

Internes Kontrollsystem (IKS) für staatlich finanzierte Nonprofit-Organisationen

Referat vom 22.04.2016 an der Universität Göttingen

Prof. Emilio Sutter, Hochschule für Wirtschaft FHNW, Basel



IKS für staatlich finanzierte NPO

Zu den Autoren und der Autorin

Prof. Emilio Sutter

Leiter des Publikationsbeitrags «IKS für staatlich finanzierte NPO»
Dozent / Leiter Kompetenzschwerpunkt Management-Instrumente
Institut für Nonprofit- und Public Management (NPPM)
Fachhochschule Nordwestschweiz (FHNW), HSW, NPPM, Basel

Prof. Dr. Daniel Zöbeli

Leiter Institut für Management und Innovation (IMI)
Fernfachhochschule Schweiz (FFHS), Regensdorf

Yvonne Dietiker

Wissenschaftliche Mitarbeiterin
Institut für Nonprofit- und Public Management (NPPM)
Fachhochschule Nordwestschweiz (FHNW), HSW, NPPM, Basel

IKS für staatlich finanzierte NPO

Inhaltsübersicht

1. Einleitung	S. 4
2. IKS-Grundlagen	S. 5
3. NPO und Kontrollbeziehungen	S. 9
4. IKS-Umsetzung in NPO	S. 12
5. Empfehlungen zur IKS-Umsetzung in NPO	S. 15
6. Fazit und Transfer des Ansatzes für NPO	S. 19

Quellenangaben

Anhang zur Rechtsgrundlage

IKS für staatlich finanzierte NPO

1. Einleitung

- Nachfolgend sind mit «**NPO**» staatlich finanzierte NPO **der Schweiz** gemeint.
- Im Forschungsprojekt «IKS für NPO (2009 – 2011)»*) und den entsprechenden Publikationen wurden insbesondere NPO des Sozialbereichs untersucht.
- Mit dem Inkrafttreten der Neugestaltung der Finanzen und Aufgaben (NFA) 2008 sind in der Schweiz die **Leistungsbeiträge** an die untersuchten NPO mehrheitlich vom Bund an die Kantone delegiert worden.
- Mittlere und grosse NPO müssen in der Schweiz – rechtsformunabhängig – ordentlich revidiert werden inkl. Nachweis eines **IKS**.
- **Ziel dieses Referats:** Erkenntnisse zur IKS-Definition und –Einführung/ –weiterentwicklung vermitteln aus dem oben erwähnten Forschungsprojekt und dem im 2014 aktualisierten IKS-Leitfadenbuch für NPO.**)

*) Vgl. Sutter et al. (2011).

***) Vgl. Sutter, Hunziker und Grab (2014).

IKS für staatlich finanzierte NPO

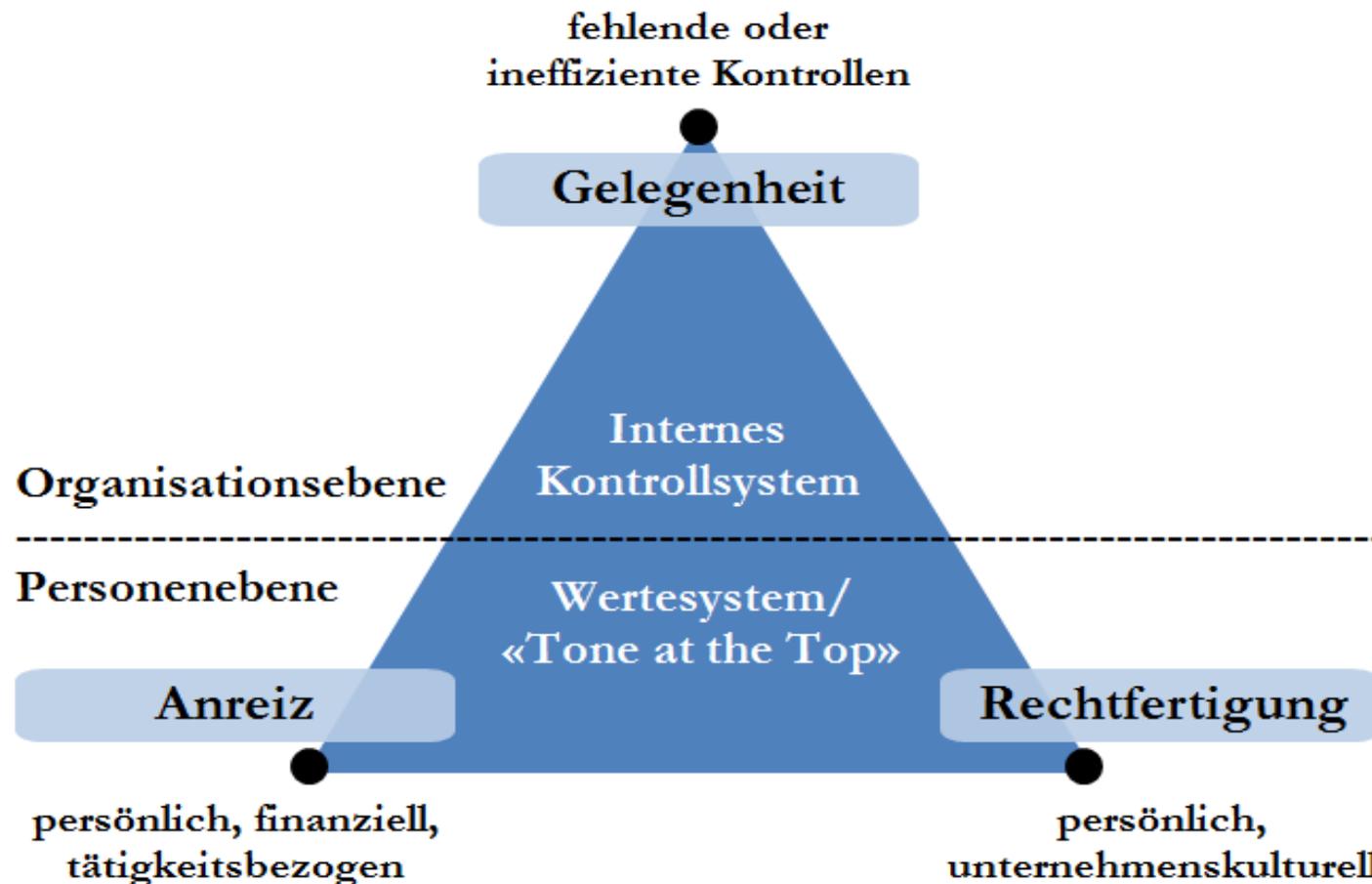
2. IKS-Grundlagen

- Die Verantwortlichen der obersten Leitungs- und Aufsichtsorgane (wie z.B. Vereinsvorstand, Stiftungsrat und Revisionsstellen) sowie Kaderangehörigen benötigen ein **System zur effizienten und wirksamen Kontrolle** ihrer Führungsbereiche.
- Damit das System so aufgebaut und weiterentwickelt werden kann, dass es der wirksamen Ausgestaltung der Kontrollprozesse dient, müssen verschiedene Aspekte und deren Wechselwirkungen berücksichtigt werden.
- Als übergeordnetes Konzept werden hierzu der **Fraud-Triangel** und zur IKS-Handlungsbedarfsermittlung der **COSO-Würfel*)** angewendet.

*) COSO = Committee of Sponsoring Organizations.

IKS für staatlich finanzierte NPO

2.1. Fraud-Triangel



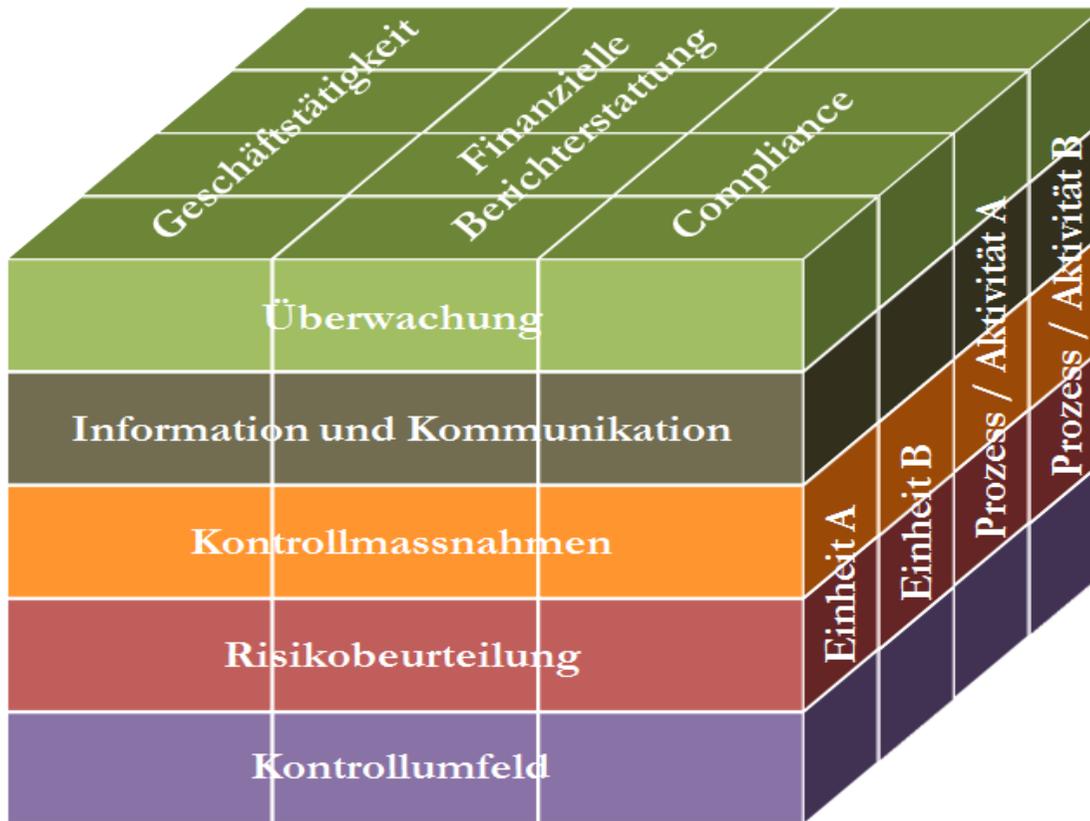
Nach D. R. Cressey müssen die drei Faktoren

- **Gelegenheit**
- **Anreiz** und
- **Rechtfertigung**

kumulativ zutreffen, damit Fraud begangen wird.

IKS für staatlich finanzierte NPO

2.2. COSO-Würfel



Als Orientierungshilfe für die spätere **IKS-Definition** sind v.a. die **Frontseite** des Würfels und der Bereich «Finanzielle Berichterstattung» entscheidend, so z.B. nach Prüfstandard 890 von Expert Suisse.*)

Quelle: Sutter, Hunziker u. Grab (2014), S. 23; COSO (2013), S. 5.

*) Expert Suisse: vor 2014 Schweizerische «Treuhand-Kammer».

IKS für staatlich finanzierte NPO

Erläuterung zur Frontseite des COSO-Würfels

Komponenten	Beispiele für Zielsetzung	Beispiele für Zielerreichung
Überwachung	IKS-Weiterentwicklung	periodische Überprüfung
Information und Kommunikation	Das gesamte Personal erhält klare IKS-Anweisung.	Die individuelle Kontrollverantwortung muss ernst genommen werden.
Kontrollen	als Vorschriften festgelegt	zur wirksamen Risikoreaktion
Risikobeurteilung	Definition, was beurteilt werden soll inkl. Risikokatalog	Operative Risikobereiche: Finanzen, IT, Pers., Prozesse, Immob. Strategische Risikobereiche: wirtsch., politisch-rechtlich, soziokulturell, technolog. u. ökolog.*)
Kontrollumfeld	Kontrollbewusstsein bei sämtlichen Mitarbeitenden	Umgang mit Spenden und Sponsoring

*) Hunziker et al. (2015), S. 92.

In Anlehnung an Sutter, Hunziker u. Grab (2014), S. 24ff.

IKS für staatlich finanzierte NPO

3. NPO und Kontrollbeziehungen

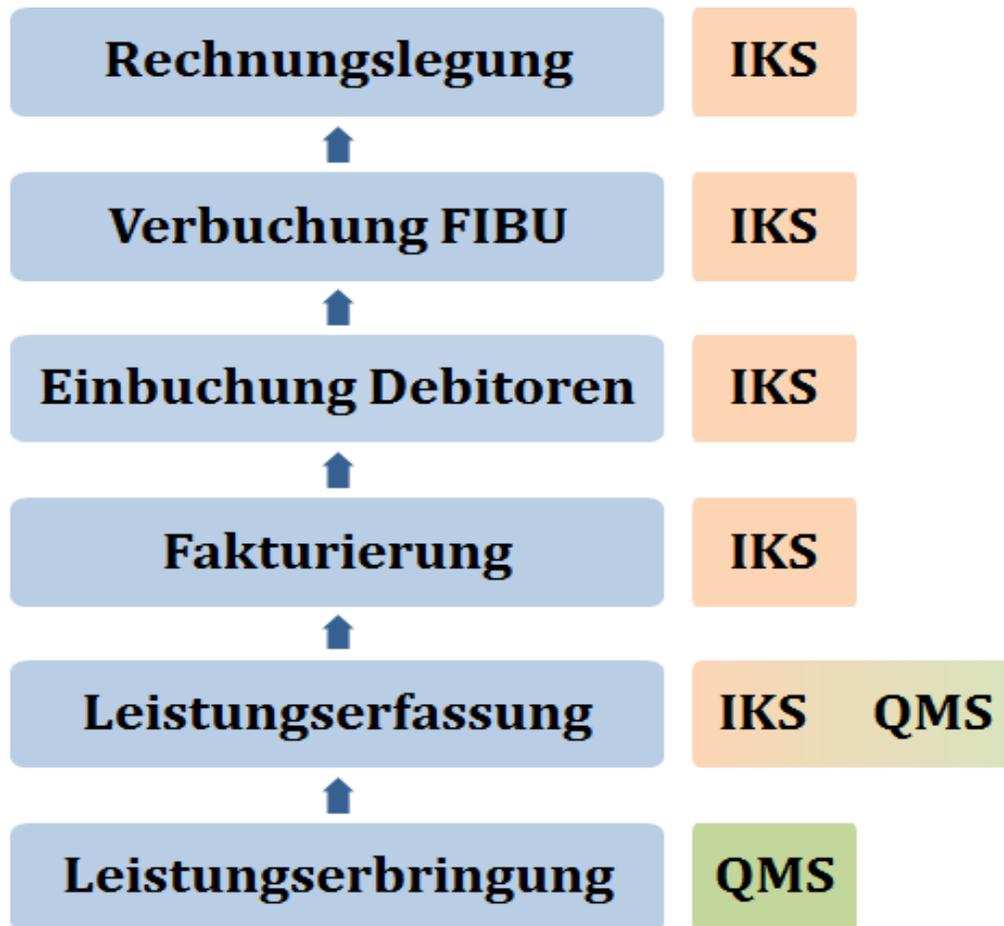
- In der Schweiz ist es Tradition, dass gemeinnützige NPO im Auftrag des Staates öffentliche Aufgaben übernehmen im Sinne von **Public-Private-Partnership.*)**
- Ein bedeutender Wirtschaftszweig sind die Behinderteneinrichtungen. Nach Angaben des Branchenverbandes CURAVIVA boten im Jahr 2014 in der Schweiz **2'590 Heime und soziale Institutionen rund 117'000 stationäre und teilstationäre Plätze** an.***) Hinzu kommen Einrichtungen für Suchtkranke und für sozial auffällige Jugendliche sowie Sonderschulen.
- Nachfolgend werden die **NPO am Beispiel der Schweiz** spezifiziert in Bezug auf das Zusammenspiel von Finanzierung und Leistung/Qualität und für das bessere Verständnis der **Kontrollbeziehungen in den NPO.**

*) Schmitz und Zöbeli (2016a), S. 41 sowie Schmitz und Zöbeli (2016b), S. 33.

**) CURAVIVA Schweiz (2016), Jahresbericht 2014, S. 19.

IKS für staatlich finanzierte NPO

3.1. NPO: Finanzierung und Leistung/Qualität



Die Kantone machen ihre **Finanzierung i.d.R. abhängig** von:

- adäquatem Finanz-, Kosten- und Leistungsreporting
- Einhaltung von gesetzlichen und behördlichen Qualitätsvorgaben.

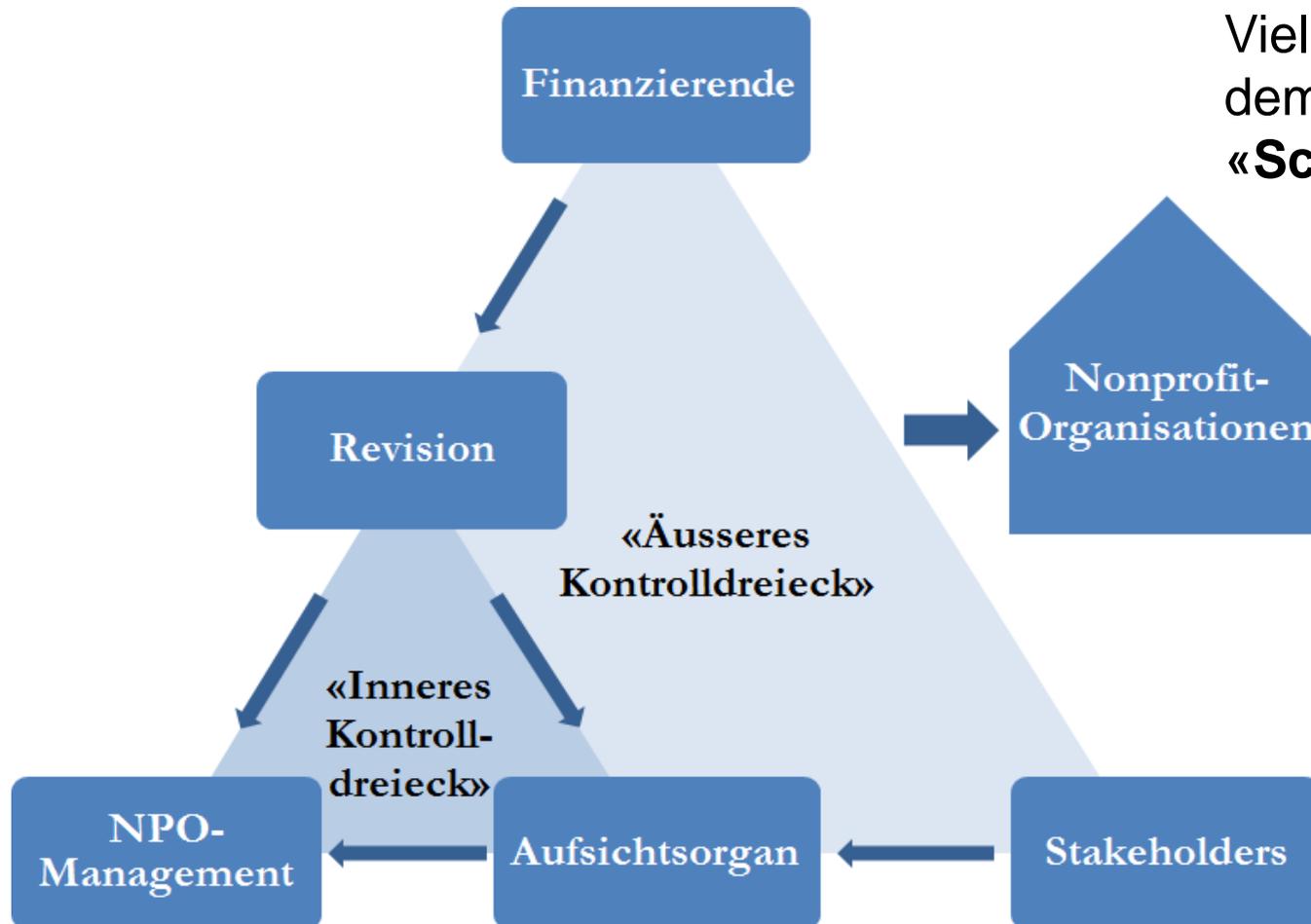
QMS
= Qualitäts-Management-System

IKS für staatlich finanzierte NPO

3.2. Kontrollbeziehungen in NPO

Achtung:

Viele Fremdkontrollen geben dem NPO-Management eine «**Scheinsicherheit**» vor!



Schmale Pfeile = Kontrollrichtung.

Quelle: Sutter, Hunziker u. Grab (2014), S. 77, in Anlehnung an Jäger (2007), S. 30.

IKS für staatlich finanzierte NPO

4. IKS-Umsetzung in NPO

Im Forschungsprojekt «IKS für NPO (2009 – 2011)» wurden die beiden folgenden Aspekte für die erfolgreiche IKS-Umsetzung als sehr wichtig eingestuft:

- für NPO adäquate **IKS-Definition**
- kompakter **Arbeitsprozess** für die Einführung/Weiterentwicklung von IKS.

IKS für staatlich finanzierte NPO

4.1. IKS-Definition

Ziele	Massnahmen	COSO-Würfel
Kein Fraud	List, Betrug, Täuschung, deliktische Handlungen, Wirtschaftskriminalität sowie Schwindel durch die Schaffung und die Pflege eines angemessenen Kontrollumfelds verhindern bzw. vermindern	Kontrollumfeld
Vermögens-Schutz	Wesentliche operative Risiken eliminieren – mindestens aber minimieren, damit das Organisationsvermögen (das Vermögen der NPO) geschützt ist.	Risikobeurteilung
Wahrheits-getreue Bericht-erstattung	Finanzielle Lage durch ein optimales Reporting (FiBu und BeBu) wahrheitsgetreu abbilden	Berichterstattung
Einhaltung von Vorschriften und internen Richtlinien	Einhaltung der wesentlichen Erlasse und Vorschriften in Bezug auf die Leistungsvereinbarung und Rechnungslegungsvorschriften	Compliance

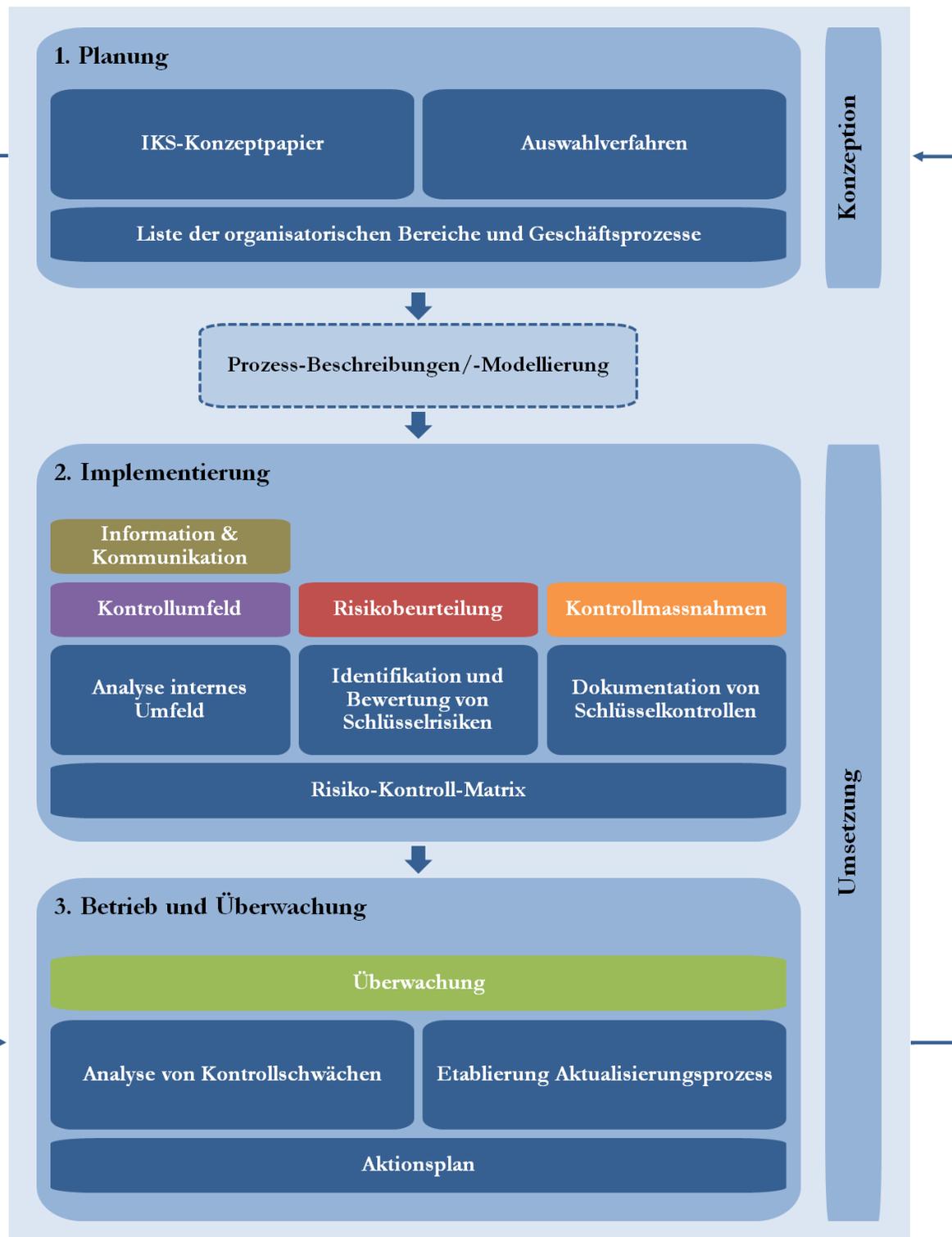
Quelle: Vgl. Sutter, Hunziker u. Grab (2014), S. 33f und S. 82.

IKS für staatlich finanzierte NPO

4.2. IKS- Arbeitsprozess

«dreiphasige»
Orientierungshilfe bei
der IKS-Einführung
und -weiterentwicklung

Quelle: Sutter, Hunziker u.
Grab (2014), S. 84.



IKS für staatlich finanzierte NPO

5. Empfehlungen zur IKS-Umsetzung in NPO

Im Forschungsprojekt benötigten alle untersuchten NPO

- ein Auswahlverfahren für die Bestimmung ihrer Schlüsselprozesse (als integralem Bestandteil der «**Risiko-Kontroll-Matrix**»)
- eine Art Skala für die Definition des zu erreichenden **IKS-Reifegrades**.

IKS für staatlich finanzierte NPO

5.1. Schlüssel- prozesse

Im Forschungs-
projekt wurden
**17 Schlüssel-
prozesse** für
grosse NPO
eruiert.

Diese unterliegen
einem Auswahl-
verfahren.

Quelle: Sutter, Hunziker u.
Grab (2014), S. 116.

Auswahlverfahren

		IKS-Prozesse																
		gewählte Positionen der Jahresrechnung																
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9	P10	P11	P12	P13	P14	P15	P16	P17
		Zahlungen/Flüssige Mittel	Fakturierung/Debitoren	Leistungsbezug/Einkauf/Kreditoren	Lagerverwaltung/Vorräte	Projektentwicklung/Angefangene Arbeiten	Löhne/Personaladministration	Kreditverwaltung/Finanzverbindlichkeiten	Vermögensverwaltung/Finanzanlagen	Infrastruktur-Verwaltung/Sachanlagen	Berichterstattung/Rechnungslegung	Budgetierung	Kosten- und Leistungsrechnung	Fondsverwaltung	Informationstechnologie	Verrechnung aus Produktion	Verrechnung aus Leistungserbringung	Konsolidierung
Gewählte Schlüsselprozesse		ja	ja	ja			ja			ja	ja	ja	ja		ja	ja	ja	
Vermögensschutz	Anzahl Mitarbeitende/Schnittstellen im Prozess		x													x	x	
	Anzahl Transaktionen im Prozess		x	x	x	x		x						x		x	x	
	Komplexität im Prozess						x					x	x	x		x		
	Hoher Anteil manueller Schnittstellen		x	x	x	x						x	x					x
	Spezielle Anreizstruktur im Prozess				x	x							x	x				
	Unklare Strukturen und Verantwortungen im Prozess				x								x					
Positionen der Jahresrechnung	Aktiven																	
	Flüssige Mittel	ja	x															
	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	ja		x												x	x	
	Andere kurzfristige Forderungen																	
	Erwartete Betriebsbeiträge	ja		x													x	
	Vorräte und angefangene Arbeiten																	
	Aktive Rechnungsabgrenzung																	
	Finanzanlagen																	
	Mobile Sachanlagen	ja									x							
	Immobilie Sachanlagen	ja									x							
	Angefangene Bauten	ja									x							
	Passiven																	
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	ja			x													
	Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten																	
	Andere kurzfristige Verbindlichkeiten																	
	usw.																	
	Erträge																	
	Wohnheim	ja		x														x
	Produktion	ja		x												x		
	Betriebsbeiträge	ja		x													x	
Aufwände																		
Material- und Warenaufwand	ja			x														
Personalaufwand	ja						x											
Betriebsaufwand																		
usw.																		

IKS für staatlich finanzierte NPO

Risiko-Kontroll-Matrix mit Schlüsselprozessen

Schlüsselprozesse zu	Schlüsselrisiken (mit Nr.-Beispiel)	Schlüsselkontrollen (mit Nr.-Beispiel)
P1 Zahlungsverkehr / Flüssige Mittel	R 1.1.	K 1.1.
P2 Fakturierung / Debitoren	R 2.1.	K 2.1.
P3 Leistungsbezug / Kreditoren	R 3.1.	K 3.1.
P4 Löhne / Personaladministration	R 4.1.	K 4.1.
P5 Berichtswesen / Rechnungslegung	R 5.1.	K 5.1.

Am Beispiel der «TOP-FIVE-Prozesse» (P1 bis und mit P5):
Verbindung von Prozessen mit Risiken und Kontrollen
(Vorgehen von «links nach rechts»).

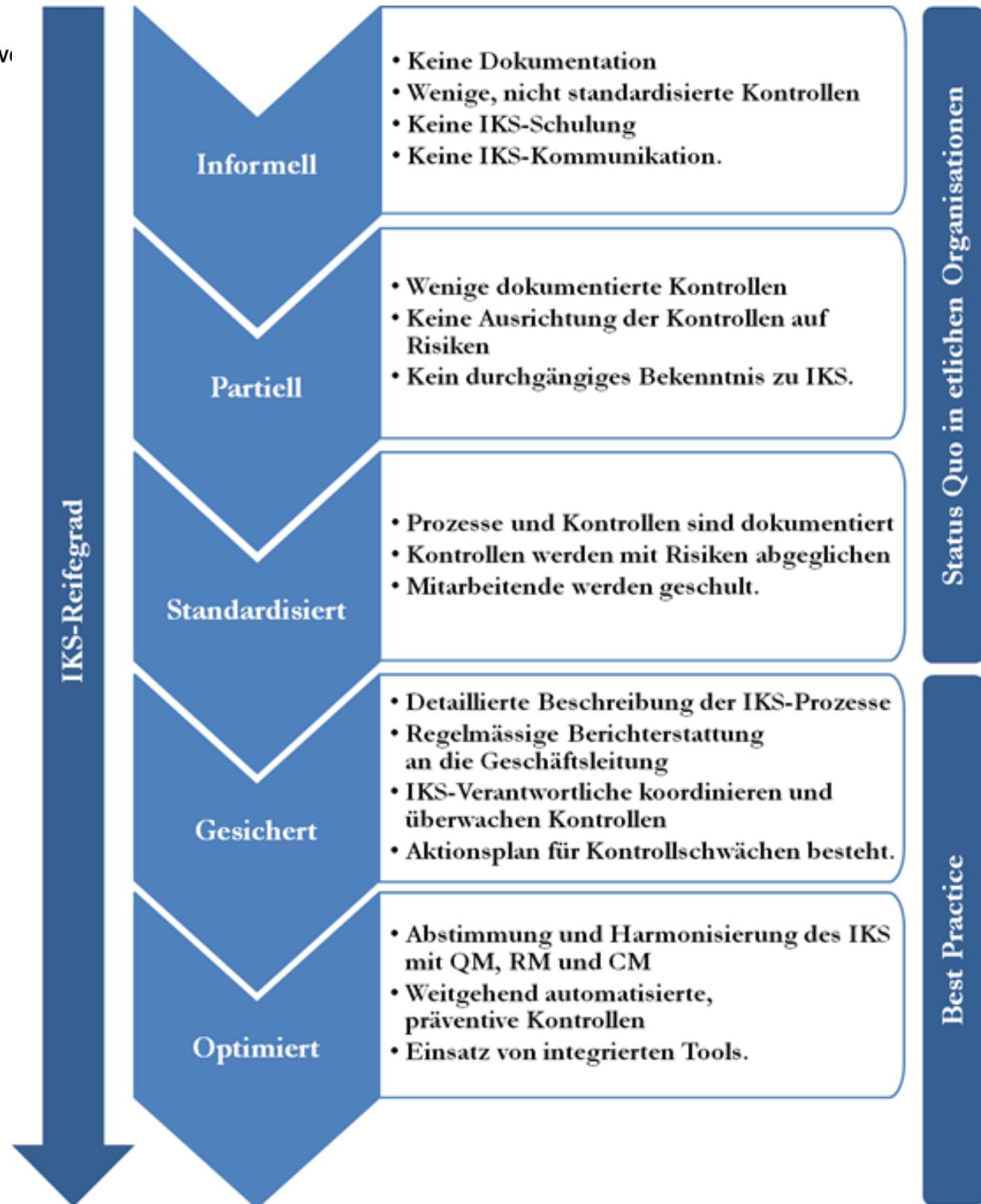
IKS für staatlich finanzierte NPO

5.2. IKS-Reifegrad

Orientierungshilfe für die Zieldefinition:

Welche IKS-Stufe soll erreicht werden?

Quelle: Sutter, Hunziker u. Grab (2014), S. 48.



IKS für staatlich finanzierte NPO

6. Fazit und Transfer des Ansatzes für NPO

6.1. Fazit

- IKS-Diskussionen bei gewinn- und sachziel-orientierten Organisationen wurden auch in der Schweiz und im NPO-Bereich intensiv geführt (z.B. Swiss Foundation Code).
- Folge davon war u.a. die **Anpassung des Obligationenrechts (OR) und des Zivilgesetzbuchs (ZGB)** im Jahre 2008.
- Seither gilt ein **IKS als Pflichtelement** jeder angemessenen Unternehmensführung.
- IKS sollte aber nicht nur für die Erfüllung der gesetzlichen Mindestanforderungen betrieben werden. Es leistet **auch als Instrument zur strategischen und operativen Führung der NPO** massgebliche Dienste.

IKS für staatlich finanzierte NPO

6.2. Transfer des Ansatzes für NPO

- Der im Forschungsprojekt erarbeitete «**Best Practice-Ansatz**» wurde u.a. mittels eines IKS-Leitfadenbuches, -Online-Tools sowie Kursen und Schulungsunterlagen umgesetzt.
- Das im Jahr 2011 publizierte IKS-Leitfadenbuch für NPO wurde 2012 in die französische und italienische Sprache übersetzt sowie **2014 aktualisiert** herausgegeben.
- Für die **Stärkung des Nachhaltigkeitsbeitrags von NPO** sollen die IKS-Erkenntnisse den NPO-Führungsverantwortlichen mehr Sicherheit bieten.
- Dieser Sicherheitsaspekt lässt sich auch mit den Worten von Konfuzius ausdrücken: «**Wer das Ziel kennt, kann entscheiden, wer entscheidet, findet Ruhe, wer Ruhe findet, ist sicher, wer sicher ist, kann überlegen, wer überlegt, kann verbessern**», und somit zur Nachhaltigkeit von NPO beitragen.

IKS für staatlich finanzierte NPO

Quellenangaben:

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). COSO for Smaller and Medium Enterprises (SME): Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Jersey City, NJ.

CURAVIVA Schweiz (2016), Jahresbericht 2014 abgerufen am 17.04.2016 unter:
http://www.curaviva.ch/files/87RK8UO/jahresbericht_2014_von_curaviva_schweiz.pdf.

Hunziker, St., Dietiker, Y., Schiltz, K. und Gwerder, L. (2015). Ganzheitliche Risikosteuerung in 10 Schritten – Risikomanagement und IKS für Schweizer Gemeinden, Haupt Verlag, Bern.

Jäger, St. (2007). Managerkontrolle und Unternehmenswert. Verlag Neue Zürcher Zeitung, Zürich.

Schmitz, D. und Zöbeli, D. (2016a). Finanzierung der sozialen Institutionen im Umbruch. Sozialpolitik, Soziale Sicherheit / CHSS / 1 / 2016, Zürich.

Schmitz, D. und Zöbeli, D. (2016b). Soziale Institutionen: Finanzierung im Umbruch. Journal 21, 22.01.2016.

Sutter, E., Hunziker, St. und Grab, H. (2014). IKS-Leitfadenbuch – Internes Kontrollsystem für Nonprofit-Organisationen. Haupt Verlag, Bern.

Sutter, E. et al. (2011). Forschungsprojekt: Internes Kontrollsystem (IKS) für staatlich subventionierte NPOs – Schlussbericht. FHNW, NPPM, Basel.

Treuhand-Kammer (2007). Schweizerischer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz des Internen Kontrollsystems (PS 890). Abgerufen am 20. Februar 2014, von http://www.treuhandswiss.ch/documents/PS_890.pdf.

IKS für staatlich finanzierte NPO

Anhang:

Rechtsgrundlage: Änderung im OR und ZGB ab 2012

Insbesondere Art. 728a Abs. 1 OR fordert: «Die Revisionsstelle prüft, ob: (...) 3. ein **internes Kontrollsystem** existiert (...).»

Ordentliche Revision gemäss Art. **727** Abs. 1 Ziffer 2 OR: «Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten:

[1.1.2008 – 31.12.2011*)]

[gültig ab 1.1.2012]

a. Bilanzsumme von CHF 10 Millionen,

CHF **20** Millionen

b. Umsatzerlös von CHF 20 Millionen,

CHF **40** Millionen

c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.»

250 Vollzeitstellen

Änderung gilt für alle Rechtsformen – also auch für Genossenschaften, Stiftungen etc.

*) Achtung: Vereine in **Art. 69b, Abs. 1 ZGB** gemäss der bisherigen «10-20-50»-Regel).