

**IKS (internes Kontrollsystem) bei gemeinnützigen Stiftungen
als stiftungsrechtliche Rahmenbedingung und Führungsinstrument**

Markus Fivian

Bütz 8, 9473 Gams

G: 237 65 78

markus.fivian@crea-trust.com

Immatrikulationsnummer: 100020

Thesis im Diplomlehrgang Treuhandwesen (DAS)

Zur Erlangung des Grades

"Diplomierter liechtensteinischer Treuhand-Experte"

Universität Liechtenstein

Studiengang: Diplomlehrgang Treuhandwesen

Gutachter: Prof. Dr. Francesco A. Schurr

Bearbeitungszeitraum: 15.10.2011 bis 02.04.2012

Datum der Einreichung: 29.03.2012

Die Universität Liechtenstein und Prof. Dr. F.A. Schurr haben der Veröffentlichung der vorliegenden Thesis auf der Homepage von SwissFoundations ausdrücklich zugestimmt.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Vorbemerkungen	7
1 Was ist ein Internes Kontrollsystem "IKS"	9
1.1 Definition und Ziele eines IKS	9
2 Stiftung	10
2.1 Definition	10
2.2 Erfordernis und Definition der Gemeinnützigkeit	10
3 Auswertung der wissenschaftlichen Nachfragen	11
3.1 Grösse der befragten Stiftungen	11
3.2 Jährliches Fördervolumen	12
3.3 Art der Rechnungslegung	12
3.4 Kenntnisse und Anwendungsbereich von IKS	13
3.4.1 Kenntnisse von IKS	13
3.4.2 Anwendungsbereich des IKS	13
3.4.3 Anwendungsgründe des IKS.....	14
4 Risikobeurteilung	15
4.1 Gesetzliche Vorgaben zur Risikobeurteilung resp. Führung eines IKS	15
4.1.1 Risikoanalysen und IKS Pflicht	15
4.2 Verantwortliche Personen/Tätigkeiten (SR, GL, Abt. Leiter, MA)	16
4.2.1 Stiftungsrat (SR) / Verwaltungsrat (VR).....	16
4.2.2 Geschäftsleitung (GL).....	16
4.2.3 Abteilungsleiter/Mitarbeiter	17
4.2.4 Strategische Entscheidungs pyramid.....	17
4.3 Aufgabe, Verantwortungsbewusstsein, Qualität und Know-How des Stiftungsrates	18
4.3.1 Amtszeit eines Stiftungsrates	19
4.3.2 Abwahl eines Stiftungsrates	19
4.4 COSO-Framework als international anerkannter Bezugsrahmen zur Risikoabschätzung	19

4.5	Kontrollumfeld	20
4.5.1	Betriebsklima	21
4.5.2	Struktur der Geschäftsaktivität.....	21
4.5.2.1	Ethische Werte / Verhaltenskodex	21
4.5.2.2	Integrität	22
4.6	Risikoklassen / Risikobeurteilungen	22
4.6.1	Bilanz	22
4.6.1.1	Umlaufvermögen.....	22
4.6.1.2	Anlagevermögen	23
4.6.1.3	Fremdkapital.....	24
4.6.1.3.1	Verbindlichkeiten.....	24
4.6.1.3.2	Rückstellungen.....	25
4.6.1.4	Stiftungskapital.....	26
4.6.1.4.1	Einbezahltes Kapital (Organisationskapital resp. freie Stiftungsmittel)	26
4.6.1.4.2	Fondskapital (zweckgebundene Stiftungsmittel)	26
4.6.1.4.3	Neubewertungsreserven	26
4.6.2	Betriebsrechnung	27
4.6.2.1	Erträge	27
4.6.2.2	Aufwände	27
4.6.3	Geldflussrechnung / FER 21 → Nachweis der Kapitalveränderung.....	28
4.6.4	Banken	28
4.6.5	Auswahlverfahren der Zuwendungen	28
4.6.6	Mitspender/Förderpartner/Donatoren	29
4.6.7	Zulieferer bei ausgewählten Projekten.....	29
5	IKS Rahmenkonzept	30
5.1	Interne Richtlinien zur Kontrolle	30
5.1.1	Organisationsebene	30
5.1.2	Förderprozesse (leistungs- und ergebnisorientiert).....	31
5.1.2.1	Der leistungsorientierte Förderprozess.....	31
5.1.2.2	Der ergebnisorientierte Förderprozess	32
5.1.3	Strategiecontrolling.....	32
5.1.4	Projektcontrolling.....	33
5.2	Auswahlverfahren der Indikatoren wesentlicher Prozesse	34
5.2.1	Beurteilung der Existenz und Behebung von Schwachstellen.....	35

5.3	„Monitoring“ / Ueberwachung	36
6	Gesetzliche Grundlage für die Unterstellung und Aufgaben der Kontrollorgane	36
6.1	Das Gericht	36
6.2	Die Aufsichtsbehörde	36
6.3	Die Revisionsstelle	37
6.4	Der Kollator/Kurator oder Protektor	37
6.5	Der Stiftungsrat	38
6.6	Der Geschäftsführer	38
6.7	Die Stiftungsbeteiligten/Mitarbeiter	38
7	IKS – als Führungsinstrument	38
7.1	Foundations Governance	39
7.2	Haftungsrisiko	39
7.2.1	Haftung des Stiftungsrates	39
7.2.2	Haftung des Kollator/Kurator oder Protektors	40
7.2.3	Haftung der Revisionsstelle	40
7.2.4	Haftung des Geschäftsführers	40
7.2.5	Haftung des Mitarbeiters.....	41
8	Vergleich zur schweizerischen Rechnungslegung mit "IKS"	41
8.1	Gesetzliche Grundlagen	41
8.1.1	Definition der gemeinnützigen Stiftung gemäss ZGB	41
8.1.2	Gesellschaftliche Pflicht zur Führung eines "IKS" gemäss OR.....	42
8.1.3	Swiss GAAP FER 21	42
8.2	Verantwortliche Personen, Prüfungsorgane	42
8.2.1	Die Revisionsstelle.....	43
8.2.1.1	Die ordentliche Revision	43
8.2.1.2	Die eingeschränkte Revision	43
8.2.1.3	Opting up.....	44
8.2.1.4	Opting out.....	44
9	Interview mit einem Geschäftsführer einer liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung	44

10	Schlussfolgerung	46
	Literaturverzeichnis	47
	Abbildungsverzeichnis	49
	Abkürzungsverzeichnis	50
	Anhang	51
	Eidesstattliche Erklärung	52

Abstract

Der Fokus dieser Thesis ist auf die, noch nicht existierende Richtlinie des „Internen Kontrollsystems“ (IKS) bei gemeinnützigen Stiftungen gerichtet. Bis heute liegt gegenüber den gemeinnützigen Stiftungen keine eigentliche gesetzliche Vorlage vor, wie Risiken zu überprüfen sind und entsprechend vorbeugende Massnahmen getroffen werden könnten. Der Einsatz eines IKS minimiert die Risiken und führt dazu, dass der Stiftungsrat bei Nachweis eines gut geführten IKS gegen Eintritt eines Schadenfalls die Haftungsklage minimieren oder gar wegbedingen kann.

Vorbemerkungen

Vor der Einführung des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts am 1. April 2009 mussten viele gemeinnützige Stiftungen ihre Dossiers überarbeiten und prüfen, ob diese den neuen gesetzlichen Vorlagen entsprechen. Die Totalrevision des Stiftungsrechts bewirkte, aufgrund der nun strengen und klaren gesetzlichen Anforderungen, dass gemischte privat-gemeinnützige Stiftungen entweder dem privaten oder dem gemeinnützigen Zweck zuzuordnen sind. Die gemeinnützigen Stiftungen müssen, seit Inkrafttreten des neuen Gesetzes, im liechtensteinischen Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister eingetragen sein¹, was zugleich bewirkt, dass sie der liechtensteinischen Stiftungsaufsicht unterstellt sind. Diese klare Trennung zwischen privaten und gemeinnützigen Stiftungen hatte zur Folge, dass es bei den eingetragenen Stiftungen von 2009 bis 2010 beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt (GBOERA) 224 Löschungen und 518 Neueintragungen gab². Die nicht eingetragenen Stiftungen resp. hinterlegten Stiftungen und Treuhänderschaften (im 2009 noch zusammen aufgeführt) werden in den Rechenschaftsberichten wie folgt aufgeführt: 1'578 Neugründungen und 17'624 Löschungen. Per 31.12.2010 sind beim GBOERA 1'782 Stiftungen eingetragen. Die gemeinnützigen Stiftungen sind der Stiftungsaufsicht (STIFA) unterstellt. Unklar ist bis zum heutigen Zeitpunkt jedoch, wie sich diese Stiftungen intern organisieren resp. ihre Arbeitsabläufe überprüfen.

Da weder das Stiftungsgesetz noch ein anderweitig ergänzendes Landesgesetzblatt über die Überprüfung der Tätigkeiten und Entscheidungen resp. der Organisation in der Stiftung vorliegen, sind sich die Revisionsgesellschaften oft uneinig, ob die gemeinnützige Stiftung ein IKS führen muss resp. sollte. Es fehlt schlicht die entsprechende klare Fachliteratur. Es gibt verschiedene Handbücher und andere juristische Fachliteratur, welche auf eine Empfehlung des „internen Kontrollsystems“ hinweisen. Meistens bezieht sich diese Empfehlung aber nur auf Kapitalgesellschaften und nicht auf gemeinnützige Stiftungen. Daraus resultieren des Öfteren Unstimmigkeiten zwischen den Stiftungsräten und den Revisionsgesellschaften, ob ein „IKS“ für gemeinnützige Stiftungen geführt und/oder angewendet werden sollte.

Die einzige gesetzliche Grundlage zur Offenlegung von nicht in der Bilanz ausgewiesenen Geschäften mit Risiken, bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften sowie Gesellschaften mit beschränkter Haftung³, beschreibt der Artikel 1092 Z. 15, Bst. a und b PGR, gemäss welchem die Risiken im Anhang aufzuführen sind. Auch im Geschäftsbericht sind die Risiken und Unsicherheiten, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist, zu beschreiben⁴. Einzig Art. 1096 Art. VI Bst. a PGR weist auf Risikomanagement und –methoden zur Absicherung von Finanzinstrumenten hin. Im Gegensatz zur schweizerischen Gesetzgebung wird im PGR nirgends gesetzlich darauf hingewiesen, ein „IKS“ bei einer Gesell-

¹ Art. 552 § 14 Abs. I PGR.

² Rechenschaftsbericht 2009, S. 360 und 2010, S. 318.

³ Art. 1063 Abs. I PGR.

⁴ Art. 1096 Abs. I PGR.

schaft zu führen. In der Schweiz ist es bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen zwingend, ein „IKS“ zu führen, wenn zwei der drei folgenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt sind: Bilanzsumme > CHF 10 Mio., Umsatz > CHF 20 Mio., Vollzeitstellen mehr als 50 im Jahresdurchschnitt erfüllt sind (alte Gesetzgebung). Ab 01.01.2012 gelten in der Schweiz die folgenden, neuen Schwellenwerte: Bilanzsumme > CHF 20 Mio., Umsatz > CHF 40 Mio., Vollzeitstellen mehr als 250 im Jahresdurchschnitt erfüllt sind.⁵

Ist es notwendig ein IKS bei gemeinnützigen Stiftungen einzuführen? Wie weit kann ein IKS dem Stiftungsrat bei seinen Entscheidungen bezüglich der Vergabe von Zuwendungen und das Anlegen von Vermögen unterstützen? Kann das IKS Risiken minimieren und kann dieses als Führungsinstrument hinzugezogen werden? Wie ist ein IKS aufgebaut? Diese wissenschaftliche Arbeit beantwortet alle diese Fragen.

⁵ Art. 727 Abs I Ziff. 2 OR.

1 Was ist ein Internes Kontrollsystem "IKS"

1.1 Definition und Ziele eines IKS

Der Begriff "internes Kontrollsystem" IKS kann nicht allgemein definiert werden. Grundsätzlich soll das IKS den Ablauf des betrieblichen Geschehens sowie das betriebliche Vermögen schützen.⁶ Die Existenz der Gesellschaft soll mit internen Kontrollen sowohl die innerbetrieblichen Tätigkeiten als auch die Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Umfeld (Zulieferer, Behörden, Umwelt etc.), langfristig schützen resp. sicherstellen, dass keine schweren Schadenereignisse zugefügt werden. Das IKS sollte mögliche Schadenereignisse frühzeitig erkennen und durch vorzeitig zu treffende Massnahmen und Methoden die betrieblichen Arbeitsabläufe (Aufbau- und Ablauforganisation) richtigstellen und schützen. Das IKS ist somit ein integrierter Bestandteil der internen Organisation. Mit der Existenz eines funktionierenden und laufend aktuell gehaltenen IKS sollten mögliche Schadenereignisse (Risiken) minimiert oder gar eliminiert werden können. Risiken sind Ereignisse mit der Möglichkeit negativer Auswirkungen. Das Risiko wird allgemein als Produkt aus Eintrittswahrscheinlichkeit eines Ereignisses und dessen Konsequenz, bezogen auf die Abweichung von gesteckten Zielen angesehen und ist in der Einheit der Zielgrösse zu bewerten.

Gemäss Rautenstrauch/Hunziker gilt das IKS nach dem aktuellen Verständnis einer funktionierenden Corporate Governance als Pflichtelement jeder Unternehmensführung, welches in der kollektiven Verantwortung von Aufsichtsorgan und Geschäftsleitung liegt.⁷

Ein Internes Kontrollsystem (IKS) besteht daher aus systematisch gestalteten organisatorischen Massnahmen und Kontrollen im Unternehmen zur Einhaltung von Richtlinien zur Abwehr von Schäden, die durch das eigene Personal oder böswillige Dritte verursacht werden können. Das IKS dient auch zur Förderung der Strategie-, Ergebnis-, Finanz- und Prozesstransparenz sowie zur Unterstützung bei der Strategie- und Prozessführung. Als Grundlage eines IKS kommen häufig Kontrollmodelle wie z. B. COSO, CoCo oder CobiT zum Einsatz. Das Kontrollmodell "COSO-Würfel" wird im Kapitel 4.4. speziell erläutert.

Der Schweizer Prüfungsstandard (PS 890) definiert das Bestehen des IKS als Kontrollkomponente "Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens, Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme / Kommunikation, den Kontrollaktivitäten und der Ueberwachung der Kontrollen".⁸

⁶ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 17.

⁷ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 10.

⁸ PS 890 Bst. A, Kapitel II Bst. a, S. 3.

Mit einem funktionierenden IKS werden die Funktionsfähigkeit und die Wirtschaftlichkeit von Geschäftsprozessen systematisch überprüft und analysiert. Gleichzeitig wird kontrolliert, ob die vorgegeben Regeln eingehalten und somit die Zuverlässigkeit von betrieblichen Informationen nicht vernachlässigt werden. Das IKS ist, wie bereits erwähnt, eine organisatorische Massnahme, um innerbetriebliche mögliche Fehlerquellen (Risiken/Schadenereignisse) zu beseitigen und so das Fortführung des "Going-Concern" (Fortführungsprinzip oder Grundsatz der Unternehmensfortführung) zu gewährleisten. D.h. u.a. auch Massnahmen zu ergreifen, um das Vermögen zu sichern.

2 Stiftung

2.1 Definition

"Eine Stiftung ist ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen, welches als Verbandsperson (juristische Person) durch die einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Der Stifter widmet das bestimmte bezeichnete Stiftungsvermögen und legt den unmittelbar nach aussen gerichteten, bestimmten bezeichneten Stiftungszweck sowie Begünstigte fest".⁹

2.2 Erfordernis und Definition der Gemeinnützigkeit

Zur gültigen Errichtung einer klassischen gemeinnützigen Stiftung müssen in der Schweiz nachfolgende Voraussetzungen erfüllt sein¹⁰

- "Widmung einer Vermögensmasse zu einem besonderen Zweck"¹¹
- Beobachtung der vorgeschriebenen Errichtungsform (öffentliche Beurkundung, Testament oder Erbvertrag)¹²
- Rechtmässigkeit (um die rechtliche Persönlichkeit zu erlangen, darf die Stiftung weder einen unsittlichen, noch einen widerrechtlichen Zweck verfolgen"¹³

Die Gemeinnützigkeit wird in der liechtensteinischen Gesetzgebung wie folgt umschrieben:

"Wo das Gesetz von gemeinnützigen oder wohlthätigen Zwecken spricht, sind darunter solche Zwecke zu verstehen, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichen, sozialem, sportlichem oder

⁹ Art. 552 § 1 Abs. I PGR.

¹⁰ <http://www.edi.admin.ch/esv/00817/index.html?lang=de>

¹¹ Art. 80 ZGB.

¹² Art. 81 ZGB.

¹³ Art. 52 Abs. III ZGB.

ökologischem Gebiet nützt, auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird."¹⁴

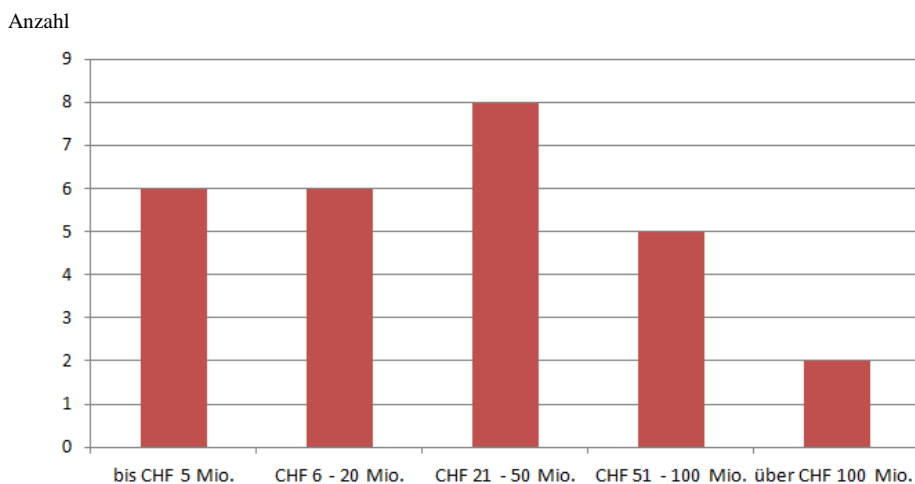
3 Auswertung der wissenschaftlichen Nachfragen

Anfangs Juni 2011 erhielten die verantwortlichen Personen der 72 gemeinnützigen Mitgliederstiftungen der SwissFoundations den, durch das Sekretariat der SwissFoundations Online aktivierten und vom Autor erstellten Fragebogen, mit der Bitte diesen auf der Onlineplattform zu beantworten. SwissFoundations ist der Verband der Förderstiftungen. Beim Versand des Fragebogens ging es hierbei um die Nachfrage bezüglich der Kenntnisse und Anwendung eines internen Kontrollsystems "IKS". Von den 72 eingeladenen Mitgliedern beantworteten 35 den Fragebogen, was einer Rückmeldung von 49% entspricht. Leider beantworteten sie nicht alle Fragen, somit sind nicht überall 35 Antworten auf die Fragen vorhanden. Per Dato waren auch zwei liechtensteinische Stiftungen Mitglied beim Verein der SwissFoundations. Nachfolgend sind einige Auswertungen zu den Fragen bezüglich der IKS-Kenntnisse abgebildet und kommentiert. Die Auswertung aller Fragebogen sind im Anhang 1.

3.1 Grösse der befragten Stiftungen

In der ersten Umfrage haben sich die Befragten zur Grösse Ihres Stiftungsvermögens geäussert (Siehe Abbildung 1).

Abbildung 1 Stiftungsvermögen



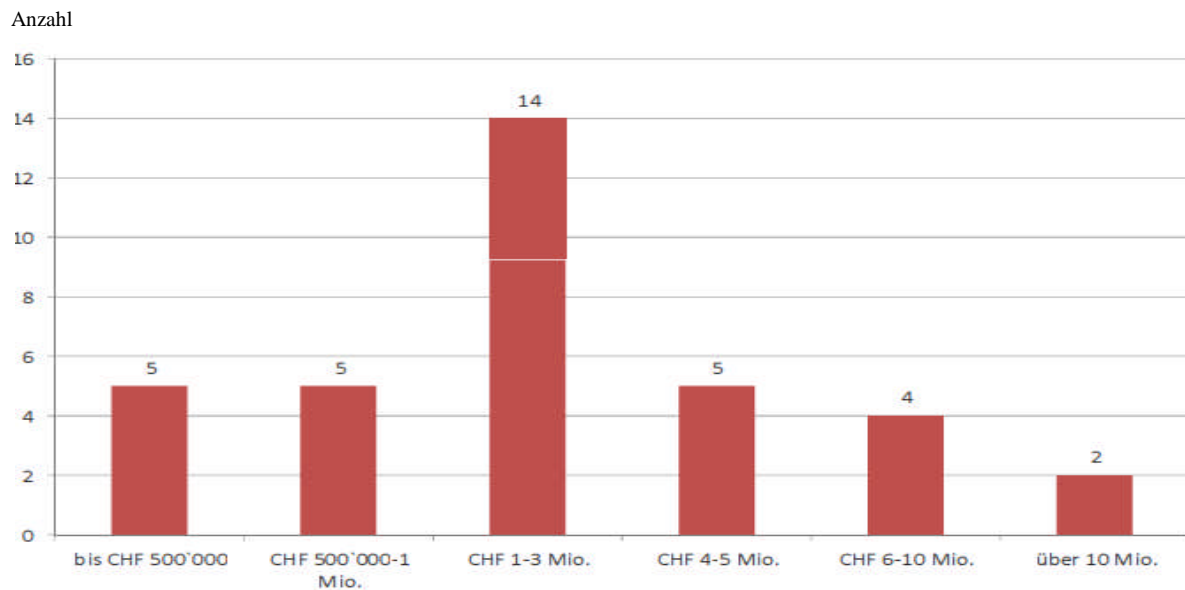
Aufgrund der Befragung wurde festgestellt, dass 8 gemeinnützige Stiftungen über ein Stiftungsvermögen zwischen 21-50 Mio. verfügen. Die meisten Stiftungen (15) verfügen über ein Stiftungsvermögen von über 20 Mio.

¹⁴ Art. 107 Abs. 4a PGR.

3.2 Jährliches Fördervolumen

Aus den 35 Beantwortungen dieser Frage ist ersichtlich, dass die meisten Stiftungen jährlich Projekte im Betrag von CHF 1-3 Mio. fördern (Abbildung 2). Welche Risiken sich aus diesem Fördervolumen ergeben könnten und wie sich dieses allfällig mit einem IKS reduzieren liesse, wird in den folgenden Kapiteln beschrieben.

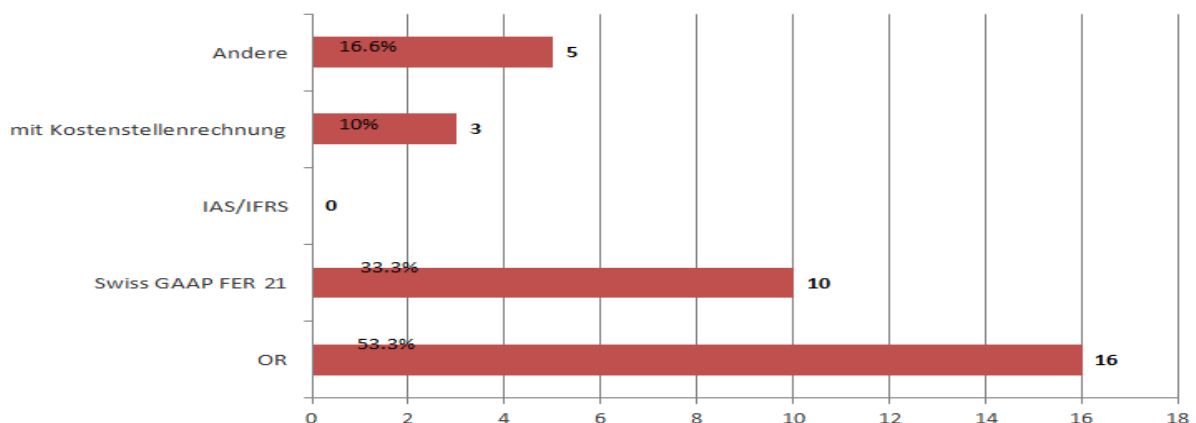
Abbildung 2 Jährliches Fördervolumen



3.3 Art der Rechnungslegung

In Abbildung 3 beantworteten die Befragten die Art der angewendeten Rechnungslegung

Abbildung 3 Angewendete Rechnungslegung
(Mehrfachbeantwortung möglich)



Erstaunlich ist, dass bereits 10 Stiftungen nach dem Grundsatz des Swiss GAAP FER 21 (mit dieser Empfehlung wird eine erhöhte Aussagekraft sowie Vergleichbarkeit der Jahresrechnung und Bericht-

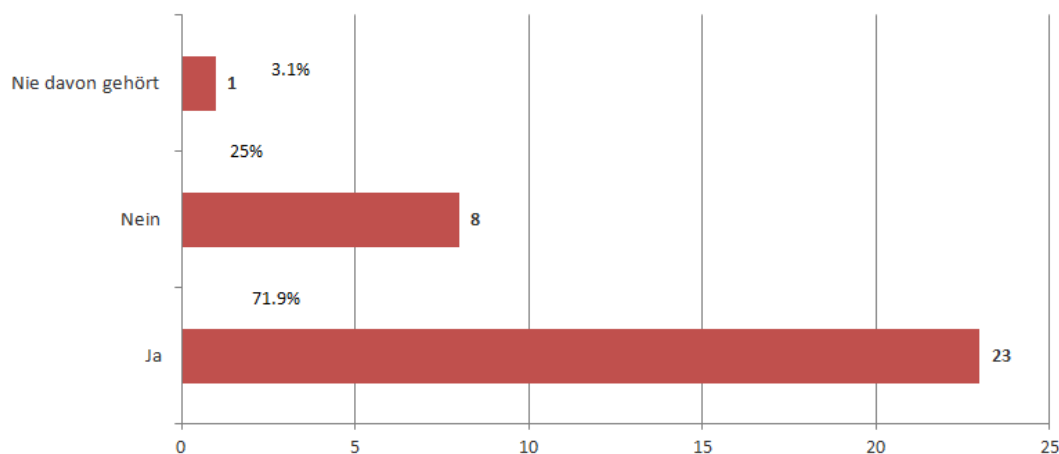
erstattung der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit Organisationen angestrebt¹⁵) ihre Buchhaltung führen und abschliessen, was bedeutet, dass die Abschlüsse nach Swiss GAAP FER einer strengeren Transparenz und Prüfung ausgesetzt sind, als diejenige mit dem Abschluss nach OR. Somit kann bereits nachgewiesen werden, dass mögliche Risiken schon erheblich minimiert wurden und das Führen eines IKS wesentlich vereinfacht.

3.4 Kenntnisse und Anwendungsbereich von IKS

3.4.1 Kenntnisse von IKS

Aus der Umfrage geht in Abbildung 4 hervor, dass die meisten Empfänger des Fragebogens schon über die grundlegenden Kenntnisse bezüglich des IKS verfügen. Wie jedoch aus der nachstehenden Abbildung (5) zu entnehmen ist, wird das IKS nur minimal eingesetzt.

Abbildung 4 Kenntnisse bezüglich des IKS



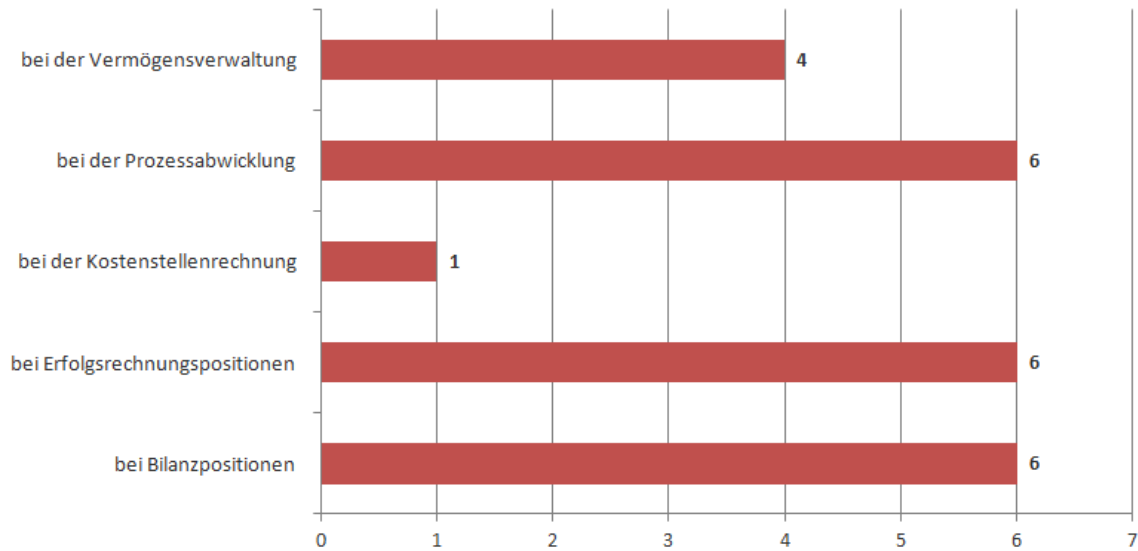
3.4.2 Anwendungsbereich des IKS

Gerade 7 Mitglieder beantworteten die Frage nach dem Einsatz des IKS (Abbildung 5). Aus dieser Frage geht hervor, dass trotz der Kenntnisse von IKS, dieses aus bestimmten Gründen noch nicht eingesetzt wurde. Die Gründe für das Nichteinführen eines IKS liegen wohl im zeitlichen wie auch im administrativen Aufwand desselben. Wenn aber der rechtliche Aspekt berücksichtigt wird, dann ist es empfehlenswert - aufgrund der möglichen Haftungsreduktion bei Eintreten eines Schadenfalls – ein IKS zu führen. In diesem Zusammenhang wird in Kapitel 7.2 die rechtliche Grundlage zur "safe harbor-rule"¹⁶ oder Business Judgment Rule genauer erläutert.

¹⁵ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 117.

¹⁶ Art. 182 Abs. 2 PGR.

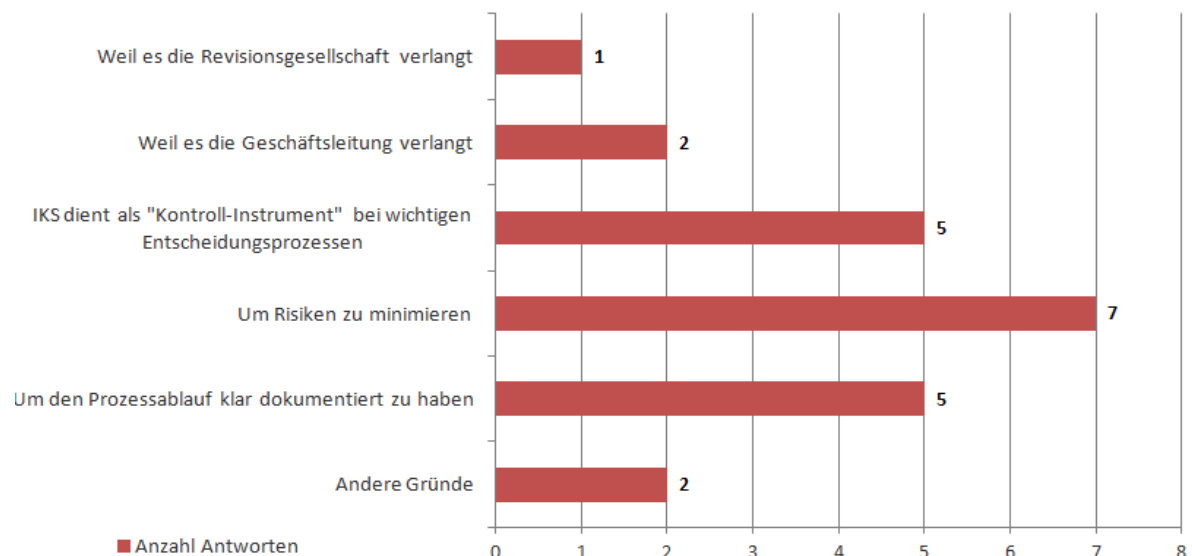
**Abbildung 5 Anwendungsbereich des IKS
(Mehrfachbeantwortung möglich)**



3.4.3 Anwendungsgründe des IKS

In der Abbildung 6 beantworteten die Befragten die Anwendungsgründe des IKS.

**Abbildung 6 Anwendungsgründe des IKS
(Mehrfachbeantwortung möglich)**



Die 7 Stiftungen, welche das IKS bereits anwenden, sind sich der Risiken bewusst. Aus dieser Grafik ist zu entnehmen, weshalb es unabdingbar ist, ein IKS zu führen. Das IKS dient hiermit sowohl als

Kontrollinstrument, als Prozessablaufhilfsmittel, als auch als Massnahme zur Minimierung der Risiken. Somit bestätigt die Beantwortung dieser Frage die Ausführung am Anfang dieser Arbeit, IKS als Bestandteil der internen Organisation zu verwenden.

Erfreulich ist aus dem Fragenbogen zu entnehmen, dass von 32 Antworten, 17 Mitglieder das IKS als förderlich und nützlich betrachten. Wer ist nun aber für die Einführung des IKS verantwortlich? Welche Massnahmen müssen getroffen werden? Wo sind Risiken versteckt? Wie sieht es mit der Haftung aus, wenn ein Schadenfall eintreten sollte? Viele Fragen, welche in den nächsten Kapiteln beantwortet werden.

4 Risikobeurteilung

Wie im Kapitel 1.1. Definition und Ziele eines IKS beschrieben, sind Risiken Ereignisse mit der Möglichkeit negativer Auswirkungen. In diesem Kapitel wird beschrieben, wer für die Risikobeurteilung und die Massnahme zur Reduzierung dieser Risiken mittels IKS verantwortlich ist. Es wird erläutert, wo Risiken anfallen könnten. Um die Risiken systematisch analysieren zu können, wird auf den international angewendeten COSO-Framework-Würfel verwiesen. Des Weiteren wird beschrieben, wie die Haftung der Verantwortlichen bei Eintritt eines Schadenfalls wegbedingt werden kann.

4.1 Gesetzliche Vorgaben zur Risikobeurteilung resp. Führung eines IKS

Aufgrund der Eintragungspflicht der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftungen ins GBOERA sind die Stiftungen gezwungen, der STIFA eine revidierte Jahresrechnung abzugeben¹⁷. Die Revisionsstelle wird durch das Gericht im Ausserstreitverfahren bestellt.¹⁸ Sollten Risiken nicht im Jahresabschluss enthalten sein, müssten diese im Anhang zur Jahresrechnung erwähnt werden¹⁹

Der Art. 83a ZGB besagt, dass die Schweizer Stiftungen seit dem 1.1.2008 verpflichtet sind, ihre Geschäftsbücher nach den Vorschriften des OR über die kaufmännische Buchführung zu führen.²⁰ Die allgemeinen kaufmännischen Buchführungsgrundsätze gemäss Art. 957 ff. OR weisen jedoch nicht auf die Pflicht der Risikoanalysen kleinerer Gesellschaften hin. Erst bei grösseren Gesellschaften wird auf die Analyse der Risiken verwiesen.

4.1.1 Risikoanalysen und IKS Pflicht

In Liechtenstein ist es noch nicht obligatorisch, ungeachtet wie gross eine Gesellschaft ist, ein IKS zu führen. In der Schweiz ist die Pflicht ein IKS zu führen, wenn zwei der drei nachfolgenden Kriterien

¹⁷ http://www.llv.li/amtsstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-zentrale_aufgaben.htm

¹⁸ Art. 552 § 27 Abs. I PGR.

¹⁹ Art. 1092 Abs. 15 Bst. a + b PGR.

²⁰ Egger, von Schnurbein, Zöblin & Koss, 2011, S. 150.

während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt sind: Bilanzsumme > 20 Mio. CHF, Umsatz > 40 Mio. CHF und Vollzeitstellen mehr als 250 im Jahresdurchschnitt (Neue Gesetzgebung gültig ab 01.01.2012).²¹ Die Jahresrechnung muss durch eine ordentliche Revisionsgesellschaft geprüft werden. Diese muss gemäss Art. 728a Abs. I Ziffer 3 OR die Existenz des IKS prüfen.²²

4.2 Verantwortliche Personen/Tätigkeiten (SR, GL, Abt. Leiter, MA)

4.2.1 Stiftungsrat (SR) / Verwaltungsrat (VR)

Falls ein IKS eingeführt wird, liegt die Verantwortung zur Ausgestaltung und Ueberwachung eines adäquaten IKS beim Stiftungs- respektive beim Verwaltungsrat. Die Umsetzung wird der Geschäftsleitung übertragen.²³ Das IKS dient dem Stiftungsrat als auch der Geschäftsleitung als Führungsinstrument. Diese können wichtige Entscheide anhand der Risikoanalysen und der Methoden dieser Risiken mittels IKS minimieren und somit ein entsprechendes Management nach dem Grundsatz der Corporate Governance und Foundation Governance²⁴ nach (<< best practice>>)²⁵ führen.

4.2.2 Geschäftsleitung (GL)

Wie erwähnt, werden Strategie und Geschäftsgrundsätze des IKS durch den Stiftungsrat definiert, fallen die Ausgestaltung und die Umsetzung des IKS in den Kompetenzbereich der Geschäftsleitung. Die Geschäftsleitung ist verantwortlich für:

- "die Entwicklung geeigneter Prozesse für die Identifikation, Messung, Ueberwachung und Kontrolle der eingegangenen Risiken;
- die Identifikation von Schlüsselkontrollen sowie deren Ueberwachung und die Sicherstellung der vorgenommenen Korrekturmassnahmen;
- die Aufrechterhaltung und die Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse eindeutig festhält;
- die Dokumentation und die Ueberprüfbarkeit des IKS in Bezug auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung sowie für
- die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben."²⁶

²¹ Art. 727 Abs. 1 Ziff. II OR.

²² Pfaff, 2008, S. 16.

²³ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 44.

²⁴ Zwiefelhofer, 2008, S. 127.

²⁵ Economiesuisse 2002/2007.

²⁶ Positionspapier der Treuhand-Kammer Version 29.3.2006, S.7.

Die Geschäftsleitung hat dem Stiftungsrat mindestens 1 x jährlich bekannt zu geben, welchen Risiken die Stiftung ausgesetzt ist und wie sie diesen möglichen negativen Einflüssen entgegenwirken wollen.

4.2.3 Abteilungsleiter/Mitarbeiter

Der Abteilungsleiter kann zusammen mit den Mitarbeitern die Risiken am besten einschätzen. Sie arbeiten direkt im entsprechenden Bereich und wissen, wo Risiken anfallen können. Somit sind diese die wichtigsten Personen, welche die Informationen an den Geschäftsführer weitergeben können.

4.2.4 Strategische Entscheidungspyramide

Der Verwaltungs- resp. Stiftungsrat und die Geschäftsleitung legen die Unternehmensvision und darauf aufbauend die entsprechenden Zieldefinitionen fest. Strategieformulierung und –kommunikation an die Mitarbeiter sollen helfen diese Ziele gemeinsam zu erreichen.²⁷ Der Mitarbeiter wird voll und ganz in die Steuerung der Risikokontrollen integriert. Nur mit der Integration des Mitarbeiters können mögliche Fehlerquellen (Schadenereignisse) minimiert und eine angemessene Sicherheit zur Erreichung der Unternehmensziele gesetzt werden.

Die Graphik in Abbildung 7 widerspiegelt die strategische Entscheidungspyramide. Der Stiftungs- resp. Verwaltungsrat legt zusammen mit der Geschäftsleitung die Unternehmensvision und die daraus resultierenden Zieldefinitionen fest. Diese werden mit der definierten Strategie dem Mitarbeiter kommuniziert. Ein IKS kann aufgrund der Strategie die Zielerreichung nicht garantieren. Es dient dabei dazu, eine angemessene Sicherheit zu bieten, um Fehlerquellen – sei es in der Strategie oder in der Umsetzung von Arbeitsprozessen – zu vermeiden, damit die vorgegebenen Ziele erreicht werden. Mit der Umsetzung dieser Strategie Entscheidungspyramide wird sichergestellt, dass eine ordnungsgemäße und effiziente Geschäftsführung gegeben ist. Die Kontrolle der Geschäftstätigkeit zielt vor dem Hintergrund der Umsetzung der Unternehmensstrategie darauf ab, die Effektivität und die Effizienz der Prozesse zu gewährleisten²⁸.

²⁷ Pfaff & Flemming, 2007, S. 22.

²⁸ Treuhand-Kammer 2009, Band 2 S. 129.

**Abbildung 7 Unternehmensleitung, Ziele und Wertschöpfungsprozess
im Rahmen der internen Steuerung und Kontrolle²⁹**



4.3 Aufgabe, Verantwortungsbewusstsein, Qualität und Know-How des Stiftungsrates

Da der Stiftungsrat für die Vision, die Ziele und die Risikobeurteilung verantwortlich ist, ist es ratsam, Stiftungsräte mit dem entsprechenden Know-How einzusetzen. Darüber hinaus ist bei der Besetzung des Stiftungsrates darauf zu achten, dass die Aufgaben des Stiftungsrates vielfach von der Stiftungsgröße, der Organisation und der Komplexität der Stiftung abhängen. Die Aufgaben eines Stiftungsrates sind im Buch "Die Förderstiftungen / Strategie-Führung-Management" Band 7 der Foundation Governance³⁰ zu entnehmen.

Die Aufgaben des Stiftungsrates beschränken sich nicht nur auf die Interpretation des Stiftungszwecks und die Gestaltung einer tragfähigen Stiftungspolitik, sondern auch auf den Ueberblick der strategischen Führung. Der Stiftungsrat sollte daher strukturiert sein. Die Mindestzahl von drei Stiftungsräten sollte gewährleistet sein, damit ein gewisses Mass an gegenseitiger Kontrolle besteht und verhindert, dass durch den Ausfall eines Mitgliedes ihre Handlung zu stark beeinträchtigt oder eingeschränkt wird.

²⁹ Ruud & Bodenmann, 2001, S. 522.

³⁰ Von Schnurbein & Timmer, 2010

4.3.1 Amtszeit eines Stiftungsrates

Die Amtszeit eines Stiftungsrates sollte zwischen 2-5 Jahren liegen. Eine Wiederwahl ist möglich. Wobei aber darauf zu achten ist, dass die Amtszeit von max. 12-15 Jahren nicht überschritten wird. Eine alternative Lösung ist, eine Altershöchstgrenze festzulegen. Folglich wird für eine regelmässige Auffrischung des Gremiums gesorgt³¹.

4.3.2 Abwahl eines Stiftungsrates

Ist ein Stiftungsratsmitglied der Verantwortlichkeit der Stiftungsarbeiten durch Behinderung der Stiftungstätigkeit, Untätigkeit, Nicht- oder Nicht-mehr-Erfüllen des Anforderungsprofils und der Umsetzung des Stiftungswillens nicht mehr gewachsen, führt dies innerhalb des Prozessablaufes zu einem Risiko. Daher ist im Organisations- oder Geschäftsreglement festzulegen, dass eine Abwahl vorgenommen werden kann.³² Die Abwahl ist sachlich zu begründen und durch Stimmenmehrheit von zwei Drittel der Stiftungsratsmitglieder zu bestätigen.

4.4 COSO-Framework als international anerkannter Bezugsrahmen zur Risikoabschätzung

Im Hinblick auf ein gut strukturiertes und planerisch durchdachtes IKS mit den zu überprüfenden Risikofaktoren einzuführen, ist es ratsam auf ein Framework zurückzugreifen. Die Vorteile eines Frameworks basieren auf einem Top-down-Ansatz, was das Verständnis und den systematischen Aufbau eines IKS erleichtert. Damit werden die Schwächen (Risiken) eines Unternehmens identifiziert, analysiert und beseitigt. Das weltweit am Stärksten verbreitete und verankerte interne Kontrollkonzept stellt das vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) entwickelte Internal Control Framework dar.³³

Das COSO Internal Control Framework ist auf drei Dimensionen aufgebaut. In Abbildung 8 werden diese drei Dimensionen Zielkategorien, Komponenten (Kompetenzen) und Unternehmenseinheiten anhand des COSO-Würfels dargestellt.

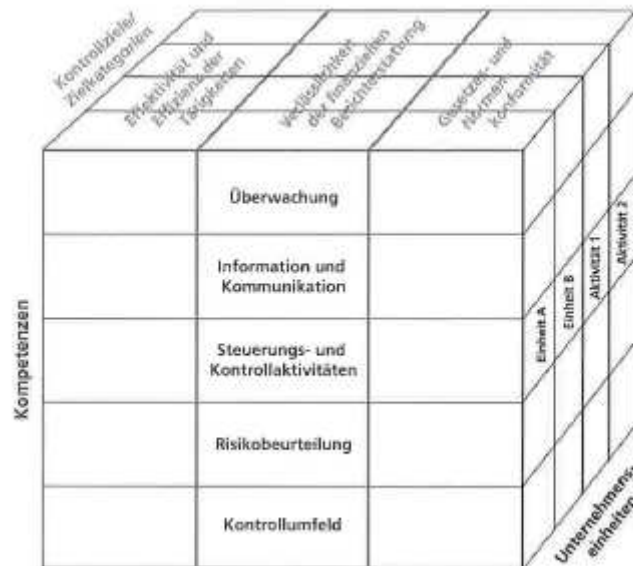
Das Kernstück des Rahmenwerkes visualisiert die Zusammenhänge zwischen den fünf Komponenten der internen Kontrolle - welche gleichzeitig die Grundlage für den Prüfungsansatz darstellen (Frontseite des Würfels), den drei damit verfolgten Zielkategorien (Deckel des Würfels) und den vom IKS betroffenen Organisationseinheiten bzw. Prozesse (Seite des Würfels).³⁴ Die Risikobeurteilung beginnt beim Kontrollumfeld, auf welches im Kapitel 5 näher eingegangen wird und endet bei der Ueberwachung.

³¹ Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 52.

³² Sprecher et al., 2009, S. 54.

³³ Pfaff & Ruud, 2007, S. 43.

³⁴ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 31.

Abbildung 8 COSO-Würfel³⁵

Wie aus der Graphik zu entnehmen ist, umfasst der COSO-Würfel 3 wichtige Zielkategorien, welche bei der Erstellung eines IKS zu berücksichtigen sind. Dies sind:

- die Geschäftstätigkeit, Analyse der einzelnen Organisationseinheiten in Bezug auf die Leistungs- und Rentabilitätsziele, Leistungseinbußen sind zu eliminieren
- die finanzielle Berichterstattung; die Zuverlässigkeit der Berichterstattung ist hiermit zu gewährleisten, Fehlerquellen sind zu eliminieren
- Compliance; die gesetzlichen wie auch die unternehmerischen Vorschriften sind einzuhalten

4.5 Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld ist die Basis des IKS und umfasst die Aktivitäten der Führungskräfte und der Mitarbeiter. Diese wiederum beeinflussen das Betriebsklima und die Geschäftsstrukturen, so dass der organisatorische Geschäftsaufbau (die Prozessabläufe) gestärkt wird und die Gesellschaft auch gegenüber den Stakeholder kontrollbewusst auftreten kann. Infolgedessen sind Interessenkonflikte zu vermeiden, indem Verhaltensregeln in Bezug auf Kunden und Lieferanten erstellt werden. Die Führungskräfte haben diese Regeln vorzuleben. Folglich bildet das Kontrollumfeld die Grundlage für die Wahrnehmung des Risikobewusstseins und die Schaffung einer Risikokultur in der Organisation.³⁶ Des Weiteren umfasst das Kontrollumfeld die Überwachungs- und Leitungsfunktionen der Unternehmensleitung sowie deren Einstellung, Bewusstsein und Handlungen im Hinblick auf das IKS und

³⁵ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 35.

³⁶ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 14.

dessen Bedeutung innerhalb des Unternehmens.³⁷ In den nachfolgenden Kapiteln werden die Beziehungen des Betriebsklimas und der Geschäftsstrukturen im Kontrollumfeld genauer erläutert.

4.5.1 Betriebsklima

In einer Stiftung ist es äusserst wichtig keine Interessenkonflikte zu haben. Interessenkonflikte führen zu Unstimmigkeiten und Risiken. Daher haben alle Personen, welche für eine Stiftung tätig sind, ihre Verhältnisse so zu ordnen, dass Interessenkonflikte möglichst vermieden werden. Sie legen allfällige Interessenkonflikte gegenüber dem Stiftungsrat und gegebenenfalls im Jahresbericht offen.³⁸ Das Führungsgremium (Stiftungsräte) sollte gegenüber den Mitarbeitern loyal und bestimmt sein. Dabei hängt das Führungsverhalten eng mit der Persönlichkeit, dem Auftreten, der Glaubwürdigkeit und der Beziehungsfähigkeit der Führungskraft zusammen.³⁹ Es ist darauf zu achten, dass speziell bei den gemeinnützigen Stiftungen der Zweck der Stiftung gelebt und wiedergegeben wird.

4.5.2 Struktur der Geschäftsaktivität

Die Struktur resp. Organisation der Stiftung ist einfach und klar zu gestalten. Jede Unklarheit kann zu Fehlerquellen und somit zu einem Risiko führen. Es ist nicht ausreichend, wenn Geschäftsprozesse in Form von Richtlinien und Arbeitsanweisungen festgelegt sind. In der Stiftung muss eine Unternehmensstruktur bestehen, die das Kontrollbewusstsein der Belegschaft fördert und die Umsetzung der Kontrollaktivitäten ermöglicht.⁴⁰ Folglich sind die ethischen Werte in die Verhaltensrichtlinien zu integrieren, was zu einem Ethikkodex führt, welcher in der Stiftung wahrzunehmen ist.

4.5.2.1 Ethische Werte / Verhaltenskodex

Die Verhaltensrichtlinie resp. der Ethikkodex ist für alle Organe und Mitarbeiter verbindlich. Der Kodex ist sowohl innerhalb als auch ausserhalb (Stakeholders = Zulieferer) der Stiftung anzuwenden. Die Grundsätze und Empfehlungen sollen so entwickelt werden, dass sie auch die wirksame interne Kontrolle über die finanzielle Berichterstattung unterstützen können.⁴¹ Eine Folgerung daraus ist z.B.: unmotivierte Mitarbeiter sind nicht mehr effizient und allenfalls unehrlich. Weitere Eckwerte der Ethik sind: Diskretion, Loyalität, verantwortungsvolles Handeln, integeres Verhalten gegenüber Kunden und Zulieferern, Beratern und Mitarbeitern.⁴²

³⁷ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 1, S. 85.

³⁸ Sprecher, Egger & Jansen, 2009, S. 70.

³⁹ Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 70.

⁴⁰ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 38.

⁴¹ Pfaff & Ruud, 2007, S. 45.

⁴² Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 50.

4.5.2.2 Integrität

Die Integrität eines jeden Mitarbeiters in den Arbeitsablauf eines Prozesses fördert die Risikominimierung. Ein sich wohlfühlender integrierter Mitarbeiter ist loyal, motiviert und ist sich seiner Aufgabe und der damit verbundenen Verantwortung bewusst, auch qualitativ gut zu arbeiten. Durch das Erarbeiten eines Leitbildes und der periodischen Ueberwachung der Mission und den inhaltlichen Eckpfeilern wird sowohl bei den Organen als auch bei den Mitarbeitern einer Stiftung, eine einheitliche Orientierung (Einheitsbild) erreicht, was die Identifikation der Stiftung gegen innen und aussen stärkt.

4.6 Risikoklassen / Risikobeurteilungen

Wie aus der Abbildung 8 des COSO-Würfels zu entnehmen ist, folgt als nächste Stufe, die Beurteilung der Risikoklassen. Diese sind inner- wie auch ausserbetrieblich festzulegen. Der Risikobeurteilungsprozess der Unternehmung erlaubt die Identifikation und Analyse relevanter Sachverhalte und Prozesse, deren Klassifizierung nach Wesentlichkeit und die Ueberprüfung auf Uebereinstimmung mit der Unternehmensstrategie zu überprüfen. Die Risikobeurteilung liefert die Grundlage für die Festlegung von Kontrollaktivitäten⁴³. Als Grundlage für die innerbetrieblichen Risikoklassen ist die Bilanz und Erfolgsrechnung beizuziehen. Anhand dieser Unterlagen sind die möglichen Risikofaktoren zu bestimmen. Weitere innerbetriebliche Risikofaktoren sind die Mitarbeiter, die Arbeitsprozesse bei der Vergabe und Ueberprüfung der Spendengelder. Externe Risikoklassen sind Stakeholder, wie Bank bei Vermögensanlagen (siehe Insolvenz und Konkurs der Bank Lehmann Brothers), Zulieferer wie Mitspender/Förderpartner von unterstützten Projekten. Die Aufzählung der Risiken ist nicht abschliessend. In den nächsten Kapiteln werden einige interne und externe Risikoklassen anhand einer einfachen Excel-Tabelle aufgeführt.

4.6.1 Bilanz⁴⁴

Die Bilanz widerspiegelt die Vermögenswerte aufgeteilt in Umlauf- und Anlagevermögen. Die meisten gemeinnützigen Stiftungen verfügen im Anlagevermögen über keine Immobilienvermögenswerte dafür eher über finanzielle Anlageinstrumente (Aktien, Obligationen, Fonds, Gold etc.)

4.6.1.1 Umlaufvermögen

Im Umlaufvermögen sind kurzfristige Vermögen wie: Flüssige Mittel, Debitoren, übrige Forderungen wie allfällige Lagerbestände (dies jedoch eher selten), zu führen.

⁴³ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 2, S. 139.

⁴⁴ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 64.

⁴⁵ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 128.

Tabelle 1 Risikoklassen Umlaufvermögen

Kontoklasse	Risiko
Flüssige Mittel	- Fremdwährungen
Debitoren/Förderpartner	- Rechnungsstellung in Fremdwährung - Illiquide Debitoren (Debitorenverluste)
übrige Forderungen	- nicht Zahlung der Forderung (Guthaben Dritter, Sozialleistungen etc.)

4.6.1.2 Anlagevermögen

Wie eingangs bereits erwähnt, weisen gemeinnützige Stiftungen eher keine Immobilien oder/und Immaterielle Anlagevermögen aus. Es gibt aber Stiftungen, welche ihr Einkommen von Immobilienanlagen beziehen. Demzufolge sind ihre Risiken auch bei den Immobilien zu definieren. Stiftungen, welche kein materielles Vermögen besitzen, verfügen vorwiegend über finanzielles Anlagevermögen, wie Aktien, Obligationen, Fonds, Gold etc. Bei der Investition von flüssigen Mitteln ins finanzielle Anlagevermögen ist darauf zu achten, welche Anlagestrategie angewendet wird.

Tabelle 2 Risikoklassen Anlagevermögen

Kontoklasse	Risiko
Aktien	- Kurs- / Substanzwertverluste - Fremdwährungsverluste - keine Diversifikation
Obligationen / Fonds	- Anlagehorizont / Anlagestrategie - Substanzwertverluste (Griechenland) - Illiquidität -> Keine Rückzahlung möglich - Fremdwährung - keine Diversifikation
Kunstgegenstände Gold / Silber	- Anlagehorizont / Anlagestrategie - Richtige Bewertung der Gegenstände - Kursverluste
<i>Materielles Anlagevermögen</i> Immobilien	- Erhaltung des Immobilienwertes - gesicherte Mieteinnahmen - Nachhaltige Kosten/Renovationsbedarf - je nach Ort der Liegenschaft, Steuerbelastung, Fremdwährungsverluste

4.6.1.2.1 Anlagestrategie

Die Anlagestrategie definiert in Prozenten ausgedrückt, in welchen finanziellen Anlagen (Aktien/Obligationen, etc.), in welcher Bandbreite, in welcher Branche und in welchen Ländern, in welchem Zeitraum (Anlagehorizont), wie viel vom Stiftungsvermögen investiert werden darf. Hinsichtlich der Wie-

der Verwendung des angelegten Geldes ist es möglich die flüssigen Mittel kurz-, mittel- und langfristig anzulegen. Für die Abgrenzung der einzelnen Anlagestrategien existieren unterschiedliche Ansätze. Im Allgemeinen kann von nachfolgenden Investitionszeiträumen ausgegangen werden:

- Kurzfristig: Anlagezeitraum 1 Tag bis 6 Monate
- Mittelfristig: Anlagezeitraum 6 Monate bis 3 Jahre
- Langfristig: mehr als 3 Jahre⁴⁶

Bevor die Anlagestrategie jedoch definiert wird, hat der Stiftungsrat den Stiftungszweck gemäss Stifterwillen in eine langfristige Stiftungs- bzw. Förderpolitik einzubetten. Diese Gesamtorientierung der Stiftung (<<Was?>>) wiederum muss periodisch in eine Stiftungs- bzw. Förderstrategie (<<Wie?>>) heruntergebrochen werden⁴⁷. Erst wenn man diese Informationen eingeholt hat, kann eine Anlagestrategie erstellt werden.

4.6.1.3 Fremdkapital

Das Fremdkapital (Verbindlichkeiten) wird der Stiftung von Dritten leihweise zur Verfügung gestellt.⁴⁸ Dieses kann entsprechend der Kreditdauer kurz-, mittel- oder langfristig sein. In der Regel wird aber lediglich zwischen kurz- und langfristigem Fremdkapital unterschieden. Dabei gelten alle Verpflichtungen, welche innert Jahresfrist zurückbezahlt werden als kurzfristig und die über jährigen Verpflichtungen folglich als langfristig.

4.6.1.3.1 Verbindlichkeiten

In der Umgangssprache werden Verbindlichkeiten als Schulden bezeichnet. Dabei wird, nebst der unterschiedlichen Kreditdauer, auch zwischen Verbindlichkeiten von Warenlieferungen und Finanzverbindlichkeiten unterschieden. Die Verbindlichkeiten von Warenlieferungen sind kurzfristig zu betrachten, da die meisten Lieferantenrechnungen innert kürzester Frist bezahlt werden müssen. Die Finanzverbindlichkeiten sind (ausser dem Kontokorrent und den festen Krediten mit einer Laufzeit von bis zu 12 Monaten) in der Regel langfristig. Darunter fallen Hypotheken, Passivdarlehen mit einer längeren Rückzahlungsdauer.

Gemäss Zöbeli/Neubert lassen sich die Verbindlichkeiten bei gemeinnützigen Stiftungen, in die nachstehend vier Kategorien unterteilen⁴⁹:

- 1) Finanzverbindlichkeiten

⁴⁶ <http://www.wertpapierdepot.net/anlagestrategie/>

⁴⁷ Sprecher, Egger & Janssen, 2009, S. 87.

⁴⁸ Boemle, 1995, S. 380.

⁴⁹ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 83.

Dies sind insbesondere verzinsliche Finanzschulden wie Kontokorrente, feste Kredite, Darlehen etc.

2) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kreditoren)

Dabei handelt es sich um nicht bezahlte Rechnungen Dritter (Lieferanten).

3) Zugesagte Beiträge und Vergabungen

Darunter sind alle bewilligten, aber noch nicht ausbezahlte Beiträge (Verbindlichkeiten aus Förderzusagen) zu verstehen.

4) Sonstige Verbindlichkeiten

Hier werden alle Verbindlichkeiten aufgeführt, welche keiner der oben erwähnten Kategorie zugeordnet werden können. Dies könnten Schulden gegenüber dem Gemeinwesen oder nahe-stehende Personen sein.

Tabelle 3 Risikoklassen der Verbindlichkeiten

Kontoklasse	Risiko
<i>kfr. Fremdkapital</i> kfr. Finanzverbindlichkeit	- zu hohe Zinsen
Lieferantenrechnungen	- falsche Preise / Waren verrechnet - falsche Zahlungsziele / Rabatte
Zugesagte Beiträge/Vergabungen	- bei ausländischen Projekten / Währungsrisiko - zu wenig Förderpartner für die Projekt - keine Nachhaltigkeit
sonstige Verpflichtungen	- zu hohe Schulden / Zinsen - Währungsverluste
kfr. Finanzverbindlichkeit	- zu hohe Zinsen
<i>langfr. Fremdkapital</i> Darlehen	- Rückzahlbarkeit / zu hohe Zinsen - allfällige Kursverluste, wenn das Darlehen in Fremdwährung gewährt wurde
sonstige Verbindlichkeiten	- Rückzahlbarkeit / vertragliche Bestimmungen

4.6.1.3.2 Rückstellungen

Rückstellungen sind künftige Güter- und Leistungsabgänge ohne Gegenleistung, die nicht der Erfüllung des Wirtschaftszwecks dienen, demnach die Zahlung nicht an den Erbringer einer Leistung erfolgen wird. Bei der Bildung von Rückstellungen sind eine oder mehrere Ungewissheiten bezüglich des

Tatbestandes des Güter- und Leistungsabganges, Höhe des Abganges, Zeitpunkt des Abganges sowie Empfänger der Leistung vorhanden⁵⁰.

Tabelle 4 Risikoklassen der Rückstellungen

Kontoklasse	Risiko
Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> - Art der Rückstellung für... (begründete Rückstellung) - Höhe (ausreichend) - Währung

4.6.1.4 Stiftungskapital

Bei den Stiftungen wird das Eigenkapital als Stiftungskapital definiert. Dieses kann wiederum in einbezahltes Kapital (Organisationskapital) und, Fondskapital aufgeteilt werden. Demzufolge ist die Verwendbarkeit des Kapitals direkt aus der Bilanz zu lesen. Falls die Jahresrechnung nach FER 21 geführt wird, sind die Veränderungen des Kapitals nachzuweisen und das Kapital neu zu bewerten.⁵¹

4.6.1.4.1 Einbezahltes Kapital (Organisationskapital resp. freie Stiftungsmittel)

Das einbezahlte Kapital definiert das Ursprungskapital der Stiftung und verweist auf die Vergangenheit der Stiftung. Dieser Ursprung ist im Anhang der Jahresrechnung zu erläutern.

4.6.1.4.2 Fondskapital (zweckgebundene Stiftungsmittel)

Die zweckgebundenen Mittel werden in der Praxis als Fonds definiert. Ein Fonds ist eine Sammlung von unverbrauchten Mitteln, welche zweckgebunden und separat von den anderen Fonds geführt werden. Dieser erhöht sich, wenn ein Spender/Stifter oder Zustifter von Anfang an klare Auflagen macht, wie seine Zuwendungen zu verwenden seien, oder es wurde eine Sammelaktion für einen bestimmten Zweck durchgeführt.⁵² Die Stiftungsräte sind dann an diese Weisungen gebunden und können keine Spenden ausserhalb dieser Richtlinien vergeben.

4.6.1.4.3 Neubewertungsreserven

Es ist sicherzustellen, dass die Bewertungsrichtlinien sowohl gemäss PGR⁵³ als auch FER⁵⁴, sofern der Abschluss gemäss FER 21 erstellt wird, eingehalten werden. Die positiven wie auch die negativen

⁵⁰ Weilemann, 1969, S. 142.

⁵¹ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 121.

⁵² Zöbeli & Neubert, 2009, S. 86.

⁵³ Art. 1084 PGR.

⁵⁴ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 29.

Auswirkungen dieser Neubewertungen (im speziellen der Finanzanlagen) sind diesen Reserven zu verbuchen.

Tabelle 5 Risikoklassen des Kapitals resp. Neubewertung

Kontoklasse	Risiko
Einbezahltes Kapital & Fondskapital	- falsche Zuwendungen - überhöhte Zuwendungen - keine Kontrolle der Zuwendungen
Neubewertung	- Ausgang falscher Neubewertungstatsachen

4.6.2 Betriebsrechnung⁵⁵⁵⁶

Die Darstellung der Betriebsrechnung gleicht einer Erfolgsrechnung einer industriellen Unternehmung. Die Stiftungsrechnung ist straffer und konzentriert sich auf die wesentlichen Punkte/Konti. Das heisst, dass einzelne Konti der vorgeschlagenen Rechnung (insbesondere der FER 21) nur geführt werden müssen, wenn die Stiftung operativ tätig wird.

4.6.2.1 Erträge

Spendenzuflüsse grösserer Stiftungen, welche Ihre Erträge aufgrund von Ausschreibungen einholen, verbuchen die Spendeneingänge in der Erfolgsrechnung als Ertrag. Spendenzuflüsse mit eingeschränkter Zweckbindung (so auch Spenden von Zustiftern) sind in der Bilanz unter dem Fondskapital zu verbuchen.⁵⁷

Des Weiteren sind auch die Finanzerträge und sonstige Erträge unter dem Kapitel der Erträge zu verbuchen.

Tabelle 6 Risikoklassen der Erträge

Kontoklasse	Risiko
Erträge	- nur wirkliche betriebliche Erträge sind zu erfassen - kein Rückforderungsrecht vorhanden - Abgrenzung Spende als Fonds oder Ertrag

4.6.2.2 Aufwände

Die Konti in den Aufwendungen beziehen sich, falls die Stiftung selbst nicht operativ arbeitet, vorwiegend auf die Aufwände der Verwaltung oder in anderen Worten der Administration, d.h. dass der direkte Projektaufwand vom administrativen Aufwand zu trennen ist.

⁵⁵ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 94.

⁵⁶ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 129.

⁵⁷ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 119.

Tabelle 7 Risikoklassen der Aufwände

Kontoklasse	Risiko
Aufwände	- Trennung direkter Projektaufwand vom administrativen Aufwand - Aufteilung der Kosten

4.6.3 Geldflussrechnung / FER 21 → Nachweis der Kapitalveränderung

Falls die Rechnungslegung nach FER 21 erstellt wird, müssen grosse Organisationen eine Geldflussrechnung erstellen. Kleine Organisationen können auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten.⁵⁸ Die Geldflussrechnung widerspiegelt, wie sich die flüssigen Mittel aufgrund der Zu- und Abgänge verändert haben. Hier besteht einzig das Risiko, dass die Veränderungen den falschen Bezeichnungen zugeordnet werden.

Im Anhang 2 dieser wirtschaftlichen Arbeit sind Beispiele einer Bilanz, Betriebsrechnung sowie Geldflussrechnung gemäss FER 21 beigelegt.

4.6.4 Banken

Wie wir am 15. September 2008 (Insolvenz und Konkurs der Bank Lehman Brothers) feststellten, ist bei der Auswahl der Bank für die Verwaltung des Vermögens äusserste Vorsicht geboten. Das Stiftungsvermögen sollte daher auf verschiedene Banken verteilt sein. Die Diversifikation ist daher nicht nur im finanziellen Anlagevermögen, sondern auch bei den Finanzinstitutionen zu vollziehen. Bei der Auswahl der Banken ist nicht nur auf das Image der Bank sondern auch auf die Verwaltungskosten (Fees) wie auch auf die Spesen zu achten. Hier kann Geld gespart werden, ohne dass viel Aufwand anfällt. Der Kostenvergleich ist nicht nur am Anfang einer Geschäftsbeziehung sondern auch während dieser durchzuführen. Aus dem Grundsatz der Vermögenserhaltung geht hervor, dass das Stiftungsvermögen gewinnbringend angelegt werden muss, um mit dessen Erträgen die Erfüllung des Stiftungszwecks (Ausschüttungen) vorzunehmen.⁵⁹

4.6.5 Auswahlverfahren der Zuwendungen

Massgebend für die Auswahl der Zuwendungen ist der Stiftungszweck und die davon abgeleiteten Förderstrategien und deren Wirkungsfelder (z.B. die Nachhaltigkeit). Neben diesen inhaltlichen Kriterien muss das beantragte finanzielle Projektvolumen in einem sinnvollen Verhältnis zum Budget des jeweiligen Wirkungsfeldes stehen.⁶⁰ Nicht klar dokumentierte eingereichte Anträge, in welchen das

⁵⁸ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 120.

⁵⁹ Lang & Schnieper, 2008, S. 144.

⁶⁰ Lang & Schnieper, 2008, S. 111.

Projekt, die Zeitdauer, die Organisationsstruktur und das Budget nicht enthalten sind, sind im Vorfeld vom Stiftungsbearbeiter zu komplettieren, bevor der Antrag als Traktandum für die Stiftungsratsitzung aufgenommen wird. Der Stiftungsrat entscheidet und übernimmt die Verantwortung über die Vergabe von Zuwendungen. Er führt die Geschäfte der Stiftung und vertritt diese⁶¹. Daher sind Anträge, welche nicht dem Stiftungszweck entsprechen, abzulehnen.

4.6.6 Mitspender/Förderpartner/Donatoren

Um das Risiko eines Totalverlustes (Beginn der Projektausführung mit späterem Abbruch) zu vermeiden, ist es ratsam, Projekte nur zu unterstützen, wenn Dritte das Projekt mitfinanzieren und die Projektausführer vor Ort auch einen Beitrag leisten. Um einen Ueberblick über den Fortschritt der unterstützten Projekte zu haben, ist es ratsam, dass die nachfolgenden drei Aspekte konsequent durchgezogen werden.⁶²

1. Die laufende Berichterstattung einfordern
2. Die Planung für einen nachhaltigen "Exit" der Stiftung nach dem Ende der Förderdauer
3. Die ganzheitliche Unterstützung der Förderpartner nach Austritt der Stiftung

Bei kleineren Spendenanfragen, wie z.B. einer Spende für die Anschaffung medizinischer Geräte für ein Spital in Osteuropa, welches die Geräte nicht selbst finanzieren kann oder die Anschaffung eines Fahrzeuges, um ärztliche Besuche (Spitex) in armen ländlichen Gegenden zu unterstützen, wird ein zusätzlicher Förderpartner nicht unbedingt benötigt. Wichtig ist hierbei, dass die Weiterführung eines Projektes nicht gefährdet wird (z.B. Aufbau eines Spitex-Programmes). Mit einer Spende sollte die Nachhaltigkeit gegeben sein. Anders ausgedrückt, sollte gerade bei kleinen spezifischen Projektförderungen, die örtliche Behörde oder die betroffenen Personen gefördert und bei der Projektverwirklichung hinzugezogen werden. Die Berücksichtigung eines Förderpartners könnte, für solch kleine Projekte, das Projektcontrolling beeinträchtigen. Dies wiederum würde zu einem weiteren Risikofaktor führen. (z.B. Zahlungsverprechen ohne die Zahlung jedoch auszulösen).

4.6.7 Zulieferer bei ausgewählten Projekten

Wird von der Stiftung nicht nur ein Beitrag gespendet, sondern administrativ begleitet, ist es wichtig die Zulieferer zu kennen. Manche Zulieferer bringen oftmals nicht die qualitative Arbeit, welche erwünscht ist. Dieses Risiko muss frühzeitig erkannt und behoben werden, ansonsten die schlecht ausgeführten Arbeiten ein zweites Mal – mit entsprechenden Mehrkosten – vorgenommen werden müssen. Folglich ist das Projekt von Anfang bis zum Schluss aktiv zu begleiten.

⁶¹ Art. 552 § 24 Abs. I PGR.

⁶² Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 210.

5 IKS Rahmenkonzept

Um all diese Risiken resp. Fehlerquellen soweit als möglich minimieren zu können, ist die Einführung eines IKS unumgänglich. Demzufolge sind wir beim COSO-Würfel nun bei der 3. Stufe "Steuerungs- und Kontrollaktivität". Das IKS wird so eingesetzt, dass die Kontrollen arbeitsbegleitend erfolgen oder dem Arbeitsvollzug unmittelbar vor oder nachgelagert sind.⁶³

5.1 Interne Richtlinien zur Kontrolle

Um die Kontrollmassnahmen durchzuführen resp. einführen zu können, müssen interne Richtlinien zur Kontrolle erstellt werden. Wie in Kapitel 4.2.1. ausführlich erläutert wurde, ist der Stiftungsrat verantwortlich diese Richtlinien zu erstellen.

5.1.1 Organisationsebene

Aus Sicht des IKS ist sicherzustellen, dass die stiftungsinternen Kontrollen auf Organisationsebene (Kontrollumfeld der Stiftung) ausreichend präzise formuliert sind und den Grundsätzen bezüglich

1. der korrekten Erhebung des Stiftungsvermögens
2. der Planung und Vergabe von Mitteln an Destinatäre
3. die Analyse und Bewertung der Wirkung und das entsprechende Ausweisen in der Jahresrechnung

entspricht⁶⁴. Deswegen basiert das IKS auf verschiedenen organisatorischen Grundlagen, wie dem Organigramm, den Aufgaben und Kompetenzen der Mitarbeiter, dem Mitarbeiter-Know-how, den Prozessabläufen, dem Stiftungszweck, dem Anlagereglement, den gesetzlichen Vorgaben, den ISO-Zertifizierungsunterlagen, dem internen Reglement und sonstigen Weisungen.

Die Vorgabe, welche Prozesse mit einem IKS überprüft werden müssen, wird durch den Stiftungsrat festgelegt. Diese Vorgabe des IKS ist jedoch nicht abschliessend und kann sowohl vom Geschäftsführer als auch von Mitarbeitern laufend beantragt werden. Ein Eigenleben des IKS ist nicht erwünscht, da die Verantwortung beim Stiftungsrat liegt. Der beste Kontrolleur, ist der Mitarbeiter, welcher direkt in den Prozessablauf integriert ist. Hinsichtlich der Kontrolle von manuellen (Teil-) Prozessen kann eine Kontrollautomatik durch das Vier-Augen-Prinzip, der klassischen Unterschriftenregelung, Genehmigungsverfahren sowie durch angeordnete Arbeitswiederholungen erreicht werden⁶⁵.

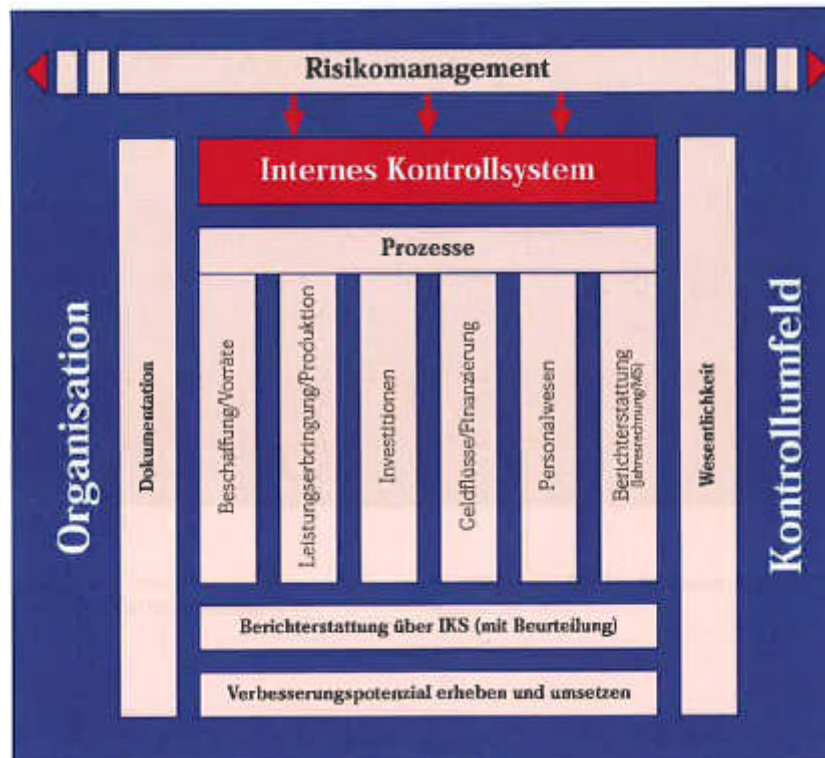
⁶³ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 11.

⁶⁴ Egger, von Schnurbein, Zöblin & Koss, 2011, S. 96.

⁶⁵ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 13.

Abbildung 9 zeigt das, von der BDO zur Verfügung gestellte Modell "IKS für MU" welches die Prozesse für den Aufbau eines IKS grob zusammenstellt.

Abbildung 9 Organisatorische Darstellung anhand eines Modells der BDO⁶⁶



5.1.2 Förderprozesse (leistungs- und ergebnisorientiert)

Im Hinblick auf die Vergabe von Spendengeldern ist es unabdingbar, dass das Stiftungsvermögen effizient und effektiv bewirtschaftet wird. Der Ertrag aus dem bewirtschafteten Vermögen wird für die Vergabe der Spenden weiterverwendet.

5.1.2.1 Der leistungsorientierte Förderprozess

Dieser Prozess konkretisiert und setzt die Vergabe von Spendengeldern um. Als Grundlage des Vergabeverfahrens dient hierbei der, vom Stifter definierte Zweck, sowie das festgelegte Förderumfeld der Stiftung.

Bei der Vergabe von Spendengeldern sind 4 Fragen zu beantworten.⁶⁷

- 1) Welche Projekte sollen unterstützt werden?

⁶⁶ BDO Visura, S. 3.

⁶⁷ Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 176.

- 2) Wie sollen die Projekte unterstützt werden? Indirekt mittels Zahlung an z.B. eine weitere Nonprofit-Organisation oder direkt an das Projekt. Das Projekt kann sowohl von Dritten abgewickelt, als auch ein eigenes betreutes Projekt sein.
- 3) Wann, zu welchem Zeitpunkt sollen die Projekte unterstützt werden? Von Beginn bis zur Beendigung des Projektes. Eine limitierte Zeit, bis sich das Projekt nachhaltig selbst finanzieren kann.
- 4) Wie viel und/oder welcher definierte Betrag soll gefördert werden?

Die Beantwortung dieser Fragen, welche nicht abschliessend sind, stellt die Grundlage für eine dokumentierte Förderstrategie dar und muss von jeder Stiftung selbst beantwortet werden. Daraus folgt ein Kontrollrahmen, in welchem die operative Führung der Stiftung Spendengelder vergeben kann. Aus Sicht des IKS dient diese Förderrichtlinie als Rahmenbedingung möglicher Vergabungen. Sämtliche Entscheide bezüglich der Zuwendungen sind schriftlich festzuhalten. Sollten Spenden gesprochen werden, welche diesen Förderrichtlinien nicht entsprechen (entgegenlaufende Handlungen und Aktivitäten) so sind diese den entsprechenden Organen zu melden.

5.1.2.2 Der ergebnisorientierte Förderprozess

Der ergebnisorientierte Prozess setzt zunächst weder den Aufwand noch die Kontrolle in den Vordergrund, sondern die Bereitschaft, Ziele zu setzen und sich an diesen Zielen zu messen. Diese Analyse erfolgt über eine bestimmte Zeitspanne. Die Anforderung, Ziele für die eigene Arbeit zu entwickeln und die Aktivitäten an diesen Zielen auszurichten, stellt sowohl für die internen Prozesse wie für die externen Leistungen einer Stiftung.⁶⁸ In diesem Sinne werden zwei klassische Fragen der Ergebnisorientierung auf Stiftungen übertragen:

Von Schnurbein/Timmer gehen daher von 2 Fragen aus:

- 1) Tut die Stiftung die Dinge richtig? Die Grundlage zur Beantwortung dieser Frage sind die intern definierten Abläufe einer Stiftung. Dabei werden die strategische und planmässige Umsetzung der Leistungsprozesse, sowie die Effizienz einer Stiftung beurteilt.
- 2) Tut die Stiftung die richtigen Dinge? Mit dieser Frage, werden die externen Leistungsprozesse einer Stiftung untersucht. Daraus folgen die Prüfung der Verwirklichung der Stiftungszwecke und die gesellschaftliche Wirkung der gesprochenen Spenden.

5.1.3 Strategiecontrolling

Die Ueberprüfung der Strategie obliegt dem Stiftungsrat. Je komplexer eine Situation ist, je vielschichtiger die möglichen Kettenreaktionen und Abhängigkeiten, desto geringer sind die Erfolgsaussichten mit Ad-hoc-Entscheidungen, also mit spontanen Entscheidungen aus der Situation heraus,

⁶⁸ Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 262.

ohne klare Strategie und ausgefeiltes Konzept⁶⁹. Daher dienen das frühe konzeptionelle Denken und Handeln dazu, die Komplexitäten schneller und besser zu meistern, in dem die Strategie laufend überprüft wird und somit einen Ueberblick behält. Mit dem strategischen Controlling (strategisches Ueberwachen) werden Trends aufgezeigt, welche die Stiftung auf Veränderungen sensibilisiert. Die PESTE-Analyse ermöglicht die Veränderungen externer Einflussfaktoren aufzudecken. In Abbildung 10 werden mögliche Einflussfaktoren dargestellt.

Abbildung 10 PESTE-Analyse⁷⁰

Political Politisch-rechtliche Faktoren	Bundesverfassung Gesetzgebung (aktuelle und anstehende) Steuerrecht Patentrecht Wettbewerbsaufsicht Produkthaftung Politische Stabilität Subventionspolitik
Economical Wirtschaftliche Faktoren	Inflationsrate Zinssätze Arbeitslosigkeit Wirtschaftszyklen Rohstoffversorgung Konsumverhalten Branchenstrukturen
Socio-cultural Soziokulturelle Faktoren	Bevölkerungsentwicklung Altersstruktur Geografische Verteilung Einkommensverteilung Konsumverhalten Arbeitseinstellung Ausbildungsqualität
Technological Technologische Faktoren	Produktinnovationen Prozessinnovationen Produktlebenszyklen Wissenstransfer
Ecological Ökologische Faktoren	Müllentsorgung Emissionsregelungen Auswirkungen auf – das Ozonloch – die globale Erwärmung

5.1.4 Projektcontrolling

Der Stiftungsrat legt an seinen Stiftungsratssitzungen anhand der Zweckbestimmung der Stiftung fest, welche Projekte unterstützt werden. Wenn Projekte selbst durchgeführt werden, ist es unabdingbar, die Projekte zu coachen. In diesem Zusammenhang ist festzulegen, welche Arbeiten weitervergeben und/oder selbst verwaltet werden. Wie in den vorherigen Kapiteln erwähnt, ist die Risikoanalyse auch beim Projektkontrolling ein zentraler Punkt im Zusammenhang mit der Umsetzung des IKS. Falls die Stiftung bereits ISO zertifiziert ist, können die dort definierten Prozessabläufe in die Risikobeurteilung

⁶⁹ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 90.

⁷⁰ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 93.

und somit in das Projektcontrolling hinzugezogen werden. Damit die Risiken systematisch und lückenlos in einem vernünftigen Zeit-Leistungs-Verhältnis in allen Bereichen regelmässig durchgeführt werden kann, bedarf es eines entsprechenden Rasters.⁷¹ Im nachstehenden Kapitel wird das mögliche Auswahlverfahren der Indikatoren wesentlicher Prozesse erläutert.

5.2 Auswahlverfahren der Indikatoren wesentlicher Prozesse

Sofern der Stiftungsrat bereits die Richtlinien bezüglich eines IKS erstellt hat, wird der Geschäftsführer mit seinen Mitarbeitern nun beauftragt, die zu unterstützenden Projekte mittels der Richtlinien zu prüfen. Dabei werden bei den bestimmten Indikatoren (Schwerpunkte) und möglichen Fehlerquellen, spezielle Kontrollen durchgeführt. Ein wesentlicher Indikator ist das Überprüfen finanziell zu unterstützender Stiftungen. Dabei ist der Fortschritt des Projektes mit den verbrauchten Mitteln laufend zu überprüfen. Das finanzielle Projektmonitoring sollte im Voraus einer periodisch definierten Zeitspanne unterliegen, d.h. während des Projektes müssen auch Zwischenbestände, Zwischenabrechnungen oder Verwendungsnachweise der bisherigen Ausgaben gegeben werden.⁷² Mit einem Coaching wird das Projekt auch innerhalb der Projektdurchführung überprüft. Dabei können einzelne Prozesse genauer kontrolliert werden. Die nachstehende Kontrolltabelle einer Förderstiftung, welche Mitglied bei SwissFoundations ist, dient als gutes Beispiel bei der Untersuchung wesentlicher Indikatoren im Bereich der Förderung (Tabelle 8) und im Bereich der Finanzen (Tabelle 9). Diese Indikatoren sind nicht abschliessend und können projektbezogen weiter ausgeführt werden.

Tabelle 8 Abbildung möglicher Indikatoren/Kriterien und deren Beurteilung im Bereich der Förderungen

FÖRDERUNG			
Die Stiftung kommt ihrem Qualitätsanspruch nicht nach	Die Beurteilung der Projekte erfolgt nach einem Reglement sowie im Vier-Augen-Prinzip	Reglement für Förderbeiträge im OH	Grün
	Der Stiftungsrat informiert sich aktiv über geförderte Projekte.	Der Stiftungsrat besucht alle zwei Jahre Projekte zu Weiterbildungszwecken	Grün
Die Mittel werden vom Empfänger zweckentfremdet verwendet	Es wird eine Vereinbarung mit dem Empfänger abgeschlossen. Die Auszahlung erfolgt in Raten und orientiert sich an erreichten Meilensteinen	Regelmässige Kontrolle durch Bereichsleitung	Rot
Interessenskonflikte werden nicht erkannt	Der Stiftungsrat ist unabhängig – das heisst er ist nicht mit fachlichen Gruppierungen im Feld verknüpft	Reglement für Stiftungsrat im OH	Grün
	Die Geschäftsstelle ist fachlich kompetent und somit nicht auf einzelne Berater angewiesen	Stellenbeschriebe im OH	Rot
	Die Förderanträge werden im Vier-Augen-Prinzip geprüft. Der Antragsteller ist nicht der Entscheider	Reglement im OH	Grün

Sobald festgestellt wird, dass ein Handlungsbedarf besteht, setzt die IKS verantwortliche Person den Prozess auf "Rot". Es sind danach die entsprechenden Massnahmen zu treffen. Weitere Beispiele, auch bezüglich der Risikoidentifikation und –beurteilung der Bilanz respektive der Betriebsrechnung, sind im Anhang 3 bis 5 unter den nachstehenden Titeln aufgeführt.

⁷¹ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 131.

⁷² Lang & Schnieper, 2008, S. 126.

1. Systematischer Überblick über die Risiken aus der Geschäftstätigkeit und deren Kontrolle
2. Risikoidentifikation und -beurteilung der Bilanz
3. Risikoidentifikation und -beurteilung der Betriebsrechnung

Tabelle 9 Abbildung möglicher Indikatoren/Kriterien und deren Beurteilung im Bereich der Finanzen

FINANZEN			
Vermögen wird nicht systematisch bewirtschaftet	Es besteht eine schriftlich fixierte Anlagestrategie	Anlagereglement im OH	
	Es besteht ein Anlageausschuss im Stiftungsrat	Mitglieder des Ausschusses werden vom Stiftungsrat bestimmt und im Protokoll festgehalten (Protokoll vom 8. Juni 2010)	
	Es gibt einen professionellen Vermögensverwalter	Genauere Angaben (anonymisiert)	
Die Anlagestrategie wird nicht effektiv umgesetzt	Die Vermögensentwicklung wird mit einem externen Benchmark verglichen	Quartalsweises Reporting durch Vermögensverwaltung (Benchmark: Pictet Index BVG 93)	
Die Jahresrechnung wird nicht systematisch analysiert	Der Buchhalter erstellt Quartalsabschlüsse	Der Stiftungsrat erhält quartalsweise ein Kennzahlenblatt	
	Der Buchhalter liefert jährlich eine Risikoauswertung der Jahresrechnung (IKS Teil B)	Risiken aus Jahresrechnung werden zur Kenntnis genommen und signiert. Massnahmen fliessen in IKS Teil A ein.	
	Die Jahresrechnung wird von einer unabhängigen Revisionsstelle geprüft	Wahl der Revisionsgesellschaft in der ersten Jahressitzung (2012 Name der Gesellschaft)	

In einem dynamischen Stiftungsumfeld ist damit zu rechnen, dass sich Geschäftsprozesse ändern. Daraus folgt, dass die Prozesse laufend überprüft und allenfalls ergänzt werden müssen. Wesentlichkeitskriterien sind stiftungsintern zu bestimmen, so kann z.B. eine Position als relevant erachtet werden, falls diese mehr als 5% der Bilanzsumme ausmacht.⁷³ Demzufolge sind alle Geschäftsprozesse (von der Auswahl bis zum Abschluss der unterstützten Projekte), welche Einfluss auf die zu überprüfenden Bilanz- und Betriebsrechnungspositionen haben, im Sinne der internen Kontrolle als wesentlich zu betrachten und somit in das IKS zu integrieren.

5.2.1 Beurteilung der Existenz und Behebung von Schwachstellen

Werden Schwachstellen aufgrund der Prozessüberwachung festgestellt, sind diese zu dokumentieren und dem Geschäftsführer zur Behebung vorzulegen. Folglich nimmt der Mitarbeiter durch seine Wahrnehmung der Verantwortung im Prozess eine wichtige Rolle im IKS ein. Dieser Prozess bildet den Informations- und Kommunikationsfluss im COSO-Würfel ab. Wie in Kapitel 6.6 erwähnt, ist die Geschäftsleitung für die Identifikation von Schlüsselkontrollen sowie deren Überwachung und die Sicherstellung der Korrekturmassnahmen verantwortlich.⁷⁴ Die Informationen bezüglich der Schwachstelle sind möglichst rasch auszuwerten, um allenfalls notwendige Anpassungen der Kontrollmechanismen ohne Zeitverlust vornehmen zu können.⁷⁵ Mit der umgehenden Behebung der Schwachstellen werden die Effizienz und die Effektivität der operativen Tätigkeiten und somit die Stabilität der Stiftung gestärkt.

⁷³ Rautenstrauch & Hunziker, 2011, S. 55.

⁷⁴ Positionspapier der Treuhand-Kammer Version 29.3.2006, S. 7.

⁷⁵ Hirschi, Hürlimann, Toma & Werren, 2011, S. 61.

5.3 „Monitoring“ / Ueberwachung

Die Ueberwachung des IKS selbst ist erforderlich, da sich das System – wie bereits erwähnt – im Laufe der Zeit verändern kann. Wechselnde Rahmenbedingungen lassen Aenderungen im IKS laufend notwendig erscheinen, wobei die Ueberwachung oftmals durch prozessorientierte Massnahmen erfolgt.⁷⁶ Das Monitoring ist ein guter Ansatz hinsichtlich der Rückschlüsse, ob das Projekt gut oder weniger gut verlaufen ist. Demzufolge wird analysiert, ob die richtigen Partner angesprochen und die richtigen Kriterien zur Selektion angewendet wurden.⁷⁷ Dies wiederum führt zur Ueberprüfung ob mit den durchgeführten Kontrollen die definierte Zielsetzung erreicht wurde. Ziel des Monitorings ist somit ein dauerhaftes Funktionieren des IKS, das durch ständige Anpassungen und Verbesserungen aktuell gehalten wird und dessen Funktionalität somit gewährleistet wird.⁷⁸ Das Monitoring schliesst die Vorgaben des COSO-Würfels ab.

6 Gesetzliche Grundlage für die Unterstellung und Aufgaben der Kontrollorgane

Im nachfolgenden Kapitel werden die gesetzliche Grundlage für die Unterstellung, die Aufgaben und die Verantwortung der Kontrollorgane erläutert. Bei den gemeinnützigen Stiftungen liegt die Kontrolle der Stiftungsverwaltung in den Händen vorwiegend zweier Institutionen. Dies sind die Aufsichtsbehörde und die Revisionsstelle. Wobei die oberste Instanz bezüglich der Entscheidung von rechtswidrigen Handlungen das Gericht ist.

6.1 Das Gericht

Da die Stiftungsaufsichtsbehörde keinerlei hoheitliche Massnahmen vornehmen kann, obliegen die gesetzlichen Entscheidungen bezüglich der Rechtswidrigkeiten aller Stiftungen beim Gericht. Erachtet die Stiftungsaufsichtsbehörde eine hoheitliche Massnahme, beispielsweise die Abberufung eines Mitgliedes des Stiftungsrates oder die Anpassung der Satzung, für erforderlich, so kann sie nur einen entsprechenden Antrag bei Gericht stellen und ist als Partei am Verfahren beteiligt.⁷⁹

6.2 Die Aufsichtsbehörde

Die gemeinnützigen Stiftungen unterstehen von Rechts wegen der Aufsichtsbehörde. Art. 552 § 14 Abs. 4 PGR bestätigt diese Unterstellung, wobei auch privatnützige Stiftungen, welche auf spezialgesetzlicher Grundlage ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, der Aufsichtsbehörde unterstellt sind. Andere privatnützige Stiftungen können sich freiwillig durch Bestimmungen in der Stiftungsurkunde der Aufsicht unterstellen. Diese freiwillige Anmeldung wird von der Aufsichtsbehörde mittels Amtsbestätigung, sofern der Zweck der Stiftung nicht gesetzes- und sittenwidrig ist,

⁷⁶ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 2, S. 145.

⁷⁷ Lang & Schnieper, 2008, S. 124.

⁷⁸ Pfaff & Ruud, 2007, S. 74.

⁷⁹ Schauer, 2008, S. 32.

bestätigt. Die Ausstellung von Amtsbestätigungen findet damit eine gesetzliche Grundlage und schafft Rechtssicherheit.⁸⁰

Die Stiftungsaufsichtsbehörde hat von Amts wegen dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zweck gemäss verwaltet und verwendet wird. Sie hat zu diesem Zweck das Recht, von der Stiftung Auskünfte zu verlangen und im Weg der Revisionsstelle in die Bücher und Schriften der Stiftung Einsicht zu nehmen.⁸¹

6.3 Die Revisionsstelle

Gemeinnützige Stiftungen sind verpflichtet beim Gericht eine Revisionsstelle im Ausserstreitverfahren zu bestellen. Wobei die Stiftung zwei Vorschläge unter Mitteilung ihrer Präferenz unterbreiten kann.⁸² Bei Stiftungen mit kleinem Vermögen oder anderen zweckmässig begründeten Tatsachen, kann auf Antrag von der Bestellung einer Revision verzichtet werden. Die Regierung legt die Voraussetzung der Befreiung einer Revisionsstelle mittels Verordnung fest.⁸³ Der Entscheid, auf eine Revisionsstelle zu verzichten, entzieht sich gemäss Artikel 552 § 29 Abs. II PGR nicht der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörde. Der Wegfall der Revisionsstellenpflicht hat nur zur Folge, dass stiftungsintern keine Kontrolle vorgenommen wird.

Die Revisionsstelle prüft die Jahresrechnung, die unterstützten Projekte, die definierten Risiken und sofern bereits ein IKS besteht, den Prozess der Massnahmen, welche diesen Risiken entgegenwirken. Durch die Prüfung und Ueberwachung der Kontrollen kann die Leistung eines Kontrollsystems bewertet werden.⁸⁴ Die Revision hat auf allfällige Fehlhandlungen hinzuweisen. Die Geschäftsleitung wird sodann aufgefordert, diese innert kürzester Frist zu beheben. Sollte die Revision aber wesentliche falsche Angaben oder Verstösse aufdecken, sind diese im Revisionsbericht festzuhalten⁸⁵.

6.4 Der Kollator/Kurator oder Protektor

Gemäss Art. 552 § 28 PGR können vom Stifter noch weitere Organe wie, Kollator/Kurator oder Protektor zur Prüfung der Feststellung eines Begünstigten aus einem Begünstigtenkreis, zur Beratung und Unterstützung des Stiftungsrates, sowie zur Ueberwachung der Stiftungsverwaltung und Wahrung des Stiftungszwecks bestimmt werden. Diese können dem Stiftungsrat auch Weisungen erteilen.

⁸⁰ VGH 2007/54.

⁸¹ Art. 552 § 29 Abs. III PGR.

⁸² Art. 552 § 27 PGR.

⁸³ Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 2009, Art. 4.

⁸⁴ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 2, S. 145.

⁸⁵ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 2, S. 155.

6.5 Der Stiftungsrat

Der Stiftungsrat hat den Willen und den definierten Zweck der Stiftung umzusetzen. Er führt die Geschäfte und vertritt diese. Dazu dienen ihm die Stiftungsstatuten, Beistatuten und andere Reglemente.⁸⁶ Der Stiftungsrat trägt die Gesamtverantwortung für die Stiftung, insbesondere für die Geschäftstätigkeit, die Verwaltung und Verwendung der Stiftungsmittel, das Risikomanagement und das wirksame Controlling.⁸⁷ Wird ein IKS (ein-)geführt, ist - gemäss dem schweizerischen Prüfungsstandard 890 – der Stiftungsrat als oberstes Leitungs- und Kontrollorgan verpflichtet die Form und den Umfang eines IKS festzulegen.⁸⁸ Diese Aufgaben können vom Stiftungsrat nicht delegiert werden.

6.6 Der Geschäftsführer

Der Geschäftsführer ist mit der operativen Führung der Stiftungsaufgaben betraut. Er bereitet u.a. die Grundlagen für die Entwicklung von Stiftungspolitik, Stiftungsstrategie und Fördertätigkeit⁸⁹. Des Weiteren setzt er das IKS, das Management der Risiken (Identifikation der Schlüsselkontrollen) und die Compliance um. Dabei geht es nicht nur um die finanziellen, sondern auch um die operativen Risiken.⁹⁰

6.7 Die Stiftungsbeteiligten/Mitarbeiter

Die Mitarbeiter haben nach bestem Wissen und Gewissen ihre Arbeiten auszuführen. Sollte festgestellt werden, dass die Stiftung rechtswidrig geführt oder rechtswidrige Handlungen vorgenommen werden, welche nicht dem Stiftungszweck entsprechen, können diese beim Richter im Ausserstreitverfahren die Anordnungen der gebotenen Massnahmen gemäss Art. 552 § 29 Abs. III PGR beantragen⁹¹.

7 IKS – als Führungsinstrument

Mit der Einführung eines IKS werden mögliche Schadensereignisse minimiert, da die Risiken frühzeitig erkannt werden. Demzufolge spielt das IKS bereits bei der Vergabe von Zuwendungen eine wichtige Rolle. Es weist bereits vor der Vergabe von Zuwendungen auf mögliche Risiken hin. Folglich kann der Stiftungsrat diese Risiken bei der Vergabe der Zuwendungen prüfen und dabei abschätzen, ob es sich lohnt ein entsprechendes Projekt zu unterstützen. Beispielsweise, wenn es sich um Projekte im Ausland mit grossen Fremdwährungsschwankungen oder um ein Projekt mit einer schlechten Organisation handelt. (Die Organisationsstrukturprüfung sollte im IKS aufgenommen sein).

⁸⁶ Art. 552 § 24 PGR.

⁸⁷ Verein Swiss NPO-Code 2006, S. 8.

⁸⁸ Egger, von Schnurbein, Zöblin & Koss, 2011, S. 46.

⁸⁹ Sprecher, Egger & Janssen, 2009, S. 76.

⁹⁰ Positionspapier der Treuhand-Kammer Version 29.3.2006, S. 1.

⁹¹ Art. 552 § 29 Abs. IV PGR.

7.1 Foundations Governance

Der Begriff Governance hat sich als Bezeichnung für die Gestaltung der Leitungs- und Aufsichtsfunktionen einer Organisation etabliert. Ein besonderer Aspekt der Foundation Governance ist die Ergänzung zu den gesetzlichen Regelungen. Sie versucht die Interpretationslücken zum Gesetz zu schliessen und ein einheitliches Erscheinungsbild der Stiftungen zu ermöglichen. So existieren in der Schweiz der SwissFoundation Code 2009, Swiss NPO-Code sowie das ZEWO-Gütesiegel für spendensammelnde Organisationen (www.swiss-npocode.ch ; www.zewo.ch).⁹²

Die Governance befasst sich mit der Kontrolle, der Steuerung und Finanzierung der Stiftung. Wird zur Governance das IKS hinzugezogen, können auch im Bereich der Governance Mängel, wie Missverhältnisse zwischen Zuwendungen und Administrationskosten oder Mittelvergabe, nach "Gutdünken" etc. aufgedeckt und behoben werden. Durch die Foundation Governance werden aufgrund von individuellen Erfahrungen, Lösungen und somit Richtlinien erstellt, welche weder in Gesetzen noch in Verordnungen festgelegt wurden. Infolgedessen und mit Einwirkung des IKS wird sichergestellt, dass der Stiftungsrat das Stiftungsvermögen nachhaltig verwaltet und die Zuwendungen gemäss dem Stiftungszweck umgesetzt werden.

7.2 Haftungsrisiko

Mit lückenlosen Prozessnachweisen und den entsprechenden Kontrollen (IKS) der Geschäftstätigkeiten, beginnend bei Vermögensverwaltung bis hin zu den Ausschüttungen (Zuwendungen) an die Projekte, kann das Haftungsrisiko minimiert werden. Das IKS unterstützt die von Gesetzes wegen vorgesehenen Sorgfaltspflichten und schliesst bei laufender Ueberprüfung eine mögliche Einwirkung sachfremder Dritten praktisch aus⁹³. Mit dem IKS wird somit ein Grundstein zur Business Judgement Rule gelegt, was zur Schaffung eines haftungsfreien Kernbereichs unternehmerischen Ermessens der Handlungsorgane führen sollte. Dies jedoch nur, sofern alle Handlungen gemäss IKS dokumentiert und nachgeführt werden. Hinsichtlich dieser Massnahmen sind alle benötigten Vorgaben erfüllt, um nachweisen zu können, dass die Organmitglieder (einschliesslich der Sachbearbeiter) ihre Sorgfaltspflichten erfüllt haben und demzufolge, bei einem unvorhersehbaren Schaden nicht haftbar gemacht werden können ("safe-harbor-rule").

7.2.1 Haftung des Stiftungsrates

Grundvoraussetzung zur Haftungsfrage ist die Eintragung des Stiftungsrates beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt. Sofern der Stiftungsrat nachweisen kann, dass alle möglichen und notwendigen Massnahmen zur Einschränkung oder Beseitigung von Risiken vorgenommen und dokumentiert wurden, kann er der Haftung freigesprochen werden. Sollte dies nicht der Fall sein, so haftet

⁹² Von Schnurbein & Timmer, 2010, S. 44.

⁹³ Art. 182 PGR.

er für den verursachten Schaden der Verbandsperson gegenüber, wenn er ihn absichtlich oder fahrlässig verschuldet hat.⁹⁴ Er haftet jedoch nur, wenn ein Schadenersatzanspruch besteht. Der Stiftungsrat ist, aufgrund seiner Organtätigkeit und seiner Handlungen haftbar gegenüber:

- dem Stifter
- der Gesellschaft (Innenhaftung)
- Dritten

7.2.2 Haftung des Kollator/Kurator oder Protektors

Die Einsetzung dieser Organe ist gesetzlich nicht definiert, weswegen der Stifter ihre Kompetenzen in den Stiftungsdokumenten zu umschreiben hat⁹⁵. Meist handelt es sich bei diesen Personen, um Personen aus dem Familien- und/oder Freundeskreis des Stifters. Falls diese Organe ihre Pflichten nicht erfüllen, so obliegt die Haftungsentscheidung, sofern keine entgegen sprechenden Dokumente (Nachweis der Pflichterfüllung – IKS etc.) vorliegen, dem Richter.

7.2.3 Haftung der Revisionsstelle

Eine Haftung der Revisionsstelle setzt kumulativ eine schuldhafte Pflichtverletzung, einen Schaden und den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und dem Schaden voraus.⁹⁶ Folglich haftet die Revisionsstelle nur für rechtswidrig verursachten Schaden, der infolge ihrer Sorgfaltspflichten entsteht. Die Treuhandkammer versteht die Definition des Schadens wie folgt: "Als Schaden ist die Differenz zu verstehen, die zwischen dem gegenwärtigen Stand des Vermögens des Geschädigten und dem Stand, den sein Vermögen ohne die den Schaden verursachende Handlung oder Unterlassung aufweisen würde (Differenztheorie)". Ein Vertrauensschaden und die entsprechende Zeit der Reputation ist jedoch schwer zu definieren. Die Entscheidung, in welcher Höhe die Revisionsstelle haftbar gemacht werden kann, obliegt wiederum dem Richter.

7.2.4 Haftung des Geschäftsführers

Die Bestellung eines Geschäftsführers ist zunächst die Voraussetzung für die Eintragung in das Grundbuch- und Oeffentlichkeitsregister. Ist der Geschäftsführer im Grundbuch- und Oeffentlichkeitsregister eingetragen, haftet er für den Schaden, den er durch Nichterfüllung seiner Pflichten verursacht hat.⁹⁷ Eine Haftung des Geschäftsführers kommt in Betracht gegenüber:

- der Gesellschaft (Innenhaftung)
- Dritten

⁹⁴ Art. 218 PGR.

⁹⁵ Marxer & Partner, 2010, S. 24.

⁹⁶ Treuhand-Kammer Schweiz 2009, Band 2, S. 81.

⁹⁷ Art. 220 PGR.

Der Geschäftsführer muss durch sein Tun oder Unterlassen eine organschaftliche Pflicht, welche ihm gegenüber der Gesellschaft obliegt, verletzt haben. Diese Pflichtverletzung muss einen Schaden bei der Stiftung verursacht und der Geschäftsführer muss schuldhaft gehandelt haben.⁹⁸ Die Grundlage für die Beurteilung dieser Pflicht regelt die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns.

7.2.5 Haftung des Mitarbeiters

Der Mitarbeiter ist von Gesetzes wegen verpflichtet, die ihm übertragenen Arbeiten sorgfältig auszuführen und die Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren.⁹⁹ Demzufolge haftet der Arbeitnehmer für den Schaden, welcher er absichtlich oder fahrlässig dem Arbeitgeber zufügt.¹⁰⁰

-> Der Entscheid, ob durch erlittene Schäden eine Pflichtverletzung und somit eine Haftung der involvierten Personen gegeben ist, obliegt schlussendlich dem Richter.

8 Vergleich zur schweizerischen Rechnungslegung mit "IKS"

In den nachfolgenden Kapiteln werden die gesetzlichen Grundlagen sowie die verantwortlichen Organe zur schweizerischen Rechnungslegung mit IKS aufgeführt.

8.1 Gesetzliche Grundlagen

In der Schweiz gibt es zwei wesentliche Gesetze, welche auf die gemeinnützige Stiftung und die gesetzliche Verpflichtung zum Führen eines IKS hinweisen. Zum einen ist es das Zivilgesetzbuch (ZGB) Art. 83 Buchstabe a Ziffer IV ZGB, zum anderen das Obligationenrecht (OR).

8.1.1 Definition der gemeinnützigen Stiftung gemäss ZGB

Wie bereits unter Kapitel 2.2. erwähnt, sind die gesetzlichen Grundlagen bezüglich der Stiftung im ZGB ab Artikel 80 zu erläutern. Der Begriff Gemeinnützigkeit wird von der eidgenössischen Steuerverwaltung wie folgt umschrieben:

"Gemeinnützigkeit ist gegeben, wenn Leistungen juristischer Personen der Allgemeinheit zukommen und uneigennützig, d.h. unter völliger Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten, das Wohl dritter Personen fördern".¹⁰¹

⁹⁸ <http://www.foerderland.de/fachbeitraege/beitrag/Haftung-von-Geschaeftsfuehrern/f7f6cbb8f8/>

⁹⁹ § 1173 Buchstabe a, Art. 4 ABGB.

¹⁰⁰ § 1173 Buchstabe a, Art. 8 ABGB.

¹⁰¹ Steuerverwaltung Kanton Bern 2000, Art. 10 Abs. 3.

8.1.2 Gesellschaftliche Pflicht zur Führung eines "IKS" gemäss OR

In der Schweiz sind gemeinnützige Stiftungen nur zur Führung eines IKS verpflichtet, wenn sie der ordentlichen Revision unterliegen und eine wirtschaftlich bedeutende Grösse haben oder es die Stiftungsstatuten vorsehen. Die wirtschaftliche Grösse einer Stiftung ist erfüllt, wenn zwei der drei nachstehenden Kriterien während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt sind¹⁰²:

- 1) Bilanzsumme > CHF 20 Mio.
- 2) Umsatz > CHF 40 Mio.
- 3) Vollzeitstellen mehr als 250 im Jahresdurchschnitt.

8.1.3 Swiss GAAP FER 21¹⁰³

Mit der Fachempfehlung für gemeinnützige, soziale Non-profit-Organisationen wird angestrebt, die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Jahresrechnung und Berichterstattung zu erhöhen.

Swiss GAAP FER 21 versteht unter der Gemeinnützigkeit:

"Soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Aussenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit zu erbringen".

Die Swiss GAAP FER 21 sieht das Führen eines IKS nicht vor. Bestandteile der Jahresrechnung sind: die Bilanz, die Betriebsrechnung, die Geldflussrechnung, die Rechnung über die Veränderung des Kapitals und der Anhang. In der Bilanz respektive in der Betriebsrechnung sind jedoch gewisse Angaben entweder direkt oder im Anhang offenzulegen. Mit dieser Transparenz werden mögliche Risiken/Fehlerquellen offen gelegt. (true and fair view). Trotz der Transparenz könnte mit einem IKS auch bei der Rechnungslegung gemäss FER 21, eine allfällige Fehlerquelle (Risiko) frühzeitig festgestellt und eliminiert werden.

8.2 Verantwortliche Personen, Prüfungsorgane

Wie in Liechtenstein untersteht die gemeinnützige Stiftung auch in der Schweiz den nachstehenden Prüfungsorganen:

- der Aufsichtsbehörde als oberste Prüfungsstelle (Bund, Kanton, Gemeinde)
- der Revisionsstelle, wobei es hier je nach Grösse der Stiftung verschiedene Revisionsstätigkeiten gibt
- dem Kollator/Kurator oder Protektor

¹⁰² Art. 727 Abs. 1 Ziff. II OR.

¹⁰³ Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung 2007, S. 117.

- dem Stiftungsrat
- der Geschäftsführung
- den Mitarbeitern

Da es nur unwesentliche Unterschiede bezüglich der Bestellung der Revisionsstelle und deren Prüfungsanforderungen zu Liechtenstein gibt, werden die Differenzen zwischen der Eintragung der Revisionsstelle ins liechtensteinische Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister resp. ins schweizerische Handelsregister (CH) hier nur kurz erwähnt.

8.2.1 Die Revisionsstelle

Die Revisionsstelle wird, im Gegensatz zu Liechtenstein, vom Stiftungsrat bestimmt und der Aufsichtsbehörde zur Genehmigung gemeldet.¹⁰⁴ Auch in der Schweiz kann die Aufsichtsbehörde von der Revisionspflicht befreien. Der Bundesrat legt die Voraussetzung der Befreiung fest¹⁰⁵. (sog. Opting-out für Stiftungen). Die Revisionsstelle prüft in der Regel, ob die Jahresrechnung (Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang) dem Gesetz und dem Stiftungsstatut entspricht. Der einzelnen Stiftung steht es jedoch frei, ihre Revisionsstelle mit zusätzlichen Prüfungen zu beauftragen.¹⁰⁶

8.2.1.1 Die ordentliche Revision

Mit der Pflicht der ordentlichen Revision prüft die Revisionsstelle, ob

- 1) die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entspricht;
- 2) der Antrag des Verwaltungsrates bezüglich der Gewinnverwendung den gesetzlichen Vorschriften und Statuten entspricht;
- 3) ein internes Kontrollsystem existiert.¹⁰⁷

8.2.1.2 Die eingeschränkte Revision

Sind die unter Kapitel 8.1.2 erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt, so muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch die Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen.¹⁰⁸ Die Prüfung ist auf den traditionellen Jahresabschluss (Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang) reduziert. Mit der eingeschränkten Revision entfällt die Pflicht, ein IKS zu führen. Im Anhang muss jedoch eine Risikobeurteilung vorliegen.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Art. 83 Bst. a ZGB.

¹⁰⁵ <http://www.edi.admin.ch/esv/00942/index.html?lang=de>

¹⁰⁶ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 45.

¹⁰⁷ OR Art. 728 Bst. a Ziffer I OR.

¹⁰⁸ OR Art. 727 Bst. a Ziffer I OR.

¹⁰⁹ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 49.

8.2.1.3 Opting up

Es steht dem Stiftungsrat offen, freiwillig eine ordentliche Revision durchführen zu lassen. Dieses "Opting up" von der eingeschränkten Revision zur ordentlichen Revision führt dazu, das IKS zwingend anzuwenden ist.¹¹⁰ Nebst der freien Wahl, eine ordentliche Revision durchführen zu lassen, kann auch die Aufsichtsbehörde von sich aus ein "Opting up" verlangen.¹¹¹

8.2.1.4 Opting out

Sollte die Stiftung während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren eine Bilanzsumme von CHF 200'000.-- oder weniger ausweisen und die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufrufen, kann die Stiftung eine Befreiung der Revisionspflicht bei der Stiftungsaufsicht beantragen.¹¹²

9 Interview mit einem Geschäftsführer einer liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung

Nachdem die Anforderungen eines IKS für gemeinnützige Stiftungen erforscht und niedergeschrieben sind, interviewte der Autor einen Geschäftsführer einer liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung, um die Arbeit seiner Forschung bezüglich der Bedürfnisse eines IKS bestätigen zu lassen. Dem Geschäftsführer wurden 10 Fragen zur möglichen Anwendung eines IKS für gemeinnützige Stiftungen gestellt:

- 1) Könnte die Anwendung eines IKS bei gemeinnützigen Stiftungen nützlich sein?

Ja. Das IKS könnte dem Stiftungsrat, als auch dem Geschäftsführer als Führungsinstrument dienen. Es stellt die Schwächen und Stärken der Stiftung fest und dient sogleich als eigene Kontrolle des "Tuns". Die Weiterentwicklung der Organisation bleibt nicht stehen. Das IKS liefert zeitgemässe Informationen über die Entwicklung der Organisation.

- 2) In welchen Bereichen würden Sie das IKS bei der Stiftung anwenden?

Das IKS könnte in den folgenden Bereichen eingesetzt werden:

Projektförderungen, Finanzanlagen, Kostenüberprüfung, Rechnungslegung (Handelsbilanz, FER, etc.). Speziell bei der FER Rechnungslegung ist die Offenlegung und somit die Transparenz der Zahlen und die Darstellung des Kontrollumfeldes mit der Berücksichtigung der Risiken wichtig. Aus der FER Rechnungslegung sind die Bezüge der Stiftungsräte (Honorare, Spesenentschädigungen etc.) ersichtlich. Ein funktionierendes IKS kann die Transparenz der Rechnungslegung hinsichtlich der richtigen Risikobeurteilung zusätzlich prüfend unterstützen.

- 3) Wo sehen Sie die Vorteile bei der Anwendung eines IKS?

¹¹⁰ Zöbeli & Neubert, 2009, S. 51.

¹¹¹ Art. 83 Buchstabe b Abs. 4 ZGB.

¹¹² <http://www.edi.admin.ch/esv/00942/index.html?lang=de> und Art. Art 83 Bst. a Ziffer IV ZGB

Das IKS unterstützt die Uebersicht über die Führung oder/und das Kostencontrolling in der Organisation zu behalten. Mit ausführlichen Dokumentationen, sowie klar definierten Prozessabläufen und deren Ueberprüfungen unter Anwendung eines IKS, werden strukturierte organisatorische Abläufe sichergestellt. Dabei werden mögliche Fehlerquellen soweit als möglich eliminiert. Dies hat zur Folge, dass das Erscheinungsbild der Stiftung auch nach aussen gestärkt wird.

4) Wo sehen Sie die Nachteile des IKS?

Die Kosten und der Zeitaufwand bei der Einrichtung des IKS, sowie der Aufwand, dieses laufend zu prüfen und weiterzuentwickeln. Der Formalismus bei den Prozessablaufprüfungen könnte ebenso eine negative Auswirkung haben.

5) Tendieren Sie eher auf eine leistungs- oder ergebnisorientierte Förderprozesskontrolle?

Die Förderprozesse sind sowohl nach leistungs- als auch nach ergebnisorientiertem Prozess zu kontrollieren. Fremdprojekte eher ergebnisorientiert (haben wir das richtige Projekt ausgelesen) und eigene Projekte leistungsorientiert (machen wir das Richtige).

6) Was würden Sie unternehmen, um ein gutes Kontrollfeld zu haben, welches das IKS unterstützt?

Die Arbeitsprozesse mit den Mitarbeitern klar definieren. D.h. die Mitarbeiter in den Prozess einbeziehen und somit das eigene Verantwortungsbewusstsein stärken. Dies wiederum fördert die Motivation der Mitarbeiter. Die gemeinsam erarbeiteten Arbeitsprozesse sind dem Stiftungsrat zur Genehmigung vorzulegen.

7) Wie sehen Sie die Risikobeurteilung bei gemeinnützigen Stiftungen?

Das Risiko ist gerade bei ausländischen Förderprojekten sehr hoch. Die Währungsschwankungen beeinträchtigen die Kosten, der im Ausland unterstützten Projekte positiv oder negativ. Des Weiteren ist auch die zum Teil mangelhafte, örtliche Arbeitsmoral ein Risiko. Diese mangelhafte Arbeitsmoral führt des Öfteren dazu, dass die Förderprojekte nicht termingerecht abgeschlossen werden und es folglich Zeitverzögerungen gibt. Ferner sind auch die Volatilitäten der Finanzanlagen, die Korruption und die fiktiven Projekte grosse Risikofaktoren bei den Stiftungen.

8) Wie sehen Sie die Wahl der Kontrollstellen (Stiftungsaufsicht / Revisionsstelle)?

Die Stiftungsaufsicht ist absolut notwendig, um den Schutz des Stiftungszwecks sicherzustellen. Die Stiftungsaufsicht überprüft, anhand des jährlich abzugebenden Berichtes, die Einhaltung der stiftungsrechtlichen Bestimmungen. Die Revisionsstelle prüft die Geschäftsabläufe und beurteilt diese. Die Revisionsstelle ist somit das einzig aussenstehende "Organ", welches durch ihre Prüfungen tiefer und direkt auf die Tätigkeiten, die Rechnungslegung und die organisatorischen Abläufe eingeht, analysiert und über die Feststellungen einen Bericht erstellt. Somit ist die Revisionsstelle auch eine wichtige Kontrollstelle. Die Wahl der Revisionsstelle ist in Liechtenstein relativ schwerfällig. Diese muss beim Richter bestellt werden. In der

Schweiz wird die Revisionsstelle durch den Stiftungsrat bestimmt und gewählt. Anschliessend wird der operativen Geschäftsleitung den Auftrag erteilt, diese ins Handelsregister einzutragen. Diese Regelung wäre auch in Liechtenstein zu begrüßen.

9) Was spricht, nach Ihrer Meinung, für eine Foundation Governance?

Eine Foundation Governance dient der "Seriösität" und Kontinuität. In einer Foundation Governance werden Richtlinien und ergänzende Weisungen festgehalten werden, welche gesetzlich nicht vorgegeben sind.

10) Wie sehen Sie die zukünftige Entwicklung des IKS bei Förderstiftungen?

Obschon das Führen eines IKS gegenwärtig gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, wäre es wünschenswert, dass dieses – früher oder später – in grösserer Breite angewendet wird. Das IKS könnte, wie bereits erwähnt, den verantwortlichen Organen als Führungsinstrument dienen.

Das IKS hilft schwerwiegende Entscheidungsmassnahmen massiv zu erleichtern.

10 Schlussfolgerung

Ein IKS zu führen, hat nicht nur zur Folge, finanzielle (buchhalterische) Fehlerquellen zu analysieren und zu beheben, sondern auch ökonomische Gründe. Speziell Stiftungen, die vor allem Vertrauensgüter anbieten, sollten die Initiative ergreifen und sich durch Reputation, Zertifizierung sowie eine effektive und effiziente interne Kontrollen hervortun.¹¹³ Ein wirksames IKS ist die zentrale Voraussetzung, um die notwendige Reputation gewährleisten zu können. Mit der Einführung eines IKS werden die Risiken und somit mögliche Fehlerquellen minimiert, was automatisch dazu führt, dass die Stiftung gegenüber innen und aussen (Stiftungsaufsichtsbehörde und Dritten) stärker auftreten kann. Das IKS stärkt die Verlässlichkeit sowohl beim Projektcontrolling als auch bei der Finanzberichterstattung. Der Stiftungsrat kann, durch eine klare Definition bezüglich der Umsetzung und Anwendung des IKS, die Risiken in den Bereichen des Potenzialmanagements, Leistungsprozess und Ergebnisorientierung richtig abzuschätzen. Folglich fällt es dem Stiftungsrat leichter, wie unter Kapitel 5.1.2.2 erwähnt, festzustellen, ob die Stiftung die richtigen Dinge tut, resp. tut die Stiftung die Dinge richtig. Mit dem IKS werden Rahmenbedingungen gesetzt, welche helfen, Entscheidungen zu treffen. Anders gesagt, das IKS ist ein Hilfsmittel um festzustellen, ob wir das richtige Projekt finanziell unterstützen, ob wir unsere Arbeiten (z.B. Anlegen unserer finanziellen Mitteln) richtig tun. Ein IKS zu führen, bringt auch dem Stiftungsrat die Sicherheit, richtig zu handeln und somit sein Haftungsrisiko zu minimieren, wenn nicht gar zu eliminieren. Aufgrund der Feststellung, dass mit wenig Aufwand die Risiko- und die Fehlerquellen, sowie die Stiftungsratschaftung minimiert und die Substanz der Stiftung gestärkt werden, ist es unabdingbar, ein IKS einzuführen.

¹¹³ Egger, von Schnurbein, Zöblin & Koss, 2011, S. 41.

Literaturverzeichnis

- Boemle, M. (1995). *Unternehmensfinanzierung*. Zürich: Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Verbandes.
- BDO (2006). Broschüre. *Ein praktisches Modell für mittelgrosse Unternehmen (MU) von BDO*.
- Economiesuisse (2002/2007). *Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance*.
- Egger, P., von Schnurbein, G., Zöbeli, D. & Koss, C. (2011). *Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen*. Basel: Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Hirschi, B., Hürlimann, E., Toma, A. & Werren, A. (2011). *IKS Das Interne Kontroll-System*. Muri bei Bern: Cosmos Verlag AG.
- Landesverwaltung Fürstentum Liechtenstein. *Zentrale Aufgaben der Stiftungsaufsicht*. Gefunden am 22.11.2011 unter http://www.llv.li/amtsstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-zentrale_aufgaben.htm
- Lang, N. & Schnieper, P. (2008). *Professionelles Management von Stiftungen*. Basel: Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Liechtensteinisches Landesgesetzblatt (2009). *Stiftungsrechtsverordnung*.
- Marxer & Partner (2010). Zusammenfassung aus: *Die liechtensteinische Stiftung*. Schaan: Liechtenstein Verlag.
- Pfaff, D. (2008). *IKS-Leitfaden (Broschüre)*.
- Pfaff, D. & Ruud, F. (2007). *Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)*. Zürich: Orell Füssli Verlag AG.
- Rechenschaftsbericht (2009). *Der Regierung Liechtenstein*. Gefunden am 15.10.2011 unter www.llv.li/llv-rk-amtsgeschäfte-2009
- Rechenschaftsbericht (2010). *Der Regierung Liechtenstein*. Gefunden am 15.10.2011 unter www.llv.li/llv-rk-amtsgeschäfte-2010
- Rautenstrauch, T. & Hunziker, S. (2011). *Internes Kontrollsystem. Perspektiven der internen Kontrolle*. Zürich: WEKA Business Media AG.
- Ruud, T.F. & Bodenmann, J.M. (2001). *Corporate Governance und interne Revision. Neuorientierung der internen Revision, um einen zentralen Beitrag zu einer effektiven Corporate Governance zu leisten*, in: *Der Schweizer Treuhänder*, Heft 6-7, S. 521-534
- Schauer, M. (2008). Die Kontroll- und Ueberwachungsorgane einer Stiftung. In Hochschule Liechtenstein (HSG.). *Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht*. (S. von 7 bis 43). Zürich-Basel-Genf: Schulthess Juristische Medien AG.
- Schweizerische Eidgenossenschaft, Eidgenössisches Departement des Innern EDI, *Informationen zur Stiftung*. Gefunden am 20.11.2011 unter <http://www.edi.admin.ch/esv/00817/index.html?lang=de>
- Schweizerische Eidgenossenschaft, Eidgenössisches Departement des Innern EDI, *Neues Revisions*

- recht*. Gefunden am 19.03.2012 unter <http://www.edi.admin.ch/esv/00942/index.html?lang=de>
- Sprecher, T., Egger, P. & Janssen, M. (2009). *SwissFoundations Code 2009*. Basel: Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Steuerverwaltung Kanton Bern (2000). *Verordnung über die Steuerbefreiung juristischer Personen (SBV)*. Gefunden am 19.03.2011 unter http://www.sta.be.ch/belex/d/6/661_261.html
- Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung (2007). *Swiss GAAP FER Fachempfehlung zur Rechnungslegung*. Zürich: SKV Verlag.
- Treuhand-Kammer Schweiz (2006). *Positionspapier*.
- Treuhand-Kammer Schweiz (2007). *Schweizer Prüfungsstandard (PS 890)*.
- Treuhand-Kammer Schweiz (2009). *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung*. Zürich: Treuhand Kammer.
- Verein Swiss NPO-Code (2006). *Corporate Governance-Richtlinien für Nonprofit-Organisationen in der Schweiz*.
- Verwaltungs-und Gerichtshof (2007/54). *Entscheidung bezüglich Anmeldung privatnütziger Stiftungen*. Gefunden am 19. März 2012 unter <http://www.gerichtsentscheide.li/default.aspx?mode=les&prim=2008&value=145&id=1114&backurl=?mode=les%26prim=2008%26value=145>
- Von Schurbein, G., Timmer K. (2010). *Die Förderstiftung / Strategie-Führung-Management*. Basel: Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Vorstand der Treuhand-Kammer (2007). *Schweizer Prüfungsstandard, Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems*.
- Weilemann, P. (1969). *Rückstellungen und Rücklagen*.
- WertpapierDepot.net, *Anlagestrategie*. Gefunden am 07. März 2012 unter <http://www.wertpapierdepot.net/anlagestrategie/>
- Zöbeli, D. & Neubert, L. (2009). *Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen*. Zürich: Orell Füssli Verlag AG.
- Zwiefelhofer, T. (2008). Die Kontroll- und Ueberwachungsorgane einer Stiftung. In Hochschule Liechtenstein (HSG.). *Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht*. (S. von 121 bis 153). Zürich-Basel-Genf: Schulthess Juristische Medien AG.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 Stiftungsvermögen	11
Abbildung 2 Jährliches Fördervolumen	12
Abbildung 3 Angewendete Rechnungslegung	12
Abbildung 4 Kenntnisse bezüglich des IKS	13
Abbildung 5 Anwendungsbereich des IKS	14
Abbildung 6 Anwendungsgründe des IKS	14
Abbildung 7 Unternehmensleitung, Ziele und Wertschöpfungsprozess	18
Abbildung 8 COSO-Würfel.....	20
Abbildung 9 Organisatorische Darstellung anhand eines Modells der BDO	31
Abbildung 10 PESTE-Analyse.....	33

Abkürzungsverzeichnis

Abt.	Abteilung
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch des Fürstentums Liechtenstein
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d.h.	das heisst
etc.	et cetera (und so weiter)
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung
GBOERA	Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt
GL	Geschäftsleitung
IKS	Internes Kontrollsystem
Kfr.	Kurzfristig
Langfr.	Langfristig
MA	Mitarbeiter/in
OR	Obligationenrecht Schweiz
PESTE	Political, economical, socio-cultural, technological, ecological
PGR	Personen- und Gesellschaftsrecht Liechtenstein
PS	Schweizer Prüfungsstandard
SR	Stiftungsrat
STIFA	Stiftungsaufsicht
SWISS GAAP FER 21	Schweizerische Fachempfehlung zur Rechnungslegung (True & Fair View)
VGH	Verwaltungs- und Gerichtshof
VR	Verwaltungsrat
u.a.	unter anderem
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Zivilgesetzbuch Schweiz

Anhang

- Auswertung der wissenschaftlichen Nachfragen im Rahmen des Arbeitskreises Finanzen bei SwissFoundations
- FER-Beispiel der Bilanz/Betriebsrechnung/Geldflussrechnung
- Systematischer Überblick über die Risiken aus der Geschäftstätigkeit und deren Kontrolle
- Risikoidentifikation und -beurteilung der Bilanz
- Risikoidentifikation und -beurteilung der Betriebsrechnung

Eidesstattliche Erklärung

IKS bei gemeinnützigen Stiftungen als stiftungsrechtliche Rahmenbedingung und Führungsinstrument

Ich versichere, dass die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe von mir angefertigt wurde, und ich bis auf die in der Arbeit angegebenen Hilfsmittel keine anderen verwendet habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäss anderen Schriften entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Vaduz, 29. März 2012

Unterschrift:



Markus Fivian