

Internes Kontrollsystem und Risikomanagement

Was für privatwirtschaftliche Unternehmen seit 2008 gesetzlich geregelt ist, stellt für viele Gemeinden in Zukunft eine Herausforderung dar: Die Einführung eines risikoorientierten internen Kontrollsystems (IKS). Weil eine fundierte und breit akzeptierte Praxisanleitung zur Einführung und Ausgestaltung fehlt, sind die Hochschule Luzern – Wirtschaft und die Fachhochschule Nordwestschweiz daran, ein gemeindespezifisches Umsetzungskonzept zu erarbeiten.

Im Rahmen angemessener Public Governance dient ein risikoorientiert ausgestaltetes Internes Kontrollsystem (IKS) zur Sicherstellung der finanziellen Berichterstattung, zur Identifikation und Steuerung von Geschäftsprozessrisiken, zur Erreichung der Leistungs- und Legislaturziele, sowie zur Erfüllung der Complianceanforderungen (Einhalten von Regeln Normen, Gesetzen und Weisungen). Die Besonderheiten öffentlicher Verwaltungen werden durch bisherige IKS-Definitionen, Umsetzungsempfehlungen und Rahmenwerke jedoch nur ungenügend oder gar nicht berücksichtigt. Der aus der Privatwirtschaft stammende Fokus auf die Sicherstellung einer ordnungsgemässen finanziellen Berichterstattung greift zu kurz, weshalb Erfahrungen und Vorgaben bezüglich IKS auf die spezifischen Bedürfnisse von Gemeinden adaptiert werden müssen.

Bedeutung der internen Kontrolle nimmt zu

Spätestens seit der Aufnahme von Artikel 728a sowie 728b in das Schweizerische Obligationenrecht – eine indirekte Folge einiger spektakulärer Bilanzskandale – gilt ein risikoorientiertes IKS als Pflichtelement der adäquaten Führung privatwirtschaftlicher Organisationen.

Schweizer Gemeinden unterstehen hingegen dem öffentlichen Recht, womit für sie die im Aktienrecht verankerten gesetzlichen Auflagen zur Einführung eines IKS nicht verbindlich sind. Wie nachfolgend erläutert wird, sind Gemeinden dennoch dem Druck von verschiedenen Anspruchsgruppen ausgesetzt, ein geeignetes IKS einzuführen. Dem Staatsvermögen kommt seit je besondere Wachsamkeit zu, weswegen Kontrollmassnahmen zum Schutz des öffentlichen Vermögens keineswegs neu, sondern Bestandteil einer langen Tradition sind. Trotz zahlreichen historisch gewachsener Kontrollen fehlt es den Gemeinden in der Regel an einem systematisch aufgebauten und detailliert dokumentierten IKS mit explizitem Augenmerk auf Risiken. Durch die Einführung eines risikoorientierten IKS sollen Gemeinden die bisherigen Kontrollen und Steuerungsmaßnahmen revidieren, ergänzen und vereinheitlichen, damit folglich der Schutz öffentlicher Gelder optimiert werden kann.

Die öffentliche Verwaltung ist überdies in Zusammenhang mit dem Controlling von Leistungsvereinbarungen mit staatlich finanzierten Non-Profit-Organisationen und anderen Unternehmen immer stärker mit IKS und Risikomanagement

konfrontiert. Zudem sind die aktuellen internationalen Trends wie etwa das in der Europäischen Union entstandene Regulativ Public International Financial Control (PIFC) zu beachten. In jüngerer Zeit ist deutlich erkennbar, dass die Verwendung des Begriffs IKS explizit in Erlassen des öffentlichen Rechts stark zunimmt. Alle diese Umstände zeigen, dass die Thematik in Gemeinden wichtiger wird. Andererseits gilt es zu erwähnen, dass in den Gemeindegesetzen zwar teilweise Vorschriften «zum Schutz des Vermögens» erwähnt sind, sich aber keine expliziten Regelungen zum IKS und Risikomanagement finden lassen. Aktuelle Umfragen zeigen, dass nur vereinzelte Kantone eine partnerschaftliche Zusammenarbeit mit ihren Gemeinden hinsichtlich der Ausgestaltung eines risikoorientierten IKS pflegen. Grundsätzlich bleibt es demzufolge den Gemeinden selbst überlassen, diese Führungsinstrumente einzuführen und anzupassen. Obschon partiell Hilfsmittel zur Verfügung stehen, fehlen konkrete und umfassende Praxisanleitungen, insbesondere mit verstärktem Bezug zum Risikomanagement, gänzlich. Infolge der fehlenden Vorgaben wächst somit die Gefahr, dass sich Gemeinden an den minimalen Anforderungen aus der Privatwirtschaft orientieren. Ein umfassender und Nutzen stiftender Ansatz erfordert dagegen neben der Sicherstellung der finanziellen Berichterstattung auch wesentliche IKS-Bereiche wie die Erreichung der Leistungs- und Legislaturziele, die Einhaltung der Complianceanforderungen oder das Handling der bedeutendsten Verwaltungsrisiken.

Abbildung 1 veranschaulicht den Unterschied zwischen diesen Ausgestaltungsvarianten der internen Kontrolle. Aus der Darstellung wird ausserdem ersichtlich, dass strategische und operative Risiken zu Redundanzen und Überschneidungen mit dem Risikomanagement führen und sich eine Abstimmung der Führungsinstrumente aufdrängt. Momentan berücksichtigen die Gemeinden diese Schnitt-



Abbildung 1: Schnittstellen der verschiedenen Führungsinstrumente.

Grafiken: Hochschule Luzern – Wirtschaft/IFZ & FHNW/NPPM

stellen und Synergien nur unsystematisch oder gar nicht und entsprechende Instrumente und Hilfsmittel fehlen weitgehend.

Ausgeprägt praxisorientiertes Forschungsprojekt

Befragt man heute Gemeinden, welchen Nutzen sie von einem IKS erwarten, stehen vor allem der Transparenzgewinn über Prozesse, potenzielle Fehler- und Risikoquellen sowie die Ergänzung und Verbesserung von Kontrollelementen im Vordergrund. Beruhend auf dieser Ausgangslage und der daraus abgeleiteten Problemstellung haben die Hochschule Luzern – Wirtschaft und die Fachhochschule Nordwestschweiz die Absicht, den Gemeinden die nötige Sicherheit im Umgang mit dem «Projekt risikoorientiertes IKS» zu ermöglichen. Dazu wird ein schweizweit gültiges Konzept resp. eine pragmatische und wissenschaftlich fundierte Praxisanleitung für die Einführung eines IKS und Risikomanagements für Gemeinden geschaffen. Die starke Anwendungsorientierung des von der Kommission für Technologie und Innovation (Bund/KTI) mitfinanzierten Projekts wird durch die wissenschaftliche Begleitung von 19 Gemeinden aus 8 Kantonen bei der Einführung und Abstimmung dieser Führungsinstrumente unterstrichen. Die Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner bringt als Praxispartner zudem spezialisiertes Know-how ein und ist bei der Entwicklung des konkreten Vorgehensmodells zur Einführung der Führungsinstrumente beteiligt. Schliesslich tragen drei Gemeindeverbände und das Finanzdepartement Schwyz als ideelle Träger zur Akzeptanz des Projekts bei und ermöglichen darüber hinaus die Verbreitung der Projektergebnisse. Seit der Initiierung im November 2012 konnten im Rahmen des auf zwei Jahre ausgelegten Projekts bereits erste Einsichten gewonnen werden.

Erkenntnisse aus einer Dokumentenanalyse

In Form einer Bestandsaufnahme wurden zunächst spezifische Dokumente von den am Projekt beteiligten Gemeinden eingehend analysiert und mithilfe der INTOSAI-Richtlinien für IKS in öffentlichen Verwaltungen ausgewertet. Die Dokumentensammlung umfasste allgemeine gemeindespezifische Dokumente, Dokumente zum IKS und Risikomanagement, Informations- und Kommunikationsdokumente sowie Dokumente der Überwachung. Diese ersten Auswertungen dienten dazu, Gemeinsamkeiten und Gegensätze zu erkennen und beispielhaftes Vorgehen in den Gemeinden herauszufil-

Reifegrad	Wenig verlässlich	Informell	Standardisiert	Überwacht	Optimiert
Allgemeine Dokumente (Kontext, Umfeld)	① ③	③ ⑥ ⑯	④ ⑤ ⑥ ⑯ ⑰	⑦ ⑩ ⑭ ⑰ ⑱	② ⑧ ⑪ ⑫
Spezifische Dokumente zum IKS und RM	① ⑤ ⑧ ⑬ ⑱ ⑰ ⑱	② ③ ④ ⑦ ⑧ ⑩ ⑫ ⑮ ⑱	⑪ ⑭	⑥	
Informations- und Kommunikationsinstrumente	① ③ ⑤ ⑨ ⑫ ⑮ ⑱ ⑱	⑧ ⑪ ⑬ ⑮ ⑱ ⑰	④ ⑥ ⑦ ⑩	②	
Überwachung	① ③ ④ ⑤ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑰ ⑱	② ⑱	⑥ ⑪		
Gesamtauswertung	① ⑤ ⑮	③ ④ ⑦ ⑧ ⑩ ⑫ ⑬ ⑭ ⑰ ⑱ ⑮ ⑱	② ⑩ ⑪	⑥	

Abbildung 2: Resultate aus der quantitativen Analyse

tern. Anhand eines quantitativen als auch qualitativen Ansatzes wurden daher der Detaillierungsgrad und die Aussagekraft der dokumentierten Grundsätze, Handlungsanweisungen und Umsetzungen betrachtet. Die quantitative Auswertung der 19 untersuchten Gemeinden mittels Reifegraden zeigte ein ernüchterndes Bild, da die Mehrheit der Gemeinden nur über wenig verlässliche bis informelle Kontrollen verfügen. Tendenziell gehen Gemeinden mit einer ausführlichen Dokumentation sämtlicher IKS-relevanten Bereiche spezifischer auf die eigentlichen Führungsinstrumente IKS und Risikomanagement ein. Dennoch scheint die Umsetzung stark von einzelnen Personen abhängig zu sein und sich nur partiell an einem Rahmenwerk oder einem Leitfaden zu orientieren. Einige wenige Beispiele lassen eine gewisse Standardisierung erkennen, vernachlässigen allerdings Überschneidungen der beiden Führungsinstrumente. Abbildung 2 visualisiert diese Resultate, indem jede mit einer Nummer gekennzeichnete Gemeinde in den vier Bereichen einem Reifegrad zugeteilt wurde. Die qualitative Auswertung lieferte detailliertere Angaben zur Existenz und Ausgestaltung der Führungsinstrumente IKS und Risikomanagement in den 19 Gemeinden. Ungefähr ein Drittel der Gemeinden verfügen über ein IKS, wobei vier der fünf positiven Beispiele hauptsächlich Grundsätze und einfache Konzepte vorweisen können. Die Ausnahme bildet eine Gemeinde aus dem Kanton Luzern, die das IKS mit dem Qualitätsmanagement verbindet und in einem vom Gemeinderat initiierten Managementsystem zusammenfasst. Ebenfalls bei lediglich fünf Gemeinden waren Initiativen eines Risikomanagements wie eine Risikobeurteilung zu eruieren. Die Qualität der jeweiligen Grundsätze

und Vorgehensweisen divergiert jedoch erheblich. Im Allgemeinen sind als Folge der fehlenden internen Kontrolle Überwachungsinstrumente wenn überhaupt nur rudimentär vorhanden. Ebenso sind in etwa der Hälfte der Gemeinden Informations- und Kommunikationsinstrumente nur ansatzweise vorzufinden. In einem nächsten Schritt wird das Projektteam zusammen mit den Gemeinden in vertiefenden Diskussionen die einzelnen Aspekte der Problematik erörtern, um die Bedürfnisse abzuholen und Zusammenhänge oder Muster aufzudecken.

Dringender Handlungsbedarf bei vielen Gemeinden

Obwohl zahlreiche theoretische Empfehlungen zu IKS und Risikomanagement sowie Erfahrungen aus der Privatwirtschaft verfügbar sind, existieren kaum empirische Erkenntnisse bei Gemeinden. Weder die konkrete Umsetzung noch die Zusammenführung der beiden Führungsinstrumente konnten bisher überprüft und in einem praktikablen Konzept verdichtet werden. Die ersten Analysen des Forschungsprojekts zeigen einen dringenden Handlungsbedarf bei vielen Gemeinden auf. Durch einen interdisziplinären Ansatz sollen diese Lücken geschlossen und die Erkenntnisse im Rahmen eines Leitfadens umsetzungsorientiert für alle Schweizer Gemeinden nach Projektende verfügbar gemacht werden.

Stefan Hunziker, Dozent und Projektleiter an der Hochschule Luzern – Wirtschaft/IFZ, und Marcel Fallegger, Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Hochschule Luzern – Wirtschaft/IFZ

Informationen: Nationale Konferenz zum Umgang mit Risiken in Schweizer Gemeinden, 26. September 2013, am IFZ Zug www.interne-kontrolle.ch