IKS-Leitfaden

Internes Kontrollsystem für Gemeinden

Stefan Hunziker
Hermann Grab
Yvonne Dietiker
Lothar Gwerder

Haupt

Stefan Hunziker
Hermann Grab
Yvonne Dietiker
Lothar Gwerder

IKS-Leitfaden

Haupt

Stefan Hunziker
Hermann Grab
Yvonne Dietiker
Lothar Gwerder

IKS-Leitfaden

Internes Kontrollsystem für Gemeinden

Haupt Verlag
Bern·Stuttgart·Wien

1. Auflage: 2012

ISBN 978-3-258-07729-1 (Print)
ISBN 978-3-258-47729-9 (E-Book)

Alle Rechte vorbehalten
Copyright © 2012 by Haupt Berne
Jede Art der Vervielfältigung ohne Genehmigung des Verlages ist unzulässig
Layout/Grafik:YvonneDietiker
Umschlaggestaltung: René Tschirren
Umschlagfoto: © Oliver Jäschke

www.haupt.ch

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort		**9**
Vorwort		**11**
1	**Einleitung**	**13**
2	**IKS-Grundlagen**	**16**
2.1	Begriff und Aufgaben eines IKS	16
2.1.1	IKS-Betrieb	19
2.1.2	Zuständigkeiten und Verantwortungsbereiche	21
2.2	Ausgestaltung eines IKS nach COSO	22
2.2.1	COSO-Rahmenwerk für interne Kontrollsysteme	22
2.2.2	COSO-Würfel	23
2.2.2.1	Kontrollumfeld	25
2.2.2.2	Risikobeurteilung	28
2.2.2.3	Kontrollmassnahmen	29
2.2.2.4	Information und Kommunikation	30
2.2.2.5	Überwachung	30
2.3	IKS als Element guter Corporate Governance	31
2.3.1	IKS als Teil eines umfassenden Risikomanagements	31
2.3.2	IKS als Teil eines Qualitätsmanagements	32
2.3.3	IKS als Bestandteil zur Verhinderung deliktischer Handlungen	34
2.3.3.1	Schlüsselfaktoren für Fraud – Fraud-Triangel	35
2.3.3.2	Anti-Fraud-Aktivitäten	36
2.3.3.3	PS 240 im Zusammenhang mit Fraud	38
2.3.3.4	PS 250 im Zusammenhang mit Rechtsverstössen	38
2.3.4	IKS als Element der Schweizer Corporate Governance Kodizes	39
2.3.4.1	Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance	39
2.3.4.2	Best Practice in KMU (BP-KMU)	40
2.3.4.3	Swiss NPO-Code	40
2.3.4.4	Elemente der Kodizes sind Elemente des IKS	41
2.3.5	PS 890 zur Prüfung des IKS	42
2.4	Umgang mit der IT im Rahmen des IKS	44
2.4.1	Generelle IT-Kontrollen	44
2.4.2	Applikationskontrollen	45
2.4.3	Rahmenwerke für die Unterstützung der IT-Kontrollen	46
2.5	IKS und seine Reifegrade	48
2.6	Nutzen und Grenzen eines IKS	50

3	**Grundlagen und Kontrollbeziehungen öffentlicher Verwaltungen**	**52**
3.1	Organisation des Staates	52
3.1.1	Bund	53
3.1.2	Kantone	53
3.1.3	Gemeinden	53
3.2	Organisation der Gemeinden	54
3.2.1	Rechtsgrundlagen	54
3.2.2	Organisation	55
3.2.2.1	Gemeindepräsident	55
3.2.2.2	Gemeindeschreiber bzw. Verwaltungsleiter	56
3.2.2.3	Leiter Finanzen	56
3.3	Kontrollbeziehungen	58
3.3.1	Kontrolle im Bund	58
3.3.1.1	Prüfung und interne Revision	58
3.3.1.2	Aufsicht	59
3.3.2	Kontrolle in den Kantonen	60
3.3.2.1	Prüfung und interne Revision	60
3.3.2.2	Aufsicht	61
3.3.3	Kontrolle in den Gemeinden	61
3.3.3.1	Prüfung und interne Revision	61
3.3.3.2	Aufsicht	65
3.4	IKS in der öffentlichen Verwaltung	67
3.4.1	IKS im Bund	67
3.4.2	IKS in Kantonen und Gemeinden	68
3.5	Fazit	69
4	**IKS-Umsetzungskonzept für Gemeinden**	**70**
4.1	Definition internes Kontrollsystem Gemeinden	70
4.2	IKS-Arbeitsprozess unter Berücksichtigung der COSO-Komponenten	72
4.2.1	Planung	74
4.2.1.1	IKS-Konzeptpapier	74
4.2.1.2	Auswahlverfahren	75
4.2.2	Implementierung	76
4.2.2.1	Analyse internes Umfeld	76
4.2.2.2	Identifikation und Bewertung von Schlüsselrisiken	77
4.2.2.3	Dokumentation von Schlüsselkontrollen	77
4.2.2.4	Risiko-Kontroll-Matrix	78
4.2.3	Überwachung	79
4.2.3.1	Analyse von Kontrollschwächen/Aktualisierungsprozess	79
4.2.3.2	Erstellung Aktionsplan	79

5	**Empfehlungen zur IKS-Umsetzung für Gemeinden**	**80**
5.1	Empfehlungen zur Planung	80
5.1.1	IKS-Konzeptpapier	81
5.1.1.1	Ausgangslage	81
5.1.1.2	IKS-Definition	83
5.1.1.3	Ziele	84
5.1.1.4	Organisation	86
5.1.1.5	Auswahlverfahren der Schlüsselprozesse	87
5.1.1.6	Verantwortung und Überwachung	89
5.1.2	Auswahlverfahren	90
5.1.2.1	Eruierung relevanter organisatorischer Bereiche	90
5.1.2.2	Identifizierung der Schlüsselprozesse	94
5.2	Empfehlungen zur Implementierung	105
5.2.1	Empfehlungen zur Analyse des internen Umfeldes	105
5.2.1.1	Aufnahme einer IKS-Dokumentenliste	106
5.2.1.2	Rechtsgrundlagen und Integrität	108
5.2.1.3	Rechnungsprüfung	110
5.2.1.4	Gemeinderat	111
5.2.1.5	Verwaltungsleitung	112
5.2.1.6	Entlöhnungssystem und Entschädigung	113
5.2.1.7	Zeichnungsberechtigungen	114
5.2.1.8	Finanzielle Berichterstattung	115
5.2.1.9	Personalwesen	116
5.2.1.10	Interne Kommunikation	117
5.2.1.11	Externe Kommunikation	118
5.2.1.12	IT-Umgebung	120
5.2.2	Empfehlungen zur Identifikation und Bewertung von Schlüsselrisiken	122
5.2.2.1	IKS-Risiken	123
5.2.2.2	Risiken deliktischer Handlungen	125
5.2.3	Empfehlungen zur Dokumentation von Schlüsselkontrollen	127
5.2.3.1	Aufbau einer IKS-Prozessdokumentation	127
5.2.3.2	♦ P1 Zahlungen/Flüssige Mittel	131
5.2.3.3	♦ P2 Fakturierung/Debitoren/Steuer-Inkasso	136
5.2.3.4	P3 Fakturierung/Debitoren/Diverses	142
5.2.3.5	P4 Fakturierung/Gebühren/Spezialfinanzierungen	148
5.2.3.6	♦ P5 Leistungsbezug/Einkauf/Kreditoren	153
5.2.3.7	♦ P6 Personaladministration/Löhne	160
5.2.3.8	P7 Kreditverwaltung/Finanzverbindlichkeiten	165
5.2.3.9	P8 Vermögensverwaltung/Finanzanlagen	169
5.2.3.10	P9 Infrastrukturverwaltung/Sachanlagen	174
5.2.3.11	♦ P10 Berichterstattung/Rechnungslegung	179

5.2.3.12	♦ P11 Budgetierung/Voranschlag/Nachtragskredit	186
5.2.3.13	P12 Kosten- und Leistungsrechnung	192
5.2.3.14	P13 Fondsverwaltung/Sonderrechnungen	196
5.2.3.15	P14 Informationstechnologie	201
5.2.3.16	♦ P15 Projekte/Verpflichtungs- und Zusatzkredite	206
5.2.3.17	P16 Konsolidierung	212
5.3	Empfehlungen zum Betrieb und zur Überwachung	216
5.3.1	Überprüfung der IKS-Dokumentation	216
5.3.2	Analyse von Kontrollschwächen	218
5.3.3	Selbstbeurteilung	219
5.3.4	Etablierung eines Aktualisierungsprozesses	221
6	**Fazit und Ausblick**	**224**
6.1	Fazit	224
6.1.1	Rückblick auf die Entstehung und Inhalte des Leitfadens	224
6.1.2	Lehren aus der Privatwirtschaft	227
6.1.3	IKS – was es nicht ist	229
6.2	Ausblick	230
6.2.1	Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts	230
6.2.2	COSO als Grundlage nutzen	232
6.2.3	Förderung des interkommunalen Austausches	232
6.2.4	Fokus auf wenige, möglichst automatisierte Kontrollen legen	233
6.2.5	Weiterentwicklung des IKS – Ein Blick nach vorne	234
6.2.6	Integration ins bestehende Führungsinstrumentarium	235
7	**Literaturverzeichnis**	**238**
8	**Abkürzungsverzeichnis**	**243**
9	**Autorenverzeichnis**	**245**
10	**Stichwortverzeichnis**	**246**

Geleitwort

Mittlerweile bin ich seit knapp 20 Jahren in meiner Funktion als Revisor für Gemeindefinanzen im Kanton Schwyz tätig. Bereits seit etwa zehn Jahren ist die Einführung eines IKS bei den Bezirken und Gemeinden ein aktuelles Thema. Der Regierungsrat übt die Aufsicht über die Organisation und die Verwaltung der Bezirke und Gemeinden aus und wacht über die Erhaltung des Vermögens der Gemeinden. Im Rahmen eines periodischen Kommunaluntersuchs wird jeder Bezirk und jede Gemeinde im Abstand von höchstens vier Jahren untersucht. Der Untersuch umfasst den ganzen Finanzhaushalt und die Tätigkeit der Gemeindebehörden.

Neben der Einhaltung des Gesetzes über den Finanzhaushalt der Bezirke und Gemeinden und deren Vollzugsverordnung sind auch die Organisation und die Funktionentrennungen zu überprüfen. Wünschbar ist eine einfache, transparente Organisation, welche mit einfachem Kotrollaufwand zu überprüfen ist. Ohne ein pragmatisches und praxistaugliches IKS ist das Gemeinwesen wahrscheinlich nicht in der Lage, dieses interne Controlling umzusetzen und nachzuweisen.

Nach meinen Erfahrungen der letzten Jahre, bestand vor der Einführung eines abgestimmten IKS sehr viel Respekt. Dies ist aus meiner Sicht absolut unbegründet. Mit den vorliegenden Ansätzen eines IKS gewinnt man Sicherheit und man trägt wesentlich zur Verbesserung der Professionalität des Gemeinwesens bei. Durch diesen Leitfaden kann die Implementierung eines IKS zeit- und somit auch kostensparend erfolgen. Werden die einzelnen Arbeitsschritte des Leitfadens befolgt, können Abläufe optimaler und effizienter gestaltet, Risiken reduziert und Prozesse überdenkt werden. Mitarbeitende können zu Prozessverantwortliche ernannt, mit der notwendigen Kompetenz und natürlich mit der dazugehörenden Verantwortung ausgestattet werden. Sie sind verantwortlich für das IKS und deren Prozess, die Aktualität des Risiko- und Kontrollinventars sowie die Aktualität der Prozessbeschreibungen.

Durch die Optimierung der Eigenkontrolle kann den Gemeinwesen mehr Sicherheit bezüglich der Beurteilung der Jahresrechnung gegeben werden. Ausserdem können Prozesse umgesetzt werden, von denen die Verantwortlichen des Gemeinwesens überzeugt sind. Aus der Sicht der Gemeindeaufsicht erleichtert der Leitfaden die Kontrollaufgaben dadurch, dass über sämtliche Gemeinwesen ein einheitliches IKS eingeführt werden kann. Die Überwachung der Risiken sowie die Überprüfung optimaler und effizienter Abläufe können somit optimaler erfolgen.

Als verantwortlicher Revisor bin ich dankbar dafür, das komplexe IKS verständlich und praxisnah aufbereitet zu erhalten. Auch die Zusammenarbeit von anerkannten Fachhochschulen und zahlreichen Experten und der mitwirkenden Revisions- und Treuhandgesellschaft ist massgeblich für das sehr gelungene Werk ausschlaggebend.

Abschliessend sollen wir uns in Erinnerung rufen, weshalb wir die Anstrengung der Einführung und das Aufrechterhalten eines IKS auf uns nehmen: Wir sind den Bürgerinnen und Bürger verpflichtet, sorgsam mit dem uns anvertrauten Vermögen umzugehen. Dieser Leitfaden soll seinen Beitrag dazu leisten.

Heinz Rauchenstein,
Revisor für Gemeindefinanzen im Kanton Schwyz.

Vorwort

Befragt man heute Gemeinden, welchen Nutzen sie von einem internen Kontrollsystem (IKS) erwarten, stehen vor allem der Transparenzgewinn über Prozesse, potenzielle Fehler- und Risikoquellen sowie die Ergänzung und Verbesserung von Kontrollelementen im Vordergrund.[1] Genau hier setzt unser IKS-Leitfaden an; er richtet sich nach einem strukturierten Vorgehen zur Einführung eines IKS und vermittelt Ihnen dadurch die nötige Sicherheit im Umgang mit dem «Projekt IKS».

Der Ruf nach IKS und damit der Verstärkung von Kontrollinstrumenten ertönte vor allem im Zuge von spektakulären Bilanzskandalen aus der Privatwirtschaft des letzten Jahrzehnts. Der Ausweis von aufgeblasenen, betriebswirtschaftlich ungerechtfertigten Gewinnen sowie in betrügerischer Absicht verlängerte Bilanzen haben wesentlich zum heutigen gesteigerten Kontrollbewusstsein geführt. Auch die öffentlichen Verwaltungen blieben von betrügerischen Machenschaften nicht verschont, wie etliche jüngst aufgedeckte Vorfälle zeigen.

Als Aspekt des Finanz-Controllings ist Kontrolle allerdings selbstverständlicher Bestandteil eines jeden Management-Systems, sowohl in der Privatwirtschaft als auch beim öffentlichen Gemeinwesen. Spätestens seit dem 2008 überarbeiteten Privatrecht (OR/ZGB) gehört der Begriff IKS in der Schweiz zum gängigen Vokabular von Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen. Erstaunlich ist allerdings, wie die Vorstellungen über die Zielsetzungen sowie die inhaltlichen Aspekte eines IKS von Beratern und Praktikern divergieren. Der vorliegende Leitfaden schafft hier Klarheit und liefert eine einschlägige Definition dieses Begriffs für Gemeinden als Grundlage des IKS-Einführungsprojektes. Die Empfehlungen in diesem Buch basieren auf aktuellsten Erkenntnissen aus Wissenschaft, Forschung und den zahlreichen Praxiserfahrungen der Autoren. Bevor wir uns mit dem IKS für Gemeinden auseinandersetzen, bedanken wir uns ganz herzlich:

- bei der Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner für die finanzielle Unterstützung und damit die Ermöglichung der Veröffentlichung dieses Werks;
- bei Herrn Simon Achermann, Herrn Florian Odermatt, Frau Manuela Schwery und Frau Angela Schläpfer von der Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner für die laufende Unterstützung;
- bei Herrn Prof. Emilio Sutter, Herrn Prof. Dr. Daniel Zöbeli, Herrn Domenico Ferrari, Herrn Christian Bitterli und Herrn Josa Keller, Beteiligte am Forschungsprojekt «IKS für staatlich finanzierte NPOs», für die wertvollen fachlichen Inputs;

[1] Vgl. Strub (2011).

- bei Herrn Prof. Dr. Linard Nadig, Hochschule Luzern - Wirtschaft, Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ, für die Unterstützung beim Aufgleisen dieses Projektes sowie fachlichen Ratschläge;
- bei Herrn Heinz Rauchenstein, Finanzdepartement des Kantons Schwyz für das Geleitwort;
- bei Herrn Oliver Jäschke für das Umschlagsfoto;
- bei Herrn Matthias Haupt, Herrn René Tschirren und Frau Ursula Annen, Haupt Verlag, Bern, für Umschlagsgestaltung, Druck und Verlag;
- bei unseren Angehörigen für die Geduld und das Verständnis für die etlichen durchgearbeiteten Wochenenden.

Unabhängig davon, in welcher Funktion Sie in einer Gemeinde tätig sind – sei es als Führungsperson, als Verantwortlicher für Finanzen, als Gemeinderat oder als Vertreter des Rechnungsprüfungsorganes – wir sind überzeugt, dass Sie in diesem Leitfaden von den Erfahrungen der Autoren profitieren und nützliche Informationen für die Beurteilung, Einführung und/oder Weiterentwicklung des IKS finden und für sich verwenden können.

Zug/Schwyz/Basel, im Januar 2012
Stefan Hunziker, Hermann Grab, Yvonne Dietiker, Lothar Gwerder

1 Einleitung

Mit der Unterstützung eines internen Kontrollsystems (IKS) kann in den Gemeinden ein Umfeld geschaffen werden, welches die zweckmässige Verwendung der öffentlichen Mittel sicherstellt, den Schutz der verwalteten Vermögen gegen Missbrauch oder Veruntreuung gewährt und schliesslich die Transparenz über Prozesse, Leistungen und die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung massgeblich erhöht. Interne Kontrolle ist aber keinesfalls etwas Neues für Gemeinden – im Gegenteil – sie ist seit Jahren bekannt, wurde aber bisher meist nur auf informeller Ebene betrieben und kaum in die Führungsinstrumente integriert.

Durch die neuen Bestimmungen im schweizerischen Obligationenrecht sind mittlere und grosse Organisationen seit dem 1. Januar 2008 – unabhängig ihrer Rechtsform – verpflichtet, im Rahmen der jährlichen ordentlichen Revision ein IKS nachzuweisen. Die Privatwirtschaft darf somit als Vorreiter der Dokumentation und Institutionalisierung des IKS gesehen werden – mindestens seit den Änderungen im Obligationenrecht im Jahr 2008. Im Zuge der Diskussionen um gute Corporate Governance, ausgelöst von etlichen Bilanzskandalen in jüngerer Vergangenheit, hat die Schweizer Gesetzgebung mit der verpflichtenden Einführung eines IKS reagiert. Da öffentliche Verwaltungseinheiten dem öffentlichen Recht unterstehen, gilt diese IKS-Pflicht für sie nicht. Indirekt wird aber sehr wohl Druck auf Bund, Kantone und Gemeinden ausgeübt, ein IKS ebenso einzuführen – wesentlich begründet im Schutz bezüglich Umgangs mit öffentlichen Geldern.

Es ist daher nicht erstaunlich, dass im Jahr 2010 bereits 17 der 20 Deutschschweizer Kantone ein IKS rechtlich verankert haben oder diesbezüglich eine Gesetzesrevision bis 2014 vorsehen. Dies hat eine Untersuchung eindrücklich aufgezeigt, welche mit der Hochschule Luzern-Wirtschaft im Rahmen einer Masterarbeit durchgeführt wurde.[2] Des Weiteren erachtet rund die Hälfte der untersuchten Kantone eine gleichlaufende Umsetzung auf kommunaler Ebene als sinnvoll. Es ist also damit zu rechnen, dass in absehbarer Zeit die Gemeinden ebenfalls ein IKS nachzuweisen haben. Im Moment besteht jedoch noch wenig Transparenz, wie weit die Umsetzung in den Kantonen mit Wirkung auf Gemeinden und Anstalten des öffentlichen Rechts tatsächlich vorangeschritten ist.

Die öffentliche Verwaltung ist auch im Zusammenhang mit dem Controlling von Leistungsvereinbarungen mit staatlich finanzierten NPOs und anderen Unternehmen immer stärker mit IKS konfrontiert. Zudem sind die aktuellen internationalen Trends – einerseits in den USA durch den Sarbanes-Oxley Act (nicht selten nimmt dort die öffentliche Hand Kapital auf und wird so gezwungen, diesen Act teilweise umzusetzen), und andererseits durch das in der Europäischen Union entstandene Regulativ «Public International Financial Control (PIfC)» zu berücksichtigen.

[2] Vgl. Amrein et al. (2010).

In jüngerer Zeit ist klar erkennbar, dass die Verwendung des Begriffs «IKS» explizit in Erlassen des öffentlichen Rechts stark ansteigt. Alle diese Umstände zeigen auf, dass IKS in der öffentlichen Verwaltung an Bedeutung zunimmt.

Grundsätzlich ist die Vorgehensweise zur Einführung eines IKS in Gemeinden sehr ähnlich wie für privatwirtschaftliche Unternehmen.[3] Die im Internet verfügbaren Kurzartikel und IKS-Präsentationen, Handouts an Seminar-Anlässen von Beratern wie auch Praktikern sowie die Empfehlungen der eidgenössischen Finanzkontrolle orientieren sich alle am COSO-Rahmenwerk. Da es sich bei den vom öffentlichen Sektor verwalteten Ressourcen meist um öffentliche Gelder handelt und deren Einsatz im Interesse der Allgemeinheit einer besonderen Aufmerksamkeit bedarf, muss die Bedeutung, die einer ordnungsgemässen Sicherung dieser Vermögenswerte zukommt, stärker betont werden als in der Privatwirtschaft. Die ordnungsmässige, wahrheitsgetreue finanzielle Berichterstattung ist sicherlich auch in der öffentlichen Verwaltung wichtig, hat aber wohl nicht denselben Stellenwert wie für ein börsennotiertes, privatwirtschaftliches Unternehmen.

Erwähnenswert im Zusammenhang mit einem IKS-spezifischen Rahmenwerk für den öffentlichen Sektor sind sicherlich die Richtlinien, welche von der internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) veröffentlicht wurden. Die INTOSAI-Richtlinien für interne Kontrollnormen aus dem Jahr 1992 sind als «lebendes» Dokument zu verstehen, das von der Vision einer laufenden Weiterentwicklung der Normen für die Konzeption, Durchführung und Beurteilung interner Kontrollen getragen wird. Teil dieser Zielsetzung sind Bemühungen um die laufende Aktualisierung der Richtlinien. Auch diese Richtlinien bedienen sich des Grundgerüsts der fünf COSO-Komponenten, passen die darin enthaltenen Aussagen jedoch den Bedürfnissen des öffentlichen Sektors an. Die im Anhang der Richtlinie aufgeführten Beispiele geben konkrete Hinweise zur Umsetzung eines IKS.

Gemeinden stehen oft vor einem Dilemma: Öffentliche Mittel müssen zweckgebunden verwendet werden und in einer vernünftigen Zweck-Mittel-Relation stehen. Steuerzahler und andere Geldgeber erwarten, dass die Verwendung der Mittel korrekt und transparent dokumentiert wird. Die Berichterstattung muss absolut verlässlich und der Schutz der Vermögenswerte sichergestellt sein. Entsprechende Nachweise sollen den Verwaltungsaufwand aber möglichst nicht zusätzlich belasten. An dieser Stelle setzt das IKS an – es soll in die verwaltungsinternen Abläufe integriert sein und keine zusätzliche Insellösung darstellen. Das IKS schafft Vertrauen und Transparenz und dient den zuständigen Aufsichtsgremien als Basis für deren Aufsichtstätigkeit.

[3] Die Inhalte dieses Buches basieren in wesentlichen Teilen auf Sutter, Hunziker und Grab (2011).

Dieser IKS-Leitfaden für Gemeinden basiert auf jahrelangen Erfahrungen der Autoren im Umgang mit IKS sowie mehreren an Hochschulen durchgeführten IKS-Praxisprojekten. Der Leitfaden darf durchaus als «Kochrezept» für die Einführung eines IKS verstanden werden, muss aber selbstverständlich an die spezifischen Bedingungen und Erfordernisse jeder Gemeinde angepasst werden. In der Schweiz beziehen sich Fachpersonen aus der Wirtschaftsprüfung auf den Schweizer Prüfungsstandard zur Prüfung eines IKS (PS 890). Dieser ist aber relativ offen gehalten und enthält grossen Interpretationsspielraum. Es ist deshalb nicht möglich, in diesem Leitfaden ein Basis- oder Minimal-IKS aus Revisionssicht anzugeben. Dies müsste jeweils mit der zuständigen Revisionsstelle definiert werden. Um kleineren oder grösseren Gemeinden die Umsetzung eines IKS aber zu erleichtern, werden in diesem Leitfaden sowohl eine Standard- als auch eine Light-Variante entwickelt.

Nach der Lektüre dieses Leitfadens sind die wichtigsten Prozesse und Instrumente bei der Einführung und/oder Weiterentwicklung des IKS für Gemeinden bekannt und können entsprechend der umfassend beschriebenen Vorgehensweise umgesetzt werden.

2 IKS-Grundlagen

2.1 Begriff und Aufgaben eines IKS

Ein internes Kontrollsystem (IKS) gilt zumindest seit der Aufnahme von Artikel 728a OR sowie 728b OR in das Schweizerische Obligationenrecht – indirekt als Folge einiger spektakulärer Bilanzskandale – als Pflichtelement jeder angemessener Unternehmensführung. Das IKS liegt in der kollektiven Verantwortung von Aufsichtsorgan und Geschäftsleitung. Die Existenzprüfung und Berichterstattung zum IKS wurde der externen Revision übertragen. Demnach müssen sich seit dem 1. Januar 2008 vor allem privatwirtschaftliche Organisationen, die einer ordentlichen Revision[4] unterliegen, mit der Frage auseinandersetzen, wie ein IKS ausgestaltet sein soll damit es zumindest die Anforderungen der externen Revision erfüllt. Über die Voraussetzungen für eine Existenzbestätigung durch die Abschlussprüfenden besteht weitgehend Einigkeit. Es gilt, dass das vom Aufsichtsorgan definierte IKS nicht nur schriftlich dokumentiert ist, sondern auch im Tagesgeschäft der Organisation seine Anwendung findet und den Mitarbeitenden bekannt ist. Zudem muss das IKS den jeweiligen Geschäftsrisiken sowie dem Umfang der Geschäftstätigkeit angepasst und ein Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden sein.

Da öffentliche Verwaltungseinheiten aber dem öffentlichen Recht unterstehen, gelten für sie die im Aktienrecht verankerten gesetzlichen IKS-Auflagen nicht, ein IKS einführen zu müssen. Indirekt wird aber sehr wohl Druck auf Bund, Kantone und Gemeinden ausgeübt, ein IKS ebenso einzuführen – wie nachfolgend kurz erläutert wird. Der öffentliche Sektor befindet sich aufgrund eines immer komplexer werdenden Umfelds in einem ständigen Wandel. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, orientieren sich Verwaltungen immer stärker an betriebswirtschaftlichen Prinzipien. Dieser Trend hin zur «Ökonomisierung der öffentlichen Hand» wird zusätzlich dadurch verstärkt, als dass privatwirtschaftlichen Unternehmen Eigenschaften wie Innovation und Flexibilität nachgesagt werden, während Verwaltungen gemeinhin eher als starr und nicht anpassungsfähig qualifiziert werden.[5]

[4] Der ordentlichen Revision unterstehen – rechtsformunabhängig – alle Organisationen, die in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der drei nachstehenden Kriterien überschreiten: Bilanzsumme: 20 Mio. CHF, Umsatzerlös: 40 Mio. CHF, 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt).

[5] Vgl. Harms und Reichard (2003), S. 13 ff.

Entgegen diesem nicht sehr vorteilhaften Image hat die öffentliche Verwaltungsführung in den letzten Jahren eine Reihe tiefgreifender Reformen durchgeführt.[6] Es ist daher nicht überraschend, dass mit dem IKS ein Führungsinstrument in der öffentlichen Verwaltung Einzug gehalten hat und vor allem in den letzten zwei, drei Jahren stark an Bedeutung gewann, welches ursprünglich in der Privatwirtschaft institutionalisiert wurde.[7] So erstaunt es nicht, dass im Jahr 2010 bereits 17 der 20 Deutschschweizer Kantone ein IKS als Rechtsgrundlage verankert haben oder diesbezüglich eine Gesetzesrevision bis spätestens 2014 vorsehen, wie eine Untersuchung, die mit der Hochschule Luzern-Wirtschaft im Rahmen einer Masterarbeit gemacht wurde, eindrücklich aufgezeigt hat.[8] Des Weiteren erachtet rund die Hälfte der untersuchten Kantone eine gleichlaufende Umsetzung auf kommunaler Ebene als sinnvoll. Es ist also damit zu rechnen, dass in absehbarer Zeit die Gemeinden ebenfalls ein IKS nachzuweisen haben. Im Moment besteht jedoch noch wenig Transparenz, wie weit die Umsetzung in den Kantonen mit Wirkung auf Gemeinden und angegliederte Institutionen tatsächlich vorangeschritten ist.

Dem Staatsvermögen kommt seit jeher besondere Wachsamkeit zu. Dementsprechend sind Kontrollmassnahmen zum Schutz des öffentlichen Vermögens keineswegs neu, sondern blicken auf eine lange Tradition zurück.[9] Trotz zahlreicher historisch gewachsener Kontrollen fehlt es den Gemeinden in der Regel aber an einem systematisch aufgebauten und detailliert dokumentierten IKS.[10] Durch die Einführung eines IKS sollen die bisherigen Kontrollen revidiert, ergänzt und vereinheitlich werden, so dass letztlich der Schutz öffentlicher Gelder optimiert werden kann. Das IKS in der öffentlichen Verwaltung kann sogar als «wichtiger Garant der Glaubwürdigkeit, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürger, Geldgeber und den kantonalen Behörden» verstanden werden.[11]

Trotz intensiver Beschäftigung und Auseinandersetzung mit dem Thema IKS in Forschung und Praxis besteht leider keine Einigkeit darüber, was unter einem IKS zu verstehen ist, respektive welche Ziele mit einem IKS verfolgt werden sollen. Ein relativ breit akzeptiertes IKS-Verständnis rührt aus dem 1992 in den USA publizierten COSO-Rahmenwerk. Das vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) geschaffene Rahmenwerk dient Unternehmen und Verwaltungen als Unterstützung bei der Bewertung und Verbesserung der internen Kontrollen.

---

[6] Vgl. Treuhand-Kammer, HWP Band 4 (2009), S. 253.
[7] Vgl. Rautenstrauch (2009).
[8] Vgl. Amrein et al. (2010).
[9] Vgl. Strub (2011), S. 1.
[10] Vgl. Bergmann (2009), S. 545 f.
[11] Vgl. Hunkeler (2009), S. 549 ff.

Zusammenfassend zielt die interne Kontrolle gemäss COSO darauf ab, eine angemessene Sicherheit bezogen auf folgende Aspekte zu erreichen:

- Effizienz und Effektivität der Geschäftstätigkeiten;
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung;
- Einhaltung der Gesetze und Verordnungen (Compliance);
- ein Umfeld zu schaffen, welches betrügerisches Verhalten verhindern oder zumindest vermindern kann.

Interpretiert man diese IKS-Definition wird deutlich, wie umfassend ein Kontrollsystem gemäss COSO ausgestaltet sein muss. Am Beispiel des ersten Aspektes – Effizienz und Effektivität der Geschäftstätigkeit – kann das verdeutlicht werden. Hier rückt das gesamte Geschäftsmodell in den Fokus; das heisst alle Kern- und Supportprozesse müssten hinsichtlich Risiken, Optimierungspotenzial sowie Qualitätsaspekten untersucht und mit entsprechenden Kontrollen versehen werden.

Eine derart weitreichende Neuregelung war offensichtlich nicht in der Absicht des Schweizer Gesetzgebers, so dass Alt-Bundesrat Christoph Blocher in der Wintersession 2005 den Geltungsbereich des IKS auf die Sicherstellung einer verlässlichen und wahrheitsgetreuen finanziellen Berichterstattung eingeschränkt hat.[12] In diesem Zusammenhang regelt der Schweizer Prüfungsstandard (PS) 890, der vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 17. Dezember 2007 verabschiedet wurde, welche Massstäbe für die Prüfung der von Organisationen dokumentierten internen Kontrollen anzulegen sind.[13] Aus dieser Einschränkung bezüglich Wirkungsbereichs des IKS ergibt sich ein anderer Fokus der IKS-Definition:

«Der Begriff ‹Internes Kontrollsystem› wird (…) nicht in der üblichen Form verwendet, sondern inhaltlich eingegrenzt. Das IKS (…) umfasst nur jene Vorgänge und Massnahmen in einer Unternehmung, welche eine ordnungsmässige Buchführung und finanzielle Berichterstattung sicherstellen.»[14]

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass in den neuen Bestimmungen im Schweizer Gesetz keine klare Aussage darüber gemacht wird, wie ein IKS konkret auszugestalten ist. Die Legislative überlässt es den Organisationen, zu entscheiden, welches Kontrollsystem oder welche Kontrollmechanismen sie für ihre Situation als angemessen betrachten.

---

[12] In der Wintersession des Ständerates am 1. Dezember 2005 hat Alt-Bundesrat Christoph Blocher mit folgendem Statement für Klarheit gesorgt: «Wenn im neuen Revisionsrecht vom internen Kontrollsystem gesprochen wird, dann nur in Bezug auf die Buchführung und Rechnungslegung. Andere Bereiche, wie die Geschäftsführung oder die Compliance, werden von der Vorlage – soweit keine Auswirkungen auf die Jahresrechnung bestehen – nicht berührt.»

[13] Vgl. zum Prüfungsstandard Kapitel 2.3.5, Seite 42.

[14] Treuhand-Kammer (2007), S. 3.

Diese Entscheidung wird primär aufgrund von Faktoren wie Grösse des Unternehmens, Komplexität der Geschäftstätigkeit und Art der Finanzierung (beispielsweise börsenkotierte Beteiligungspapiere) gefällt. Das IKS im Sinne einer gesetzlichen Minimallösung hat aber mindestens die wahrheitsgetreue finanzielle Berichterstattung sicherzustellen. Aspekte wie die Integration der Verbesserung einer effizienten Geschäftstätigkeit in das IKS gehen über die Intention des Gesetzgebers hinaus.[15] Öffentliche Verwaltungen stehen vor einer ähnlichen Herausforderungen wie private Unternehmen – sie müssen entscheiden, welche Ziele mit dem IKS verfolgt werden sollen. Aus Sicht des Schutzes öffentlicher Gelder muss auch in der öffentlichen Verwaltung die Minimalanforderung an ein IKS – nämlich die Sicherstellung der Prozesse mit finanziellen Auswirkungen – gewährleistet sein. Daraus lässt sich schliessen, dass die Minimallösung eines IKS in der öffentlichen Verwaltung weitgehend dasselbe Ziel verfolgt wie ein IKS in der Privatwirtschaft.

2.1.1 IKS-Betrieb

Das IKS soll durch Massnahmen und Methoden in die Arbeitsabläufe integriert werden. Das heisst, die Kontrollen erfolgen arbeitsbegleitend oder sind dem Arbeitsvollzug unmittelbar vor- oder nachgelagert. Dazu gehören nebst den Kontrolltätigkeiten auch Aktivitäten zur Steuerung und Planung jeder Organisation. Abbildung 1 zeigt, mit welchen Massnahmen eine Organisation ein IKS umsetzen kann.

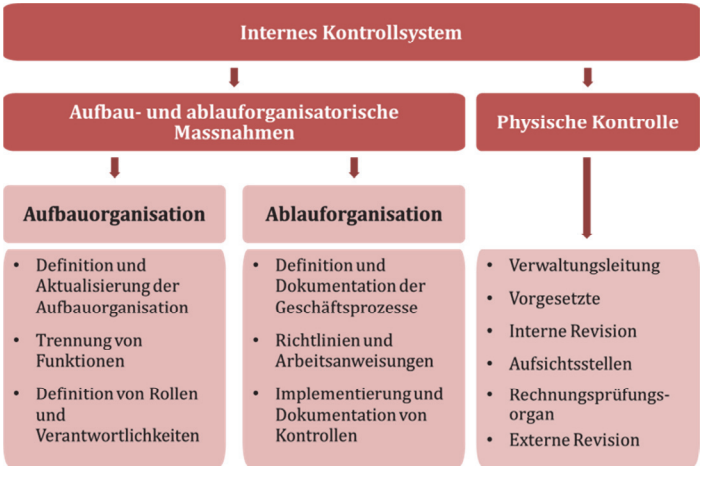

Abbildung 1: Elemente zur Unterstützung der internen Kontrolle.[16]

[15] Primäre Absicht des Gesetzgebers war es, den Investor insofern zu schützen, als dass er sich auf Aussagen der finanziellen Berichterstattung verlassen kann. Getrieben wurde diese Ausrichtung vor allem durch diverse schwerwiegende US-Finanzskandale.
[16] Vgl. von Malottke (2010), S. 10.

Im Bereich der aufbauorganisatorischen Massnahmen ist – nebst der Definition und Aktualisierung der Aufbauorganisation (Organigramm) – die Funktionentrennung ein zentraler Grundsatz. Beispielsweise sollen die Funktionen Genehmigung, Durchführung, Verbuchung und Kontrolle von Geschäftsvorfällen nicht von der gleichen Person durchgeführt werden. Durch eine angemessene Funktionentrennung kontrollieren sich die verantwortlichen Personen – etwa im Bereich des Rechnungswesens – stärker gegenseitig. Diese Massnahme erhöht die Verlässlichkeit der Rechnungslegung und unterstützt den Schutz des Geschäftsvermögens.[17]

Schliesslich gehört zu den aufbauorganisatorischen Massnahmen, innerhalb einer Organisation explizite Verantwortlichkeiten bestimmten Rollen oder Personen zuzuweisen. Welche Rollen definiert werden, hängt vom Ausschnitt der Organisation ab, den man betrachten möchte. So können etwa für die gesamte Gemeindeverwaltung, eine Abteilung oder ein Projekt Rollen festgelegt werden. Für die Definition der Verantwortlichkeiten sind normierte Begriffe zu verwenden, die eine differenzierte Betrachtung erlauben, wer welche Verantwortung – etwa im IKS-Projekt – in welcher Ausprägung übernimmt. Die Aufgaben und Kompetenzen einzelner Stellen werden vor allem in Stellenbeschreibungen und Funktionendiagrammen festgehalten. Spezifische Befugnisse und Vollmachten der Führungsebene sollen dokumentiert werden.

Zu den ablauforganisatorischen Sicherungsmassnahmen gehört auch die Regelung und Beschreibung der Arbeitsabläufe und Arbeitsrichtlinien. Repetitive Tätigkeiten sollen durch verständliche und detaillierte Arbeits- und Organisationsanweisungen geregelt werden. Für die wesentlichen Geschäftsfälle sind Bewilligungsverfahren zu definieren; administrative Abläufe sollen klar geregelt werden, um die Möglichkeit geschäftsschädigender Handlungen zu minimieren. Empfehlenswert ist die Dokumentation der wesentlichen Abläufe beispielsweise mit Flussdiagrammen. Dadurch wird die Transparenz erhöht und die Nachvollziehbarkeit gewährleistet. Gleichzeitig können die visualisierten Geschäftsprozesse als Basis der Risiko- und Kontrolldokumentationen im IKS dienen.

Kernstück jedes Kontrollsystems sind systematisch integrierte Kontrollen. Dies kann bei IT-gestützten Abläufen etwa durch Plausibilisierungsprüfungen, Vollständigkeitskontrollen, Summenabgleiche und Versionierung von Datenmutationen erreicht werden. Bei vorwiegend manuellen (Teil-)Prozessen können Kontrollen durch das Vieraugen-Prinzip, Unterschriftenregelungen, Genehmigungsverfahren wie auch durch angeordnete Arbeitswiederholungen automatisiert werden. Aus Effizienzgründen ist der präventive, IT-gestützte Kontrolltyp jedoch vorzuziehen. Es kann also durchaus Sinn machen, ein bestehendes Kontrollsystem darauf hin zu prüfen, ob manuelle, detektive (dem Teilprozess nachgelagerte) Kontrollen nicht durch einen wirtschaftlicheren und sicheren Kontrolltyp ersetzt werden können.

[17] Vgl. zum Folgenden Klinger und Klinger (2000), S. 13 ff.

Nebst aufbau- und ablauforganisatorischen Massnahmen wird das IKS wesentlich durch physische Kontrollen unterstützt. Zentral ist das Vorleben einer angemessenen Einstellung zur internen Kontrolle (Kontrollkultur) durch den Verwaltungsleiter resp. die Verwaltungsleitung. Nur ein intern regelmässiges kommuniziertes Bekenntnis zum IKS durch die Führungsebene ermöglicht den dauerhaften, erfolgreichen Betrieb eines IKS. Die Mitarbeitenden müssen über die Wichtigkeit der internen Kontrolle laufend informiert werden, sie müssen das IKS akzeptieren und es als Unterstützung (und nicht als notwendiges Übel) ihrer Aufgaben verstehen. Vorgesetzte müssen zudem Arbeitsabläufe anhaltend beaufsichtigen. Dazu müssen sie über die Tätigkeiten der Mitarbeitenden und mögliche Fehlerquellen Bescheid wissen. Gerade in kleineren Gemeinden kennt die Verwaltungsleitung die Arbeitsabläufe und deren inhärenten Risiken in der Regel sehr gut und übernimmt so eine zentrale Überwachungs- und Kontrollfunktion im IKS. Neben der Überwachung der Mitarbeitenden müssen auch die angewandten Mittel auf deren Manipulationssicherheit geprüft werden. Die kantonalen Behörden können zusätzlich die Rechnungsprüfungskommission, eine allfällige Finanzkommission sowie Fachpersonen der Wirtschaftsprüfung mit der Überwachung beauftragen. Wichtig ist aber, dass die Verwaltungsleitung dadurch nicht von ihrer Kontrollverpflichtung befreit werden kann.

2.1.2 Zuständigkeiten und Verantwortungsbereiche

Beim IKS kann zwischen den Zuständigkeiten der Exekutive resp. des Gemeinderates, der Verwaltungsleitung und des Rechnungsprüfungsorganes unterschieden werden. Der Gemeinderat trägt die Gesamtverantwortung für das IKS. Er ist dafür zuständig, dass ein IKS in der Gemeinde eingeführt und aufrechterhalten wird. Dazu gehört, dass der Gemeinderat strategische Entscheidungen genehmigt und überprüft sowie die Einführung von Massnahmen im Zusammenhang mit dem IKS sicherstellt. Zusätzlich ist er dafür verantwortlich, dass die Wirksamkeit des IKS von der Verwaltungsleitung kontrolliert wird. Der Gemeinderat muss somit regelmässig die Effektivität der Massnahmen aus dem IKS mit der Verwaltungsleitung erörtern und die Bewertung des IKS beurteilen. Wurden Mängel im IKS festgestellt, hat der Gemeinderat geeignete Korrekturmassnahmen anzuordnen und zu überwachen. Als Unterstützung bei den Aufgaben zum IKS kann der Gemeinderat – nebst dem Rechnungsprüfungsorgan – einen Prüfungsausschuss und/oder eine externe Kontrolle einsetzen. Allerdings kann er dadurch die Oberverantwortung über das IKS nicht delegieren. Die Verwaltungsleitung ist dafür verantwortlich, das IKS nach den strategischen Vorgaben und Grundsätzen des Gemeinderates zu gestalten und umzusetzen. Dazu sind zweckmässige Prozesse zur Identifikation, Messung, Kontrolle und Überwachung der eingegangen Risiken festzulegen.

Die Verwaltungsleitung identifiziert und überwacht Schlüsselkontrollen in der Gemeinde und ist verantwortlich für die Aufrechterhaltung sowie Dokumentation der Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse in der Gemeinde. Weiter soll die Verwaltungsleitung das IKS dokumentieren und überprüfen. Sie hat sicherzustellen, dass in der Gemeinde genügend personelle Ressourcen mit der benötigten Ausbildung und Erfahrung vorhanden sind. Auch die periodische Berichterstattung über die Wirksamkeit des IKS an den Gemeinderat gehört in die Zuständigkeit der Verwaltungsleitung. Das Rechnungsprüfungsorgan unterstützt den Gemeinderat dabei, Weisungen zum Internen Kontrollsystem zu erlassen. Es überprüft das IKS und empfiehlt allenfalls Verbesserungen.

2.2 Ausgestaltung eines IKS nach COSO

Das IKS kann nach verschiedenen Rahmenkonzepten aufgebaut werden. Zu diesen Rahmenkonzepten zählt das bereits erwähnte COSO-Framework, welches eine hohe Relevanz in der Praxis aufweist und sich in etlichen IKS-Umsetzungen als sinnvolle Orientierungshilfe bewährt hat. Der Einsatz eines umfassenden Rahmenkonzeptes fördert das Verständnis und den gezielten Aufbau eines IKS. Es vereinfacht überdies die Kommunikation des IKS in der Gemeinde und die Identifikation der Mitarbeitenden mit diesem Führungsinstrument. Zudem kann das IKS leichter durch Dritte (z. B. durch das Rechnungsprüfungsorgan) geprüft werden, wenn ihm ein international anerkanntes Hilfsmittel zugrunde liegt.

2.2.1 COSO-Rahmenwerk für interne Kontrollsysteme

Das COSO[18] ist eine freiwillige privatwirtschaftliche Organisation in den USA, die helfen soll, Finanzberichterstattungen durch ethisches Handeln, wirksame interne Kontrollen und gute Unternehmensführung qualitativ zu verbessern. COSO wurde 1985 als Plattform für die «National Commission on Fraudulent Financial Reporting» (Treadway Commission) gegründet und wird durch die fünf bedeutendsten US-Organisationen für Kontrolle im Finanz- und Rechnungswesen unterstützt.[19] COSO hat 1992 einen von der SEC[20] anerkannten Standard für interne Kontrollen, das COSO-Modell[21], publiziert. Das ca. 143-seitige Rahmenwerk dient Unternehmen als Unterstützung bei der Erschaffung, Bewertung und Verbesserung von internen Kontrollen mit starkem Fokus auf die Finanzberichterstattung. Es ist heute das am weitest verbreitete Rahmenkonzept zur Gestaltung des IKS.

---

[18] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
[19] IIA, AICPA, FEI, IMA und AAA.
[20] Die SEC (United States Securities and Exchange Commission) ist als US-Börsenaufsichtsbehörde für die Kontrolle des Wertpapierhandels in den Vereinigten Staaten zuständig.
[21] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992).

Starke Veränderungen bezüglich der Finanzberichterstattung und des dazugehörigen Gesetzes-/Aufsichtsumfelds haben vor allem in den Vereinigten Staaten von Amerika stattgefunden. Insbesondere wurde im Jahr 2002 der so genannte Sarbanes-Oxley-Act[22] in Kraft gesetzt. Der Abschnitt 404 in diesem US-Bundesgesetz fordert von den Führungskräften der Aktiengesellschaften, die Funktionsfähigkeit der internen Überwachung der finanziellen Berichterstattung jährlich zu beurteilen und darüber zu berichten. Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen und dem Lauf der Zeit behält das 1992 erschienene Rahmenwerk heute seine Bedeutung und wird von Führungskräften vor allem in grösseren Aktiengesellschaften eingesetzt. Viele kleinere Unternehmen sind jedoch aus Ressourcengründen nicht in der Lage, das COSO-Modell vollumfänglich umzusetzen. Aus diesem Grund hat COSO 2006 ein auf kleinere Aktiengesellschaften adaptiertes Rahmenwerk «COSO SME» veröffentlicht. Es ersetzt das 1992 erschienene Modell nicht, sondern ist als Ergänzung zu verstehen mit etlichen Vorschlägen, IKS auch in kleineren Unternehmen oder Nonprofit-Organisationen umzusetzen.[23]

Beim COSO-Rahmenwerk handelt es sich um ein amerikanisches Konzept der internen Kontrolle, welches nach Schweizer Verständnis eher auf mittelgrosse bis grosse Unternehmen ausgerichtet ist.[24] Daher muss dieses Rahmenwerk der jeweiligen Organisationsgrösse und dem Risikoprofil angepasst werden. Die im folgenden Abschnitt beschriebenen Komponenten sind Empfehlungen, von denen nicht zwingend alle umgesetzt werden müssen.

2.2.2 COSO-Würfel

Der COSO-Würfel als Kernstück des Rahmenwerkes visualisiert die Zusammenhänge zwischen den fünf Komponenten der internen Kontrolle (Frontseite des Würfels), den drei damit verfolgten Zielkategorien (Deckel des Würfels) und den vom IKS betroffenen Organisationseinheiten bzw. Prozesse (Seite des Würfels).

[22] Der Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Abkürzung: SOX oder SOA) ist ein US-Bundesgesetz, das als Reaktion auf Bilanzskandale von Unternehmen wie Enron oder Worldcom die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung von Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen, verbessern soll.
[23] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2006).
[24] Vgl. Nadig, Marti und Schmid (2006).