

IKS und seine Relevanz in der öffentlichen Verwaltung



IKS und seine Relevanz in der öffentlichen Verwaltung.

Nicht mehr neu ist die Tatsache, dass alle privatwirtschaftlichen Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterliegen, per Ende 2008 ein IKS eingeführt haben müssten. Im Gesetzestext zwar nicht eindeutig definiert, was darunter im Bezug auf den Umfang zu verstehen ist; aber dann zumindest von Alt-Bundesrat Blocher im Hinblick auf die finanzielle Berichterstattung präzisiert. Für Unternehmen, die dem Privatrecht unterstehen, ist die Sachlage somit relativ eindeutig geklärt. Doch wie sieht es mit den Vorgaben bezüglich internen Kontrollsystemen in der öffentlichen Verwaltung aus? Gerade dort sind Kontrollsysteme wichtig, denn es geht schliesslich nicht zuletzt um die Verwaltung und Sicherheit öffentlicher Gelder.

von Prof. Dr. rer. pol. Thomas Rautenstrauch und Stefan Hunziker MSchBA

Bedeutungsanstieg der Internen Kontrolle in der öffentlichen Verwaltung

Die Privatwirtschaft kann als Vorreiter der Dokumentation und Institutionalisierung der Internen Kontrolle 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 aber dem öffentlichen Recht unterstehen, sahen sich dieselben nicht in derselben Verpflichtung, ein IKS einführen zu müssen. Selbstverständlich wurde aber indirekt ein gewisser Druck auf Bund, Kantone und Gemeinden ausgeübt, ein IKS ebenso einzuführen - begründet im Schutz bezüglich des Umgangs mit öffentlichen Geldern. Kontrollen in der öffentlichen Verwaltung sind keinesfalls etwas Neues - vielmehr liegt die Hauptaufgabe darin, diese kritisch zu hinterfragen, auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen, und sie im Rahmen eines Führungssystems zu institutionalisieren. Nachholbedarf besteht sicherlich auch in der einheitlichen Dokumentation solcher Kontrollen. Weiter ist die öffentliche Verwaltung indirekt im Rahmen des Leistungsvereinbarungs-Controllings mit IKS konfrontiert; dies betrifft vom Staat subventionierte Nonprofit-Organisationen und andere Unternehmen. Nicht zu vernachlässigen sind auch 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, SOX teilweise umzusetzen), und andererseits durch das in der Europäischen Union entstandene Regulativ „Public International Financial Control (PIFC)“. Grundsätzlich ist auch zu erkennen, dass der explizite Begriff „IKS“ in Erlassen, welche die öffentliche Verwaltung betreffen, stark ansteigt. Der Bedeutungsanstieg der Internen Kontrolle ist kaum zu übersehen.

IKS auf Bundesebene

Die eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) als oberstes Finanzaufsichtsorgan des Bundes hat den ersten Leitfaden zur Einführung eines Internen Kontrollsystems bereits im Jahr 2003 veröffentlicht; die zweite Auflage von 2007 bezieht Änderungen aufgrund des Neuen Rechnungsmodells des Bundes (NRM) und die aktuellen Diskussionen rund um die Interne Kontrolle mit ein. Dort wird auch schnell ersichtlich, dass die Direktoren und Direktorinnen der Verwaltungseinheiten verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems in ihrem Zuständigkeitsbereich sind (Artikel 36, Finanzhaushaltverordnung). IKS ist somit mindestens auf Bundesebene gesetzlich verankert und explizit verlangt. Aus dem Leitfaden geht eindeutig hervor, dass sich die EFK weitgehend am COSO-Modell (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), dem Quasi-Standard für IKS-Projekte, orientiert. Die Bereitstellung zuverlässiger, mit den geltenden Buchführungsnormen übereinstimmender Finanzinformationen (Minimalvariante für privatwirtschaftliche Unternehmen gemäss Gesetz!) ist aber lediglich ein Aspekt des IKS. Operationelle Effizienz und auch die Einhaltung von Konformität (Compliance) werden explizit angesprochen, was einem umfassenden IKS entspricht. Selbstverständlich wird auch auf Bundesebene bezüglich des Umfangs des IKS zwischen einzelnen Ämtern differenziert. Grundsätzlich kann gesagt werden, dass je mehr ein Bundesamt mit Finanzen zu tun hat, desto höher sind die Anforderungen an ein funktionierendes Kontrollsystem.

IKS auf Kantonsebene

Die eidgenössische Finanzkontrolle hat in ihrem Leitfaden explizit keine Vorschrift an die Kantone erlassen. Vom Bund her besteht also grundsätzlich keine gesetzliche Pflicht an die Kantone, ein IKS einzuführen. Eine generelle Pflicht für die Kantone entstände erst dadurch, falls sich die Finanzdirektoren der einzelnen Kantone über die Finanzdirektorenkonferenz es selbst auferlegen würden, IKS als verbindlich zu erklären. Bei einigen Kantonen ist aber IKS bereits in den Rechtsgrundlagen enthalten - nämlich in Finanzhaushaltsrecht; bei anderen fehlt diese Rechtsgrundlage vollständig. Im Handbuch „Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden“ (HRM2) ist IKS zwar explizit in Artikel 68 und 69 Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) erwähnt, aber hat keinen verbindlichen Charakter für die Kantone und Gemeinden, da es lediglich als Empfehlung dient und auch als solche im Jahr 2008 von der Finanzdirektorenkonferenz verabschiedet wurde. Grundsätzlich könnten sich die Kantone an den Umsetzungsvorgaben des Bundes orientieren – das heisst konkret am Leitfaden zum Aufbau eines Internen Kontrollsystems von der EFK. Ob und in welchem Ausmass die Bundesvorgaben von den einzelnen Kantonen erfüllt werden oder werden wollen, ist bis dato noch nicht eingehend erhoben worden.

IKS auf Gemeindeebene

Auch bei den Gemeinden ist bis heute keine umfassende Bestandesaufnahme durchgeführt worden, ob und in welchem Umfang dieselben ein IKS eingeführt haben. Es stellt sich natürlich auch auf Gemeindeebene die Frage, welche Vorgaben in Bezug auf das IKS von Relevanz sind. Geht man bei den Überlegungen wiederum von der Bundesebene aus, sind im Leitfaden von der EFK ebenfalls keine expliziten Vorschriften an die Gemeinden enthalten. Möglich wäre indes, dass sich die Finanzdirektoren im Rahmen der Finanzdirektorenkonferenz Vorschriften auferlegen, die sich auch auf die Gemeinden beziehen würden. Exakt dieselbe Ausgangslage wie auf kantonaler Ebene gilt bezüglich HRM2 – die Einführung eines IKS bleibt auch für Gemeinden lediglich eine Empfehlung. Falls aber der jeweilige Kanton die Umsetzung des Musterfinanzhaushaltsgesetzes für vollumfänglich verbindlich beschliesst und dies auch für die Gemeinden als verbindlich erklärt, kann gefolgert werden, dass die Leitungen der jeweiligen Verwaltungseinheiten für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich sind. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass ohne verbindliche Vorgaben vom Bund und von der Finanzdirektorenkonferenz (dies ist momentan der Fall) sowie von den Kantonen (unterschiedlich – aktueller Stand der Vorgaben an die Gemeinden noch unbekannt) Gemeinden grundsätzlich von Gesetzeswegen kein IKS einführen müssen.

IKS für staatlich subventionierte Nonprofit-Organisationen

Bund, Kantone und Gemeinden unterstehen dem öffentlichen Recht. Wie sieht es aber bei vom Staat subventionierten Nonprofit-Organisationen (NPOs) und Unternehmen aus? Wie allgemein bekannt sein dürfte, ist im Obligationenrecht seit 2008 vorgeschrieben, welche Grössenkriterien ein Unternehmen erfüllen muss, um ordentlich revidiert werden zu müssen und somit die Existenz eines IKS nachzuweisen ist. Diese Vorgaben sind rechtsformunabhängig; gelten somit also auch für Nonprofit-Organisationen, wenn zwei der drei Grenzwerte (10 Mio. CHF Bilanzsumme, 20 Mio. CHF Umsatz, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden. Diese Tatsache eröffnet die Diskussion um die Schnittstellenthematik in Bezug zum Leistungsvereinbarungs-Controlling zwischen Bund, Kantone, Gemeinden und ihren angehängten mittelgrossen und grossen subventionierten NPOs. Mindestens indirekt entsteht so eine Konfrontation mit dem IKS und ein gewisser Druck, dass sich Bund, Kantone und Gemeinden in Bezug auf IKS kundig machen und geschult werden.

Fazit

Aktuell besteht nur wenig Transparenz, ob und in welchem Reifegrad Interne Kontrollsysteme bei Bund, Kantonen, Gemeinden als auch subventionierten NPOs geschaffen wurden – oder noch werden. Das Bewusstsein um die Wichtigkeit von IKS hat aber stark zugenommen in jüngerer Vergangenheit. Insbesondere in Erlassen, welche die öffentliche Verwaltung betreffen, wird vermehrt explizit der Begriff IKS erwähnt. Auf Bundesebene

ist die Einführung eines IKS gesetzlich verankert, wobei der Bund aber explizit keine Vorgaben an Kantone und Gemeinde erlassen hat. Etliche Kantone haben es sich aber selber auferlegt, ein IKS einzuführen und werden dieses auch ihren Gemeinden vorschreiben. Festgestellt werden kann auch die Tatsache, dass auch für die öffentliche Verwaltung das Rahmenwerk COSO eine hohe Relevanz hat – dies ist im Sinne einer einheitlichen, strukturierten Vorgehensweise durchaus zu begrüßen. Auch der internationale Trend übt zunehmend Druck aus – so sei etwa an das Regulativ Public Internal Financial Control PIFC von der Europäischen Union erinnert.

Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch ist als Professor für Betriebswirtschaftslehre an der HWZ Hochschule für Wirtschaft Zürich verantwortlicher Leiter des Center for Accounting & Controlling und zugleich Mitglied der erweiterten Hochschulleitung. Zusätzlich hat er Lehraufträge im Executive MBA an der Universität Fribourg, im Management-Studium an der Frankfurt School of Finance and Management, an der Schweizerischen Akademie für Wirtschaftsprüfung sowie der University of Applied Sciences Mikkeli, Finnland. Zuvor war er Dozent und Projektleiter am IFZ Institut für Finanzdienstleistungen Zug. Bevor er in die Schweiz kam, hatte er eine Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, an einer Fachhochschule in Deutschland. Nach seinem Studium der Betriebswirtschaftslehre und anschliessendem Doktorat an der Universität Göttingen im Bereich Wirtschaftsinformatik war er über sieben Jahre in Fach- und Führungsverantwortung in der Wirtschaftsprüfung sowie als Leiter Kostensysteme im Corporate Controlling der Continental AG, Hannover. Thomas Rautenstrauch ist Autor mehrerer Bücher und Fachaufsätze und Managing Partner der Editus Consulting in Cham.

Stefan Hunziker, MScBA, Studium der Wirtschaftswissenschaften und Soziologie an der Uni Bern. 2004 - 2007 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsinformatik der Universität Bern. Ab 2007 Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Competence Center Controlling/Accounting am Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ. Externer Doktorand an der Technischen Universität Darmstadt (D). Ab 2009 Dozent und Projektleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug mit Forschungsschwerpunkten Interne Kontrollsysteme/Risikomanagement. Lehrtätigkeit an der Hochschule Luzern im Bereich Rechnungswesen, Controlling und Risikomanagement. Dozent und Prüfungsexperte im Modul Management Accounting/Controlling der Schweizerischen Akademie für Wirtschaftsprüfung, sowie Prüfungsexperte an der Schweizerischen Treuhänder Schule STS. Stefan Hunziker ist zudem Studienleiter MAS Controlling am IFZ und Verfasser zahlreicher Publikationen zu den Themenfeldern Controlling, Interne Kontrollsysteme und Finanzmanagement.