

Wie Unternehmen ausser Kontrolle geraten können

Führung als Suche nach dem Gleichgewicht in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle

Von T. Flemming Ruud und Michèle F. Rüdisser

Wenn ein Bankangestellter «seine» Bank um Milliarden betrügen kann, wenn Investment-Banker wie wild allzu riskante Geschäfte eingehen, wenn Fabriken plötzlich riesige Kostenblöcke darstellen, liegt für Aussenstehende immer die Frage nah, wie denn ein Unternehmen so ausser Kontrolle geraten kann. Die Autoren des folgenden Beitrags legen dar, wie die interne Steuerung und Kontrolle in einem Unternehmen zu konzipieren ist, was man davon erwarten darf und worin die Ursachen von Fehlleistungen liegen. (Red.)

Das Ziel der Steuerung und Kontrolle in einem Unternehmen ist die Übereinstimmung der Geschäftstätigkeiten mit den Unternehmenszielen. Letztere werden vom Verwaltungsrat und vom Management definiert. Eine optimal ausbalancierte unternehmerische Steuerung und Kontrolle unterstützt ein kontinuierliches, profitables Wachstum. Dabei werden die Effektivität und Effizienz der operativen Tätigkeiten, die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung sowie die Gesetzes- und Normenkonformität berücksichtigt. Allzu häufig jedoch scheint die unternehmerische Steuerung und Kontrolle ihre Ziele zu verfehlen. Die Symptome sind vielfältig – die Ursachen dagegen oft die gleichen.

Begriffliche (Ent)Wirrungen

Unter der Annahme, dass die Sprache unsere Denkprozesse und folglich unsere Handlungen beeinflusst, ist das vertiefte Verständnis grundlegender Begriffe zentral. Ein bestehendes Problem bei der Begriffsbildung im Bereich der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle liegt in der wortgetreuen Übersetzung englischer Ausdrücke ins Deutsche. Der Begriff «internal control» beispielsweise, unter anderem geprägt durch das amerikanische Rechtssystem, entwickelte sich in den vergangenen Jahren im deutschen Raum geradezu inflationär. Hieraus erfolgten teilweise uneinheitliche und missverständliche Begriffsauffassungen. So erschöpft sich der englische Begriff «control» nicht nur im deutschen Sprachbegriff «Kontrolle», der vorderhand die Aufdeckung unerwünschter Vorgänge beschreibt, sondern umfasst insbesondere auch den Begriff der «Steuerung» im Sinne der Gestaltung erwünschter Ereignisse.

Im Laufe der Zeit wurde der Ausdruck «interne Steuerung und Kontrolle» synonym zur unternehmerischen Steuerung und Kontrolle verwendet bzw. auch lediglich in der Kurzform der «internen Kontrolle» gebraucht. Der Aspekt der «Steuerung» ging damit vielfach – rein sprachlich zumindest – als solcher verloren. Eine Folge des gegenwärtig reduzierten Begriffsverständnisses ist der Verlust der inhaltlichen Reichhaltigkeit des Begriffs «control». So wird in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle der Fokus häufiger auf die aufdeckenden und korrigierenden Kontrollaktivitäten gelegt, anstatt ein Gleichgewicht mit den lenkenden und vorbeugenden Steuerungsaktivitäten anzustreben.

Rettungswagen bzw. Leitplanken

Erstere verstehen sich in der Aufdeckung von bestehenden Mängeln sowie der Einleitung von entsprechend korrigierenden Massnahmen, sind damit eher vergangenheitsorientiert. Illustriert am Beispiel des Strassenverkehrs, wären dies die Geschwindigkeitsüberwachung und die Rettungswagen. Letztere dagegen unterstützen durch lenkende Massnahmen erwünschtes Verhalten bzw. verhindern unerwünschtes Verhalten durch präventive Massnahmen, sind damit vornehmlich zukunftsorientiert. Im Strassenverkehr entsprächen diese den Beschilderungen, Ampeln, Fahrbahnmarkierungen und Leitplanken.

Weitere begriffliche Missverständnisse resultieren aus der ungenauen Abgrenzung zwischen

den sogenannten prozessabhängigen und den prozessunabhängigen Steuerungs- und Kontrollaktivitäten. Während die Prozessabhängigkeit durch eine direkt involvierte Stellung in der Unternehmung begründet ist, beispielsweise den Linienvorgesetzten im Vertrieb, zeichnet sich die Prozessunabhängigkeit durch eine independente Stellung in der Unternehmung aus, etwa die interne Revision. Dem englischen Begriff «internal control» wird indessen im deutschen Sprachgebrauch vielfach nur die Prozessunabhängigkeit zugeschrieben. Dabei gerät der zentrale Aspekt der lenkenden und vorbeugenden Massnahmen erneut allzu sehr in Vergessenheit.

Zusammenfassend bedeutet die unternehmerische Steuerung und Kontrolle folglich das, was in einer Unternehmung darauf ausgerichtet ist, Ereignisse, welche die Erreichung der Ziele beeinträchtigen können, zu steuern. Dazu gehören unter anderem die Lenkung der erwünschten Ziele, die Erkennung allfälliger Mängel, die Vermeidung derselben und die Einleitung der entsprechenden Korrekturmassnahmen.

Ein realistischer Rahmen

Eine ganzheitliche Betrachtung der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle beruht auf folgenden vier Grundsätzen:

- Erstens versteht sich die unternehmerische Steuerung und Kontrolle als ein in die Geschäftsaktivitäten integrierter Prozess. Das bedeutet, dass eine reine Beschränkung auf die den Geschäftsaktivitäten übergeordnete Ebene unzureichend ist. Es gilt daher für jede Unternehmung, den Wertschöpfungsprozess sowie die darin enthaltenen Ziele individuell festzulegen, um risikogerechte und massgeschneiderte Massnahmen zu definieren.
- Zweitens dient die unternehmerische Steuerung und Kontrolle keinem Selbstzweck, sondern unterstützt die Erreichung von Unternehmenszielen. Massnahmen, die beispielsweise nicht mehr der Unternehmensstrategie entsprechen, sind auszusondern und gegebenenfalls zu ersetzen.
- Drittens darf sich die unternehmerische Steuerung und Kontrolle nicht nur auf das Vorhandensein von Grundsätzen, Handbüchern und Dokumentationen beschränken. Entscheidend ist vielmehr deren konsistente Anwendung durch die Mitglieder der Unternehmung. Damit sind sowohl der Verwaltungsrat, das Management als auch die Mit-

arbeiter gemeint. Eine Unternehmenskultur zu leben, die über eine hinreichende Sensibilität bezüglich der Steuerungs- und Kontrollmassnahmen verfügt, ist ausschlaggebend, um entsprechende Stärken und Nutzenpotenziale auszuschöpfen.

- Viertens kann die unternehmerische Steuerung und Kontrolle keine absolute Sicherheit bezüglich etwaiger Fehler oder Übertretungen gewährleisten. Jedes noch so ausgeklügelte System ist lediglich so gut wie die Menschen, die es leben und anwenden. Das Kosten-Nutzen-Verhältnis be damit die Restriktion, dass die unternehmerische Steuerung und Kontrolle nur eine «angemessene» Zusage bietet.

Scheinsicherheit durch Automatisierung

Ein Vernachlässigen dieser wesentlichen Grundsätze kann das erforderliche Gleichgewicht in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle schwächen. Häufig entsprechen die bestehenden Steuerungs- und Kontrollmassnahmen nicht den tatsächlich festgelegten Zielen der Unternehmung. Einmalig eingeführte Mechanismen verkommen vielfach zu Routineangelegenheiten und versäumen den erforderlichen Anschluss an die sich verändernden Geschäftsprozesse. Die dadurch gewonnene Scheinsicherheit überbeansprucht die ohnehin bereits knappen Ressourcen und behindert oftmals eine kritische Reflexion der unternehmerischen Gesamtsituation.

Insbesondere grössere komplexere Unternehmensstrukturen tendieren gelegentlich dazu, ihre Steuerungs- und Kontrollaktivitäten verstärkt isoliert zu automatisieren. Dabei werden zentrale Schnittstellen oft nicht hinreichend berücksichtigt. Zudem überwiegen indirekt formalisierte Steuerungs- und Kontrollaktivitäten vielfach die direkten «face to face»-Kontakte. Dies geschieht nicht zuletzt deswegen, weil diese leichter messbar bzw. handhabbarer sind. Gewichtet man allerdings bei den Steuerungs- und Kontrollaktivitäten die Priorität der Effizienz gegenüber derjenigen der Effektivität stärker, so wird das erforderliche Gleichgewicht in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle gefährdet.

Wenn der Absicherungswahn aufkommt

Ferner wirken sich die gewählten Steuerungs- und Kontrollmassnahmen auf die Risikokultur der Mitarbeiter aus, was wiederum die Steuerungs- und Kontrollaktivitäten beeinflusst. Die Tendenz der letzten Jahre spiegelt sich in der ver-

Rückwärts blicken, aber auch vorwärts blicken

die Unternehmensstruktur, die Unternehmensgrösse, die Komplexität der Geschäftstätigkeit, die Art der Finanzierung, die Eigentumsstruktur und die jeweilige Branche.

Notwendige Differenzierung

Als Beispiel an dieser Stelle ist die am 1. Januar 2008 eingeführte Neuregelung der externen Revision im Zuge der kleinen Obligationenrechts-Revision zu nennen. Insbesondere bei den gesetzlichen Anpassungen an den Prüfungsgegenstand und -umfang bestehen differenzierte Anforderungskriterien. Dies betrifft sowohl die geprüften Unternehmungen als auch die Fachkompetenz und Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Für die Art und den Umfang der Revision gelten per sofort die folgenden zwei Kategorien: Während die Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmungen angehalten sind, eine «ordentliche Revision» (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR) durchzuführen, erhalten kleine und mittlere Unternehmungen die Möglichkeit, sich für eine «eingeschränkte Revision» (Art. 727a Abs. 1 OR) zu entscheiden.

Letztere entspricht der amerikanischen «Review», das heisst einer prüferischen Durchsicht, welche sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen beschränkt. Im Gegensatz dazu wird bei der «ordentlichen Revision» neu zusätzlich die Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR) verlangt. Inwiefern durch diese Anpassung allerdings eine Leerklause geschaffen wurde, bleibt fraglich, zumal das Konstrukt Unternehmung per se schon Steuerungs- und Kontrollaktivitäten umfasst – wenn auch lediglich informelle.

Ein wichtiges Charakteristikum der Neuregelung der Revision ist deren rechtsformneutrale, wirtschaftlich sachbezogene Differenzierung. Eine wirtschaftlich bedeutende Unternehmung liegt dann vor, wenn zwei der drei nachfolgenden Grössen an zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden: eine Bilanzsumme von 10 Mio. Fr., ein Umsatzerlös von 20 Mio. Fr., 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR). Sind die eben genannten Voraussetzungen nicht gegeben, so muss die Unternehmung ihre Jahresrechnung grundsätzlich nur eingeschränkt prüfen lassen.

Allerdings unterscheidet sich dadurch auch die mit der Prüfung verbundene Zusicherung: Während die ordentliche Revision eine positive Zusicherung enthält, das heisst, «die Informatio-

Die Autoren

Gy. T. Flemming Ruud ist seit 2002 ordentlicher Professor für Wirtschaftsprüfung und Internes Audit an der Universität Zürich sowie ständiger Gastprofessor an der Universität St. Gallen und an der Norwegian School of Management in Oslo. Oslo war sozusagen der Startpunkt seiner Karriere. Er ist 1956 in Norwegen geboren, er hat in Oslo Betriebswirtschaft studiert, 1988 den PhD an der University of Utah erlangt und Gastprofessuren in den USA, in Deutschland und Dänemark wahrgenommen. 1995 kam er als Ordinarius an die Universität St. Gallen, 2002 sodann verlagerte er den Schwerpunkt nach Zürich. Für seine Förderungsbeiträge in der internationalen Audit-Ausbildung erhielt er 2002 vom Institute of Internal Auditors den «Leon R. Radde Educator of the Year Award». Ruud ist im Vorstand des Schweizerischen Verbands für Interne Revision, er berät europäische akademische Institutionen, Revisionsgesellschaften, staatliche Organisationen und private Unternehmen. Mit seinen Forschungsschwerpunkten auf den Gebieten des internen und externen Audits, der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle sowie des Risikomanagements ist er auch an der Weiterentwicklung der Corporate Governance aktiv beteiligt.



Michèle F. Rüdisser hat ihr Lizenziat an der Universität St. Gallen auf dem Gebiet Risikomanagement und Finanzdienstleistungen erworben. Nach Tätigkeiten in der Praxis ist sie heute als wissenschaftliche Mitarbeiterin bei Prof. Ruud tätig und promoviert in Ökonomie an der Universität St. Gallen. Ihre Forschungsschwerpunkte gelten Corporate-Governance-Themen mit speziellem Fokus auf Verwaltungsräte.

änderten, häufig individualisierten Risikoorientierung innerhalb der Unternehmungen wider. Dabei scheint die Konzentration vielfach vermehrt auf den Sekundär-Risiken zu liegen, anstelle der vordergründigen Berücksichtigung von Primär-Risiken. Konkret bedeutet dies, dass Individuen in den Unternehmungen oft intensiv damit beschäftigt sind, ihr «eigenes» Risiko zu reduzieren, um Verantwortlichkeiten zu entgehen und dadurch allfällige persönliche und finanzielle Einbussen abzuwenden. Die primären Unternehmensrisiken, darunter die operativen, finanziellen, Normenkonformitäts- und strategischen Risiken, treten auf diese Weise oft einseitig in den Hintergrund. Eine in diesem Zusammenhang übermässig angewandte Bürokratisierung detaillierter Steuerungs- und Kontrollaktivitäten vermag unter Umständen jedoch die Sekundär-Risiko-Orientierung sogar zu verstärken.

nen stimmen mit [...] überein», wird bei der eingeschränkten Revision eine negative Zusicherung gegeben, das heisst, «bei der Prüfung wurde nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen zu schliessen wäre, dass Informationen nicht mit [...] übereinstimmen». Bei der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle sind gerade auch deswegen künftig individuelle und flexible Lösungsansätze entscheidend.

Anliegen für die Aktienrechtsreform

Wünschenswert für die bevorstehende grosse Obligationenrechts-Revision ist eine erneute wirtschaftliche Differenzierung, unter anderem auch im Bereich der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle. Entscheidend dabei ist vor allem, dass der vierte, letztgenannte Grundsatz gesellschaftspolitisch nicht in Vergessenheit gerät: Die unternehmerische Steuerung und Kontrolle kann keine absolute Sicherheit im Hinblick auf die Erreichung der Unternehmensziele gewährleisten. Inwiefern die Zusicherung bezüglich der Richtigkeit von Informationen angemessen ist, damit ist sowohl das Gleichgewicht zwischen Kosten und Nutzen als auch zwischen dem unternehmerischen Risiko, der unternehmerischen Sicherheit, Unsicherheit und Transparenz gemeint, bleibt letztlich offen und ist dem künftigen gesellschaftlichen Diskurs vorbehalten.

Eine wesentliche Erkenntnis ist jedoch, dass unternehmerische Steuerung und Kontrolle zwangsläufig nicht auch bedeutet, dass man «in control» ist. Eine Annäherung wird erreicht, indem die Steuerung und Kontrolle als integrierter Bestandteil der unternehmerischen Wertschöpfung verstanden wird. Optimal ausgestaltet, finden die Steuerungs- und Kontrollaktivitäten ein Gleichgewicht innerhalb der Planung, Durchführung und Überwachung der Geschäftsprozesse. Die kontinuierliche Beurteilung der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle unterstützt die Unternehmensführung zudem, angemessene Massnahmen bei Ineffizienzen zu ergreifen. Dies begünstigt das notwendige Gleichgewicht der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle in Übereinstimmung mit den Unternehmenszielen und trägt zu nachhaltigem Mehrwert bei.

Verantwortlich für «Themen und Thesen»:

Gerhard Schwarz und Beat Gygi

Die nächste Beilage «Themen und Thesen» erscheint am 23. Februar.

To be or not to be . . . «in control» – that is the question

F.R./M.R. Von der literarischen Frage zur Check-Frage: Sind die nachfolgenden fünf Kernpunkte in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle berücksichtigt?

- Die unternehmerische Steuerung und Kontrolle unterstützt die Erreichung Ihrer Unternehmungsziele.
- Ein Gleichgewicht besteht zwischen den lenkenden, vorbeugenden Steuerungs-Aktivitäten und den aufdeckenden, korrigierenden Kontrollaktivitäten.
- Die unternehmerische Steuerung und Kontrolle ist ein integrierter Prozess in Ihren Geschäftstätigkeiten.
- An den zentralen Geschäfts-Schnittstellen bilden direkte «face to face»-Kontakte den Ausgleich zu den formalisierten und standardisierten Steuerungs- und Kontrollmassnahmen.
- Informellen Steuerungs- und Kontrollaktivitäten wird in Ihrer Unternehmung durch kompetente, einsatzbereite und loyale Mitarbeiter Beachtung verschafft.