

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH Campus 02

Optimierung des bestehenden internen Kontrollsystems (IKS) im Bereich Sachanlagevermögen

Betreuerin:

Mag. Petra Schachner, WP/StB

vorgelegt von:

Franz Huber, BA (1410531010)

Graz, 14. Jänner 2020

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig 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.

Graz, 14. Jänner 2020

Franz Huber, eh

Kurzfassung

Unternehmerisches Handeln ist untrennbar mit Risiko verbunden – und Risiko verlangt nach Kontrolle und Steuerung. Der internen Steuerung sowie Kontrolle von Risiken ist aufgrund der zunehmenden Unternehmenskomplexität heute mehr Bedeutung zuzumessen als je zuvor. Das interne Kontrollsystem (IKS) ist ein die Geschäftsabläufe integrierter Prozess, welcher sowohl vom Management als auch von den einzelnen Mitarbeiter ausgeführt wird. Ziel eines funktionierenden IKS ist die Identifikation und Steuerung von vorhandenen Risiken zur Unterstützung eines Unternehmens im Zusammenhang mit der Erfüllung seiner Aufgabenstellung zur Erreichung der Ziele. Neben der Minimierung von Betrugspotenzial bietet die Auseinandersetzung mit den Unternehmensprozessen auch die Möglichkeit die Betriebseffizienz zu steigern indem Unwirtschaftlichkeiten aufgezeigt oder betriebswirtschaftliche Fehler korrigiert werden.

Das erklärte Ziel der gegenständlichen Masterarbeit besteht darin das derzeit bestehende Teil-IKS des Kooperationspartners im Bereich Sachanlagevermögen zu analysieren, Stärken und Schwächen abzubilden sowie Optimierungspotenzial aufzuzeigen. Als ein wertvolles Führungsinstrument soll das optimierte IKS die Effizienz der Arbeits- und Betriebsabläufe sicherstellen und die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung gewährleisten. Ein weiteres Ziel besteht in der Abwendung bzw. Aufdeckung von Vermögensschäden durch betrügerische Handlungen (Fraud).

Zur Erreichung dieses Ziels wurde eine umfassende Erhebung der wesentlichen Prozesse im Bereich Sachanlagevermögen durch Befragung der Mitarbeiter und Beobachtung der Arbeitsabläufe durchgeführt. Die Prozesse wurden in weiterer Folge in verbaler und visueller Form abgebildet. Eine Analyse der Prozesse erfolgte durch Beurteilung der Arbeitsabläufe hinsichtlich bestehender Risiken. Davon abgeleitet wurde Optimierungspotenzial aufgezeigt.

Für den Kooperationspartner wurden die Ergebnisse in einer Risiko-Kontroll-Matrix zusammengefasst. Diese beinhaltet eine Übersicht über die wesentlichen Prozessschritte, die bestehenden Risiken sowie die vorhandenen und empfohlenen internen Kontrollmaßnahmen.

Abstract

Corporate activities are inseparable from risk- and risk requires control as well as management. Due to increased complexity the importance of internal management and control of company risk is more important than ever. The internal control system (ICS) is a process that is embedded in the workflows and operational procedures and is performed by managers as well as by the individual workers. The objective of a performing ICS is the identification and the control of existing risks in order to provide reasonable assurance that the concerned enterprise reaches its set targets in the course of its duties. In addition, more and more companies take the analysis of the internal processes as an opportunity to enhance the efficiency of the internal organizational structure.

The declared goal of this master thesis is on the one hand side to analyse the company's existing ICS in the area of property, plant and equipment and, on the other hand to show strengths and weaknesses as well as to point out potential on optimisation. This is done against the background of securing the effectiveness and profitability of the co-operation partner's business activity and in order to ensure the reliability of the financial reporting. Another goal of this thesis is the avoidance and disclosure of financial losses by potential fraudulent acts.

To achieve the set goals, a comprehensive inquiry of all the required key processes was carried out by interviewing the respective workers and by observation of the workflows. The processes then were mapped orally and illustrated visually by flow charts. An evaluation of the respective processes was performed by assessing the workflows in regards to existing risks and potential for optimisation was derived from it.

In the framework of this master thesis all results were summarized in a risk-control matrix for the co-operation partner. This matrix includes an overview of the key processes, the existing risks and the recommended control measures.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1. Ausgangssituation.....	1
1.2. Problemstellung	4
1.3. Zielsetzung der Arbeit	5
1.4. Aufbau und Methodik der Arbeit	7
1.5. Vorstellung des Kooperationspartners.....	8
2. Das interne Kontrollsystem	10
2.1. Die interne Kontrolle als Managementfunktion	10
2.2. Definition und Zielsetzung	11
2.3. Bedeutung und Nutzen des internen Kontrollsystems.....	12
2.4. Rechtliche Rahmenbedingungen in Österreich	13
2.5. Einordnung und Abgrenzung des internen Kontrollsystems	14
2.5.1. Abgrenzung internes Kontrollsystem und interne Revision	15
2.5.2. Abgrenzung internes Kontrollsystem und Risikomanagement.....	16
3. Das COSO Rahmenwerk als Anhaltspunkt zur Auslegung eines optimalen internen Kontrollsystems	18
3.1. Zielkategorien nach COSO und die drei Säulen des internen Kontrollsystems	19
3.2. Komponenten des internen Kontrollsystems nach COSO.....	21
3.2.1. Kontrollumfeld.....	21
3.2.2. Risikobeurteilung.....	22
3.2.3. Kontrollaktivitäten	23
3.2.4. Information und Kommunikation	25
3.2.5. Überwachung	26
4. Anforderungen an ein funktionierendes internes Kontrollsystem	28
4.1. Organisationsgrundsätze.....	28

4.1.1.	Regelung der Arbeitsabläufe.....	29
4.1.2.	Trennung der Funktionen.....	30
4.1.3.	Kontrollautomatik.....	31
4.2.	Dokumentation, laufende Überwachung und periodische Berichterstattung	32
4.3.	Anforderungen an das interne Kontrollsystem im Bereich Sachanlagevermögen	34
5.	Anforderungen an das interne Kontrollsystem beim Kooperationspartner	36
5.1.	Organisation Sachanlagevermögen	36
5.2.	Das Sachanlagevermögen der Neuroth AG.....	37
5.3.	Anforderungen durch die Wirtschaftsprüfung.....	38
5.4.	Anforderungen durch den Aufsichtsrat der Neuroth AG	40
5.5.	Bewertung des bestehenden internen Kontrollsystems	42
6.	Optimierung des internen Kontrollsystems beim Kooperationspartner	45
6.1.	Prozesserhebung für das Teil-IKS Sachanlagevermögen.....	45
6.1.1.	Anschaffung von Sachanlagevermögen.....	46
6.1.2.	Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes	61
6.1.3.	Anlagenabgänge.....	63
6.2.	Analyse und Evaluierung der Ist-Prozesse	64
6.2.1.	Anschaffung von Bauinvestitionen.....	64
6.2.2.	Anschaffung von sonstigem Sachanlagevermögen	72
6.2.3.	Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes	73
6.2.4.	Anlagenabgänge.....	76
6.3.	Optimierungspotenziale im Bereich Sachanlagevermögen	78
6.3.1.	Anschaffung von Sachanlagevermögen.....	79
6.3.2.	Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes	86
6.3.3.	Anlagenabgänge.....	91
6.4.	Allgemeine Verbesserungsvorschläge.....	93
6.4.1.	IKS Koordination und laufende Überwachung.....	93

6.4.2. Berichterstattung an den Aufsichtsrat.....	94
6.4.3. Bilanzierungshandbuch.....	95
6.4.4. Stellenbeschreibungen	96
7. Zusammenfassung und Ausblick.....	98
Literaturverzeichnis.....	100
Anhang	103

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Organigramm Neuroth-Konzern.....	9
Abbildung 2: Unternehmensbereiche und Wechselwirkungen.....	15
Abbildung 3: COSO-Würfel.....	19
Abbildung 4: Gliederung des internen Kontrollsystems.....	28
Abbildung 5: Reifegradmodell interner Kontrollen.....	42
Abbildung 6: Aktuelle Dokumentation Subprozess Investition.....	44
Abbildung 7: Flow-Chart Legende.....	46
Abbildung 8: Prozess Investitionsplanung/Genehmigung.....	49
Abbildung 9: Prozess Freigabe von Bauinvestitionen.....	51
Abbildung 10: Asset List.....	54
Abbildung 11: Prozess Beschaffung von EDV Hardware.....	56
Abbildung 12: Beschaffungsprozess Bauleistungen.....	58
Abbildung 13: Prozess Verbuchen von Anlagenzugängen.....	61
Abbildung 14: Prozess Anlagenabgänge.....	63

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
AR	Aufsichtsrat
BANF	Bedarfsanforderung
CAPEX	Capital Expenditure (Investitionsausgaben)
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
DL	Dienstleistung
ERP	Enterprise Resource Planning
FC	Forecast
Fibu	Finanzbuchhaltung
Ggf.	Gegebenenfalls
GuV	Gewinn & Verlustermittlung
IC	Intercompany
IKS	Internes Kontrollsystem
ISO	International Organization for Standardization
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NAG	Neuroth AG
SNIS	SN Immobilien Service GmbH
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VZÄ	Vollzeitäquivalente

1. Einleitung

Im ersten Kapitel wird im Rahmen der Ausgangssituation auf die Motivation der vorliegenden Arbeit eingegangen. Darauf aufbauend werden die Problemstellung und die Zielsetzung abgeleitet. Die Abgrenzung der Themenstellung erfolgt im Zuge dessen. Im Anschluss daran sollen der Aufbau der Arbeit und die angewandten Methoden für die Erarbeitung der Ziele vorgestellt werden. Schließlich wird am Ende des Kapitels der Kooperationspartner näher präsentiert.

1.1. Ausgangssituation

Immer wieder wird in Medien über aufsehenerregende Schadensfälle in der Wirtschaft berichtet, welche durch Unwirtschaftlichkeiten, betriebswirtschaftliches Fehlverhalten oder betrügerische Handlungen hervorgerufen werden. Gemeinsame Schwächen für Wirtschaftskriminalität und Bilanzskandale, wie beispielsweise zuletzt bei der Kika-Leiner Mutter Steinhoff¹, liegen oftmals in unzureichenden Prozessvorgaben, mangelnden Kontrollen sowie fehlende Überwachung. Auch Betriebsblindheit und der alltägliche routinemäßige Ablauf von diversen Tätigkeiten führen allzu oft zur Schädigung von Unternehmen.

Als Reaktion auf zahlreiche amerikanische und europäische Bilanzskandale wurde im Juni 2008 in Österreich das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz (URÄG 2008) erlassen, welches die Umwandlung von verschiedenen Richtlinien der Europäischen Union in nationales Recht darstellt. Ziel des Gesetzes ist die Verbesserung der Rahmenbedingungen für die finanzielle Berichterstattung von Unternehmen. Ferner wurden mit dem URÄG Anforderungen an den Aufsichtsrat und die Unternehmensleitung hinsichtlich der Überwachung sowie Offenlegung des internen Kontrollsystems (IKS) im österreichischen Bilanzrecht normiert. Schließlich wurde die Unternehmensleitung erst mit dem URÄG dazu verpflichtet das IKS der Finanzberichterstattung zu dokumentieren. Die Dokumentation eines unternehmensweiten IKS ist gleichzeitig die notwendige Grundlage für den Abschlussprüfer um seiner Verantwortung nachzukommen. Diese besteht darin, dem Aufsichtsrat unverzüglich über die Schwächen des IKS der

¹ Vgl. DIEPRESSE.COM (2017): Bilanzfälschung bei Kika-Leiner Mutter: Aktie im freien Fall, 06.12.2017, https://diepresse.com/home/wirtschaft/unternehmen/5333820/Bilanzfaelschung-bei-KikaLeiner-Mutter_Aktie-im-freien-Fall, [14.01.2020].

Finanzberichterstattung zu berichten. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk eine Aussage darüber zu tätigen, ob die wichtigsten Merkmale des IKS der Finanzberichterstattung angemessen beschrieben sind.

Die Notwendigkeit für die Einrichtung und Ausgestaltung eines IKS ist jedoch nicht ausschließlich von gesetzlichen Entwicklungen abzuleiten. Auch aufgrund von zunehmenden Wettbewerb sind die Unternehmen angehalten, betriebsinterne Prozesse kontinuierlich zu überwachen, um Risiko- und Fehlerpotenzial aufdecken zu können und in weiterer Folge dieses mit Hilfe von zweckmäßigen Maßnahmen größtenteils zu beseitigen. Es muss im Bestreben der Geschäftsführung liegen, dass interne Prozessschritte hinsichtlich der Effizienz und Effektivität weitestgehend optimiert werden, um eine Einsparung der Kosten zu erwirken und um die betriebliche Leistungsfähigkeit zu steigern. Zu guter Letzt gilt es auch das Geschäftsvermögen zu sichern, indem der Verlust von Ressourcen vermieden wird.

Die vorliegende Arbeit wird in Kooperation mit der Neuroth AG verfasst. Sie gilt gemäß § 271a UGB als fünffach große Gesellschaft und ist somit neben der Einrichtung eines Aufsichtsrats auch verpflichtet den Jahresabschluss durch eine externe Revisionsstelle prüfen zu lassen. Die gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines IKS ergibt sich aus dem Aktiengesetz, wonach der Vorstand entsprechend den individuellen Unternehmensanforderungen für ein geeignetes IKS Sorge zu tragen hat. Dieser hat adäquate Maßnahmen zu treffen, im Besonderen ein Überwachungssystem einzurichten, um für das Weiterbestehen der Organisation bedrohende Entwicklungen rechtzeitig zu identifizieren.

Das aktuell bestehende IKS des Kooperationspartners ist entsprechend der Gliederung der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung strukturiert und stellt dadurch einen direkten Bezug zum Jahresabschluss her. Dieser Denkansatz impliziert, dass nach der Durchführung der IKS Überlegungen zu den einzelnen Bilanzposten gemäß den Gliederungsvorschriften (§§ 224 und 231 UGB) ein ausreichender Einblick in die für den Jahresabschluss relevanten Abläufe, Prozesse und organisatorischen Gegebenheiten des Unternehmens vorhanden sein wird.

Abgeleitet von den Posten der Bilanz und der GuV werden sämtliche Geschäftsabläufe der Neuroth AG in die folgenden sechs Kernprozesse subsumiert: Einkauf, Vertrieb, Zahlungs- und Finanzmanagement, Personalwesen, Berichterstattung/Jahresabschluss und Investitionen. Der Kernprozess Investitionen wird in weiterer Folge in die beiden Subprozesse „Investitionen

Sachanlagevermögen“ und „Investitionen Finanzanlagevermögen“ unterteilt. Die bestehende Dokumentation für das IKS beim Kooperationsunternehmen sieht eine Risiko-Kontroll-Matrix vor. Diese Matrix stellt für die einzelnen Subprozesse je Kernprozess das Risikopotenzial einer wesentlichen Fehlaussage im Zusammenhang mit der Finanzberichterstattung dar und identifiziert mögliche Auswirkungen auf das Rechnungswesen. Ferner werden Schlüsselkontrollen dokumentiert und dahingehend beurteilt, inwieweit sie in der Lage sind die festgestellten Risiken zu beherrschen.

Mit Ausnahme des Kernprozesses Investitionen ist für sämtliche Kern- bzw. Subprozesse eine IKS Dokumentation für die wesentlichen Prozesstätigkeiten im ausreichenden Maße vorhanden. Dies wurde auch regelmäßig in den vergangenen Jahren durch den Abschlussprüfer im Zuge seiner Prüfungshandlungen testiert. Die Dokumentation für den Kernprozess Investitionen, welcher den Bereich Sachanlagevermögen abdeckt, wurde in den letzten Jahren jedoch vom Kooperationspartner vernachlässigt und wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Für dieses Teil-IKS ist kaum Dokumentation vorhanden. Darüber hinaus blieb die stetige Anpassung der Dokumentation an modifizierten Arbeitsabläufe und Prozesse im Unternehmen durch den Kooperationspartner weitestgehend auf der Strecke.

Neben fehlender Prozessbeschreibungen und einem veralteten und nur teilweise dokumentierten Teil-IKS im Bereich Sachanlagevermögen, wurden überdies erstmalig auch Mängel durch den Wirtschaftsprüfer aufgedeckt. In der Mitteilung an den Vorstand und Aufsichtsrat mittels Management Letter wurde in Ermangelung einer physischen Bestandsaufnahme eine dringende Empfehlung hinsichtlich einer Sachanlageninventur ausgesprochen. Auch das fehlende Meldeverfahren im Zusammenhang mit Anlagenabgängen und eine fehlende Richtlinie hinsichtlich der Abgrenzung von Instandhaltungen und aktivierungspflichtigem Aufwand wurden darin thematisiert.

Mit der Offenlegung des Jahresabschlusses ist der Vorstand verpflichtet für die Verlässlichkeit der darin enthaltenen, rechnungslegungsrelevanten Aussagen Sorge zu tragen. Ein wesentliches Ziel eines IKS ist auch die Sicherstellung oder sogar Steigerung dieser Zuverlässigkeit. Der Vorstand muss größtenteils auf die Effektivität des IKS vertrauen können. Entsprechende Kontrollen sollen dahingehend ausreichend Garantie leisten, dass die Richtigkeit der Aussagen des Vorstandes sichergestellt ist.

Das Sachanlagevermögen des Kooperationspartners beträgt in Relation zur Bilanzsumme rund 17,5%. Da die Neuroth AG jedoch die Funktion der Holdingmutter für den Konzern einnimmt, entfallen aufgrund diverser Beteiligungen alleine mehr als 40% auf das Finanzanlagevermögen. Betrachtet man daher die um das Finanzanlagevermögen bereinigte Bilanzsumme und blendet man einen nicht abnutzbaren Umgründungsmehrwert von über 10 Mio. EUR aus, liefert das Sachanlagevermögen mit einem Prozentsatz von rund 35% den mit Abstand wesentlichsten Beitrag aller Positionen zum Vermögen.

1.2. Problemstellung

Im Rahmen dieser Arbeit sollen Defizite des derzeit bestehenden Teil-IKS im Bereich Sachanlagevermögen aufgezeigt werden. Darüber hinaus soll der Frage nachgegangen werden, wie das bestehende Teil-IKS in diesem Geschäftsbereich optimiert werden kann, um die Effektivität der Geschäftstätigkeit sowie die Vorschriftsmäßigkeit und Zuverlässigkeit der finanziellen Berichterstattung zu gewährleisten. Dies beinhaltet ferner den Schutz des Geschäftsvermögens, respektive die Abwendung und Enthüllung von Vermögensschädigungen.

Basierend auf der Problemstellung beim Kooperationspartner ergeben sich die nachfolgenden detaillierten Fragestellungen, welche es im Rahmen dieser Arbeit zu klären gilt:

Zusammenhängend mit dem rechtlichen Hintergrund wird untersucht, welche gesetzlichen Anforderungen und rechtliche Rahmenbedingungen zur Einrichtung und Ausgestaltung eines IKS existieren. Es stellt sich hierbei auch die Frage, wie das weit verbreitete COSO-Rahmenwerk konkret auf den Kooperationspartner angewendet werden kann.

Des Weiteren gilt es das derzeit bestehende Teil-IKS im Bereich Sachanlagevermögen hinsichtlich der Stärken und Schwächen zu analysieren. Im Rahmen der Identifikation von bestehenden Defiziten und Mängel in der Ausgestaltung und Einhaltung von internen Kontrollschritten sind auch etwaige Empfehlungen des Abschlussprüfers einzubeziehen.

Nach erfolgter detaillierter Erhebung sämtlicher wesentlicher Prozessschritte im Bereich Sachanlagevermögen soll der Frage nachgegangen werden, wie eine Risikoanalyse und eine Klassifizierung der Risikoausprägungen durchgeführt werden kann. Zusätzlich zu den

betrieblichen Risiken ist auch ein potenzielles Risiko von betrügerischen Handlungen (Fraud) zu beachten.

Auf Basis der Risikobeurteilung soll ferner untersucht werden, mit welcher Methode solche Kontrollen determiniert werden können, die zur Abdeckung der identifizierten Risiken zweckmäßig sind. Vorhandene Kontrollen sind dabei hinsichtlich ihrer Effektivität zu hinterfragen. Für Prozesse und Schritte, welche als kritisch eingestuft werden, sind- unter Berücksichtigung des Kosten-Nutzen Verhältnisses- strengere Kontrollen erforderlich.

Schließlich werden Nachforschungen dahingehend angestellt ob mögliches Optimierungspotenzial in Form von Verbesserungsvorschlägen aufgezeigt werden kann, indem sämtliche Betriebsabläufe in diesem Geschäftsbereich durchleuchtet und hinsichtlich Redundanzen oder Ineffizienzen überprüft werden.

1.3. Zielsetzung der Arbeit

Ziel der gegenständlichen Arbeit ist das bestehende Teil-IKS des Kooperationspartners im Bereich Sachanlagevermögen zu analysieren, Stärken und Schwächen abzubilden und Optimierungspotenzial aufzuzeigen. Zielpraxisoutput ist eine Risiko-Kontroll-Matrix für den Bereich Sachanlagevermögen. Diese Matrix soll als vollständige und aktuelle Dokumentation in diesem Geschäftsbereich eine hinreichende Basis für die Beurteilung des Teil-IKS sowohl durch den Vorstand als auch durch den Aufsichtsrat liefern. Darüber hinaus sollen auch die Forderung des Abschlussprüfers hinsichtlich einer angemessenen IKS Dokumentation erfüllt sein.

Diese Dokumentation des Teil-IKS soll ferner dem Vorstand und dem Aufsichtsrat die nötige Gewissheit verschaffen, dass sowohl gesetzliche als auch unternehmensinterne Richtlinien befolgt werden und die intendierte Effektivität und Ökonomie der geschäftlichen Aktivitäten im Bereich Anlagevermögen gegeben ist.

Diese Gewissheit soll dadurch gewährleistet werden, indem diese Matrix einen Überblick über sämtliche wesentliche Prozesstätigkeiten in diesem Geschäftsbereich verschafft. Neben den Zuständigkeiten soll vor allem eine Risikoermittlung in den Prozessen durchgeführt werden. Dabei sollen jene Prozessschritte identifiziert werden, welche aufgrund ihrer Risikostruktur entweder zu einer wesentlichen Fehlansage in der Finanzberichterstattung führen können oder die Erhaltung

der Vermögenswerte durch Verlust, Zweckentfremdung oder Beschädigung bedrohen. In Abhängigkeit der Ausprägung von Wesentlichkeit und Wahrscheinlichkeit soll das Fehlaussagerisiko respektive die fehlende Sicherung der Vermögensgegenstände in die Klassen „hoch“, „mittel“ und „niedrig“ klassifiziert werden. Auf Basis der Risikobeurteilung sollen schließlich mögliche Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen abgeleitet bzw. aufgezeigt werden.

Ein weiteres Ziel dieser Arbeit besteht in der Ausarbeitung eines Maßnahmenplans. Indem das aktuelle Teil-IKS hinsichtlich vorhandener Defizite hinterfragt wird, sollen Verbesserungsvorschläge und Optimierungspotenzial aufgezeigt werden. Der Praxisoutput soll dem Kooperationspartner einen großen Nutzen bezüglich Sicherung der Effektivität und Ökonomie der wirtschaftlichen Aktivitäten bringen, indem sämtliche Arbeitsabläufe durchleuchtet werden, damit potenzielle Redundanzen identifiziert und- wenn notwendig- Kontrollmechanismen implementiert werden. Durch die Aufdeckung von Schwachstellen, welche zu dolosen Handlungen führen können, sollen ferner die Geschäftsprozesse weitestgehend Sicherheit hinsichtlich der Prävention und Aufdeckung von Vermögensschädigung bieten. Das optimierte IKS soll neben der Gewähr einer zuverlässigen Finanzberichterstattung schließlich dem Kooperationspartner unterstützen seine selbst gesteckten Ziele in Bezug auf Entwicklung und Profitabilität zu erreichen.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich nicht mit der Konzipierung oder Optimierung des IKS für den Gesamtbetrieb der Neuroth AG. Einzig und allein gilt der Fokus der Optimierung des bereits bestehenden Teil-IKS im Bereich Sachanlagevermögen. Somit werden auch die immateriellen Vermögensgegenstände, welche vorwiegend aus einem Umgründungsmehrwert in Höhe von rund EUR 10 Mio. bestehen, sowie das Finanzanlagevermögen ausgeklammert. Das Finanzanlagevermögen wird zudem von einem eigenen Beteiligungscontrolling verantwortet.

Es werden in weiterer Folge auch keine allgemeinen Empfehlungen für KMUs herausgearbeitet. Das zu erarbeitende IKS ist ausschließlich an die Anforderungen des Kooperationspartners angepasst.

Nicht-Ziel dieser Arbeit ist ferner die Priorisierung der vorgeschlagenen Handlungsempfehlungen für den Kooperationspartner sowie die Implementierung des Teil-IKS oder Umsetzung der ausgearbeiteten Verbesserungsvorschläge.

Auf die Vor- und Nachteile der verschiedenen Dokumentationsmethoden eines IKS wird in der Masterarbeit nicht eingegangen. Die Dokumentation des Teil-IKS für den Geschäftsbereich Sachanlagevermögen folgt der Dokumentationsmethode der anderen Teilbereiche des bereits bestehenden IKS beim Kooperationspartner (Risiko-Kontroll-Matrix).

Schließlich ist ebenfalls Nicht-Ziel der gegenständlichen Arbeit die Vornahme einer Wirtschaftlichkeitsanalyse der IKS relevanten Geschäftsprozesse, als auch die Durchführung einer IT-Prüfung bezüglich einem IKS Risikopotenzial. Darüber hinaus wird auch die Verfügbarkeit der benötigten Ressourcen im Bereich der Kontroll- oder Überwachungsaktivitäten außer Acht gelassen.

1.4. Aufbau und Methodik der Arbeit

Zu Beginn der Arbeit sollen sowohl die gesetzlichen Rahmenbedingungen als auch die wesentlichen Anforderungen an ein funktionierendes IKS dargelegt und charakterisiert werden. Der Ermittlung dienen nationale und internationale Regelwerke. Ergänzt werden die Bestimmungen durch einschlägige Fachliteratur.

Im weiteren Verlauf der Arbeit soll die Konzipierung des Teil-IKS behandelt werden. Im ersten Schritt erfolgt eine umfassende Erhebung und Dokumentation der wesentlichen Prozesse im Geschäftsbereich Sachanlagevermögen. Die Prozesserhebung soll durch Befragung von Mitarbeitern und durch Beobachtung der Arbeitsabläufe durchgeführt werden. Anschließend erfolgen die Risikoevaluierung dieser Geschäftsabläufe sowie die Klassifizierung nach dem Fehlaussagerisiko. Es wird in diesem Zusammenhang auch auf Betrugsrisiken eingegangen. Die Umsetzung erfolgt hierbei durch die Unterstützung der facheinschlägigen Literatur.

Infolge der Identifikation unternehmensrelevanter Risiken sind im nächsten Schritt geeignete Maßnahmen respektive Schlüsselkontrollen abzuleiten und die dafür verantwortlichen Personen aufzuzeigen. Ziel ist eine vollständige Abhandlung der festgestellten Risiken in Form von kompensierenden Maßnahmen/Kontrollen oder die wissentliche Akzeptanz nicht behandelter Restrisiken durch den Vorstand.

1.5. Vorstellung des Kooperationspartners

Die Neuroth Gruppe ist ein bereits in vierter Generation betriebenes österreichisches Familienunternehmen im Bereich der Hörgeräte-Akustik. Sie bietet verschiedene Lösungen rund ums Hören, insbesondere in den Bereichen der Hörgeräteversorgung und Prävention der Gehörminderung durch angepassten Gehörschutz. Das Unternehmen wurde 1907 von Paula Neuroth gegründet, als sie mit dem „1. Spezialhaus für Schwerhörigen-Apparate“ in Wien in der Mariahilferstrasse 1 das erste Geschäft für Menschen mit Hörminderung in der gesamten K. und K. Doppelmonarchie eröffnete. Heute ist die Neuroth Gruppe in sechs europäischen Ländern (Österreich, Deutschland, Schweiz, Liechtenstein, Slowenien und Kroatien) mit mehr als 240 Fachinstituten bzw. Hörcentern sowie rund 1200 Mitarbeitern tätig.

Die Neuroth AG ist aufgrund der Historie des Unternehmens das Herzstück in der Neuroth Gruppe. Sie betreibt aktuell ein flächendeckendes Versorgungsnetz mit rund 140 Fachinstituten in Österreich und erwirtschaftet mit rund 650 Vollzeitäquivalenten einen Umsatz von über EUR 100 Mio. Die Geschäftstätigkeit der Neuroth AG lässt sich dabei auf die folgenden Geschäftsbereiche aufteilen:

- Hörgeräte & Zubehör
- Gehörschutz
- Medizintechnik
- Optik

Neben den Fachinstituten ist seit 2013 das Head Office mit den operativen Zentralfunktionen Vorstand, Finanzen, Controlling und Rechnungswesen, Marketing sowie Immobilienmanagement in der Neuroth AG am Standort in Graz St. Peter angesiedelt.

Die Neuroth AG ist die Konzernholding sämtlicher Gesellschaften der Neuroth Gruppe in Österreich. Gem. § 244 UGB ist die Neuroth AG verpflichtet einen Konzernabschluss im Wege einer Vollkonsolidierung über sämtliche Tochtergesellschaften aufzustellen. Es besteht ein Gruppen- und Steuerumlagevertrag gem. § 9 KStG. Die Neuroth AG fungiert dabei als Gruppenträger. Die Umlage erfolgt auf Basis einer modifizierten Belastungsmethode. Die nachfolgende Abbildung soll die Konzernstruktur mit den einzelnen Tätigkeitsbereichen veranschaulichen:

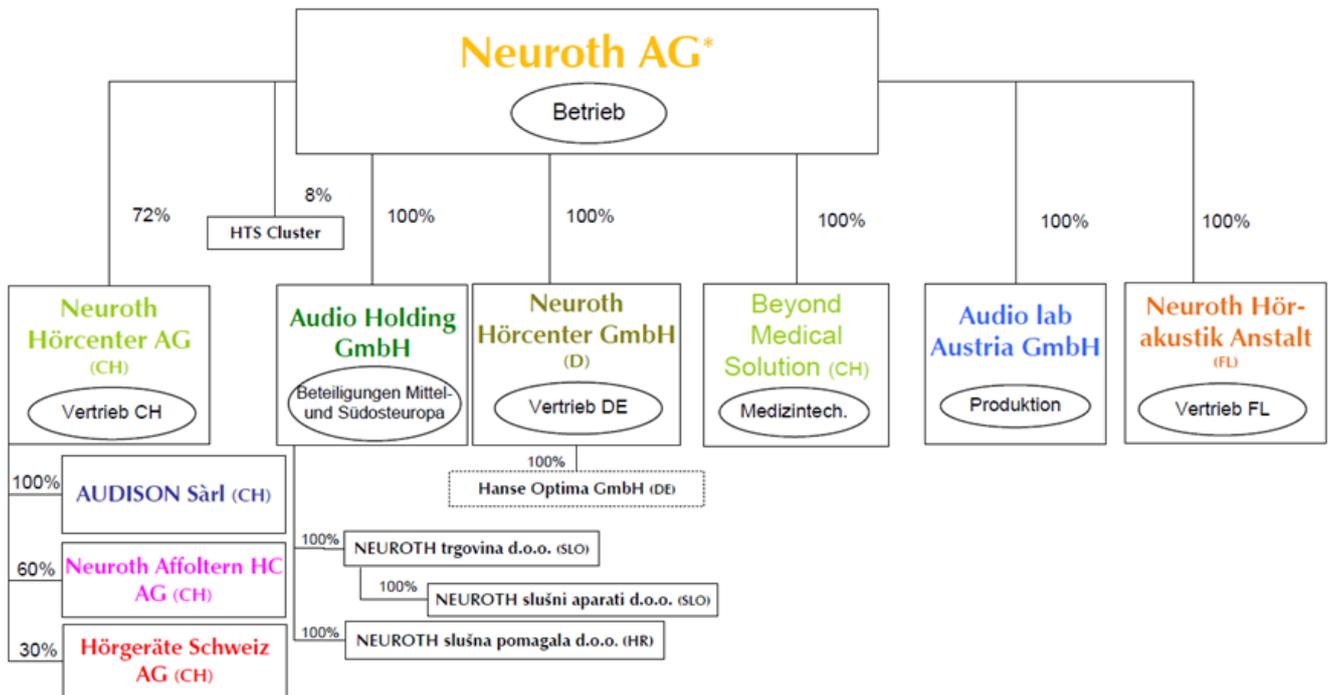


Abb. 1: Organigramm Neuroth-Konzern, Quelle: Neuroth intern.

Die Audio lab Austria GmbH stellt für die Neuroth Gruppe, die an die Kundenbedürfnisse angepassten Hörgeräteschalen (sog. Otoplastiken) her und produziert auch einen angepassten Gehörschutz. Die Hörgeräte und das Zubehör werden von Dritten eingekauft. Die Neuroth AG ist für strategische, administrative und operative Agenden innerhalb der Gruppe verantwortlich (z.B. Einkauf). Der Vertrieb der Produkte erfolgt über Vertriebsgesellschaften in den lokalen Märkten.

2. Das interne Kontrollsystem

Der Begriff „internes Kontrollsystem“ wird in der Literatur und Praxis unterschiedlich interpretiert, weshalb in diesem Kapitel eine Abgrenzung vorgenommen wird. Im Folgenden wird das IKS konkreter definiert sowie auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen und die Ziele respektive den Nutzen näher eingegangen. Schließlich erfolgt eine Einordnung und Abgrenzung des IKS von der internen Revision und dem Risikomanagement.

2.1. Die interne Kontrolle als Managementfunktion

Die wesentlichen Managementaufgaben für den Vorstand bzw. Geschäftsführer im Rahmen der Führungsverantwortung können wie folgt zusammengefasst werden:

1. **Willensbildung** durch das Stecken von Zielen und die dahingehende Planung
2. **Willensdurchsetzung** in Form von Entscheidungen, Organisation und Durchführung
3. **Willenssicherung** mittels Kontrolle und Überwachung

Dieser kontinuierlich repetitiver Vorgang wird in der Betriebswirtschaft als Managementkreis bezeichnet. Demzufolge besteht die 3. Phase in der Erkennung, ob und inwiefern die Ergebnisse von der Planung abweichen. Die Überwachung der Wirksamkeit und Einhaltung der organisatorischen Regelungen ist zwingend notwendig und kann nicht durch den Führungsverantwortlichen delegiert werden. Einzig durch das Kontrollieren und Überwachen können Abweichungen frühzeitig identifiziert und Verluste abgewendet und dadurch die Geschäftsziele verwirklicht werden.²

Nach KLINGER/KLINGER³ wird die Managementaufgabe der Willenssicherung jedoch nur ungenügend wahrgenommen. Oft wird von den Geschäftsführungen das Argument der Überlastung bzw. der fehlenden Zeit vorgebracht. Darüber hinaus habe man über Jahre hinaus bewährte Mitarbeiter, welche keine dauernde Kontrolle und Überwachung bedürfen. Die Willenssicherung würde auch dank der eigenen unternehmerischen Autorität funktionieren.

² Vgl. KLINGER/KLINGER (2009), S. 3.

³ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 17.

2.2. Definition und Zielsetzung

„Internes Kontrollsystem“ (IKS) wird in der deutschen Literatur als Bezeichnung für den amerikanischen Begriff „Internal Control“ benutzt. In den USA werden sämtliche unternehmensinternen Überwachungsaktivitäten unter dieser Bezeichnung subsummiert. Hervorgegangen ist das Internal-Control-Konzept als notwendige Reaktion auf große Betrugs- und Untersuchungsskandale in der amerikanischen Wirtschaft.⁴

Es existiert keine universell gültige Definition für den Begriff interne Kontrolle. Vielmehr finden sich hierfür in der Literatur unzählige Interpretationen. Die Definitions- bzw. Beschreibungsversuche sind sich jedoch in ihrer Grundstruktur sehr ähnlich.⁵

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) versteht das IKS als sämtliche von der Unternehmensführung in der Organisation eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen, mit dem Ziel der organisatorischen Umsetzung der Entscheidungen des operativen Managements

- zur Gewährleistung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (davon umfasst ist auch der Vermögensschutz inklusive der Prävention und Identifikation von Schädigungen des Geschäftsvermögen)
- zur Ordnungsmäßigkeit und Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung sowie
- zur Einhaltung der für die Organisation relevanten Gesetze und Vorschriften.⁶

Das IKS soll demzufolge die Effektivität und die Effizienz der betrieblichen Abläufe, die Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften überwachen.⁷

Das interne Kontrollsystem hat somit nicht ausschließlich die Vermeidung von Schäden oder lediglich die Überwachung der Einhaltung von rechtlichen Vorschriften und die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens zum Ziel. Das IKS hat vielmehr die Aufgabe Maßnahmen zu schaffen, dass die betriebliche Effizienz kontinuierlich gesteigert wird, um

⁴ Vgl. HORVÁTH (2011), S. 697.

⁵ Vgl. REISENHOFER (2011), S. 29.

⁶ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 25.

⁷ Vgl. MILLA/VCELOUCH-KIMESWENGER/WEBER (2008), S. 52.

Verlustquellen frühzeitig aufzuspüren und um Rationalisierungen zur Optimierung von Kosten vornehmen zu können.⁸

2.3. Bedeutung und Nutzen des internen Kontrollsystems

Ein effektives IKS kann im Unternehmen auch als Frühwarnsystem für etwaige Mängel und drohende Insolvenzen eingesetzt werden. Dadurch erhalten Vorstände bzw. Geschäftsführer umfassende Informationen, in welchen Bereichen die Geschäftstätigkeit nicht nach Plan läuft und es können dahingehend Korrekturmaßnahmen eingeleitet werden.⁹

Einzelne Mitarbeiter können den Nutzen von einem implementierten IKS vielleicht nicht unmittelbar erkennen da zunehmende Kontrollen in den Arbeitsabläufen oft gerne als extra Arbeitsbelastung aufgefasst werden. Wirft man allerdings einen Blick auf die positiven Begleiterscheinungen, so kann hier auch ein nicht vernachlässigbarer Mehrwert für die Organisation festgestellt werden:¹⁰

- Auf Ebene der Mitarbeiter entsteht ein zunehmendes Risikobewusstsein, was in weiterer Konsequenz wieder zur Identifikation und Vermeidung von potenziellen Fehlern in der Organisation beiträgt.
- Das IKS kann darüber hinaus als Hilfestellung für individuelle Mitarbeiter angesehen werden weil es die Handlungssicherheit für den einzelnen Mitarbeiter erhöht.
- Das IKS fördert prozessverantwortliche Mitarbeiter im Rahmen des Prozessmanagements im Hinblick auf das Erreichen ihrer individuellen Unternehmensziele.
- Schließlich ist eine durch das IKS angelegte detaillierte Prozessdokumentation bei Personalwechseln sehr hilfreich da man die damit verbundene Einarbeitungszeit verkürzen und eine Beständigkeit der Arbeitsabläufe erhalten kann.

⁸ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 23.

⁹ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 22.

¹⁰ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 47; KREUZER (2010), S. 25.

2.4. Rechtliche Rahmenbedingungen in Österreich

Als Antwort auf zahlreiche Unternehmensinsolvenzen beschloss der österreichische Nationalrat das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997 (IRÄG 1997), welches erstmalig die Einrichtung eines internen Kontrollsystems in verschiedenen Gesetzen forderte.¹¹ Durch das IRÄG 1997 wurde gem. § 82 AktG dem Vorstand die eindringliche Verantwortung zur Führung eines den Anforderungen des Unternehmens entsprechenden Rechnungswesen und IKS gesetzlich vorgeschrieben. Der Vorstand muss gemäß den gesetzlichen Vorschriften adäquate Maßnahmen für die Überwachung und Kontrolle der Gesellschaft setzen, damit gefährdende Entwicklungen rechtzeitig aufgedeckt und Schaden für die Gesellschaft abgewendet werden kann. Ferner ist das IKS stetig hinsichtlich seiner Effizienz und Effektivität zu überprüfen und wenn notwendig den betrieblichen Veränderungen anzupassen.¹²

Die Einrichtung eines internen Kontrollsystems ist auch anhand des § 84 Abs. 1 AktG abzuleiten, demzufolge der Vorstand bei seinen Geschäftsgebarungen die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes anzuwenden hat. Das Fehlen eines angemessenen IKS hat nicht nur ein erhöhtes Geschäftsrisiko zur Folge, sondern stellt auch eine Verletzung der vorgenannten Sorgfaltspflicht dar. Dies kann als Konsequenz nicht nur eine zivilrechtliche sondern auch eine strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Vorstandes nach sich ziehen.¹³

Die Gesetzgebung in Österreich hat den Begriff IKS mehr als 10 Jahre später mit dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG) weiter definiert. Das URÄG 2008 hat zum Ziel die Transparenz der finanziellen Berichterstattung zu erhöhen. Zusätzlich zur Vertrauensstärkung in die Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers beabsichtigt das Gesetz die Anforderungen an ein IKS konkreter auszuführen. Betroffen davon sind vorwiegend neue Pflichten zur Offenlegung zum vorhandenen IKS und Risikomanagementsystem im Lagebericht von kapitalmarktorientierten Unternehmen.¹⁴

Neben einer Erläuterung der wichtigsten Merkmale des bestehenden IKS im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsprozess wird die Überwachung der Wirksamkeit des IKS neu normiert.

¹¹ Vgl. PASTNER (2005), S. 82.

¹² Vgl. WINTER/KERN/KEMPTNER/HLAWENKA (2012), S. 97.

¹³ Vgl. WINTER/KERN/KEMPTNER/HLAWENKA (2012), S. 98.

¹⁴ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 35 f.

Gem. § 92 Abs. 4a Nr. 2 AktG ist der Aufsichtsrat von Unternehmen iSd § 271a Abs. 1 UGB zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet. Dieser überwacht in seiner Funktion nicht nur die Ordnungsmäßigkeit der finanziellen Berichterstattung, sondern ist auch verantwortlich dafür, dass maßgebliche Gesetze und Vorschriften eingehalten werden (Compliance), die Zuverlässigkeit von Betriebsabläufe sichergestellt ist sowie strategische Ziele im Sinne eines ganzheitlichen Enterprise Risk Managements befolgt werden (Strategy).¹⁵

2.5. Einordnung und Abgrenzung des internen Kontrollsystems

Im folgenden Kapitel werden die einzelnen Überwachungssysteme und deren Wechselwirkungen näher erläutert. Die Vornahme einer präzisen und allgemein gültigen Abgrenzung ist jedoch aufgrund nicht vorhandener einheitlichen Begriffsdefinition in der Fachliteratur nicht möglich.

Abbildung 2 zeigt, dass die **Unternehmensprävention** den nicht exakt abgrenzbaren Raum zwischen IKS und den übrigen Überwachungssystemen darstellt. Dabei werden Hard und Soft Facts unterschieden. Sie sind zur Sicherung der Zukunft gedacht, da sie sich mit den verschiedenen Chancen und Risiken auseinandersetzen.

Die **Hard Facts** sind die entsprechend nachvollziehbar organisierten und geregelten Systeme wie Revision, Risikomanagement und Überwachung. Die **Soft Facts** sind beträchtlich schwerer zu erfassen als ihr Gegenstück. Zu den Soft Facts zählt man u.a. die allgemeine Risikolage, die Unternehmens(risiko- und –kontroll)kultur, das Vertrauen in das Personal, das Risikobewusstsein von Mitarbeitern, die Risikobereitschaft der Führungsebene, Qualifikation und technische Anlagen und sonstige Ausstattung.

Die potenziellen Wechselbeziehungen untereinander werden in der Abbildung durch die Pfeile zwischen den einzelnen Funktionen dargestellt. Das IKS (organisatorische Basis und Kontrollmechanismen), die Interne Revision und, gegebenenfalls, die Compliance bilden zusammen das **Interne Überwachungssystem (IÜS)**.¹⁶

¹⁵ Vgl. SCHULTZ (2010), S. 339.

¹⁶ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 24 ff.

Unternehmensprävention

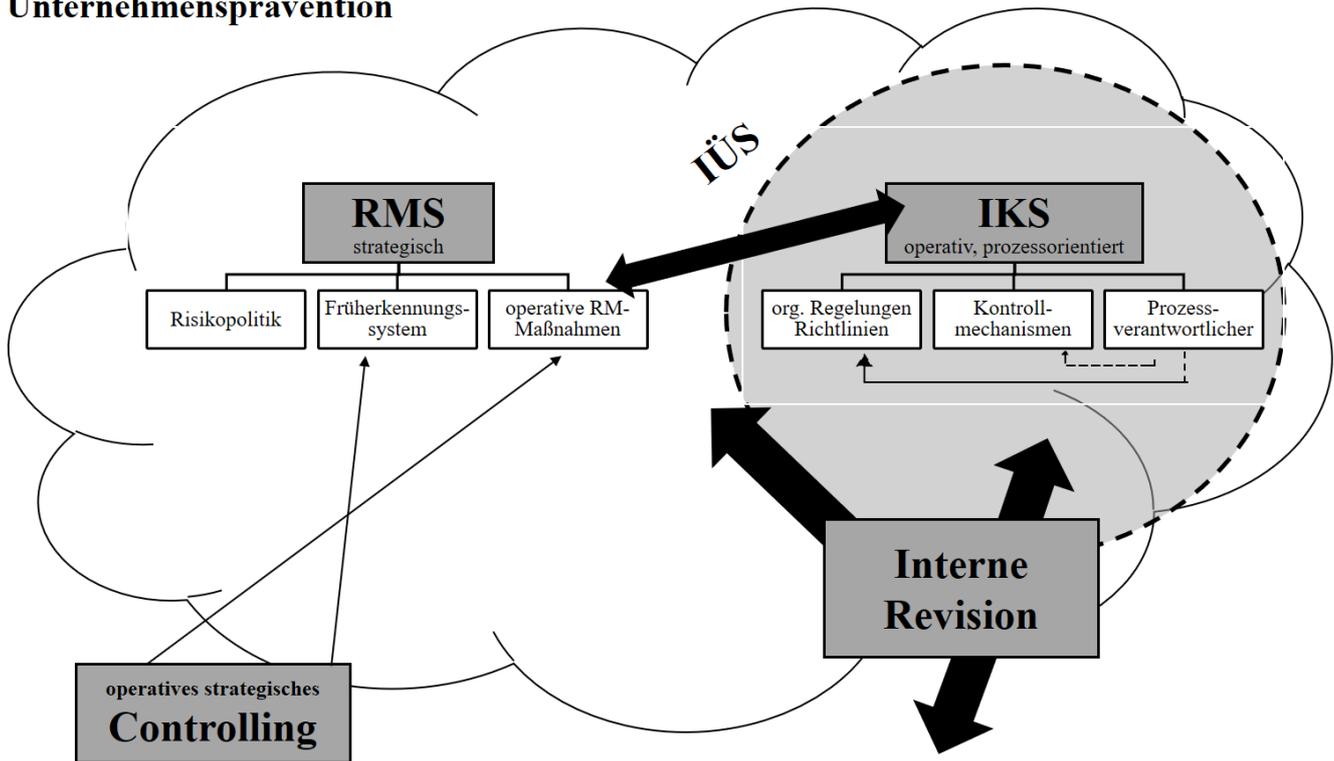


Abb. 2: Unternehmensbereiche und Wechselwirkungen, Quelle: IIA Austria (2009), S. 25

2.5.1. Abgrenzung internes Kontrollsystem und interne Revision

Oftmals wird in der Fachliteratur die interne Revision mit dem IKS gleichgestellt oder diesem sogar untergeordnet. Dieser Ansicht schließt sich das Institut für Interne Revision nicht an.¹⁷

PASTNER¹⁸ definiert die interne Revision als eine Institution, welche prozessunabhängig ist und die Strukturen und Aktivitäten innerhalb einer Organisation überprüft und bewertet. Sie darf weder in die Arbeitsabläufe integriert, noch für das Ergebnis der überwachten Prozesse verantwortlich sein.

Die interne Revision erbringt in der Regel nicht periodische, unabhängige und unbeeinflusste Prüfungs- oder Beratungsdienstleistungen. Der Prüfplan umfasst für gewöhnlich Prüfungen hinsichtlich Verbesserungen der Wirtschaftlichkeit bei internen Arbeitsabläufen,

¹⁷ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 27.

¹⁸ Vgl. PASTNER (2005), S. 87.

Unterstützung für strategische Entscheidungen, Fraud, Aufbau- und Ablauforganisation, die Bewertung und Verbesserung von IKS, Risikomanagement, Compliance sowie von Führungs- und Überwachungsprozessen.¹⁹

Die interne Revision ist somit kein Bestandteil des IKS oder Risikomanagements. Das IKS wird durch die interne Revision geprüft. Die Beurteilung des IKS zählt zu den wichtigsten Aufgabenbereichen der internen Revision. Geprüft wird unter anderem die Effizienz und Effektivität. Hinzu kommt neben der Prüfung auch die Beratung und Verfahrensempfehlung durch die interne Revision. Beispielsweise werden bei der Feststellung von Mängel, Lücken oder Unzulänglichkeiten im IKS entsprechende Vorschläge und Maßnahmen von der internen Revision erwartet.²⁰

Der Kooperationspartner verfügt über eine interne Revision. Diese erbringt jedoch keinerlei Prüfungsleistungen im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsprozess der Neuroth AG. Darüber hinaus ist die Revision der Neuroth AG auch nicht verantwortlich für die Prüfung und Bewertung von internen Kontrollkonzepten -praktiken oder -verfahren. Die Revision des Kooperationspartners ist dem Bereich „HR und Organisation“ zugeordnet, welcher unter anderem für das Qualitätsmanagement zuständig ist. In den Verantwortungsbereich der Revision fallen das Abhalten von internen Qualitätsaudits, das laufende Berichtswesen über festgestellte Ergebnisse an die Verantwortlichen sowie die kontinuierliche Evaluierung von möglichen Qualitätsverbesserungen um die Qualität der Produkte entlang der gesamten Wertschöpfungskette sicherzustellen.

2.5.2. Abgrenzung internes Kontrollsystem und Risikomanagement

Risikomanagement und IKS haben zahlreiche Berührungspunkte oder überschneiden sich sogar, sind aber keinesfalls miteinander zu verwechseln.²¹

Das Risikomanagement umfasst sämtliche Tätigkeiten, welche der Identifikation, Analyse und Bewertung von Risiken dienen. Inbegriffen sind ferner Tätigkeiten zur Ergreifung von Maßnahmen, die das Erreichen von Unternehmenszielen durch potenzielle Risiken behindern.²²

¹⁹ Vgl. AIGNER/AIGNER/EBMER/STIEGLER (2017), S. 213.

²⁰ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 27; AIGNER/AIGNER/EBMER/STIEGLER (2017), S. 213.

²¹ Vgl. NAGY/REIMOSER/HEITER (2005), S. 27.

²² Vgl. MILLA/VCELOUCH-KIMESWENGER/WEBER (2008), S. 52.

Es muss als ein signifikanter Bestandteil der Unternehmensführung angesehen werden, der nicht losgelöst von den primären Unternehmenszielen implementiert werden kann.²³

Kernaufgabe des IKS ist eine kontinuierliche Verbesserung der Prozesse und Kontrollen. Eine Risikobeurteilung erfolgt dabei auf Ebene der Prozesse und ist gegenwarts- oder vergangenheitsorientiert. Das IKS hat grundsätzlich zum Ziel, prozessimmanente Risiken zu vermeiden oder aufzudecken.²⁴

Das Risikomanagement hingegen ist zukunftsorientiert. Darüber hinaus ist auch der Fokus der beiden Systeme ein anderer: im Zuge des Risikomanagements werden auf Basis des von der obersten Führung festgelegten „Risikoappetits“ potenzielle Chancen und Risiken identifiziert, bewertet, aggregiert und gesteuert. Zur Beherrschung der Risiken entwickelt die Führungsebene im Rahmen des operativen Risikomanagements Regelungen in Form von Richtlinien und Arbeitsanweisungen und schafft so die Verbindung zum IKS.²⁵

Ein aktives operatives Risikomanagement ist beim Kooperationspartner aktuell nicht implementiert. Es ist erklärtes Ziel der Neuroth AG die bekannten Risiken durch gelebtes Prozessmanagement, internes Berichtswesen und gezielte Marktbeobachtung zu erkennen und zu bewältigen. Der Einsatz immer feinerer und präziserer Planungs- und Steuerungsinstrumente soll zu einer erhöhten Reaktionsgeschwindigkeit im Fall negativer Entwicklungen beitragen. Für Risiken und mögliche Schadensfälle aus dem operativen Geschäft sind Versicherungen abgeschlossen bzw. entsprechende Rückstellungen gebildet. Die Gesellschaft unterliegt mit ihrer internationalen Geschäftstätigkeit branchenüblichen Marktrisiken, welche nicht abgesichert werden.

²³ Vgl. PASTNER (2005), S. 85.

²⁴ Vgl. IIA AUSTRIA (2014), S. 36.

²⁵ Vgl. IIA AUSTRIA (2014), S. 37; IIA AUSTRIA (2009), S. 30.

3. Das COSO Rahmenwerk als Anhaltspunkt zur Auslegung eines optimalen internen Kontrollsystems

Das IKS kann auf Basis verschiedener Rahmenkonzepte aufgebaut werden. Das vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) entwickelte „Internal Control - Integrated Framework“ (im Folgenden kurz COSO-Framework genannt) stellt das international am stärksten verbreitete interne Kontrollkonzept dar.²⁶

Beim Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) handelt es sich um einen im Jahr 1985 gegründeten freiwilligen Zusammenschluss privatwirtschaftlicher amerikanischer Wirtschaftsinstitute. Es führte eine Studie zu den Gründen von betrügerischen Finanzberichterstattungen in den USA durch. Das Ergebnis zeigte, dass bei den untersuchten Betrugsfällen das IKS der Unternehmen entweder nicht ausreichend ausgestaltet war oder es von den Führungskräften umgangen werden konnte. Mit dem erklärten Ziel dies zukünftig zu verhindern, entwickelte man ein angemessenes Rahmenwerk als Basis für das IKS.²⁷

Als Ergebnis wurde im Jahr 1992 das Werk „Internal Control – Integrated Framework“ veröffentlicht. Im Sprachgebrauch ist dieses Modell mittlerweile als „COSO I“ bekannt. Das COSO-I-Modell wurde um das „Enterprise Risk Management Framework“ ergänzt, welches im Oktober 2004 veröffentlicht wurde („COSO II“).²⁸

Grund für eine weitere Aktualisierung im Jahr 2013 war das zwischenzeitlich eingetretene veränderte wirtschaftliche Umfeld. COSO verweist dabei u.a. auf die Veränderung des Marktumfelds im Zusammenhang mit der Globalisierung, die dauerhafte Vernetzung mittels Internet sowie die zunehmende Abhängigkeit von komplexen Technologien. Darüber hinaus werden immer neue und stetig zunehmende Regularien und Berichtspflichten als Gründe für die Überarbeitung angeführt. Das aktualisierte Rahmenwerk konzentriert sich nicht nur mehr auf das externe Reporting, sondern umfasst gleichermaßen das nicht-finanzielle Reporting, wie z.B. die Corporate Responsibility oder die interne Risikoberichterstattung.²⁹

²⁶ Vgl. PFAFF/RUUD (2007), S. 43.

²⁷ Vgl. MENZIES (2006), S. 76.

²⁸ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 19.

²⁹ Vgl. GRABHER (2014), S. 11 f.

Das COSO Modell basiert auf drei Dimensionen:

1. Zielkategorien
2. Komponenten
3. Unternehmenseinheiten

Der Zusammenhang dieser drei Dimensionen wird anhand des COSO-Würfels dargestellt. Jede einzelne Zielkategorie hat für jede Komponente und für jede Unternehmenseinheit Gültigkeit.³⁰ Die Abbildung 3 veranschaulicht den COSO-Würfel und seine drei Dimensionen.

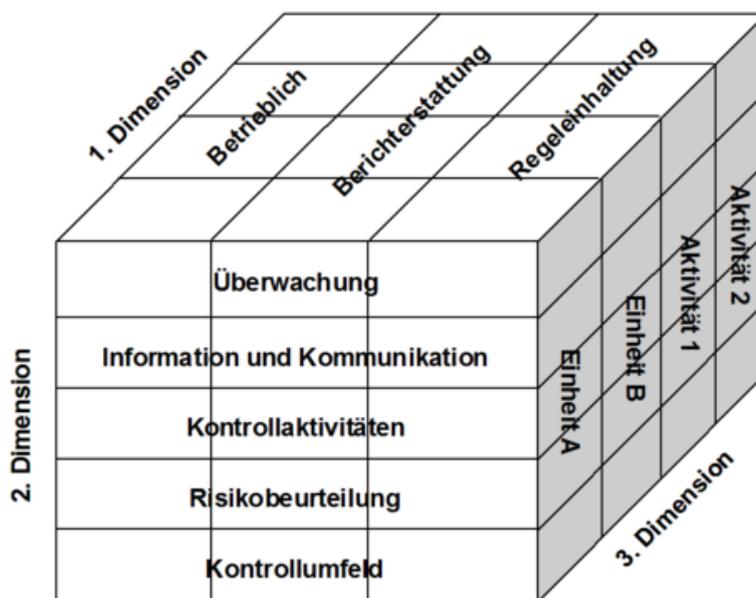


Abb. 3: COSO-Würfel, Quelle: BUNGARTZ (2017), S. 57 (leicht modifiziert).

3.1. Zielkategorien nach COSO und die drei Säulen des internen Kontrollsystems

Der Begriff „Internal Control“ wird von COSO definiert als ein Prozess, welcher durch sämtliche Mitarbeiter innerhalb einer Organisation ausgeführt wird, um ausreichende Sicherheit bezüglich des Erreichens der drei Zielkategorien zu gewährleisten³¹:

³⁰ Vgl. PFAFF/RUUD (2007), S. 43.

³¹ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 56 f.

- **Betrieblich** – Gewährleistung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (bezieht sich auf das Kerngeschäft sowie der Sicherung der Vermögenswerte)
- **Berichterstattung** – Ordnungsmäßigkeit und Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung (beinhaltet die korrekte Erstellung von Jahresabschlüsse und anderer finanzieller Informationen)
- **Regeleinhaltung** – Einhaltung der relevanten Gesetze und Vorschriften.

Das IKS ist ein Prozess, in welchem Risiken wirksam durch Kontrollen vermindert werden. Vorausgesetzt ist eine permanente Ausübung anstatt nur zu einem bestimmten Zeitpunkt. Entscheidend für die Effektivität des IKS ist neben der Qualifikation auch die Einstellung der handelnden Personen zu den Kontrollaufgaben. Ein IKS kann die Zielerreichung niemals mit absoluter Sicherheit gewährleisten, da falsche Entscheidungen und Fehler der handelnden Personen nicht vollständig auszuschließen sind.³²

Aus den COSO Zielkategorien können die nachfolgenden drei Säulen des IKS abgeleitet werden:³³

Die **Sicherheit** von Geschäftsabläufen kann nur dann als gegeben angesehen werden, wenn von der Geschäftsleitung sämtliche wirtschaftlich vertretbare Maßnahmen ergriffen wurden, um die Wahrscheinlichkeit eines Vermögensschadens zu minimieren. Nachdem der Vorstand nicht immer alle Sicherheitsmaßnahmen persönlich setzen kann, hat er durch Delegation dafür zu sorgen, dass Sicherheitsmaßnahmen auch in den unteren Ebenen implementiert und eingehalten werden. So hat er beispielsweise zu gewährleisten, dass das Sachanlagevermögen gegen Brand oder Diebstahl geschützt bzw. angemessen versichert ist.

Sämtliche geschäftliche Abläufe sind in regelmäßigen Abständen auf deren **Wirtschaftlichkeit** hin zu prüfen. Bei diesen Kontrollen ist jedoch auch stets das ökonomische Prinzip in Form einer Kosten-Nutzenüberlegung zu berücksichtigen. So dürfen die Kosten einer Kontrolle niemals höher sein als der mögliche auftretende Schaden. Ein Restrisiko eines möglichen Schadens wird trotz wirkungsvoller Maßnahmen stets verbleiben.

³² Vgl. MENZIES (2006), S. 77 f.

³³ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 25 ff.

Die **Ordnungsmäßigkeit** in den Geschäftsabläufen ist nur gegeben, wenn die sachliche und formelle Richtigkeit sowie die Vollständigkeit und die zeitgerechte Durchführung sichergestellt sind. Darüber hinaus müssen die vollumfängliche Dokumentation und die Nachvollziehbarkeit durch einen sachverständigen Dritten in zumutbarer Zeit gewährleistet sein. Schließlich ist die Einhaltung der Gesetze und Vorschriften Grundvoraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit.

3.2. Komponenten des internen Kontrollsystems nach COSO

Um den Aufbau des IKS zu verdeutlichen, unterscheidet COSO zwischen fünf Komponenten, welche gemeinsam das Erreichen der Ziele der drei Zielkategorien sichern. Sie betreffen alle Unternehmenseinheiten und -prozesse.

3.2.1. Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld ist die Basis für die übrigen Komponenten. Als Resultat aus dem Unternehmensleitbild wird unter diesem Begriff die Bedeutung von Integrität, ethischen Grundwerten und Fachkompetenz in der Organisation verstanden. Das Kontrollumfeld umfasst neben dem Führungsstil des Managements auch die vermittelte Unternehmenskultur. Ein mangelhaftes Kontrollumfeld kann Anlass für Mitarbeiter für betrügerische Handlungen sein.³⁴

Es ist von Bedeutung, dass die Vorgesetzte ihre Mitarbeiter in ihrer Vorbildfunktion durch ihren Führungsstil hinsichtlich einer positiven Einstellung zu den Kontrollaktivitäten beeinflussen. Außerdem sollen durch gezielte Aus- und Weiterbildung Lücken in der fachlichen Qualifikation geschlossen werden, um Schwachstellen in den Geschäftsprozessen entgegenzuwirken. Schließlich ist die Stellenbeschreibung ein wichtiges Instrument für die Regelung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, weil diese die Aufgaben, Verantwortung und Kompetenzen der Mitarbeiter definiert.³⁵

Bei der Entwicklung des Unternehmensleitbildes und den Führungsgrundsätzen greift das Familienunternehmen Neuroth auf den wissenschaftlichen Ansatz von Douglas McGregor (X-Y Theorie) zurück. Neuroth ist bestrebt ein Arbeitsumfeld für Menschen zu bieten, für welche Arbeit

³⁴ Vgl. MENZIES (2006), S. 78.

³⁵ Vgl. KPMG Schweiz (2005), S. 41 ff.

intrinsisch einen hohen Stellenwert hat und eine wichtige Quelle der Zufriedenheit darstellt. Neuroth unterstützt die Motivation der Mitarbeiter durch einen hohen Selbstbestimmungsgrad, entsprechende Verantwortungsbereiche, flexible Organisationsstrukturen und der Möglichkeit von Zusatzaufgaben (z.B. Projektarbeiten). Dadurch wird die Identifikation der Mitarbeiter mit dem Unternehmen ermöglicht und intensive Kontrollen sind nicht zwingend notwendig, denn Eigenverantwortung, Eigeninitiative und Kreativität jedes einzelnen Mitarbeiters stehen im Vordergrund.

Die Neuroth Philosophie bzw. die Vision und Mission werden an die Mitarbeiter der Organisation aktiv kommuniziert. Die Werte sind in einem Organisationshandbuch verschriftlicht, welches als zentrales Nachschlagewerk verbindlicher, einzuhaltender organisationaler Richtlinien der Neuroth Gruppe dient. Die jeweils aktuelle Version des Organisationshandbuches wird mittels Intranet allen Mitarbeitern zur Verfügung gestellt.

Für qualifizierte Berufe und Tätigkeiten ist es unabdingbar, dass die Mitarbeiter eine bestimmte fachliche Qualifikation mitbringen, um ihre anspruchsvollen Aufgaben erfüllen zu können. Beim Kooperationspartner soll dies durch gezielte kontinuierliche Aus- und Weiterbildung gewährleistet werden. Einmal jährlich werden Mitarbeitergespräche mit den Abteilungsleitern geführt, in welchen die Ausbildungsschwerpunkte im Voraus für das Folgejahr vereinbart werden (Schulungskalender). Ist die notwendige Fachkompetenz nicht vorhanden, so werden diese Bereiche durch externe Berater abgedeckt (z.B. Steuerberater).

Beim Kooperationspartner sind ferner erfolgsbasierte Vergütungssysteme im Einsatz. Diese erhöhen die Anreize zur Manipulation der Rechnungslegung beispielsweise durch das Management.

3.2.2. Risikobeurteilung

Bei der Risikobeurteilung handelt es sich um die Identifikation und die Analyse von relevanten Risiken, welche die Erreichung von Unternehmenszielen gefährden können. Eine notwendige Voraussetzung für die Risikobeurteilung ist die Ausformulierung von Zielen in den einzelnen COSO-Kategorien Geschäftstätigkeit, Berichterstattung und Regeleinhaltung.³⁶

³⁶ Vgl. MENZIES (2006), S. 79.

Um Risiken identifizieren zu können, kann vereinfachend die Frage gestellt werden: ‘Was kann falsch laufen?’ Es ist von Bedeutung, dass die Risikobeurteilung einen laufenden und sich ständig wiederholenden Prozess darstellt.³⁷

Zur Identifikation von Risiken sind vor allem alle äußeren Einflüsse zu analysieren. Wird ein Risiko bestimmt, gilt es für dieses eine Eintrittswahrscheinlichkeit und potenzielle Auswirkungen festzulegen. Darauf basierend ist zu entscheiden, ob und inwieweit auf das Risiko reagiert werden muss. Aufgabe eines IKS ist die Sicherstellung, dass Ziele bestimmt und Risiken identifiziert werden.³⁸

In einem Handelsunternehmen wie der Neuroth AG sind weitestgehend dieselben Risiken zu finden wie in einem anderen Unternehmen. Im Bereich des Anlagevermögens sind in einem Unternehmen alle Hierarchieebenen mit der Einrichtung des IKS und der Anwendung der darin vorgesehenen Kontrollen in der unterschiedlichsten Art gefordert. So fallen etwa auf oberster Führungsebene strategische Entscheidungen über grundsätzliche Investitionsprogramme. Auf taktischer Ebene wird das Bilanzbild gesteuert und es werden Entscheidungen zur Steuerplanung getroffen (z.B. Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen) sowie Bewertungsfragen größeren Umfangs, entschieden. Schließlich sind die unmittelbar operativ zuständigen Mitarbeiter beauftragt, sich mit der vollständigen Erfassung der Zu- und Abgänge, mit Abstimmungsarbeiten und mit kontinuierlich auftretenden Bewertungsfragen zu befassen.³⁹

3.2.3. Kontrollaktivitäten

Kontrollen stellen für ein IKS das wesentliche operative Element dar. Kontrollaktivitäten sind jene Regelungen und Abläufe, die dafür sorgen, dass den identifizierten Risiken wirkungsvoll begegnet wird.⁴⁰ Die Kontrollaktivitäten finden auf jeder Unternehmensebene und innerhalb jeder Unternehmensfunktion statt. Sie sind integraler Bestandteil von Prozessen, die ihren Beitrag zur Erreichung von Unternehmenszielen leisten.⁴¹

³⁷ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 67.

³⁸ Vgl. MENZIES (2006), S. 79.

³⁹ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 217.

⁴⁰ Vgl. NAGY/REIMOSER/HEITER (2005), S. 31.

⁴¹ Vgl. LÜCK (2006), S. 46.

Nur mit organisatorischen Maßnahmen kann man schon zentrale Voraussetzungen für ein funktionierendes IKS legen. Darunter fallen beispielsweise eine geeignete Trennung der Funktionen sowie die Implementierung eines Genehmigungsprozesses.⁴²

Es gibt viele Beschreibungen und Kategorisierungen von Kontrollaktivitäten nach unterschiedlichsten Gesichtspunkten. Zwei der wichtigsten Systematisierungen sollen nachfolgend näher dargestellt werden:⁴³

- **Manuelle gegenüber automatisierte Kontrollaktivitäten:** Manuelle Kontrollen sind charakterisiert durch vorwiegend manuelle Ausführungen von ein oder mehreren Personen. Beispiele für manuelle Kontrollen sind Einhaltungskontrollen (eine kompetenzgerechte Autorisierung ist einzuhalten), Abstimmkontrollen (Abgleich von Belegen oder Listen) und physische Kontrollen (die Kontrolle von Wareneingängen oder Inventuren). Automatisierte Kontrollen beinhalten als zentralen Bestandteil die Kontrollen von IT-Systemen. Sie sind zwischen generellen und Applikations-Kontrollen zu unterscheiden. Generelle IT-Kontrollen betreffen das Betriebssystem, die Zugriffssicherheit sowie die Entwicklung und Wartung von Anwendungssystemen. Applikations-Kontrollen sollen die Vollständigkeit sowie Richtigkeit des Transaktionsflusses sowie die Kontrolle von Autorisierung und die Gültigkeit innerhalb der Anwendungsprogramme sicherstellen.

- **Präventive gegenüber detektive Kontrollaktivitäten:** Vorbeugende Kontrollen, unabhängig davon ob sie von Menschen oder von einem System erfolgen, sind auf Fehlerverhinderungen und Auslassungen ausgerichtet. Sie werden generell für Arbeitsprozesse mit einem hohen Risikopotenzial installiert. Als Beispiele können Kompetenzregelungen aber auch Restriktionen beim Systemzugriff mittels Passwort angeführt werden. Aufdeckende Kontrollen hingegen dienen dazu, dass Fehler, betrügerische Handlungen sowie Auslassungen frühzeitig erkannt werden, bevor diese in den Unternehmensbüchern Niederschlag finden. Aufdeckende Kontrollen umfassen z.B. Einhalte- sowie Abstimmkontrollen.

⁴² Vgl. PWC (2007), S. 9.

⁴³ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 71; MENZIES (2006), S. 79; PwC (2007), S. 9.

Die Wirksamkeit und Effizienz eines IKS sind grundsätzlich abhängig von einer ausgeglichenen Zusammensetzung der unterschiedlichen Kontrollaktivitäten ab. Eine adäquate Mischung von vorbeugenden und aufdeckenden Kontrollaktivitäten ist besser dafür geeignet die unterschiedlichen Kontrollziele abzudecken als Maßnahmen, welche lediglich auf die Aufdeckung von Fehlern abzielen. Hochrangige Kontrollen durch das Führungsteam (dazu zählen Überwachungsaufgaben gemäß Geschäftsreglement wie z.B. der Budgetvergleich aber auch der Einsatz einer internen Revision inkl. Berichterstattung) haben einen großen Wirkungsradius und dienen generell einem gesteigerten Kontrollbewusstsein im Unternehmen.⁴⁴

Bei der Neuroth AG besteht ein ausgeglichenes Verhältnis von verschiedenen Kontrollmaßnahmen, wobei durch das ERP System Microsoft Navision viele automatisierte Kontrollen zu finden sind. Ferner unterstützt das vorgegebene IT-Rollenkonzept das IKS in Bezug auf die Funktionentrennung. Bei der Vergabe von Berechtigungen an Mitarbeiter wird darauf geachtet, dass eine abteilungsübergreifende Funktionstrennung gewährleistet ist. Für die Durchführung der Kontrollmaßnahmen sind die Prozessverantwortlichen zuständig.

3.2.4. Information und Kommunikation

Information und Kommunikation sind die Basis die Führungskräfte im Zuge der Entscheidungsfindung. Daher ist es wichtig, dass ein IKS Informationen nicht nur identifiziert und erfasst, sondern auch rechtzeitig verarbeitet und kommuniziert. Prämisse hierfür ist, dass ein Unternehmen funktionierende Informations- und Kommunikationswege schafft. Neben der Finanzberichterstattung sind von dieser Kategorie auch Informationen über externe Ereignisse und Zustände sowie Aktivitäten umfasst. Wenn die Berichtskette versagt sollen die Mitarbeiter ferner die Möglichkeit haben direkt an das Führungsteam oder auch an die Aufsichtsgremien zu berichten.⁴⁵

Um den notwendigen regelmäßigen Kommunikations- und Informationsfluss innerhalb der Neuroth AG zu gewährleisten, werden in regelmäßigen Zeitabständen eigens dafür installierte Besprechungen abgehalten. Alle vier Wochen erfolgt ein Management Meeting als Arbeits- und Statusmeeting. Zusätzlich gibt es monatlich einen Business Review sowie alle 2 Monate ein Landes Jour-Fixe. Für themenbezogene Kommunikation werden eigene Gremien gebildet (z.B.

⁴⁴ Vgl. PWC (2007), S. 9.

⁴⁵ Vgl. MENZIES (2006), S. 79.

Gremium Datenschutz). Gremien haben den Zweck sich um ein bereichsübergreifendes Thema bzw. damit verbundene Aufgabenstellungen zu kümmern und diese zu lösen oder zu koordinieren.

Die monatliche Finanzberichterstattung an den Vorstand und das Management erfolgt mittels einer Business Intelligence (Prevero), welche auf die Datenbank des ERP Navision zugreift.

Die Protokolle der vierteljährlichen Aufsichtsratssitzungen werden elektronisch auf einem zentralen Laufwerk abgespeichert.

Zwei Mal jährlich informiert der Vorstand in der Zentrale alle Mitarbeiter in einem informellen Vortrag über das finanzielle Ergebnis des abgelaufenen Halbjahres und gewährt einen Ausblick auf das ausstehende Wirtschaftsjahr. In diesem Zusammenhang wird auch auf wichtige organisatorische Veränderungen eingegangen sowie ein etwaiges strategisches Update gegeben.

Die Kommunikation von wichtigen personellen Veränderungen in der Geschäftsführung erfolgt durch den Vorstand an alle Mitarbeiter mittels Email („Information des Vorstandes“). Bei großen Umstrukturierungen (z.B. Verschmelzungen) wird umgehend eine Kommunikation mit dem entsprechenden Wording an alle Lieferanten gesendet bzw. in Einzelfällen ergeht ein flächendeckendes Mailing an alle HNO Ärztinnen und Ärzten in Österreich.

3.2.5. Überwachung

Das IKS ist als ein dynamisches Konzept anzusehen. Kontrollen können unwirksam oder z.B. bedingt durch Personalfluktuations- nicht weiter ausgeführt werden. Wechselnde Umwelt- und Rahmenbedingungen lassen permanente Änderungen im IKS notwendig erscheinen. Das IKS muss daher laufend überwacht und wo nötig angepasst werden.⁴⁶

Die Überwachung des IKS erfolgt vor allem durch prozessintegrierte Maßnahmen wie beispielsweise die regelmäßige Durchsicht von betrieblichen Statistiken durch das Management. Abhängig vom Grad der angestrebten Sicherheit kann eine separate, prozessübergreifende Überwachung eingesetzt werden. Während die interne Revision prozessübergreifende Prüfungen vornimmt, erfolgen die prozessintegrierten Kontrollen durch das Controlling. Dabei ist zu

⁴⁶ Vgl. HUNZIKER/DIETIKER/SCHILTZ/GWERDER (2015), S. 56.

beachten, dass sowohl der interne Revisor als auch ein Abschlussprüfer, der die Effektivität des IKS prüft, selbst Bestandteil des Überwachungssystems sein kann.⁴⁷

⁴⁷ Vgl. MENZIES (2006), S. 80.

4. Anforderungen an ein funktionierendes internes Kontrollsystem

Aufgrund von verschiedenen Voraussetzungen (z.B. Größe oder Struktur) sowie Zielen fallen grundsätzlich die Anforderungen an ein IKS nicht für jedes Unternehmen gleich aus. Nichtsdestoweniger kann man mehrere allgemeingültige Anforderungen an ein IKS formulieren. Im nachfolgenden Kapitel sollen die wichtigsten Grundvoraussetzungen näher erläutert werden.

4.1. Organisationsgrundsätze

Das IKS ist in einer engen Definition die Gesamtheit sämtlicher prozessbezogenen Überwachungsmaßnahmen eines Unternehmens. Diese Überwachungsmaßnahmen beinhalten sowohl prozessintegrierte Sicherungsmittel (selbsttätige Kontrollen) als auch prozessunabhängige Sicherungsmittel (Überwachung durch Vorgesetzte).⁴⁸

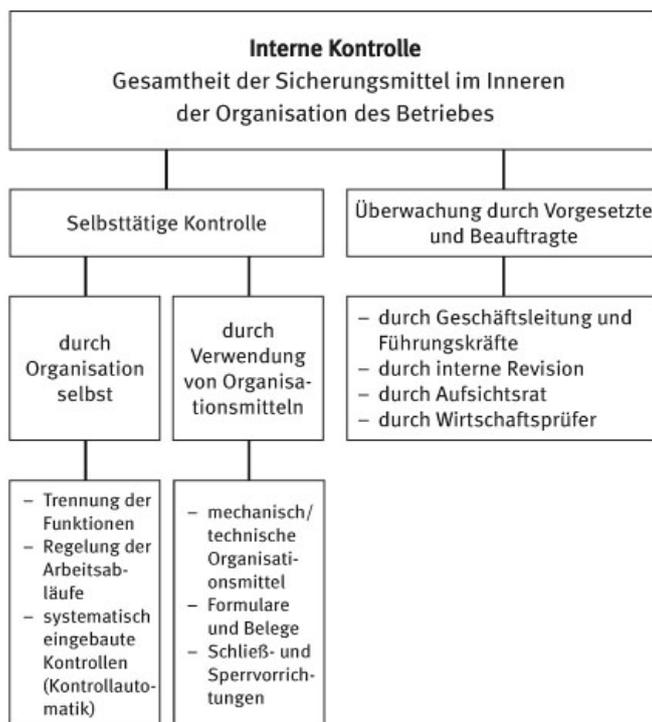


Abb. 4: Gliederung des internen Kontrollsystems, Quelle: KLINGER/KLINGER (2011), S. 28.

⁴⁸ Vgl. BALZAR/REDLEIN/WAIBEL (2013), S. 136.

Abbildung 4 veranschaulicht, dass aus Gründen der Wirtschaftlichkeit (Kosten-Nutzenverhältnis) die selbsttätige Kontrolle gegenüber einer Personenüberwachung zu bevorzugen ist. Eine selbsttätige Kontrolle hat aus zwingend wirksamen Kontrollmaßnahmen zu bestehen. Diese Kontrollmaßnahmen kann man in die betrieblichen Organisationsabläufe einbauen. Oder man erreicht sie dadurch indem man entsprechende Organisationmittel verwendet.⁴⁹

4.1.1. Regelung der Arbeitsabläufe

Eine wichtige selbsttätige Sicherungsmaßnahme ist das Regeln der Arbeitsabläufe. Arbeitsvorgänge, welche wiederkehrend in einer anderen Art, durch andere Mitarbeiter sowie mit anderen Arbeitsmitteln verrichtet werden, sind weitaus anfälliger für unbewusste oder bewusste Fehler als Arbeitsvorgänge, bei denen die Bearbeitung im Einzelnen durch eine betriebliche Regelung bzw. Richtlinie festgelegt ist. Für jede Richtlinie und Arbeitsanweisung sollten aber auch Ausnahmen bzw. tolerierbare Abweichungen definiert werden. Werden diese Abweichungstoleranzen exakt festgelegt und kommuniziert (z.B. tolerierte Überschreitungen hinsichtlich geplanter und tatsächlicher Kosten bei Investitionen), bleiben die Maßnahmen effektiv und das Risiko aber auch die Funktionsfähigkeit des Arbeitsvorganges wird sichergestellt.⁵⁰

Zur Unterstützung einer einheitlichen Vorgehensweise bei der Verbuchung und Bewertung empfiehlt es sich gerade im Bereich des Sachanlagevermögens standardisierte Arbeitsanweisungen- z.B. hinsichtlich Buchungsmethodik, Abschreibungsdauer, Zuordnung zu den Anlageklassen- festzulegen. Ein geeignetes Mittel dafür ist beispielsweise ein Bilanzierungshandbuch.⁵¹ Ein solches ist aktuell beim Kooperationspartner nicht im Einsatz. Dabei würde ein Bilanzierungshandbuch mit geeigneten Beschreibungen und klaren Buchungsanweisungen die Entscheidungen hinsichtlich der Behandlung einzelner Geschäftsfälle erleichtern bzw. beschleunigen.

Eine weitere Form der Arbeitsanweisung sind nach KLINGER/KLINGER⁵² **Stellenbeschreibungen**: Ziele, Kompetenzen, Aufgaben sowie Verantwortung jeder Stelle im

⁴⁹ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 28.

⁵⁰ Vgl. DEMUT (2011), S. 20.

⁵¹ Vgl. DEMUT (2011), S. 219.

⁵² Vgl. KINGER/KLINGER (2011), S. 29.

Unternehmen wird sinnvollerweise durch Stellenbeschreibungen geregelt. Insbesondere für alle Führungskräfte sollten Stellenbeschreibungen existieren.

Zu Beginn des Verfassens dieser Arbeit gab es beim Kooperationspartner nur sehr wenige schriftliche Stellenbeschreibungen. Dieses Manko wurde vom Verfasser dieser Arbeit jedoch beim Management adressiert. Bis zur Fertigstellung dieser Arbeit werden sämtliche Stellenbeschreibungen inklusive klarer Definition der Kompetenzen sowie Aufgaben der einzelnen Stellen zentral im Intranet (NeuroNet) für alle Mitarbeiter abrufbar sein.

4.1.2. Trennung der Funktionen

Dieser wichtige Grundsatz des IKS verlangt, dass kein Mitarbeiter alleinverantwortlich risikoreiche, finanzielle Transaktionen durchführen sollte dürfen. Es sollte gewährleistet sein, dass genehmigende, ausführende, abrechnende, auszahlende sowie kontrollierende Funktionen nicht in einer Hand vereinigt sind.⁵³

Je mehr Mitarbeiter sich gegenseitig kontrollieren, desto größer ist die Sicherheit, dass Fehler oder Unregelmäßigkeiten aufgedeckt werden. Dabei ist aber darauf zu achten, dass das Prinzip der Wirtschaftlichkeit nicht aus den Augen verloren wird. Die bestehenden Kontrollen sollen wirkungsvoll sowie effizient sein, sie sollen jedoch die Unternehmensziele keinesfalls durch Zeitverzögerung behindern.⁵⁴

Die Einhaltung einer solchen Trennung der nicht zu vereinbarenden Funktionen kann in jedem einzelnen Arbeitsablauf nicht immer sichergestellt werden. In diesen spezifischen Fällen ist die persönliche Überwachung zu forcieren. Des Weiteren kann man diese Sachbearbeiter im Wege einer „Job Rotation“ auch auswechseln. Eine weitere Möglichkeit ist die Einführung von nachgelagerten kompensierenden Kontrollen, wie z.B. mittels „Computer-Assisted Audit Techniques“ (CAAT): darunter versteht man IT-gestützte Techniken und Werkzeuge, mit deren Unterstützung man Messdaten analysieren und auswerten kann. Mit diesen Techniken kann die Vollständigkeit (z.B. Belegnummernlücken, Doppelzahlungen) oder Richtigkeit (z.B. Kontenbewegungen) von Geschäftstätigkeiten geprüft bzw. plausibilisiert werden.⁵⁵

⁵³ Vgl. WINTER/KERN/KEMPTNER/HLAWENKA (2012), S. 99; IIA AUSTRIA (2009), S. 38.

⁵⁴ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 30.

⁵⁵ Vgl. DEMUT (2011), S. 21; WINTER/KERN/KEMPTNER/HLAWENKA (2012), S. 99.

Die Funktionstrennung ist gerade im Bereich des Sachanlagevermögens eine Grundvoraussetzung für ein funktionierendes Kontrollumfeld. Bei der Konzeption des Teil-IKS ist das Risiko eventueller betrügerischer Handlungen (Fraud) zu bedenken und präventive Fraud-Indikatoren mit zu berücksichtigen. Nach BUNGARTZ⁵⁶ handelt es sich bei häufigen betrügerischen Handlungen im Bereich Sachanlagevermögen um die Verbuchung von fiktivem Sachanlagevermögen sowie um eine falsche Aktivierung von Sachanlagevermögen. Fraud-Indikatoren in diesem Bereich sind z.B. ein ungewöhnlich hohes Volumen an Berichtigungen, unterlassene außerplanmäßige Abschreibungen, Verzögerungen der Inbetriebnahme, unbeschränkter physischer Zugriff auf die Vermögensgegenstände durch unbefugtes Personal, fehlende Funktionstrennung, mangelnde oder unvollständige Inventur sowie fehlende bzw. unvollständige Dokumentation zu Beschaffung, Betrieb und Abgang.

4.1.3. Kontrollautomatik

Unter dem Begriff Kontrollautomatik versteht man den systematischen Einbau von Kontrollen, welche vor allem in IT-gestützten Arbeitsabläufen zu implementieren sind. Dies kann man beispielsweise durch sämtliche Prüfprogramme, Vollständigkeitskontrollen, Kontrollsummen, automatische Belegnummernvergabe oder Kontrollen von Abstimmkreisen erreichen. Mittels einer automatischen Protokollierung muss gewährleistet sein, dass bei jeder Abänderung von Daten der Grund sowie der Verursacher im Nachhinein bestimmt werden können.⁵⁷

Auch bei manuellen Abläufen können Kontrollautomatiken implementiert werden, beispielsweise durch Anwendung des „Vier-Augen-Prinzips“ bei der Unterschriftenregelung oder bei Genehmigungs- und Bewilligungsverfahren (welche jedoch umgangen werden können). Ferner können auch angeordnete parallele Arbeiten sowie Arbeitswiederholungen, sofern sie systematisch in den Abläufen eingebaut sind, ein weiteres Hilfsmittel zur Kontrollautomatik sein. Schließlich kann auch durch das Vordrucken von Belegen den dadurch vorbestimmten Belegfluss eine Kontrollautomatik erreicht werden.⁵⁸

⁵⁶ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 243 ff; DEMUT (2011), S. 219.

⁵⁷ Vgl. WINTER/KERN/KEMPTNER/HLAWENKA (2012), S. 100.

⁵⁸ Vgl. KLINGER/KLINGER (2011), S. 17.

4.2. Dokumentation, laufende Überwachung und periodische Berichterstattung

Die Dokumentation des IKS ist von zentraler Bedeutung, da sie die nötige Gewissheit verschafft, dass gesetzliche und unternehmensinterne Regelungen eingehalten werden sowie die beabsichtigte Sicherheit, Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit gegeben ist.⁵⁹

Nach SCHULTZ⁶⁰ kann in der Unternehmenspraxis häufig beobachtet werden, dass die Dokumentation für Dritte oft unverständlich und nur schwer nachvollziehbar ist. Dies führt vor allem bei der Prüfung durch den Abschlussprüfer zu Ineffizienzen, da sich dieser nicht auf die Unternehmensdokumentation verlassen kann und auf Basis eines eigenen Prüfungsprozesses zu einem Prüfungsurteil gelangen muss.

Die Dokumentation muss deutlich machen, was die Unternehmensleitung mit dem IKS bezwecken möchte (Definition sowie Risikoeinschätzung), wie dies im IKS umgesetzt ist (Kontrollaktivitäten) und in welcher Art gewährleistet ist, dass die Umsetzung entsprechend der Definition befolgt wird (Überwachung).⁶¹

Eine Dokumentation von bedeutsamen Kontrollaktivitäten fungiert als Nachweis, dass die Kontrollen bestimmt wurden, vorhanden und tatsächlich funktionsfähig sind. Die mangelhafte Dokumentation eines IKS an sich ist als eine wesentliche Schwäche des IKS anzusehen. Die Dokumentation sollte eine hinreichende Basis für die Beurteilung des IKS durch das Management liefern. Dazu ist die Abbildung der Prozesse einschließlich Risiken und Kontrollen vorteilhaft. Grundsätzlich werden die Kontrollaktivitäten eines jeden Prozesses dokumentiert.⁶²

Möglichkeiten der Dokumentation eines IKS, welche sämtliche COSO-Komponenten abdecken, können sein:

- Verbale Prozessbeschreibungen von Prozessabläufen.
- Flussdiagramme von Prozessabläufen (ggf. in Verbindung mit verbalen Prozessbeschreibungen).

⁵⁹ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 42 f.

⁶⁰ Vgl. SCHULTZ (2010), S. 343.

⁶¹ Vgl. NAYER/BALZAR (2011), S. 208.

⁶² Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 131 f.

- Risiko-Kontroll-Matrizen als Zusammenfassung der wesentlichen Prozessschritte, Risikobeschreibungen und Kontrollaktivitäten.
- Testblätter für detaillierte Handlungen und Ergebnisse von Funktionsprüfungen.
- Matrizen für Funktionstrennungen und zur Identifikation möglicher unvereinbarer Tätigkeiten.⁶³

Nachdem die bereits vorhandene detaillierte Dokumentation des Kooperationspartners für sämtliche andere Teilbereiche in Form einer Risiko-Kontroll-Matrize ausgestaltet ist, stellt der Autor dieser Arbeit zum Zwecke einer einheitlichen Dokumentation für den Teilbereich Sachanlagevermögen ebenfalls auf diese Dokumentationsform ab.

Eine ausreichende Dokumentation verlangt jedoch ferner eine Stellenbeschreibung der betrieblichen Funktionen mit Festlegung von Verantwortlichkeitsbereichen und Berechtigungen.⁶⁴

Da das IKS unmittelbar an den Unternehmens-Prozessen und den damit zusammenhängenden Risiken hängt, stellt die Dokumentation kein statisches ‚ehernes‘ Gesetz dar, sondern entwickelt sich mit den Veränderungen der Rahmenbedingungen (z.B. Ablaufgestaltung) laufend weiter. Ein IKS ist nur wirksam, wenn die Kontrollmaßnahmen dauerhaft zuverlässig funktionieren. Bei notwendigen Anpassungen sollte das Augenmerk auf noch nicht erkannte Risiken gelegt werden.⁶⁵

Die Überwachung des IKS spielt sich nach PwC⁶⁶ auf unterschiedlichen Ebenen ab. Auf Ebene der einzelnen Prozesse wird die Überwachung des IKS mit Hilfe von organisatorischen Regelungen sichergestellt. Die effektive Durchführung von Kontrollen wird von den Vorgesetzten überwacht, z.B. basierend auf Stichproben oder Beobachtungen.

Die Überwachung für die gesamte Organisation wird durch die Geschäftsleitung gewährleistet. Dafür muss die Geschäftsleitung die erforderlichen strukturellen Voraussetzungen schaffen (z.B. indem Verantwortlichkeiten zugewiesen werden oder adäquate Informationssysteme geschaffen werden) und einen Prozess zur Berichterstattung definieren. Eine solche Berichterstattung umfasst z.B. die Erläuterungen von Kontrollergebnissen oder IKS relevante

⁶³ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 150 f.

⁶⁴ Vgl. GRÜNBERGER (2004), S. 65.

⁶⁵ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 59.

⁶⁶ Vgl. PWC (2007), S. 11.

Feststellungen. In diesem Zusammenhang wird empfohlen, dass ein IKS-Verantwortlicher eingesetzt wird, welcher stellvertretend für die Geschäftsleitung wichtige Teile der Überwachungsaufgaben durchführt.

Durch die Ausübung der gesetzlich vorgeschriebenen Überwachungsfunktion lassen sich die Aufsichtsgremien in periodischen Abständen (zumindest 1x jährlich) von der Geschäftsleitung über den aktuellen Status des IKS berichten. Eine kontinuierliche Überwachung des IKS und eine formale periodische Berichterstattung sind bedeutende Voraussetzungen dafür, dass der Aufsichtsrat seine Gesamtverantwortlichkeit für das IKS wahrnehmen kann. Aus diesem Grund ist diese Form der Überwachung ein zentraler Bestandteil eines funktionsfähigen IKS.

4.3. Anforderungen an das interne Kontrollsystem im Bereich Sachanlagevermögen

Aufgabe des IKS im Bereich Sachanlagevermögen ist die Versorgung des Unternehmens mit jenen Ressourcen im Bereich Anlagevermögen, welche die Erreichung seiner Unternehmensziele ermöglichen. Eine weitere Aufgabe besteht darin, dass sämtliche relevante Vorgänge im Bereich Sachanlagevermögen erfasst und übereinstimmend mit den Vorschriften des UGB eingearbeitet werden. Dabei ist im Besonderen auf die Generalnorm in § 222 Abs. 2 UGB zu verweisen, welche besagt, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage zu vermitteln hat.⁶⁷

Als wichtigste Routineaufgaben im Bereich Sachanlagevermögen fallen an⁶⁸:

- Investitionsanträge verfassen, autorisieren und evaluieren in Bezug auf die geplanten und tatsächlichen Kosten
- Das Verbuchen, Organisieren und Dokumentieren des Belegflusses vom Belegeingang über dessen korrekte buchhalterische Behandlung bis zur Bezahlung hinsichtlich Anlagenzugänge, Abschreibungen, Anlagenabgänge und Umbuchungen
- Die Nebenbuchhaltungen mit dem Hauptbuch sowie die Bilanzposten mit den korrespondierenden Posten der GuV abstimmen

⁶⁷ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 217.

⁶⁸ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 244 ff.

- Den Anlagespiegel erstellen sowie die Richtigkeit der Anlagestammdaten überprüfen

Bei der Optimierung des IKS für den Bereich Sachanlagevermögen wird empfohlen, das Risiko eventuell betrügerischer Handlungen (**Fraud**) zu bedenken und präventive Fraud Indikatoren mit zu berücksichtigen. Beispiele für die häufigsten Fraud Arten sind in diesem Zusammenhang die zweckwidrige Verwendung von Vermögensgegenständen, die fehlende Verbuchung von getätigten Investitionen, Leistungen für private Zwecke auf Unternehmenskosten, Anbieterbevorzugung sowie Missbrauch von Gutschriften, Preisnachlässen und Mengenrabatten. **Indikatoren** für Fraud im Bereich Sachanlagevermögen sind beispielsweise ein unbeschränkter physischer Zugriff auf das Anlagevermögen für unbefugte Mitarbeiter oder Dritte, eine fehlende oder unvollständige Sachanlageninventur, fehlende bzw. unvollständige Richtlinien und Dokumentation zur Beschaffung und dem Abgang oder wenn bekannte Anbieter nicht angefragt wurden.⁶⁹

Neben den Fraud Risiken gilt auch ein verstärktes Augenmerk auf die Risiken des Investitionsprozesses zu legen. Ein mögliches Risiko in diesem Bereich besteht im Treffen (strategisch) falscher Investitionsentscheidungen oder in der mangelnden Qualität der Investitionsentscheidungen in Bezug auf die Notwendigkeit der Anschaffungen. Hingegen können zu späte Investitionen oder Investitionsstops dazu führen, dass das Sachanlagevermögen nicht mehr den notwendigen Anforderungen entspricht und in Zukunft Ertragseinbußen nur mit hohen Investitionsausgaben zu verhindern sind. Auf der anderen Seite ist jedoch auch zu bedenken, dass zu hohe und nicht betriebsnotwendige Investitionen bedingt durch die Bindung des Kapitals negative Auswirkungen auf die Ertragskraft und die Liquidität haben können.⁷⁰

Weitere Risiken bestehen darin, dass es keine angemessene Investitionsrechnung in Bezug auf die Entscheidungsvorbereitung gibt oder dass eindeutige Regelungen und Vollmachten für die finale Freigabe von Investitionen fehlen bzw. diese nicht ausreichend überwacht werden. Schließlich besteht das Risiko, dass der als Anlagevermögen ausgewiesene Bestand entweder nicht vorhanden oder zum anderen nicht korrekt bewertet ist.

⁶⁹ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 219 f; BUNGARTZ (2017), S. 385.

⁷⁰ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 220 f.

5. Anforderungen an das interne Kontrollsystem beim Kooperationspartner

Im folgenden Kapitel wird zu Beginn das Sachanlagevermögen allgemein und darauf aufbauend die Spezifika beim Kooperationspartner näher erläutert. Nachfolgend wird auf die Anforderungen seitens der Wirtschaftsprüfung und des Aufsichtsrats der Neuroth AG näher eingegangen. Am Ende erfolgt eine Bewertung des bereits bestehenden IKS.

5.1. Organisation Sachanlagevermögen

Im Bereich des Sachanlagevermögens werden in einem Unternehmen sämtliche Hierarchieebenen mit der Ausgestaltung des IKS und der Anwendung der damit zusammenhängenden Kontrollen in der unterschiedlichsten Art gefordert: Auf oberster Führungsebene fallen die strategische Entscheidungen über grundsätzliche Investitionsprogramme an. Die taktische Ebene steuert das Bilanzbild und trifft Entscheidungen zur Steuerplanung (z.B. ob Bilanzierungswahlrechte oder Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen werden). Schließlich sind die unmittelbar operativ zuständigen Mitarbeiter verantwortlich für die vollständige Erfassung von Zu- und Abgängen, für Abstimmungsarbeiten sowie für laufend auftretende Bewertungsfragen.⁷¹

Aufgrund seiner Kapitalbindung stellt das Sachanlagevermögen einen wesentlichen Posten in der Bilanz dar.⁷² Das Sachanlagevermögen wird nach § 224 UGB wie folgt gegliedert:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;⁷³

⁷¹ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 217.

⁷² Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 166.

⁷³ S. § 224 (2) UGB.

Bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten um planmäßige Abschreibung zu vermindern. Ohne Rücksicht hinsichtlich einer zeitlich begrenzten Nutzung, kann bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Sie ist vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.⁷⁴

Aus den Gesetzesbestimmungen zum Sachanlagevermögen wird deutlich, dass das IKS im Bereich Sachanlagevermögen vor allem in Bezug auf die Zu- und Abgänge sowie die Bewertung von Vermögensgegenständen von zentraler Bedeutung ist. Der ausdrückliche Schwerpunkt für ein IKS im Bereich Sachanlagevermögen liegt auf den folgenden funktionalen Bereichen, welche zur gleichen Zeit die grundsätzlich relevanten **Subprozesse** darstellen:

- Beschaffung von Sachanlagevermögen
- Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes
- Anlagenabgänge

5.2. Das Sachanlagevermögen der Neuroth AG

Um im marktwirtschaftlichen Wettbewerb bestehen zu können, müssen Unternehmen in die Zukunft investieren. Durch Investitionen werden Potenziale aufgebaut und entwickelt, welche die Erreichung der unternehmerischen Ziele unterstützen sollen.⁷⁵

Der Kooperationspartner verfolgte in den vergangenen Jahren eine starke Expansionspolitik. Jährlich wurde das Fachinstitutsnetz auf dem österreichischen Retail Markt um ein paar Geschäfte erweitert. Mit aktuell rund 140 Fachinstituten zählt Neuroth zum überlegenen Marktführer im Bereich der Hörgeräteakustik. Die Neuroth AG mietet zu diesem Zweck ausnahmslos alle Geschäfte. Nur wenige Immobilien sind im Besitz einer separaten Konzernschwester (SNI Asset Holding) bzw. einer Familienstiftung (Konzernholding) und werden innerhalb des Konzernverbundes angemietet. Sämtliche Investitionen in die Fachinstitute (vor allem Umbauten und Adaptionen) werden somit in der Bilanz als **Investitionen in fremde Gebäude** ausgewiesen.

⁷⁴ Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2018), S. 267.

⁷⁵ Vgl. ZISCHG (2013), S. 21.

Diese Position weist im abgelaufenen Berichtsjahr mit knapp 12 Mio. EUR auch gleichzeitig den mit Abstand größten Wert im Sachanlagevermögen aus. Weitere 3 Mio. EUR entfallen auf die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die **Betriebs- und Geschäftsausstattung** beinhaltet neben der Geschäftsausstattung der einzelnen Fachinstitute auch die Einrichtung der beiden Zentralverwaltungen in Schwarzau im Schwarzaotal und Graz sowie die EDV Hard- und Software (rund 1 Mio. EUR) als auch einen kleinen Fuhrpark (die meisten PKWs werden jedoch aufgrund des Operating Leasing in den Aufwand gebucht). Die **geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau** sind mit rund TEUR 200 als nicht wesentlich einzustufen. Nachdem die notwendigen Hörgeräteschalen (Otoplastiken) von der Konzerntochter Audio lab Austria GmbH produziert und sowohl die Hörgeräte als auch das Zubehör zugekauft werden, scheinen im Anlagevermögen der Neuroth AG keine **technischen Anlagen oder Maschinen** auf.

Sämtliche Bauinvestitionen des Kooperationspartners werden über die Konzernschwester SN Immobilien Service GmbH (SNIS) in Form eines Shared Service Centers abgewickelt. Die SNIS beschäftigt für kleinere Instandhaltungen und Erhaltungsaufwendungen eigene Handwerker. Für größere Bauvorhaben tritt die SNIS gegenüber der Neuroth AG als Generalübernehmer auf, indem alle Leistungen an Subunternehmen vergeben werden. Die Fakturierung erfolgt somit ausschließlich von der SNIS an die Neuroth AG.

5.3. Anforderungen durch die Wirtschaftsprüfung

Für den Abschlussprüfer kann es heute als eines der zentralen Themen im Zuge der Prüfungsplanung sowie Planungsdurchführung betrachtet werden, sich mit dem IKS des geprüften Unternehmens auseinanderzusetzen. Diese Entwicklung basiert nicht nur auf der Tatsache, dass die Geschäftsprozesse komplexer geworden sind (z.B. erfolgt die Buchführung sowie Rechnungslegung heute fast ausschließlich IT-gestützt), sondern beruht auch darauf, dass sich ein Wirtschaftsprüfer im Zuge der Abschlussprüfung auf dessen Wirkung umso stärker verlassen kann, je ausgeprägter und wirksamer das IKS im Unternehmen ist.⁷⁶

Durch den Einsatz von IT können IKS einerseits hinsichtlich ihrer Effektivität und Effizienz maßgeblich gesteigert werden, insbesondere durch die automatisierte Integration von Kontrollaktivitäten in die Unternehmensprozesse. Auf der anderen Seite hingegen sind damit aber

⁷⁶ Vgl. BALZAR/REDLEIN/WAIBEL (2013), S. 123.

auch spezifische Risiken verbunden, die durch den IT-Einsatz entstehen und die deshalb im Rahmen der Prüfungshandlungen einer Kontrolle zu unterwerfen sind.⁷⁷

Der Abschlussprüfer beurteilt den **Selbstorganisationsgrad** des Unternehmens und stellt fest, ob eine **ausreichende Dokumentation** der betrieblichen Vorgänge vorhanden ist. Eine solche Dokumentation wird dann als zufriedenstellend erachtet, wenn sämtliche Geschäftsvorgänge nachvollziehbar sind. Der Selbstorganisationsgrad umfasst auch eine geregelte Aufgabenteilung mit konkreter Festlegung der Verantwortungsbereiche. Ein Kennzeichen für eine gute Selbstorganisation ist eine konkrete Festlegung der Stellvertretung für Urlaub und Krankheit. Der Abschlussprüfer überprüft ferner ob anhand Ausbildungsstand und Fortbildung ausreichende Kompetenz bei den Mitarbeitern gegeben ist. Schließlich gilt es durch den Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob die Mitarbeiter ein generelles Bild für die betrieblichen Prozesse haben und somit ein ausreichendes Prozessverständnis vorhanden ist.⁷⁸

Aus den Ausführungen in ISA 315 (International Standards on Auditing), sowie auch aus dem UGB (§ 273 Abs. 2 UGB) lässt sich ableiten, dass nicht das gesamte IKS Bestandteil der Abschlussprüfung ist, sondern nur jener Teil, der sich auf den Rechnungslegungsprozess bezieht. Dazu zählen all jene Prozesse und Kontrollen, welche dazu dienen, Rechnungslegungsinformationen vollumfänglich und korrekt zu erfassen.⁷⁹

Folgende Checkliste ist nach GRÜNBERGER⁸⁰ für die Überprüfung der internen Kontrolle durch den Abschlussprüfer im Bereich Sachanlagevermögen geeignet:

- Ist ein funktionierendes Genehmigungsverfahren für Anschaffungen/Investitionen im Unternehmen implementiert? Gibt es für das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern (Verkauf oder Verschrottung) eine entsprechende Autorisierung?
- Gibt es Unterlagen über die Investitionsentscheidungen? Gibt es Investitionsrechnungen?
- Ist das Sachanlagevermögen auch tatsächlich im Unternehmen vorhanden und ist die Gesellschaft tatsächlich Eigentümer des Vermögens? Sind einzelne Wirtschaftsgüter verpfändet oder besteht ein Eigentumsvorbehalt?

⁷⁷ Vgl. REDLEIN/WOLF/BAUMÜLLER (2016), S. 71.

⁷⁸ Vgl. GRÜNBERGER (2004), S. 63.

⁷⁹ Vgl. REDLEIN/WOLF/BAUMÜLLER (2016), S. 77.

⁸⁰ Vgl. GRÜNBERGER (2004), S. 72.

- Erfolgte eine ordnungsgemäße Verbuchung? Wurde das richtige Konto angesprochen? Wurde die Abschreibungsdauer richtig berechnet?
- Enthält das Anlageverzeichnis die Beschreibung, den Aufstellungsort, die Anschaffungskosten, den Anschaffungszeitpunkt, die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode?
- Ist eine Richtlinie zur Unterscheidung von Erhaltungsaufwand und aktivierungspflichtigen Anschaffungs- bzw. Herstellkosten vorhanden?
- Gibt es schriftlich festgelegte Abschreibungssätze für bestimmte Anlagengruppen?
- Erfolgt eine regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme für das Sachanlagevermögen?
- Besteht für die Anlagengüter ausreichend Versicherungsschutz? Ist ausreichend Schutz gegen Feuer und Diebstahl vorhanden?

5.4. Anforderungen durch den Aufsichtsrat der Neuroth AG

Als Überwachungsorgan obliegt dem Aufsichtsrat (Prüfungsausschuss) die Prüfung der Adäquanz als auch Funktionsfähigkeit der im Unternehmen etablierten internen Kontrollen. Die Überprüfung von einzelnen Kontrollaktivitäten bis ins kleinste Detail fällt nicht unter seine Aufgaben. Als Grundlage zur Aufgabenerfüllung kann der Aufsichtsrat den Bericht des Abschlussprüfers heranziehen, da wesentliche Schwächen im IKS von der Redepflicht des Wirtschaftsprüfers umfasst sind. Des Weiteren wird nahegelegt, dass man die Expertise des Wirtschaftsprüfers hinsichtlich seiner Einschätzung in Bezug auf Verbesserungsvorschläge in Anspruch nimmt, auch wenn keine gravierenden Schwächen testiert wurden.⁸¹

Die Ermittlung der Anforderungen des Aufsichtsrates wurde über die Brainstorming-Methode durchgeführt. In den Räumlichkeiten des Kooperationspartners in Graz nahmen im Rahmen der vierteljährlichen Aufsichtsratssitzung die Mitglieder des Prüfungsausschusses der Neuroth AG (Dr. Gregor Schinko, Prof. Dr. Dieter Waldmann und Frau Gertrude Schneider) teil. Nach der Ideensammlung wurden die Anforderungen diskutiert und final festgelegt. Nachfolgende Anforderungen stellt der Prüfungsausschuss der Neuroth an das Teil-IKS im Bereich Sachanlagevermögen (nach der stichwortartigen Aufzählung wird näher auf die Anforderungen eingegangen):

⁸¹ Vgl. REISENHOFER (2011), S. 73.

- Befolgung von rechtlichen Vorschriften
- Schutz von Geschäftsvermögen
- Gewährleistung der Zuverlässigkeit der Buchführung
- Effizienz der Prozesse

Die erste Anforderung des Prüfungsausschusses an das zu optimierende Teil-IKS Sachanlagevermögen bekräftigt den Wunsch betreffend die Compliance der vorgeschriebenen/ festgelegten (internen) Geschäftsrichtlinien als auch der für die Neuroth AG maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften zur Vermeidung von Reputationsschäden und anderer Konsequenzen.

Die zweite Forderung ist dahingehend auszulegen, dass bei der Gestaltung der betrieblichen Abläufe sämtliche Maßnahmen getroffen werden, damit der Neuroth AG kein Schaden am Vermögen entsteht. Entsprechende Sicherheitsmechanismen sollen gewährleisten, dass sowohl Schadenereignisse als auch Diebstahl und Betrug möglichst vermieden werden können um einen Verlust an betrieblichen Ressourcen vorzubeugen.

Eine weitere Forderung beinhaltet die Gewährleistung der Zuverlässigkeit des internen als auch externen Rechnungswesens als Basis für eine zeitgerechte und verlässliche Finanzberichterstattung.

Schließlich stellt die Betriebseffizienz und die damit zusammenhängende Steigerung der Wirtschaftlichkeit als Mehrwert des Teil-IKS die letzte Forderung des Aufsichtsrats dar. Durch eine kontinuierliche Optimierung der Prozesse als auch der damit verbundenen Aufdeckung von operativen Unzulänglichkeiten innerhalb von Prozessen soll außerdem ein erhöhtes Risikobewusstsein auf Mitarbeiterebene erreicht werden, was wiederum zur Aufdeckung und Vermeidung von Fehlerquellen in der Neuroth AG beitragen soll.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die Forderungen des Aufsichtsrates mit den Anforderungen des Abschlussprüfers an das IKS decken bzw. diese unterstützen. Zusätzlich zu den Forderungen des Abschlussprüfers verlangt der Prüfungsausschuss nach einem effizienten IKS.

5.5. Bewertung des bestehenden internen Kontrollsystems

Ein wesentlicher Aspekt bei der Beurteilung der Kontrolltätigkeit im Rahmen des IKS ist der Reifegrad der Kontrollen. Das Reifegradmodell nach Menzies (Abbildung 5) bietet einen nach fünf Stufen geordneten Rahmen für die Evaluierung der Kontrollen.⁸²



Abb. 5: Reifegradmodell interner Kontrollen, Quelle: MENZIES (2004), S.99 (leicht modifiziert).

Bei Unternehmen in **Stufe 1 „Unzuverlässig“** gibt es keine Dokumentation. In einem unstrukturierten Umfeld fehlen Kontrollen entweder gänzlich oder basieren auf Zufälligkeit und sind nicht nachvollziehbar.

In der **Stufe 2 „Informell“** sind zwar Kontrollen vorhanden, diese sind jedoch nicht standardisiert und erfordern zum Großteil manuelle Eingriffe durch Mitarbeiter. Vorschriften zur Kontrolldurchführung werden ferner weder kommuniziert noch in Trainings vermittelt.

In der **Stufe 3 „Standardisiert“** sind Kontrollen ausgestaltet und vorhanden. Darüber hinaus sind die Kontrollen dokumentiert und die Mitarbeiter werden daraufhin geschult.

In der **Stufe 4 „Überwacht“** sind IKS Grundsätze detailliert dokumentiert und es existiert eine periodische Überwachung und ständige Aktualisierung von Kontrollen an veränderte Risiken oder Prozesse. Ein IKS-Gesamtverantwortlicher ist definiert und durch eine regelmäßige Berichterstattung bestätigt das Management die Funktionstüchtigkeit des IKS.

In der letzten **Stufe 5 „Optimiert“** nehmen die IKS-Aktivitäten eine Querschnittfunktion zu anderen Management-Systemen ein. Das Risikomanagement und das IKS werden als ein integriertes System ausgeführt. Der entsprechende Einsatz von IT-Werkzeugen (Tools) ermöglicht

⁸² Vgl. NAYER/REIMOSER/WURZER (2010), S. 122.

dem Unternehmen eine weitgehende Automatisierung von Kontrollaktivitäten und im Bedarfsfall eine hohe Reaktionsfähigkeit auf Veränderungen.

Um den Anforderungen eines funktionierenden IKS gerecht zu werden, wird in der Literatur wenigstens die Stufe 3 „Standardisiert“ gefordert. Die ersten beiden Stufen stellen aufgrund der fehlenden Nachvollziehbarkeit der Kontrollaktivitäten sowie mangels ausreichender Dokumentation keine Alternativen dar. Im Hinblick auf die internationalen Anforderungen durch das COSO Rahmenwerk sollten Unternehmen die Stufe 3 „Überwacht“ anstreben.⁸³

Eine Überprüfung des derzeit bestehenden Teil-IKS des Kooperationspartners im Bereich Sachanlagevermögen zeigt, dass sich das Teil-IKS gemäß Reifegradmodell in der Stufe 2 „Informell“ befindet. Aktuell existiert nahezu keine Prozessdokumentation für diesen Teilbereich. Es können daher auch keine IKS-Kontrollaktivitäten aus etwaigen Prozessbeschreibungen abgeleitet werden. Die Prozessverantwortlichen sind demzufolge auch nicht im ausreichenden Maße über ihre internen Kontrollschritte informiert. Darüber hinaus werden keine regelmäßigen Überprüfungen dieses Geschäftsbereiches durch den IKS-Verantwortlichen durchgeführt und es erfolgt keine Berichterstattung an den Vorstand oder Aufsichtsrat.

Es ist ferner anzumerken, dass nur ungenügend detaillierte Dokumentation über interne Kontrollschritte für den Bereich Sachanlagevermögen vorhanden ist. Eine kontinuierliche Anpassung der Dokumentation an geänderte Prozessschritte ist seit Jahren vernachlässigt worden. Abbildung 6 zeigt die derzeit vorhandene Dokumentation für das Teil-IKS der Neuroth AG im Bereich Sachanlagevermögen.

⁸³ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 473.

Bezeichnung des Subprozesses:		Investitionen Sachanlagevermögen						
Lfd. Dokumentationsnummer:		IKS-Subprozess 6						
Zuordnung Hauptprozess:		Investitionen						
Prozessverantwortlicher:		Gertrude Lienhart/Thomas Perissutti						
Ablauf	Wesentlicher Prozessschritt	Risiko im Prozessschritt	Auswirkungen der Risiken auf Rechnungswesen ("HOCH", "MITTEL", "TIEF")	Schlüsselkontrolle	Wirksamkeit der Schlüsselkontrolle ("HOCH", "MITTEL", "TIEF")	Verantwortlichkeit/ Zuständigkeit	Maßnahmen	Hilfsmittel
1	Investitionsplanung	# Keine angemessene Planung hinsichtlich Wirtschaftlichkeit, Finanzierbarkeit oder Risiken	MITTEL	# Break-Even-Analyse unter Einbeziehung von demographischen Daten und Konkurrenzsituation # Kostenschätzung durch die Bauabteilung	MITTEL	# Rudorfer Markus # Bauabteilung # Controlling	-	# Excel
2	Freigabe des Investitionsvorhabens	# Das Investitionsprojekt wird durch die Unterzeichnung des Mietvertrages gestartet - da dies ausschließlich von der Geschäftsführung getätigt werden kann, konnte kein Risiko im Prozessschritt identifiziert werden	-	-	-	-	-	-
3	Laufende Überwachung des Investitionsprozesses	# Abweichungen zur Planung werden nicht (zeitgemäß) erkannt bzw. untersucht	MITTEL	# Laufende Kostenüberwachung durch die Bauabteilung	HOCH	# Bauabteilung	-	# Excel

Abb. 6: Aktuelle Dokumentation für den Subprozess Investition in Sachanlagevermögen, Quelle: Neuroth intern.

Wie in der Abbildung 6 ersichtlich, bezieht sich die aktuell vorhandene Dokumentation für den Bereich Sachanlagevermögen ausschließlich auf Bauinvestitionen (Investitionen in fremdes Gebäude bei Untervermietungen von neuen Fachinstituten). Investitionen in sonstige Sachanlagen, wie beispielsweise der Kauf von Medizingeräten oder EDV Hard- und Software, ist nicht damit abgedeckt.

In der aktuellen (veralteten) Dokumentation gibt es ferner keine angemessene Investitionsplanung hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit oder Finanzierbarkeit des Investitionsvorhabens. Als Schlüsselkontrolle wird eine Break-Even Analyse durch das Controlling angeführt. Eine solche Analyse wird in dieser Form seit der Neureglementierung des gesamten Freigabeprozesses im Sommer 2018 nicht mehr durchgeführt. Für Bauinvestitionen wurde zwischenzeitlich ein separater „Freigabeprozess Bauinvestitionen“ konzipiert, welcher neben den notwendigen Freigaben in Abhängigkeit der Investitionshöhe auch eine Grobkostenschätzung, eine Plan-GuV für 5 Jahre und eine detaillierte Standortanalyse enthält (siehe Kapitel 6.1.1. Anschaffung von Sachanlagevermögen).

Auch die laufende Kostenüberwachung des Investitionsprozesses (Abweichungen zur Planung) erfolgt zwischenzeitlich nicht mehr primär durch die Bauabteilung (SNIS GmbH) sondern durch eine neu geschaffene Position im Controlling der Neuroth AG (sog. „CAPEX-TRACKER“), welche nun gruppenweit sämtliche Neuinvestitionen im Sachanlagebereich verantwortet.

6. Optimierung des internen Kontrollsystems beim Kooperationspartner

„Für ein Wunder muss man beten, für Veränderungen aber arbeiten.“ (Thomas von Aquin)⁸⁴

Ein Schwerpunkt dieser Arbeit liegt in der Erhebung und der Analyse der einzelnen Prozesse im Bereich Sachanlagevermögen der Neuroth AG. Nachdem eine Prozessdokumentation für diesen Teilbereich nahezu gänzlich fehlt, wurden sämtliche wesentlichen Prozessschritte, von der Investitionsplanung bis hin zum Anlagenabgang, erstmalig erhoben und sowohl verbal beschrieben als auch in Form von Flussdiagrammen (Flowcharts) visuell abgebildet.

Im folgenden Kapitel wird die Prozesserhebung und -analyse beschrieben. In diesem Zusammenhang werden Mängel der bestehenden internen Kontrollen beleuchtet sowie Maßnahmen zur Optimierung aufgezeigt.

6.1. Prozesserhebung für das Teil-IKS Sachanlagevermögen

Unter einem Prozess versteht man eine Reihe von Aktivitäten, welche untereinander in Verbindung stehen und aus einer Reihe von Eingaben ein bestimmtes Ergebnis erzeugen.⁸⁵

Im Rahmen eines funktionierenden IKS kommt der Prozessdokumentation eine bedeutsame Rolle zu. Die Prozessdokumentation ermöglicht dem Unternehmen ein profundes und einheitliches Verständnis für die Geschäftsabläufe zu gewinnen. Diese Abläufe stellen in weiterer Folge wieder eine gesicherte Grundlage für die Identifikation der Risiken in den Geschäftsprozessen und für die dementsprechenden Kontrollen dar.⁸⁶

Zur Umsetzung von Gegenmaßnahmen zur Kompensation identifizierter Risiken in Form von Kontrollen sind sowohl die Erhebung und Dokumentation als auch die umfassende Analyse der erhobenen Prozesse erforderlich. Dies ermöglicht neben einer zeitgleichen Optimierung der

⁸⁴ Vgl. FÜERMANN (2014), S. 1.

⁸⁵ Vgl. FÜERMANN (2014), S. 1.

⁸⁶ Vgl. SCHÖNI (2006), S. 25.

Geschäftsprozesse die prozessbezogene Zuordnung von potentiellen Risiken, welche zugleich die Ankerpunkte für kompensierende Kontrollen darstellen.⁸⁷

Um die bisher nicht dokumentierten Prozessschritte für den Bereich Sachanlagevermögen erstmalig zu erheben, wurden sämtliche involvierten Mitarbeiter befragt. Zusätzlich wurden die Prozesse durch Beobachtung alltäglicher Arbeitsabläufe erhoben und evaluiert.

Grundsätzlich wurden alle Teilprozesse, welche im Zusammenhang mit dem Sachanlagevermögen stehen, erhoben. Lediglich auf die geringwertigen Wirtschaftsgüter wurde aufgrund mangelnder Wesentlichkeit nicht separat eingegangen.

Die nachfolgenden Ausführungen stellen die Beschreibung der Ist-Prozesse sowohl mündlich, als auch in visualisierter Form durch Flussdiagramme (Flowcharts) dar. Für die Darstellung der Flowcharts gilt die nachfolgende Legende:

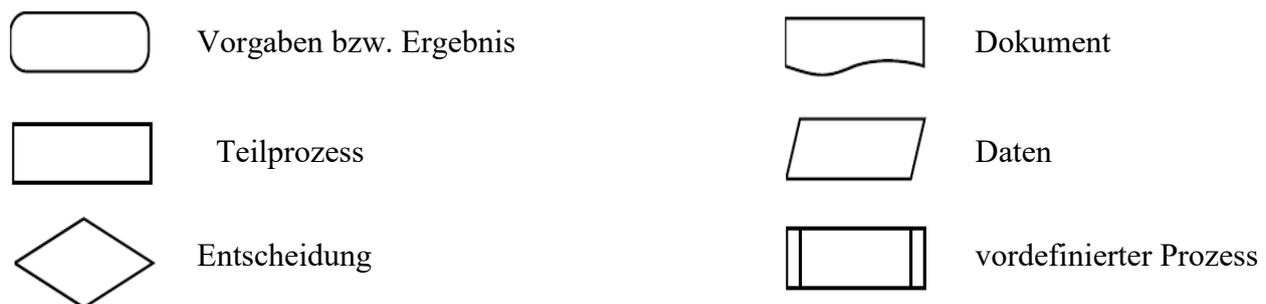


Abb. 7: Flowchart Legende, Quelle: eigene Darstellung.

6.1.1. Anschaffung von Sachanlagevermögen

Als Investition versteht ist im weitesten Sinne jede betriebliche Nutzung von finanziellen Mitteln zu verstehen. Für gewöhnlich legt man aber den Investitionsbegriff enger aus, indem nur die Beschaffung von Anlagevermögen als „Investition“ bezeichnet wird. Hierbei unterscheidet man zwischen „produktionswirtschaftlichen“ und „finanzwirtschaftlichen Investitionen. Erstere zielen auf Ersatz („Ersatzinvestition“) und/oder Verbesserung („Rationalisierungsinvestition“) und/oder Erweiterung („Erweiterungsinvestition“) oder auf Neuanschaffung („Errichtungsinvestition“) von produktionswirtschaftlichen Möglichkeiten ab. Letztere hingegen

⁸⁷ Vgl. DEMUT (2011), S. 30.

bezweckt den Ausbau der Marktstellung, das Erlangen von Steuervorteilen, den Aufbau von Liquiditätspuffer und ähnliches.⁸⁸

Investitionsplanung/Genehmigungsprozess

Die erste Phase im Rahmen der Investitionsplanung besteht in der Bedarfsermittlung bzw. Anregungsphase. Diese beginnt beim Kooperationspartner aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres mit Bilanzstichtag 30.09. in der Regel bereits im Frühjahr. Im Rahmen des Budgetprozesses werden die Wünsche der einzelnen Bereichsleiter im Hinblick auf geplante Investitionen für das folgende Geschäftsjahr an den „CAPEX Tracker“ (Mitarbeiter im Controller) herangetragen. Diese Wünsche werden in einem ersten Schritt durch den CAPEX Tracker betragsmäßig anhand Grobkostenschätzungen in einem Excel erfasst. Im nächsten Schritt erfolgt eine Grobselektion der einzelnen Investitionswünsche anhand einer Prioritätenliste von 1 bis 3. Während Priorität 1 bedeutet, dass die Investition im folgenden Wirtschaftsjahr zwingend notwendig ist, gilt für Priorität 3 das Attribut „nice to have“.

Mittels Gegenstromverfahren wird durch den CAPEX Tracker in Zusammenarbeit mit den Bereichsleitern sowie mit dem Controlling Leiter und dem Finanzvorstand das finale Budget für das Folgejahr festgelegt. Der Finanzvorstand hat dabei im Vorfeld bereits- in Abhängigkeit der jährlichen Unternehmensstrategie- einen Rahmen für die Gesamtsumme aller Investition definiert, welcher unter keinen Umständen überschritten werden darf.

Die Übersicht des finalen Investitionsbudgets in Form eines Excels gliedert die geplanten Investitionen nach den Bereichen Bauinvestition, Geschäftsausstattung, EDV Hard- und Software bzw. Medizintechnik. Der Bereich Bauinvestitionen wird zusätzlich noch detaillierter nach Kostenstelle und Standort (Fachinstitut) inklusive einer Kurzbeschreibung dargestellt. Die anderen Bereiche (Geschäftsausstattung, EDV Hard- und Software bzw. Medizintechnik) werden lediglich in Form einer Gesamtsumme für das gesamte Jahr und nicht auf Ebene von Kostenstellen oder Standorten geplant.

⁸⁸ Vgl. SEICHT (2008), S. 1.

Neben der Spalte mit den geplanten Investitionssummen für das Folgejahr gibt es zwei zusätzliche Spalten mit dem Vorjahresbudget bzw. mit dem aktuellen Forecast (als Zwischensumme je Investitionsbereich) als Vergleichswert.

Der finale Entwurf des Investitionsbudgets wird im nächsten Schritt in der letzten Aufsichtsratssitzung des laufenden Wirtschaftsjahres (somit für gewöhnlich Mitte/Ende September) vom Finanzvorstand präsentiert und durch den Aufsichtsrat abgesegnet. Nach Genehmigung des Budgets durch den Aufsichtsrat werden die geplanten Investitionen durch das Controlling in das CAPEX Tracking aufgenommen. Beim CAPEX Tracking handelt es sich um ein Excel, welches die geplanten Kosten je Investitionsvorhaben den tatsächlichen (freigegebenen) Kosten in zwei Spalten gegenüberstellt. Jeweils am Monatsende erfolgt unterjährig eine Soll-Ist Analyse auf Ebene der einzelnen Investitionen durch den CAPEX Tracker. Ein Bericht über die Abweichungsanalyse wird neben dem Finanzvorstand auch an die jeweiligen Bereichsleiter übermittelt. Wird im Rahmen dieser Soll-Ist Analyse eine Abweichung von > 10% festgestellt, ist ein neuer Investitionsantrag durch die verantwortliche Person zu stellen.

Das CAPEX Tracking wird im Laufe des folgenden Geschäftsjahres neben der Budgetspalte um die Spalten für die vierteljährlichen Forecasts erweitert. Die vierteljährlichen Forecasts werden wieder vom CFO in den AR Sitzungen präsentiert und durch den AR offiziell abgesegnet. Denn auch wenn eine Investition ursprünglich im Rahmen des Budgets im September durch den AR freigegeben wurde, muss diese im nächsten Geschäftsjahr nicht auch zwangsläufig umgesetzt werden (für gewöhnlich handelt es sich hierbei um Investitionen mit Priorität 2 und 3). Unvorhergesehene (nicht geplante) Investitionen mit höherer Priorität können im nächsten Geschäftsjahr ursprünglich budgetierte Investitionen gänzlich verdrängen oder zeitlich nach hinten verschieben. Oberste Prämisse ist stets, dass der vom Finanzvorstand im Budgetierungsprozess vorgegebene betragsmäßige Rahmen nicht überschritten werden darf. Somit orientieren sich auch die vierteljährlichen Forecasts immer an diesem betragsmäßigen Richtwert.

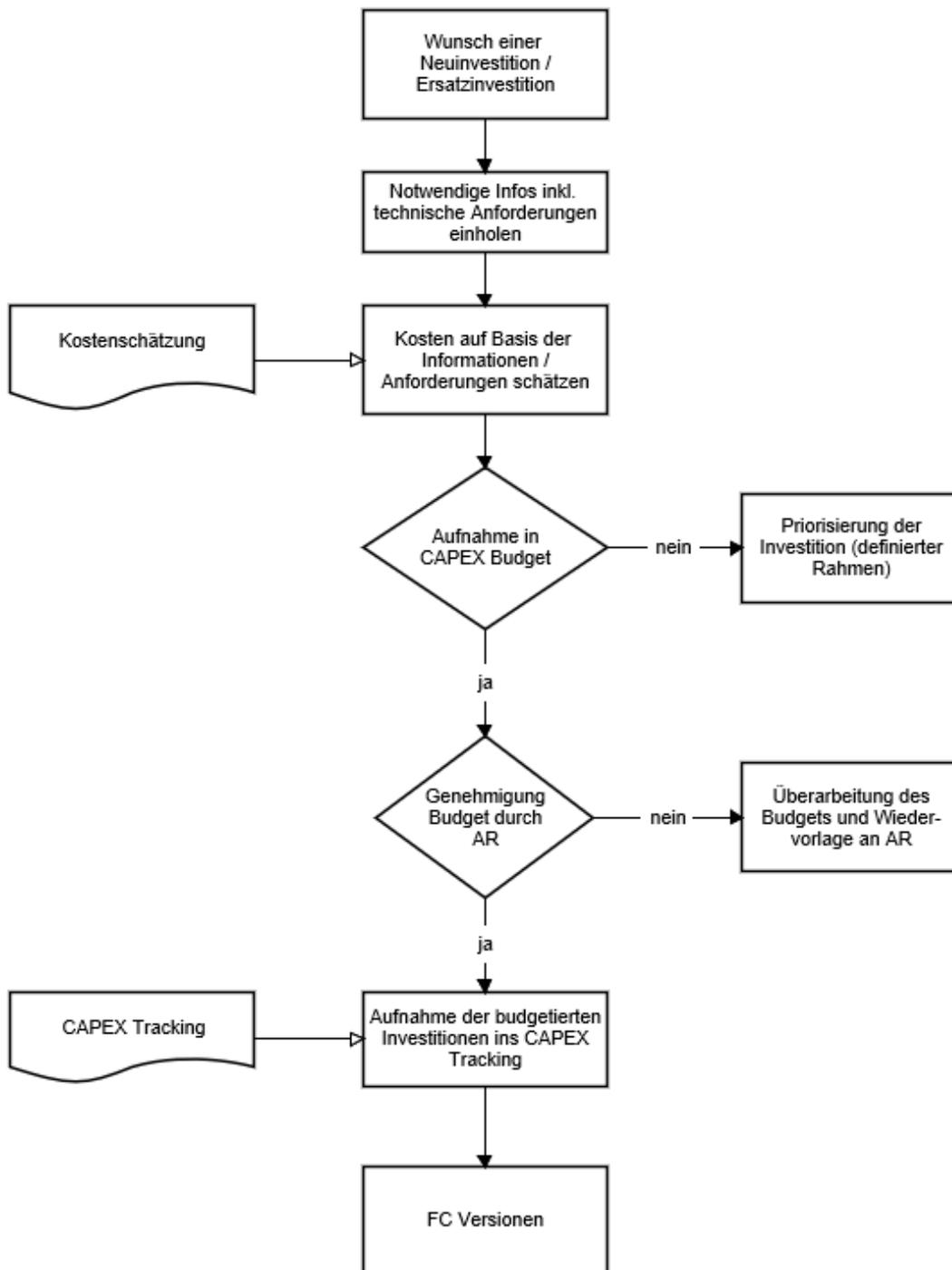


Abb. 8: Prozess ‚Investitionsplanung/Genehmigung‘, Quelle: eigene Darstellung.

Freigabeprozess:

Der Freigabeprozess für Investitionen wurde vor nicht langer Zeit für die gesamte Neuroth Gruppe in einer neuen Richtlinie („Richtlinie zur Beantragung und Freigabe von Investitionen in

der Neuroth Gruppe“) erstmalig reglementiert. In dieser Richtlinie wird zwischen dem Freigabeprozess von Bauinvestitionen und von sonstigen Sachanlagen unterschieden.

Mögliche **Bauinvestitionen** umfassen beim Kooperationspartner den Kauf eines neuen Fachinstituts in Form eines Asset Deals (Expansion), den Umbau eines bestehenden Fachinstituts (Erweiterung bzw. Adaptierung) oder den Umzug in einen neuen Standort inklusive Rückbau des alten Standortes.

Für Bauinvestitionen ab TEUR 30 ist gemäß aktuell gültiger Richtlinie ein separater „**Freigabeprozess Bauinvestitionen**“ einzuhalten. Dieser Freigabeprozess ist in mehrere Abschnitte unterteilt, welche jeweils durch die verantwortlichen Personen gesondert freizugeben sind: im ersten Abschnitt sind neben einer Kurzbeschreibung des Vorhabens vor allem die Höhe der geschätzten Kosten (Grobkostenschätzung) anzuführen. Außerdem ist anzuführen, ob die geplante Investition im aktuellen Investitionsbudget enthalten ist oder ob es sich um eine sogenannte Sonderinvestition handelt. Im zweiten Abschnitt sind Angaben hinsichtlich der Umsatzdetails (Anzahl verkaufte Stück Hörgeräte, Durchschnittspreis sowie sonstige Erlöse) und der Personalkosten (Anzahl der VZÄ) für einen Planungszeitraum von 5 Jahren erforderlich. Zu diesem Zweck ist ein eigenes „**Projektblatt Bauinvestitionen**“ von der Leitung Vertrieb auszufüllen. Ferner sind in diesem Teil eine kurze Begründung des Investitionszecks und die Ziele bzw. die Chancen und Risiken näher zu erläutern. Im nächsten Abschnitt ist durch die Stabstelle Standortmanagement eine detaillierte Standortanalyse (Bewertung der Makro- und Mikrolage, Bewertung des Mietpreisniveaus, Analyse des Standortes hinsichtlich Demographie, ansässigen Ärzten und Mitbewerber etc.) durchzuführen. Neben dem geplanten Beginn sowie der voraussichtlichen Fertigstellung ist im folgenden Abschnitt vor allem die notwendige Liquidität für die Bauinvestition durch den Leiter Rechnungswesen zu bestätigen.

Vor der Freigabe des gänzlich ausgefüllten Antrags durch das Controlling ist schließlich vom CAPEX Tracker noch eine Wirtschaftlichkeitsrechnung des Bauprojekts durchzuführen. Dabei wird der Kapitalwert in EUR und die Amortisationsdauer in Jahren über einen fixen Planungshorizont von 5 Jahren mittels eines konstanten WACC von 8% bestimmt.

Am Ende des Antrags hat neben der Unterschrift des Antragstellers die Freigabe laut gültiger **CAPEX Freigabematrix** zu erfolgen.

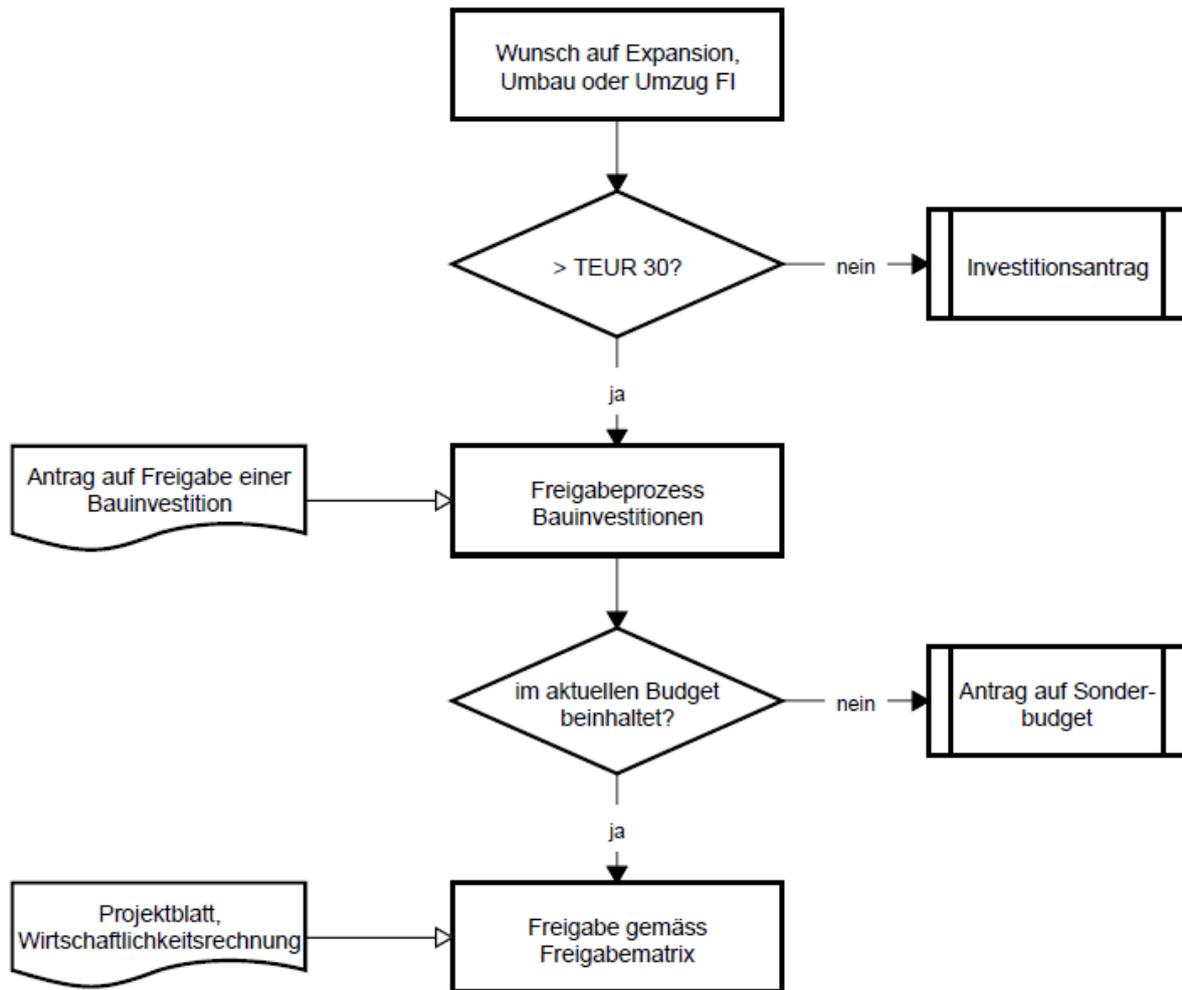


Abb. 9: Prozess ‚Freigabe von Bauinvestitionen‘, Quelle: eigene Darstellung.

Bei der Freigabe von **sonstigem Sachanlagevermögen** muss ab einem Betrag von TEUR 10 die beabsichtigte Investition über einen separaten **Investitionsantrag** beantragt werden. Der Investitionsantrag umfasst neben einer detaillierten Beschreibung, Begründung und möglichen Alternativen auch eine standardisierte Investitionsrechnung, welche die Investitionsrentabilität und Amortisationsdauer auf Basis des Folgejahres errechnet. Hierfür werden die Anschaffungskosten mit den daraus resultierenden potenziellen Mehrerlösen oder Einsparungen saldiert und mit der voraussichtlichen Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben. Die Abteilungen Rechnungswesen und Controlling werden zur Verifizierung/Information in den gesamten Ablauf eingebunden. Die Genehmigung des Investitionsantrages erfolgt zwingend durch Unterschrift des Finanzvorstands.

Bei Investitionen > TEUR 50 (außer Standortkonzepte) müssen gemäß Richtlinie jedenfalls drei vergleichbare Angebote vorliegen. Ferner müssen kommerzielle und technische Bedingungen geprüft sein. Zu diesem Zweck ist die jeweilige Fachabteilung einzubinden.

Beschaffungsprozess:

Während beim Kooperationspartner für die Vorratsbeschaffung ausschließlich eine zentrale Einkaufsabteilung in Schwarzhau zuständig ist, ist die Verantwortlichkeit für die Beschaffung von Sachanlagevermögen zweigeteilt: in das Aufgabengebiet der IT Abteilung fällt der Einkauf von EDV Hard- und Software. Die SNIS als Shared Service Center der Neuroth AG hingegen verantwortet sämtliche Bauinvestitionen (Umbau, Adaptionen und Errichtung von Fachinstituten) und die Beschaffung der Geschäftsausstattung.

Beschaffung von EDV Hardware

Benötigt ein Mitarbeiter der Neuroth AG neue oder zusätzliche EDV Hardware bzw. ist für ein neu zu eröffnendes Fachinstitut der Bedarf für die (EDV-) Erstausrüstung gegeben, so ist eine Bedarfsmeldung an die IT Abteilung vorzunehmen. Diese Bedarfsanforderung (BANF) ist händisch in Papierform auszufüllen, unabhängig davon ob die benötigte Hardware für das laufende Wirtschaftsjahr budgetiert wurde oder nicht. Der BANF ist gemäß der gültigen Unterschriftenregelung neben dem Antragsteller auch vom direkten Vorgesetzten und von der Leitung IT oder dem Finanzvorstand zu unterschreiben.

Nach Erhalt des BANF wird durch die IT auf den Namen des Antragstellers ein elektronisches „Ticket“ zum Zwecke der Auftragsnachverfolgung erstellt. In einer selbst programmierten Software namens „IT Order“ wird auf Basis des BANF eine Bestellung erstellt und physisch ausgedruckt. Bestellungen bis zu einem maximalen Wert von EUR 500 dürfen von einem der beiden „IT Teamleiter“ verantwortet werden und werden mittels händischer Unterschrift auf dem ausgedruckten Bestellformular freigegeben. Bestellungen, welche wertmäßig darüber hinausgehen, dürfen gemäß interner Richtlinie ausschließlich vom IT Leiter durchgeführt werden und müssen von diesem auch auf dem Bestellformular als Zeichen der Freigabe händisch unterschrieben werden. Nach Unterfertigung wird die Bestellung eingescannt, dem elektronischen Ticket zugewiesen und schließlich in einem Ablagefach für offene Bestellungen physisch abgelegt.

Die Anlieferung der bestellten Ware erfolgt ausschließlich in die Zentrale nach Graz. Aus Gründen des 4-Augen Prinzips wird die Ware nicht durch den ursprünglichen Besteller entgegengenommen, sondern durch einen Kollegen aus der IT Abteilung. Nach erfolgter Kontrolle der Ware hinsichtlich der Quantität und Qualität (offenkundige Mängel) anhand des Lieferscheins, wird der Lieferschein unterschrieben und in einem separaten Ablagefach abgelegt. Im Zuge der Rechnungsfreigabe wird der unterfertigte Lieferschein schließlich gescannt und (gemeinsam mit der Bestellung) elektronisch an die Rechnung gehängt.

Sofern es sich beim Bedarfsanforderer um keinen Mitarbeiter aus der Zentrale in Graz handelt und dadurch keine händische Übergabe möglich ist, erfolgt die Auslieferung der Ware auf dem Postweg. Vor dem Versand wird die EDV Hardware mit einer internen Neuroth Inventarnummer (Barcode) versehen/beklebt und in einer selbst programmierten Software namens „Asset Tool“ inventarisiert. Aus dieser Software wird ferner ein Lieferschein produziert/ausgedruckt, welcher der Sendung beigelegt wird. Dieser interne Lieferschein ist im Falle eines Ersatzgerätes gemeinsam mit dem defekten Altgerät unterschrieben an die EDV per Post wieder zur retournieren und dient als Empfangsbestätigung für das gelieferte Equipment. Dem internen Lieferschein ist neben der Bezeichnung der gelieferten Ware auch die Inventarnummer inkl. Barcode sowie die Seriennummer des Geräts zu entnehmen.

Wie vorhin beschrieben, wird im Zusammenhang mit der Beschaffung sämtliche EDV Hardware im „Asset Tool“ inventarisiert. In dieser Software erfolgt eine detaillierte Dokumentation der Vermögensgegenstände inklusive der Beschreibung, Seriennummer, Ort (konkretes Fachinstitut bzw. Zentrale) und Benutzer. Für jeden Mitarbeiter wird beim Eintritt ein „Eintrittsprotokoll“ angefertigt, welches sämtliche benötigte EDV Hardware beinhaltet und welches vom zuständigen Abteilungsleiter zu unterschreiben ist. Gemäß diesem Eintrittsprotokoll wird im Asset Tool die ausgehändigte Hardware vom Ort „Lager“ auf den neuen Mitarbeiter (der Benutzer wird in der Software in Form eines Benutzerkürzels, welcher aus dem Nachnamen sowie dem ersten Buchstaben vom Vornamen besteht, standardmäßig angelegt) transferiert. Da es sich im Regelfall bei den neuen Mitarbeitern um eine Standardausstattung handelt ist die EDV Hardware vorrätig. Für jeden Mitarbeiter bzw. für jeden Lagerort (z.B. Fachinstitut) kann somit im Asset Tool eine aktuelle „Asset List“ (Detaillierte Liste sämtlicher aktuell verwendeter Hardware) gefiltert werden – siehe Abbildung 10.

ASSETLIST

SUCHE

Inventarnummer: Seriennummer:

Gerät: Beschreibung:

Status: Verantw. OrgEinheit:

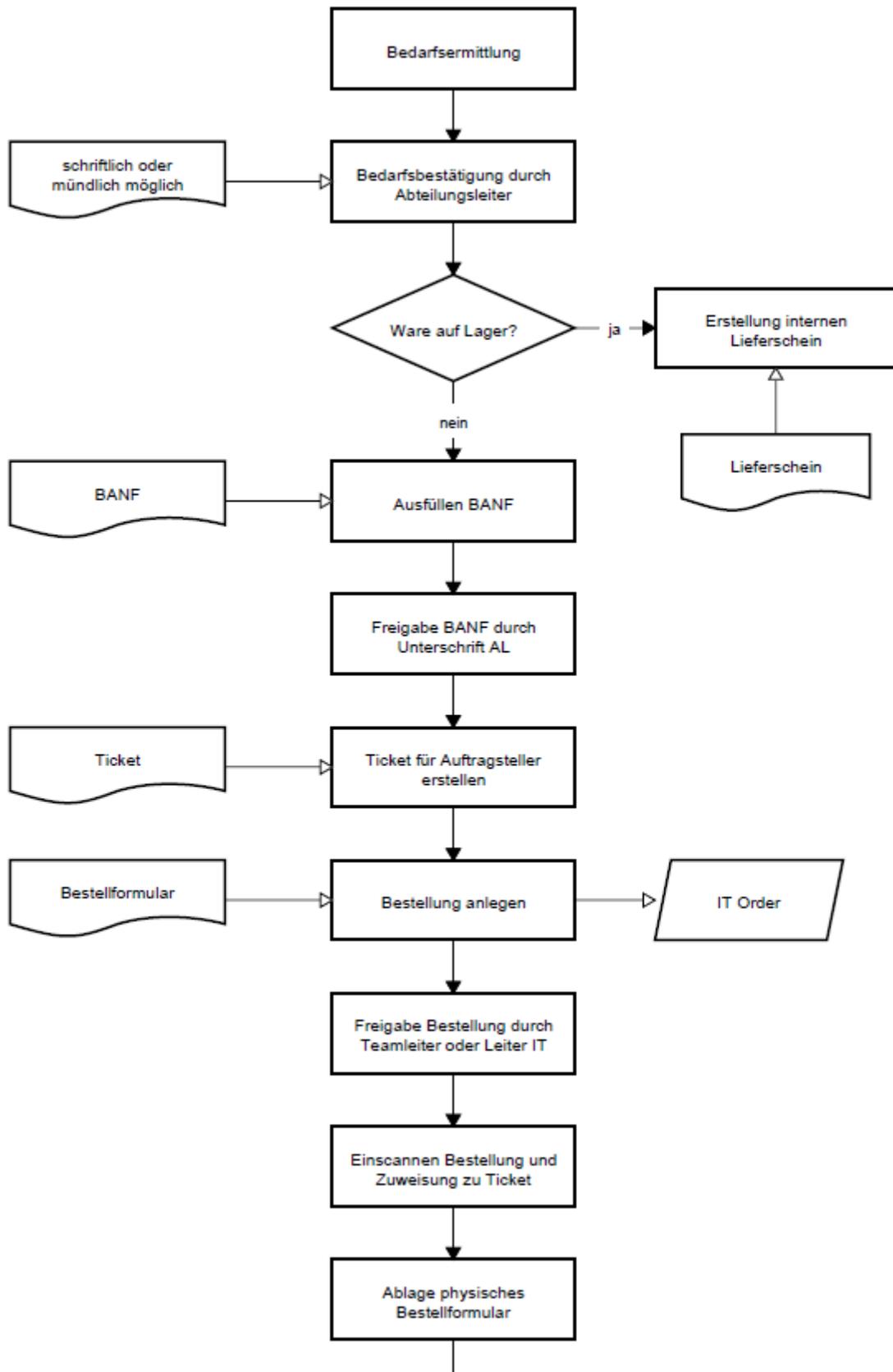
Kommentar: Versicherung:

LISTE alle gefilterten markieren

PA	Inventarnummer	Seriennummer	Beschreibung	FI	Gerät	Inv.-Datum	Status	Verantw. OrgE	Verantw. Pt
<input type="checkbox"/>	NMO00260	0729H4FGB00079J	Samsung S24E450M 3J Gar	ATZ08042	Monitor	19.01.2016	in Verwendung		huberf
<input checked="" type="checkbox"/>	IEDVCP1621	CS8ZV22	Dell Optiplex 7010 Desktop	ATZ08042	PC	10.10.2014	in Verwendung		huberf
<input type="checkbox"/>	SON00368		Tastatur (Dell)	ATZ08042	Sonstiges	03.01.2018	in Verwendung		huberf
<input type="checkbox"/>	SON00369		Maus (Dell)	ATZ08042	Sonstiges	03.01.2018	in Verwendung		huberf
<input type="checkbox"/>	TELO0175		Aastra 5370IP	ATZ08042	Telefonie	28.12.2017	in Verwendung		huberf

Abb. 10: Beispielhafte Darstellung der „Asset List“ im Asset Tool für den Autor, Quelle: Neuroth AG.

Beim Einkauf der Standardausstattung wird diese somit zunächst auf Lager gelegt und verbucht, um sie im zweiten Schritt dem jeweiligen Mitarbeiter zuzuweisen. Scheidet der Mitarbeiter zu einem späteren Zeitpunkt wieder aus dem Unternehmen aus, so ist eine Meldung durch den zuständigen Abteilungsleiter an die IT mittels eines dafür vorgesehenen Austrittsprotokolls vorgesehen. Diese Austrittsmeldung erfolgt aktuell jedoch teilweise mit überheblicher Verspätung oder überhaupt nicht. Offiziell vorgesehen ist es, dass das Equipment innerhalb von 3 Tagen nach dem Austritt des Mitarbeiters an die IT Abteilung zu retournieren ist.



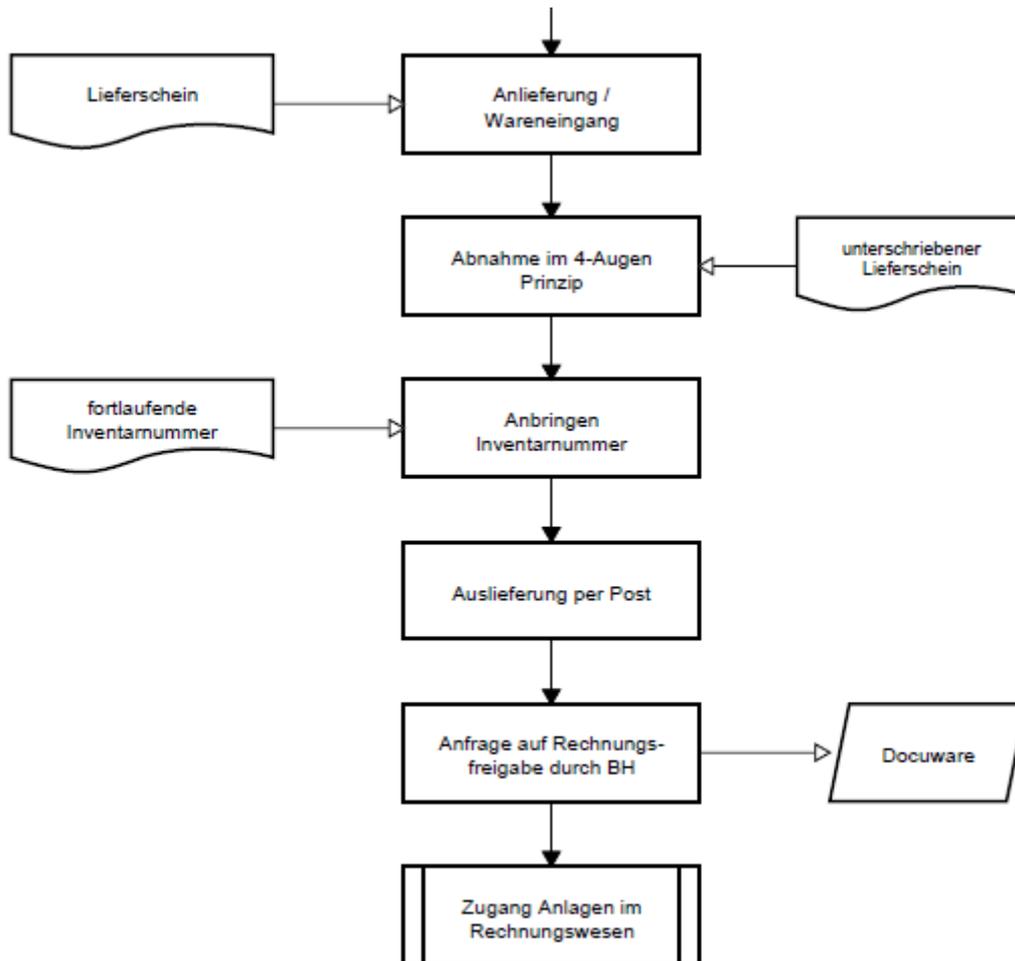


Abb. 11: Prozess ‚Beschaffung von EDV Hardware‘, Quelle: eigene Darstellung.

Realisierung von Bauinvestitionen

Wie bereits beschrieben, erfolgt die grundsätzliche Bedarfsermittlung für Bauinvestitionen ein Jahr im Voraus im Rahmen des Budgetierungsprozesses. Die notwendigen baulichen Erfordernisse (inkl. beabsichtigte Standortwechsel und Expansion) werden dabei sowohl von Seiten des Vertriebs (Gebietsleiter bzw. Leitung Vertrieb) als auch durch ein überregionales Standortmanagement (Mitarbeiter im Controlling der SNIS) für gesamt Österreich erhoben.

Auf Basis von Erfahrungswerten wird für das Investitionsbudget eine Grobkostenschätzung für die geplanten Projekte durchgeführt. Vor dem Hintergrund der budgetären Machbarkeit, dient als grobe Richtlinie ein Schlüssel auf Quadratmeterbasis von EUR 2.000. Die Grobkostenschätzung durch die SNIS ist durch die Leitung Immobilien freizugeben.

Im Rahmen der zweiwöchigen Bausitzungen der Immobilienabteilung (SNIS) gemeinsam mit dem Vertrieb wird ein „Grobübersichtsterminplan“ für sämtliche anstehenden Bauprojekte (auf Quartalsebene) ständig angepasst und aktualisiert. Gemäß diesem Terminplan ist auch der Freigabeprozess rechtzeitig anzustoßen um die zwingend notwendigen Unterschriften vor Baubeginn einzuholen.

In einem ersten Schritt wird anhand der notwendigen Spezifikationen durch die Immobilienabteilung ein Bauplan vom anstehenden Investitionsobjekt entworfen. Dieser Entwurf muss erst von der Leitung Vertrieb freigegeben werden, bevor Angebote von Standardlieferanten eingeholt werden können. Beim Großteil der Lieferanten handelt es sich um ein bestehendes Portfolio von Standardlieferanten, mit welchen bereits jahrelange Geschäftsbeziehungen bestehen. Es werden jedoch jeweils nur Jahresrahmenverträge abgeschlossen, welche jedes Jahr im Frühjahr nachverhandelt werden. Die Angebotslegung erfolgt ausschließlich schriftlich und der Schriftverkehr wird in der SNIS abgelegt.

Die SNIS beschäftigt darüber hinaus auch eigene Handwerker (Elektriker, Tischler, und Mitarbeiter für kleinere Trockenausbauarbeiten), welche nach Ermessen im Hinblick auf das Kosten-Nutzen Verhältnis aufgrund des geografischen Einsatzgebietes (Anfahrtszeit) eingesetzt werden und mit einem marktkonformen Stundensatz an den Auftraggeber, nämlich die Neuroth AG, weiterverrechnet werden.

Die Prüfung des Angebots erfolgt im 4-Augen Prinzip: die technische Überprüfung wird durch die Leitung Bau durchgeführt und mit der Unterschrift bestätigt. Nachdem das Angebot durch eine zweite Person aus der Immobilienabteilung kontrolliert wurde, geht das Angebot zurück an den Professionisten, welcher ebenfalls unterschreibt. Für das finale Angebot ist schließlich noch eine weitere Unterschrift gemäß Freigabegrenze von Seiten der SNIS notwendig bevor der Auftrag seine Gültigkeit erhält.

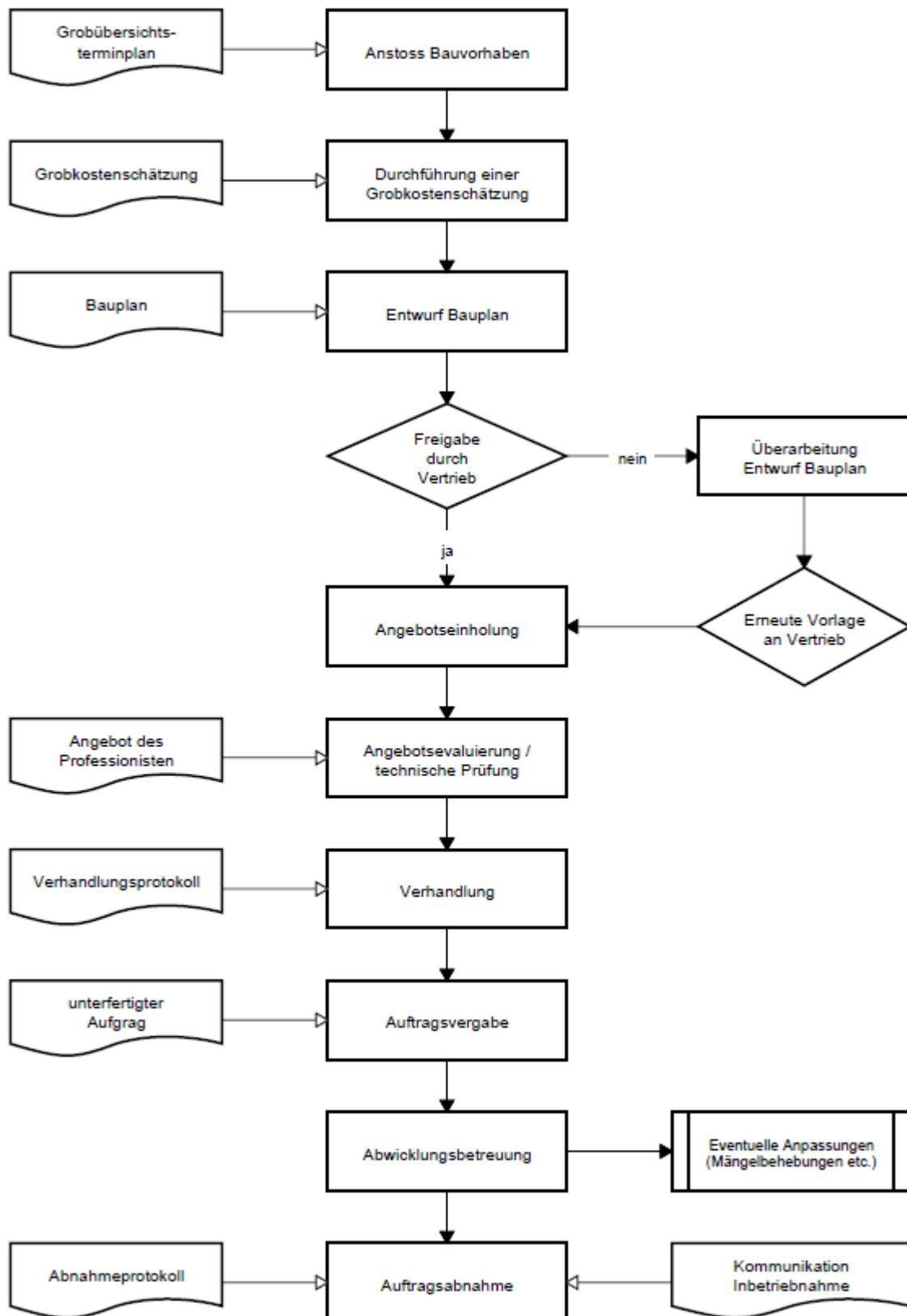


Abb. 12: Beschaffungsprozess Bauleistungen, Quelle: eigene Darstellung.

Die laufende Beaufsichtigung des Bauvorhabens wird durch einen eigenen Mitarbeiter der SNIS durchgeführt. Ebenfalls vor Ort erfolgt schließlich die offizielle Abnahme des Bauprojekts in der Regel durch die Leitung Bau. Die Auftragsabnahme wird mittels Protokoll schriftlich bestätigt und in der SNIS abgelegt.

Erfassung der Anlagenzugänge im Rechnungswesen:

Die Buchhaltung des Kooperationspartners erlangt in der Regel Kenntnis von einem Anlagenzugang im Rahmen der täglichen Bearbeitung der Rechnungseingänge per Briefpost oder Email. Nur in Ausnahmefällen können auch Investitionen von geringem Wert (insbesondere GWGs) in bar erfolgen. In diesem speziellen Fall wird der Anlagenzugang in der Finanzbuchhaltung über das Kassajournal verbucht.

Eingegangene Rechnungen des Kooperationspartners werden je nach Investitionsart von zwei unterschiedlichen Buchhalterinnen getrennt voneinander bearbeitet. Während eine Person ausschließlich die Bauinvestitionen überantwortet, fallen sämtliche sonstige Investitionen in den Verantwortungsbereich der Kollegin. Diese Person ist gleichzeitig auch hauptverantwortlich für die Erfassung und Verwaltung sämtlicher Anlagengüter im Modul Anlagenbuchhaltung (Nebenbuch) im ERP Navision, sowie für die Abstimmung der Finanzbuchhaltung mit der Nebenbuchhaltung.

Zugänge Bauinvestitionen:

Das finale (vom Aufsichtsrat abgesenete) Investitionsbudget mit den einzelnen Details bzw. die unterjährigen Forecast Versionen werden aktuell nicht vom Controlling an die Buchhaltung kommuniziert. Auch in Bezug auf genehmigte Bauvorhaben erfolgt kein automatischer/standardisierter Informationsaustausch zwischen dem Controlling und der Buchhaltung. Aus diesem Grund ist die Buchhaltung beim Eingang der ersten Rechnung im Zusammenhang mit einem neuen Bauvorhaben gezwungen mit dem Controlling (CAPEX Tracker) Rücksprache zu halten, ob für das gegenständliche Vorhaben auch ein genehmigter Antrag vorliegt. Bei Bestätigung durch das Controlling, kann (nach positiver formaler Prüfung der Rechnung hinsichtlich des korrekten Firmenwortlauts und der erforderlichen Rechnungsmerkmale) der elektronische Freigabeprozess der Rechnung im Dokumenten-Managementprogramm „Docuware“ ausgelöst werden. Mittels eines elektronischen

Bestätigungsvermerks werden die Baurechnungen sachlich und inhaltlich sowohl von der zuständigen Bauabteilung (SNIS) als auch von der Leitung Vertriebsinnendienst freigegeben. Im Rahmen dieses Freigabeprozesses werden in „Docuware“ auch sämtliche Angebote, Lieferscheine, Baupläne etc. in elektronischer Form als Scan an die Rechnung angehängt. Nach dem Erhalt der notwendigen Freigaben werden die Rechnungen in der Finanzbuchhaltung in der Klasse 0 auf dem Konto „Anlagen im Bau“ mit der entsprechenden Kostenstelle (entspricht der Postleitzahl) verbucht. Die Erfassung der Anlagenzugänge im Modul Anlagenbuchhaltung (Nebenbuch) im ERP Navision wird durch die Buchhaltung nicht laufend im Monat parallel mit der Verbuchung in der Finanzbuchhaltung durchgeführt, sondern gesammelt für den gesamten Monat jeweils am Monatsende im Rahmen des Monatsabschlusses.

Am Ende des Wirtschaftsjahres wird schließlich das Konto „Anlagen im Bau“ durch die Buchhaltung gemeinsam mit dem Controlling abgestimmt. Dabei wird festgelegt, welche Bauprojekte zum Bilanzstichtag bereits abgeschlossen sind und welche weiterhin auf „Anlagen im Bau“ bestehen bleiben. Die abgeschlossenen Bauinvestitionen werden im Anschluss sowohl in der Finanzbuchhaltung als auch in der Anlagebuchhaltung vom Konto „Anlagen in Bau“ auf dem entsprechenden Konto in der Klasse 0 umgebucht und kaufmännisch in Betrieb genommen. Bei der Inbetriebnahme wird grundsätzlich auf das Datum der Abnahme abgestellt.

Sonstige Anlagenzugänge:

Nachdem- wie vorhin erläutert- kein automatischer Informationsaustausch zwischen dem Controlling und der Buchhaltung hinsichtlich geplanter Investitionen und genehmigten Investitionsanträgen stattfindet, hat die Buchhaltung bei jeder Rechnung mit einem Gesamtbetrag von über EUR 10.000 den CAPEX Tracker bezüglich eines genehmigten Investitionsantrags zu konsultieren.

Im Rahmen der elektronischen Rechnungsfreigabe in Docuware werden wieder Lieferscheine, Angebote, Schriftverkehr etc. an die Rechnung angefügt. Die Freigabe von EDV Hardware erfolgt bis EUR 5.000 durch die IT Abteilung selbst (Teamleiter), darüber hinaus durch den Finanzvorstand. Die Freigabe von Investitionen in die Geschäftsausstattung erfolgt durch die Immobilienabteilung.

Bei der Inbetriebnahme (Ganzjahres- oder Halbjahresabschreibung) von Investitionen in sonstiges Sachanlagevermögen wird von der Buchhaltung grundsätzlich auf das Lieferdatum bzw. auf den Leistungszeitraum abgestellt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird entweder im Selbstermessen auf Basis von Erfahrungswerten oder in Absprache mit dem Rechnungswesen festgelegt.

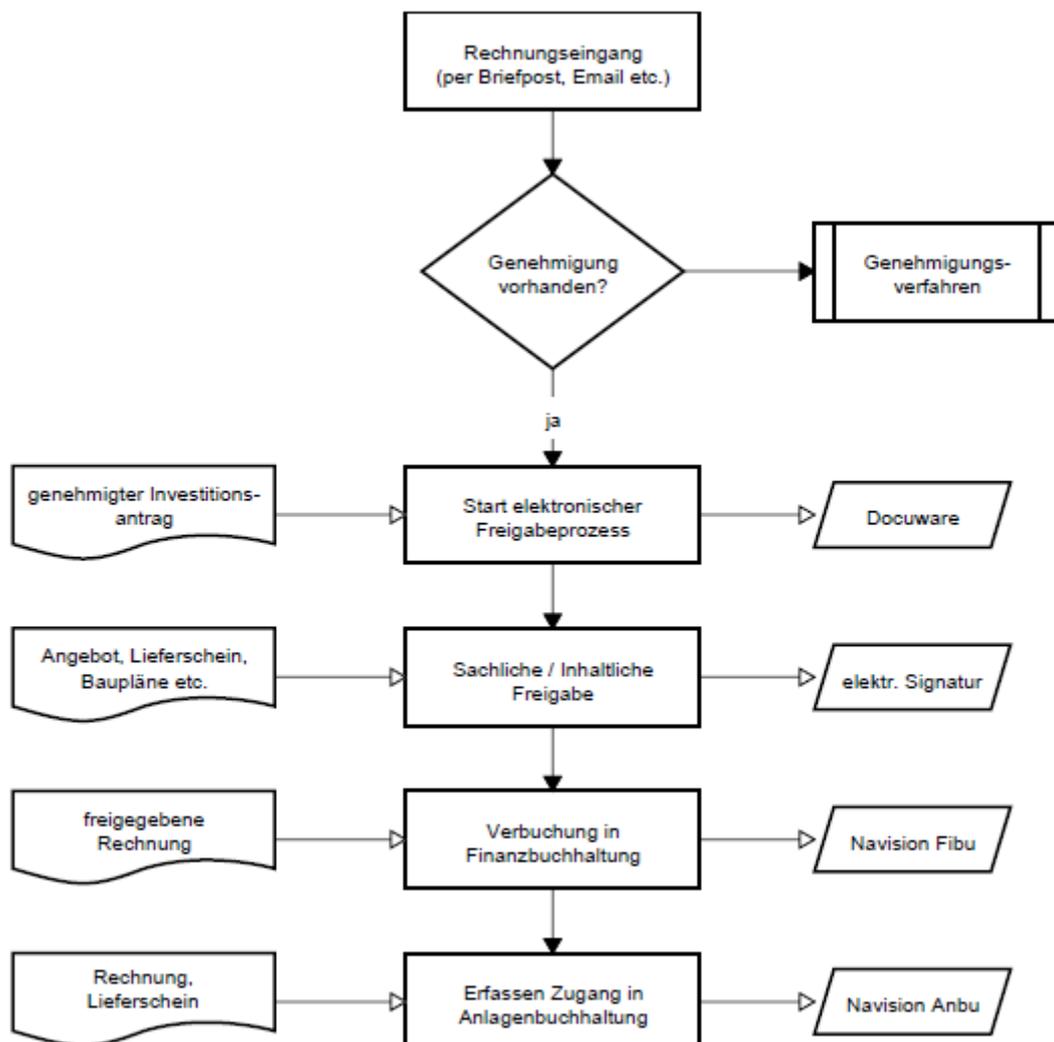


Abb. 13: Prozess ‚Verbuchen von Anlagenzugängen‘, Quelle: eigene Darstellung.

6.1.2. Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes

Eine umfassende körperliche Bestandsaufnahme (Inventur) des Sachanlagevermögens wurde beim Kooperationspartner aufgrund des hohen organisatorischen Aufwands (rund 140 Fachinstitute verteilt auf ganz Österreich) bereits seit vielen Jahren nicht mehr durchgeführt. In

Bezug auf die Ausstattung (Möbiliar, EDV Hardware sowie Medizintechnik) der bestehenden Fachinstitute wird von der Leitung Rechnungswesen vereinfachend die Annahme getroffen, dass diese mit der Anlagenbuchhaltung im ERP übereinstimmt. Dies vor dem Hintergrund, dass eine bestimmte Mindestausstattung für die Aufrechterhaltung des laufenden Geschäfts notwendig ist.

Eine körperliche Bestandsaufnahme erfolgt aktuell lediglich im Zusammenhang mit der Schließung eines Fachinstituts (in der Regel aufgrund eines Umzugs in eine vermeintlich bessere Lage in derselben Stadt). Die Bestandsaufnahme wird in diesem Fall vom zuständigen FI Leiter in Zusammenarbeit mit der Buchhaltung durchgeführt. Die Buchhaltung übermittelt dem FI Leiter für diesen Zweck einen aktuellen Auszug aus dem Anlagenverzeichnis für das konkrete Fachinstitut, welcher als Soll-Bestand eine Hilfe für die Zählung bieten soll. In einer Excel Liste fasst der FI Leiter sämtliche Wirtschaftsgüter mit der Bezeichnung und der Seriennummer (im Falle von EDV Hardware) zusammen und signiert diese. Vorhandenes Sachanlagevermögen, welches im Fachinstitut verbleibt (weil es z.B. fest mit dem Gebäude verbunden ist), wird durch die Buchhaltung als Anlagenabgang verbucht. Bewegliche Vermögensgegenstände, welche in das neue Fachinstitut mitgenommen werden, werden auf den neuen Standort umgebucht. Wird bewegliches Vermögen vom Nachmieter übernommen, wird es ebenfalls aus dem Anlageverzeichnis ausgeschieden.

Für Zwecke des internen Berichtswesens wird eine monatliche Abschreibung sämtlicher abnutzbarer Vermögensgegenstände anhand von Budgetwerten durch die Buchhaltung im Rahmen des Monatsabschlusses abgegrenzt. Die Verbuchung erfolgt dabei jedoch nicht in der Anlagenbuchhaltung auf Ebene der einzelnen Wirtschaftsgüter, sondern lediglich in der Finanzbuchhaltung in einer Gesamtsumme auf einem Abgrenzungskonto in der Klasse 9. Die monatlichen Abgrenzungen werden durch das Rechnungswesen Zug um Zug mit der Verbuchung der tatsächlichen Abschreibung im Rahmen der Bilanzierung wieder aufgelöst. Die Abschreibung des Sachanlagevermögens im Zuge der Jahresabschlusserstellung wird durch das Rechnungswesen im ersten Schritt im Modul Anlagenbuchhaltung verbucht. Da die Integration der Anlagenbuchhaltung in die Finanzbuchhaltung nicht gegeben ist, werden im zweiten Schritt manuell die Summen je Sachkonto aus dem Nebenbuch in die Umbuchungsliste aufgenommen und in der Finanzbuchhaltung verbucht. Im Anschluss erfolgt die Kontrolle des Haupt- und Nebenbuchs auf Übereinstimmung.

Das kritische Hinterfragen der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen (außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Zuschreibungen) im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses ist beim Kooperationspartner aktuell kein institutionalisierter Vorgang.

6.1.3. Anlagenabgänge

Wie bereits beschrieben, ist bei **Schließungen von Fachinstituten** aufgrund von Standortwechseln zu entscheiden, welche Vermögensgegenstände konkret am alten Standort verbleiben und somit aus dem Anlagenverzeichnis ausgeschieden werden müssen. Die Information über Umzüge oder Schließungen von Standorten wird vom Vertrieb im Zuge des wöchentlichen Newsletters im Neuroth Intranet (NeuroNet) an alle Mitarbeiter kommuniziert.

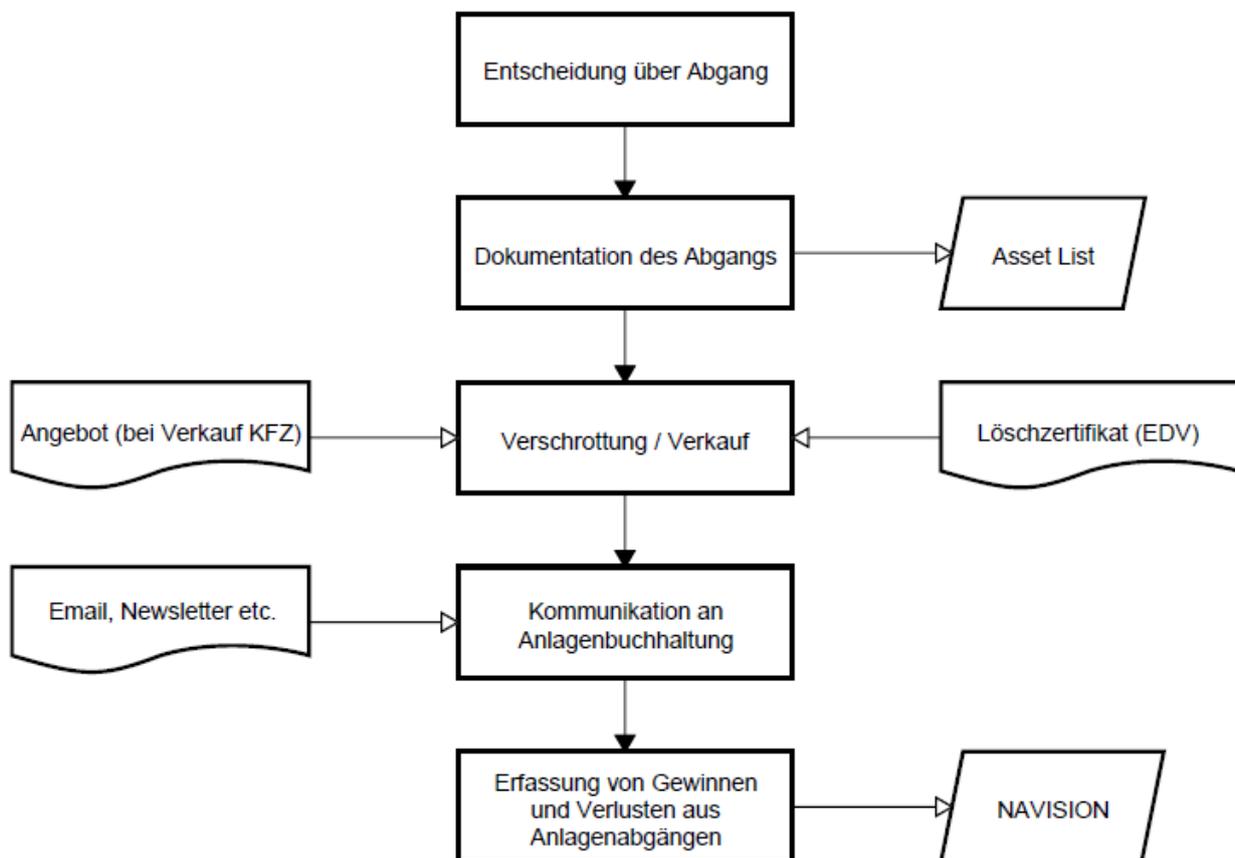


Abb. 14: Prozess ‚Anlagenabgänge‘, Quelle: eigene Darstellung.

Wenn **EDV Hardware** (insbesondere Desktops, Notebooks, Monitore, Drucker oder Handys) die Lebenszeit überschritten hat und dafür keine aufrechte Garantie mehr vorhanden ist, wird der defekte Vermögensgegenstand aus dem Unternehmen ausgeschieden. Zu diesem Zweck

wird das Altgerät- sofern es nicht in der Zentrale in Graz im Einsatz war- vom jeweiligen FI Leiter auf dem Postweg zur IT Abteilung nach Graz versendet. Kann die IT bestätigen, dass das kaputte Wirtschaftsgut nicht (zu einem vernünftigen Preis-Leistungsverhältnis) repariert werden kann, wird es als Elektroschrott in einem Container auf dem Betriebsgelände entsorgt. Dieser Container wird vierteljährlich von einem zertifizierten Abfallentsorgungsunternehmen geleert. Zusätzlich zur physischen Entsorgung wird der defekte Vermögensgegenstand in der Software „Asset Tool“ durch die IT als „ausgeschieden“ verbucht.

Die angemessene Sicherung der EDV Hardware vor Diebstahl liegt im Verantwortungsbereich des IT Leiters. Die Vermögensgegenstände werden zu diesem Zweck in einem separaten Raum im Keller der Zentrale in Graz verwahrt. Gegen den Zutritt von Unbefugten bestehen Sicherheitsvorkehrungen in Form eines auslesbaren elektronischen Schlosses. Der Zutritt für autorisiertes Personal (ausschließlich Mitarbeiter der IT Abteilung) erfolgt mittels einer Chipkarte.

6.2. Analyse und Evaluierung der Ist-Prozesse

In diesem Kapitel werden alle erhobenen Prozesse in Bezug auf die Risiken analysiert und evaluiert. Zusammenhängend damit geht es vor allem um die Identifikation relevanter Risiken, welche die Erreichung der Ziele des Kooperationspartners in den Kategorien **betrieblich**, **Finanzberichterstattung** sowie **Regelbefolgung** negativ beeinflussen oder behindern können. Darüber hinaus werden die verantwortlichen Stellen bzw. Zuständigkeiten im jeweiligen Teilprozess aufgezeigt. Die Beurteilung der Risiken erfolgt indem bei jedem Prozessschritt die Frage gestellt wird, was falsch laufen kann.⁸⁹

6.2.1. Anschaffung von Bauinvestitionen

Im Zusammenhang mit Anlagenzugängen sind vor allem der Investitionsprozess sowie die nachgelagerte vollständige und korrekte buchhalterische Erfassung und Bewertung von Bedeutung.⁹⁰

⁸⁹ Vgl. Kapitel 3.2.2. Risikobeurteilung, S. 24.

⁹⁰ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 220.

Wie in Kapitel 6.1.1. bereits beschrieben, erfolgt die Erhebung von notwendigen baulichen Erfordernissen (Investitionsanregungen) bei bestehenden Fachinstituten grundsätzlich bereits ein Jahr im Voraus im Rahmen des Budgetierungsprozesses durch den Vertrieb (Gebietsleitung oder Leitung Vertrieb). Investitionsanregungen zur Verbesserung der Marktstellung (insbesondere Expansion des Fachinstitutsnetzes oder Standortwechsel eines bestehenden FI's in eine bessere städtische Lage) hingegen werden durch ein überregionales Standortmanagement (eigene Stabstelle) in enger Zusammenarbeit mit der Gebietsleitung und der Leitung Vertrieb durchgeführt. Ein Risiko bei diesem Prozessschritt besteht darin, dass die Investitionsanregungen nicht in Übereinstimmung mit der Unternehmensstrategie stehen. Dies erscheint dahingehend dringend geboten, da Investitionen das wichtigste Mittel zur Realisierung der Unternehmensziele sind. Es gilt daher für alle grundsätzlich erwägenswerten Investitionen zu überprüfen, ob und in welcher Weise sie der Erreichung der Unternehmensziele dienlich sein können.

Die endgültige und formale Entscheidung über eine Bauinvestition (also einer großen bzw. strategischen Investition) kann ausschließlich durch die oberste Geschäftsleitung (Vorstand im Zusammenspiel mit dem Aufsichtsrat) im Rahmen der Unternehmensplanung erfolgen. Es handelt sich hierbei um eine nicht delegierbare Entscheidung. Dies ist auch in der „Richtlinie zur Beantragung und Freigabe Bauinvestitionen in der Neuroth Gruppe“ fest verankert und wird von den verantwortlichen Stellen gelebt. Sollte der Vorstand/Aufsichtsrat einen vorgelegten Bauinvestitionsantrag nicht billigen, so kann eine Rückverweisung unter Bekanntgabe der notwendigen Änderungswünsche erfolgen.

Ein weiteres Risiko im Zusammenhang mit der Bedarfsermittlung von Bauinvestitionen besteht in der mangelnden Qualität der Investitionsentscheidungen in Bezug auf die Notwendigkeit der Anschaffungen. Insbesondere bei neuen Standorten bzw. Standortwechseln und bei der Geschäftsausstattung von bestehenden Fachinstituten können fehlende Investitionen bzw. Investitionsstops oder zu späte Investitionen dazu führen, dass das Sachanlagevermögen nicht mehr den notwendigen Anforderungen entspricht und zukünftige Ertragseinbußen nur mit hohen Investitionsausgaben verhindert werden können.

Für die laufende Expansion des Fachinstitutsnetzes bzw. für die kontinuierliche Evaluierung der bestehenden Standorte ist bei der Neuroth AG eine eigene Stabstelle zum Zwecke eines überregionalen Standortmanagements eingerichtet. Die Standortanalyse erfolgt mittels Geomarketing mit Informationen wie z.B. über das mögliche Einzugsgebiet, die Kaufkraft der

Einwohner, das bestehende HNO Ärztenetzwerk, vorhandene Konkurrenzunternehmen, potenzieller Kannibalismus (Entfernung zum nächsten eigenen Standort), Marktpreisvergleich der aktuellen Miete etc.

Bei der Entscheidungsvorbereitung besteht das Risiko, dass keine angemessene Investitionsrechnung als Entscheidungshilfe durchgeführt wird.

Integraler Bestandteil des Freigabeprozesses für Bauinvestitionen beim Kooperationsunternehmen ist eine detaillierte Wirtschaftlichkeitsrechnung über 5 Jahre je geplanter Bauinvestition durch den CAPEX Tracker. Diese Investitionsrechnung soll somit ein Urteil für die Geschäftsleitung für die Vorteilhaftigkeit von Investitionsobjekten ermöglichen. Die dafür notwendigen Daten (Erlöse, Personalaufwendungen bzw. sonstige betriebliche Aufwendungen inkl. Umbau, Rückbau oder Desinvestition) werden im Zusammenspiel mit dem Vertrieb festgelegt. Ergibt sich innerhalb des Planungszeitraums von 5 Jahren ein positiver Kapitalwert, wird die Investition als sinnvoll erachtet.

Ein Risiko im Zusammenhang mit der Investitionsentscheidung besteht darin, dass diese intuitiv oder nach starren Faustregeln oder ausschließlich nach technischen Kriterien getroffen wird, anstatt nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dies in Anbetracht der langfristigen Wirksamkeit von Investitionen (fixe Kosten) da die Kapitalbindung nachteilige Auswirkungen auf die Ertragskraft sowie auch auf die Liquidität haben kann.

Grundlage für die Investitionsentscheidungen beim Kooperationspartner ist der Antrag auf Freigabe einer Bauinvestition. Dieser Antrag, welcher durch den CAPEX Tracker in gemeinschaftlicher Arbeit mit den jeweiligen Zuständigkeiten ausgefüllt wird, soll das Investitionsobjekt aus gesamtwirtschaftlicher Sicht beleuchten. Kernstück des Antrages ist eine Wirtschaftlichkeitsrechnung, welche die quantitativen Unterlagen in Form von erfolgsmäßigen Konsequenzen der einzelnen Alternativen bereitstellt. Neben den monetären Zielen wie die Liquiditätsbelastung werden auch nicht monetäre Ziele wie Marktbeeinflussungsmöglichkeit (z.B. Marktanteil) Prestige, Ansehen, mutmaßliche Reaktionen der Konkurrenz im Rahmen des Antrags in der Investitionsentscheidung berücksichtigt.

Mit der Investitionsentscheidung geht die finale und formale Entscheidung über Realisation oder Nichtrealisation einher. Dabei besteht das Risiko, dass keine eindeutigen Regelungen

festgehalten sind, welche die Zuständigkeiten und Verantwortlichen für die Entscheidungsgewalt darlegen. Ferner besteht das Risiko, dass trotz Freigabe nicht die notwendigen finanziellen Mittel vorhanden sind um die geplante Großinvestition zu stemmen.

Eine schriftliche „Richtlinie zur Beantragung und Freigabe von Bauinvestitionen“ ist beim Kooperationspartner etabliert und wird auch gelebt. Diese Richtlinie beinhaltet am Ende eine verbindliche Freigabematrix, welche je nach Höhe und Art der Investition den Ablauf und die Verantwortung für die Freigaben regelt. Ein unterfertigter Antrag auf Freigabe einer Bauinvestition ist zwingend verpflichtend für jedes Investitionsobjekt. Die Kontrolle hierfür erfolgt durch die Buchhaltung im Zusammenhang mit der Freigabe der Rechnungen.

Der Antrag auf Freigabe einer Bauinvestition bedarf ferner der Unterschrift des Leiters Rechnungswesen, welcher die notwendigen liquiden Mittel zu gewährleisten hat. Für diesen Zweck ist ein grober Zeitplan über die Dauer des Investitionsobjekts darzulegen (geplanter Beginn/Fertigstellung), sowie die voraussichtliche Höhe der notwendigen Auszahlungsströme und deren Termine abzuschätzen. Die Mittelabflüsse werden in weiterer Folge zeitpunktbezogen durch den Leiter Rechnungswesen in die laufende Liquiditätsplanung aufgenommen um die notwendige Finanzierung sicherzustellen.

Im nächsten Teilschritt des Subprozesses „Zugang von Bauinvestitionen“ erfolgt die Realisierung der freigegebenen Investitionsobjekte. Beim Vollzug von Investitionsprogrammen bestehen für den Kooperationspartner folgende Risiken:

- Das Fehlen von schriftlichen Regelungen wann Vergleichsangebote eingeholt werden müssen bzw. wird die Einhaltung der Regelungen und die Auswahlkriterien nicht überwacht
- Dolose Handlungen durch Beschaffungsmitarbeiter wie z.B. die Bevorzugung von „generösen“ Lieferanten oder die Unterschlagung von Naturalrabatten
- Ausfall eines bedeutenden Lieferanten infolge von Insolvenz

Für die Durchführung der bewilligten Investitionsobjekte des Kooperationspartners ist eine eigene Bauabteilung (als Shared Service Center - SNIS) verantwortlich. Obwohl gelegentlich kleinere Ausschreibungen durchgeführt werden, greift die Immobilienabteilung in der Regel- aus Zeit- und Vereinfachungsgründen- auf ein bestehendes Portfolio von Standardlieferanten zurück.

Mit diesen Lieferanten werden größtenteils bereits jahrelange Geschäftsbeziehungen gepflegt, wobei jeweils nur Jahresrahmenverträge abgeschlossen werden und jedes Jahr im Frühjahr nachverhandelt wird. Das Risiko von dolosen Handlungen wie z.B. Anbieterbevorzugung oder Leistungen für private Zwecke auf Unternehmenskosten bleibt insofern auch bestehen, dass es keine klare und verbindliche Beschaffungsrichtlinie inklusive transparenter Beschaffungskonditionen im Unternehmen vorliegt.

Darüber hinaus erfolgt durch das Controlling keine regelmäßige finanzielle Analyse der zentralen Standardlieferanten. Eine sogenannte „Financial Supplier Analysis“ würde es eventuell ermöglichen das Risiko von Lieferantenausfällen infolge von Insolvenzen frühzeitig zu erkennen, um dadurch einen etwaigen finanziellen Schaden (aus Voraus- oder Anzahlungen) vom Kooperationspartner abzuwenden.

Während der Errichtungsphase (Bauphase) besteht jenes Risiko, dass keine laufende Investitionskontrolle durchgeführt wird und dadurch die tatsächlichen Kosten wesentlich von den geplanten Kosten abweichen und/oder dieser Umstand nicht rechtzeitig aufgedeckt wird.

Der CAPEX Tracker achtet beim Kooperationspartner während der Bauphase auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, indem laufend Soll-Ist-Vergleiche auf Ebene der einzelnen Investitionsobjekte in Bezug auf Baufortschritt und Verbrauch der Investitionsmittel durchgeführt wird. Auf diese Weise kann- wenn erforderlich- frühzeitig steuernd (kostensparend und effizienzsteigernd) eingegriffen werden.

Eine Investitionskontrolle (Nachrechnung) wird aktuell bei der Neuroth AG nicht durchgeführt. Ein ex-post durchgeführter Soll-Ist-Vergleich hinsichtlich der Richtigkeit des gesamten Kalküls wird derzeit nicht als notwendig erachtet. Damit wird auch auf die Möglichkeit verzichtet Lernprozesse in Gang zu setzen, indem man eine Fülle an Anregungen gewinnt, wie man zukünftig den Investitionsplanungsprozess vollständiger, genauer und effizienter gestalten kann.

Spätestens mit Baubeginn gehen die damit verbundenen Rechnungen beim Kooperationspartner ein. Der Rechnungseingang kann entweder per Briefpost zentral beim Empfang erfolgen, wo in weiterer Folge der Umschlag geöffnet, mit einem Eingangsdatum-Stempel versehen und an die Buchhaltung weitergeleitet wird. Oder die Rechnung gelangt auf

elektronischem Weg über eine generische Email Adresse direkt an die Buchhaltung. Gelangt die Rechnung per Post in die Buchhaltung, dann wird sie mit einem Barcode beklebt und eingescannt. Kommt sie in elektronischer Form, wird sie erst ausgedruckt und in weiterer Folge ebenfalls mit einem Barcode versehen und eingescannt. In beiden Fällen wird die Rechnung im Dokumentenmanagement Programm „Docuware“ elektronisch abgespeichert. Das Risiko einer Doppelerfassung von Rechnungen kann dabei systemtechnisch mit Hilfe einer IT Kontrolle ausgeschlossen werden. Einerseits kann die Barcodevergabe in Docuware nicht doppelt erfolgen, andererseits erkennt das ERP Navision eine etwaige Doppelerfassung mit Hilfe der Rechnungsnummer und löst eine Fehlermeldung aus. Das Risiko einer doppelten Zahlung oder die Verbuchung von zu viel an Aufwand kann von dieser Seite ausgeschlossen werden.

Das Risiko, dass einzelne Rechnungen nicht in die Buchhaltung gelangen und dadurch ein unvollständiger Bestand ausgewiesen wird, kann aufgrund von Mahnungen durch die Lieferanten grundsätzlich ausgeschlossen werden.

Ein weiteres Risiko besteht jedoch darin, dass bestimmte handelnde Personen- Einkauf (Immobilienabteilung) und Buchhaltung- untereinander kooperieren könnten und durch fingierte Rechnungen in ihren Funktionen Missbrauch ausüben. Hier wird eine Funktionentrennung in der Buchhaltung bei der Kreditorenstammdatenverwaltung und der Verbuchung von Rechnungen empfohlen. Außerdem wird empfohlen, dass ausschließlich verbuchte Rechnungen (wie z.B. Anzahlungen oder Teilzahlungen für Bauinvestitionen) und somit erfasste Lieferanten ins Bankprogramm übernommen und in weiterer Folge bezahlt werden können. Eine damit verbundene zusätzliche Kontrollaktivität besteht in der Vergabe von ausschließlich kollektiven Zeichnungsberechtigungen.

Der weitere Ablauf beim Kooperationspartner sieht vor, dass jede Rechnung vor Weiterleitung an die Immobilienabteilung zur sachlichen Rechnungsprüfung auch einer formalen Prüfung unterzogen wird. Mit Hilfe einer formalen Rechnungsprüfung durch ausreichend geschultem Personal soll sichergestellt werden, dass sämtliche Aufwendungen steuerlich anerkannt werden und kein Vorsteuerabzug verloren geht. Ist z.B. der Firmenwortlaut auf der Rechnung falsch angeführt oder fehlt die UID Nummer des Kooperationspartners als Leistungsempfänger, geht die Rechnung wieder- mit der Bitte um entsprechende Änderung- zurück an den Aussteller.

Ist die Rechnung jedoch formal korrekt ausgestellt, wird in Docuware eine autorisierte Stelle in der Immobilienabteilung mit der Prüfung der Rechnung auf materielle Richtigkeit beauftragt. Bei Übereinstimmung von Auftrag, Lieferung und Rechnung („Three-way-match“) wird die Rechnung zur Zahlung freigegeben indem ein positiver Prüfungsvermerk elektronisch in Docuware dokumentiert wird. Dadurch wird das Risiko, dass sachlich nicht korrekte Rechnungen verbucht und zur Zahlung freigegeben werden, minimiert.

Nach inhaltlicher Freigabe der Rechnung in Docuware wird diese durch die Buchhaltung in der Finanzbuchhaltung verbucht. Der Belegfluss beim Kooperationspartner ist von vornherein in solcher Weise organisiert, dass bei Anlagenzugängen sämtliche Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten richtig zugeordnet bzw. vollständig erfasst werden. Dasselbe gilt für Anschaffungskostenminderungen z.B. infolge eines Skontos.

Neben der Falscherfassung von Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungskostenminderungen bestehen noch folgende Risiken für das Unternehmen bei der Verbuchung in der **Finanzbuchhaltung**:

- Ungerechtfertigte Aktivierung von Aufwendungen
- Ungerechtfertigte Verbuchung als Aufwand von Anschaffungen des Anlagevermögens
- Fehlende Informationen hinsichtlich der erforderlichen Bilanzierung von Anlagen in Bau
- Nicht rechtzeitige Meldung der Inbetriebnahme durch die verantwortlichen Stellen an die Buchhaltung / das Rechnungswesen
- Verbuchung von Anschaffungen des Anlagevermögens mit dem falschen Betrag, auf das falsche Sachkonto oder in der falschen Periode

Im Hinblick auf die Unterscheidung von aktivierungspflichtigen Anlagen, Instandsetzungen sowie Instandhaltungen ist beim Kooperationspartner aktuell keine schriftliche Richtlinie etabliert. Eine vom Vorstand genehmigte Richtlinie als Orientierungshilfe zur Verbuchung von Aufwand und Aktivierung von Kosten wird aus diesem Grund nahegelegt.

Generell erfolgt die Verbuchung von Anschaffungen des Anlagevermögens durch einen mit ausreichender Qualifikation ausgestatteten Mitarbeiter in der Buchhaltung. Darüber hinaus werden

im Rahmen der Bilanzierung sämtliche Zugänge bzw. Anlagen im Bau im 4-Augen Prinzip durch den für den Jahresabschluss verantwortlichen Mitarbeiter im Rechnungswesen („Bilanzierer“) kontrolliert. Zusätzlich dazu werden vom Steuerberater Plausibilitätsprüfungen bei betragsmäßig wesentlichen Beträgen im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses durchgeführt. Dieses 6-Augen Prinzip soll das Risiko einer fehlerhaften Verbuchung mit dem falschen Betrag, auf dem falschen Sachkonto oder in der falschen Periode (falsches Wirtschaftsjahr) auf ein Minimum reduzieren.

Eingangrechnungen für diverse Bauvorhaben werden unterjährig durch die Buchhaltung bei Vorliegen eines genehmigten Antrages für Bauinvestitionen- auf dem Sachkonto „Anlagen im Bau“ gesammelt und bei Inbetriebnahme auf das richtige Anlagenkonto umgebucht. Zu diesem Zweck erfolgt jeweils am Monatsende bzw. am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres eine Abstimmung mit dem Controlling. Hierbei besteht das Risiko, dass aufgrund von fehlenden Informationen Anlagen nicht aktiviert werden (z.B. weil die Rechnungen verspätet eingehen) oder der Aufwand aufgrund der verspäteten Inbetriebnahme im falschen Wirtschaftsjahr verbucht wird. Um die vollständige Verbuchung aller Investitionen bzw. um die periodengerechte Inbetriebnahme und somit Start der Abschreibung sicherzustellen, kommt auch in diesem Fall wieder ein 4-Augen Prinzip zum Tragen: neben der unterjähren/monatlichen Abstimmung der Buchhaltung mit dem Controlling erfolgt eine zusätzliche Kontrolle/Abstimmung durch den Bilanzierer im Rahmen des Jahresabschlusses zu einem späteren Zeitpunkt. Darüber hinaus werden alle Mitarbeiter über geplante Neueröffnungen oder Standortwechsel im Rahmen eines wöchentlichen Newsletters im Intranet durch den Vertrieb informiert.

Ähnlich der Verbuchung in der Finanzbuchhaltung bestehen für den Kooperationspartner zusätzlich folgende Risiken bei der Erfassung von Anlagenzugängen in der **Anlagenbuchhaltung**:

- Unvollständige Erfassung der Anlagenzugänge in der Anlagenbuchhaltung
- Fehlende Übereinstimmung des Nebenbuchs mit dem Hauptbuch

Für die Abstimmung des Nebenbuchs (Anlagenverzeichnis im Modul Anlagenbuchhaltung) mit dem Hauptbuch ist grundsätzlich die Anlagenbuchhaltung verantwortlich. Jedoch werden auch hier wieder im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses Kontrollen im Sinne eines 6-Augen Prinzips sowohl durch den Bilanzierer als auch durch den Steuerberater (bei wesentlichen Beträgen in Form von Plausibilitätschecks) durchgeführt. Dadurch soll das Risiko eines falschen

oder nicht in Einklang mit den Unternehmensrichtlinien aufgestellten finanziellen Abschlusses auf ein Minimum reduzieren.

Der Anlagenspiegel als Teil des Jahresabschlusses wird vom Steuerberater auf Basis der ihm bereitgestellten Unterlagen erstellt. Eine Kontrolle im 4-Augen Prinzip erfolgt wieder durch den Bilanzierer indem der Anlagenspiegel mit den korrespondierenden Konten in der Finanzbuchhaltung sowie der Anlagenbuchhaltung verglichen wird.

6.2.2. Anschaffung von sonstigem Sachanlagevermögen

Die Risiken für die Anschaffung von sonstigem Sachanlagevermögen (Geschäftsausstattung, EDV Hardware, Medizintechnik) unterscheiden sich nur unwesentlich von den Risiken für die Anschaffung von Bauinvestitionen. Während im Investitionsentscheidungsprozess für Bauinvestitionen jedoch maßgeblicher Fokus auf die Übereinstimmung mit der Unternehmensstrategie gelegt werden sollte, gilt es bei sonstigem Sachanlagevermögen vielmehr die Qualität der Entscheidung hinsichtlich der Notwendigkeit von Anschaffungen zu überprüfen. Durch das Heranziehen von notwendigen Unterlagen wie Anlagenspiegel oder Abschreibungslisten durch die verantwortlichen Personen sollen zu späte Investitionen oder Investitionsstops vermieden werden. Dadurch soll verhindert werden, dass das Anlagevermögen nicht mehr den notwendigen Anforderungen entspricht und das Unternehmen stets angemessen mit Anlagevermögen ausgestattet ist.

Aufgrund der Höhe der Anschaffungen fällt für gewöhnlich das Risiko von fehlenden finanziellen Mittel zur Finanzierung der Anschaffungen von sonstigem Sachanlagevermögen gering aus. Nichtsdestoweniger bestehen aber in Bezug auf dolose Handlungen im Zusammenhang mit der Bestellung dieselben Risiken. Nur mit einer klaren und schriftlichen Beschaffungsrichtlinie inklusive der transparenten Niederlegung von Beschaffungskonditionen können die Risiken von regionalen Angebotskartellen oder der Bevorzugung von „generösen“ Lieferanten eingedämmt werden. Auch bedarf es einer schriftlich und verbindlich festgehaltenen Behandlung von Vorteilsgewährungen um die Unterschlagung von Naturalrabatten durch Mitarbeiter auf ein Minimum zu reduzieren.

Im Gegensatz zur Anschaffung von Bauinvestitionen stellt sich beim sonstigem Sachanlagevermögen auch kaum die Frage nach dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Ferner ist das

Risiko der Ausuferung der tatsächlichen Kosten im Vergleich zu den geplanten Kosten vernachlässigbar. Dies macht in weiterer Folge eine laufende Investitionskontrolle überflüssig. Zu guter Letzt gibt es beim sonstigen Sachanlagevermögen weniger Diskussionsbedarf ob das Anlagegut zu aktivieren ist oder ob es sich um Sofortaufwand handelt.

6.2.3. Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes

Im Zusammenhang mit der Anlagenstammdatenverwaltung besteht das Risiko, dass keine ordnungsgemäße Verwaltung durchgeführt und als Konsequenz daraus einzelne Bilanzposten nicht verifiziert werden können. Die EDV Hardware wird unmittelbar im Rahmen der Beschaffung durch die IT Abteilung mit einer fortlaufenden internen Neuroth Inventarnummer beklebt und in einer selbst programmierten Software namens „Asset Tool“ inventarisiert. In dieser Software ist auch die lückenlose Dokumentation des (aktuellen) Aufstellungsortes bzw. der zugewiesene Nutzer protokolliert. Auf diese Weise ist mit Hilfe dieser Software die Verifizierung des Bilanzpostens EDV Hardware beim Kooperationspartner jederzeit möglich. Eine periodische Abstimmung der IT Abteilung („Asset Tool“) mit der Anlagenbuchhaltung bzw. mit der Finanzbuchhaltung wird von den betroffenen Abteilungen jedoch nicht durchgeführt. Aus dem Grund, dass gängige EDV Hardware (wie z.B. Notebooks, Monitore, Handys etc.) nach der Beschaffung von der IT Abteilung erst auf Lager gelegt wird, um dann in einem zweiten Schritt an den designierten Benutzer transferiert zu werden, tappt die Anlagenbuchhaltung hinsichtlich dem „Matching“ von EDV Hardware und dem korrekten Lagerort oftmals im Dunkeln.

Während die EDV Hardware durch die IT Abteilung mittels fortlaufender Nummer inventarisiert wird, gibt es für das übrige Sachanlagevermögen keine vornummerierten Identifizierungsschilder oder ähnliches zur Erleichterung der ordnungsgemäßen Identifikation und Registrierung.

Um Missbrauch in der Anlagenstammdatenpflege (in der Anlagenbuchhaltung) durch unbefugte Personen vorzubeugen, wird nur einem beschränkten Personenkreis Zugriff zum Nebenbuch des Anlagevermögens gewährt. Dieser kleine Kreis beschränkt sich auf die Mitarbeiterin Anlagenbuchhaltung, dem Buchhaltungsleiter sowie dem Rechnungswesen (Bilanzierung). Eine Verifizierung/Kontrolle von Änderungen in den Anlagenstammdaten in Form eines 4-Augen Prinzips ist aktuell nicht möglich da die Änderungen nicht in Form eines (zusammenfassenden) Berichts aus der Anlagenbuchhaltung aufgerufen werden. Werden

unterjährig somit Änderungen an einem bestehenden Anlagenstamm eines Anlagenguts vorgenommen (z.B. Änderung der Nutzungsdauer) ist dies für eine dritte Person nur sehr schwer bis unmöglich nachzuvollziehen.

Im Zuge der Bewertung von Sachanlagevermögen können folgende Risiken beim Kooperationspartner abgeleitet werden:

- Keine Abschreibung von genutztem (abnutzbarem) Sachanlagevermögen
- Falsche Berücksichtigung von Abschreibungen in der finanziellen Berichterstattung (u.a. falsche Anwendung der Ganz- und Halbjahresabschreibung, nicht korrekte Verarbeitung von nachträglichen Anschaffungskosten und richtiger Abschreibung auf die Restnutzungsdauer, nicht korrekte Verarbeitung von Anschaffungskostenminderungen...)
- Die Notwendigkeit einer Wertkorrektur (außerplanmäßige Abschreibung bzw. Zuschreibung) wird nicht erkannt
- Falscher, inkonsistenter und/oder nicht in Übereinstimmung mit den Unternehmensrichtlinien aufgestellter finanzieller Abschluss
- Abgeschriebenes Sachanlagevermögen wird nicht durch Erinnerungswerte in Evidenz gehalten

Ein funktionierendes IKS im Bereich Sachanlagevermögen soll gewährleisten, dass der in der Bilanz als Anlagevermögen ausgewiesene Bestand zum einen vorhanden und zum anderen auch richtig bewertet ist. Für diesen Zweck sollten Anlageninventuren regelmäßig durchgeführt, entsprechend organisiert und die Ergebnisse auch tatsächlich in die Anlagenbuchhaltung übernommen werden. Eine Anlageninventur ist- neben der Sicherstellung einer vollständigen Dokumentation (z.B. Lieferscheine, Retourscheine und Verschrottungsbelege)- auch Voraussetzung dafür, dass Verluste, Verschrottung, Transfer/und oder Verkauf von Anlagegüter identifiziert werden können. Eine solche wurde bei der Neuroth AG aufgrund des großen administrativen Aufwandes jedoch seit Jahren bereits nicht durchgeführt. Zumindest bei der EDV Hardware ist eine Identifizierung aufgrund der fortlaufenden Inventarisierung und der damit zusammenhängenden ordnungsgemäßen Registrierung in der Software „Asset Tool“ größtenteils möglich.

Zur Sicherstellung der periodengerechten Verbuchung der Abschreibung erfolgt eine monatliche Abgrenzung gemäß Investitionsbudget im Hauptbuch. Bei außerplanmäßigen Anschaffungen wird der monatliche Abgrenzungsbetrag entsprechend angepasst. Erst im Rahmen des Jahresabschlusses erfolgt die Verbuchung der tatsächlichen (finalen) Abschreibung durch den Bilanzierer im 4-Augen Prinzip. Ein Vergleich des tatsächlichen Abschreibungsbetrages auf Kontenebene mit dem Budget bzw. Vergleichszeitraum Vorjahr soll zur Plausibilisierung dienen. Darüber hinaus werden offene Bauprojekte sowohl von der Buchhaltung als auch durch den Bilanzierer gemeinsam mit dem Controlling abgestimmt um einen zeitnahen Transfer von Anlagen im Bau zum Anlagevermögen und Beginn der Abschreibung nach Abschluss der Bauprojekte sicherzustellen.

Wie im Kapitel 6.2.1. bereits erwähnt, soll eine entsprechende Fachkompetenz der verantwortlichen Mitarbeiter sowohl in der Anlagenbuchhaltung als auch im Rechnungswesen (im Rahmen des 4-Augen Prinzips) aufgrund kontinuierlicher Aus- und Weiterbildung dem Risiko einer falsche Berücksichtigung von Abschreibungen entgegenwirken. Ferner erfolgen wieder Plausibilitätschecks bei wesentlichen Beträgen durch den Steuerberater im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses.

Zum Bilanzstichtag ist der vorhandene Bestand an Anlagegüter auf die Notwendigkeit von Wertkorrekturen (außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Zuschreibungen) zu prüfen. Ein funktionierendes IKS sollte sicherstellen, dass das kritische Hinterfragen der Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände ein institutionalisierter Vorgang ist. Ein solcher Vorgang ist aktuell beim Kooperationspartner nicht etabliert. Im Rahmen der Bilanzierung wurde bisher die Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen (insbesondere medizintechnische Geräte) aufgrund technischer/wirtschaftlicher Weiterentwicklungen oder aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungspreise kaum hinterfragt.

Ebenso wie für die Prüfung der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung hat ein IKS dafür Sorge zu tragen, dass mögliche Zuschreibungen ermittelt werden. Potenzielle Zuschreibungen (infolge von vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen) werden bei der Neuroth AG jedoch die Ausnahme bilden und nicht von Wesentlichkeit sein.

Zur Sicherstellung eines korrekten, konsistenten und/oder in Übereinstimmung mit den Unternehmensrichtlinien aufgestellten finanziellen Abschluss sollten Standard-Nutzungsdauern

verwendet werden. Weichen Nutzungsdauern vom definierten Standard ab, sollte dies durch das verantwortliche Management gedeckt sein. Beim Kooperationspartner wird die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aktuell entweder im Selbstermessen auf Basis von Vergangenheitswerten durch den Anlagenbuchhalter selbst oder in Absprache mit dem Rechnungswesen festgelegt. Eine (vom Management genehmigte) vordefinierte Tabelle mit Standard-Nutzungsdauern für verschiedene Anlagengruppen ist derzeit beim Kooperationspartner nicht in Verwendung.

Abgeschriebenes Sachanlagevermögen wird bei der Neuroth AG mit einem Erinnerungs-Cent durch den Anlagebuchhalter in Evidenz gehalten. Anlagegüter werden so lange mit einem Cent evident gehalten bis der zuständige Bereichsleiter (unterjährig) von sich aus den Abgang des Wirtschaftsguts an die Anlagenbuchhaltung meldet oder der Bilanzierer im Rahmen des Jahresabschlusses aktiv beim Bereichsleiter hinsichtlich der aktiven Nutzung von alten und längst abgeschriebenen Anlagegüter eine Rückbestätigung einholt. Das Ausbuchen von abgeschriebenen Wirtschaftsgütern durch den Anlagenbuchhalter erfolgt nur im 4-Augen Prinzip mit dem Rechnungswesen.

Ein weiteres Risiko im Zusammenhang mit dem Subprozess Bestand und Bewertung des Bestandes ist die fehlende angemessene Verwahrung/Sicherung von Vermögensgegenständen. Die EDV Hardware (als häufig begehrtes Objekt für eventuelle dolose Handlungen) wird beim Kooperationspartner durch die IT Abteilung im Keller der Zentrale in Graz angemessenen gesicherten gelagert. Zutritt ist ausschließlich autorisiertem Personal gestattet. Gegen den Zutritt von Unbefugten bestehen Sicherungsvorkehrungen in Form eines auslesbaren elektronischen Schlosses.

Für die Ladeneinrichtung der rund 140 Fachinstitute sowie für die medizinischen Geräte besteht ausreichender Versicherungsschutz gegen Feuer.

6.2.4. Anlagenabgänge

Bestimmte Geschäftsarten (u.a. Verkauf von Teilbetrieben wie z.B. die Optik) durch den Vorstand sind beim Kooperationspartner vertragsmäßig reglementiert und bedürfen einer vorherigen Akzeptanz vom Aufsichtsrat. Entscheidungen über die Schließung von Fachinstituten z.B. aufgrund eines Standortwechsels (und der damit zusammenhängende Anlagenabgang von

Mieterinvestitionen) erfolgen in der Regel von der Vertriebsleitung, müssen jedoch im Zusammenhang mit der Investition in den neuen Standort ebenfalls indirekt durch den Vorstand freigegeben werden. Ferner müssen beabsichtigte Entscheidungen über einen großflächigen Austausch von EDV Hardware (z.B. Upgrade aller Firmenhandys oder Notebooks) oder medizintechnischen Geräten (aufgrund von technischen Weiterentwicklungen) bereits im Voraus im Investitionsbudget abgebildet werden und werden dadurch sowohl vom Vorstand als auch vom Aufsichtsrat abgesegnet.

Grundsätzlich gibt es jedoch keine schriftlichen Regelungen in Bezug auf die Entscheidung über den Abgang einzelner Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens. Es liegt im Ermessen des jeweiligen verantwortlichen Bereichsleiters über das Ausscheiden von Anlagen zu entscheiden. Um Missbräuchen und Fehlentscheidungen vorzubeugen, wird daher beim Kooperationspartner ein standardisiertes Genehmigungsverfahren empfohlen.

Um das Risiko eines Diebstahls oder einer zeitweiligen Zweckentfremdung zu senken, wird das Anlagevermögen soweit möglich in einem angemessen gesicherten Bereich gegen Zutritt vor Unbefugten verwahrt. Eine Richtlinie für die Verschrottung und den Verlauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens existieren aktuell beim Kooperationspartner nicht. Die fortlaufende Nummerierung von Anträgen zur Verschrottung oder zum Verkauf von Anlagevermögen wird neben ausreichender Dokumentation zum Abgang empfohlen. Schließlich gilt es auch gemeldete Verschrottungen und Verkäufen durch das Rechnungswesen zu verifizieren bzw. abzustimmen.

Beim Verbuchen der Anlagenabgänge bestehen noch folgende Risiken beim Unternehmen:

- Fehlende Identifizierung von Verlust, Verschrottung, Transfer und/oder Verkauf von Sachanlagevermögen
- Keine zeitnahe Verbuchung der Abschreibung für die korrekte Ermittlung des Restbuchwerts im Rahmen von Anlagenabgängen
- Fehler in der Erfassung / beim Verbuchen von Anlagenabgängen

Die lückenlose Identifizierung von Anlagenabgängen kann von einem IKS nur dadurch gewährleistet werden, dass Abläufe installiert werden, die der Buchhaltung Verschrottungen, Transfers und/oder Verkäufe bzw. Teilverkäufe zwingend melden. Darüber hinaus können

Verluste nur mit Hilfe einer regelmäßigen physischen Bestandsaufnahme (Inventur) des Sachanlagevermögens vollständig erfasst werden. Beides ist beim Kooperationspartner aktuell nicht gegeben. Entweder wird die Information über Anlagenabgänge durch die verantwortlichen Bereichsleiter gar nicht ans Rechnungswesen gemeldet oder die Information wird nur auf explizite Nachfrage in Erfahrung gebracht.

Die monatliche Verbuchung aller Abschreibungen für einen geglätteten Periodenabschluss wird beim Kooperationspartner im Hauptbuch auf einem Sammelkonto durchgeführt. Dies gewährt jedoch noch keine korrekte Ermittlung des Restbuchwerts im Rahmen von Anlagenabgängen. Für die Berechnung des Restbuchwerts wird der Bericht „Planvorschau Abschreibungen“ aus dem Modul Anlagenbuchhaltung im ERP Navision herangezogen. In einem 4-Augen Prinzip durch die Buchhaltung bzw. dem Rechnungswesen erfolgt schließlich die unterjährige Verbuchung des Anlagenabgangs. Zusätzlich werden bei wesentlichen Abgängen Plausibilitätschecks durch den Steuerberater im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses durchgeführt.

Um das korrekte Erfassen von Gewinnen und Verlusten aus Anlagenabgängen (Saldierung) sicherzustellen, werden wiederum die Buchungen der Anlagenbuchhaltung im 4-Augen Prinzip durch den Bilanzierer im Rahmen des Jahresabschlusses validiert. Stichprobenartige Kontrollen bei wesentlichen Beträgen werden erneut durch den Steuerberater durchgeführt.

Eine schriftliche Richtlinie für den Verkauf von ausgeschiedenem Sachanlagevermögen zum Zweck einer bestmöglichen Verwertung (Verkauf, Eintausch, Verschrottung) ist derzeit beim Kooperation nicht im Einsatz und wird auch nicht gelebt.

6.3. Optimierungspotenziale im Bereich Sachanlagevermögen

Aufbauend auf die Analyse und Evaluierung der Ist-Prozesse sollen nachfolgend Optimierungspotenziale vorgeschlagen werden, welche in die derzeitigen Prozessabläufe integriert werden können. Bei diesen Optimierungspotenzialen handelt es sich um Empfehlungen an das Kooperationsunternehmen.

6.3.1. Anschaffung von Sachanlagevermögen

Investitionsentscheidungen sind (neben Finanzierungsentscheidungen) die bedeutendsten Entscheidungen, welche man in der Wirtschaft treffen muss. Das Unternehmenswohl ist von ihrer Qualität abhängig. Dementsprechend viel Augenmerk und Anstrengungen sollten aus diesem Grund in Bezug auf die ernsthafte Vorbereitung solcher wichtiger Entscheidungen gelegt werden.⁹¹

Investitionsanregungen in möglichst großer Zahl

Investitionsanregungen kommen beim Kooperationspartner aktuell nahezu ausschließlich von den verantwortlichen Bereichsleitern. Nur Investitionsmöglichkeiten von strategischer Bedeutung werden meist vom Vorstand angeregt. Investitionsanregungen sollten gemäß SEICHT⁹² in einem Unternehmen jedoch in größtmöglicher Anzahl verfügbar gemacht werden. Als Orientierungshilfe der Anregenden sollten diesen die allgemeine Unternehmenspolitik und die wesentlichen Unternehmensziele bekannt sein.

Investitionsanregungen sollen aus allen Unternehmenshierarchien kommen. Jedem Mitarbeiter der Neuroth AG sollte es möglich sein, Investitionsanregungen kund zu tun, und für die Bereichsleiter sollte es eine Pflicht sein, diese Ideen über mögliche sinnvolle Investitionen dem Kooperationspartner zur Verfügung zu stellen (die Aufnahme dieser Pflicht sollte in die Stellenbeschreibung von Führungskräften aufgenommen werden!).

Grundsätzlich sollte jede Form der Mitteilung über mögliche sinnvolle Investitionen zulässig sein. Dem Kooperationspartner wird jedoch empfohlen eine Vorlage zur fakultativen Verwendung in allen Abteilungen bzw. in den Fachinstituten bereitzustellen. Diese Formvorlage sollte als eine Art Orientierung folgende Punkte enthalten:

- Beschreibung des Investitionsobjekts (wenn bekannt: Kostenstelle)
- Geschätzte Investitionssumme
- Dadurch erwartete technische/wirtschaftliche Effekte (Kosten, Erträge)
- Mögliche bzw. geprüfte Alternativen

⁹¹ Vgl. SEICHT (2001), S. 13.

⁹² Vgl. SEICHT (2008), S. 18.

Derartige Anregungen könnten entweder auf dem „Dienstweg“ nach oben gereicht werden oder man könnte in den beiden Kantinen in Graz bzw. Schwarzau auch Briefkästen aufstellen, deren Inhalt unmittelbar dem Vorstand übermittelt wird.

Um einen Anreiz für die Mitarbeiter beim Kooperationspartner zu schaffen, sollten Prämien für gute Vorschläge, welche in weiterer Folge auch umgesetzt werden, eingeführt werden. Außerdem könnte man sich überlegen, ob man die besten 3 Anregungen im Jahr inkl. den Mitarbeitern in einem der wöchentlichen internen Newslettern veröffentlicht.

Im Allgemeinen könnte man ferner im Intranet eine eigene „Landing Page“ einrichten, auf welcher sämtliche Informationen nachzulesen sind bzw. wo man Anregungen eventuell auch auf elektronischem Wege an den Vorstand übermitteln kann.

Investitions-Handbuch

Für den Kooperationspartner wird die Ausarbeitung eines Investitions-Handbuchs (Manual) nahegelegt. Ein solches Manual soll alle Richtlinien zusammenfassen, welche für den Investitionsplanungs- als auch -kontrollprozess gültig sind. Ein solches Investitions-Handbuch umfasst auch Vorlagen für die Investitionsrechnung inklusive Kommentare sowie eine Beschreibung von der Aufbau- sowie Ablauforganisation der Investitionsplanung.

Der Investitionsplanungsprozess lässt sich nach SEICHT⁹³ in die folgenden Phasen gliedern:

- Investitionsanregung
- Erste Vorauswahl von Investitionsvorschlägen
- Prüfung der ausgewählten Investitionsobjekte und ihrer Eigenheiten
- Durchführung von Kalkülen
- Investitionsentscheidung
- Umsetzung der beschlossenen Investitionsobjekte
- Investitionskontrolle (Investitionsnachrechnung).

⁹³ Vgl. SEICHT (2001), S. 559.

In diesem Handbuch sind die Zielsetzung und der Geltungsbereich darzulegen, ferner die Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten festzulegen. Die Gliederung der Ausführungen eines solchen Manuals sollen dabei nach den Phasen der Investitionsplanungs- und -kontrollprozesse vorgenommen werden.

Ein wichtiger Bestandteil solle darüber hinaus auch die Festlegungen über die in der Durchführungsphase vorzunehmenden Überwachungshandlungen und zu erstattender Berichte (z.B. Baufortschritte, Termine, Schwierigkeiten etc.) sein.

Beschaffungsrichtlinie inkl. Niederlegung von Beschaffungskonditionen

Beschaffungsvorgänge sind in jedem Betrieb besonders anfällig für betrügerische Handlungen („Fraud“). Die Gründe dafür sind naheliegend: Einkäufer verantworten in ihrer Position erhebliche finanzielle Ressourcen. Dieser Stellung im Unternehmen ist es geschuldet, dass sie für Lieferanten, welche auf das Einkaufsvolumen angewiesen sind, eine große Anziehungskraft ausstrahlen. Dazu kommen günstige Begleitumstände: Manipulationen, wie z.B. die Bevorzugung generöser Lieferanten oder die Unterschlagung von Naturalrabatten hinterlassen keine Differenzen in den betrieblichen Aufzeichnungen. Schäden durch überteuerten Einkauf werden nur indirekt innerhalb der GuV als erhöhter Aufwand ausgewiesen.⁹⁴

Gemäß BUNGARTZ⁹⁵ ist die Überwachung von Fraud-Risiken bei Beschaffungsprozessen von besonderer Bedeutung im Rahmen der internen Kontrolle. Sowohl Anreiz (Einkäufer verdienen tendenziell schlechter als Mitarbeiter aus anderen Unternehmensbereichen) als auch Gelegenheit (geringe Aufdeckungswahrscheinlichkeit) und Rechtfertigung/Einstellung (Einkäufer können sich als unterbezahlt und gegenüber anderen Unternehmensbereichen benachteiligt fühlen) führen zu Delikten wie Betrug und Untreue im Bereich Beschaffung.

Außerordentlich anziehend sind für Täter komplexe und große Vorgänge wie z.B. die Bauvorhaben bei der Neuroth AG, aber auch das Einkaufsfeld im Zusammenhang mit IT-Hardware. Ohne den Einkauf unter Generalverdacht zu stellen, sollte der Kooperationspartner

⁹⁴ Vgl. ODENTHAL (2005), S. 53.

⁹⁵ Vgl. BUNGARTZ (2017), S. 374.

folgende **Anti-Fraud Aktivitäten** umsetzen um dolose Handlungen in der Beschaffung von IT Hardware und Bauvorhaben vorzubeugen:

- **Klare Regelungen zur Beschaffung**

Es sollten dem Shared Service Center SNIS in einer schriftlicher Anweisung die Anzahl der notwendigen Angebote je Auftragsvolumen und die Art der Ausschreibung vorgegeben werden. Die Einhaltung der notwendigen Anzahl an Angeboten ist in weiterer Folge durch das Controlling zu überprüfen. Bei größeren Bauvorhaben aber auch bei großen IT-Hardware Beschaffungen (z.B. Austausch sämtlicher Notebooks oder Drucker im Unternehmen) ab EUR 500.000 ist es ferner sinnvoll einen nicht in der Region angesiedelten Lieferanten zur Angebotsabgabe aufzufordern. Dieses Vorgehen mindert das Risiko regionaler Angebotskartelle. Wird von diesen Beschaffungsvorschriften abgewichen, ist vom Controlling zwingend eine schriftliche Begründung vom Einkauf einzufordern.

- **Transparente Niederlegung von Beschaffungskonditionen**

Die Konditionen größerer Beschaffungsvorhaben sollten vom Kooperationspartner ausnahmslos- beginnend mit der Angebotsphase getrennt nach Lieferant und Position- in Dateien erfasst werden. Dasselbe gilt auch für Rabatte, Aktionen, Boni und sonstige Sonderkonditionen. Auf keinen Fall dürfen derartige Einkaufsvorteile ausschließlich von privilegierten Kontakten oder Kenntnissen einzelner Einkäufer abhängen. Ein zusätzlicher großer Vorteil dieser Aufzeichnung ist die Möglichkeit einer nachfolgenden computergestützten Überprüfung und der Vergleich durch das Controlling.

- **Behandlung von Naturalrabatten/Vorteilsgewährungen**

Häufige Formen von Vorteilsgewährungen in der Beschaffung sind Geschenke, Reisen, Barzahlungen und sogenannte Kickback-Zahlungen (Provisionen für die Zuteilung von Aufträgen). Um dolosen Handlungen in diesem Zusammenhang vorzubeugen, sollte vom Kooperationspartner die Behandlung von Naturalrabatten schriftlich und verbindlich durch den Finanzvorstand festgelegt werden.

- **Verwaltung von Verhandlungsprotokollen und Verträgen**

Sämtliche Verhandlungsprotokolle und Verträge sind aktuell ausschließlich bei der

SNIS sowohl in Papier- als auch in Dateiform dezentral abgelegt. In naher Zukunft sollte jedoch dazu übergangen werden, dass die Verhandlungsprotokolle als auch die Verträge elektronisch in Docuware den entsprechenden Rechnungen angeheftet werden. Dasselbe gilt auch für die Dokumentation und Begründung von Auswahlkriterien für einen bestimmten Lieferanten. Bestehende Rahmen- und Beschaffungsverträge sollten überdies auch zentral und systematisch in dem neuen Dokumentenmanagementsystem elektronisch abgelegt werden, damit dem CAPEX Controlling ein einfacher Zugriff gewährleistet ist.

Lieferantenanalyse

Für die Auswahl von Standardlieferanten sollte beim Kooperationspartner zwingend eine Lieferantenanalyse eingesetzt werden. Im Gegensatz zur Lieferantenbewertung ist sie ein Instrument mit dessen Hilfe potenzielle zukünftige Lieferanten durchleuchtet werden können, indem man sie zur Prognose der gesamten Lieferantenleistung und zur Prüfung der Nachhaltigkeit seiner Ergebnisse über einen längeren Zeitraum verwendet. Sie unterstützt eine fundierte Einkaufsentscheidung bevor Aufträge vergeben werden. Die Lieferantenanalyse bietet somit die Chance für die Neuroth AG, dass Chancen oder Risiken bei Lieferantenbeziehungen rechtzeitig erkannt werden. Überdies soll sie helfen Synergien zu erkennen und umzusetzen.⁹⁶

Für die Lieferantenanalyse hat der Einkauf des Kooperationspartners im ersten Schritt eine Vielzahl an Informationen über den potenziellen zukünftigen Lieferanten zu sammeln. Mögliche Informationen bieten hierfür Gespräche mit Vertriebsmitarbeitern des Lieferanten oder auch Unterhaltungen mit eigenen Kollegen, die vielleicht bereits Erfahrungen mit dem Lieferanten gesammelt haben. Als Datenbasis für Informationen können ferner öffentlich zugängliche Daten (z.B. Handelsregister, Branchendienste, Internet und allgemeine Presse) oder vom Unternehmen veröffentlichte Daten (z.B. Unternehmenswebsite, Pressemitteilungen, Jahresabschlüsse, Bilanzkennzahlen, Produktkataloge, Geschäftsinformationen etc.) dienen. Im zweiten Schritt sind die gesammelten Informationen vom Einkauf in eine übersichtliche Struktur zu bringen. Dabei bietet das Kürzel „SCOPE“ (Strategic Fit, Customer Portfolio, Operational Excellence, Product and Process Development und Economic Viability) eine ausdrucksstarke Möglichkeit zur Gliederung der in Fülle eingeholten Lieferanteninformationen.

⁹⁶ Vgl. BÜSCH (2013), S. 63.

Um Lieferantenausfälle rechtzeitig erkennen zu können und sie in weiterer Folge sogar zu vermeiden, wird dem Kooperationspartner empfohlen regelmäßige finanzielle Analysen der zentralen Lieferanten (**Financial Supplier Analysis**) durchzuführen. Vor dem Hintergrund eines risikoorientierten Beschaffungsmanagements in der Unternehmenspraxis ist ein derartiger Prozess der „Financial Supplier Analysis“ zu implementieren um noch stärker einen Beitrag zur positiven Unternehmensentwicklung beizutragen. Zur Abschätzung des Insolvenzrisikos eines Lieferanten können durch das Rechnungswesen/Controlling regelmäßige KSV-Auskünfte herangezogen werden und die offengelegten Bilanzen im Firmenbuch abgefragt und analysiert werden. Darüber hinaus können kombiniert damit durch den Einkauf Punktbewertungsverfahren, Lieferantenaudits oder andere Checklisten durchgeführt werden. Wichtig in diesem Zusammenhang ist auch die Definition eines Prozesses für das Auslösen eines etwaigen „Blacklisting“ bei nicht ordnungsgemäßen Lieferleistungen.

Investitionskontrolle (Nachrechnung)

Bei größeren Bauinvestitionen wird beim Kooperationspartner aktuell bereits während der Bauphase ein laufender Soll-Ist-Vergleich in Bezug auf Baufortschritt und Verbrauch durch den CAPEX Tracker durchgeführt, um gegebenenfalls frühzeitig steuernd- und zwar kostensparend oder effizienzsteigernd- eingreifen zu können.

Darüber hinaus wird durch den Kooperationspartner zusätzlich nach Beendigung der Investitionsrealisierung mit Hilfe eines nachträglichen Soll-Ist-Vergleichs überprüft, ob die geplanten Investitionssumme (lt. CAPEX Budget) ausreichend war, oder ob diese und in welchem Maße überschritten wurde.

Mit dieser Investitionskontrolle lässt sich jedoch nicht die mutmaßliche Richtigkeit des gesamten Kalküls bzw. der gesamten Datenschätzung überprüfen. Für solche Zwecke hat der CAPEX Tracker mindestens ein Jahr abzuwarten, um in dieser Nachrechnung nicht nur die Investitionssumme sondern auch den Rückfluss des ersten Jahres oder sogar mehrere Jahre miteinbeziehen zu können. Dies wurde bei der Neuroth AG vor einigen Jahren auch bereits eingeführt, dann jedoch wieder von einem neuen Finanzvorstand als unnütze Arbeit abgetan.

Es handelt sich bei einer solchen Nachrechnung jedoch keineswegs um unnützen Aufwand („Die Vergangenheit kann ja nicht mehr nachträglich beeinflusst werden“, wird oftmals gerne

argumentiert). Das Bewusstsein, dass jeder Bauinvestition auch einmal eine Kontrolle folgen wird, kann beträchtliche Auswirkungen auf die planenden Personen im Unternehmen haben. Retrospektiv kann ein gewisser Lerneffekt abgeleitet werden, inwieweit z.B. die Planung durch den Vertrieb (beispielsweise verkaufte Stückanzahl von Hörgeräten oder Durchschnittspreis) oder die Planung der Aufwendungen durch das Controlling grundsätzlich eher als realistisch oder als zu optimistisch einzuschätzen ist. Darüber hinaus können auch bestimmte sonstige fixe Parameter/Annahmen (wie z.B. EUR 35.000 für Eröffnungswerbung oder 3% jährliche kollektivvertragliche Erhöhung der Personalkosten und Miete) hinsichtlich der Validität geprüft werden. Grundsätzlich gilt es zu bedenken, dass Planung ohne Kontrolle auf die Dauer nicht sehr sinnvoll ist!

Funktionentrennung bei Eröffnung/Pflege von Lieferantenkonten

Durch die Kooperation von Mitarbeitern im Einkauf und in der Lieferantenbuchhaltung besteht das Risiko, dass mit Hilfe von fingierten Rechnungen Missbrauch ausgeübt wird. Um dieses Risiko mehr oder minder ausschließen zu können, sollte beim Kooperationspartner eine Funktionentrennung zwischen der Kreditorenstammdatenverwaltung und der Verbuchungen von Eingangsrechnungen vorgenommen werden.

Beispielsweise könnte die Stammdatenpflege (Eröffnung von Lieferantenkonten bzw. Änderungen im Lieferantenstamm, insbesondere jedoch Änderungen bei der Bankverbindung!) mit Hilfe von Berechtigungen im ERP Navision auf Kollegen in der Schweizer oder deutschen Tochtergesellschaft, welche gleich im Nachbarbüro angesiedelt sind, ausgelagert werden. Der Kreditorenbuchhalter hätte in diesem Fall in einem ersten Schritt ein standardisiertes Formular „Eröffnung/Änderung Lieferantenkonto“ mit sämtlichen Lieferantenerstinformationen mit Verweis auf die beigelegte Erstrechnung auszufüllen. Auf Basis dieser Vorlage wäre es dem autorisierten Kollegen aus dem benachbarten Buchhaltungsteam möglich das Lieferantenkonto im ERP Navision zu eröffnen bzw. die Bankverbindung anzupassen. Der Kollege bestätigt ferner nach erfolgreicher Eröffnung/Anpassung des Lieferantenkontos mit seiner Unterschrift auf dem Vordruck. Das unterschriebene Formular kann schließlich als Anlage zur Erstrechnung elektronisch in Docuware abgelegt werden.

Zahlung von ausschließlich verbuchter Eingangsrechnungen

Ein weiteres Potenzial für dolose Handlungen im Zusammenhang mit fingierten Rechnungen besteht bei Anzahlungsrechnungen. Um hier eventuelle Malversationen vorzubeugen, sollte es ausschließlich möglich sein verbuchte Anzahlungsrechnungen (und somit im ERP Navision erfasste Lieferanten) mittels Datenimport ins Bankprogramm aufzunehmen und in weiterer Folge zu bezahlen.

Eine schriftliche Anweisung durch das zuständige Management sollte manuelle Erfassungen im Onlinebanking ohne dahinterliegende Verbuchung gänzlich untersagen. Somit wäre wieder die Kontrolle durch das 4-Augen-Prinzip im Rahmen der Eröffnung/Pflege des Lieferantenkontos gesichert.

6.3.2. Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes

Ein funktionierendes IKS soll gewährleisten, dass der als Sachanlagevermögen ausgewiesene Bestand zum einen tatsächlich vorhanden ist und zum anderen richtig bewertet wird. Nach §192 Abs. 1 UGB sind Vermögensgegenstände im Regelfall im Wege einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen. Das IKS soll daher sicherstellen, dass eine Inventur des Sachanlagevermögens regelmäßig durchgeführt, entsprechend organisiert und die Ergebnisse auch tatsächlich in die Anlagenbuchhaltung übernommen wird.⁹⁷ Eine physische Bestandsaufnahme des Sachanlagevermögens ist bis zum aktuellen Zeitpunkt beim Kooperationspartner noch nicht erfolgt. Dies wurde auch im Rahmen der letzten Abschlussprüfung durch den Wirtschaftsprüfer bemängelt, was auch im Management Letter Eingang gefunden hat. Die zentrale Empfehlung an den Kooperationspartner im Zusammenhang mit dem Subprozess „Bestand und Bewertung des vorhandenen Bestandes“ besteht daher in einer zeitnahen unternehmensweiten Durchführung einer umfassenden Sachanlageninventur.

Inventur der IT-Hardware

Mit wenigen Ausnahmen (z.B. Bankomatkassen) ist sämtliche IT-Hardware, welche in den Fachinstituten und in den beiden Zentralen in Schwarzau und Graz im Einsatz ist, mit einer

⁹⁷ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 226.

Inventarnummer versehen. Diese Neuroth Inventarnummer besteht aus einem Barcode und einer darunter stehenden 10-stelligen Zahlen- und Buchstabenkombination.

Für eine erstmalige physische Bestandsaufnahme der IT-Hardware in den österreichweit rund 140 Fachinstituten, sollte beim Kooperationspartner vor dem nächsten Bilanzstichtag eine schriftliche Aufforderung zur Bestandsaufnahme durch den Inventurverantwortlichen an die FI Leiter per Email versendet werden. Dieses Schreiben sollte als Information eine taxative Auflistung der zu erfassenden Geräte beinhalten (z.B. Bondrucker, Gesundheitskartenleser, Fernseher, DVD-Player, USB Sticks, Frankiermaschine etc.). Neben den lokalen Geräten vor Ort sollten auch zwingend die Geräte der dem FI zugeordneten Außendienst Mitarbeiter zu inventarisiert werden. Ferner sollte das Schreiben eine Kurzanleitung beinhalten, welche Informationen konkret für die Erfassung des Inventars benötigt werden (Bezeichnung der IT-Hardware, Seriennummer und die Neuroth Inventarnummer) und wo diese Information auf den diversen Geräten zu finden ist. Dies lässt sich am besten durch Fotos/Screenshots veranschaulichen. Die benötigten Informationen sollten in einer beigefügten Excel Vorlage per Computer spaltenweise erfasst und per Email fristgerecht an den Inventurverantwortlichen retourniert werden. Der Rücklauf der einzelnen Fachinstitute sollte dabei dokumentiert werden um sicherzustellen, dass gänzlich alle Fachinstitute die Inventur durchgeführt haben.

Die Aufforderung zur Bestandsaufnahme sollte schließlich auch noch den Hinweis enthalten, dass Geräte, welche eventuell keine Inventarnummer besitzen (wie die vorhin erwähnten Bankomatkassen) ebenfalls im Excel mit der korrekten Bezeichnung zu erfassen sind, wobei hier die Spalte „Inventarnummer“ freizulassen ist.

Die Bestandsaufnahme der IT-Hardware in den Zentralen in Schwarzau und Graz (inkl. dem IT Lager) sollte aufgrund der notwendigen Kompetenz durch die IT Abteilung selbst durchgeführt werden. Generell sollte die Verantwortlichkeit für die Überwachung des gesamten Ablaufs der Bestandsaufnahme in der Position des IT Leiters als Inventurverantwortlichen liegen. Um eine vorsätzliche Manipulation bei der Zählung vorzubeugen, sollte eine strenge Funktionstrennung zwischen den Mitarbeitern, die die Bestände zählen sowie den Mitarbeitern, die Inventurdifferenzen ermitteln, eingehalten werden. Somit liegt es nahe, dass zwar die IT Mitarbeiter bzw. die FI Mitarbeiter (im Sinne des 4-Augen Prinzips stets zu zweit!) den Bestand erheben, jedoch die Eingabe der gezählten Bestände und die Ermittlung der Inventurdifferenzen durch eine unabhängige dritte Person aus der Buchhaltung erfolgen sollte. Auf Basis der

ermittelten Inventurdifferenzen sollte im nächsten Schritt vom Inventurverantwortlichen eine stichprobenhafte Prüfung der vom Soll-Bestand abweichenden Wirtschaftsgüter veranlasst werden. Im Rahmen der Inventur sollte außerdem unbedingt beachtet werden, dass – vor allem im Lager- etwaige Fremdware (z.B. Retourwaren) gesondert gelagert bzw. eindeutig gekennzeichnet wird, damit sie nicht fälschlicherweise gezählt und in den Bestand aufgenommen wird.

Sämtliche (negative) Inventurdifferenzen sollten durch die Buchhaltung in der GuV auf dem Sachkonto „Inventurdifferenzen“ aufwandsmindernd verbucht und durch den Inventurverantwortlichen dem Finanzvorstand zur Kenntnis gebracht werden. Die Bestätigung der Kenntnisnahme durch den Finanzvorstand sollte durch eine Unterschrift auf den ausgedruckten Inventurdifferenzen sortiert nach Lagerort erfolgen und sollte zentral in elektronischer Form unter den Jahresabschlussunterlagen auf dem Rechnungswesen internen Laufwerk U:// durch den Bilanzierer im Rahmen der Jahresabschlusserstellung abgelegt werden.

Als vorbereitende Maßnahme im Hinblick auf eine regelmäßige Inventur der IT Hardware, sollte in periodischen Abständen das „Asset Tool“ (Software für die Inventarisierung von IT Hardware) mit der Anlagenbuchhaltung bzw. in weiterer Folge mit der Finanzbuchhaltung abgestimmt werden. Sämtliche internen Transfers von IT Hardware, welche durch das Asset Tool protokolliert werden, sollten in der Anlagenbuchhaltung auf Ebene der Standortcodes nachgezogen werden. Nur auf diese Weise kann im Rahmen der Bestandsaufnahme eine korrekte und vollständige Inventuraufnahmeliste (Soll-Bestand) bereitgestellt und eine sinnvolle Inventurdifferenzenliste nach erfolgter Zählung ausgewertet werden.

Damit die IT in der Lage ist, sämtliche im Umlauf befindliche (inventarisierte) IT Hardware in ihrer Software nachzuvollziehen, wird im „Asset Tool“ für jeden Mitarbeiter beim Eintritt eine „Asset List“ mit der erhaltenen Hardware angelegt (Transfer vom IT Lager zum Mitarbeiter). Beim Austritt des Mitarbeiters ist die gesamte Hardware daher wieder an die IT zu retournieren und im „Asset Tool“ als Transfer zurück ins Lager zu verbuchen. Für die gänzliche Rückgabe der IT Hardware ist grundsätzlich der zuständige Abteilungsleiter bis spätestens 3 Werktage nach dem Austritt des Mitarbeiters verantwortlich. Die Praxis zeigt jedoch, dass die IT Abteilung teilweise nicht einmal über den Austritt von diversen Mitarbeitern Kenntnis erlangt. Auch wird die IT Hardware in diesen Fällen nicht an das zentrale EDV Lager retourniert. Aus diesem Grund sollte ein standardisierter Prozess etabliert werden, welcher die zwingende Meldung eines Austritts an die IT Abteilung beinhaltet. Es sollte jeder Mitarbeiter in der Zentrale in Graz beim Austritt erst

die Unterschrift von einem IT Mitarbeiter auf einem Austrittsformular einholen müssen (als Bestätigung für die Rückgabe der gesamten Hardware), bevor eine finale Lohn- oder Gehaltsabrechnung durch die Personalabteilung stattfinden kann. Handelt es sich um einen Mitarbeiter aus der Zentrale in Schwarzaau oder um einen Mitarbeiter aus einem Fachinstitut, hat der zuständige Abteilungsleiter/ FI Leiter die Hardware entgegen zu nehmen und dies mit seiner Unterschrift zu bestätigen. In diesem Fall sollte die Austritts-Checkliste der Personalabteilung einen Punkt beinhalten, welcher sicherstellt, dass die IT Abteilung ausnahmslos und zeitnah vom Austritt in Kenntnis gesetzt wird.

Inventur der Ausstattung von Fachinstituten

Die erstmalige Bestandsaufnahme der Ausstattung in den Fachinstituten (gebucht auf dem Bestandskonto „Invest in fremdes Gebäude“) bzw. der Büroausstattung in den beiden Zentralen kann in ähnlicher Form wie die Inventur der IT-Hardware abgewickelt werden. Auch hier ist ein Inventurverantwortlicher zu bestimmen, welcher als zentrale Ansprechperson fungiert.

Nachdem bei der FI- bzw. Büroausstattung keine Inventurnummer angebracht ist, muss zum Zwecke der Bestandsaufnahme in den Fachinstituten ein aktueller Auszug aus der Anlagenbuchhaltung für den jeweiligen Lagerort an die FI Leiter per Email versendet werden. Dieser Auszug aus der Anlagenbuchhaltung für das jeweilige Fachinstitut entspricht somit einer Art Zählliste mit Soll-Beständen. Mit Hilfe der Beschreibung laut Auszug aus der Anlagenbuchhaltung ist von den FI Leitern zu bestätigen, ob der Soll-Bestand tatsächlich vorhanden ist, oder ob es davon Abweichungen gibt. Sind zusätzliche Vermögensgegenstände im FI vorhanden, welche nicht auf dem Auszug angeführt sind, so sind diese in einem Excel Anhang mit der Anzahl und einer Beschreibung zu ergänzen. Gegebenenfalls kann- zwecks besseren Veranschaulichung- von dem Wirtschaftsgut auch ein Foto gemacht und der Inventur angehängt werden. Bei Fragen zu einzelnen Positionen auf dem Auszug hat der FI Leiter unverzüglich den Inventurbeauftragten zu konsultieren.

Inventur von Betriebs- und Geschäftsausstattung

Die erstmalige Inventur der Büroausstattung bzw. der Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) ist durch die verantwortlichen Abteilungsleiter für den zuständigen Bereich durchzuführen. Auch sie erhalten vorab eine Art Soll-Bestandsliste in Form eines aktuellen Auszugs aus der

Anlagenbuchhaltung. Nach Einsammlung und Prüfung der Zähllisten auf Vollständigkeit durch den Inventurverantwortlichen ist eine stichprobenhafte interne Prüfung der vollständigen und korrekten Erfassung durch eine unabhängige Person in der Buchhaltung vorzunehmen. Die Inventurdifferenzen sind wiederum übersichtlich nach Lagerort und summiert nach den aktuellen Buchwerten dem Finanzvorstand zur Kenntnis zu bringen, bevor sie durch die Buchhaltung ergebnismindernd ausgebucht werden können.

Aufbauend auf die erstmalige vollständige physische Bestandsaufnahme des Sachanlagevermögens ist in den Folgejahren eine regelmäßige Inventur zum Bilanzstichtag sicherzustellen. Eine vom Vorstand geprüfte und genehmigte schriftliche Inventuranweisung, welche die Prinzipien zur Durchführung sowie die Zuordnung von Verantwortlichkeiten enthält, kann dieses Vorhaben unterstützen.

Anlagenstammdatenänderungen

Um das Risiko von Fehlern oder Missbrauch in der Stammdatenpflege zu reduzieren, sollte in periodischen Abständen (z.B. vierteljährlich) ein Bericht aus der Anlagenbuchhaltung generiert werden, welcher sämtliche Änderungen in den Anlagenstammdaten umfasst. Dieser Bericht sollte von einer zweiten unabhängigen Person aus dem Rechnungswesen im 4-Augen Prinzip stichprobenhaft kontrolliert und mit Unterschrift abgezeichnet werden. Der Bericht inkl. der Unterschrift sollte in elektronischer Form durch das Rechnungswesen unter den Jahresabschluss Unterlagen auf dem Laufwerk U:// abgelegt werden.

Fortlaufende Inventarnummer für sämtliches Sachanlagevermögen

Neben den bereits vorhandenen Neuroth Inventarnummern auf der IT Hardware, sollte vom Kooperationspartner in Erwägung gezogen werden, dass sämtliches Sachanlagenvermögen mit einer fortlaufenden Inventarnummer (Strich- bzw. Barcode) versehen wird. Dies würde die jährliche Bestandsaufnahme aufgrund der eindeutigen Identifizierbarkeit wesentlich vereinfachen. In absehbarer Zukunft wäre es auch denkbar, die Sachanlageninventur ausschließlich elektronisch mit Hilfe einer eigenen Software durchzuführen, um den Inventuraufnahmeprozess schneller, genauer und vor allem effizienter zu gestalten.

Checkliste außerplanmäßige Abschreibungen

Damit der als Anlagevermögen ausgewiesene Bestand zum Bilanzstichtag korrekt bewertet ist, gilt es im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses den vorhandenen Bestand auf die Notwendigkeit von Wertkorrekturen (insbesondere außerplanmäßige Abschreibungen) zu untersuchen. Ein funktionierendes IKS sollte sicherstellen, dass das kritische Hinterfragen der Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände ein institutionalisierter Vorgang ist.

Für diesen Zweck wäre für den Kooperationspartner eine Checkliste, die im Rahmen der Bilanzierung zu bearbeiten ist, sicherlich hilfreich. Der Bilanzierer müsste um den Bilanzstichtag eine Vorlage an die verantwortlichen Bereichsleiter mit der Bitte um fristgerechter Rückmeldung per Email übermitteln. Die Vorlage hätte sämtliches Anlagenverzeichnis für den Bereichsleiter zu beinhalten, welcher die Anlagengüter mit der notwendigen Wertkorrektur inklusive einer Begründung für die außerplanmäßige Abschreibung zu kennzeichnen hätte. Gründe, welche beim Kooperationspartner zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führen können, sind:

- vorzeitiges Ende der Nutzungsdauer durch Beschädigung
- technische und wirtschaftliche Weiterentwicklungen
- Fehlinvestitionen
- gesunkene Wiederbeschaffungspreise⁹⁸

Eine ausreichende Dokumentation der Motive für die außerplanmäßige Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Jahr der Abschreibung durch den Bilanzierer ist nicht nur zweckmäßig, sondern erleichtert in den Folgejahren auch die Aussage darüber, ob diese Abschreibung noch aufrecht ist oder nicht.

6.3.3. Anlagenabgänge

Für das Ausscheiden von Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens (Veräußerung oder Verschrottung) wird dem Kooperationspartner zwingend die Einführung eines verpflichtenden Genehmigungsverfahrens nahegelegt, um das Risiko von Fehlentscheidungen zu vermindern. In einer schriftlichen Richtlinie für die Verschrottung und den Verkauf von Sachanlagevermögen soll

⁹⁸ Vgl. GEIRHOFER (2011), S. 227.

festgehalten werden, dass bei jeglichem Anlagenabgang ein vorgefertigtes Formular durch den zuständigen Abteilungsleiter auszufüllen und signieren ist, welches von einer zweiten Person aus dem Management (z.B. Leiter Rechnungswesen) im 4-Augen Prinzip zu genehmigen ist.

Die Etablierung dieser Richtlinie soll darüber hinaus auch der Verhinderung von Missbräuchen in Form von Diebstahl und zeitweiliger Zweckentfremdung von Vermögensgegenständen dienen. Analog dem Anschaffungsvorgang ist auch der Abgang von Sachanlagevermögen ausreichend zu dokumentieren. Es wird empfohlen, die vollständig ausgefüllten und genehmigten Formulare mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen und sowohl in elektronischer Form zentral auf dem Laufwerk U:// als auch in physischer Form in der Buchhaltung zu archivieren. Gemeldete Verschrottungen und Verkäufe sind vor Erfassung in der Anlagenbuchhaltung ferner durch die Buchhaltung abzustimmen und zu verifizieren.

Die vollständige Erfassung sämtlicher Anlagenabgängen beim Kooperationspartner kann vom IKS nur dadurch gewährleistet werden, indem fixe Abläufe installiert werden, die der Buchhaltung Verschrottungen, Verkäufe bzw. Teilverkäufe zwingend melden. Aus diesem Grund soll ein klar nachvollziehbares Meldeverfahren auch Bestandteil der Richtlinie für die Verschrottung und den Verkauf von ausgemusterten Anlagegütern sein. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, dass bei Abgängen alle Anlagenteile erfasst werden. Dies ist vor allem bei der Schließung von Fachinstituten (in der Regel im Zuge von Standortwechseln) nicht ohne weiteres gewährleistet. Die Abgangsmeldungen sollten daher bei komplexen Abgängen von befugten Personen in Zusammenarbeit und Absprache mit der Buchhaltung / dem Rechnungswesen durchgeführt werden. In der Vergangenheit wurde in der Anlagenbuchhaltung häufig für Umbauten nur eine einzige Position (tituliert als „Umbau“) als Zugang verbucht. Daher wird es für die Bestimmung der konkreten Anlagenabgänge eine unterjährige umfassende physische Bestandsaufnahme vor Ort mit der Unterstützung der Buchhaltung / des Rechnungswesens bedürfen.

Beim Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem Unternehmen, welche zumindest noch ein technisches Nutzungspotenzial haben, sollte ferner die bestmögliche Verwertung angestrebt werden. Insbesondere beim Abgang von bereits abgeschriebenen Ausstattungsgegenständen (z.B. in Folge von Änderungen des „Storekonzepts“) und bei bereits abgeschriebener EDV Hardware (z.B. in Folge von periodischen Umstellungen auf leistungsfähigere Prozessoren), welche noch gänzlich funktionsfähig sind, kann ein Verkauf an

interessierte Mitarbeiter via Neuroth Intranet oder über „Willhaben“ angedacht werden. Dies natürlich unter der Prämisse eines vernünftigen Kosten-Nutzen Verhältnisses.

6.4. Allgemeine Verbesserungsvorschläge

Während im vorangegangenen Kapitel Optimierungspotenzial speziell für den Bereich Sachanlagevermögen aufgezeigt wurde, sollen nachfolgend allgemeine Verbesserungsvorschläge präsentiert werden. Es handelt sich hierbei um Empfehlungen an den Kooperationspartner, welche indirekt auch den Bereich Sachanlagevermögen betreffen, jedoch grundsätzlich das unternehmensweite IKS optimieren sollen.

6.4.1. IKS Koordination und laufende Überwachung

Wie in Kapitel 2.4. beschrieben, ist die Kontrolle und Überwachung im Rahmen des IKS eine nicht delegierbare Verantwortung des Vorstandes. Der Vorstand des Kooperationspartners ist für die Wirksamkeit des IKS letztlich selbst verantwortlich und handelt zwingen gesetzwidrig, wenn die ihm obliegenden Sorgfaltsstandards im IKS vernachlässigt werden.

Der Vorstand kann sich jedoch beraten und helfen lassen. In größeren Unternehmen wird die Unternehmensleitung in der Regel eine Interne Revision in Form einer eigenen Stabstelle für die Prüfung der Funktionsfähigkeit des IKS heranziehen. Bei der Neuroth AG ist der Autor dieser Arbeit seit Kurzem als IKS Koordinator für die jährliche Aktualisierung der Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorgänge verantwortlich. Außerdem ist der Autor zentrale Ansprechperson für die jährliche Prüfung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung durch die externe Revision.

Eine **interne** laufende Überprüfung des IKS im Unternehmen anhand von Checklisten findet derzeit nicht statt. Dabei sollte das IKS in periodischen Abständen auf zwei verschiedenen Ebenen überprüft werden. Einmal sollte der Prozessverantwortliche im Rahmen seiner Tätigkeit die Durchführung der internen Kontrollen (beispielsweise in Form von Stichproben oder Soll-Ist Vergleichen) überwachen. In weiterer Folge sollte der Vorstand einen IKS Verantwortlichen einsetzen, welcher im Auftrag der Geschäftsleitung wesentliche Teile der Überwachungsaufgaben wahrnimmt und die unternehmensweite Überwachung des IKS gewährleistet.

In der Literatur wird einhellig davon ausgegangen, dass die Verantwortlichkeit der Prüfung in der Internen Revision angesiedelt sein sollte.⁹⁹ Nachdem die Neuroth AG zwar keine Interne Revision, aber dafür ein Qualitätsmanagement als Stabstelle eingerichtet hat, sollte nicht der Autor dieser Arbeit sondern der Leiter Qualitätsmanagement als IKS Verantwortlicher eingesetzt werden. Dies ist auch der Tatsache geschuldet, dass der Autor selbst für bestimmte Teilprozesse im Rechnungswesen die Verantwortung trägt.

6.4.2. Berichterstattung an den Aufsichtsrat

Die Einrichtung und die Steuerung des IKS sind Aufgabe der Geschäftsleitung. In der Verantwortung des Aufsichtsrates liegt es jedoch, das Unternehmen und die Geschäftsleitung eingehend zu überwachen. Des Weiteren hat der Aufsichtsrat sicherzustellen, dass Risiken, welche die Unternehmensziele gefährden können, frühzeitig identifiziert und adäquate Maßnahmen eingeleitet werden.

Zur Wahrung seiner Überwachungsfunktion hat der Aufsichtsrat die Qualität des IKS regelmäßig mit der Geschäftsleitung zu erörtern. Bei größeren Unternehmen führt die Interne Revision im Auftrag des Aufsichtsrates eigene Prüfungen durch und liefert dafür einen Bericht ab.

Beim Kooperationspartner stützt sich der Aufsichtsrat aktuell ausschließlich auf die Feststellungen, Hinweise sowie Optimierungsvorschläge des Wirtschaftsprüfers (Management Letter). Es sollte jedoch dazu übergegangen werden, dass der IKS Verantwortliche der Neuroth AG mindestens jährlich an den Aufsichtsrat Bericht erstattet. Dieser Bericht sollte durch den Vorstand im Rahmen einer vierteljährlichen Sitzung dem Aufsichtsrat präsentiert werden und folgende Fragen beantworten:

- Wie ist die derzeitige Qualität des IKS zu beurteilen?
- Gab es Änderungen hinsichtlich der Bewertung der Risiken? Sind die Kontrollmaßnahmen in der Lage die Risiken abzudecken und ihre Kontrollziele zu erreichen?
- Erfordern wirtschaftliche, organisatorische oder Systemänderungen Adaptionen im IKS? Haben sich Prozesse in dem Ausmaß geändert, dass die bestehenden Kontrollmaßnahmen dadurch unwirksam sind?

⁹⁹ Vgl. IIA AUSTRIA (2009), S. 43.

- Inwieweit werden automatisierte Kontrollen eingesetzt um die Zahl an manuellen Kontrollen auf ein Minimum zu beschränken?
- Werden bestehende Kontrollmaßnahmen durch die jeweiligen Prozessverantwortlichen entsprechend wahrgenommen?
- Wurden Vorgaben hinsichtlich der Anpassung oder Einführung von Kontrollmaßnahmen seit der letzten Überprüfung zeitgerecht umgesetzt?

6.4.3. Bilanzierungshandbuch

Aktuell gibt es beim Kooperationsunternehmen keine schriftlichen internen Bilanzierungsrichtlinien in Form eines Bilanzierungshandbuches oder ähnliches. Dabei unterstützen standardisierte Arbeitsanweisungen eine einheitliche Vorgangsweise bei der Verbuchung und Bewertung. Das Bilanzierungshandbuch, welches es bei der Neuroth AG zu konzipieren gilt, hat die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze mit den internen Prozessen zu kombinieren. Es muss ferner für konkrete, begriffliche und aktuelle Bilanzierungsgrundsätze sorgen und auf die unternehmensspezifischen Anforderungen und Prozesse der Neuroth AG konfiguriert sein. Dadurch wird die Effizienz und Effektivität der Rechnungslegung gesteigert und mögliche Risiken reduziert. Darüber hinaus soll durch dieses Handbuch die Abschlusserstellung nicht als unnötig lang, uneffektiv und dadurch auch kostspielig gestaltet sein.

Um die Aktualität und Nützlichkeit des Bilanzierungshandbuches sicherzustellen, sind zwingen folgende Maßnahmen durch den Kooperationspartner vorzusehen:

- laufende Überarbeitung aufgrund von Gesetzesänderungen
- Ergänzung neuer Themenstellungen aufgrund der Entwicklung des Unternehmens
- Einarbeitung von neuen Sachverhalten aufgrund von Empfehlungen durch den Abschlussprüfer sowie auch aufgrund von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung

Hinsichtlich des Investitionsprozesses im Bereich Sachanlagevermögen erleichtern standardisierte Arbeitsanweisungen konkret die Durchführung von Routinemaßnahmen im Hinblick auf die Buchungsmethodik, Abschreibungsdauer, Zuordnung von Anlageklassen oder Durchführung diverser Kontrollen. Folgende Punkte werden der Neuroth AG im Zusammenhang mit dem Sachanlagevermögen nahegelegt in das Bilanzierungshandbuch aufzunehmen:

- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sollte für die einzelnen Gruppen von Sachanlagevermögensgegenständen mit umfassend konkreten unternehmens-typischen Beispielen aus der Vergangenheit vorgegeben sein, um so eine unternehmenseinheitliche Einschätzung zu gewährleisten (als Abschreibungsmethode kommt derzeit bei der Neuroth AG auch unternehmensrechtlich ausschließlich die lineare Abschreibung zum Einsatz).
- Es sollten ferner Richtlinien zur Unterscheidung von aktivierungspflichtigen Anlagen, Instandsetzungen und Instandhaltungen ausgearbeitet werden; darüber hinaus sollte die Entscheidungskompetenz über strittige Sachverhalte auf eine konkret verantwortliche Person übertragen werden.
- Die Bilanzierungsrichtlinien der Neuroth AG sollen nicht nur ausschließlich unternehmensrechtlichen Zwecken dienen, sondern auch auf steuerliche Sondervorschriften wie z.B. Abschreibungsdauer für PKWs und die Angemessenheitsprüfung für PKWs hinweisen.
- Es ist in diesem Handbuch festzulegen ob die steuerliche Begünstigung der geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) gemäß § 13 EStG in Anspruch genommen wird.
- Schließlich sollte auch die richtige bilanzielle Behandlung von Subventionen und die zwei Ausweisalternativen derselben thematisiert werden.

6.4.4. Stellenbeschreibungen

Wie in Kapitel 5.3. beschrieben, wird durch den Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfungshandlungen auch der Selbstorganisationsgrad eines Unternehmens beurteilt. Zum Selbstorganisationsgrad zählt dabei unter anderem eine geregelte Aufgabenverteilung mit genauer Festlegung der Verantwortungsbereiche, sowie die Bestimmung der Stellvertretung in Fällen von Urlaub oder Krankheit. Für gewöhnlich werden diese Dinge in Stellenbeschreibungen schriftlich für die einzelnen Stellen dokumentiert.

Dem Zeit- als auch Organisationsaufwand ist es geschuldet, dass beim Kooperationspartner derzeit noch keine Stellenbeschreibung in schriftlicher Form vorhanden sind. Um jedoch den Forderungen der externen Revision hinsichtlich des notwendigen Selbstorganisationsgrades nachzukommen, gilt es für sämtliche Stellen die damit verbundenen Ziele, Aufgaben und Kompetenzen wiederzugeben. Ferner sind die Eingliederung der jeweiligen Stelle in die Organisationsstruktur der Neuroth AG und damit eine Abgrenzung zu anderen Stellen zu dokumentieren. Zusammenhängend damit ist auf die sachliche Zuständigkeit und Verantwortung, die sich aus den jeweiligen Aufgaben der Stelle ergeben, Bezug zu nehmen und hinreichend zu erläutern. Schließlich gilt es die aktive (der Stelleninhaber vertritt...) und passive Stellvertretung (der Stelleninhaber wird von...vertreten) in dieser Stellenbeschreibung zu verschriftlichen. Die Stellvertretung muss jederzeit bekannt sein, um sowohl bei geplanter, als auch ungeplanter Abwesenheit die notwendigen Aufgaben der Stelle zu übernehmen oder für die Erledigung dessen sorgen zu können. Die Vertretung sollte darüber hinaus auch im unternehmenseigenen Telefonbuch gepflegt werden.

Auch wenn die erstmalige Konzeption sowohl zeit- als auch organisationsaufwendig ist, sind die Vorteile von Stellenbeschreibungen nicht von der Hand zu weisen: neben der Verhinderung von Kompetenzschwierigkeiten, beugen Stellenbeschreibungen auch Missverständnissen vor. Ferner erleichtern sie sowohl die Stellenbesetzung als auch das Einarbeiten von neuen Mitarbeitern.¹⁰⁰

Die jeweils aktuelle Fassung der Stellenbeschreibungen sollte zudem jeweils im NeuroNet unter abrufbar sein und der Dienstnehmer somit hierzu jederzeit Zugang haben.

¹⁰⁰ Vgl. ZELL (2006), S. 1.

7. Zusammenfassung und Ausblick

Unternehmerisches Handeln ist stets mit Risiko verbunden. Dem Risiko vollständig zu entgehen ist nicht möglich. Risiken führen zu Unsicherheit und einer ungewissen Zukunft. Risiko verlangt daher nach Kontrolle und Steuerung. Die Bedeutung der Kontrolle von Unternehmensrisiken ist heute wichtiger denn je. Aufgrund der steigenden Komplexität von global agierenden Unternehmen und deren Anforderungen an die Prozesse, ist es von zentraler Bedeutung, die eigenen Prozesse kontinuierlich zu aktualisieren und neu auftretende Risiken frühzeitig zu erkennen.

Neben den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Unternehmensführung verpflichtet auch konkrete gesetzliche Vorgaben die Unternehmensführung zur Einrichtung eines „internen Kontrollsystems“ (IKS). Ein zentrales Regelwerk dazu stellt das COSO-Rahmenwerk dar, welches sich für die Unterstützung bei der Ausgestaltung und Überwachung eines internen Kontrollsystems etabliert hat. Das dreidimensionale COSO-Modell in Form eines Würfels illustriert, dass sich bei einem funktionierenden IKS die drei wesentlichen Zielsetzungen (Operations, Reporting, und Compliance) auf alle fünf Komponenten (Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Überwachung) beziehen und dabei auf allen Unternehmensebenen zur Anwendung gebracht werden sollen.

Das bestehende interne Kontrollsystem des Kooperationspartners im Bereich Sachanlagevermögen weist Optimierungsbedarf aus. Neben fehlender Prozessbeschreibungen, stellt vor allem die veraltete und nur teilweise vorhandene Dokumentation in diesem Geschäftsbereich einen erheblichen Mangel dar. Darüber hinaus wurden erstmalig durch den Abschlussprüfer Verfehlungen festgestellt und im Management Letter an den Vorstand und Aufsichtsrat kommuniziert.

Das Ergebnis der vorliegenden Arbeit besteht in einem Maßnahmenplan. Indem das aktuelle Teil-IKS hinsichtlich bestehender Defizite analysiert wurde, wurden Verbesserungsvorschläge und Optimierungspotenzial für die einzelnen Subprozesse aufgezeigt. Beim Maßnahmenplan handelt es sich um Empfehlungen an den Kooperationspartner zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit. Er soll ferner ein zusätzlicher Baustein dafür sein, dass Eigentümer, Lieferanten und Mitarbeiter vor Betrug und Fehlern geschützt werden.

Ein weiteres Ergebnis dieser Arbeit besteht in einer Risiko-Kontroll-Matrix für den Bereich Sachanlagevermögen. Diese Matrix zeigt übersichtlich in tabellarischer Form für die wichtigsten Teilprozesse die festgestellten Risiken und die dafür bestimmten Kontrollaktivitäten und Überwachungsmaßnahmen. Bereits vorhandene Kontrollmaßnahmen werden in schwarzer Schrift, die empfohlenen Verbesserungsvorschläge in roter Schrift dargestellt. Darüber hinaus werden neben den verantwortlichen Personen auch das Fehleraussagerisiko und die notwendigen Hilfsmittel dargestellt. Die Matrix liefert als vollständige und aktuelle Dokumentation in diesem Geschäftsbereich eine hinreichende Basis für die Beurteilung des Teil-IKS für den Vorstand, Aufsichtsrat und auch den Abschlussprüfer. Durch die Gegenüberstellung der einzelnen Prozessschritte und deren Risiko, ist es ferner für die Prozessverantwortlichen einfacher möglich, sich ein Bild über die internen Kontrollen zu machen. Darüber hinaus soll für die Verantwortlichen auch ein Bewusstsein für die Bedeutsamkeit eines funktionierenden IKS geschaffen werden.

Hinsichtlich der zukünftigen Ausgestaltung des Teil-IKS ist es von Bedeutung, dass die Prozesse aktuell gehalten und neu aufkommende Risiken antizipiert werden. Eine absolute Sicherheit lässt sich nicht erreichen, weil jedem internen Kontrollsystem die Möglichkeiten von Fehlern immanent ist. Wenn das IKS jedoch nicht nur als bürokratische Barriere gesehen wird, sondern als Nutzen stiftendes Instrument, welches integraler Bestandteil der Unternehmensprozesse auf allen Ebenen ist, kann es ein positiver Beitrag zum Erreichen der Geschäftsziele und zum Unternehmenserfolg beisteuern. Vor diesem Hintergrund darf aber nicht vergessen werden, dass sowohl die Einführung einer positiven Kontrollkultur als auch die widerspruchsfreie und tatkräftige Unterstützung der obersten Entscheidungsträger zentrale Gründe dafür sind, ob das IKS von den Mitarbeitern angenommen und nachhaltig als wesentliches Element einer guten Corporate Governance tatsächlich gelebt wird. Im besten Fall wird die Kontrolle als Konsequenz nicht lediglich als ein Werkzeug zur Vermeidung von negativen Ergebnissen wahrgenommen, sondern dient der vorsorglichen Gewährleistung zur Erreichung der Unternehmensziele.

Literaturverzeichnis

- AIGNER, D./AIGNER, H.-J./EBMER, C./STIEGLER, H. [2017]: Krisen- und Sanierungsmanagement: Betriebswirtschaft und Recht vor, während und nach der Krise: Leistungswirtschaftliche Sanierung: ein Managementkonzept für Krisensituationen, 1. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.
- BALZAR, C./REDLEIN, B./WAIBEL, A. [2013]: Die Bedeutung und Prüfung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2013, hrsg. von iwv Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 1. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2013.
- BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2018]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 10. Auflage, Wien: LexisNexis Verlag, 2018.
- BUNGARTZ, O. [2017]: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS) – Steuerung und Überwachung von Unternehmen, 5. neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2017.
- BÜSCH, M. [2013]: Praxishandbuch Strategischer Einkauf: Methoden, Verfahren, Arbeitsblätter für professionelles Beschaffungsmanagement, 3. korrigiert Auflage, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2013.
- DEMUT, T. [2011]: Definition und Organisation des Internen Kontrollsystems – Organisation und praktische Umsetzung, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem, hrsg. von LÖFFLER H./AHAMMER M./KERSCHBAUMER H./NAYER M., 2. aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2011, Kapitel I, S. 19-40.
- DIEPRESSE.COM [2017]: Bilanzfälschung bei Kika-Leiner Mutter: Aktie im freien Fall, 06.12.2017, https://diepresse.com/home/wirtschaft/unternehmen/5333820/Bilanzfaelschung-bei-KikaLeiner-Mutter_Aktie-im-freien-Fall, [14.01.2020].
- FÜERMANN, T. [2014]: Prozessmanagement: kompaktes Wissen – konkrete Umsetzung – praktische Arbeitshilfen, München: Carl Hanser Verlag, 2014.
- GEIRHOFER, S. [2011]: Immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, ungesteuerte Rücklagen, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem, hrsg. von LÖFFLER H./AHAMMER M./KERSCHBAUMER H./NAYER M., 2. aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2011, Kapitel IV, S. 217-230.
- GRABHER, D. [2014]: Aktualisiertes COSO Internal Control – Integrated Framework: Neues Rahmenwerk für die Gestaltung und Prüfung des IKS, in: CFO aktuell (2014), 1, S. 11-14.
- GRÜNBERGER, H. [2004]: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung: Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards, Wien: Linde Verlag, 2004.
- HORVÁTH, P. [2011]: Controlling, 12. vollständig überarbeitete Auflage, München: Franz Vahlen Verlag, 2011.

- HUNZIKER, S./DIETIKER, Y./SCHILTZ, K./GWERDER, L. [2015]: Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten: Risikomanagement und IKS für Schweizer Gemeinden, 1. Auflage, Bern: Haupt Verlag, 2015.
- IIA AUSTRIA, Institut für Interne Revision Österreich (Hrsg.) [2009]: Das Interne Kontrollsystem aus der Sicht der Internen Revision, 2. überarbeitete Auflage, Wien: Linde Verlag, 2009.
- IIA AUSTRIA, Institut für Interne Revision Österreich (Hrsg.) [2014]: Das unternehmensweite Risikomanagementsystem aus der Sicht der Internen Revision, 2. vollständig überarbeitete und erweiterte Neuauflage, Wien: Linde Verlag, 2014.
- KLINGER, M./KLINGER, O. [2009]: Das interne Kontrollsystem im Unternehmen – Checklisten, Organisationsanweisungen, Praxisbeispiele und Muster-Prüfberichte, 2. Auflage, München: Franz Vahlen Verlag, 2009.
- KLINGER, M./KLINGER, O. [2011]: ABC der Gestaltung und Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) im Unternehmen, 3. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2011.
- KPMG Schweiz [2005]: Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis: eine aktuelle Standortbestimmung, https://www.business.uzh.ch/dam/jcr:fffff-d7d1-41c2-ffff-ffffb8cf5b81/KPMG_Studie_397869.pdf, [14.01.2020].
- KREUZER, C. [2010]: IKS – Internes Kontrollsystem, in: CFO aktuell (2010), 1, S. 25.
- LÜCK, W. [2006]: Zentrale Tätigkeitsbereiche der Internen Revision: Aktuelle und zukünftige Schwerpunkte erfolgreicher Revisionsarbeit, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2006.
- MENZIES, C. [2006]: Sarbanes-Oxley Act: Professionelles Management interner Kontrollen, Stuttgart: Schäffer-Pöschel Verlag, 2006.
- MILLA, A./VCELOUCH-KIMESWENGER, R./WEBER, M. [2008]: Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008: Praxiskommentar, 1. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2008.
- NAGY, G./REIMOSER, G./HEITER, A. [2005]: Die Prüfung interner Kontrollen u.a. beim Einsatz von Informationstechnologie, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2005, hrsg. von iwip Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien: Linde Verlag, 2005.
- NAYER, M./BALZAR, C. [2011]: Grundaussagen über das vorhandene Interne Kontrollsystem, in: Handbuch zum Internen Kontrollsystem, hrsg. von LÖFFLER H./AHAMMER M./KERSCHBAUMER H./NAYER M., 2. aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2011, Kapitel III, S. 187-208.
- NAYER, M./REIMOSER, G./WURZER, M. [2010]: Allgemeine Prüfung des internen Kontroll- und Risikomanagements, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2010, hrsg. von iwip Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien: Linde Verlag, 2010.
- ODENTHAL, R. [2005]: Kriminalität am Arbeitsplatz: Korruption und Unterschlagung durch Mitarbeiter erkennen und verhindern, 1. Auflage, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2005.

- PwC [2007]: Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, <https://www.yumpu.com/de/document/view/21553700/internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel-pwc>, [14.01.2020].
- PASTNER, M. [2005]: Corporate Governance und Wirtschaftskriminalität, 1. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2005.
- PFAFF, P./RUUD, F. [2007]: Schweizer Leitfaden zum internen Kontrollsystem (IKS), Zürich: Orell Füssli Verlag, 2007.
- REDLEIN, B./WOLF, G./BAUMÜLLER, J. [2016]: Risikoorientierte Prüfungsplanung nach ISA unter Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, Wien: Linde Verlag, 2016, S. 66-104.
- REISENHOFER, C. [2011]: Prüfungsausschuss im Aufsichtsrat & unternehmensinterne Kontrollsysteme: Handbuch, 1. Auflage, Wien: dbv-Verlag, 2011.
- SCHÖNI, D. [2006]: Dokumentation von Prozessen: Anforderungen im Hinblick auf das IKS, in: Disclose – Aktuelles aus Rechnungslegung und Revision, hrsg. von PricewaterhouseCoopers, http://www.grafmoll.ch/kundenPDF/PwC_Disclose_November_2006_d.pdf, [17.09.2019].
- SCHULTZ, J. [2010]: Effektive und effiziente Ausgestaltung des internen Kontrollsystems der Finanzberichterstattung unter dem Unternehmensrechts-Änderungsgesetz von 2008, in: RWZ (2010), 11, S. 339-347.
- SEICHT, G. [2001]: Investition und Finanzierung, 10. aktualisierte und wesentlich erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2001.
- SEICHT, G. [2008]: Investitionsentscheidungen richtig treffen: Leitfaden; theoretische Grundlagen und praktische Gestaltung von Investitionskalkülen sowie von Investitionsplanungs- und Kontrollprozessen, Wien: LexisNexis Verlag, 2008.
- WINTER, B./KERN, M./KEMPTNER, S./HLAWENKA, T. [2012]: Das interne Kontrollsystem (IKS), in: RWP Rechnungswesen für die Praxis (2012), 4, S. 97-102.
- ZELL, H. [2006]: Die Grundlagen der Organisation: Lernen und Lehren, <http://www.ibim.de/pl+orga/2-4.htm>, [14.01.2020].
- ZISCHG, K. [2013]: Praxishandbuch Investition, 2. aktualisierte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2013.

Anhang

Die folgende Risiko-Kontroll-Matrix stellt das zentrale Dokument für das IKS im Bereich Sachanlagevermögen dar. Sie ordnet die Risiken den wesentlichen Prozesstätigkeiten sowie anschließend die Kontrollaktivitäten bzw. Überwachungsmaßnahmen den Risiken zu. Die bereits bestehenden und in die Arbeitsabläufe integrierten Kontrollmaßnahmen werden in der Matrix in schwarzer Schrift gedruckt und die Empfehlungen an den Kooperationspartner in roter Schrift.