

Deliktische Handlungen und die wichtige Rolle der Internen Revision

Instrument zur Überprüfung der Wirksamkeit des IKS und zur Prävention

Deliktische Handlungen sind ein Risiko für das Unternehmen und müssen dementsprechend behandelt werden. Dies liegt vor allem in der Zuständigkeit des Managements, das sowohl für die Implementation des internen Kontrollsystems als auch für die Identifikation der Geschäftsrisiken verantwortlich ist. Da die Interne Revision funktionell von diesen Bereichen und von anderen Funktionen der Organisation unabhängig ist, eignet sie sich am besten, um deren Effektivität zu überprüfen und Verbesserungsvorschläge anzubringen [1].

1. Einleitung

Verstärkter Wettbewerbsdruck, zunehmende Globalisierung, unangemessene Bestrafung überführter Delinquenten und professionell operierende Kriminelle sind Beispiele unternehmensexterner Faktoren, welche zu einem Anstieg von Wirtschaftsdelikten führen können. Zudem wurden in den letzten Jahren viele Unternehmen unter Schlagworten wie Downsizing und Reengineering neu ausgerichtet und schlanker gemacht. Dies hat zur Folge, dass ein grosser Teil des mittleren Managements und damit das traditionelle Rückgrat des internen Kontrollsystems wegrationalisiert wurde [2]. Der Anstieg deliktischer Handlungen zeigt sich auch in Umfragen von PricewaterhouseCoopers und KPMG, worin ein Grossteil der Befragten der Ansicht war, dass sich deliktische Handlungen



T. Flemming Ruud, PhD, Wirtschaftsprüfer (Norw.), Professor für Interne und Externe Revision an der Universität St. Gallen, Vorstandsmitglied des Schweizerischen Verbandes für Interne Revision (SVIR), Mitglied des norwegischen Instituts für Wirtschaftsprüfung, Mitglied des Institute of Internal Auditors sowie der European und der American Accounting Association, St. Gallen

in Zukunft zu einem verstärkten Problem entwickeln werden [3]. Angesichts dieser Entwicklung stellt sich die Frage, was dagegen unternommen werden kann.

Definition von deliktischen bzw. dolosen Handlungen:

«Dolose Handlungen (fraud) umfassen eine Reihe von Unregelmässigkeiten und illegalen Handlungen, die durch vorsätzliche Täuschung gekennzeichnet sind. Dolose Handlungen finden zum Vor- oder Nachteil des Unternehmens statt; die Täter können Mitarbeiter des Unternehmens oder Aussenstehende sein». (The Institute of Internal Auditors; Arbeitsgemeinschaft Interne Revision: Standards for the Professional Practice of Internal Auditing/Grundsätze für die berufliche Praxis der Internen Revision, Altamonte Springs 1997, S. 51 [Standard 280.01.1])

Den externen Revisoren fehlt es an der nötigen kontinuierlichen Anwesenheit, um ein Präventions- und Aufdeckungsprogramm zu implementieren und somit einen wesentlichen Beitrag zur Vermeidung von deliktischen Handlungen zu leisten [4]. Zudem liegt es nicht zwingend im Aufgabenbereich der externen Revision, denn gemäss dem Grundsatz zur Abschlussprüfung (GzA) Nr. 9 besteht für den Abschlussprüfer «keine Verpflichtung, nach deliktischen Handlungen zu suchen» [5]. Falls sich jedoch bei der Durchführung der ordentlichen Prüfung Anzeichen möglicher deliktischer Handlungen er-

geben, so muss er diesen nachgehen und die Geschäftsleitung bzw. den Verwaltungsrat benachrichtigen.

Interne Revisoren hingegen prüfen im Rahmen ihrer Assurance- und Beratungstätigkeit, ob die Geschäftstätigkeiten des Unternehmens effizient und wirksam überwacht werden. Demzufolge hat die Interne Revision eine bedeutendere Rolle und daher auch eine grössere Verantwortung bei der Verhinderung und der Aufdeckung von Wirtschaftsdelikten.

Aufgrund der verstärkten Problematik von deliktischen Handlungen und der zunehmenden Bedeutung für die Interne Revision führen wir als Forschungsprojekt zu diesem Thema zusammen mit dem IIA eine weltweite Umfrage auf dem Internet [6] durch. Die Ergebnisse werden im Sommer nächsten Jahres ausgewertet sein und ebenfalls an dieser Stelle vorgestellt werden.

2. Neue Schwerpunkte für die Interne Revision

Durch die Neudefinition der Internen Revision, welche das Board of Directors des IIA im Sommer 1999 guthiess und bezüglich der Aufgabenstellung

Neudefinition der Internen Revision:

«Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.»
(Institute of Internal Auditors, 1999)

der Internen Revision wegweisend ist, haben die Anforderungen an die Interne Revision geändert [7].

Nach der neuen Definition soll die Interne Revision die Erreichung der

Unternehmensziele fördern, indem sie sicherstellt, dass die bestehenden Risiken vom Unternehmen erkannt und bewältigt werden. Dazu gehört unter anderem auch das Risiko deliktischer Handlungen, welches gemäss der European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) auf der höchsten organisatorischen Stufe berücksichtigt werden sollte [8].

Unternehmen existieren, um Wert oder Nutzen für den Unternehmer, den Kunden und andere Stakeholder zu schaffen. Diese Wertorientierung betrifft auch die Interne Revision, welche durch ihre vertieften Einblicke in die Tätigkeiten und Handlungen der Organisation sinnvolle und nützliche Verbesserungsvorschläge aufzeigen kann [9]. Dabei kann sie besonders im Bereich der Unternehmenskriminalität Wert schaffen bzw. Wertvernichtung vermeiden.

Die Erweiterung der Neudefinition teilt das Aufgabengebiet der Internen Revision in Assurance und in Consulting. Das IIA definiert Assurance Services als «an objective examination of evidence for the purpose of providing an independent assessment on risk management, control, or governance processes for the organization. Examples may include financial, performance, compliance, system security, and due diligence engagements» [10]. Im Vordergrund steht dabei die Zusicherung



Philipp Schmid, lic. oec. HSG, Assistent und wissenschaftlicher Mitarbeiter von Prof. T. Flemming Ruud, studiert Rechtswissenschaften im 7. Semester an der Universität St. Gallen, St. Gallen

bzw. die Sicherstellung, dass das interne Kontrollsystem angemessen und effektiv funktioniert. Das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) hat den Begriff der Assurance Services erstmals erwähnt und sieht das Ziel der Assurance-Funktion in der Verbesserung des Entscheidungsprozesses, das einerseits durch die Verbesserung der Informationsqualität und andererseits durch die Verbesserung des Entscheidungsprozesses erreicht wird [11].

Aufgrund der umfangreichen Erfahrungen der Internen Revision und ihrer eingehenden Kenntnis des Unternehmens soll sie nicht nur für Prüfzwecke, sondern in gewissen Bereichen verstärkt auch «beratend» tätig werden. Diese Beratungsfunktion kommt vor allem bei der Gestaltung oder der Verbesserung des internen Kontrollsystems zum Einsatz. Somit kann durch die Gestaltung und Anpassung guter Systeme ebenfalls ein grosser Beitrag zur Verhinderung von Wirtschaftskriminalität geleistet werden.

Durch die Bewertung des Risk Management-, des Control- und des Corporate Governance-Prozesses verleiht die neue Definition der Internen Revision eine starke Managementorientierung. Obwohl das Management für diese Prozesse verantwortlich ist, ist die Interne Revision in der besten Position, um deren Effektivität zu überprüfen und Verbesserungen vorzuschlagen.

3. Die Rolle der Internen Revision

3.1 Prävention von deliktischen Handlungen

Die Prävention umfasst alle Schritte, die der Verhinderung und der Schadensbegrenzung im Falle deliktischer Handlungen dienen, und kann in personenorientierte und institutionenorientierte Prävention unterteilt werden [12].

Die personenorientierte Prävention, welche sich insbesondere auf den Wirtschaftsdelinquenten bezieht, ist aufgrund des hohen Anteils an Ersttätern

beinahe unmöglich. Sie beschränkt sich lediglich auf eine sorgfältige Personal-selektion und auf regelmässige Personalgespräche [13].

Um nun das Unternehmen als System zu stärken, bleibt die institutionen-orientierte Prävention. Diese zielt insbesondere auf ein gut funktionierendes internes Kontrollsystem ab. Dabei kommt vor allem dem Management die Verantwortung für den Aufbau und den Unterhalt des Kontrollsystems zu. Der interne Revisor unterstützt das Management, indem er die Angemes-

mensleitung wieder und soll Hinweise für ein «richtiges» Verhalten geben [18]. Überdies ist es für das Unternehmen von Vorteil, wenn es über ein «Audit Committee» verfügt. Dieser Überwachungs-ausschuss, der aus nicht-operativ tätigen Verwaltungsratsmitgliedern besteht, ist als Ansprechpartner der externen und Internen Revision für die Realisierung eines umfassenden Überwachungskonzeptes verantwortlich. Dies stärkt zum einen das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Unternehmensführung und fördert zum anderen die Unabhängigkeit der Revision [19].

«Durch die Gestaltung und Anpassung guter Systeme kann ebenfalls ein grosser Beitrag zur Verhinderung von Wirtschaftskriminalität geleistet werden.»

senheit und Wirksamkeit der Kontrollen untersucht, auswertet und Verbesserungen vorschlägt. Noch weiter geht Turnbull [14], indem er die Ausweitung des Aufgabenfeldes der Internen Revision über den Accounting-Bereich hinaus in Richtung auf eine umfassende Überprüfung der Angemessenheit und Effektivität des Risiko-Management-Prozesses [15] propagiert. Diese umfassende Prüfung beinhaltet die Erkennung, Einschätzung, Behandlung und Verfolgung von geschäftlichen, betrieblichen, finanziellen und rechtlichen Risiken sowie Risiken deliktischer Handlungen [16]. Von besonderer Bedeutung ist dabei vor allem die Unternehmenskultur bzw. die Einstellung des Top-Managements bezüglich Kontrollen. Dass die Unternehmenskultur immer mehr an Gewicht gewinnt, zeigt sich sowohl im COSO- als auch im CoCo-Report [17]. Deshalb stellt der interne Revisor im Rahmen der Überprüfung des internen Kontrollsystems fest, ob das organisatorische Umfeld dem Kontrollbewusstsein förderlich ist, da eine wirkungsvolle Prävention ohne Einbezug der Unternehmenskultur kaum mehr möglich ist. Zudem ist die Einführung eines Verhaltenskodexes empfehlenswert. Der Kodex spiegelt im Idealfall die ethischen Einstellungen der Unterneh-

Ein weiterer wichtiger Punkt betreffend der Prävention von deliktischen Handlungen ist die Kommunikation über die Aufdeckung sowie die Bestrafung solcher Handlungen. Denn damit wird innerhalb des Unternehmens signalisiert, dass das interne Kontrollsystem intakt ist und dass deliktische Handlungen nicht geduldet werden. Aufgrund der Vermeidung negativer Publizität werden solche Vorfälle jedoch meistens verschwiegen. Dies hat zur Folge, dass der Fall zwar intern gelöst wird, potentielle Täter jedoch nicht abgeschreckt werden.

3.2 Aufdeckung von deliktischen Handlungen

Gemäss Standard 280 der Grundsätze für die berufliche Praxis der Internen Revision bedeutet Sorgfaltspflicht «angemessene Sicherheit und Kompetenz, nicht Unfehlbarkeit oder aussergewöhnliche Leistung» [20]. Demzufolge können die internen Revisoren keine Garantie geben, dass keine Abweichungen und Unregelmässigkeiten auftreten. Folglich muss der interne Revisor bei der Durchführung eines Prüfungsvorganges immer die Möglichkeit von deliktischen Handlungen in Betracht ziehen. Die Aufgabe des inter-

nen Revisors besteht in der Erkennung gewisser Hinweise auf Abweichungen und Unregelmässigkeiten, die eine Untersuchung rechtfertigen. Hierzu bedarf er besonderer Kenntnis über die Tätigkeiten und Abläufe der einzelnen Unternehmenseinheiten sowie über besondere Charakteristika deliktischer Handlungen. Bei der Prüfung des internen Kontrollsystems, das laut Standard 300 nach wie vor die Hauptaufgabe der Internen Revision darstellt, bewertet der Revisor die Hinweise, dass eventuell deliktische Handlungen vorliegen und entscheidet, ob weitere Massnahmen erforderlich sind oder eine spezielle Untersuchung zu empfehlen ist. Die Aufdeckung von Wirtschaftsdelikten liefert oft Hinweise für die Überarbeitung des internen Kontrollsystems und hat somit stets auch eine präventive Wirkung.

4. Schwierigkeiten und Grenzen bei der Revision von deliktischen Handlungen

Auch wenn die Interne Revision bei der Verhinderung und Aufdeckung von deliktischen Handlungen eine zentrale Stellung einnimmt, sind ihr jedoch Grenzen gesetzt.

Dabei stellen die internen Kontrollen das grösste Problem dar, indem sie entweder ungenügend implementiert oder bewusst umgangen werden. Die wesentlichste Schwachstelle der internen Kontrollsysteme ist die fehlende Einbindung der Führungsspitze. Denn die oberste Führungsspitze steht oft ausser- oder oberhalb der Korrekturfunktion interner Kontrollen. Dies kann erhebliche Auswirkungen auf das Unternehmen haben, da nach einer Studie von PricewaterhouseCoopers aus dem Jahre 2000 [21] Personen in Führungspositionen deutlich grössere Vermögensverluste als andere interne Täter verursachen. Dies wird vor allem durch bewusste Umgehung interner Kontrollen (management override) erreicht, indem bestehende Kontrollen ausser Kraft gesetzt oder sonstwie wirkungslos gemacht werden [22].

Zudem wird gemäss Gisler [23] die Präventivwirkung der Internen Revi-

sion in Bezug auf deliktische Handlungen wesentlich durch Freiwilligkeit und Unabhängigkeit geprägt. Denn die Errichtung einer internen Revisionsabteilung beruht in der Schweiz – mit Ausnahme des Bankenbereiches – auf Freiwilligkeit. Da die Interne Revision einen wesentlichen Beitrag zur Verhinderung und Aufdeckung von Wirtschaftsdelikten leisten kann, ist das Fehlen eines entsprechenden Organs als Risikofaktor für eine höhere Wahrscheinlichkeit von Wirtschaftsdelikten zu betrachten. Das soll jedoch nicht bedeuten, dass die Existenz einer Internen Revision allein Schutz vor Wirtschaftsdelikten bietet.

5. Fazit

Angesichts der zunehmenden Gefahr von Wirtschaftsdelikten nimmt die In-

terne Revision eine zentrale Stellung bei der Verhinderung und Aufdeckung von deliktischen Handlungen ein. Auch wenn diese Tätigkeiten nicht mehr die Hauptlegitimation der Internen Revision darstellen, zählen diese Aufgaben immer noch zum Aufgabenkatalog der Internen Revision [24]. Dabei hat sich jedoch der Schwerpunkt von der Aufdeckung zur Prävention verschoben. Hierbei soll die Interne Revision mittels Systemprüfungen sicherstellen, dass wesentliche Wirtschaftsdelikte mit ausreichender Sicherheit aufgedeckt werden.

Daraus folgt, dass die Interne Revision durch ihre Prüf- und Beratungstätigkeit das interne Kontrollsystem stärkt und somit in der Lage ist, einen wesentlichen Beitrag zur Bekämpfung deliktischer Handlungen zu leisten.

Da die Rolle der Internen Revision bei der Verhinderung und der Aufdeckung von deliktischen Handlungen ein aktuelles und sehr interessantes Thema ist, führen wir – wie bereits erwähnt – in Zusammenarbeit mit dem IIA eine weltweite Umfrage durch. Wir gehen davon aus, dass die Umfrage im Sommer nächsten Jahres ausgewertet sein wird und die Ergebnisse an dieser Stelle erläutert werden können. **==**

Anmerkungen

- 1 Ruud, T. Flemming; Linsi, Alexander CS: Neudefinition der Internen Revision gemäss dem Institute of Internal Auditing. In: Der Schweizer Treuhänder, 12/99, S. 1149 ff.
- 2 Simons, Robert: How Risky Is Your Company?. In: Harvard Business Review, 1999, Vol. 77, (3), S. 94.
- 3 PWC Schweiz: Wirtschaftskriminalität in der Schweiz – die Lage, Zürich 2000 S. 14

(Schweiz: 32% zunehmend, 65% gleichbleibend/Ausland: 43% zunehmend, 55% gleichbleibend). KPMG Deutschland: Integrity Services – Umfrage zur Wirtschaftskriminalität, Köln 1999, S. 8 (88% steigend, 11% stagnierend). KPMG: Fraud Survey 1998, S. 3 (59% zunehmend, 35% gleichbleibend).

4 Hillison, William; Pacini, Carl; Sinason, David: The internal auditor as fraud-buster. In: Managerial Auditing Journal, 14/7, 1999, S. 351 ff.

10 The IIA: Standard for the Professional Practice of Internal Auditing – Exposure Draft. Siehe auch unter http://www3.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=723

11 <http://www.aicpa.org/assurance/scas/howaffct/lgfirm/ops/das.htm>

12 Müller, Christof: Aktuelle Risikozonen der Wirtschaftskriminalität. In: Fickert, Reiner; Meyer, Conrad (Hrsg.): Moderne Ansätze in Rechnungslegung und Controlling, Bern 1997.

auch Criteria of Control Board (CoCo) des Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): Guidance on Control, Toronto 1995.

18 Cowton, Christopher J.; Thompson, Paul: Do codes make a difference? The case of bank lending and the environment. In: Journal of Business Ethics, 2000; Vol. 24, (2), S. 165.

19 Glaus, Bruno: Ansatzpunkte für eine wirksame Verwaltungspraxis in der Schweiz - Die neue Rolle des Verwaltungsrates. In: Zünd, André; Schultz, Günther (Hrsg.): Bewertung, Prüfung und Beratung in Theorie und Praxis, Zürich 1992, S. 202 f.

20 The Institute of Internal Auditors: Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs, Florida 1997, S. 28 f. [Standard 280.02].

21 In dieser Umfrage wurden 579 schweizerische Grossunternehmen zum Thema Wirtschaftskriminalität befragt. Die Rücklaufquote betrug 15% (89 von 579). Dabei kam zum Vorschein, dass 18% aller Täter aus dem eigenen Unternehmen stammten. Sie gehörten zu 91% dem Management an und verursachten drei Viertel des gesamten Schadens. PWC Schweiz: Wirtschaftskriminalität – die Lage, Zürich 2000, S. 8.

22 Albrecht, W. Steve; Wernz, Gerald W.; Williams, Timothy L.: Fraud: Bringing Light to the Dark Side of Business, New York 1995, S. 35.

23 Gisler, Markus G.: Wirtschaftsdelikte – Herausforderung für die Revision: Prävention und Aufdeckung von sowie Berichterstattung über Wirtschaftsdelikte durch die Externe und Interne Revision, Band 124 der Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Zürich 1994, S. 135 f.

24 Moeller, Robert; Witt, Herbert N.: Brink's Modern Internal Auditing, 5th edition, New York 1999, S. 31.

«Angesichts der zunehmenden Gefahr von Wirtschaftsdelikten nimmt die Interne Revision eine zentrale Stellung bei der Verhinderung und Aufdeckung von deliktischen Handlungen ein.»

5 Treuhand-Kammer: Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA) Nr. 9: Deliktische Handlungen und Abschlussprüfung, Zürich 1996, S. 61.

6 Die Umfrage befindet sich auf der Homepage des IIA unter <http://www.theiia.org>.

7 Bumbacher, Robert-Jan; Hodel, Beat: Risk Management und Interne Revision. In: Der Schweizer Treuhänder, 10/00, S. 1054.

8 ECIA: The Internal Auditor's Role in the Prevention of Fraud – Position Paper, Antwerpen 1999, S. 7.

9 Ruud, T. Flemming; Linsi, Alexander CS: Neudefinition der Internen Revision gemäss dem Institute of Internal Auditing. In: Der Schweizer Treuhänder, 12/99, S. 1152.

13 Lach, Anton: Zusammenfassung des internen Revisors. In: Arbeitsgemeinschaft Interne Revision: Interne Revision: Delikttaufdeckung, Kosten – Nutzen, EDV-Unterstützung, Wien 1992, S. 102.

14 Turnbull Report: Proposals on Internal Control, 1999.

15 Vergleiche hierzu die Neudefinition in Kapitel 2.

16 Böckli, Peter: Corporate Governance auf Schnellstrassen und Holzwegen. In: Der Schweizer Treuhänder, 3/00, S. 140.

17 Vergleiche hierzu The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Internal Control – Integrated Framework, New Jersey 1992. Vergleiche

RESUME

Actes délictueux et rôle important de l'audit interne

Etant donné l'augmentation du danger de délits économiques, l'audit interne occupe une place de plus en plus importante dans la prévention et la détection d'actes délictueux. Même si ces activités ne font plus partie de la légitimation principale de l'audit interne, elles figurent toujours dans la liste de ses attributions. L'accent s'est toutefois déplacé de la détection à la prévention. Des contrôles de systèmes doivent per-

mettre à l'audit interne de s'assurer que les délits économiques les plus importants sont découverts avec suffisamment de sécurité.

Grâce à son activité de contrôle et de conseil, l'audit interne renforce le système de contrôle interne et apporte donc une contribution importante à la lutte contre les actes délictueux.

Le rôle de l'audit interne dans la prévention et la découverte d'actes délictueux, étant un thème d'actualité très intéressant, l'Institute of Internal Auditors (IIA) (adresse <http://www.theiia.org>) mène une enquête mondiale sur ce sujet. Nous supposons que les résultats seront disponibles au cours de l'été 2001 et qu'ils seront exposés dans la présente revue.

TFR/PS/AFB