten Zeitvorgaben aufgrund von Echtzeitmessungen stellen eine weitere Kontrollaktivität im Unternehmen dar. Dieses Sollzeitenkonzept wurde mittels Abweichungsanalysen, zu den tatsächlich erfassten Zeiten der Mitarbeiter, überprüft.

Im Rahmen dieser Arbeit konnten Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des internen Kontrollsystems getroffen werden. Ein Beispiel ist, dass nicht das gesamte Personal im Programm einen Zugriff auf die Leistungszeitaufzeichnung der anderen Mitarbeiter haben sollte. Es könnten im Nachhinein Zeiten von den Kollegen unabsichtlich geändert werden. Auf jeden Fall sollte dieser Zugriff eingeschränkt werden, um Fehler zu vermeiden. Im Rahmen der Berechnung der finanziellen Kennzahlen der Balanced Scorecard hat sich heraus gestellt, dass nur ein Mitarbeiter das vorgegebene Ziel des Unternehmens erreichte.

Zur Gewährleistung der Effizienz und Qualität ist es zu empfehlen, dass das interne Kontrollsystem im gesamten Unternehmen auf Schwachstellen analysiert wird.

## **Abstract**

Due to the intense competition and the resulting performance, quality and fee pressure, tax-consultants are faced with challenges. A well-performing internal control system ensures the efficient organization of operational procedures, the prevention of errors and the compliance with relevant legal requirements.

The cooperation partner shows weaknesses in the internal control system, in the area of time recordings and the workflows. This can lead to a reduction in the company's assets and reputation. As a result, the question arises, which recommendations for the improvement of the internal control system can be identified for the cooperating partner especially in the field of accounting. By extending the Balanced Scorecard, the efficiency of the internal control system should be measurable. Due to incentive systems and target agreements, employees should be motivated to pursue the company's goals.

This master thesis has taken into account exclusively the accounting department. The COSO model is the basis for the analysis of the internal control system of the cooperating partner. The service creation process was unified and risks were identified. Checklists were designed to ensure the compliance with the four-eye principle of the ICS. The planned timetables due to real-time measurements represent a further control activity within the company. This allocated-time concept was checked by means of deviation analyzes, at the actual times recorded by the employees.

Within the framework of this study, recommendations to improve the internal control system are made. One example is that not the whole staff should have access to the performance record of the other employees. There is the possibility of changing the performance record by another colleague by mistake. In any case, this access should be restricted to avoid errors. As part of the calculation of the financial ratios of the Balanced Scorecard, it has turned out that only one employee reached the company's stated goal.

To ensure efficiency and quality, it is recommended that the internal control system should be analyzed for weaknesses for the whole company.

# Inhaltsverzeichnis

<b>1. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Ausgangssituation und Zielsetzung .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Problemstellung und Forschungsfragen.....</b>	<b>3</b>
<b>1.3 Methoden, Aufbau und Abgrenzung .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Internes Kontrollsystem (IKS) .....</b>	<b>6</b>
<b>2.1 Definition und Zielsetzung des IKS.....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 Gründe für die Implementierung eines IKS .....</b>	<b>9</b>
2.2.1 Berufsausübungsgrundsätze .....	9
2.2.4 Regelungen und gesetzliche Vorschriften zum IKS .....	11
2.2.2 Haftungsbestimmungen.....	13
2.2.3 Fraud.....	14
<b>2.3 Gestaltung und Aufbau eines IKS nach COSO .....</b>	<b>16</b>
2.3.1 Kontrollumfeld.....	17
2.3.2 Risikobeurteilung .....	18
2.3.3 Kontrollaktivitäten .....	20
2.3.4 Information und Kommunikation .....	21
2.3.5 Überwachungsaktivitäten.....	22
<b>3. Gestaltung und Aufbau des IKS beim Kooperationspartner.....</b>	<b>24</b>
<b>3.1 Kontrollumfeld.....</b>	<b>24</b>
3.1.1 Prozessmanagement.....	25
3.1.2 Prozesserhebung.....	26
3.1.3 Darstellung des Prozesses .....	34
<b>3.2 Risikobeurteilung.....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 Kontrollaktivitäten.....</b>	<b>42</b>
3.3.1 Checkliste für Buchhalter .....	44
3.3.2 Konzeptionierung von Zeitvorgaben.....	48
3.3.3 Berechnung der Sollzeiten für ausgewählte Klienten .....	54
3.3.4 Erstellung von Abweichungsanalysen.....	56
<b>3.4 Information und Kommunikation .....</b>	<b>61</b>
<b>3.5 Überwachungsaktivitäten.....</b>	<b>62</b>
<b>4. Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des IKS.....</b>	<b>64</b>

<b>5. Kennzahlen im Rahmen des IKS .....</b>	<b>66</b>
<b>5.1 Anforderungen an die Kennzahlen .....</b>	<b>67</b>
<b>5.2 Balanced Scorecard.....</b>	<b>69</b>
<b>5.3 Erstellung der Balanced Scorecard für das Kooperationsunternehmen .....</b>	<b>73</b>
5.3.1 Überprüfung der Strategie anhand der Vision und Mission .....	73
5.3.2 Ableitung strategischer Ziele.....	75
5.3.3 Finanzwirtschaftliche Perspektive .....	76
5.3.4 Kundenperspektive .....	80
5.3.5 Prozessperspektive .....	82
5.3.6 Lern- bzw. Entwicklungsperspektive .....	84
<b>6. Maßnahmenkatalog bei positiven und negativen Abweichungen .....</b>	<b>87</b>
<b>6.1 Zielvereinbarungen .....</b>	<b>87</b>
<b>6.2 Leistungsbeurteilung.....</b>	<b>89</b>
<b>6.3 Das Mitarbeitergespräch als Form der Leistungsbeurteilung.....</b>	<b>92</b>
<b>6.4 Anreiz- und Vergütungssystem.....</b>	<b>94</b>
<b>6.5 Personalpolitische Konsequenzen .....</b>	<b>97</b>
<b>7. Zusammenfassung und Ausblick .....</b>	<b>99</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>104</b>

## Abbildungsverzeichnis

<b>Abbildung 1:</b> Die drei Säulen des IKS.....	7
<b>Abbildung 2:</b> Gliederung des IKS.....	8
<b>Abbildung 3:</b> Fraud Triangle .....	14
<b>Abbildung 4:</b> Risikofaktoren für Bilanzdelikte .....	15
<b>Abbildung 5:</b> COSO Würfel.....	17
<b>Abbildung 6:</b> Vorgehensmodell Prozessmanagement.....	25
<b>Abbildung 7:</b> Darstellung des Prozesses der Erstellung einer Klientenbuchhaltung.....	37

## Tabellenverzeichnis

<b>Tabelle 1:</b> Risiko-Kontroll-Matrix mit den Risiken aus der internen Leistungserbringung.....	41
<b>Tabelle 2:</b> Risiko-Kontroll-Matrix mit den externen Risiken seitens des Klienten.....	41
<b>Tabelle 3:</b> Checkliste für Buchhalter .....	46
<b>Tabelle 4:</b> Buchhaltungsjahrescheckliste .....	48
<b>Tabelle 5:</b> Offene Fragen Protokoll .....	48
<b>Tabelle 6:</b> Zeitvorgabenkonzept.....	51
<b>Tabelle 7:</b> Beispiele für Tätigkeitsfelder im Programm BMD NTCS.....	54
<b>Tabelle 8:</b> Beispiel für die Berechnung der Zeitvorgaben.....	55
<b>Tabelle 9:</b> Abweichung der Zielumsätze von den dreifachen Jahresbruttogehältern .....	77
<b>Tabelle 10:</b> Abweichung der Zielumsätze auf Basis der Vollbeschäftigung mit € 90.000,00.....	78
<b>Tabelle 11:</b> Berechnung der Deckungsbeiträge .....	79
<b>Tabelle 12:</b> Berechnung des Betriebsergebnisses .....	80
<b>Tabelle 13:</b> Fragebogen zur Messung der Kundenzufriedenheit.....	81
<b>Tabelle 14:</b> Berechnung des Anteils der Neukundenumsätze .....	82
<b>Tabelle 15:</b> Berechnung der Produktivität .....	83
<b>Tabelle 16:</b> Berechnung der Fortbildungsstunden.....	85
<b>Tabelle 17:</b> Fragebogen zur Messung der Mitarbeiterzufriedenheit.....	86

## Abkürzungsverzeichnis

BSC	Balanced Scorecard
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
IKS	internes Kontrollsystem
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
UID	Umsatzsteueridentifikationsnummer
URÄG	Unternehmensrechts-Änderungsgesetz
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
WTBG	Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz



# 1. Einleitung

Aufgrund des wachsenden Wettbewerbs im Bereich der Steuerberatungskanzleien durch eine Vielzahl von möglichen Leistungserbringern, wie zum Beispiel selbstständige Bilanzbuchhalter, ist eine transparente Leistungsverrechnung sowie die Sicherung der Qualität und somit ein effizientes internes Kontrollsystem eine Grundvoraussetzung, um erfolgreich am Markt teilnehmen zu können. Durch ein effektives internes Kontrollsystem kann der Schutz des Vermögens sowie die Fehlervermeidung und die Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher Vorschriften gewährleistet werden.

## 1.1 Ausgangssituation und Zielsetzung

Die Steuerberatungskanzlei BKS GmbH & CO KG entstand im Jahr 2005 durch einen Zusammenschluss dreier Kanzleien. Zurzeit sind 46 Mitarbeiter in drei Standorten Wilhelmsburg, Melk und Herzogenburg beschäftigt. Die Tätigkeitsfelder sind die Erstellung von Buchhaltungen, Lohnverrechnungen, Jahresabschlüssen und Steuererklärungen sowie die Unternehmensberatung und Unternehmensgründung, Betriebsprüfungen und Fragen in allen steuerlichen Themen. Es werden Klienten aus unterschiedlichen Branchen betreut. Dazu zählen z.B. Ärzte, Baubranche, Gaststätten, Vereine, Gemeinden und Vermietungen. Der Kooperationspartner steht für Fachkompetenz, Qualität und professionelle Beratung zum Wohl der Klienten. Die Gestaltung der Preise für die Honorarverrechnung orientiert sich an Marktpreisen im mittlerem bis hohem Segment.

Im Bereich der Buchhaltung besteht keine einheitliche Leistungsverrechnung. Die Preise werden teilweise individuell auf die Kunden abgestimmt. Die Honorarverrechnung der Klienten erfolgt aufgrund von Pauschalpaketen, Abrechnung nach gebuchten Journalnummernzeilen, Abrechnung nach angefallener Zeit sowie die Verrechnung nach Fixpreisen. Dadurch ist eine transparente Leistungsaufzeichnung der Mitarbeiter sehr wichtig, damit die angefallenen Kosten verursachungsgerecht an die Klienten weiterverrechnet werden können.

Es bestehen bei der BKS GmbH & CO KG Schwächen im internen Kontrollsystem (IKS) im Bereich der korrekten Zeiterfassung und in den Arbeitsabläufen. Die Mitarbeiter erfassen teilweise die geleisteten Stunden nicht verursachungsgerecht im Zeiterfassungssystem im Programm BMD NTCS auf den jeweiligen Klienten. Die Geschäftsführung ist auf diesen Tatbestand durch eine stichprobenartige Überprüfung aufmerksam geworden. Es wurden Klienten analysiert, welche schon mehrere Jahre jeden Monat das gleiche Honorar für die monatliche Erstellung der Buchhaltung bezahlen. Durch Kontrolle der Journalzeilen im Programm

BMD NTCS ist klar geworden, dass die im Zeiterfassungssystem aufgezeichneten Stunden mit der tatsächlich geleisteten Arbeitszeit nicht übereinstimmen können, weil das Ausmaß der Buchhaltung monatlich unterschiedlich war. Dadurch gestaltet sich eine leistungsgerechte Honorarverrechnung, besonders in den Bereichen Verrechnung nach Zeit und der Verrechnung von Pauschalen, an die Klienten äußerst schwierig.

BKS GmbH & CO KG erstellt 401 Buchhaltungen für Klienten an drei Standorten. Es ist ein enormer Zeitaufwand jedes einzelne Honorar im Nachhinein bezüglich des Zeitaufwandes und somit verrechenbare Stunden an den Klienten zu kontrollieren. Somit gehen Ressourcen verloren, die anderweitig sinnvoller und effizienter eingesetzt werden könnten. Die Auswirkungen der nicht verursachungsgerechten Kostenverrechnung sind unter anderem, dass das Vermögen der BKS GmbH & Co KG geschmälert wird, weil das Unternehmen nicht alle angefallenen Kosten weiterverrechnet, da durch manuelle Kontrollen teilweise Beträge übersehen werden, die verrechenbar gewesen wären. Sowie die Zeit der Mitarbeiter, die diese manuellen Kontrollen durchführen, könnte in anderen Bereichen produktiver eingesetzt werden. Des Weiteren wünschen sich die Mandanten Honorartransparenz und Honorarsicherheit. Sie möchten, wie auch bei ihren anderen Lieferanten, eine Kostenkontrolle durchführen. Für die Geschäftsführung ist es sehr unangenehm, wenn sie Beschwerden bezüglich falscher Verrechnungen erhalten. Da die Kanzlei im ländlichen Raum tätig ist, könnte durch die negative Mundpropaganda der Ruf des Unternehmens gefährdet sein. Im schlimmsten Fall wechseln die Klienten zu einem anderen Steuerberater aufgrund von falschen Leistungsverrechnungen.

Des Weiteren gibt es keine standardisierten Arbeitsvorgänge im Bereich Buchhaltung. Die Abläufe werden unterschiedlich durchgeführt. Im Vertretungsfall von Mitarbeitern kann dies negative Konsequenzen haben. In Folge werden zum Beispiel beim Klienten Unterlagen doppelt angefordert oder es wird vergessen eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) einzureichen. Dies führt zu Unzufriedenheit bei den Klienten und im schlimmsten Fall wechseln sie zu einem anderen Steuerberater.

Vor diesem Hintergrund möchte die Geschäftsführung, dass in dieser Masterarbeit das IKS des Unternehmens auf Schwachstellen untersucht wird und daraus Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des IKS abgeleitet werden, damit die Zielerreichung des Unternehmens nicht gefährdet wird. Durch die Empfehlungen soll die Qualität und Effizienz der Leistungserstellung sichergestellt werden. Des Weiteren soll das IKS die Einhaltung von internen Vorschriften sicherstellen, um Reputationsschäden zu vermeiden. Die Ziele des Unternehmens sind Profitabilität sowie die Sicherung der Qualität. Durch einen einheitlichen Arbeitsablauf im Bereich Buchhaltung kann sichergestellt werden, dass Risiken, die sich beispielsweise aus der nicht

Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung ergeben, vermieden werden. Eine Checkliste soll gewährleisten, dass die Mitarbeiter die Arbeitsvorgänge ident durchführen. Durch eine Risikobeurteilung werden Risiken in den Prozessen der Buchhaltung identifiziert und Maßnahmen zur Vermeidung der Risiken entwickelt. Im Rahmen des IKS möchte die Geschäftsführung Zeitvorgaben im Bereich der Buchhaltung implementieren, um damit die verursachungsgerechte Verrechnung und somit die transparente Honorargestaltung, sowie die Effizienz im Unternehmen zu steigern. Die Zielvorstellung der Geschäftsführer ist es, dass durch errechnete Sollzeiten für die Erstellung einer Klienten Buchhaltung, Abweichungen zwischen den errechneten Zeitvorgaben und den tatsächlich erfassten Zeiten im Programm BMD NTCS rasch erkannt werden, um notwendige Maßnahmen einleiten zu können. Des Weiteren wünscht sich der Kooperationspartner eine Abweichungsanalyse und wenige, aber aussagekräftige Kennzahlen um die Effizienz des IKS und die Performance der Mitarbeiter zu messen, wie zum Beispiel Deckungsbeitrag pro Mitarbeiter. Ein weiteres Ziel ist ein Maßnahmenkatalog, auf welchen der Kooperationspartner zurückgreifen kann, falls positive oder negative Abweichungen vorhanden sind. Dieser soll zum Beispiel Anreizsysteme wie die Zielvereinbarung und variable Vergütung und wie die Geschäftsführung das Mitarbeitergespräch als Chance nutzen kann beinhalten.

## **1.2 Problemstellung und Forschungsfragen**

Aufgrund der Ausgangssituation beim Kooperationspartner stellt sich die Frage, welche Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des internen Kontrollsystems in der Abteilung Buchhaltung getroffen werden können, um sicherzustellen, dass die Gesetze und internen Vorschriften eingehalten werden, um einen Verlust an Ressourcen, sowie Reputationsschäden zu vermeiden. Im ersten Schritt muss der Aufbau des IKS beim Kooperationspartner analysiert werden, um Schwachstellen zu identifizieren. Es stellt sich die Frage, wie ein standardisierter Aufbau der Arbeitsabläufe aussehen kann und in welchen Bereichen Risikopotential herrscht und welche Maßnahmen es gibt, um die Risiken zu vermeiden bzw. zu vermindern. Des Weiteren gilt es zu analysieren, welche Inhalte sinnvoll sind, um diese in eine Checkliste für Buchhalter aufzunehmen, um Fehler in der Zukunft zu minimieren. Im nächsten Schritt stellt sich die Frage, anhand welcher Methode Zeitvorgaben im Bereich Buchhaltung entwickelt werden können, um möglichst transparente und realitätsnahe Sollzeiten zu erhalten. Anhand der errechneten Sollzeiten gilt es zu klären, welche Abweichungen es zu den tatsächlich erfassten Stunden gibt. Eine weitere Problematik, die beantwortet werden soll, ist welche Kennzahlen geeignet sind, um die Effizienz des IKS und der Mitarbeiter zu messen. Des Weiteren soll geklärt werden, welche Inhalte ein Maßnahmenkatalog bei positiven und negativen Abweichungen beinhalten sollte, damit das Unternehmen geeignete Maßnahmen bei Abweichungen jeglicher Art einleiten kann.

### **1.3 Methoden, Aufbau und Abgrenzung**

Die Methodik der vorliegenden wissenschaftlichen Arbeit setzt sich aus Sekundär- und Primärforschung zusammen. Im Rahmen der Sekundärforschung erfolgt eine umfassende Literaturanalyse für die Bereiche IKS, Prozessmanagement, Risikomanagement, Kennzahlen und Personalmanagement. Ferner stellt das Kooperationsunternehmen seine Daten zur Verfügung. Die Primärforschung beinhaltet die Durchführung von Echtzeitmessungen der Buchhaltungstätigkeiten, dadurch soll bewerkstelligt werden, dass realitätsnahe Zeitvorgaben erstellt werden.

Der Aufbau dieser Arbeit gliedert sich in sieben Kapitel. Im Einleitungskapitel wird der Kooperationspartner vorgestellt, die spezifische Ausgangssituation und die Ziele der Arbeit geschildert. In der Folge werden die Problemstellung und die Forschungsfragen abgeleitet. Danach wird auf die Methodik und auf den Aufbau sowie die Inhalte und die Abgrenzung eingegangen.

Im zweiten Kapitel erfolgt eine theoretische Aufarbeitung des internen Kontrollsystems. Es wird auf die Gründe eingegangen, warum es sinnvoll ist, ein IKS zu implementieren. Des Weiteren erfolgt eine Erläuterung über den Aufbau des IKS nach dem COSO Modell.

Nach diesem theoretischen Teil wird das IKS beim Kooperationspartner in der Abteilung Buchhaltung nach dem COSO-Modell auf Schwachstellen untersucht. Es wird analysiert, welche Bereiche des IKS beim Kooperationspartner bereits bestehen und welche verbessert bzw. neu entwickelt werden können. Es erfolgt eine Prozesserhebung im Bereich der Buchhaltung. Diese Prozesse werden anhand einer Prozesslandkarte veranschaulicht. Es werden die Risiken für die einzelnen Prozessabschnitte analysiert und Maßnahmen zur Vermeidung dieser Risiken abgeleitet. Mit Hilfe der erstellten Prozesslandkarte erfolgt die Erstellung von Checklisten für die Buchhaltung, dadurch soll Transparenz gewährleistet und das Risiko von Fehlern vermieden werden. Im Bereich der Kontrollaktivitäten erfolgt die Konzeptionierung der Zeitvorgaben. Diese sollen aufgrund von Echtzeitmessungen der Buchhaltungstätigkeiten erstellt werden. Als Grundlage hierfür wird die erstellte Prozesslandkarte verwendet. Es wird die Durchführung der einzelnen Prozesse gestoppt und daraus werden Sollzeiten abgeleitet. Des Weiteren werden im nächsten Schritt Abweichungsanalysen durchgeführt. Die gemessenen Sollzeiten werden mit dem tatsächlich verrechneten Aufwand abgeglichen.

Im vierten Kapitel werden die Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des IKS, die im dritten Kapitel aufgrund der Analyse getroffen werden konnten, zusammengefasst.

Im nächsten Kapitel erfolgt die Auswahl von wenigen aussagekräftigen Kennzahlen zur Messung der Effizienz des IKS und der Mitarbeiter. Es werden sowohl quantitative und qualitative Kennzahlen betrachtet. Danach werden die ausgewählten Kennzahlen berechnet bzw. erfolgt bei qualitativen Kennzahlen die Erstellung von Fragebögen.

Im sechsten Kapitel wird ein Maßnahmenkatalog für positive sowie negative Abweichungen erstellt. Dieser soll unter anderem Anreizsysteme wie die leistungsgerechte Entlohnung und wie das Mitarbeitergespräch genutzt werden kann beinhalten, um die Ziele des Unternehmens zu erreichen. Dadurch soll der Geschäftsführung eine Grundlage geboten werden, auf die sie bei Abweichungen zurückgreifen kann. Des Weiteren soll durch diese Maßnahmen die Akzeptanz der Einführung des IKS, bei den Mitarbeitern, erhöht werden.

Im siebten Kapitel werden die erarbeiteten Inhalte zusammengefasst und es soll einen Ausblick geben, welche Auswirkungen das Unternehmen durch die Implementierung der Handlungsempfehlungen haben wird.

Diese Arbeit wird ausschließlich für den Bereich Buchhaltung erstellt. Des Weiteren erfolgt die Abweichungsanalyse anhand der errechneten Sollzeiten stichprobenmäßig. Das heißt, nach Zufallsprinzip werden für jeden Mitarbeiter aus dem Bereich Buchhaltung Klienten ausgewählt und ausgewertet. Die Implementierung der Handlungsempfehlungen des IKS im Unternehmen ist nicht Teil dieser Masterarbeit. Des Weiteren werden für die qualitative Kennzahlen im Rahmen der BSC die Fragebögen erstellt. Die Durchführung der Erhebungen obliegt dem Geschäftsführer und wird nicht im Rahmen der Masterarbeit erfolgen.

## 2. Internes Kontrollsystem (IKS)

Vor dem Hintergrund des Haftungsrisikos für die Berufsgruppe der Steuerberater, sollten diese bemüht sein, ein effektives der Kanzlei entsprechendes IKS zu schaffen. Laut § 11 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) sind die Berufsberechtigten zwar verpflichtet eine Vermögensschadenshaftpflichtversicherung in Höhe von mindestens EUR 72.673,-- abzuschließen, aber verletzt der Steuerberater schuldhaft seine Vertragspflichten und entsteht dem Klienten dadurch ein Schaden, ist er zur Schadensersatzleistung gegenüber seinem Kunden verpflichtet.<sup>1</sup> Falls ein Steuerberater der Begehung eines Bilanzdeliktes rechtswirksam angeklagt wird, hat die Kammer der Wirtschaftstreuhandler (KWT) gemäß § 99 (1) Z 2 lit. a WTBG die Ausübung seiner Berufsberechtigung vorläufig zu untersagen. Falls die Haftstrafe mehr als drei Monate beträgt, bedeutet dies, dass die Berufsberechtigung gelöscht wird.<sup>2</sup> Darum ist es sehr wichtig, ein effektives IKS in der Kanzlei zu installieren, denn unternehmerisches Handeln bedeutet Risiko und dieses verlangt nach Kontrolle und Steuerung um Schadensfälle zu vermeiden.<sup>3</sup>

### 2.1 Definition und Zielsetzung des IKS

Der Begriff des IKS stammt aus der USA und wurde aus dem Begriff Internal Control entwickelt. Die Entstehung dieses Konzeptes wurde als Reaktion auf die Betrugs- und Unterschlagungsfälle in der amerikanischen Wirtschaft eingeführt. Eine Aufgabe des IKS ist es, menschliche Unzulänglichkeiten bei der Aufgabenerfüllung zu verhindern bzw. aufzudecken. In der Literatur gibt es keine einheitliche Begriffsdefinierung.<sup>4</sup>

In der Literatur werden unter IKS sämtliche Maßnahmen und Vorkehrungen verstanden, die folgende Ziele haben:<sup>5</sup>

- Schutz des Vermögens im Unternehmen
- Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- und Berichtswesen
- die Verbesserung der Effizienz der betrieblichen Prozesse
- Sicherstellung, dass die Geschäftspolitik eingehalten wird
- die Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher Vorschriften

---

<sup>1</sup> Vgl. KERN (2008), S. 124.

<sup>2</sup> Vgl. SCHRANK (2012), S. 549.

<sup>3</sup> Vgl. LÖFFLER/AHAMMER/KERSCHBAUMER/NAYER (2011), S. 9.

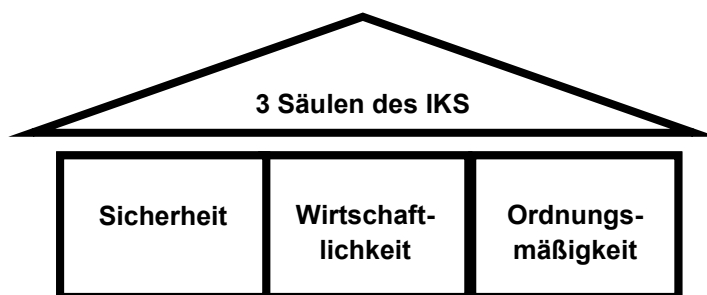
<sup>4</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2009), S. 4.

<sup>5</sup> Vgl. LÖFFLER/NAYER (2011), S. 13.

In den Grundsätzen der Internen Revision definiert die österreichische Arbeitsgemeinschaft Interne Revision ein IKS als ein vom Unternehmen bewusst gestaltete Gesamtheit von Methoden und Maßnahmen um die Vermögenswerte zu schützen, die Wirtschaftlichkeit zu erhöhen, die Zuverlässigkeit der betrieblichen Aufzeichnungen sowie die Einhaltung der Geschäftspolitik und das darauf basierende Management-Informationssystem zu gewährleisten.<sup>6</sup>

Im Jahr 1977 wies bereits Leffson darauf hin, dass aufgrund der Komplexität der immer steigenden Unternehmensgröße ein Überwachungssystem installiert werden soll, da es der Geschäftsführung nicht möglich ist, sämtliche Kontrollen persönlich durchzuführen.<sup>7</sup>

Das Ziel eines IKS ist es Sicherheit, Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit aller betrieblichen Abläufe zu gewährleisten.<sup>8</sup> Die folgende Grafik veranschaulicht die Zielsetzung des IKS.



**Abbildung 1:** Die drei Säulen des IKS,  
Quelle: eigene Darstellung.

In allen betrieblichen Abläufen gibt es Risikofaktoren für einen Schadenseintritt. Diese Risiken können durch technisches und menschliches Versagen sowie durch höhere Gewalt entstehen. Der Vorstand bzw. Geschäftsführer hat dafür zu sorgen, dass Sicherheitsmechanismen eingeführt und eingehalten werden. Jedoch ist darauf zu achten, dass die Kosten einer Kontrolle nicht höher sind als der Nutzen oder der mögliche Schadenseintritt. Es sollte eine regelmäßige Kontrolle der betrieblichen Abläufe mit dem Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit durchgeführt werden. Die Ordnungsmäßigkeit der Arbeitsabläufe ist nur dann gegeben, wenn die sachliche- und formale Richtigkeit gewährleistet wird.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 18 f.

<sup>7</sup> Vgl. LÖFFLER/NAYER (2011), S. 14.

<sup>8</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 25.

<sup>9</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 25.

Ein effizientes, bewusst gestaltetes IKS sollte folgende Merkmale aufweisen:<sup>10</sup>

- es sollte die Selbstkontrolle der Beschäftigten im Unternehmen im Vordergrund stehen;
- die Intensität der Kontrollen sollte nach der Größe der Risiken bemessen werden;
- bei der Risikoeinschätzung sollte nicht nur auf Vergangenheitswerte abgestellt werden sondern auch die möglichen zukünftig auftretenden Schäden berücksichtigt werden;
- es soll eine Minimierung der Umgehungsmöglichkeiten stattfinden;
- weitgehende Kontrollen mittels technischer Einrichtungen sollen jene von den Menschen ersetzen;
- es muss ein Managementinformationssystem vorhanden sein;
- alle Kontrollvorgänge müssen dokumentiert werden;
- es muss gewährleistet werden, dass ein Kontrollergebnis unverzüglich zu den dafür bestimmten Steuerungs-, Regelungs-, oder Entscheidungsorgan gelangt, damit entsprechende Maßnahmen eingeleitet werden können;
- es sollen durch die Kontrollen Lernprozesse und davon Präventivwirkungen abgeleitet werden;
- eine genaue Festlegung, wann welche Kontrollen durchgeführt werden sollen, wie beispielsweise Vollkontrollen, Stichprobenkontrollen oder Plausibilitätskontrollen.

Ein IKS besteht aus Regelungen zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten und Regelungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen.<sup>11</sup>

Folgende Grafik veranschaulicht die Gliederung des IKS:



**Abbildung 2:** Gliederung des IKS,

Quelle: Klinger/Klinger (2011), S. 28 (leicht modifiziert).

<sup>10</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 19.

<sup>11</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 24.



Das interne Überwachungssystem wird in prozessintegrierte- und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen unterteilt. Die prozessintegrierten Maßnahmen beinhalten organisatorische Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen. Darunter fallen laufende und automatische Einrichtungen, welche ein bestimmtes Sicherheitsniveau gewährleisten sollen. Dazu zählt beispielsweise die Funktionstrennung und Zugriffsbeschränkung im IT-Bereich in einem Unternehmen. Die Kontrollen sind Maßnahmen, die im Arbeitsablauf integriert werden.<sup>12</sup> Diese Kontrollen sollen die Wahrscheinlichkeit von Fehlern in den Arbeitsabläufen vermindern und aufgetretene Fehler aufdecken. Zu den prozessunabhängigen Maßnahmen gehört unter anderem die Interne Revision. Sie ist eine unabhängige Stelle und überprüft innerhalb des Unternehmens Strukturen und Aktivitäten. Diese Institution darf weder im Arbeitsablauf integriert werden noch für das Ergebnis verantwortlich sein.<sup>13</sup>

## **2.2 Gründe für die Implementierung eines IKS**

Es gibt mehrere Gründe, warum es sinnvoll ist, ein effizientes IKS in einer Steuerberatungskanzlei zu installieren. Einerseits sollten aufgrund der Berufsausübungsgrundsätze von Steuerberatern ein IKS implementiert werden, um Haftungsfälle zu vermeiden. Andererseits gibt es gesetzliche Vorschriften für jene, die verpflichtet sind, ein IKS zu führen. Es ist jedoch für jedes Unternehmen sinnvoll Kontrollen durchzuführen, damit der Schutz des Vermögens gewährleistet werden kann. Die Medien berichten immer wieder von Schadensfällen in der Wirtschaft, die durch Wirtschaftskriminalität entstanden sind.<sup>14</sup> Laut einer Studie aus dem Jahr 2016 von KPMG werden 51 % der Wirtschaftsdelikte innerhalb der Unternehmung von Mitarbeitern und Managern durchgeführt.<sup>15</sup> Der folgende Abschnitt befasst sich mit den unterschiedlichen Gründen, die für eine Implementierung eines internen Kontrollsystems sprechen.

### **2.2.1 Berufsausübungsgrundsätze**

Laut § 82 WTBG sind Berufsberechtigte verpflichtet, ihren Beruf gewissenhaft, sorgfältig, eigenverantwortlich und unabhängig auszuführen. Im Folgenden wird auf die einzelnen Punkte näher eingegangen.

#### **Der Grundsatz der Verschwiegenheit**

Der § 91 WTBG behandelt die Verschwiegenheitspflicht. Es wird erläutert, dass Berufsberechtigte im Zuge des Vertragsverhältnisses mit Klienten keine persönlichen Informationen über Betriebs-

---

<sup>12</sup> Vgl. AIGNER/AIGNER (2009), S. 90.

<sup>13</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 24 f.

<sup>14</sup> Vgl. KLINGER/KLINGER (2009), S. 1.

<sup>15</sup> Vgl. GESCHONNECK (2016), Onlinequelle [11.12.2016], S. 15.

und Geschäftsgeheimnisse an Dritte weitergeben dürfen. Jedoch sind im Gesetz einige Ausnahmen angeführt, bei denen die Verschwiegenheitspflicht nicht anzuwenden ist. Ein Beispiel dafür ist die Meldeverpflichtung im Zusammenhang mit Geldwäsche.

### **Der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt**

Der Steuerberater hat vor Annahme des Auftrages zu überprüfen, ob er in der Lage ist, diesen pflichtgemäß und sachverständig durchzuführen. Es sind die geltenden Rechtsvorschriften und die fachlichen Regeln anzuwenden.<sup>16</sup> Des Weiteren sind Steuerberater in Österreich verpflichtet, Fortbildungen im Ausmaß von mindestens 30 Stunden pro Jahr bzw. 120 Stunden innerhalb von drei Jahren zu absolvieren. Diese Fortbildungsverpflichtung wird im § 3 der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie geregelt. Es ist davon auszugehen, dass die Unterlagen und Auskünfte von den Klienten wahrheitsgemäß sind. Sollte dies nicht der Fall sein, ist der Steuerberater berechtigt, das Auftragsverhältnis gemäß § 88 (4) Z 3 WTBG zu kündigen. Des Weiteren sind sie laut § 1299 ABGB verpflichtet, die Leistungen derart zu erbringen, wie es von einem durchschnittlichen Fachmann dieses Gebietes erwartet werden kann.<sup>17</sup>

### **Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit**

Es ist zu berücksichtigen, dass der Beruf eigenverantwortlich auszuüben ist. Der Steuerberater trägt selbst die volle Verantwortung für die Arbeitsergebnisse der Mitarbeiter.<sup>18</sup> Umso wichtiger erscheint es, Kontrollen zu implementieren, damit die korrekte Arbeitsabwicklung sichergestellt werden kann und somit Haftungsfälle ausgeschlossen werden können.

### **Der Grundsatz der Unabhängigkeit**

Der Steuerberater hat bei der Erfüllung seiner Aufgaben persönliche und berufliche Unabhängigkeit zu wahren. Dies gilt bei der Vertretung des Klienten sowie bei inkongruenten Interessen zwischen dem Mandanten, den Finanzbehörden und dritten Parteien.<sup>19</sup> Der Wirtschaftstreuhandberuf ist als Mediator verpflichtet, sofern Umstände eintreten, die seine Allparteilichkeit bzw. Neutralität beeinflussen, diese sofort an die Parteien zu melden. Falls die Unabhängigkeit nicht gewährleistet werden kann, muss er sein Mandant zurücklegen.<sup>20</sup>

Um die aufgezählten Grundsätze bestmöglich einzuhalten, ist es notwendig, standardisierte Abläufe in der Kanzlei zu implementieren, um das Risiko von Schadensfällen zu minimieren.

---

<sup>16</sup> Vgl. CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE (2005), Onlinequelle [11.12.2016], S. 4.]

<sup>17</sup> Vgl. BERTL (2014), S. 329.

<sup>18</sup> Vgl. CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE (2005), Onlinequelle [11.12.2016], S. 4.

<sup>19</sup> Vgl. CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE (2005), Onlinequelle [11.12.2016], S. 4.

<sup>20</sup> Vgl. KWT (2008), Onlinequelle [11.12.2016], S. 7.

## **2.2.4 Regelungen und gesetzliche Vorschriften zum IKS**

Rechtliche Regelungen mit Einfluss auf das IKS befinden sich im UGB, GmbHG, AktG, Börsengesetz, BAO, Österreichischen Corporate Government Kodex und in den Wirtschaftsprüfungsstandards des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer. Durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz (URÄG) 2008 ist IKS zu einem wesentlichen Thema für die Praxis geworden.<sup>21</sup> Es wird im WTBG und in den WTBG Ausübungsrichtlinien keine explizite Implementierung eines IKS gefordert. Jedoch sind Anhaltspunkte enthalten, dass die Implementierung eines IKS im Unternehmen sinnvoll ist. Im folgenden Abschnitt wird auf ausgewählte Regelungen und gesetzliche Vorschriften eingegangen.

### **UGB Regelungen mit Bezug zum IKS**

Der § 190 (1) UGB sagt aus, dass der Unternehmer Bücher zu führen hat und diese müssen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt werden. Einem sachverständigen Dritten muss es möglich sein, innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle und über die Lage des Unternehmens zu erhalten. Die Geschäftsfälle müssen nachvollziehbar sein. Laut § 190 (3) UGB sollen die Eintragungen in den Büchern und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein. Weitere Regelungen befinden sich im UGB zum Beispiel zur Aufstellung und Inhalt des Jahresabschlusses, zu Aufbewahrungspflichten und zu Inventurverfahren. Durch das Vorliegen eines effizienten IKS kann die ordentliche Abwicklung sichergestellt werden.

Durch das URÄG 2008 hat eine Gesellschaft im Lagebericht die wichtigsten Merkmale des IKS und Risikomanagementsystems über die Rechnungslegung zu berichten. Diese Anforderungen werden im § 243a (2) UGB geregelt.<sup>22</sup> Des Weiteren gibt es verschärfte Regelungen für den Anhang, über Angaben von Geschäften, die nicht in der Bilanz erfasst sind.

### **AktG Regelungen mit Bezug zum IKS**

Es befinden sich im AktG gesetzliche Vorschriften zur Führung eines IKS. Der § 82 AktG besagt, dass ein Rechnungswesen und ein IKS geführt werden muss, dass den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Gemäß § 92 (4) a AktG hat der Prüfungsausschuss unter anderem die Pflichten zur Überwachung der Rechnungslegung und der Wirksamkeit des IKS.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Vgl. BAUMÜLLER (2016), S. 640.

<sup>22</sup> Vgl. BAUMÜLLER, (2016), S. 640.

<sup>23</sup> Vgl. BAUMÜLLER, (2016), S. 640.

### **GmbHG Regelungen mit Bezug zum IKS**

Im GmbHG befinden sich gesetzliche Regelungen zur Führung eines IKS. Gemäß § 22 (1) GmbHG sind die Geschäftsführer verpflichtet, ein Rechnungswesen sowie ein IKS zu führen, welches den Anforderungen des Unternehmens entspricht.

### **Österreichische Corporate Governance Kodex mit Bezug zum IKS**

Dieser Kodex ist für alle börsennotierten bzw. kapitalmarktorientierten Gesellschaften verpflichtet. In diesem Kodex befinden sich drei Regelkategorien. Legal Requirement sind zwingende Rechtsvorschriften. Comply oder Explain sind Regelungen, die eingehalten werden sollen und falls sie es nicht werden, muss eine Erläuterung abgegeben werden. Recommendation sind freiwillige Empfehlungen. Eine Comply Regelung mit Bezug zum IKS ist zum Beispiel, dass eine Berichterstattung über wesentliche Risiken und Ungewissheit im Lagebericht stattfinden soll. Des Weiteren muss die Funktionsfähigkeit des Risikomanagement beurteilt werden.<sup>24</sup>

### **Wirtschaftstreuhandberufsgesetz**

Das WTBG beinhaltet keine eindeutigen Regelungen zum IKS, aber standardisierte Prozesse und Kontrollmechanismen können eine große Hilfestellung und Erleichterung mit sich bringen. Im § 98 j (1) WTBG wird darauf verwiesen, dass durch die Berufsberechtigten angemessene Verfahren und Strategien zur Einhaltung der Sorgfaltspflichten gegenüber Klienten durchzuführen sind, um Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu vermeiden. Des Weiteren besagt § 98 j (1) WTBG, dass Aufzeichnungen aufbewahrt und geeignete Kontroll- und Informationssysteme in der Kanzlei implementiert werden sollen.

### **Wirtschaftstreuhand-Ausübungsrichtlinie**

Es gibt keine expliziten Forderungen eines IKS in den Wirtschaftstreuhand-Ausübungsrichtlinien. Jedoch gibt es Abschnitte, die mit Vorhandensein eines effizienten IKS wesentlich besser abgedeckt werden könnten, zum Beispiel das alltägliche Nutzen des Finanz Online in einer Steuerberatungs-kanzlei. Es bedarf genauer Regelungen, wer zur Einsicht in die Akten der Klienten bevollmächtigt ist und welche Mitarbeiter befugt sind, Rückzahlungsanträge durchzuführen, damit keine Fehler passieren bzw. um Missbräuchen entgegenzuwirken. Des Weiteren haben die Steuerberater dafür Sorge zu tragen, dass bei Einstellung der Mitarbeiter die fachliche und persönliche Eignung der Bewerber überprüft wird. Sie müssen darüber hinaus nachweislich belehrt werden, dass die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht.

---

<sup>24</sup> Vgl. ÖSTERREICHISCHER ARBEITSKREIS FÜR CORPORATE GOVERNANCE (2015), Onlinequelle [11.12.2016], S. 42 ff.

Die Berufsberechtigten müssen sicherstellen, dass sich die Mitarbeiter praktischen und theoretischen Fortbildungen unterziehen.<sup>25</sup>

### **2.2.2 Haftungsbestimmungen**

Steuerberater sind im Sinne des § 1299 ABGB Sachverständige und haften daher für eine mangelhaft erstellte Bilanz. Laut § 1299 ABGB und § 1300 ABGB in Verbindung mit § 1295 ABGB ist der Sachverständige grundsätzlich nur gegenüber dem Auftraggeber ersatzpflichtig.<sup>26</sup> Jedoch bejaht der OGH bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen eine Haftung gegenüber Dritten, falls eine Bilanz fehlerhaft erstellt wird. Den Steuerberater können haftungsbegründende Sorgfaltspflichten gegenüber Dritten treffen, falls klar und ersichtlich war, dass seine Tätigkeit im Interesse Dritter erfolgen sollte. Wie zum Beispiel, wenn der Steuerberater die erstellte Bilanz direkt an die Bank sendet, muss klar sein, dass diese zur Beurteilung der Bonität des Kunden benötigt wird.<sup>27</sup>

Die Steuerberater sind Beitragstäter, wenn sie durch Mitwirkung im Vorbereitungsstadium eines Finanzvergehens, dieses durch Mithilfe fördern. Werden im Rahmen der Buchführung für die Kunden vorsätzlich oder grob fahrlässig Umsätze vertuscht oder aufwandswirksame Buchungen nicht berücksichtigt, ist dies eine strafbare Handlung des Beraters im Vorbereitungsstadium. Der Steuerberater kann sich grundsätzlich auf die Unterlagen und Angaben, die er vom Klienten erhält, verlassen, sofern ihm nicht augenscheinlich auffällt, dass diese Unstimmigkeiten oder Widersprüche aufweisen.<sup>28</sup> Die Grundstrafdrohung beträgt zwei Jahre Haftstrafe. Bei börsennotierten Unternehmen sind es drei Jahre.<sup>29</sup> Bei Scheingeschäften im Sinne des § 23 BAO sieht der Gesetzgeber Haftstrafen von bis zu 10 Jahren vor.

Zusätzlich sind Steuerberater mit einem Haftungsrisiko bezüglich Abgabenbetrug konfrontiert. Nehmen sie die abgabenrechtlichen Verpflichtungen gemäß § 83 BAO wahr und übermitteln sie eine unvollständige oder unrichtige Abgabenerklärung, so kann dies eine Beitragshandlung im Vorbereitungsstadium eines Deliktes sein.<sup>30</sup> Ordentliche und außerordentliche Mitglieder der KWT unterliegen dem Disziplinarrecht. Bei Vergehen gegen die Berufsgrundsätze sind als Strafen Geldbußen bis zu EUR 14.536 zu erlassen. Der § 120 WTBG enthält die Berufsvergehen. Es werden 27 Ziffern umfasst, unter anderem Verstöße gegen die Ausübungsrichtlinie, fälschliches Berufen einer Bevollmächtigung, Verletzung von Meldepflichten und Verletzung von

---

<sup>25</sup> Vgl. KWT (2016), Onlinequelle [11.12.2016], S. 7.

<sup>26</sup> Vgl. SCHUMMER (2010), Onlinequelle [11.12.2016], S. 2.

<sup>27</sup> Vgl. SCHUMMER (2010), Onlinequelle [11.12.2016], S. 9.

<sup>28</sup> Vgl. GRÖHS/LANG/LUXBACHER/RADINSKY (2015), S.19.

<sup>29</sup> Vgl. ZEDER (2015), S. 20 f.

<sup>30</sup> Vgl. GRÖHS/LANG/LUXBACHER/RADINSKY (2015), S. 14.

Berufsgrundsätzen.<sup>31</sup> Des Weiteren sieht der § 153a StGB vor, dass bei Annahme von nicht bloß geringfügigen Geschenken eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr droht.

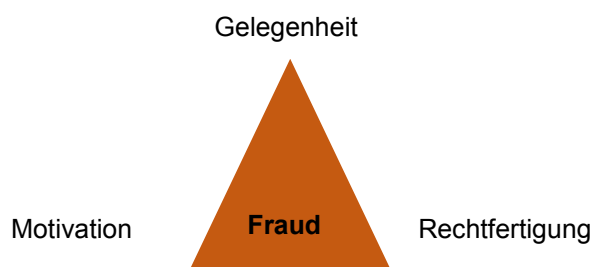
Um Haftungsfälle zu vermeiden, ist eine vollständige und nachvollziehbare Dokumentation der Handlungen wichtig. Des Weiteren sind automatische Systemaufzeichnungen am glaubhaftesten, denn diese können nicht manipuliert werden.<sup>32</sup>

### 2.2.3 Fraud

In außergewöhnlichen Situationen besteht eine große Gefahr für Betrug. Es lassen sich fünf Kategorien von betrügerischem Handeln unterscheiden. Dazu gehören Korruption, Diebstahl von Vermögensgegenständen, technologischer Missbrauch, Interessenskonflikte sowie die Fälschung der Rechnungslegung. Im Folgenden wird auf das Aufstellen falscher Jahresabschlüsse sowie die Unterschlagung wesentlicher Informationen eingegangen. Studien großer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestätigen die steigende Tendenz zu Accounting Fraud. Unter Accounting Fraud ist die unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, die auf die Täuschung externer Adressaten abzielt, zu verstehen. Der StB oder seine Angestellten müssen unter einem Druck bzw. einer bestimmten Motivation stehen, um in die Lage zu kommen, einen Bilanzdelikt zu begehen.

Falls die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens gefährdet ist, kann dies ein Anreiz zur Begehung einer Straftat sein. Ein weiteres Beispiel für einen Anreiz ist, die Erwartungshaltung von Banken zu erfüllen. Neben dem Anreiz muss der Täter die Möglichkeit haben ein solches Delikt auszuführen. Der dritte Faktor der gegeben sein muss, ist die persönliche Einstellung. Diese ist individuell und kulturell unterschiedlich.<sup>33</sup>

Das Fraud Triangle bildet die genannten Komponenten ab.



**Abbildung 3:** Fraud Triangle,

Quelle: MICHL/SCHWAR (2010), S. 100 (leicht modifiziert).

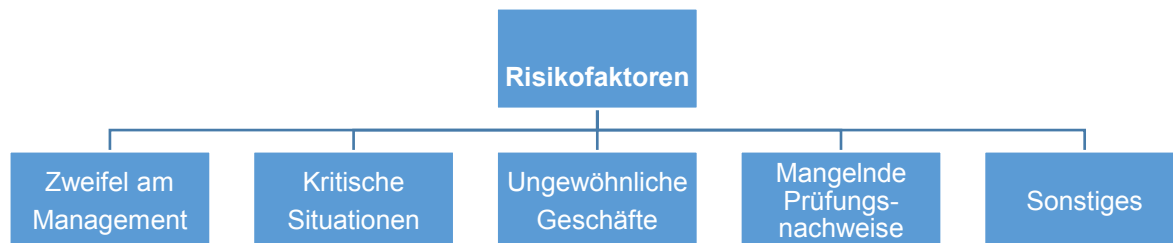
<sup>31</sup> Vgl. BERTL (2014), S. 336 f.

<sup>32</sup> Vgl. HÜBL (2008), S. 178.

<sup>33</sup> Vgl. MICHL/SCHWAR (2010), S. 95 ff.

Durch das Fraud Triangle kommt zum Ausdruck, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, damit es zu kriminellen Handeln kommt.

Des Weiteren gibt es spezifische Risikofaktoren für Bilanzdelikte. Die folgende Grafik bildet die verschiedenen Bereiche der möglichen Risiken ab.



**Abbildung 4:** Risikofaktoren für Bilanzdelikte,

Quelle: MICHL/SCHWAR (2010), S. 100 (leicht modifiziert).

Gefahrenpotential ist in einem Unternehmen vorhanden, wenn die Mitarbeiter Zweifel am Management haben. Des Weiteren herrscht eine erhöhte Risikogefahr in kritischen Situationen sowie bei ungewöhnlichen Geschäften und mangelhafter Dokumentation.

Folgende Beispiele fallen in die Bereiche der Risikofaktoren:<sup>34</sup>

- häufiger Personalwechsel
- undurchsichtige Organisationsstrukturen
- Abhängigkeit von einzelnen Kreditgebern
- schlechte Ergebnisentwicklung
- komplizierte Bilanzierung von Geschäften
- Geschäfte mit nahestehenden Personen
- mangelnde Buchungen und Dokumentation von Geschäftsvorfällen
- undurchsichtige Buchungssysteme
- ergebnisabhängige Vergütungen
- unangemessene kurze Zeit für die Erstellung der Buchhaltung und Bilanz

Ein im Unternehmen installiertes IKS ist der Grundstein für einen effektiven Schutz gegen das Risiko des Eintrittes eines Schadensfalls. Umso wichtiger ist es, dass beim Kooperationspartner die Abläufe in der Buchhaltung standardisiert werden. Des Weiteren erscheint es sinnvoll, Zeitvorgaben zu implementieren, damit eine Transparenz bei der Honorarverrechnung

<sup>34</sup> Vgl. MICHL/SCHWAR (2010), S. 100.

gewährleistet werden kann. Der nächste Abschnitt erläutert die Gestaltung und den Aufbau eines effizienten IKS.

### **2.3 Gestaltung und Aufbau eines IKS nach COSO**

Das Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO) veröffentlichte 2013 einen überarbeiteten Report, der den zentralen Standard für den Aufbau und die Funktionsweise eines IKS aufzeigt. Für alle wesentlichen Geschäftsprozesse soll ein internes Steuerungs- und Überwachungssystem gestaltet werden. Welche Prozesse wesentlich sind, ergibt sich aus der Kosten-Nutzenstiftung des betroffenen Unternehmens. Der COSO-Report besteht aus drei Abschnitten. Der erste Teil ist eine Zusammenfassung über Ergebnisse aus Untersuchungen. Im zweiten Teil wird das IKS definiert und seine Komponenten beschrieben. Im abschließenden Teil werden Werkzeuge und Beispiele dargestellt, wie ein IKS bewertet werden kann.<sup>35</sup>

Die Ausgestaltung bzw. der Aufbau eines effizienten IKS liegt im Verantwortungsbereich der Unternehmensleitung. Merkmale wie zum Beispiel die Größe, Komplexität, Rechtsform, Geschäftstätigkeit, Aufbewahrung und Sicherung der Informationen, Methoden der Erfassung, Umfang der rechtlichen Vorschriften und Organisation eines Unternehmens bestimmen die Konzeptionierung. Eine standardisierte Übernahme eines Standardmodells ist nicht sinnvoll. So hat beispielsweise ein kleines mittelständisches Unternehmen einfachere und übersichtlich gestaltete Prozesse als ein Großunternehmen.<sup>36</sup>

Ein IKS besteht grundsätzlich aus fünf Komponenten, die zueinander in wechselseitiger Beziehung stehen. Dazu zählen das Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Überwachungsaktivitäten.<sup>37</sup>

---

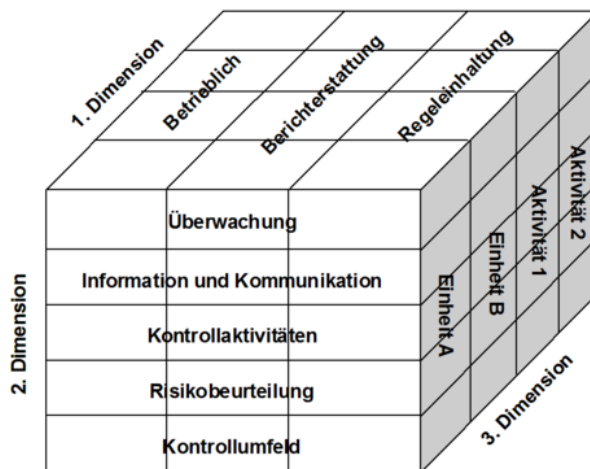
<sup>35</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 50.

<sup>36</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 51.

<sup>37</sup> Vgl. BAUMÜLLER (2016), S. 639.



Nach COSO wird das IKS als dreidimensionales Modell interpretiert. Die folgende Abbildung zeigt den COSO-Würfel.



**Abbildung 5:** COSO Würfel,

Quelle: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_German.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_German.pdf).

Die erste Dimension des Würfels sind die drei Zielkategorien und die zweite Dimension bildet die fünf Komponenten ab, welche im direkten Verhältnis zueinander stehen. Das IKS ist für das gesamte Unternehmen und für die einzelnen betrieblichen Einheiten relevant.<sup>38</sup>

### 2.3.1 Kontrollumfeld

Das Fundament für alle weiteren Komponenten ist das Kontrollumfeld. Es stellt den Rahmen dar, innerhalb dessen werden die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen eingeführt und angewendet. Die wesentlichen Faktoren eines Kontrollumfeldes sind:<sup>39</sup>

- der Stellenwert von ethischen Werten im Unternehmen
- die Wichtigkeit der fachlichen Kompetenz im Unternehmen
- die Tätigkeit des Überwachungsorgans
- die Organisationsstruktur
- die Bestimmung von Weisungsrechten und Verantwortlichen
- die Philosophie und das Verhalten des Managements
- die Grundsätze der Personalpolitik

<sup>38</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 50.

<sup>39</sup> Vgl. NAYER/BALZAR (2011), S. 191.

Die ethischen Werte lassen sich aus der Unternehmenskultur ableiten und werden häufig in einem Verhaltenskodex verfasst. Der Kooperationspartner vermittelt diese Werte in Form eines Mitarbeiterhandbuchs. Unter anderem beinhaltet dieses das Verhalten gegenüber Klienten und Mitarbeitern sowie gegenüber diversen Behörden. Die Anreize und Versuchungen, wie zum Beispiel der Druck zur Erreichung von Prämien in Abhängigkeit von unrealistischen Leistungszielen und fehlende Anleitungen zur Durchführung von Handlungen, beeinflussen die ethischen Werte in einem Unternehmen. Die Wichtigkeit der fachlichen Kompetenz umfasst die Tätigkeitsbeurteilungen, Beförderung und Kündigung von Mitarbeitern sowie das entgegengebrachte Vertrauen und Ausgewogenheit der Überwachung. Des Weiteren gehört die Identifikation des Kompetenzniveaus für jede Stelle dazu. Mögliche Einflussfaktoren sind Definitionen von Aufgaben für bestimmte Stellen und die Analyse des Wissens der Mitarbeiter; um eine Tätigkeit richtig ausführen zu können. Es ist zu empfehlen, dass die Tätigkeit des Überwachungsorgans unabhängig vom Management erfolgt. Des Weiteren sollten rechtzeitige Sitzungen mit dem Management und die rechtzeitige Informationsversorgung bezüglich sensibler Informationen sichergestellt werden. Die Einstellung bzw. der Stil des Managements beeinflusst die Mitarbeiter. Ein Einflussfaktor ist zum Beispiel die Risikoeinstellung des Geschäftsführers. Ob unverhältnismäßige hohe Risiken eingegangen werden oder ob eine Risiko Averse Einstellung herrscht, hat einen großen Einfluss auf die Mitarbeiter. Den Grad der Zentralisierung bzw. Dezentralisierung legt die Organisationsstruktur fest. Die Organisation der Rechnungslegungsabteilung sowie die Angemessenheit der Berichterstattung sind Aspekte der Organisationsstruktur. Unter Ausprägungen von der Bestimmung von Weisungsrechten zählt beispielsweise die Angemessenheit von Kontrollverfahren im Hinblick auf die Stellenbeschreibungen der Mitarbeiter. Die Leistungen der Mitarbeiter hängen stark vom Verhalten der Geschäftsführer ab. Es kommt darauf an, ob sie zur Rechenschaft gezogen werden bzw. ob sie belohnt werden. Kennzahlen zur Leistungsmessung, Anreize und Belohnungen unterstützen ein erfolgreiches IKS.<sup>40</sup>

### **2.3.2 Risikobeurteilung**

Unternehmen sind einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt, welche die Erreichung der Unternehmensziele durch externe oder interne Faktoren gefährden können.<sup>41</sup> Risiko bedeutet somit die Auswirkung von Unsicherheiten auf Ziele und Tätigkeiten. Der Begriff Risiko beinhaltet die Kombination von Wahrscheinlichkeit und Auswirkungen positiver oder negativer Art. Der Eintritt von Risiken wird mittels Wahrscheinlichkeiten ermittelt.<sup>42</sup> Risiken werden auf Ebene des

---

<sup>40</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 52 ff.

<sup>41</sup> Vgl. SCHNECK (2010), S. 18.

<sup>42</sup> Vgl. AUSTRIAN STANDARDS INSTITUT (2014), S. 8 f.

Unternehmens und der Prozesse analysiert und beurteilt. Die Risikobeurteilung ist die Identifikation von wesentlichen Risiken, die Zielerreichungen verhindern oder einschränken können. Es sind Maßnahmen notwendig, um die Risiken zu identifizieren und zu steuern, da ökonomische, regulatorische und betriebliche Situationen sich ständig verändern. Die Definition von Zielen gemäß der COSO-Kategorien ist eine notwendige Voraussetzung zur Risikobeurteilung.<sup>43</sup>

### **Betriebliche Ziele**

Mit dem Aufbau eines IKS müssen die Abläufe der Prozesse durchsucht werden. Durch die Niederschrift der einzelnen Prozessschritte können möglicherweise Optimierungen entdeckt werden. Das IKS muss so gestaltet werden, dass der laufende Betrieb unter Beachtung des Risikos nicht eingeschränkt wird, jedoch die Effektivität und Effizienz der operativen Geschäftstätigkeit muss gewährleistet sein. Mögliche betriebliche Ziele können zum Beispiel die Kostenkontrolle, kurze Reaktionszeit gegenüber Klienten, Steigerung der Produktivität, Kundenzufriedenheit, Einhaltung von Terminen und Verbesserung der Qualität sein.<sup>44</sup>

### **Ziele der Berichterstattung**

Eine wichtige Grundlage für Entscheidungen im Unternehmen sowie für externe Adressaten stellen die Finanzinformationen dar. Durch die Ziele der Berichterstattung soll die Zuverlässigkeit der Daten, auf denen die Unternehmensentscheidungen beruhen, gefördert werden. Darüber hinaus wird dolosen Handlungen durch die Schaffung einer nachvollziehbaren Beweiskette präventiv entgegengewirkt. Aufgrund der zunehmenden Regulierungen und der verschärften Gesetze wurde der COSO Report im Jahr 2013 überarbeitet. Die Zielkategorie wurde um die interne und externe nicht finanzielle Berichterstattung ergänzt.<sup>45</sup>

### **Ziele der Regeleinhaltung**

Darunter fällt die Einhaltung der unternehmensspezifischen, gesetzlichen und vertraglich vereinbarten Regelungen. Diese Regeln sind als Gegenstück zur Berichterstattung zu sehen, da sie die nicht finanziellen Regelungen beinhalten. Die Ziele der Regeleinhaltung sind nicht pauschal zu nennen, da sie von der Branche abhängig sind. Falls sie nicht eingehalten werden, können Risiken drohen, wie beispielsweise Geldstrafen, Gefängnisstrafen oder rechtliche Auflagen und Einschränkungen. Steuerberater müssen eine Vielzahl an Regeln kennen, da sie Klienten von unterschiedlichsten Branchen betreuen. Einige Beispiele sind das

---

<sup>43</sup> Vgl. BRÜNGER (2009), S. 183.

<sup>44</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 62.

<sup>45</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 62 f.

Antikorruptionsrecht, Patentrecht, Geldwäschegesetz, Datenschutz, Gefahrenstoffverordnung, Gesundheitsbestimmungen, Zollrecht, Strafrecht und das Arbeitssicherheitsrecht.<sup>46</sup>

### 2.3.3 Kontrollaktivitäten

Kontrollaktivitäten sollen sicherstellen, dass frühzeitig Maßnahmen eingeleitet werden, um Risiken zu vermeiden. Kontrollaktivitäten sind auf allen Ebenen sowie Funktionen existent. Sie beinhalten in der Regel zwei Elemente:<sup>47</sup>

- Eine Richtlinie zur Verankerung von Sollvorgaben und
- Methoden zur Umsetzung der Richtlinie

Je nach Branche und interner Struktur werden die Kontrollaktivitäten unterschiedlich gestaltet. Kontrollaktivitäten sind ein wichtiger Schritt im Zielerreichungsprozess eines Unternehmens. Es gibt eine Vielzahl von Beschreibungen der Kontrollaktivitäten.

Im Folgenden werden die Kontrollaktivitäten aufgelistet, die in einer Steuerberatungskanzlei sinnvoll sind:<sup>48</sup>

- Abstimmung sowie Plausibilitätschecks von z.B. Konten, Belegen, Buchungen und Berechnungen;
- Genehmigungen von z.B. Finanzamtsrückzahlungen;
- Checklisten z.B. im Zuge der Bilanzierung und Buchhaltung;
- Durchsicht von z.B. der Konten nach der Buchhaltungserstellung auf Vollständigkeit;
- Analytische Prüfungen wie z.B. der Abgleich von Plan- und Ist Zahlungen von Förderansuchen;
- Bestätigungen wie z.B. Saldenbestätigungen von Lieferanten;
- Funktionstrennung von Rollen und Verantwortlichkeiten z.B. zwischen der laufenden Buchhaltung und der Erstellung der Bilanz.

Zusätzlich zu den genannten Kontrollmaßnahmen spielen informationstechnologisch basierte Kontrollen eine wichtige Rolle. IT-Kontrollaktivitäten können in drei Teilbereiche aufgesplittet werden. Dazu zählen das Kontrollumfeld, generelle IT-Kontrollen und Anwendungskontrollen.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 63 f.

<sup>47</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 65.

<sup>48</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 65 ff.

<sup>49</sup> Vgl. KWT (2011), Onlinequelle [11.12.2016], S. 10.

## **Kontrollumfeld**

Durch angemessene Maßnahmen im Kontrollumfeld muss die IT hinsichtlich der Größe und Art des Unternehmens berücksichtigt werden, um eine ordnungsgemäße IT-Buchhaltung zu gewährleisten. Bei Mitarbeitern muss das angemessene Grundverständnis für den Einsatz von IT und den daraus ergebenden Risiken sichergestellt werden. Des Weiteren müssen die IT-Buchführungen den Anforderungen der Geschäftsprozesse entsprechen.<sup>50</sup>

## **Generelle IT-Kontrollen**

Darunter werden Kontrollen bezüglich einer ordnungsgemäßen Verwendung von IT-Buchhaltungen verstanden. Sie umfassen die Bereiche Beschaffung, Entwicklung und Instandhaltung des Systems, Zugriffsschutz und Betrieb. Beispiele von Kontrollbereichen sind die angemessene Funktionstrennung, Benutzerberechtigungsverwaltung, allgemeine Sicherheits- und Passworteinstellungen, administrative Berechtigungen, Datensicherung und Wiederherstellung sowie die Problem- und Fehlerbehandlung.<sup>51</sup>

## **Anwendungskontrollen**

Das sind automatisierte Kontrollen in den Geschäftsprozessen selbst. Folgend werden die gängigsten Anwendungskontrollen aufgezählt.<sup>52</sup>

- Logischer Zugriffsschutz z.B. Benutzer ID und Kennwort;
- Eingabekontrollen z.B. Maßnahmen die bereits bei der Eingabe die Richtigkeit der Daten bestätigen soll;
- Verarbeitungskontrollen z.B. keine Möglichkeit der Buchung von Erlös an ein anderes Erlöskonto;
- Ausgabekontrollen sollen sicherstellen, dass das Verarbeitungsergebnis richtig erstellt wird;
- Protokollierungen z.B. Fehlerprotokolle bei einem Steuerberater bei der Übernahme einer Fremdbuchhaltung in sein System.

### **2.3.4 Information und Kommunikation**

Diese Komponente hat maßgebliche Auswirkungen auf alle anderen COSO Elemente und hat die Aufgabe, erforderliche Informationen in geeigneter und zeitgerechter Form dem Management zur Verfügung zu stellen, da diese eine Basis von unternehmerischen Entscheidungen ist. Die Berichterstattung findet in verschiedenen Formen statt, wie z.B. in mündlicher Form,

---

<sup>50</sup> Vgl. KWT (2011), Onlinequelle [11.12.2016], S. 10.

<sup>51</sup> Vgl. KWT (2011), Onlinequelle [11.12.2016], S. 11.

<sup>52</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 69.

Organisationshandbücher, Richtlinien über die interne und externe Rechnungslegung oder in Form von Aktennotizen. Eine effektive Kommunikation muss im Unternehmen sichergestellt und den Mitarbeitern ausdrücklich klargemacht werden. Mitarbeiter müssen ihre Position in einem Unternehmen verstehen und wie sich ihre Aktivitäten zu anderen auswirken. Neben der internen Kommunikation ist die Kommunikation mit unternehmensexternen Gruppen wie Kunden, Banken und Finanzämtern sehr wichtig. Entscheidungsrelevante Informationen müssen zur Verfügung gestellt werden, damit Risiken minimiert werden.<sup>53</sup>

Die Bedeutung der Informationsqualität für die Effizienz des IKS wurde mit der Überarbeitung des Rahmenwerks COSO betont. Die Qualität der Information hängt von verschiedenen Faktoren ab.<sup>54</sup>

- Zugang: die Benutzer sind über den Speicherort der Daten informiert;
- Richtigkeit: die Daten sind richtig und vollständig;
- Aktualität: die Daten werden aus aktuellen Quellen besorgt;
- Schutz: sensible Daten werden geschützt;
- Archivierung: die Daten werden archiviert, um Nachforschung von Dritten zu bewerkstelligen;
- Vollständigkeit: Informationen sind ausreichend detailliert;
- Verfügbarkeit: bei Bedarf sind die Informationen verfügbar;
- Gültigkeit: die Daten stammen aus autorisierten Quellen;
- Überprüfbarkeit: die Daten werden durch geeignete Quellen gestützt.

### **2.3.5 Überwachungsaktivitäten**

Die Überwachung überprüft die Existenz und die Funktionsfähigkeit der Komponenten.<sup>55</sup> Ein IKS ist ein Prozess, der regelmäßig überprüft und an die gegebenen Verhältnisse angepasst wird. Der Ansatz nach COSO beinhaltet drei Schritte: die Etablierung einer Basis, die Konzeption und Ausführung sowie die Beurteilung und Berichterstattung. Die Etablierung einer Basis heißt, sich ein grundlegendes Verständnis über die effektiven Kontrollen anzueignen. Die Überwachung des IKS wird im gesamten Unternehmen durchgeführt und kann durch laufende oder gesonderte Beurteilungen sowie durch eine Kombination erfolgen. In die wiederkehrenden betrieblichen Aktivitäten sollten die laufenden Kontrollen eingebaut werden. Somit ist die Notwendigkeit von gesonderten Beurteilungen geringer. Im Hinblick auf die jeweilige Organisation müssen die internen Kontrollen ordnungsgemäß und ausreichend gestaltet werden. Sie müssen den

---

<sup>53</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 70 f.

<sup>54</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 72.

<sup>55</sup> Vgl. NAYER/BALZAR (2011), S. 197.

jeweiligen Anforderungen des Unternehmens standhalten und durch fachlich qualifizierte Personen erfolgen. Die Überwachung kann in eine Aufbauprüfung und in eine Funktionsprüfung gegliedert werden.<sup>56</sup>

### **Aufbauprüfung**

In diesem Bereich wird das IKS beurteilt, ob es angemessen aufgebaut ist. Die Prüfung der Angemessenheit sollte hinsichtlich der Verbindung zwischen den Unternehmenszielen und den Kontrollaktivitäten stattfinden. Beispielsweise kann die Aufbauprüfung mit folgenden Handlungen überprüft werden:<sup>57</sup>

- Beurteilung, ob die Kontrollaktivitäten ausreichend und geeignet sind, um Fehler und kriminelle Handlungen zu verhindern oder aufzudecken;
- Untersuchung von Dokumenten wie z.B. Arbeitsplatzbeschreibungen und Organisationshandbücher;
- Beobachtungen von Arbeitsabläufen im Unternehmen;
- Untersuchungen von IKS generierten Unterlagen;

Nur ein ordnungsgemäßes und auf das Unternehmen zugeschnittenes IKS kann effektiv funktionieren. Darum ist die Aufbauprüfung ein wichtiges Instrument.

### **Funktionsprüfung**

Die Funktionsprüfung soll sicherstellen, ob die Kontrollen ihrem Aufbau entsprechend funktionieren. Das Ergebnis dieser Prüfung ist ein Urteil über die Funktionsfähigkeit eines IKS. Eine ordnungsgemäße Dokumentation der Funktionsprüfung ist notwendig.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 74 f.

<sup>57</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 75 f.

<sup>58</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 76 f.

### **3. Gestaltung und Aufbau des IKS beim Kooperationspartner**

Ein effektives Kontrollsystem in der Kanzlei ist der Grundbaustein zur Vermeidung von Fehlern oder grober Fahrlässigkeit durch Mitarbeiter. Beim Kooperationspartner fehlen im Bereich der Buchhaltung klare Anweisungen. Die Arbeiten werden teilweise unterschiedlich erbracht. Dies kann bei Krankheit eines Mitarbeiters zu einem großen Problem werden, falls die Unterlagen z.B. nicht sachgemäß archiviert werden. Sachgemäß archivieren heißt, dass die Unterlagen eingescannt werden und im Buchhaltungsprogramm BMD NTCS bei der jeweiligen Klientennummer im Dokumentenarchiv abgespeichert werden. In diesem Kapitel wird das IKS, für den Kooperationspartner, auf Basis des COSO-Konzepts auf Schwachstellen analysiert und fehlende Aktivitäten werden neu aufgebaut bzw. gestaltet.

#### **3.1 Kontrollumfeld**

Das Kontrollumfeld ist die Basis für ein effektives IKS. Im ersten Schritt erfolgt die Aufnahme und Anpassung des Kontrollumfeldes. Es gilt die Frage zu beantworten, welche Aktivitäten hinsichtlich des Kontrollumfeldes bereits beim Kooperationspartner existieren und welche gestaltet werden müssen. Wie im zweiten Kapitel erwähnt, existiert beim Kooperationspartner ein Mitarbeiterhandbuch, welches das Verhalten gegenüber Klienten und Mitarbeiter sowie gegenüber Behörden regelt. Des Weiteren bestehen ein Leitbild sowie eine Strategie, welche den Mitarbeitern kommuniziert wurde. Die Sicherung der fachlichen und persönlichen Kompetenz der Belegschaft erfolgt durch laufende Fortbildungen, an denen die Mitarbeiter kostenlos teilnehmen können. Im Bereich der Grundsätze der Personalpolitik gibt es keine Richtlinie für Beförderungen, Vergütungen und Entlassungen. Jedoch kann durch die Entwicklung von aussagekräftigen Kennzahlen zur Messung der Performance der Mitarbeiter und durch ein Anreizsystem die Akzeptanz bei der Belegschaft gegenüber dem IKS erhöht werden. Mögliche Anreizsysteme und die Entwicklung bzw. Berechnung von Kennzahlen werden in Kapitel fünf und sechs behandelt.

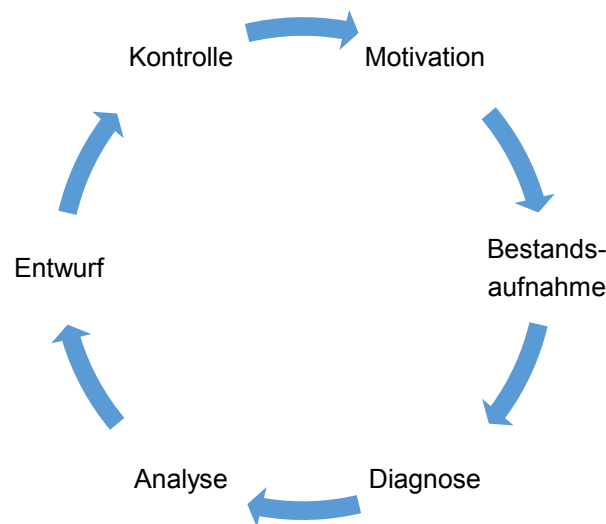
Des Weiteren sind im Bereich des Kontrollumfeldes die Aufgaben, Verantwortungen und Kompetenzen eines Buchhalters zu definieren. Jedoch gibt es keine Aufzeichnungen darüber, welche einzelnen Aufgaben die Buchhalter erledigen müssen. Deswegen ist es notwendig, im ersten Schritt die Prozesse in der Buchhaltung zu erheben.



### 3.1.1 Prozessmanagement

Ein Prozess ist eine zusammenhängende Kette von Aktivitäten die gemeinsam einen Nutzen schaffen.<sup>59</sup> Ein Ziel des Prozessmanagement ist es, die Effektivität zu gewährleisten, dass ein Prozess zur richtigen Zeit am richtigen Ort ausgeführt wird. Des Weiteren soll die Effizienz und somit die optimale Nutzung von Ressourcen gewährleistet werden. Weitere Ziele sind Flexibilität und Schnelligkeit. Prozesse müssen zuverlässig an veränderte Rahmenbedingungen angepasst werden können. Die Schnelligkeit bedeutet, dass die Prozesse innerhalb des gesetzten Zeitrahmens erledigt werden sollen. Im Konkreten werden durch das Prozessmanagement Fehlleistungen und Verzögerungen vermieden.<sup>60</sup>

Für Prozessmanagement gibt es ein allgemeines Vorgehensmodell, welches in der untenstehenden Grafik abgebildet wird:



**Abbildung 6:** Vorgehensmodell Prozessmanagement,

Quelle: FELDBRÜGGE/BRECHT-HADRASCHEK (2005) S. 20 (leicht modifiziert)

- **Motivation:** Im ersten Schritt müssen die Ziele und Erwartungen konkretisiert und kommuniziert werden. Das Ziel beim Kooperationspartner ist, dass alle Mitarbeiter die Prozesse gleich ausführen. Dadurch kann trotz Ausfall eines Angestellten der reibungslose Ablauf garantiert werden. Die Kollegen können ohne Probleme den Prozess fertig stellen. Des Weiteren sollen durch den klaren Prozessablauf Fehler vermieden werden.
- **Bestandsaufnahme:** Bei diesem Punkt wird festgestellt, welche Prozesse für das Unternehmen von Bedeutung sind. Beim Kooperationspartner ist dies der gesamte Prozess

<sup>59</sup> Vgl. ROSENKRANZ (2006), S. 3.

<sup>60</sup> Vgl. FELDBRÜGGE/BRECHT-HADRASCHEK (2005), S.16.

der Buchhaltung von der Beleganforderung bis hin zur Versendung des Berichtes an den Klienten.

- **Diagnose:** Es wird ein Prozessmodell erstellt mit dem gültigen Ablauf und den Zuständigkeiten. Für den Kooperationspartner wird eine Prozesslandkarte erstellt, welche den gesamten Prozess abbildet.
- **Analyse der Abweichungen vom Zielwert:** Die Diagnose zeigt auf, in welchen Punkten die Prozesse den Anforderungen des Unternehmens nicht gerecht werden. Dieser Punkt spielt keine Rolle, da der Kooperationspartner eine genaue Vorstellung hat, wie der gesamte Prozess der Buchhaltung auszusehen hat.
- **Entwurf eines verbesserten Prozessablaufes:** Es wird ein verbesserter Prozessablauf erstellt.
- **Kontrollen:** Es sollen Maßnahmen installiert werden, um den Prozess zu messen und Abweichungen zu identifizieren. Die Checklisten für Buchhalter sollen sicherstellen, dass der Prozess eingehalten wird.<sup>61</sup>

### 3.1.2 Prozesserhebung

In der Literatur werden verschiedene Recherchemethoden angeführt. Folgend werden Möglichkeiten aufgelistet und erläutert.<sup>62</sup>

- **Teilnehmende Beobachtung:** Bei dieser Methode werden die Prozesse mittels Beobachtungen erhoben. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, selbst operativ mitzuwirken. Es ist wichtig, das Vertrauen der Mitarbeiter zu gewinnen und mit ihnen offen umzugehen. Es könnte sonst das Gefühl entstehen, dass sie ausspioniert werden. Bei dieser Methode kommen Doppelarbeiten zum Vorschein.
- **Daten- und Aktenrecherche:** Es wird nach archivierten Dokumenten zu dem Prozess gesucht. Die Suche gestaltet sich oft sehr schwierig, da der Ablauf nicht zusammenhängend, sondern isoliert dokumentiert ist.
- **Prozessworkshops:** Durch Workshops können die notwendigen Informationen innerhalb kurzer Zeit ausgetauscht werden. Jedoch besteht der Nachteil einer Endlosdiskussion. Deswegen ist es sinnvoll, dass der Workshop moderiert wird. Ein Vorteil ist, dass der Prozessablauf von allen Buchhaltern betrachtet wird, somit können Lösungsvorschläge für Probleme direkt umgesetzt werden.

---

<sup>61</sup> Vgl. FELDBRÜGGE/BRECHT-HADRASCHEK (2005), S. 21.

<sup>62</sup> Vgl. FELDBRÜGGE/BRECHT-HADRASCHEK (2005), S. 120 ff.

- **Das Interview:** Zu den wichtigsten Daten- und Informationsbeschaffungen gehört das Interview. Für die Analyse der Prozesse im Detail sind Interviews sehr effizient. Der Vorteil ist, dass der Befragte nicht unter Druck steht und sich nicht vor seinen Kollegen rechtfertigen muss.

Die Prozesserhebung für den Bereich der Buchhaltung erfolgt anhand einer teilnehmenden Beobachtung sowie einer Daten- und Aktenrecherche. Beim Prozess muss zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechner laut § 4 (3) EStG und der Gewinnermittlung nach § 4 (1) und § 5 (1) EStG unterschieden werden, da die Buchungsabläufe teilweise unterschiedlich ausgeführt werden. Der unten angeführte Prozess wurde mit den Buchhaltern des Kooperationsunternehmens erhoben und auf Vollständigkeit und Richtigkeit abgeglichen.

### **Einnahmen-Ausgaben-Rechner laut § 4 (3) EStG**

#### **Prozessstart - Belegübermittlung**

Der Prozess startet mit der Überbringung der Belege durch den Klienten. Der Kunde übermittelt die monatlichen oder quartalsweisen Unterlagen persönlich oder mit der Post zu einem vereinbarten Termin. Falls dies nicht passiert, muss der zuständige Sachbearbeiter die Belege schriftlich rechtzeitig einfordern, damit die UVA nicht zu spät abgegeben wird, um Säumniszuschläge für die verspätete Abgabe zu vermeiden. Rechtzeitig anfordern bedeutet mindestens fünfzehn Tage vor Fälligkeitsdatum der UVA. Falls die Belege trotz Anforderung nicht übermittelt werden, ist dies dem Geschäftsführer zu melden. Im nächsten Schritt muss überprüft werden, ob die Belege chronologisch sortiert sind. Falls dies nicht der Fall ist, muss der zuständige Sachbearbeiter die Unterlagen sortieren und die angefallene Zeit extra in der Zeitverfassung BMD NTCS aufzeichnen, da diese dem Klienten extra verrechnet wird.

#### **Rechnungskontrolle**

Die Rechnungen müssen hinsichtlich der Rechnungsmerkmale gemäß § 11 UStG kontrolliert werden. Zu den Rechnungsmerkmalen gehören:<sup>63</sup>

- Name und Anschrift des liefernden Unternehmers und des Leistungsempfängers sowie Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung bzw. Leistung
- Tag bzw. Zeitraum sowie Entgelt und der anzuwendende Steuersatz bzw. die Steuerbefreiung und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag
- Ausstellungsdatum und fortlaufende Nummerierung

---

<sup>63</sup> Vgl. BEISER (2015), S. 329.

- Bei Rechnungen über EUR 10.000,00 muss die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) des Leistungsempfängers angeführt werden.

Falls es sich um eine Kleinbetragsrechnung handelt und somit den Betrag von EUR 400,00 inklusive Umsatzsteuer nicht übersteigt, gibt es Erleichterungen hinsichtlich der Rechnungsmerkmale. Es muss nur der Name des leistenden Unternehmers sowie die Menge und handelsübliche Bezeichnung und Tag bzw. Zeitraum der Lieferung oder Leistung angeführt werden. Das Entgelt und der Steuerbetrag kann in einer Summe zusammengefasst werden. Des Weiteren sind der Steuersatz und das Ausstellungsdatum anzugeben.

Falls diese Rechnungsmerkmale nicht erfüllt werden, ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Mit Ausnahme von Reverse Charge oder bei innergemeinschaftlichen Erwerb.<sup>64</sup> Der zuständige Sachbearbeiter muss die Rechnung brutto einbuchen bzw. bei Reverse Charge und beim innergemeinschaftlichen Erwerb netto und mit dem richtigen Steuercode. Laut EStG und Körperschaftsteuergesetz ist die Zahlung keine Betriebsausgabe, wenn der Rechnungsausteller nicht oder nicht richtig in der Rechnung bezeichnet wird.<sup>65</sup> Die Rechnungskontrolle erfolgt gleichzeitig mit den Buchungen im BMD NTCS Programm.

### **Überblick über den Klienten**

Im ersten Schritt muss sich der Sachbearbeiter einen Überblick über den Klienten verschaffen, bevor er im Buchhaltungsprogramm zu buchen beginnt.

Folgendes gilt es abzuklären:

- ***In welcher Branche ist der Klient tätig***

Es ist wichtig, dass der Sachbearbeiter über die Branche informiert ist, in welcher der Klient tätig ist. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass der Kunde bestmöglich vom Buchhalter hinsichtlich Betriebsausgaben informiert wird.

- ***Kleinunternehmer oder Regelbesteuerung***

Von den Einnahmen der Kleinunternehmer ist keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Jedoch sind sie auch nicht berechtigt, die Vorsteuer in Abzug zu bringen. Wenn das Unternehmen den Sitz in Österreich hat und der Gesamtumsatz jährlich € 30.000,-- nicht übersteigt, kann die Kleinunternehmerregelung angewendet werden.<sup>66</sup> Der Buchhalter hat

<sup>64</sup> Vgl. BEISER (2015), S. 331.

<sup>65</sup> Vgl. WIRTSCHAFTSKAMMER ÖSTERREICH (2016), Onlinequelle [12.12.2016], S. 8.

<sup>66</sup> Vgl. BEISER (2015), S. 340.

stets auf die Umsatzgrenzen zu achten. Falls diese überschritten werden, müssen sie unverzüglich den Klienten informieren, da die Rechnungslegung dann mit Umsatzsteuer erfolgen muss. Eine weitere Möglichkeit ist, dass der Klient die Regelbesteuerung anwendet. Das heißt, er hat gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklärt, dass auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet wird. Damit ist er für das Jahr, in dem die Erklärung abgegeben wurde, und weitere vier Jahre daran gebunden.<sup>67</sup> Der Sachbearbeiter hat darauf zu achten, ob eventuell Steuerbefreiungen gemäß § 6 UStG vorliegen.

- ***Soll- oder Istbesteuerung***

Der Sachbearbeiter hat darauf zu achten, welche Versteuerung der Klient durchführt. Die Umsatzsteuerschuld entsteht bei der Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung bzw. sonstige Leistung erbracht wurde. Falls die Rechnungslegung in einem späteren Monat erfolgt, verschiebt sich die Steuerschuld maximal um einen Monat. Bei der Istbesteuerung entsteht die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt zugeflossen ist. Bei Anzahlungen unter Verwendung des Sollsystems entsteht die Steuerschuld ausnahmsweise schon bei der Zahlung. Das Ist-System dürfen alle nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Umsätze von Freiberuflern und Umsätze aus anderen Tätigkeiten sofern der Betrag von € 110.000,-- in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren nicht überschritten hat, anwenden. Es besteht die Möglichkeit, dass die angeführten drei Gruppen in das Soll-System wechseln. Jedoch muss ein schriftlicher Antrag an das Finanzamt gestellt werden. Die Rückkehr zur Istbesteuerung ist nicht genehmigungspflichtig.<sup>68</sup>

- ***Kassa, Bank, Sparbücher, Kreditkonten, Eingangsrechnungen oder Buchungsjournal***

Der Sachbearbeiter hat sich einen Überblick darüber zu verschaffen, wie der Aufbau der Buchhaltung des Klienten gestaltet ist. Das heißt, ob beispielsweise eine Kassa geführt wird, ein oder mehrere Bankkonten vollständig gebucht werden oder anhand von einer Belegsaufstellung des Kunden gebucht wird. Eine weitere Möglichkeit, die besteht, ist dass bei einem Ist-Besteuerer die Eingangsrechnungen eingebucht werden. Dadurch hat der Klient in seiner Buchhaltung einen besseren Überblick über die offenen Zahlungen. Es gibt Klienten, die tragen selbst ihre Einnahmen und Ausgaben in ein Exceljournal ein. Das Journal wird vom Kooperationspartner zur Verfügung gestellt. Die Buchhalter können es automatisch in das Buchhaltungsprogramm einspielen.

---

<sup>67</sup> Vgl. BEISER (2015), S. 341.

<sup>68</sup> Vgl. MELHARDT/TUMPEL (2015), S. 1268 ff.

## **Durchführung der Tätigkeiten im Programm BMD NTCS**

Nach Sortierung der Belege und der Schaffung eines Überblickes über den Klienten werden als erstes die Eingangsrechnungen im Buchhaltungsprogramm gebucht und mit einem „gebucht“ Stempel gekennzeichnet, falls dies die Anforderung bei der jeweiligen Klientenbuchhaltung ist. Mit der Rechenmaschine ist ein Rechenstreifen mit den summierten Beträgen der Eingangsrechnungen anzufertigen. Die Summe dieses Tippstreifens muss mit der gebuchten Summe im Buchhaltungsprogramm übereinstimmen. Als nächstes wird das Bankkonto fortlaufend gebucht, falls der Klient eines besitzt. Der Kontostand laut Kontoauszug muss mit dem gebuchten Saldo in der Buchhaltung übereinstimmen. Jeder gebuchte Kontoauszug wird mit einem „gebucht“ Stempel gekennzeichnet. Falls beim Klienten nach einer Belegaufstellung gebucht wird, ist von dieser ein Rechenstreifen anzufertigen. Dieser muss mit der gebuchten Summe im Buchhaltungsprogramm übereinstimmen. Im Nächsten Schritt ist die Kassa zu buchen, sofern der Kunde eine besitzt. Jeder gebuchte Beleg wird mit einem „gebucht“ Stempel gekennzeichnet. Es ist ein Rechenstreifen mit allen gebuchten Belegen anzufertigen. Die Rechensumme muss mit der gebuchten Summe im Buchhaltungsprogramm übereinstimmen.

Falls der Klient neue Geschäftsbeziehungen mit Unternehmern im EU-Land eingegangen ist, ist eine UID Nummernabfrage im Finanz Online durchzuführen. Dies dient zur Kontrolle der Identität des Unternehmers.<sup>69</sup> Jedoch ist zu beachten, dass es Klienten gibt, die nicht wünschen, dass die Kontrolle durch den Kooperationspartner durchgeführt wird, da diese Leistung extra an den Kunden verrechnet wird. Dies ist im Aktenvermerk geregelt.

Falls die Lohnverrechnung für einen Klienten in der Kanzlei durchgeführt wird, muss der Buchhalter diese in das Buchhaltungsprogramm einspielen. Des Weiteren hat der Sachbearbeiter darauf zu achten, falls Anlagegüter vorhanden sind, eine vorläufige monatliche Abschreibung einzubuchen. Zurzeit berechnen die Buchhalter die vorläufige Abschreibung aufgrund der Vorschauliste der Abschreibungen, die beim letzten Jahresabschluss enthalten ist. Bei neuen Anlagenzugängen befragen sie die bilanzierenden Sachbearbeiter nach der Nutzungsdauer. Aufgrund dieser Informationen wird händisch die vorläufige Abschreibung berechnet.

Des Weiteren muss bei jeder Buchhaltung ein Finanz Online Abruf des Steuerkontos erfolgen. Dieses ist vollständig zu buchen. Wenn offene Zahlungen am Konto existieren, ist der Klient darauf aufmerksam zu machen.

---

<sup>69</sup> Vgl. BMF (2016), Onlinequelle [14.12.2016].

Falls der Klient die Buchungszeilen selbst in ein Exceljournal einträgt, ist dieses vom Sachbearbeiter zu kontrollieren und in das Buchhaltungsprogramm einzuspielen.

Nachdem alle Belege gebucht wurden, muss die Buchhaltung auf Vollständigkeit kontrolliert werden, wie beispielsweise, ob die Mietausgaben und Telefonrechnungen vollständig eingebucht sind. Des Weiteren muss die Lohnverrechnung mit der Buchhaltung abgestimmt werden. Das heißt, die gebuchten Beträge im Buchhaltungsprogramm müssen mit dem Auszahlungsjournal der Lohnverrechnung übereinstimmen. Im Buchhaltungsprogramm BMD NTCS gibt es die Möglichkeit, die Daten wie beispielsweise Belege und Verträge beim jeweiligen Klienten im Dokumentenarchiv abzulegen bzw. zu speichern. In BMD NTCS ist im Archiv beim Journal ein Vermerk zu machen, dass die Lohnverrechnung mit der Buchhaltung abgestimmt wurde. Das Sozialversicherungskonto in der Buchhaltung des Klienten ist mit dem Online Konto der Sozialversicherung abzustimmen. Die Auszüge sind im Buchhaltungsprogramm zu archivieren. Des Weiteren muss das Sachkonto Beratungsaufwand im Buchhaltungsprogramm beim jeweiligen Klienten mit dem internen Konto des Kooperationspartners verglichen werden, ob alle Honorarnoten, die der Klient bezahlt hat, auch eingebucht wurden. Unter dem internen Konto beim Kooperationspartner wird das Debitorenkonto verstanden. Falls Unklarheiten bestehen oder Belege fehlen, sind diese beim Klienten vor Erstellung der UVA anzufordern. Die Anforderung muss in BMD NTCS archiviert werden. Unklare Buchungen sind auf das Konto „Unklare Buchungsfälle“ zu buchen. Falls der Sachbearbeiter Fragen hat bezüglich der Umsatzsteuer oder sonstige Unklarheiten bestehen, kann er sich unverzüglich zum zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter wenden.

Falls es bei der Buchhaltung Anlagenzugänge gibt, sind diese in BMD NTCS in der Anlagenvorerfassung zu erfassen. Es wird der Lieferant vollständig eingetragen, jedoch die Nutzungsdauer des Anlagegutes wird frei gelassen. Diese bestimmt der Sacharbeiter, der für die Bilanz zuständig ist. Die Rechnungen von den Anlagenzugängen sind im Buchhaltungsprogramm zu der dazugehörigen Buchung zu archivieren. Der Buchhalter hat mit dem Bilanzierer die Nutzungsdauer abzuklären, da wie bereits erwähnt, der Buchhalter die vorläufige Abschreibung anpassen muss.

### **Erstellung Umsatzsteuervoranmeldung**

Nachdem alle Fragen abgeklärt sind, wird die Umsatzsteuervoranmeldung erstellt. Danach muss kontrolliert werden, ob der Klient aufgrund seiner Geschäftstätigkeit zu weiteren Meldungen verpflichtet ist, wie zum Beispiel eine Zusammenfassende Meldung. Der Buchhalter übermittelt selbstständig die Dateien an die zuständigen Behörden. Es bedarf keiner Freigabe durch eine

andere Person. Falls zusätzliche Meldungen erforderlich sind, hat diese der Buchhalter extra in der Zeiterfassung darzustellen.

### **Übermittlung der Unterlagen an Klienten**

Nachdem die Umsatzsteuervoranmeldung an die Behörde übermittelt wurde, wird der Bericht für den Klienten erstellt. Dieser beinhaltet eine Information über die Abgaben, die zu zahlen sind, die Umsatzsteuervoranmeldung, eine Saldenliste sowie eine kurzfristige Ergebnisrechnung. Dieser Bericht wird im System archiviert.

Des Weiteren muss der Buchhalter vierteljährlich dem Bilanzierer eine Aufgabe zur Kontrolle der Saldenliste stellen. Im Programm BMD NTCS gibt es die Möglichkeit, eine Aufgabe zu erstellen. Die Aufgaben erscheinen unter dem Programmpunkt Aufgaben. Sobald der Bilanzierer die Aufgabe auf erledigt stellt, bekommt der Buchhalter eine automatische Nachricht, dass die Aufgabe durchgeführt worden ist.

### **Archivierung**

Der Sachbearbeiter muss sämtliche Anlagenzugänge, Kreditverträge, Leasingverträge, Mietverträge, Versicherungspolizzen, Rechnungen über Fremdleistungen, Rechnungen über hohe Instandhaltungsaufwendungen, Auszüge der Sozialversicherung sowie Stromrechnungen archivieren. Die Stromrechnungen sind zu archivieren, da die zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter diese für die Berechnung der Energieabgabenvergütung benötigen. Des Weiteren sind sämtliche Informationen über den Klienten, welche für weitere Tätigkeiten wichtig sind, im Programm BMD NTCS beim fortlaufenden Aktenvermerk vom jeweiligen Kunden zu dokumentieren. Beim Kooperationspartner ist der fortlaufende Aktenvermerk eine Word Datei. Dieses Dokument befindet sich im Dokumentenarchiv im Buchhaltungsprogramm beim jeweiligen Klienten.

### **Mögliche zusätzliche Arbeitsabläufe - Prozessende**

Möglicherweise können für den Buchhalter Arbeiten anfallen, die nicht monatlich bzw. quartalsmäßig durchzuführen sind. Dazu zählt die Durchführung eines Rückzahlungsantrages beim Finanzamt für den Klienten. Falls durch die Umsatzsteuervoranmeldung ein hohes Guthaben entstanden ist, kann dieses auf Wunsch des Kunden zurückgezahlt werden. Der Sachbearbeiter muss diesen Vorgang in der Leistungszeiterfassung im Programm BMD NTCS in dem vorgesehenen Tätigkeitsfeld Rückzahlungsantrag eintragen. Vierteljährlich hat der Buchhalter die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide an den Klienten weiterzuleiten. Des Weiteren kann es vorkommen, dass der Sachbearbeiter Statistiken, INTRASTAT Meldungen,



Biersteueranmeldungen und Versicherungsmeldungen ausfüllen muss. Diese Arbeiten sind in der Zeiterfassung in dem dafür vorgesehenen Tätigkeitsfeld einzutragen.

### **Gewinnermittlung nach § 4 (1) und § 5 (1) EStG**

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 (1) und § 5 (1) EStG ist der Prozess ähnlich wie beim § 4 (3) EStG Ermittler. Es sind nur zusätzliche Schritte durch den Sachbearbeiter auszuführen.

#### **Prozessstart - Belegübermittlung**

Der Prozessstart ist ident wie beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

#### **Rechnungskontrolle**

Dieser Punkt ist einheitlich wie beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner durchzuführen.

#### **Überblick über den Klienten**

Auch bei dieser Form der Gewinnermittlung muss sich der zuständige Sachbearbeiter einen Überblick des Klienten verschaffen.

#### **Durchführung der Tätigkeiten im Programm BMD NTCS**

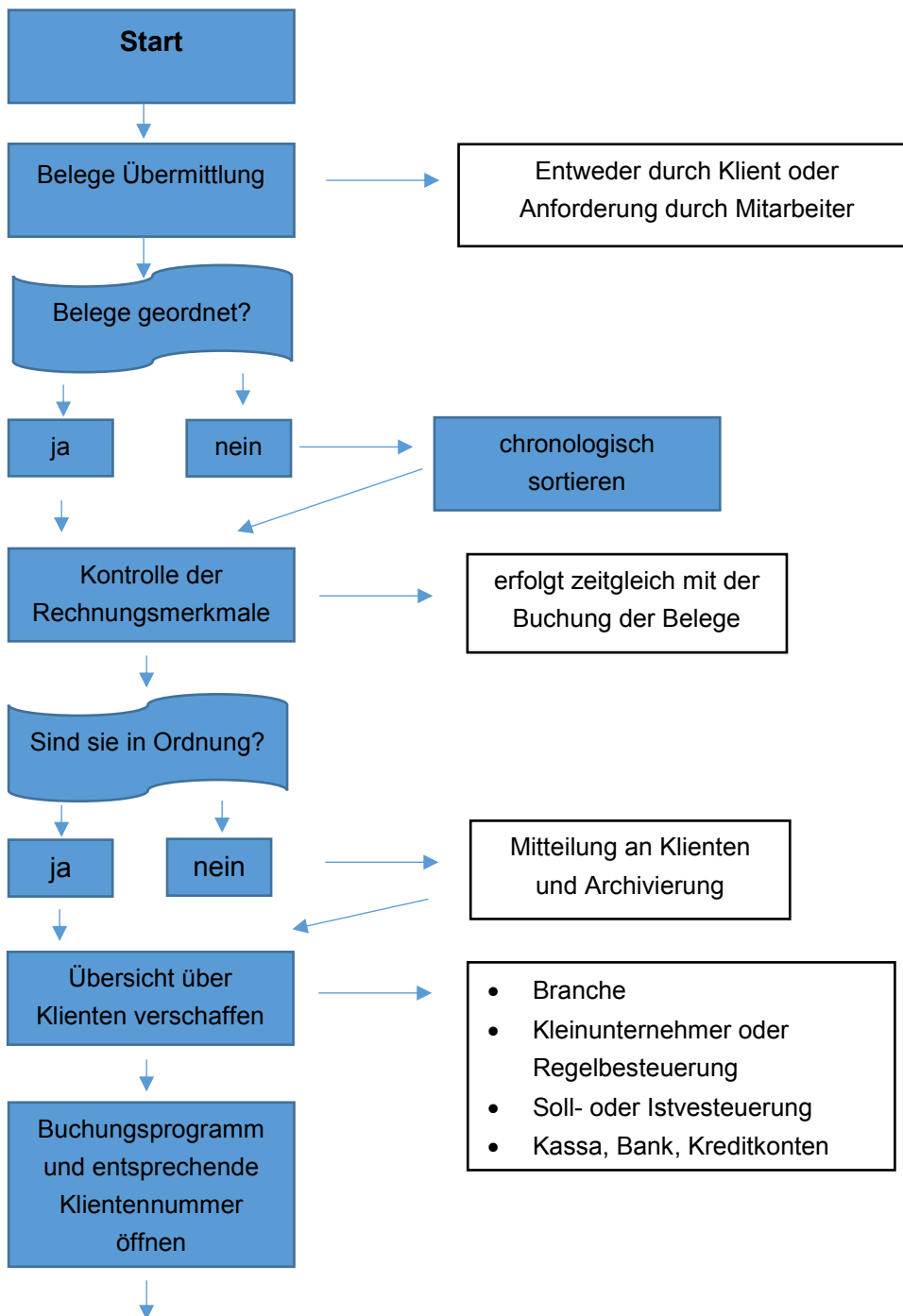
Im ersten Schritt erfolgt die Buchung der Ausgangsrechnungen. Die Beträge sind in einem Rechenstreifen zusammen zu fassen. Die Summe des Rechenstreifens muss mit der gebuchten Summe im Programm übereinstimmen. Die Belege werden mit einem „gebucht“ Stempel gekennzeichnet. Bei manchen Klienten Buchhaltungen werden die Ausgangsrechnungen automatisch eingespielt. Im nächsten Schritt werden die Eingangsrechnungen gebucht. Die Beträge sind in einem Rechenstreifen zusammen zu fassen. Die Summe muss mit der gebuchten Summe im Programm übereinstimmen. Die Belege werden mit einem „gebucht“ Stempel gekennzeichnet. Im nächsten Schritt sind sämtliche Bankkonten, Kreditkonten und Sparbücher vollständig zu buchen. Die Summen der Konten müssen mit der Summe des gebuchten Kontos übereinstimmen. Sämtliche Belege sind mit einem „gebucht“ Stempel zu kennzeichnen. Danach erfolgt die Buchung der Kassa wie beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Ein weiterer Unterschied zum Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist, dass die Buchhalter Rechnungen abgrenzen müssen, die ein anderes Jahr betreffen. Des Weiteren sind die offenen Posten Listen mit den Klienten abzustimmen, falls Beträge über drei Monate nach der Fälligkeit noch offen sind.

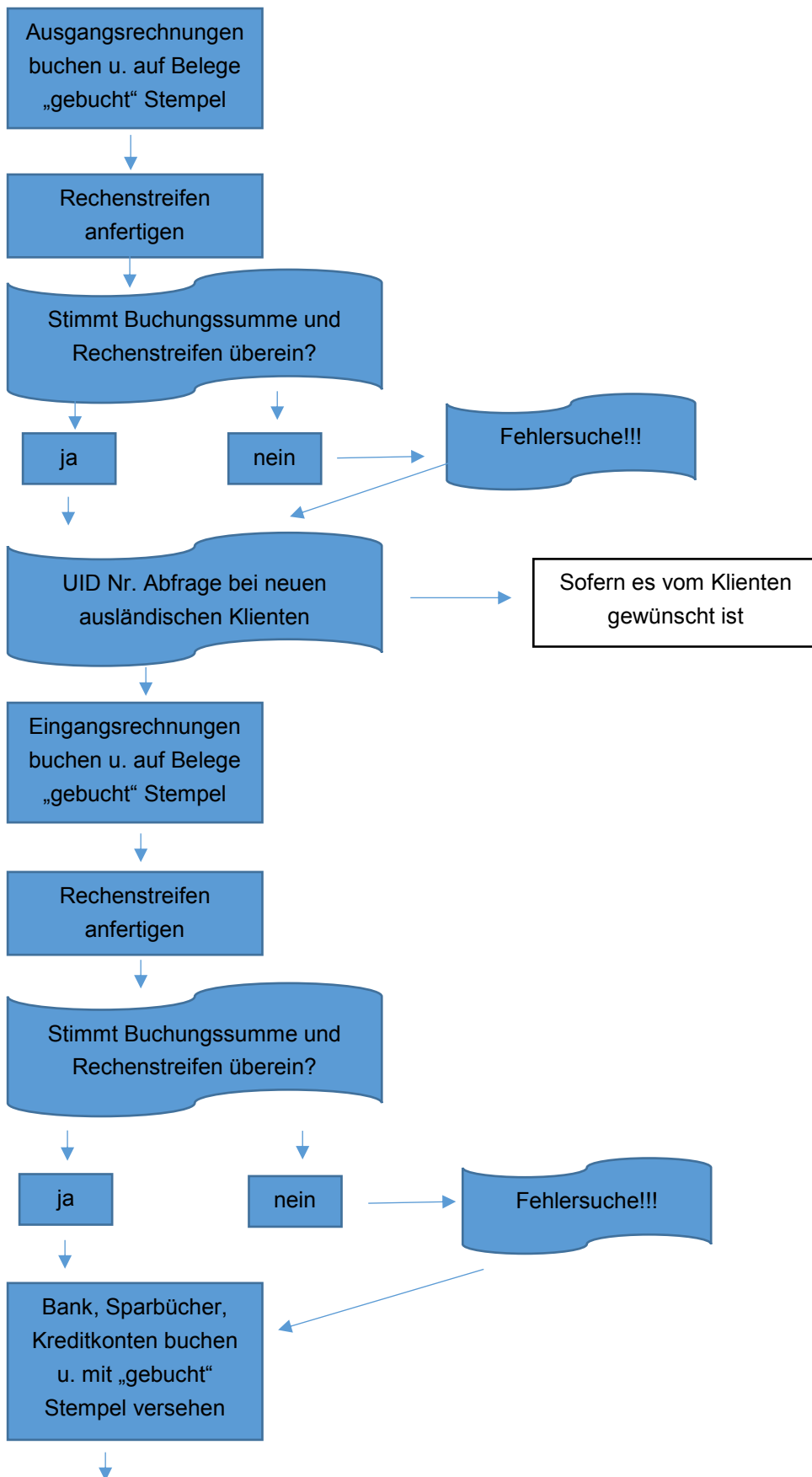
Die sämtlichen anderen Arbeitsabläufe sind ident wie beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner durchzuführen.

### 3.1.3 Darstellung des Prozesses

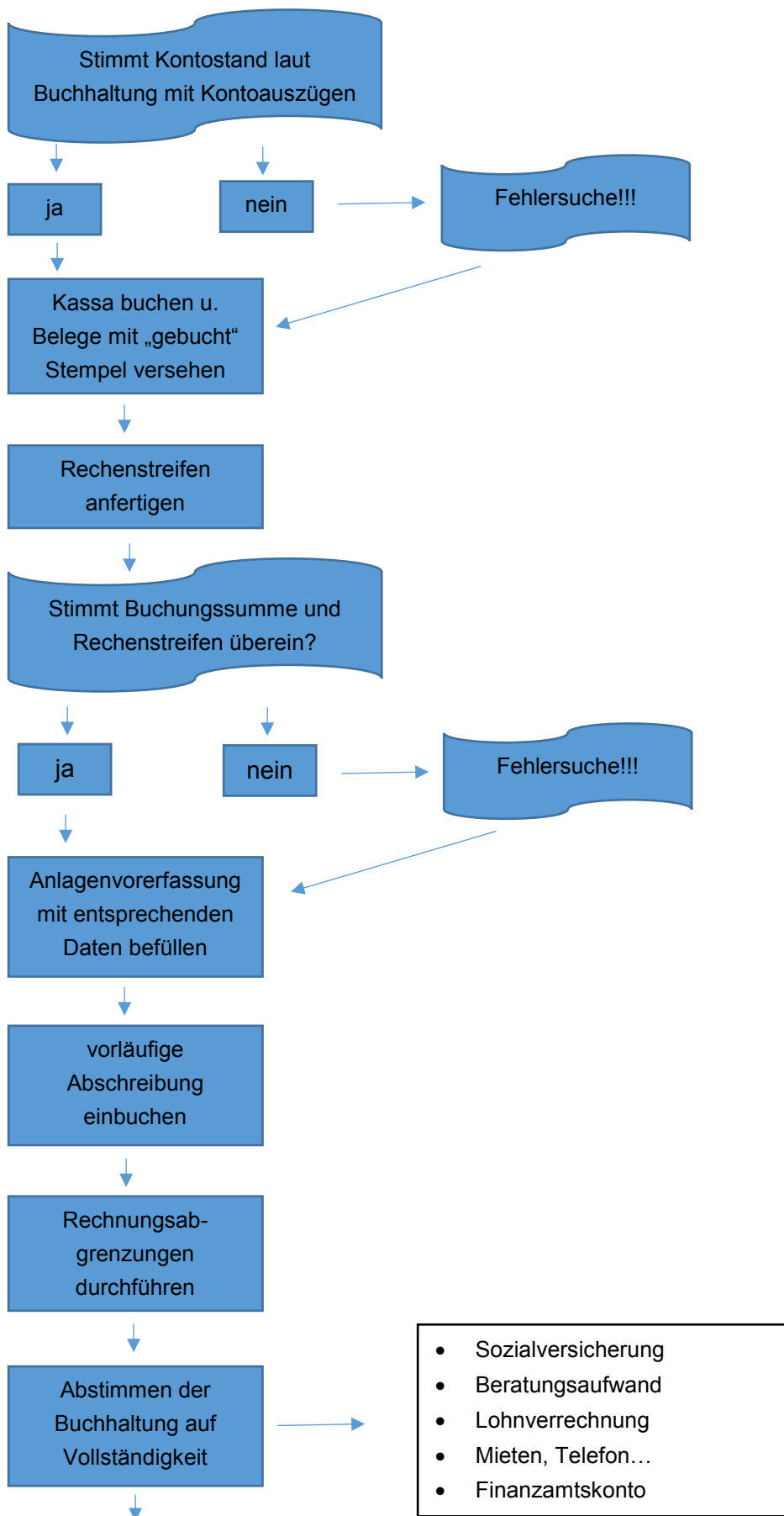
In der folgenden Grafik wird der vollständige Prozess einer Klientenbuchhaltung dargestellt. Es werden auch die Punkte aufgelistet die, laut § 4 (1) und § 5 (1) EStG Ermittler zu erfüllen sind.



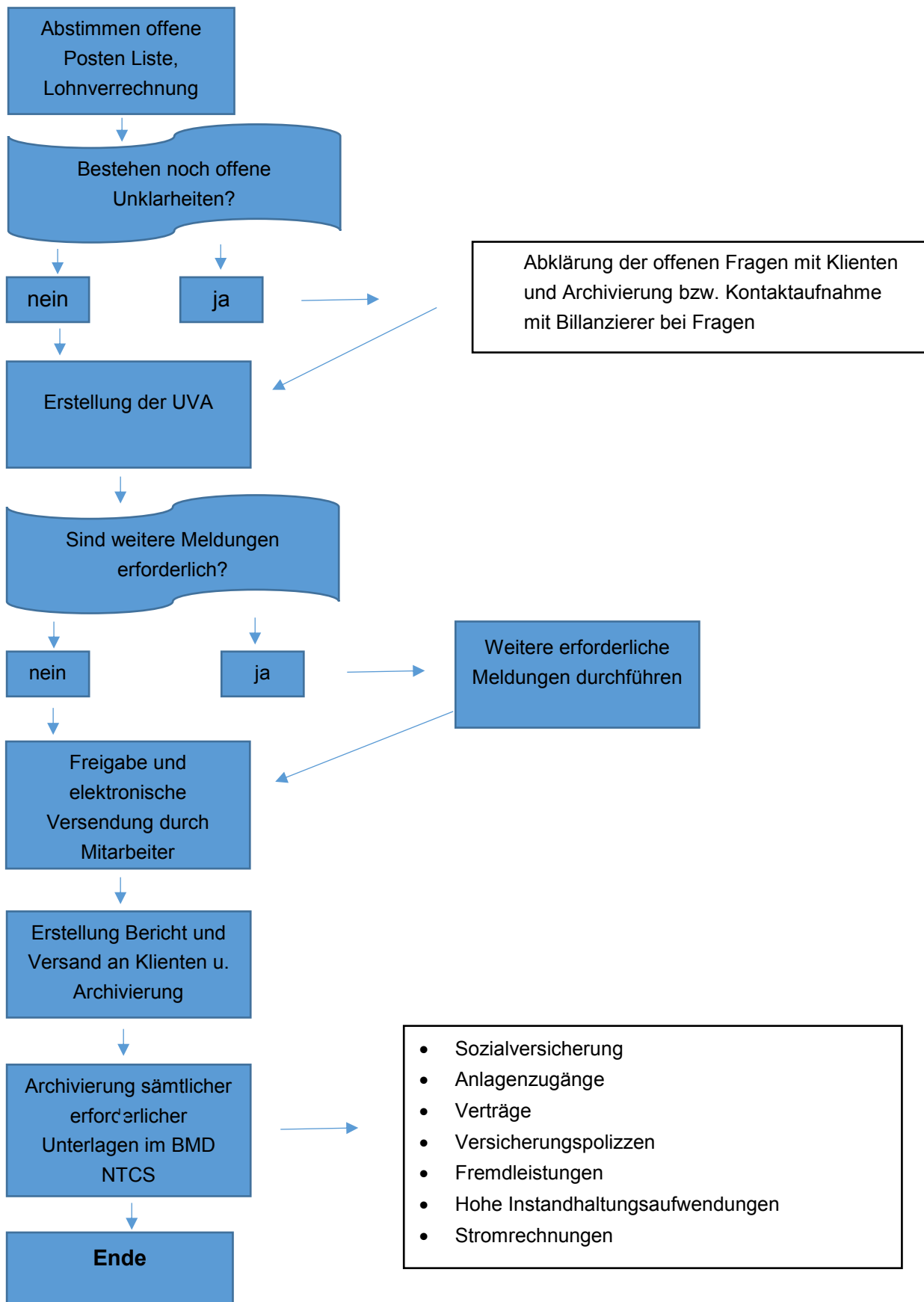
Fortsetzung des Prozesses auf der nächsten Seite



Fortsetzung des Prozesses auf der nächsten Seite



Fortsetzung des Prozesses auf der nächsten Seite



**Abbildung 7:** Darstellung des Prozesses der Erstellung einer Klientenbuchhaltung,  
Quelle: eigene Darstellung.

## 3.2 Risikobeurteilung

Nachdem der Prozess dokumentiert wurde, können die einzelnen Prozessschritte hinsichtlich ihrer Risiken analysiert sowie Kontrollaktivitäten identifiziert werden, um die Risiken zu vermindern bzw. zu vermeiden. Wie im zweiten Kapitel erwähnt, ist eine notwendige Voraussetzung der Risikobeurteilung, dass die Ziele des Kooperationspartners definiert werden. Zu den betrieblichen Zielen des Kooperationspartners zählen die Steigerung der Produktivität unter Beibehaltung der Qualität, kurze Reaktionszeiten gegenüber der Klienten, Einhaltung von Terminen sowie die Kundenzufriedenheit. Des Weiteren soll die Zuverlässigkeit der Berichterstattung gewährleistet sein sowie die Regeleinhaltung aller anwendbaren Gesetze und Vorschriften.

Für den Eintritt bestimmter Risiken gibt es in der Literatur eine Vielzahl von externen und internen Faktoren. Zu den externen Faktoren zählen unter anderem:<sup>70</sup>

- Wirtschaft – Kapital, Liquidität, Arbeitslosigkeit, Wettbewerb
- Umwelt – Naturkatastrophen
- Politik – Regierungswechsel, Gesetzgebung, Regulierungen
- Sozial – Konsumentenverhalten
- Technologie – Ausfälle, Technologieentwicklungen

Die internen Faktoren beinhalten:

- Infrastruktur – Verfügbarkeit von Ressourcen, Kapitalzugang
- Personal – Qualifikation, betrügerische Aktivitäten, Gesundheit
- Prozess – Kapazität, Ausführung, Schnittstellen
- Technologie – Systemverfügbarkeit, Entwicklung, Auslastung, Systemauswahl

Beim Kooperationspartner können die Risiken der laufenden Betreuung der Klienten grundsätzlich in zwei Bereiche gegliedert werden. Diese Bereiche sind einerseits die Risiken aus der internen Leistungserbringung und andererseits die externen Risiken seitens des Klienten.

Im Folgenden wird eine Risiko-Kontroll-Matrix erstellt, die alle wesentlichen Risiken, die sich in dem Bereich der Buchhaltung ergeben, beinhaltet. Diese Matrix stellt die Ziele, Risiken und die Kontrollaktivitäten gegenüber.

---

<sup>70</sup> Vgl. BRÜNGER (2009), S. 97 f.

## Risiken aus der internen Leistungserbringung

Ziel	Risiko	Kontrollaktivität
Alle Belege werden rechtzeitig von den Klienten überbracht bzw. von den Mitarbeitern angefordert	Säumniszuschläge seitens des Finanzamtes bei zu später Abgabe der UVA	Checkliste für Buchhalter
Nur ordnungsgemäße Rechnungen werden verbucht	Nicht berechtigter Vorsteuerabzug bzw. die Nichtabfuhr von Umsatzsteuer führt zur Steuerhinterziehung	Checkliste für Buchhalter
Richtige und zeitnahe Buchungen	Falsche Ermittlung der UVA	Abstimmung der Buchhaltung auf fehlende regelmäßige Zahlungen
Richtige Berechnung und Verbuchung der vorläufigen Abschreibung	Falsche Darstellung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage	Abklärung der Nutzungsdauer mit Bilanzierer und automatische Verbuchung der Abschreibung
Identifizierung und zeitnahe Klärung von allen ungewissen Posten mit Klient	Falsche Darstellung der Ertrags-, Vermögens-, und Finanzlage	Schriftverkehr mit dem Klienten archivieren
Einhaltung aller formaler Vorschriften	Buchungen ohne Belege führen zur falschen Darstellung der Ertrags-, Vermögens-, und Finanzlage	Laufende Fortbildungen der Mitarbeiter
UID Nummern Überprüfung, sofern es vom Klienten erwünscht ist	Klienten entsteht durch die Nichtprüfung der UID Nr. ein Schaden	Checkliste für Buchhalter
Einhaltung der erforderlichen gesetzlichen Vorschriften, wie beispielsweise des UStG, EStG und des UGB	Falsche Darstellung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage	Laufende Fortbildungen

<b>Ziel</b>	<b>Risiko</b>	<b>Kontrollaktivität</b>
Alle Umsatzsteuervoranmeldungen rechtzeitig an das Finanzamt übermitteln	Säumniszuschläge seitens des Finanzamtes bei Nichtabgabe bzw. zu später Abgabe	Einen zuständigen Buchhalter auswählen, der dies überprüft bzw. eines Stellvertreters, der erst ausgewählt werden muss
Alle Berichte der Buchhaltungen zeitgerecht an Klienten übermitteln inkl. Zahlschein über den Betrag, den der Klient an das Finanzamt bezahlen muss.	Säumniszuschläge seitens des Finanzamtes bei Nichtabgabe bzw. zu später Abgabe	Checkliste für Buchhalter, Bericht archivieren
Alle weiteren Meldungen wie beispielsweise ZM, INTRASTAT, Statistiken, Biersteueranmeldungen werden zeitgerecht durchgeführt	Es wird auf Meldungen vergessen und dadurch entsteht dem Klienten ein finanzieller Schaden	Checkliste für Buchhalter
Es werden sämtliche erforderlichen Unterlagen archiviert, wie beispielsweise Verträge, Anlagenzugänge, Stromrechnungen	Falls die Unterlagen nicht archiviert werden, muss diese der Bilanzierer nochmals beim Klienten anfordern	Checkliste für Buchhalter
Es wird bei hohem Umsatzsteuerguthaben auf Wunsch des Klienten ein Rückzahlungsantrag beim Finanzamt durch den Buchhalter durchgeführt	Unzufriedenheit des Klienten bei doppelten Rückzahlungsanträgen, da der Klient die Doppelzahlung an das Finanzamt rücküberweisen muss	Durchsicht des Archivs und Rücksprache mit bilanzierendem Sachbearbeiter, damit kein doppelter Antrag erfolgt
Weiterleiten der Einkommensteuervorauszahlungen an den Klienten	Fristversäumnis der Zahlung	Jeden Tag müssen die Buchhalter im Programm BMD NTCS die Ihnen zugeteilten Fristen durchsehen bzw. fristgerecht erledigen.



<b>Ziel</b>	<b>Risiko</b>	<b>Kontrollaktivität</b>
Richtige Beschriftung und Ablage der Ordner mit den Belegen der Klienten	Der Klient könnte den Eindruck bekommen, dass die Kanzlei nicht kompetent ist	Es gibt eine Richtlinie, wie die Dokumente abzulegen sind
Verrechnung von verursachungsgerechten Honoraren	Falsche Zeiterfassung der Mitarbeiter	Zeitvorgaben und stichprobenartige Überprüfungen mittels Abweichungsanalysen

**Tabelle 1:** Risiko-Kontroll-Matrix mit den Risiken aus der internen Leistungserbringung,

Quelle: eigene Darstellung.

### Externe Risiken seitens des Klienten

<b>Ziel</b>	<b>Risiko</b>	<b>Kontrollaktivität</b>
Richtige Darstellung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage	Überbringung von Belegen, die keine Betriebsausgaben sind und die Verbuchung von Eigenbelegen des Klienten	Mitteilung an Klienten inklusive Archivierung der E-Mails bzw. verfassen eines Protokolls, bei Problemen an den zuständigen Sachbearbeiter wenden
Richtige Darstellung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage	Laufende Verbuchung der Inventur	Rücksprache mit dem bilanzierenden Sachbearbeiter
Korrektes Verhalten	Annahme von teuren Geschenken	Es dürfen nur Kleinigkeiten wie Pralinen und Wein angenommen werden.
Richtige Darstellung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage	Klient übermittelt die angeforderten fehlenden Belege bzw. Informationen nicht	UVA wird trotzdem erstellt, jedoch wird der gesamte Schriftverkehr archiviert

**Tabelle 2:** Risiko-Kontroll-Matrix mit den externen Risiken seitens des Klienten,

Quelle: eigene Darstellung.

Die Risiken aus der internen Leistungserbringung können durch laufende interne und externe Fortbildungen der Belegschaft vermindert werden. Der Kooperationspartner bietet laufend interne und externe Fortbildungen für die Mitarbeiter an. Durch Unterstützung mittels Checklisten kann vorgebeugt werden, dass keine wesentlichen Elemente unberücksichtigt bleiben. Eine solche Checkliste bietet eine einfache Übersicht über die zu erledigenden Tätigkeiten und hilft damit, dass keine Abgabefristen bzw. Meldungen versäumt werden. Des Weiteren bietet diese im Vertretungsfall den Kollegen einen raschen Überblick und es werden Doppelanforderungen von Belegen bzw. Informationen vermieden. Diese Checklisten sind auch für die Schnittstelle zu den bilanzierenden Sachbearbeitern enorm wichtig, da dadurch sichergestellt werden kann, dass alle notwendigen Dokumente und Informationen vollständig vorliegen. Somit kann einem Effizienzverlust entgegengewirkt werden. Des Weiteren kann das interne Risiko durch die Funktionstrennung zwischen Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung erfolgen. Dadurch wird das Vier-Augen-Prinzip beibehalten. Dies ist der Fall beim Kooperationspartner. Mit Hilfe von Zeitvorgaben und darauf durchzuführenden Abweichungsanalysen kann ein Plausibilitätscheck der verursachungsgerechten Zeiterfassung überprüft werden.

Hinsichtlich der externen Risiken seitens der Klienten ist es wichtig, die Mitarbeiter zu sensibilisieren, etwaige auffällige Sachverhalte, wie z.B. Rechnungen, die offensichtlich keine Betriebsausgabe sind, zu dokumentieren und dem Klienten zu kommunizieren. Falls es Probleme mit dem Klienten gibt, ist der zuständige bilanzierende Sachbearbeiter zu kontaktieren.

Der Bereich der Dokumentation ist in Steuerberatungskanzleien enorm wichtig. Diese dient neben der Beweisfunktion auch der Effizienzsteigerung innerhalb der Kanzlei. Beim Mitarbeiterwechsel geht dadurch das klientenspezifische Wissen nicht verloren. Alle wichtigen Unterlagen sind zu archivieren und es sind bei jedem Telefonat Gesprächsprotokolle im Programm BMD NTCS anzufertigen, da diese später oftmals wertvolle Beweismittel sind.

### **3.3 Kontrollaktivitäten**

Wie im zweiten Kapitel dargestellt, sollen Kontrollaktivitäten Risiken verhindern bzw. vermindern. Im Unterkapitel Risikobeurteilung wurden für sämtliche Risiken, die im Bereich der Buchhaltung eintreten können, Kontrollaktivitäten identifiziert. Folgend wird näher auf die Kontrollaktivitäten eingegangen. Es wird überprüft, welche Kontrollaktivitäten bereits beim Kooperationspartner vorhanden sind und welche sinnvoll sind, um sie in Zukunft zu implementieren.

Wie bereits im Unterkapitel Risikobeurteilung erwähnt, ist eine wichtige Kontrollaktivität die Funktionstrennung innerhalb der Kanzlei. Die Erstellung der Buchhaltung und die Erstellung des

Jahresabschlusses darf nicht von derselben Person durchgeführt werden. Somit ist immer ein Vier-Augen-Prinzip gewährleistet und Fehler können besser aufgedeckt werden. Bei schwierigen fachlichen Fragestellungen wird die Geschäftsführung zu Rate gezogen. Beim Kooperationspartner ist die Funktionstrennung gegeben.

Die Überprüfung der monatlichen bzw. quartalweisen UVA erfolgt zurzeit nicht durch einen anderen Sachbearbeiter. Dies wäre jedoch vor allem bei Klienten mit komplexen Steuersachverhalten sinnvoll, um unangenehmen Nachzahlungen im Zuge der Jahressteuererklärung entgegenzuwirken. Des Weiteren ist jeder Mitarbeiter für seine eigenen Klienten verantwortlich. Es gibt keine Instanz, die überprüft, ob alle UVA rechtzeitig übermittelt werden. Es ist zu empfehlen, dass ein Mitarbeiter ausgewählt wird, welcher dies im Programm BMD NTCS überprüft.

Zurzeit erfassen die Buchhalter Anlagegüter im Programm unter der Anlagenvorerfassung, jedoch wird der Punkt Nutzungsdauer nicht befüllt und erst im Rahmen der Jahresabschlusserstellung vom bilanzierenden Sachbearbeiter erfasst. Im Zuge der Verbuchung der vorläufigen Abschreibung stimmen die Buchhalter mit den Bilanzierern die Nutzungsdauer der Anlagenzugänge ab. Die vorläufige Abschreibung wird im Anschluss händisch berechnet und verbucht. Es wäre zu empfehlen, dass im Rahmen dieser Abstimmungsarbeiten die Nutzungsdauer im Programm durch den Buchhalter erfasst wird, denn durch die Software ist es möglich, die Abschreibung monatlich oder im Quartal automatisch berechnen und verbuchen zu lassen. Durch die automatische Berechnung und Verbuchung wird eine mögliche Fehlerquelle beseitigt.

Des Weiteren werden durch das Softwareprogramm bestimmte fehlerhafte Buchungen nicht zugelassen, da im Hintergrund Plausibilitätschecks durchgeführt werden. Bei der Neuerfassung von Kontostammdaten ist es auch wichtig, diese richtig zu erfassen, damit die Kontensalden automatisch in den richtigen Kennziffern in den Steuererklärungen ausgewiesen werden. Bei der Neuanlage einer Buchhaltung wäre es empfehlenswert, diese mit dem bilanzierenden Sachbearbeiter abzustimmen.

Gewisse sensible Bereiche können durch Vergabe entsprechender Berechtigungen im Programm BMD NTCS beschränkt werden. Jedoch sollten die Zugänge so gesetzt werden, dass die Tätigkeiten der Buchhalter ohne wesentliche Schwierigkeiten erbracht werden können. Zurzeit gibt es beim Kooperationspartner keine Beschränkungen. Beispielsweise kann der Zugriff in Finanz Online eingeschränkt werden, da die Mitarbeiter in diesem Bereich nur

Rückzahlungsanträge durchführen. Des Weiteren wäre es möglich, die Lohnverrechnung zu sperren, damit nicht irrtümlich Daten gelöscht bzw. verändert werden.

Wie bereits erwähnt, kann durch Checklisten das Versäumnis von Fristen verhindert sowie die Vollständigkeit der Buchhaltung dokumentiert werden. Des Weiteren kann sich im Vertretungsfall der Mitarbeiter ein rasches Bild über die spezifischen Klienten Merkmale machen. Durch sachgemäße Archivierung wird ein Ressourcenverlust verhindert, da die zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter die Unterlagen nicht doppelt anfordern müssen. Zurzeit existiert beim Kooperationspartner keine Checkliste, in welcher alle relevanten Daten aufgenommen sind. Die Abläufe erfolgen teilweise unterschiedlich und es werden nicht alle erforderlichen Unterlagen sachgemäß archiviert. Deswegen ist es notwendig, eine Checkliste zu entwickeln, damit die Risiken minimiert werden.

Des Weiteren erscheint es sinnvoll, eine Kontrollaktivität zur Überprüfung der Leistungszeiterfassung zu entwickeln, um eine verursachungsgerechte Verrechnung an die Klienten zu gewährleisten. In den folgenden Unterkapiteln erfolgt die Konzeptionierung von Checklisten für die Buchhalter sowie die Entwicklung von Zeitvorgaben als Grundlage zur Kontrolle der Zeiterfassung der Belegschaft.

### **3.3.1 Checkliste für Buchhalter**

Folgend wird eine Checkliste mit allen relevanten Daten, die beim Kooperationspartner erforderlich sind, entwickelt. Die Konzeptionierung erfolgt aufgrund des Prozesses der Erstellung einer Klientenbuchhaltung. Im Bereich der spezifischen Merkmale des Klienten soll beispielsweise Kleinunternehmer eingetragen werden. Unter dem Bereich der Notiz sind vom Buchhalter relevante Informationen zu befüllen.

<b>Klienten Name:</b>	<b>Sachbearbeiter:</b>
<b>Klienten Nr.:</b>	<b>Geschäftsjahr u. Monat:</b>
<b>Tätigkeit:</b>	<b>Spezifische Merkmale des Klienten:</b>

<b>Vorgang</b>	<b>Erledigt</b>	<b>Notiz</b>
Belege chronologisch sortieren – bzw. Hinweis an Klienten wie die Belege sortiert werden sollen, damit weniger Kosten entstehen		
Kontrolle der Rechnungsmerkmale laut § 11 UStG – Mitteilung an Klienten bei „falschen“ Rechnungen sowie Archivierung des Schriftverkehrs		
Ausgangsrechnungen buchen inkl. Rechenstreifen u. mit „gebucht“ Stempel kennzeichnen		
Eingangsrechnungen buchen inkl. Rechenstreifen u. mit „gebucht“ Stempel kennzeichnen		
UID Nr. Abfrage bei neuen Klienten – falls vom Klienten gewünscht		
Bank, Kreditkonten und Sparbücher buchen und mit „gebucht“ Stempel versehen – falls Auszüge fehlen, müssen diese beim Klienten angefordert werden		
Kassa buchen inkl. Rechenstreifen, falls vom Klienten keine laufende Kassa geführt wird und die Belege mit dem „gebucht“ Stempel kennzeichnen		
Falls Barumsätze getätigt werden, besteht eine Registrierkassenpflicht? Führt der Klient eine Registrierkassa und entspricht diese den gesetzlichen Verpflichtungen? – Bei Anforderung Hinweis an Klient u. Archivierung des Schriftverkehrs		
Wurden Anlagegüter gekauft? Eingabe der Daten in die Anlagenvorerfassung inkl. Archivierung der Rechnungen zu der erfassten Buchung		
GSVG Konto online mit Buchhaltung abstimmen inkl. Archivierung der Auszüge		
Wurde die vorläufige AfA verbucht?		
Stimmt das Buchhaltungskonto Beratungsaufwand des Klienten mit dem internen Konto über die Zahlungseingänge beim Kooperationspartner überein?		
Wurde die Lohnverrechnung in das Buchhaltungsprogramm automatisch eingespielt und abgestimmt?		
Wurden alle Abgaben am Finanzamtskonto gemeldet? Stimmen diese mit der Buchhaltung überein?		

Vorgang	Erledigt	Notiz
Kontrolle des WEBEKU Konto online falls, es Differenzen zwischen den Zahlungen und der Lohnverrechnung gibt inkl. Archivierung		
Wurde das Finanzamtskonto vollständig eingebucht?		
Gibt es Lieferanten- und Kundenforderungen, die schon seit einem längeren Zeitraum offen sind? Abstimmung mit Klient.		
Wurden alle notwendigen Rechnungsabgrenzungen durchgeführt?		
Richtige Verbuchung von PKW im Betriebsvermögen hinsichtlich Vorsteuer?		
Gibt es Reihengeschäfte oder Dreiecksgeschäfte und wurden diese korrekt verbucht?		
Ist die Buchhaltung auf Vollständigkeit überprüft?		
Bestehen noch offene Unklarheiten? Kontaktaufnahme mit Klient oder zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter		
Sind alle erforderlichen Unterlagen archiviert? Wie beispielsweise Verträge, Versicherungspolizzen, Fremdleistungen und Stromrechnungen		
Wurde die Erstellung der UVA und Übermittlung mittels XML Datei an das Finanzamt durchgeführt?		
Sind weitere Meldungen notwendig? Wie z.B. ZM, INTRASTAT, Biersteueranmeldung, Statistiken, Deutsche Umsatzsteuer-voranmeldung.		
Übermittlung des Berichtes an den Klienten inkl. Archivierung?		
Ist ein Rückzahlungsantrag erforderlich?		
Vierteljährliche Erstellung einer Aufgabe im Programm BMD NTCS an den zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter		

**Tabelle 3:** Checkliste für Buchhalter,  
Quelle: eigene Darstellung.

Die erstellte Liste stellt einen Grundbaustein dar. Es erscheint sinnvoll, dass diese Checkliste vom zuständigen Buchhalter auf den jeweiligen Klienten angepasst wird. Beispielsweise können bei Kunden, die keine Ausgangs- und Eingangsrechnungen erstellen, diese Punkte

herausgenommen werden.<sup>71</sup> Des Weiteren wäre es effizient, dass eine Liste namens „offene Fragen“ erstellt wird, in jener alle angeforderten offenen Unterlagen aufgenommen werden. Somit gestaltet sich die Suche im Vertretungsfall sowie für den zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter leichter. Die Checkliste soll monatlich bzw. quartalsmäßig vom Buchhalter im System archiviert werden.

Des Weiteren wäre es effizient, am Jahresende eine Liste zu führen, die einen Gesamtüberblick gibt, damit die bilanzierenden Sachbearbeiter einen raschen Überblick über die erledigten bzw. offenen Tätigkeiten erhalten und nicht die einzelnen monatlichen Listen durchsehen müssen. Durch eine Buchhaltungsjahrescheckliste werden doppelte Arbeiten vermieden. Folgend wurde eine solche Arbeitshilfe entwickelt.

<b>Klienten Name:</b>	<b>Sachbearbeiter:</b>
<b>Klienten Nr.:</b>	<b>Geschäftsjahr:</b>
<b>Tätigkeit:</b>	<b>Spezifische Merkmale des Klienten:</b>

<b>Vorgang</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein, warum?</b>
Der Saldo des Finanzamtskonto zum Bilanzstichtag stimmt mit dem Buchhaltungskonto überein?		
Das GSVG Konto in der Buchhaltung stimmt mit dem Online Konto überein und es sind sämtliche Auszüge archiviert?		
Das Beratungsaufwandskonto in der Buchhaltung stimmt mit dem internen Konto überein?		
Ist die Lohnverrechnung abgestimmt und besteht keine Differenz? Wurde das Jahreskonto inkl. Abstimmungsberechnung im System archiviert? Wurden alle Abgaben am Finanzamtskonto korrekt gebucht?		
Es sind sämtliche erforderliche Belege laut Buchhaltungsscheckliste archiviert?		
Es sind alle Rechnungsabgrenzungen eingebucht?		
Die Offene-Posten-Liste ist mit dem Klient abgestimmt und inkl. Notizen archiviert?		

<sup>71</sup> Vgl. STEINMAURER/SCHLAGER (2006), S. 64.

Vorgang	Ja	Nein, warum?
Der Saldo sämtlicher Bankkonten, Kreditkonten, Sparbüchern und Kassen ist per 31.12.xx korrekt gebucht?		
Die Buchhaltung ist vollständig? Falls nicht, ist im Anschluss das Fehlerprotokoll einzufügen!		

**Tabelle 4:** Buchhaltungsjahrescheckliste,  
Quelle: eigene Darstellung.

### Offene Fragen Protokoll

Fragestellung an Klienten	Gesendet am:	Erledigt am:

**Tabelle 5:** Offene Fragen Protokoll,  
Quelle: eigene Darstellung.

### 3.3.2 Konzeptionierung von Zeitvorgaben

Die Leistungszeiterfassung ist in Steuerberatungskanzleien die Grundlage für die Verrechnung der Honorare an die Klienten. Selbst wenn die Abrechnung nach Pauschalen erfolgt, ist die korrekte Zeiterfassung für Kontrollberechnungen im Nachhinein nötig. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass in Zukunft alle angefallenen Kosten inklusive Gewinnaufschlag weiterverrechnet werden. Aus Sicht des IKS stellen sich folgende Fragen:<sup>72</sup>

- Gibt es eine Gewährleistung dafür, dass die Mitarbeiter nur die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung aufzeichnen? Werden die Aufzeichnungen durch einen Vorgesetzten kontrolliert?
- Wird durch eine technische Kontrollmöglichkeit, wie beispielsweise durch Zutrittssysteme die Anwesenheitszeit mit der tatsächlich erfassten Zeit im Programm kontrolliert?
- Haben die Mitarbeiter nur Zugriff auf die eigene Zeiterfassung und können sie diese im Nachhinein ändern?
- Werden von der Geschäftsführung Plausibilitätsprüfungen durchgeführt?

<sup>72</sup> Vgl. WILFINGSEDER/HAIDENTHALER (2011), S. 158 f.



- Werden alle Leistungen zeitgerecht im System erfasst?
- Wie kann sichergestellt werden, dass die Arbeitszeit auf den richtigen Klienten im System erfasst wird? Wird den Mitarbeitern kommuniziert, wie wichtig die Zeiterfassung ist und wie wird mit Fehlbuchungen von Mitarbeitern umgegangen?
- Kann die Belegschaft unbegrenzt Stunden auf intern auftragen oder gibt es eine Grenze?

Beim Kooperationspartner gibt es keine Gewährleistung, dass nur die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung aufgezeichnet wird. Die Arbeitszeitaufzeichnungen werden nicht direkt durch einen Vorgesetzten kontrolliert. Im Rahmen der Honorarverrechnung werden die zuständigen Sachbearbeiter gefragt, falls es hohe zeitliche Schwankungen zu Vormonaten gibt. Die Mitarbeiter haben nicht nur Zugriff auf die eigene Zeiterfassung, sondern auch auf die von den Kollegen und können im Nachhinein Daten ändern. Es erscheint sinnvoll, wenn diese Option gesperrt werden würde, da es aus programmtechnischer Sicht möglich ist. Von den Mitarbeitern erfolgt die Zeitaufzeichnung teilweise Wochen im Nachhinein. Dadurch können verrechenbare Zeiten vergessen werden. Es wäre sinnvoll, dass die Leistungserfassung im Programm am gleichen Tag erfolgen muss. Des Weiteren gibt es keine Möglichkeit zur Sicherstellung, dass die Arbeitszeit auf die richtigen Klienten aufgetragen wird. Deswegen erscheint es sinnvoll, einen Kontrollmechanismus in Form von Zeitvorgaben zu implementieren. Dadurch können in Zukunft Plausibilitätschecks durchgeführt werden. Des Weiteren sollte durch die Geschäftsführung kommuniziert werden, wie viele Stunden auf intern aufgetragen werden dürfen.

Um möglichst realitätsnahe Zeitvorgaben zu erhalten, erscheint es nicht sinnvoll, diese aus Vergangenheitswerten zu berechnen, da diese Zeiten möglicherweise falsch im Programm erfasst wurden. Im Rahmen der Konzeptionierung von Zeitvorgaben wurden Echtzeitmessungen durchgeführt. Dadurch werden möglichst realitätsnahe Sollzeiten abgeleitet.

Die Messung der Zeiten der Buchhaltungstätigkeiten erfolgt anhand der erarbeiteten einzelnen Prozessschritte. Die Zeiten wurden vom Verfasser der Arbeit gemessen. Für jeden Prozessschritt wurde eine Abhängigkeit wie z.B. der Umfang der Durchführungen ausgewählt. Die Messgröße gibt Auskunft über die Anzahl der Durchführungen.

Die folgende Tabelle zeigt die einzelnen Prozessschritte mit den Abhängigkeiten und der Messgröße sowie den Ergebnissen der Messung:

<b>Prozessschritt</b>	<b>Abhängigkeit von</b>	<b>Messgröße</b>	<b>Messung</b>
Belege anfordern bzw. Übermittlung durch Klient	Per E-Mail Per Telefon Übermittlung durch Klient	E-Mail u. Anruf durch Klient	3 min. 30 sec.- 15 min.
Belege sortieren	Umfang Art der Übermittlung, z.B. E-Mail	-	-
Kontrolle Rechnungsmerkmale	Umfang	-	-
Übersicht über Klienten verschaffen	Neuer Klient Klient von anderem Sachbearbeiter	-	-
AR buchen und „gebucht“ Stempel und Rechenstreifen	Umfang	10 Belege	5 min.
ER buchen und „gebucht“ Stempel und Rechenstreifen	Umfang	10 Belege	5 min.
Lieferant anlegen und UID Abfrage	Umfang	1	2 min.
Kunden anlegen	Umfang	1	1 min.
Bank, Sparbücher, Kreditkonten buchen	Umfang	10 Zeilen	Bil. – 5 min. EAR - 10 min
Kassa buchen und „gebucht“ Stempel und Rechenstreifen	Umfang	10 Belege	Bil. – 12 min. EAR - 12 min.
Eingabe in Anlagenvorerfassung und Archivierung	Umfang	1	4 min.
Finanzamtskonto buchen und Umbuchungen	Umfang	10	12 min.

Prozessschritt	Abhängigkeit von	Messgröße	Messung
Rechnungsabgrenzungen durchführen	Umfang	1	2 min.
Abstimmen der Buchhaltung auf Vollständigkeit	Umfang Lohnverrechnung Offene Posten Liste GSVG Auszug abrufen WEBEKU Beratungsaufwand, Mieten, Telefon	GSVG Auszug WEBEKU Wie viele Konten sind bebucht? 30 Konten	5 min. 5 min. 10 min.
Anforderung fehlender Belege bzw. Klärung offener Fragen	Per E-Mail Telefonat	Kommt auf Klient an	30 sec. – 3 h am Jahresende
Erstellung UVA			5 min.
weitere Meldungen	ZM INTRASTAT Biersteueranmeldung Statistik Austria Konjunkturstatistik Vorsteuerrückerstattung Deutsche UVA	automatisch mit UVA 10 Belege 1 Anmeldung 1 Statistik 1-mal monatl. 1-mal jährl. 1-mal	0 min. 15 min. 15 min. 30 min. 30 min. 30 min. 5 min.
Erstellung Bericht und Versand an Klienten		1	10 min.
Archivierung von sämtlichen erforderlichen Unterlagen		1 Unterlage	2 min.
Durchführung Rückzahlungsantrag		1	5 min.
Weiterleitung Einkommensteuervorauszahlung Zahlschein		1	5 min.

**Tabelle 6:** Zeitvorgabenkonzept,  
Quelle: eigene Darstellung.

Bei einzelnen Prozessschritten hängt die Dauer der Bearbeitung stark vom Klienten ab. Wie zum Beispiel die Anforderung der Belege. Falls der Klient die Belege in der Kanzlei persönlich vorbei bringt, kann die Zeit zwischen 30 Sekunden und einer Viertelstunde schwanken. Um standardisierte Zeitvorgaben entwickeln zu können, sollten einzelne Prozessschritte im Programm in der Zeiterfassung extra eingetragen werden. Es besteht die Möglichkeit, einzelne Tätigkeitsfelder im Programm BMD NTCS in der Leistungszeiterfassung anzulegen. Bisher sind diese unter laufende Buchhaltung, Belege sortieren, Abstimmung, Statistik, Buchhaltung Sonderleistung, Rückzahlungsantrag, Einkommensteuervorauszahlung, Buchhaltung Eigenfehler und nicht verrechenbare Zeit Kommunikation mit Kunden gegliedert. Jedoch verwenden die Mitarbeiter meistens nicht die vorgesehenen Tätigkeitsfelder. Es ist sehr wichtig, dass die Geschäftsleitung an die Mitarbeiter kommuniziert, dass diese Felder verwendet werden müssen, da es enorm wichtig ist, die angefallenen Zeiten verursachungsgerecht zu verrechnen.

Der Prozessschritt Belege sortieren ist individuell. Es ist nicht möglich, die Zeit mittels Sollvorgaben auf alle Klienten zu verallgemeinern. Manchmal ist es der Fall, dass der Buchhalter die Belege per E-Mail übermittelt bekommt und diese ausdrucken muss. Bei diesem Prozessschritt ist es notwendig, die aufgebrauchte Zeit auf das Tätigkeitsfeld Belege sortieren zu erfassen, da diese Zeit an den Kunden extra verrechnet wird.

Die Kontrolle der Rechnungsmerkmale erfolgt gleichzeitig mit dem Buchen und wird mit der dort angefallenen Zeit mitberücksichtigt.

Die Schaffung einer Übersicht über einen Klienten ist individuell. Die erforderlichen Informationen erhalten die Buchhalter von der Geschäftsleitung. Zurzeit gibt es kein eigenes Tätigkeitsfeld. Jedoch wäre es sinnvoll, eines zu installieren. Falls im Vertretungsfall ein Buchhalter einen Klienten übernehmen muss, wird dieser wahrscheinlich länger brauchen als der zuständige Sachbearbeiter, da er sich erstmals einen Überblick verschaffen muss. Des Weiteren benötigt die Erstanlage einer Buchhaltung längere Zeit.

Bei der Zeitmessung beim Buchen von der Bank wurde ein Unterschied zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechnern und Bilanzierern festgestellt. Für Bilanzierer wird weniger Zeit benötigt, da bereits die Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen eingebucht sind.

Bei AR, ER, Bank, Sparbücher, Kreditkonten und der Kassa können aufgrund des Umfangs der Belege Sollzeiten, die für alle Klienten gültig sind, entwickelt werden. Des Weiteren können für folgend aufgelistete Prozessschritte Zeitvorgaben entwickelt werden:

- Anlegen Lieferant bzw. Kunden und UID Nummern Abfrage
- Eingabe in die Anlagenvorerfassung inkl. Archivierung der Belege
- Rechnungsabgrenzungen
- Finanzamtskonto buchen und Umbuchungen
- Erstellung der UVA
- Erstellung Bericht und Versand an Klienten
- Archivierung von sämtlichen erforderlichen Unterlagen
- GSVG Auszug Abruf inkl. Archivierung
- WEBEKU Abruf inkl. Archivierung
- Abstimmen der Buchhaltung auf Vollständigkeit

Bei der Anforderung von fehlenden Belegen bzw. der Klärung von offenen Fragen können keine allgemeingültigen Zeitvorgaben erstellt werden, da die aufgewendete Zeit individuell vom Klienten abhängig ist. Es kommt darauf an, wie vollständig die Buchhaltung abgegeben wird. Im Extremfall beträgt der Zeitaufwand für die Anforderung am Jahresende drei Stunden. Deswegen ist es für diesen Prozessschritt sinnvoll, ein eigenes Tätigkeitsfeld im Programm anzulegen, damit die Zeit verursachungsgerecht weiterverrechnet werden kann.

Für die weiteren Meldungen wie INTRASTAT, Biersteueranmeldung, Statistik Austria, Konjunkturstatistik, Erstellung einer Deutschen UVA, Durchführung eines Rückzahlungsantrages sowie die Weiterleitung der Einkommensteuervorauszahlung können Zeitvorgaben anhand der Echtzeitmessung entwickelt werden, jedoch sind diese einzelnen Vorgänge in dem jeweiligen dafür vorgesehenen Tätigkeitsfeld einzutragen, da diese Leistungen extra verrechnet werden. Die angefallene Zeit für alle anderen genannten Prozessschritte wird unter dem Bereich laufende Buchhaltung zusammengefasst. Falls Arbeiten für den Klienten zu erledigen sind, die im Prozess nicht genannt wurden, sind diese unter dem Tätigkeitsfeld „Buchhaltung Sonderleistung“ in der Leistungszeiterfassung im Programm BMD NTCS zu erfassen.

Die folgende Tabelle zeigt die Prozessschritte, welche auf ein eigenes Tätigkeitsfeld im Programm zu erfassen sind:

Prozess	Tätigkeitsfeld im Programm
Belege anfordern bzw. Übermittlung	Nicht verrechenbare Zeit, Kommunikation mit Kunden
Belege sortieren	Belege sortieren
Übersicht über Klienten	Neue Buchhaltung, Vertretungsfall
Anforderung fehlender Unterlagen, bzw. Klärung offener Fragen	Anforderung fehlender Unterlagen
INTRASTAT	INTRASTAT
Biersteuervoranmeldung	Biersteuervoranmeldung
Statistik Austria, Konjunkturstatistik	Statistik
Deutsche UVA	Deutsche UVA
Durchführung Rückzahlungsantrag	Rückzahlungsantrag FA
Weiterleitung Einkommensteuervorauszahlung	Einkommensteuervorauszahlung
Restliche Prozessschritte	Lfd. Buchhaltung
Nicht genannte Prozessschritte	Buchhaltung Sonderleistung

**Tabelle 7:** Beispiele für Tätigkeitsfelder im Programm BMD NTCS,  
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Erstellung der Zeitvorgaben für das Tätigkeitsfeld laufende Buchhaltung müssen die einzelnen Klienten hinsichtlich des Umfangs der einzelnen Prozessschritte analysiert werden, damit realitätsnahe Zeitvorgaben pro Kunde entwickelt werden können.

### 3.3.3 Berechnung der Sollzeiten für ausgewählte Klienten

Beim Kooperationspartner sind jedem Buchhalter Klienten zugeteilt, für die sie regelmäßig die Buchhaltungen erstellen müssen. Jedoch gibt es zwei Buchhalter die keine fixe Zuständigkeit haben, da sie erst seit Beginn 2016 für das Unternehmen tätig sind und bis heute noch keine Zuweisung von Klienten erfolgte.

Es werden für jeden Buchhalter mit festgelegter Zuteilung von Klienten fünf Buchhaltungen nach dem Zufallsprinzip ausgewählt. Es wird darauf geachtet, dass ein ausgewogenes Verhältnis der verschiedenen Gewinnermittlungsarten und Branchen stattfindet. Anhand der Prozessschritte

und der dafür notwendigen Zeit, die durch die Echtzeitmessung festgelegt wurde, werden Zeitvorgaben entwickelt. Die Namen der Mitarbeiter werden mit dem ersten Buchstaben des Vor- und Nachnamens abgekürzt. Des Weiteren werden die Namen der Klienten nicht genannt, sondern es wird mit der Nummer der Klienten, die im Buchhaltungsprogramm vergeben wird, gearbeitet.

Die Sollzeiten werden jeweils pro Monat entwickelt. Der Betrachtungszeitraum ist von Juli bis Oktober 2016. Somit können Schwankungen in den einzelnen Monaten aufgedeckt werden. Saisonbetriebe wurden außer Acht gelassen. An dieser Stelle findet eine Berechnung der Zeitvorgaben statt. Es werden nicht alle Berechnungen dargestellt, sondern die Ergebnisse. Die Sollzeiten werden im nächsten Kapitel Abweichungsanalysen den tatsächlich im Leistungszeiterfassungsprogramm erfassten Zeiten gegenübergestellt.

Der Klient mit der Nummer 221924 betreibt eine Gaststätte und der Gewinn wird laut § 4 (3) EStG ermittelt. Im Folgenden befindet sich die Berechnung für die Sollzeiten für Juli bis Oktober:

<b>Oktober</b>	<b>2016</b>		<b>September</b>	<b>2016</b>	
	<b>Umfang</b>	<b>"Sollzeit"</b>		<b>Umfang</b>	<b>"Sollzeit"</b>
Bank	70	70	Bank	80	80
Kassa	40	48	Kassa	40	48
Abstimmen	60	20	Abstimmen	60	20
UVA		5	UVA		5
Bericht		10	Bericht		10
			GSVG-Auszug		5
Archiv.	1	2	Archiv.	2	4
FA	10	12	FA	5	6
Summe		167	Summe		178
Zeitvorgabe		2 h 47 min	Zeitvorgabe		2 h 58 min

<b>August</b>	<b>2016</b>		<b>Juli</b>	<b>2016</b>	
	<b>Umfang</b>	<b>"Sollzeit"</b>		<b>Umfang</b>	<b>"Sollzeit"</b>
Bank	50	50	Bank	70	70
Kassa	40	48	Kassa	70	84
Abstimmen	60	20	Abstimmen	60	20
UVA		5	UVA		5
Bericht		10	Bericht		10
Archiv.	1	2	Archiv.		
FA	5	6	FA		
Summe		167	Summe		178
Zeitvorgabe		2 h 21 min	Zeitvorgabe		2 h 58 min

**Tabelle 8:** Beispiel für die Berechnung der Zeitvorgaben,

Quelle: eigene Darstellung.

Im Oktober wurden in der Bank 70 Buchungszeilen gebucht. Laut den Sollvorgaben darf der Buchhalter daher 70 Minuten benötigen. Des Weiteren gibt es beim Klienten eine Kassa. Für 40 Belege darf der Buchhalter 48 Minuten aufwenden. In der Klientenbuchhaltung sind 60 Konten vorhanden, deswegen darf der Sachbearbeiter für die Abstimmarbeiten 20 Minuten benötigen. Für die Erstellung der UVA und des Berichtes, der an den Klienten gesendet wird, dürfen insgesamt 15 Minuten verbraucht werden. Für die Archivierung und die Buchungen, die für das Finanzamtskonto benötigt werden, darf der Buchhalter im Monat Oktober 14 Minuten aufwenden. Durch Summierung der einzelnen Sollzeiten ergibt sich für das Monat Oktober eine Zeitvorgabe von 2 Stunden und 47 Minuten. Für den Monat September lautet die Zeitvorgabe 2 Stunden und 58 Minuten. Es ist sinnvoll, die Zeiten für jede angefangene viertel Stunde aufzurunden, da die Honorarverrechnung auf Viertelstunden Basis arbeitet. Somit darf der zuständige Sachbearbeiter für diese Buchhaltung in den Monaten Juli, September und Oktober maximal drei Stunden benötigen. Im Monat August sind es zweieinhalb Stunden.

Anhand der entwickelten Sollzeiten können im nächsten Schritt Abweichungsanalysen durchgeführt werden.

### 3.3.4 Erstellung von Abweichungsanalysen

In diesem Unterkapitel werden die berechneten Zeitvorgaben den tatsächlich erfassten Zeiten im Programm gegenübergestellt. Des Weiteren wurde bei Abweichungen nach möglichen Ursachen geforscht

#### Abweichungsanalyse für PM

Mitarbeiter PM ist seit dem Jahr 2015 für vierzig Stunden pro Woche beim Kooperationspartner angestellt. Er betreut Klienten aus den unterschiedlichsten Branchen. Der Klient, für dem die Berechnung vorgestellt wurde, gehört zu seinem Zuständigkeitsbereich. Folgend sind die Sollzeiten den tatsächlich erfassten Zeiten gegenübergestellt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	3,00 h	3,00 h	2,50 h	3,00 h
tatsächlich erfasste Zeit	5,00 h	3,00 h	4,25 h	3,00 h

Es ist ersichtlich, dass im September und Juli die Zeitvorgabe eingehalten wurde, jedoch gibt es im Oktober und August eine starke Abweichung. In den zwei Monaten, in denen die Abweichung stattfand, hat nicht PM die Buchhaltung erstellt, sondern die Mitarbeiterin GM, welche noch keine festgelegte Zuständigkeit hat. Dies ist eine Erklärung dafür, warum es zu Abweichungen kommen kann, da dieser Klient für sie neu war.



Vom Mitarbeiter PM wurde zum Vergleich ein weiterer Gaststättenbetreiber herangezogen. Dieser Klient hat die Nummer 221239. Der Gewinn wird auch mit § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	3,00 h	4,50 h	3,75 h	3,25 h
tatsächlich erfasste Zeit	8,00 h	6,00 h	3,75 h	1,50 h

Im Monat Oktober ist eine extreme Abweichung ersichtlich. Laut Zeiterfassung hat nicht PM gebucht, sondern MA. Diese Mitarbeiterin ist noch nicht lange im Betrieb und arbeitet nur zehn Stunden pro Woche, da sie neben der Arbeit studiert. Im Monat September hat GM gebucht. Laut Zeiterfassung ist nicht ersichtlich, warum es zu Abweichungen kommt. Im August und Juli hat PM gebucht. Da die Zeit im Juli stark unterschritten wurde, ist es möglich, dass die angefallene Zeit nicht auf den richtigen Klienten erfasst wurde.

Als nächstes wurde der Klient mit der Nummer 220301 analysiert. Es handelt sich um eine GmbH, die im Gastgewerbe tätig ist. Dieser Kunde wurde herangezogen, da untersucht werden soll, ob die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten einen Einfluss auf die Zeitvorgaben haben.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	4,50 h	4,25 h	4,50 h	4,00 h
tatsächlich erfasste Zeit	4,00 h	2,00 h	3,25 h	2,25 h

PM hat alle vier Monate gebucht. Jedoch sind starke Schwankungen enthalten. Die Anzahl der Belege sind für alle Monate annähernd ähnlich. In der Leistungszeiterfassung ist nur buchen vermerkt. Da es sich um eine Schwankungsbreite von zwei Stunden handelt, stellt sich die Frage, ob die Zeiten tatsächlich auf dem korrekten Klienten erfasst wurden.

Der nächste Klient mit der Nummer 220872 ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG und ist im Maschinenhandel und –service tätig.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	5,50 h	4,50 h	5,50 h	5,25 h
tatsächlich erfasste Zeit	4,50 h	4,00 h	4,25 h	3,75 h

PM hat diesen Klient alle vier Monate gebucht. Er hat jeden Monat die Zeitvorgaben erfüllt. Jedoch wurden sie teilweise wieder stark unterschritten.

Die Klientennummer 221823 ist ein § 4 (3) EStG Ermittler und hat eine KFZ Werkstatt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	5,75 h	4,75 h	5 h	5,5 h
tatsächlich erfasste Zeit	5,75 h	4,75 h	5,25 h	4,5 h

Die Buchhaltung hat jeden Monat PM durchgeführt. Die Sollzeiten stimmen mit den tatsächlich erfassten Zeiten sehr gut überein.

Zusammenfassend kann für Mitarbeiter PM festgestellt werden, dass die Zeitvorgaben größtenteils übereinstimmen, jedoch manchmal eine Unterschreitung stattfindet. Gründe dafür können einerseits sein, dass er ein sehr kompetenter Mitarbeiter ist, andererseits wurden eventuell die Zeiten im Leistungszeitprogramm nicht korrekt erfasst.

### **Abweichungsanalyse für SS**

Die Mitarbeiterin SS ist für zwanzig Stunden in der Woche beim Kooperationspartner beschäftigt. Sie ist eine langjährige Mitarbeiterin. Als erstes wurde der Klient mit der Nummer 220277 analysiert. Er ist im Service und der Wartung von mechatronischen Systemen tätig. Der Gewinn wird mittels § 4 (1) ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	1,25 h	1,25 h	1,25 h	1,25 h
tatsächlich erfasste Zeit	1,75 h	1,25 h	1,25 h	1,25 h

SS buchte die Monate Juli bis September. Die errechnete Sollzeit stimmt genau mit der Leistungserfassung zusammen. Im Oktober hat GM die Buchhaltung bearbeitet. Die Abweichung kommt zustande, da sie diese Buchhaltung erstmalig bearbeitete.

Als nächstes wurde der Klient mit der Nummer 220536 analysiert. Er ist im Baugewerbe tätig und der Gewinn wird mittels § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	1,00 h	1,25 h	1,00 h	1,25 h
tatsächlich erfasste Zeit	1,75 h	0,50 h	1,75 h	0,00 h

SS buchte alle Monate. Die errechneten Sollzeiten stimmen mit der tatsächlich erfassten Zeit in der Leistungserfassung nicht überein. Der Grund dafür ist, dass SS die Buchhaltung vom Klienten alle zwei Monate erhält und diese dann bucht. Sie hat die Zeit nicht korrekt auf die einzelnen Monate erfasst. Bei Summierung der Sollzeit von zwei Monaten stimmt diese mit der summierten tatsächlich erfassten Zeit überein.

Der Klient mit der Nummer 220762 ist ein Mechatroniker und ermittelt den Gewinn gemäß § 4(3) EStG.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	2,25 h	3,00 h	3,00 h	2,75 h
tatsächlich erfasste Zeit	4,75 h	6,75 h	5,50 h	6,75 h

Die Sollzeiten und die tatsächlich erfassten Zeiten stimmen in keinem Monat überein. Die Buchhaltung wurde in den Monaten Juli, September und Oktober von der Mitarbeiterin GM erstellt. Im Monat August hat SS gebucht. Bei diesem Klient stellt sich die Frage, warum die Zeiten nicht übereinstimmen. Deswegen wurde bei diesem Klienten das Vorjahr analysiert. Im September 2015 war ein ähnlicher Umfang von Belegen und die Sollzeiten wurden erfüllt. Es stellt sich daher die Frage, wurden noch weitere Leistungen getätigt, die nicht sachgemäß im Leistungszeiterfassungsprogramm erfasst wurden und möglicherweise verrechenbar wären oder sind die Zeiten nicht korrekt erfasst. Die Geschäftsführung sollte diesen Sachverhalt mit den Buchhaltern besprechen.

Der nächste Klient, der analysiert wurde, ist ein Handelsvertreter und hat die Nummer 220841. Der Gewinn wird gemäß § 4 (3) ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	2,00 h	2,00 h	2,25 h	2,00 h
tatsächlich erfasste Zeit	3,75 h	2,25 h	4,25 h	0,25 h

Im Monat Oktober hat GM gebucht. Die Zeit wurde wieder deutlich überschritten, da es ein neuer Klient für sie ist. Die restlichen Monate war SS für die Buchhaltung zuständig. Die Monate Juli und August wurden gemeinsam gebucht und die Zeit wurde im System nicht auf die einzelnen Monate aufgeteilt. Bei SS wurde die Zeit minimal überschritten.

Der letzte Klient, der betrachtet wurde, hat die Nummer 221811 und ist im Gastgewerbe tätig. Der Gewinn wird gemäß § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	1,50 h	2,00 h	2,00 h	1,50 h
tatsächlich erfasste Zeit	0,75 h	0,75 h	1,00 h	0,50 h

Alle Monate hat SS die Buchhaltung durchgeführt. Diese Buchhaltung wird jeweils für zwei Monate erstellt. Die Sollzeiten wurden deutlich unterschritten. Es stellt sich die Frage, ob eventuell vergessen wurde, die Zeit im Programm zu erfassen.

Zusammenfassend kann für Mitarbeiterin SS festgestellt werden, dass die Zeitvorgaben größtenteils übereinstimmen, jedoch manchmal geringfügige Überschreitungen und Unterschreitungen stattfinden. Dennoch sollte geklärt werden, warum bei den Klienten mit der Nummer 220762 die Zeiten im Jahr 2016 extrem abweichen und im Jahr 2015 nicht. Eventuell sind Leistungen angefallen, die an den Klienten verrechnet werden können.

## Abweichungsanalyse für SR

Die Mitarbeiterin SR ist für zwanzig Stunden in der Woche beim Kooperationspartner beschäftigt. Sie ist eine langjährige Mitarbeiterin. Als erstes wurde der Klient mit der Nummer 220753 analysiert. Der Kunde ist im Gastgewerbe tätig und der Gewinn wird mittels § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	2,25 h	2,50 h	3,00 h	2,50 h
tatsächlich erfasste Zeit	2,25 h	3,25 h	3,75 h	2,50 h

Die Buchhaltung wurde alle vier Monate von SR erstellt. In den Monaten August und September gibt es Abweichungen von den tatsächlich erfassten Stunden zu den Sollzeiten. Die Abweichungen entstanden aufgrund von Sortierungsarbeiten und Telefonaten. SR hat dies genau in der Leistungszeiterfassung im Programm dokumentiert.

Der nächste Klient, der analysiert wurde, hat die Nummer 222030 und ist im EDV-Dienstleistungsbereich tätig. Der Gewinn wird gemäß § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	1,00 h	1,00 h	1,25 h	1,00 h
tatsächlich erfasste Zeit	1,00 h	1,00 h	1,00 h	0,75 h

Die Sollzeiten stimmen mit tatsächlich erfassten Zeiten im Programm genau überein. Lediglich im Juli und August fand eine kleine Unterschreitung statt.

Der Klient mit der Nummer 222036 ist ein Friseur und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 (3) EStG.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	2,00 h	2,25 h	2,25 h	2,25 h
tatsächlich erfasste Zeit	2,25 h	3,00 h	3,75 h	3,75 h

Die Buchhaltung wurde im September und Oktober von SR erstellt. Im Juli und August buchte GM. Im Oktober gibt es eine kleine Abweichung und im September eine größere. SR hat den Mehraufwand in der Leistungszeiterfassung im Programm dokumentiert. Dieser resultiert aus der Anforderung von fehlenden Unterlagen. Die Abweichungen im Juli und August entstanden, da es für GM ein neuer Klient war.

Als nächstes wurde der Klient mit der Nummer 222961 analysiert. Er ist in der Unternehmensberatung tätig und der Gewinn wird gemäß § 4 (1) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	0,50 h	0,50 h	0,75 h	1,00 h
tatsächlich erfasste Zeit	0,50 h	0,50 h	0,50 h	0,75 h

SR hat die Sollzeiten in allen Monaten bei diesem Klienten eingehalten. Im Juli und August fand eine kleine Unterschreitung statt.

Der letzte Klient, der analysiert wurde, hat die Nummer 220761 und ist im Gastgewerbe tätig. Der Gewinn wird mittels § 4 (3) EStG ermittelt.

	Oktober	September	August	Juli
Sollzeit	2,25 h	2,75 h	2,50 h	2,50 h
tatsächlich erfasste Zeit	2,00 h	3,00 h	2,75 h	2,50 h

Die Buchhaltung wurde alle vier Monate von SR erstellt. In den Monaten August und September fanden kleine Überschreitungen statt. Diese wurden jedoch von SR im System dokumentiert.

Zusammenfassend kann für Mitarbeiterin SR festgestellt werden, dass die Zeitvorgaben größtenteils übereinstimmen. Falls es kleine Überschreitungen gab, wurde der Grund dafür in der Leistungszeiterfassung genau dokumentiert.

Nach der Analyse der Klienten anhand des erstellten Sollzeitenmodells kann festgestellt werden, dass dieses Konzept für den Kooperationspartner anwendbar ist. Größtenteils stimmen die Sollzeiten mit den tatsächlich erfassten Zeiten im System überein. Abweichungen wurden teilweise von den Mitarbeitern selbst dokumentiert. Die restlichen Schwankungen ergaben sich aufgrund von neuen Mitarbeitern. Dieses Sollzeitenkonzept dient als Kontrollaktivität und ist nicht zur gänzlichen Leistungsbeurteilung heranzuziehen, da für die Beurteilung von Mitarbeitern noch andere Faktoren maßgebend sind.

### **3.4 Information und Kommunikation**

Diese Komponente des IKS sollte unabhängig von der Kanzleigröße in die Bereiche interne und externe Kommunikation unterteilt werden. Für die Steuerung eines Unternehmens spielen Informationen eine wichtige Rolle. Wie bereits im Kapitel zwei erwähnt, kann die Kommunikation auf formelle oder auf informelle Basis stattfinden. Informelle Gespräche mit Klienten liefern häufig entscheidungsrelevante Informationen im Hinblick auf die weitere Vorgehensweise.<sup>73</sup> Deswegen ist es in der Kanzlei sehr wichtig, auch informelle Gespräche mittels Aktennotizen zu dokumentieren, damit die wesentlichen Informationen den zuständigen bilanzierenden Sachbearbeitern und dem Geschäftsführer zugänglich gemacht werden. In der Kanzlei sollte eine Einheitlichkeit der Dokumentation stattfinden, damit die involvierten Personen Zugriff zu den

---

<sup>73</sup> Vgl. BRÜNGER (2009), S. 209 f.

Daten haben. Beim Kooperationspartner sollen alle relevanten Informationen im BMD NTCS beim jeweiligen Klienten im fortlaufenden Aktenvermerk eingetragen werden.

Des Weiteren sollten in Kanzleien in regelmäßigen Abständen Teammeetings durchgeführt werden, da diese eine gute Möglichkeit bieten, um relevante Informationen wie beispielsweise Betriebsprüfungstermine auszutauschen. Bei besuchten Fortbildungsveranstaltungen können die Teilnehmer den Kollegen relevante Informationen weitergeben bzw. darüber diskutieren. Die Geschäftsführung kann gesetzliche Änderungen und alle anderen wesentlichen Informationen in den Teammeetings an die Mitarbeiter kommunizieren. Beim Kooperationspartner finden regelmäßige Meetings statt.

Eine weitere Form der Kommunikation stellen interne Newsletter dar, jedoch ist es in der Größenordnung des Kooperationspartners sinnvoller, die wöchentlichen Meetings beizubehalten, um die relevanten Informationen auszutauschen.

Im Hinblick auf die externe Kommunikation sind die Mitarbeiter auf ihre Verschwiegenheitspflicht hinzuweisen. Beispielsweise müssen die Mitarbeiter der Buchhaltung die Zustimmung des Klienten haben, bevor sie Daten an Banken weiterleiten. Am besten ist eine schriftliche Zustimmung, bevor sie Informationen an Dritte weiterleiten.

Eine weitere Herausforderung in der Kanzlei ist, dass die als relevant eingestuftes Klientendaten auf den aktuellsten Stand sind. Das Informationssystem muss kontinuierlich aktualisiert werden.<sup>74</sup> Das heißt, Informationen, die nicht mehr gültig sind, sind mit einem Hinweis alte Rechtslage zu kennzeichnen. Dadurch wird das Risiko eingedämmt, mit falschen Daten zu arbeiten.

### **3.5 Überwachungsaktivitäten**

Wie im zweiten Kapitel erwähnt, dient die Überwachung der Existenz sowie der Sicherstellung der Funktionsfähigkeit des IKS. Das IKS muss in regelmäßigen Zeitabständen auf seine Angemessenheit überprüft werden bzw. auf geänderte Umstände angepasst werden. Mit der Zeit können Kontrollaktivitäten ineffizient bzw. nicht mehr ausgeführt werden. Ursachen dafür können die Veränderung der bestehenden Prozesse oder die Einstellung von neuen Mitarbeitern sein.<sup>75</sup> Beispiele für Veränderungen in der Kanzlei sind die Anpassung der Checkliste auf Änderungen im Archivierungssystem oder beispielsweise Veränderungen im Zeiterfassungssystem. In größeren Kanzleien erfolgt die Überwachung des IKS oftmals über eigene Instanzen, jedoch ist

---

<sup>74</sup> Vgl. BRÜNGER (2009), S. 210.

<sup>75</sup> Vgl. BRÜNGER (2009), S. 223.

es in kleineren Kanzleien, wie es beim Kooperationspartner der Fall ist, sinnvoll, dass diese Aufgabe die Geschäftsleitung übernimmt. Es sollte trotzdem an alle Beschäftigten kommuniziert werden, dass Änderungen, die aus ihrer Sicht erforderlich sind, notiert und an die Geschäftsleitung übermittelt werden.

Beim Kooperationspartner wäre der ideale Zeitpunkt der Überprüfung des IKS im Sommer, da zu diesem Zeitpunkt neben dem Tagesgeschäft Zeit bleibt, um bisher begangene Fehler bzw. Kontrollschwächen aufzudecken und somit in späteren Perioden zu vermeiden.

Wie im zweiten Kapitel erwähnt, wird die Aufgabe der Überwachung in die Aufbauprüfung und in die Funktionsprüfung unterteilt. Die Aufbauprüfung soll sicherstellen, dass das IKS angemessen aufgebaut ist. Die Funktionsprüfung soll gewährleisten, dass das IKS ausgeführt wird und funktionsfähig ist.<sup>76</sup>

Im Rahmen der Aufbauprüfung ist es sinnvoll, dass das Unternehmen die organisatorischen Maßnahmen zur Sicherung kontrolliert. Dazu zählen die Regelungen der Arbeitsabläufe und Arbeitsanweisungen, der Grundsatz der Funktionstrennung sowie die Regelungen zur Dokumentation und Nachvollziehbarkeit.<sup>77</sup> Es sollte beurteilt werden, ob die erstellten Kontrollaktivitäten aktuell sind, um wesentliche Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken. Des Weiteren sollten die Unterlagen, welche durch das IKS generiert wurden, kontrolliert werden. Beim Kooperationspartner ist es unerlässlich, dass das bereits vorhandene Kanzleihandbuch sowie der erstellte Prozess und die Kontrollaktivitäten sowie die Checklisten für Buchhalter regelmäßigen Aktualitätschecks unterzogen wird, damit durch deren Einsatz das Fehlerpotenzial auch in der Zukunft reduziert werden kann.

Beim Kooperationspartner sollte die Funktionsprüfung vor allem in jenen Bereichen ansetzen, in welchen das höchste Fehlerpotential herrscht und ein hohes Schadensausmaß bis hin zu Haftungen nach sich ziehen kann. Beispiele für Kontrollen im Bereich der Buchhaltung sind:

- Kontrolle von UVA mit komplizierten Umsatzsteuerthematiken
- Kontrolle über Bestätigungen bei der Weitergabe von Daten an Dritte
- Kontrolle der Eingabe der Leistungserfassung durch die Mitarbeiter in das Programm
- Kontrollen der Anwendung der Buchhaltungsschecklisten
- Quartalsweise Kontrolle der Monatsberichte durch die Bilanzierer

---

<sup>76</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S.75.

<sup>77</sup> Vgl. LÖFFLER/AHAMMER/KERSCHBAUMER/NAYER S. 19 f.

Durch die entwickelten Zeitvorgaben kann die Leistungserfassung der Mitarbeiter kontrolliert werden. Abweichungen kommen zum Vorschein und können mit dem jeweiligen Mitarbeiter besprochen werden. Dadurch kann die Sicherung der Vermögenswerte des Kooperationsunternehmens sichergestellt werden.

## **4. Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des IKS**

In diesem Kapitel werden die Handlungsempfehlungen zur Verbesserung des IKS, die im Zuge der Analyse des Aufbaus und der Gestaltung des IKS beim Kooperationspartner getroffen wurden, zusammengefasst. Die Empfehlungen werden in die fünf Dimensionen des COSO-Konzepts unterteilt.

### **Kontrollumfeld**

Im Bereich des Kontrollumfeldes ist es empfehlenswert, dass die Aufgaben, Verantwortungen und Kompetenzen der Buchhalter definiert und an die Mitarbeiter kommuniziert werden. Zurzeit gibt es im Unternehmen keine Aufzeichnungen darüber. Im Rahmen dieser Arbeit wurden die Aufgaben der Buchhalter im Prozess der Leistungserstellung ausführlich definiert. Es ist sinnvoll, dass die Geschäftsleitung diese Anforderungen in schriftlicher Form an die Mitarbeiter kommuniziert, damit das Personal ihren Verpflichtungen nachkommen kann.

### **Risikobeurteilung**

Im Rahmen der Risikobeurteilung wurden alle wesentlichen Risiken identifiziert. Die Risiken wurden in die Bereiche Risiken aus der internen Leistungserbringung und die externen Risiken seitens der Klienten unterteilt. Zur Vermeidung bzw. Verminderung der internen Risiken wurden Checklisten und ein Zeitvorgabenkonzept entwickelt. Hinsichtlich der externen Risiken ist es zu empfehlen, dass der Kooperationspartner die Mitarbeiter sensibilisiert, etwaige auffällige Sachverhalte, wie z.B. Rechnungen, die offensichtlich keine Betriebsausgabe sind, zu dokumentieren und dem Klienten zu kommunizieren. Falls es Probleme mit dem Klienten gibt, sollen sich die Mitarbeiter an den zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter wenden.

### **Kontrollaktivitäten**

Es ist empfehlenswert, dass der Kooperationspartner folgend aufgelistete Kontrollaktivitäten im Unternehmen installiert, damit die Risiken in Zukunft vermieden bzw. vermindert werden:



- Bei komplexen Steuersachverhalten ist es sinnvoll, dass die monatliche bzw. quartalsweise UVA durch einen anderen Sachbearbeiter überprüft wird.
- Es ist empfehlenswert, dass ein Mitarbeiter ausgewählt wird, welcher im Programm BMD NTCS überprüft, ob alle UVA rechtzeitig übermittelt wurden.
- Die vorläufige Abschreibung sollte nicht händisch berechnet werden. Es ist empfehlenswert, dass die automatische Berechnung im Programm BMD NTCS genutzt wird.
- Bei Neuanlage einer Buchhaltung ist es empfehlenswert, dass diese von einem zweiten Sachbearbeiter kontrolliert wird.
- Der Zugriff in Finanz Online sollte eingeschränkt werden, damit nicht irrtümlich Daten unabsichtlich gelöscht werden. Es empfiehlt sich, diesen auf die Rückzahlungsanträge zu beschränken.
- Eine weitere Empfehlung ist, dass der Zugriff im Bereich der Lohnverrechnung, auf die Ansicht eingeschränkt wird, damit nicht unabsichtlich Änderungen durchgeführt werden.
- Durch die Einführung der im Rahmen dieser Masterarbeit konzipierten Checklisten können Fehler und Ressourcenverluste verhindert werden. Des Weiteren wird durch die quartalsweise Kontrolle der Checklisten durch die zuständigen bilanzierenden Sachbearbeiter das Vier-Augen-Prinzip gewährleistet.
- Durch die Einführung des erstellten Zeitvorgaben Konzepts wird eine Kontrollaktivität zur Vermeidung von nicht verursachungsgerechten Honorarverrechnungen an die Klienten implementiert.
- Es sollte der Zugriff der Mitarbeiter auf die Zeiterfassung der anderen Kollegen gesperrt werden, da im Nachhinein unabsichtlich Daten verändert oder gelöscht werden könnten.

### **Information und Kommunikation**

Es ist zu empfehlen, dass an die Mitarbeiter kommuniziert wird, dass auch informelle Gespräche mittels Aktennotizen zu dokumentieren sind, damit die wesentlichen Informationen den zuständigen bilanzierenden Sachbearbeitern und dem Geschäftsführer zugänglich gemacht werden. Es sollen alle relevanten Informationen im BMD NTCS beim jeweiligen Klienten im fortlaufenden Aktenvermerk eingetragen werden.

### **Überwachung**

Das IKS muss in regelmäßigen Zeitabständen auf seine Angemessenheit überprüft bzw. auf geänderte Umstände angepasst werden. Es sollte an alle Beschäftigten kommuniziert werden, dass Änderungen, die aus ihrer Sicht erforderlich sind, notiert und an die Geschäftsleitung übermittelt werden.

## 5. Kennzahlen im Rahmen des IKS

Die Leistung des Personals wird stark durch das konsequente Verhalten der Geschäftsleitung gesteuert. Kennzahlen zur Leistungsmessung sowie Anreizsysteme und Belohnungen unterstützen die Wirksamkeit einer Implementierung eines IKS. Die Festlegung von Erfolgsfaktoren ist notwendig, damit hohe Leistungen realisiert werden können. Im ersten Schritt muss die Geschäftsleitung klare Zielvorgaben definieren sowie die damit verbundenen Anreize und Vorgaben. Als nächstes müssen die Auswirkungen definiert werden. Die Kommunikation von Konsequenzen bei der Verfehlung oder Anreize bei der Erreichung von Zielen ist ein wichtiger Vorgang, damit das IKS eingehalten wird. Ein weiterer Erfolgsfaktor ist die Bestimmung von aussagekräftigen Kennzahlen zur Transformation von Daten in relevante Informationen zur Leistungsmessung. Des Weiteren ist es notwendig, die Ziele, Auswirkungen und Kennzahlen regelmäßig an die veränderten Umstände anzupassen.<sup>78</sup>

In kleineren Unternehmen und Familienunternehmen besteht oftmals ein Widerstand gegen die Formalisierung der Abläufe, da das Vertrauen gegenüber den Mitarbeitern einen hohen Stellenwert einnimmt und ein mangelhaftes Problembewusstsein besteht. Jedoch wenn es zu Fehlern kommt, sind die Auswirkungen oft gravierend.<sup>79</sup> Daher ist es sinnvoll, durch Kennzahlen und Anreizsysteme die Akzeptanz der Mitarbeiter zur geplanten Einführung eines IKS zu gewinnen.

Die kanzleiinterne Kommunikation ist ein wichtiger Faktor, denn nur wenn die Mitarbeiter die gesetzten Ziele kennen, können sie diese auch erreichen. Wie weit die Transparenz der Kanzeikennzahlen definiert wird, hängt von der Kanzeikultur ab. Aber auf jeden Fall sollte der individuelle Umsatz, welcher erreicht werden soll, mit dem entsprechenden Mitarbeiter besprochen werden. Des Weiteren ist ein Soll-Ist Vergleich notwendig, denn ohne diesen ist jede Planung nur eine Zahlenspielerei. Die Ist-Zahlen sollten den Soll-Zahlen mindestens vierteljährlich gegenübergestellt werden. Das Wichtigste ist nicht die Analyse der Abweichungen, sondern die Untersuchung der Ursachen, warum es zu Abweichungen, sowohl positiver als auch negativer Art, gekommen ist.<sup>80</sup>

Kennzahlen haben verschiedene Funktionen und Einsatzzwecke. Folgend sind die möglichen Funktionen von Kennzahlen aufgelistet:<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Vgl. BUNGARTZ (2014), S. 59.

<sup>79</sup> Vgl. BAUMÜLLER (2016), S. 642.

<sup>80</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 104.

<sup>81</sup> Vgl. BIEL/DEYHLE (2003), S. 62.

- Anregungsfunktion: Sie dienen zur Erkennung von Veränderungen und Auffälligkeiten.
- Operationalisierungsfunktion: Es lassen sich mit Hilfe von Kennzahlen Ziele konkret messbar machen.
- Vorgabefunktion: Wichtige Kennzahlen können in den Zielvereinbarungsprozess implementiert werden.
- Steuerungsfunktion: Kennzahlen können für konkrete Steuerungszwecke eingesetzt werden.
- Kontrollfunktion: Sie können gezielt zur Abweichungsanalyse herangezogen werden.

## 5.1 Anforderungen an die Kennzahlen

Kennzahlen stellen eine verdichtete Information über quantifizierbare Tatbestände dar. Grundsätzlich sind Kennzahlen quantitative Größen, jedoch können sie sich auch auf qualitative Sachverhalte beziehen wie beispielsweise die Kundenzufriedenheit.<sup>82</sup> In der Literatur sind eine Vielzahl von Kennzahlen angeführt. Jedoch kann die Aussagefähigkeit durch eine „Kennzahlenüberflutung“ stark leiden. Allgemeine Kennzahlenkataloge sind nicht an die spezifischen Bedürfnisse eines Unternehmens angepasst, dadurch wird die Akzeptanz und Einsatzmöglichkeit im Unternehmen eingeschränkt.<sup>83</sup> Daher stellt sich die Frage, welche Kennzahlen im Rahmen des IKS sinnvoll sind, um sie beim Kooperationsunternehmen zu implementieren.

Folgende Anforderungen sind an die Kennzahlen gestellt:<sup>84</sup>

- Es sollen möglichst aussagekräftige Kennzahlen für den Bereich Buchhaltung ausgewählt werden.
- Die Kennzahlen sollen als Frühwarnindikatoren dienen. Das heißt, sie sollen Risiken im Unternehmen rasch identifizieren.
- Es sollen quantifizierbare und qualitative Kennzahlen berücksichtigt werden.
- Durch die Kennzahlen sollen Abhängigkeiten und Zusammenhänge sichtbar gemacht werden.
- Es soll ein direkter Bezug zu den Unternehmenszielen dargestellt werden.
- Die Kennzahlen müssen klar definiert und interpretiert werden.
- Des Weiteren soll das Prinzip der Wirtschaftlichkeit beibehalten werden. Das heißt, die Kosten-Nutzen-Relation darf nicht außer Acht gelassen werden.

---

<sup>82</sup> Vgl. PREISSNER (2010), S. 217.

<sup>83</sup> Vgl. AUER (2004), S. 20.

<sup>84</sup> Vgl. PREISLER (2008), S. 23 ff.

- Die einzelnen Kennzahlen sagen nicht viel aus. Erst wenn diese internen oder externen Vergleiche über die letzten Jahre unterzogen werden, ist die Aussagekraft gegeben.<sup>85</sup>

Die Kennzahlen müssen für die Mitarbeiter verständlich sein, das heißt, das Motiv, warum diese Kennzahl zum Einsatz kommt und welches Ziel damit verfolgt wird. Denn wenn das für die Mitarbeiter nicht nachvollziehbar ist, werden die Kennzahlen nur schwer zu implementieren sein. Für die einzelnen Mitarbeiter muss ersichtlich sein, welchen Beitrag sie zur Verbesserung leisten können. Die erzielten Kennzahlenwerte der vergangenen Periode sind mit den Verantwortlichen offen zu besprechen. Somit erhalten die Mitarbeiter die Chance, aus Zielabweichungen zu lernen. Des Weiteren muss die Berechnung der Kennzahlen eindeutig bestimmt sein, damit unnötige Diskussionen vermieden werden. Die ermittelten Kennzahlen sollen in festgesetzten Perioden berechnet werden und nicht nur sporadisch. Es ist sinnvoll, für die ermittelten Kennzahlenwerte Maßnahmen zu definieren. Es stellt sich die Frage, ab welchem Wert die Geschäftsführung eingreifen sollte und wie die Werte in der Zukunft verbessert bzw. gehalten werden können.<sup>86</sup>

Die Höhe der zu erreichenden Kennzahlen müssen zwischen Mitarbeiter und Geschäftsführer vereinbart werden. Des Weiteren spielt die persönliche Zumutbarkeit eine Rolle. Die Ziele sollten herausfordernd sein, jedoch auch erreichbar. Durch ein zu hoch gestecktes Ziel, kann Frustration anstatt von Motivation entstehen. Im Gegensatz dazu motivieren zu niedrige Ziele auch nicht. Die Ziele sollten mit einer gewissen Mühe erreichbar sein. Die Zielhöhen sollten individualisiert werden.<sup>87</sup> Denn Mitarbeiter, die im Betrieb schon zehn Jahre buchen, werden in der Regel schneller sein, als Mitarbeiter, die erst ein halbes Jahr beim Unternehmen angestellt sind.

Traditionelle Kennzahlensysteme sind vergangenheitsorientiert, monetär ausgerichtet und begrenzt flexibel. Es werden die finanziellen Ziele überprüft und die Kostenreduzierung steht im Vordergrund. Im Gegensatz dazu stehen beim Performance Measurement die Kundenausrichtung und die Leistungsverbesserung im Vordergrund. Des Weiteren ist es zukunftsbezogen, weist eine hohe Flexibilität auf und Abweichungen werden direkt zu Personen bzw. Bereichen zugeordnet. Die Balanced Scorecard (BSC) ist das bekannteste Konzept des Performance Measurement.<sup>88</sup>

Die Balanced Scorecard ist ein integriertes Kennzahlen- und Management-informationssystem.<sup>89</sup> Das Ziel ist es, die Komplexität des Unternehmens zu erfassen und auf Teilaspekte zu reduzieren,

---

<sup>85</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 104.

<sup>86</sup> Vgl. AUER (2004), S. 24 ff.

<sup>87</sup> Vgl. BIEL/DEYHLE (2003), S. 14.

<sup>88</sup> Vgl. BIEL/DEYHLE (2003), S. 7.

<sup>89</sup> Vgl. SCHNECK (2010), S. 129.

welche für die Mitarbeiter transparent sind. Es sollen die Vision und die daraus abgeleiteten Ziele messbar gemacht und jedem Mitarbeiter nahegebracht werden.<sup>90</sup> Im Rahmen dieser Arbeit wurde für den Bereich Buchhaltung die BSC als Kontroll- und Risikoinstrument ausgewählt, da sie ein ausgewogenes Kennzahlensystem ist und alle genannten Anforderungen erfüllt.

## **5.2 Balanced Scorecard**

Beim Aufbau einer BSC ist der erste Schritt, dass eine realitätsnahe Unternehmensstrategie entwickelt werden muss. Diese Strategie muss auf konkrete, strategisch relevante Einzelziele heruntergebrochen werden. Damit die strategische Ebene und die operative Ebene miteinander verknüpft werden, sind relevante Messgrößen und Zielwerte zu bestimmen.<sup>91</sup>

Die BSC wurde von Kaplan und Norton entwickelt. Sie besteht aus der Finanzperspektive, Kundenperspektive, Prozessperspektive und Lern- bzw. Entwicklungsperspektive. Die vier Teilbereiche stehen untereinander in einem Ursache-Wirkungs-Verhältnis.<sup>92</sup> Die Unternehmensstrategie ist maßgebend, da sich aus dieser die finanziellen Ergebnisse ableiten lassen. Damit diese erreicht werden, sind bestimmte Leistungen an Klienten erforderlich, die wiederum effiziente interne Prozesse voraussetzen. Die Lernprozesse stellen die Grundlage für eine erfolgreiche Prozessgestaltung dar.<sup>93</sup>

### **Finanzwirtschaftliche Perspektive**

Die ertragsorientierten Ziele eines Unternehmens werden durch die finanzwirtschaftliche Perspektive repräsentiert. In dieser Perspektive verbirgt sich die zentrale Zielsetzung eines Unternehmens, da letztlich die Anteilseigner oder Fremdkapitalgeber die maximale Verzinsung ihres Geldes erwarten.<sup>94</sup> In dieser Perspektive wird gezeigt, ob die Umsetzung der Unternehmensstrategie wirtschaftlich erfolgreich ist.<sup>95</sup> Je nachdem welche Strategie verfolgt wird, sind die Kennzahlen auszuwählen. Die meisten Unternehmen wählen finanzwirtschaftliche Themen, wie beispielsweise wachsende Umsätze, Kostensenkung und Produktivitätsverbesserung sowie Risikoreduktion.<sup>96</sup>

---

<sup>90</sup> Vgl. FRIEDAG/SCHMIDT (2001), S. 23.

<sup>91</sup> Vgl. SCHNECK (2010), S. 129.

<sup>92</sup> Vgl. REICHMANN (2006), S. 603.

<sup>93</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 22.

<sup>94</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 23.

<sup>95</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 94.

<sup>96</sup> Vgl. HORVATH/KUHN-WÜRFEL/VOGELHUBER (1997), S. 46.

## **Kundenperspektive**

Die Kennzahlen der Kundenperspektive beschreiben, wie die Kunden das Unternehmen sehen.<sup>97</sup>

Die Kernkennzahlen für diese Perspektive sind für alle Unternehmen ident, jedoch sollten sie auf die Zielkundengruppe abgestimmt werden um ihren Einfluss möglichst groß zu gestalten. Zu diesen fünf Kennzahlen zählen:<sup>98</sup>

- Kundenzufriedenheit
- Kundentreue
- Neukundenakquisition
- Kundenrentabilität
- der Marktanteil

## **Prozessperspektive**

Es sollen jene Prozesse identifiziert werden, welche für die Erreichung der Kunden- und Anteilseignerziele am kritischsten sind. Der interne Betriebsprozess ist wichtig. Es sollten Kosten-, Qualitäts-, Zeit- und Leistungseigenschaften identifiziert werden, die den Verkauf hochwertiger Dienstleistungen an den Zielkunden gewährleisten.<sup>99</sup>

## **Lern- bzw. Entwicklungsperspektive**

Durch diese Perspektive werden die unternehmensinternen Grundlagen, die zur Erreichung der Zielsetzung erforderlich sind, abgebildet. Die Rolle des Mitarbeiters steht im Mittelpunkt. Sie müssen entsprechende Wissens- und Fertigungspotenziale aufweisen, damit die geforderten Ergebnisse erzielt werden können. Des Weiteren umfasst diese Perspektive die betrieblichen Informationssysteme sowie die Motivation der Mitarbeiter.<sup>100</sup>

Es wurden von Kaplan und Norton vier Perspektiven vorgeschlagen, jedoch wurde nicht ausgeschlossen, mehr oder weniger Perspektiven in der konkreten Umsetzung einzusetzen. Für jedes Unternehmen muss geprüft werden, welche Perspektiven notwendig sind. Eine BSC sollte einfach gestaltet sein. Innerhalb des Unternehmens muss sie von allen Mitarbeitern verstanden werden. Missverständnisse bei der Datenermittlung und Interpretation müssen ausgeschlossen werden. Des Weiteren sollte die BSC ausgewogen sein. Es sollen alle relevanten Dimensionen eines Unternehmens abgebildet werden. Damit eine BSC erfolgreich ist, muss sie an die Mitarbeiter kommuniziert werden und sollte mit den aktuellen Daten zur Verfügung stehen. Des

---

<sup>97</sup> Vgl. PROBST (2001), S. 83.

<sup>98</sup> Vgl. HORVATH/KUHN-WÜRFEL/VOGELHUBER (1997), S. 66.

<sup>99</sup> Vgl. HORVATH/KUHN-WÜRFEL/VOGELHUBER (1997), S. 89.

<sup>100</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 31 f.

Weiteren ist es notwendig, dass die BSC strategiekonform entwickelt wird, da sie das Bindeglied zwischen Strategien und operativen Maßnahmen ist.<sup>101</sup>

Folgend wird die Vorgehensweise der Entwicklung einer BSC erläutert:<sup>102</sup>

- Unter Berücksichtigung der Vision und Mission muss die Strategie des Unternehmens überprüft werden.
- Es werden strategische Ziele abgeleitet.
- Verknüpfung der strategischen Ziele: Stehen sie in einer Kausalverbindung?
- Bestimmung von Maßgrößen: Welche Kennzahlen benötigen wir für die einzelnen Perspektiven?
- Bestimmung von Zielwerten: Welche Zielvorgaben sind für die ausgewählten Kennzahlen sinnvoll?
- Bestimmung der strategischen Maßnahmen;
- Implementierung der BSC: Festlegung von Verantwortlichkeiten für die Umsetzung, Kontrolle und Berichterstattung.

Bevor ein Unternehmen eine BSC implementiert, sollte es wissen, welche Elemente enthalten sein sollten. Dazu zählen die Vision, Mission, Strategien, Perspektiven, Ziele, Maßnahmen und Kennzahlen.<sup>103</sup>

Visionen sind Wunschvorstellungen der Unternehmen und können einen Antrieb für Handeln darstellen. Je kürzer eine Vision verbal gefasst wird, desto einprägsamer ist sie. Eine Vision ist nur realisierbar, wenn aus ihr heraus Strategien formuliert werden. Jeder Beteiligte muss die Vision des Unternehmens kennen und die Absichten, die sie in den nächsten Perioden verfolgt. Die Vision sagt aus, wo wir in der Zukunft stehen wollen.<sup>104</sup>

Die Vision zielt auf das eigene Unternehmen ab, währenddessen die Mission eine Außenwirkung erreichen soll. Es wird ausgedrückt, wie die Kunden das Unternehmen sehen sollen. Es sind auch außer den Kunden andere Adressaten von Bedeutung, wie beispielsweise Medien, Lieferanten, Konkurrenten, Kreditinstitute und Versicherungen. Die Mission muss klar gefasst sein und darf nicht verschwommen wirken, da sie sonst das Gegenteil bewirkt.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 35 ff.

<sup>102</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 18 f.

<sup>103</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 21.

<sup>104</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 79 f.

<sup>105</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 23 f.

Strategien werden entwickelt, weil die Unternehmen versuchen Wettbewerbsvorteile gegenüber der Konkurrenz zu generieren.<sup>106</sup> Bevor das Unternehmen die BSC einführt, sollte überprüft werden, ob im Unternehmen Strategien im eigentlichen Sinne vorhanden sind und was unter dem Begriff Strategie verstanden wird. Des Weiteren ist zu kontrollieren, ob die vorhandenen Strategien auch umgesetzt werden. Nach dieser Überprüfung sind eventuell neue Strategien zu generieren. Zur Entwicklung neuer Strategien können Umwelt- und Unternehmensanalysen vorgenommen werden. Strategien sind sinnvoll, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:<sup>107</sup>

- Es muss ersichtlich sein, warum die gewählten Strategien zur Erreichung der obersten Unternehmensziele beitragen können.
- Sie müssen problembezogen entwickelt werden.
- Eine präzise Formulierung ist notwendig.
- Sie müssen realistisch und unverwechselbar sein.
- Strategien müssen an die Mitarbeiter kommuniziert werden.

Mit den strategischen Zielen gelingt es die Strategie eines Unternehmens umzusetzen. Die Strategie wird durch die Ziele in verschiedene Perspektiven geteilt. Die Ziele eines Unternehmens können sehr different sein. Der Zielbildungsprozess vollzieht sich in mehreren Stufen. Diese Bereiche sind die Zielsuche, Operationalisierung der Ziele, Zielanalyse und Zielordnung, Prüfung der Realisierbarkeit, Zielentscheidung, Durchsetzung der Ziele und zum Schluss erfolgt die Zielüberprüfung. Ziele sind sinnvoll, wenn sie folgend aufgelistete Voraussetzungen erfüllen:<sup>108</sup>

- Sie sollten realistisch und unter normalen Anstrengungen erreichbar sein.
- Falls es mehrere Ziele im Unternehmen gibt, muss eine Rangordnung hergestellt werden.
- Es soll eine Konsistenz der Ziele bestehen, das heißt, falls Zielkonflikte akzeptiert werden, sind die Ziele aufeinander abzustimmen.
- Die Ziele müssen aktuell sein.
- Es ist eine vollständige Zielformulierung zu erreichen.
- Die Mitarbeiter müssen mit den Zielen vertraut werden und sie akzeptieren.
- Den organisatorischen Einheiten sollen die Ziele klar zuzuordnen sein.
- Die Ziele müssen transparent sein und sich ohne zu großen Aufwand überprüfen lassen.

---

<sup>106</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 82.

<sup>107</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 24 ff.

<sup>108</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 37 ff.



Die Strategien werden durch Maßnahmen konkretisiert. Es sind Operationen, die notwendig sind, um die Strategien zu realisieren. Ein Beispiel als Maßnahme für die Strategie neue Märkte zu erschließen ist die Bereitstellung zusätzlicher finanzieller Mittel. Die Planung von Maßnahmen kann gleichzeitig mit dem Prozess der Planung der Strategien erfolgen.<sup>109</sup>

Bei der BSC müssen die ausgewählten Kennzahlen bestimmte Anforderungen erfüllen. Sie sollten möglichst nachvollziehbar und einfach zu ermitteln sein, da dadurch die Akzeptanz im Unternehmen gestärkt wird. Denn die Kennzahlen müssen von den beteiligten Personen akzeptiert werden. Bei den ausgewählten Kennzahlen soll eine Mischung zwischen Früh- und Spätindikatoren bestehen. Spätindikatoren sind Ergebniszahlen. Häufig werden sie aus den Daten des Jahresabschlusses ermittelt. Frühindikatoren sind auf frühe Phasen eines Prozesses gerichtet. Wachstumskennzahlen zählen zu den Frühindikatoren.<sup>110</sup> Des Weiteren sollten nicht zu viele Kennzahlen ausgewählt werden, da dies sonst zu Lasten der Aussagefähigkeit ginge. Es sollten sowohl quantitative wie qualitative Kennzahlen entwickelt werden. Die Ursache-Wirkungsbeziehungen jeder einzelnen Kennzahl sollten erkennbar sein. Des Weiteren sollte die Ermittlung der Kennzahlen wirtschaftlich vertretbar sein.<sup>111</sup>

### **5.3 Erstellung der Balanced Scorecard für das Kooperationsunternehmen**

An dieser Stelle wird die BSC für das Kooperationsunternehmen anhand der vorher beschriebenen Vorgehensweise entwickelt.

#### **5.3.1 Überprüfung der Strategie anhand der Vision und Mission**

Der Kooperationspartner hat seine Vision und Mission zu einem Leitbild zusammengefügt. Folgend ist das Leitbild angeführt:

##### **Wofür stehen wir?**

- Wir stehen als Steuerberatungsunternehmen für Fachkompetenz, Qualität und professionelle Beratung zum Wohle unserer Klienten.
- Professionell heißt für uns: Ganzheitliche Beratung in allen Fragen des Wirtschaftslebens.
- Eine angenehme Atmosphäre, Menschlichkeit und ein reger Austausch von Informationen bilden die Grundlage unserer Tätigkeit.

---

<sup>109</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 47 f.

<sup>110</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 54 f.

<sup>111</sup> Vgl. SUDEN (2009), S. 34.

### **Wer sind wir?**

- Wir sind ein Steuerberatungsunternehmen, das unseren Klienten Unterstützung und umfassende Beratung durch unsere hochqualifizierten Mitarbeiter von der Gründung bis zur Übergabe bietet. Durch unsere Standorte suchen wir die Nähe zu unseren Klienten.

### **Was wollen wir?**

- Wir wollen der Begleiter unserer Klienten in deren unternehmerischen Leben sein.
- Wir wollen unsere Klienten begeistern (und engagieren uns dafür).
- Wir wollen „die Sprache“ unserer Klienten sprechen (verständliche, kein „Fachchinesisch“).

### **Wohin wollen wir gehen?**

- Getreu unserem Motto: „Beratung nach Maß“ bieten wir individuelle, innovative und für unsere Klienten nachvollziehbare Lösungen. Wir arbeiten gerne mit Freude, Begeisterung und Engagement für unsere Klienten!

### **Wie soll das gehen?**

- Durch ständige und regelmäßige Aus- und Weiterbildung unserer Mitarbeiter garantieren wir unseren Klienten exzellente Beratung und beste Betreuung in den unterschiedlichsten Aufgabengebieten.
- Durch unser Expertenwissen und unsere Partnernetzwerke sind wir imstande, neben den klassischen Tätigkeiten ein umfangreiches Beratungs-Knowhow anzubieten.

Die Strategie des Kooperationspartners lässt sich aus dem Leitbild ableiten. Die Kanzlei positioniert sich als Spezialist für mehrere Fachgebiete, da es für ganzheitliche Beratung steht. Des Weiteren wird durch verschiedene Standorte die Nähe zu den Klienten gesucht. Der Vorteil dieser Strategie ist es, durch die hohe Fachkompetenz einen guten Ruf sowie einen flächenabdeckenden Bekanntheitsgrad zu erlangen. Jedoch besteht die Gefahr, dass für die Abdeckung der qualitativen Anforderungen ein zu hoher Rechercheaufwand betrieben werden muss, da es schwierig ist, in allen Gebieten permanent am Laufenden zu sein. Da der Kooperationspartner an drei Standorten tätig ist, ist der Vorteil gegeben, dass ein größeres Aufgabenspektrum ohne qualitative oder wirtschaftliche Verluste bearbeitet werden kann. Der Kooperationspartner verfolgt auch die Strategie der Serviceorientierung. Es wird versucht, einen höheren Nutzen als der Wettbewerb anzubieten. Es werden über die Beratungsleistungen hinaus Fragen zu Thematiken aus dem Wirtschaftsleben beantwortet.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> Vgl. PLATZ (2011), S. 103 f.

### **5.3.2 Ableitung strategischer Ziele**

Das strategische Hauptziel des Kooperationspartner ist: „Unsere Klienten nicht nur zufrieden zu stellen, sondern zu begeistern!“ Aufgrund von Untersuchungen wechseln Kunden ihren Lieferanten zu 15 % wegen der Qualität, zu 15 % wegen dem Preis und zu 70 % wegen der fehlenden menschlichen Beziehungen. Also weil der Klient das Gefühl hat, dass er seinem Lieferanten gleichgültig ist. Die Gehälter und Gewinne werden einzig und alleine von den Klienten bezahlt.

Die Ziele der Kanzlei können in drei Teilbereiche gegliedert werden. Nämlich, welche Ziele die Geschäftsleitung verfolgt, die Ziele der Mitarbeiter und die organisatorischen Ziele.

#### **Ziele der Geschäftsleitung:**

- Ausgezeichnete Mitarbeiter (Ausbildung und Einsatzbereitschaft), denen es Spaß macht, beim Kooperationspartner zu arbeiten.
- Die vorhandenen Klienten optimal betreuen, um sie zu freiwilligen Fürsprechern für die Kanzlei zu machen.
- Jeder Klient der Kanzlei soll das Gefühl haben, dass es für ihn ein Vergnügen ist, Kunde zu sein.
- Es sollen verstärkt Beratungsleistungen angeboten werden, optimale Auslastung in allen Bereichen, der Gewinn soll optimiert bzw. maximiert werden, die Mitarbeiter sollen bestens geschult und eingesetzt werden.

#### **Ziele der Mitarbeiter:**

- Angenehmes Betriebsklima;
- Bezahlung von Gehältern, die der Leistung entsprechen;
- Möglichkeit der Fortbildung;
- Eigene Zeiteinteilung;
- Leichte Erreichbarkeit der Geschäftsleitung.

#### **Organisatorische Ziele:**

- Aufgrund des Wachstums der Kanzlei ist es notwendig, bestimmte Arbeitsabläufe zu vereinheitlichen.

Diese Ziele sind im nächsten Schritt für die einzelnen Perspektiven der BSC auf den Bereich Buchhaltung herunter zu brechen. Es wurden gemeinsam mit der Geschäftsleitung die vier klassischen Perspektiven der BSC ausgewählt. Die Auseinandersetzung mit den Kennzahlen

bringt Vorteile, denn mit der Beobachtung und Steuerung mit wenigen aussagenkräftigen Kennzahlen kann der Erfolg der Kanzlei stark beeinflusst werden. Des Weiteren bringt eine offene Kommunikation über die Kanzleiziele eine Motivation bei den Mitarbeitern.<sup>113</sup>

### **5.3.3 Finanzwirtschaftliche Perspektive**

Wie bereits in diesem Kapitel erwähnt, repräsentiert diese Perspektive die ertragsorientierten Ziele des Kooperationspartners. Das Hauptziel der Geschäftsleitung ist, den Gewinn zu maximieren. Es stellt sich die Frage, welche Kennzahlen für den Bereich Buchhaltung ausgewählt werden müssen, damit dieses Ziel möglichst gut abgebildet werden kann. Es wurden die Kennzahlen Umsatz pro Mitarbeiter, Deckungsbeitrag, Umsatzrendite und Betriebsergebnis pro Mitarbeiter gemeinsam mit der Geschäftsführung ausgewählt. Im Folgenden werden die einzelnen Kennzahlen erläutert und auf die Aussagekraft im Rahmen der BSC überprüft. Die Kennzahlen, die für die BSC im Bereich Buchhaltung sinnvoll sind, wurden für den Kooperationspartner berechnet.

#### **Umsatz pro Mitarbeiter**

Beim Umsatz pro Mitarbeiter, berechnet auf Vollzeitbeschäftigung, beträgt der Zielwert € 90.000,00 pro Jahr. Es gibt in den Kanzleien Spitzenwerte, die bei € 130.000,00 liegen, jedoch sind bei diesen Werten auch die Mitarbeiter mit einkalkuliert, welche nicht unmittelbare verrechenbare Stunden leisten, wie beispielsweise das Sekretariat oder die Honorarverrechnung. Für die Planung des Zielumsatzes eines Buchhaltermitarbeiters gilt als ein guter Ausgangspunkt die Erzielung des dreifachen seines Jahresbruttolohnes. Bei diesem Ziel wird von einer 80 prozentigen Verrechenbarkeit der Anwesenheitszeit ausgegangen.<sup>114</sup>

Es ist notwendig, dass diese Kennzahl in die BSC vom Kooperationspartner aufgenommen wird, da der Umsatz maßgeblich zur Steigerung des Gewinnes beiträgt. Die Sollvorgabe des Kooperationspartners ist, dass die Mitarbeiter den dreifachen Umsatz des Jahresbruttogehaltes inklusive Lohnnebenkosten des Dienstgebers erreichen.

Die Auswertung des Umsatzes der Beschäftigten aus dem Programm BMD NTCS gestaltete sich äußerst schwierig. Der Kooperationspartner hat die Umsatzentwicklung bis heute nicht betrachtet. Im Programm BMD NTCS sind Standard Auswertungen vorhanden, in denen die Umsatzentwicklung der Mitarbeiter dargestellt ist, jedoch sind mehrere Auswertungen vorhanden und jede Liste führt einen anderen Umsatz an. Die noch nicht verrechneten Stunden sind bei

---

<sup>113</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 105.

<sup>114</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 104.

einigen Auswertungen enthalten. Dadurch würde der tatsächlich erwirtschaftete Umsatz enorm verfälscht, da es vorkommt, dass Leistungen im Programm BMD NTCS in der Leistungszeiterfassung erfasst werden, die nicht weiterverrechnet werden können. In der Auswertung Mitarbeiter-Umsatzentwicklung unter dem Punkt Honorar befinden sich die tatsächlich verrechneten Umsätze.

Es wurde für die Betrachtung der Umsätze das abweichende Wirtschaftsjahr des Kooperationspartners ausgewählt, da in diesem die sämtlichen Umsätze des gesamten Jahres enthalten sind. Falls ein anderer Stichtag ausgewählt wird, kann das Problem entstehen, dass die Daten verfälscht sind, da die tatsächlich getätigten Umsätze erst nach Verrechnung des Honorars in der Auswertung aufzufinden sind.

In der folgenden Tabelle sind die Zielumsätze und die tatsächlich erreichten Umsätze der Mitarbeiter in der Buchhaltung für das Wirtschaftsjahr 07/2015 bis 06/2016 dargestellt:

	<b>Jahresbrutto Gehalt</b>	<b>Lohnneben- kosten</b>	<b>Gesamt</b>	<b>Sollumsatz</b>	<b>Istumsatz</b>	<b>Abweichung</b>
<b>SS</b>	26.334,00	8.121,06	34.455,06	103.365,18	56.385,44	46.979,74
<b>SR</b>	20.160,00	6.217,00	26.377,00	79.131,00	44.526,71	34.604,29
<b>PM</b>	28.070,00	8.656,46	36.726,46	110.179,38	112.985,61	-2.806,23
<b>GM</b>	11.830,00	3.648,00	15.478,00	46.434,00	36.998,58	9.435,42
<b>MA</b>	5.200,00	387,00	5.587,00	16.761,00	9.184,89	7.576,11

**Tabelle 9:** Abweichung der Zielumsätze von den dreifachen Jahresbruttogehältern,

Quelle: eigene Darstellung.

Für die Berechnung wurden die Jahresbruttogehälter inklusive Lohnnebenkosten der Mitarbeiter mit drei multipliziert. Daraus resultiert der Sollumsatz. Durch Gegenüberstellung des Sollumsatzes mit dem tatsächlich erwirtschafteten Istumsatz ist ersichtlich, dass nur Mitarbeiter PM das gewünschte Ziel erreicht hat. Bei allen anderen Beschäftigten besteht eine enorme Abweichung des Istumsatzes zum Sollumsatz.

Es stellt sich die Frage, warum die vier Mitarbeiter den Zielumsatz nicht erreicht haben. GM und MA sind erst seit 2016 bzw. 2015 beim Kooperationspartner angestellt. Dies erklärt, warum bei ihnen Abweichungen bestehen, da im ersten Jahr viele Einschulungszeiten und Fortbildungen erforderlich sind. Die Mitarbeiter SS und SR sind schon langjährig in der Kanzlei beschäftigt. Gründe für Abweichungen der Kennzahl könnten unter anderem sein, dass sie Klienten bearbeiten, durch die keine hohen Umsätze erwirtschaftet werden. Es gibt Kunden, die bezahlen eine geringe Summe für die Erstellung der Buchhaltung, jedoch kompensiert sich der Umsatz

durch die Erstellung des Jahresabschlusses. Bevor der Kooperationspartner Konsequenzen einleitet, ist es erforderlich, dass die zuständigen Klienten der Beschäftigten analysiert werden, da sie durch die gestalteten Honorare möglicherweise einen geringen Einfluss haben.

Eine weitere Möglichkeit ist, dass der Kooperationspartner laut dem Autor Lami den Zielumsatz pro Mitarbeiter auf Basis der Vollbeschäftigung mit € 90.000,-- festlegt. In der folgenden Tabelle wird dargestellt, wie sich die Abweichungen dadurch verändern:

	<b>Brutto Gehalt</b>	<b>Lohnnebenkosten</b>	<b>Gesamt</b>	<b>Sollumsatz</b>	<b>Istumsatz</b>	<b>Abweichung</b>
<b>SS</b>	26.334,00	8.121,06	34.455,06	51.750,00	56.385,44	-4.635,44
<b>SR</b>	20.160,00	6.217,00	26.377,00	47.250,00	44.526,71	2.723,29
<b>PM</b>	28.070,00	8.656,46	36.726,46	90.000,00	112.985,61	-22.985,61
<b>GM</b>	11.830,00	3.648,00	15.478,00	45.000,00	36.998,58	8.001,42
<b>MA</b>	5.200,00	387,00	5.587,00	15.187,50	9.184,89	6.002,61

**Tabelle 10:** Abweichung der Zielumsätze auf Basis der Vollbeschäftigung mit € 90.000,00,  
Quelle: eigene Darstellung.

In der Tabelle ist ersichtlich, dass sich die Abweichungen verringert haben. Der Sollumsatz ist auf die Wochenstundenanzahl der Beschäftigten herunter gerechnet worden. Durch den neuen Zielwert ist SS positiv geworden. Bei SR besteht nur mehr eine kleine Abweichung. Bei den Mitarbeitern GM und MA sind nach wie vor höhere Abweichungen vorhanden. Diese wurden in dem vorigen Absatz erläutert.

### **Deckungsbeitrag**

Der Deckungsbeitrag ist der Betrag, der einem Unternehmen zur Deckung der Fixkosten und des Gewinnanteiles zur Verfügung steht. Jedoch ist zu beachten, dass bei sinkenden Umsätzen in der Regel die Fixkosten nicht im gleichen Verhältnis abgebaut werden.<sup>115</sup> Bei der Berechnung des Deckungsbeitrages werden von den Umsatzerlösen die variablen Kosten abgezogen.<sup>116</sup> Es ist sinnvoll, diese Kennzahl in die BSC aufzunehmen, da dadurch die Wirtschaftlichkeit der Mitarbeiter miteinander verglichen werden kann.

<sup>115</sup> Vgl. AUER (2004), S. 78 ff.

<sup>116</sup> Vgl. PLATZ (2011), S. 24.

Die folgende Tabelle zeigt die berechneten Deckungsbeiträge der Buchhaltungsmitarbeiter für das Wirtschaftsjahr 07/2015 bis 06/2016:

	<b>SS</b>	<b>SR</b>	<b>PM</b>	<b>GM</b>	<b>MA</b>
<b>Erlöse</b>	56.385,44	44.526,71	112.985,61	36.998,58	9.184,89
<b>variable Kosten</b>	-34.455,06	-26.377,00	-36.726,46	-15.478,00	-5.587,00
<b>Deckungsbeitrag</b>	21.930,38	18.149,71	76.259,15	21.520,58	3.597,89

**Tabelle 11:** Berechnung der Deckungsbeiträge,

Quelle: eigene Darstellung.

Als Erlöse wurden die generierten Umsätze des Wirtschaftsjahres herangezogen. Die variablen Kosten beinhalten die Jahresbruttogehälter inklusive Lohnnebenkosten. An dieser Tabelle ist ersichtlich, dass bei sämtlichen Mitarbeitern die variablen Kosten durch die Umsatzerlöse gedeckt werden. Der Deckungsbeitrag steht dem Kooperationspartner zur Deckung der Fixkosten und des Gewinnes zur Verfügung.

### Umsatzrendite

Die Umsatzrendite hängt stark von der Kanzleigröße und vom Spezialisierungsgrad sowie von der Anzahl der Inhaber ab. Bei kleineren Kanzleien sollte die prozentuale Umsatzrendite größer sein. Folgend werden Orientierungsgrößen für Kanzleien aufgelistet:<sup>117</sup>

- Umsatz bis € 300.000,--                      50 – 75 v.H.
- Umsatz € 300.000,-- bis € 500.000,--      40 – 50 v.H.
- Umsatz € 500.000,-- bis € 1.000.000,--    35 – 45 v.H.
- Umsatz über € 1.000.000,--                35 – 40 v.H.

Wenn mehrere Partner an der Kanzlei beteiligt sind, so wie es beim Kooperationspartner der Fall ist, sollten die Werte um ca. 10 Prozent höher liegen. Diese Kennzahl wird berechnet in dem der Gewinn durch den Jahresumsatz dividiert wird. Diese Kennzahl wird nicht in die BSC vom Kooperationspartner hinzugefügt, da es nicht sinnvoll ist, diese auf den Bereich Buchhaltung herunter zu brechen. Falls das Unternehmen eine BSC für alle Tätigkeitsbereiche der Kanzlei entwickelt ist, es zu empfehlen, diese Kennzahl aufzunehmen.

---

<sup>117</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 105.

### Betriebsergebnis pro Mitarbeiter

Das Betriebsergebnis pro Mitarbeiter zeigt, welcher Gewinn pro Mitarbeiter erwirtschaftet wurde. Es ist notwendig, diese Kennzahl in die BSC aufzunehmen, da das Hauptziel dieser Perspektive die Gewinnmaximierung ist. Der Ausgangspunkt der Berechnung ist der Deckungsbeitrag pro Mitarbeiter. Von diesem Betrag werden die anteiligen Fixkosten abgezogen. Unter anderem die anteiligen Mietkosten, Energiekosten und Gehälter, die Fixkosten darstellen, wie beispielsweise die Gehälter vom Sekretariat und dem internen Rechnungswesen.

In der folgenden Tabelle befindet sich die Berechnung der Betriebsergebnisse pro Mitarbeiter:

	<b>SS</b>	<b>SR</b>	<b>PM</b>	<b>GM</b>	<b>MA</b>
<b>Erlöse</b>	56.385,44	44.526,71	112.985,61	36.998,58	9.184,89
<b>variable Kosten</b>	-34.455,06	-26.377,00	-36.726,46	-15.478,00	-5.587,00
<b>Deckungsbeitrag</b>	21.930,38	18.149,71	76.259,15	21.520,58	3.597,89
<b>anteilige Fixkosten</b>	16.387,50	-14.962,50	-28.500,00	-14.250,00	-4.809,38
<b>Betriebsergebnis</b>	5.542,88	3.187,21	47.759,15	7.270,58	-1.211,49

**Tabelle 12:** Berechnung des Betriebsergebnisses,

Quelle: eigene Darstellung.

Das Betriebsergebnis steht dem Kooperationspartner als Gewinn zur Verfügung. Alle Mitarbeiter bis auf MA tragen zum Gewinn des Unternehmens bei. Die gesamten Fixkosten des Kooperationspartners wurden anteilig nach den Wochenstunden der Mitarbeiter aufgeteilt.

### 5.3.4 Kundenperspektive

Wie bereits in diesem Kapitel erwähnt, stellt diese Perspektive dar, wie der Kunde das Unternehmen wahrnimmt. Bei der Auswahl ist es wichtig, dass die Ziele der Geschäftsleitung berücksichtigt werden. Die Ziele für diese Perspektive sind, dass das Unternehmen für Fachkompetenz, Qualität und professionelle Beratung zum Wohle der Klienten steht. Deswegen sollte in diesem Bereich der BSC die Kundenzufriedenheit an oberster Stelle stehen. Eine hohe Kundenzufriedenheit führt in den meisten Fällen zu einer höheren Profitabilität.<sup>118</sup> Des Weiteren sind gewonnene Neukunden ein wichtiger Grund für die Umsatzsteigerung.<sup>119</sup> Zusätzlich ist es notwendig, eine Kennzahl zu eruiieren, welche die Serviceeigenschaften des Unternehmens misst.

<sup>118</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 70.

<sup>119</sup> Vgl. FRIEDAG/SCHMIDT (2001), S. 120.



## Kundenzufriedenheit

Die Kundenzufriedenheit ist eine besonders bedeutsame Kennzahl, jedoch relativ schwierig zu ermitteln und zu interpretieren. In der Praxis wird die Erfüllung der Kundenerwartungen unterschiedlich definiert und interpretiert. Es kann z.B. mit einem Fragebogen nach folgenden Kriterien gemessen werden:<sup>120</sup>

- Produktqualität
- Servicequalität
- Termintreue
- Kosten

Es wurde für den Kooperationspartner ein Fragebogen zur Messung der Kundenzufriedenheit erstellt, da zufriedene Klienten ein wichtiger Erfolgsfaktor sind. Der Zielwert der Zufriedenheit beträgt 95 %. In der folgenden Abbildung befindet sich der Fragebogen zur Identifizierung der Kundenzufriedenheit.

Fragebogen zur Messung der Kundenzufriedenheit für den Bereich Buchhaltung:

		ja	mäßig	nein
1.	Sind Sie mit der Qualität der Leistungen zufrieden?			
2.	Werden die Leistungen in angemessener Zeit erfüllt?			
3.	Werden alle Termine und Leistungen verlässlich eingehalten?			
4.	Wird mit Fachkompetenz, Sachverstand und Erfahrung überzeugt?			
5.	Handeln die Mitarbeiter wertschätzend und aufmerksam?			
6.	Werden mögliche Probleme erkannt und werden Sie anschließend informiert?			
7.	Können die Mitarbeiter komplexe Sachverhalte anschaulich, nachvollziehbar und überzeugend erläutern?			
8.	Kümmert sich der Mitarbeiter umgehend um Rückfragen?			
9.	Wird das Preis-Leistungsverhältnis als gut beurteilt?			
10.	Würden Sie unsere Leistungen weiterempfehlen?			

**Tabelle 13:** Fragebogen zur Messung der Kundenzufriedenheit,  
Quelle: eigene Darstellung.

Im Rahmen dieser Arbeit wurde nur der Fragebogen erstellt. Es wäre sinnvoll, wenn dieser Fragebogen den Klienten von den betreuenden Buchhaltern übergeben und kurz erläutert wird.

<sup>120</sup> Vgl. BIEL/DEYHLE (2003), S. 39.

## Neukundenakquisition

Neue Kunden werden nur zu Bestandskunden, sofern sie durch exzellente Qualität gehalten werden können. Deswegen betrifft diese Kennzahl auch die Mitarbeiter aus dem Bereich Buchhaltung. Diese Kennzahl kann durch den Anteil der Neukundenumsätze an den gesamten Umsätzen gemessen werden.<sup>121</sup> In der folgenden Tabelle befindet sich die Berechnung.

	Gesamt
Neukundenumsätze	9.681,44
Jahresumsatz	260.081,23
Anteil Neukundenumsatz	3,72%

**Tabelle 14:** Berechnung des Anteils der Neukundenumsätze,  
Quelle: eigene Darstellung.

Im Wirtschaftsjahr 07/2015 bis 06/2016 beträgt der Umsatz, der durch neue Klienten erwirtschaftet wurde, 3,72 % vom gesamten Umsatz.

## Serviceeigenschaften

Wenn die Wahrnehmung am Markt durch die Qualität punkten soll, ist es wichtig, gute Serviceeigenschaften anzubieten. Die Serviceeigenschaften können durch die Kennzahl Termintreue gemessen werden. Diese Kennzahl wird, wie folgend dargestellt, definiert: Anzahl der termingerecht erstellten Buchhaltungen im Verhältnis zur Anzahl der gesamten zu erstellenden Buchhaltungen.<sup>122</sup> Jedoch ist diese Kennzahl kritisch zu betrachten. Falls die Klienten die Buchhaltungen nicht rechtzeitig übermitteln, liegt die Schuld der verspäteten Leistungserstellung nicht bei den Mitarbeitern. Nach Absprache mit der Geschäftsleitung ist das Ziel, dass diese Kennzahl zu 100 Prozent erfüllt werden soll. In der Vergangenheit gab es nur Abweichungen aufgrund nicht zeitgerechter Übermittlung der Buchhaltungen.

### 5.3.5 Prozessperspektive

Bei dieser Perspektive stellt sich die Frage, in welchen Geschäftsprozessen das Kooperationsunternehmen die Besten sein müssen, um die Anteilseigner und Kunden zu befriedigen.<sup>123</sup> Auf der einen Seite ist die Produktivität ein wichtiger Faktor und andererseits ist die Beibehaltung der Qualität wichtig. Des Weiteren spielt die Wartezeit der Klienten auf

<sup>121</sup> Vgl. FRIEDAG/SCHMIDT (2001), S. 120.

<sup>122</sup> Vgl. FÜERMANN/DAMMASCH (2008), S. 68.

<sup>123</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 34.

Besprechungen eine Rolle, da der Kooperationspartner in seinem Mitarbeiterhandbuch vermerkt hat, dass Mitarbeiter die Kunden nicht warten lassen sollen.

### Produktivität

Die Produktivität zeigt die Differenz zwischen der möglichen Leistung und der tatsächlich erzielten Leistung. Es wird die Ist Leistung durch die mögliche Leistung dividiert und das Ergebnis wird mal hundert multipliziert.<sup>124</sup>

Beim Kooperationspartner können die Stunden der Mitarbeiter in drei Bereiche unterteilt werden:<sup>125</sup>

- Direkt verrechenbare Stunden: Dies sind Leistungen, die an den Klienten verrechenbar sind.
- Nicht direkt verrechenbare Stunden: Dazu zählen beispielsweise Fortbildungen.
- Nicht verrechenbare Stunden: Wie z.B. Kanzleiverwaltung, Urlaub und Krankheit der Mitarbeiter.

Die Produktivität in Kanzleien ist der Anteil der verrechenbaren Stunden von den gesamten Stunden. Die meisten Kanzleien liegen bei einem Schnitt von 70 Prozent. In dieser Zahl sind alle Mitarbeiter integriert, auch jene, die nicht verrechenbare Stunden leisten. Laut dem Autor Lami wird die Produktivität überschätzt und die weitere Optimierung ist nicht erfolgsentscheidend.<sup>126</sup> Diese Kennzahl wird trotzdem in die BSC übernommen, da sie für den Kooperationspartner eine wichtige Kennzahl zur Messung des Auslastungsgrades ist. Das Ziel des Kooperationspartners ist, dass die Mitarbeiter eine Produktivität von 80 Prozent der Anwesenheitszeit erreichen. Die 20 Prozent sind für Fortbildungen und individuelle Klientenbetreuung vorgesehen.

In der folgenden Tabelle wurde die Produktivität für die einzelnen Mitarbeiter für das Jahr 2016 berechnet:

	SS	SR	PM	GM	MA
<b>verrechenbare Stunden</b>	847,05	742,00	1.390,62	874,25	307,75
<b>Gesamtsumme an Stunden</b>	1.203,25	1.083,50	2.052,62	1.039,00	344,50
<b>Produktivität</b>	70,40%	68,48%	67,75%	84,14%	89,33%

**Tabelle 15:** Berechnung der Produktivität,

Quelle: eigene Darstellung.

<sup>124</sup> Vgl. AUER (2004), S. 174.

<sup>125</sup> Vgl. HÜBNER (2002), S. 213.

<sup>126</sup> Vgl. LAMI (2007), S. 105.

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass die Zielsetzung des Kooperationspartners nur GM und MA erreicht haben. Durch das Ergebnis dieser Berechnung lässt sich die Aussage von Herrn Lami, dass die Produktivität in Unternehmen überschätzt wird, bestätigen. Mitarbeiter PM hat den höchsten Umsatz, Deckungsbeitrag und Betriebsergebnis erwirtschaftet und weist jedoch die niedrigste Produktivität der Buchhaltungsmitarbeiter auf.

### **Qualität**

Die Qualität der Arbeit gehört zu den wichtigsten Zielen des Kooperationspartners. Jedoch ist die Qualität der Leistungserstellung bei einem Steuerberater schwierig zu erheben und lässt sich erst im Nachhinein durch aufgedeckte Fehler messen. Eine mögliche Kennzahl ist daher die Fehlerquote. Diese lässt sich anhand der aufgedeckten Fehler bei Betriebsprüfungen, die den Bereich Buchhaltung betreffen, berechnen. Es ist sinnvoll, dass die Geschäftsführung eine Liste führt, in welcher die Fehler zu den Mitarbeitern zugeordnet werden. Zurzeit gibt es beim Kooperationspartner noch keine Aufstellung. Deswegen kann diese Kennzahl nicht berechnet werden.

### **Kundenwartezeit**

Die Kundenorientierung des Kooperationspartners zeigt sich auch darin, dass die Klienten auf Gespräche mit den Mitarbeitern nicht lange warten müssen. Die Mitarbeiter sollen selbstständig die Termine so legen, dass genügend Zeit für ein erfolgreiches Gespräch bleibt. Diese Kennzahl kann nur gemessen werden, wenn die Mitarbeiter zuverlässig die Wartezeit des Klienten im Gesprächsprotokoll vermerkt. Zurzeit wird dies noch nicht beim Kooperationspartner durchgeführt, deswegen kann diese Kennzahl noch nicht erhoben werden. Als Ziel gilt, dass kein Kunde länger als fünf Minuten warten muss.

### **5.3.6 Lern- bzw. Entwicklungsperspektive**

Das Ziel des Kooperationspartners ist, hochqualifizierte, zufriedene Mitarbeiter zu beschäftigen, da dies unter anderem der Grundbaustein für die anderen Perspektiven ist. Eine wichtige Kennzahl sind daher die Fortbildungsstunden je Mitarbeiter, nur dadurch kann gewährleistet werden, dass das Wissensniveau der Mitarbeiter auf dem neuesten Stand ist.<sup>127</sup> Des Weiteren sollen die Mitarbeiterzufriedenheit und die Mitarbeiterfluktuationsrate die Zielsetzung des Kooperationspartners abbilden.

---

<sup>127</sup> Vgl. KERN (2008), S. 141.

## Fortbildungsstunden je Mitarbeiter

Die Fortbildungsintensität ist ein Indikator der Leistungsbereitschaft der Mitarbeiter.<sup>128</sup> Das Ziel des Kooperationspartners ist, dass die Leistungen des Personals eine hohe Qualität aufweisen. Deswegen ist es in Steuerberatungskanzleien notwendig, sich regelmäßig fortzubilden und somit am neusten Stand zu bleiben. Bei der Berechnung der Kennzahl werden die besuchten Stunden der Fortbildungen in einem Jahr pro Mitarbeiter summiert. Ziel ist es, dass jeder Mitarbeiter zumindest zwei Fortbildungen im Jahr besucht. In der Tabelle befinden sich die berechneten Werte für das Wirtschaftsjahr 07/2015 bis 06/2016:

	SS	SR	PM	GM	MA
<b>Fortbildungen in Stunden</b>	<b>45,25</b>	<b>35,25</b>	<b>157,00</b>	<b>27,00</b>	<b>12,00</b>

**Tabelle 16:** Berechnung der Fortbildungsstunden,  
Quelle: eigene Darstellung.

Anhand dieser Tabelle ist ersichtlich, dass alle Mitarbeiter die Zielerreichung der Geschäftsführung erfüllt haben.

## Mitarbeiterzufriedenheit

Die Mitarbeiterzufriedenheit ist eine wichtige Kennzahl, denn umso zufriedener die Mitarbeiter sind, desto höher ist die Leistungsbereitschaft und in Folge ist die Fluktuation umso geringer. Daher ist sie ein Indikator zur Messung der Qualität der Führung und der Motivation der Mitarbeiter.<sup>129</sup> In der Literatur wird diese Kennzahl unter anderem als MAD Motiviert-sein-Asset Durchschnittsnote, bezeichnet. Die Erhebung dieser Kennzahl kann mittels Frageblatt und Notensystem stattfinden. Der Durchschnitt ist der Gradmesser. Falls ein Durchschnitt von drei herauskommt und das Ziel zwei ist, können Maßnahmen definiert werden, damit die Kennzahl verbessert wird. Beispiele für Maßnahmen sind Leistungsvergütungssysteme oder flexiblere Arbeitszeitgestaltung sowie die Laufbahnplanung zu verbessern.<sup>130</sup> Die folgende Tabelle bildet einen Vorschlag für die Befragung der Mitarbeiterzufriedenheit ab.

<sup>128</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 78.

<sup>129</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 80.

<sup>130</sup> Vgl. BIEL/DEYHLE (2003), S. 39.

Fragebogen zur Messung der Mitarbeiterzufriedenheit für den Bereich Buchhaltung:

		1	2	3	4	5
1.	Wie sind Sie mit Ihrer Arbeit zufrieden?					
2.	Wie gelingt die Zusammenarbeit mit Ihren Kollegen?					
3.	Wie befriedigend empfinden Sie das Zusammenwirken mit Vorgesetzten?					
4.	Sind Sie mit den vorhandenen Ressourcen im Büro zufrieden?					
5.	Wie zufrieden sind sie mit der angewandten Personalpolitik?					
6.	Wie befriedigend empfinden Sie Ihre Arbeitszeiten?					
7.	Ist die Entlohnung für Ihre Tätigkeit zufriedenstellend?					
8.	Werden genügend Fortbildungsmöglichkeiten angeboten?					

**Tabelle 17:** Fragebogen zur Messung der Mitarbeiterzufriedenheit,  
Quelle: eigene Darstellung.

Es sollte die Möglichkeit bestehen, dass dieser Fragebogen anonym abgegeben werden kann, da ansonsten die Gefahr von verfälschten Ergebnissen besteht. Die Mitarbeiter könnten beängstigt sein, dass schlechte Bewertungen im Fragebogen eine negative Auswirkung für ihre berufliche Laufbahn in der Firma haben.

### Mitarbeiterfluktuationsrate

Die Personalfluktuationsrate ist wie bereits erwähnt, ein Indikator für die Mitarbeiterzufriedenheit. Des Weiteren ist eine hohe Fluktuation im Bereich Buchhaltung ein Kostenfaktor, da die Einschulungszeit neuer Mitarbeiter viele Ressourcen benötigt. Bei der Berechnung wird die Zahl der Austritte innerhalb eines Jahres durch die gesamte Anzahl der Mitarbeiter dividiert.<sup>131</sup> Das Ziel der Kanzlei ist es, zufriedene Mitarbeiter langjährig zu beschäftigen. Im Bereich der Buchhaltung gab es nur im Jahr 2011 und 2014 eine Fluktuation von jeweils einer Person. Im Jahr 2011 hat sich die Geschäftsführung von einer Mitarbeiterin getrennt, im Jahr 2014 nahm eine Mitarbeiterin die Altersteilzeit in Anspruch.

<sup>131</sup> Vgl. PREISSNER (2011), S. 78.

## 6. Maßnahmenkatalog bei positiven und negativen Abweichungen

Wie bereits im fünften Kapitel erwähnt, unterstützen Kennzahlen und Anreizsysteme die Wirksamkeit eines internen Kontrollsystems. Die Grundsätze der Personalpolitik sind unter anderem ein Bestandteil des Kontrollumfelds eines Unternehmens. Damit ein IKS funktionstüchtig ist, ist es notwendig, eine klar strukturierte Personalpolitik zu verfolgen, damit sich Mitarbeiter nicht benachteiligt fühlen. Qualifizierte und motivierte Mitarbeiter sind wesentliche Erfolgsfaktoren eines Unternehmens.<sup>132</sup> Es stellt sich die Frage, welche Maßnahmen bei negativen oder positiven Abweichungen der Zeitvorgaben im Rahmen der Buchhaltungserstellung und der Zielvorgaben der entwickelten BSC beim Kooperationspartner implementiert werden sollen, um die Effizienz des IKS gewährleisten zu können. Falls sich der Kooperationspartner dazu entschließt, im Unternehmen Anreizsysteme einzuführen, gilt es zu analysieren, welche Grundlage zur Beurteilung der Mitarbeiter für die Bewertung herangezogen wird.

### 6.1 Zielvereinbarungen

In der Praxis werden zwei Varianten der Zielvereinbarung unterschieden. Zielvereinbarungen und variable Vergütungen werden als personalwirtschaftliches Instrument genutzt, um die Verantwortungsübernahme und Leistung im Unternehmen zu stärken. Die zweite Variante ist, dass sie zur Verbesserung der Wettbewerbs- und Leistungsfähigkeit genutzt werden. Die Zielvorgaben lassen sich in Standardaufgaben und Zielaufgaben unterteilen. Standardaufgaben leisten die Mitarbeiter dauerhaft mittels der anforderungsgerechten Erledigung ihrer Tätigkeiten, währenddessen Zielaufgaben zusätzlich zwischen Geschäftsführer und Mitarbeiter formuliert werden. Die Zielvereinbarungen legen fest, welche Befähigung ein Mitarbeiter zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft zu erreichen hat. Zielvereinbarungen erfüllen die folgend aufgelisteten Funktionen:<sup>133</sup>

- Beurteilungsfunktion, da eindeutige Maßstäbe für die zu erbringende Leistung vorgegeben werden;
- Orientierungsfunktion, Informationsfunktion, durch die Vereinbarung klarer Zielvereinbarungen;
- Optimierungsfunktion, durch die Veranlassung herausfordernder Ziele;
- Qualifizierungsfunktion, weil ausreichende Fach-, Sozial- und Methodenkompetenz aufgebaut wird;

---

<sup>132</sup> Vgl. PRROBST (2001), S. 136.

<sup>133</sup> Vgl. BECKER (2013), S. 570 ff.

- Lokomotionsfunktion, wegen Vereinbarung attraktiver materieller und immaterieller Anreize;
- Motivationsfunktion, durch positive Rückmeldungen von der Geschäftsführung.

Ziele, die vereinbart werden können, sind Leistungsziele, Ressourcenziele, Verhaltensziele und Entwicklungsziele. Die Ziele können beim Kooperationspartner aus der BSC entnommen werden. Empfehlenswert für die Zielvereinbarung sind die Kennzahlen Umsatz, Deckungsbeitrag und Betriebsergebnis pro Mitarbeiter, da diese Zahlen von den Beschäftigten beeinflusst werden können. Der Zielvereinbarungsprozess wird anhand eines Phasenmodells dargestellt. Am Beginn werden die Ziele vereinbart, danach sollten sie umgesetzt werden. Der nächste Schritt im Modell ist die Beurteilung der Zielerreichung und zum Schluss werden die erzielten Leistungen anerkannt. Bei Zielvereinbarungen kann es in der Praxis an der Qualität mangeln. Häufige Fehler sind fehlende Zielrelevanz, wenn Ziele formuliert werden, die keinen relevanten Einfluss auf den Unternehmenserfolg haben. Eine weitere Fehlerquelle ist die fehlende Verankerung in der Unternehmensstrategie. Unklare oder vage formulierte Zielsetzungen, die keine Messgrößen oder Handlungsaufforderungen enthalten, sind nicht zielführend. Falls im Unternehmen kein Feedback bzw. keine Kontrollen der gesteckten Ziele erfolgt, ist die Formulierung von Zielsetzungen nicht effektiv. Zielvereinbarungen empfinden Mitarbeiter manchmal als unfair, da sie oftmals in Unternehmen pauschal für eine Abteilung getroffen werden und nicht personenbezogen.<sup>134</sup> Zum Beispiel soll die Buchhaltungsabteilung eine Umsatzsteigerung von zehn Prozent erreichen. Aufgrund des Ergebnisses von einem Kollegen kann die Zielerreichung nicht eingehalten werden. Deswegen ist es für den Kooperationspartner wichtig, dass die Zielvereinbarungen individuell für die Mitarbeiter gestaltet werden, damit keine Unzufriedenheit und Demotivation im Unternehmen entsteht.

Es ist wichtig, dass jeder Mitarbeiter weiß, welche Ziele von ihm verlangt werden. Mittels eines Gespräches mit dem Personal kann die Geschäftsleitung die Zielvereinbarung festlegen. Es wird ein anzustrebendes Ergebnis in schriftlicher Form unter Nennung der Messkriterien und Terminen festgelegt, damit die Zielerreichung objektiv überprüfbar ist. Mit dem Zielvereinbarungsgespräch wird die Motivation der Mitarbeiter gefördert, da sie Mitgestaltungsmöglichkeiten am Arbeitsplatz haben.<sup>135</sup>

Je nach Persönlichkeit der Mitarbeiter haben sie die Hoffnung und Überzeugung, dass sie die Ziele und die damit verbundenen Belohnungen erreichen oder sie haben Furcht, dass sie die gesteckten Ziele nicht erreichen. Die Beschäftigten, die erfolgsorientiert sind, verfügen über

---

<sup>134</sup> Vgl. BECKER (2013), S. 573 ff.

<sup>135</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 131 f.



ausreichend Selbstvertrauen und können ihre eigenen Fähigkeiten realistisch einschätzen. Die Belegschaft mit einer negativen Grundeinstellung achten darauf, Misserfolge zu vermeiden. Für diese Mitarbeiter muss die Geschäftsführung mehr Zeit einplanen. Es sollten einfachere Ziele vereinbart werden und in kleinen Schritten einem höheren Niveau zugeführt werden. Nach den ersten kleinen Erfolgserlebnissen wird dieses Personal erste Zuversicht empfinden.<sup>136</sup>

## 6.2 Leistungsbeurteilung

Die Leistungsbeurteilung ist, wie die Zielvereinbarung, ein Instrument der Personalwirtschaft.<sup>137</sup> Die persönliche Leistung des Mitarbeiters wird durch die Personalbeurteilung bewertet. Im Unterschied dazu werden bei der Stellenbewertung der Arbeitsplatz und die jeweiligen Anforderungen beurteilt. Die Personalbeurteilung ist ein Instrument zur Entgeltermittlung sowie eine Motivation für ein bewusstes Leistungsverhalten von Mitarbeitern. Folgend sind die Ziele der Personalbeurteilung aufgelistet:<sup>138</sup>

- Objektive Vergleichbarkeit von Beurteilungsergebnissen;
- Verbesserung der Führungsqualität, da sich die Geschäftsleitung und ihre Mitarbeiter sich mit den Führungsgegebenheiten auseinandersetzen;
- Ein einheitliches Beurteilungssystem ist ein Indiz für eine Einheitlichkeit des Führungsverhaltens;
- Eine vergrößerte Potentialausnutzung;
- Die Leistung wird gesteigert, da Personalbeurteilungen ein Anreiz für die Beurteilten darstellt.

Jedoch birgt die Realisierung dieser Ziele auch Gefahren. Die Beurteilungen gehen mit einer enormen zeitlichen Belastung der Geschäftsführung einher. Des Weiteren können Konflikte durch die Beurteilungen ausgelöst werden. Fehlerlose Beurteilungen sind in der Praxis nicht vorhanden, somit kann das Risiko nur gesenkt werden.<sup>139</sup>

Es gibt viele Arten von Beurteilungen, dazu zählen die Selbstbeurteilung, Kollegenbeurteilung, 360-Grad-Beurteilung und die Vorgesetztenbeurteilung. Da diese Arten in der Praxis nicht bedeutsam sind, werden sie nicht näher erläutert.<sup>140</sup>

---

<sup>136</sup> Vgl. MENTZEL/GROTZFELD/HAUB (2004), S. 104.

<sup>137</sup> Vgl. BECKER (2013), S. 583.

<sup>138</sup> Vgl. OLFERT (2006), S. 248 f.

<sup>139</sup> Vgl. OLFERT (2006), S. 249 f.

<sup>140</sup> Vgl. OLFERT (2006), S. 250 f.

Die Arten der Personalbeurteilung können anhand verschiedener Kriterien unterschieden werden:<sup>141</sup>

- Nach dem Gegenstand der Beurteilung kann zwischen Leistungs- und Potentialbeurteilung unterschieden werden. Die Leistungsbeurteilung ist vergangenheitsorientiert und die Potentialbeurteilung ist zukunftsorientiert. Beim Kooperationspartner soll die Leistungsbeurteilung angewendet werden.
- Nach der Systematik der Beurteilung wird zwischen systematischen und systemlosen Beurteilungen unterschieden.
- Es können regelmäßige und anlassbedingte Beurteilungen erfolgen. Beim Kooperationspartner sollen die Beurteilungen in regelmäßigen Abständen durchgeführt werden.
- Des Weiteren gibt es quantitative und qualitative Beurteilungen. Bei quantitativen Beurteilungen werden Leistungsmengen, wie beispielsweise die Höhe des erreichten Umsatzes, herangezogen. Qualitative Merkmale umfassen unter anderem die Auffassungsgabe, Zuverlässigkeit, Erscheinungsbild, Initiative und Kreativität.
- Nach dem Grad der Differenzierung der Beurteilungskriterien kann zwischen einer summarischen und analytischen Beurteilung unterschieden werden. Bei der summarischen Beurteilung wird die Leistung des Mitarbeiters als Gesamtleistung betrachtet. Die analytische Beurteilung erfolgt anhand von Kriterien. Das Gesamtergebnis ergibt sich durch die Ermittlung einer Wertsumme der Beurteilungskriterien. Diese Methode wird in der Praxis häufiger angewendet.
- Beim Umfang der Personalbeurteilung kann zwischen einer Einzel- und Gesamtbeurteilung unterschieden werden. Die Einzelbeurteilung bezieht sich auf einen bestimmten Mitarbeiter und bei der Gesamtbeurteilung wird die gesamte Organisationseinheit beurteilt.

Durch vier Faktoren werden die Beurteilungsmethoden für Mitarbeiter bestimmt. Das sind die Beurteilungskriterien, Kriteriengewichtung, Beurteilungsmaßstab und die Verteilungsvorgabe. Laut Gaugler werden 618 Beurteilungskriterien aufgezählt, wobei in der Praxis durchschnittlich 12 unterschiedliche Kriterien zur Anwendung kommen. Die Kriterien können beispielsweise in die Bereiche Arbeitsverhalten, Verhalten gegenüber Kollegen und Vorgesetzten, geistige Anlagen und persönliches Verhalten differenziert werden. Laut einer Untersuchung von Grunow werden in der Praxis am häufigsten Fachkenntnisse, Arbeitseinsatz, Verhalten, Zuverlässigkeit, Arbeitsqualität, Belastbarkeit, Ausdrucksfähigkeit, Arbeitstempo, Organisationsvermögen und

---

<sup>141</sup> Vgl. OLFERT (2006), S. 250 ff.

Verantwortungsbereitschaft als Kriterien eingesetzt. Falls mit einem analytischen Personalbeurteilungssystem gearbeitet wird, stellt sich die Frage, ob alle Kriterien mit dem gleichen Gewicht in das Gesamtergebnis fließen sollen. Sofern der subjektive Einfluss des Beurteilers möglichst klein gehalten werden soll, ist es sinnvoll, einen vorgegebenen Beurteilungsmaßstab zu definieren. Hierbei kann das Skalenverfahren, Rangordnungsverfahren, die Methode der kritischen Vorfälle oder das Vorgabevergleichsverfahren angewendet werden. Beim Kooperationspartner sollte das Vorgabevergleichsverfahren berücksichtigt werden, da quantitative Ziele durch die BSC vorgegeben sind. Um Verfälschungen des Beurteilungsergebnisses zu vermeiden, wird in einigen Systemen die Verteilung des Beurteilungsergebnisses vorgegeben. Somit wird vermieden, dass die Beurteiler zu vorsichtig bzw. zu streng sind.<sup>142</sup>

Eine weitere Möglichkeit der Bewertung ist die zielorientierte Beurteilung. Sie leitet sich aus den Zielvereinbarungen ab. Anstelle von den genannten Beurteilungskriterien werden die vereinbarten Ziele herangezogen. Zur praktischen Umsetzung werden diese in einem individuellen Leistungsplan beschrieben. Folgende Aufgaben sollten enthalten sein:<sup>143</sup>

- Vollständige Auflistung der Aufgaben des Arbeitsplatzes;
- Die vereinbarten Ziele sollen beschrieben werden;
- Falls mehrere Ziele vorhanden sind, sollten diese nach Prioritäten gewichtet werden;
- Beschreibung der persönlichen Entwicklungsziele des Beschäftigten.

Die Bewertung von Leistungen der Mitarbeiter ist eine Voraussetzung des organisatorischen Lernprozesses. Bevor ein Feedback gegeben werden kann, muss die erbrachte Leistung objektiv bewertet werden. In der Praxis treten häufig Probleme im Zusammenhang mit Leistungsbewertungen auf. Für Führungskräfte ist die Beurteilung oft eine lästige Pflicht und wird mit so wenig Aufwand als möglich erledigt. Es steht der Formalismus im Vordergrund und dem Gespräch mit dem Mitarbeiter wird keine Aufmerksamkeit geschenkt. In vielen Fällen sind die Beurteilungen zu unkonkret. Es ist wichtig, dass klare Bewertungskriterien vorliegen. Des Weiteren sind die Bewertungen vergangenheitsorientiert. Es sollte besprochen werden, welche Konsequenzen das Erreichte bzw. Nicht-Erreichte für die gemeinsame Zusammenarbeit hat. Für Beurteilungen sollten folgende Kriterien berücksichtigt werden:<sup>144</sup>

- Die Zielsetzung sollte von den Beurteilten akzeptiert werden.

---

<sup>142</sup> Vgl. OLFERT (2006), S. 253 ff.

<sup>143</sup> Vgl. MENTZEL (2004), S. 92 f.

<sup>144</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 255 ff.

- Es sollen zuverlässige, faire und objektive Messgrößen verwendet werden. Die geplanten und erreichten Ergebnisse sollen miteinander verglichen und dem Mitarbeiter ein konkretes Feedback gegeben werden.
- Sofern die Leistungen nicht entsprechen, soll ein konkreter Verbesserungsplan entwickelt werden.
- Es sollen für die Belohnung der Mitarbeiter leistungsabhängige Prämien berücksichtigt werden.

### **6.3 Das Mitarbeitergespräch als Form der Leistungsbeurteilung**

Viele Unternehmen haben die Beurteilungsmethoden durch das Mitarbeitergespräch abgelöst. Beim Mitarbeitergespräch besprechen die Geschäftsleitung mit dem Mitarbeiter mindestens einmal jährlich das im zurückliegenden Jahr Erreichte sowie die zukünftigen Ziele und Perspektiven. Es werden schriftlich Konsequenzen formuliert, die sich aus den bisherigen Erfahrungen ableiten. Dadurch soll die laufende Verbesserung der Arbeitsergebnisse und die Entwicklung des Mitarbeiters gestärkt werden. Folgend sind die Erwartungen an ein Mitarbeitergespräch aufgelistet:<sup>145</sup>

- Leistungsfeedback geben: Es werden Aufgabenerledigung und Defizite offen angesprochen.
- Gemeinsame Ziel- und Aufgabenklärung;
- Es wird die Effizienz in der Organisation verbessert.
- Basis für leistungsgerechte Vergütung und Anreize;
- Die Motivation der Mitarbeiter soll gesteigert werden.
- Berufliche Entwicklungen können gefördert werden.

Beim Mitarbeitergespräch liegt die Verantwortung des Gesprächsablaufes beim Vorgesetzten, denn von ihm wird erwartet, dass er die Regeln der Gesprächsführung beherrscht. Es sollte vermieden werden, dass ein Mitarbeitergespräch zu einem einseitigen Monolog wird. Nur wenn beide Gesprächspartner zu Wort kommen, kann ein sichtbarer Gesprächserfolg erreicht werden. Daher ist es wichtig, dass ein Dialog und ein fairer Umgang mit abweichenden Meinungen bestehen. Nur dadurch kann gewährleistet werden, dass sich die Mitarbeiter ernst genommen fühlen. Gespräche unter Zeitdruck führen nicht zum gewünschten Erfolg, da die Mitarbeiter das Gefühl haben, dass sich die Geschäftsführung nicht ausreichend Zeit für die Behandlung seines Anliegens nimmt. Folgend sind weitere Fehler aufgelistet, die im Zusammenhang mit Mitarbeitergesprächen in der Praxis auftreten:<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 257 ff.

<sup>146</sup> Vgl. MENTZEL (2004), S. 111 ff.

- Zu kurzfristige Festsetzung des Gesprächstermins. Dadurch können sich die Vorgesetzten und die Mitarbeiter nicht ausreichend vorbereiten.
- Den Beschäftigten ist der Gesprächsanlass nicht bekannt.
- Der Ort der Gesprächsführung ist ungeeignet. Es fehlt die notwendige Ruhe und Ungestörtheit.
- Ständige Unterbrechungen der Mitarbeiter durch den Vorgesetzten;
- Am Ende des Gesprächs steht kein konkretes Ergebnis fest.
- Entscheidungen werden durch den Vorgesetzten getroffen, obwohl noch keine Absprache von allen Einzelheiten erfolgte.
- Die Geschäftsführung hat schon von Beginn an seine Entscheidung getroffen und das Gespräch hat nur eine Alibifunktion.
- Die eigene Meinung des Vorgesetzten sollte zurück gehalten werden und der Mitarbeiter sollte zuerst sprechen.
- Bei einer Fehleinschätzung einer Situation sollten die Vorgesetzten es nicht scheuen, einmal einen eigenen Irrtum zuzugeben.
- Negatives sollte durch die Geschäftsführung deutlich ausgesprochen werden, jedoch ohne persönliche Vorwürfe. Die Kritik sollte konstruktiv sein. Es sollten Hilfen angeboten werden und Überlegungen stattfinden, wie das Fehlverhalten in der Zukunft vermieden werden kann.
- Das Gespräch sollte sachlich und in keinem gereizten Ton stattfinden. Die Vorgesetzten sollten überprüfen, ob sie die eigenen Formulierungen auch dem Gesprächspartner gestatten würden.
- Auf das nonverbale Verhalten sollte im Gespräch geachtet werden, denn wenn sich dieses von den Worten unterscheidet, wirken die Vorgesetzten nicht glaubhaft.
- Die Gesprächsinhalte sollten von der Geschäftsführung vertraulich behandelt werden.
- Das Mitarbeitergespräch sollte ergebnisorientiert geführt werden. Am Ende des Gesprächs sollten alle wesentlichen Bestandteile und Argumentationen zusammengefasst werden.
- Argumente und Einwendungen von Mitarbeitern sollten ernst genommen werden.

Es ist wichtig, dass die genannten Punkte im Mitarbeitergespräch eingehalten werden, damit dieses zielführend gestaltet werden kann. Des Weiteren ist es wichtig, dass Lob und Anerkennung ausgesprochen werden, denn in der Praxis werden gute Leistungen oft als selbstverständlich angenommen.<sup>147</sup>

---

<sup>147</sup> Vgl. MENTZEL/GROTZFELD/HAUB (2004), S. 68 f.

Jedoch muss das Feedback in einem Mitarbeitergespräch nicht zwangsläufig zur unmittelbaren Leistungsverbesserung führen. Die Praxis zeigt, dass dieses Instrument in bestimmten Situationen an seine Grenzen stößt. Mit Feedback wird nichts oder wenig erreicht, wenn der Mitarbeiter keinen Grund sieht sein Verhalten zu verändern, da er einen Nutzen davon hat, das bestehende Verhältnis aufrechtzuerhalten. Falls die Beschäftigten den Nutzen einer gewünschten Verhaltensänderung nicht erkennen oder wenn sie unfähig sind, das Verhalten selbstkritisch zu hinterfragen, wird ein Feedback der Geschäftsführung die gewünschte Zielsetzung nicht erreichen.<sup>148</sup>

#### **6.4 Anreiz- und Vergütungssystem**

Es ist empfehlenswert, dass Anreiz- und Vergütungssysteme an die Zielerreichung gekoppelt werden. Beim Aufbau eines solchen Systems sollten folgende Voraussetzungen bei der Gestaltung berücksichtigt werden:<sup>149</sup>

- Sie müssen übersichtlich, nachvollziehbar und gerecht sein.
- Sie sollen wirtschaftlich und flexibel sein.
- Es soll auf individuelle Situationen eingegangen werden.
- Es dürfen keine „Geheimpapiere“ sein.

Bei der Bestimmung der relativen Lohngerechtigkeit muss die Wahl des Gerechtigkeitskriteriums und die Auswahl der Spanne zwischen geringstem und höchstem Gehalt definiert werden. In der Praxis stehen folgende Gerechtigkeitskriterien im Vordergrund:<sup>150</sup>

- Anforderungsgerechtigkeit: Die Basis hierfür ist die Arbeitsbewertung. Der Anteil der Wertschöpfung sollte der physischen und psychischen Anforderung der Beschäftigten gerecht werden.
- Leistungsgerechtigkeit: Die Höhe der Vergütung sollte ausgehend von der normalen, erwarteten Leistung, den erhöhten Leistungsbetrag des einzelnen Angestellten in einer festgelegten Periode widerspiegeln.
- Marktgerechtigkeit: Das Gehalt eines Mitarbeiters richtet sich nach dem Marktwert. Das heißt, die Höhe des eigenen Entgeltes wird an der Höhe der Vergütung in vergleichbaren Unternehmen gemessen.

---

<sup>148</sup> Vgl. HOFBAUER/WINKLER (2002), S. 135 f.

<sup>149</sup> Vgl. EHRMANN (2000), S. 161 f.

<sup>150</sup> Vgl. ELSIK/NACHBAGAUER (2002), S. 530 f.

- Sozialgerechtigkeit: Die Instrumente sind Sozialleistungen. Die unmittelbare Leistungserbringung steht nicht im Vordergrund, jedoch können Sozialleistungen einen positiven Anreiz für Mitarbeiter darstellen.
- Qualifikationsgerechtigkeit: Die formale Qualifikation der Mitarbeiter wird als Bemessungsgrundlage des Entgelts herangezogen und ist von der Qualifikationserfordernis des Arbeitsplatzes unabhängig.

In der Buchhaltungsabteilung haben sämtliche Mitarbeiter das gleiche Anforderungsprofil. Des Weiteren besitzen sie die gleichen Qualifikationen. Der einzige Unterschied, wie er aus der erstellten BSC ersichtlich ist, liegt in der Leistungsgerechtigkeit. Einige Mitarbeiter tragen besser zur Gewinnmaximierung des Unternehmens bei.

Durch leistungsabhängige Entlohnungssysteme wird den Mitarbeitern bewusst, dass sich Leistung im Unternehmen lohnt. Die Grundvoraussetzung für das Leistungssystem in einem Unternehmen ist, dass Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Aufgrund der Zielvereinbarung und der Messung dieser, haben die Unternehmen einen wirkungsvollen Hebel, um den Mitarbeiter anhand von leistungsabhängigen Gehaltsbestandteilen zu honorieren. Verhaltensweisen, die belohnt werden, treten in der Zukunft häufiger auf als Verhaltensweisen, die nicht belohnt werden. Vorteile einer leistungsabhängigen Vergütung sind, dass die Prämien mit den Zielen verknüpft werden. Allgemeine Gehaltserhöhungen differenzieren nicht zwischen Mitarbeitern mit guten bzw. weniger guten Leistungen. Das Unternehmen kann dadurch Geld einsparen, da nur die Mitarbeiter belohnt werden, die tatsächlich Leistung erbringen. Ein Nachteil der leistungsabhängigen Vergütung ist, dass die Kommunikation zwischen Geschäftsführung und Mitarbeiter leiden kann, da diese versuchen, die Schwächen zu verstecken. Leistungsorientiert ist ein Vergütungssystem, wenn eine klare Beziehung zwischen erbrachter und der erhaltenen Leistungsprämie steht. Dem Mitarbeiter muss die Grundlage für die Leistungsprämie bekannt sein. Objektiv ist ein solches System erst dann, wenn Leistungsziele definiert werden, die objektiv messbar sind. Des Weiteren müssen die Messung der Leistung und die Bemessung der Prämie unabhängig vom jeweiligen Vorgesetzten der sie bemisst, sein. Die Leistungsprämie sollte so gewählt werden, dass sie einen angemessenen Anreiz zur erwarteten Mehrleistung darstellt.<sup>151</sup>

Es gibt verschiedene Arten der Verknüpfung der Leistung mit der Entlohnung. Dazu zählen fixe regelmäßige Vergütungen, variable kurzfristige Vergütungen und variable langfristige Vergütungen. Bei fixen regelmäßigen Vergütungen ist das monatliche Grundgehalt die

---

<sup>151</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 262 ff.

Hauptkomponente. Üblicherweise beträgt das Grundgehalt 60 % - 80 % der Gesamtvergütung. Beim Kooperationspartner kommt diese Form der Vergütung nicht in Frage, sondern eine variable kurzfristige Vergütung in Form von einer Leistungsprämie bei Erreichung der Ziele. Die Erfolgsbeteiligung ist eine weitere Form der variablen kurzfristigen Vergütung. Die Ziele einer Erfolgsbeteiligung sind die Identifikation mit dem Unternehmen sowie die Verbesserung des Verständnisses für die Unternehmenssituation. Diese Form der Vergütung wäre beim Kooperationspartner anwendbar. Dadurch soll der eigene Beitrag zur Steigerung des Unternehmensergebnisses verbessert werden. Variable langfristige Vergütungen sind beispielsweise Aktienoptionen und Kapitalbeteiligungen.<sup>152</sup>

Neben dem Anreiz- u. Vergütungssystem in Verbindung mit dem Gehalt existieren zahlreiche Motivationstheorien, die sich mit der Arbeitsmotivation beschäftigen. Nach Herzberg verhindern folgende Faktoren Unzufriedenheit bei Mitarbeitern:<sup>153</sup>

- Allgemeine Arbeitsbedingungen;
- Arbeitsplatzsicherheit;
- Bezahlung;
- Führungsstil und
- die zwischenmenschlichen Beziehungen in der Arbeit.

Die Zufriedenheit wird durch die Anerkennung von Leistungen, die Aufstiegsmöglichkeiten und die persönlichen Entwicklungsmöglichkeiten sowie das Maß an persönlicher Verantwortung in der Arbeit gesteigert. Damit die Mitarbeiter zu besseren Leistungen motiviert werden können, müssen sie mit ihrer Arbeit und ihrem Arbeitsumfeld grundsätzlich zufrieden sind. Des Weiteren kann nur motiviert werden, wenn die Anreize, die in Aussicht gestellt werden, für die Beschäftigten interessant sind. Somit sind die Anreize individuell auf Basis der einzelnen Mitarbeiter zu gestalten. Es muss sichergestellt werden, dass die entsprechenden Handlungskompetenzen, die erforderlich sind, bei den Mitarbeitern vorhanden sind. Falls dies nicht der Fall ist, müssen die Kompetenzen weiter aufgebaut werden.<sup>154</sup>

Die Motivation der Mitarbeiter ist individuell. Ein Beispiel dafür ist, dass die Beschäftigten auf dieselben Ziele unterschiedlich reagieren. Für einen Teil des Personals ist die Erreichung des Zielumsatzes von 100 zu hoch gesteckt und lehnen es ab, für die anderen Mitarbeiter wird es als

---

<sup>152</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 266 ff.

<sup>153</sup> Vgl. HAUBROCK (2004), S. 110 f.

<sup>154</sup> Vgl. HAUBROCK (2004), S. 114.



zu wenig herausfordernd empfunden. Jedoch haben beide Gruppen die Fähigkeiten, dasselbe Ziel zu erreichen.<sup>155</sup>

Anreizsysteme können die Motivation nicht ersetzen, denn wenn die grundlegende Arbeitsmotivation bei den Mitarbeitern fehlt, wird der Ansporn der Belohnungen nur sehr schwach sein. In Aussicht gestellte Bonuszahlungen können keine Kompensation für den Mangel an Interesse für die Aufgabe stellen. Jedoch können Anreizsysteme auf die bestehende Motivation der Beschäftigten aufbauen und dadurch können höhere Leistungen erzielt werden.<sup>156</sup>

## 6.5 Personalpolitische Konsequenzen

Bei besonders guten oder weniger guten Leistungen ist es die Aufgabe der Geschäftsführung, geeignete Entwicklungs- und Förderungsmaßnahmen zu vereinbaren und umzusetzen. Stellen sich gravierende Leistungsmängel bei Mitarbeitern heraus, die bereits in Mitarbeitergesprächen besprochen wurden und hat sich keine Leistungsverbesserung herausgestellt, dürfen disziplinarische Maßnahmen im Unternehmen nicht Tabu sein. Sofern keine Konsequenzen gezogen werden, wirkt sich dies auf die motivierten und leistungsbereiten Mitarbeiter negativ aus.<sup>157</sup>

Leistungsschwache Mitarbeiter sind eine große Herausforderung für die Geschäftsführung. Die Schwächen der Belegschaft können folgend aufgelistete Gründe haben:<sup>158</sup>

- Werden klare Erwartungen an den Mitarbeiter gestellt und sind diese ihm auch kommuniziert worden?
- Schwierigkeiten im privaten Umfeld;
- Der Beschäftigte ist körperlich und seelisch ausgebrannt und die Arbeit wird nicht mehr als spannende Herausforderung betrachtet.
- Die Angst von Fehlern beim Ausprobieren neuer Wege;
- Das Personal entscheidet sich für mehr Lebensqualität und möchte nicht mehr Zeit und Energie in die Arbeit investieren.
- Kündigungen und Geschäftsrückgang im Aufgabenbereich des Mitarbeiters;
- Die Dienstnehmer sind unterfordert.

---

<sup>155</sup> Vgl. KRESSLER (2001), S. 19.

<sup>156</sup> Vgl. KRESSLER (2001), S. 175 f.

<sup>157</sup> Vgl. JETTER (2004), S. 47 f.

<sup>158</sup> Vgl. LAMI (2011), S. 104 ff.

- Das Zeitmanagement des Personals ist verbesserungswürdig und arbeitet ineffizient, weil falsche Schwerpunkte gesetzt werden.
- Der Mitarbeiter weiß nicht, was er machen soll, um erfolgreicher zu werden.
- Schlechte Führung der Dienstnehmer;
- Der Mitarbeiter ist tatsächlich inkompetent.

Bevor der Grund der Leistungsschwäche nicht bekannt ist, kann die Leistung nicht verbessert werden. Falls sich die Leistung nicht verbessert, stehen dem Kooperationspartner beim Fehlverhalten des Dienstnehmers verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung. Ermahnungen und Abmahnungen werden angewendet, wenn das Fehlverhalten keine Kündigung rechtfertigt. Eine Ermahnung wird mündlich ausgesprochen und dem Mitarbeiter sollte das Fehlverhalten deutlich klargemacht werden. Wenn der Dienstnehmer sein Verhalten konsequent weiter verfolgt, sollte mit ihm besprochen werden, dass dieses Verhalten disziplinarische Konsequenzen hat. Falls die Ermahnung nicht zum Erfolg führt, sollte eine Abmahnung in schriftlicher Form erfolgen. Das Format ist zwar nicht gesetzlich vorgeschrieben, aber ein Schriftstück hat in einem möglichen Arbeitsgerichtsverfahren eine höhere Beweiskraft. In der Abmahnung muss klar gestellt werden, dass es sich um ein Fehlverhalten handelt, das der Kooperationspartner nicht duldet und eine Kündigung nach sich ziehen kann. Falls durch die Ermahnung und Abmahnung nicht der gewünschte Erfolg eintritt, gibt es noch die Möglichkeit der Kündigung unter Einhaltung der gesetzlichen Fristen.<sup>159</sup>

---

<sup>159</sup> Vgl. HAUBROCK (2004), S. 185 f.

## 7. Zusammenfassung und Ausblick

Vor dem Hintergrund des wachsenden Wettbewerbs im Bereich der Steuerberatungskanzleien und dem daraus resultierenden Leistungs-, Qualitäts- und Honorardruck, ist der Kooperationspartner vor die Herausforderung gestellt, ein funktionsfähiges IKS zu schaffen. Das IKS unterstützt die effiziente Gestaltung der betrieblichen Abläufe, die Verhinderung von Fehlern und die Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher Vorschriften. Somit ist ein IKS beim Kooperationspartner eine Grundvoraussetzung, um erfolgreich am Markt teilnehmen zu können. Das Unternehmen ist im Rahmen des Gesetzes nicht verpflichtet ein IKS zu implementieren, aber aufgrund der Berufsausübungsgrundsätze und Haftungsbestimmungen sowie der bestehenden Schwächen in der Abteilung Buchhaltung erscheint es durchaus sinnvoll.

Die grundlegende Frage dieser Arbeit lautet, wie das IKS im Bereich der Buchhaltung gestaltet und aufgebaut werden soll, um sicherzustellen, dass die Gesetze und internen Vorschriften eingehalten werden, um einen Verlust an Ressourcen sowie Reputationsschäden zu vermeiden. Durch die Analyse des bestehenden IKS wurden Schwachstellen identifiziert und Handlungsempfehlungen abgegeben.

Nach Darstellung der Gründe, warum es sinnvoll ist, beim Kooperationspartner ein funktionstüchtiges IKS zu schaffen, wurde der theoretische Aufbau eines IKS nach COSO durchleuchtet. Bei der Analyse des IKS vom Unternehmen wurden die COSO Dimensionen, Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Überwachung herangezogen und speziell im Hinblick auf das Unternehmen untersucht. Die Übernahme eines Standardmodells ist nicht sinnvoll, da sich die Organisationen zum Beispiel in Größe, Komplexität, Rechtsform, Geschäftstätigkeit und die Organisation eines Unternehmens unterscheiden.

Das Kontrollumfeld ist die Basis eines effektiven IKS. Im ersten Schritt galt es zu klären, welche Aktivitäten bereits beim Kooperationspartner installiert waren und welche noch gestaltet bzw. überarbeitet werden sollten. Ein umfassendes Mitarbeiterhandbuch, in dem das Verhalten gegenüber Klienten, Mitarbeitern und diversen Behörden geregelt wird, ist vorhanden. Ein Leitbild und eine Strategie weist das Unternehmen auch auf. Die Sicherstellung der fachlichen und persönlichen Kompetenz erfolgt durch regelmäßige Fortbildungen der Mitarbeiter. Im Bereich der Personalpolitik bestehen Schwächen, da keine Richtlinie für Beförderungen, Vergütungen und Entlassungen vorhanden sind. Des Weiteren sind die Aufgaben, Verantwortungen und Kompetenzen der Buchhalter nicht definiert. Um ein effektives und effizientes System zu

implementieren, besteht die Notwendigkeit, Prozesse und Standards klar festzulegen. Die Prozesserhebung für den Bereich Buchhaltung erfolgte anhand einer teilnehmenden Beobachtung sowie einer Daten- und Aktenrecherche. Der Prozess wurde für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und nach § 4 Abs. 1 sowie § 5 Abs. 1 EStG erhoben. Nach der erfolgten Darstellung wurde dieser mit den Buchhaltern des Kooperationspartners auf Vollständigkeit und Richtigkeit abgeglichen. Alle Tätigkeiten, die im Rahmen des Prozesses auszuführen sind, wurden ausführlich erläutert. Des Weiteren erfolgte eine visuelle Darstellung. Durch die Niederschrift des Prozesses und der zu erledigenden Tätigkeiten sind die Aufgaben und Kompetenzen der Mitarbeiter deutlich abgegrenzt.

Nachdem der Prozess der Leistungserstellung dokumentiert wurde, sind die einzelnen Prozessschritte hinsichtlich ihrer Risiken analysiert worden. Kontrollaktivitäten wurden identifiziert, um die Risiken zu vermeiden bzw. zu vermindern. Die Risiken beim Kooperationspartner wurden in die Bereiche interne Leistungserbringung und externe Risiken seitens des Klienten unterteilt. In einer Risiko-Kontroll-Matrix wurden alle wesentlichen Ziele, Risiken und Kontrollaktivitäten gegenübergestellt. Zum Beispiel wäre es empfehlenswert, einen Buchhalter auszuwählen, welcher kontrolliert, ob alle UVA abgegeben wurden. Dadurch können Säumniszuschläge vom Finanzamt vermieden werden. Eine weitere Empfehlung ist, dass alle Buchhalter die Dokumente sachgemäß im Buchhaltungsprogramm BMD NTCS archivieren. Somit können im Vertretungsfall Doppelanforderungen vermieden werden. Eine automatische Verbuchung der Abschreibung im Programm BMD NTCS wäre vorteilhaft. Dadurch können händische Rechenfehler vermieden werden. Die im Rahmen der Arbeit identifizierten Risiken können zum Teil mit Fortbildungen und Checklisten minimiert werden. Ein weiteres Risiko, das beim Kooperationspartner besteht, ist, dass das Personal die angefallene Zeit der Leistungserbringung teilweise falsch im Leistungszeiterfassungsprogramm in BMD NTCS erfasst. Das heißt, die Zeit wird nicht verursachungsgerecht auf die jeweiligen Klienten verteilt. Folglich führt dies zu Problemen bei der Honorarverrechnung. Im schlimmsten Fall wird das Vermögen des Kooperationspartners geschmälert bzw. erhält er Beschwerden von den Klienten wegen zu hohen verrechneten Honoraren.

Eine wichtige Kontrollaktivität in der Kanzlei ist, dass die Erstellung der Buchhaltung und des Jahresabschlusses nicht von der gleichen Person durchgeführt wird. Vorteilhaft wäre es, wenn gewisse sensible Bereiche durch die Vergabe entsprechender Benutzerberechtigungen beschränkt werden. Zum Beispiel könnten die Berechtigungen im Finanz Online auf die Rückzahlungsanträge eingeschränkt werden. Die Lohnverrechnung könnte gesperrt werden, damit nicht irrtümlich Daten gelöscht werden. Des Weiteren sollten die Mitarbeiter nur Zugang zur eigenen Leistungszeiterfassung bekommen, damit sie nicht aus Versehen Daten im

Nachhinein verändern. Wie bereits erwähnt, können durch Checklisten Fehler verhindert bzw. vermindert werden. Durch sachgemäße Archivierung kann ein Ressourcenverlust verhindert werden, da die zuständigen bilanzierenden Mitarbeiter einen Überblick über den Sachverhalt erhalten. Beim Kooperationspartner existierte keine Checkliste und die Abläufe erfolgten teilweise unterschiedlich. Die zu erledigenden Aufgaben werden zum Teil nicht erfüllt und müssen durch die bilanzierenden Sachbearbeiter erledigt werden. Es wurde eine Checkliste für die Buchhalter entwickelt, die sämtliche zu erledigende Tätigkeiten beinhaltet. Des Weiteren wurde eine Buchhaltungsjahrescheckliste entwickelt, da diese dem bilanzierenden Sachbearbeiter einen raschen Überblick über die erledigten bzw. offenen Tätigkeiten gibt. Bei der quartalsweisen Überprüfung der bilanzierenden Sachbearbeiter ist es sinnvoll, die Checkliste der Buchhalter zu überprüfen, da dadurch das Vier-Augen-Prinzip des IKS gewährleistet wird.

Im Rahmen der Kontrollaktivitäten wurden Zeitvorgaben für die Leistungserbringung konzipiert. Um möglichst realitätsnahe Sollzeiten zu erhalten, ist es nicht sinnvoll, diese anhand von Vergangenheitswerten zu berechnen, da diese Zeiten möglicherweise falsch im Programm erfasst wurden. Deswegen wurden die Zeiten der Buchhaltungstätigkeiten anhand der erarbeiteten einzelnen Prozessschritte in Echtzeit gemessen. Gewisse Tätigkeiten sind im Leistungszeitprogramm in verschiedene Kategorien aufzuteilen, da die Dauer der Bearbeitung stark vom Klienten abhängt. Dazu gehört zum Beispiel die Anforderung von fehlenden Belegen. Die Zeit kann von 30 Sekunden bis zu 3 Stunden am Jahresende schwanken. Durch das entwickelte Modell soll die Kontrolle der erfassten Zeiten und somit eine verursachungsgerechte Honorarverrechnung gewährleistet werden. Dieses Konzept wurde für ausgewählte Klienten überprüft. Es wurden die Sollzeiten für fünf Klienten von jedem Mitarbeiter berechnet und anschließend mit den tatsächlich erfassten Zeiten im Programm gegenüber gestellt. Das Ergebnis der Analyse ist, dass das Konzept für den Kooperationspartner anwendbar ist. Größtenteils stimmen die Sollzeiten mit den tatsächlich erfassten Zeiten überein. Abweichungen wurden teilweise von den Mitarbeitern selbst dokumentiert. Die restlichen Schwankungen ergaben sich aufgrund neuer Mitarbeiter, die sich noch in der Einschulungsphase befinden. Bei einem Klienten gab es starke Abweichungen, deswegen wurde das Vorjahr analysiert. In den beiden Jahren war der Umfang der Leistungserstellung gleich hoch. Daher ist es zu empfehlen, dass die Geschäftsleitung das Gespräch mit dem Mitarbeiter sucht und fragt, warum im Vorjahr für den gleichen Umfang viel weniger Zeit benötigt wurde. Womöglich sind angefallene Kosten an den Klienten weiter verrechenbar.

In der Dimension Information und Kommunikation ist es wichtig, dass die Mitarbeiter sämtliche relevanten Informationen, die sie von Klienten erhalten, als Aktennotiz im Programm archivieren. Durch die in regelmäßigen Abständen durchgeführten Teammeetings wird der

Informationsaustausch in der Kanzlei gewährleistet. Es ist wichtig, dass an die Mitarbeiter kommuniziert wird, dass sie Daten von Klienten an Banken nur nach Zustimmung von den Kunden weiterleiten dürfen.

Die Überwachungstätigkeiten dienen der Sicherstellung der Funktionsfähigkeit des IKS. Das IKS sollte in regelmäßigen Zeitabständen auf seine Angemessenheit überprüft werden. Mit der Zeit könnten Kontrollaktivitäten aufgrund von Änderungen im Prozess ineffizient werden. Der ideale Zeitpunkt zur Überprüfung des IKS beim Kooperationspartner ist der Sommer, da zu diesem Zeitpunkt neben dem Tagesgeschäft Zeit bleibt.

Eine weitere Frage, die es im Rahmen dieser Arbeit zu klären galt, war, welche Kennzahlen zur Messung der Effizienz der Mitarbeiter herangezogen werden können. Es wurde eine BSC entwickelt, da sie ein ausgewogenes Kennzahlensystem ist und alle Anforderungen erfüllt, wie zum Beispiel ein direkter Bezug zu den Unternehmenszielen. Anhand der Strategie und der Ziele des Unternehmens wurden für die finanzwirtschaftliche Perspektive, Kundenperspektive, Prozessperspektive und Lern- bzw. Entwicklungsperspektive Kennzahlen ausgewählt. Bei der Berechnung der Kennzahlen war es auffällig, dass ein Mitarbeiter besonders gute Ergebnisse erzielte. Das restliche Personal erfüllte die Zielsetzung des Kooperationsunternehmens größtenteils nicht. Gründe dafür sind, dass sich zwei Mitarbeiter noch in der Einschulungsphase befinden und daher viele Fortbildungen notwendig sind. Die anderen zwei Mitarbeiter sind langjährig in der Kanzlei beschäftigt. Gründe für diese Abweichungen könnten sein, dass sie Klienten betreuen, durch die keine hohen Umsätze im Bereich der Buchhaltung generiert werden. Stattdessen sind möglicherweise für die Verrechnung des Jahresabschluss höhere Honorare vereinbart. Bevor die Geschäftsführung etwaige Konsequenzen aus den Ergebnissen zieht, ist es sinnvoll, dass die Honorargestaltung von den Klienten dieser Mitarbeiter analysiert wird.

Ein weiteres Ziel dieser Masterarbeit war es, einen Maßnahmenkatalog mit Inhalten, die bei negativen oder positiven Abweichungen herangezogen werden können, zu konzipieren. Dieser Teil der Arbeit beinhaltet Zielvereinbarungen, Leistungsbeurteilung, das Mitarbeitergespräch als Form der Leistungsbeurteilung und Anreiz- und Vergütungssysteme sowie personalpolitische Konsequenzen. In der Literatur gibt es verschiedene Formen von Leistungsbeurteilungen, jedoch ist es beim Kooperationspartner sinnvoll, dass falls er sich für Zielvereinbarungen oder Anreizsysteme entscheidet, die erstellten Kennzahlen der BSC als Basis nimmt. Jedoch wie vorher erwähnt, sind die Ergebnisse aus der finanziellen Perspektive der BSC kritisch zu hinterfragen, da aufgrund von der Honorargestaltung die Zahlen zu verfälschten Ergebnissen führen können.

Abschließend lässt sich festhalten, dass durch ein funktionstüchtiges IKS die Fehlervermeidung reduziert und die Produktivität im Unternehmen gesteigert werden kann. Durch die Implementierung einer BSC und eines Anreizsystems kann die Akzeptanz der Einführung des IKS erhöht werden. Des Weiteren wird die Effizienz des IKS durch die BSC messbar. Durch die entwickelten Checklisten wird das Vier-Augen-Prinzip zwischen Buchhalter und Bilanzierer gewährleistet. Somit wird die Fehlervermeidung reduziert. Mit den entwickelten Zeitvorgaben wird verhindert, dass durch Fehler in der Zeitaufzeichnung, angefallene Kosten nicht verursachungsgerecht weiterverrechnet werden.

Jedoch wäre es in der Zukunft sinnvoll, dass das IKS in den restlichen Abteilungen im Unternehmen auf Schwachstellen analysiert wird, da nur dadurch gewährleistet werden kann, dass im gesamten Unternehmen die Gesetze und internen Vorschriften eingehalten werden, damit ein Verlust an Ressourcen sowie Reputationsschäden vermieden werden. Des Weiteren kann es sein, dass sich die Abteilung Buchhaltung benachteiligt fühlt, da nur in diesem Bereich das IKS überarbeitet wird. Somit könnten durch die Implementierung der Handlungsempfehlungen in diesem Bereich, interne Differenzen entstehen. Auch im Bereich der BSC und der Anreizsysteme ist es sinnvoll, dass diese im gesamten Unternehmen implementiert werden, da ansonsten die Unternehmenskultur darunter leiden könnte.

## Literaturverzeichnis

- AIGNER, D./AIGNER, J. [2009]: Risikoarchitektur in Unternehmen: Risikomanagement als wesentlicher Beitrag zur Werterhöhung und langfristigen Bestandssicherung, in: SWK (2009), 22, S. 90.
- AUER, K. [2004]: SWK – Sonderheft Kennzahlen für die Praxis, 79., Jahrgang, Wien: Linde Verlag, 2004.
- AUSTRIAN STANDARDS INSTITUTE [2014]: Normensammlung Risikomanagement: Die wichtigsten Normen und Regeln mit einer kompakten Einführung in das Thema, 2., überarb. Aufl., Wien: Austrian Standards plus GmbH, 2014.
- BAUMÜLLER, J. [2016]: Internes Kontrollsystem: Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: SWK (2016), 12, S. 640.
- BECKER, M. [2013]: Personalentwicklung: Bildung, Förderung und Organisationsentwicklung in Theorie und Praxis, 6. überarb. u. aktual. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2013.
- BEISER, R. [2015]: Steuern: Ein systematischer Grundriss, 13. überarb. Aufl., Wien: Facultas Verlags- und Buchhandels AG, 2015.
- BERTL, R. [2014]: Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band 1 Teil 2: Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, hrsg. von BERTL, R./DJANANI, C./EBERHARTINGER, E./HIRSCHLER, K./KANDUTH-KRISTEN, S./KOFLER, H./TUMPEL, M./URNIK, S. [2014]: 4., aktual. Aufl., Österreich: Lexis Nexis Verlag, 2014, S. 329 - 337.
- BIEL, A./DEYHLE, A. [2003]: Controlling mit Kennzahlen: Mit Kennzahlen-Wörterbuch von A bis Z, Offenburg: Verlag für Controlling Wissen Aktiengesellschaft, 2003.
- BMF [2016]: Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer (UID-Nummer) & Zusammenfassende Meldung, <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/umsatzsteuer/UID-und-ZM.html>, [14.12.2016].
- BRÜNGER, C. [2009]: Erfolgreiches Risikomanagement mit COSO ERM: Empfehlungen für die Gestaltung und Umsetzung in der Praxis, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co, 2009.
- BUNGARTZ, O. [2014]: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS): Steuerung und Überwachung von Unternehmen, 4., neu bearb. u. erw. Aufl., Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, 2014.
- CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE [2005]: Berufsqualifikationen und Ethik der Steuerberater in Europa, [http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/guidelines\\_de2005.pdf](http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/guidelines_de2005.pdf), [11.12.2016].
- EHRMANN, H. [2000]: Kompakt-Training Balanced Scorecard, Leipzig: Friedrich Kiehl Verlag GmbH, 2000.
- ELSIK, W./NACHBBAGAUER, A. [2002]: Entlohnung, in: Personalmanagement Führung Organisation, hrsg. von KASPER, H./MAYRHOFER, W., 3. bearb. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2002.



- FELDBRÜGGE, R./BRECHT-HADRASCHEK, B. [2005]: Prozessmanagement leicht gemacht: Wie analysiert und gestaltet man Geschäftsprozesse?, Heidelberg: Redline Wirtschaft, 2005.
- FRIEDAG, H./SCHMIDT, W. [2001]: Balanced Scorecard: Mehr als ein Kennzahlensystem, 3. Aufl., Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 2001.
- FÜERMANN, T./DAMMASCH, C. [2008]: Prozessmanagement, 3. Aufl., München: Carl Hanser Verlag München, 2008.
- GESCHONNECK, A. [2016]: KPMG: Tatort Deutschland: Wirtschaftskriminalität in Deutschland 2016 Studie, 2016, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/wirtschaftskriminalitaet-2016-2-KPMG.pdf>, [11.12.2016].
- GRÖHS, B./LANG, A./LUXBACHER, B./RADINSKY, O. [2015]: Das finanzstrafrechtliche Ermittlungsverfahren: Ratgeber für Berater und Klienten, 1. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2015.
- HAUBROCK, A. [2004]: Personalmanagement, Stuttgart: W. Kohlhammer GmbH, 2004.
- HOFBAUER, H./WINKLER, B. [2002]: Das Mitarbeitergespräch als Führungsinstrument, 2. Erw. Aufl., München: Carl Hanser Verlag
- HORVATH, P./KUHN-WÜRFEL, B./VOGELHUBER, C. [1997]: Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft, 1997.
- HÜBL, L. [2008]: Qualitätsmanagement: Qualitätssicherung in Wirtschaftstreuhandkanzleien und Vermeidung von Haftungsfällen: Abstimmung moderner Werkzeuge und Arbeitsmethoden, in: SWK (2008), 33, S. 178.
- HÜBNER, K./HÜBNER, G. [2002]: Abenteuer Steuerberater: Der Steuerberater als Unternehmer, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, 2002.
- JETTER, W. [2004]: Performance Management: Strategien umsetzen – Ziele realisieren – Mitarbeiter fördern, 2. Aktual. u. überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2004.
- KERN, P. [2008]: Qualitätssicherung in der Steuerberatungspraxis: Auswirkungen auf den Beratungsansatz, Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2008.
- KLINGER, M./KLINGER, O. [2009]: Das Interne Kontrollsystem im Unternehmen: Checklisten, Organisationsanweisungen, Praxisbeispiele und Muster-Prüfberichte, 2. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2009.
- KLINGER, M./KLINGER, O. [2011]: ABC der Gestaltung und Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) im Unternehmen, 3. Aufl. Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2011.
- KRESSLER, H. [2001]: Leistungsbeurteilung und Anreizsysteme: Motivation Vergütung Incentives, Frankfurt/Wien: Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, 2001.
- KWT [2008]: Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe in der Fassung ABI-KWT 2/2005 und ABI KWT 2/2008, [http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/WT-ARL\\_2003\\_konsolidiert\\_ABI-KWT3-2015.pdf](http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/WT-ARL_2003_konsolidiert_ABI-KWT3-2015.pdf), [11.12.2016].

- KWT [2011]: Fachgutachten KFS/DV 1: Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen, <http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/fachgutachten/52-KFS-DV1.pdf>, [11.12.2016].
- KWT [2016]: Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Ausübung der Wirtschaftstreuhänderberufe in der Fassung ABI-KWT 2/2005, ABI KWT 2/2008, ABI-KWT 1/2010, ABI-KWT Sondernummer I/2011 und ABI-KWT 3/2015, <http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/WT-ARL2003konsolidiertABI-KWT3-2015.pdf>, [11.12.2016].
- LAMI, S. [2007]: Steuerung mit Kennzahlen: Erfolgsplanung für den Steuerberater - Kanzleiziele in Zahlen fassen, in: Kanzleiführung professionell (2007), 6, S. 104.
- LAMI, S. [2011]: Spitzenleistungen in der Steuerberatung: Acht neue Wege für eine erfolgreiche Kanzleiführung, Wien: NWB Verlag GmbH & Co.KG, 2011.
- LÖFFLER, H./AHAMMER, M./KERSCHBAUMER, H./NAYER, M. [2011]: Handbuch zum Internen Kontrollsystem: Anforderungen anhand des Jahresabschlusses und organisatorischen Aufbaus eines Unternehmens, 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2011.
- LÖFFLER, H./NAYER, M. [2011]: Definition und Organisation des Internen Kontrollsystems, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem: Anforderungen anhand des Jahresabschlusses und organisatorischen Aufbaus eines Unternehmens, hrsg. von LÖFFLER, H./AHAMMER, M./KERSCHBAUMER, H./NAYER, M., 2. akt. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2011, S. 13 -14.
- MELHARDT, S./TUMPEL, M. [2015]: Umsatzsteuergesetz 2015, 2. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2015.
- MENTZEL, W. [2004]: Personalentwicklung: Erfolgreich motivieren, fördern und weiterbilden, 2. Aufl., München: Deutscher Taschenbuch Verlag GmbH & Co.KG, 2004.
- MENTZEL, W./GROTZFELD, S./HAUB, C. [2004]: Mitarbeitergespräche: Mitarbeiter motivieren richtig beurteilen effektiv einsetzen, 5. Aufl., München: Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG, 2004.
- MICHL, H./SCHWAR, M. [2010]: Wirtschaftsprüfung: Zur Früherkennung von Accounting Fraud im Rahmen der Wirtschaftsprüfung, in: SWK (2010), 27, S. 95 - 100.
- NAYER, M./BALZAR, C. [2011]: Grundaussagen über das vorhandene Interne Kontrollsystem, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem: Anforderungen anhand des Jahresabschlusses und organisatorischen Aufbaus eines Unternehmens, hrsg. von LÖFFLER, H./AHAMMER, M./KERSCHBAUMER, H./NAYER, M., 2. akt. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2011, S. 191 - 197.
- OLFERT, K. [2006]: Personalwirtschaft, 12. überarb. u. akt. Aufl., Ludwigshafen: Friedrich Kiehl Verlag GmbH, 2006.
- ÖSTERREICHISCHER ARBEITSKREIS FÜR CORPORATE GOVERNANCE [2015]: Österreichischer Corporate Governance Kodex: Fassung Jänner 2015, <http://www.corporate-governance.at/uploads/u/corpgov/files/kodex/corporategovernancekodex-012015.pdf>, [11.12.2016].
- PLATZ, J. [2011]: Die erfolgreiche Kanzlei: Gestaltung und Bewertung für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, 1., Aufl., Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011.

- PREISLER, P. [2008]: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen: Formeln, Aussagekraft, Sollwerte, Ermittlungsintervalle, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, 2008.
- PREISSNER, A. [2010]: Praxiswissen Controlling: Grundlagen Werkzeuge Anwendungen, 6. Aufl., München: Carl Hanser Verlag München, 2010.
- PREISSNER, A. [2001]: Balanced Scorecard anwenden: Kennzahlengestützte Unternehmenssteuerung, 4. Aufl., München: Carl Hanser Verlag, 2011.
- PROBST, H. [2001]: Balanced Scorecard leicht gemacht: Warum sollten Sie mit weichen Faktoren rechnen?, Wien/Frankfurt: Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, 2001.
- REICHMANN, T. [2006]: Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: Die systemgestützte Controlling-Konzeption, 7. überarb. u. erw. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2006.
- ROSENKRANZ, F. [2006]: Geschäftsprozesse: Modell- und computergestützte Planung, 2. Aufl., Berlin: Springer Verlag, 2006.
- SCHNECK, O. [2010]: Risikomanagement: Grundlagen, Instrumente, Fallbeispiele, Weinheim: Wiley-VCH Verlag & Co. KGaA, 2010.
- SCHRANK, C. [2012]: Bilanzfälschung: Haftungsfälle für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer: Die Strafbarkeit der Wirtschaftstrehänder im Blickpunkt, in: SWK (2012), 10, S. 549.
- SCHUMMER, G. [2010]: Gutachten Bilanzübermittlung - Haftung, <https://portal.kwt.or.at/fileredirect/?aid=5505>, [11.12.2016].
- STEINMAUERER, W./SCHLAGER, J. [2006]: Wissensmanagement für Steuerberater: am Beispiel Jahresabschlusserstellung, Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2006.
- SUDEN, P. [2009]: Vergütung in Steuerkanzleien: Gehalt mit Excel Tools und vielen Beispielen richtig bestimmen, Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH, 2009.
- WILFINGSEDER, R./HAIDENTHALER, E. [2011]: Internes Kontrollsystem in ausgewählten Bereichen: Dienstleistungsunternehmen, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem: Anforderungen anhand des Jahresabschlusses und organisatorischen Aufbaus eines Unternehmens, hrsg. von LÖFFLER, H./AHAMMER, M./KERSCHBAUMER, H./NAYER, M., 2. akt. Aufl., Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2011, S. 158-159.
- WIRTSCHAFTSKAMMER ÖSTERREICHS [2016]: Abgaben & Steuern: Erfordernisse einer Rechnung, [https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Umsatzsteuer/Allgemeines-zur-Umsatzsteuer/ust\\_Erfordernisse\\_einer\\_Rechnung.pdf](https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Umsatzsteuer/Allgemeines-zur-Umsatzsteuer/ust_Erfordernisse_einer_Rechnung.pdf), [11.12.2016].
- ZEDER, F. [2015]: Das neue Bilanzstrafrecht: nach dem Strafrechtsänderungsgesetz, in: SWK-Spezial (2015), S. 20 - 21.