



Aufbau eines Internen Kontrollsystems (IKS)

Impressum

Eidgenössische Finanzkontrolle
Monbijoustrasse 45
3003 Bern (Schweiz)
www.efk.admin.ch
Tel. +41 31 323 10 11

INHALTSVERZEICHNIS

	EINLEITUNG	3
1	AUFBAU EINES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS	4
1.1	Interne Kontrolle und ihre Bestandteile	4
1.2	Verschiedene Kategorien von Kontrollzielen	5
1.2.1	Operationelle Ziele	5
1.2.2	Finanzielle Ziele	6
1.2.3	Konformitätsziele	6
1.3	Akteure, Rollen und Zuständigkeiten	6
1.3.1	Amtsleitung	6
1.3.2	Der Verantwortliche für das Finanz- oder Rechnungswesen	7
1.3.3	Der Verantwortliche für die Qualitätssicherung	7
1.3.4	Der Controllingverantwortliche	7
1.3.5	Das übrige Personal	7
1.3.6	Internes Audit und Interne Revision	8
1.3.7	Die Eidg. Finanzkontrolle	8
1.4	Schritte beim Aufbau eines IKS	9
1.4.1	Kontrollumfeld	9
1.4.2	Risikoanalyse und -management	10
1.4.3	Einbezug der Kontrolltätigkeiten in die Prozesse	10
1.4.4	Informations- und Kommunikationsmanagement	11
1.4.5	Aufsicht und Steuerung des IKS	12
2	GRENZEN DER INTERNEN KONTROLLE	14
3	SCHLUSSFOLGERUNG	16

EINLEITUNG

Wenn die Direktion die Risiken auflistet, denen das Amt ausgesetzt ist, wenn sie die Kompetenzen für die verschiedenen Bereiche klar regelt oder wenn sie die Geschäfte definiert, die nur mit Zustimmung einer zweiten Person abgewickelt werden dürfen, stärkt sie das Interne Kontrollsystem (IKS). Sie kann damit ihre Amtspolitik wirkungsvoller umsetzen und die Risiken verringern. Zuständig für den Aufbau und den Einsatz eines IKS in einem Amt ist die Direktion.

Bei den Prüfungen der Eidg. Finanzkontrolle müssen immer wieder gewichtige Lücken im IKS festgestellt werden, welche das Amt unnötigen Risiken aussetzt, wie beispielsweise:

- Gestaltung der Führungs-, Kern- und Supportprozesse, ohne sie genügend auf die Zielerreichung oder Risikominderung auszurichten;
- mangelhafte Beschreibung der Verfahren;
- ungenügende Nutzung automatisierter Kontrollen, die die Einhaltung der Prozesse unterstützen;
- lückenhafte Einhaltung der in den Prozessen vorgesehenen Kontrollen.

Einem vielfach geäußerten Wunsch entsprechend hat die Eidg. Finanzkontrolle 2003 zur Beschreibung der IKS-Philosophie und der wichtigsten Schritte beim Aufbau eines Kontrollsystems die erste Auflage dieser Dokumentation verfasst. Die nun vorliegende zweite Auflage bezieht Änderungen aufgrund des Neuen Rechnungsmodells des Bundes (NRM) und die aktuellen Diskussionen rund um die Interne Kontrolle mit ein. Auf Wunsch ist die Eidg. Finanzkontrolle auch bereit, bei technischen Fragen zum IKS beratend zur Seite zu stehen. Diese Unterstützung kann und darf jedoch nicht so weit gehen, dass die Eidg. Finanzkontrolle spätere Prüfungen nicht mehr unabhängig vornehmen kann.

Die nachstehenden Erläuterungen orientieren sich weitgehend am COSO-Modell (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), eine anerkannte Referenz in Sachen Interne Kontrolle. Ein IKS umfasst verschiedene Ziele und Elemente wie Kontrollumfeld, Risikoeinschätzung oder Kontrollaktivitäten. Ein IKS ist relevant für das Amt oder für einzelne Aktivitäten und Bereiche. Beim Aufbau eines IKS muss zudem ein optimales Zusammenspiel zwischen regulatorischer (Weisungen und Richtlinien), organisatorischer (Aufbau- und Ablauforganisation) und technischer (Informationstechnologie) Kontrollaktivitäten angestrebt werden.

Interne Kontrollen sind nicht Selbstzweck, sondern sollen die Amtsführung und -ziele unterstützen. Sie helfen damit, die Aufgaben wirkungsvoller zu erfüllen sowie eine ordnungs-, rechtmässige und sparsame Mittelverwendung sicherzustellen. Entsprechend muss auch die Frage nach Kosten und Nutzen von Kontrollaktivitäten kritisch beantwortet werden. Jedes Amt muss diese Frage für sich selbst beantworten. Auch ein noch so ausgeklügeltes IKS kann nicht restlos verhindern, dass trotzdem Fehler passieren oder unrechtmässig gehandelt wird. Die präventive Wirkung darf indessen nicht unterschätzt werden.

1 AUFBAU EINES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS

1.1 Interne Kontrolle und ihre Bestandteile

Die Interne Kontrolle wird als Prozess definiert, der von der Direktion, den Führungskräften und dem Personal eines Amtes eingeführt wird, um für die Erreichung folgender Ziele eine angemessene Sicherheit zu bieten:

- Abwicklung und Optimierung der Amtsprozesse und -tätigkeiten mit dem Ziel, eine effektive und effiziente aber trotzdem sichere und möglichst fehlerfreie Arbeitsweise zu unterstützen;
- Zuverlässigkeit der Finanz- und Führungsinformationen;
- Einhaltung von Gesetzen, Verordnungen und Reglementen.

Der Bedeutung der Internen Kontrolle ist mit der Aufnahme in das neue Finanzhaushaltgesetz Rechnung getragen worden.

Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt FHG (SR 611.0)

Art. 12

4 Bundesrat und Verwaltung führen den Bundeshaushalt nach den Grundsätzen der Gesetzmässigkeit, der Dringlichkeit und der Sparsamkeit. Sie sorgen für einen wirksamen und wirtschaftlichen Einsatz der Mittel.

Art. 39 Interne Kontrolle

- 1 Der Bundesrat trifft die notwendigen Massnahmen, um:
 - a. das Vermögen des Bundes zu schützen;
 - b. die zweckmässige Verwendung der Mittel nach den Grundsätzen von Artikel 12 Absatz 4 sicherzustellen;
 - c. Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungsführung zu verhindern oder aufzudecken;
 - d. die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.
- 2 Er berücksichtigt dabei die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis.

Diese Definition beruht auf folgenden Grundideen:

- Interne Kontrolle ist ein *Mittel zum Zweck* und nicht etwa Selbstzweck.
- Die Interne Kontrolle ist keine isolierte Tätigkeit, sondern die Gesamtheit verschiedener Aktionen, die sämtliche Amtsaktivitäten umfasst. Sie dient der Direktion als Führungsinstrument, kann Führung jedoch niemals ersetzen. Interne Kontrollverfahren sind dann am erfolgreichsten, wenn sie zum Bestandteil der Infrastruktur und der Amtskultur geworden sind. Sie dürfen nicht aufgesetzt wirken, sondern müssen sich in das Ganze einfügen.
- Die Interne Kontrolle besteht nicht nur aus Handbüchern, Verfahren und Unterlagen, sondern sie wird von *Menschen* umgesetzt. Die Interne Kontrolle muss von den Menschen sichergestellt werden, die auf allen Hierarchiestufen gemeinsame Ziele verfolgen. Die Interne Kontrolle ist eine Aufgabe der Direktion, der Führungskräfte und der übrigen Mitarbeitenden. Ziele werden immer von Menschen festgelegt, Kontrollen immer von Menschen eingerichtet und vorgenommen.
- Die Direktion kann von der Internen Kontrolle eine *angemessene*, nicht aber absolute Sicherheit erwarten.

Die Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems hängt von dessen Grenzen ab. So kann es Fehlentscheide nicht verhindern. Auch Kosten-Nutzen-Überlegungen können die Wirksamkeit einschränken und menschliches oder technisches Versagen kann zu Funktionsstörungen führen. Zudem besteht immer die Möglichkeit, dass sich einzelne Mitglieder des Kaders über das Interne Kontrollsystem hinwegsetzen. Wenn sich schliesslich mehrere Personen zusammentun, um deliktische Handlungen vorzunehmen (Kollusion), können Kontrollen auch versagen.

- Die Interne Kontrolle verfolgt in einem oder in mehreren Bereichen Ziele, die sich voneinander unterscheiden, sich aber auch überschneiden können.

Das Amt bestimmt seine Ziele und Strategien als Ganzes oder nur für einzelne Bereiche und Tätigkeiten. So gelten einzelne Ziele für alle Aktivitäten, zum Beispiel der Wille, in der Bundesverwaltung und in der Öffentlichkeit ein gutes Image aufzubauen und aufrechtzuerhalten.

1.2 Verschiedene Kategorien von Kontrollzielen

Im Hinblick auf eine wirksame Interne Kontrolle werden die Ziele in drei Kategorien unterteilt:

Operationelle Ziele

- Die Umsetzung der strategischen Ziele des Amtes, die Risikobewältigung sowie der optimale Einsatz der Ressourcen. «Operationell» ist hier nicht als Gegensatz zu «strategisch» zu verstehen, sondern bezieht sich auf die fachlichen Unternehmensziele.

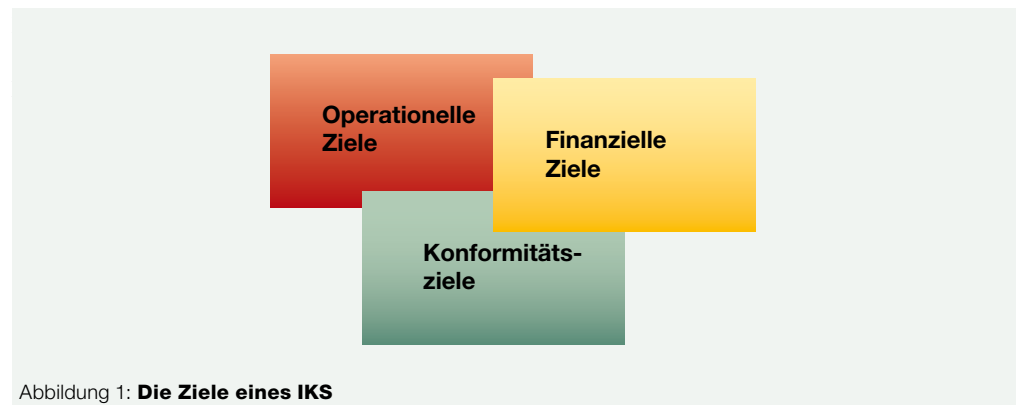
Finanzielle Ziele

- Die Bereitstellung zuverlässiger, mit den geltenden Buchführungsnormen übereinstimmender Finanzinformationen sowie von Informationen für die Amtsführung.

Konformitätsziele

- Das Befolgen der geltenden Gesetze, Verordnungen und Reglemente durch das Amt. Dieses oft vernachlässigte Ziel ist einer der Gründe für den Beizug des amtseigenen Rechtsdienstes bei der Einführung eines IKS.

Mit diesen unterschiedlichen, sich zum Teil überschneidenden Zielkategorien werden verschiedene Bedürfnisse abgedeckt; die einzelnen Zielkategorien können in die Zuständigkeit verschiedener Führungskräfte fallen.



1.2.1 Operationelle Ziele

Die Realisierung der operationellen Amtsziele wie beispielsweise Verbesserung der landwirtschaftlichen Einkommen oder Sicherheit im Bahnverkehr hängt nicht immer nur vom Willen des Amtes ab. Kein IKS kann Fehleinschätzungen oder Fehlentscheide ausschliessen. Auch äussere Umstände können daran schuld sein, dass bestimmte Ziele nicht erreicht werden können. Als Frühwarnsystem kann das IKS der Amtsleitung allenfalls eine angemessene Sicherheit bieten, indem sie rechtzeitig über externe oder interne Vorkommnisse informiert wird, welche die Zielerreichung gefährden. Das ist die Aufgabe der periodischen Risikoanalyse, die jedes Amt durchzuführen hat.

Finanzhaushaltverordnung (SR 611.01)

Art. 50 Risikomanagement (Art. 39 FHG)

1 Die Departemente und die Bundeskanzlei bewirtschaften die Risiken in ihrem Zuständigkeitsbereich nach den Weisungen des Bundesrates.

1.2.2 Finanzielle Ziele

Normalerweise gewährleistet ein effizientes IKS mit angemessener Sicherheit eine gewisse Zuverlässigkeit der Finanzdaten. Die Erreichung dieser Ziele, die sich primär aus Vorschriften Dritter ableiten, hängt von der Umsetzung der operationellen Tätigkeiten ab.

Die Eidg. Finanzverwaltung hat einen Leitfaden für den Aufbau eines IKS unter Einbezug der finanziellen Ziele erstellt, wie sie in Artikel 39 des Finanzhaushaltgesetzes Buchstabe a (Schutz des Vermögens), Buchstabe c (Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungsführung) und Buchstabe d (Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und verlässliche Berichterstattung) beschrieben sind.

1.2.3 Konformitätsziele

Zahlreiche Gesetze und Verordnungen regeln die Verwaltungstätigkeit und gelegentlich vermischen sich Konformitäts- und operationelle Ziele. Die Risiken in diesem Bereich sind vielfältig und werden oft unterschätzt. Sie können aber, wie aktuelle Erfahrungen zeigen, grossen Schaden anrichten, sowohl in Bezug auf den Ruf des Bundes als auch was Haftpflichtforderungen anbelangt. Ein paar Beispiele:

- Risiko der Aufsichtspflichtverletzung (beispielsweise im Bereich Gesundheit, Umweltschutz, Lebensmittelsicherheit oder Verkehr);
- Risiko der Verbreitung sensibler Personeninformationen (beispielsweise im Bereich Sozialversicherungen und Steuern);
- Korruptionsrisiko (in allen Bereichen).

1.3 Akteure, Rollen und Zuständigkeiten

Alle Angestellten des Amtes leisten bis zu einem gewissen Grad einen persönlichen Beitrag zur Internen Kontrolle. Die einzelnen Funktionen verlangen jedoch ein unterschiedliches Mass an Verantwortung und Einsatz.

1.3.1 Amtsleitung

Die Amtsleitung ist letztendlich für alle Tätigkeiten des Amtes verantwortlich. Die Einführung eines IKS fällt somit in ihren Zuständigkeitsbereich. Sie muss für die Schaffung eines günstigen Kontrollumfeldes sorgen und – was zentral ist – mit gutem Beispiel vorangehen, indem sie Verhaltensregeln aufstellt. Die Direktorinnen und Direktoren beaufsichtigen insbesondere den Aufbau sämtlicher Kontrollelemente.

Finanzhaushaltverordnung (SR 611.01)

**Art. 36 Internes Kontrollsystem
(Art. 39 FHG)**

3 Die Direktoren und Direktorinnen der Verwaltungseinheiten sind verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems in ihrem Zuständigkeitsbereich.

Sie bezeichnen beispielsweise einen «Risk Owner» als Koordinator für die Identifizierung, Erfassung der Amtrisiken im Standardprogramm der Eidg. Finanzverwaltung, Risikobeurteilung und deren Bewältigung.

Der mittleren Führungsebene obliegt die Entwicklung und Umsetzung der internen Kontrollverfahren, die in ihrer Abteilung beziehungsweise ihren Prozessen die Zielerreichung gewährleisten sollen. Das Kader muss sich ausserdem vergewissern, dass die Kontrollverfahren mit den allgemeinen Amtszielen in Einklang stehen.

Je nach Anzahl Hierarchiestufen im Amt werden die Sektions- und die Dienstchefs direkt in die detaillierte Umsetzung der Kontrollvorschriften und -verfahren einbezogen. Wichtig ist, dass jeder in den internen Kontrollprozess einbezogene Verantwortungsträger mit den notwendigen Kompetenzen ausgestattet wird, die es ihm ermöglichen, seine Funktion auch wirklich wahrzunehmen. Ebenso wichtig ist aber, dass jeder Verantwortungsträger seinem Vorgesetzten regelmässig über die Handlungen Bericht erstattet, die seinen IKS-Teil betreffen.

1.3.2 Der Verantwortliche für das Finanz- oder Rechnungswesen

Seine Steuerungsfunktion ist besonders wichtig, denn er übt seine Kontrollaufgaben nicht nur von oben nach unten, sondern quer durch alle operationellen und funktionellen Bereiche des Amtes hindurch aus. Er muss darauf achten, dass das Interne Kontrollsystem den ganzen Prozess abdeckt und sich nicht nur auf den «buchhalterischen» Teil beschränkt (Beispiel: Im Beschaffungsbereich muss das IKS sowohl die Bedarfsermittlung als auch die korrekte Lieferung der Güter und Dienstleistungen umfassen; das IKS darf sich nicht auf die Erfassung und Begleichung der Lieferantenrechnungen beschränken). Das IKS soll helfen, zuverlässige und rechtskonforme Finanzinformationen zu liefern. Der Verantwortliche des Finanz- und Rechnungswesens hat deshalb bei der Definition der Amtsziele und -strategien, bei der Risikoanalyse und der Entscheidungsfindung in Bezug auf das Change-Management ein gewichtiges Wort mitzureden.

Mit dem Neuen Rechnungsmodell (NRM) spielen die Verantwortlichen für das Finanz- und Rechnungswesen eine zentrale Rolle hinsichtlich IKS.

1.3.3 Der Verantwortliche für die Qualitätssicherung

Der Qualitätssicherungsprozess hat vieles mit dem Aufbau eines Internen Kontrollsystems gemeinsam. Auch er setzt die Analyse und Gestaltung der betrieblichen Prozesse sowie die Errichtung von Kontrollpunkten voraus. Wurden beispielsweise die Anforderungen auf dem Gebiet der Finanzen und der Konformität eindeutig als Qualitätssicherungsziele anerkannt, können die Synergien in diesen beiden Bereichen voll ausgeschöpft werden. Es ist auf jeden Fall empfehlenswert, wenn der Verantwortliche für die Qualitätssicherung und der Verantwortliche für Aufbau und Pflege des IKS eng zusammenarbeiten.

1.3.4 Der Controllingverantwortliche

Das Controlling als Führungsinstrument liefert den Verantwortlichen fortlaufend Indikatoren, mit deren Hilfe sie ihre Geschäftsführung beurteilen und gegebenenfalls anpassen können. Da das Controlling sich auf die amtsinternen strategischen Ziele abstützt, sollten sich seine Indikatoren im Prinzip mit den wichtigsten IKS-Prozessen überschneiden. Ganz allgemein trägt die für das reibungslose Funktionieren des IKS erforderliche Kontrollumgebung dazu bei, dass das Personal sich mit den Controllinganforderungen identifiziert.

1.3.5 Das übrige Personal

Für die Interne Kontrolle ist in einem gewissen Masse das ganze Personal verantwortlich. Im Idealfall sollte diese Aufgabe in der Stellenbeschreibung jedes und jeder Angestellten ausdrücklich genannt werden.

Zum einen spielen praktisch alle Mitarbeitenden bei der Umsetzung der Kontrollen eine Rolle, sei es bei der Durchführung von Abstimmungen oder physischen Kontrollen, bei der Nachkontrolle von Anomalien oder Fehlern sowie bei der Analyse verschiedener Abweichungen oder anderer Leistungsindikatoren. Die Sorgfalt, mit der die Mitarbeitenden diese Tätigkeiten ausführen, beeinflusst direkt die Wirksamkeit des IKS.

Zum andern müssen alle Mitarbeitenden verpflichtet werden, ihren Vorgesetzten jedes wichtige Problem, jede Verletzung des Verhaltenskodexes oder der amtsinternen Vorschriften und Weisungen sowie jede gesetzwidrige Handlung mitzuteilen. Ein IKS kann nur effizient sein, wenn Prüfungen durchgeführt werden, die Aufgabenteilung eine gegenseitige Kontrolle gewährleistet und die Mitarbeitenden über unkorrekte oder regelwidrige Vorgänge nicht einfach hinwegsehen.

1.3.6 Internes Audit und Interne Revision

Ist ein Finanzinspektorat gemäss Artikel 11 des Finanzkontrollgesetzes vorhanden, überprüft es das IKS und empfiehlt allenfalls Verbesserungen. Es erfüllt damit die Aufgabe des Internen Audit gemäss den Standards des Institute of Internal Auditors (IIA). Der Auftrag des Internen Audit und der Internen Revision erstreckt sich auf sämtliche Aktivitäten eines Amtes. Die Pflichten des Finanzinspektorats sind insbesondere die folgenden:

- Überprüfung der Zuverlässigkeit und Integrität der Finanzinformationen sowie der Instrumente, die der Ermittlung, Messung, Klassifizierung und Verbreitung dieser Informationen dienen.
- Überprüfung der Systeme um festzustellen, ob sie mit den Normen, Verfahren und Weisungen übereinstimmen, die sich spürbar auf die Amtstätigkeiten auswirken können; Kontrolle der Einhaltung der Gesetze, Verordnungen und Reglemente durch das Amt.
- Überprüfung der Instrumente, die dem Vermögensschutz dienen sowie des Vorhandenseins der betreffenden Vermögenswerte.
- Überprüfung des Ressourceneinsatzes, um sicherzustellen, dass die Ressourcen effizient und sparsam eingesetzt werden.

Das Finanzinspektorat muss von den Tätigkeiten, die es kontrollieren soll, unabhängig sein. Aus diesem Grund darf es weder für die Risikoanalyse im Amt noch für das Interne Kontrollsystem allgemein zuständig sein. Diese Unabhängigkeit muss sich aus seiner Stellung innerhalb des Amtes und aus den Kompetenzen, die ihm übertragen werden, ergeben. Es kann nur dann unparteiisch und objektiv arbeiten, wenn es sein Urteil völlig unabhängig, ohne Rücksicht auf Personen, äussern darf. Deshalb ist die Stellung des Finanzinspektorats von grosser Bedeutung. Es muss namentlich gegenüber der Amtsleitung unabhängig sein. Ausserdem ist es wichtig, dass es keine operationelle Verantwortung (Linienfunktion) übernimmt und nicht mit der Kontrolle von Aktivitäten beauftragt wird, mit denen es selbst operationell beschäftigt war. Die Eidg. Finanzkontrolle genehmigt das Reglement eines Finanzinspektorats nach Artikel 11 des Finanzkontrollgesetzes nur, wenn es diese Anforderungen erfüllt.

Die Eidg. Finanzkontrolle kann die Errichtung eines Finanzinspektorats beantragen. Bei Fragen über Stellung, Aufgaben und Funktionsweise steht die Eidg. Finanzkontrolle zur Verfügung.

1.3.7 Die Eidg. Finanzkontrolle

Die Eidg. Finanzkontrolle vermittelt der Amtsleitung einen objektiven und unabhängigen Standpunkt und trägt dazu bei, dass das Amt seine operationellen Ziele erreicht, die Finanz- und Führungsinformationen stufengerecht aufbereitet sowie Gesetze und Reglemente einhalten kann.

Das IKS der geprüften Dienststelle muss der Eidg. Finanzkontrolle bekannt sein, um ihre eigene Prüfstrategie optimal definieren zu können. Die Bedeutung, die der Überprüfung des IKS beigemessen wird, kann jedoch je nach Prüfauftrag und -schwerpunkt variieren. Doch selbst dann, wenn der Prüfung des IKS eine grosse Bedeutung beigemessen wird, ist die Eidg. Finanzkontrolle nicht immer in der Lage, alle vorhandenen Schwachstellen zu entdecken.

Das Prüfungsergebnis mit allfälligen Schwachstellen des IKS und entsprechenden Empfehlungen wird der Amtsleitung mitgeteilt. Wie bei allen Prüfungen der Eidg. Finanzkontrolle wird der Prüfbericht der Finanzdelegation der eidg. Räte unterbreitet. Der Departementsvorsteher beziehungsweise -vorsteherin erhält eine Zusammenfassung.

1.4 Schritte beim Aufbau eines IKS

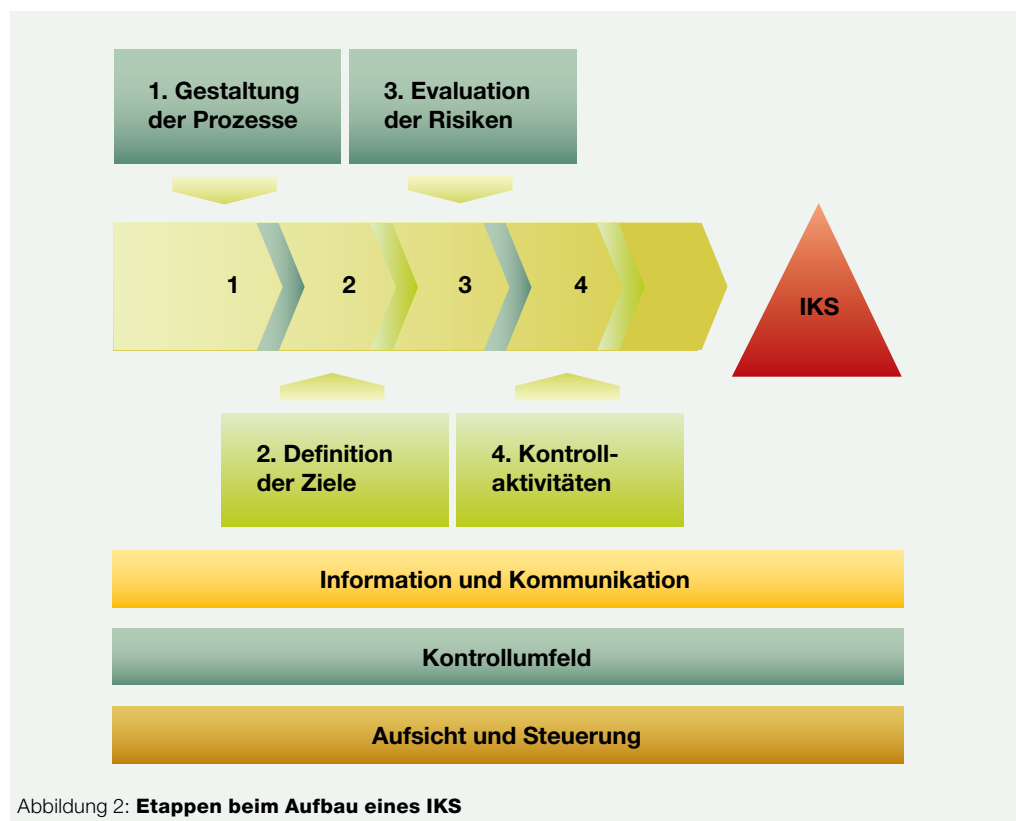


Abbildung 2: **Etappen beim Aufbau eines IKS**

1.4.1 Kontrollumfeld

Die Amtskultur ist ein wichtiger Bestandteil des Kontrollumfelds, weil sie das Kontrollbewusstsein des Personals prägt. Die damit verbundene Disziplin und Organisation bilden das Fundament aller anderen internen Kontrollelemente. Den grössten Einfluss auf das Kontrollumfeld üben die folgenden Faktoren aus: Integrität, Ethik und Sachkompetenz des Personals, Führungsphilosophie und -stil, Organisations- und Ausbildungspolitik, Delegation von Verantwortung.

Der Aufbau eines Kontrollumfelds ist die erste Etappe auf dem Weg zur Errichtung eines Internen Kontrollsystems und eine unerlässliche Grundvoraussetzung für die Schaffung und Pflege eines effizienten IKS.

Elemente des Kontrollumfelds sind beispielsweise ein Gesamtkonzept für die Interne Kontrolle, ein Ehrenkodex, Funktionenbeschreibungen, Stellvertretungs- und Unterschriftenregelungen und eine systematische Einführung von neuen Mitarbeitenden in die Amtskultur.

1.4.2 Risikoanalyse und -management

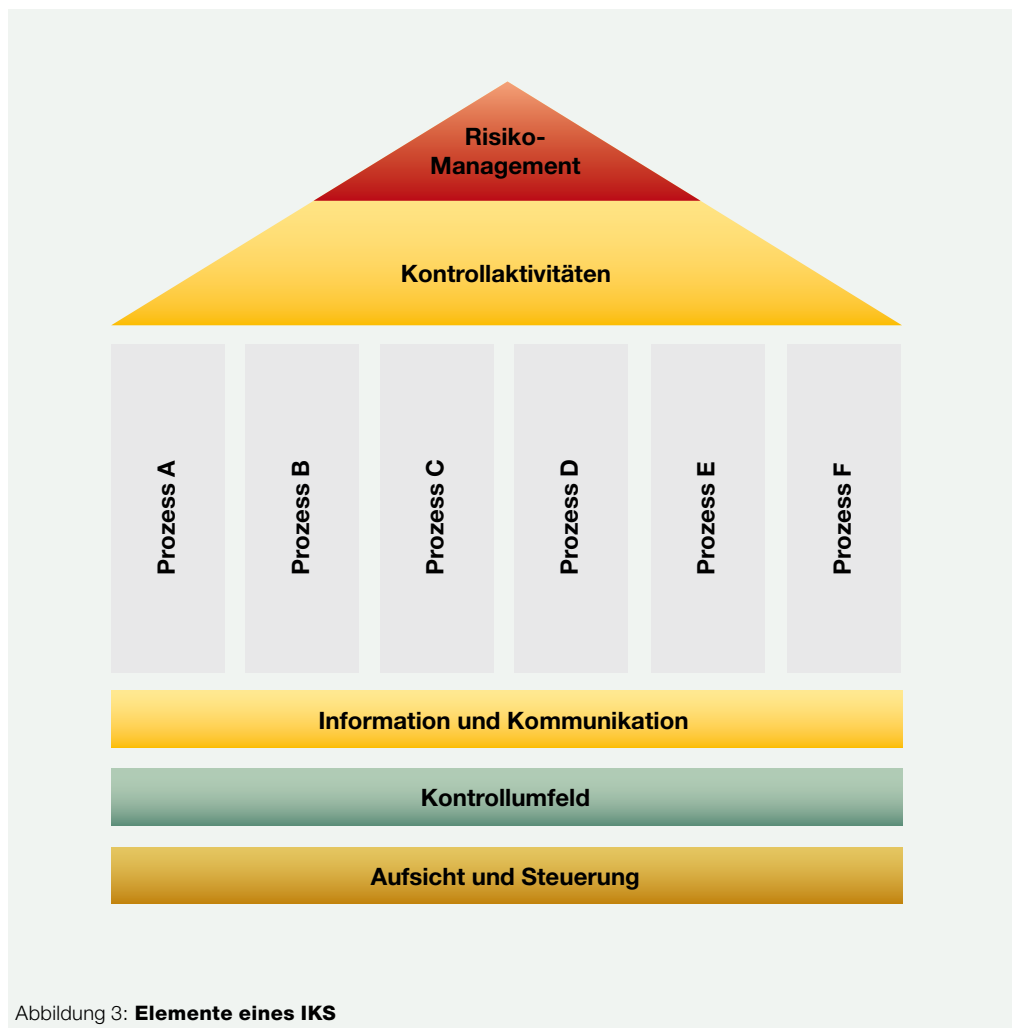
Jedes Amt ist mit einer Vielzahl externer und interner Risiken konfrontiert, die analysiert werden müssen. Die Risikoanalyse besteht im Erkennen und Analysieren derjenigen Faktoren, welche die Zielerreichung gefährden könnten. Der Prozess der Risikoanalyse beantwortet die Frage, wie mit den Risiken umzugehen ist. Da sich das Umfeld, die rechtlichen Grundlagen und die Arbeitsbedingungen dauernd verändern, braucht es entsprechende Methoden, um die spezifischen Risiken zu ermitteln. Die Risikoanalyse ist indessen nur der erste Schritt. In einem zweiten Schritt müssen die Risiken anhand ihres Schadenpotenzials und ihrer Eintretenswahrscheinlichkeit bewertet werden. Schliesslich ist die Frage zu beantworten, inwieweit die Risiken vermieden, vermindert, versichert oder akzeptiert werden können oder sollen.

Der Bundesrat hat im Dezember 2004 die Grundlagen der Risikopolitik des Bundes verabschiedet. Er hat seit Inkrafttreten der Finanzhaushaltverordnung vom 1. Mai 2006 gemäss Artikel 50 die Kompetenz, in diesem Bereich Weisungen zu erlassen. In der ganzen Bundesverwaltung wird ein Informatikprogramm für das Risikomanagement unter der Leitung der Eidg. Finanzverwaltung eingesetzt. Es soll dem Bundesrat letztlich einen Überblick über die Risiken ermöglichen, denen der Bund ausgesetzt ist.

1.4.3 Einbezug der Kontrolltätigkeiten in die Prozesse

Die nachstehende Abbildung zeigt, dass die Kontrollaktivitäten in die Prozesse einzubetten sind, welche für die Erreichung der Amtsziele wesentlich sind.

Verschiedene Risiken können die Erreichung der Amtsziele beeinträchtigen. Um sie in den Griff zu bekommen, sind bestimmte Massnahmen erforderlich. Die Kontrollaktivitäten sollen gewährleisten, dass diese Massnahmen auch tatsächlich ergriffen werden. Die entsprechenden Kontrollen finden auf allen Hierarchiestufen und Funktionsebenen statt und betreffen die unterschiedlichsten Tätigkeiten wie: Genehmigen und Bewilligen, Überprüfen und Abstimmen oder Beurteilen von Leistungsfähigkeit (Performance), Schutz des Vermögens und Funktionentrennung. Um effizient zu sein, müssen die Kontrollaktivitäten auch konsequent bis in alle Prozessschichten vordringen. Die in einem Reglement oder einer Weisung festgelegte Funktionentrennung muss sich neben der Unterschriftenregelung auch in der Form der Zugangsrechte zu Transaktionen und Informatikdaten äussern.



1.4.4 Informations- und Kommunikationsmanagement

Damit alle Mitarbeitenden ihre Verantwortung wahrnehmen können, müssen zweckdienliche Informationen gesammelt und form- und fristgerecht verbreitet werden. Informationssysteme erzeugen unter anderem operationelle und finanzielle Daten sowie Informationen über die Einhaltung der gesetzlichen und reglementarischen Vorschriften. Alle diese Daten dienen der Verwaltung und Kontrolle der Geschäftstätigkeit. Die Informationssysteme verarbeiten nicht nur amtsintern erzeugte Daten, sondern auch solche, die aus dem externen Umfeld stammen und die das Amt für seine Entscheidungsfindung benötigt. Es besteht zudem ein Bedarf an einer effizienten Informationsvermittlung, die einen in alle Richtungen verlaufenden Informationsfluss voraussetzt. Die Amtsdirektion muss den Mitarbeitenden unmissverständlich klar machen, welches ihre Verantwortung im Kontrollbereich ist. Die Mitarbeitenden müssen verstehen, welche Rolle sie innerhalb des IKS spielen; sie müssen auch den Zusammenhang zwischen ihrer eigenen Tätigkeit und derjenigen des übrigen Personals verstehen. Sie müssen in der Lage sein, den Rücklauf wichtiger Informationen zu gewährleisten.

Ein Informationskonzept, ein institutionalisiertes Verbesserungs- und Vorschlagswesen sowie eine Anlaufstelle für Informationen betreffend möglicher Unregelmäßigkeiten (Whistleblowing), können die Effizienz von Kontrollsystemen spürbar erhöhen. Wie der Korruptionsbericht des Bundesrates vom Juni 2003 erwähnt, besteht in der Bundesverwaltung die Möglichkeit, auf Korruption hinweisende Feststellungen der Eidg. Finanzkontrolle zu melden. Diese geht solchen Hinweisen im Rahmen ihrer Revisionen

nach und überprüft sie genauer, wenn sie plausibel erscheinen. Gegebenenfalls erstattet sie Anzeige bei den Strafverfolgungsbehörden. Die Herkunft der Hinweise wird grundsätzlich vertraulich behandelt.

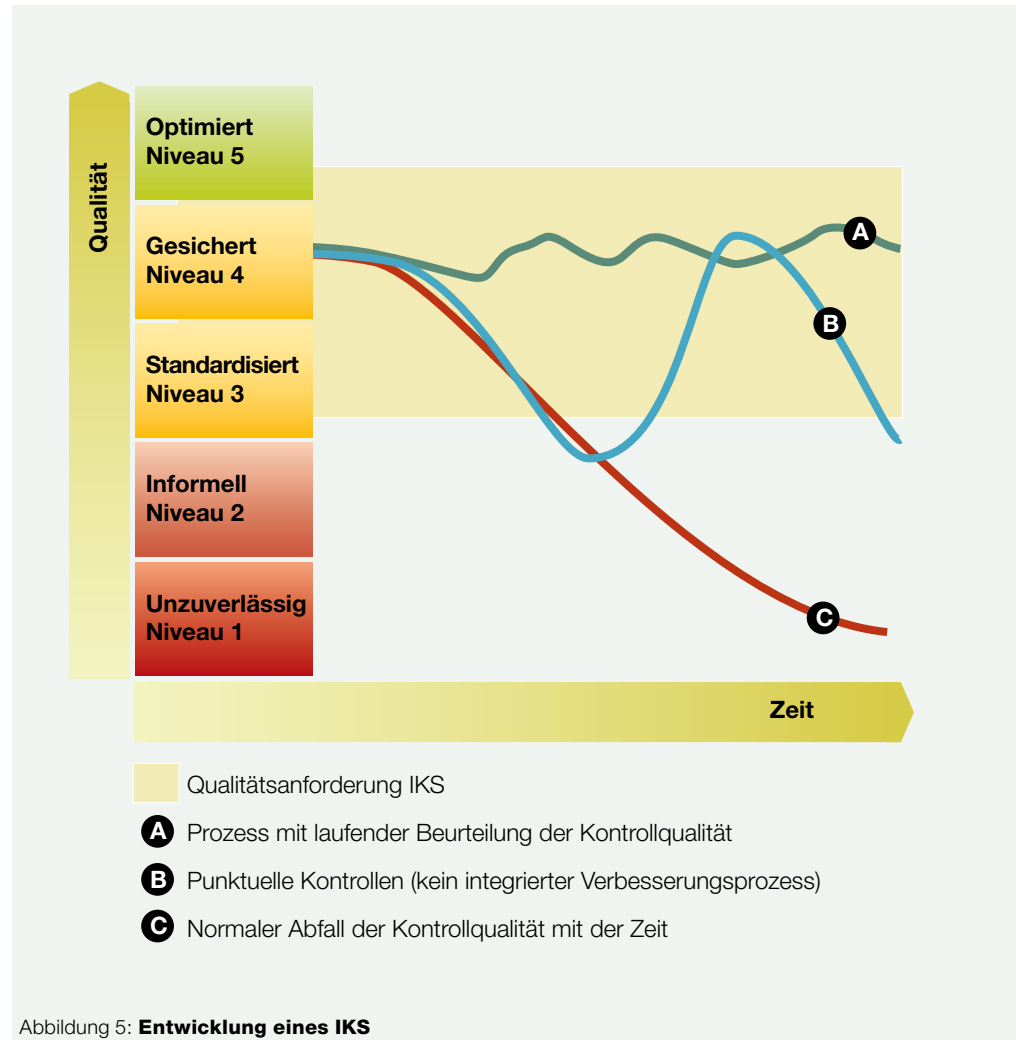
1.4.5 Aufsicht und Steuerung des IKS

Ein Internes Kontrollsystem ist kein Führungsinstrument, das ein für alle Mal in einer bestimmten und unabänderlichen Form errichtet wird. Bestimmte Veränderungen im Umfeld eines IKS können dieses anpassungsbedürftig machen. Deshalb muss auch das Interne Kontrollsystem selbst periodisch überprüft werden, um die Wirksamkeit sicherzustellen.

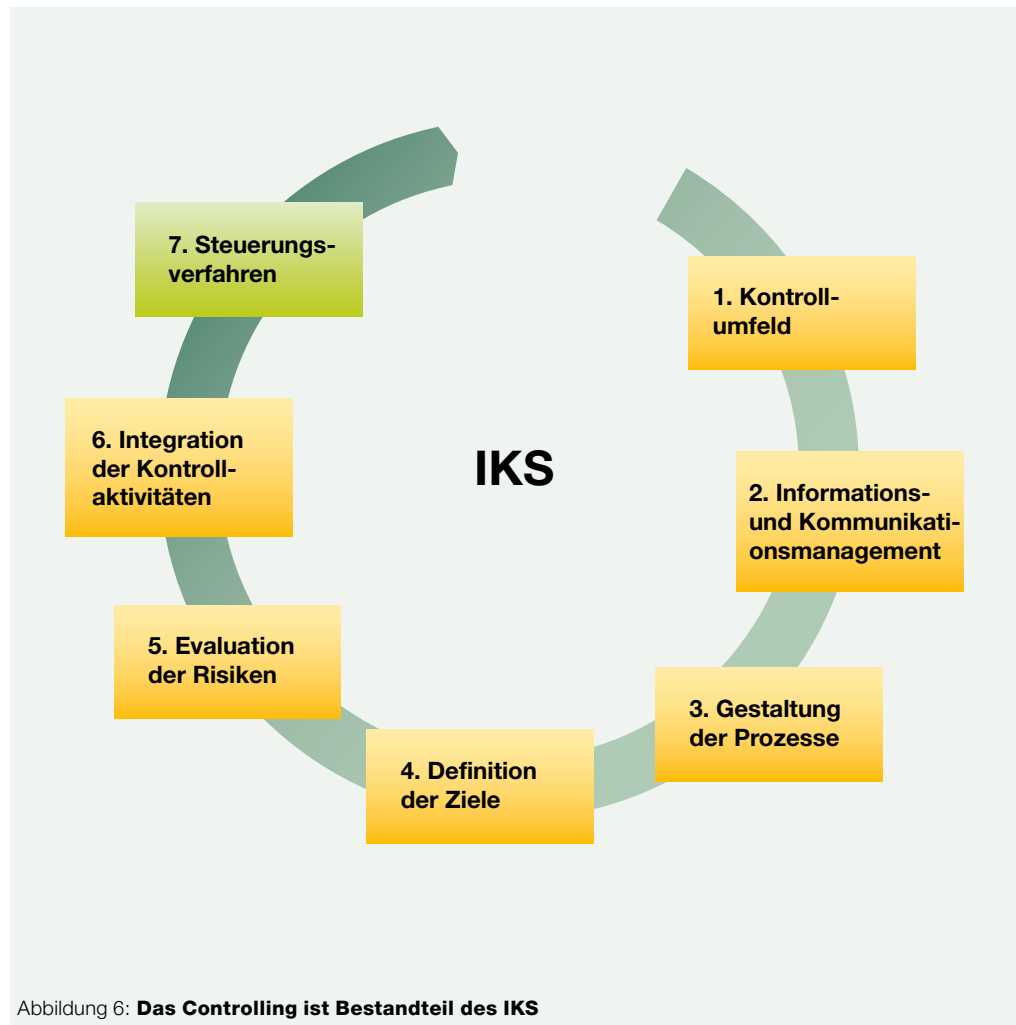
Dabei sind folgende Kriterien denkbar:



Beobachtungen über einen längeren Zeitraum lassen Aussagen zur Qualität der IKS-Steuerung zu:



Ein Steuerungssystem muss eingerichtet oder es müssen regelmässig Evaluationen vorgenommen werden. Der Steuerungsprozess (vgl. Abb. 6) ist Teil der Amtstätigkeit und umfasst regelmässige Kontrollen, die von der Direktion und den Mitgliedern des Kaders durchgeführt werden, sowie weitere Kontrolltechniken, die das Personal bei seiner Arbeit anwenden kann. Beispielsweise wird empfohlen, alle Fehler systematisch zu analysieren. Fehler sind wertvolle Hinweise, dank denen ein Problem identifiziert und ein wiederholtes Auftreten vermieden werden kann. Umfang und Häufigkeit der Überprüfungen hängen in erster Linie von der Bedeutung der Risiken und der Wirksamkeit des Überwachungsprozesses ab.



2 GRENZEN DER INTERNEN KONTROLLE

Man muss sich stets vor Augen halten, dass jedes IKS, auch wenn es noch so gut konzipiert ist und noch so konsequent angewendet wird, der Direktion bezüglich der Erreichung der Amtsziele bestenfalls eine angemessene Sicherheit bieten kann. Da jede Interne Kontrolle sich in erster Linie auf den Faktor Mensch abstützt, kann sie durch Überlegungsfehler, Fehleinschätzungen oder Fehlinterpretationen, Missverständnisse, Nachlässigkeit, Müdigkeit oder Zerstreutheit beeinträchtigt werden. Die nachstehenden Faktoren können die Effizienz der Internen Kontrolle beeinträchtigen.

- *Fehleinschätzung*

Die Effizienz der Kontrollen kann durch das Risiko eines menschlichen Versagens beeinträchtigt werden, wenn es darum geht, Entscheide zu fällen, die sich auf die Amtsprozesse auswirken. Die Entscheidungsträger sind oft gezwungen, innert sehr kurzer Zeit und aufgrund vorhandener jedoch ungenügender Informationen zu handeln. Gleichzeitig sind sie dem Druck ausgesetzt, die laufenden Geschäfte zu führen.

- *Funktionsstörungen*
Selbst gut konzipierte IKS können versagen, beispielsweise wenn der Mitarbeitende die Weisungen falsch interpretiert, der Routine verfällt oder wenn aus mangelnder Aufmerksamkeit Fehler unterlaufen. Eine Untersuchung über Missstände geht unter Umständen nicht weit genug oder Mitarbeitende, die eine Vertretung übernehmen müssen, sind nicht in der Lage, diese Aufgabe korrekt zu erfüllen. Auch kommt immer wieder vor, dass Systemänderungen oder Änderungen des Umfeldes dem Personal nicht mitgeteilt wurde.
- *«Übertriebene» oder umgangene Kontrollen*
Ein IKS kann nicht effizienter sein als die Mitarbeitenden, die für sein Funktionieren zuständig sind. Es ist immer möglich, dass ein Verantwortlicher das IKS umgeht. Von den vorgeschriebenen Normen und Verfahren kann unrechtmässig abgewichen werden, um beispielsweise einen persönlichen Vorteil daraus zu ziehen; es kann auch sein, dass damit die Nichterfüllung gesetzlicher Auflagen vertuscht werden soll.
- *Kollusion und Fälschung*
Die Funktionentrennung ist oft eines der Hauptinstrumente des IKS. Die Praxis zeigt aber, dass diese Art Kontrolle ihre Grenzen hat: Zwei oder mehr Mitarbeitende können die Finanz- oder Führungsinformationen verfälschen, um gemeinsam ein Delikt zu begehen. Das kann die Funktionentrennung nicht verhindern. Ein für Kontrollen verantwortlicher Angestellter kann beispielsweise das sogenannte Vieraugenprinzip mit weiteren amtsinternen oder -externen Komplizen völlig ausser Kraft setzen. Die Erfahrung zeigt, dass auch eine mögliche Fälschung der für Zahlungen an Dritte nötigen Unterschriften zu den Punkten gehört, die ein gutes IKS beachten muss.

Finanzhaushaltverordnung (SR 611.01)

Art. 37 Unterschriftenregelung bei Belegen und Zahlungsanweisungen (Art. 39 FHG)

1 Belege sowie Zahlungsanweisungen an das zentrale Rechnungswesen zugunsten Dritter oder zugunsten von Verwaltungseinheiten im Rahmen der Leistungsverrechnung oder Weiterbelastung werden grundsätzlich mit Doppelunterschrift visiert.

...

4 Wer Belege unterzeichnet, bestätigt damit deren formelle und materielle Richtigkeit.

5 Wer Zahlungsanweisungen unterzeichnet, bestätigt damit deren formelle Richtigkeit.

- *Kosten-Nutzen-Verhältnis*
Angesicht der begrenzten Ressourcen müssen die Ämter vor dem Aufbau von Kontrollmechanismen Kosten und Nutzen gegeneinander abwägen. Bei der Beurteilung des Nutzens zusätzlicher Kontrollen sind nicht nur die Auswirkungen eines eventuellen Risikoeintritts, sondern auch die Kosten der Kontrolle zu erwägen. Der Entscheid über die Einführung von Kontrollaktivitäten wird indessen immer bis zu einem bestimmten Grad auch auf subjektiven Kriterien beruhen. Die Schwierigkeit bei der Beurteilung des Kosten-Nutzen-Verhältnisses liegt in der Frage der Ausgewogenheit und des tolerierbaren Restrisikos. Bestimmte Kontrollen sind zwingend und unentbehrlich; zu viele Kontrollen können sich jedoch als kontraproduktiv und als zu kostspielig erweisen. Allgemein wird Priorität für die Kontrollen empfohlen, die die grössten Risiken abdecken.

3 SCHLUSSFOLGERUNG

Ein IKS aufbauen heisst:

- ein günstiges Kontrollumfeld schaffen;
- ein gutes Informations- und Kommunikationsmanagement errichten;
- Prozesse gestalten;
- Ziele festlegen;
- die Risiken der Nichterreichung der Ziele abschätzen;
- Kontrollmassnahmen in die Prozesse integrieren, mit denen die Risiken vermindert werden können.

Das genügt aber nicht! Ein solches Projekt setzt auch die regelmässige Evaluation aller oben erwähnten Konzepte voraus, damit festgestellt werden kann, ob sie immer noch effizient und aktuell sind. Selbst ein mit der allergrössten Sorgfalt aufgebautes IKS wird rasch unwirksam, wenn es unbeweglich und statisch bleibt, während sich das Umfeld ständig wandelt. Die Schaffung eines IKS ist nur die erste Etappe. Die Pflege eines effizienten IKS hingegen ist ein ständiger Prozess der regelmässigen Neubeurteilung und Überprüfung der einzelnen Kontrollkomponenten. Dieser Prozess muss den Veränderungen, die den Alltag eines Amtes prägen, Rechnung tragen.

