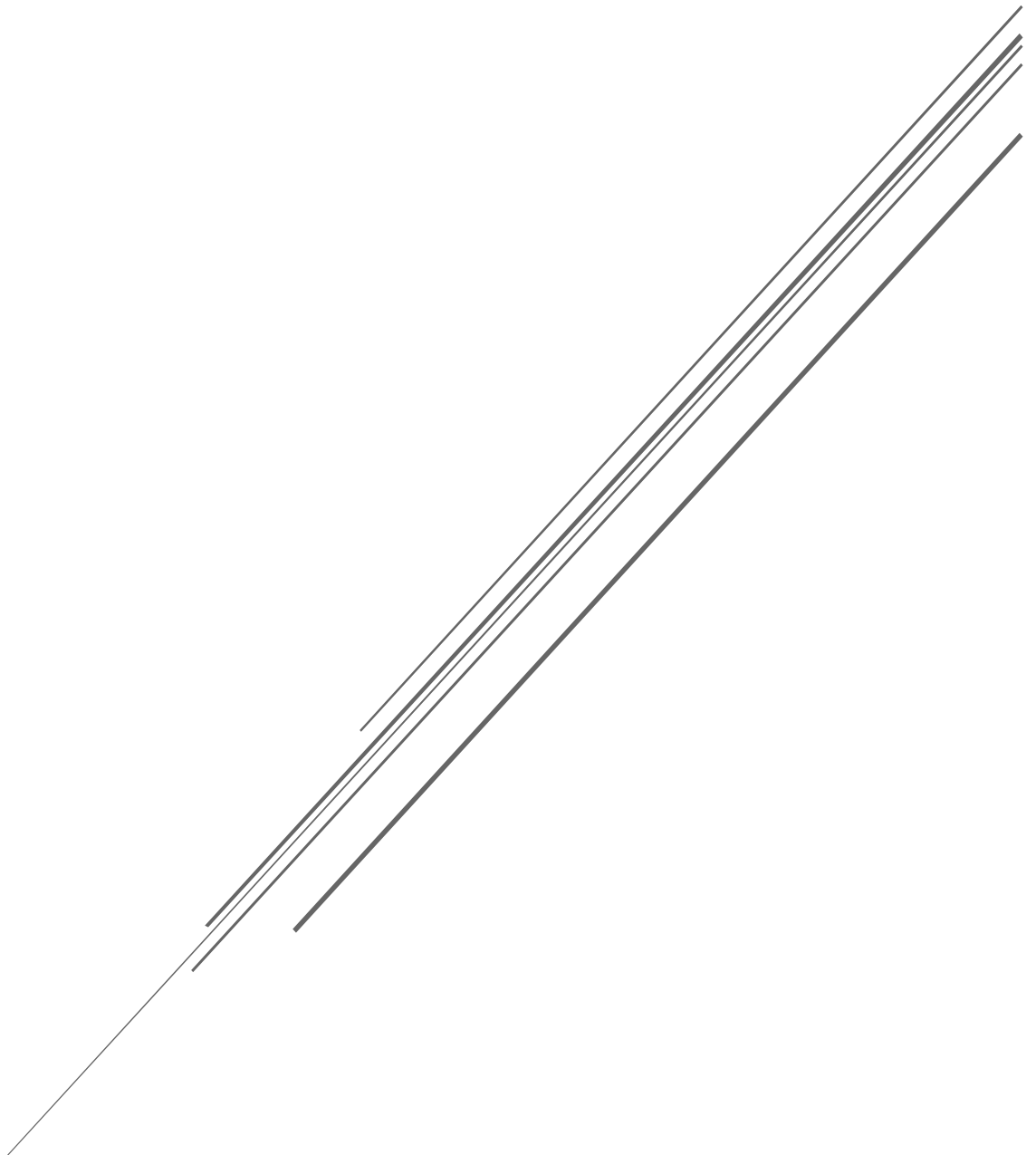


Luzern, 26. Juni 2015

INTERNES KONTROLLSYSTEM IN DER ÖFFENTLICHEN VERWALTUNG ANHAND EINES PRAXISBEISPIELS

Handlungsempfehlung für das Departement Finanzen und Informatik der
Gemeindeverwaltung Emmen



BACHELORARBEITSPROJEKT

der Hochschule Luzern - Wirtschaft (HSLU-W),

Thema-Nr.: 13066

Internes Kontrollsystem in der öffentlichen Verwaltung anhand eines Praxisbeispiels,

Handlungsempfehlung für das Departement Finanzen und Informatik der Gemeindeverwaltung Emmen

im Auftrag für die

Gemeinde Emmen,

Barbara Naef,

Leiterin Departement Finanzen und Informatik,

Rüeggisingerstrasse 22, 6020 Emmenbrücke,

Tel: +41-41 268 02 61, Mail: barbara.naef@emmen.ch

vorgelegt von

Benjamin Emmenegger,

Bachelor of Science in Wirtschaftsinformatik, Lerngruppe 371

Maiengrün 3, 6206 Neuenkirch,

Tel: +41-79 530 44 81, Mail: info@njc.ch

betreut durch

Hochschule Luzern - Wirtschaft,

Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ),

Dr. Stefan Hunziker,

Professor für Enterprise Risk Management und Internal Control,

Grafenauweg 10, 6304 Zug,

Tel: +41-41 757 67 54, Mail: stefan.hunziker@hslu.ch

MANAGEMENT SUMMARY

Interne Kontrollsysteme (IKS) sind seit längerer Zeit ein Thema in den öffentlichen Verwaltungen. Im Rahmen der schweizweiten Umstellung zum Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) steht die öffentliche Verwaltung einige Jahre nach der Privatwirtschaft ebenso davor IKS einzuführen. Im Departement Finanzen und Informatik (DFI) der Gemeindeverwaltung Emmen steht die Einführung eines IKS seit längerer Zeit auf der Projektliste und soll noch vor der gesamthaften Einführung von HRM2 umgesetzt werden. Bis anhin führt das DFI keine systematische Bewirtschaftung der prozessorientierten Risiken und Kontrolltätigkeiten. Wirkungsorientierte Verwaltungen mit Globalbudgets, wie es die Parlamentsgemeinde Emmen führt, werden in den eher allgemein gehaltenen Leitfäden und Praxishilfen nicht explizit thematisiert. Dadurch stellt sich die Frage, welche Schritte für das DFI der Gemeinde Emmen notwendig sind, um ein angepasstes IKS einzuführen. Bekannte IKS Modelle und Vorgehensweisen sowie das neue Finanzhaushaltsgesetz (FHGG) des Kantons Luzern liefern die Grundlagen zur Beantwortung dieser Frage. Die aus dieser Arbeit resultierenden Handlungsempfehlungen sind auf das DFI abgestimmt und generieren keinen erheblichen Mehraufwand.

Der Bezug zur Praxis, sowie die Fragestellung nach dem expliziten Vorgehen in der Gegenwart begründen die wissenschaftliche Einordnung in die qualitative anwendungsorientierte Forschung mittels eines Fallstudien-Ansatzes. In vier Phasen werden die Handlungsempfehlungen hergeleitet. In der ersten und grundlegenden Phase werden mittels Desk-Research und drei Experteninterviews das Fundament zu IKS mit möglichen Vorgehensweisen zur Einführung sowie Modellen zur Systematisierung von Risiken und Kontrolltätigkeiten beleuchtet. Zudem wird das DFI als Forschungsobjekt vorgestellt. In der zweiten und dritten Phase werden Schlüsselprozesse für das IKS analysiert und zwei ausgewählte IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet um eine Struktur des IKS und das geeignete Vorgehen für das DFI zu ermitteln. Die Ergebnisse dieser beiden Phasen wurden in weiteren Experteninterviews mit den Führungspersonen des DFI verifiziert. Die vierte und letzte Phase fasst konkrete Handlungsempfehlungen zum internen Kontrollumfeld des DFI sowie zu den beiden analysierten IKS-Schlüsselprozessen zusammen und präsentiert in einem zweiten Teil 10 Leitsätze zur Einführung eines IKS in einem für das DFI angemessenen Umfang.

Das meist verbreitete Modell, das in den Standards und Normen zu IKS für die öffentliche Verwaltung verwendet wird, kann sehr umfassend interpretiert werden. Deswegen wurde in dieser Arbeit eine vereinfachte Sicht auf IKS erarbeitet. Sie unterteilt das IKS in zwei Bereiche. Das interne Kontrollumfeld und prozessorientierte Kontrolltätigkeiten, die sich in der für das DFI erarbeitete Risiko-Kontroll-Matrix (RKM) dokumentieren lassen. Zwei verschiedene Ansätze zur Erarbeitung eines IKS werden in dieser Arbeit verfolgt. Beide wurden in der Bearbeitung der ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse verwendet und weisen ihre Vor- und Nachteile in Bezug auf den Umfang und die

Zielerreichung im Vorgehen zur Einführung eines IKS auf. Anlässlich des weit entwickelten internen Kontrollumfeldes des DFI konnten zu diesem Bereich nur wenige Empfehlungen ausgeführt werden. Dagegen konnten durch die Bearbeitung der beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse 18 neue prozessorientierte Kontrolltätigkeiten, die im DFI bis anhin nicht existierten, ermittelt werden.

Nachdem die konkreten Empfehlungen abgegeben wurden, wird anhand von 10 Leitsätzen ein geeignetes Vorgehen zur Einführung eines IKS im DFI vorgeschlagen. Davon sind fünf Leitsätze wegweisend zur Systematisierung der Kontrolltätigkeiten und weitere fünf unterstützend zur Ausgestaltung und Entwicklung eines IKS. Durch die aus dieser Arbeit hervorgehenden Handlungsempfehlungen verfügt das DFI über eine praxisorientierte und auf die Gemeinde Emmen abgestimmte Anleitung zur Einführung eines IKS.

Schlagworte für die Indexierung der Hochschule Luzern:

IKS, internes Kontrollsystem, öffentliche Verwaltung, Gemeinde

INHALTSVERZEICHNIS

Management Summary	I
Inhaltsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis.....	VII
Interviewverzeichnis	VIII
Abkürzungsverzeichnis	IX
1 Einleitung	1
1.1 Ausgangslage	1
1.2 Problemstellung.....	2
1.3 Zielsetzungen und Aufbau der Arbeit	3
2 Grundlagen	5
2.1 Interne Kontrollsysteme	5
2.1.1 Interne Kontrolle, Kontrollsystem und Schlüsselkontrollen	5
2.1.2 Standards und Normen zu IKS für den öffentlichen Sektor.....	6
2.1.3 Das COSO-Modell nach INOTSAI.....	8
2.2 Vorgehen zur Erstellung eines internen Kontrollsystems	13
2.2.1 Gestaltung des Kontrollumfeldes	13
2.2.2 Definition der Prozesse, Risiken und Kontrolltätigkeiten	14
2.2.3 Überwachung	14
2.2.4 Pflege und Anpassung	15
2.3 Reifegrade interner Kontrollsysteme.....	15
2.4 Gesetzlicher Rahmen.....	16
2.5 Forschungsobjekt	19
2.5.1 Organisation des Departements Finanzen und Informatik	20
2.5.2 Relevante Prozesse des Departements Finanzen und Informatik	21
2.5.3 Begriffe und Schnittstellen des DFI	23
3 Forschungsmethodik	24
3.1 Wissenschaftliche Einordnung.....	24

3.1.1	Einordnung in anwendungsorientierte Forschung.....	24
3.1.2	Einordnung in qualitative Forschung	25
3.2	Entscheidung der Forschungsstrategie	26
3.3	Der Fallstudien-Ansatz.....	27
3.4	Forschungsdesign	29
3.5	Erhebung der Daten.....	31
4	Analyse der IKS-Schlüsselprozesse	33
4.1	Analyse der Jahresrechnung 2014.....	33
4.1.1	Analyse der Bestandesrechnung.....	35
4.1.2	Analyse der Laufenden Rechnung	36
4.1.3	Analyse der Investitionsrechnung	36
4.1.4	Zuteilung der Positionen auf die DFI-Prozesse.....	37
4.1.5	Verifizierung der IKS-Schlüsselprozesse.....	39
4.2	Bewertung des Vermögensschutzes	39
4.3	Auswahl der IKS-Schlüsselprozesse.....	41
4.3.1	Finanzierung und Refinanzierung (FIREFI)	41
4.3.2	Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung inklusive Inkasso (KDBUI).....	42
5	Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse.....	43
5.1	Die zwei Hauptbereiche des IKS.....	44
5.2	Das interne Kontrollumfeld.....	45
5.2.1	Integrität und ethische Werthaltung	47
5.2.2	Guter Führungsstil und Vorbildfunktion.....	47
5.2.3	Entwicklung und Kompetenzen für interne Kontrollen	47
5.2.4	Die Organisationsstruktur	48
5.2.5	Personalpolitik und -Management.....	49
5.2.6	Instrumentarium zum internen Kontrollumfeld	49
5.3	Grundlagen zur Bearbeitung	51
5.3.1	Vorstellung der Risiko-Kontroll-Matrix	51
5.3.2	Die passende Risiko-Kontroll-Matrix	53
5.3.3	Attribute zur Bewertung der Merkmale	54

5.3.4	Die eigene Risiko-Kontroll-Matrix fürs DFI.....	55
5.3.5	Ermittlung der Kontrolltätigkeiten	57
5.4	Bearbeitung des ersten IKS-Schlüsselprozess.....	59
5.4.1	Der Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess	59
5.4.2	SOLL Ermittlung der Kontrolltätigkeit	60
5.4.3	IST-Stand der Kontrolltätigkeit.....	62
5.5	Bearbeitung des zweiten IKS-Schlüsselprozess.....	63
5.5.1	Der Kreditoren- und Debitorenprozess inklusive Inkasso.....	63
5.5.2	SOLL Ermittlung der Kontrolltätigkeit	68
5.5.3	IST-Stand der Kontrolltätigkeiten	71
6	Handlungsempfehlungen.....	73
6.1	Synthese der beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse	73
6.1.1	Ausbau des internen Kontrollumfelds	73
6.1.2	Neue Kontrolltätigkeiten und eine systematische Erfassung	74
6.2	Einführung eines internen Kontrollsystems	77
6.2.1	Einordnung in das Reifegradmodell.....	77
6.2.2	Vorgehen zur Einführung eines internen Kontrollsystems	78
7	Schlussfolgerung und Ausblick.....	81
	Literaturverzeichnis.....	83
	Anhänge	90
	Eidesstattliche Erklärung.....	

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Bekannte Modelle in Bezug zum öffentlichen Sektor	6
Abbildung 2: Angepasster COSO-Würfel.....	8
Abbildung 3: Drei mögliche Einteilungen der Kontrolltätigkeiten.....	11
Abbildung 4: Vorgehen zur Erstellung eines IKS.....	13
Abbildung 5: Vorgehen zur Ermittlung der Kontrolltätigkeiten.....	14
Abbildung 6: Anordnung der Vorgaben zur Rechnungslegung.....	17
Abbildung 7: Auszug aus dem aktuellen Entwurf des FHGG	18
Abbildung 8: Finanzrelevante politische Gremien der Gemeinde Emmen.....	19
Abbildung 9: Organisation des DFI	21
Abbildung 10: Systemlandschaft in Bezug auf das DFI	23
Abbildung 11: 2x2 Matrix, Grundtypen eines Fallstudienaufbaus nach Yin.....	27
Abbildung 12: Eigene Darstellung des Forschungsprozesses	29
Abbildung 13: Aufbau der Phase 3	43
Abbildung 14: Tabelle Kreditorenprozess der Risiko-Kontroll-Matrix.....	55
Abbildung 15: Ausschnitt: Risikoteil der Risiko-Kontroll-Matrix	56
Abbildung 16: Ausschnitt: Kontrollteil der Risiko-Kontroll-Matrix	56
Abbildung 17: Tabelle: Metadaten der Risiko-Kontroll-Matrix	57
Abbildung 18: Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess nach BPMN 2.0 (vereinfacht)	60
Abbildung 19: Mögliche SOLL-RKM des Finanzierungs- und Refinanzierungsprozesses	61
Abbildung 20: Debitorenprozess inklusive Inkasso nach BPMN 2.0 (vereinfacht).....	66
Abbildung 21: Kreditorenprozess nach BPMN 2.0 (vereinfacht).....	67
Abbildung 22: Mögliche SOLL-RKM des Debitorenprozesses inklusive Inkasso.....	69
Abbildung 23: Mögliche SOLL-RKM des Kreditorenprozesses	70
Abbildung 24: Die zwei Hauptbereiche eines IKS	78
Abbildung 25: Erste fünf Schritte zur Erstellung eines IKS	79

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Skala zur Risikobeurteilung	11
Tabelle 2: Reifegrade eines IKS.....	16
Tabelle 3: DFI-Prozesse, mit Abkürzung und Zuständigkeiten	22
Tabelle 4: Situative Entscheidungsmatrix für verschiedene Forschungsstrategien nach Yin	26
Tabelle 5: Wesentlichkeitsfaktoren für die Analyse der Jahresrechnung	34
Tabelle 6: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Bestandesrechnung.....	35
Tabelle 7: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Laufenden Rechnung	36
Tabelle 8: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Investitionsrechnung	37
Tabelle 9: Zuteilung der relevanten Positionen auf die DFI-Prozesse (Investitionsrechnung).....	38
Tabelle 10: Rangliste der DFI-Prozesse.....	39
Tabelle 11: Prozessbewertung zum Schutz des Vermögens	40
Tabelle 12: Unterscheidung des IKS.....	45
Tabelle 13: IKS-Dokumenten-Checkliste	50
Tabelle 14: Standardmodell der Risiko-Kontroll-Matrix.....	51
Tabelle 15: Schablone für die RKM	53
Tabelle 16: Attribute zur Bewertung der Risikomerkmale	54
Tabelle 17: Attribute zur Bewertung der Merkmale der Kontrolltätigkeit.....	54
Tabelle 18: Eindimensionaler, nicht chronologischer Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess.....	60
Tabelle 19: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im FIREFI Prozess.....	62
Tabelle 20: Begriffe des KDBUI-Prozesses.....	65
Tabelle 21: Eindimensionaler, nicht chronologischer Debitorenprozess inklusive Inkasso	66
Tabelle 22: Eindimensionaler, nicht chronologischer Kreditorenprozess.....	67
Tabelle 23: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im Debitorenprozess und Inkasso	71
Tabelle 24: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im Kreditorenprozess.....	72
Tabelle 25: Einordnung des DFI in das Reifegradmodell	77
Tabelle 26: Abgleich der Ziele.....	78
Tabelle 27: Auflistung der Anhänge	91

INTERVIEWVERZEICHNIS

Hunziker Stefan	Kick-Off Gespräch (Anhang 1)	Interview, 21. November 2014
Barbara Naef	Interview 1, (Anhang 2)	Experteninterview, 12. Januar 2015
Alois Köchli	Interview 1, (Anhang 3)	Experteninterview, 14. Januar 2015
James Kalt	Interview 1, (Anhang 4)	Experteninterview, 31. März 2015
Barbara Naef	Interview 2, (Anhang 5)	Experteninterview, 6. Mai 2015
James Kalt	Interview 2, (Anhang 6)	Experteninterview, 14. Mai 2015
Barbara Naef	Interview 3, (Anhang 7)	Experteninterview, 4. Juni 2015

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ABU	Anlagebuchhaltung
ad	automatisch detektiv
AGIP	Arbeitsgruppe für die langfristige Investitionsplanung
AGIT	Arbeitsgruppe für Informatik
AKV	Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung
ap	automatisch präventiv
B&A	Bericht und Antrag
BA	Betreibungsamt
BAFIP	Budget-, Aufgaben- und Finanzplan
BEBU	Betriebsbuchhaltung
BPMN	Business Process Model and Notation
Bzw.	beziehungsweise
CASP	Liquiditätsplanung
CMMI	Capability Maturity Model Integration
CobIT	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo	criteria of control
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d.h.	das heisst
DBU	Direktion Bau und Umwelt
DEB	Debitor
DFI	Departement Finanzen und Informatik
DFP	Direktion Finanzen und Personelles
DPO	Departement Personal und Organisation
DSG	Direktion Soziales und Gesellschaft
DSK	Direktion Schule und Kultur
DSS	Direktion Sicherheit und Sport
ER	Einwohnerrat
EWK	Einwohnerkontrolle
EZ	Einzahlungsschein
f.	folgende
FB	Fachbereich
FDK	Finanzdirektorenkonferenz
ff.	fortfolgend
FHGG	Finanzhaushaltsgesetz
Fhz.	Fahrzeuge

FIBU	Finanzbuchhaltung
FIREFI	Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess
Gemischtwirtschaftl.	gemischtwirtschaftliche
GICT	Gemeindeverband ICT
GR	Gemeinderat
HADRU	Hausdruckerei
HRM	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell
IASB	International Accounting Standards Board
ICT	Information and Communication Technology
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
INOTSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	Board of International Public Sector Accounting Standards
IR	Investitionsrechnung
IBW	Immobilienbewirtschaftung
JAS	Jahresabschluss
KA	Konkursamt
K-AR	Kontrollart
KESB	Kinder- und Erwachsenenschutzbehörde
KDBUI	Kreditoren- und Debitorenprozess inklusive Inkasso
K-NW	Kontrollnachweise
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
K-P	Periodizität der Kontrolle
K-V	Kontrollverantwortlicher
K-WK	Kontrollwirksamkeit
LB	Liquiditätsbedarf
LIP	Langfristige Investitionsplanung
LP	Liquiditätsplanung
LuTax	Steuerverwaltungsprogramm des Kantons Luzern
Masch.	Maschinen
md	manuell detektiv
MFHG	Musterfinanzhaushaltsgesetz
Mob.	Mobilien
mp	manuell präventiv
nB	nach Bedarf
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
ORKB	Europäische Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden

PDCA	Plan-Do-Check-Act
PGV	Produktgruppenverantwortliche/r
PS890	Prüfstandard 890
R&GPK	Rechnungs- und Geschäftsprüfungskommission
R-EW	Eintrittswahrscheinlichkeit des Risikos
RG	Rechnung
R-H	Risikohöhe
RKM	Risiko-Kontroll-Matrix
R-SA	Schadensausmass des Risikos
SOX	Sarbanes-Oxley-Act
SRS-CSPCP	Schweizerisches Rechnungslegungsgremium - Conseil suisse de présentation des comptes publics
USA	United States of America
VERM	Versicherungsmanagement
VGIZU	Verordnung über die gemeindeinternen Zuständigkeiten und die Unterschriftsberechtigung der Gemeinde Emmen
Vgl.	Vergleiche
WOV	Wirkungsorientierte Verwaltung
ZE	Zahlungseingang
ZF	Zahlungsfreigabe
Zn.	Zeilennummer
ZV	Zahlungsvereinbarung

1 EINLEITUNG

Zur effektiven und effizienten Erreichung der Geschäftsziele existieren unzählige Instrumente. Eines davon ist die Bewirtschaftung von Risiken und Kontrollen. In der Privatwirtschaft wird eine Risikobeurteilung verlangt,¹ wobei die öffentlich rechtliche Verwaltung solche Vorgaben bis anhin noch nicht flächendeckend kennt.² Die Umstellung der öffentlichen Hand auf das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) fordert unter anderem die Einführung von internen Kontrollsystemen (IKS).

1.1 AUSGANGSLAGE

Die Gemeinde Emmen, mit rund 30'000 Einwohnern die zweitgrösste Zentralschweizer Gemeinde,³ führt die Rechnungslegung im System der Kostenrechnung, entsprechend den gesetzlichen Vorgaben des Kantons Luzern zur Rechnungslegung für Gemeinden. Als einzige Luzerner Gemeinde hat sie die wirkungsorientierte Verwaltung (WOV) ganzheitlich im Jahr 2010 eingeführt und folgt seither nicht mehr dem harmonisierten Rechnungsmodell (HRM1). Auswertungen können jedoch nach wie vor im alten System erstellt werden. Die Gemeindeverwaltung Emmen arbeitet seit einigen Jahren mit Leistungsaufträgen sowie Globalbudgets.⁴

Die Finanzen der Gemeindeverwaltung Emmen werden im Departement Finanzen und Informatik (DFI) verwaltet. Das Departement stellt sich täglich den Anforderungen verschiedener internen und externen Anspruchsgruppen. Der Kanton Luzern, die Einwohner und die lokale Wirtschaft stellen das DFI stets vor neue Herausforderungen. Beispielsweise wurde im Juli 2013 der Bezug der direkten Bundessteuer an die Gemeinden übertragen. Die Abwicklung dieser Aufgabe wird über das neu eingeführte Programm LuTax getätigt. Seit dem Jahr 2013 ist die Implementierung eines IKS im Gespräch. Es wurde damals als operative Massnahme zum entwickelten Stabilisierungsprogramm vorgesehen.⁵ Bis heute existiert jedoch kein IKS in der Gemeindeverwaltung Emmen.

Eines der Projekte des DFI ist die kontinuierliche Verbesserung der finanziellen Planung. Dazu gehören der Umgang mit Risiken sowie eine zunehmende Berechenbarkeit des Budgets. Damit sollen die finanziellen Ziele genauer erreicht werden können.⁶ Im Gesamtpaket kann die Einführung eines IKS als Teil der Modernisierung und Standardisierung der öffentlichen Verwaltungen betrachtet werden.

Im DFI werden schon heute viele interne Kontrollen vorgenommen, ohne in einem System einheitlich zusammengeführt zu sein. Redundanzen und Konflikte können nicht ausgeschlossen

¹ Schweizerisches Obligationenrecht. Der Bundesrat (1911, Art. 663b, Art. 728a)

² Vgl. Nay (2009, S. 538)

³ Vgl. Bundesamt für Statistik (2013)

⁴ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 87–95)

⁵ Vgl. Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen (2013)

⁶ Vgl. Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen (2015)

werden. Berichte der Kontrollstelle fokussieren sich inzwischen nicht mehr auf grundlegende Fehler sondern zeigen optionale Verbesserungsmöglichkeiten auf.⁷ Das Vier-Augen- und Keine-Buchung-ohne-Beleg-Prinzip wird seit längerem umgesetzt. Vor vier Jahren wurden viele Finanzprozesse ausführlich aufgenommen und dokumentiert. Eine Prozessdokumentation erfüllt ihren Zweck jedoch nur, wenn sie stets angepasst und gelebt wird. Die stetige Anpassung dieser Dokumente ist nur teilweise erfolgt.⁸ Es existieren jedoch unzählige technische Hilfsmittel, die die Dokumentation und kontinuierliche Anpassung von Prozessen unterstützen. Seit über fünf Jahren arbeitet die Gemeinde Emmen mit Microsoft SharePoint. Diese Software unterstützt neben einer nachhaltigen Datenbewirtschaftung zusätzlich prozessorientiertes Projektmanagement (Workflows). Mit der neuesten Version von Microsoft SharePoint wird in einigen Abteilungen gearbeitet. Das Departement Finanzen und Informatik plant im Rahmen der Rechnungslegung 2014 auf die neueste Version von Microsoft SharePoint zu migrieren.⁹

1.2 PROBLEMSTELLUNG

Das DFI führt jährlich über 15'000 Inkasso-Massnahmen aus und betreut aktuell rund 7'000 Zahlungsabkommen. Mit über 150'000 Buchungen pro Jahr liegt die Frage nach einer Bewirtschaftung von Risiken und Kontrollen nahe.¹⁰ Die Bewirtschaftung durch ein IKS soll keinen erheblichen Mehraufwand oder ein bürokratisches Unterfangen werden.¹¹ Die gesamtwirtschaftlich geforderte Modernisierung im Sinne des Prozessdenkens bietet eine ideale Grundlage dafür.¹² Zusätzlich zu den intrinsischen Zielen des DFI hat die Gemeindeverwaltung Emmen eine Verantwortung gegenüber den Einwohnern und dem Kanton. Die Qualität der erbrachten Dienstleistungen soll stets verbessert werden.¹³

Vom Bund wird verlangt dass sämtliche Schweizer Gemeinden auf das HRM2 umstellen. Diese Bestimmungen sollen ab dem Jahr 2018 in allen Luzerner Gemeinden umgesetzt sein.¹⁴ Der Kanton Luzern fordert im aktuellen Entwurf des neuen Finanzhaushaltsgesetzes für Gemeinden (FHGG), dass ein IKS sichergestellt wird.¹⁵ Dazu dienen aktuell verschiedene Leitfäden sowie der Prüfstandard 890 (PS890) der Schweizer Treuhandkammer. Dieser regelt die Existenz eines IKS.¹⁶ In Zukunft soll der Anhang zur Jahresrechnung zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung sind, enthalten. Dazu gehören ebenso Angaben zur Risikosituation.¹⁷

⁷ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 78–79)

⁸ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 211–222)

⁹ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 72–79)

¹⁰ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 35–42)

¹¹ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 13–14); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 226–227)

¹² Kick-Off Gespräch mit Stefan Hunziker & Barbara Naef, (21.11.2014)

¹³ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 25–27)

¹⁴ Vgl. Finanzdirektion des Kantons Luzern (2015)

¹⁵ Entwurf: Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Kanton Luzern (2014)

¹⁶ Prüfstandard 890, Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems. Schweizer Treuhand-Kammer (2007, S. 1)

¹⁷ Vgl. Kanton Luzern (2014, Art. 22)

Die verschiedenen Handlungshilfen aus der Praxis liefern viele Ideen und Ansätze, wie ein IKS eingeführt werden kann. Grundsätzlich könnte vom Wissen anderer Gemeinden und Städten profitiert werden. Die öffentliche Verwaltung der Stadt Zürich ist diesbezüglich weit entwickelt.¹⁸ Ein direkter Vergleich mit der Gemeinde Emmen, die zwar nur ein Zehntel der Bevölkerung der Stadt Zürich sowie andere strategische Merkmale ausweist, ist theoretisch möglich.¹⁹ Die meisten Leitfäden sind sehr allgemein verfasst und nicht auf die Organisation der Gemeindeverwaltung Emmen angepasst.

1.3 ZIELSETZUNGEN UND AUFBAU DER ARBEIT

Aufgrund der genannten Ausgangslage und der Problemstellung in Bezug auf das DFI, lassen sich die Ziele für die vorliegende Arbeit ableiten. Einerseits möchte das DFI die Risiken und Kontrollen ohne erheblichen Mehraufwand²⁰ in einem IKS bewirtschaften. Andererseits soll die Systematik des IKS den Anforderungen genügen, die der Kantons Luzern im neuen FHGG fordert. Die Einführung eines IKS sollte zudem vor der ganzheitlichen Einführung des HRM2 erfolgen.²¹ Diese Arbeit soll konkrete Handlungsempfehlungen zur Einführung eines IKS im DFI hervorbringen.

In zehn Leitsätzen soll dem DFI aufgezeigt werden, wie es vorgehen soll, um ein IKS einzuführen. Die Resultate müssen einerseits auf das DFI abgestimmt und andererseits skalierbar ausgestaltet sein.²² Spezifische Softwarelösungen und Produkte werden nicht verlangt. Trotzdem soll in erster Linie die Ermittlung von Kontrolltätigkeiten mit einem möglichst hohen Automatisierungsgrad im Vordergrund stehen.²³ Die Gemeindeverwaltung besitzt eine umfassende Systemlandschaft, in die ein IKS integriert werden könnte. Neben den Leitsätzen soll anhand realer Kontrolltätigkeiten beispielhaft aufgezeigt werden, wie ein IKS ausgestaltet sein kann.

Aus diesen Zielsetzungen lässt sich die folgende leitende Forschungsfrage ableiten:

Wie soll das Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen vorgehen, um ein internes Kontrollsystem einzuführen?

Damit diese Frage beantwortet werden kann, müssen in den Grundlagen die Begriffe aus der Fragestellung geklärt werden. Dafür führt das zweite Hauptkapitel die interne Kontrolle als Ausdruck sowie als System ein. Die wichtigsten Aspekte aus der Literatur und den regulatorischen Vorgaben zu IKS werden aufgearbeitet. Im weiteren wird das Forschungsobjekt vorgestellt. Das gesamte Grundlagenkapitel richtet sich auf die öffentliche Verwaltung aus, soweit dafür Literatur besteht. Ansonsten wurden Fachtexte, die sich mit der Privatwirtschaft auseinandersetzen, bearbeitet und auf

¹⁸ Zürich hat einen eigenen Bereich, der sich um das IKS kümmert und hat ein eigenes Reglement zu IKS erlassen. Reglement für das Interne Kontrollsystem. Stadt Zürich (2011) und Kick-Off Gespräch mit Stefan Hunziker & Barbara Naef, (21.11.2014), letzter Abschnitt des Kick-Off Gespräches, in der Vorstudie vermerkt.

¹⁹ Vgl. Stadt Zürich (2015)

²⁰ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 227–229)

²¹ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 12–15; Zn. 191–202)

²² Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 21–22)

²³ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 13–14); Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 69–70; Zn. 139–140)

die öffentliche Hand ausgelegt. Der grösste Teil der ersten Phase wurde sekundär im Rahmen von Desk-Research erforscht. Einzig die Informationen zum Forschungsobjekt konnten einerseits aus den Informationen der Webseite und andererseits aus Experteninterviews erhoben werden. Das dritte Hauptkapitel begründet den wissenschaftlichen Zusammenhang dieser Arbeit in Form des Fallstudien-Ansatzes, zeigt das Forschungsdesign auf und erklärt die geeigneten Datenerhebungsmethoden. Die Arbeit ist grundsätzlich in drei Phasen unterteilt. In der ersten Phase werden die Grundlagen erarbeitet und anschliessend in zwei Interviews mit Mitarbeitenden des DFI der Umfang und die genauen Zielsetzungen geklärt. Damit können die Anforderungen des DFI und die Informationen zum Forschungsobjekt präzisiert werden. Insbesondere verifizieren die zweiten Interviews die Prozesse und das Umfeld des DFI. Beide davon sind für die nachfolgenden Schritte relevant und wurden zuvor ausgeführt.

Die zweite Phase enthält die Ermittlung der relevanten Schlüsselprozesse auf die sich ein IKS konzentrieren muss. Dazu wurde quantitative und qualitative Merkmale ausgewählt und anhand der erarbeiteten Informationen bewertet. Die resultierenden IKS-Schlüsselprozesse des DFI stellen das Analyseobjekt für die nachfolgende Bearbeitung eines IKS dar. Es wurden weitere zwei Interviews geführt in denen die Analyse vorgestellt und allfällige Änderungen diskutiert wurden. In den Interviews wurden zwei IKS-Schlüsselprozesse ausgewählt. Beide fanden Anklang und wurden für die weitere Bearbeitung genauer erläutert.

In der dritten Phase wird vertieft geforscht und das IKS vereinfacht aufgearbeitet. Dabei werden die Elemente des weltweit meist anerkannten IKS-Modell in zwei Teile gegliedert. Eine überschaubare Definition zur Vereinfachung des Verständnisses von IKS wird begründet und anschliessend weiterverwendet. Danach wird das interne Kontrollumfeld des DFI analysiert gefolgt von den prozessorientierten Tätigkeiten eines IKS. Dabei werden zuerst die Grundlagen zur Bearbeitung der beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse gelegt und beide entsprechend aufgearbeitet. In einem dritten Interview mit der Departementsleiterin des DFI werden die Ergebnisse verifiziert und diskutiert.

Als Resultat dieser Arbeit, wird in der vierten und abschliessenden Phase die Forschungsfrage beantwortet. Dies einerseits anhand der zwei ausgewählten Prozesse in Form von konkreten Handlungsempfehlungen zum internen Umfeld sowie zu Massnahmen zur Verminderung der Risiken aus den beiden ausgewählten Analyseobjekten. Andererseits werden in einem zweiten Teil der aktuelle Stand des IKS im DFI ermittelt und ein Vorgehen zum gesicherten IKS vorgeschlagen. Dieser zweite Teil gliedert sich in 10 Leitsätze.

2 GRUNDLAGEN

Dieses Hauptkapitel legt die Grundlagen für die gesamte Arbeit fest. Zunächst wird die interne Kontrolle als Begriff und anschliessend als System erklärt. Im zweiten Unterkapitel wird das Vorgehen zur Erstellung eines IKS aus der Literatur erklärt und anschliessend ein Reifegradmodell vorgestellt. Das vierte Unterkapitel stellt den gesetzlichen Rahmen, mit Fokus auf die aktuell verändernde Gesetzeslage des Kantons Luzern vor. Nachdem die theoretischen Grundlagen aufgearbeitet wurden, stellt das letzte Unterkapitel das Forschungsobjekt vor. Wie in der Einleitung erwähnt, ist die resultierende Handlungsempfehlung und somit die gesamte Arbeit auf den öffentlichen Sektor ausgelegt.

2.1 INTERNE KONTROLLSYSTEME

Dieses Unterkapitel definiert den Begriff der internen Kontrolle und erklärt die relevanten Standards und Normen für den öffentlichen Sektor. Anschliessend werden die drei Dimensionen und fünf Hauptkomponenten des weltweit meist akzeptierten Modells zur internen Kontrolle vorgestellt.²⁴

2.1.1 Interne Kontrolle, Kontrollsystem und Schlüsselkontrollen

Die Literatur kennt eine Vielzahl von Begriffsdefinitionen für die interne Kontrolle. Die meisten Definitionen sind sich sehr ähnlich. Im Grundsatz sind interne Kontrollen ein Instrument der Unternehmensleitung, um die Wirtschaftlichkeit der Unternehmensprozesse zu gewährleisten und das Unternehmensvermögen zu schützen.²⁵ Oftmals wird die interne Kontrolle nur auf finanzielle Ziele ausgelegt, jedoch kann sie auf viele weitere Bereiche angewendet werden.²⁶ Die finanzielle Ausrichtung, kann darauf zurückgeführt werden, dass der Begriff der internen Kontrolle aufgrund weltweiter finanzieller Skandale Bekanntheit erlangte.²⁷

Die Problemstellung dieser Arbeit basiert auf vorwiegend finanziellen Themen. Darum wird die Bedeutung der internen Kontrolle in der vorliegenden Arbeit auf die folgenden vier meist erwähnten Ziele der internen Kontrolle ausgelegt:

- Ordnungsmässigkeit und Verlässlichkeit der Jahresrechnung
- Schutz des Vermögens
- Einhaltung der Gesetze und Vorschriften
- Erhöhung der Wirtschaftlichkeit von Geschäftsprozessen²⁸

Interne Kontrollen als System setzen eine gewisse Anordnung der Kontrollen und ein geeignetes Umfeld voraus. Das bedeutet, dass alle auf die genannten Ziele ausgerichteten Methoden und

²⁴ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 32)

²⁵ Vgl. Förschle (2004, S. 231); Vgl. Hunziker (2015a, S. 16); Vgl. Pfaff und Ruud (2011, S. 19); Vgl. Schweizer Treuhand-Kammer (2006, S. 361 f.)

²⁶ Vgl. Förschle (2004, S. 231); Vgl. Hunziker, Grab, Dietiker und Gwerder (2012, S. 13)

²⁷ Vgl. Hunziker (2015a, S. 1)

²⁸ Vgl. Förschle (2004, S. 233); Vgl. McNally (2013, S. 7); Vgl. von Malottke (2010, S. 9)

Massnahmen in einem System erfasst sind. Die Umsetzung und Ausgestaltung ist individuell auf die jeweilige Organisation anzupassen.²⁹ Zum Umfang eines IKS und der Systematik selber, wird bei der Vorstellung des COSO-Modells und im Vorgehen zur Erstellung eines internen Kontrollsystems genauer eingegangen.

2.1.2 Standards und Normen zu IKS für den öffentlichen Sektor

Dieses Unterkapitel soll einen kurzen Einblick in weitere relevante Texte geben, die im Zusammenhang mit IKS existieren. Der Bezug zur öffentlichen Verwaltung spielt dabei eine wichtige Rolle. In der folgenden Abbildung werden die Beziehungen dargestellt:

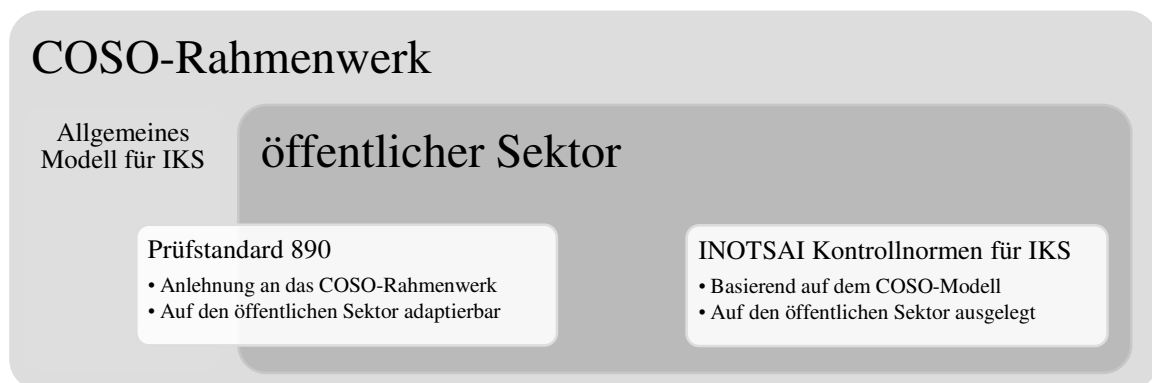


Abbildung 1: Bekannte Modelle in Bezug zum öffentlichen Sektor³⁰

Es existieren verschiedene Modelle für IKS, beispielsweise das CoCo-Modell, das COBIT-Framework oder das COSO-Modell. Das Letztere ist das weltweit am häufigsten verwendete Rahmenkonzept für die interne Kontrolle.³¹ In der Schweiz richten sich die meisten Unternehmungen sowie die Kontrollstellen nach ihm.³² Daher wird dieses als Referenzmodell weiterverwendet. Das vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) entwickelte dreidimensionale Modell lässt sich auf die Bedürfnisse eines jeden Unternehmens anpassen.³³ Durch das Modell wird klar, wie umfassend ein IKS sein kann.³⁴ Bevor genauer auf das Modell eingegangen wird, werden die weiteren Elemente der Abbildung beschrieben.

²⁹ Vgl. Schweizer Treuhand-Kammer (2006, S. 361)

³⁰ Eigene Darstellung angelehnt aus den Informationen des untenstehenden Textes.

³¹ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 32)

³² Vgl. PWC (2005, S. 6), Vgl. Stadt Zürich (2007); Vgl. Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz (2007, S. 1)

³³ Vgl. Hirschi (2011, S. 35)

³⁴ Vgl. Rautenstrauch und Hunziker (2011, S. 10)

Der Prüfstandard 890 (PS890) gilt für Prüfungen des IKS ab dem 1. Januar 2008, wie es der Artikel 728a OR verlangt.³⁵ Er dient insbesondere zur Einhaltung des Obligationenrechts (OR) und ist daher in erster Linie auf die Privatwirtschaft ausgerichtet. Trotzdem dient der PS890 aktuell zur Prüfung in der öffentlichen Verwaltung.³⁶ Er konzentriert sich vorwiegend auf die finanzielle Berichterstattung. Dies entspricht zumindest den Forderungen der Legislative.

Auf die Gemeindeebene angepasst sind folgende Bereiche des Prüfstandards relevant:³⁷

- Kontrollen auf Gemeindeebene
- Kontrollen auf Prozessebene
- Kontrollen mittels Informationstechnologie

Kontrollen auf Gemeindeebene beinhalten das Kontrollumfeld und die Risikobeurteilung. Das Kontrollumfeld wird in den nachfolgenden Unterkapiteln ausführlich erklärt. Risikobeurteilung bedeutet die Identifikation, Analyse und Überwachung der Risiken.³⁸ Das Vorgehen des zweiten Aufzählungspunkt deckt sich mit den Empfehlungen aus dem IKS-Leitfaden.³⁹ Es bildet das Gerüst für den empirischen Teil dieser Arbeit. Auf die Kontrollen mittels Informationstechnologie wird im Rahmen dieser Arbeit, wie in der Zielsetzung erwähnt, nicht weiter eingegangen.

„Der PS890 lehnt sich offensichtlich stark an das COSO-Rahmenwerk für IKS an, auch wenn COSO nicht explizit im Prüfungsstandard genannt wird.“⁴⁰

Die Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) ist die Dachorganisation der externen öffentlichen Finanzkontrolle (ORKB). Sie sorgt für den nötigen Erfahrungsaustausch und damit zur weltweiten Verbesserung der externen öffentlichen Finanzkontrolle.⁴¹ Im nächsten Unterkapitel wird das COSO-Rahmenwerk gemäss dem Richtlinienkomitee für die internen Kontrollnormen im öffentlichen Sektor vorgestellt und gilt für die gesamte Arbeit als Referenzmodell.

³⁵ Prüfstandard 890, Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems. Schweizer Treuhand-Kammer (2007, S. 1)

³⁶ Vgl. Nay (2009, S. 540), Vgl. Braunschweiler (2014, S. 997) und Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 42–43)

³⁷ Vgl. Frei und Rüth (2010, S. 20)

³⁸ Vgl. Frei und Rüth (2010, S. 19)

³⁹ Vgl. Hunziker et al. (2012)

⁴⁰ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 42)

⁴¹ Vgl. Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (2015)

2.1.3 Das COSO-Modell nach INOTSAI

Die internationale Organisation der obersten Rechnungskontrollbehörden (INOTSAI) hat im Jahr 1992 Richtlinien für interne Kontrollnormen im öffentlichen Sektor herausgegeben. Auf das Jahr 2004 wurde eine überarbeitete Version vom Richtlinienkomitee für die interne Kontrolle in Kraft gesetzt. Sie orientiert sich am COSO-Modell und hat zum Ziel, allen wesentlichen aktuellen Entwicklungen im Bereich der internen Kontrolle Rechnung zu tragen.⁴² Diese Richtlinien decken die wesentlichen Teile interner Kontrollsysteme im öffentlichen Bereich ab und dienen gleichzeitig als IKS-Rahmenwerk in dieser Arbeit. Der Hauptteil der Richtlinien befasst sich mit den Eckpfeilern des IKS und orientiert sich am COSO-Würfel.⁴³



Abbildung 2: Angepasster COSO-Würfel⁴⁴

Die erste Dimension des Würfels zeigt die fünf Komponenten, die in gegenseitiger Wechselbeziehung zu einander stehen. Diese werden nachfolgend jeweils auf die Ziele und Organisation der Gemeinde angewendet. Die zweite Dimension beinhaltet die Ziele einer Gemeinde. Dabei geht es um die Ziele, die mittels eines IKS erreicht werden sollen. Diese wurden im Unterkapitel 2.1.1. definiert.

Die Organisation, und somit die dritte Dimension des COSO-Würfels stellt die einzelnen Einheiten oder Abteilungen des Unternehmens dar.⁴⁵ Während COSO von Divisionen, Organisationseinheiten und Funktionen⁴⁶, oder die INOTSAI Richtlinien von Organisation, Körperschaft und Abteilung spricht, sind es in der öffentlichen Verwaltung Departemente, Dienstabteilungen und Aktivitäten.⁴⁷ Jedoch können auch Prozesse und Unternehmensfunktionen passende Einheiten sein.⁴⁸

Der Hauptteil des IKS sind die fünf Komponenten der ersten Ebene. Je nach Anwendungsbereich muss die Komplexität der einzelnen Komponenten auf die speziellen Gegebenheiten der Organisation angepasst werden.⁴⁹ Nachfolgend werden sie vorgestellt:

⁴² Vgl. INOTSAI (2004, S. 3)

⁴³ Vgl. INOTSAI (2004, S. 17)

⁴⁴ Eigene Darstellung. Vgl. Hunziker (2009, S. 26); Vgl. Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (2015)

⁴⁵ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 17)

⁴⁶ Vgl. McNally (2013, S. 4)

⁴⁷ Vgl. Hunziker (2009, S. 26)

⁴⁸ Vgl. Förschle (2004, S. 233)

⁴⁹ Vgl. INOTSAI (2004, S. 4)

2.1.3.1 Das interne Kontrollumfeld

Das interne Kontrollumfeld bietet die Grundlage für ein IKS.⁵⁰ Es besteht im Grundsatz aus fünf Pfeilern:⁵¹

- Die persönliche und fachliche Integrität und die ethische Werthaltung der Mitarbeitenden
- Führungsstil und Vorbildfunktion des Kaders
- Entwicklung und Kompetenzen der Mitarbeitenden in Bezug auf interne Kontrollen
- Die Organisation (Verantwortung, Kompetenzen und Aufgaben)
- Personalpolitik und Management

Eine Besonderheit des öffentlichen Sektors ist, dass das Umfeld neben den Mitarbeitenden aus der Bevölkerung, dem Kanton und dem Bund sowie der lokalen Wirtschaft besteht.⁵² Nachfolgend wird nun auf die einzelnen Teile der Kontrollumfeldes eingegangen.

Die Mitarbeitenden handeln nach den Grundsätzen der ethischen Werte. Diese sind die „Sitte und Moral der Gesellschaft“, wie Gerechtigkeit, Kommunikation, Offenheit und Treue. Diese Werte, oder auch Kultur, sind eine Grundvoraussetzung für ein funktionierendes Umfeld.⁵³ Die geforderte fachliche und persönliche Integrität bedeutet, dass diese Werte zwischen den Mitarbeitenden und ebenso im fachlichen Kontext gelebt werden. Beispielsweise geht es um die Offenlegung persönlicher finanzieller Interessen, Funktionen in anderen Organisationen, erhaltene Geschenke und Interessenskonflikte.⁵⁴

Der zweite Pfeiler gilt insbesondere für die Direktoren, Departements- und Bereichsleitenden. Sie sollen ein Vorbild sein und mittels einem angemessenen Führungsstil die Bedeutung eines Kontrollsystems in einem positiven Kontext vermitteln. Die folgenden Instrumente werden in der Praxis dafür eingesetzt:⁵⁵

- Verhaltens- und Pflichtenkodizes
- Einzel- oder Teamgespräche über allfällige Risiken, Massnahmen und Aufgaben
- Informationsaustausch zu Gesetzesänderungen und Arbeitsweisen
- Schulungen zur Entwicklung der Kompetenzen

Entwicklung und Kompetenzen sind das Stichwort für den dritten Pfeiler. Die Organisation soll die Kompetenzen, Aufgaben, Risiken und Kontrolltätigkeiten in Bezug auf die Mitarbeitenden in

⁵⁰ Vgl. Hunkeler (2009, S. 550)

⁵¹ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 25); Vgl. INOTSAI (2004, S. 19)

⁵² Vgl. INOTSAI (2004, S. 20)

⁵³ Vgl. Hunkeler (2009, S. 549)

⁵⁴ Vgl. INOTSAI (2004, S. 20)

⁵⁵ Vgl. Hirschi (2011, S. 146)

Einklang zueinander definieren. Nur wenn die Risiken verstanden werden, können diese durch Kontrollen verhindert oder mindestens vermindert werden.⁵⁶ Einzelzeichnungen sind grundsätzlich zu vermeiden und Zeichnungsberechtigungen sollen entschieden, festgehalten, kommuniziert und kontrolliert werden.⁵⁷

Ein ähnlicher Punkt ist, dass durch die Organisationsstruktur Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortungen den Mitarbeitenden zugeteilt und übertragen werden sollen. Darunter fällt beispielsweise die Kontrollstelle, die dem Souverän unabhängig von der Verwaltung Bericht erstattet.⁵⁸

Der letzte Pfeiler empfiehlt Orientierungen, Beratungen, Schulungen und Weiterbildungen zu internen Kontrollen. Diese sollen vom Personalmanagement angeboten werden. Schon bei der Einstellung eines neuen Mitarbeitenden soll das Verständnis für die Kontrollstrukturen erwähnt und allenfalls überprüft werden.

Eine Forschungsarbeit aus dem Jahr 2014 hat die Erfolgsfaktoren des internen Umfeldes analysiert. Die Ergebnisse zeigen, dass die Kompetenzen der Mitarbeitenden und die Überwachung den grössten Teil zum Erfolg eines internen Kontrollsystems beitragen. Der erste Pfeiler zur Ethik und Integrität der Mitarbeitenden ist im Gesamtkonstrukt vernachlässigbar. Dieser kann jedoch nicht einfach weggelassen werden, denn er hat einen starken Einfluss auf die Effektivität der internen Kontrolle.⁵⁹

2.1.3.2 Risikobeurteilung

Interne Kontrollen dienen dazu, die Eintrittswahrscheinlichkeit oder den Auswirkungsgrad von Risiken zu verringern. Risiken, die die Erreichung der Unternehmensziele negativ beeinflussen, sind in einer Risikomanagementstrategie zu definieren. Diese soll berücksichtigen, dass Kontrolltätigkeiten und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis stehen.⁶⁰ Nachdem die Strategie definiert ist, müssen Risiken identifiziert werden. Zur anschliessenden Einordnung in ein System müssen die Eintrittswahrscheinlichkeit und das Schadensausmass bewertet werden. Diese beiden Faktoren ergeben die Höhe des Risikos.⁶¹ Abschliessend ist die Risikobereitschaft festzulegen. Dabei gilt es zu entscheiden, welche finanziellen oder rufschädigenden Auswirkungen hingenommen werden können und welche Risiken mittels welchen Kontrolltätigkeiten verhindert oder zumindest vermindert werden müssen.⁶²

⁵⁶ Vgl. INOTSAI (2004, S. 20)

⁵⁷ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 114)

⁵⁸ Vgl. INOTSAI (2004, S. 22)

⁵⁹ Vgl. Hunziker (2015a, S. 261)

⁶⁰ Vgl. Bungartz (2014, S. 61); Vgl. INOTSAI (2004, S. 24–29)

⁶¹ Vgl. Bungartz (2014, S. 60); Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22)

⁶² Vgl. INOTSAI (2004, S. 24–29)

Die Literatur schlägt verschiedene Möglichkeiten zur Bewertung der Risiken vor. Die folgende Tabelle zeigt mögliche Bewertungsattribute zu den im Text genannten Merkmalen:

Eintrittswahrscheinlichkeit	1 = klein 2 = eher klein 3 = eher hoch 4 = hoch
Schadensausmass	1 = niedrig 2 = mässig 3 = ziemlich stark 4 = stark
Risikohöhe	klein, mittel, hoch, (<i>Schadensausmass x Eintrittswahrscheinlichkeit</i>)

Tabelle 1: Skala zur Risikobeurteilung⁶³

2.1.3.3 Kontrolltätigkeiten

Um den vorgängig erwähnten Risiken proaktiv zu begegnen, müssen Kontrolltätigkeiten definiert werden. Es sind dies Grundsätze und Verfahren um die Unternehmensziele effizienter und effektiver zu erreichen.⁶⁴ In der Literatur sind verschiedene Einteilungen von Kontrolltätigkeiten zu finden. Die meistverwendete Systematik unterscheidet zwischen der präventiven oder detektiven und zwischen der manuellen oder automatischen Kontrolltätigkeit. Grundsätzlich sollten die Kontrolltätigkeiten präventiv und automatisiert ausgestaltet sein. Denn diese Kontrolltätigkeiten erfüllen die beiden Anforderungen nach Effizienz und Effektivität.⁶⁵

Bungartz unterscheidet zusätzlich zwischen Kontrollaktivitäten auf Unternehmensebene versus Kontrollaktivitäten auf Prozessebene. Die Ersteren, auch übergeordnete Kontrolltätigkeiten genannt⁶⁶, werden vorwiegend vom Management definiert und kontrolliert. Sie gelten für das gesamte Unternehmen und können alle fünf Komponenten des COSO-Würfels betreffen. Auf der Gegenseite stehen Kontrollaktivitäten, die den einzelnen Prozessen zugeordnet werden können.⁶⁷

Die nachfolgende Abbildung zeigt die drei in dieser Arbeit relevanten Einteilungen von Kontrollaktivitäten:

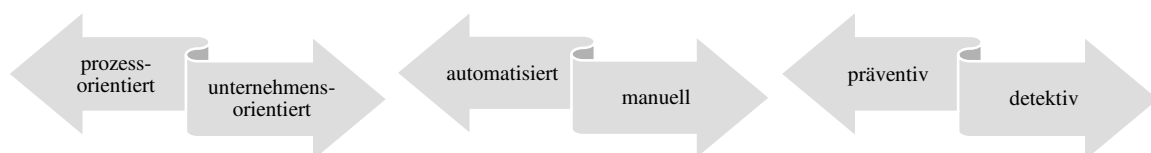


Abbildung 3: Drei mögliche Einteilungen der Kontrolltätigkeiten

⁶³ In Anlehnung an Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009), Beilage 3; Vgl. Pfaff und Ruud (2011), Beilagen

⁶⁴ Vgl. Bungartz (2014, S. 64–65)

⁶⁵ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 41); Vgl. INOTSAI (2004, S. 15); Vgl. Klinger und Klinger (2009, S. 13); Vgl. Bungartz (2014, S. 65); Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, S. 69–70)

⁶⁶ Vgl. Hüsler (2011, S. 25)

⁶⁷ Vgl. Bungartz (2014, S. 66–67)

Diese drei Einteilungen beschreiben die Herkunft, Ausführungsart und Wirkung der Kontrolltätigkeiten. Damit können diese systematisch erfasst werden. Neben diesen drei Einteilungen spielt zusätzlich die Periodizität eine wichtige Rolle. Sie unterscheidet zwischen täglichen, wöchentlichen, monatlichen, quartalsweisen, jährlichen oder fallweisen Kontrolltätigkeiten.⁶⁸

2.1.3.4 Information und Kommunikation

Damit die Mitarbeitenden ihre Kontrollfunktion erfüllen können wird eine qualitative und effektive Kommunikation vorausgesetzt. Denn nur wenn Informationen korrekt, rechtzeitig und aggregiert zum Empfänger gelangen, können diese ihre Kontrollfunktionen erfüllen und anhand der kommunizierten Informationen optimieren.⁶⁹ Kommunikation setzt voraus, dass Kanäle zwischen Mitarbeitern, Vorgesetzten und externen Stellen wie beispielsweise die Kontrollstelle existieren sollen. Die Qualität der Informationen ist das höchste Ziel der Komponente „Information und Kommunikation“ und wird in der Praxis oft durch umfassende Informationssysteme realisiert.⁷⁰

2.1.3.5 Überwachung

Damit die Qualität der Kontrollaktivitäten beurteilt und stetig verbessert werden kann, ist die letzte Komponente des COSO-Würfels essentiell. Es wird zwischen laufender Überwachung und zusätzlichen Evaluierungen unterschieden.⁷¹ Ordnungswidrige, unethische, verschwenderische, unzweckmässige und unwirksame Kontrolltätigkeiten sollen durch die laufende Überwachung verhindert werden. Sie ist ebenfalls eng in die Prozesse eingebettet. Dies hat zum Vorteil, dass die Überwachung effizienter und effektiver ist. Zusätzliche Evaluationen überprüfen vorwiegend die Kontrollwirksamkeit und fokussieren gezielt auf einzelne Massnahmen oder Prozesse.⁷² Damit bilden sich hier zwei Perspektiven auf die Überwachung ab. Einerseits eine prozessorientierte, andererseits die übergreifende Überwachung.

Nachdem nun die Dimensionen und Hauptkomponenten von IKS erklärt wurden, werden im nächsten Unterkapitel die effektiven Schritte zur Einführung der internen Kontrollen als System erläutert.

⁶⁸ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 128 ff.); Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009), Beilage 3

⁶⁹ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 25); Vgl. INOTSAI (2004, S. 40)

⁷⁰ Vgl. INOTSAI (2004, S. 39)

⁷¹ Vgl. Bungartz (2014, S. 74); Vgl. INOTSAI (2004, S. 43); Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 26)

⁷² Vgl. INOTSAI (2004, S. 43–44)

2.2 VORGEHEN ZUR ERSTELLUNG EINES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS

Die relevanten Aufgaben zu den Risiken und die Konzeption von Kontrolltätigkeiten aus dem COSO-Würfel wurden erläutert und werden im folgenden Unterkapitel in eine Zeitfolge gestellt. Die Praxis kennt verschiedene Ansätze zur Erstellung eines IKS.

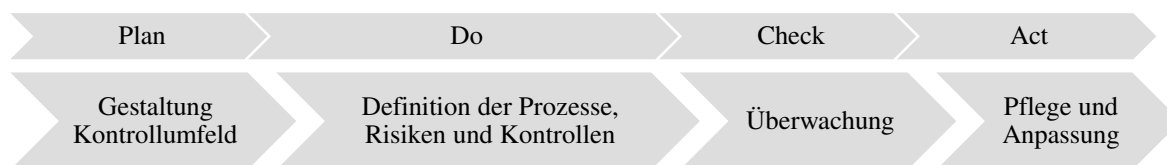


Abbildung 4: Vorgehen zur Erstellung eines IKS⁷³

Das aus den verschiedenen Quellen zusammengetragene Vorgehen entspricht dem PDCA-Konzept des Deming-Circle.⁷⁴ Zuerst werden die Grundlagen geschaffen und die Einführung eines IKS geplant, anschliessend die eigentlichen Kontrolltätigkeiten festgelegt und dann überwacht. Im letzten Schritt werden die einzelnen Elemente des IKS aufgrund der Überwachung laufend optimiert und die Dokumentation aktualisiert. In den nächsten vier Unterkapiteln werden die genannten vier Schritte erklärt.

2.2.1 Gestaltung des Kontrollumfeldes

Damit Risiken und Kontrollen gefunden werden können, muss zuerst ein angepasstes Kontrollumfeld definiert werden. Die drei Komponenten „Kontrollumfeld“, „Überwachung“ sowie „Information und Kommunikation“ bilden die Basis eines IKS.⁷⁵ Sie wurden im vorherigen Unterkapitel beschrieben. Dazugehörige Dokumente und Definitionen sollen erstellt und systematisch erfasst werden. Es wird empfohlen eine Dokumentenliste zu führen, auf der sogar Dokumente aufgeführt sind, die aktuell noch nicht existieren. Im Weiteren gehören dokumentierte Kontrollaktivitäten auf Unternehmensebene darauf vermerkt. Ein Beispiel dazu liefert Hunziker im IKS-Leitfaden.⁷⁶

⁷³ Vgl. Hubacher und Reto (2012, S. 43); Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 105); Vgl. Hüsler (2011, S. 8)

⁷⁴ Plan-Do-Check-Act (PDCA). Vgl. Deming (1986)

⁷⁵ Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 9)

⁷⁶ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 106–108)

2.2.2 Definition der Prozesse, Risiken und Kontrolltätigkeiten

Zur Übersicht der Prozesse, Risiken und Kontrolltätigkeiten wird in der Literatur zum grössten Teil die Risiko-Kontroll-Matrix (RKM) eingesetzt.⁷⁷ Diese dient in erster Linie dazu, dass die prozessorientierten Risiken und „Kontrollaktivitäten“ systematisch erfasst sind. Diese beiden Komponenten wurden im letzten Unterkapitel erläutert. Die Literatur empfiehlt das folgende Vorgehen:⁷⁸



Abbildung 5: Vorgehen zur Ermittlung der Kontrolltätigkeiten⁷⁹

Zuerst sollen die Schlüsselprozesse ermittelt werden. Damit ist sichergestellt, dass zumindest prioritär die Ziele der Organisation sichergestellt sind. Schlüsselprozesse, Schlüsselrisiken und Schlüsselkontrollen sind die jeweils relevanten Elemente, die einen direkten Einfluss auf die Erreichung der Geschäftsziele oder IKS-Ziele ausüben. Der erste Schritt geht davon aus, dass die Prozesse der Organisation bekannt sind. Nachdem die Schlüsselprozesse bekannt sind, müssen dazu Schlüsselrisiken identifiziert und bewertet und abschliessend geeignete Schlüsselkontrollen ermittelt werden. Nachdem die Schlüsselemente bestimmt sind, können sekundär alle weiteren Prozesse in die RKM implementiert werden.⁸⁰

2.2.3 Überwachung

Damit sich die Qualität und der Reifegrad des IKS stetig verbessert oder zumindest gleich bleibt, muss nicht nur die Kontrollstelle zur Überwachung des IKS verpflichtet werden, sondern es muss sich ebenso intern jemand um das IKS kümmern.⁸¹ Eine IKS-verantwortliche Person soll die Aufgaben der Komponente Überwachung übernehmen. Es gilt, das aktuelle IKS - die RKM und das interne Kontrollumfeld - zu überwachen. Das heisst, dass die Aktualität der Schlüsselprozesse, -risiken und -kontrolltätigkeiten sichergestellt werden muss. Dazu gehört der Abgleich mit anderen relevanten Instrumenten, wie beispielsweise dem Risikomanagement oder dem Qualitätsmanagement.⁸² Es ist notwendig, dass die Koordination mit allfälligen weiteren Controlling-Instrumenten in der Planungsphase und vor Ausführung der Kontrolltätigkeiten berücksichtigt wird.⁸³

⁷⁷ Vgl. Rautenstrauch und Hunziker (2011), Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22), Vgl. Bungartz (2014, S. 159 ff.), Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127 ff.) etc.

⁷⁸ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127); Vgl. Pfaff und Ruud (2011, S. 74); Vgl. von Malottke (2010, S. 18)

⁷⁹ Eigene Darstellung, aus den Erläuterungen im Text

⁸⁰ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 85–86)

⁸¹ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 14)

⁸² Diese beiden Managementoptionen werden in dieser Arbeit nicht weiter beschrieben. Basieren sie jedoch ebenfalls auf dokumentierten Prozessen und im Fall des Risikomanagements zusätzlich auf Risiken und allenfalls Kontrollen.

⁸³ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 14)

2.2.4 Pflege und Anpassung

Selbst ein umfassendes qualitativ hochwertiges IKS wird rasch unwirksam, wenn es nicht gepflegt wird. Die Pflege des IKS bedeutet der ständige Prozess der Risikobeurteilung und Ermittlung von Kontrolltätigkeiten.⁸⁴ Beispielsweise gibt jede Veränderung von Aufgaben, Personal oder eine organisatorische Umstrukturierung Anlass zur Überarbeitung des IKS. Wichtig ist zu berücksichtigen, dass der Einsatz von Informationstechnologie einerseits neue Risiken birgt und Kontrollen bedarf, jedoch andererseits die aktuellen Kontrolltätigkeiten vereinfachen könnte.⁸⁵ Automatisierung durch Informationstechnologie hilft, die Langlebigkeit eines IKS sicherzustellen und soll für die laufende Pflege und Aktualisierung eines IKS berücksichtigt werden.⁸⁶

2.3 REIFEGRADE INTERNER KONTROLLSYSTEME

Damit ein IKS überhaupt laufend weiterentwickelt werden kann, muss der Stand gemessen werden können.⁸⁷ Die Komponente Überwachung kann Abweichungen der Risiken feststellen und eine Neubewertung oder sogar Neuidentifikation verlangen. Die dazugehörigen Kontrolltätigkeiten müssen darauf angepasst werden.⁸⁸ Dazu hält die eidgenössische Finanzkontrolle fest:

„Ein Internes Kontrollsystem ist kein Führungsinstrument, das ein für alle Mal in einer bestimmten und unabänderlichen Form errichtet wird.“⁸⁹

Die Reifegradmodelle aus der Literatur zur Einordnung des IKS sind ähnlich aufgebaut. Sie orientieren sich nach den Phasen des ehemals für Software entwickelten Capability Maturity Model Integration - Programm (CMMI). Dieses besteht aus fünf nummerierten Phasen in aufsteigender Reihenfolge.⁹⁰ Die verschiedenen IKS-Reifegradmodelle aus der Literatur wurden in der folgenden Tabelle zusammengefasst:

Stufe / Reifegrad	Das interne Kontrollsystem / Prozesse / Kontrolltätigkeiten			
	Dokumentation / Standardisiert	Kontrolltätigkeiten	Schulung	Kommunikation
0 - Unzuverlässig	keine	kaum / keine	keine	keine
1 - Informell	keine	wenige	keine	keine
2 - Partiiell	wenige	Vorhanden / nicht mit Risiken abgestimmt	wenig	wenig
3 - Standardisiert	vorhanden	mit Risiken abgestimmt	vorhanden	vorhanden
4 - Gesichert	detailliert	mit Risiken abgestimmt	zentrale Koordination, Schulung & regelmässige Berichterstattung	

⁸⁴ Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 16)

⁸⁵ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 27)

⁸⁶ Vgl. KPMG (2010, S. 21)

⁸⁷ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 48)

⁸⁸ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 11)

⁸⁹ Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 12)

⁹⁰ Vgl. Paulk, Curtis, Chrissis und Weber (1993)

5 - Optimiert	Abgleich mit Risiko- und Qualitätsmanagement, weitgehend automatisiert mittels integrierter Software
---------------	--

Tabelle 2: Reifegrade eines IKS⁹¹

Die Werte der Tabelle stammen aus drei verschiedenen Quellen, wobei Hunziker als Grundlage verwendet wurde. Er führt entgegen der beiden anderen Quellen die Stufe „Partiell“ ein. Dieser Reifegrad ist eigentlich eine Mischung aus der vorgelagerten Stufe „Informell“ und dem nachgelagerten „Standardisiert“. Ein einmal erreichter Reifegrad ist nicht per se fixiert. Denn beispielsweise die Qualität eines IKS kann sich durch verschiedene Einflüsse verschlechtern. Neue Probleme müssen laufend als Risiken identifiziert, beurteilt und ein wiederholtes Auftreten vermieden werden.⁹²

2.4 GESETZLICHER RAHMEN

Die Überprüfung von Risikomanagement und Kontrolltätigkeiten wurden erst kürzlich in die Gesetzgebung aufgenommen.⁹³ In den Jahren nach 2000 sind einige Organisationen, wie Enron oder Swissair, zusammengebrochen. Diese spektakulären Niedergänge haben die Regierungen dazu gebracht, neue gesetzliche Verankerungen zum Risikomanagement zu erarbeiten. In den USA wurde um 2002 der Sarbanes-Oxley-Act (SOX) oder in Deutschland das Transparenz- und Kontrollfordernde KonTra-Gesetz (KonTraG) verfügt.⁹⁴ Des Weiteren stellt der Basler Ausschuss für Bankenaufsicht Richtlinien auf, die zwar rechtlich nicht zwingend sind, jedoch weltweit weitestgehend übernommen wurden.⁹⁵ Privatwirtschaftliche Unternehmen der Schweiz sind seit 2008 verpflichtet, ihre Risiken zu beurteilen. Grössere Unternehmen⁹⁶ müssen zusätzlich die Existenz eines IKS nachweisen und jährlich Bericht darüber erstatten.⁹⁷

Die Gemeindeverwaltung als öffentliche Organisation, ist dem Kantonsgesetz und dieses wiederum der Bundesgesetze unterstellt. Aufgaben und Finanzen von Kanton und Gemeinden werden in der Gesetzgebung des Kantons geregelt.⁹⁸ Darunter fallen das Gemeindegesetz⁹⁹ und die Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden.¹⁰⁰ Dazu existiert ein Handbuch des Kantons Luzern.¹⁰¹

Ein neues Gesetz zum Finanzhaushalt für Gemeinden des Kantons Luzern (FHGG) ist aktuell in der Vernehmlassung. Aus der Botschaft dazu kann entnommen werden, dass die Vorgaben ab dem Rechnungsjahr 2018 umgesetzt werden sollen.¹⁰²

⁹¹ Eigene Interpretation in Anlehnung Hunziker. Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 48–50), Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 12); Vgl. PWC (2007, S. 7)

⁹² Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 13)

⁹³ Vgl. Bungartz (2014, S. 26)

⁹⁴ Vgl. Schweizerische Eidgenossenschaft (2015)

⁹⁵ Vgl. Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (2015)

⁹⁶ Revisionspflichtige Unternehmen, Vgl. Schweizerische Eidgenossenschaft (2015)

⁹⁷ Vgl. Schweizerische Eidgenossenschaft (2015)

⁹⁸ Verfassung des Kantons Luzern. Der Grosse Rat (2007) Ziffer III, Aufgaben von Kanton und Gemeinden

⁹⁹ Gemeindegesetz. Kanton Luzern (2004)

¹⁰⁰ Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Kanton Luzern (2004)

¹⁰¹ Handbuch Rechnungswesen für Luzerner Gemeinden. Konferenz der Regierungstatthalter des Kantons Luzern (2006)

¹⁰² Vgl. Kanton Luzern (2014, S. 2)

Zuerst werden nachfolgend die relevanten Informationen zum FHGG in Bezug auf interne Kontrolle im Bereich Finanzen vorgestellt und anschliessend die Forderungen, die das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) stellt, erläutert.

„Die Rechnungslegung der Luzerner Gemeinden orientiert sich noch am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 1 (HRM1). Beim HRM handelt es sich um ein Rechnungslegungsmodell für Kantone und Gemeinden, das in den 70er-Jahren von der Finanzdirektorenkonferenz (FDK) entwickelt wurde. [...] Die Finanzdirektorenkonferenz hat deshalb das HRM1 weiterentwickelt und 2008 die neuen Fachempfehlungen unter dem Namen Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) herausgegeben.“¹⁰³

Die hauptsächlichen Erneuerungen und Themen im HRM2 sind die Struktur des Kontenrahmens, der Abschluss der Laufenden Rechnung, der Umgang mit Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen, die Bewertung des Finanz- und Verwaltungsvermögens und die wesentlichen Finanzkennzahlen.¹⁰⁴

Herkunft und internationaler Bezug des HRM2

Zum Verständnis der internationalen Zusammenhänge zur Rechnungslegung und der Herkunft des neuen Rechnungslegungsstandards dient die folgende Darstellung:



Abbildung 6: Anordnung der Vorgaben zur Rechnungslegung¹⁰⁵

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) veröffentlichte im Auftrag der Finanzdirektorenkonferenz ein Handbuch zu HRM2¹⁰⁶ sowie 21 Fachempfehlungen dazu.¹⁰⁷ Das SRS-CSPCP bearbeitet sämtliche Vernehmlassungen des Fachgremiums für internationale Rechnungslegungsstandards im öffentlichen Sektor (IPSASB), die sich wiederum an den öffentlichen Rechnungslegungsstandards (IFRS) orientieren.¹⁰⁸

¹⁰³ Vgl. Kanton Luzern (2014, S. 4)

¹⁰⁴ Vgl. Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (2008, S. 2)

¹⁰⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung aus den Angaben im Text.

¹⁰⁶ Vgl. Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (2008)

¹⁰⁷ Vgl. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (2015b)

¹⁰⁸ Vgl. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (2015b)

Im Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) aus der Fachempfehlung Nr. 20 werden im Kapitel 5.4. die Aufgaben des internen Kontrollsystems erläutert.¹⁰⁹ Nicht alle Empfehlungen des SRS-CSPCP muss der Kanton Luzern zwingend im neuen FHGG umsetzen. Der aktuelle Entwurf des FHGG lehnt sich betreffend IKS stark an die Empfehlungen aus dem MFHG.

Auszug aus dem aktuellen Entwurf des FHGG des Kantons Luzern:

§ 25 Internes Kontrollsystem

1. Ein internes Kontrollsystem (IKS) umfasst die finanzrelevanten Risiken und ist Bestandteil des Risikomanagements.
2. Die Gemeinde trifft mit dem internen Kontrollsystem die notwendigen Massnahmen, um das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten. Sie berücksichtigt dabei die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis. Das interne Kontrollsystem umfasst regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen.
3. Die Finanzaufsicht gemäss § 99 ff. des Gemeindegesetzes erlässt nach Anhörung des Verbands Luzerner Gemeinden die erforderlichen Weisungen.

Abbildung 7: Auszug aus dem aktuellen Entwurf des FHGG¹¹⁰

Somit definiert der Entwurf nach §25, Ziffer 2 das IKS als Instrument zur Umsetzung von regulatorischen, organisatorischen und technischen Massnahmen:

- um das Vermögen zu schützen.
- um die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen.
- um Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken.
- um die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

Ziffer 3 deutet darauf hin, dass zusätzlich Weisungen zum IKS erlassen werden. Diese liegen aktuell nicht vor. James Kalt, der im Rahmen dieser Arbeit interviewt werden durfte, ist Mitglied des Projektteam zum neuen FHGG. Er ist jedoch nicht in der Teilgruppe für Qualitäts- und Risikomanagement. In den beiden Interviews konnte er jeweils über allfällige Anpassungen des Artikels 25 oder neuen Informationen zu einer allfälligen Weisung informieren. Bis zum zweiten Interview sind keine Neuigkeiten dazu bekannt gewesen.¹¹¹

¹⁰⁹ Vgl. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (2015a, Art. 68–69)

¹¹⁰ Entwurf: Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Kanton Luzern (2014, Art. 24)

¹¹¹ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 92–94); Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 112–114)

2.5 FORSCHUNGSOBJEKT

Das Forschungsobjekt ist das Departement Finanzen und Informatik (DFI) der Gemeinde Emmen.¹¹² Es ist ein Teil der Direktion Finanzen und Personelles (DFP) unter der Leitung des Gemeinderats Urs Dickerhof. Neben dem DFP, ist die Gemeindeverwaltung Emmen in die Direktionen Bau und Umwelt (DBU), Soziales und Gesellschaft (DSG), Schule und Kultur (DSK) sowie Sicherheit und Sport (DSS) gegliedert. Jede Direktion ist im Gemeinderat vertreten. Dieser trägt die Gesamtverantwortung für alle Entscheidungen der Gemeindeverwaltung. Auf der Webseite der Gemeinde Emmen sind die finanziellen Kompetenzen des Gemeinderates publiziert.¹¹³

Die Gemeinde Emmen ist ausserdem Sitzgemeinde für die Kinder- und Erwachsenenschutzbehörde Kreis Emmen (KESB), die Berufsbeistandschaft Kreis Emmen, die Jugend- und Familienberatung Kreis Emmen, die Zivilschutzorganisation EMME mit 30 angeschlossenen Gemeinden sowie das regionale Zivilstandsamt (Emmen, Rothenburg und Rain). Im Weiteren erbringt sie Dienstleistungen wie die Geschäftsführung der Pensionskasse der Gemeinde Emmen und führt das gesamte Rechnungswesen für den Gemeindeverband ICT (GICT). Die gemeindeeigenen Restaurationsbetriebe (Gersag, sRossmoos, Restaurant Hallen- und Freibad Mooshüsli) oder zum Beispiel das Hallen- und Freibad Mooshüsli sind Aussenstellen, deren Ergebnis ein Erfolgsbestandteil der Gemeindeverwaltung Emmen darstellt.¹¹⁴ Die Gemeinde Emmen als die zweitgrösste Zentralschweizer Gemeinde¹¹⁵ unterscheidet sich wesentlich von den meisten übrigen Gemeinden des Kantons Luzern. Lediglich Kriens, Horw oder die Stadt Luzern sind vergleichbare Luzerner Gemeinden. Emmen ist eine Parlaments-Gemeinde, was bedeutet, dass Einwohnerratssitzungen anstatt der Gemeindeversammlung stattfinden. Die Einwohnerräte werden alle vier Jahre vom Volk gewählt. Die nachfolgende Darstellung zeigt das politische Umfeld der Gemeinde Emmen von der Bevölkerung bis hin zu den einzelnen Direktionen:

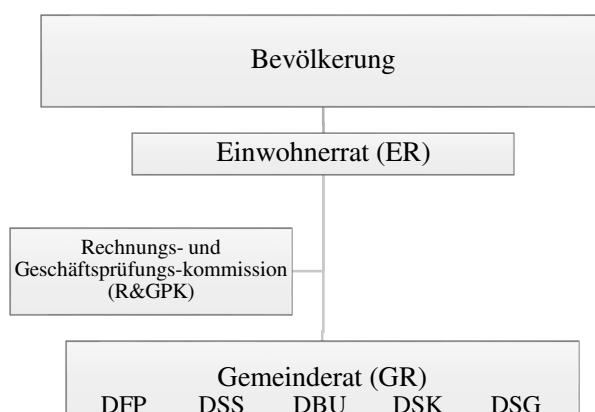


Abbildung 8: Finanzrelevante politische Gremien der Gemeinde Emmen¹¹⁶

¹¹² Ebenfalls als sinnvoll erachtet im Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 77–78)

¹¹³ Vgl. Gemeinde Emmen (2015b)

¹¹⁴ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 80–81)

¹¹⁵ Vgl. Bundesamt für Statistik (2013)

¹¹⁶ Eigene Darstellung aufgrund der Interviews. Es stellt nicht alle gewählten Kommissionen dar.

Die Rechnungs- und Geschäftsprüfungskommission (R&GPK) des Einwohnerrates prüft und berät die Anträge aus der Gemeindeverwaltung, bevor diese im Einwohnerrat verabschiedet werden. Das Gemeindegesetz regelt die Aufgaben und weitere Bedingungen im Teil Kontroll- und Steuerungsinstanzen.¹¹⁷ Die Rechnungsprüfung kann formell und materiell geschehen. Wobei die formelle Rechnungsprüfung an eine externe Kontrollstelle weitergegeben wird.¹¹⁸ In Emmen wird diese durch Balmer Etienne AG ausgeführt wobei sich die R&GPK um die materielle Prüfung kümmert.

Die erste operative hierarchische Ebene ist der Gemeinderat. Fünf Gemeinderäte, jeweils einer pro Direktion, führen die Gemeindeverwaltung strategisch und teilweise operativ. Sie tagen grundsätzlich wöchentlich und bereiten einerseits die Geschäfte für den Einwohnerrat vor und andererseits bearbeiten und entscheiden sie die Berichte und Anträge (B&A) aus der Gemeindeverwaltung. Der Gemeinderat bildet die einzige Schnittstelle zwischen dem Einwohnerrat und der operativen Verwaltung.¹¹⁹

Jede Direktion besteht wiederum aus Departementen und Bereichen. In Bezug auf die finanziellen Prozesse sind dabei die Produktgruppenverantwortlichen (PGV) zu erwähnen. Sämtliche Kostenstellen der Gemeindeverwaltung sind sogenannten Produktgruppen zugeteilt. Pro Produktgruppe wird im jährlichen Budgetprozess ein Globalbudget gesprochen. Die PGV können aufgrund des verabschiedeten Budgetkredits und der Zielsetzungen eigene Entscheidungen treffen pro Produktgruppe.¹²⁰ Soviel ist zur finanziellen Struktur der Gemeindeverwaltung zu erwähnen. Das folgende Unterkapitel geht auf die Organisation des DFI ein.

2.5.1 Organisation des Departements Finanzen und Informatik

Mit dem Departement Personal und Organisation (DPO), den Bereichen Immobilienbewirtschaftung (IBW) und Steuern sowie dem Controlling bilden das DFI die DFP. Das DFI selber ist gegliedert in die Bereiche Finanzen, Buchhaltung inklusive Inkasso sowie Informatik.¹²¹ Die Informatik wurde per Mitte 2014 in den GICT ausgelagert. Eine Arbeitsgruppe für Informatik (AGIT) ist das Gremium, das sich intern um die ICT- und Telefonie-Anliegen kümmert. Trotz der Auslagerung werden die Hausdruckerei und die Betreuung der internen Kommunikationsplattform Microsoft SharePoint, durch das DFI geführt.¹²² Eine weitere Arbeitsgruppe für die langfristige Investitionsplanung (AGIP) kümmert sich um die langfristigen Investitionsanliegen. Die beiden Arbeitsgruppen sind organisatorisch direkt dem Gemeinderat unterstellt, werden beide jedoch operativ im DFI geführt.¹²³

¹¹⁷ Gemeindegesetz. Kanton Luzern (2004, Art. 23 ff.)

¹¹⁸ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 110)

¹¹⁹ Vgl. Gemeinde Emmen (2015a)

¹²⁰ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015a); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 123–130)

¹²¹ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 64–67)

¹²² Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 68–71; Zn. 80–86)

¹²³ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 107–112)

Der Leiter Bereich Buchhaltung führt das gesamte Team Buchhaltung inklusive dem Inkasso, das aus dem Teamleiter Inkasso und fünf weiteren Sachbearbeitenden besteht.¹²⁴

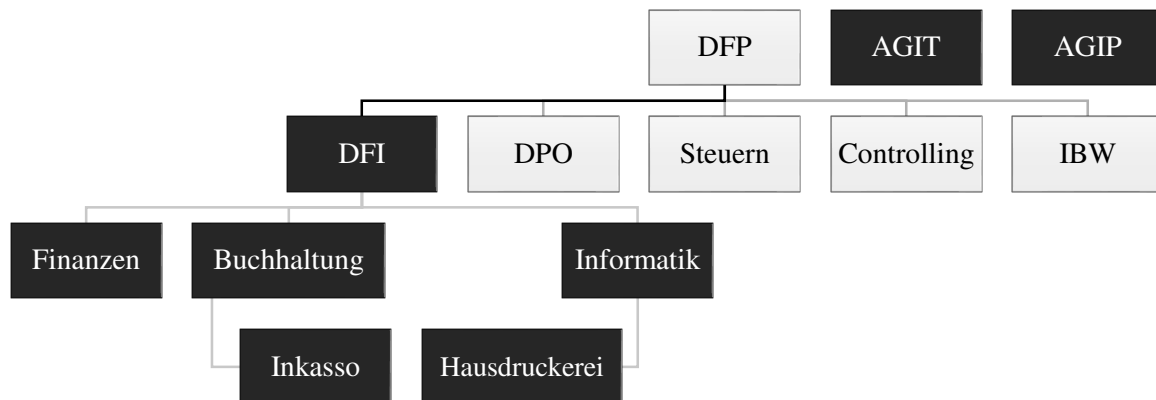


Abbildung 9: Organisation des DFI¹²⁵

Aufgaben wie die langfristige Investitionsplanung, strategische Kontenführung (Schulden, Fonds und Weitere), Budgetierung, Rechnungsabschluss und weitere finanzielle Entscheide liegen in der Verantwortung des DFI. Obwohl ein kausaler Zusammenhang zwischen dem DFI und dem Steueramt oder dem Controlling besteht, sind diese beiden Bereiche nicht dem DFI unterstellt.¹²⁶ Im Bereich Finanzen sind ein Projektmitarbeitender und ein Werkstudent angestellt. Sie unterstützen die Departementsleiterin in diversen strategischen und operativen Projekten.¹²⁷

2.5.2 Relevante Prozesse des Departements Finanzen und Informatik

Aus den Interviews mit Barbara Naef, Leiterin des DFI, und James Kalt, Leiter Bereich Buchhaltung, konnten vier Hauptprozesse des Departements Finanzen und Informatik ermittelt werden. Es sind diese:

- Finanzen
- Aktualisierung der Planungsinstrumente
- Finanz- und Rechnungswesen
- Informatik

Drei dieser Hauptprozesse werden durch Barbara Naef verantwortet. Der grösste davon, das Finanz- und Rechnungswesen fällt in den Zuständigkeitsbereich von James Kalt. Die Hauptverantwortung liegt jedoch trotzdem bei der Departementsleiterin. Aus den Hauptprozessen wurden einzelne DFI-Prozesse ermittelt und im ersten Interview konkretisiert.¹²⁸ Zu diesen wurden jeweils Abkürzungen

¹²⁴ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 101)

¹²⁵ Eigene Darstellung

¹²⁶ Vgl. Gemeinde Emmen (2015a)

¹²⁷ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 104–105)

¹²⁸ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 43–49); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 140–157)

definiert, die in der weiteren Arbeit benutzt werden. Die folgende Tabelle zeigt die DFI-Prozesse, deren Zuordnung zu den Hauptprozessen und die Zuständigkeiten auf:¹²⁹

DFI-Prozesse		<i>Zuständig</i>
Finanzen		
FIREFI	Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess	Naef, B.
VERM	Versicherungsmanagement	Naef, B.
CASP	Cash-Planung	Kalt, J.
Aktualisierung der Planungsinstrumente		
LIP	Langfristige Investitionsplanung (AGIP)	Naef, B.
BAFIP	Budget-, Aufgaben und Finanzplanung	Naef, B., Kalt, J.
Finanz- und Rechnungswesen		
JAS	Jahresrechnung	Kalt, J., Naef, B.
ABU	Anlagebuchhaltung	Kalt, J.
IR	Investitionsrechnung	Kalt, J.
FIBU	Finanzbuchhaltung	Kalt, J.
KDBUI	Kreditoren- und Debitorenprozess inklusive Inkasso	Kalt, J.
Informatik		
AGIT	Arbeitsgruppe für Informatik	Naef, B.
HADRU	Hausdruckerei	Naef, B.

Tabelle 3: DFI-Prozesse, mit Abkürzung und Zuständigkeiten¹³⁰

Auf die einzelnen Prozesse wird nicht eingegangen. In den späteren Analysen und der Bearbeitung zweier Prozesse werden einige davon genauer erläutert. Nachdem die Prozesse des DFI definiert sind, fehlen noch einige relevante Begriffe und Zusammenhänge, die zum Verständnis der Arbeit erläutert werden müssen.

¹²⁹ Die beiden Personen aus den Zuständigkeiten wurden jeweils interviewt.

¹³⁰ Eigene Darstellung aus den Interviews

2.5.3 Begriffe und Schnittstellen des DFI

Dieses Unterkapitel ergänzt einige Begriffe, die im Zusammenhang mit dieser Arbeit verwendet werden. Das DFI verwendet die Buchhaltungssoftware GemoWin NG. Darin werden weitaus am meisten Buchungen erfasst. Eine Übersicht über die für das DFI relevante Systemlandschaft zeigt die folgende Abbildung:

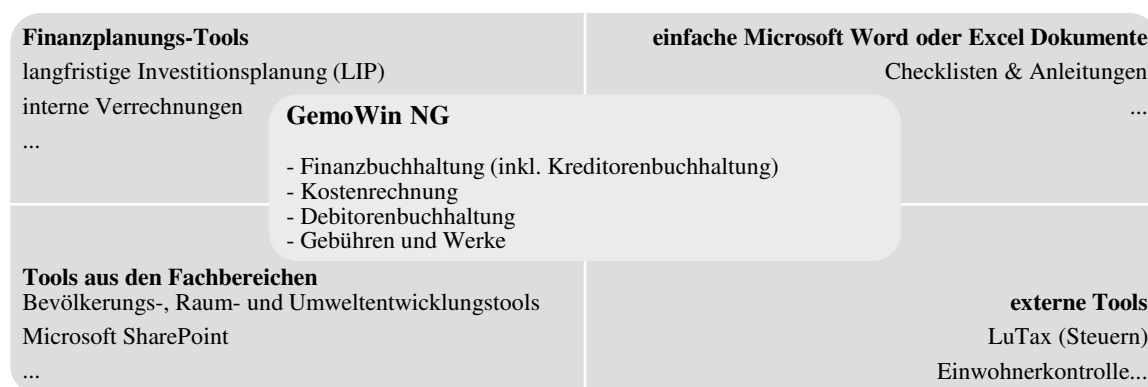


Abbildung 10: Systemlandschaft in Bezug auf das DFI¹³¹

Zur GemoWin-Landschaft gehören das Modul Kostenrechnung, die Debitorenbuchhaltung und das zur Erstellung von Rechnungen verwendete Programm Gebühren und Werke. Alle drei sind Module die das GemoWin NG ergänzen. Hingegen ist die Kreditorenbuchhaltung ein Teilprogramm der Finanzbuchhaltung GemoWin NG. Definitive Zahlungsdatensätze aus allen Zusatzmodulen werden schlussendlich als Serien im GemoWin NG verbucht. Erst nach dieser Verbuchung sind die Konten der Finanzbuchhaltung aktualisiert.

Eine Debitorenrechnung, die im Fachbereich erstellt und anschliessend durch das DFI überprüft wird besteht aus Tarifpositionen und Debitorenstammdaten. Sämtliche Adressen der Debitoren werden zentral in der Einwohnerkontrolle (EWK) verwaltet. Die Debitorenadressen sind dadurch immer auf dem neusten Stand. Ebenso verwaltet die EWK Fremdadressen.¹³²

Bei Checklisten, Übersichtstabellen und Controlling-Programmen wird sehr oft mit Microsoft Excel gearbeitet.¹³³ Externe Tools, die insbesondere Schnittstellen zum Kanton oder anderen Stellen bewirtschaften, sind beispielsweise LuTax. Dieses ist gekoppelt mit dem Inkasso. Das DFI ist verantwortlich für das Steuerinkasso der ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern.

Damit sind die Grundlagen für diese Arbeit gelegt. Der Begriff IKS und die Ziele, Konzepte und Modelle wurden beschrieben und können nun auf das DFI ausgelegt werden. Der Forschungsprozess zur Erarbeitung der Handlungsempfehlungen wird im nächsten Hauptkapitel umschrieben.

¹³¹ Eigene Darstellung aus den Interviews und Desk-Research

¹³² Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 142–146)

¹³³ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 52–53); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 177)

3 FORSCHUNGSMETHODIK

In den ersten zwei Hauptkapiteln wurden die Thematik, mit der sich diese Arbeit auseinandersetzt, beschrieben und die theoretischen Grundlagen dazu erarbeitet. Diese Hauptkapitel beschreibt das Vorgehen der gesamten Arbeit vor der wissenschaftlichen Perspektive her. Zuerst wird die Einordnung in die Forschung geklärt und anschliessend die Forschungsstrategie entschieden und erklärt. Das Forschungsdesign dieser Arbeit wird im vierten Unterkapitel aufgezeigt. Abschliessend werden die Methoden zur Datenerhebung thematisiert.

3.1 WISSENSCHAFTLICHE EINORDNUNG

Das folgende Hauptkapitel behandelt die Einordnung dieser Arbeit in die Forschung. Dazu dient in erster Linie die Fragestellung. Die folgenden zwei Unterkapitel erläutern die Argumente zur Einordnung der Arbeit in eine anwendungsorientierte qualitative Forschung. Zuerst wird erklärt, warum diese Arbeit als angewandt und nicht als Grundlagenforschung gilt. Die beiden Forschungsarten unterscheiden sich dadurch, dass sich die erstere mit dem Zweck und einem praxisrelevanten Problem beschäftigt und die zweite Forschungsart bislang unbekannte Konstrukte untersucht. Anschliessend wird erklärt, warum qualitative und nicht quantitative Forschungsmethoden selektiert wurden.

3.1.1 Einordnung in anwendungsorientierte Forschung

Aus betriebswirtschaftlicher Perspektive geht die anwendungsorientierte Forschung auf Hans Ulrich zurück. Er schildert dabei, dass mit Hilfe der Theorie und Grundlagenforschung Regeln, Modelle und Verfahren für die Praxis entwickelt werden.¹³⁴ Zusätzlich behandelt sie Probleme des praktischen Handelns ohne dass dafür aktuell befriedigendes Wissen zur Verfügung steht.¹³⁵ Weitere Argumente liefert das Frascati Manual der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD).

„Die angewandte Forschung besteht ebenfalls (wie Grundlagenforschung) aus originären Arbeiten, die dem Erwerb neuer Erkenntnisse dienen. Allerdings sind die Aktivitäten auf ein bestimmtes Ziel oder einen Zweck im Bereich der praktischen Anwendung oder Umsetzung ausgerichtet. Die Ergebnisse der angewandten Forschung zielen in erster Linie auf [...] die Erarbeitung von Prozessen, Methoden oder Systemen.“¹³⁶

¹³⁴ Vgl. Ulrich (1984b, S. 17–51)

¹³⁵ Vgl. Ulrich (1984a, S. 171)

¹³⁶ Vgl. OECD (1993, S. 1)

Aus diesem Zitat und den vorhergehenden Aussagen legitimieren die folgenden drei Aspekte die Einordnung in anwendungsorientierte Forschung:

- Die Problemstellung der Arbeit stammt aus der Praxis.
- Die Ergebnisse der Arbeit sind Regeln, Modelle und Verfahren.
- Das aktuell zu Verfügung stehende Wissen ist ungenügend für die Lösungsfindung.

Die Problemstellung dieser Arbeit stammt erstens aus der Motivation, die Risiken der DFI-Prozesse zu minimieren¹³⁷ und zweitens aus den gesetzlichen ändernden Vorgaben.¹³⁸ Beide Gründe haben einen praktischen Charakter und erfüllen somit den erst genannten Aspekt für anwendungsorientierte Forschung. Dem zweiten Aspekt wird Rechnung getragen, weil die Handlungsempfehlung dem DFI konkrete Verfahren und Modelle zur Einführung interner Kontrollen vorschlägt. Aktuell befasst sich der grösste Teil der IKS-Literatur mit der Privatwirtschaft. Spezielle Quellen für die öffentliche Verwaltung sind zwar vorhanden, befassen sich jedoch vorwiegend mit der durchschnittlichen Gemeinde. Emmen als zweitgrösste Gemeinde der Zentralschweiz¹³⁹ ist aufgrund ihrer Grösse schwer vergleichbar mit dem Durchschnitt der Schweizer Gemeinden. Zudem hat die Gemeindeverwaltung Emmen WOV eingeführt und die Rechnungslegung basiert auf der Kostenrechnung.¹⁴⁰ Im Bereich interne Kontrolle ist die Stadt Zürich weit entwickelt.¹⁴¹ Aber mit einer Bevölkerung von über 350'000 Einwohner und vieler angeschlossener Organisationen steht ein direkter Vergleich zwischen Zürich und Emmen ausser Frage.¹⁴² Trotzdem können als Informationsgrundlage Beispiele, Erfahrungen und Ideen anderer Organisationen verwendet werden. Die aktuelle IKS-Literatur hat den Spezialfall ‚grössere WOV-Gemeinden‘ noch nicht explizit thematisiert. Dadurch erfüllt sich der dritte Aspekt ebenfalls, dass das aktuell zu Verfügung stehende Wissen ungenügend für die Lösungsfindung ist.

Somit gilt die vorliegende Arbeit als anwendungsorientiert. Nachfolgend wird sie zusätzlich als qualitative Forschung begründet.

3.1.2 Einordnung in qualitative Forschung

Qualitative Forschung charakterisiert sich durch Offenheit und Flexibilität in der Ergebnisermittlung. Im Weiteren umfasst sie die Handlungsforschung.¹⁴³ Interviews, als qualitative Methode der Datenerhebung, sind frei gestaltbar und müssen nicht zwingend quantifiziert werden. Befragungen dürfen offen gestaltet sein, wobei in der quantitativen Befragung geschlossene Interviewleitfäden verfasst werden müssen. Qualitative Methoden basieren oft ausschliesslich auf subjektiv benoteten

¹³⁷ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 12–14)

¹³⁸ Vgl. Kanton Luzern (2014)

¹³⁹ Vgl. Bundesamt für Statistik (2013)

¹⁴⁰ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 191–198)

¹⁴¹ Zürich hat einen eigenen Bereich, der sich um das IKS kümmert und hat ein eigenes Reglement zu IKS erlassen. Reglement für das Interne Kontrollsystem. Stadt Zürich (2011) und Kick-Off Gespräch mit Stefan Hunziker & Barbara Naef, (21.11.2014)

¹⁴² Vgl. Stadt Zürich (2015)

¹⁴³ Vgl. Saldern (1992, S. 378)

Informationen. Es müssen trotz der offenen Form Interviewleitfäden erstellt werden und die Ansprüche an die empirische Auswertung bleiben bestehen oder steigen sogar. Die Aussagen der Experten aus den Interviews dienen dazu, die Realität abzubilden und die Ansprüche und Probleme der Praxis zu verstehen.¹⁴⁴ Die später aufgeführte situative Entscheidungsmatrix für verschiedene Forschungsstrategien nach Yin¹⁴⁵ zeigt den Fallstudien-Ansatz als geeignete Forschungsmethode. Dieser wiederum basiert auf Experteninterviews und theoretischer Aufarbeitung verschiedener Literatur. Das Unterkapitel Forschungsdesign beleuchtet mehr dazu.

3.2 ENTSCHEIDUNG DER FORSCHUNGSSTRATEGIE

Der Fallstudien-Ansatz als favorisierte Forschungsstrategie wurde bereits erwähnt. Diese Entscheidung wird nachfolgend systematisch begründet und mit Literatur untermauert. Dafür kommt die Entscheidungsmatrix für verschiedene Forschungsstrategien von Yin zum Einsatz. Sie bringt fünf Forschungsstrategien, die in einem bestimmten Kontext verwendet werden sollen, vor. Es sind diese das Experiment, die Umfrage, die Analyse von Archivmaterial, die geschichtliche Untersuchung und die Fallstudie.¹⁴⁶

	Form der Forschungsfrage	Erfordert Verhaltenskontrolle¹⁴⁷	Zeitpunkt des Ereignisses
Experiment	Wie? Warum?	Ja	Gegenwart
Umfrage	Wer? Was? Wo? Wie viel(e)?	Nein	Gegenwart
Analyse von Archivmaterial	Wer? Was? Wo? Wie viel(e)?	Nein	Zeitpunkt unwichtig
Geschichtliche Untersuchung	Wie? Warum?	Nein	Vergangenheit
Fallstudie	Wie? Warum?	Nein	Gegenwart

Tabelle 4: Situative Entscheidungsmatrix für verschiedene Forschungsstrategien nach Yin¹⁴⁸

Die Kriterien zur Entscheidung der Forschungsstrategie sind die Form der Forschungsfrage, die Kontext- oder Verhaltenskontrolle und der Zeitpunkt des Ereignisses. Die Forschungsfrage dieser Arbeit kann als „Wie“-Frage kategorisiert werden. Diese Stossrichtung, „Wie“ und „Warum“-Fragen, gilt als beschreibend und beschäftigt sich mit den Verbindungen operationaler Elemente im Zeitablauf.¹⁴⁹ Vereinfacht gesagt, beschäftigen sich „Wie“-Fragen mit Vorgehensmodellen.

Mit der ersten Eingrenzung durch die Form der Forschungsfrage bleiben das Experiment, die geschichtliche Untersuchung und die Fallstudie als mögliche Forschungsstrategien übrig. Der Zeitpunkt des Forschungsobjektes befindet sich in der Gegenwart, was die geschichtliche

¹⁴⁴ Vgl. Winter (2000)

¹⁴⁵ Vgl. Yin (2003, S. 5)

¹⁴⁶ Vgl. dazu die nächsten beiden Fusszeilen.

¹⁴⁷ Direkt übersetzt aus Vgl. Yin (2003, S. 5)

¹⁴⁸ Vgl. Yin (2003, S. 5) angelehnt an die übersetzte Version von Vgl. Schmidt (2006, S. 105)

¹⁴⁹ Vgl. Schmidt (2006, S. 106)

Untersuchung ausschliesst. Somit verbleibt die Frage ob die Forschung Kontrolle über das Verhalten erfordert. In Experimenten werden die Akteure absichtlich manipuliert und möglichst alle Variablen der Umwelt werden kontrolliert.¹⁵⁰ Beim DFI sind Umwelteinflüsse wie der Einwohner, andere Departemente oder Bereiche, die Organisation und weitere ein wichtiger Bestandteil der Forschungsumgebung.

Mit diesen Erläuterungen qualifiziert sich der Fallstudien-Ansatz gemäss der Entscheidungsmatrix nach Yin als geeignet.

3.3 DER FALLSTUDIEN-ANSATZ

Bevor das Forschungsdesign vorgestellt wird, definiert dieses Unterkapitel den Grundtyp des Fallstudienaufbaus. In der Literatur werden holistische oder integrierte Einzel- oder Mehrfallstudien unterschieden. Die Einteilung erfolgt gemäss der nachfolgenden Tabelle über die drei Attribute „Fall“, „Analyseobjekt“ und „Kontext“.¹⁵¹

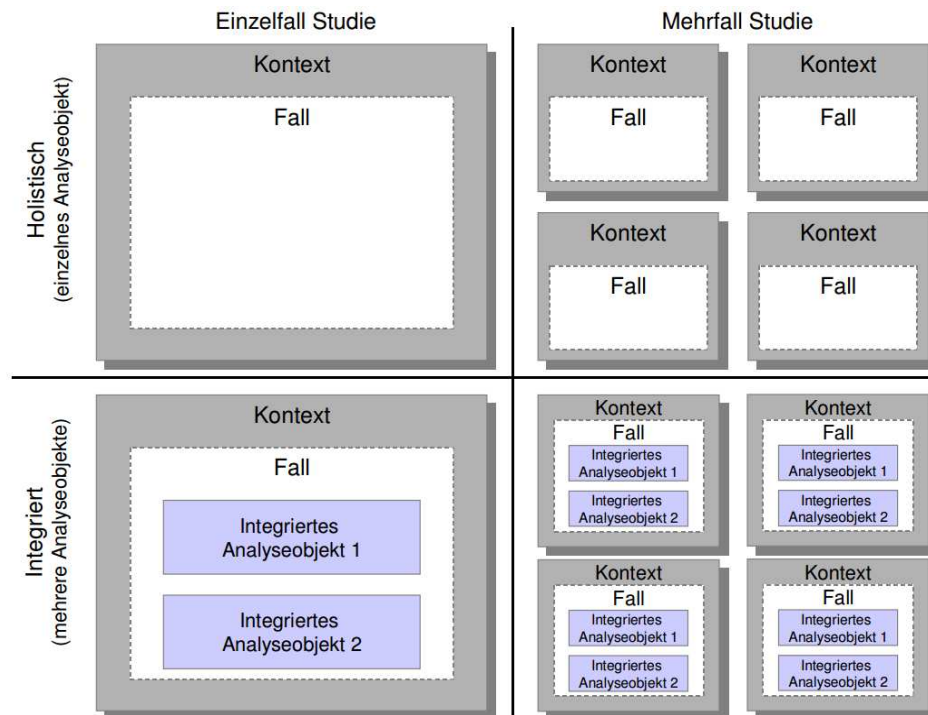


Abbildung 11: 2x2 Matrix, Grundtypen eines Fallstudienaufbaus nach Yin¹⁵²

Das Attribut „Fall“, stellt eine Firma, ein Verband oder allgemein eine organisatorische Einheit dar. Bezogen auf diese Arbeit wäre der Fall das DFI. In der Zielsetzungen werden keine weiteren Fälle, die untersucht werden sollen, erwähnt. Der Vorschlag, Vergleiche mit anderen Gemeinden vorzunehmen, wurde im ersten Interview als nicht zielführend taxiert.¹⁵³ Zur Legitimierung der Reliabilität der Fallstudie wurde viel Fachliteratur aus der Praxis und Online-Material zum

¹⁵⁰ Vgl. Schmidt (2006, S. 107)

¹⁵¹ Vgl. Yin (2003, S. 39)

¹⁵² Abbildung übersetzt durch Vgl. Schmidt (2006, S. 113) aus Vgl. Yin (2003, S. 40)

¹⁵³ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 203–204)

öffentlichen Sektor verarbeitet.¹⁵⁴ Der IKS-Leitfaden beispielsweise basiert einerseits auf viel Erfahrung zu IKS und andererseits auf IKS-Praxisprojekten der Hochschule.¹⁵⁵

„Analyseobjekte“ im Sinne der 2x2-Matrix nach Yin sind; „[...] immer eine Teilmenge eines übergeordneten Falls.“¹⁵⁶ Sie sind ergebnisrelevante Einheiten davon.¹⁵⁷ Diese Einheiten stellen in der vorliegenden Arbeit die DFI-Prozesse dar. Sie sind Einheiten des Falls, das DFI. Das Vorgehen zur Einführung von IKS beschränkt definiert den Fokus primär auf IKS-Schlüsselprozesse zu legen. Diese Schlüsselprozesse sind nach dem Fallstudienmodell die „Analyseobjekte“. Damit der resultierenden Handlungsempfehlung mehr Reliabilität und Validität¹⁵⁸ verliehen werden kann, wurde entschieden, dass anstatt nur einem Beispiel zwei IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet werden. Um das letzte Attribut, „Kontext“, zu bestimmen, sind Kontextfaktoren, wie die Position, Qualifikation oder der berufliche Hintergrund der Mitarbeitenden und die Art der Kommunikation im Unternehmen relevant. Die Erfassung dieser Faktoren stellt eine grosse Herausforderung in der Fallstudienforschung dar.¹⁵⁹ Dass in der vorliegenden Arbeit nur ein einheitlicher „Kontext“ und keine Heterogenität innerhalb des DFI existieren, wird durch die folgenden beiden Argumente aus dem ersten Interview begründet:

- Die Zusammenarbeit im DFI funktioniert sehr gut. Dies ist auf die ausgeprägte interne Kommunikation und Organisation zurückzuführen.¹⁶⁰
- Dazu kommt, dass die Gemeinde stark reglementiert und hierarchisch organisiert ist. Die operative Verantwortung unterliegt letztendlich immer dem Gemeinderat.¹⁶¹ Das heisst, dass Führungspersonen bei sämtlichen Anliegen, die nicht im verabschiedeten Budget berücksichtigt wurden und die Kompetenzen des Mitarbeitenden überschreiten, einen B&A an den Gemeinderat stellen müssen.¹⁶²

Für die vorliegende Arbeit kommt somit die integrierte Einzelfallstudie zur Anwendung.

Die integrierte Einzelfallstudie

Da jeweils nur ein „Fall“ und ein „Kontext“ existiert, besteht bei der Einzelfallstudie die Schwierigkeit die Beurteilungskriterien nach Yin zu erfüllen.¹⁶³ Sofern die Forschungsergebnisse dieser Arbeit in vergleichbaren Untersuchungen ähnlich ausfallen, kann von Validität gesprochen werden.¹⁶⁴ Die Grundstruktur dieser Arbeit folgt dem Design der Einzelfallstudie.

¹⁵⁴ Desk-Research als Methodik der Datenerhebung, im Kapitel 3.5 beschrieben.

¹⁵⁵ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 15)

¹⁵⁶ Zitiert aus Vgl. Schmidt (2006, S. 114)

¹⁵⁷ Vgl. Schmidt (2006, S. 114)

¹⁵⁸ Die Reliabilität und Validität sind zwei Kriterien zur Beurteilung von Fallstudien Vgl. Yin (2003, S. 33 ff.)

¹⁵⁹ Vgl. Schmidt (2006, S. 115)

¹⁶⁰ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 148–149)

¹⁶¹ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 118–122)

¹⁶² Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 126–130)

¹⁶³ Vgl. Yin (2003, S. 33 ff.)

¹⁶⁴ Vgl. Thomet (2007, S. 51)

Einleitend wird die Ausgangslage und Problemstellung beschrieben, gefolgt von den Grundlagen zu IKS. Damit in der anwendungsorientierten Forschung nützliche Ergebnisse entstehen können, müssen die Problemstellung und die Ausgangslage möglichst präzise beschrieben werden.¹⁶⁵ Anschliessend wird das Unternehmen vorgestellt und damit ist der Rahmen für die Fallstudie definiert. Im mittleren Teil der Arbeit wird das Unternehmen analysiert und zwei bestimmte Analyseobjekte zur weiteren Bearbeitung werden bestimmt. Abschliessend werden die Ergebnisse im dritten Interview reflektiert und konkrete Handlungsempfehlungen verfasst.

3.4 FORSCHUNGSDESIGN

Erst die übersichtliche Darstellung des Forschungsprozesses in Form einer Fallstudie schafft Klarheit über den Umfang der Forschung. Das Vorgehen wird in vier Phasen unterteilt, was ihm mehr Ausdruckskraft verleiht und eine Feinjustierung der Ergebnisse ermöglicht.

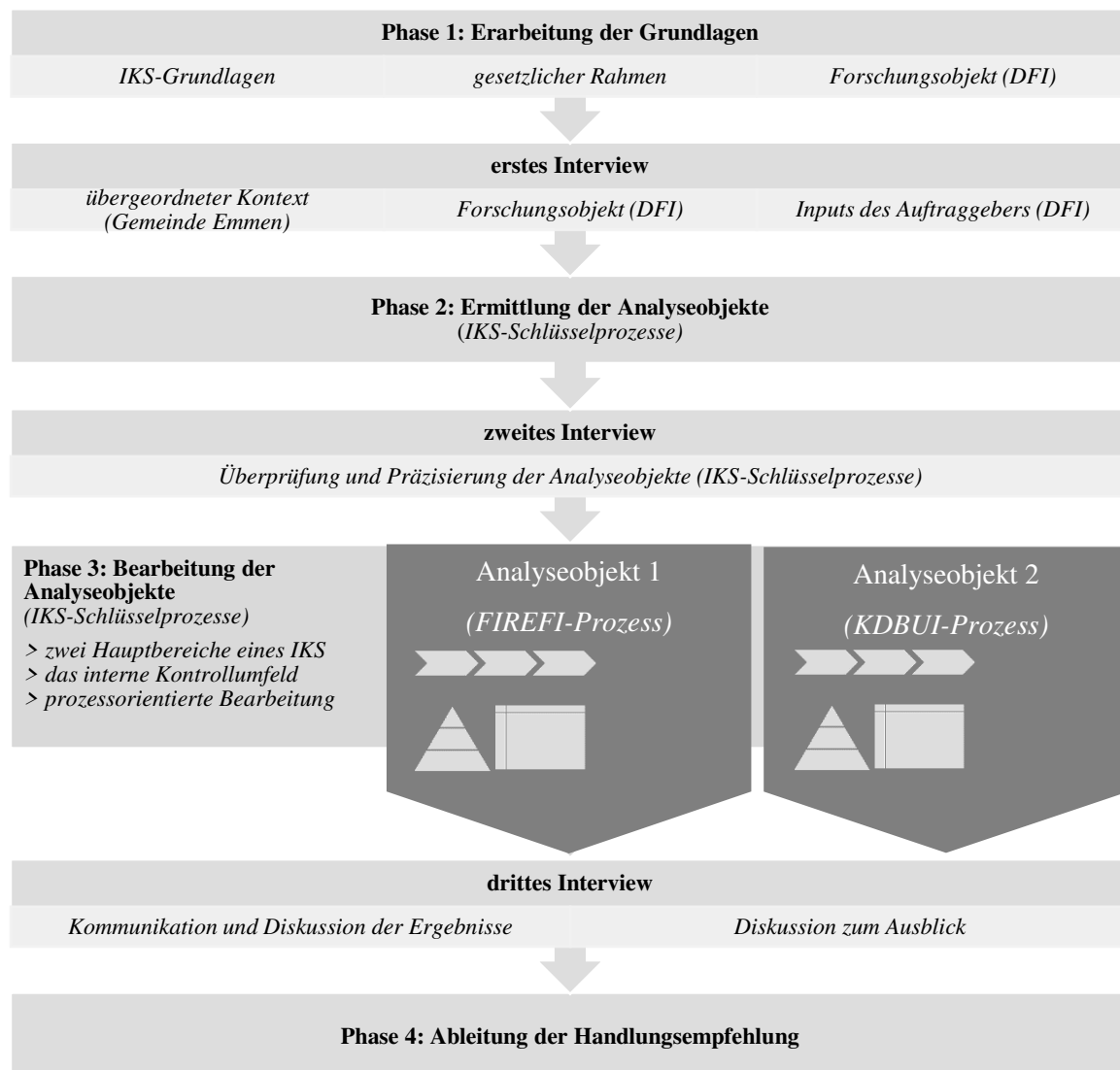


Abbildung 12: Eigene Darstellung des Forschungsprozesses

¹⁶⁵ Vgl. Hofmann (2004, S. 289)

Empirische Forschung gilt als iterativer Prozess. Das heisst, dass laufende Anpassungen der Ergebnisse aufgrund eines verändernden Kontextes durch neue Informationen aus den Interviews jederzeit möglich sind.¹⁶⁶ Die drei Hauptphasen des Forschungsdesigns werden nachfolgend vorgestellt:

- Die erste Phase betrifft die theoretische Aufarbeitung mittels Desk-Research.¹⁶⁷ Zusätzlich vervollständigt ein erstes Interview diese Grundlagen. Insbesondere das Forschungsobjekt wird durch die neu erlangten Informationen aus dem ersten Interview expliziert.
- Mit den Grundlagen aus der ersten Phase werden die IKS-Schlüsselprozesse ermittelt. Das Vorgehen dazu stammt aus dem IKS-Leitfaden nach Hunziker. Zusätzlich werden die Ergebnisse der Analyse im zweiten Interview besprochen und präzisiert. Anschliessend werden zwei IKS-Schlüsselprozesse zur weiteren Bearbeitung ausgewählt.
- Die dritte Phase forscht in die Tiefe, indem die zwei ausgewählten Analyseobjekte bearbeitet werden. Zuerst wird jedoch eine vereinfachte Sicht auf das IKS anhand von zwei Hauptbereichen erklärt. Dabei werden das interne Kontrollumfeld als unternehmensübergreifender Teil und die prozessorientierten Kontrollaktivitäten unterschieden. Im dritten Interview werden diese Ergebnisse erneut diskutiert und auf das Forschungsobjekt angepasst.
- Aufgrund des kompletten Forschungsrahmen und der Informationen aus dem dritten Interview resultieren in der vierten Phase die Handlungsempfehlungen für das DFI.

Die wissenschaftlichen Ergebnisse daraus sind:

1. die Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse aus den DFI-Prozessen anhand der vorgeschlagenen Methoden,
2. die Erarbeitung einer vereinfachten Perspektive zum internen Kontrollsystem basierend auf dem COSO-Modell und den Inputs aus der Praxis,
3. die Analyse des internen Kontrollumfeldes des DFI,
4. die Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse und damit die Ermittlung der Kontrollaktivitäten und,
5. die daraus resultierenden 10 Leitsätze zur Einführung eines IKS

¹⁶⁶ Vgl. Lamnek (1993, S. 225)

¹⁶⁷ Desk-Research wird im Unterkapitel 3.5 genauer beschrieben.

3.5 ERHEBUNG DER DATEN

Zur Erarbeitung der IKS-Grundlagen und des Forschungsobjekts wurde einerseits Desk-Research als Methode gewählt. Sie schliesst das Studium wissenschaftlicher Publikationen, Lehrbüchern, Fachbeiträgen aus diversen Zeitschriften aber auch diverse Studien, Praxisberichte und Informationen aus dem Internet mit ein.¹⁶⁸ Öffentliche Dokumente über die Gemeinde Emmen, wie Berichte, Protokolle, Präsentationen und insbesondere Rechtserlasse¹⁶⁹ aus dem Internet waren für die Erarbeitung dieser Arbeit wesentlich. Desk-Research gilt als Sekundärforschung. Sekundärforschung alleine hat den Nachteil, dass die Informationen veraltet oder nicht auf deren Ursprung zurückzuführen sind.¹⁷⁰ Reiner Desk-Research wäre für diese Arbeit nicht geeignet. Daher wurden zusätzlich Experteninterviews durchgeführt.

Das Experteninterview gilt für den Fallstudien-Ansatz als zentrale Erhebungsmethode. Es dient dazu, weitere Informationen die nicht aus den Dokumenten abgeholt werden können, zu sammeln. Wie Lehmann erwähnte, eignen sich offen gestaltete Interviews ideal zur Forschung zu internen Kontrollsystemen.¹⁷¹

Die Gestaltung offener und flexibler Interviews wie sie in der qualitativen Forschung verwendet werden,¹⁷² ist besonders im zweiten und dritten Interview zur Fallstudie zweckdienlich. Denn in diesen Phasen werden die erlangten Ergebnisse diskutiert. Die Verlässlichkeit der Ergebnisse wird durch multiple Datenquellen und Triangulation¹⁷³ erhöht. Das bedeutet, dass unterschiedliche Quellen zu verschiedenen Zeitpunkten miteinander verglichen und zueinander in Beziehung gebracht werden. Die Aussagen aus den Interviews, die sich mehrheitlich ergänzten, konnten in Zusammenhang gestellt werden und in die Ergebnisse miteinbezogen werden. Insbesondere das Interview mit der Kontrollstelle hat eine andere Perspektive auf die Vorgehensweise aus der Literatur aufgezeigt.

Eine seriöse Vorbereitung auf die Interviews ist essentiell. Dazu gehört, dass die Thematik und Begrifflichkeiten verstanden werden und Klarheit über die Fragestellung und den Forschungsprozess herrscht. Mit diesen Grundlagen muss zwingend ein Interviewleitfaden erstellt werden.¹⁷⁴ Dazu hat Näf und Miege eine Kurzanleitung verfasst.¹⁷⁵ Zu wenig Vorbereitung kann gegenüber den Experten inkompetent wirken und dazu führen, dass der Interviewer nicht ernst genommen wird. Ein Interviewleitfaden, mit offenen Fragen, wurde vorab an die Experten versendet und anschliessend in den jeweiligen Einzelinterviews verfolgt. Die Interview-Transkripte wurden den Interviewten zum

¹⁶⁸ Vgl. Shukla (2008, S. 37)

¹⁶⁹ Betreffen das interne Kontrollumfeld vgl. dazu Unterkapitel 5.2

¹⁷⁰ Vgl. SKOPOS (2015, S. 1–3)

¹⁷¹ Vgl. Lehmann (2009, S. 215–216)

¹⁷² Vgl. Lamnek (1993, S. 21 ff.)

¹⁷³ Eines der drei Prinzipien der Datenerhebung von Vgl. Yin (2003, S. 97)

¹⁷⁴ Vgl. Näf und Miege (2005, S. 10)

¹⁷⁵ Vgl. Näf und Miege (2005, S. 11–23)

Gegenlesen unterbreitet. Dadurch sollten missverständliche Aussagen vermieden werden.¹⁷⁶ Diese Leitfäden und die Interviews befinden sich im Anhang. Des Weiteren wurden die Interviews aufgezeichnet. Abschliessend wurde jeweils nach weiteren Inputs gefragt. Die Befragten haben alle eingewilligt, dass ihre Namen erwähnt und das Interview veröffentlicht werden darf. Die Transkripte wurden nachträglich durch die Experten verifiziert.

Die Fragen wurden an den aktuellen Forschungsstand angepasst, einerseits damit die letzte Phase verifiziert und andererseits die nächste vorbereitet werden konnte. Neben den vorliegenden Fragen und den daraus resultierenden Interview-Transkripten, wurden die Analysen der einzelnen Unterkapitel besprochen und nötigenfalls angepasst. Diese Erkenntnisse wurden direkt in die Abbildungen eingepflegt. Wenn das Interview als Quelle angegeben, jedoch nicht explizit auf eine Zeile verwiesen wurde, dann gilt grundsätzlich, dass die Informationen aus dem Kontext entstanden sind. Beispielsweise wurden die Tabellen während des Interviews ergänzt.

¹⁷⁶ Vgl. Näf und Mieg (2005, S. 10)

4 ANALYSE DER IKS-SCHLÜSSELPROZESSE

Nachdem im dritten Hauptkapitel die Forschungsmethodik dieser Arbeit dargestellt wurde, zeigt das vierte Hauptkapitel die Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse auf. Schlüsselprozesse stellen die korrekte Berichtserstattung sowie die Einhaltung von Gesetzen und Normen sicher oder sie sind relevant für den Schutz des Organisationsvermögens.¹⁷⁷ Grundlage für dieses Hauptkapitel bilden die DFI-Prozesse, die im Unterkapitel Forschungsobjekt beschrieben wurden. Oftmals werden in der Praxis IKS aufgebaut, ohne den Fokus auf Schlüsselprozesse zu legen, was dazu führt, dass es zu umfassend und dadurch zu komplex wird.¹⁷⁸

Das Vorgehen zur Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse lehnt sich an die Empfehlungen aus dem IKS Leitfaden, internes Kontrollsystem für Gemeinden an.¹⁷⁹ Der finanzielle Fokus zur Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse legitimiert sich einerseits aufgrund den Anforderungen des Entwurfs zum neuen FHGG und andererseits aus den vorwiegend finanzbezogenen Tätigkeiten des DFI. Im ersten Teil wird die aktuelle Jahresrechnung 2014 der Gemeinde Emmen analysiert und die wesentlichen Positionen, auf die sich das IKS konzentrieren soll, werden bestimmt. Anschliessend werden DFI-Prozesse den als wesentlich bestimmten Positionen gegenübergestellt und als IKS-Schlüsselprozesse definiert. Im zweiten Teil werden Risiken in Bezug auf den Vermögensschutz den DFI-Prozessen gegenübergestellt und bewertet. Daraus resultieren ebenfalls IKS-Schlüsselprozesse. Abschliessend werden aufgrund der Analysen und in Zusammenarbeit mit dem DFI zwei IKS-Schlüsselprozesse ausgewählt, die in dieser Arbeit genauer evaluiert werden.

4.1 ANALYSE DER JAHRESRECHNUNG 2014

Eines der Hauptziele von IKS ist die Gewährleistung der ordnungsgemässen Rechnungslegung und der daraus resultierenden verlässlichen Berichterstattung.¹⁸⁰ Die jährliche Berichterstattung, in Form der Jahresrechnung, besteht beim DFI aus der Bestandesrechnung, der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung.¹⁸¹ Hunziker empfiehlt, die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung mittels quantitativen und qualitativen Merkmalen zu bestimmen.¹⁸²

Ein quantitatives Merkmal ist die Wesentlichkeitsberechnung, wobei eine Position als wesentlich gilt, sobald sie einen gewissen Anteil des Gesamtvolumens ausmacht. Gemäss der Treuhand-Kammer gelten Positionen der Bestandesrechnung als wesentlich, wenn sie 3 - 6 % der Summe der Bestandesrechnung ausmachen. Bei der Laufenden Rechnung sind es 7 - 10 % des Umsatzes.¹⁸³ In

¹⁷⁷ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 85)

¹⁷⁸ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 24–26)

¹⁷⁹ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 95–104)

¹⁸⁰ Entwurf: Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Kanton Luzern (2014, Art. 25), die Berichtserstattung wird in dieser Arbeit auch als Jahresrechnung beschrieben.

¹⁸¹ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015b)

¹⁸² Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 95)

¹⁸³ Vgl. Wesentlichkeitsberechnungen der Vgl. Schweizer Treuhand-Kammer (2014, S. 165 ff.).

Absprache mit der Departementsleiterin wurden für die Analyse der Jahresrechnung der Gemeinde Emmen die folgenden Wesentlichkeitsberechnungen definiert:

Teil der Jahresrechnung	Wesentlichkeitsfaktor	Vergleichsnenner
Bestandesrechnung	Über 4% gilt als wesentlich	Summe der Aktiven/Passiven
Laufende Rechnung	Über 7% gilt als wesentlich	Summe der Erträge/Aufwände
Investitionsrechnung	Über 4% gilt als wesentlich	Summe der Einnahmen/Ausgaben

Tabelle 5: Wesentlichkeitsfaktoren für die Analyse der Jahresrechnung¹⁸⁴

Die qualitativen Merkmale nach Hunziker sind Fehleranfälligkeiten. Die folgenden drei werden in der Literatur gefunden.¹⁸⁵

1. Inhärente Risiken oder Betrug

Diese entstehen aufgrund von Einflussfaktoren wie beispielsweise Komplexität, Markteinflüsse und Ermessensentscheide. Diese Risiken treten ungeachtet von Kontrollen auf.¹⁸⁶ Klassische Positionen für inhärente Risiken oder Betrug sind flüssige Mittel, Wertschriften oder mobile Sachanlagen.¹⁸⁷

2. Das Transaktionsvolumen

Viele Buchungen, täglich oder wöchentlich, bergen ein erhöhtes Fehlerrisiko aufgrund der Routine. Dies betrifft beispielsweise Positionen wie flüssige Mittel, Debitoren inklusive Inkasso, Kreditoren und die dazugehörigen Positionen aus der Laufenden Rechnung, wie Löhne, Sachaufwand, Entgelte und Steuern.

3. Der Einfluss von Schätzungen

Schätzungen, als letzte Fehleranfälligkeit, treten nach Hunziker beispielsweise bei den Liegenschaften, Wertschriften, Finanzanlagen oder transitorischen Abgrenzungen auf.¹⁸⁸

Das DFI hat einige Vorgaben, wie gewisse Zahlen in den erwähnten Positionen berechnet werden müssen. Aktuell sind keine Positionen bekannt, in denen Beträge durch Mitarbeitende geschätzt oder Annahmen getroffen werden müssen.¹⁸⁹

Die quantitativen und qualitativen Merkmale bilden schlussendlich das Raster, das zur Ermittlung der relevanten Positionen aus der Jahresrechnung (Bestandesrechnung, Laufende Rechnung und Investitionsrechnung) dient. Die Tabellen wurden zuerst aufgrund der Jahresrechnung und der Aufarbeitung der Theorie ausgefüllt und anschliessend im zweiten Interview mit Barbara Naef und James Kalt validiert. Schätzungen werden nicht als Merkmal für Fehleranfälligkeiten taxiert. Schätzungen werden beim DFI grossmehrheitlich vermieden.¹⁹⁰

¹⁸⁴ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 14-16; Zn. 28-30)

¹⁸⁵ Vgl. Eppenberger (2014, S. 989) und Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 95)

¹⁸⁶ Vgl. Renggli (2009, S. 24)

¹⁸⁷ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 98)

¹⁸⁸ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 98)

¹⁸⁹ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 33-40)

¹⁹⁰ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 26-27); Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 14-16; Zn. 28-30)

4.1.1 Analyse der Bestandesrechnung

Position der Jahresrechnung	Betrag in CHF	Quantitatives Merkmal (über 4 %)	Fehleranfälligkeiten	
			Inhärentes Risiko / Betrug	Transaktionsvolumen
1 AKTIVEN	239 579 599,51	100%		
01 FINANZVERMÖGEN	76 684 188,15			
Flüssige Mittel	10 217 806,76	4,3%	X	X
Guthaben	49 061 690,81	20,5%	X	X
Anlagen	16 225 877,63	6,8%		
Transitorische Aktiven	1 178 812,95	0,5%		
11 VERWALTUNGSVERMÖGEN	152 651 213,15			
Sachgüter	104 651 558,58	43,7%		
Darlehen und Beteiligungen	42 886 050,17	17,9%		
Investitionsbeiträge	3 689 803,17	1,5%		
Übrige Aktivierte Ausgaben	1 423 801,23	0,6%		
13 BILANZFEHLBETRAG	10 244 198,21			
Fehldeckung	10 244 198,21	4,3%		
2 PASSIVEN	239 579 599,51	100%		
20 FREMDKAPITAL	220 117 162,07			
Laufende Verpflichtungen	66 264 098,96	27,7%	X	X
Kurzfristige Schulden	16 000 000,00	6,7%		
Langfristige Schulden	118 200 000,00	49,3%		
Verpflichtungen für Sonderrechnungen	393 671,44	0,2%		
Rückstellungen	18 565 984,67	7,7%		
Transitorische Passiven	693 407,00	0,3%		
22 SPEZIALFINANZIERUNGEN	19 462 437,44			
Verpflichtungen	19 462 437,44	8,1%		

Tabelle 6: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Bestandesrechnung¹⁹¹

Die Tabelle zeigt, dass aus der Wesentlichkeitsberechnung und der Bewertung der Fehleranfälligkeiten schlussendlich 11 von 16 Positionen der Bestandesrechnung für das IKS wesentlich sind. Diese Positionen wurden in der Tabelle gräulich eingefärbt und Fett markiert. Die Fehleranfälligkeiten folgen aus den beiden zweiten Interviews. Sie wurden vorwiegend nonverbal aufgrund den Ausführungen über die Bedeutung durch den Interviewer eingetragen.¹⁹² Es geht klar aus der Darstellung hervor, dass vier Positionen sogar über 15% der jeweiligen Bilanzsumme ausmachen. Eine Priorisierung wird jedoch in diesem Teil nicht gemacht. Denn erst die Gesamtbetrachtung aller drei Teile der Jahresrechnung soll die Grundlage zur Wahl der IKS-Schlüsselprozesse liefern.

¹⁹¹ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015b, S. 76–77); Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 96)

¹⁹² Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015) und Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015)

4.1.2 Analyse der Laufenden Rechnung

Position der Jahresrechnung	Betrag in CHF	Quantitatives Merkmal (über 7 %)	Fehleranfälligkeiten	
			Inhärentes Risiko / Betrug	Transaktionsvolumen
3 AUFWAND	149 560 679,18	100%		
30 Personalaufwand	59 163 383,27	39,6%		X
31 Sachaufwand	14 799 721,13	9,9%	X	X
32 Passivzinsen	2 935 312,98	2,0%		
33 Abschreibungen	11 184 516,02	7,5%		
35 Entschädigung an Gemeinwesen	7 335 622,15	4,9%		
36 Eigene Beiträge	46 122 310,21	30,8%		
38 Einlagen	2 171 792,99	1,5%		
39 Interne Verrechnungen	5 848 020,43	3,9%	(X)	
4 ERTRÄGE	149 560 679,18	100%		
40 Steuern	82 972 580,76	55,5%		X
41 Regalien und Konzessionen	1 519 074,50	1,0%		
42 Vermögenserträge	5 244 904,25	3,5%		
43 Entgelte	24 958 175,15	16,7%		
44 Anteile und Beiträge ohne Zweckbindung	7 467 937,00	5,0%		
45 Rückerstattungen von Gemeinwesen	1 878 297,45	1,3%		
46 Beiträge für eigene Rechnung	16 827 903,79	11,3%		
48 Entnahmen	2 843 785,85	1,9%		
49 Interne Verrechnung	5 848 020,43	3,9%	(X)	

Tabelle 7: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Laufenden Rechnung¹⁹³

Diese Tabelle zeigt, dass aus der Wesentlichkeitsberechnung und der Bewertung der Fehleranfälligkeiten schlussendlich 7 von 17 Positionen der Bestandesrechnung für das IKS wesentlich sind. Die Fehleranfälligkeiten folgen aus den beiden zweiten Interviews.¹⁹⁴ Interne Verrechnungen haben auf die Laufende Rechnung keinen Einfluss.¹⁹⁵ Daher werden diese in Klammern gesetzt.

4.1.3 Analyse der Investitionsrechnung

Der IKS-Leitfaden, schlägt die IR nicht als separaten Teil der Analyse vor.¹⁹⁶ Als Besonderheit in der Rechnungslegung für öffentlich rechtliche Körperschaften muss das DFI die IR getrennt von der Bestandesrechnung führen. Für den Abschluss wird sie jedoch komplett in die Bestandesrechnung überführt. Aus diesem Grund haftet ihr dieselbe Relevanz an, wie der Bestandesrechnung selber. Das macht sie ebenso wichtig wie die Bestandes- und Laufende Rechnung.¹⁹⁷ Die nachfolgend

¹⁹³ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015b, S. 85–87); Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 96)

¹⁹⁴ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015) und Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015)

¹⁹⁵ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 29–30)

¹⁹⁶ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 96–104); Legitimierung; Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 20–22)

¹⁹⁷ Bestätigt im Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015)

dargestellte IR enthält passivierte Einnahmen und aktivierte Ausgaben. Diese wurden nicht in die Investitionssumme zur Wesentlichkeitsberechnung einbezogen¹⁹⁸, handelt es sich doch um die Totalisierung der Einnahmen oder Ausgaben aus der IR.

Position der Jahresrechnung	Betrag in CHF	Quantitatives Merkmal (über 4 %)	Fehleranfälligkeiten	
			Inhärentes Risiko / Betrug	Transaktionsvolumen
5 INVESTITIONSAUSGABEN	24 990 740,86	100%		
501 Tiefbauten	7 365 155,35	44,7%	X	
503 Hochbauten	5 504 812,18	33,4%	X	
506 Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	1 924 796,77	11,7%		
561 Eigene Beiträge an Kanton	1 190 095,35	7,2%	X	
581 Planungen	475 305,81	2,9%		
590 Passivierung der Einnahmen	8 530 575,40	/		
6 INVESTITIONSEINNAHMEN	24 990 740,86	100%		
600 Grundstücke	-	0,0%		
601 Tiefbau	1 955 000,00	22,9%		
603 Hochbauten	190 986,00	2,2%		
606 Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	116 892,05	1,4%		
610 Anschlussgebühren	4 716 440,95	55,3%		
612 Perimeterbeiträge	991 634,60	11,6%		
624 Gemischtwirtschaftl. Unternehmungen	275 000,00	3,2%		
625 Private Institutionen	1 121,00	0,0%		
660 Eigene Beiträge, Bund	132 507,80	1,6%		
661 Eigene Beiträge, Kantone	150 993,00	1,8%		
669 Eigene Beiträge, Übrige	-	0,0%		
690 Aktivierte Ausgaben	16 460 165,46	/		

Tabelle 8: Ermittlung der wesentlichen Positionen der Investitionsrechnung¹⁹⁹

Aus der Tabelle kann entnommen werden, dass insgesamt 7 von 17 Positionen relevant für das IKS sind, dies sowohl aufgrund der Wesentlichkeitsberechnung als auch der Bewertung der Fehleranfälligkeiten. Die Fehleranfälligkeiten wurden im zweiten Interview bewertet. Begründet wird die Bewertung zum inhärenten Risiko oder Betrug damit, dass gesprochene Kredite missbraucht oder verschwendet werden könnten.²⁰⁰ Über alle drei Teile der Jahresrechnung gehen insgesamt 25 Positionen als wesentlich für die Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse hervor.

4.1.4 Zuteilung der Positionen auf die DFI-Prozesse

In diesem Teil werden alle wesentlichen 25 Positionen aus der Jahresrechnung den DFI-Prozessen gegenübergestellt. Aus der folgenden Tabelle können diejenigen DFI-Prozesse abgelesen werden,

¹⁹⁸ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 25)

¹⁹⁹ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015b, S. 82–84)

²⁰⁰ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 30–31)

welche die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung beeinflussen. Dies wird mit dem Zeichen „X“ zum Ausdruck gebracht:

Relevante Positionen	Finanzen			Planungsinstrumente		Finanz- und Rechnungswesen					Informatik	
	FIREFI	VERM	CASP	LIP	BAFIP	JAS	ABU	IR	FIBU	KDBUI	AGIT	HADRU
1 AKTIVEN												
Flüssige Mittel	X		X			X			X	X		
Guthaben			X			X			X	X		
Anlagen				X		X	X	X	X			
Sachgüter				X		X	X	X	X			
Darlehen und Beteiligungen						X			X			
Fehldeckung						X			X			
2 PASSIVEN												
Laufende Verpflichtungen	X		X	X		X			X			
Kurzfristige Schulden	X		X	X		X			X			
Langfristige Schulden	X		X	X		X			X			
Rückstellungen						X			X			
Verpflichtungen						X			X			
3 AUFWAND												
30 Personalaufwand					X	X			X			
31 Sachaufwand	X				X	X			X	X		
33 Abschreibungen				X	X	X	X		X			
36 Eigene Beiträge					X	X			X			
4 ERTRÄGE												
40 Steuern					X	X			X	X		
43 Entgelte					X	X			X	X		
46 Beiträge eigene Rechnung					X	X			X	X		
INVESTITIONSAUSGABEN												
501 Tiefbauten				X	X	X	X	X	X	X		
503 Hochbauten				X	X	X	X	X	X	X		
506 Mob., Masch., Fhz.				X	X	X	X	X	X	X		
561 Eigene Beiträge Kanton				X	X	X	X	X	X	X		
INVESTITIONSEINNAHMEN												
601 Tiefbau				X		X	X		X	X		
610 Anschlussgebühren				X		X	X	X	X	X		
612 Perimeterbeiträge				X		X	X	X	X	X		

Tabelle 9: Zuteilung der relevanten Positionen auf die DFI-Prozesse (Investitionsrechnung)²⁰¹

Aus der Tabelle geht hervor, dass die meisten DFI-Prozesse einen IKS-Schlüsselprozess-Charakter besitzen. Dies deckt sich mit der Frage, welcher Geschäftsprozess denn keinen Einfluss auf die Jahresrechnung habe, die sich Markus Braunschweiler der Stadt Zürich gestellt hat.²⁰² Lediglich der Prozess Hausdruckerei (HADRU), der Informatikprozess (AGIT) und das Versicherungsmanagement (VERM) haben nach der Verifizierung der Experten keinen direkten Einfluss auf eine der relevanten Positionen der Jahresrechnung.

²⁰¹ Bestätigt im Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015) und Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, S. 49–62); Prozessbeschriftungen gemäss Grundlagenkapitel, Forschungsobjekt.

²⁰² Vgl. Braunschweiler (2014, S. 997)

4.1.5 Verifizierung der IKS-Schlüsselprozesse

Der JAS- und der FIBU-Prozess haben auf alle Positionen der Jahresrechnung einen Einfluss. Speziell dabei muss erwähnt werden, dass die Bewertung der Aktiven und Passiven während dem Jahresabschluss stattfinden. Der BAFIP darf nicht ausser Acht gelassen werden, denn die jährliche Budgetdebatte legitimiert die Ausgaben, die später in der Jahresrechnung anstehen. Ein vom ER verabschiedeter BAFIP vergibt den PGV sogenannte Globalbudgets die genutzt werden können. Ein weiterer IKS-Schlüsselprozess ist der KDBUI-Prozess. Er wirkt sich zumindest auf die grössten wesentlichen Positionen der Jahresrechnung aus.²⁰³

Der Prozess der IR und der Anlagebuchhaltung ergänzen sich relativ stark. Beide haben einen direkten Bezug auf die Aktiven der Jahresrechnung und können als IKS-Schlüsselprozesse gelten. Das Vorgehen zur IR ist aktuell nicht genügend formalisiert. Hierarchisch angeordnet nach Wichtigkeit des DFI-Prozesses in Bezug auf die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung resultiert folgende Auflistung:

DFI-Prozess	Anzahl Bezüge auf die wesentlichen Positionen
1. JAS / FIBU	25 Positionen
2. LIP / KDBUI	13 Positionen
3. BAFIP	11 Positionen
4. ABU	9 Positionen
5. IR	8 Positionen
6. CASP / FIREFI	5 Positionen
7. AGIT / HADRU / VERM ²⁰⁴	0 Positionen

Tabelle 10: Rangliste der DFI-Prozesse

4.2 BEWERTUNG DES VERMÖGENSSCHUTZES

Ein IKS soll neben der korrekten Berichtserstattung die notwendigen Massnahmen zum Schutz des Vermögens treffen.²⁰⁵ Daher werden die DFI-Prozesse in diesem Schritt auf mögliche Risiken im Hinblick auf den Schutz des Vermögens überprüft und anschliessend als IKS-Schlüsselprozesse gekennzeichnet.

Als Vermögen können sowohl aktives Finanz- oder Verwaltungsvermögen, als auch Personal, Wissen, Reputation und die Umwelt gelten.²⁰⁶ Hunziker definiert sechs Risiken, die im Rahmen des Vermögensschutzes berücksichtigt werden sollten.²⁰⁷ Die genauen Kriterien auf das DFI bezogen wurden im zweiten Interview mit Barbara Naef präzisiert. Die folgende Tabelle stellt die anhand

²⁰³ Vgl. die Analyse der laufenden Rechnung und der Bestandesrechnung

²⁰⁴ Verifiziert im Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 99)

²⁰⁵ Entwurf: Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Kanton Luzern (2014, Art. 25)

²⁰⁶ Reglement für das Interne Kontrollsystem. Stadt Zürich (2011, S. 1)

²⁰⁷ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 102)

dieser Risiken bewerteten DFI-Prozesse dar. Wenn die Risiken im DFI-Prozess auftreten können, wurde in der Matrix ein „X“ eingetragen.

Risiken	Finanzen			Planungsinstrumente		Finanz- und Rechnungswesen					Informatik	
	FIREFI	VERM	CASP	LIP	BAFIP	JAS	ABU ²⁰⁸	IR	FIBU	KDBUI	AGIT	HADRU
Anzahl Mitarbeitende (> 5 Mitarbeitende) ²⁰⁹	2-3	1-2	2-3	X	X	X	1-3	1-3 ²¹⁰	X	X	X	1
Anzahl Schnittstellen (> 3 Bereiche) ²¹¹		X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Anzahl Transaktionen (> 5 pro monatlich) ²¹²					X	X ²¹³	X	X	X	X		
Komplexität	X			X	X	X ²¹⁴	(X) ²¹⁵	X ²¹⁶		X		
Spezielle Anreize vorhanden	X ²¹⁷	X		X	X			X ²¹⁸	X ²¹⁹	X ²²⁰	X	
Organisation											X ²²¹	

Tabelle 11: Prozessbewertung zum Schutz des Vermögens²²²

Die Tabelle wurde im zweiten Interview mit James Kalt und Barbara Naef ergänzt und verifiziert. Aus ihr geht hervor, dass die meisten DFI-Prozesse eine deutliche Relevanz für interne Kontrollen aufweisen. Im Weiteren ist hier erkennbar, dass die IT-Prozesse wie bei der Analyse der Jahresrechnung kaum relevant in Bezug zum Schutz des Vermögens sind. Die CASP hat am wenigsten direkten Einfluss. Trotzdem muss erwähnt werden, dass der im Interview verstärkt erwähnte Prozess der FIREFI auf den Angaben der CASP basiert. Darauf wird bei der Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse näher eingegangen.

²⁰⁸ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 39–41)

²⁰⁹ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 45–56)

²¹⁰ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 37–38)

²¹¹ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 57–59)

²¹² Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 60–62)

²¹³ Unterjährige Abgrenzungen, aus dem Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 30–31)

²¹⁴ Alle Bereiche sind involviert, aus dem Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 65–68); Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015)

²¹⁵ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 74–78)

²¹⁶ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 69–74)

²¹⁷ Verstärkt gewünscht zur Bearbeitung in einem IKS. Nicht zuletzt darum, dass das Vorgehen legitimiert wird und die Departementsleitung von den Risiken und der alleinigen Verantwortung entlastet werden kann. Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015)

²¹⁸ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015) und Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015)

²¹⁹ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 42–45; Zn. 70–74)

²²⁰ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 45–46); Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 85)

²²¹ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 92–93)

²²² Ergebnisse aus dem Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015). Tabelle angelehnt an Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 102) und Vgl. Bungartz (2014, S. 181 ff.)

4.3 AUSWAHL DER IKS-SCHLÜSSELPROZESSE

Nachdem die IKS-Schlüsselprozesse anhand der Jahresrechnung und den Risiken zum Schutz des Vermögens definiert wurden, werden zwei IKS-Schlüsselprozesse bestimmt, zu denen IKS Schlüsselrisiken und Schlüsselkontrollen evaluiert werden. Die Auswahl der zwei Prozesse wurde in den zweiten Interviews verifiziert. James Kalt steht dieser Analyse der IKS-Schlüsselprozesse jedoch eher skeptisch entgegen: „Eine einfache Formel gibt es nicht“.²²³

4.3.1 Finanzierung und Refinanzierung (FIREFI)

Die Wahl des ersten IKS-Schlüsselprozesses mag ungewöhnlich erscheinen. Denn wenn die beiden Bewertungen betrachtet werden, resultiert der FIREFI-Prozess nicht als der wichtigste Prozess. Trotzdem gilt er als IKS-Schlüsselprozess. Aus den Interviews gehen weitere Informationen hervor, die ihn als Analyseobjekt für das nächste Hauptkapitel qualifizieren. Diese sind:

Die Analyse der Jahresrechnung zeigt, dass die Position ‚langfristige Schulden‘ aus dem Fremdkapital insgesamt 49,3% der Passiven ausmacht. Sie sowie die Position ‚flüssige Mittel‘ werden durch den FIREFI Prozess beeinflusst. Bis anhin ist der Prozess wenig dokumentiert und eignet sich daher zur Findung von Risiken und Kontrollen. Weiter wurde in den Interviews bemerkt, dass dieser Prozess ein grosses Angriffspotential für Anschuldigungen aller Art bis hin zu Betrugsvorwürfen birgt. Die Kreditverträge, die aus dem FIREFI-Prozess hervorgehen, belaufen sich teilweise auf zweistellige Millionenbeträge und werden für eine Vertragsdauer von bis zu 25 Jahren abgeschlossen. Das bedeutet, dass die Abmachungen ebenso lange Einfluss auf die Laufende Rechnung haben, dies in Form von zu leistenden Zinszahlungen. Als Folge davon können suboptimal ausgehandelte Verträge die Kennzahlen langfristig belasten.²²⁴

Die Veruntreuung von Geldern der öffentlichen Verwaltung ist immer wieder Thema in den Medien.²²⁵ Daher sollten zumindest bei den Prozessen, in denen einzelne Personen über grössere Geldbeträge entscheiden können, interne Kontrollen eingeführt werden. Wie erwähnt, einerseits zur präventiven Sicherung der Gemeindefinanzen und andererseits zur Entlastung der Departementsleiterin, wird der FIREFI-Prozess weiter bearbeitet.

²²³ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 18 (Zitat); Zn. 14-22)

²²⁴ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 104–122)

²²⁵ Ein paar Beispiele: Vgl. Freiburger Nachrichten (cf) (2010), Vgl. Berner Zeitung (sda) (2012); Vgl. Neue Zürcher Zeitung (hoh) (2006); Vgl. Regionaljournal Aargau Solothurn (jagm) (2014) und Vgl. Zimmermann (2014)

4.3.2 Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung inklusive Inkasso (KDBUI)

Aus den Analysen der Schlüsselprozesse geht ebenfalls der KDBUI-Prozess als IKS-Schlüsselprozess hervor. Insbesondere die Debitorenbuchhaltung inklusive dem Inkasso haben Einfluss auf die Position „Guthaben“, „flüssige Mittel“ und „Abschreibungen“ aus der Laufenden Rechnung. Die Position „Guthaben“ macht insgesamt 20,5% der gesamten Aktiven der Bestandesrechnung 2014 der Gemeinde Emmen aus.²²⁶ Auf der Passivseite der Bestandesrechnung bilden die laufenden Verpflichtungen die zweitgrösste Position mit einem Anteil von 27,7%. Sie sind stark abhängig von der Kreditorenbuchhaltung. Aus der Analyse der Laufenden Rechnung fällt bei den Erträgen die Position „40 Steuern“ auf. Mit einem Ertragsanteil von rund 55.5% gelten die Steuererträge als Haupteinnahmequelle der Gemeinde Emmen.

Der KDBUI-Prozess ist sehr weit entwickelt und gut verankert bei den Mitarbeitenden des DFI. Trotzdem weist die Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung einige Lücken im Prozess auf, durch die sich Mitarbeitende unrechtmässig bereichern könnten. Zusätzlich werden die Inkasso-Verfahren zunehmend komplexer und dadurch anfälliger für Fehler.²²⁷

²²⁶ Vgl. Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen (2015b, S. 66–67)

²²⁷ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 32–33; Zn. 102–103); Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 124–154)

5 BEARBEITUNG DER IKS-SCHLÜSSELPROZESSE

Im vorherigen Hauptkapitel, wurden die IKS-Schlüsselprozesse des DFI ermittelt. Ihnen gebührt mehr Aufmerksamkeit bei der Evaluierung und Implementierung von Kontrollen oder gar eines IKS.²²⁸ Der erste Teil dieses Hauptkapitels vereinfacht die Sicht auf das IKS. Dazu wird das COSO-Modell in zwei hauptsächliche Bereiche unterteilt. Anschliessend wird auf den ersten Bereich, das interne Kontrollumfeld, eingegangen. Der aktuelle Stand sowie eine mögliche Ausgestaltung des internen Kontrollumfeldes des DFI werden erläutert. Das dritte Unterkapitel liefert die Grundlagen zur Bearbeitung der beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse. Abschliessend werden beide bearbeitet indem die Prozesse dokumentiert, jeweils Risiken beurteilt und Kontrolltätigkeiten ermittelt und diese dem IST-Stand gegenübergestellt werden.

Im Unterkapitel Forschungsmethodik wurde von vier Phasen gesprochen. Das aktuelle Hauptkapitel gehört zur dritten Phase, in der das interne Kontrollumfeld beschrieben, die analysierten IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet und ein partielles IKS ermittelt wird. Vorgängig wurden zwei Interviews mit den Führungspersonen des DFI geführt. Diese liefern in erster Linie die Grundlagen zu den IKS-Schlüsselprozessen des DFI.

Die folgende Abbildung zeigt den Aufbau des vorliegenden Hauptkapitels:

Phase 3: Bearbeitung der Analyseobjekte

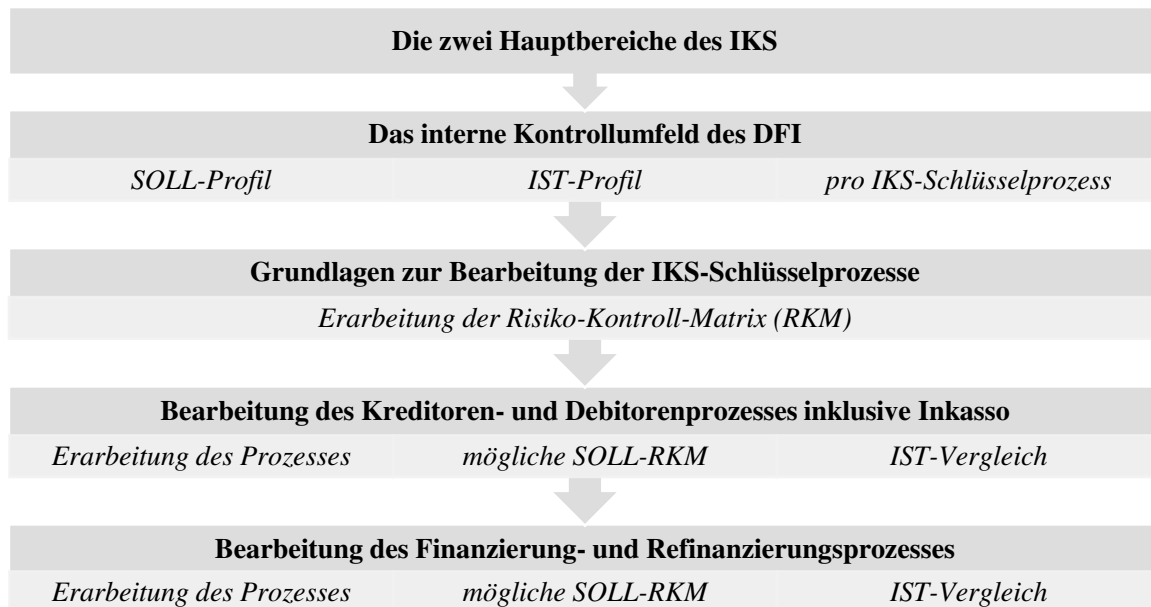


Abbildung 13: Aufbau der Phase 3²²⁹

²²⁸ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 24–26)

²²⁹ Eigene Darstellung

5.1 DIE ZWEI HAUPTBEREICHE DES IKS

Bevor das interne Kontrollumfeld und die ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet werden, soll ein angepasstes IKS-Modell für das DFI erstellt werden. Dieses soll drei Ziele berücksichtigen. Erstens soll kein erheblicher Mehraufwand generiert werden, zweitens soll das IKS-Modell pragmatisch aufgebaut und drittens soll es trotzdem skalierbar sein.²³⁰ Darum wird in diesem Unterkapitel ein vereinfachtes Modell ermittelt. Als Grundlage dient das COSO-Modell.

In den Grundlagen wurde beschrieben, dass Bungartz zwischen unternehmensspezifischen und prozessorientierten Kontrolltätigkeiten unterscheidet.²³¹ Unternehmensspezifische Kontrolltätigkeiten sind unter anderem Visumsregelungen, Verhaltenskodizes oder Dokumente zur Organisation. Diese unternehmensspezifischen Massnahmen sind nach Hunziker ein relevanter Teil des internen Kontrollumfeldes und werden in der IKS-Dokumentenliste erfasst.²³² Elemente des internen Kontrollumfeldes sind demnach ebenfalls Kontrolltätigkeiten. Damit sind die COSO-Komponenten „internes Kontrollumfeld“ und „Kontrolltätigkeiten“ nicht eindeutig getrennt. In den Interviews wurde bemerkt, dass der Begriff „internes Kontrollumfeld“ nicht genügend verständlich war, bzw. dass der Umfang des internen Kontrollumfeldes nur schwierig abzuschätzen ist.

Aus IKS-Darstellung der Stadt Zürich²³³ oder ähnlich aus der Darstellung der eidgenössischen Finanzkontrolle²³⁴ kann interpretiert werden, dass das IKS aus zwei Teilen besteht. Einerseits der Prozess zur Ermittlung der Kontrolltätigkeiten und andererseits die Umgebung, zu der die Komponenten „Monitoring“, „Information und Kommunikation“ sowie das „interne Kontrollumfeld“ zählen. Bungartz definiert das Überwachungsorgan mit den Überwachungsaktivitäten als Teil des „internen Kontrollumfeldes“.²³⁵

Die Abgrenzung in Komponenten und fünf Pfeiler nach COSO wird, aufgrund der oben genannten Aspekte, in dieser Arbeit nicht weiter verwendet. Eine Unterteilung in zwei Hauptbereiche wird als sinnvoll erachtet. Einerseits die prozessorientierten Tätigkeiten wie Risikobeurteilung, Ermittlung der Kontrollaktivitäten und die Wechselbeziehungen zu den Prozessen und andererseits das interne Kontrollumfeld als unternehmensübergreifende Sicht auf das IKS. Die nachfolgende Darstellung zeigt dieses neue vereinfachte Modell auf:

²³⁰ Vgl. Zielsetzung Unterkapitel 1.3 & Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 20–23)

²³¹ Vgl. Bungartz (2014, S. 66)

²³² Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 114; S. 117; S. 107-108)

²³³ Vgl. Stadt Zürich (2007, S. 3)

²³⁴ Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle (2007, S. 9)

²³⁵ Vgl. Bungartz (2014, S. 55)

Internes Kontrollsystem			
Internes Kontrollumfeld (unternehmensspezifisch)		Prozessorientierte Kontrolltätigkeiten	
Integrität und ethische Werte	Überwachung	Information und Kommunikation	Prozessermittlung Risikoidentifikation Risikobeurteilung Kontrollermittlung Überwachen der Kontrolltätigkeiten
Guter Führungsstil und Vorbildfunktion			
Entwicklung und Kompetenzen zu den Kontrolltätigkeiten			
Organisationsstruktur			
Personalpolitik und Management			

 Tabelle 12: Unterscheidung des IKS²³⁶

Durch diese Darstellung soll das Verständnis für ein IKS vereinfacht werden. Schnittstellen zwischen den einzelnen Teilen können bestehen. Die Massnahmen müssen jedoch unterschieden werden. Die Visumsregelung beispielsweise regelt die Kompetenzen eines Mitarbeitenden und ist somit Teil des internen Kontrollumfeldes. Die prozessorientierte Kontrolltätigkeit dazu wäre, dass die Sachbearbeitenden die Visa auf den Kreditorenrechnungen jeweils auf deren Gültigkeit hin überprüfen. Somit kann zu den meisten Kontrolltätigkeiten auf Unternehmensebene eine prozessorientierte Kontrolltätigkeit folgen, die das identifizierte Risiko verhindert oder zumindest vermindern kann.

Um diese neue Sicht auf das IKS zusätzlich zu stärken, dienen hauptsächlich die zwei nachfolgenden Unterkapitel. Das erste beschreibt das aktuelle interne Kontrollumfeld und nimmt dabei diese neue Betrachtungsweise auf. Anschliessend werden im darauffolgenden Unterkapitel die Grundlagen zur Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse vorgestellt. Darin wird die RKM erarbeitet, die das zentrale Element zur Dokumentation der prozessorientierten Kontrolltätigkeiten darstellt.

5.2 DAS INTERNE KONTROLLUMFELD

Die Ausgestaltung des internen Kontrollumfeldes findet auf der DFI- oder sogar der Gemeindeebene statt.²³⁷ Darum wird dieses Unterkapitel vorwiegend unabhängig der beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse behandelt.

Die im vorherigen Unterkapitel erarbeitete Unterscheidung zwischen dem internen Kontrollumfeld und den prozessorientierten Kontrolltätigkeiten verlangt eine kurze Einführung in den Umfang und die wesentlichen Themen des internen Kontrollumfeldes. Die fünf Pfeiler des „internen Kontrollumfeldes“ nach COSO dienen dabei als Struktur. Als Instrument wurde die Dokumentenliste empfohlen. Nachfolgend werden die einzelnen Funktionen der beiden weiteren Komponenten genannt, die im vereinfachten Modell zum internen Kontrollumfeld gehören.

²³⁶ Eigene Darstellung.

²³⁷ Anpassung auf die Gemeinde. Unternehmensspezifisch als gemeindespezifisch; Vgl. Bungartz (2014, S. 66)

Die „Information und Kommunikation“ kann auf die fünf Pfeiler nach COSO ausgerichtet werden. Führungspersonen sollen die angestrebte Kommunikationskultur vorleben und den Mitarbeitenden die Möglichkeit bieten, sich auszutauschen. Regulatorische Dokumente wie ein Leitbild, Regelungen zur internen Kommunikation und zur Organisation legen die Grundstruktur für die Kommunikation. Eine Kontrollstelle sowie allgemeine Ansprechpersonen sind in organisatorischen Dokumenten hinterlegt und somit ein Teil der Dokumentenliste. In der Gemeinde Emmen wird als zentrale Kommunikationsplattform das Intranet oder Microsoft SharePoint verwendet. Sie wird durch die Stabsstelle Kommunikation unterhalten.²³⁸

Zur Komponente „Überwachung“ nach COSO gehören die Beurteilung des aktuellen IKS und die laufende Erweiterung. INOTSAI unterscheidet zwischen laufender Überwachung und zusätzlichen Evaluierungen.²³⁹ Die laufende Überwachung gehört im vereinfachten Modell zu den prozessorientierten Tätigkeiten, da sie sich auf die RKM bezieht. Zusätzliche Evaluationen überprüfen vorwiegend die Kontrollwirksamkeit und sind gezielt auf einzelne Massnahmen fokussiert. Diese gehören zum internen Kontrollumfeld, da sie stichprobenartig angeordnet werden und einige Schnittstellen mit den fünf Pfeilern aufweisen. Beispielsweise ist die externe Kontrollstelle im Organigramm definiert und gewisse Evaluationen werden auf der Führungsebene oder in Zusammenarbeit mit dem Personal vorgenommen.²⁴⁰

Bevor das DFI zu den fünf Pfeilern des Kontrollumfeldes nach COSO untersucht wird, muss das zentrale Instrument der Zeichnungsberechtigungen definiert werden. Die Gemeinde Emmen hat zwei relevante Regelungen zu den Kompetenzen der Mitarbeitenden erlassen. Einerseits eine Visumsregelung,²⁴¹ in der die Höhe der Beträge die durch die einzelnen Mitarbeitenden gezeichnet werden dürfen festgehalten ist und andererseits die Verordnung über die gemeindeinternen Zuständigkeiten und die Unterschriftsberechtigung (VGIZU). Die letztere regelt, welche Entscheide in welchen Bereichen durch welche Funktionen getroffen werden dürfen und ob beispielsweise eine Kollektivunterschrift gefordert ist. Die Visumsregelung zeigt auf, welche Mitarbeitenden Kreditorenrechnungen zu welchen Beträgen unterzeichnen dürfen. Beide oben genannten Dokumente sind auf der Webseite der Gemeindeverwaltung Emmen zu finden.

Durch diese beiden Dokumente sind die Kompetenzen der Mitarbeitenden geregelt. Beispielsweise darf die Departementsleiterin mit einer Kreditkompetenz von CHF 10'000 eine Kreditorenrechnung unter Einhaltung des vorgegebenen Budgets unterzeichnen. In Bezug auf den FIREFI-Prozess könnten gemäss der VGIZU, James Kalt, Leiter Bereich Buchhaltung, und Barbara Naef, Leiterin DFI, in Kollektivunterschrift einen Kredit mit einem bestehenden Rahmenvertrag zur Refinanzierung

²³⁸ Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 25); Vgl. INOTSAI (2004, S. 40)

²³⁹ Vgl. Bungartz (2014, S. 74); Vgl. INOTSAI (2004, S. 43); ähnlich Vgl. Widmer und Pfyffer (2004, S. 26)

²⁴⁰ Vgl. INOTSAI (2004, S. 43–44)

²⁴¹ Visumsregelung der Gemeindeverwaltung Emmen. , Gemeinde Emmen (2015)

unterzeichnen. Alle diese Merkmale sind darin geregelt. Ausserhalb des Rahmenvertrages müssten sie jedoch einen B&A an den Gemeinderat stellen.²⁴²

5.2.1 Integrität und ethische Werthaltung

Ein Regelmässiger Austausch im DFI findet statt. Die Mitarbeitenden pflegen eine offene und direkte Kommunikationskultur. Mitarbeitende, die die Kundschaft am Inkasso-Schalter bedienen, sind stets freundlich und streben ideale Lösungen sowohl für die Kunden als auch für die Gemeinde Emmen an. Besonders in der multikulturellen Gemeinde Emmen gilt es, mit anderen Kulturen und Werten umzugehen.²⁴³

Probleme können im Team diskutiert werden. Grundsätzlich besteht die Kultur der offenen Türen. Insbesondere der Bereich Buchhaltung weist eine ausgeprägte Feedback Kultur aus.²⁴⁴

5.2.2 Guter Führungsstil und Vorbildfunktion

Barbara Naef und James Kalt sind die zwei Führungspersonen des DFIs. In Bezug auf interne Kontrollen sollen beide ein Vorbild sein und die Bedeutung des IKS positiv vermitteln. Beide pflegen einen kooperativen Führungsstil und halten sich an die definierten Führungsgrundsätze der Gemeindeverwaltung Emmen. Regelmässig tauscht sich James Kalt mit seinen Mitarbeitenden und dem Teamleiter Inkasso aus und ist auch ausserhalb dieser Meetings offen für Fragen. Über interne Kontrollen wird nicht gesprochen. Die Mitarbeitenden teilen die fachlichen Probleme in den Meetings oder bei Bedarf direkt mit.²⁴⁵ Auf die ausgewählten Prozesse bezogen, ist nur James Kalt direkt Barbara Naef unterstellt. In wöchentlichen „Jour-Fix“ Gesprächen werden personelle und fachliche Themen besprochen. Da noch kein IKS besteht, kann dieses nicht überwacht und besprochen werden.²⁴⁶

Anliegen wie Schulungen, personelle oder organisatorische Massnahmen können jederzeit besprochen werden. Regelmässige Gespräche und die Kultur der offenen Türen schaffen zudem ein angenehmes Umfeld. Da jedoch kein strukturiertes IKS besteht, wird nicht explizit darüber gesprochen oder sogar damit geführt. Barbara Naef fügt an, dass „jeder Fehler [...] passieren [darf], aber nur einmal!“²⁴⁷

5.2.3 Entwicklung und Kompetenzen für interne Kontrollen

Bestehende Kontrolltätigkeiten werden besprochen und die Mitarbeitenden sind sich bewusst, dass interne Kontrollen notwendig sind. Die Fähigkeit, Risiken identifizieren zu können und passende

²⁴² Verordnung über die gemeindeinternen Zuständigkeiten und die Unterschriftsberechtigung. Gemeinde Emmen (2007)

²⁴³ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 85–88); Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 13–27);

²⁴⁴ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 29–32)

²⁴⁵ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 31–35); Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 85–88)

²⁴⁶ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 35–39)

²⁴⁷ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 51)

Kontrollen dazu zu ermitteln, wird den Mitarbeitenden zugesprochen. Denn die Mitarbeitenden kennen ihre Prozesstätigkeiten und Probleme am besten.²⁴⁸

Mit der Definition eines IKS-Verantwortlichen und der Vergabe von Kontrollverantwortung kann eine Kontrollkultur geschaffen werden.²⁴⁹ Die Ausprägung und definitive Entscheidung zu einem IKS muss von einer übergeordneten Stelle angeordnet werden.²⁵⁰

Die Mitarbeitenden kennen die Bedeutung der Visumsregelungen und der VGIZU. Es gilt einerseits der Grundsatz, dass die Mitarbeitenden des DFI keine Buchung ohne korrektes Visum erfassen dürfen und andererseits, dass sich die PGV an das verabschiedete Globalbudget halten müssen. Die beiden Führungspersonen werden regelmässig konsultiert, wenn das Visum der Zeichnungsberechtigungstabelle nicht zugeordnet werden kann oder falsch visierte Kreditorenrechnungen verarbeitet werden sollten.²⁵¹ Der letzte Stand der Visumsregelung online ist vom 15. Januar 2015 (Zeitpunkt der Prüfung, 20. Juni 2015). Es wird davon ausgegangen, dass diese online nicht aktualisiert wurde. Aktuell werden die Visa auf den Kreditorenrechnungen manuell überprüft.

5.2.4 Die Organisationsstruktur

Für sämtliche Mitarbeitende des DFI existiert ein detaillierter Stellenbeschrieb. Die AKV der Stelleninhaber sind darin und in den im vorigen Unterkapitel erwähnten beiden Zeichnungsberechtigungen geregelt. Ein Organigramm unterstützt das Verständnis der einzelnen Funktionen.²⁵²

Auf übergreifender Ebene wird durch die R&GPK die jährlichen Berichte (BAFIP, Rechnung und LIP) überprüft. Im Namen des Einwohnerrates analysiert sie die abgegebenen Berichte. Eine von der R&GPK mandatierte Kontrollstellen, aktuell Balmer-Etienne AG, führt die ordentliche Kontrolle der Jahresrechnung durch. Der Einwohnerrat verabschiedet die jährlichen Berichte. Dies auf Antrag der R&GPK.²⁵³ Die Funktionentrennung ist damit gewährleistet.

Das IKS ist ein Top-Down Instrument. Es muss vom Gemeinderat vorgeschrieben und definiert werden. Der Gemeinderat entscheidet den Detaillierungsgrad des IKS, die für ihn relevanten Informationen daraus und insbesondere die zu Verfügung gestellten Ressourcen zur Einführung.²⁵⁴

²⁴⁸ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 56–66)

²⁴⁹ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 48)

²⁵⁰ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 35–37)

²⁵¹ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 66–73)

²⁵² Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 131); Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 74–84)

²⁵³ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 85–88)

²⁵⁴ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 19–20); Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, S. 35–40); Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 92–93)

5.2.5 Personalpolitik und -Management

Das Personalmanagement ist nicht teil des Forschungsobjektes. Trotzdem wurde in den Interviews darüber gesprochen. Bereits bei der Einstellung eines neuen Mitarbeitenden werden für jede Funktion angepasste Fragen gestellt. Denn das der jeweilige Bereich stark in den Einstellungsprozess mit einbezogen.²⁵⁵ Auf das IKS bezogen, sollten beispielsweise bei Stellen mit hoch repetitiven Aufgaben ein anderes Risikobewusstsein gefragt werden als bei konzeptionellen Problemstellungen. Weiterbildungen, Teilnahmen an Fachtagungen für interessierte Mitarbeitende oder allgemein Schulungen werden begrüsst und unterstützt.²⁵⁶

Eine Gesamtheitliche Massnahme die möglicherweise diskutiert werden müsste, wäre die Schulung oder Gestaltung von Workshops in den Fachbereichen. Viele der ermittelten und aus den Interviews hervorgegangenen Risiken in der Buchhaltung basieren einerseits auf falschen Informationen und andererseits auf mangelndem Prozessverständnis. Speziell im Bereich der Debitorenbuchhaltung werden in den Interviews mehrere Probleme erwähnt.²⁵⁷

5.2.6 Instrumentarium zum internen Kontrollumfeld

In den Grundlagen wurde die RKM, die als Dokumentationsmöglichkeit der Prozesse, Risiken und Kontrollen dient, vorgestellt. Auf der anderen Seite wird empfohlen das interne Kontrollumfeld strukturiert zu dokumentieren. Dafür eignet sich die Dokumentenliste. Wie bei der RKM existieren dazu ebenso Vorlagen oder Referenzdokumentationen.²⁵⁸

²⁵⁵ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 99–103)

²⁵⁶ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 113)

²⁵⁷ Vgl. die Interviews mit James Kalt und teilweise Barbara Naef (Durchgehend viele Problematiken angesprochen)

²⁵⁸ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 105 ff.)

Die IST-Ermittlung der bestehenden Dokumente des DFI (im vorliegenden Fall, auf die gesamte Gemeindeverwaltung anwendbar) wird auf der nächsten Seite dargestellt:

Dokument	Bemerkung	Datum /Verweis	Vorhanden
BAFIP	Laufend	Jährlich	Ja
Controlling-Berichte (Kurzfristige Erfolgsrechnung mit SOLL/IST Vergleich und Abgrenzungen)	Laufend	quartalsweise	Ja
Formulierte Departementsziele	WOV, HRM1	Jährlich	Ja
Führungsforum			Ja
Gemeindeordnung, Emmen		13.06.2010	Ja
IKS-Prozess			Nein
Interne Leistungs- und Kostenverrechnung	Laufend	Quartalsweise	Ja
Krisenmanagement	Laufend	monatlich	Ja
Leistungsvereinbarungen / Leistungsauftrag		Periodisch	Ja
Leitbild, Vision und Strategie der Gemeinde			Ja
Mobbing am Arbeitsplatz		Dezember 2009	Ja
Organigramm		10.06.2015	Ja
Organisationsverordnung		20.02.2008	Ja
Personalreglement der Gemeinde Emmen vom 01.01.2012		periodisch	Ja
Pflichtenhefte			Ja
Prozessdokumentationen		Bei Änderungen	Teilweise
R&GPK		Periodisch	Ja
Rechnungslegungsstandard		periodisch	Ja
Regelung zu Geschenken und sonstigen Vorteilen			Nein
Reglement für den Finanzhaushalt der Gemeinde Emmen		01.01.2010	Ja
Risikomanagement System	Laufend	jährlich	Nein
Stellenbeschreibungen	Bei Stellenbesetzung	periodisch	Ja
Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinde Emmen		08.09.2009	Ja
Verordnung über die Anstellungsbedingungen bei der MSE		21.12.2011	Ja
Verordnung über die gemeindeinternen Zuständigkeiten und die Unterschriftsberechtigung (VGIZU)			Ja
Verordnung zum Personalreglement vom Januar 2015	Bei Änderungen des Arbeitsgesetzes, etc.	periodisch	Ja
Verordnung zur internen und externen Kommunikation	Bei Stellenantritt unterzeichnen		Ja
Visumsregelung	Laufend	15.01.2015	Ja
Weisungen betreffend Schutz vor sexueller Belästigung am Arbeitsplatz		20.12.2006	Ja

Tabelle 13: IKS-Dokumenten-Checkliste²⁵⁹

²⁵⁹ Liste aus Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 107–108); Beurteilung im Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015) und Webseite der Gemeindeverwaltung Emmen

5.3 GRUNDLAGEN ZUR BEARBEITUNG

Bevor die beiden ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet werden, wird zuerst detailliert auf die RKM eingegangen. Sie wird in ihrer Grundstruktur vorgestellt und die Merkmale und Attribute werden anhand der Grundlagen und der Literatur ermittelt. Abschliessend wird die für diese Arbeit erarbeitete eigene RKM vorgestellt und ergänzend zum Unterkapitel 2.2 - Vorgehen zur Erstellung eines IKS - die Ermittlung der Kontrolltätigkeiten präzisiert.

5.3.1 Vorstellung der Risiko-Kontroll-Matrix

Zur Übersicht der Prozesse, Risiken und Kontrollen wird in der Literatur zum grössten Teil die RKM eingesetzt.²⁶⁰ Diese dient in erster Linie dazu, dass die Risiken und Kontrollen systematisch erfasst sind. Die vorderste Spalte der RKM beinhaltet die Prozesselemente, wie beispielsweise ein Prozessschritt oder eine Aktivität. Zu diesen werden ein oder mehrere Risiken identifiziert und beurteilt. Die letzte Spalte stellt den Risiken jeweils mindestens eine geeignete Kontrolltätigkeit entgegen, die das Risiko verhindern oder wenigstens vermindern soll.²⁶¹ Während Hunziker vorwiegend von der Dokumentation von Risiken und Kontrollen spricht, empfiehlt Köchli ein konkretes Vorgehen zur Ermittlung der Kontrolltätigkeiten. Er empfiehlt zuerst die Risiken zu nennen und diese anschliessend den Prozesselementen zuzuordnen. Danach sollen Kontrolltätigkeiten zur Deckung der Risiken definiert werden.²⁶² Welches Vorgehen im vorliegenden Fall geeignet ist, wird in der Bearbeitung des IKS-Schlüsselprozesses beschrieben.

Die nachfolgende, vereinfachte RKM dient zur einheitlichen Verwendung der Begrifflichkeiten:

<i>x-Achse der RKM</i>								
<i>y-Achse der RKM</i>	RKM	Schablone (Kriterien und Ausprägung)						
		II Risikobeurteilung				III Kontrolltätigkeit		
	I Aggregation der Prozesselemente	Merkmal	Merkmal	Merkmal	Merkmal	Merkmal	Merkmal	Merkmal

Tabelle 14: Standardmodell der Risiko-Kontroll-Matrix²⁶³

Die verschiedenen RKM-Beispiele aus der Praxis unterscheiden sich insbesondere durch verschiedene Kriterien und Ausprägungen auf der x-Achse. Zur Ermittlung einer geeigneten Matrix für das DFI wurden vorerst alle möglichen Kriterien und Ausprägungen zusammengetragen. Grundsätzlich kann die x-Achse in die Risikobeurteilung und die Kontrolltätigkeit unterteilt werden.

²⁶⁰ Vgl. Rautenstrauch und Hunziker (2011), Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22), Vgl. Bungartz (2014, S. 159 ff.), Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127 ff.) etc.

²⁶¹ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 129–130)

²⁶² Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015)

²⁶³ Eigene Darstellung, angelehnt aus verschiedenen Quellen im Text

Nachfolgend werden die aus der Literatur ermittelten Ausprägungen und Kriterien (*kursiv*) der RKM aufgezählt:

- I. Prozesselemente, wie Prozessschritte, Entscheidungen oder Prozessziele²⁶⁴
*Erkannte Kontrollschwächen*²⁶⁵
- II. (Prozess-)Risiko, oder Risiko bei fehlender Kontrolle
Eintrittswahrscheinlichkeit, Schadensausmass und/oder Risikohöhe (hoch, mittel, tief)
- III. Kontrolltätigkeit
*Kontrollverantwortlicher, Periodizität, Hilfsmittel, Funktionentrennung, Kontrollart, Wirkung und Nachweis der Kontrollaktivität*²⁶⁶

Prozesselemente können von Kernprozessen in Haupt-, Teil- und Subprozesse oder sogar in einzelne Aktivitäten deduziert sein. Die Prozessziele wie sie Bungartz²⁶⁷ kennt oder die Fragen in der RKM des Bundes²⁶⁸ können pro Prozesselement ausformuliert sein. Die Aggregation dieser entscheidet somit den Detaillierungsgrad der y-Achse der RKM.

Die RKM zeigt die Risiken und Kontrollen zu den einzelnen Prozesselementen als System. Gemäss dem IKS-Leitfaden²⁶⁹ können Risiken²⁷⁰ sowohl für Prozesse als auch Entscheidungen²⁷¹ gelten. Sie sind die Grundlage um geeignete Kontrolltätigkeiten zu ermitteln. Diesen Ansatz widerspiegelt die Anordnung der Elemente in der RKM.²⁷²

In der Praxis wird sie häufig mittels Microsoft Excel²⁷³ abgebildet. Die Beispiel-Tabellen aus der Praxis sind meistens zweidimensional und somit relativ statisch dargestellt. Hunziker verweist darauf, dass Querbezüge gemacht werden können.²⁷⁴ Trotzdem bedeutet das, dass komplexe Zusammenhänge mit Entscheidungen, wie sie in der Prozessmodellierung auftreten, vereinfacht werden müssen. Darum werden die einzelnen Prozesselemente in der y-Achse eindimensional und möglichst chronologisch aufgelistet. Die ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse wurden zuerst analysiert, modelliert, nummeriert und anschliessend für die y-Achse aufbereitet.

²⁶⁴ Im Leitfaden der Bundesverwaltung nach Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009) auch als Frage dargestellt.

²⁶⁵ Wird bei Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 129) verwendet, sofern die Kontrollwirksamkeit tiefer ist als der Risikowert (Eintrittswahrscheinlichkeit multipliziert mit dem Schadensausmass, oder Einschätzung; tief, mittel hoch)

²⁶⁶ Der Nachweis der Kontrollaktivität wird nur beim Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009) verwendet.

²⁶⁷ Vgl. Bungartz (2014, S. 159 ff.)

²⁶⁸ In der Beilage 3 des IKS-Leitfadens Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22)

²⁶⁹ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127 ff.)

²⁷⁰ Auch Prozessrisiken genannt. Das IKS im Gegensatz zum Risikomanagement beschränkt sich auf die operativen Risiken, siehe Hauptkapitel Grundlagen.

²⁷¹ In BPMN 2.0: Prozesse = Aktivitäten, Entscheidungen = Gateways, Abzweigungen

²⁷² Zuerst der Prozess, dann das Risiko(R) und schlussendlich die Kontrolle(K) als Massnahme. Also ist die RKM prozessorientiert aufgebaut, wie es das IKS sein soll.

²⁷³ In den meisten Fällen wird Microsoft Excel eingesetzt. Beispiele dafür sind die Beilage 3 des IKS Leitfadens des Bundes, Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009).

²⁷⁴ Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 129)

5.3.2 Die passende Risiko-Kontroll-Matrix

Es gilt nun, eine angepasste Schablone für das DFI zu entwerfen. Dabei müssen das Umfeld und die Organisation sowie die Prozesse des Departements berücksichtigt werden. Aus den beiden ersten Interviews mit den Führungspersonen des DFI geht hervor, dass die Handlungsempfehlung keine Massnahmen mit bürokratischem Mehraufwand vorschlagen soll. Das empfohlene Vorgehen soll verständlich, umsetzbar und zu einem gewissen Grad pragmatisch gestaltet sein.²⁷⁵ Die Anforderung, dass das IKS skalierbar sein soll,²⁷⁶ steht in einem gewissen Masse konfliktär dazu. Es gilt, dass die vorgeschlagene RKM so viele Kriterien wie nötig und so wenige wie möglich umfassen soll. Daher wurden einerseits alle Kriterien aus der IKS-Literatur betreffend öffentlicher Verwaltungen übernommen, was in erster Linie sehr umfangreich klingt. Andererseits bleibt die Entscheidung über die Aggregation der Prozesselemente beim DFI. Je nach Auswahl des Detaillierungsgrades auf der y-Achse resultiert mehr oder weniger Aufwand. Die Skalierbarkeit ist somit gewährleistet. Kurz gesagt, das DFI kann entscheiden ob die RKM nur 13 Zeilen und somit lediglich die Hauptprozesse erfasst oder ob jeweils bis auf die einzelnen Aktivitäten, und damit über 100 einzelne Prozessschritte, aufgeschlüsselt werden soll.

Die folgende Abbildung zeigt die aus der Literatur analysierten Merkmale. In der Arbeit wird diese Achse als Schablone bezeichnet:

	Bezeichnung	Beschreibung des Merkmales
II Risikobeurteilung	Risiko	Prozessrisiko, Risiko bei fehlender Kontrolle
	R-EW	Eintrittswahrscheinlichkeit (optional)
	R-SA	Schadensausmass (optional)
	R-H	Höhe des Risikos (selber bewertet/ berechnet [R-EW * R-SA])
III Kontrolltätigkeit	Kontrolle	Kontrollbeschreibung (Instrument, Hilfsmittel, Funktionentrennung)
	K-V	Verantwortlicher
	K-P	Periodizität
	K-AR	Kontrollart
	K-WK	Kontrollwirksamkeit
	K-NW	Kontrollnachweise

Tabelle 15: Schablone für die RKM²⁷⁷

Im nächsten Unterkapitel werden die einzelnen Merkmale im Detail beschrieben. Die Abkürzungen aus der oben stehenden Tabelle werden ab sofort verwendet.

²⁷⁵ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015) und ebenfalls Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015)

²⁷⁶ Kick-Off Gespräch mit Stefan Hunziker & Barbara Naef, (21.11.2014)

²⁷⁷ Eigene Darstellung, angelehnt aus verschiedenen Quellen im Text

5.3.3 Attribute zur Bewertung der Merkmale

Pro Prozesselement müssen die Merkmale zur Risikobeurteilung und zur Kontrolltätigkeit definiert werden. Die meist quantitativen Attribute zur Bewertung werden in diesem Unterkapitel festgelegt. Durch einheitlich verwendete Attribute können die einzelnen Elemente des IKS oder das ganze System, beispielsweise bei der Bewertung der Reife oder der Entwicklung eines IKS, einfacher verglichen werden. Als Referenz sind dieselben Quellen wie bei der Ermittlung der Merkmale verwendet.

Merkmal		Bewertung (Attribute)
Prozessrisiko		<i>Text; bspw. fehlerhafte Bestände</i>
R-EW	Eintrittswahrscheinlichkeit (optional)	1 = unwahrscheinlich 2 = wahrscheinlich 3 = sehr wahrscheinlich 4 = sicher
R-SA	Schadensausmass (optional)	1 = unbedeutend 2 = moderat 3 = bedeutend 4 = schwerwiegend
R-H	selber bewertet oder automatisch berechnet	k = klein, m = mittel, h = hoch <i>oder</i> <i>automatisch berechnet</i>

Tabelle 16: Attribute zur Bewertung der Risikomerkmale²⁷⁸

Die Höhe des Risikos kann entweder anhand der Eintrittswahrscheinlichkeit multipliziert mit dem Schadensausmass berechnet oder selber eingeschätzt werden. Die vorgeschlagene Schablone bietet beide Möglichkeiten. Je nach Bedürfnis kann eines der beiden Merkmale ausgeblendet oder ein Mix zwischen beiden Bewertungsverfahren verwendet werden. Nachdem der Risiko-Teil definiert wurde, folgt der zentrale Teil des IKS, die Kontrolltätigkeiten:

Merkmal		Bewertung (Attribute)
Kontrolltätigkeit / gewählte Kontrollen		<i>Text; bspw. Auszüge, Listen, Kontrolle d. Drittperson</i>
K-V	Verantwortlicher	<i>Rollen der Organisation; bspw. Leiter Bereich Buchhaltung</i>
K-P	Periodizität	t = täglich, w = wöchentlich, m = monatlich, q = quartalsweise, j = jährlich oder nB = nach Bedarf ²⁷⁹
K-AR	Kontrollart	a = automatisch, m = manuell, d = detektiv oder p = präventiv
K-WK	Kontrollwirksamkeit	klein, mittel hoch
K-NW	Kontrollnachweise	<i>Text; bspw. Checkliste</i>

Tabelle 17: Attribute zur Bewertung der Merkmale der Kontrolltätigkeit²⁸⁰

²⁷⁸ Eigene Darstellung Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127 ff.); Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22)

²⁷⁹ Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009), Beilage 3

²⁸⁰ Eigene Darstellung. Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 127 ff.); Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009, S. 22)

Die oberste Zeile beschreibt die Kontrolltätigkeit. Danach werden zuerst die verantwortliche Rolle und anschliessend die Periodizität festgelegt. Das Attribut „nach Bedarf“ kann gewählt werden, wenn entweder kein regelmässiges Intervall vorliegt oder bei einmalig auszuführenden Kontrolltätigkeiten. Die Konfiguration der automatisierten Kontrollen sollte ebenso nachgewiesen werden können.

Die Kontrollart betrifft die Kategorisierung der Kontrolltätigkeit, wie sie im Grundlagenkapitel beschrieben wurden. Abschliessend soll die Kontrollwirksamkeit bewertet und deren Nachweis beschrieben werden. Diese zwei letzten Merkmale sind eher subjektiv bestimmt und dienen insbesondere der internen Betrachtungsweise und Auswertung der Kontrolltätigkeiten.

5.3.4 Die eigene Risiko-Kontroll-Matrix fürs DFI

Im Rahmen dieser Arbeit wurde eine eigene RKM in Microsoft Excel erstellt. Das DFI ist vertraut mit Microsoft Excel und möchte vorerst keine neuen umfangreichen Fachapplikationen einführen.²⁸¹

Dieses Unterkapitel stellt die RKM kurz vor und erklärt deren Funktionsweise. Die ganze Tabelle lehnt sich stark an die Beilage 3 des IKS-Leitfadens an.²⁸² Das folgende Bild zeigt einen Ausschnitt aus der gesamten RKM:

Gemeinde Emmen, Departement Finanzen und Informatik												
Debitorenprozess / Risiko-Kontroll-Matrix												
P-Nr.	Prozesselement	Risiko	R-GW	R-SA	R-H	Kontrolle	K-V	K-P	K-AR	K-WK		
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Datenerfassung durch nicht Berechtigte Mitarbeitende	2	3	6	Funktionentrennung zwischen Fachbereich und Debitorenbewirtschaftung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Berec	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungseingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiter Buchhaltung	nB	mp		Verst	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungseingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Maximale Serieldauer bestimmen (3 Tage)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik		ap		Dauer	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Verst	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	keine Berechtigung zum Druck provisorischer Rechnungen	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Zugriff	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	Kenzeichnung provisorischer Rechnung durch Software	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Einste	
15.02.15.01	Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	keine rechtliche Grundlage zur Legitimierung der Rechnung	4	3	12	Rechtsmittelbelehrung aufdrucken	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		-	
Entschieden	Status des Debtors	nicht bewertet										
15.02.15.02	Debitor überprüfen (Skonto, Beträge, Vereinbarungen und evtl. mit Fachbereich)	Überprüfung geht vergessen	2	2	4							
15.02.15.02	Debitorprüfen (Skonto, Beträge, Vereinbarungen und evtl. mit Fachbereich)	Autorisierung der Änderungen wird nicht eingeholt			mittel	Bestätigung bei Änderungen der Debitorenrechnung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Zeich	
15.02.15.02	Debitorenrechnung anpassen (Vereinbarungen oder Haftfristen anerkennen)	Falscherfassung von Zahlungsabmachungen			mittel							

Abbildung 14: Tabelle Kreditorenprozess der Risiko-Kontroll-Matrix²⁸³

Für jede Kontrolle besteht eine Zeile. Die einzelnen Zellen in „Prozesselemente“ und „Risiken“ wurden absichtlich nicht verbunden.²⁸⁴ Der grosse Vorteil nicht verbundener Zellen besteht darin, dass Auswertungen über alle Zeilen gemacht werden können. Das heisst, dass nach der Risikohöhe oder der Periodizität geordnet werden kann.²⁸⁵

Die Spalte **Prozesselement** zeigt die einzelnen Prozessschritte. Je nach Anzahl der dazugehörigen Risiken und Kontrollen können Prozesselemente mehrmals vorkommen.

²⁸¹ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 52–53); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 229; Zn. 177)

²⁸² Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009)

²⁸³ Eigene RKM des DFI

²⁸⁴ Microsoft Excel lässt zu, dass einzelne Zellen zu nur einer Zelle verbunden werden können.

²⁸⁵ Eigens erarbeitetes Wissen durch die Arbeit mit diversen Excel-Tools für das Departement Finanzen und Informatik (Weiterentwicklung des Finanzplan-Tool von Christoph Lengwiler, mit langfristiger Investitionsplanung, Weiterentwicklung Tools zur internen Verrechnung, Entwicklung diverser dynamischer Projektverwaltungslisten...)

Risiko	R-EW	R-SA	R-H	Kon
Datenerfassung durch nicht Berechtigte Mitarbeitende	2	3	6	Funktio Fachbe Debitor
Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungeingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Fachbe (Schul
Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungeingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Maxime -ge)
provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungeingänge nicht möglich)	2	3	tief mittel hoch	chbe chulu
provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat			keine R	

 Abbildung 15: Ausschnitt: Risikoteil der Risiko-Kontroll-Matrix²⁸⁶

Die Attribute des **Risiko**-Teils sind bekannt. Für die Eintrittswahrscheinlichkeit und das Schadensausmass stehen vier verschiedene Werte zur Verfügung. Bei der Risikohöhe kann entweder zwischen tief, mittel und hoch ausgewählt werden oder die Zelle wird automatisch berechnet. Zur besseren Orientierung werden die Zellfarben je nach Zellwert automatisch angepasst. Wie bei den Prozesselementen können dieselben Risiken auf mehreren Zeilen vorkommen. Eventuell sind mehrere Kontrolltätigkeiten notwendig, um ein Risiko zu verhindern oder mindestens zu minimieren.

Kontrolle	K-V	K-P	K-AR	K-WK	K-NW
Funktionentrennung zwischen Fachbereich und Debitorenbewirtschaftung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Berechtigungsliste visiert von
Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiter Buchhaltung	nB	mp		Verständniserklärung des Pr
Maximale Seriadauer bestimmen (3 Tage)	Projektmitarbeiter Mediamatikerin Mitarbeiterin Hausdruckerei Controller		ap		Dauer festlegen
Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Verständniserklärung des Pr Lernende Rechnungs- und Geschäftspr Revisionsstelle i.A. RGPK	nB	mp		Verständniserklärung des Pr
keine Berechtigung zum Druck provisorischer Rechnungen	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Zugriffsberechtigung gemäss
Kennzeichnung provisorischer Rechnung durch Software	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Einstellungen in der Software
Rechtsmittelbelehrung aufdrucken	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		-

 Abbildung 16: Ausschnitt: Kontrollteil der Risiko-Kontroll-Matrix²⁸⁷

Im Teil **Kontrolle** werden nun die effektiven Kontrolltätigkeiten eingetragen. Links wird die Kontrolltätigkeit beschrieben. Gefolgt von drei Merkmalen die mittels vorgegebener Metadaten bewertet werden können. Die letzten zwei Zellen, die Wirkung und der Nachweis, können frei beschrieben werden.

²⁸⁶ Eigene RKM des DFI

²⁸⁷ Eigene RKM des DFI

	A	B	C	D
1	Metadaten A3:A16	Metadaten B3:B8	Metadaten C3:C6	Metadaten D3:D6
2	Rolle	Periodizität	Kontrollart	3er Skala Einschätzung
3	Gemeinderat	t	ad	
4	Direktor Finanzen und Personelles	w	ap	tief
5	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	m	md	mittel
6	Leiter Buchhaltung	q	mp	hoch
7	Teamleiter Inkasso	j		
8	Sachbearbeiter	nB		
9	Projektmitarbeiter			
10	Mediamatikerin			
11	Mitarbeiterin Hausdruckerei			
12	Controller			
13	Werkstudent			
14	Lernende			
15	Rechnungs- und Geschäftsprüfungskommission			
16	Revisionsstelle i.A. RGPK			
17				
18				

 Abbildung 17: Tabelle: Metadaten der Risiko-Kontroll-Matrix²⁸⁸

Zur Vervollständigung der technischen Möglichkeiten der RKM des DFI sollen einige spezielle Funktionen erwähnt werden. Einerseits können die Rollen des DFI in der Tabelle „Metadaten“ eingetragen werden. Gleichermassen können die restlichen Attribute zur Bewertung der Merkmale ergänzt und geändert werden. Die Anzahl der Auswahlmöglichkeiten, wird automatisch über die Funktion **INDIREKT** berechnet.²⁸⁹ Dadurch ist gewährleistet, dass die auszuwählenden Bewertungsattribute einerseits immer einen Wert enthalten müssen und andererseits, dass damit im Drop-Down-Menü keine Leerzeilen ausgewählt werden können.

5.3.5 Ermittlung der Kontrolltätigkeiten

Die Kontrolltätigkeiten müssen grundsätzlich nicht neu erfunden werden. Es gibt diverse Kataloge oder Referenz-RKM. Die Schwierigkeit liegt darin, die RKM an die eigenen Prozesse, Risiken und Kontrolltätigkeiten anzupassen. Dazu gehören Fachbegriffe wie die eigenen Rollen, Systeme und weitere organisatorische Terminologien. Das Unterkapitel Forschungsobjekt im Grundlagenkapitel definiert diese für das DFI.

Für die RKM des DFI wurden in erster Linie drei Quellen benutzt. Zum einen der IKS-Leitfaden des Bundes und insbesondere die Beilage 3.²⁹⁰ Darin sind viele Kontrolltätigkeiten und Risiken definiert. In dieser Beispiel-RKM sind die Prozesse nach den Kernprozessen der öffentlichen Verwaltung gegliedert. Der Einkaufs-, Verkaufsprozess und das Kreditwesen konnten als Grundlage für die RKM des DFI verwendet werden. Ein Nachteil dieser RKM ist, dass sie sich auf die Arbeit mit SAP²⁹¹ bezieht. Neben den organisatorischen Unterschieden werden demnach auch andere Begriffe und Prozessabläufe verwendet. Zusätzlich sind in der y-Achse, nicht Prozesselemente sondern Fragen aufgelistet.

²⁸⁸ RKM des DFI

²⁸⁹ Vgl. Microsoft Office Support (2015)

²⁹⁰ Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009)

²⁹¹ Enterprise Ressource Planning - Software

Als zweite Quelle für Kontrolltätigkeiten diene die RKM des IKS-Leitfadens nach Hunziker.²⁹² Sie zeigt neben den Prozesselementen, Risiken und Kontrolltätigkeiten zusätzlich die Entscheidungen, Prozessziele und jeweils passende Elemente zum internen Kontrollumfeld. Der Vorteil der beiden erwähnten Beispiele ist, dass sie sich auf die öffentliche Verwaltung beziehen. Das bedeutet, dass beispielsweise direkt auf die Problematik der Steuern eingegangen wird.

Als dritte Quelle wurde das Handbuch für interne Kontrollsysteme von Bungartz verwendet.²⁹³ Dieses umfassende Werk richtet sich eher an Produktionsunternehmen. Die Kontrolltätigkeiten für den KDBUI-Prozess sind bei Bungartz in den Teilen „Beschaffungsprozess, Rechnungsverarbeitung und Zahlungsausgang“²⁹⁴ und „Absatzprozess, Rechnungsstellung und Zahlungseingang“²⁹⁵ zu finden.

Nachdem die Quellen grob vorgestellt und die Ausgestaltung der RKM erklärt wurde, können nun der FIREFI- und der KDBUI-Prozess bearbeitet werden. Es werden mögliche SOLL-Kontrolltätigkeiten ermittelt und dem IST-Zustand gegenübergestellt.

²⁹² Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 131 ff.)

²⁹³ Vgl. Bungartz (2014, S. 183 ff.)

²⁹⁴ Vgl. Bungartz (2014, S. 187–195)

²⁹⁵ Vgl. Bungartz (2014, S. 222–226)

5.4 BEARBEITUNG DES ERSTEN IKS-SCHLÜSSELPROZESS

Der aktuelle Stand des FIREFI-Prozesses wurde anhand zweier Methoden ermittelt. Einerseits durch das Studium eines grob skizzierten Prozessbeschriebs und andererseits durch die Interviews zum Stand des FIREFI-Prozesses. Im ersten Unterkapitel wird der aktuelle Prozess anhand dieser Methoden erarbeitet. Nachdem der dokumentierte IKS-Schlüsselprozess als Grundlage für die nachfolgende Bearbeitung existiert, wird er eindimensional in die RKM übernommen. Im Unterkapitel SOLL Ermittlung werden Risiken beurteilt und Kontrolltätigkeiten zum FIREFI-Prozess ermittelt. Abschliessend werden die erarbeiteten Kontrolltätigkeiten mit dem IST-Stand verglichen.

5.4.1 Der Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess

Eine Analyse des FIREFI-Prozesses macht Sinn, da der Prozess bis heute kaum dokumentiert ist und nur durch zwei Personen ausgeführt wird.²⁹⁶ Hohe Kreditverpflichtungen über viele Jahre, wie sie im FIREFI-Prozess entschieden werden, wirken sich auf die Zinsaufwände in der Laufenden Rechnung aus. Diese Beträge werden von nur zwei Personen entschieden.

Einige Probleme, des FIREFI-Prozesses wurden in den Interviews erwähnt. Der wichtigste Input des Prozesses ist der Liquiditätsbedarf, aus der CASP.²⁹⁷ Wenn diese Informationen nicht seriös analysiert wurden, kann dies wesentliche Auswirkungen auf die Entscheidungen im FIREFI-Prozess haben. Die Risiken jedoch, die aus der CASP entstehen können, sind nicht Bestandteil der Bearbeitung des FIREFI-Prozesses. Der genaue Anfang und das Ende der Prozesse aus der Praxis sind nicht immer eindeutig definierbar.²⁹⁸

In den zu Verfügung gestellten Unterlagen befand sich ein Prozessbeschrieb zum Cash-Management. Dieser stellt die rudimentären Schritte des FIREFI-Prozesses dar. Er wurde analysiert, modelliert und zur Vereinfachung nach den Empfehlungen des Prozessgliederungsplans des Kantons Luzern nummeriert.²⁹⁹ Die Notation des Prozesses lehnt sich an BPMN 2.0 an.³⁰⁰ Eine entsprechend komplette Dokumentation im Rahmen von Prozessmanagement ist für die Ermittlung der Kontrolltätigkeiten und für die Erarbeitung der Handlungsempfehlung nicht zielführend.

²⁹⁶ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 55–56); Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015)

²⁹⁷ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 52–56); Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015)

²⁹⁸ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 47–49)

²⁹⁹ Vgl. Kanton Luzern (2006)

³⁰⁰ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 183–184)

Der aktuelle FIREFI-Prozess

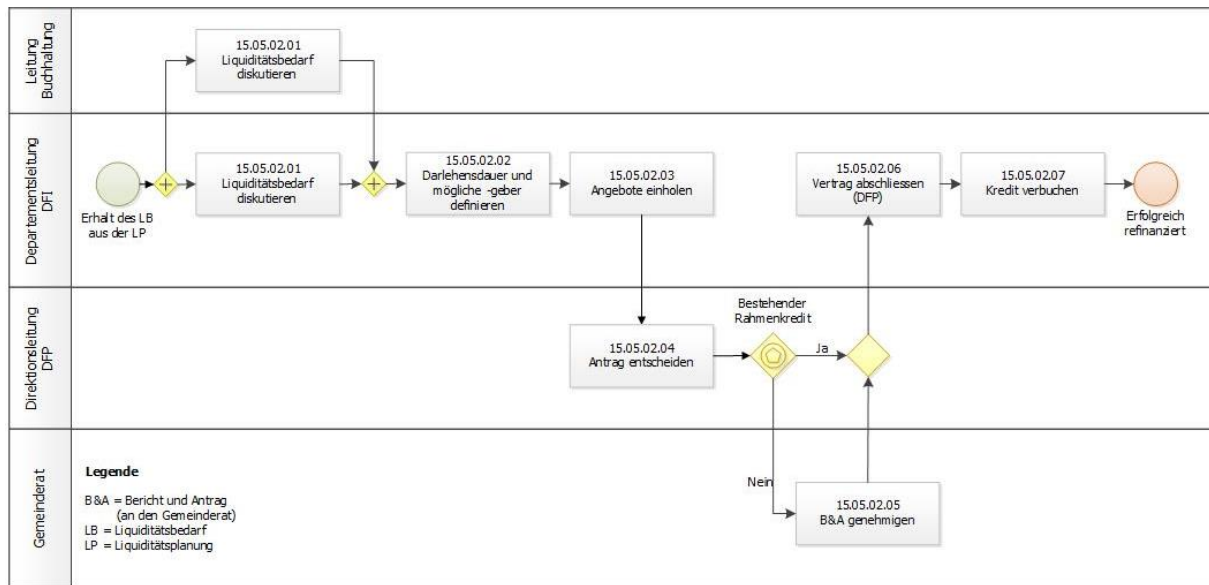


Abbildung 18: Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess nach BPMN 2.0 (vereinfacht)³⁰¹

Da die Rolle Leitung Buchhaltung und Departementsleitung DFI einzeln aufgeführt sind, ist der Teilprozess „Liquiditätsbedarf diskutieren“ doppelt vorhanden. Die einzelnen Prozessschritte sind chronologisch angeordnet und einzig die Frage nach einem bestehenden Rahmenkredit entscheidet, ob der Prozessschritt „B&A genehmigen“ ausgeführt wird. Die folgende Tabelle zeigt die einzelnen Prozesselemente und Entscheidungen eindimensional geordnet:

Prozessnummer	Prozesselement / Aktivität
15.05.02.01	Liquiditätsbedarf diskutieren
15.05.02.02	Darlehensdauer und mögliche Darlehensgeber definieren
15.05.02.03	Angebote einholen
15.05.02.04	Antrag entscheiden
<i>Entscheidung</i>	<i>Besteht bereits ein Rahmenkredit?</i>
15.05.02.05	B&A genehmigen
15.05.02.06	Vertrag abschliessen
15.05.02.07	Kredit verbuchen

Tabelle 18: Eindimensionaler, nicht chronologischer Finanzierungs- und Refinanzierungsprozess³⁰²

5.4.2 SOLL Ermittlung der Kontrolltätigkeit

Für den FIREFI-Prozess dienten zwei verschiedene Arten der Risikoermittlung aufgrund der Prozesselemente. Zum einen die Informationen aus den Interviews, wie sie im vorherigen Unterkapitel erläutert wurden. Das Hauptrisiko besteht darin, dass nur sehr wenige Personen beteiligt sind und der Prozess kaum dokumentiert ist. Zum anderen bietet der IKS-Leitfaden von Hunziker und das IKS-Handbuch von Bungartz einige Vorlagen und Ideen, die sich auf das DFI adaptieren lassen.³⁰³ Eine mögliche RKM für den FIREFI Prozess wird auf der nachfolgenden Seite dargestellt:

³⁰¹ Eigene Darstellung (Analyse der Teilprozesse), verifiziert im dritten Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015)

³⁰² Eigene Darstellung aufgrund der Modellierung

³⁰³ Vgl. Bungartz (2014, S. 275–281) und Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 165–168)

Prozesselement	Risiko	R-EW	R-SA	R-H	Kontrolle	K-V	K-P	K-AR	K-WK	K-NW
Liquiditätsbedarf diskutieren	Übernahme unseriöser Vorabklärung (Liquiditätsbedarf)	2	4	8	Fordern der Nachweise zur Liquidität (Datengrundlage überprüfen)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	w	mp		pro Liquiditätsplanung (wöchentlich) eine Checkliste
Darlehensdauer und mögliche Darlehensgeber definieren	Abweichung von Gläubigerstrategie (Diversifikation) Abmachung zur persönlichen Bereicherung zwischen Kreditgeber oder Broker und Kreditnehmer	2	1	2	Abgleich mit zentralem Kreditdossier	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		jährlicher Auszug des Kreditdossier
Angebote einholen	Abmachung zur persönlichen Bereicherung zwischen Kreditgeber oder Broker und Kreditnehmer	2	4	hoch	Loyalitätserklärung des Kreditgebers und Kreditnehmers	Gemeinderat	j	mp		Erklärung mit Unterschrift
Angebote einholen	Bereicherung zwischen Kreditgeber oder Broker und Kreditnehmer	2	4	8	Regelung zu Geschenken	Gemeinderat	j	mp		Regelung mit Unterschrift
Antrag entscheiden	Kreditbegehren wird zurückgewiesen und Termin kann nicht mehr eingehalten werden	1	4	4	Ausgefülltes Kreditbegehren gemäss Finanzstrategie/Checkliste; Zahlen und Begründungen von zeichnungsberechtigter Person geprüft	Direktor Finanzen und Personelles	nB	mp		Kreditbegehren, Checkliste
Antrag entscheiden	Möglich Verletzung der Ziele der Schuldenbremse (langfristige Schulden wirken sich auf Kennzahlen aus)	2	4	8	Prüfung der Anliegen auf längere Zeit mittels Checkliste oder Tool	Direktor Finanzen und Personelles	nB	ap		jährlicher Auszug aus der Checkliste/dem Tool
Besteht bereits ein Rahmenkredit?	unseriöse Abklärung oder vorsätzlich falscher Entscheid	2	2	4	Funktionstrennung zwischen Entscheid und Ausführung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Governance oder Reglement zur Refinanzierung
Bericht und Antrag genehmigen	keine Überprüfung oder Abklärung bei Visum	3	3	9	Checkliste, bevor ein Bericht und Antrag bewilligt wird	Gemeinderat	nB	mp		eigene Klausel im B+A
Vertrag abschliessen	keine Übersicht über die Kredite	1	4	4	Führen eines zentralen Kreditdossier	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Kreditdossier
Kredit verbuchen	Kreditaufnahme ohne Bewilligung (GR oder Departementsleitung)	2	4	8	Kreditberechtigungen im Kreditdossier aufführen	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Im Kreditdossier, neue Spalte für Zeichende
Kredit verbuchen	Kreditaufnahme ohne Bewilligung (GR oder Departementsleitung)	2	4	8	Abgleich Bankenauszug Ende Jahr mit Kreditdossier (Beträge, Zeichnungsberechtigungen)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	j	md		Bestätigung der Bankbeziehung, Kreditdossier
Kredit verbuchen	unvollständige Erfassung der Finanzverbindlichkeiten	2	4	8	Abgleich Fibu mit zentralem Kreditdossier	Leiter Buchhaltung	q	md		Checkliste
Kredit verbuchen	unvollständige Erfassung der Finanzverbindlichkeiten	2	4	8	Abgleich der Bank- und Postauszüge	Leiter Buchhaltung	q	md		Checkliste
Kredit verbuchen	Verbindlichkeiten werden nicht oder falsch ausgewiesen	1	4	4	Abgleich Fibu mit zentralem Kreditdossier	Leiter Buchhaltung	q	md		Kreditdossier
Kredit verbuchen	Verbindlichkeiten werden nicht oder falsch ausgewiesen	1	4	4	Auszüge der Banken und Abgleich mit der Finanzbuchhaltung	Revisionsstelle i.A. RGPK	j	md		Checkliste

Abbildung 19: Mögliche SOLL-RKM des Finanzierungs- und Refinanzierungsprozesses

5.4.3 IST-Stand der Kontrolltätigkeit

Das DFI übt viele Kontrolltätigkeiten aus. Jedoch sind diese nicht systematisch geordnet. In diesem kurz gehaltenen Unterkapitel werden die vorgeschlagenen Kontrolltätigkeiten des FIREFI-Prozesses auf ihre aktuelle Existenz hin überprüft. Im Idealfall sind alle SOLL-Kontrolltätigkeiten im DFI implementiert. Die Informationen zum IST-Stand stammen vorwiegend aus den zweiten und dem dritten Interview. *Kursiv* geschriebene Kontrolltätigkeiten sind im DFI aktuell vorhanden. Hingegen die Vorschläge aus den grau markierten Zeilen ‚noch‘ nicht:

SOLL-Kontrolltätigkeit	IST-Stand
<i>Fordern der Nachweise zur Liquidität (Datengrundlage überprüfen)</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Abgleich mit zentralem Kreditdossier</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Loyalitätserklärung des Kreditgebers und Kreditnehmers	Als sinnvoll erachtet ³⁰⁴
Regelung zu Geschenken	Als sinnvoll erachtet ³⁰⁵
Ausgefülltes Kreditbegehren gemäss Finanzstrategie/Checkliste; Zahlen und Begründungen von zeichnungsberechtigter Person geprüft	
<i>Prüfung der Anliegen auf längere Zeit mittels Checkliste oder Tool</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Funktionentrennung zwischen Entscheid und Ausführung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Checkliste, bevor ein B&A bewilligt wird	Als sinnvoll erachtet ³⁰⁶
<i>Führen eines zentralen Kreditdossier</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Kreditberechtigungen im Kreditdossier aufführen	
<i>Abgleich Bankenauszug Ende Jahr mit Kreditdossier (Beträge, Zeichnungsberechtigungen)</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Abgleich Fibu mit zentralem Kreditdossier</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Abgleich der Bank- und Postauszüge</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Abgleich Fibu mit zentralem Kreditdossier</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Auszüge der Banken und Abgleich mit der Finanzbuchhaltung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>

Tabelle 19: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im FIREFI Prozess³⁰⁷

Die SOLL-RKM enthält fünf neue Kontrolltätigkeiten, wovon deren drei durch Barbara Naef als sinnvoll erachtet wurden. Zwei Tätigkeiten wurden nicht kommentiert. Mit diesem Ergebnis ist die Bearbeitung des FIREFI-Prozesses vorerst abgeschlossen. Das Vorgehen zur Ermittlung weiterer Kontrolltätigkeiten in Bezug auf die identifizierten Risiken wurde aufgezeigt. Die Ergebnisse und die beispielhafte Bearbeitung dienen schlussendlich der Verfassung der Handlungsempfehlung. Zunächst wird im nächsten Unterkapitel der zweite ausgewählte IKS-Schlüsselprozess bearbeitet.

³⁰⁴ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 110–111)

³⁰⁵ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 111)

³⁰⁶ Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 111–114)

³⁰⁷ Eigene Darstellung in den Interviews ergänzt und verifiziert

5.5 BEARBEITUNG DES ZWEITEN IKS-SCHLÜSSELPROZESS

Der aktuelle Stand des KDBUI-Prozess wurde anhand zweier Methoden ermittelt. Einerseits durch das Studium von zur Verfügung gestellter Prozessbeschreibungen und andererseits durch die Interviews zum Stand des KDBUI-Prozesses. Im ersten Unterkapitel wird der aktuelle Prozess anhand dieser Methoden erarbeitet. Nachdem der dokumentierte IKS-Schlüsselprozess als Grundlage für die nachfolgende Bearbeitung existiert, wird dieser eindimensional in die RKM übernommen. Die SOLL-Ermittlung aus den Interviews weist auf einige Risiken des KDBUI-Prozesses hin. Nachdem die drei Quellen zur RKM analysiert wurden, wird klar, dass der gesamte KDBUI-Prozess sehr umfassend ist. Daher wird das Vorgehen nach Köchli als sinnvoll erachtet. Es sieht vor, vorwiegend die direkt und indirekt genannten Risiken, welche in den Interviews erwähnt wurden, zu verwenden und diese anschliessend den Prozesselementen zuzuordnen. Anschliessend wird analog der Literatur vorgegangen. Kontrolltätigkeiten werden zu den Risiken ermittelt.³⁰⁸ Der Schritt, dass die Risiken anhand der Prozesselemente identifiziert werden, fällt weg.

5.5.1 Der Kreditoren- und Debitorenprozess inklusive Inkasso

Der KDBUI-Prozess wurde als IKS-Schlüsselprozess gewählt, da er sich in den Aktiven und Passiven der Bestandesrechnung auf die grössten Positionen auswirkt. Sowohl Debitoren als auch Kreditoren sind klassische Risikoposten in der Jahresrechnung.³⁰⁹

Der KDBUI-Prozess beinhaltet drei übergeordnete Prozesse. Diese sind der Kreditoren-, der Debitorenprozess und das Inkasso. Das DFI hat dazu über 30 Teilprozesse in Form von Tabellen in Microsoft Excel dokumentiert. Die meisten betreffen den Bereich Inkasso oder sind ein Gemisch aus Inkasso- und Debitorengeschäften. Zur besseren Übersicht wurden diese Teilprozesse in eine Tabelle zusammengefasst. Die Auflistung zeigt die starke Segmentierung und Komplexität des KDBUI-Prozesses auf.³¹⁰ Die erarbeitete Zusammenfassung befindet sich im Anhang 8.

Das Inkasso ist dem Debitorenprozess nachgelagert. Der erste Prozessschritt des Inkassos ist der Start des Mahnlaufes. Nach dem Ablauf der Frist der zweiten Mahnung wird entschieden ob eine Betreibung eingeleitet wird. Danach liegt der Lead beim externen Betreibungs- oder Konkursamt. Wenn die Rückmeldung der externen Stelle folgt, befassen sich die Aktivitäten stark mit betreibungs- und konkursrechtlichen Themen. Beispielsweise kann der Debitor Rechtsvorschlag erheben und ohne dessen Rückzug muss ein Rechtsöffnungsbegehren in die Wege geleitet werden. Dies ist nur ein Beispiel auf der Zeitachse des Inkassos. Die Rechtslage kann für jedes Anliegen unterschiedlich sein. Das heisst beispielsweise, dass sich das Vorgehen beim Steuerinkasso auf andere Grundlagen stützt als beim Inkasso von Anschlussgebühren oder Heimatscheinen. Der zweite Teil des Inkassos nach der Übergabe an das Betreibungs- oder Konkursamt kann je nach Fall sehr individuell und

³⁰⁸ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 133–138)

³⁰⁹ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 78–79)

³¹⁰ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 102–103)

komplex gestaltet sein.³¹¹ Daher wurde für die Erarbeitung der Prozessmodelle auf den zweiten Teil des Inkassos verzichtet. James Kalt wünscht zusätzlich, dass zwischen Steuerdebitoren mittels LuTax und den restlichen Debitoren in GemoWin NG unterschieden wird. Die Steuerdebitoren werden ohnehin nicht durch das DFI erstellt. Erst das Steuerinkasso wird durch das DFI vorgenommen.

Übrig bleiben der übergeordnete Kreditorenprozess und ein erweiterter Debitorenprozess ohne die Steuern. Diese beiden resultierenden Prozesse wurden analysiert und zur Vereinfachung nach den Empfehlungen des Prozessgliederungsplans des Kantons Luzern³¹² nummeriert. Die Notation des Prozesses lehnt sich an BPMN 2.0 an.³¹³ Eine entsprechend komplette Dokumentation im Rahmen von Prozessmanagement ist für die Ermittlung der Kontrollen und für die Erarbeitung der Handlungsempfehlung nicht zielführend.

Einige Probleme aus den Interviews, wurden als Ereignisse in die Modellierungen eingearbeitet. Beispielsweise können Tätigkeiten ausserhalb des KDBUI-Prozesses erhebliche Mehraufwände und Risiken für das DFI bedeuten. Explizite Beispiele sind die Stammdatenpflege durch die EWK oder die Einhaltung der Fristen in den Fachbereichen.³¹⁴

Im Kreditorenprozess bestehen ebenfalls externe Risiken, die das DFI belasten. Grundsätzlich beinhaltet der Prozess die Überprüfung der Visa auf den entsprechenden Kreditorenrechnungen und die Erfassung in GemoWin NG.³¹⁵ Kreditoren können drei verschiedenen Kreditarten zugeteilt werden. Diese drei Kreditarten werden im Gemeindegesetz geregelt und im Handbuch Rechnungswesen des Kantons Luzern genauer erläutert.³¹⁶ Auf die falsche Kreditart verbuchte Kreditorenrechnungen verstossen gegen das Gesetz und stellen daher ein erhöhtes Risiko dar. Beispielsweise wird das jährliche Budget vom Einwohnerrat verabschiedet und gilt als Voranschlagskredit. Kosten eines Bauprojektes zu dem ein Sonderkredit gesprochen wurde, dürfen unter keinen Umständen auf den Voranschlagskredit verbucht werden. Die Verantwortung, dass die Kreditarten korrekt zugeordnet werden, obliegt den Fachabteilungen.

Den genannten externen Risiken wird bei der Modellierung und Identifikation der Risiken Rechnung getragen. Somit können anschliessend praxisbezogene Kontrolltätigkeiten ermittelt werden.

³¹¹ Interview 2 mit Barbara Naef, (06.05.2015, Zn. 127–131)

³¹² Vgl. Kanton Luzern (2006); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 177–179)

³¹³ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 183–184)

³¹⁴ Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 93–103); Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 47–48)

³¹⁵ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 75)

³¹⁶ Gemeindegesetz. Kanton Luzern (2004, Art. 80–85); Handbuch Rechnungswesen für Luzerner Gemeinden. Konferenz der Regierungstatthalter des Kantons Luzern (2006, S. 27)

Bevor die Prozesse vorgestellt werden, müssen die folgenden Begriffe definiert werden:

Begriff	Betrifft den	Erklärung
Debitor	Debitorenprozess	Ein Einzelkonto aus der Debitorenverwaltung welches mittels Offenpostenbuchhaltung geführt wird.
Debitorenrechnung	Debitorenprozess	Eine ausgehende Rechnung, die einem Debitor für bezogene Leistungen gestellt wird.
Debitorenverwaltung	Debitorenprozess	Ein Modul in GemoWin NG, zur Erstellung von Gebührenrechnungen (DFI).
Gebühren und Werke	Debitorenprozess	Ein Modul in GemoWin NG, zur Erstellung von Gebührenrechnungen (Fachbereiche).
Gebührenrechnungen	Debitorenprozess	Sämtliche gestellten Debitorenrechnungen der Gemeinde Emmen exklusiv der Steuerrechnungen.
GemoWin NG	KDBUI-Prozess	Eine Software für die Finanzbuchhaltung. Die Kreditorenverwaltung ist in GemoWin NG integriert.
Kontierung	KDBUI-Prozess	Jeweils ein Soll und ein Haben Konto aus der Bestandesrechnung oder der Laufenden Rechnung. Konten der Laufenden Rechnung benötigen zwingend die Zuordnung einer Kostenstelle oder eines Kostenträgers.
Kreditorenrechnung	Kreditorenprozess	Eine eingehende Rechnung mit einer eindeutigen Rechnungsnummer.
Tarifposition	Debitorenprozess	Eine einzelne Position in der Debitorenrechnung, in der die Kontierung und die MwSt. hinterlegt sind.

Tabelle 20: Begriffe des KDBUI-Prozesses³¹⁷

Nachdem die Prozesse nun ausführlich beschrieben und einige Probleme aus den Interviews erwähnt wurden, können die Prozesse nachfolgend modelliert werden. Beide Prozesse wurden aufgrund der vorangehenden Beschreibungen vereinfacht.

³¹⁷ Aus dem Gespräch zur Verifizierung der Prozesse mit James Kalt und Barbara Naef.

Der aktuelle Debitorenprozess inklusive Inkasso

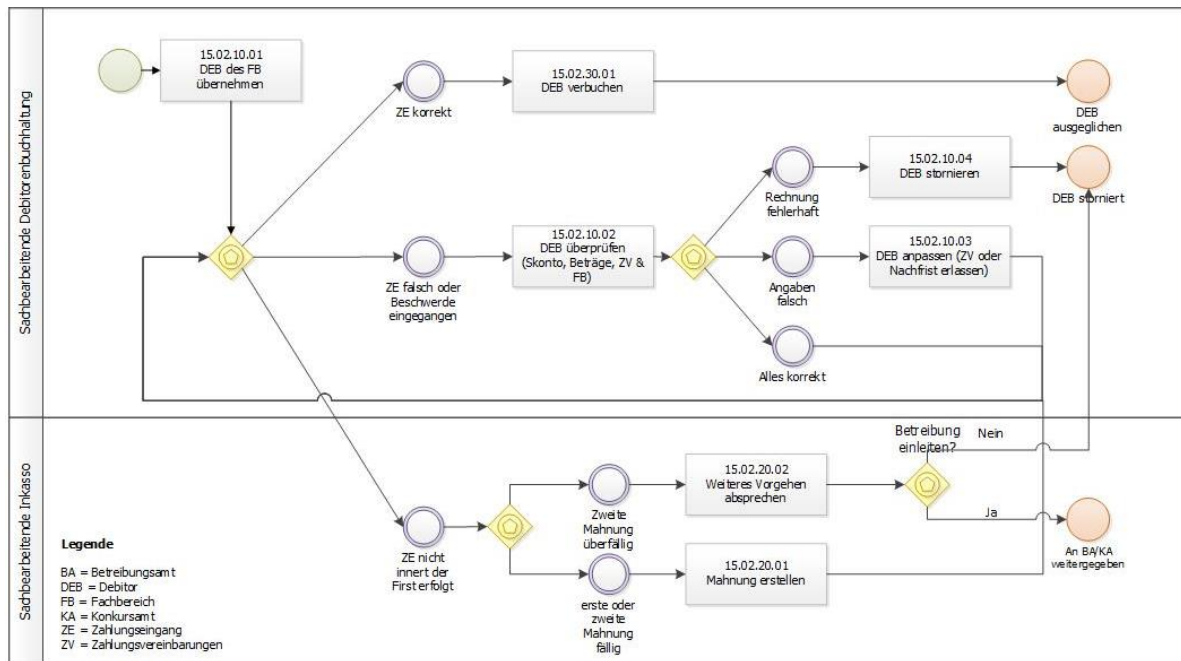


Abbildung 20: Debitorenprozess inklusive Inkasso nach BPMN 2.0 (vereinfacht)³¹⁸

In dieser Modellierung ist die Debitorenrechnung das Subjekt. Die violetten Kreise mit doppeltem Rahmen sind Zwischenereignisse, deren Eintreten in der vorhergehenden Entscheidung definiert wird.³¹⁹ Die folgende Tabelle zeigt die einzelnen Prozesselemente und Entscheidungen eindimensional geordnet:

Prozessnummer	Prozessschritt / Aktivität
15.02.10.01	Debitor des Fachbereiches übernehmen
<i>Entscheid</i>	<i>Status des Debtors</i>
15.02.10.02	Debitor überprüfen (Skonto, Beträge, Vereinbarungen und evtl. mit Fachbereich)
<i>Entscheid</i>	<i>Überprüfung des Debtors</i>
15.02.10.03	Debitor anpassen (Vereinbarungen oder Nachfristen erlassen)
15.02.10.06	Debitor stornieren
<i>Entscheid</i>	<i>Mahnentscheid</i>
15.02.20.01	Mahnung erstellen
15.02.20.02	Weiteres Vorgehen absprechen
<i>Entscheid</i>	<i>Einleitung der Betreibung</i>
15.02.30.01	Debitor verbuchen

Tabelle 21: Eindimensionaler, nicht chronologischer Debitorenprozess inklusive Inkasso³²⁰

³¹⁸ Eigene Darstellung (Analyse der Teilprozesse), verifiziert im Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015) und im Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 103–109)

³¹⁹ Vgl. Object Management Group (2015)

³²⁰ Eigene Darstellung aufgrund der Modellierung

Der aktuelle Kreditorenprozess

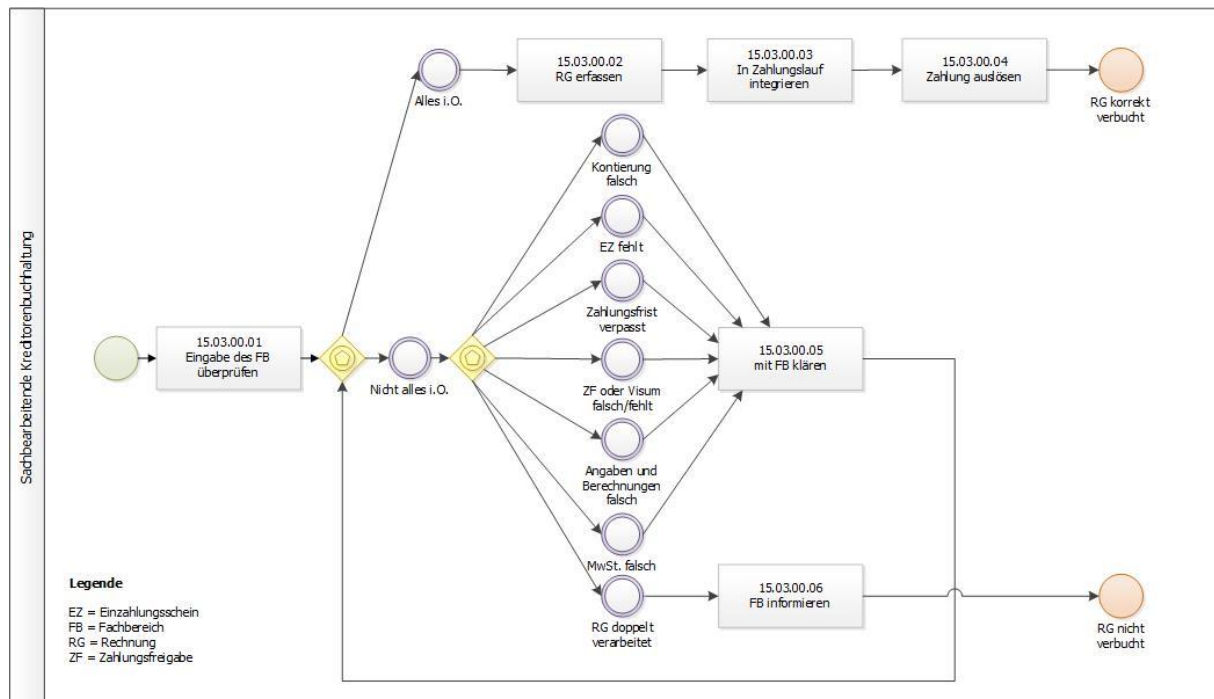


Abbildung 21: Kreditorenprozess nach BPMN 2.0 (vereinfacht)³²¹

Der Kreditorenprozess ist stark vereinfacht. Eine Auswahl der möglichen Ereignisse, die im Tagesgeschäft des DFI auftreten, wird aufgezeigt. Das Subjekt in diesem Prozess ist die Kreditorenrechnung. Sie kann einerseits vollständig und richtig abgegeben werden und somit durch die drei Teilprozesse laufen bis sie korrekt verbucht worden ist. Andererseits können verschiedene Fehler auftreten. Sie entstehen selten im DFI selbst, betreffen jedoch die Effizienz und Fehlerquote des Departements enorm.³²² Die folgende Tabelle stellt den vereinfachten Kreditorenprozess eindimensional dar:

Prozessnummer	Prozessschritt / Aktivität
15.03.00.01	Eingabe des Fachbereichs überprüfen
<i>Entscheid</i>	<i>Überprüfung des Kreditors</i>
15.03.00.02	Rechnung erfassen
15.03.00.03	In den Zahlungslauf integrieren
15.03.00.04	Zahlung auslösen
15.03.00.05	Mit Fachbereich klären
15.03.00.06	Fachbereich informieren

Tabelle 22 Eindimensionaler, nicht chronologischer Kreditorenprozess³²³

³²¹ Eigene Darstellung (Analyse der Teilprozesse), verifiziert: Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 108–109); Interview 3 mit Barbara Naef, (04.06.2015)

³²² Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015)

³²³ Eigene Darstellung aufgrund der Modellierung

5.5.2 SOLL Ermittlung der Kontrolltätigkeit

Die beiden Prozesse wurden in die RKM des DFI eingepflegt. Im ersten Schritt wurden die vorgängig beschriebenen Kataloge verwendet und den einzelnen Prozessschritten zugeordnet. Daraus resultierte eine RKM mit über 100 Kontrollen.³²⁴ Dabei würden jedoch nur wenige Probleme, die in den Interviews erwähnt wurden, durch Kontrolltätigkeiten verhindert oder mindestens vermindert.

Der eigentliche Debitorenprozess startet, wie erwähnt, bei der Verwaltung der Stammdaten in der EWK oder bei der Erfassung durch die Fachbereiche. Diese erstellen die Debitorenrechnungen aufgrund von Vorlagen. Darin sind Tarifpositionen und die dazugehörigen Kontierungen und MwSt.-Sätze hinterlegt.³²⁵ Diese Prozesse sind in der vereinfachten Modellierung aktuell nicht berücksichtigt. Risiken die durch diese beiden vorgelagerten Prozesse entstehen können sollten trotzdem in der RKM abgebildet werden.³²⁶

Beispielsweise die MwSt.-Problematik³²⁷, die bei James Kalt im ersten Satz des Interviews ein Thema war, konnte durch den ersten Abgleich mit den Katalogen von Bungartz³²⁸ und dem Bund³²⁹ nicht erfasst werden.³³⁰ Hunziker hingegen behandelt dieses Risiko im Prozess „Erstellung und Versand der Rechnung“.³³¹

Die Handlungsempfehlung soll übersichtlich gestaltet sein und als Beispiel für das weitere Vorgehen dienen. Darum wird entschieden, dass der erwähnte Ansatz von Köchli verfolgt wird.³³² Begründet wird dieses Vorgehen dadurch, dass daraus der grösste Erfolg für das DFI resultieren sollte. Einerseits hängt die Handlungsempfehlung nicht davon ab, welche Prozessschritte, Risiken und Kontrolltätigkeiten bearbeitet werden³³³ und andererseits kann dadurch ein direkter Mehrwert fürs DFI geschaffen werden.

Kurz gesagt, werden die erwähnten Probleme aus den Interviews in die RKM des DFI eingetragen und dazu Kontrolltätigkeiten aus den Katalogen zugeordnet. Die Ergebnisse, die SOLL-RKM, präsentieren sich wie folgt:

³²⁴ Pro Kontrolle wird in der RKM des DFI jeweils eine Zeile verwendet.

³²⁵ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015)

³²⁶ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 47–49)

³²⁷ Problematik im DFI, da die Fachbereiche oftmals falsche MwSt.-Rechnungen (Debitoren und Kreditoren) übermitteln. Interview 2 mit James Kalt, (14.05.2015, Zn. 14; Zn. 93-96)

³²⁸ Vgl. Bungartz (2014, S. 222)

³²⁹ Vgl. Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen (2009)

³³⁰ Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015)

³³¹ R3.08 in Vgl. Hunziker et al. (2012, S. 145)

³³² Ansatz: Direkt oder indirekte Risiken aus den Interviews analysieren und diese den Prozessen zuordnen und danach die Kontrolltätigkeiten (Schlüsselkontrollen) bestimmen. Aus dem Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 133–138)

³³³ Dieser Arbeit bringt direkte Lösungsvorschläge für aktuelle Risiken

Prozesselement	Risiko	R-EW	R-SA	R-H	Kontrolle	K-V	K-P	K-AR	K-WK	K-VW
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	Tarifikationsvorlagen durch DFI überprüfen	Sachbearbeiter	m	ap		Berechtigung beim erstellen neuer Tarifikation nur mit Visum DFI
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	Stichprobe von Rechnungen	Controller	m	md		Checkliste Stichprobe ok
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	Stichprobe von Rechnungen	Sachbearbeiter	m	md		Checkliste Stichprobe ok
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	Fachbereiche können nur eigene Tarifikationen verwenden	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	t	ap		Berechtigungen zur Verwendung von Tarifikationen
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Anleitung abgegeben und visiert
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	definierte Mussfelder pro Tarifikation (Konten, Betrag, Daten, Rekapitulationen pro Serie kontrollieren)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Einstellungen in der Software
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Die Debitorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Daten (MWST, Kontierung)	4	3	12	regelmässiger Abgleich und Überprüfung des Berechtigungskonzept	Sachbearbeiter	t	md		Serie wird nicht sonst weiterverarbeitet
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Datenerfassung durch nicht Berechtigte Mitarbeitende	2	3	6	Überprüfung des Berechtigungskonzept	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	m	mp		Berechtigungsliste visiert von Fachbereichen
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Datenerfassung durch nicht Berechtigte Mitarbeitende	2	3	6	Vergabe der Zugriffsberechtigungen für die Erfassung, Mutation und Freigabe von Fakturadaten	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	ap			Zugriffsberechtigungen gemäss Berechtigungskonzept
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Datenerfassung durch nicht Berechtigte Mitarbeitende	2	3	6	Funktionentrennung zwischen Fachbereich und Debitorenbewirtschaftung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Berechtigungsliste visiert von Fachbereichen
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungseingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiter Buchhaltung	nB	mp		Verständniserklärung des Problems visiert
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	Verzögerte Serienübergabe aus dem Fachbereich ins Debitorenprogramm (> Zahlungseingänge nicht zuordenbar)	3	3	9	Maximale Seriendauer bestimmen (3 Tage)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik		ap		Dauer festlegen
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Verständniserklärung des Problems visiert
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	keine Berechtigung zum Druck provisorischer Rechnungen	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Zugriffsberechtigung gemäss Berechtigungskonzept
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	provisorisch gedruckte Rechnung wurde versendet oder hat andere Rechnungsnummer (Zuordnung der Zahlungseingänge nicht möglich)	2	3	6	Kennzeichnung provisorischer Rechnung durch Software	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		Einstellungen in der Software
Debitorenrechnung des Fachbereiches übernehmen	keine rechtliche Grundlage zur Legitimierung der Rechnung	4	3	12	Rechtsmittelbelehrung aufdrucken	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	ap		-
Status des Debtors	nicht bewertet									
Debitor überprüfen (Skonto, Beträge, Vereinbarungen und evtl. mit Fachbereich)	Überprüfung geht vergessen	2	2	4						
Debitorerennung überprüfen (Skonto, Beträge, Vereinbarungen und evtl. mit Fachbereich)	Autorisierung der Änderungen wird nicht eingeholt			mittel	Bestätigung bei Änderungen der Debitorenrechnung	Leiterin Departement Finanzen und Informatik	nB	mp		Zeichnungsberechtigungen
Debitorerennung anpassen (Vereinbarungen oder Nachfristen erlassen)	Falscherfassung von Zahlungsabmachungen			mittel						
Debitor stornieren	nicht bewertet									
Mahnentscheid	Mahnentscheid wird ohne Rücksprache mit dem Fachbereich getroffen			mittel						
Mahnung erstellen	nicht bewertet									
Entscheid zur Einleitung der Betreibung	Entscheid zur Einleitung der Betreibung wird aufgrund fehlerhaften Informationen getroffen	1	3	3	Aufarbeiten und Sichtung sämtlicher Debitorenrechnung und Informationen, inkl. Rücksprache mit					visiertes Dokument: Leiter Buchhaltung, zuständige Person des Fachbereichs und Ablage als Dossier
Debitor verbuchen	nicht bewertet									

Abbildung 22: Mögliche SOLL-RKM des Debitorenprozesses inklusive Inkasso

Prozesselement	Risiko	R-EW	R-SA	R-H	Kontrolle	K-V	K-P	K-AR	K-WK	K-NW
Eingabe des Fachbereichs überprüfen	Zahlungen werden durch nicht autorisierte Mitarbeiter eingereicht	3	4	12	Zahlungsberechtigungen erstellen	Leiter Buchhaltung	nB	mp		Zahlungsberechtigungen
Eingabe des Fachbereichs überprüfen	Zahlungen werden durch nicht autorisierte Mitarbeiter eingereicht	3	4	12	Aufgaben- und Kompetenzordnung erstellen	Leiter Buchhaltung	nB	mp		Aufgaben- und Kompetenzordnung
Eingabe des Fachbereichs überprüfen	die Kreditorenrechnung ist formell falsch. Falschzahlung aufgrund fehlerhafter Rechnungsdaten (Summe, MWST-Code, Spesen...)	2	3	6	Prüfung der Rechnung gemäß Anweisung	Sachbearbeiter	nB	mp		Anweisungen für formale Prüfungsschritte
Eingabe des Fachbereichs überprüfen	Eine falsche Kontierung führt mit der Verbuchung zu falschen Kostenausweisen	3	2	6	prüfen, ob alle notwendigen Informationen (materielle, formelle Prüfung inkl. Kontierung) für Verbuchung vorhanden sind	Sachbearbeiter	nB	mp		visierte und kontierte Rechnung (Kontierungsstempel / Buchungsbeleg)
Eingabe des Fachbereichs überprüfen	Eine falsche Kontierung führt mit der Verbuchung zu falschen Kostenausweisen	3	2	6	Abgleich Kontierung mit interner Vsumsregelung	Sachbearbeiter	nB	mp		interne Vsumsregelung
Überprüfung der Kreditorenrechnung	falsche Stammdaten zum Kreditur	2	3	6	Überprüfung der Stammdaten pro Kreditorenrechnung	Sachbearbeiter	nB	ap		Software überprüft Stammdaten
Rechnung erfassen In den Zahlungslauf integrieren	nicht bewertet nicht bewertet			0						
Zahlung auslösen	Zahlungen können nicht ausgelöst werden oder werden von den Zahlungsinstituten zurückgewiesen, da wichtige Zahlungsinformationen fehlen. Führt zu Zusatzkosten, da Zahlung nicht fristgerecht erfolgt ist.	2	2	4	einrichten von MUSS-Feldern	Sachbearbeiter	nB	ap		Systemeinstellungen
Zahlung auslösen	Zahlungen können nicht ausgelöst werden oder werden von den Zahlungsinstituten zurückgewiesen, da wichtige Zahlungsinformationen fehlen. Führt zu Zusatzkosten, da Zahlung nicht fristgerecht erfolgt ist.	2	2	4	periodische Überprüfung der Kreditorenstammdaten	Sachbearbeiter	j	md		Mutationsprotokolle
Zahlung auslösen	Auslösen von Zahlungen ohne dazugehörige Kreditorenrechnung	1	4	4	Funktionstrennung zwischen Rechnung erfassen und Zahlung freigeben (automatische Lösung angestrebt)	Sachbearbeiter	nB	ap		Vsumsberechtigung in System integrieren
Mit Fachbereich klären	Erfolgsrechnung und die Kreditauswertungen sind nicht aktuell. Das Prinzip der Periodengerechtigkeit wird verletzt.	4	4	16	Analyse eingehender Mahnungen	Sachbearbeiter	nB	md		Mahnungen
Mit Fachbereich klären	Erfolgsrechnung und die Kreditauswertungen sind nicht aktuell. Das Prinzip der Periodengerechtigkeit wird verletzt.	4	4	16	Prüfung der Stellvertretung für Genehmigungen	Sachbearbeiter	nB	mp		Stellvertretungsregelung
Mit Fachbereich klären	Erfolgsrechnung und die Kreditauswertungen sind nicht aktuell. Das Prinzip der Periodengerechtigkeit wird verletzt.	2	4	8	Sicherstellung der entsprechenden Instruktion der betroffenen Mitarbeiter	Sachbearbeiter	nB	mp		schriftliche Arbeitsanweisungen bzw. Pflichtenheft / Stellenbeschreibung
Fachbereich informieren	nicht bewertet			0						

Abbildung 23: Mögliche SOLL-RKM des Kreditorenprozesses

5.5.3 IST-Stand der Kontrolltätigkeiten

Wie beim IST-Stand des FIREFI-Prozesses, werden in diesem Unterkapitel die vorgeschlagenen Kontrolltätigkeiten des KDBUI-Prozesses auf ihren aktuellen Stand hin überprüft. Im Idealfall sind alle SOLL-Kontrolltätigkeiten implementiert. Die Informationen zum IST-Stand stammen vorwiegend aus den zweiten und dem dritten Interview. *Kursiv* geschriebene Kontrolltätigkeiten sind im DFI vorhanden. Die Vorschläge aus den grau markierten Zeilen hingegen ‚noch‘ nicht:

SOLL-Kontrolltätigkeit	IST-Stand
<i>Tarifpositionsvorlagen durch DFI überprüfen</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Stichprobe von Rechnungen	Hier besteht Handlungsbedarf ³³⁴
<i>Fachbereiche können nur eigene Tarifpositionen verwenden</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Schulung wird grundsätzlich begrüsst, im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114)
definierte Mussfelder pro Tarifposition (Konten, Betrag, Daten, Fristen...)	Als kritisch erachtet im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114-115)
<i>Rekapitulationen pro Serie kontrollieren</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>regelmässiger Abgleich und Überprüfung des Berechtigungskonzept</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>kontrollierte und eingeschränkte Vergabe der Zugriffsberechtigungen für die Erfassung, Mutation und Freigabe von Fakturadaten</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Funktionentrennung zwischen Fachbereich und Debitorenbewirtschaftung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Schulung wird grundsätzlich begrüsst, mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114)
Maximale Seriendauer bestimmen (3 Tage)	Als kritisch erachtet im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114-115)
Fachbereiche regelmässig prüfen (Schulung)	Schulung wird grundsätzlich begrüsst, im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114)
keine Berechtigung zum Druck provisorischer Rechnungen	Als kritisch erachtet im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114-115)
Kennzeichnung provisorischer Rechnung durch Software	Als kritisch erachtet im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114-115)
Rechtsmittelbelehrung aufdrucken	
Bestätigung bei Änderungen der Debitorenrechnung	
<i>Aufarbeiten und Sichtung sämtlicher Debitorenrechnung und Informationen, inkl. Rücksprache mit Fachbereich</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>

Tabelle 23: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im Debitorenprozess und Inkasso³³⁵

Die SOLL-RKM enthält zehn neue Kontrolltätigkeiten, wovon deren vier durch Barbara Naef begrüsst werden. Die Kontrollstelle erwähnt mindestens eine Kontrolltätigkeit als wichtig für das DFI. Zwei Vorschläge werden nicht kommentiert und die vier automatischen durch die Software auszuführenden Massnahmen werden als kritisch erachtet. Seit Einführung der WOV stellen die Anforderungen an die Software längst eine Herausforderung dar.³³⁶

³³⁴ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 88-90)

³³⁵ Eigene Darstellung in den Interviews ergänzt und verifiziert

³³⁶ Die Quellen dazu sind in der Tabelle SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im Debitorenprozess und Inkasso zu finden.

Abschliessend wird dieselbe SOLL-IST Vergleichstabelle für den Kreditorenprozess aufgezeigt:

SOLL-Kontrolltätigkeit	IST-Stand
<i>Zeichnungsberechtigungen erstellen</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Aufgaben- und Kompetenzordnung erstellen</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Prüfung der Rechnung gemäss Anweisung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>prüfen, ob alle notwendigen Informationen (materielle, formelle Prüfung inkl. Kontierung) für Verbuchung vorhanden sind</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Abgleich Kontierung mit interner Visumsregelung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Überprüfung der Stammdaten pro Kreditorenrechnung</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
einrichten von MUSS-Feldern	Als kritisch erachtet im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114-115)
<i>periodische Überprüfung der Kreditorenstammdaten</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Funktionentrennung zwischen Rechnung erfassen und Zahlung frei geben (automatische Lösung angestrebt)</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
<i>Analyse eingehender Mahnungen</i>	<i>Aktuell vorhanden</i>
Prüfung der Stellvertretung für Genehmigungen	
Sicherstellung der entsprechenden Instruktion der betroffenen Mitarbeiter	Schulung wird begrüsst, im Interview mit Barbara Naef, (04.06.2015, Zn. 114)

Tabelle 24: SOLL-IST Vergleich der Kontrolltätigkeiten im Kreditorenprozess³³⁷

Für den Kreditorenprozess wurden drei für das DFI neue Kontrolltätigkeiten ermittelt. Eine davon wird begrüsst, eine wie im Debitorenprozess erläutert als kritisch erachtet und der Vorschlag, dass die Stellvertretung für Genehmigungen geprüft werden soll, wird nicht kommentiert.

Damit sind die Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse und der gesamte Forschungsprozess der Phase 3 abgeschlossen. Es wurde ein vereinfachtes Modell zum Verständnis von IKS herbeigeführt und direkt auf das interne Kontrollumfeld des DFI angewendet. Weiter wurde der zweite Bereich nach der vereinfachten Darstellung des IKS erarbeitet und anschliessend die zwei ausgewählten IKS-Schlüsselprozesse bearbeitet. Insgesamt konnten einige Inputs zum internen Umfeld genannt und 18 neue Kontrolltätigkeiten vorgebracht werden. Zusätzlich wurde die RKM vorgestellt und spezifisch auf das DFI angepasst.

³³⁷ Eigene Darstellung in den Interviews ergänzt und verifiziert

6 HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN

Dieses Hauptkapitel fasst die Erkenntnisse aus dem Forschungsprozess zusammen und beantwortet die Forschungsfrage. Im ersten Teil werden die theoretischen und qualitativ erforschten Ergebnisse erörtert. Darin werden fassbare Handlungsempfehlungen zu den zwei ausgewählten IKS-Schlüsselprozessen erläutert. Der zweite Teil ordnet den aktuellen Zustand der internen Kontrollen des DFI in einen Reifegrad ein und empfiehlt ein generalisiertes Vorgehen zur Einführung eines IKS im DFI anhand von 10 Leitsätzen.

6.1 SYNTHESE DER BEIDEN AUSGEWÄHLTEN IKS-SCHLÜSSELPROZESSE

Beide im empirischen Teil analysierten und anschliessend bearbeiteten IKS-Schlüsselprozesse erweisen sich als geeignete Analyseobjekte. Es konnten zu beiden Prozessen neue Kontrolltätigkeiten und ein Bedarf in Bezug auf das interne Kontrollumfeld ermittelt werden. Der erste Teil dieses Unterkapitels reflektiert die wesentlichen Themen zum internen Kontrollumfeld und empfiehlt weitere Schritte dazu. Im zweiten Teil werden bestimmte Kontrolltätigkeiten, die im DFI realisiert werden sollen, vorgeschlagen. Es wird vorwiegend auf die Lücke zwischen dem SOLL und IST Zustand eingegangen. Details zu den Aussagen sind im Hauptkapitel zur Bearbeitung der IKS-Schlüsselprozesse zu finden.

6.1.1 Ausbau des internen Kontrollumfelds

In diesem Unterkapitel werden Empfehlungen zum internen Kontrollumfeld des DFI abgegeben.

Verschiedene Verhaltenskodizes liegen für die Gemeindeverwaltung Emmen vor. Diese sind auf der Webseite zu finden. Die ethische Werthaltung und Integrität im DFI wird gelebt. Ebenso wurden Führungsgrundsätze erwähnt, an die sich die Führungspersonen des DFI halten. Diese Dokumente sollten nun im Rahmen eines IKS zentral geführt und bei relevanten organisatorischen Änderungen aktualisiert werden.

Die Mitarbeitenden kennen die aktuellen Visa der Gemeindeverwaltung und deren Bedeutung. Der Stand der Visumsregelung online müsste allenfalls überprüft werden. Aktuell werden die Visa manuell verwaltet und überprüft. Eine digitale Verwaltung oder sogar softwaregestützte Freigaben könnten im Rahmen der Entwicklung des internen Kontrollumfeldes diskutiert werden.

Organisatorisch besteht nicht viel Handlungsbedarf. Die AKV sind für alle Mitarbeitenden geregelt und in den Personaldossiers festgehalten. Im Weiteren sind sie für die übergeordneten Gremien wie den ER, die R&GPK und die Kontrollstelle in eigenen Rechtserlassen festgelegt.

Der Personalbereich, bezogen auf die Mitarbeitenden des DFI, ist gut organisiert. Das DPO kümmert sich um die Anliegen sämtlicher Mitarbeitender. Weiterbildungen werden grundsätzlich begrüsst und

die Kompetenzen in Bezug auf Kontrolltätigkeiten und Risikobewusstsein werden bei der Einstellung eines neuen Mitarbeitenden berücksichtigt.

Einzig die Kooperation mit anderen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung könnte gestärkt werden, bestehen doch einige Risiken aufgrund nicht genügend etablierter Schnittstellen und mangelnder Kommunikation zwischen den verschiedenen Departementen und Bereichen.

Das Kontrollumfeld des DFI ist gut entwickelt. Die Mitarbeitenden sollen über die Existenz und Relevanz des IKS informiert werden. Relevante Dokumente sollten in einer zentralen Liste verwaltet werden. Diese wurde im Unterkapitel 5.2.6 aufgezeigt.

6.1.2 Neue Kontrolltätigkeiten und eine systematische Erfassung

Die aufgearbeitete RKM mit den zwei ausgewählten IKS-Schlüsselprozessen ergab 18 mögliche neue Kontrolltätigkeiten. Einige davon wurden im dritten Interview begrüsst und anderen steht Barbara Naef, die Departementsleiterin Finanzen und Informatik, kritisch gegenüber. Nachfolgend werden die Kontrolltätigkeiten kurz erläutert. Die Zugehörigkeit und Einordnung in ein IKS sind aus den RKM-Abbildungen des fünften Hauptkapitels zu entnehmen. Die Klammer nach dem jeweiligen Kontrollbeschreibung definiert die Risikohöhe. Nachfolgend sind die denkbaren SOLL-Kontrolltätigkeiten fürs DFI in vier Gruppen aufgelistet.

6.1.2.1 Als sinnvoll erachtete Kontrolltätigkeiten (ohne Schulung)

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen den FIREFI-Prozess

Checkliste, bevor ein B&A bewilligt wird (9 - mittel)

Da es beim FIREFI-Prozess um grosse und langfristige Beträge geht, ist eine zusätzliche Checkliste für den Gemeinderat sinnvoll. Sie dient insbesondere zur Absicherung der Entscheidungsträger sowie als Kontrollnachweis für das IKS. Die Checkliste kann erweitert werden und fordert einige zusätzliche Informationen aus dem Fachbereich, wie beispielsweise ob dieser Kredit einer möglichen Finanzstrategie entspricht.

Loyalitätserklärung des Kreditgebers und Kreditnehmers (hoch)

Damit Anschuldigungen und Betrug vermieden werden können, sollen sowohl Kreditgeber als auch Kreditnehmer jährlich Loyalitätserklärungen unterzeichnen. Darin soll erwähnt werden, dass insbesondere auf Seiten der Kreditnehmer keine persönlichen Vorteilnahmen aus den Kreditgeschäften erwachsen sind.

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen insbesondere den FIREFI-Prozess

Regelung zu Geschenken (8 - mittel)

Der Gemeinderat sollte eine Regelung zur Annahme von Geschenken und sonstigen Vorteilen erlassen. Diese Kontrolltätigkeit ist eine unternehmensübergreifende Massnahme und sollte auf der Dokumentencheckliste des internen Kontrollumfeldes aufgeführt sein.

6.1.2.2 Schulungen werden grundsätzlich als sinnvoll erachtet

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen insbesondere den KDBUI-Prozess

Ungenügende Fachkenntnis der Software oder des Prozesses sind ein Dauerthema und stellen Risiken dar. Insbesondere durch eine hohe Fluktuation werden sie verstärkt. Die Schnittstellen zwischen dem DFI und den Fachbereichen sind teilweise problematisch. Die Mitarbeitenden müssten spezifisch auf Fehler aufmerksam gemacht werden und allenfalls sollte eine neue Instruktion oder Schulung dazu folgen. Dies betrifft beispielsweise den Versand provisorischer Rechnungen (6 - mittleres Risiko), die verzögerte Übergabe der Rechnungen aus dem Fachbereich (9 - mittleres Risiko), allgemein formelle und fachliche Fehler bei der Erfassung der Debitorenrechnung (12 - hohes Risiko) und die zu späte Weiterleitung von Kreditorenrechnungen (8 - mittleres Risiko).

6.1.2.3 Kommentarlos zur Kenntnis genommene Kontrolltätigkeiten

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen den FIREFI-Prozess

Ausgefülltes Kreditbegehren gemäss Finanzstrategie und Checkliste (4 - klein)

Die Kreditbegehren, die dem Direktor zur Zeichnung gegeben werden, sind vorgängig auf die Kongruenz mit einer möglichen Finanzstrategie sowie anhand einer Checkliste zu überprüfen. Die Checkliste enthält allfällige Ansprüche und Strategien die im Zusammenhang mit Kreditbegehren berücksichtigt werden sollen. Diese Liste soll mit der Erfahrung wachsen und sich stetig erweitern und entwickeln.

Transparenz und Kontrolle der Kreditberechtigungen (8 - mittel)

Für jede im Kreditdossier aufgeführte Kreditaufnahme, soll festgehalten werden, wer den Kredit beantragt hat. Das Dossier kann jeweils periodisch überprüft werden. Geprüft werden einerseits die Gesamtbeträge im Abgleich mit den Informationen der Banken und andererseits die Korrektheit der Kombinationen der Zeichnungen.³³⁸

³³⁸ Gewisse Kombinationen von Zeichnungsberechtigten dürfen keine Kredite aufnehmen. Bei Unterschriften zu zweien gilt grundsätzlich, dass mindestens Barbara Naef oder Urs Dickerhof zeichnen müssen. Dies unabhängig der ‚zweiten‘ Unterschrift.

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen den KDBUI-Prozess

Rechtsmittelbelehrung aufdrucken (12 - hoch)

Damit der Rechnungsempfänger seine Rechte bezüglich eines allfälligen Einspruches kennt, sollen auf den Debitorenrechnungen eine Rechnungsbelehrung aufgedruckt werden. Dadurch können die Inkassomassnahmen effektiver durchgeführt werden. Sie könnte ebenso auf anderen verbindlichen Dokumenten aufgedruckt werden. Der genaue Text müsste juristisch erarbeitet werden.

Bestätigung bei Änderungen der Debitorenrechnung (mittel)

Wenn die Debitorenrechnung im DFI geändert wird, soll der Fachbereich informiert werden. Dies kann manuell oder mittels technischer Hilfsmittel realisiert werden. Zu den automatisierten Massnahmen steht mehr bei den kritisch erachteten Kontrolltätigkeiten.

Prüfung der Stellvertretung für Genehmigungen (16 - hoch)

Damit in den Ferienzeiten (Sommer und Weihnachten) in den Fachbereichen keine ‚Rechnungsberge‘ entstehen und somit das Risiko von Inkasso Massnahmen gegenüber der Gemeindeverwaltung grösser wird, sollten Stellvertretungen definiert werden, welche die Kreditorenrechnungen bei Abwesenheit des Produktverantwortlichen überprüfen, visieren und zur Zahlung weiterleiten.

Stichprobe von Rechnungen (12 - hoch)

Diese Kontrolltätigkeit definiert, dass Debitorenrechnungen stichprobenartig auf die MwSt. und die Kontierung hin geprüft werden. Mit Hilfe einer Checkliste wäre zusätzlich ein geeigneter Kontrollnachweis vorhanden. Bei aufgedeckten Fehlern sollen weitere geeignete Massnahmen ergriffen werden.³³⁹

6.1.2.4 Als kritisch erachtete Kontrolltätigkeiten

Die nachfolgend genannten Kontrolltätigkeiten betreffen insbesondere den KDBUI-Prozess

Die effektivsten und langfristig kostengünstigsten Kontrolltätigkeiten sind die automatischen präventiven Massnahmen. Trotz der Bedenken zu den technischen Möglichkeiten der Software, sollten diese Optionen abgeklärt werden. Direkte Vorschläge für das DFI sind die Programmierung:

- von Pflichtfeldern, damit wesentliche Datenfelder nicht leer gelassen werden können (4 bis 12, kleines bis hohes Risiko)³⁴⁰,
- von Berechtigungen und Einschränkungen, damit provisorische Rechnungen nur mit offensichtlicher Kennzeichnung gedruckt werden können (6 - mittel),
- von einer maximalen Seriadauer, die verzögerte Serienübergaben verhindert (9 - mittel).

³³⁹ Diese geeigneten Massnahmen können beispielsweise aus den beispielhaften RKM evaluiert werden.

³⁴⁰ Vgl. die Kontrollmatrizen im fünften Hauptkapitel

6.2 EINFÜHRUNG EINES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS

Nachdem im ersten Teil der Handlungsempfehlungen explizite Massnahmen zum internen Kontrollumfeld und mögliche Kontrolltätigkeiten vorgeschlagen wurden, soll im folgenden Unterkapitel der Stand der aktuellen internen Kontrollen des DFI bewertet und einem Reifegrad zugeordnet werden. Anschliessend wird ein auf das DFI abgestimmtes Vorgehen zur Einführung des IKS anhand von 10 Leitsätzen empfohlen.

6.2.1 Einordnung in das Reifegradmodell

Das DFI hat viele Kontrolltätigkeiten sowohl bewusst als auch unbewusst implementiert. Diese sind teilweise durch Software automatisiert, manuell im Prozess integriert oder werden periodisch anhand von Checklisten ausgeführt. Basierend auf den Informationen aus der Recherche und den Interviews kann das DFI zwischen der zweiten und dritten Stufe des Reifegradmodells eingeteilt werden. Dies unter anderem aufgrund der teilweise existierenden Prozessbeschriebe oder zumindest Prozess-Checklisten.³⁴¹ Zusätzlich wird aus der ermittelten RKM klar, dass einige Kontrolltätigkeiten vorhanden und auf die Risiken abgestimmt sind. Schulungen werden den Mitarbeitenden angeboten und fachliche Weiterbildungen werden grundsätzlich ermöglicht. Explizite Schulungen zu Kontrolltätigkeiten werden zwar begrüsst, aktuell aber nicht gefördert. Die drei relevanten Reifegrade aus dem Modell aus dem Grundlagenkapitel sind nachfolgend dargestellt:

Stufe / Reifegrad		Das interne Kontrollsystem / Prozesse / Kontrolltätigkeiten			
		Dokumentation / Standardisiert	Kontrolltätigkeiten	Schulung	Kommunikation
IST	2 - Partiell	wenige	Vorhanden / nicht mit Risiken abgestimmt	wenig	wenig
	3 - Standardisiert	vorhanden	mit Risiken abgestimmt	vorhanden	vorhanden
SOLL	4 - Gesichert	detailliert	mit Risiken abgestimmt	zentrale Koordination, Schulung und regelmässige Berichterstattung	

Tabelle 25: Einordnung des DFI in das Reifegradmodell

Damit die SOLL-Stufe erreicht werden kann, müssen die Prozesse im DFI detaillierter dokumentiert und zentral erfasst werden. Dabei soll die stetige Aktualisierung nicht vernachlässigt werden. Denn ohne Pflege der Dokumentation, sind die Prozessbeschriebe schnell veraltet und können nicht mehr als Grundlage für RKM verwendet werden. Dies trifft im Übrigen auf die Risiken und Folge dessen die Kontrolltätigkeiten zu. Im Bereich Schulungen und Kommunikation besteht insofern Handlungsbedarf, als dass die Kontrolltätigkeiten und Risiken als Teil des IKS betrachtet werden müssen.

³⁴¹ Vgl. den Prozess der Jahresrechnung/BAFIP. Diese sind zwar nicht als Prozess dokumentiert aber die Checkliste enthält alle notwendigen Kontrolltätigkeiten. Weiter: Interview 1 mit James Kalt, (31.03.2015, Zn. 54–56; Zn. 51–79; Zn. 96–97); Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 90–91); Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 159–164; Zn. 166–175; Zn. 211–215; Zn. 225–226)

6.2.2 Vorgehen zur Einführung eines internen Kontrollsystems

Betreffend dem internen Kontrollumfeld ist das DFI gut organisiert. Einige Kontrolltätigkeiten sind längst initiiert und werden periodisch ausgeführt. Es gilt nun darauf aufzubauen und die Prozesse, Risiken und Kontrolltätigkeiten in ein System zu integrieren. Bevor die Fragestellung anhand von 10 Leitsätzen beantwortet wird, werden Bemerkungen zu den vier Hauptzielen abgegeben:

Die Handlungsempfehlungen sollen	
keinen erheblichen Mehraufwand verursachen	Die Kontrolltätigkeiten, die gefunden werden, sollen möglichst prozessnahe und automatisiert ausgestaltet werden. Die verantwortliche Person kann aus dem DFI stammen und zusätzlich eine Doppelfunktion als IKS-Verantwortlicher wahrnehmen. Die Qualität eines IKS steht und fällt mit den eingesetzten Ressourcen und dem Respekt der der Bewirtschaftung von Risiken und Kontrolltätigkeiten entgegen gebracht wird.
den Anforderungen des FHGG gerecht werden	Durch die Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse und deren Bearbeitung werden die Anforderungen aus Artikel 25 erfüllt.
auf das DFI abgestimmt sein	Die Eigenheiten des DFI bezüglich Organisation und Umfeld müssen insbesondere bei der Ermittlung der Kontrolltätigkeiten und der Risikobeurteilung berücksichtigt werden. Eventuell müssten einzelne Prozesse neu überarbeitet und optimiert werden.
ein skalierbares IKS vorschlagen	Die Skalierbarkeit ist gegeben. Einerseits kann das IKS auf die ganze Gemeinde angewendet werden, indem die Ermittlung der Schlüsselprozesse ausgeweitet wird. Sie muss jedoch nicht zwingend nur finanzrelevante Faktoren beinhalten. Andererseits kann das IKS in einem beliebigen Detaillierungsgrad umgesetzt werden. Dies dadurch, dass die Prozesselemente stärker oder schwächer aggregiert werden. Die Bearbeitung der ausgewählten Prozesse dieser Arbeit zeigen auf, dass pro Prozesselement sehr viele Risiken und Kontrolltätigkeiten definiert werden können oder gar keine. <i>Die RKM im Anhang dient als Informationsquelle.</i>

Tabelle 26: Abgleich der Ziele

Für die nachfolgenden 10 Leitsätze dient die folgende vereinfachte Darstellung des IKS:

Internes Kontrollsystem			
Internes Kontrollumfeld (unternehmensspezifisch)			Prozessorientierte Kontrolltätigkeiten
Integrität und ethische Werte	Überwachung	Information und Kommunikation	Prozessermittlung Risikoidentifikation Risikobeurteilung Kontrollermittlung Überwachen der Kontrolltätigkeiten
Guter Führungsstil und Vorbildfunktion			
Entwicklung und Kompetenzen zu den Kontrolltätigkeiten			
Organisationsstruktur			
Personalpolitik und Management			

Abbildung 24: Die zwei Hauptbereiche eines IKS

Wie soll das Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen vorgehen, um ein internes Kontrollsystem einzuführen?

Zur Beantwortung der Leitfrage dient die folgende Abbildung, mit den ersten fünf Leitsätzen:

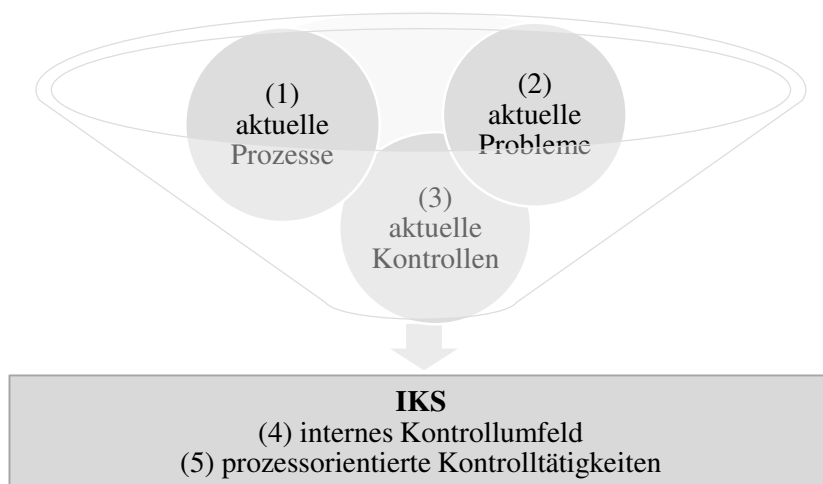


Abbildung 25: Erste fünf Schritte zur Erstellung eines IKS

1. Die dokumentierten Prozesse sollen eindimensional in die vorgegebene RKM eingetragen werden. Es müssen keine neuen Prozesse modelliert oder erfasst werden. Die RKM kann beliebig erweitert werden.
2. Die aktuellen Probleme sollen als Risiken identifiziert und in die RKM gepflegt werden.³⁴² Wenn möglich sollen diese den Prozessschritten oder zumindest dem richtigen Hauptprozess aus dem ersten Leitsatz zugeordnet werden.³⁴³ Dadurch liegt der Fokus auf den aktuellen Problemen.
3. Die aktuellen Kontrolltätigkeiten sollen ebenfalls identifiziert werden und in der RKM den Risiken zugeordnet werden. Damit ist die RKM aktualisiert.
4. Die Dokumentencheckliste soll auf Microsoft SharePoint erstellt werden. Jemand übernimmt die Verantwortung für diese Seite. Speziell die Visumsregelung und die VGIZU sollen regelmässig aktualisiert werden. Die Mitarbeitenden sollen am nächsten Mitarbeiteranlass oder in einzelnen Teamsitzungen darüber informiert werden, dass ein IKS existiert und dass ihre Probleme oder Ideen zur Verbesserung jeweils über die Vorgesetzten gemeldet werden sollen.
5. Die empfohlenen Kontrolltätigkeiten aus dem Unterkapitel 6.1.2 sollen durch Barbara Naef und James Kalt diskutiert und einige davon zur Umsetzung vorbereitet werden.

³⁴² Risiken auf Prozessebene

³⁴³ Vgl. 2.5.2 Relevante Prozesse des Departements Finanzen und Informatik

Mit den ersten fünf Leitsätzen ist das IKS als System erstellt. Die zweiten fünf betreffen die Erweiterung und Optimierungsmassnahmen zur Erreichung der Ziele eines IKS nach FHGG.

6. Die erarbeitete RKM soll auf alle IKS-Schlüsselprozesse erweitert werden. Insbesondere automatische präventive Kontrolltätigkeiten sollen zugeordnet und den beiden Führungspersonen vorgeschlagen werden.³⁴⁴ Dazu dienen verschiedene Risikokataloge die in dieser Arbeit erwähnt werden.³⁴⁵
7. Für das IKS soll eine eigene Seite auf Microsoft SharePoint erstellt werden. Dabei sollen die aktuellen Dokumente zum internen Kontrollumfeld und eine Kommunikationsmöglichkeit für Anliegen integriert werden. Es soll eine Person bestimmt werden, die diese Plattform bewirtschaftet. Die RKM darf jedoch nur durch eine Person angepasst und erweitert werden.
8. Organisatorische Änderungen sollen erkannt und die Auswirkungen für das IKS ermittelt werden. Barbara Naef und James Kalt sollen anhand einer Checkliste einmal im Monat überprüfen ob relevante Änderungen erfolgt sind, die das IKS betreffen. Beispielsweise bei Personalmutationen oder Umstrukturierungen müssen die Verantwortlichkeiten neu definiert und allenfalls die Prozesse neu modelliert werden. Des Weiteren können durch neue Prozesse oder Prozessoptimierung DFI-Prozesse zu IKS-Schlüsselprozessen mutieren.
9. Das gesamte System sollte einmal jährlich überprüft werden. Dies beinhaltet eine strukturierte Analyse der verschiedenen Herleitungen aller Informationen. Angefangen bei der Ermittlung der wesentlichen Positionen der Jahresrechnung und den Kriterien des Vermögensschutzes, über die Ermittlung der IKS-Schlüsselprozesse bis hin zur weiteren Bearbeitung der Prozesse mit Risikobeurteilung und der Ermittlung von Kontrolltätigkeiten. Diese Tätigkeit soll in den Prozess der Jahresrechnung integriert werden. Dabei sollen Barbara Naef und James Kalt zusammen mit dem Verantwortlichen für IKS genügend Zeit einplanen.
10. Falls das IKS sichtbare Erfolge bringt und als Management Instrument akzeptiert wird, soll es längerfristig auf die ganze DFP oder sogar auf die gesamte Verwaltung ausgeweitet werden. Dazu sollen sämtliche Aspekte aus der vereinfachten Darstellung diskutiert und konzeptionell erfasst werden. Eine komplett automatisierte Software-Lösung, die mit der Prozessdokumentation abgeglichen wird, soll in Betracht gezogen werden. Von Anfang an muss die AGIT beigezogen und mittels eines B&A das notwendige Budget beim Gemeinderat beantragt werden.

Wenn sich das DFI an diese 10 Leitsätze hält und bereit ist, einen einmaligen Initialaufwand zu betreiben, kann ein wirksames und wirtschaftliches IKS sichergestellt werden.

³⁴⁴ Aus 6.1.2 geht hervor, dass die automatischen Massnahmen als kritisch erachtet werden. Trotzdem sollen diese überprüft werden, da sie die effizientesten und effektivsten Kontrolltätigkeiten darstellen.

³⁴⁵ Vgl. Kapitel 5.3.5. Ermittlung der Kontrolltätigkeiten

7 SCHLUSSFOLGERUNG UND AUSBLICK

In dieser Arbeit wurde das Vorgehen zur Einführung eines IKS beispielhaft anhand zweier IKS-Schlüsselprozesse aufgezeigt. Vorgängig wurden die IKS-Schlüsselprozesse qualitativ und quantitativ erhoben. Anschliessend wurde vertieft und zwei ausgewählte IKS-Schlüsselprozesse detaillierter bearbeitet. Die Bearbeitung ermittelt einige greifbare Empfehlungen, die das DFI während der Implementierung eines IKS berücksichtigen sollte. Diese Empfehlungen und 10 allgemeine Leitsätze für das DFI wurden abschliessend im letzten Kapitel erörtert.

Insbesondere die Bearbeitung im Rahmen der aktuell verfügbaren Literatur stellt hohe Ansprüche an das Umfeld des IKS. Die Prozesse des DFI müssten allenfalls genauer erhoben werden, damit eine umfassende Erfassung der Risiken und Kontrolltätigkeiten möglich ist. Die aktuelle Prozessdokumentation ist nicht entsprechend entwickelt um eine umfassende Schlüsselprozess-übergreifende Identifikation der Risiken und Ermittlung der dazugehörigen Kontrolltätigkeiten zu tätigen³⁴⁶. Dokumentierte Prozesse und standardisierte Prozessbeschreibungen würden als Nebenprodukt beispielsweise neuen Mitarbeitenden den Einstieg in prozessbasierte Aufgaben erleichtern.³⁴⁷ Aufgrund dieser Einschränkung wurde das Vorgehen nach Köchli als sinnvoll erachtet. Es sieht vor, die bekannten Probleme als Risiken zu definieren und diese den Prozesselementen zuzuordnen. Anschliessend werden Kontrolltätigkeiten zu den Risiken ermittelt und alles systematisch in der RKM erfasst.³⁴⁸

Interne Kontrollsysteme liefern nicht die Lösung für alle Probleme. Jedoch bieten sie einen Ansatz und eine Systematik, um mit Risiken und Kontrollen umzugehen. Wie schon Kotarbinski T. treffend formuliert hat:

„Wo ein Kontrolleur nötig ist, da ist auch ein Kontrolleur des Kontrolleurs nötig.“³⁴⁹

Aufgrund der Tatsachen, dass die Bewirtschaftung der internen Kontrolltätigkeiten zumindest für die öffentliche Verwaltung eine junge Aufgabe darstellt, existieren verschiedene Ansätze und Ideen zur Umsetzung eines IKS. Während sich einige Quellen an die von der Privatwirtschaft herbeigeführten Praktiken wenden, sind andere Autoren der Ansicht, dass die öffentliche Verwaltung gesondert an die Thematik IKS herangeführt werden muss. Öffentliche Institutionen ordnen sich oftmals nicht als wirtschaftlich orientierte Unternehmungen ein, wobei die Verhinderung von Risiken hauptsächlich der Verbesserung von Effizienz und Effektivität, und somit den Kriterien der Wirtschaftlichkeit entsprechen. Darum muss bei Experteninterviews immer berücksichtigt werden, dass die Informationen einerseits als erfahrener Experte und andererseits als Mitarbeitender einer betroffenen Organisation übermittelt werden.

³⁴⁶ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 30–32)

³⁴⁷ Interview 1 mit Barbara Naef, (12.01.2015, Zn. 53–55)

³⁴⁸ Interview mit Alois Köchli, (14.01.2015, Zn. 133–138)

³⁴⁹ Tadeusz Kotarbinski (1886-1946), jugoslaw. Schriftsteller

Die Arbeit grenzt sich insbesondere auf das Vorgehen zur Ermittlung interner Kontrolltätigkeiten und die Erarbeitung eines Systems zu internen Kontrollen ein. Während des Verfassens dieser Arbeit wurden zwei weitere Informationsquellen, die eine hohe Relevanz für ein IKS in der öffentlichen Verwaltung aufweisen, publiziert. Sie befassen sich mit der Ermittlung der Erfolgsfaktoren der Internal Control und bieten eine Praxisanleitung für Gemeinden zur Risikosteuerung. Erkenntnisse zu den Erfolgsfaktoren der Internal Control wurden teilweise verwendet, wobei die Praxisanleitung zur Risikosteuerung aufgrund des Arbeitsfortschrittes nicht einbezogen werden konnte.³⁵⁰

³⁵⁰ Vgl. Hunziker (2015a), (2015b)

LITERATURVERZEICHNIS

- Berner Zeitung (sda). (14.11.12). Ex-Gemeindeschreiber von Wynau muss ins Gefängnis. Online (18.06.2015):
<http://www.bernerzeitung.ch/region/emmental/ExGemeindeschreiber-von-Wynau-muss-ins-Gefaengnis/story/25500197>
- Braunschweiler, M. (2014). Das interne Kontrollsystem der Stadt Zürich. Konzept, Aufbau und Erfahrungen mit einem breit angelegten IKS sowie Abstimmung zum Risikomanagement. Online (17.06.2015):
http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=a14_0996
- Bundesamt für Statistik. (2013). Ständige Wohnbevölkerung. Webseite. Online (21.01.2015):
<http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/data/01.html>
- Bungartz, O. (2014). Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS). Steuerung und Überwachung von Unternehmen (4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage). Berlin: Schmidt, Erich.
- Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, SRS-CSPCP (Hrsg.). (2015a). Fachempfehlung Nr. 20. Musterfinanzhaushaltgesetz. Online (22.06.2015):
[http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/ed6f7e242e9019a7c12569ff0038e8f9/a78ff96571bb620bc1257afe006b3fdb/\\$FILE/FE%2020-2.pdf](http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/ed6f7e242e9019a7c12569ff0038e8f9/a78ff96571bb620bc1257afe006b3fdb/$FILE/FE%2020-2.pdf)
- Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, SRS-CSPCP (Hrsg.). (2015b). Webseite. Online (16.06.2015):
<http://www.srs-cspcp.ch/>
- Deming, W. E. (1986). Out of the crisis. Cambridge, Mass.: Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study.
- Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen. (2013). Jahresbericht Finanzen und Personelles. Finanzen (Buchhaltung / Inkasso).
- Departement Finanzen und Informatik der Gemeinde Emmen. (2015). Neue Projekte / 2015 - 2018. Budget 2015.
- Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen. (2015a). Budget-, Aufgaben- und Finanzplanung 2015. BAFIP2015 - Produktgruppenteil.
- Direktion Finanzen- und Personelles der Gemeinde Emmen. (2015b). Jahresrechnung 2014. Emmen.
- Eidgenössische Finanzkontrolle (Hrsg.). (2007). Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS) (2. Aufl.). Oktober. Online (21.01.2015):

http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/audit_letters/Broschuere_IKS_d.pdf

Eidgenössische Finanzmarktaufsicht, F. (Hrsg.). (2015). Basler Ausschuss für Bankenaufsicht (BCBS). Online (16.04.2015):

<http://www.finma.ch/d/finma/internationales/gremien/basel/seiten/default.aspx>

Entwurf: Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden, [FHGG. Kanton Luzern, (2014)

Eppenberger, R. (2014). Strategische Prüfungsplanung einer Gemeinderevision. Komplexität der Jahresrechnung erfordert sorgfältige Planung. Online (11.06.2015):

http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=a14_986

Finanzdirektion des Kantons Luzern, lu.ch (Hrsg.). (2015). HRM2 FAQ. Online (21.01.2015):

http://www.lu.ch/verwaltung/FD/projekte_themen/fd_starklu/fd_starklu_faq

Förschle, G. (2004). Wirtschaftsprüfung und interne Revision. Heidelberg: Verl. Recht und Wirtschaft.

Frei, U. & Rüth, S., Das OBT Magazin (Hrsg.). (2010). IKS als Optimierungswerkzeug und Informationsquelle. Gemeinde Praxis: 9/10. Online (22.06.2015):

http://www.obt.ch/fileadmin/user_upload/obtch/GemeindePraxis_2010_IKS_als_Optimierungswerkzeug_und_Informationsquelle.pdf

Freiburger Nachrichten (cf). (27.10.10). Veruntreuung: Dienstchef entlassen. Online (18.06.2015):

<http://www.freiburger-nachrichten.ch/print/archiv-grossfreiburg/veruntreuung-dienstchef-entlassen>

Gemeinde Emmen. (2015a). Organigramm der Gemeinde Emmen. Online (24.06.2015):

http://www.emmen.ch/Organigramm_Gemeindeverwaltung_Emmen_2015_20150601.pdf

Gemeinde Emmen. (2015b). Webseite. Online (23.06.2015):

www.emmen.ch

Gemeindegesetz, [Nr. 150] vom 01.07.2014. Kanton Luzern, (04.05.2004):

<http://srl.lu.ch/frontend/versions/1903>

Handbuch Rechnungswesen für Luzerner Gemeinden, [RRB Nr. 1276] vom 01.01.2013. Konferenz der Regierungsstatthalter des Kantons Luzern, (14.11.2006)

Hirschi, B. (2011). IKS - das interne Kontrollsystem. Verstehen, einführen, umsetzen. Muri bei Bern: Cosmos Verlag.

Hofmann, E. (2004). Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Wissenschaftsdisziplin. Zur Diskrepanz von Wissenschaft und Praxis bei der Erarbeitung von Gestaltungsempfehlungen (1. Aufl.).

- Hubacher, I. & Reto, G., Amt für Gemeinden (Hrsg.). (2012). Die St. Galler Gemeinden führen das IKS ein. 6. Online (21.01.2015):
http://www.chgemeinden.ch/wAssets/docs/fachartikel/deutsch/organisation/2012/12_06-Internes_Kontrollsystem.pdf
- Hunkeler, Y., Der Schweizer Treuhänder (Hrsg.). (2009). Aufbau eines IKS in öffentlichen Verwaltungen. Einführung in Kantonen und Gemeinden. 8. Online (21.01.2015):
<http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=2c4a1e31-3dfa-4649-8348-894cda5611fe>
- Hunziker, S. (2015a). Erfolg der Internal Control. Eine empirische Analyse aus Sicht des Managements. Dissertation der Universität St. Gallen (HSG).
- Hunziker, S. (2015b). Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten. Risikomanagement und IKS für Schweizer Gemeinden (1. Aufl. Auflage). Bern: Haupt.
- Hunziker, S., Grab, H., Dietiker, Y. & Gwerder, L. (2012). IKS-Leitfaden: internes Kontrollsystem für Gemeinden (1 Auflage), 1 Auflage: Haupt. Online (22.06.2015)
- Hunziker, W. (2009). IKS mit COSO. am Beispiel einer Stadt. Finanzkontrolle des Kantons Zug. Online (22.06.2015):
http://www.voefrw.ch/d/downloads/publikationen/frw/IKS_COSO_Walter_Hunziker_d.pdf
- Hüscher, B., Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (Hrsg.). (2011). IKS - Praxishilfe. Leitfaden zur Umsetzung des IKS in kleinen und mittleren Gemeinden. Hüscher Gmür + Partner AG. Online (24.05.2015):
https://www.google.ch/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vs.ch%2FNavigData%2FDS_23%2FM25791%2Fde%2FIKS%2520-%2520%2520Praxishilfe%2520-%2520Leitfaden%2520zur%2520Umsetzung%2520des%2520IKS%2520-%2520Brosch%25C3%25BCre.pdf&ei=0Y-KVavAMYGIsgHGhYHIDw&usg=AFQjCNGUeXI7id4jXpDjUDrVgG2mOyTqlQ&sig2=Ck5nlx6iUbLnS5ngq9W4Nw&bvm=bv.96339352,d.bGQ
- INOTSAI, Richtlinienkomitee für die interne Kontrolle (Hrsg.). (2004). INOTSAI Richtlinien für die internen Kontrollnormen im öffentlichen Sektor. Online (19.06.2015):
https://www.stadt-zuerich.ch/content/dam/stzh/portal/Deutsch/Finanzkontrolle/Weitere%20Dokumente/INTOSAI_IKS_Richtlinien_COSO.pdf
- Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden, INOTSAI, Richtlinienkomitee für die interne Kontrolle (Hrsg.). (2015). Über uns. Webseite. Online

(17.06.2015):

<http://www.intosai.org/de/ueber-uns.html>

Kanton Luzern (Hrsg.). (2014). Vernehmlassungsbotschaft FHGG. zum Entwurf eines Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden.

Kanton Luzern. (2006). Prozessgliederungsplan. Online (14.06.2015):

<http://www.comform.ch/gecko/docs/prozessgliederung.pdf>

Klinger, M. A. & Klinger, O. (2009). Das interne Kontrollsystem im Unternehmen. Checklisten, Organisationsanweisungen, Praxisbeispiele und Muster-Prüfberichte (2. Auflage). München: Vahlen.

Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren. (2008). Handbuch, Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden. HRM2. Online (16.06.2015)

KPMG, KPMG (Hrsg.). (2010). Nachhaltigkeit Interner Kontrollen. KPMG Umfrage bei Schweizer Unternehmen 2010. Online (09.06.2015):

https://www.kpmg.com/CH/de/Library/Articles-Publications/Documents/Advisory/pub_20101027_IKS_Nachhaltigkeit_Umfrage_DE.pdf

Lamnek, S. (1993). Qualitative Sozialforschung (2. überarbeitete Auflage). Weinheim: Beltz; Psychologie Verlags Union.

Lehmann, U. (2009). Internes Kontrollsystem (IKS) in der Umsetzung. Ein risikobasiertes Gestaltungskonzept für mittelgroße Unternehmen. Zürich [u.a.]: Schulthess.

McNally, S. J. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. One Approach to an effective Transition. COSO. Online (22.06.2015):

http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf

Microsoft Office Support. (2015). INDIREKT-Funktion. Online (17.06.2015):

<https://support.office.com/de-de/article/INDIREKT-Funktion-474b3a3a-8a26-4f44-b491-92b6306fa261>

Näf, M. & Mieg, H. (2005). Skript; Experteninterviews. in den Umwelt- und Planungswissenschafteneine Einführung und Anleitung. Eidgenössische Technische Hochschule Zürich. :

http://www.mieg.ethz.ch/education/Skript_Experteninterviews.pdf

Nay, M., Der Schweizer Treuhänder (Hrsg.). (2009). Risikomanagement und IKS in öffentlichen Verwaltungen. Parallelen zur Privatwirtschaft (8. Aufl.). Online (22.06.2015):

<http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=a143a11b-9c93-4fc2-a921-2804815c0e12>

- Neue Zürcher Zeitung (hoh). (08.06.06). Gemeinde Herznach geprellt. Früherer Gemeindeschreiber veruntreute 4,6 Millionen Franken. Online (18.06.2015):
<http://www.nzz.ch/newzzEO6NU8PR-12-1.37897>
- Object Management Group (Hrsg.). (2015). Business Process Model and Notation. Online (16.06.2015):
<http://www.bpmn.org/>
- OECD (Hrsg.). (1993). Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, 6th edition. Forschung und Entwicklung: Definitionen und Konventionen. Online (12.06.2015):
<http://www.sbfi.admin.ch/php/modules/mediamanager/sendobject.php?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnJ6IzdeIp96km56VIWxtm5dOqdayYLGH4tjTy4am06iDf76Af4SN0NTY0oau3aWWpI3Iy5Wn6A-->
- Paulk, M. C., Curtis, B., Chrissis, M. B. & Weber, C. V., Carnegie Mellon University (Hrsg.). (1993). Capability Maturity Model SM for Software, Version 1.1. CMMI. Software Engineering Institute. Online (19.06.2015):
<http://www.sei.cmu.edu/reports/93tr024.pdf>
- Pfaff, D. & Ruud, F. (2011). Schweizer Leitfaden zum internen Kontrollsystem (IKS) (5. überarbeitete Auflage). Zürich: Orell Füssli.
- Prüfstandard 890, Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems, [PS890. Schweizer Treuhand-Kammer, (17.12.2007):
http://www.treuhandswiss.ch/documents/PS_890.pdf
- PWC (Hrsg.). (2005). Neue Anforderungen an Unternehmen und Prüfer. Änderungen im Gesellschaftsrecht und Einführung einer Revisionsaufsicht. Online (22.06.2015):
https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_ass/pwc_rag_anforderungen_d.pdf
- PWC. (2007). Internes Kontrollsystem. Führungsinstrument im Wandel. Online (19.06.2015)
- Rautenstrauch, T. & Hunziker, S. (2011). Internes Kontrollsystem. Perspektiven der Internen Kontrolle. Zürich: WEKA.
- Regionaljournal Aargau Solothurn (jagm). (04.06.14). Teufenthal: Finanzverwalter hat 1,7 Millionen veruntreut. Online (18.06.2015):
<http://www.srf.ch/news/regional/aargau-solothurn/teufenthal-finanzverwalter-hat-1-7-millionen-veruntreut>
- Reglement für das Interne Kontrollsystem, [IKS-Reglement 172.170] vom 13.04.2011. Stadt Zürich, (13.04.2011):
file:///C:/Users/Benjamin/Downloads/172.170_Reglement%20f%C3%BCr%20das%20Interne%20Kontrollsystem%20V1.pdf

- Renggli, K. (2009). Risikobeurteilung im Anhang. Die Unsicherheit in Bezug auf die Durchführung und Offenlegung der Risikobeurteilung ist gross – ein pragmatischer Ansatz mit dem Umgang des neuen Prüfungsgegenstandes in der Praxis. Online (11.06.2015)
- Saldern, M. v. (1992). Qualitative Forschung – quantitative Forschung. Nekrolog auf einen Gegensatz.
- Schmidt, L. H. (2006). Technologie als Prozess. Eine empirische Untersuchung organisatorischer Technologiegestaltung am Beispiel von Unternehmenssoftware. Dissertation der freien Universität Berlin. Online (12.06.2015):
http://www.diss.fu-berlin.de/diss/receive/FUDISS_thesis_000000002221
- Schweizer Treuhand-Kammer. (2006). IKS-Positionspapier der Treuhand-Kammer. Berücksichtigung des internen Kontrollsystems in der Abschlussprüfung – Änderungen Obligationenrecht. Online (20.06.2015):
<http://www.kmuratgeber.ch/docs/IKS-Treuhandkammer.pdf>
- Schweizer Treuhand-Kammer. (2014). Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung. Band "Buchführung und Rechnungslegung". Zürich: Treuhand-Kammer.
- Schweizerische Eidgenossenschaft (Hrsg.). (2015). Gesetzliche Vorschriften zum Risikomanagement. www.kmu.admin.ch. :
<http://www.kmu.admin.ch/finanzielles/03705/03752/index.html?lang=de>
- Schweizerisches Obligationenrecht, [OR] vom 01.07.2014. Der Bundesrat, (30.03.1911):
<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html>
- Shukla, P. (2008). Essentials of Marketing Research: Ventus Publishing ApS.
- SKOPOS, Institut für Markt- und Kommunikationsforschung GmbH (Hrsg.). (2015). Desk Research. Online (24.06.2015):
https://download.skopos.de/methoden/desk-research/SKOPOS_Desk_Research.pdf
- Stadt Zürich, Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) (Hrsg.). (2007). Interne Kontrollsysteme. in Wirtschafts- und Verwaltungsunternehmungen. Online (22.06.2015):
<https://www.stadt-zuerich.ch/content/dam/stzh/portal/Deutsch/Finanzkontrolle/Weitere%20Dokumente/IKS.pdf>
- Stadt Zürich, Stadt Zürich (Hrsg.). (2015). Zahlen, Fakten und Firmenportrait. Webseite. Online (12.06.2015): <https://www.stadt-zuerich.ch>
- Thomet, M. P. (2007). Integrierte Vertriebssteuerung im Mehrkanalvertrieb von Banken. Entwicklung einer idealtypischen Konzeption eines Kennzahlensystems. Dissertation der Universität St. Gallen (HSG).
- Ulrich, H. (1984a). Management. Bern u.a.: Haupt.

- Ulrich, H. (1984b). Die Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Sozialwissenschaft und Zum Theorie- und Praxisbezug der Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Wissenschaft. Gesammelte Schriften (Band 5). Bern/Stuttgart/Wien: Haupt.
- Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz (Hrsg.). (2007). Vernehmlassung Entwurf Prüfungsstandard zur Prüfung des Existenz des Internen Kontrollsystems (IKS). Online (22.06.2015):
http://www.swissholdings.ch/fileadmin/kundendaten/Dokumente/Archiv_Vernehmlassungen-Rechnungslegung/07-09-28_CL_SH__PS_IKS.pdf
- Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen, Zaugg, R. (Mitarbeiter), Eidgenössisches Finanzdepartement EFD (Hrsg.). (2009). IKS-Leitfaden. Arbeitshilfen. Eidgenössische Finanzverwaltung. Online (14.06.2015):
<http://www.voefrw.ch/d/publikationen/arbeitshilfen.html>
- Verfassung des Kantons Luzern, [131.213] vom 01.01.2008. Der Grosse Rat, (17.06.2007):
<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20072702/index.html>
- Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden, [Nr. 602] vom 01.01.2011. Kanton Luzern, Verordnung über die gemeindeinternen Zuständigkeiten und die Unterschriftsberechtigung, [VGIZU] vom 03.07.2007. Gemeinde Emmen.
- Visumsregelung der Gemeindeverwaltung Emmen. , Gemeinde Emmen, (2015):
http://www.emmen.ch/de/rechtserlasse/dokumente/Visumsregelung_15.01.2015.pdf
- von Malottke, M. (2010). Das Interne Kontrollsystem aus Prozessperspektive. Online (22.06.2015):
ftp://ftp.software.ibm.com/software/at/data/cognos/download/di_von_malottke-_deloitte.pdf
- Widmer, D. & Pfyffer, H.-U., KPMG (Hrsg.). (2004). Corporate Governance. Teil 6: Interne Kontrolle. Online (22.06.2015):
http://www.sgvw.ch/d/dossiers/Documents/dossier_22_pfyffer_handbuch.pdf
- Winter, S., Universität Mannheim (Hrsg.). (2000). Quantitative vs. Qualitative Methoden. Psychologie. Online (12.06.2015):
http://nosnos.synology.me/MethodenlisteUniKarlsruhe/imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nquantitative_vs_qualitative_methoden_b.html
- Yin, R. K. (Hrsg.). (2003). Case Study Research. Design and Methods (Applied social research methods series, v. 34, Volume 5). Thousand Oaks: Sage Publications. Online (12.06.2015)
- Zimmermann, P. (06.03.14). Griff in die Gemeindekasse: Die ehemalige Leiterin Finanzen gibt alles zu. Online (18.06.2015):
<http://www.aargauerzeitung.ch/aargau/brugg/griff-in-die-gemeindekasse-die-ehemalige-leiterin-finanzen-gibt-alles-zu-127751671>

ANHÄNGE

	Beschreibung	Datum
Anhang 1	Kick-Off Protokoll (Hunziker Stefan)	21. November 2014
Anhang 2	Interview mit Barbara Naef	12. Januar 2015
Anhang 3	Interview mit Alois Köchli	14. Januar 2015
Anhang 4	Interview mit James Kalt	31. März 2015
Anhang 5	Interview mit Barbara Naef	6. Mai 2015
Anhang 6	Interview mit James Kalt	14. Mai 2015
Anhang 7	Interview mit Barbara Naef	4. Juni 2015
Anhang 8	Zusammengefasste Teilprozesse des KDBUI	
Anhang 9	Prozessdokumentationen FIREFI	
Anhang 10	Prozessdokumentationen Kreditorenprozess	
Anhang 11	Prozessdokumentationen Debitorenprozess inklusive Inkasso	

Tabelle 27: Auflistung der Anhänge

EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre an Eides statt,

dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den benutzten Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe und,

dass ich die Urheberrechtsbestimmungen der Hochschule Luzern respektieren werde.

Luzern, im Juni 2015