
Einführung in die Prüfung eines „fachlichen“ Internen Kontrollsystems (IKS)

Kerstin Nöh/Gerda Möllers

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Herausgeber

Landschaftsverband Westfalen-Lippe

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Piusallee 7

48133 Münster

Telefon: 0251 591-5361

Telefax: 0251 591-227

E-Mail: rechnungspruefungsamt@lwl.org

Internet LWL: www.lwl.org

Internet LWL-Rechnungsprüfungsamt: www.lwl-rpa.de

Bearbeitung

Kerstin Nöh

Prüferin im LWL-Rechnungsprüfungsamt und Prozessmanagerin (IHK)

Gerda Möllers

Prüferin im LWL-Rechnungsprüfungsamt

Bearbeitungsstand

12.01.2022

Urheberrecht

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung der Leitung des LWL-Rechnungsprüfungsamtes. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1 Einleitung	1
2 Definition und Rechtsgrundlagen des IKS	2
2.1 IKS als Teil des Risikomanagements	2
2.1.1 Definition Risikomanagement	4
2.1.2 Situation in der öffentlichen Verwaltung	5
2.1.3 Risiken in der öffentlichen Verwaltung	7
2.1.4 Abgrenzung zwischen IKS und Fraud	9
2.2 Grundlagen interner Kontrollsysteme	10
2.2.1 Definition und Ziele eines IKS	10
2.2.2 Rechtsgrundlagen des IKS	11
2.2.2.1 Rechtlich selbständige juristische Personen mit Gemeindebeteiligung	12
2.2.2.2 Rechtlich unselbständige eigenbetriebsähnliche Einrichtungen	12
2.2.2.3 Kernverwaltung (Bereich Haushaltswirtschaft)	13
2.2.2.4 Kernverwaltung (Bereich außerhalb der Haushaltswirtschaft)	13
2.3 IKS-Schablone	13
2.4 Prinzipien interner Kontrollsysteme	16
2.5 Ideales und wirksames IKS	17
2.6 Rahmenstruktur nach COSO	18
3 Die Bedeutung eines fachlichen IKS	19
3.1 Mehrwert des IKS	19
3.2 Grenzen des IKS	20
4 Die Prüfung eines fachlichen IKS durch die Rechnungsprüfung	21
4.1 Soll-Darstellung	21
4.2 Ist-Darstellung	23
4.2.1 Prozessidentifikation	23
4.2.2 Erhebung der bestehenden Regelungen, Verfahren und Maßnahmen	25
4.2.3 Risikoidentifizierung und -beurteilung	25
4.2.4 Definition des Kontrollbedarfs	28
4.2.5 Information und Kommunikation	30
4.3 Stufenmodell zur Beurteilung des IKS	31
4.4 Ausarbeitung von Verbesserungsvorschlägen	34
5 Schlussbemerkung	34

Literaturverzeichnis

Bungartz, Oliver: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS) – Steuerung und Überwachung von Unternehmen, Erich Schmidt Verlag, 6. Auflage, Berlin 2020

Hunziker, Stefan et al.: IKS-Leitfaden – Internes Kontrollsystem für Gemeinden, Haupt Verlag, Bern, 2012

Hunziker, Stefan et al.: Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten, Haupt Verlag, Bern, 2015

Brünger, Christian: Erfolgreiches Risikomanagement mit COSO ERM, Erich-Schmid-Verlag, Berlin, 2009

Jenal, Ladina: Internal Control – Theoretisches und Empirisches zum ganzheitlichen Zusammenwirken der Control-Funktionen, Difo-Druck GmbH, Bamberg, 2006

Nicolini: 5 vor Internes Kontrollsystem, NWB Verlag, 2. Auflage, Herne, 2017

Romeike, Frank: Risikomanagement, Springer Gabler, Wiesbaden, 2018

Glinder, Peter: Kommunales Chancen- und Risikomanagement. In: Der Gemeindehaushalt 11/2008, S. 241 - 252, Verlag Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Hunziker, Stefan: Risikomanagement und Interne Kontrolle in Schweizer Gemeinden“, in „Der Schweizer Treuhändler“ 04/2014

Meissner, J.-O. und Heike, Michael: Risikomanagement? Ja, aber bitte integriert!, in: Innovative Verwaltung, 1-2/2021

Horváth, Péter und Reichmann, Thomas (Hrsg.): Vahlens Großes Controllinglexikon, 2. Auflage, Verlag C. H. Beck und Verlag Franz Vahlen, München 2003

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Hunziker, Stefan und Rautenstrauch, Thomas: Entwicklung und Integration interner Prozesskontrollen, im Internet unter URL: http://www.weka-finanzen.ch/praxisreport_view.cfm?nr_praxisreport=164

Hunziker, Stefan und Rautenstrauch, Thomas: Risikomanagement und Internes Kontrollsystem, im Internet unter URL: http://www.weka-finanzen.ch/praxisreport_view.cfm?nr_praxisreport=564

Institut der Rechnungsprüfer (IDR): IDR Prüfungsleitlinie 200 – Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen vom 17.02.2009

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW): IDW Prüfungsstandard 261 – Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken vom 09.09.2009

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW): IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n. F.). In: IDW-Fachnachrichten 2012, Tz. 20

KPMG: Audit Update Internes Kontrollsystem und Risk Management – Stand der Diskussion und Umsetzungsempfehlung, Schweiz 2007, im Internet unter URL: www.sgww.ch/d/dossiers/.../dossier_22_kpmg_iks.pdf

Lück, Wolfgang: Elemente eines Risiko-Managementsystems – Die Notwendigkeit eines Risiko-Managementsystems durch den Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG). In: Der Betrieb, Heft 1/2 (1998), S. 8 – 14

PriceWaterhouseCoopers: Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, im Internet unter URL: http://www.pwc.ch/user_content/deitor/files/publ_ass/pwc_iks_fuehrungsinstrument_wandel_06_d.pdf

Reus, Andreas und Mühlhausen, Peter: Öffentliche Finanzkontrolle durch unabhängige Rechnungshöfe – Rechtsgrundlagen und Prüfungsmethodik. In: Verwaltungsrundschau, 56. Jg. (2010), Heft 1, S. 1-11

Schwarting, Gunnar: Risikomanagement – Von der Analyse zur vorausschauenden Gestaltung. In: Verwaltung und Management, 12. Jg. (2006), Heft 5, S. 232-238

Schwarting, Gunnar: Risikomanagement in Kommunen, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2015

VERPA: Qualitätsmanagement-Konzept für die örtliche Rechnungsprüfung – Eine Praxishilfe, 2009

Quellenverzeichnis

URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Reifegradmodell>.

URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/prozessabhaengigkeit.html>.

URL: http://www.orghandbuch.de/OHB/DE/Organisationshandbuch/2_Vorgehensmodell/23_Hauptuntersuchung/231_IstErhebung/isterhebung-node.html

URL: <https://www.haub-seminare.de/internes-kontrollsystem/>

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Corporate Governance (CG), Risikomanagement (RMS) und Interne Kontrolle (IKS).....	2
Abbildung 2: Abgrenzung IKS und Risikomanagement.	4
Abbildung 3: Top 20 der Risiken.....	7
Abbildung 4: Fraud-Triangle.	9
Abbildung 5: IKS-Schablone.....	14
Abbildung 6: LWL-RPA IKS-Kompass.....	15
Abbildung 7: Einfluss von COSO auf IDW PS 261.	18
Abbildung 8: Risikomatrix.	27
Abbildung 9: IKS-Wirksamkeitsmodell, eigene Darstellung.....	32
Abbildung 10: Soll-Ist Vergleich eines Wirksamkeitsmodells.....	33

Abkürzungsverzeichnis

ADV	Automatisierte Datenverarbeitung
AktG	Aktiengesetz
bzw.	beziehungsweise
DV	Datenverarbeitung
EigVO	Eigenbetriebsverordnung
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GO	Gemeindeordnung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
IDR	Institut der Rechnungsprüfer
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnik
LWL	Landschaftsverband Westfalen-Lippe
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NRW	Nordrhein-Westfalen
PS	Prüfungsstandard
QM	Qualitätsmanagement
RPO	Rechnungsprüfungsordnung

1 Einleitung

„Es kommt nicht darauf an, woher der Wind weht, sondern wie Du die Segel setzt!“ (Seefahrerweisheit)

Aufgrund rechtlicher Änderungen und Neuerungen in der GO NRW und KomHVO ist nun die Verpflichtung der örtlichen Rechnungsprüfung zur Prüfung der Wirksamkeit interner Kontrollen im Rahmen des internen Kontrollsystems vorgeschrieben (§ 104 Abs. 1 Nr. 6 GO NRW, § 32 KomHVO). Die Rechnungsprüfung entfernt sich aufgrund neuer Aufgaben immer mehr von der reinen Prüfung der Rechnung hin zu einem modernen Dienstleister und Nutzenstifter für die geprüfte Stelle. Der Nutzen setzt insbesondere dort an, wo prozessinhärente Risiken mit Unterstützung der örtlichen Rechnungsprüfung aufgedeckt und anhand von adäquaten Maßnahmen und Kontrollen auf ein für die Behörde akzeptables Niveau verringert werden können.

Gemäß § 75 Abs. 1 Gemeindeordnung NRW (GO NRW) hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Ein funktionsfähiges IKS kann der öffentlichen Verwaltung helfen, dieses Ziel zu erreichen und einen Verlust an Ressourcen zu vermeiden. Es unterstützt die Sicherstellung einer verlässlichen finanziellen Berichterstattung sowie die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften zur Vermeidung von Reputationsschäden und anderen Konsequenzen.¹

In vielen Behörden wird aktuell unterschieden zwischen einem IKS-Haushaltswirtschaft und einem fachlichen, aufgabenspezifischen IKS. Das IKS-Haushaltswirtschaft, welches seine gesetzliche Verankerung in § 23 der Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen findet, fällt beim LWL in den Zuständigkeitsbereich der LWL-Finanzabteilung, wohingegen die Einführung eines fachlichen IKS primär Aufgabe der einzelnen Fachabteilungen ist. Vorliegendes Skript bezieht sich im Wesentlichen auf Ausführungen zu einem **fachlichen** IKS.

Alle Dokumente werden ständig aktualisiert und beziehen sich vorrangig auf die Rechtslage und Praxis in Nordrhein-Westfalen und beim Landschaftsverband Westfalen-Lippe.

Thomas Streffing

Leiter des LWL-Rechnungsprüfungsamtes

¹ Vgl. Bungartz: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS), S. 33.

2 Definition und Rechtsgrundlagen des IKS

„Das Messbare messen, das nicht Messbare messbar machen.“ (Galileo Galilei)

2.1 IKS als Teil des Risikomanagements

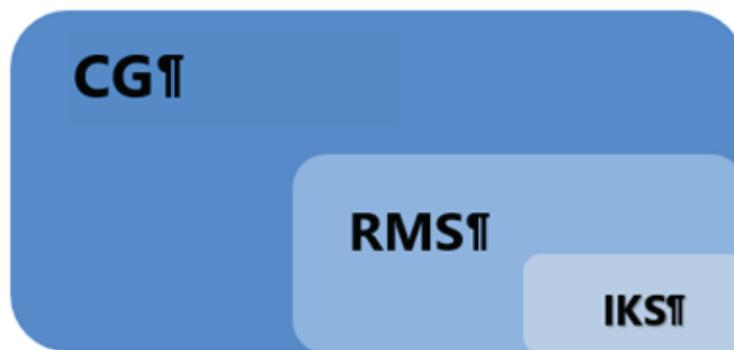


Abbildung 1: Corporate Governance (CG), Risikomanagement (RMS) und Interne Kontrolle (IKS).

Quelle: Eigene Darstellung

Sowohl das Risikomanagement als auch das interne Kontrollsystem sind Teilmenge des Corporate Governance Bereiches.

Corporate Governance umfasst hierbei alle Instrumente, die eine transparente und verantwortliche Unternehmensführung ermöglichen. Die Leitung und Überwachung eines Unternehmens soll durch spezielle Verhaltensgrundsätze ermöglicht werden.

Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) ist eine freiwillige Selbstverpflichtung und fordert u. a. die Einrichtung eines angemessenen Risikomanagements, Risikocontrollings und eine geeignete Informationspolitik in Unternehmen. Durch diese Maßnahmen soll eine zusammenfassende, transparente Darstellung von Gesetzesvorschriften erfolgen, welche durch eigene Standards ergänzt werden soll.²

² Vgl.: Nicolini, 5 vor Internes Kontrollsystem, S. 35.

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Das **Risikomanagement** soll als laufender, vorausschauender und zielgerichteter Prozess verstanden werden, welcher auf die Erfüllung der Gemeindeziele ausgerichtet ist. Somit umfasst das Risikomanagement grundsätzlich folgende Gemeindeziele:

- Transparenz bezüglich Chancen und Gefahren schaffen
- vorausschauende Führung ermöglichen
- systematischen und bewussten Umgang mit Risiken als Führungsaufgabe wahrnehmen
- Ziele besser und zuverlässiger erreichen
- Risikokosten optimieren
- verbesserte Früherkennung von Risiken ermöglichen
- Akzeptanz des staatlichen Handelns durch Risikodialog mit Anspruchsgruppen erhöhen
- „Compliance“ und „Good Public Corporate Governance“ gewährleisten³

Im Bereich der Zielerreichung finden sich einige Gemeinsamkeiten zum **Internen Kontrollsystem**, aber auch wesentliche Unterschiede. Das interne Kontrollsystem konzentriert sich auf eher operative Risiken der Gemeinde, wie beispielsweise mangelhafte Prozesse oder fehlerhafte Systeme. Das umfassende Risikomanagement befasst sich eher mit existenzbedrohenden Risiken oder Risiken mit hohem Schadenspotential.⁴

Die größeren Unterschiede zwischen den beiden Elementen lassen sich in der folgenden Tabelle gut zusammenfassen:

³ Vgl.: Hunziker, Stefan et al., Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten, S. 37.

⁴ Vgl.: Hunziker, Stefan et al., IKS-Leitfaden, S. 31.

	IKS	Risikomanagement
Zentrale Systemfragen aus Sicht der Unternehmensleitung	<p>Welches sind die Kernelemente des internen Kontrollsystems des Unternehmens (Dokumentation)?</p> <p>Verfügen alle wesentlichen Prozesse über effektive interne Kontrollen (Wirksamkeit)?</p>	<p>Entspricht das Risikomanagement den geltenden gesetzlichen Vorschriften und aktuellen Standards in der Praxis?</p> <p>Ist das Risikomanagement in der Lage die für das Unternehmen wesentlichen Risiken zu erkennen?</p>
Zielsetzung	Sicherheit, Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit in den operativen Prozessen.	Erkennen und Reduzieren, Verlagern, Vermeiden oder Akzeptieren von Risiken, die das Erreichen der Unternehmensziele gefährden.
Betrachtungshorizont	Gegenwarts- und Vergangenheitsorientiert	Zukunftsorientiert
Risikobewertung	Qualitativ und in der Regel eindimensional (nur Auswirkung)	In der Regel quantitativ und zweidimensional (Eintrittswahrscheinlichkeit und Auswirkung) sowie ggf. +/- Betrachtung
Prozessverantwortung im Unternehmen	<p>Die IKS-Verantwortung liegt in der Regel im Bereich Rechnungswesen oder bei der internen Revision.</p> <p>Der „IKS-Manager“ sollte vom Typ „Buchhalter“ sein.</p>	<p>Die Prozessverantwortung liegt in der Regel bei einer eigenständigen Stabsstelle, im Controlling oder bei der internen Revision</p> <p>Der Risikomanager sollte vom Typ „Unternehmer“ sein.</p>

Abbildung 2: Abgrenzung IKS und Risikomanagement.

Quelle: https://www.3grc.de/wp-content/uploads/2015/08/20150818_IKS_RM_Tabelle_IKS_RM.png

2.1.1 Definition Risikomanagement

Der Begriff **Risiko** lässt sich vom lateinischen Wort ris(i)co, welches übersetzt Klippe lautet, ableiten.⁵

So geht es im Risikomanagement für das Unternehmen vor allem darum, gefährliche Klippen zu umschiffen. Durch ein Risiko können die strategischen und operativen Ziele einer Verwaltungsbehörde positiv (Chance) oder negativ (Gefahr) beeinflusst werden. Ein Risiko liegt immer in der Zukunft und verfügt über eine Eintrittswahrscheinlichkeit zwischen 0 und 100%. Es ist

⁵ Vgl.: Romeike, Frank, Risikomanagement, S. 8.

möglich, bei einem Risiko stets zu hinterfragen, was dessen Ursache ist und welche Konsequenzen sein Eintreten auslöst (Wirkung). Grundsätzlich ist es vorteilhafter, sich mit der Prävention des Eintritts eines Risikos (Risikoursachen) zu beschäftigen, als mit der Schadensreduktion (Wirkung)⁶.

Rückblickend auf die Rede des ehemaligen US-Verteidigungsministers Donald Henry Rumsfeld am 12.02.2002 während eines „Department of Defense news briefings“ können Risiken in drei Risikotypen eingeteilt werden:

- Unbekannte Risiken (unknown unknowns)
- Bekannte/nicht bewerte Risiken (known unknowns)
- Bekannte/gesteuerte Risiken (known knowns)⁷

Unter **Risikomanagement** wird in der Literatur ein Prozess verstanden, welcher trotz bestehender Risiken dazu führen soll, dass die Gemeinde die betreffenden Risiken erkennt und ihre Gemeindeziele mit hinreichender Sicherheit erreicht. Seine Ausführung obliegt hierbei den Überwachungs- und Leitungsorganen einer Gemeinde, aber auch den Führungskräften und Mitarbeitenden. Er wird sowohl bei der Strategiefestlegung als auch innerhalb der Gesamtorganisation angewendet.⁸

2.1.2 Situation in der öffentlichen Verwaltung

Der Umsetzungsstand des kommunalen Risikomanagements wurde in dem KGSt-Bericht 01/2019 durch eine standardisierte Online-Umfrage bei ihren Mitgliedern untersucht. Insgesamt haben 122 Teilnehmende die Fragebögen ausgefüllt.

⁶ Vgl. Hunziker, Stefan et al., Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten, S. 36.

⁷ Vgl.: Romeike, Frank, Risikomanagement, S. 10.

⁸ Vgl. Hunziker, Stefan et al., Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten, S. 37.