

Trusted Controlling Teil 2:

Eignung der Werkzeuge des Controllers für Corporate Governance

von Karsten Oehler

In diesem Beitrag sollen Ziele und Werkzeuge für ein Trusted Controlling skizziert werden. Mit Trusted Controlling sollen drei wichtige Verbesserungen erreicht werden: Transparenz, Kontrolle und Effizienz.

- Das Ziel der Transparenz ist für den Controller selbstverständlich. Seine Bemühungen gehen seit jeher in die Richtung, Berichte verständlicher zu machen und Sachverhalte aufzuklären. Zahlen in Berichten müssen verständlich, kommunizierbar und nachvollziehbar sein. In starren Berichten oder in einer Ad-hoc-Berichterstattung ist dies nicht unbedingt eine Selbstverständlichkeit. Hoch komplexe Verrechnungssystematiken und kalkulatorische Bestandteile sind Techniken, die der Transparenz ebenfalls nicht unbedingt förderlich sind. Neu ist, dass sich die externen Adressaten zunehmend für diese Eigenschaft interessieren.
- Auch die Kontrolle ist wichtig für das Controlling, wobei Kontrolle im Sinne einer Überwachung der Ausführungen betont werden soll. Hier besteht häufig eine strikte Arbeitsteilung zwischen Controlling und Interner Revision. Für die Einhaltung von Regeln zu Planung, Forecasting und Berichtsaufbereitung hat der Controller selbst die Verantwortung. Beim Forecasting ist beispielsweise sicherzustellen, dass die gleichen Annahmen und eine identische Risikoeinschätzung zugrunde gelegt werden.
- Die Effizienz als Nebenbedingung wird häufig übersehen. Dies scheint bei der Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Act nicht anders gewesen zu sein. AMR Research schätzt, dass die Umstellungskosten bei den Fortune 1.000 im ersten Jahr mehr als

2,5 Mrd. Dollar betragen werden (Sodano, Hagerty, 2003). Unter dem Effizienzkriterium sind die Geschwindigkeit der Abschlüsse (Stichworte Fast Close und Virtual Close), aber auch die schnelle Transformation (wie Geschäftsübernahmen oder Umstrukturierungen) zu erfassen.

Ein Trusted Controlling muss gleichermaßen konzeptionelle, d. h. auf die Controlling-Prozesse bezogene sowie auf die Infrastruktur bezogene, also IT-orientierte Aspekte, in einer engen Verzahnung berücksichtigen. So ist eine integrierte Planung ohne entsprechende IT-Unterstützung auch in mittleren Unternehmen schon kaum noch möglich. Abbildung 1 skizziert die Teilsysteme, wobei in diesem Beitrag die prozessbezogenen Systeme skizziert werden sollen.

Aufbau eines internen Kontrollsystems

Als Kontroll-Rahmen hat sich in vielen Bereichen das 1992 veröffentlichte COSO-Framework durchgesetzt. COSO steht für Committee of Sponsoring Or-

ganizations der Treadway Commission und ist ein Zusammenschluss führender amerikanischer Institute aus den Bereichen Rechnungslegung und Revision (Einen Überblick bietet Root, 1998).

Nach COSO sind drei Dimensionen beim Aufbau eines Kontrollsystems zu berücksichtigen:

- Die Kontrollziele lassen sich nach Effizienz/Effektivität der Geschäftstätigkeit, Verlässlichkeit der Berichterstattung und Einhaltung der rechtlichen Bedingungen differenzieren. Die erfassten Risiken sind bezüglich ihrer Auswirkungen zu beurteilen und zu kategorisieren. Damit wird deutlich, dass COSO nur ein spezielles Risiko-Management-System ist, das auf die internen Risiken abstellt.
- Die Elemente des Kontrollsystems können wie folgt dargestellt werden: Das Kontrollumfeld beschreibt die Rahmenbedingungen, nach denen das Kontrollsystem gestaltet werden soll. So hängen Führungsstil und Unternehmenskultur eng damit zusammen, wie Kontrollen aufgefasst und akzeptiert werden. Die regelmäßige Information über Zweck und Ausge-

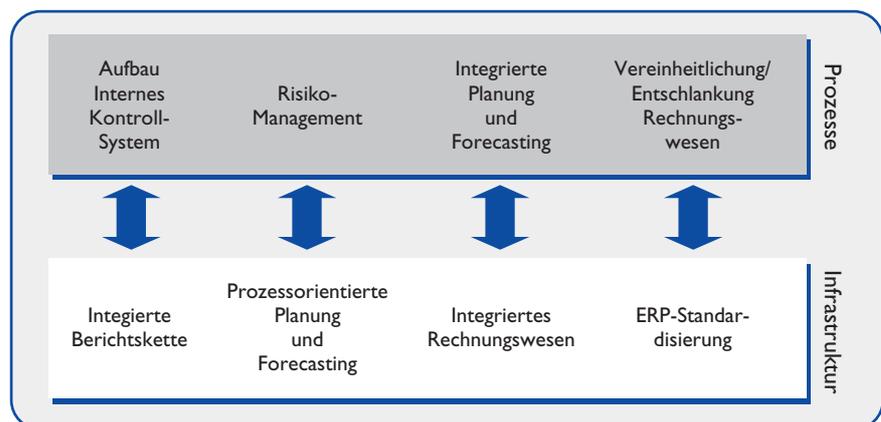


Abb. 1: Die Prinzipien von Trusted Controlling

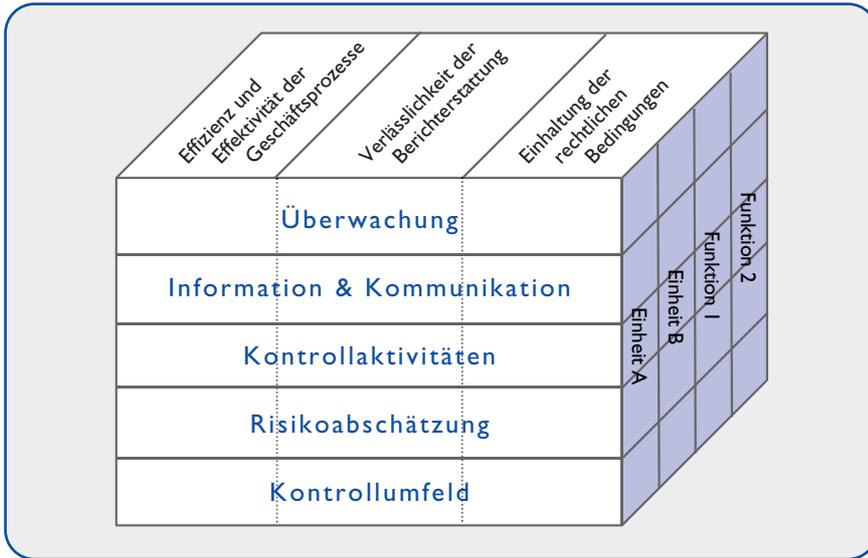


Abb. 2: Drei Dimensionen von COSO

staltung des Kontrollsystems erhöht die Akzeptanz. Die Anzahl der Risiken dürfte nahezu unbegrenzt sein. Daher ist es notwendig, eine Risikoabschätzung vorzunehmen. Das Risiko ist anhand von Schwellwerten (z.B. potenzielle Schadensgrößen und Eintrittswahrscheinlichkeiten) zu bestimmen. Es obliegt der Kontrollinstanz festzulegen, in welchen Intervallen kontrolliert werden muss. Das Kontrollsystem ist permanent auf seine Funktionsfähigkeit hin zu überwachen.

- Die Risiken verteilen sich über Organisationseinheiten. Die Organisationsstruktur und ein Prozessmodell sind somit inhärenter Bestandteil eines internen Kontrollsystems.

Was ist nun der praktische Nutzen von COSO für das Controlling? Es wird empfohlen, alle Prozesse des Controlling zu dokumentieren, potenzielle Risiken auf die Ziele zu beschreiben und schließlich Kontrollaktivitäten festzulegen. COSO hilft beim Verständnis und der Kommunikation, da es einen einheitlichen Rahmen darstellt.

Für das Controlling ergibt sich die Notwendigkeit, ein solches Schema u.a. für Prozesse der Planung, Forecasting und Soll-Ist-Vergleiche aufzusetzen. Am Beispiel des Forecasting-Prozesses soll dies verdeutlicht werden:

- Kontrollziel ist gleichermaßen Effektivität der Kommunikation und Verlässlichkeit der Prognosen. Rechtliche Aspekte sind insofern berührt, als nicht wesentlich unzutreffende Forecasting-Werte berichtet werden dürfen. Wesentliche Risiken sind u.a.: Vernachlässigung von wesentlichen Einflussfaktoren, divergierende Annahmen bezüglich wesentlicher Rahmenparameter etc.
- Als Kontrollen können u.a. Überprüfungen der Annahmen unter Zuhilfenahme einer Checkliste (Plausibilität, Vollständigkeit) durch einen Planungsausschuss vorgenommen werden.

- Betroffen sind praktisch alle Organisationseinheiten. Es ist jedoch sinnvoll, die kritischsten Bereiche, wie beispielsweise den Vertrieb, häufiger und intensiver zu kontrollieren.

Risiko-Management

Die meisten Unternehmen haben in den letzten Jahren ein Risiko-Management-System eingeführt. Häufig werden jedoch nur katalogartig Schadenswahrscheinlichkeiten und -größen eingeschätzt und mittels Risikohandbuch kommuniziert, aggregiert und durch Standardmaßnahmen abgesichert. Das Risiko-Management sollte jedoch ein Werkzeug des Controlling sein und gleichermaßen strategische wie operative Risiken und Chancen umfassen. Für ein wertbasiertes Controlling sind die Aggregation von Risiken und der Ausweis eines Gesamtrisiko-Indikators (z.B. Value at Risk) unverzichtbar. Der Aufbau von Frühwarnsystemen muss vorangetrieben werden, um eine höhere Reaktionsfähigkeit zu erreichen.

Von verschiedenen Autoren ist vorgeschlagen worden, das Risiko-Management mit einer Balanced Scorecard (BSC) zu verknüpfen (im Überblick Broetzmann, F./Oehler, K., 2002). Dies ist insofern nahe liegend, als auch die Balanced Scorecard auf Frühindikatoren abstellt. Die BSC unterstützt zudem den gesamten Managementprozess durch



Abb. 3: Integriertes Risiko-Berichtswesen mit Balanced Scorecard (aus Broetzmann/Oehler, 2002)

Festlegung von Maßgrößen und Aktionsprogrammen, deren Realisierung in einem permanenten Monitoring nachgehalten wird. Risikostrategien und -maßnahmen können hier vergleichsweise einfach integriert werden. Die Ursache-Wirkungs-Ketten der BSC sollen den Zusammenhang dieser vorlaufenden Größen mit den finanziellen Zielgrößen verdeutlichen. Da ist es nahe liegend, neben den beeinflussbaren internen Indikatoren (Key Performance Indicators) auch externe Indikatoren (Key Environment Indicators) einzubeziehen und mittels Ursache-Wirkungs-Beziehungen zu verknüpfen. Abbildung 3 zeigt die Einbindung eines Risiko-Bereiches als fünfte Dimension in eine Scorecard.

Die Risiken des internen Kontrollsystems aus dem vorherigen Abschnitt sollten als Teilaspekte in das umfassende Risiko-Management-System integriert werden.

Integrierte Planung und Forecasting

Die Hackett Group hat herausgefunden, dass weniger als 15 % Prozent der Unternehmen einen hohen Integrationsgrad zwischen strategischer und operativer Planung erreichen (Hackett Best

Practice, 2002, p. 4). Die Folgen sind bekannt: Die Strategie wird von den meisten Mitarbeitern nicht verstanden und es bilden sich zwei Wirklichkeiten, nämlich eine visionäre und eine tägliche, sich am Budget ausrichtende.

Für Trusted Controlling spielt heute in besonderem Maße auch die Vereinheitlichung des Rechnungswesens eine wichtige Rolle.

Abbildung 4 zeigt ein Planungsverständnis, das die Planungsintegration in den Vordergrund stellt. Alle Planungsaktivitäten sind Bestandteil eines Feedback-Loops und eng miteinander verknüpft. Ein solches Steuerungssystem kann insbesondere in größeren Unternehmen äußerst komplex werden. Dies macht es notwendig, dass die Schnittstellen zwischen den Modulen klar beschrieben und die Ableitungen vollständig definiert sind.

An den Planungsprozess sollten ähnlich hohe Anforderungen in Bezug auf

Revisionsicherheit wie an den Abschlussprozess gestellt werden. Im Buchhaltungssystem dürfen bekannterweise Belege nicht gelöscht werden. Überarbeitungen im Planungsprozess führen hingegen häufig dazu, dass Annahmen und ältere Versionen überschrieben werden. Revisionsicherheit im Forecasting bedeutet, dass man im Nachhinein auch noch einwandfrei feststellen kann, welche Annahmen dazu geführt haben, dass eine bestimmte Ergebniserwartung kommuniziert wurde. Fundierte Annahmen setzen zudem eine Beschäftigung mit den Risiken voraus.

Vereinheitlichung des Rechnungswesens

Die Vereinfachung des Rechnungswesens ist ein weiterer wichtiger Aspekt für ein Trusted Controlling. In vielen Unternehmen bestehen erhebliche Schwierigkeiten, Abweichungen zwischen zwei oder mehreren getrennten Wertkreisen zu erklären. Zwar sind in Zweikreissystemen die Abweichungen der beiden Rechnungskreise durch Überleitungsrechnungen zu erklären. Aber rechnet sich der Aufwand, wenn sich auch nach außen hin mehr und mehr das „faire“ Berichten durchsetzt?

Die Integration von Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung bedeutet vor allem eine erhebliche Vereinfachung, da die Abstimmungsprobleme zwischen beiden Systemen wegfallen. Dies erhöht die Qualität der – dann einheitlichen – Steuerungsgrößen und verbessert deren Akzeptanz.

Der True and Fair View gilt im IAS/IFRS als oberstes Prinzip und ersetzt das überkommene Vorsichtsprinzip, das sich in der kompromisslosen Anwendung des Niederstwertprinzips widerspiegelt. Bei den International Financial Reporting Standards zeichnet sich immer mehr eine Abkehr von historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten als traditionelle Bewertungsmaßstäbe hin zu einer grundlegenden Fair Value-Orientierung ab. Die Wirklichkeitsnähe wird zum obersten Kriterium bei der Bewertung. Das Fore-

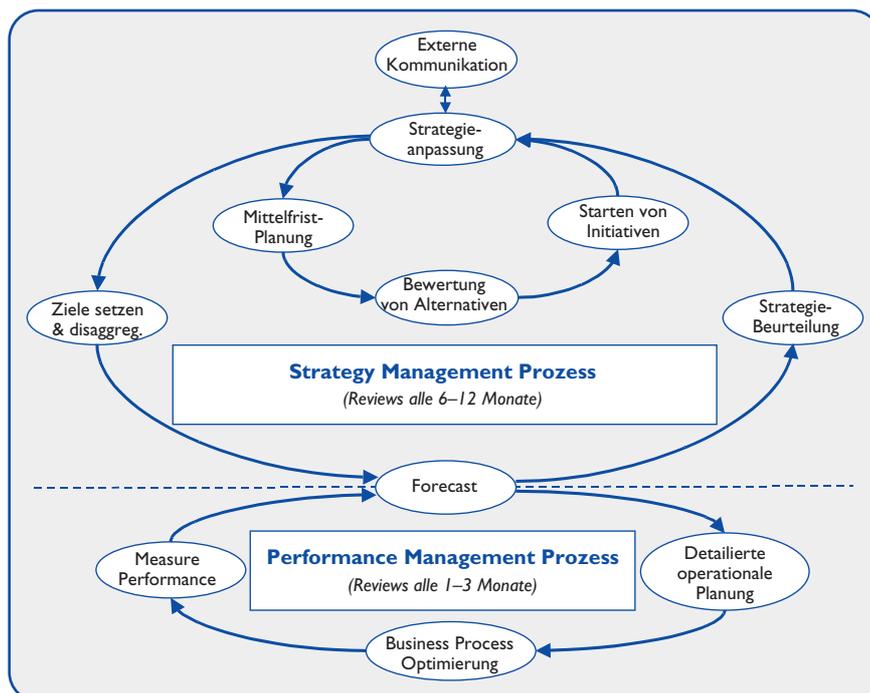


Abb. 4: Ein „Closed Loop“-Steuerungssystem

casting, für das sich der Controller verantwortlich zeichnet, bekommt damit eine noch höhere Bedeutung für den Abschluss, denn die erwarteten Zahlungsströme stellen letztendlich die Basis für den Wertansatz dar. Damit steht der Controller in der Pflicht, nicht nur seine Ist-Wertansätze, sondern auch seine Berechnungen im Forecasting prüfen zu lassen.

Auch die Kreditgeber beginnen sich mehr und mehr für IAS zu interessieren. Dies deshalb, weil IAS nicht so stark Interessengruppen-gefärbt ist. Durch die Verkehrsgängigkeit der IAS-Abschluss-Zahlen wird erwartet, dass auch nicht börsennotierte Unternehmen mehr und mehr in die Pflicht kommen, IAS-Abschlüsse für Kreditprüfung bzw. für das Rating nach Basel II zu präsentieren. HGB wird vermutlich mehr und mehr eine Nebenrechnung, ähnlich der Steuerbilanz im amerikanischen Rechnungswesen.

Sollte sich das Controlling daher hin zu einem „Biltrolling“, d. h. Controlling

auf der Basis der externen Wertansätze, entwickeln? Die zunehmende Internationalisierung der Kapitalbeschaffung stellt die traditionelle Steuerungsphilosophie hiesiger Unternehmen und damit auch die Aufgaben des konventionellen Controlling immer stärker in Frage. Das Management muss über die Auswirkungen seiner Entscheidungen auf zentrale Bilanz- und Erfolgskennziffern, wie z.B. die Eigenkapitalquote, das operative Ergebnis oder den erwirtschafteten Cashflow, informiert werden. Insofern sollte das Biltrolling fester Bestandteil einer Controlling-Konzeption sein.

Der letzte Beitrag dieser Serie wird sich mit den IT-Aspekten von Trusted Controlling beschäftigen.

Literaturhinweise und Anmerkungen

Broetzmann, F./Oehler, K.: Risk Enhanced Balanced Scorecard (REBSC) – ein Instrument für ein strategisch orientiertes Risikomanagement, in: Controlling Magazin, 6/2002, S. 588–594.

Hackett Best Practice (Hrsg.): Book of Numbers Finance, Atlanta 2002.

Root, S. J.: Beyond COSO – Internal Control to Enhance Corporate Governance, New York u. a. O. 1998.

Sodano, L./Hagerty, J.: CIOs: There Is a Sarbanes-Oxley Project in Your Future – Do You Know What It Is?, o. O. 2003.



Dr. Karsten Oehler, geb. 1964, ist Vice President Global Marketing für den Zentralbereich Financials und Public Services bei der SAP AG in Walldorf. Dr. Oehler war über zwölf Jahren

als Product Manager und Berater für Controlling-Software in verschiedenen Unternehmen tätig. Er hat zwei Bücher über DV-gestütztes Rechnungswesen und OLAP sowie diverse Fachaufsätze über Themen zur DV-Unterstützung des Managements veröffentlicht und referiert regelmäßig auf Kongressen und Seminaren. 2004 erscheint ein Buch zu Trusted Controlling von Dr. Oehler und Prof. Dr. Ronald Gleich von der European Business School in Östlich-Winkel.

25.

Österreichischer Controllertag

12. und 13.
November 2004

Controlling - Die nächste Generation

Einfacher – transparenter – schneller

Tel.: 01/368 68 78
ausbildung@oeci.at
www.oeci.at

Österreichisches
Controller-Institut
Controlling Accounting Finance