

Elmar Schwager

Integrative Wirtschaftsethik als Fragestellung für die Interne Revision

Ansätze für die Überwindung des 2-Weltendilemmas



The AuditFactory

Geschäftsleitung

Elmar Schwager

Buchstrasse 28

D-74321 Bietigheim-Bissingen

Fon ++49 7142 7748 331

Fax ++49 7142 7748 359

Mail info@auditfactory.de

Web www.auditfactory.de,

www.forum-wirtschaftskriminalitaet.org,

www.forum-interne-revision.org

Inhaltsverzeichnis

1	Ethik und Prüfung: Gibt es einen notwendigen Zusammenhang oder ist dies ein sinnloses Konstrukt? _____	4
2	Die Prüfung als Prozess: eine erste Skizze _____	5
3	Ethical Auditing: Anmerkungen zum Prüfer als <i>change agent</i> _____	10
4	Integrative Unternehmensethik: Die Theorie und ein erstes Praxiskonzept _____	12
4.1	Grundzüge der integrativen Unternehmensethik _____	12
4.2	Der Ansatz Unternehmensethikberatung _____	15
5	Kritik der integrativen Unternehmensethik aus Sicht der Prüfungspraxis _____	16
5.1	Kritik aus Sicht der Praxis der Unternehmensberatung _____	16
5.2	Kritik aus Sicht der unternehmerischen Praxis _____	18
6	Gegenvorschlag auf Basis des prozessorientierten Prüfungsgedankens: Der Prüfer als <i>ethical agent</i> ? _____	19
6.1	Personalentwicklung als Problemgegenstand für die Interne Revision _____	19
6.2	Prozedurale Gerechtigkeit am Beispiel Mitarbeiterauswahl für offene Stellen bzw. Fach- und Führungskräfteprogramme _____	21
7	Wertung der Leistung der Internen Revision als <i>change agent</i> im Rahmen eines dialogischen Lösungsprozesses ethischer Problemstellungen _____	23

Literatur

1 Ethik und Prüfung: Gibt es einen notwendigen Zusammenhang oder ist dies ein sinnloses Konstrukt?

Die Ethik lehrt, die jeweilige Situation zu beurteilen, um das ethisch (sittlich) richtige Handeln zu ermöglichen.¹ Ausgehend von dieser Definition von Ethik versucht der nachfolgende Text, die ethischen Dimensionen von Prüfungssituationen darzustellen und abzuleiten, wie im Prüfungsprozess Ethik problematisiert werden könnte.² Der Text versteht sich gleichzeitig als bescheidener Diskussionsbeitrag zu einem ersten Ansatz der Integration von Ethik in ein Unternehmen über eine Ethikberatung.³ Dieser Text, der hier nur in seinen Grundzügen dargestellt werden kann, erhebt den Anspruch der Praktikabilität seiner Umsetzungsvorschläge. Insbesondere dieser Punkt wird, neben einer Diskussion der Grundlagen der integrativen Unternehmensethik, die Schwerpunkte dieser Arbeit bilden.

Ethik ist Prüfern nichts grundsätzlich Fremdes: Praktisch jeder prüfende Beruf hat einen Kodex oder gesetzlich kodifizierte Standesregeln, die sich auf erwünschte Verhaltensweisen beziehen. Unter einer Berufsethik wird der Teilbereich moralphilosophischer Theorien verstanden, der sich mit jenen Pflichten befasst, die sich aus den spezifischen Aufgaben der verschiedenen Berufe einer arbeitsteiligen Gesellschaft ergeben: *Ein spezifisches Berufsethos wird allenfalls von jenen Berufen erwartet [...], deren Aufgabe das funktionale Spielregelsystem der Tausch- und Marktgesellschaft transzendiert.*⁴ Eine solche Standesethik bestimmt die sittlichen Pflichten der Menschen, die einem Berufsstand angehören; sie definiert die damit verbundenen Tugenden.⁵

Außerdem sind Prüfer häufig damit konfrontiert, auch die ethischen Implikationen des betriebswirtschaftlichen Handelns zu beurteilen; sie tun dies in der Regel auf der Ebene des einzelnen Unternehmens, spezieller auch beurteilen sie das Handeln des Managements unter Risikogesichtspunkten. Ein Risikofaktor ist beispielsweise das ethische Klima in einem Unternehmen, das im Zusammenhang mit schwer erreichbaren Zielen unethisches Verhalten auslösen kann.⁶

Im Weiteren wird zunächst die Prüfungssituation aus einer prozessorientierten Perspektive dargestellt und die möglichen Sanktionen von Prüfungen abgeleitet. Die in der Literatur diskutierte Innovationsfunktion von Prüfern insbesondere die der Internen Revisoren – eine aus der Beratungsaufgabe abgeleitete Sekundärfunktion –, stellt den Gegenstand eines weiteren Kapitels dar. Es wird skizziert, inwieweit die Funktion des *change agents*, die sich auf den Anstoß von Innova-

¹ SCHMIDT, HEINRICH: Philosophisches Wörterbuch, neu bearb. Von Georgi Schischkoff, Stuttgart 1991, S. 185

² Unter prüfenden Berufen werden im Folgenden insbesondere in- und externe Revision verstanden. Weil der Verfasser interner Revisor ist, werden sich die Beispiele u.U. schwerpunktmäßig darauf beziehen.

³ LUNAU, YORK: Unternehmensethikberatung – methodischer Weg zu einem praktikablen Konzept; Bern; Stuttgart; Wien: Haupt, 2000

⁴ HÖFFE, OTFRIED: Lexikon der Ethik, München 1992, S. 24

⁵ HÖFFE, OTFRIED: a.a.O., S. 262

⁶ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: Grundsätze für die berufliche Praxis der internen Revision, Frankfurt 2011, S. 129

tionen in einem Unternehmen bezieht, als Grundlage für das Zustandekommen ethischer Reflexionen bzw. zur Einführung von prozeduraler Gerechtigkeit genutzt werden kann.

Zunächst wird aber die Idee der integrativen Wirtschaftsethik im Vergleich zum korrektiven und dem funktionalistischen Ansatz vorgestellt. Ausgehend von dieser Skizze wird dann der Beratungsansatz zur Unternehmensethik erläutert.

In einem weiteren Kapitel wird dies aus der Sicht der Praxis der Unternehmensberatung sowie aus Sicht des von der Ethikberatung betroffenen Unternehmens kritisiert. Abschließend werden anhand eines Beispiels aus dem Personalentwicklungsbereich Gegenvorschläge entwickelt, die im Ablauf einer Prüfung zu stärkerer prozeduraler Gerechtigkeit im Unternehmen führen können.

2 Die Prüfung als Prozess: eine erste Skizze

Unter Prüfung wird der Vergleich zwischen einem Ist- und einem Soll-Objekt verstanden. Die Merkmale des Ist-Objekts werden mit jenen des Solls verglichen, um zu einer Aussage über die Abweichungen zwischen den Soll-Merkmalen und den Ist-Merkmalen zu kommen: Diese Aussage heißt Prüfungsurteil. Solche Urteile können über unterschiedliche Objekte gefällt werden. Objekt einer Prüfung können Systeme oder Prozesse sein. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick zu möglichen Prüfungsobjekten.

Prüfungsobjekt	Prüfungsziel	Prüfungsmerkmale	Prüfungstyp
Beleg	Autorisierung von Überweisungen durch Unterschrift des Verantwortlichen feststellen	Eines: Unterschrift	Einfache Prüfung
Finanzbericht	Korrektheit der einzelnen Zahlen im Bericht feststellen	Eines: die jeweilige Zahl	Einfache Prüfung
Jahresabschluss	Aussage über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens treffen	Viele: Bilanzpositionen, Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, usw.	Komplexe Prüfung
Mitarbeiterführung	Angemessenheit der Mitarbeiterführung durch die jeweiligen Vorgesetzten beurteilen	Viele: Art der betrieblichen Zielsetzung, Sanktionsmaßnahmen, Überwachung der Mitarbeiter, soziale Effizienz	Komplexe Prüfung
Fachabteilung	Angemessenheit der Funktionsausübung, um die aus den strategischen Unternehmenszielen abgeleiteten Abteilungsziele zu erreichen, beurteilen	Viele: quantitative und qualitative Ziele	Komplexe Prüfung

Tabelle 1: Beispiele für Prüfungen

Das Prüfungsurteil kann bei einfachen Prüfungen, die sich lediglich auf ein einziges Objekt beziehen, vergleichsweise einfach gefällt werden; bei komplexen Prüfungen, in deren Verlauf mehrere verschiedene Merkmale verglichen werden, setzt sich das Gesamturteil aus einer Vielzahl von einzelnen Urteilen über die Abweichungen zwischen den Soll- und Ist-Objekten zusammen.⁷ Da die Prüfung als Forschungsgegenstand in Deutschland insbesondere im Bereich des Interagierens zwischen Prüfern und Geprüften, aber auch bezogen auf die Urteilsbildung noch nicht sonderlich tragfähig ist, stellt das Prüfungsurteil einen Gegenstand dar, der einer wissenschaftlichen oder ethischen Reflexion zur Zeit eher anhand von praxisorientierten Erfahrungen der Prüfer zugänglich ist.⁸

Bei einem Soll-Ist-Vergleich stellt sich grundsätzlich das Problem der Rangstufe der unterschiedlichen Merkmale. Es kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass Merkmale gleichgewichtig sind. Im Bereich der Jahresabschlussprüfung spielt etwa die Frage der Wesentlichkeit eines Prüfungsobjektes eine wichtige, im Extremfall entscheidende Rolle, dann nämlich, wenn vom Urteil über ein einzelnes Prüfungsobjekt die Versagung des Testats abhängt; die Wesentlichkeit allerdings ist ein unscharfer Begriff:

⁷ v. WYSOCKI, KLAUS: Soll-Ist-Vergleich bei der Revision, in: COENENBERG, ADOLF G.; v. WYSOCKI, KLAUS: Handwörterbuch der Revision, Stuttgart 1992, S. 1763 ff.

⁸ RICHTER, MARTIN: Entwicklungslinien, Nutzen und Grenzen der Forschung im Prüfungswesen, in: Richter, Martin [Hrsg.]: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung – Interne Revision – kommunale Rechnungsprüfung; Berlin 1997, S. 26

Durch einen Kompromiss zwischen objektiver Grenzziehung und der Notwendigkeit, individuellen Unterschieden Rechnung zu tragen, sind die Konzepte bestimmt, die dem Abschlussprüfer einen Spielraum für die Unterscheidung von Wesentlichem und Unwesentlichem lassen. Dabei wird ein sensitiver Bereich anhand (objektiver) Prozentsätze einer (jeweils relevanten) Bezugsgröße abgegrenzt, innerhalb dessen die Abschlussprüfer eigenverantwortlich über die (Un-)Wesentlichkeit einer Information situationsbezogen entscheiden darf.⁹

Wesentlichkeit wird hier beschrieben als einerseits zähl- und messbar, etwa durch den prozentualen Anteil einer Bilanzposition an der gesamten Bilanzsumme und damit ihr mögliches Verfälschungspotential in Bezug auf die gesetzeskonforme Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Die Wesentlichkeit wird dann mit dem Instrument Prüfungsmaß beurteilt; das Prüfungsmaß gibt an, ab welchem Wertebereich eine Abweichung wesentlich ist.

Andererseits aber kann der Prüfer eigenverantwortlich im Rahmen des sensitiven Bereichs darüber entscheiden, ob er die Kenntnis über eine die Vermögenslage verfälschende Information für wesentlich hält oder nicht. In diesem Raum der Eigenverantwortlichkeit können für die Urteilsfindung sowohl Erfahrungen wie auch Wertvorstellungen des Individuums eine Rolle spielen. Ein Sonderfall sind jene Soll-Merkmalausprägungen, für die es Festwerte gibt, die beispielsweise in Gesetzen dargelegt sind. Hier entfällt der Ermessensspielraum bei der Urteilsbildung.

Zwischen dem Ist- und dem Soll-Objekt besteht ein Rangverhältnis; das Soll-Objekt ist das zum Vergleichsmaßstab erhobene Primat, während die Merkmale des Ist-Objekts, das mit dem Soll-Objekt verglichen wird, zur Urteilsbildung über das Prüffeld herangezogen werden.¹⁰ Das Soll-Objekt wird grundsätzlich vor einer Prüfung definiert.¹¹ Das Prüfungsurteil bezieht sich auf die Beziehung der beiden Merkmale, ihre Entsprechung oder Unterschiedlichkeit. Das Problem der Toleranzbereiche ist für prüferische Vorgänge nicht selten, es dürfte vielmehr die Regel darstellen.¹²

Ist ein Urteil einmal gefällt, stellt sich die Frage nach den Konsequenzen. Decken sich Soll und Ist, müssen aus Sicht des Prüfers keine Konsequenzen folgen; dabei soll das Problem der Festlegung des Sollobjektes für diese Arbeit außer Betracht bleiben. Die Grundsätze für die Internen Revisoren sind nicht hinreichend konkretisiert, um aus ihnen tragfähige Entscheidungen abzuleiten, vielmehr ist die Beurteilung der Abweichung dem Revisor anheimgestellt:

⁹ OSSADNIK, WOLFGANG: Anhang, Prüfung der Erläuterungen der Einzelabschlusspositionen, in: COENENBERG, ADOLF G.; v. WYSOCKI, KLAUS: Handwörterbuch der Revision, Stuttgart 1992, S. 15

¹⁰ v. WYSOCKI, KLAUS: a.a.O., S. 1763

¹¹ Wir werden dies später noch genauer beschreiben anhand der Unterscheidung zwischen einer *ex ante* und einer *ex post* Prüfung. Bei einer *ex ante* Prüfung ist es möglich, dass das Sollobjekt im Lauf der Prüfung erst erarbeitet wird.

¹² v. WYSOCKI, KLAUS: a.a.O., S. 1764

Das Funktionieren des Systems ist hinreichend gewährleistet, wenn Systemabweichungen mit Hilfe kosteneffektiver Maßnahmen auf ein erträgliches Maß reduziert werden können.¹³

Sind Soll und Ist nicht in Übereinstimmung, so werden üblicherweise Änderungen des Ist diskutiert. Im Rahmen der Abschlussbesprechungen nach Internen Revisionsprüfungen werden die Feststellungen¹⁴ besprochen und dann, wenn Einigkeit über die Beurteilung zwischen Prüfer und Geprüftem herrscht, Änderungen initiiert. Der Prüfer agiert hierbei lediglich als Anstoßender für einen Änderungsprozess, die Verantwortung für die operative Durchführung liegt immer beim Management bzw. den betroffenen Mitarbeitern. Das Management kann auch entscheiden, auf die Vorschläge der Prüfer nicht einzugehen und die Abweichung bestehen zu lassen.¹⁵ Durch die Trennung von Prüfung und operativem Geschäft wird Objektivität und Unabhängigkeit angestrebt; sie sind die wichtigsten Voraussetzungen für Prüfer.

Die Durchführung von Änderungen wird durch die Prüfer in zweierlei Hinsicht überwacht: Zum einen achten sie auf die Einhaltung der gesetzten Termine, zum anderen auf die vereinbarte Durchführung der Änderung. Allerdings kann das Management auch eine andere Beurteilung der Abweichungen artikulieren. In diesem Fall würde die Abweichung als Stellungnahme in einem Bericht aufgenommen und von einer übergeordneten Unternehmensinstanz, in der Regel der Vorstand, der den Bericht lesen muss, einer abschließenden Entscheidung zugeführt.

Neben der Schwierigkeit der abweichenden Beurteilung durch Prüfer und Geprüfte stellt sich die Frage nach möglichen Sanktionen. Betroffen sein von Sanktionen können die Organisation, Teile von ihr oder einzelne Personen. Dies soll am Beispiel des Management Audit illustriert werden.

Unter Management Audit wird eine um die Führungsfunktion erweiterte Prüfung der Geschäftsführung verstanden.¹⁶ Mitarbeiterführung wird hier verstanden als die Einwirkung auf Mitarbeiter, um die in ihnen steckenden Leistungspotentiale für die Erreichung des Geschäftszwecks zu mobilisieren. Führung als betriebswirtschaftliches Phänomen hat ohne Zweifel eine ethische Dimension.¹⁷

¹³ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: Grundsätze für die berufliche Praxis der internen Revision, Frankfurt 2011, S. 65

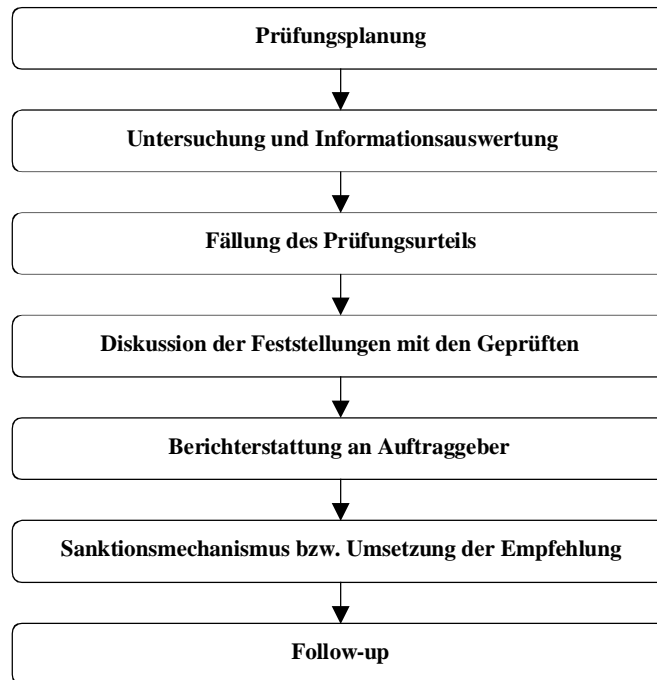
¹⁴ Feststellungen sind Soll-Ist-Abweichungen, die der Prüfer für wesentlich hält. Bei wesentlichen Abweichungen müssen unter Einhaltung von Terminen die verantwortlichen Fachbereiche diese Abweichungen abstellen.

¹⁵ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: a.a.O., S. 119

¹⁶ PEEMÖLLER, VOLKER H.: Management Auditing, Berlin 1978, S. 150 ff.

¹⁷ Dieser Aspekt kann hier nicht ausführlicher diskutiert werden. Allerdings soll zumindest skizziert werden, dass sich aus dem hierarchischen Verhältnis zwischen Mitarbeiter und Führungskraft – der eine hat disziplinarische und berufliche Weisungsrechte, der andere nicht – die grundsätzliche Problematik der Einwirkung auf den Mitarbeiter ergibt; diese Einwirkung ist nicht beschränkt auf das betriebliche Geschehen, sondern kann auch in den privaten Bereich des Mitarbeiters hineinwirken. Das Stichwort Ausmaß der dialogischen Problemlösung soll für eine mögliche Lösung dieses Problems ausreichen.

Abbildung 1: Schema einer Prüfung



Quelle: The Institute of Internal Auditors

Verengt man jedoch die Betrachtung zunächst auf die Erreichung der strategischen und operativen Unternehmensziele, die im Sinne einer ökonomischen Logik aus dem Geschäftszweck abgeleitet sein müssen, so stellt sich die Frage nach dem In-der-Verantwortung-bleiben für eine Führungskraft, die nicht in der Lage ist, die Mitarbeiter in der beschriebenen und ökonomisch gewünschten Weise zu mobilisieren. Mögliche Sanktionen aus einer Prüfung können Versetzungen sein, der Verlust der Führungsverantwortung oder die Entlassung der Führungskraft.

Die Prüfung ist ausschlaggebend für mögliche Sanktionen. Dies bedeutet, dass der Prüfer bei der Urteilsbildung ganz besonders in diesen Fällen hohe Ansprüche an seine Tätigkeit und sich selbst stellen muss, etwa wenn ihm ein Geprüfter nicht sympathisch ist: Diese persönlichen Beziehungen können eine Quelle für Verzerrungen sein, die eine angemessene Urteilsbildung erschweren oder unmöglich machen. Unabhängigkeit und Objektivität werden als praxisorientierte Anforderungen beispielsweise von den Berufsständen formuliert. Werden sie verletzt, drohen Sanktionsmaßnahmen.¹⁸ Im Code of Ethics des Institute of Internal Auditors [IIA] sind folgende Anforderungen an Interne Revisoren formuliert:

¹⁸ Für interne Revisoren, die unter den Code of Ethics des Institute of Internal Auditors fallen, kann dies bis zu einem Verlust des Titels Certified Internal Auditor (CIA) gehen. Korporativen Mitgliedern droht in gleichen Fällen der Ausschluss aus dem IIA.

Norm	Zweckbestimmung
Integrität	Rechtschaffenheit und Gesetzestreue
Objektivität	Berufliche Objektivität, Unbestechlichkeit und Vollständigkeit der Berichterstattung
Vertraulichkeit	Verschwiegenheit und angemessene Verwendung erhaltener Informationen
Kompetenz	Berufliche Kompetenz und Verpflichtung zur Weiterbildung

Tabelle 2: Die Berufsethik der internen Revisoren

Der Kodex des IIA enthält vier grundsätzlich unterscheidbare Normen: Integrität, Objektivität, Vertraulichkeit und Kompetenz.¹⁹ Integres Verhalten der Prüfer etabliert Vertrauen in die Prüfungsergebnisse und ist die Grundlage für die Verlässlichkeit der Beurteilungen von Sachverhalten sowie den daraus abgeleiteten Empfehlungen. Objektivität ist eine geistige Haltung, die im Rahmen der Prüfungsdurchführung dafür sorgt, dass der Prüfer alle notwendigen Fakten berücksichtigt und sich bei seiner Urteilsbildung nicht durch Dritte oder durch eigene Interessen beeinflussen lässt. Vertraulichkeit zielt auf die besondere Stellung der Prüfer, die grundsätzlich ein nicht einschränkbares Informationsrecht innerhalb der Organisation besitzen, und mit diesen ihnen zugänglichen Informationen angemessen umgehen müssen. Kompetenz zielt auf die fachliche Aus- und Fortbildung, damit ein angemessener Beitrag zur Erreichung der Unternehmensziele in gleichbleibend hoher Qualität erreicht werden kann.

3 Ethical Auditing: Anmerkungen zum Prüfer als *change agent*

Die Innovationsfunktion der internen Revision ist von Peemöller und Richter in die Diskussion gebracht worden.²⁰ Hier wird der Prüfer als Initiator für Veränderungen gesehen, der Systeme und Prozesse hinterfragt, wo sie keinen angemessenen Beitrag zur Erreichung der Unternehmensziele leisten. Als Annäherung an den Typus des innovierenden Prüfers kann also formuliert werden: Ein *change agent* ist derjenige Revisor, der die Veränderungsfunktion der Internen Revision ausübt.

Hierbei ist der Prüfer bereits dann verändernd tätig, wenn er die Zweckmäßigkeit von Beurteilungsmaßstäben in Frage stellt, indem er diese auf ihre Übereinstimmung mit höherwertigen Zielsetzungen oder Werten untersucht.²¹ Die Autoren verstehen Innovation wohl vor allem als Steigerung betriebswirtschaftlicher Effizienz oder Effektivität. Die Nennung von Werten aber gibt einen Hinweis darauf, dass zumindest in einem ersten gedanklichen Schritt durchaus auch ethische

¹⁹ Online im Internet: <http://www.theiia.org/>, Stand vom 11. Mai 2011. Der Kodex ist im Rahmen der Überarbeitung durch das Board of Directors in 2011 in Deutschland veröffentlicht worden.

²⁰ PEEMÖLLER, VOLKER; RICHTER, MARTIN: Entwicklungstendenzen in der Internen Revision, Berlin: Erich Schmidt 2000, S. 34 ff.

²¹ PEEMÖLLER, VOLKER; RICHTER, MARTIN: a.a.O., S. 35

Normen gemeint sein könnten, beziehungsweise wir diesen Schritt machen können, auch ohne dass dies von den Verfassern so gemeint war.

Aus einem Vergleich abgeleitete Feststellungen, die den Grad der Unterstützung zur Erreichung der Unternehmensziele für das untersuchte Prüfungsobjekt angeben, führen zu Empfehlungen, auf welche Weise verbessert werden kann: Dies ist oben bereits grundsätzlich erläutert worden.

Ansatzpunkte bzw. Mittel für eine Veränderung sind nach Ansicht der Autoren insbesondere Innovationsbarrieren in einem Unternehmen, ein Know-how Transfer, der dem Unternehmen Informationen zu Techniken liefert, die Veränderungen einleiten und vorantreiben, und die begleitende Prüfung von Veränderungsprozessen.²² Bemerkenswert ist, dass hierbei die Führungskräfte und die Mitarbeiter als Schlüssel zu Innovation und Veränderung genannt werden bzw. als potentielle Innovationsbremsen. Dies mag auf den ersten Blick trivial erscheinen, spiegelt aber die betriebliche Realität wider, in der Innovation durch Fehlverhalten der Organisationsmitglieder nicht zustande kommt.

Die Prüfer können den Grad der Innovation und den Fortschritt des Prozesses überwachen, etwa wenn ein neues Führungsmodell im Unternehmen eingeführt werden soll. Dies könnte im Rahmen einer begleitenden Prüfung (*ex ante*) erfolgen, die dann beendet ist, wenn ein Prozess oder System etabliert wurde. Zu einem späteren Zeitpunkt (*ex post*) würde die Revision dann überprüfen, wie das etablierte System tatsächlich arbeitet.

Übergeordnetes Ziel für alle Veränderungsprozesse ist ein innovatives Unternehmen;²³ allerdings ist der Begriff noch inhaltlich ungeklärt und damit mehr intuitiv fühl- als intellektuell begreifbar. Neben der inhaltlichen Klärung, die der Wissenschaft überlassen bliebe, stellt diese Funktion die Prüfer vor neue Probleme. Die bislang diskutierte Beratungsfunktion, die sich auch in der Definition des IIA findet, würde nach Ansicht von Peemöller und Richter um die Innovationsfunktion erweitert.²⁴

Die Diskussion der Innovationsfunktion ist nach Meinung des Verfassers ein wichtiger Beitrag zur Fortentwicklung der Internen Revision. Allerdings muss der Prüfungsprozess insgesamt durchdacht werden, will man die Prüfung als Initialzündung für eine ethische Grundlagenreflexion nutzen. Gleiches betrifft die Rolle des Prüfers, der hier nicht ohne Beteiligung der Geprüften etwa ethische Normen aufoktroyieren kann, sondern das Primat des Soll-Objektes für diese Zwecke aufgeben muss. Dies wird weiter unten noch ausführlicher diskutiert und anhand eines überarbeiteten Prüfungsablaufs skizziert werden.

²² PEEMÖLLER, VOLKER; RICHTER, MARTIN: a.a.O., S. 36

²³ PEEMÖLLER, VOLKER; RICHTER, MARTIN: a.a.O., S. 37

²⁴ PEEMÖLLER, VOLKER; RICHTER, MARTIN: a.a.O., S. 37

4 Integrative Unternehmensethik: Die Theorie und ein erstes Praxiskonzept

4.1 Grundzüge der integrativen Unternehmensethik

Wirtschaft und Ethik überschneiden sich nicht: Von diesem Grundgedanken geht die sogenannte Zweiweltenkonzeption aus.²⁵ Aristoteles ging noch von einer Einheit von Ethik, Politik und Ökonomie aus, ebenso wie Adam Smith den Marktmechanismus in ein ähnliches sittlich-religiöses Gesamtgefüge zusammenführte.²⁶ Die Ablösung dieser Modelle durch die neoklassische Wirtschaftstheorie führte zum Bruch, zu einer Trennung von Ethik und Wirtschaft. Ausgehend von dieser nur sehr grob skizzierten Entwicklung lassen sich für diese Arbeit drei Ansätze unterscheiden, die heute den Zusammenhang zwischen Ethik und Ökonomie diskutieren: Dies sind der korrektive Ansatz, der funktionalistische Ansatz und der integrative Ansatz.

Der korrektive Ansatz geht davon aus, dass die Ethik die ökonomischen Sachzwänge eingrenzt und es ein Primat der Ethik vor der Ökonomie gibt.²⁷ Als Leitsatz lässt sich formulieren, dass die Ökonomie ein ethikfreier Raum ist, in dem die Ethik autoritär auf die Berücksichtigung von Normen dringen muss.

Der funktionalistische Ansatz sieht die Ethik als Instrument für die Erreichung ökonomischer Ziele, indem sie ökonomische Logik normativ unterfüttert. Hier ordnet sich die Ethik der Ökonomie instrumentell unter.²⁸ Als Leitsatz kann hier formuliert werden, dass die Ethik zur Schaffung ökonomischer Effizienz genutzt werden kann.

Der integrative Ansatz, der im Folgenden diskutiert werden soll, geht davon aus, dass Ethik und Ökonomie keine getrennten Welten darstellen. Eine Über- oder Unterordnung wird hier nicht formuliert,²⁹ vielmehr gilt der Leitsatz, dass die Ethik die Basis auch der Ökonomie ist.

Der integrative Ansatz ist insbesondere von Ulrich formuliert worden.³⁰ Integrative Unternehmensethik hat er in fünf Thesen formuliert:

- Moderne Unternehmensethik beginnt mit der kritischen Reflexion des traditionellen Unternehmerethos
- Es gibt kein ethisch begründbares Gewinnprinzip – das Gewinnstreben ist ein marktwirtschaftlich nützliches Motiv, aber nicht die oberste moralische Pflicht des Unternehmers

²⁵ BÜSCHER, MARTIN: Integrative Wirtschaftsethik – Grundkonzept und wirtschaftswissenschaftliche Forschungshorizonte, in: Die Unternehmung 4/95, S. 273

²⁶ BÜSCHER, MARTIN; MATTHIESEN, KAI, SARASIN, CHARLES: Ethik in Wirtschaft und Gesellschaft, Aarau 1996, S. 11

²⁷ BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 274

²⁸ BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 274

²⁹ BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 274

³⁰ Vgl. zum Einstieg etwa: ULRICH, PETER: Worauf kommt es in der ethikbewussten Unternehmensführung grundlegend an? – Integrative Unternehmensethik in fünf Thesen, in: ULRICH, PETER; WIELAND, JOSEF (HRSG.): Unternehmensethik in der Praxis – Impulse aus den USA, Deutschland und der Schweiz; Bern; Stuttgart; Wien: Haupt 1998, S. 15 - 27

- Unternehmensethik ist nicht als äußere Grenze, sondern als innere Grundlage des unternehmerischen Erfolgsstrebens zu konzipieren
- Unternehmensethik ist mehr als Geschäftsethik – sie umfasst auch die ordnungspolitische Mitverantwortung der Unternehmer
- Unternehmerische Verantwortung ist dialogisch wahrzunehmen und bedeutet, allen vom unternehmerischen Handeln Betroffenen Rede und Antwort zu stehen³¹

Dieser Ansatz versucht die Zweiweltenkonzeption dadurch zu überwinden, dass eine Grundlagenreflexion über das ökonomische Handeln geführt wird, die weder autoritär noch instrumentell sein soll:

*Durch Ethik wird nicht moralisierend entmündigt, sondern der Bereich der ökonomischen Orientierung und Herausforderungen erweitert. Es gibt keine monodisziplinäre, kontextlose oder ausserökonomische Form von Wirtschaftsethik.*³²

Integrative Wirtschaftsethik fragt nach den Grundlagen und Bedingungen vernünftigen Wirtschaftens. Sie soll als Dialogethik dazu dienen, Wertverschiebungen und insbesondere Wertkonflikte zu artikulieren und einer Lösung zuzuführen. Dieser Dialog versucht, die Interessen aller Beteiligten, also von Personen innerhalb und außerhalb des Unternehmens, in Einklang zu bringen. Mögliche Hebel für diesen Ansatz gibt es drei:

- Das Individuum als ökonomisch Agierender in seinen verschiedenen Rollen
- Unternehmen als Institutionen im wirtschaftlichen Geschehen
- Strukturen wie ordnungspolitische und gesetzliche Rahmenbedingungen für das wirtschaftliche Handeln³³

Hierbei ist es wichtig festzuhalten, dass es eine verallgemeinerbare Wirtschaftsethik für ein Unternehmen wie auch für ein Individuum nicht geben kann.³⁴ Je nach Branche, Größe, Struktur und Geschäftszweck ergeben sich für ein Unternehmen unterschiedliche Konfliktfelder, die es zu bearbeiten gilt.

Ulrich ist hierbei der Auffassung, dass unternehmerisches Tun auf einer normativen Basis fundiert ist,³⁵ vergleichbar etwa der normativen Basis für einen Berufsstand, wie sie für die Interne Revision oben skizziert wurde. Hierbei ist das Gewinnprinzip ein marktwirtschaftlich notwendiges Prin-

³¹ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 15 - 27

³² BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 282

³³ BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 280

³⁴ BÜSCHER, MARTIN: a.a.O., S. 280

³⁵ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 16

zip, um den Geschäftszweck eines Unternehmens zu erfüllen, aber keine moralische Pflicht der wirtschaftlich Handelnden:

*Strikte Gewinnmaximierung kann keine legitime unternehmensethische Handlungsorientierung sein, denn diese bedeutet ja gerade, dass alle konkurrierenden Wertgesichtspunkte, selbst moralische Rechte anderer, ungeprüft dem Gewinnziel nachgeordnet werden dürften.*³⁶

Moral könnte damit den Gewinn da begrenzen, wo es zu Wertkonflikten kommen kann oder tatsächlich kommt, über die vor einer unternehmerischen Entscheidung zuerst gleichberechtigt zwischen den Diskutanten über Lösungen gesprochen werden muss. Würde man aber Ethik in diesem Sinne als Begrenzung ansehen, käme man wieder bei dem oben skizzierten korrektiven Ansatz an, den die integrative Ethik ja gerade überwinden will.

Es muss also versucht werden, innerhalb des wirtschaftlichen Handelns nicht die Frage nach Ethik oder Moral zu stellen, sondern vielmehr nach der Vereinbarkeit von Ethik und Moral. Ulrich spricht hier von einer vertikalen Orientierung, die ausdrücken soll, dass Ethik als Grundlage – nicht als Begrenzung - für das wirtschaftliche Geschehen betrachtet wird.³⁷

Durchdenkt man dies auf der Basis des Geschäftszweckes eines Unternehmens, der ja grundsätzlich immer für ein Unternehmen formuliert ist oder einfach aus dem wirtschaftlichen Handeln abgeleitet werden kann, so könnte man mit einer Betrachtung eben dieses Zweckes ansetzen, ob er sich ethisch-sittlich vertreten lässt. Dies dürfte auf den ersten Blick für die meisten Zwecke gelten;³⁸ aber die Untersuchung kann ausgeweitet werden, wenn etwa der meist nur allgemein formulierte Geschäftszweck unter dem Gesichtspunkt Ressourcennutzung oder Förderung des Allgemeinwohls eingehender betrachtet wird. Hier können sich durchaus Wertkonflikte ergeben, die es zu bearbeiten gälte.

Ein solcher Ansatz hätte den Vorteil, dass ein Geschäftszweck entweder direkt formuliert ist, etwa weil er für das Handelsregister notwendig ist – was von einer Unternehmensmission nicht immer erwartet werden kann³⁹ – und dass er weiterhin näher an der betrieblichen Praxis wäre als eine abstrakte Mission, die ja immer auch visionäre Züge enthält.

Ulrich ist der Meinung, dass eine solche ethikbasierte Unternehmensstrategie neue Chancen eröffne und damit nicht etwa das Gewinnprinzip einenge, sondern es als vernünftige Basis für ein Unternehmen bestehen lasse – basierend aber auf einem normativen Wertefundament.⁴⁰

³⁶ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 20

³⁷ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 21

³⁸ Grundsätzlich problematisch sind Geschäftszwecke, die kaum ethisch-sittlich vertretbar sein können, wie die Produktion von Rüstungsgütern.

³⁹ So verweist Ulrich auf den Missionsbegriff, den er verwandtschaftlich nahe zum Unternehmerethos beheimatet sieht. Dies muss man nicht zwangsläufig so sehen.

⁴⁰ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 22

4.2 Der Ansatz Unternehmensethikberatung

Unter der Annahme, dass Missstände wie Korruption, Diskriminierung, Gesundheitsgefährdung und Ausbeutung von Ressourcen dazu führen, dass Unternehmen nach der ethischen Grundlage ihrer Geschäftsaktivitäten fragen, wird einer Unternehmensethikberatung der gedankliche Boden bereitet.⁴¹ Weil im deutschsprachigen Raum anders als in den Vereinigten Staaten Ethikprogramme nicht selbstverständlich Gegenstand unternehmerischen Handelns ist, muss über eine beraterische Vorfundierung der Boden für eine solche Beratung gesetzt werden:

Beratungsgegenstand ist neben dem „Was“ und „Wie“ in viel stärkerem Masse zunächst das „Ob“ und die grundsätzliche Bedeutung ethischer Bemühungen auch in der Unternehmens- statt nur in der Privatsphäre.⁴²

Geht man davon aus, dass die Wertschöpfung grundsätzlich wertorientiert ist, und ihr somit auch die Ideen vom guten Leben und dem gerechten Zusammenleben zugrunde liegen,⁴³ so kann Wirtschaft kein ethikfreier Raum sein. Hierbei spielen mehrere Aspekte eine grundlegende Rolle, etwa die Schonung der Umwelt, die Gestaltung einer sozial gerechten Arbeits- und Lebenswelt, die Möglichkeit, wertorientiert zu leben und eine globalisierte Welt zu schaffen, die trotz der Globalisierung gerecht und friedlich ist.⁴⁴

Akzeptiert man diese Zielsetzungen, so gilt der Grundsatz, dass sich unternehmerisches Handeln unter diesen Zielsetzungen vor den von seinem wirtschaftlichen Handeln Betroffenen legitimieren muss. Diese Legitimation der wirtschaftlichen Aktivität betrifft die Würde und die Grundrechte der von den Aktivitäten betroffenen Menschen.⁴⁵

Ausgehend von der Beobachtung, dass der Wandel in der Ökonomie, wie er durch Internationalisierung und Globalisierung vorangetrieben wird, ethisch nicht angemessen bewältigt wird,⁴⁶ versucht der Ansatz einer Ethikberatung dieses Problem aufzugreifen:

Ergeben sich im Rahmen von Bemühungen um einen angemessenen Umgang mit fundamentalem Wandel Beratungsaufgaben und –bedürfnisse, müssen vom Berater in Sachen Unternehmensethik [...] inhaltliche Zielsetzungen verfolgt werden, ohne dass diese selbst wieder einer Argumentation unzugänglich sein dürften.⁴⁷

⁴¹ ULRICH, PETER; LUNAU, YORK: Business Ethics Consulting – neue Welle aus Amerika? o.O., o.J., S. 3

⁴² ULRICH, PETER; LUNAU, YORK: a.a.O., S. 4

⁴³ BÜSCHER, MARTIN; MATTHIESEN, KAI, SARASIN, CHARLES: a.a.O., S. 10

⁴⁴ BÜSCHER, MARTIN; MATTHIESEN, KAI, SARASIN, CHARLES: a.a.O., S. 10

⁴⁵ BÜSCHER, MARTIN; MATTHIESEN, KAI, SARASIN, CHARLES: a.a.O., S. 15

⁴⁶ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 32

⁴⁷ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 39

Lunau formuliert Anforderungen an eine Unternehmensethikberatung, die als markant, offen und sukzessive beschrieben wird. Markant bedeutet die Konfrontation des Klienten mit der Besonderheit, dass Ethikberatung über Optimierungsansätze hinaus beispielsweise auch die Ansprüche Dritter betreffen kann.⁴⁸ Das Wesensmerkmal Offenheit bedeutet nach seinem Verständnis, die Beratungsziele so lange wie möglich unbestimmt zu lassen, um die Geltungsansprüche in ihrer Pluralität zu sichern und nicht etwa berechnete Ansprüche im Laufe des Prozesses zu früh auszublenken.⁴⁹ Unter sukzessive schließlich wird der Ablauf des Beratungsprozesses verstanden, der auf die Ausgangssituation des Mandanten abgestimmt sein muss, um die Einsichtsschritte am Startpunkt der Beratung wie auch der Einsichtsgeschwindigkeit der Beratenen auszurichten.⁵⁰ Vollziehen soll sich die ethische Beratung in Orientierungs-, Versuchs- und Implementierungsphasen. Für jede dieser Phase schlägt der Autor unterschiedliche Beratungsmodule vor, die dem unterschiedlichen Standort des Klienten entsprechen. Es muss ja Rücksicht darauf genommen werden, inwieweit ethische Reflexionen schon möglich sind, und darauf aufbauend können sich Erkenntnisfortschritte ergeben:

Letztlich muss Unternehmensethikberatung [...] jener aufklärerischen Grundidee verpflichtet bleiben, nach welcher die Beratung die ‚selbstverschuldete Unmündigkeit‘ des Klienten bekämpfen soll. Beratung darf also die Abhängigkeit des Klienten von weiterer Unterstützung durch ihre Beeinflussungsversuche nicht noch steigern, sondern soll sich am Ende überflüssig machen.⁵¹

5 Kritik der integrativen Unternehmensethik aus Sicht der Prüfungspraxis

Dieser Ansatz erscheint aus Sicht der beraterischen Praxis wie auch aus Sicht eines betroffenen Unternehmens als potentieller Mandant für den Berater nicht unproblematisch. Vor allen Dingen kann die Praktikabilität dieses Vorgehens hinterfragt bzw. ganz in Abrede gestellt werden. Ansatzpunkte der Kritik sind v.a. die impliziten Annahmen zum Unternehmensberater und zum Topmanagement des Unternehmens.

5.1 Kritik aus Sicht der Praxis der Unternehmensberatung

Lunau verweist auf die Diskussion der hohen Geschwindigkeit im Wandel in Unternehmen; unterstellt wird, dass die betriebliche Praxis ausschließlich eine Steigerung des quantitativen Wach-

⁴⁸ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 104

⁴⁹ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 105

⁵⁰ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 110

⁵¹ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 135

tums im Auge habe.⁵² Die Tatsache der steigenden Geschwindigkeit wird hierbei festgestellt, in Abrede stellt der Autor allerdings, dass Management und Mitarbeiter in den Unternehmen die Art und Weise des Umgangs beherrschen:

*Insgesamt erwecken die unternommenen Anstrengungen den Eindruck, in der Auseinandersetzung [...] sei vorerst lediglich klar, dass immer wieder ungewohnt grundsätzliche Orientierungsfragen auftauchen – wie damit umzugehen ist, bleibt dagegen oft im Bereich von Andeutungen.*⁵³

Wir haben oben ausgeführt, dass ein innovatives und lernendes Unternehmen, das sich offener Kommunikationsmuster bedient, in der Lage ist, auch sich selbst zu verändern. Diese Veränderungsfähigkeit kann damit auch den ethischen Implikationen wirtschaftlichen Handelns unterstellt werden. Wir diskutieren dies unten am Beispiel Personalentwicklung.

Ein Start-up wird üblicherweise mit Hilfe eines *business plan* gedanklich vorweg genommen. In einem solchen Plan sind mindestens die Finanzströme der ersten Jahre geplant, um einen Überblick zum Kapitalbedarf zu bekommen. Außerdem sind die Dienstleistungen in Abgrenzung zu den Wettbewerbern aufgeführt, die maßgeblich für den unternehmerischen Erfolg sein werden. Die von Lunau skizzierten Beratungsmodule dürften nicht hinreichend überzeugend sein, um den Markteintritt zu schaffen.

Das Problem des Markteintritts und der Marktdurchdringung ist mit das größte Problem für Unternehmensberater. Sie müssen ausgehend von Problemstellungen möglicher Kunden versuchen, Lösungen zu präsentieren. Diese Lösungen müssen den Kunden bereits im Vorfeld, also vor Vertragsunterzeichnung, überzeugen, denn sonst kommt ein Abschluss nicht zustande. Ein Berater, der die Lösung eines – wenn auch ethischen - Problems bewusst offen hält, wird dies nur sehr schwer einem potentiellen Kunden begreiflich machen können. Aus Sicht des Beraters stellt sich ein Überzeugungsproblem. Den Kunden da abzuholen, wo er aufgrund seiner ethischen Ausgangslage steht, gelingt unter Umständen gar nicht: Auch für ein Beratungsunternehmen, das seinen Schwerpunkt in der Ethikberatung setzen möchte, stellt sich die Frage nach der dauerhaften Existenzfähigkeit. Unterstellt man, dass ein solches Unternehmen durch eigene Kapitalkraft ohne Subventionen lebensfähig sein soll, so sind die skizzierten Antworten nicht ausreichend.

Hinzu kommt, dass die Unterscheidung in Orientierungs-, Versuchs- und Implementierungsphase auf Langfristigkeit hinweist. Grundsätzlich braucht die Beschäftigung und die Verarbeitung des Inputs Zeit. Auf der anderen Seite verursacht die Hinzuziehung von Beratern über einen langen Zeitraum auch sehr hohe Kosten, die ein Unternehmen nicht tragen kann oder will. Die Begleitung durch den Berater alleine für die Lösung ethischer Implikationen seines Handelns findet aus diesem Grund vielleicht gar nicht statt.

⁵² LUNAU, YORK: a.a.O., S. 33

⁵³ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 32

Grundsätzlich sehr oberflächlich gelöst bzw. überhaupt thematisiert ist das Problem der Projektkalkulation. Die beraterische Praxis orientiert sich im Grundsatz an Stunden- oder Tagessätzen, die im Rahmen eines Angebots vorgeschlagen und vom Kunden angenommen werden. Wie dies im Rahmen der vorgeschlagenen Ethikberatung ausgestaltet sein könnte, bleibt unklar. Dies dürfte für das Start-up eines Unternehmens ebenfalls essentiell sein.

5.2 Kritik aus Sicht der unternehmerischen Praxis

Es wird festgestellt, dass der Beratungsbedarf in Sachen Ethik steige, weil das operative Geschäft die Beschäftigung mit solchen Fragen nicht zulasse.⁵⁴ Aus der richtigen Annahme heraus, dass sich das Topmanagement, auf das Lunau in erster Linie fokussiert zu sein scheint, sich wenig oder gar nicht mit ethischen Fragen beschäftigt, auf steigenden Beratungsbedarf zu schließen, ist schlichtweg falsch. Dies würde voraussetzen, dass das Topmanagement sich bereits so weit mit ethischen Fragestellungen befasst hat, dass es sensibilisiert ist. Dies kann man nach Ansicht des Verfassers allerdings nicht voraussetzen.

Es ist richtig, dass eine einfache Übernahme von US-amerikanischen Gepflogenheiten nicht möglich ist;⁵⁵ die bislang in Deutschland angebotenen Dienstleistungen, beispielsweise von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zielen auf die Sensibilisierung von Mitarbeitern in Bezug auf unethisches Verhalten oder dolose Handlungen wie Diebstähle von Firmeneigentum, Zeitdiebstahl oder kriminellen Vorgängen wie Unterschlagungen. Sie sind damit unter der Zielrichtung Minimierung der möglichen Risiken aus solchen Handlungen initiiert und nicht unter dem Aspekt des gerechten (wirtschaftlichen) Lebens. Insofern dürfte dies als Ansatzpunkt für eine Ethikberatung weitgehend untauglich sein.

Lunau stellt zur Disposition, dass die Zielrichtung der Erhöhung von betriebswirtschaftlichen Finanzzahlen nicht diskutierbar ist:

Ein solcher Beratungsprozess kann nicht mehr ohne Umschweife auf Veränderungsprozesse bezogen werden, die ohne weitere Begründung auf eine Erhöhung von Wachstum und Wettbewerbsfähigkeit zielen. Vielmehr muss diese Zielrichtung selbst ausdrücklich mit zur Disposition gestellt werden.⁵⁶

Dies dürfte für die meisten Unternehmen schlichtweg eine Zumutung darstellen. Weil i.d.R. Unternehmensleitung und Unternehmensbesitz auseinanderfallen, kann das Management schwer oder gar nicht betriebswirtschaftliche Zielsetzungen zur Disposition stellen.⁵⁷ Es kann bestenfalls ver-

⁵⁴ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 4

⁵⁵ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 4

⁵⁶ LUNAU, YORK: a.a.O., S. 25

⁵⁷ Dies dürfte insbesondere für die meisten börsennotierten Aktiengesellschaften gelten. Bei Unternehmen, die dem Mittelstand angehören, kann Besitz und Unternehmensführung dagegen in einer Hand liegen. Fraglich ist aber auch hier, ob die von Lunau postulierte Disposition in diesem Maße möglich ist.

suchen, ethische Implikationen seiner Handlungsweise zu prüfen oder seine betrieblichen Prozessen gerechter zu machen. Hierbei kann u.U. durchaus beispielsweise das Gewinnziel hinter anderen Zielen zurückstehen. Allerdings wird ein Unternehmen diese Ziele schon aus Gründen des Unternehmenserhaltes nicht aus den Augen verlieren wollen.

6 Gegenvorschlag auf Basis des prozessorientierten Prüfungsgedankens: Der Prüfer als *ethical agent*?

6.1 Personalentwicklung als Problemgegenstand für die Interne Revision

Ausgewählt wurde das Beispiel Personalentwicklung für die Formulierung von Gegenvorschlägen, die möglicherweise praktikabler sind als der skizzierte Ansatz der Unternehmensethikberatung. Hierbei legen wir die so genannte weite Definition der Personalentwicklung zugrunde; sie *umfasst [...] alle Maßnahmen der Bildung, der Förderung und der Organisationsentwicklung, die zielorientiert geplant, realisiert und evaluiert werden.*⁵⁸

Es soll die Annahme gelten, dass für die Lösung eines Problems aus dem Bereich Personalentwicklung mehrere, unter Umständen miteinander konkurrierende Lösungen möglich sind. Dies bedingt ein grundsätzliches Spannungsfeld, das mit Hilfe von geschlossenen oder offenen Kommunikationsmustern aufgelöst werden kann.⁵⁹ Diese gegensätzlichen Muster bedingen es, dass es für die Unternehmensführung zur Daueraufgabe wird, Öffnungs- und Schließungsprozesse auszubalancieren.⁶⁰

*Da aber in der Regel mehrere Konzepte nicht zeitgleich zu realisieren sind (partiell unvereinbar), müssen Regeln oder Verfahren (Prozeduren) konstituiert werden, die dem einzelnen die Chance lassen, sein Konzept zu realisieren (Überzeugungsprozesse), gleichzeitig aber Beschneidungen auferlegt, damit sich gegebenenfalls auch andere, (vielleicht mehrheitsfähigere) Konzepte durchsetzen können.*⁶¹

Hierbei muss im Fokus eines solchen herrschaftsfreien Diskurses stehen, dass die unternehmerische Realität sich an den Geschäftszwecken und den primär ergebnisorientierten Zielen orientiert:

⁵⁸ BECKER, MANFRED: Personalentwicklung – Bildung, Förderung und Organisationsentwicklung in Theorie und Praxis, Stuttgart 1999, S. 4

⁵⁹ MICHAEL, MANFRED: Der Beitrag der Personalentwicklung zu einer ethikorientierten Unternehmensführung, in: WALDKIRCH, WAGNER, U.A.: Wirtschaftsethik: das rechnet sich nicht – und was dahintersteckt, Stuttgart 1999, S. 250 – 268; hierbei wird die Adaption der Gedanken Poppers von der offenen Gesellschaft auf die betriebliche Praxis versucht.

⁶⁰ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 254

⁶¹ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 254

*[...] zum einen die (materialen) inhaltlichen Ziele, die aus dem Zielsystem der Unternehmung abgeleitet werden, und zum anderen die prozeduralen Ziele, die auf die dialogische Gestaltung von Prozessen ausgerichtet sind.*⁶²

Die Interne Revision kann nun den Anstoß dazu geben, dass über eine Prüfung der Personalentwicklung auch ethisch relevante Aspekte berücksichtigt werden:

*Die Anpassung der Personalentwicklung an das liberalistische Menschenbild unserer Zeit bringt [...] ethische Implikationen mit sich, auch wenn sie in den meisten Fällen nicht durch ethische Zielsetzungen ausgelöst wurden.*⁶³

Ziel einer solchen Prüfung ist es, den Anstoß für eine Erhöhung prozeduraler Gerechtigkeit zu liefern; hierbei geht der Verfasser davon aus, dass über die Schaffung von Insellösungen *peu à peu* das Unternehmen insgesamt verändert wird. Dieser Insellösungsansatz wird im Rahmen der Personal- und Organisationsentwicklung von den Praktikern als beste Möglichkeit zur Umsetzung personalwirtschaftlicher Maßnahmen angesehen. Er ist deswegen tragfähig, weil etwa in Pilotprojekten die Durchführbarkeit von Maßnahmen in der betrieblichen Praxis getestet werden kann, ehe ein für das ganze Unternehmen verbindlicher Standard etabliert wird. Für die Beeinflussung der Unternehmenskultur hat Brand-Noé aufgezeigt, wie partielle Maßnahmen zur Veränderung führen können und welche Rolle die Innenrevision dabei spielen kann.⁶⁴

Unter prozeduraler Gerechtigkeit verstehen wir hierbei Verfahren, die bei den Beteiligten – und das sind Mitarbeiter wie Führungskräfte – auf Akzeptanz stoßen, weil sie dialogisch als tragfähige Lösungen erarbeitet wurden. Dass dieser Ansatz nicht nur ein theoretisches Konstrukt ist, lässt sich durch Ergebnisse einer Studie belegen.⁶⁵

Personalentwicklung ist ein Prozess, der sich quer durch alle Funktionen und Hierarchien eines Unternehmens zieht. Weil der Mensch als wirtschaftlich tätiges Subjekt nicht nur Gegenstand, sondern auch Agierender ist, vermag die Veränderung eines solchen Querschnittsprozesses das Unternehmen voranzubringen, und zwar dann, *wenn dabei auch der Unternehmenszweck berücksichtigt wird, die Ergebnisse also nicht Wohltaten zu Lasten des Unternehmens darstellen [...]*.⁶⁶ Der durch die Revision angestoßene Veränderungsprozess ist in diesem Fall von innovativer Natur.

Die Revision hat zweierlei zu leisten: Sie muss zunächst in der Lage sein, als Anstoßender zu fungieren, um einen herrschaftsfreien Diskurs zustande zu bringen, der eine Wahl unter den ver-

⁶² MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 255

⁶³ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 257

⁶⁴ BRAND-NOÉ, CHRISTINE: Zur Prüfung von Prozessen zur Veränderung der Unternehmenskultur, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, S. 116 ff.

⁶⁵ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 258

⁶⁶ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 258

schiedenen Lösungsmöglichkeiten für ein Problem ermöglicht. Sie muss darauf hinwirken, dass das Personalwesen wie auch sie selbst ein Subsystem Personalentwicklung schaffen helfen, das mit offenen Kommunikationsmustern selbstlernend, selbststeuernd, interaktionistisch und handlungsorientiert ist.⁶⁷

Zum zweiten bedarf es der grundsätzliche Auseinandersetzung mit den ethischen Implikationen der Personalentwicklung. Wo die Revision dies selbst noch nicht zu leisten vermag, muss sie eine Beratung durch Dritte in Betracht ziehen, weitergehend sich selbst qualifizieren, um die ethische Tragweite ihrer Empfehlungen zu kennen.

6.2 Prozedurale Gerechtigkeit am Beispiel Mitarbeiterauswahl für offene Stellen bzw. Fach- und Führungskräfteprogramme

Auswahlverfahren für die Besetzung von Vakanzen oder für die Teilnahme an Personalentwicklungssystemen, etwa Programmen für Fach- und Führungskräfte sind heute ein in jedem modernen Personalmanagement anerkanntes Verfahren.

Problematisch für solche Prozesse kann es werden, wenn Mitarbeiter nicht aufgrund einer möglichst objektiven Basis ausgewählt werden, sondern aufgrund von systemimmanenten Mängeln, die eine objektive Auswahl erschweren oder unmöglich machen. Solche Mängel ergeben sich in der Praxis beispielsweise aus einem dominanten Management oder – was im Effekt das Gleiche ist – durch ein Personalwesen, das zu wenig Gewicht besitzt, um auf die regelmäßige Durchführung von Auswahlverfahren zu drängen.

Eine objektive Basis für die Auswahl von Mitarbeitern wäre eine vor dem Beginn des Beschaffungsprozesses liegende Erarbeitung eines Anforderungsprofils für den Mitarbeiter, der eine Vakanz besetzen soll. Hierdurch wäre der Vergleich mit den Qualifikationen von Bewerbern, sowie die Herausarbeitung von noch zu leistenden Qualifikationsmaßnahmen möglich.

Umgangen werden können Auswahlverfahren aufgrund der hierarchischen Position einer Führungskraft; wird ein Mitarbeiter auf diese Weise durch eine Führungskraft installiert oder in ein Programm eingebracht, obwohl er oder sie nicht die geeigneten Voraussetzungen mitbringt, ist dies ein ungerechtes Verfahren. In der Sprache der Prüfer wäre dies ein *management override*, wenn es einen definierten und in diesem Fall umgangenen Prozess zur Auswahl gäbe.

Die Prüfung von Auswahlverfahren durch die Revision würde auf der gedanklichen Annahme beruhen, dass für eine Auswahl zunächst einmal im Vorfeld festzulegen wäre, welche fachlichen, methodischen, sozialen und persönlichen Kompetenzen Bewerber geeignet für die Position oder das Programm machen.

Gibt es bereits ein Verfahren, muss dieses hinsichtlich der Angemessenheit und hinsichtlich der ethischen Implikationen untersucht werden. Sodann wäre es weiter eine Bedingung, dass sicher-

⁶⁷ MICHAEL, MANFRED: a.a.O., S. 264

gestellt ist, dass nicht etwa einzelne, u.U. durch Eigeninteressen gelenkte Entscheidungen getroffen werden können.

Zwei Fälle sind somit denkbar: Zum einen kann noch überhaupt kein Prozess existieren. Hier müsste die Revision zusammen mit den Beteiligten – Management, Mitarbeiter und Personalwesen – in einem Dialog ein angemessenes Verfahren auf den Weg bringen. Sie hat hierbei in einer Rolle als *change agent* dafür zu sorgen, dass ein solcher Prozess auf die Bedürfnisse des Unternehmens wie auch auf die Bedürfnisse der Mitarbeiter abgestimmt wird.

Ist dieses Verfahren installiert, muss sie als Überwachungsorgan der Unternehmensleitung dafür Sorge tragen, dass die annahmegemäß gerechte Lösung auch in der definierten Weise abläuft.

Ist bereits ein Verfahren installiert, so muss die Prüfung hinsichtlich Effektivität und Effizienz erbringen, ob das Verfahren geändert werden muss. Weil es sich aber nach unserer Annahme um einen dialogischen Prozess handeln muss, der unter Aufgabe des Soll-Objektes als Primat der Prüfer einer konsensualen Lösung zugeführt werden soll, muss die Revision hier im Lauf der Prüfung in eine Diskussion mit den betroffenen Gruppen eintreten. Dies dürften mindestens das Personalwesen, das Management und Vertreter aus dem Kreis der Mitarbeiter sein. In einem solchen Dialog würde ein Soll-Objekt, der zukünftige Vergleichsmaßstab für Prüfungen, festgelegt werden. Ein solches Verfahren ist für *ex ante* Prüfungen typisch.⁶⁸ Die oben skizzierte Prüfung *ex post* setzt auf einem bestehenden Prozess auf. Die folgende Tabelle zeigt kurz die Rolle der Prüfer in beiden Prüfungstypen auf:

Prüfungsart	Ex post	Ex ante
Fokus		
Ziel der Revision	Funktionsfähigkeit eines etablierten Prozesses in der Praxis begutachten	Unterstützung bei der Konzeption und Implementierung eines Prozesses
Rolle der Revision	Primär prüfend	Primär beratend
Art des Einsatzes	Prüfung unabhängig von den Verantwortlichen	Im Entwicklungsteam als Berater

Tabelle 3: Übersicht zu Ex-Ante und Ex-Post-Prüfungen

⁶⁸ Unter einer *ex ante* Prüfung versteht man die begleitende Prüfung durch die Interne Revision bei der Einführung eines Systems oder Prozesses. Zusammenfassend lässt sich die Rolle des Revisors bei der *ex ante* Prüfung als die eines Beraters beschreiben.

7 Wertung der Leistung der Internen Revision als *change agent* im Rahmen eines dialogischen Lösungsprozesses ethischer Problemstellungen

Die Interne Revision ist damit befasst, als Überwachungsorgan der obersten Führungsebene in einem Unternehmen Prozesse unter den Prüfungsaspekten Ordnungsmäßigkeit, Sicherheit, Wirtschaftlichkeit, Risiko, Zweckmäßigkeit und soziale Effizienz zu prüfen und das Management durch ihre Empfehlungen zu beraten.⁶⁹ Grundsätzlich sind ethische Implikationen wirtschaftlichen Handelns nicht Prüfungsgegenstand.

Der Verfasser hat aber aufzuzeigen versucht, dass im Rahmen von Prüfungen, insbesondere von *ex ante* Prüfungen, durchaus auch diese Aspekte ihre Berücksichtigung finden können. Die Ansprüche an moderne Innenrevisionen wachsen aufgrund der gestiegenen Bedeutung der innerbetrieblichen Überwachung sehr stark an, und es ist zu befürchten, dass sie, ähnlich wie etwa das Topmanagement, die Quadratur des Kreises schaffen soll, indem sie viele unterschiedliche Interessenlage unter einen Hut bringen muss. Ein solches Unterfangen wäre im Vorfeld bereits gescheitert.

Begreift man aber die Diskussion ethischer Fragestellungen als etwas, das jeden Mitarbeiter, unabhängig von seiner Aufgabe und Position, in seiner Rolle als wirtschaftlich Handelnder unmittelbar betrifft, so kann zumindest die Bereitschaft für die Beschäftigung mit diesen Themen innerhalb des Unternehmens vermutet werden. Geht man weiterhin davon aus, dass das Thema innovatives Unternehmen, das insbesondere durch offene Kommunikationsmuster – nach innen wie nach außen – beschrieben werden kann, für alle Anspruchsgruppen am besten geeignet zu sein scheint, um den Anforderungen an die Zukunft gerecht zu werden, so ist hier eine tragfähige Basis für einen Dialog geschaffen. Die folgende Tabelle versucht, die oben angeführten Thesen der integrativen Wirtschaftsethik, wie Ulrich sie versteht, zu überprüfen, ob sie durch die Interne Revision in einer Funktion als *change agent* verwirklicht werden könnten.

⁶⁹ Vgl. zu diesen Prüfungsaspekten BRAND-NOÉ, CHRISTINE; SCHWAGER, ELMAR: Die Prüfung von High Potential Programmen – Zukunftssicherung durch die Interne Revision, in: personal 3/2001, S. 162 ff.

These ⁷⁰	Beurteilung der Verwirklichung im Rahmen von Prüfungen	Beispiel
Kritischen Reflexion des traditionellen Unternehmerethos	Möglich, indem das wirtschaftliche Handeln im Rahmen von Prüfungen auch grundsätzlich thematisiert und ggf. auch in Frage gestellt wird.	Umgang mit Anspruchsgruppen innerhalb und außerhalb des Unternehmens bei möglichen Verletzungen ihrer Interessen und Wünsche
Kein ethisch begründbares Gewinnprinzip	Richtig	Entfällt
Unternehmensethik als innere Grundlage des unternehmerischen Erfolgsstrebens	Möglich, indem versucht wird, die ethischen Implikationen von unternehmerischen Aktivitäten mit zu berücksichtigen.	Produkt- und Programmpolitik, Ressourcenschonung, Umgang mit Mitarbeitern, Kommunikationsmuster
Unternehmensethik umfasst auch die ordnungspolitische Mitverantwortung der Unternehmer	Möglich, wenn auch wohl schwierig, wenn man etwa die Bedeutung von Großkonzernen und Lobbyisten auf die Entscheidungsfindung in der Politik bedenkt.	Einstellungs- bzw. Freisetzungspolitik
Unternehmerische Verantwortung ist dialogisch wahrzunehmen	Gut möglich, indem Lösungen für unternehmerische Fragestellungen gemeinsam erarbeitet und nicht autoritär vorgegeben werden.	Praktisch alle betrieblichen Prozesse.

Tabelle 4: Überprüfung der möglichen Verwirklichung der Thesen von Ulrich durch Prüfungen der internen Revision

Die Revision dürfte damit nicht überfordert sein, wenn sie die ethischen Implikationen thematisiert und mit den Betroffenen, möglicherweise unter Hinzuziehung von Fachleuten diskutiert. Sie dürfte vielmehr durch ihre Stellung innerhalb des Unternehmens als prozessunabhängige und objektive Überwachungseinrichtung gut dafür geeignet sein, die möglichen Blickwinkel innerhalb des Unternehmens – den der Mitarbeiter und den des Topmanagements -, wie auch den Blickwinkel von außen, zu begutachten und zu bewerten. Sie muss ohnehin im Rahmen von Prüfungen mit den Geprüften und dem Management über die Qualität und die Umsetzungsmöglichkeiten ihrer Empfehlungen diskutieren.

Die hierzu notwendigen Voraussetzungen an die Prüfer müssen allerdings als *conditio sine qua non* bereits im Einstellungsverfahren, spätestens in der Fortbildung geschaffen sein.⁷¹ Sie sind aber keine neue, aus der Beschäftigung mit Ethik erwachsene Forderung, sondern Bestandteil des Berufsbildes Interner Revisor. Diese Anforderungen betreffen in den hier diskutierten Beispielen

⁷⁰ ULRICH, PETER: a.a.O., S. 15 - 27

⁷¹ Vgl. zum Berufsbild und zur Fortbildung: SCHWAGER, ELMAR: Der interne Revisor – ein Beitrag zur Revision eines Vorurteils, in: Der Betrieb 2000, S. 2337 ff.

len vor allem die Gesprächsführung und die Moderation sowie das Umgehen mit Konflikten bei der Erarbeitung von dialogischen Lösungen.

Der Ablauf solcher Prüfungen wäre grundsätzlich verschieden vom Ablauf einer *ex post* Prüfung. Am geeignetsten scheint eine begleitende Prüfung zu sein. Bestehen Prozesse nicht, oder halten die bestehenden einer Prüfung nicht stand, so wird die Revision ein Soll-Objekt erarbeiten müssen; weil die Akzeptanz und auch die Praktikabilität des Ergebnisses nicht von der Mitarbeit und Einbindung der Geprüften unabhängig zu leisten ist, muss die Revision hier in einen kritischen Dialog treten, an dessen Ende ein tragfähiges und in der Zukunft auch einigermaßen sicher laufendes Konzept stehen muss. Die Revision selbst wird später durch die Geprüften an diesem Ergebnis gemessen werden, und diese Prüfung muss sie sich gefallen lassen. Ein möglicher Prüfungsaspekt ist die Berücksichtigung der ethischen Implikationen von Prozessen.

So bekommt die Bedeutung des Adverbs integrativ eine neue, erweiterte Gewichtung. Die interne Revision ist in die betriebliche Organisationsstruktur eingefügt. Sie kann von hier aus mit der guten Informationsbasis, die sie als Grundlage für ihre Arbeit braucht, einen wertvollen Beitrag zur Etablierung von Unternehmensethik leisten. Ob dieser Beitrag ausreicht, um das Dilemma der zwei Welten Ethik und Ökonomie überwinden zu helfen, kann nur durch die Praxis beantwortet werden.

Literatur

- Becker, Manfred: Personalentwicklung – Bildung, Förderung und Organisationsentwicklung in Theorie und Praxis, Stuttgart 1999
- Brand-Noé, Christine: Zur Prüfung von Prozessen zur Veränderung der Unternehmenskultur, in: Zeitschrift Interne Revision 1999, S. 116 ff.
- Brand-Noé, Christine; Schwager, Elmar: Die Prüfung von High Potential Programmen – Zukunftssicherung durch die Interne Revision, in: personal 3/2001, S. 162 ff.
- Büscher, Martin: Integrative Wirtschaftsethik – Grundkonzept und wirtschaftswissenschaftliche Forschungshorizonte, in: Die Unternehmung 4/95, S. 273 – 284
- Büscher, Martin; Matthiesen, Kai, Sarasin, Charles: Ethik in Wirtschaft und Gesellschaft, Aarau 1996
- Höffe, Otfried: Lexikon der Ethik, München 1992
- Lunau, York: Unternehmensethikberatung – methodischer Weg zu einem praktikablen Konzept; Bern; Stuttgart; Wien: Haupt 2000
- Michael, Manfred: Der Beitrag der Personalentwicklung zu einer ethikorientierten Unternehmensführung, in: Waldkirch, Wagner, u.a.: Wirtschaftsethik: das rechnet sich nicht – und was dahintersteckt, Stuttgart 1999, S. 250 – 268
- Ossadnik, Wolfgang: Anhang, Prüfung der Erläuterungen der Einzelabschlusspositionen, in: Coenenberg, Adolf G.; v. Wysocki, Klaus: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., Stuttgart 1992
- Peemöller, Volker H.: Management Auditing, Berlin 1978
- Peemöller, Volker; Richter, Martin: Entwicklungstendenzen in der Internen Revision, Berlin: Erich Schmidt 2000
- Richter, Martin: Entwicklungslinien, Nutzen und Grenzen der Forschung im Prüfungswesen, in: Richter, Martin [Hrsg.]: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung – Interne Revision – kommunale Rechnungsprüfung; Berlin 1997
- Schmidt, Heinrich: Philosophisches Wörterbuch, neu bearb. Von Georgi Schischkoff, Stuttgart 1991
- Schwager, Elmar: Der interne Revisor – ein Beitrag zur Revision eines Vorurteils, in: Der Betrieb 2000, S. 2337 ff.
- The Institute of Internal Auditors: Grundsätze für die berufliche Praxis der internen Revision, Frankfurt 1997
- Ulrich, Peter: Worauf kommt es in der ethikbewussten Unternehmensführung grundlegend an? – Integrative Unternehmensethik in fünf Thesen, in: Ulrich, Peter; Wieland, Josef (Hrsg.): Unternehmensethik in der Praxis – Impulse aus den USA, Deutschland und der Schweiz; Bern; Stuttgart; Wien: Haupt 1998, S. 15 - 27
- Ulrich, Peter; Lunau, York: Business Ethics Consulting – neue Welle aus Amerika? o.O., o.J.
- Ulrich, Peter; Wieland, Josef (Hrsg.): Unternehmensethik in der Praxis – Impulse aus den USA, Deutschland und der Schweiz; Bern; Stuttgart; Wien: Haupt 1998
- v. Wysocki, Klaus: Soll-Ist-Vergleich bei der Revision, in: Coenenberg, Adolf G.; v. Wysocki, Klaus: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., Stuttgart 1992

Rechtliche Hinweise:

Die Rechte der als Working Paper erschienenen Beiträge liegen uneingeschränkt bei The AuditFactory. Eine Nutzung jedweder Art, sei sie für wissenschaftliche oder kommerzielle Zwecke, ist nur nach ausdrücklicher, schriftlicher und im vornhinein der Nutzung abgegebenen Zustimmung durch die Geschäftsführung der AuditFactory erlaubt.

Sollten Sie Interesse an einer Nutzung der veröffentlichten Informationen im Rahmen der Fortbildung für Interne Revisoren, bzw. als Grundlage für Facharbeit (Artikel und sonstige Texte, auch im Internet) haben, so kontaktieren Sie uns bitte. Wir geben Ihnen gerne die Zustimmung. Die Vorschriften des Urheberrechts werden hierdurch nicht berührt.

The AuditFactory übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen.

Haftungsansprüche gegen uns, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind ausgeschlossen.