

Eine forensische Sonderuntersuchung wird im Regelfall eingeleitet, sobald ein Verdacht auf wirtschaftskriminelle Handlungen vorliegt, und umfasst die möglichst vollständige Ermittlung des Sachverhalts. Neben den Grundlagen zu forensischen Sonderuntersuchungen wird in diesem Beitrag die Rolle der internen Revision erörtert.

T. FLEMMING RUUD

PHILIPP FRIEBE

WIESLAWA MARKIEWICZ

UDO E. STAUB

FORENSISCHE SONDERUNTERSUCHUNGEN

Überlegungen zu einer Beteiligung der internen Revision

1. AUSGANGSLAGE

Für die betroffenen Unternehmen können wirtschaftskriminelle Handlungen [1] schwerwiegende Folgen haben [2]. Neben dem unmittelbaren Schaden kommt es regelmässig zu weiteren Kosten, beispielsweise für die Aufklärung des Sachverhalts, sowie zu immateriellen Schäden durch einen Reputationsverlust, beeinträchtigte Kunden- und Lieferantenbeziehungen und eine abnehmende Motivation und Loyalität der Mitarbeiter [3]. Aufgrund dessen tun Unternehmen gut daran, einen ganzheitlichen Ansatz zur Bekämpfung von wirtschaftskriminellen Handlungen zu verfolgen und ein dem Unternehmen angepasstes *Fraud Management System (FMS)* zu implementieren [4]. In einem umfassenden Verständnis beinhaltet ein solcher Ansatz neben einem klaren Bekenntnis der Unternehmensleitung zum FMS eine regelmässige Beurteilung des Risikos wirtschaftskrimineller Handlungen, deren gezielte Prävention und Aufdeckung sowie eine konsequente Aufarbeitung im Rahmen von forensischen Sonderuntersuchungen [5].

Das Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, die forensische Sonderuntersuchung im Überblick darzustellen. Besonderes Augenmerk gilt dabei der Erörterung einer möglichen Beteiligung der internen Revision.

2. FORENSISCHE SONDERUNTERSUCHUNGEN IM ÜBERBLICK

2.1 Definition und Ziele. Unternehmen werden aus verschiedenen Gründen auf wirtschaftskriminelle Handlungen aufmerksam. So werden Verdachtsfälle u. a. im Rahmen von Routinekontrollaktivitäten, planmässigen internen oder

externen Prüfungen, Fraud Due Diligence Audits [6] und durch Hinweise der Mitarbeiter, Kunden oder Lieferanten sowie durch Zufall aufgedeckt [7]. Sobald ein Verdacht auf wirtschaftskriminelle Handlungen besteht, wird im Regelfall [8] eine sogenannte forensische Sonderuntersuchung eingeleitet, die wie folgt definiert werden kann:

Eine forensische Sonderuntersuchung ist die Ermittlung des Sachverhalts bei Verdachtsfällen wirtschaftskrimineller Handlungen vom Erstverdacht bis zur Aufklärung. Sie schliesst die Bewertung des Schadens und die Identifikation der Ursachen sowie die daraus resultierenden notwendigen korrektiven Massnahmen ein.

Die mit einer forensischen Sonderuntersuchung angestrebten Ziele [9] sind in *Abbildung 1* dargestellt.

Insbesondere aus den Zielen *Erarbeitung von Empfehlungen* (Ziele 5 und 6) wird deutlich, dass eine Beteiligung der internen Revision an einer forensischen Sonderuntersuchung Vorteile bringt, ist diese doch aufgrund ihrer umfassenden Organisations- und Prozesskenntnisse sowie der integrierten Sichtweise in hohem Masse geeignet, Empfehlungen zur Prozessverbesserung abzugeben. Das Unternehmen als lernende Organisation wird durch diese Einbindung der internen Revision in die Lage versetzt, sich zukünftig besser gegen wirtschaftskriminelle Handlungen zu schützen.

2.2 Besondere Aspekte. Bei der Durchführung einer forensischen Sonderuntersuchung muss von Anfang an eine Vielzahl von besonderen Aspekten und Grenzen berücksichtigt werden. Daraus resultieren deutlich höhere Anforderungen an die Kenntnisse und Fähigkeiten der Mitglieder



T. FLEMMING RUUD,
PROF., PHD, WP (N),
EXTRAORDINARIUS
FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE
(INTERNAL CONTROL,
INTERNAL AUDIT),
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
ST. GALLEN



PHILIPP FRIEBE,
LIC. OEC. PUBL.,
WISSENSCHAFTLICHER
ASSISTENT, INSTITUT
FÜR ACCOUNTING,
CONTROLLING UND
AUDITING, UNIVERSITÄT
ST. GALLEN, ST. GALLEN

des Untersuchungsteams, als dies bei Regelprüfungen der internen Revision der Fall ist.

Diese besonderen Aspekte sind beispielsweise:

→ Zeitempfindlichkeit einzelner Untersuchungsschritte bzw. der forensischen Sonderuntersuchung als solcher; → Sicherstellung der Weitsichtigkeit der Mitglieder des Untersuchungsteams. Dies ist u. a. notwendig, um bereits während der Untersuchung die Argumente der Gegenseite antizipieren und diese prüfen zu können; → rechtzeitige Sicherstellung der Beweise; → Wahrung der Vertraulichkeit der gesammelten Informationen und Beweise; → Sicherstellung der Verwertbarkeit der erhobenen Beweise in einem Gerichtsverfahren; → eventuelle Meldepflichten an z. B. Aufsichts- und Strafverfolgungsbehörden, Monitor [11], Versicherungen, Abschlussprüfer sowie unternehmensintern vorgeschriebene Meldepflichten (Berichts- und Informationspflichten) [12]; → Einschaltung von internen Stellen, wie z. B. des Kommunikationsbereichs; → Einsatz von buchhalterischer, kriminaltechnischer und betriebswirtschaftlicher Prüfungsmethoden; → oftmals nicht nur betriebswirtschaftlicher Fokus, sondern auch Schnittstellen zu rechtlichen Problemkreisen (arbeits-, straf- und zivilrechtliche Beurteilung); → Kontaktaufnahme mit Externen, was mit dem Verlust der Kontrolle über sensible Informationen einhergeht; → kontinuierliche Abstimmung mit dem internen Auftraggeber zum Status quo über die bisher gewonnenen Hinweise, Erkenntnisse und Beweise mit dem Ziel, die weitere Vorgehensweise festzulegen.

Von besonderer Relevanz ist darüber hinaus die Beachtung von einschlägigen Gesetzen und Compliance-Regeln durch das Untersuchungsteam. Hierzu gehört beispielsweise die Wahrung der Persönlichkeitsrechte sowie anderer gesetzlicher Rechte der Beteiligten [13]. Von Bedeutung ist stets auch das Thema Datenschutz [14]. Ziel muss es sein, eine eventuelle Strafbarkeit der untersuchenden Mitarbeiter oder eine zivilrechtliche Haftung der Organisation, beispielsweise aufgrund nicht erlaubter oder unangemessener Untersuchungsmethoden, zu vermeiden.

2.3 Sonderuntersuchung vs. Regelprüfung der internen Revision. Wie die bisherigen Ausführungen zeigen, haben forensische Sonderuntersuchungen neben der Beachtung rechtlicher Fragestellungen viele Berührungspunkte mit dem Krisenmanagement und der internen Revision. Dennoch unterscheiden sich forensische Sonderuntersuchungen und Regelprüfungen der internen Revision in vielen Hin-

sichten voneinander. Die Hauptunterschiede sind in *Abbildung 2* zusammengefasst.

3. ROLLE DER INTERNEN REVISION

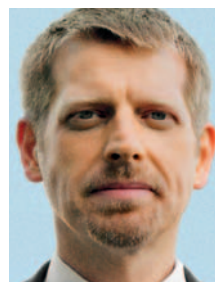
3.1 Position des Institute of Internal Auditors. In seinem internationalen Rahmenwerk der beruflichen Praxis der internen Revision (*International Professional Practices Framework, IPPF*) weist das *Institute of Internal Auditors (IIA)* an mehreren Stellen auf die Aufgaben und die Pflichten der internen Revision im Zusammenhang mit wirtschaftskriminellen Handlungen hin [16]. Allerdings sind die Bestimmungen, die in den für die IIA-Mitglieder verbindlichen Standards enthalten sind, relativ unspezifisch formuliert. So wird im Standard 1210.A2 lediglich festgehalten, dass interne Revisoren über ausreichendes Wissen verfügen müssen, um die Risiken wirtschaftskrimineller Handlungen und die Art, wie diese Risiken im Unternehmen gehandhabt werden, zu beurteilen. Das IIA macht aber in Standard 1210.A2 explizit die Einschränkung, dass von internen Revisoren nicht erwartet wird, dass sie diesbezüglich über das gleiche Wissen und die gleiche Erfahrung verfügen wie Experten für die Aufdeckung und Untersuchung von wirtschaftskriminellen Handlungen. Im Rahmen der mit der Lancierung des IPPF [17] einhergegangenen Überarbeitung der *Praktischen Ratschläge* hat das IIA die beiden *Praktischen Ratschläge* 1210.A2-1 und 1210.A2-2, die ausführlich auf die Prävention, Aufdeckung und Untersuchung von Wirtschaftskriminalität eingingen, gestrichen. Als Ersatz wurde im Dezember 2009 der Praxisleitfaden *Internal Auditing and Fraud* veröffentlicht.

In diesem Praxisleitfaden nennt das IIA die Option, dass sich die interne Revision neben ihren Aktivitäten in bezug auf die Prävention und Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen auch an forensischen Sonderuntersuchungen beteiligen kann. So kann es nach den jeweiligen Gegebenheiten in einem Unternehmen zweckmässig sein, forensische Sonderuntersuchungen unter der Leitung der internen Revision durchzuführen, während die Involvierung der internen Revision in einem anderen Unternehmen als unangebracht erscheint [18]. Möglich ist auch, dass sich die interne Revision nicht an den eigentlichen Ermittlungsarbeiten beteiligt, aber zur Informationsbeschaffung oder zur Verbesserung des *internen Kontrollsystems (IKS)* hinzugezogen wird [19].

Über die Aufgaben hinaus, die das IIA einer internen Revision im Rahmen der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität zuschreibt, sind weitere wichtige Aufgaben denkbar und praxisrelevant. Beispielsweise kann die interne Revision



WIESŁAWA MARKIEWICZ,
DIPLOM-KAUFFRAU, CIA,
MANAGER CORPORATE
AUDIT – INVESTIGATIONS,
DAIMLER AG, STUTTGART/D



UDO E. STAUB,
RECHTSANWALT,
DIPLOM-JURIST,
WIRTSCHAFTSJURIST,
CFE, CIA, MANAGER
CORPORATE AUDIT –
INVESTIGATIONS,
DAIMLER AG,
STUTTGART/D

Abbildung 1: ZIELE DER FORENSISCHEN SONDERUNTERSUCHUNG

1. Sachverhaltermittlung:
 - Feststellung, ob eine wirtschaftskriminelle Handlung tatsächlich vorliegt
 - Identifikation des Fraud-Schemas und des Tatablaus
 - Beweiserhebung und -sicherung (z. B. durch Aufnahme von Aussagen der Verdächtigten, Zeugen sowie anderer Personen; Sicherstellung von physischen Beweisstücken und Daten; Dokumentenanalyse und Datenauswertungen)
 - Identifikation der Täter
 - Entlastung von zu Unrecht verdächtigten Personen
 - Ermittlung des Schadens
 - Ursachenermittlung und Analyse (z. B. Aufdeckung von Prozessschwachstellen und Lücken im IKS)
2. Minimierung materieller und immaterieller Schäden, beispielsweise durch:
 - Ad-hoc-Massnahmen, wie z. B. Zahlungssperren und Sicherung des potenziellen Haftungssubstrats
 - Begrenzung des Reputationsverlustes
 - Geltendmachen von Schadenersatzansprüchen
 - Aktive Schadensrückführung
 - Minimierung allfälliger juristischer Konsequenzen für das Unternehmen
3. Erstellung einer gerichtsverwertbaren Dokumentation [10]
4. Berichterstattung an die Geschäftsleitung und/oder das Aufsichtsorgan
5. Erarbeitung von Empfehlungen zwecks Verhinderung einer Wiederholung der wirtschaftskriminellen Handlungen. Solche Empfehlungen können beispielsweise sein:
 - Einleitung von korrektiven Massnahmen hinsichtlich des IKS
 - Einleitung von personellen und organisatorischen Massnahmen
 - Einleitung von arbeits- und strafrechtlichen Massnahmen
6. Erarbeitung von Empfehlungen zur Steigerung der Ordnungsmässigkeit, Effizienz und Effektivität interner Prozesse

eine proaktive Rolle bei der Entwicklung und Überwachung des Krisenmanagements oder eine Koordinationsfunktion (mit-)übernehmen.

3.2 Unabhängigkeit und Objektivität der internen Revision. Die Unabhängigkeit der internen Revision und die Objektivität der internen Revisoren sind zwei zentrale Voraussetzungen für die Wirksamkeit der internen Revision [20]. Sofern sich die interne Revision in irgendeiner Form an einer forensischen Sonderuntersuchung beteiligt, ist deshalb sicherzustellen, dass ihre Unabhängigkeit gewahrt bleibt und die Objektivität der involvierten internen Revisoren gewährleistet ist [21]. Eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit oder der Objektivität kann verschiedene Gründe haben. Dabei sind in erster Linie Beschränkungen des Auftragsumfangs oder der Ressourcen und persönliche Interessenkon-

flikte zu nennen [22]. Ein Interessenkonflikt kann in der Praxis beispielsweise entstehen, wenn sich die interne Revision an einer forensischen Sonderuntersuchung beteiligt und gleichzeitig für die Beurteilung der Effektivität von forensischen Sonderuntersuchungen zuständig ist [23].

Die möglichen Auswirkungen auf die Unabhängigkeit und die Objektivität sind bei der Entscheidung, ob sich die interne Revision an einer forensischen Sonderuntersuchung beteiligen soll, sorgfältig zu beurteilen und gegebenenfalls durch geeignete Massnahmen zu entschärfen. Zudem wird ausdrücklich empfohlen, die Rolle der internen Revision im Rahmen der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität im allgemeinen bzw. im Kontext von forensischen Sonderuntersuchungen im speziellen im Charter der internen Revision festzuhalten [24].

3.3 Fachwissen und Fähigkeiten der ermittelnden Personen. Interne Revisoren haben gemäss dem Standard 1200 für ihre Aufträge über die entsprechende Fachkompetenz zu verfügen und die Aufträge mit der erforderlichen beruflichen Sorgfalt durchzuführen [25]. Diese grundsätzlichen Anforderungen an die Fachkompetenz der internen Revisoren gelten nicht nur, aber auch [26] für die Aufgaben, die sie im Rahmen einer forensischen Sonderuntersuchung wahrnehmen. Darüber hinaus fordert das IIA, wie oben bereits dargestellt, im Standard 1210.A2 von einem internen Revisor ausreichendes spezifisches Wissen, um Risiken wirtschaftskrimineller Handlungen zu erkennen [27].

Über diese an interne Revisoren gerichteten formellen Anforderungen hinaus erfordert eine forensische Sonderuntersuchung von den Mitgliedern des Untersuchungsteams ein hohes Mass an Objektivität, Unbefangenheit, Urteilsfähigkeit und professioneller Skepsis. Ein Ermittler sollte über langjährige Berufserfahrung in verschiedensten Unternehmensbereichen, fundiertes Prozessverständnis, Verständnis des IKS, analytisches, strukturiertes und komplexes Denkvermögen, gutes Überzeugungs- und Durchsetzungsvermögen, Teamfähigkeit sowie hohe Einsatz- und Konfliktbereitschaft verfügen. Daneben wird bei der Aufklärung von wirtschaftskriminellen Handlungen ein spezielles Know-how benötigt, beispielsweise Befragungstechniken, Kenntnis relevanter Fraud-Schemata sowie arbeits-, straf- und zivilrechtliche Kenntnisse [28]. Nicht jeder einzelne Ermittler wird alle diese Voraussetzungen in seiner Person erfüllen. Es muss jedoch durch den Untersuchungsleiter sichergestellt werden, dass die benötigten Fähigkeiten in der Gesamtheit des Untersuchungsteams vorhanden sind [29].

In diesem Kontext bietet sich im Einzelfall eventuell die Zusammenarbeit mit spezialisierten externen Dienstleistern an. Aufgrund praktischer Erfahrungen empfiehlt sich jedoch zumindest für viele grössere Unternehmen der strukturierte Aufbau eigener Kompetenzen im Bereich der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität, beispielsweise in der internen Revision. Sofern ein externer Dienstleister mit der Durchführung einer forensischen Sonderuntersuchung beauftragt wird, sind vorab dessen Qualifikation, Unabhängigkeit und Objektivität zu beurteilen [30] und auf eine Beteiligung unternehmensinterner Mitarbeiter an dieser Untersu-

chung zu achten, um einen Know-how-Transfer zu gewährleisten.

3.4 Koordinationsfunktion der internen Revision. Die Unternehmensleitung hat die Möglichkeit, neben der internen Revision verschiedene weitere Akteure an der Durchführung einer forensischen Sonderuntersuchung zu beteiligen. Dabei kommen u. a. in Frage [31]:

→ Spezialisierter Investigation Bereich; → Fraud Manager (unternehmensinterner Gesamtverantwortlicher für das Thema Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität), → Konzernsicherheit; → Personalabteilung; → Rechtsabteilung; → Compliance Officer; → Buchhaltungsexperten; → IT-Spe-

zialisten; → andere spezialisierte Funktionen, wie z. B. Datenschutz- und Geldwäschereibeauftragte, Fremdleistungskontrolleure der Bauabteilung; → externe Spezialisten (Forensik Spezialisten der grossen Prüfungsgesellschaften oder spezialisierte kleinere Dienstleister).

Auch wenn sich die interne Revision nicht aktiv an den Ermittlungen beteiligt, kann sie dennoch in forensische Sonderuntersuchungen involviert werden. Es bietet sich beispielsweise eine Koordinationsfunktion zwischen den verschiedenen beteiligten Akteuren an. In dieser Funktion kann die interne Revision im Sinne des Standards 2050 für die effiziente und effektive Koordination der verschiedenen Arbei-

Abbildung 2: **HAUPTUNTERSCHIEDE ZWISCHEN FORENSISCHEN SONDERUNTERSUCHUNGEN UND REGELPRÜFUNGEN DER INTERNEN REVISION** [15]

	Regelprüfung der internen Revision	Forensische Sonderuntersuchung
Zeitbezug/Häufigkeit	Wiederkehrend Die Prüfungen werden regulär, wiederkehrend und gemäss einer Risikoeinschätzung durchgeführt.	Einmalig Eine forensische Sonderuntersuchung ist einmalig und wird aufgrund einer Anschuldigung durchgeführt.
Umfang	Generell Prozess- und organisationsbezogene Prüfungsschwerpunkte; Fokus z. B. auf Evaluation und Verbesserung der Governance-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse.	Spezifisch Aufklärung einer vorliegenden Anschuldigung; Fokus auf relevante finanz-, prozess- und organisationsbezogene Prüfungsschwerpunkte in bezug auf die spezifische Anschuldigung.
Ziel	Gutachten/Beurteilung Beurteilung der Effizienz und Effektivität der geprüften Felder, Berichterstattung an das Management, Empfehlung von Massnahmen z. B. zwecks Verbesserung der Governance-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse.	Anschuldigung beweisen bzw. widerlegen Sachverhaltermittlung, Minimierung materieller und immaterieller Schäden, Erstellung einer gerichtsverwertbaren Dokumentation (Beweismittelsicherung), Berichterstattung an das Management, Empfehlung von Massnahmen zwecks Verhinderung einer Wiederholung der wirtschaftskriminellen Handlungen.
Planbarkeit	Planbar Der Prüfungszeitpunkt und -raum werden im Vorfeld festgelegt; die genauen Prüfungsschritte werden in einem Prüfungsplan vordefiniert.	Unplanbar Der Prüfungszeitpunkt und -raum einer forensischen Sonderuntersuchung sind vom Eingang einer Anschuldigung bzw. von deren Inhalt abhängig; sie sind damit also zunächst unplanbar. Detaillierte Prüfungsschritte hängen von den Ergebnissen bereits durchgeführter Prüfungshandlungen ab und sind daher nur schwer umfassend planbar. Der Untersuchungsansatz sowie erste grobe Prüfungsschritte werden in einem vorläufigen Prüfungsplan zusammengefasst und im Laufe der Untersuchung verworfen, angepasst und konkretisiert. Darüber hinaus können weitere Prüfungsschritte ergänzt werden.
Beziehungen mit Geprüften	Partnerschaftlich Partnerschaftlicher Prüfungsprozess (Vertrauensprinzip unter Anwendung prüferischer Skepsis).	Kritisch Kritische, nicht auf Vertrauen basierende Prüfungsdurchführung. Es geht dabei um die Klärung des Vorwurfs und der diesbezüglichen Verantwortung.
Methodik	Audit-Techniken Abhängig von Prüfungsfeldern angewandte Prüfungs- und Dokumentationsmethoden gemäss dem Prüfungsplan.	Fraud-Techniken Forensische Prüfungs- und Dokumentationsmethoden.

ten und für einen raschen Informationsfluss besorgt sein [32]. Die Gewährleistung eines solchen Informationsflusses ist insbesondere gegenüber der Geschäftsleitung und dem Aufsichtsorgan bedeutend. Sie sind zwar nicht unmittelbar an

«Erfahrungsgemäss bietet ein gemischtes Team die besten Chancen, eine forensische Sonderuntersuchung zum Erfolg zu führen.»

der Durchführung der forensischen Sonderuntersuchung beteiligt, können diese aber entscheidend beeinflussen, beispielsweise im Hinblick auf den Einsatz von externen Dienstleistern.

3.5 Gemischtes Untersuchungsteam. Erfahrungsgemäss bietet ein gemischtes Team die besten Chancen, eine forensische Sonderuntersuchung zum Erfolg zu führen. Ein solches Team ist für die jeweilige Sonderuntersuchung massgeschneidert zusammenzusetzen und kann, unter oben genannten Voraussetzungen, auch externe Dienstleister um-

fassen. Bei der Zusammenstellung des Teams sind nach einer Erstanalyse des Sachverhalts insbesondere die fachlichen, aber auch z. B. die sprachlichen Spezifika des einzelnen Falls zu berücksichtigen [33]. Unabdingbar bei der Zusammensetzung des Untersuchungsteams ist jedoch, dass klar definiert wird, wer die Gesamtleitung des jeweiligen Projekts verantwortet. Dies kann je nach dem (thematischen) Schwerpunkt der forensischen Sonderuntersuchung, auch bei gleichbleibender Teamzusammensetzung, von Projekt zu Projekt wechseln. Da Sonderuntersuchungen selten im Detail planbar sind, kann es von Vorteil sein, bei einer Verschiebung der Untersuchungsschwerpunkte die anfänglich festgelegte Projektführung an ein anderes Teammitglied zu übertragen. Dies bedarf aber einer bewussten Entscheidung und einer klaren teaminternen Kommunikation.

Erfahrungsgemäss empfiehlt es sich, die interne Revision regelmässig in die forensische Sonderuntersuchung zumindest miteinzubinden [34]. Gründe hierfür sind zum Beispiel:

→ Die prozessorientierte Vorgehensweise einer modernen internen Revision, verbunden mit der oftmals vorhandenen breitgefächerten Prozesserfahrung; → das detaillierte Wissen der internen Revisoren in Bezug auf die spezifischen unternehmensinternen Prozesse, deren Schnittstellen und Abhängigkeiten sowie auf das Risikomanagement und das

IKS; → die besondere Fähigkeit zur Ursachenanalyse und Ableitung notwendiger korrektiver Massnahmen.

4. FAZIT

Forensische Sonderuntersuchungen sind ein zentrales Element eines ganzheitlichen Ansatzes zur Bekämpfung von wirtschaftskriminellen Handlungen. Eine forensische Sonderuntersuchung wird im Regelfall eingeleitet, sobald ein Verdacht auf wirtschaftskriminelle Handlungen vorliegt, und umfasst die möglichst vollständige Ermittlung des Sachverhalts. Neben wesentlichen Unterschieden bestehen zwischen forensischen und revisorischen Prüfungsansätzen durchaus auch Gemeinsamkeiten. Deshalb wird in der Praxis oftmals die interne Revision beauftragt, eine zeitnahe, umfassende und gegebenenfalls gerichtsverwertbare Aufklärung wirtschaftskrimineller Handlungen durchzuführen.

Es ist aber auch denkbar, dass sich die interne Revision nicht an den eigentlichen Ermittlungsarbeiten beteiligt, sondern zur Informationsbeschaffung und zur Verbesserung des IKS hinzugezogen wird oder die verschiedenen Arbeiten und den Informationsfluss koordiniert. Auch das IIA nennt im Praxisleitfaden *Internal Auditing and Fraud* verschiedene mögliche Rollen der internen Revision im Rahmen von forensischen Sonderuntersuchungen. Es lässt den Unternehmen somit die Möglichkeit, die Rolle der internen Revision den jeweiligen Gegebenheiten anzupassen. Allerdings ist stets sicherzustellen, dass die Unabhängigkeit der internen Revision und die Objektivität der internen Revisoren gewahrt bleiben. Zudem ist zu beachten, dass die an einer forensischen Sonderuntersuchung beteiligten internen Revisoren über die erforderlichen Fachkenntnisse verfügen. ■

Anmerkungen: 1) Im Glossar der IIA-Standards werden wirtschaftskriminelle Handlungen wie folgt umschrieben: Illegale Handlungen, die sich in vorsätzlicher Täuschung, Verschleierung oder Vertrauensmissbrauch ausdrücken. Diese Handlungen sind nicht abhängig von Gewaltandrohung oder Anwendung körperlicher Gewalt. Wirtschaftskriminelle Handlungen werden von Beteiligten und Organisationen begangen, um in den Besitz von Geldern, Vermögensgegenständen oder

Dienstleistungen zu gelangen, um Zahlungen oder den Verlust von Leistungen zu vermeiden oder um sich einen persönlichen oder geschäftlichen Vorteil zu verschaffen. 2) Die Studie zur Wirtschaftskriminalität von PricewaterhouseCoopers aus dem Jahr 2009 beziffert den durchschnittlich pro Vorfall erlittenen Verlust der geschädigten Schweizer Unternehmen auf über CHF 1,5 Mio. Damit scheinen die Schweizer Unternehmen über dem internationalen Durchschnitt

zu liegen, denn bei der international durchgeführten Studie bezifferten «nur» 27% der Befragten den direkten Schaden auf USD 500.000 oder mehr. Vgl. PricewaterhouseCoopers (2009a), S. 4 und PricewaterhouseCoopers (2009b), S. 13. 3) Vgl. Ruud/Friebe/Schmitz/Rüdisser (2009), S. 99, Institute of Internal Auditors (2009b), S. 2 und Wicher (2007), S. 58. 4) Vgl. Zehnder (2010), S. 132. 5) Vgl. Institute of Internal Auditors/American Institute of Certified Public Accountants/Associa-

tion of Certified Fraud Examiners (2008), S. 10. **6)** Ein Fraud Due Diligence Audit ist eine proaktive Prüfung der Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens, eines Unternehmensteils oder eines Prozesses zur Identifizierung von Fraud-Risiken sowie Hinweisen auf wirtschaftskriminelle Handlungen und somit ein Bestandteil eines unternehmensweiten FMS. **7)** Vgl. Institute of Internal Auditors/American Institute of Certified Public Accountants/Association of Certified Fraud Examiners (2008), S. 39 und Institute of Internal Auditors (2009b), S. 23. Dabei sind gemäss der global durchgeführten Umfrage von PricewaterhouseCoopers insbesondere die planmässigen Prüfungen der internen Revision von Bedeutung. Sie deckten 17% der gemeldeten Fälle auf und sind somit das effektivste Instrument zur Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen. Vgl. PricewaterhouseCoopers (2009b), S. 9. **8)** Es ist im konkreten Einzelfall zu entscheiden, ob gegebenenfalls eine Rechtspflicht zur Durchführung einer forensischen Sonderuntersuchung besteht oder ob Gründe gegen eine Sonderuntersuchung sprechen. **9)** Vgl. Institute of Internal Auditors (2009b), S. 23. **10)** In der Praxis wird immer wieder die Unterstützung von forensischen Sonderuntersuchungen durch sog. Auditmanagement-Systeme diskutiert. Zu den allgemeinen Anforderungen an solche Systeme vgl. Schwager/Kerner/Röttger/Stauß (2005). **11)** Im Rahmen der Einigung zum Abschluss einer Untersuchung wegen Verletzungen des U.S.-amerikanischen Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) vereinbarten betroffene Unternehmen (z. B. die Siemens AG) mit der U.S.-Börsenaufsicht (SEC) und dem U.S.-Justizministerium (DOJ) regelmässig die Bestellung eines unabhängigen sogenannten Compliance-Monitors. Dieser nimmt die Aufgabe wahr, das Compliance- und Ethik-Programm des betroffenen Unternehmens hinsichtlich des FCPA und anderer relevanter Anti-Korruptions-Gesetze zu bewerten. **12)** In der Wissenschaft wurde bereits 2004 die Diskussion über eine Redepflicht der internen Revision angestossen, vgl. Lück (2004), S. 128. Aktuell hat der deutsche Bundesgerichtshof in einem viel beachteten Urteil Stellung zu den Pflichten eines Revisionsleiters genommen, vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Juli 2009 Aktenzeichen – 5 StR 394/08. **13)** Vgl. Dann/Schmidt (2009),

S. 1851ff. zum Thema Rechte und Pflichten von befragten Mitarbeitern im Rahmen von internen Untersuchungen. **14)** Vgl. Hampel (2009), S. 99ff. **15)** In Anlehnung an Association of Certified Fraud Examiners (2008), S. 1–2. **16)** Vgl. insbesondere Practice Guide Internal Auditing and Fraud sowie die IIA-Standards 1210.A2, 1220.A1, 2060, 2120.A2 und 2210.A2. **17)** In Kraft seit dem 1. Januar 2009. Für weitere Ausführungen zum IPPF siehe Ruud/Friebe/Schmitz (2009). **18)** Vgl. Institute of Internal Auditors (2009b), S. 23. **19)** Vgl. Institute of Internal Auditors (2009b), S. 23f. **20)** Vgl. Ruud/Friebe/Schmitz/Rüdisser (2009), S. 17. **21)** Vgl. IIA-Standard 1100. **22)** Vgl. IIA-Standard 1130. **23)** Vgl. Institute of Internal Auditors (2009b), S. 24. **24)** Vgl. IIA-Standard 1000 und Institute of Internal Auditors (2009b), S. 23. **25)** Vgl. IIA-Standard 1200 und Code of Ethics. **26)** Sowohl die Attribut- als auch die Ausführungsstandards beziehen sich auf sämtliche von der internen Revision angebotenen Dienstleistungen. Vgl. Institute of Internal Auditors (2009a), S. 12. **27)** Vgl. IIA-Standard 1210. **28)** Vgl. Institute of Internal Auditors (2009b), S. 24. **29)** Vgl. IIA-Standard 1210.A1 und Schwager/Stauß/Wegst (2003), S. 244. **30)** Vgl. Schwager/Stauß/Wegst (2003), S. 244. **31)** Vgl. Institute of Internal Auditors/American Institute of Certified Public Accountants/Association of Certified Fraud Examiners (2008), S. 41. **32)** Vgl. Ruud/Rüdisser/Schmitz (2010), S. 153. **33)** Hier wird am praktischen Beispiel erkennbar, wie wichtig das Thema «Diversity» im täglichen Berufsalltag ist, und dass Diversity wesentlich mehr umfasst als nur den Geschlechter-Proporz. **34)** Vgl. Schwager/Stauß (2006), S. 8.

Literatur: ► Association of Certified Fraud Examiners (2008): Fraud Examiners Manual, International Edition, 2008. ► Dann, Matthias/Schmidt, Kerstin (2009): Im Würgegriff der SEC? – Mitarbeiterbefragungen und die Selbstbelastungsfreiheit, in: NJW 26/2009, S. 1851. ► Hampel, Volker et al. (2009): Handlungsempfehlungen beim Datenabgleich zur Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 3/2009, S. 99–102. ► Institute of Internal Auditors (2009a): International Professional Practices Framework (IPPF), 2009. ► Institute of Internal Auditors (2009b): IPPF – Practice Guide: Internal Auditing and

Fraud, 2009. ► Institute of Internal Auditors/American Institute of Certified Public Accountants/Association of Certified Fraud Examiners (2008): Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide, 2008. ► Lück, Wolfgang (2004): Redepflicht der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 3/2004, S. 126–128. ► PricewaterhouseCoopers (2009a): Studie Wirtschaftskriminalität 2009, abrufbar unter: http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_adv/pwc_global_economic_crime_survey_09_ch_d.pdf. ► PricewaterhouseCoopers (2009b): The Global Economic Crime Survey, abrufbar unter: http://www.pwc.com/en_GX/gx/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf. ► Ruud, T. Flemming/Friebe, Philipp/Schmitz, Daniela (2009): Internationales Rahmenwerk der beruflichen Praxis des Internen Audits, in: Der Schweizer Treuhänder, 2009/9, S. 647–652. ► Ruud, T. Flemming/Friebe, Philipp/Schmitz, Daniela (2009): Leitlinie zum Internen Audit, 2009. ► Ruud, T. Flemming/Rüdisser, Michèle F./Schmitz, Daniela (2010): Risk-Control Assurance: Die Rolle der Internen Revision, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.): Jahrbuch für Wirtschaftsprüfung, Interne Revision und Unternehmensberatung 2010, S. 149–157. ► Schwager, Elmar/Kerner, Matthias/Röttger, Steffen/Stauß, Udo E. (2005): Effiziente Prüfungsdurchführung – Praxisorientierte Anforderungen an ein Auditmanagement-System, in: Zeitschrift Interne Revision, 1/2005, S. 8–19. ► Schwager, Elmar/Stauß, Udo E. (2006): Best Practices in der Internen Revision, in: The AuditFactory – Working Paper 1/2006, S. 1–17, abrufbar unter: http://www.auditfactory.de/fileadmin/user_upload/Downloads/Working_Paper/BestPractices_InterneRevision.pdf. ► Schwager, Elmar/Stauß, Udo E./Wegst, Heiko (2003): Beratung durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 6/2003, S. 244–252. ► Wicher, Boris (2007): Die Rolle der Internen Revision bei Prävention und Aufdeckung doloser Handlungen, in: Zeitschrift Interne Revision, 2/2007, S. 58–62. ► Zehnder, Martina (2010): Präventionskonzept Wirtschaftskriminalität bei der Schweizerischen Post, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010/3, S. 132–136.

RÉSUMÉ

Investigations judiciaires spécialisées et audit interne

Les investigations judiciaires constituent un élément central dans le cadre d'une approche globale de la lutte contre la criminalité économique. Une investigation judiciaire est en principe lancée dès que des agissements de criminalité économique sont suspectés et déclenche une enquête aussi complète que possible. Même s'il existe des différences importantes entre une approche d'audit judiciaire et celle d'audit tout court, on constate également des similitudes. C'est pourquoi, dans la pratique, l'audit interne est souvent chargé d'effectuer une investigation sur des agissements de criminalité économique, dont les résultats pourront être utilisés devant les tribunaux. Il est également possible que l'audit interne ne conduise pas l'investigation proprement

dite mais participe à la recherche d'informations et à l'amélioration du système de contrôle interne (SCI) ou encore qu'il coordonne les travaux et le flux d'informations. L'Institute of Internal Auditors (IIA) mentionne dans son guide pratique «Internal Auditing and Fraud» les divers rôles que l'audit interne peut assumer dans le cadre de telles investigations judiciaires. Les entreprises ont ainsi la possibilité d'adapter le rôle de l'audit interne à la situation de l'entreprise. Il convient toutefois de s'assurer que l'indépendance de l'audit interne et l'objectivité des réviseurs internes sont garanties et que les réviseurs participant à de telles investigations disposent des connaissances requises.

TFR/PF/WM/UES/AFB