

ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN EXTERNER UND INTERNER REVISION BEI DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

Hand in Hand: die elf internen Revisionen der Bundesverwaltung und die Eidg. Finanzkontrolle

Die Eidg. Finanzkontrolle (EFK) prüft die Bundesrechnung als externe Revisionsstelle. Zur Sicherstellung einer effizient durchgeführten Abschlussprüfung arbeitet die EFK erfolgreich mit den internen Revisionen der Bundesverwaltung zusammen.

1. EINLEITUNG

Die Bundesrechnung, wie sie in Band 1 der Staatsrechnung veröffentlicht wird, besteht aus den separaten Rechnungsabschlüssen der rund 70 Verwaltungseinheiten. Die Rechnungslegung richtet sich nach den *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Abweichungen von den IPSAS müssen gemäss Finanzhaushaltsverordnung (SR 611.01) stichhaltig begründet sein und offengelegt werden. Die Details zur Buchführung und Rechnungslegung sind im «Handbuch für die Haushalt- und Rechnungsführung in der Bundesverwaltung» einheitlich und verbindlich geregelt. Für das Handbuch ist die *Eidg. Finanzverwaltung (EFV)* verantwortlich. Der Ertrag des Bundes (rund CHF 66 Mrd. im Rechnungsjahr 2015) wird im Wesentlichen in zwei Verwaltungseinheiten erhoben, namentlich in der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) und in der Eidg. Zollverwaltung (EZV). Der Aufwand zur Aufgabenerfüllung des Bundes (knapp CHF 64 Mrd. im Rechnungsjahr 2015) wird in den übrigen 68 Verwaltungseinheiten gesteuert. Mehr als 90% dieser Aufwände konzentrieren sich auf rund 20 Verwaltungseinheiten. Die Aufgabenteilung zwischen den Verwaltungseinheiten führt dazu, dass nur wenige davon die wesentlichen Aktiven und Passiven bewirtschaften. Die Erfolgsrechnungen dieser Verwaltungseinheiten sind aufgrund ihrer spezifischen Tätigkeiten im Vergleich zur Bilanzsumme von eher untergeordneter Bedeutung. Sämtliche Verwaltungseinheiten arbeiten auf dem gleichen SAP-Enterprise-Resource-Planning-System und mit einem

einheitlichen Kontenrahmen. Aufgrund der verschiedenen Aufgabenbereiche der einzelnen Verwaltungseinheiten kommen unterschiedliche Vorgesysteme (inkl. individueller Lösungen) zum Einsatz. Die Risiken können von Einheit zu Einheit sehr unterschiedlich sein, was bei der Prüfungsplanung berücksichtigt werden muss.

2. RECHTLICHE GRUNDLAGEN DER PRÜFUNG

2.1 Finanzkontrollgesetz bestimmt vielfältige Tätigkeiten der EFK. Innerhalb der Bundesverwaltung ist die EFK das oberste Finanzaufsichtsorgan. Sie unterstützt das Parlament und den Bundesrat, ist unabhängig und nur Verfassung und Gesetz verpflichtet. Die Stellung und der Aufgabenbereich der EFK sind im Finanzkontrollgesetz geregelt (SR 614.0). In deren breiten Aufgabenbereich gehören zum Beispiel Prüffelder wie die Überprüfung des gesamten Finanzhaushalts, die Beurteilung von internen Kontrollsystemen, IT-Systemen und Projekten sowie die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen. Diese Aufgaben werden in der zentralen und dezentralen Bundesverwaltung wie auch bei halbstaatlichen und internationalen Organisationen wahrgenommen. Gestützt auf das Finanzkontrollgesetz prüft die EFK als externe Prüferin auch die Bundesrechnung.

In der Bundesverwaltung bestehen elf *interne Revisionen (IR)*. Sie sind direkt den einzelnen Amts- bzw. Geschäftsleitungen unterstellt, jedoch selbstständig und unabhängig in der Erfüllung ihrer Kontrollaufgaben. Die IR geben



CAROLE BALLI,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFERIN,
EIDG. FINANZKONTROLLE,
BERN



THOMAS KUHN,
DIPL. EXPERTE IN RECH-
NUNGSLEGUNG UND
CONTROLLING, LEITER
INTERNE REVISION,
EIDG. ZOLLVERWALTUNG,
BERN

ihrer Geschäftsführung die Sicherheit, dass die wesentlichen Risiken identifiziert sind, Governance und Kontrollen wirksam sind, Gesetze und Vorschriften eingehalten werden sowie die Führung ihrer Überwachungs- und Aufsichtsfunktion in genügender Weise nachkommt.

Unter dem Jahr unterstützt die EFK auf Anfrage die IR in fachlichen Belangen, beispielsweise durch ihre Fachspezialisten in den Bereichen IT, Projektmanagement, Beschaffung usw. Gemäss ihrem gesetzlichen Auftrag überwacht die EFK auch die Wirksamkeit der IR. Darunter fallen unter anderem periodische Überprüfungen der Qualität der IR im Sinne eines Peer Reviews und regelmässige Durchsicht von Jahresplänen, Tätigkeits- und Revisionsberichten. Die periodische Beurteilung erfolgt im Sinne einer externen Beurteilung gemäss dem International Standard for the Professional Practice of Internal Auditing (IIAS) 1312 «Externe Beurteilung». Dazu gehören beispielsweise die Beurteilung der Organisationsform, der Qualifikation der Mitarbeitenden zur Aufgabenerfüllung, die Qualität der Risikoanalysen sowie die Aufgabenerfüllung in der Durchführung und beim Reporting.

2.2 IR wird durch fachliche EFK-Weisung als Abschlussprüferin tätig. Die EFK ist für die Prüfung der Bundesrechnung verantwortlich und orientiert sich dabei an den Vorgaben des Prüfungsstandards (PS) 600 «Konzernabschlussprüfungen». Sie versteht sich als Konzernprüferin mit alleiniger Verantwortung für den Bericht der Revisionsstelle an die Finanzkommissionen der eidg. Räte. Die Rechnungsabschlüsse der einzelnen Verwaltungseinheiten gelten als Teilbereiche. Die Abschlussprüfungen werden von Teilbereichsprüfern vorgenommen. Als Teilbereichsprüfer sind Teams der EFK und der IR tätig.

Die EFK hat in einer fachlichen Weisung übergeordnete Vorgaben an die IR festgehalten. Deren Inhalt wurde den IR zur Vernehmlassung zugestellt und von diesen gutgeheissen. Dadurch sind die allgemeinen Vorgaben bezüglich der Zusammenarbeit rund um die Abschlussprüfung gut abgestützt und von beiden Seiten akzeptiert. Zur Durchführung der Abschlussprüfung erarbeitet die EFK jährlich die Instruktionen zur Abschlussprüfung an die IR und die Prüfteams der EFK (vgl. auch Kapitel 4.4). Wichtige Änderungen aus Sicht der Abschlussprüfung sowie Erfahrungen und Problemstellungen aus der letzten Abschlussprüfung werden an den halbjährlich stattfindenden Erfahrungsaustausch-Tagungen zwischen der EFK und den IR thematisiert. Zudem erfolgen jährliche EFK-interne Schwerpunktschulungen. Die Mitarbeitenden der IR nehmen daran teil. Damit wird sichergestellt, dass Abschlussprüfer ihre Kenntnisse über relevante Standards und interne Vorschriften à jour halten.

3. ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN IR UND EFK IST UNTERSCHIEDLICH AUSGEPRÄGT

Um die Anforderungen von PS 600 (insbesondere im Zusammenhang mit «Reaktion auf beurteilte Risiken») umzusetzen, arbeitet die EFK zur Prüfung der Bundesrechnung in unterschiedlichen Formen mit den IR zusammen.

→ *Die Prüfung erfolgt selbstständig durch die IR:* Bei bedeutsamen Verwaltungseinheiten, die über eine interne Revision verfügen, gilt im Grundsatz, dass die interne Revision mit der Abschlussprüfung beauftragt wird. Somit ist die IR – unter Berücksichtigung der Prüfungsinstruktionen der EFK – alleine für die Planung, Durchführung und Berichterstattung zuständig. → *Die Prüfung erfolgt gemeinsam durch die EFK und die IR, wobei die Prüfungsleitung bei der EFK liegt:* Bei wesentlichen Teilbereichen mit bedeutsamen Risiken wird vom Grundsatz abgewichen, wonach Teilbereiche durch die bestehende IR geprüft werden. Dies in Anlehnung an PS 600, wonach in solchen Fällen zusätzliche Überlegungen bezüglich der Tätigkeiten der Teilbereichsprüfer notwendig sind. Die Prüfung wird in diesen Fällen gemeinsam mit Mitarbeitenden der IR durchgeführt unter Leitung der EFK.

Die zweite Form der Zusammenarbeit steigert die Effizienz der Prüfungsarbeiten. Die interne Revision hat weitgehende Kenntnisse der Prüfungsrisiken und der Verwaltungseinheit, welche die EFK bereits zu Beginn ihrer Arbeiten nutzen kann. Der Nutzen zeigt sich zum Beispiel im Verstehen der geprüften Einheit, bei der Risikoanalyse und -beurteilung sowie bei der Reaktion auf beurteilte Risiken und somit bei der Entwicklung einer optimalen Prüfungsstrategie und eines risikoorientierten Prüfungsprogramms. Mit diesem Vorgehen reduziert sich insbesondere das Prüfungsrisiko der EFK, die letztlich alleine für das Prüfungsurteil über die Bundesrechnung verantwortlich bleibt.

Wenn keine interne Revision eingesetzt ist, prüft die EFK den Jahresabschluss von bedeutsamen Verwaltungseinheiten. Die Prüfteams, welche diese Prüfungen durchführen, gelten auch als Teilbereichsprüfer.

4. PLANUNG ERLAUBT ZIELGERICHTETEN UND EFFIZIENTEN RESSOURCENEINSATZ

4.1 Erfahrungen der IR erweitern Kenntnisse für Risikoanalyse. Die EFK erarbeitet die Risikoanalyse auf Ebene Konzernrechnung, das heisst auf Stufe Bundesrechnung. Die Risikoanalyse entsteht auf Basis des guten Verständnisses der Bundesrechnung und der einzelnen Verwaltungseinheiten. Ein wichtiges Element bei diesen Arbeiten stellen auch die analytischen Prüfungshandlungen dar. Mit einer Auswertung, die eine detaillierte Einsicht bis in die Einzelabschlüsse ermöglicht, können insbesondere wesentliche Änderungen im Vergleich zum Vorjahr unmittelbar erkannt werden. Die umfangreichen Arbeiten im Rahmen der Risikoanalyse dienen auch dazu, die bedeutsamen Verwaltungseinheiten zu identifizieren und die Wesentlichkeitsgrenzen zu definieren. Von der Risikoanalyse abgeleitet werden anschliessend die Konzernprüfungsstrategie und das Konzernprüfungsprogramm. Beide Dokumente werden in Übereinstimmung mit dem PS 600 und somit auch PS 300 «Planung einer Abschlussprüfung» und PS 315 «Verstehen der Einheit» ausgearbeitet. Zwischen der EFK und der IR bestehen regelmässige Kontakte zur Sicherstellung einer angemessenen Koordination und Vermeidung von Doppelarbeiten. Bei der Zusammenarbeit werden auch die Vorgaben des IIAS 2050 «Koordination und Vertrauen» berücksichtigt. Die

Koordination beinhaltet nebst anderem den gegenseitigen Informationsaustausch zu wesentlichen Risiken inkl. neu auftretender Risiken, Resultate aus Prüfungen und Follow-ups sowie Abstimmung der Prüfungsplanung. Die regelmässigen und guten Kontakte mit der IR erhöhen das Verständnis der Teilbereiche deutlich. Der stetige Kontakt ermöglicht auch, dass wichtige neue Erkenntnisse zeitgerecht berücksichtigt werden können. Zudem können die Erkenntnisse der IR dazu führen, dass einzelne Bereiche im Rahmen der Abschlussprüfung vertieft geprüft werden. Die Absprachen mit der IR sowie die Kenntnisse über die Bundesrechnung ermöglichen es, nebst den quantitativen auch vermehrt qualitative Kriterien bei der Risikoanalyse zu berücksichtigen.

4.2 Mehrjahresplanung der Funktionsprüfungen hat zentrale Bedeutung. Im Rahmen der Prüfung der Bundesrechnung müssen sich die EFK wie auch die IR auf ein wirksames *internes Kontrollsystem (IKS)* abstützen können. Mit ausgabebezogenen Prüfungshandlungen alleine können bei den meisten Verwaltungseinheiten keine geeigneten Prüfungsnachweise erarbeitet werden. Das Transaktionsvolumen ist dazu viel zu gross. Deshalb kommt der Planung der Funktionsprüfungen eine grosse Bedeutung zu. Mit der Mehrjahresplanung über drei Jahre wird einerseits sichergestellt, dass die relevanten Kontrollen mindestens in jeder dritten Abschlussprüfung geprüft werden. Andererseits wird die Mehrjahresplanung in Abstimmung mit der Risikoanalyse ausgearbeitet. Dadurch wird durch die EFK zentral sichergestellt, dass in denjenigen Prozessen, die bedeutsame Risiken enthalten, jährliche Funktionsprüfungen durchgeführt werden. Mit der zentralen Steuerung der Mehrjahresplanung wird zudem gewährleistet, dass die EFK jährlich ihr Urteil zur Existenz des IKS abgeben kann. Dieses Urteil wird erwartet: Im Finanzkontrollgesetz ist die Überprüfung der

IKS durch die EFK explizit genannt. Nach einer Grobplanung auf Stufe Bundesrechnung stimmt die EFK bei der Besprechung der Jahresplanung mit den IR die Funktionsprüfungen detailliert ab. Oft werden durch die IR zusätzliche Funktionsprüfungen vorgeschlagen oder solche in einem engeren Rhythmus durchgeführt. Die EFK konsolidiert die Erkenntnisse aus den einzelnen Funktionsprüfungen eines Jahres im IKS-Bericht zuhanden der EFV. Mit dem Bericht wird sichergestellt, dass Mängel im IKS, die von der IR oder der EFK in einem Teilbereich festgestellt worden sind, auch an die EFV kommuniziert werden.

4.3 Querschnittsfunktionen werden zentral geprüft. Verschiedene Aufgaben in der Bundesverwaltung sind zentralisiert. Bei verschiedenen Prozessen besteht folglich die Möglichkeit, zentrale Prüfungen durchzuführen. Insgesamt wird dadurch der Prüfungsaufwand reduziert. Zu den zentralen Prüfungen gehören beispielsweise:

→ *Generelle IT-Kontrollen:* Das Bundesamt für Informatik (BIT) und die Führungsunterstützungsbasis der Schweizer Armee (FUB) betreiben die finanzrelevanten Systeme, die in der Bundesverwaltung verwendet werden. Die jährliche Prüfung der generellen IT-Kontrollen kann deshalb bei diesen beiden Leistungserbringern durchgeführt werden. → *Personalaufwand:* Das Eidg. Personalamt (EPA) ist für zentrale Prozesse beispielsweise im Zusammenhang mit den monatlichen Lohnzahlungen und für die Erstellung der Lohnausweise verantwortlich und führt die Kontrollen durch. Zudem betreibt das EPA das Personalsystem des Bundes. Die Existenz und Wirksamkeit verschiedener Kontrollen werden deshalb jährlich für alle Bundesämter beim EPA geprüft. → *Kreditoren-Workflow:* Ein standardisierter Kreditoren-Workflow wird von nahezu allen Verwaltungseinheiten eingesetzt. Verschiedene automatisierte Kontrollen können auch in diesem Bereich zentral geprüft werden. Die Verwaltungseinheiten de-

finieren im System nur, welche Mitarbeitenden Rechnungen im System freigeben dürfen.

Die Erkenntnisse aus diesen Prüfungen werden regelmässig an die Teilbereichsprüfer kommuniziert. Die Verwaltung kann so von einem übermässigen Prüfungsaufwand entlastet werden. Wichtig ist in diesem Kontext auch, dass die EFK mit zentralen Prüfungen den IR Prüfungsergebnisse liefern kann, die diese aufgrund fehlender Berechtigungen nur um einiges aufwendiger oder gar nicht gewinnen könnten.

4.4 Prüfungsinstruktionen regeln Organisation und Kommunikation der Prüfung. Bei den rund 20 bedeutsamen Verwaltungseinheiten wird eine vollständige Abschlussprüfung unter Einhaltung der durch die EFK vorgegebenen Wesentlichkeitsgrenzen durchgeführt. Die Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern (Prüfteams EFK und IR) erfolgt über die Prüfungsinstruktionen. Diese sind in Übereinstimmung mit PS 600 ausgestaltet. Sie beinhalten die Teilbereichswesentlichkeiten, Zuständigkeiten für die einzelnen Prüfungen, Angaben zu den Risiken, die abgesprochene Mehrjahresplanung, wichtige Erkenntnisse aus zentralen Prüfungen der EFK sowie die Terminplanung. Für die Berichterstattung der Teilbereichsprüfer an die EFK und die geprüften Verwaltungseinheiten bestehen spezielle Berichtsvorlagen. Die Berichtsvorlagen stellen sicher, dass alle an die EFK zu meldenden Inhalte einheitlich kommuniziert werden. Einen wichtigen Aspekt bilden dabei bedeutsame Sachverhalte, die zwischen der EFK und der IR besprochen und anschliessend von der EFK an die EFV kommuniziert werden.

Für die im Rahmen der Abschlussprüfung nicht bedeutsamen Verwaltungseinheiten führt die EFK auf Stufe Bundesrechnung analytische Prüfungshandlungen durch (PS 600). Nicht bedeutsame Verwaltungseinheiten haben nur geringfügige Bilanzsummen oder Erfolgsrechnungen. Mit den durchgeführten analytischen Prüfungshandlungen werden normalerweise ausreichend geeignete Prüfungsnachweise erlangt. Weitergehende Massnahmen sind unter Berücksichtigung der Wesentlichkeitsgrenzen meist nicht notwendig. Zudem ermöglichen die Erkenntnisse aus der Risikoanalyse und bei festgestellten Auffälligkeiten, gezielte Prüfungen von Einzelpositionen vorzunehmen.

4.5 Teilbereichsprüfer setzen Vorgaben in ihrem Bereich selbstständig um. In Teilbereichen, die alleine durch die IR oder alleine durch die EFK geprüft werden, wird unter Berücksichtigung der Prüfungsinstruktionen der EFK unabhängig eine individuelle Risikoanalyse erstellt. Daraus leiten sich die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm ab. Die EFK erhält diese Unterlagen der IR in der Planungsphase und kann diese kritisch beurteilen. Unterschiedliche Ansichten zu Risiken, Prüfungsansatz und Prüfungsprogramm werden vor Prüfungsbeginn mit den IR diskutiert und bereinigt. Für Bereiche, die gemeinsam durch die EFK und die IR geprüft werden, stehen die individuelle Risikoanalyse und die übrigen Vorbereitungen in der Verantwortung der EFK. Die IR werden dabei eng in die Pla-

nung einbezogen. So kann das Wissen der IR gewinnbringend einfließen.

5. BERICHTERSTATTUNG BILDET GRUNDLAGE FÜR AUFTRAGSBEZOGENE QUALITÄTSSICHERUNG

PS 600 legt die Anforderungen an Teilbereichsprüfer fest. Ergänzend muss bei den IR auch PS 610 «Verwertung der Arbeit interner Prüfer» berücksichtigt werden, wenn sich der Abschlussprüfer auf Arbeiten der internen Revision abstützen will. Dazu gehört beispielsweise eine Beurteilung, ob die IR die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen für die Abschlussprüfung verstehen und einhalten werden, ob sie unabhängig sind und ob die IR über die notwendigen Kompetenzen und Fähigkeiten in ihren Bereichen verfügen. Die EFK gewinnt verschiedene dieser Kenntnisse im Rahmen der Überwachung der Wirksamkeit der IR (siehe Kapitel 2.1). Ergänzt werden diese Erkenntnisse beispielsweise durch die Diskussion der Planungsunterlagen mit der IR. Die EFK könnte noch vor Beginn der Prüfung allfällige Korrekturmassnahmen einleiten. Ein anderer wichtiger Aspekt bildet der regelmässige Kontakt zwischen der EFK und den IR während der Prüfung. Dieser ermöglicht es, bei Bedarf spezielle Sachverhalte noch während der Prüfung zu besprechen und den Prüfungsumfang bzw. die Tiefe der Prüfung allfällig zu erweitern. Die EFK entscheidet, welche Teile der Prüfungsdokumentation der Teilbereichsprüfer durchgesehen und beurteilt werden.

Liegt die Prüfungsleitung bei der EFK, erfolgen die Massnahmen zur Qualitätssicherung über den normalen EFK-internen Prozess – entsprechend dem Schweizer Qualitätsstandard 1. Die Anforderungen des PS 600 sind damit ausreichend abgedeckt.

6. FAZIT

Der Einbezug der IR bei den Abschlussprüfungen hat sich für die EFK und IR in der Praxis bewährt. Aufgrund der Fokussierung bzw. Spezialisierung der IR in ihrem Verantwortungsbereich sind diese vertraut mit den Produkten, Prozessen und Systemen und unterstützen die Risikoeinschätzung und eine effiziente sowie effektive Durchführung der Abschlussprüfung. Zudem sind diese eine bedeutende Quelle für die Identifikation wichtiger risikorelevanter Veränderungen bei Prozessen und im Kontrollumfeld. Sie helfen dabei das Risiko der EFK als Konzernprüfer zu reduzieren. Die EFK kann sich, unter Berücksichtigung der Qualitätssicherung, darauf abstützen und das Wissen innerhalb der Organisation optimal einsetzen. Die Sicherstellung der Unabhängigkeit und Professionalität der IR ist ein wichtiger Aspekt, der eng durch die EFK überwacht wird, um deren Teilergebnisse für die Abschlussprüfung verwenden zu können. ■

Quellen: ► Bundesgesetz 614.0 über die eidg. Finanzkontrolle: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19670112/index.html> ► Richtlinie 1 EFK: http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/weisungen_leitfaden/Fachliche_Weisung_Nummer_1.pdf ► Publikationen EFK: [http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/andere_berichte/Andere%20Berichte%20\(142\)/16056BE.pdf](http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/andere_berichte/Andere%20Berichte%20(142)/16056BE.pdf)