

Wesentliche Merkmale des auf die Rechnungslegung bezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems

Ein kompakter Leitfaden für deren Beschreibung in einem Lagebericht

EDITORIAL

Mit der in 2009 verabschiedeten grundsätzlichen Neuregelung des Bilanzrechts sind auch neue Anforderungen an die Beschreibung wesentlicher Merkmale des IKS und des RMS im Lagebericht kodifiziert worden. Damit stellt sich für die Praxis die Frage, welche Angaben konkret erforderlich sind.

Ausgehend von den grundlegenden Rechnungslegungsprozessen und spezifischen Gegebenheiten der Gestaltung von IKS und RMS in den Unternehmen leiten wir entsprechende Dokumentationsanforderungen ab.

Zum Abschluss finden Sie eine checklistenartige Zusammenfassung von auf die Rechnungslegung bezogenen Merkmalen eines IKS und RMS, die Ihnen zahlreiche Anknüpfungspunkte für die Abfassung diesbezüglicher Formulierungen im Lagebericht bietet.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

Inhalt

| | |
|---|----|
| 1. Neue gesetzliche Anforderungen..... | 1 |
| 2. Die grundlegenden Rechnungslegungsprozesse..... | 2 |
| 3. Interne Kontrollsysteme | 4 |
| 4. Risikomanagementsysteme.. | 7 |
| 5. Wesentlicher Einfluss der Organisationsform..... | 8 |
| 6. Dokumentationsanforderungen | 9 |
| 7. Zusammenfassung von auf die Rechnungslegung bezogenen Merkmalen eines IKS und RMS..... | 10 |

1. Neue gesetzliche Anforderungen

Der Lagebericht deutscher Unternehmen hat im letzten Jahrzehnt zunehmend an Bedeutung gewonnen, den Jahresabschluss zu ergänzen und zu erläutern. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sind die Pflichtangaben im Lagebericht für kapitalmarktorientierte Unternehmen wiederum erweitert worden: Und zwar um Beschreibungen zum internen Kontroll-

system (IKS) und zum internen Überwachungssystem bzw. Risikomanagementsystem (RMS) im Hinblick auf die Art und Weise des Zustandekommens (Prozesse) der Angaben in der Rechnungslegung.

In § 289 Abs. 5 und § 315 Abs. 2 HGB n.F. ist Folgendes für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB (das sind solche, die kapitalmarktorientiert sind, d.h. die durch Wertpapiere einen organisierten Markt [WpHG] in Anspruch nehmen oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt haben) geregelt:

„Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d haben im Lagebericht

- *die wesentlichen Merkmale - des internen Kontrollsystems („IKS“) und - des Risikomanagementsystems („RMS“)*
- *im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.“*

Diese Regelung des BilMoG gilt bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben (zu den Auswirkungen insgesamt vgl. die unsere Argumentation zusammenfassende **Abb. 1** auf S. 3).

Im Konzernlagebericht sind nach § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB die Beschreibungen der wesentlichen Merkmale des IKS und RMS auch dann aufzunehmen, wenn nur ein Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, obwohl das Mutterunternehmen selbst nicht kapitalmarktorientiert ist. Sollte in einem Unternehmen kein rechnungslegungsbezogenes IKS oder RMS eingerichtet sein, so ist dies im Lagebericht anzugeben (Negativabgrenzung).

Weiter gehende Regelungen des Deutschen Standardisierungsrats (DSR) liegen derzeit nur im Entwurf (E DRÄS 5) vor, der am 5.1.2010 verabschiedet wurde und zum Wirksamwerden noch der Verkündung durch das Bundesjustizministerium (BMJ) bedarf.

Bevor man sich mit Einzelheiten des IKS oder RMS beschäftigt, ist es notwendig, sich die grundlegenden Rechnungslegungsprozesse differenziert nach Art und Inhalt vor Augen zu führen.

2. Die grundlegenden Rechnungslegungsprozesse

2.1 Überblick

Das HGB regelt die Rechnungslegung im Dritten Buch (Handelsbücher). Das Dritte Buch selbst ist in prozessualer Sicht wie folgt gegliedert:

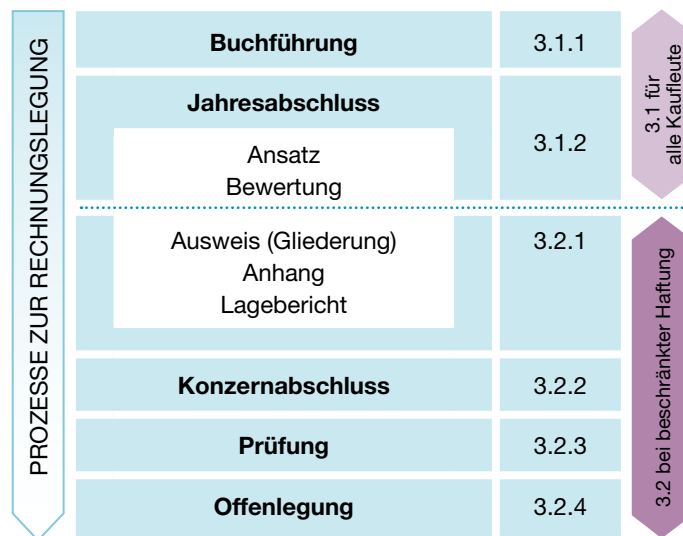
- Bücher führen,
- danach (Jahres-)Abschluss erstellen,
- ggf. konsolidieren,
- prüfen und
- offenlegen (siehe **Abb. 2**).

Dabei setzt das eine jeweils auf das andere auf: So ist die Buchführung unabdingbare Voraussetzung für einen (Jahres-)Abschluss, Abschlüsse auf der Ebene von Einzelunternehmen sind unabdingbare Voraussetzung für deren Konsolidierung im Rahmen eines Konzerns usw. Jeder dieser Bereiche muss aber auch eigenständig als Prozess gesehen werden.

2.2 Buchführung

Kaufmännische Bücher sind Aufzeichnungen, die tatsächliche Geschäftsvorfälle (Transaktionen) abbilden. Dabei können prinzipiell der Abschluss einzelner Geschäfte (Verpflichtungs- oder Verfügungsgeschäfte) oder die Aufstel-

Abb. 2: Gliederung des Dritten Buchs im HGB nach Abschnitten



lung eines Inventars (Bestände) aufgezeichnet werden. Zur Abbildung von Geschäftsvorfällen kennt das HGB nur zwei grundlegende Verfahren:

- die Inventur (Zählen, § 240 HGB) oder
- eine Bestandsfortschreibung nach Art, Menge und Wert (§ 241 Abs. 2 HGB).

Auch bei Bestandsfortschreibungen sind immer Kontrollen der fortgeschriebenen Daten auf Vollständigkeit und Richtigkeit (Existenz) durch Abgleich mit den tatsächlichen Verhältnissen erforderlich (Zählen). Mit einer Bestandsfortschreibung sind zwei grundlegende Vorteile verbunden:

- (1) Der Abgleich kann vorgezogen und unterjährig anstatt erst am Abschluss-Stichtag vollzogen werden.
- (2) Es können Zeitpunkte mit niedrigen Beständen gewählt werden, was den Aufwand erheblich reduzieren kann.

Typischerweise in Nebenbüchern geführte Bestandsfortschreibungen sind:

- das Anlagengitter (§ 268 Abs. 2 HGB) und
- die Personenkonten für Debitoren sowie Kreditoren.

Darüber hinaus sind z. B. nach Steuergesetzen gesonderte Aufzeichnungen zu führen wie etwa Bücher über den

- Wareneingang (§ 143 AO) und den
- Warenausgang (§ 144 AO).

Solche gesonderten Aufzeichnungen dienen schon internen Kontrollen beispielsweise zur Verprobung von Fehlmengen bei Inventuren (vgl. 161 AO).

Abb. 1: Angaben im Lagebericht

(§-Angaben ohne Zusatz beziehen sich auf das HGB. Zur Erläuterung vgl. PKF aktuell 1/2007 unter www.pkf.de/Publikationen)

| | KONZERN | EINZELABSCHLUSS | | EINSCHRÄNKUNG |
|--|---------------------|---------------------|--|--------------------------|
| GESCHÄFTSVERLAUF UND LAGE DER GESELLSCHAFT | § 315 Abs. 1 Satz 1 | § 289 Abs. 1 Satz 1 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Geschäftsverlauf ▪ Geschäftsergebnis ▪ Lage der Gesellschaft als Bild der tatsächlichen Verhältnisse darstellen | |
| | § 315 Abs. 1 Satz 2 | § 289 Abs. 1 Satz 2 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ analysieren | |
| | § 315 Abs. 1 Satz 3 | § 289 Abs. 1 Satz 3 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ bedeutsame finanzielle Leistungsindikatoren einbeziehen ▪ Beträge im Jahresabschluss erläutern | |
| | § 315 Abs. 2 Nr. 3 | § 289 Abs. 2 Nr. 3 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ F&E | |
| | § 315 Abs. 1 Satz 4 | § 289 Abs. 3 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ nichtfinanzielle Leistungsindikatoren ▪ Umweltbelange ▪ Arbeitnehmerbelange | § 267 Abs. 3 |
| NEU | § 315 Abs. 2 Nr. 5 | § 289 Abs. 5 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ wesentliche Merkmale IKS + RMS im Hinblick auf Rechnungslegungsprozesse | § 264 d |
| NACH-TRAGS-BERICHT | § 315 Abs. 2 Nr. 1 | § 289 Abs. 2 Nr. 1 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Stichtag (Nachtragsbericht) | |
| RISIKOBERICHT | § 315 Abs. 2 Nr. 2a | § 289 Abs. 2 Nr. 2a | <ul style="list-style-type: none"> ▪ RMS: Ziele und Methoden einschl. Sicherungsgeschäfte | |
| | § 315 Abs. 2 Nr. 2b | § 289 Abs. 2 Nr. 2b | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Preisänderungsrisiken ▪ Ausfall-Risiken ▪ Liquiditäts-Risiken ▪ Risiken aus Zahlungsstromschwankungen jeweils bzgl. Finanzinstrumente (Risikobericht) | |
| PROG-NOSE-BERICHT | § 315 Abs. 1 Satz 5 | § 289 Abs. 1 Satz 4 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ voraussichtliche Entwicklung mit Chancen und Risiken ▪ Annahmen angeben (Prognosebericht) | |
| SONSTIGES | § 289 Abs. 2 Nr. 4 | § 289 Abs. 2 Nr. 5 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vergütungssystem zu § 289 Abs. 9 / § 314 Abs. 1 Nr. 6 | |
| | § 315 Abs. 4 | § 289 Abs. 4 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Angaben zu Zusammensetzung Kapital, Anteilsrechte etc. | AG, KGaA § 2 Abs. 7 WpHG |
| | | § 289 Abs. 2 Nr. 4 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Zweigniederlassungen | |
| | § 315 Abs. 1 Satz 6 | § 289 Abs. 1 Satz 5 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Versicherung, dass nach bestem Wissen und Gewissen § 289 Abs. 1 Satz 1 erfüllt | § 267 Abs. 2 Satz 3 |

2.3 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss führt sämtliche Aufzeichnungen aus Inventaren und Nebenbüchern im Hauptbuch zusammen und weist dessen Konten und Salden nach bestimmten Zuordnungskriterien in Bilanz und GuV aus. Das Hauptbuch ist das Logbuch des Unternehmers.

2.4 Abbildung von Geschäftsprozessen

Wichtig für die spätere Analyse von internen Kontrollen und Risiken ist es, die (tatsächlichen) Geschäftsprozesse eines Unternehmens und ihre Verknüpfung zur Buchführung und zum Jahresabschluss zu betrachten bzw. herzustellen.

Ein Geschäftsprozess ist eine Folge von einzelnen Geschäftsvorfällen, z. B. setzt sich ein Einkauf zusammen aus der Folge von Bedarfsermittlung, Bestellung, Wareneingang und Zahlung. Welche unterschiedlichen Geschäftsprozesse es in Unternehmen gibt, lässt sich regelmäßig und abschließend aus § 275 Abs. 2 HGB ableiten:

Abb. 3: Geschäftsprozesse zur Rechnungslegung

| Rechnungslegungsprozess | | Geschäftsprozesse |
|-------------------------|-----------------------|----------------------|
| GuV | Bilanz | |
| Umsatz | Forderungen | Verkauf |
| Bestandsveränderungen | Vorräte | Produktion |
| Eigenleistungen | Anlagevermögen (s.u.) | F&E |
| Material | Verbindl. LuL | Einkauf |
| Personal | Sonst. Verbindl. | Personalwesen |
| Abschreibungen | Anlagevermögen | Investition |
| „Sonstige Aufwendungen“ | Verbindl. LuL | Einkauf (s.o.) |
| Finanzen | Verbindl. Banken | Finanzierung |
| a.o. Vorfälle | So. Ford./Verb. | Management |
| Steuern | Rückstellungen | Steuern |
| | ergänzend: | Rechnungswesen IT |

Jeder der in der **Abb. 3** aufgeführten Geschäftsprozesse wird in jedem Unternehmen mehr oder weniger oft abgewickelt. Der Umfang hängt z. B. ab vom Gegenstand, von

der Branche des Unternehmens und von weiteren Faktoren. Beispielsweise wird ein reines Handelsunternehmen keine Produktion (als Bestandsveränderungen) abbilden oder für eine reine Holding werden die Prozesse von Verkauf bis Einkauf wenig Bedeutung haben.

Der Unternehmensgegenstand nach Satzung oder Gesellschaftsvertrag bestimmt das Wesen der Rechnungslegungsprozesse, der internen Kontrollen und des Risikomanagements.

2.5 Konsolidierungsprozesse

Konsolidierung ist im Grunde nur ein Rechenwerk, in dem Abschlüsse einzelner Unternehmen eines Konzerns in einem Konzernabschluss zusammengeführt werden. Weil für einen Konzernabschluss eine Reihe von gleichartigen Informationen über alle Konzernunternehmen benötigt wird, ist bereits im Vorfeld aller Jahresabschlussarbeiten ein umfassendes Maßnahmenpaket erforderlich.

Die einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen sind im HGB aufgeführt und auch prozessual gegliedert; zur Veranschaulichung dient **Abb. 4** auf S. 5. Dabei lassen sich organisatorische Maßnahmen zur Vorbereitung und Maßnahmen zur eigentlichen Durchführung der Konsolidierung unterscheiden.

3. Interne Kontrollsysteme

3.1 Allgemeines

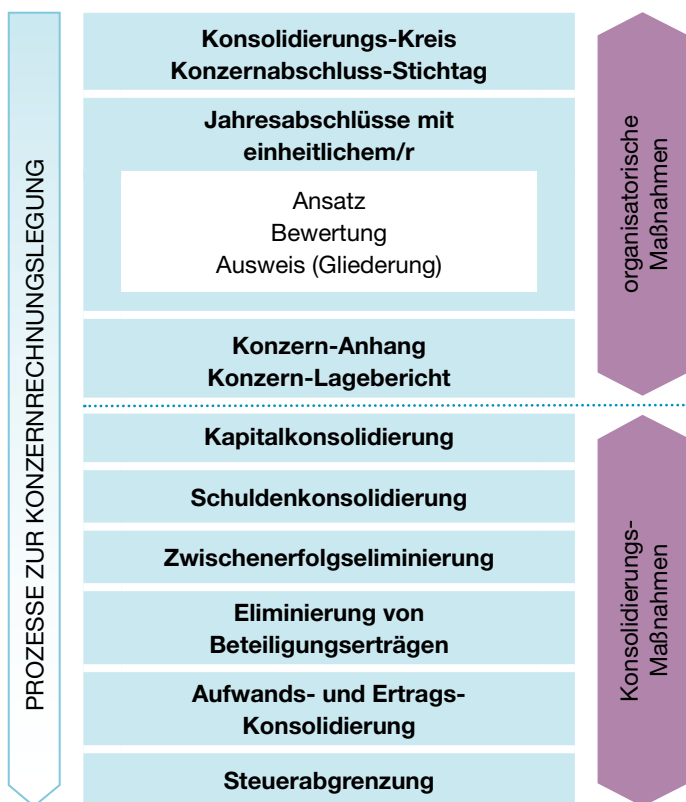
Ein internes Kontrollsystem besteht aus einem Bündel von in einem Unternehmen eingeführten Regelungen, um die betrieblichen Abläufe auf Richtigkeit zu überprüfen; zu den Regelungen gehören auch Maßnahmen zu ihrer Durchsetzung.

Zur optischen Darstellung der Bestandteile eines IKS haben sich Würfelformen wie in **Abb. 5** auf S. 5 durchgesetzt. Die konkrete Ausgestaltung eines IKS ist immer abhängig von Zielen und Organisationsformen im jeweiligen Unternehmen bzw. Konzern.

Für alle Unternehmen lassen sich als übergeordnete Ziele eines IKS regelmäßig nennen:

- wirtschaftliche Effizienz der Geschäftstätigkeit (einschl. Vermögensschutz),

Abb. 4: Konsolidierungsprozesse nach HGB



entweder Maßnahmen bei der Bewertung oder zur Absicherung ergreifen. Wird das Risiko nicht durch Sicherungsgeschäfte abgewälzt, werden solche Zahlungen und Währungskurse intern kontrolliert werden müssen. Dabei sollte festgelegt sein, welche Information (z.B. Bundesbankstatistiken) herangezogen wird und an welche Stellen im Unternehmen über die Problematik zu kommunizieren ist. Der Sinn und die Wirksamkeit der Maßnahmen sollte von Zeit zu Zeit hinterfragt werden (Monitoring).

3.2 Bezug zur Rechnungslegung

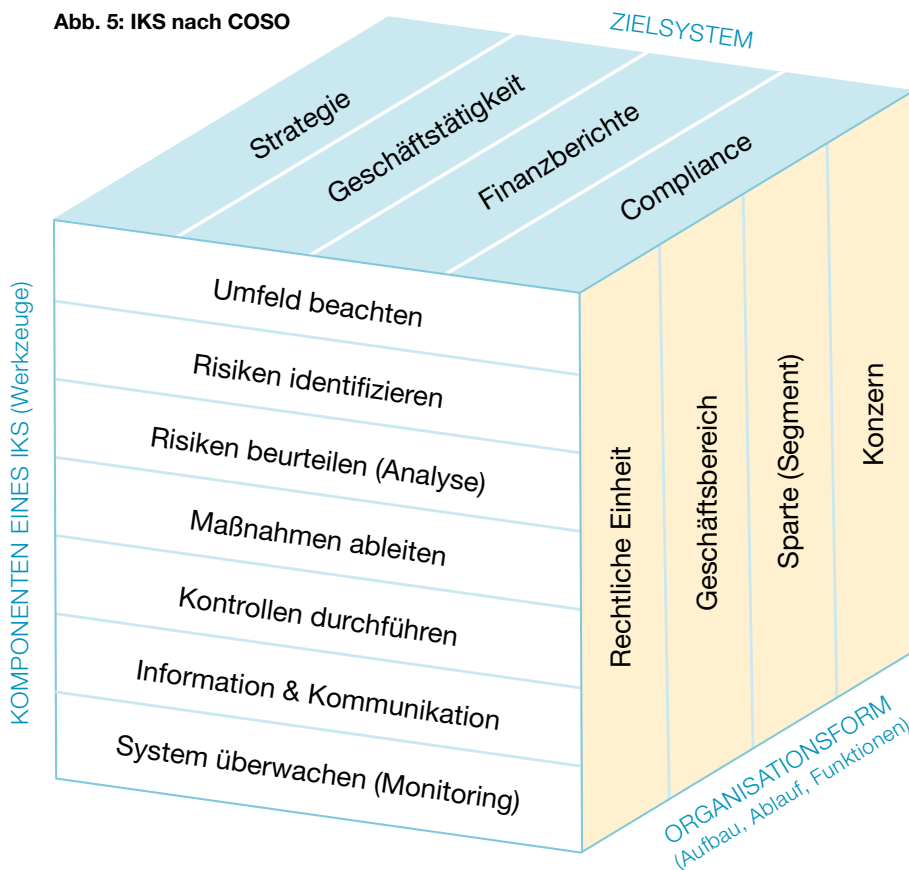
Nach der neuen Vorschrift sollen im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des IKS mit Blick auf den Rechnungslegungsprozess beschrieben werden. Eine Vielzahl von Risiken (beispielsweise schwebende Gesetzgebungsverfahren, fehlende Nachfolgeregelungen, unkontrolliertes Wachstum) wirken sich auf den Bestand oder die zukünftige Entwicklung des Unternehmens insgesamt aus (Going Concern) und finden allenfalls ihren Niederschlag im Lagebericht, nicht aber unmittelbar in der Bilanz und der GuV.

- ordnungsmäßige und verlässliche Rechnungslegung (Finanzberichterstattung),
- Einhaltung von rechtlichen Vorschriften und internen Regelungen (Compliance).

Die in **Abb. 5** sog. Komponenten definieren einen Rahmen, mit dem ein auf das jeweilige Ziel abgestelltes Bündel von Kontrollmaßnahmen im Einzelfall abgeleitet werden kann. Ausgangspunkt der Betrachtungen ist jeweils das externe und interne Umfeld des Unternehmens.

Beispiel: Wenn ein Unternehmen Absatzmärkte (externes Umfeld) in Fremdwährungsländern hat, besteht das Risiko, dass der Wert der späteren Zahlungseingänge von der Bewertung der Forderungen am Abschluss-Stichtag abweicht. Das Unternehmen wird dieses Risiko beurteilen müssen und

Abb. 5: IKS nach COSO



Um den Bezug des IKS zu den Rechnungslegungsprozessen herzustellen, ist anzuraten, sich die in **Abb. 6** veranschaulichten Anforderungen an die Aussagen in der Rechnungslegung vor Augen zu halten. In dem o.g. Beispiel (Abschn. 3.1) wird zwischen dem Risiko-Indikator „Absatz in Fremdwährung“ der Bezug hergestellt auf die Aussage „Bewertung der Forderungen“ in der Bilanz.

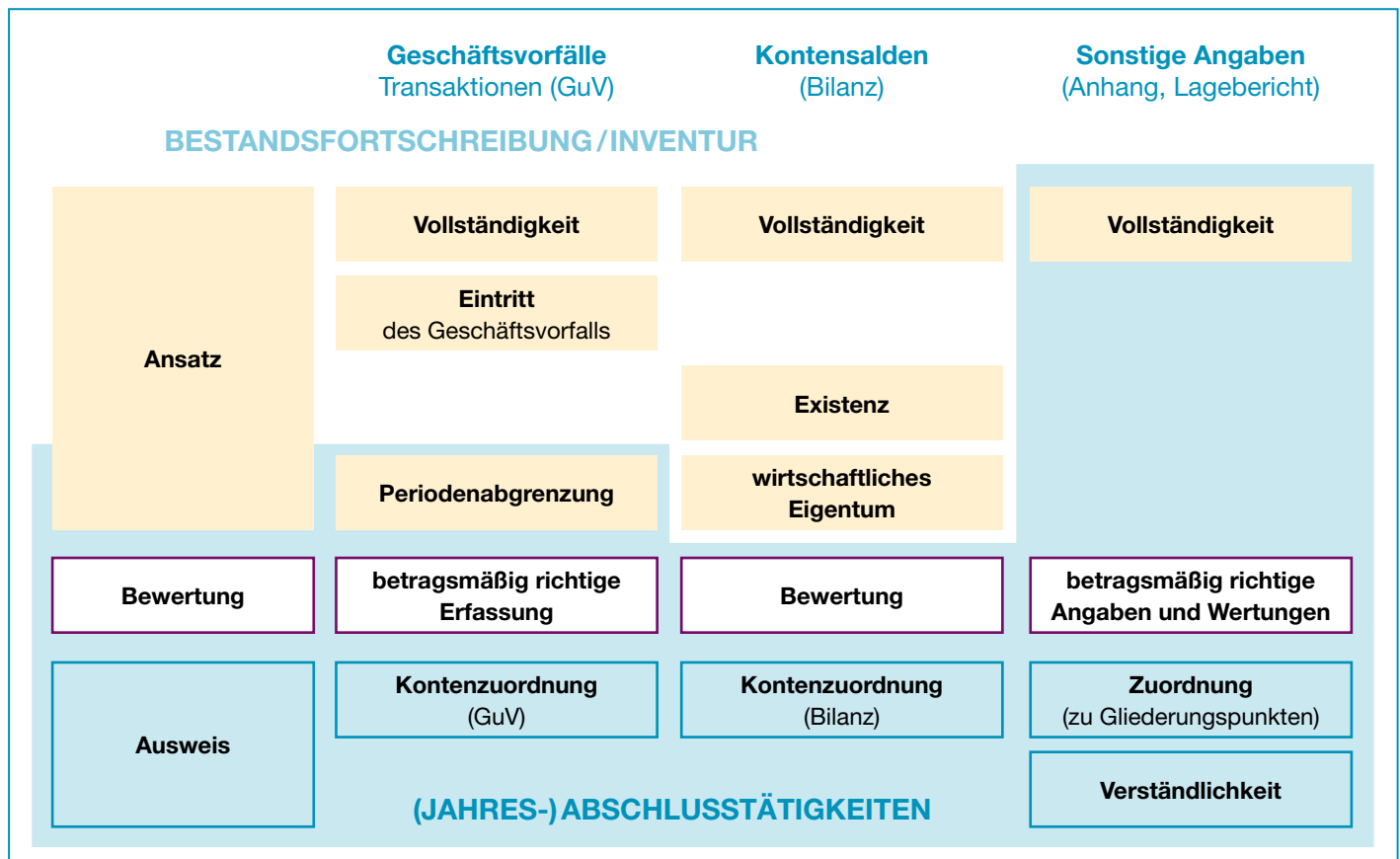
3.3 Besonderheiten aufgrund der Ansatzproblematik

Neben den im vorangegangenen Abschnitt aus dem externen Kontrollumfeld abgeleiteten Risiken sind regelmäßig gewisse inhärente Risiken zu berücksichtigen, die in dem Wesen des Abbildens von Geschäftsvorfällen in der Rechnungslegung selbst liegen. Hierzu gehört insbesondere die Frage: Wie ist sichergestellt, dass wirklich alle Geschäftsvorfälle ihren Weg zur vollständigen Aufzeichnung in den Büchern finden?

Diese Frage ist bei der Aufzeichnung von Massentransaktionen, vornehmlich in den Bereichen Verkauf (Debitoren) und Einkauf (Kreditoren), von besonderer Bedeutung. So ist im Debitorenbereich nach einer erbrachten Lieferung oder Leistung sicherzustellen, dass auch eine Rechnung gestellt wird.

Während Fragen der Bewertung noch im Rahmen der Jahresabschlussstätigkeiten aufgefangen werden können, ist dies für die Ansatzfragen bei Massentransaktionen i.d.R. nicht möglich. Um hier interne Kontrollen aufzusetzen, sollte man den Geschäftsprozess eines Ver- bzw. Einkaufs näher betrachten, der – allgemein – entsprechend der Darstellung in **Abb. 7** auf S. 7 leicht aus dem Kaufvertrag gem. § 433 BGB hergeleitet werden kann (Die Ableitung aus dem Prozessmodell des Kaufvertrags gilt für den Handel. Für die Auftragsfertigung lässt sich mit einigen zusätzlichen Prozessschritten aus dem Modell für den Werkvertrag gem. § 631 BGB in gleicher Weise eine solche Darstellung ableiten.).

Abb. 6: In der Rechnungslegung enthaltene Aussagen (vgl. PKF themen IKS 01/2006 unter www.pkf.de)



Beim Verkauf ist z. B. nach Auslieferung aus dem Lager intern ein entsprechender Impuls bzw. eine Information an die Rechnungsabteilung notwendig (prozessintegrierte Kontrolle), damit die Forderung überhaupt zum Ansatz in den Büchern kommt. Der Kunde wird sich wahrscheinlich nicht so schnell melden, wenn er keine Rechnung erhält.

Eine weitere Inhärenz im Wesen des Abbildens von Geschäftsvorfällen in der Rechnungslegung führt dazu, dass bei den meisten Unternehmen immer die Gefahr einer fehlerhaften Periodenabgrenzung (Umsatzrealisation) besteht. Inhärente Risiken bestehen hier regelmäßig im Zeitablauf der Informationsverarbeitung von einer Lieferung bis zur Rechnungsstellung sowie in Lagerkommissionierungen zeitnah um den Abschlussstichtag.

Abb. 7: Geschäftsprozesse aus Kaufvertrag

| Prozessschritt | Aufzeichnungen beim | |
|-----------------------------|--|-----------------------------------|
| | Verkäufer | Einkäufer |
| Vertrags- verhandlungen | (keine gesetzlichen) | |
| Verpflichtungs- geschäft | ggf. sonstige finanzielle Verpflichtungen (§§ 285 Nr. 3 a, 314 Abs. 1 Nr. 2 a HGB) | |
| Verfügung/ Lieferung | Warenausgang | Wareneingang |
| | Forderung entsteht | Verbindlichkeit entsteht |
| Verfügung/ Zahlung | Geldeingang | Geldausgang |
| | Forderung wird ausgeglichen | Verbindlichkeit wird ausgeglichen |

4. Risikomanagementsysteme

4.1 Allgemeines

Risikomanagementsysteme sind (spätestens) seit der Einführung der Regelung in § 91 Abs. 2 AktG durch das KonTraG bekannt. Danach sind bei Aktiengesellschaften geeignete Maßnahmen zu treffen (insbesondere ist ein Überwachungssystem einzurichten), damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden. Dieses Risikofrüherkennungssystem ist auf die Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen (Going Concern) und damit zwar auf einen wichtigen, aber nur auf einen Teilaspekt des Risikomanagements ausgerichtet. Hierbei ist unter Risikomanagement die Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risiko-Identifikation und zum Umgang (Bewertung, Begrenzung) mit den Risiken zu verstehen.

4.2 Bezug zur Rechnungslegung

Wichtig für eine rechnungslegungsbezogene Betrachtung von Risiken ist: Es geht hier im Rahmen finanzieller Ziele und finanzieller Risiken immer nur um Gefahren aus fehlerhaften Darstellungen in den Finanzdaten.

Regelungen und Maßnahmen zu dem Umgang mit den Risiken können grundsätzlich abzielen auf:

- die Risiko-Bewältigung, z. B.
 - Verminderung oder Ausschaltung eines Risikos oder
 - Risikotransfer auf Dritte, etwa durch Versicherung, oder
- die Risiko-Akzeptanz (Inkaufnahme eines Risikos).

Bei dem Risikomanagement im Sinne der neuen Vorschrift des § 289 Abs. 5 HGB (bzw. § 315 Abs. 2) ist wiederum auf die Aussagen in der Rechnungslegung (vgl. dazu Abb. 6) abzustellen. Risiko-Akzeptanz wäre beispielsweise für den Ansatz von Rückstellungen oder für die Bewertung von Vermögen zu berücksichtigen.

Für ein systematisches Risikomanagement ist es in der Regel zweckmäßig, den Informationsaustausch zwischen den verschiedenen Abteilungen festzulegen, die in den unterschiedlichen Geschäftsprozessen (vgl. Abb. 3 auf S. 4) jeweils involviert sind. So kann z. B. ein umfangreiches Währungsrisiko im Bereich Einkauf eine Abstimmung mit dem Finanzwesen darüber erfordern, ob dieses Risiko abgesichert werden kann oder nicht und ob weitere

Restriktionen im Finanzbereich bestehen, die auf den Einkaufsbereich zurückwirken. Ist in diesem Fall keine Möglichkeit zur Risikobewältigung gegeben, besteht das Erfordernis zur Weitermeldung an eine übergeordnete Stelle.

5. Wesentlicher Einfluss der Organisationsform

Für die Beschreibung des IKS und RMS ist es von grundlegender Bedeutung zu beschreiben, auf welche Weise das zur Lageberichterstattung verpflichtete Unternehmen strukturiert ist bzw. ob und wie dieses Unternehmen in eine Gruppe eingebunden ist (z.B. als reine Vertriebs-, Produktions- oder Dienstleistungsgesellschaft, Stabsfunktion bzw. Holding; vgl. **Abb. 8**).

Das Zielsystem sowie die Anwendung der einzelnen Komponenten im IKS gem. Abb. 5 (auf S. 5) können sich – jeweils – beziehen auf

- ein einzelnes Unternehmen oder eine Zweigniederlassung,
- eine einzelne Abteilung (Funktion, Kostenstelle),
- mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe (Konzern, Sparte, Segment, Geschäftsbereich etc.) oder
- innerhalb einer Gruppe auf für die einzelnen Unternehmen übergreifende Funktionen (z. B. gemeinsame/r Verkauf, Produktion, Einkauf etc.).

Das heißt: Das Bündel von Regelungen und Maßnahmen (Komponenten) aus Umfeldbetrachtungen, Risikoanalysen etc. kann entweder für alle Geschäftsprozesse in einer Einheit (rechtliche Einheit, Standort) *insgesamt* angewendet werden, oder es kann an einer Stelle oder in einer Abtei-

lung mit Verantwortung für einen bestimmten bzw. jeden Geschäftsprozess *einzel*n angewendet werden.

Zu der Beschreibung des IKS und RMS gehört daher eine anschauliche Darstellung der Organisation des Konzerns bzw. Organisationseinbindung der berichtenden Einheit. Hierzu gehören Beschreibungen:

- zur **Aufbauorganisation** mit Verantwortlichkeiten für die Geschäftsprozesse nach Abb. 3 (S. 4),
- zur **Ablauforganisation** mit Verantwortlichkeiten für die Ausführung von Prozessschritten nach Abb. 7 (S. 7) und
- jeweils der Aufzeichnungs- und Informationspflichten an das Rechnungswesen zur Abbildung im Hauptbuch.

Zu unterscheiden ist hierbei regelmäßig zwischen prozessunabhängigen und prozessintegrierten Kontrollen. Prozessunabhängige Kontrollen (z.B. Abstimmung von Wareneingangsbuch mit Debitoren-Bestandsfortschreibung) werden dabei i.d.R. anderen als den ausführenden Stellen in der Aufbauorganisation zugeordnet (Funktions-trennung). Eine Zuordnung von prozessintegrierten Kontrollen erfolgt i.d.R. im Rahmen der Beschreibung der Ablauforganisation.

Abb. 8: Geschäftsprozesse und Organisation

| GESCHÄFTS-PROZESSE | RECHTLICHE EINHEIT | GESCHÄFTS-BEREICH | SPARTE (SEGMENT) | KONZERN |
|--------------------|--------------------|-------------------|------------------|---------|
| Verkauf | | | | |
| Produktion | | | | |
| F & E | | | | |
| Einkauf | | | | |
| Personalwesen | | | | |
| Investition | | | | |
| Einkauf (s.o.) | | | | |
| Finanzierung | | | | |
| Management | | | | |
| Steuern | | | | |
| Rechnungswesen | | | | |
| IT | | | | |

6. Dokumentationsanforderungen

6.1 Dokumentation von Geschäftsprozessen

Grundlage für die Beschreibung des IKS und RMS ist regelmäßig das Vorliegen einer Darstellung der Geschäftsprozesse, insbesondere unter Integration von Abläufen zur Abbildung in der Buchführung.

Zwar ist im Lagebericht nach § 289 Abs. 5 HGB (bzw. § 315 Abs. 2) nicht der Rechnungslegungsprozess selbst zu beschreiben, sondern (in seinen wesentlichen Merkmalen) das darauf bezogene interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem. Aber es müssen Beschreibungen zu den Geschäfts- und Rechnungslegungsprozessen für Zwecke der internen Dokumentation vorliegen, auf denen eine Beschreibung von Kontrollen oder Risikobetrachtungen erst aufsetzen kann.

Empfehlung: Der Bezug zur Rechnungslegung sollte in schon vorhandene Darstellungen in Qualitätsmanagement-Handbüchern (z. B. nach ISO) integriert werden.

Zur Beschreibung von Geschäfts- und Rechnungslegungsprozessen sind z.B. Arbeitsplatzbeschreibungen, Flussdiagramme, tabellarische Ablaufbeschreibungen und Ähnliches geeignet. Für die in der Abb. 3 auf S. 4 aufgelisteten Geschäftsprozesse bieten sich zur Ergänzung der Schritte in Abb. 7 (S. 7) die folgenden Prozessschritte sowie Kontrollen an (Beispiele):

(1) Verkauf

- Eingang und Erfassung einer Kundenbestellung, Kundenbewertung, Stammdatenerfassung und Prüfung der Lieferbereitschaft
- Verhandlungen, Konditionen
- Auftragsannahme bzw. Angebotsabgabe (Verpflichtung), Genehmigungskontrollen
- Lieferung, Versandkontrolle, Lieferschein, Abnahmeprotokoll, Wareneingangsbuch
- Rechnungsstellung, Kontierung
- Zahlungseingang, Berechtigungen, Zahlungsausgleich
- Retouren und Gutschriften, Berechtigungsprüfungen
- Mahnwesen, Wertberichtigungen
- Periodenabgrenzung

Hinweis: Wesentliche Risiken für Vermögensverluste durch unautorisierte Handlungen bestehen im Forderungsbereich typischerweise dann, wenn es für Beteiligte ohne Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips möglich ist, Zahlungen abzuzweigen und zugleich Gutschriften oder das Ausbuchen von Forderungen zu erfassen.

(2) Leistungserstellung, Produktion und Lager

- auftragsbezogene Terminverfolgung
- Qualitätssicherung
- Lagerzu- und abgänge, Aufzeichnungen und physische Sicherungsmaßnahmen
- Reichweitenanalysen, Meldemengen (kritische Bestände)
- Inventuren

(3) Einkauf

- Bedarfsermittlung, Genehmigungen (auch in Gesellschaftsverträgen verankerte)
- Lieferantenauswahl, Beurteilung von Lieferqualität, Preisen und Konditionen, Überprüfung mit Vier-Augen-Prinzip, Stammdatenpflege
- Bestellung (Verpflichtung), Genehmigung
- Lieferung, Lieferschein, Prüfung auch auf sachliche Richtigkeit, Abnahme, Wareneingangsbuch, physische Sicherungseinrichtungen
- Rechnungseingang, Rechnungseingangsbuch (Vorerfassung), Prüfung auf rechnerische und sachliche Richtigkeit, Abgleich mit Lieferung, Kontierung, Erfassung
- Überwachung von Skontofristen, Rabatten
- Zahlungsfreigabe, Genehmigungen
- Zahlungsanweisung
- Belastung auf Bankkonto, Zahlungsausgleich
- Periodenabgrenzung

Hinweis: Wesentliche Risiken für Vermögensverluste durch unautorisierte Handlungen bestehen im Einkaufsbereich typischerweise dann, wenn es für Beteiligte ohne Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips möglich ist, Zahlungen für den fiktiven Empfang von Lieferungen oder Leistungen bzw. für fiktive Konditionen oder über fiktive Kreditorenkonten abzuzweigen.

6.2 Dokumentation interner Regelungen

Die grundlegende Basis für regelkonforme Geschäfts- und Rechnungslegungsprozesse sowie für wirksame interne Kontrollen und ein wirksames Risikomanagement sind

- klar definierte Verantwortlichkeiten,
- die Förderung von Verantwortungs- und Problembewusstsein sowie
- ein erkennbarer Tone at the Top.

Daher sollten Organigramme, Stellen- bzw. Funktionsbeschreibungen sowie ethische Grundsätze und/oder ein Leitbild, ggf. auch ein sog. Mission Statement zu jeder Unternehmensdokumentation gehören.

6.3 Dokumentation zur Durchführung interner Kontrollen

Der Gesetzgeber hat zwar mit den Regelungen im BilMoG nicht gefordert, im Lagebericht explizite Aussagen über die Wirksamkeit bzw. über die Funktionsfähigkeit (Effektivität) des IKS zu treffen. Die Wirksamkeit ist aber als Wesensmerkmal immanent. Das folgt aus der Darstellungspflicht von „tatsächlichen Verhältnissen“. Eine Dokumentation von durchgeführten Kontrollen und Risikobetrachtungen sollte also für interne Zwecke vorliegen.

Zur Dokumentation für die Durchführung von Kontrollen und Risikobetrachtungen haben sich in der Praxis sog. Risiko-Kontroll-Matrizen durchgesetzt. Für jeden der in der Abb. 3 auf S. 4 dargestellten Geschäftsprozesse wird dabei i.d.R. jeweils eine eigene **Risiko-Kontroll-Matrix** erstellt.

Die – *zeilenweise* – *Gliederung* einer Risiko-Kontroll-Matrix erfolgt nach den in dem vorangegangenen Abschnitt 6.1 (Dokumentation von Geschäftsprozessen) dargestellten einzelnen Prozessschritten des jeweiligen Ablaufschemas.

Zu jedem Prozessschritt werden in gleicher Zeile Angaben zu nachfolgenden (*spaltenweise*) Überschriften gemacht:

- Bezeichnung des Prozessschritts
- Querverweis auf das entsprechende Ablaufschema (lfd. Nr. oder Index)
- (identifiziertes und relevantes) Risiko
- Art der betroffenen Aussage (vgl. dazu Abb. 6 auf S. 6)

- Kontrollziel
- Beschreibung der Kontrollaktivität (zur Vermeidung des Risikos)
- Häufigkeit der Kontrolle (jährlich, quartalsmäßig, monatlich, täglich, laufend)
- Datum der letzten Kontrolldurchführung und ggf. Verweis auf separate Berichte

Solche Risiko-Kontroll-Matrizen haben folgende Vorteile:

- (1) Den Verantwortlichen kann in einfacher Weise eine Übersicht über die bestehenden internen Kontrollen verschafft werden.
- (2) Für alle wichtigen Prozesse sind Ziele, Anforderungen, Risiken und Kontrollmaßnahmen festgelegt. Bei bestehenden Unsicherheiten besteht ein Nachschlagewerk. Die wiederholte Anwendung führt zu schrittweisen Optimierungen.
- (3) Das unternehmensspezifische Risikoprofil ist dokumentiert, was den Blick auf das Wesentliche eröffnet (Dokumentation ist dazu da, das Unwichtige beiseite legen zu können).
- (4) Verbesserungsmöglichkeiten werden aufgezeigt.

7. Zusammenfassung von auf die Rechnungslegung bezogenen Merkmalen eines IKS und RMS

Die nachfolgend aufgeführten Gesichtspunkte, die für eine Beschreibung der Merkmale von auf die Rechnungslegung bezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystemen dienen können, haben nur Beispielcharakter ohne Anspruch auf Vollständigkeit (vgl. E DRÄS 5.119 a). Sie sollen nur Anhaltspunkte für mögliche Beschreibungen in einem Lagebericht geben und müssen je nach Gegenstand, Branche, Geschäftstätigkeit und geschäftlichem Umfeld auf jedes Unternehmen individuell angepasst werden. Insbesondere ist für jedes Unternehmen individuell zu entscheiden, ob der jeweils angesprochene Gesichtspunkt als Merkmal wesentlich ist.

7.1 Allgemeine Gesichtspunkte

- Vorliegen von ethischen Grundsätzen, Leitbild, Mission Statement o.ä.
- Vermerk, dass diese Grundsätze den Hinweis enthalten,

dass Mitarbeiter im Unternehmen stets fremdes Vermögen verwalten

- Art und Häufigkeit der Kommunikation dieser Grundsätze an die Mitarbeiter
- Vorliegen klarer Führungsstrukturen und/oder Aufgabenzuordnungen (Aufbau- und Ablauforganisation)
- Angaben über die Systemziele (im IKS/RMS) des/r zutreffenden Ansatzes, Bewertung und Ausweises von Vermögen und Schulden nach Gesetz, Satzung/ Gesellschaftsvertrag und maßgebenden Rechnungslegungsstandards sowie der zeitnahen Verfügbarkeit von relevanten Informationen zur Unternehmenssteuerung
- Branchenspezifische Besonderheiten der Rechnungslegung
- Angaben über die methodische Ausgestaltung des IKS und/oder RMS (z. B. Anlehnung an das COSO-Rahmenkonzept)

7.2 Verantwortlichkeiten

- Organisationsformen: zentrale Verantwortung zur Ausführung bestimmter Geschäftsprozesse (Schlüsselfunktionen) versus Verantwortung für alle Geschäftsprozesse in einer rechtlichen Einheit bzw. an einem Standort
- Verantwortlichkeit von Prozessverantwortlichen für die Abstimmung mit der/den das Hauptbuch führenden Stelle/n (zeitnahe und vollständige Information) und für die Rückverfolgbarkeit von Informationen
- Verantwortlichkeit für die Ausführung der Konsolidierungsmaßnahmen
- Art und Umfang von an zentralen Stellen ausgeführten Kontroll- und Risikomanagementtätigkeiten (z. B. Vorgaben von Standards), ggf. Art und Weise, wie Expertenstandards Eingang in die Rechnungslegung finden
- ggf. Einrichtungen für ein Whistleblowing (anonyme Beschwerden)
- Verantwortlichkeit für die Kontierung von Geschäftsvorfällen/Transaktionen

7.3 Systemüberprüfungen

- Verantwortlichkeit für die Überwachung (Monitoring) des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (z. B. interne Revision, externe Dienstleister), ggf. Art und Umfang ihrer Aufgaben
- Berichterstattungsgrundsätze (Vorliegen, Häufigkeit), ggf. Integration in andere Berichte zur Planung und Steuerung

- Vorliegen von Risiko-Kontroll-Matrizen und Ausführung von Tests zur Wirksamkeit von Kontrollen
- Überwachungstätigkeit von Organen oder Organ Ausschüssen (Geschäftsführung, Beirat, Aufsichtsrat)

7.4 Informationsquellen

- Vorliegen festgelegter Informationsquellen (auch externe wie z. B. Statistikinstitute oder Betriebsprüfungsberichte) für bestimmte Umfeld- und/oder Risikobetrachtungen
- Informationsquellen für Änderungen in Gesetzen und Standards zu Rechnungslegung und Steuern

7.5 Kommunikationsgrundsätze

- Angaben über vorliegende interne Richtlinien, z. B. zur Konsolidierung, zu Intercompany-Abstimmungen, zur Bilanzierung (Kontenpläne, einheitliche/r Ansatz und Bewertung), für Reisekosten oder auch steuerliche Funktions- und Risikoanalysen
- Angaben über Verantwortlichkeiten zur Aktualisierung und Art der Kommunikation nach vorgenommenen Änderungen
- Vorliegen von Geschäftsprozess-Beschreibungen einschließlich Verknüpfungen zur Rechnungslegung
- Ausgestaltung des Intranets
- Zugriff zu zentralen Rechtsquellen (z. B. gesetz-im-internet.de, ifrs-portal.com) für die Mitarbeiter
- Fortbildungsgrundsätze zu Bereichen der Rechnungslegung

7.6 Organisation der Rechnungslegung

- Nennung der das Hauptbuch führenden Stelle
- Art der geführten Nebenbücher, z. B. Kundendatenbank, Debitorenkontokorrente, Auftragsdatenbank, Produktionssteuerungssysteme, Produktlaufzettel, Projektkostenstellen für Forschung und Entwicklung, Lieferantenkartei, Kreditorenkontokorrente, Personalstämme, Anlagenkartei
- Verfahren und Genehmigungen zu Investitionen und Desinvestitionen (einschl. Forschung und Entwicklung)
- Inventurverfahren und Verantwortlichkeiten
- Verfahren zur Sicherstellung der Periodenabgrenzung
- Verfahren zur Abstimmung von Nebenbüchern und Hauptbüchern (Abstimmungskontrollen), Angaben zu

Stichproben über rechnungslegungsrelevante Daten, programminterne Kontrollen, ggf. Angaben über integrierte Systeme

- Angaben über den Einsatz von Software (Standardsoftware, modifizierte Standardsoftware)
- Abstimm- und Kontrollverfahren bei verteilten Datenbanken (Vollständigkeit, Vermeidung von Doppelerfassungen)
- Vorliegen und Überwachung von Zugriffsregelungen (Schreib-, Leserechte) und des Grundsatzes der Funktionstrennung
- Angaben zur IT-Abhängigkeit des Unternehmens, über IT-Sicherheitsstandards zu Datenschutz und Daten-

sicherheit, Vorkehrungen gegen Datenverluste oder gegen Verfälschbarkeit von Daten (Ausfall- und Sicherheitskonzepte, Back-up-Verfahren, physische und softwarebezogene Sicherheitsmaßnahmen)

- Angaben über Systemänderungen und Kontrollen bei Systementwicklungen
- Prozesse mit Ausführungen durch externe Dienstleister (Ausführung von Funktionen)
- Vorliegen von Zeitplänen für Abschlusstätigkeiten (Ablauf der Abschlusserstellung)
- Angaben zur Archivierung und zur Aufrechterhaltung der Belegfunktion (ausreichende Erläuterung der Geschäftsvorfälle) für archivierte (Alt-)Systeme

Impressum

PKF Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte des PKF* aktuell können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte des PKF aktuell dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen.