IKS – wie sieht ein wirksames Internes Kontrollsystem aus?

Ein adäquater Umgang mit Risiken ist für jede Organisation Pflicht. Um Risiken effektiv im Griff behalten zu können, braucht es ein wirksames Internes Kontrollsystem (IKS). Leider sind aber viele IKS nicht genügend wirksam. Daran hat der Gesetzgeber eine Mitschuld, da er nur die Existenz eines IKS verlangt.

Von Christian Hafner

Unabhängig von der gesetzlichen Situation ist ein angemessen ausgestaltetes Internes Kontrollsystem (IKS) ein unverzichtbares Element guter Organisationsführung. Viele Organisationen haben dieses Thema in den vergangenen 20 Jahren auch angepackt. Es existieren Prozessdokumentationen; es wurden Risiko- und Kontrollinventare erstellt. Und die Risikolandschaft wird regelmässig besprochen und angepasst.

Nicht selten sind Leitungsorgane damit immer noch zufrieden, obwohl das IKS so kaum wirksam ist. Wieso? Sie schauen (nur) auf das jährliche Testat des Rechnungsprüfungsorgans für die Existenz des IKS. Obwohl der Gesetzgeber tatsächlich bloss diese Prüfung verlangt, ist das nicht im Interesse eines sorgfältigen Umgangs mit Risiken. Dazu kommt, dass die Ausgaben für die Erstellung des IKS ohne wirksame operative Umsetzung verpuffen. Die mangelhafte operative Umsetzung führt dazu, dass das IKS von den Mitarbeitenden nicht «gelebt» werden kann. Und so wird das Risikomanagement zum organisatorischen Tiger ohne Zähne.

Der Kontrollplan

In den Organisationen, die ich in den vergangenen Jahren beim Thema IKS begleiten durfte, waren zwar oft Risiko- und Kontrollinventare vorhanden. Was hingegen fast immer fehlte, war ein Kontrollplan, damit das IKS hätte operativ wirksam werden können.

Vom Kontrollinventar zum Kontrollplan

Ein *Kontrollinventar* beinhaltet die Risikolandschaft, die einzelnen Risiken, die Herleitung oder Begründung des Risikos, die vorbeugenden Handlungen und die Bewertung des Risikoeffekts.

Der *Kontrollplan* ist die Basis, damit das IKS von den Kontrollverantwortlichen und Kontrollpersonen im operativen Alltag «gelebt» werden kann.

Die Überleitung vom Kontrollinventar zum Kontrollplan erfolgt durch die Risikobewertungen, welche als Triagekriterien benutzt werden können. Das heisst, nur Risiken ab einer gewissen Risikostufe werden in den Kontrollplan übertragen und als Kontrollen ausgearbeitet.

Kontrollaufträge

Im Kontrollplan werden pro Risiko ein oder mehrere Kontrollaufträge erstellt. Mit den Kontrollaufträgen soll entweder der Risikoeintritt verhindert oder aufgedeckt werden.

Verhinderung des Risikoeintritts:	• vorbeugende Handlung • Auftrag für Vorbereitungsarbeiten (AVOR) • Überwachung einer Leistungserstellung
Aufdecken des Risikoeintritts:	• Ergebnisüberwachung mit Stichproben • Durchführungsbestätigung/-bericht einholen und beurteilen

Das erreichen Sie, wenn Sie wie folgt vorgehen:

1. Formulieren Sie die Aufträge als Umsetzungsanweisung (als Imperativ oder in interrogativer Form).
2. Versehen Sie jede Kontrolle mit Periodizität/Häufigkeit. Auch «laufende» Kontrollen, welche Sie entsprechend als Stichprobenkontrollen umformulieren müssen.
3. Bestimmen Sie die Kontrollzuständigkeit ad personam (und nicht ad functio!), unter Berücksichtigung von
   a) Unabhängigkeit der Kontrolle,
   b) Erstellung der Nachweisdokumentation.

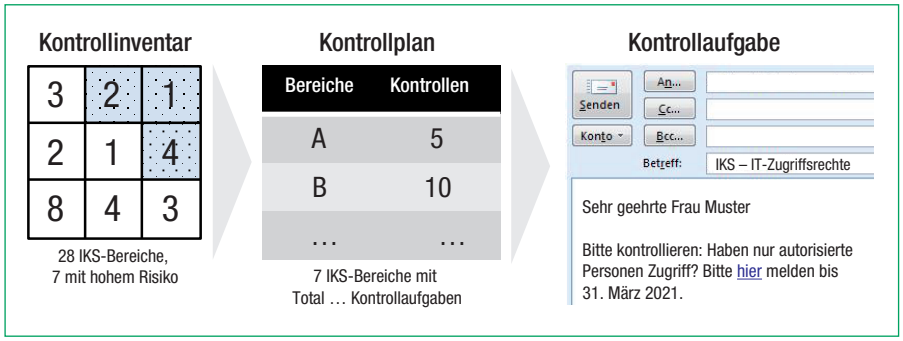

Abbildung 1: Aufbau IKS

PRAXISTIPP

Kontrollplan

Nach meiner Erfahrung sind die Kontrollpläne der Schlüssel zum Erfolg. Nur wenn sie verlässlich, transparent und verbindlich eingehalten werden, «lebt» das IKS tatsächlich. Achten Sie deshalb darauf, dass Ihre Methode zur Umsetzung des IKS und allfällige Tools kontrollplanzentriert sind.

Risikobeschreibung

Nicht allen ist immer klar, was ihre Organisation unter einem Risiko versteht. Es lohnt sich deshalb, in diesem Punkt Klarheit zu schaffen, denn schliesslich hängt davon die Formulierung des Kontrollauftrags ab.

In der Praxis hat sich folgende Definition eines Risikos bewährt: «Ein Risiko ist die Möglichkeit eines Schadens oder Verlustes als Konsequenz eines bestimmten Verhaltens oder Geschehens.»

Geben Sie immer eine detaillierte und nachvollziehbare Herleitung oder Begründung des Risikos zur Plausibilitätsprüfung an. Denn Schätzungen von Schadenshöhen, die nicht detailliert begründet oder hergeleitet werden, sind für Dritte nicht prüfbar.

Schliesslich sollten Eintrittsindikatoren, die den Eintritt des Risikos frühzeitig ankündigen, unbedingt Teil der Beschreibung sein. Diese dienen der kontinuierlichen Überwachung des Risikos resp. zur Formulierung des Kontrollauftrags.

MANAGEMENTTIPP

Viele Mitarbeitende wünschen sich mehr Freiheit und Souveränität bei der Arbeit. Wenn weniger stark kontrolliert wird, steigt die Zufriedenheit und Produktivität von Angestellten langfristig.

Gleichzeitig schieben wir gerade Dinge vor uns her, wenn wir genügend Zeit für deren Erledigung haben. Längere Abgabefristen machen uns glauben, dass die Aufgabe schwieriger ist, als sie tatsächlich ist. Reaktion: Wir setzen zu viel Zeit dafür ein und schieben das «Ding» vor uns her.

Bei mehreren Abgabefristen mit unterschiedlicher Wichtigkeit verfolgen die Leute oft die weniger wichtigen Aufgaben mit den kürzeren Terminen als die wichtigeren mit den längeren Terminen.

Deshalb ist es von Vorteil, wenn man Aufgaben erst zuteilt, wenn sie dringlich werden. Personen, die solche Aufgaben erhalten, erledigen sie zuverlässiger, schieben sie weniger auf und machen keine überflüssigen Ausgaben.

Der Kontrollprozess

Ein gut designter Prozess erlaubt:

- die lückenlose Nachvollziehbarkeit der Kontrolltätigkeit
- die Sicherstellung des nahtlosen Übergangs bei Personalwechsel
- die Stärkung der Auftragsverbindlichkeit und -verlässlichkeit
- den Schutz der Datenintegrität

Je präziser die Kontrollaufträge formuliert werden, desto effizienter und effektiver können die Kontrollpersonen ihre Aufgabe erfüllen. Wie oben beschrieben, soll mit den Kontrollen der Risikoeintritt entweder verhindert oder aufgedeckt werden.

Äusserst hilfreich sind Kontrollindikatoren. Sie ermöglichen es den Kontrollpersonen, präzise festzustellen, ob sie die Kontrolle korrekt durchgeführt haben. Als Indikatoren eignen sich zum Beispiel numerische Abgleiche oder Anzahl Stichproben. Je präziser die Kontrollindikatoren, desto klarer der Kontrollauftrag, desto sicherer fühlt sich die Kontrollperson, den Auftrag zur Zufriedenheit erfüllen zu können und Abweichungen vom erwarteten Kontrollresultat zu melden.

Kontrollart und -periodizität

Die Kontrollperiodizität hängt einerseits von der Risikobeurteilung und andererseits von der Kontrollart ab. Wir unterscheiden vier Kontrollarten: vorbeugende, vorbereitende, regelnde und überwachende oder aufdeckende Kontrollen.

- Bei vorbeugenden Kontrollen ist eine akkurate Vorlaufszeit entscheidend, damit der Prozess nicht wegen fehlender Freigabe behindert wird.
- Vorbereitende Kontrollen sind oft erst kurz vor Prozessbeginn möglich. Damit der Ablauf nicht behindert wird, muss das Schwergewicht auf den Nachweis der AVOR-Instruktionen gelegt werden.
- Da regelnde Kontrollen während der Prozessdurchführung stattfinden, können sie nicht über das IKS durchgeführt werden. Stellen Sie deshalb den Nachweis der Instruktion der In-Prozess-Regelungen sicher und überwachen Sie das Ergebnis mit Stichproben.
- Überwachende und aufdeckende Kontrollen sind typisch für das IKS. Entscheidend ist die zeitgerechte Durchführung dieser Output- und Outcome-Kontrollen.

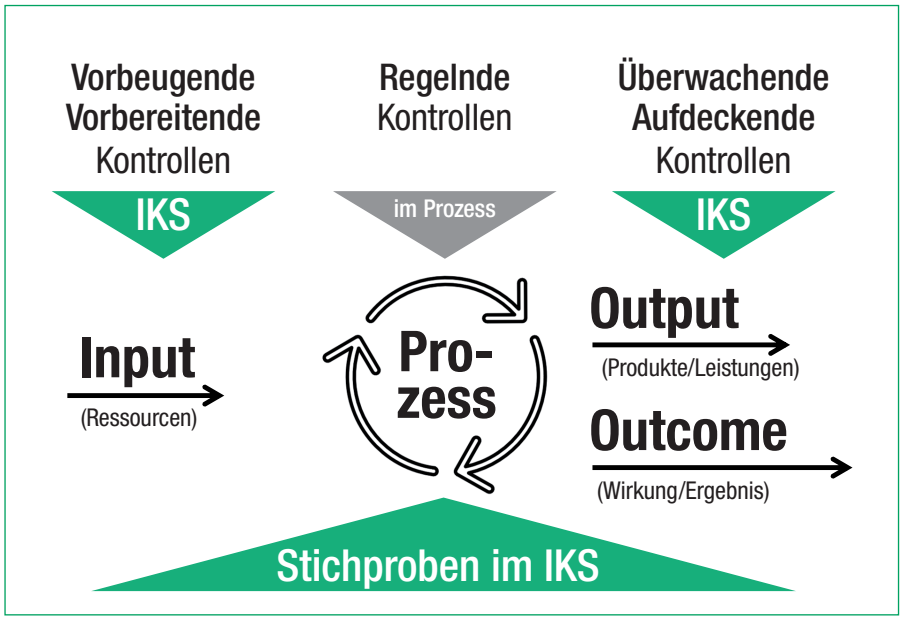

Abbildung 2: Kontrollarten

Nachweisdokumente

Ein Nachweisdokument ist ein qualitätsrelevantes Dokument, das Nachweise (Aufzeichnungen) hinsichtlich der Durchführung der Kontrolltätigkeit beinhaltet. Aus der Sicht der IKS-verantwortlichen Personen sind diese Nachweise natürlich sehr erwünscht.

Die Erstellung von Nachweisdokumenten kann aber bei den Kontrollpersonen nicht selten zu Frustrationen oder noch schlimmer zur Auftragsverweigerung führen. Das kann geschehen, wenn der Erstellungsaufwand im Missverhältnis zur tatsächlichen Risikominimierung steht oder die verlangten Daten nicht einwandfrei erhoben werden können.

Deshalb empfehle ich, Kontrollaufträge so weit wie möglich ohne Pflicht zur Erstellung eines Nachweisdokuments zu erteilen. Oft genügt es nämlich, den Nachweis als Freitext zu beschreiben.

PRAXISTIPP

Vorlaufzeit

Kontrollpersonen werden entlastet, wenn sie für jedes einzelne Kontrollereignis einen separaten Auftrag erhalten und nicht selbst eine (weitere) Pendenzenliste führen müssen. Das Kontrollereignis sollte zudem mit einer angemessen kurzen Vorlaufzeit übermittelt werden. So wird die Kontrollperson am besten für eine einwandfreie und zeitgerechte Erledigung motiviert.

Grundlagen- und Auftragsdokumente

Wenn der Hintergrund für einen Kontrollauftrag in einem Grundlagendokument beschrieben ist oder für die Durchführung der Kontrolle Auftragsdokumente zu verwenden sind, müssen diese Dokumentationen à jour und leicht zugänglich sein. Am besten werden diese Dokumente fix mit dem Kontrollauftrag verknüpft. Dokumentationen zur Verknüpfung mit dem Kontrollauftrag sind zum Beispiel: Prozessbeschriebe, GL-Beschlüsse, Reglemente, Vorlagen/Formulare etc.

Ideal ist die elektronische Zurverfügungstellung der Dokumente in einem Dokumentenmanagementsystem (DMS). Ein vernünftiges DMS verhindert unnötiges Suchen. Es herrscht Ordnung und Klarheit. Alle können jederzeit von überallher auf die aktuellen Versionen zugreifen.

Zudem können erstellte Nachweisdokumente unkompliziert im DMS hinterlegt werden.

MANAGEMENTTIPP

Trotz offensichtlichen Nutzens wie Qualitätssicherung, Kundenzufriedenheit und Risikominimierung sind Kontrollen bei Mitarbeitenden und auch bei Vorgesetzten oft unbeliebt. Wie kommt es dazu?

Die Mitarbeitenden wissen zwar, dass Kontrollen nützlich sind. Deren Einführung kann die Kontrollierten aber verunsichern. «Ist man nicht mehr zufrieden mit meiner Arbeit? Bis jetzt war doch alles auch ohne Kontrolle gut.» Diese Reaktionen beeinflussen auch das Verhalten der Vorgesetzten.

Bei der Lösung dieses Konflikts kann eine gut designte Software helfen. Menschen können es als Konfrontation empfinden, wenn man fragt: «Hast du es gemacht?» Sie ziehen es vor, von einem «System» anstatt dem Chef erinnert zu werden – vor allem wenn es noch nicht gemacht wurde. Zudem ist der Termin oft noch gar nicht fällig; es muss also noch nichts realisiert sein.

Ein gut designter Prozess macht darauf aufmerksam, dass etwas demnächst fällig wird. Die betroffene Person kann es dann in Ruhe erledigen.

Metaprozess, Berichterstattung und Prüfung

Kontrollinventare sollten periodisch (oft jährlich) auf Vollständigkeit überprüft und die Risikobeurteilungen aktualisiert werden. Und der Kontrollplan sollte sinnvollerweise in derselben Periodizität wie das Kontrollinventar (im Nachgang dazu) à jour gehalten werden.

Damit das IKS seine Wirksamkeit auf Dauer behält, bedarf es zudem eines Metaprozesses und einer Integration der Berichterstattung mit der Rechnungsprüfung.

Metaprozess

Durch einen Metaprozess wird sichergestellt, dass Risikobeurteilung und Kontrollaufträge regelmässige überprüft werden. Es geht im Kern darum, zu entscheiden, ob die Beurteilungen und Aufträge aktuell sind resp. ob sie noch wirksam und angemessen sind.

A = Antrag, E = Entscheidung, M = Mitarbeit	Exekutive (VR/SR/VS/GR)	IKS-Verantwortlicher	Abteilungsleitungen	Kontrollpersonen	Details, Bemerkungen
Risikobeurteilung (und Kontrollauftrag) überprüfen	E	A			jährlich
Massnahmen/Kontrollen definieren und einstellen		E	M		laufend
Massnahmen/Kontrollen umsetzen				E/A	gemäss Kontrollplan
Stand IKS-Umsetzung überprüfen, Massnahmen einleiten		E			monatlich
Stand IKS überprüfen (Reporting), Angemessenheit des IKS überprüfen	E	A			halbjährlich
Sicherstellen, dass austretende Kontrollpersonen gelöscht und durch die neuen Mitarbeiter ersetzt worden sind		E			quartalsweise

Abbildung 3: Metaprozess

Gleichzeitig stellt der Metaprozess sicher, dass das IKS operativ funktioniert. Dass z.B. Kontrollpersonen bei Abgang ersetzt werden und dass ein neuer Kontrollbedarf umgesetzt werden kann.

Berichterstattung

Die Berichterstattung an die oberen Leitungsorgane sollte eine Gesamtschau der Erkenntnisse beinhalten, welche sich aus den systematischen Kontrollen ergeben – also ein Rechenschaftsbericht über den «Status» des IKS und seine Wirksamkeit:

- Laufen die Kontrollen planmässig und periodisch ab?
- Gibt es Verbesserungspotenzial?
- Mussten Beanstandungen vorgenommen werden?
- Anträge und Empfehlungen des IKS-Beauftragten

Das Reporting soll auch eine Entscheidungsgrundlage für die Weiterentwicklung oder Ausweitung des IKS darstellen.

Es empfiehlt sich, diese Berichterstattung mindestens einmal jährlich in Abstimmung mit dem Rechnungsprüfungsorgan zu erstellen.

Prüfung des IKS

Das IKS sollte so implementiert sein, dass die Prüfungsinstanzen die Existenz des IKS effizient prüfen und einen Nachweis produzieren können, dass die Kontrollen verbindlich und verlässlich durchgeführt werden.

Wird dieses Ziel erreicht, können damit oft auch Prüfungskosten optimiert werden. Dieser Meinung sind zumindest die Mitglieder des CFO Forum Schweiz,[1] welche die folgenden zwei Massnahmen zur Optimierung der Auditkosten nennen:

a) eine termingerechte Bereitstellung der zu prüfenden Unterlagen
b) Verbesserung des Internen Kontrollsystems (IKS)

PRAXISTIPP

Risikobasierte und operative Kontrollen

Das IKS-System sollte über einen Prozess für risikobasierte und operative Kontrollen sowie operative Aufgaben und Pendenzen verfügen. Dabei ist insbesondere festzulegen, wer die Aufnahme von Kontrollen oder Aufgaben in das IKS-System bewilligt. Ermöglichen Sie Aufnahmen in den Kontroll- oder Aufgabenplan so einfach wie möglich, ohne dass die einzelnen Führungsebenen in ihrer Kontroll- und Steuerungsfunktion beeinträchtigt werden.

IKS = QMS und QMS = IKS

Seit 2015 setzt die ISO-Norm 9001 einen deutlichen Fokus auf Risikoüberwachung. Die stärkere Fokussierung der Norm in Bezug auf Risikomanagement ist eine Chance, die internen Abläufe um wichtige Aspekte in diesem Bereich zu ergänzen.

Prüfen Sie eine Integration von IKS und QMS. Benutzen Sie dieselbe Methode und dieselben Tools für die Führung der beiden Systeme, denn im Kern geht es bei IKS und QMS um Aufgaben, die erledigt und rapportiert werden müssen. Und zwar so, dass ein testierbarer Nachweis produziert werden kann.

MANAGEMENTTIPP

Mitarbeitende wollen erfolgreiche Vorgehensweisen wiederholen, wiederkehrende Fehler verhindern und menschliches Versagen eliminieren – in ihren Abläufen und denen ihrer Kunden. Der Schlüssel dazu ist Verlässlichkeit.

Verlässlichkeit nimmt zu, wenn nicht alle Aufgaben dauernd präsent sind; das wirkt belastend und lenkt ab. Konzentrierter und verlässlicher arbeiten gelingt, wenn die Aufgaben erst zum Vorschein kommen, wenn notwendig – auch für die Stellvertreter.

Wenn dafür das IKS eingesetzt wird, profitieren alle von derselben Verlässlichkeit und Robustheit für ihre operativen Aufgaben wie für die Kontrollaufgaben.

Loyalität und Engagement von Mitarbeitenden hängen eng mit ihrem Glauben an die Bereitschaft ihres Vorgesetzten zusammen, eine gut gemachte Arbeit anzuerkennen.

Aber leider kommt uns oft nur das, was schiefläuft, schnell zu Ohren. Was gut läuft hingegen oft gar nicht oder (zu) spät. Denn wenn es gut läuft, braucht es ja auch keinen Manager, der interveniert.

Wenn das IKS-Tool den Mitarbeitenden ermöglicht, zu zeigen, dass sie ihre Arbeit gut machen, gibt das mehr Gelegenheiten für Führungskräfte, Mitarbeitende zu «erwischen», wenn sie etwas gut gemacht haben.

FUSSNOTE

1 CFOs Audit Cost Survey des @CFO Forum Schweiz vom Oktober 2017

AUTOR

Christian Hafner ist Finance- und Governance-Experte. Er setzt IKS-Projekte bei KMU, Gemeinden und NPO um.