Wirtschaftsstrafrecht

Handbuch für die Unternehmens- und Anwaltspraxis

von
Prof. Dr. Carsten Momsen, Dr. Thomas Grützner, Prof. Dr. Karsten Altenhain, Dr. Nicolai Behr, Dr. Markus Berndt, Prof. Dr. Martin Böse, Prof. Dr. Axel Dessecker, Armin von Döllen, Dr. Jan Ellermann, Dr. Andreas Gilch, Prof. Dr. Michael Heghmanns, Prof. Dr. Bernd Heinrich, Dr. Kristian Hohn, Dr. Alexander Jakob, Dr. Christoph Klahold, Dr. Benjamin Koch, Prof. Dr. Matthias Krüger, Prof. Dr. Frank Meyer, Dr. Gerwin Moldenhauer, Dr. Dietmar Prechtel, Dr. Axel Rinjes, Prof. Dr. Thomas Rotsch, Dr. Dirk-Christoph Schautes, Prof. Dr. Michael Schmidl, Dr. Edward Schramm, Dr. Thomas Schröder, Dr. Robert Schulz, Dr. Thomas Schürrle, Dr. Fabian Theurer, Dr. Denise Ventura-Heinrich, Dr. Stephan Voigtel, Dr. Olaf Wrede, Bruce Yannett, Rudolf Zimmermann

1. Auflage

Wirtschaftsstrafrecht – Momsen / Grützner / Altenhain / et al.

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Nebenstrafrecht

Verlag C.H. Beck München 2013

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 406 63747 6

Inhaltsverzeichnis: Wirtschaftsstrafrecht – Momsen / Grützner / Altenhain / et al.

zu definieren[49] und zu dokumentieren sowie sodann in eigener Verantwortung des Process Owners stichprobenartig und regelmäßig zu „testen". Derartige „Selbstkontrollen" sind wichtige Voraussetzung für den Process Owner, Verbesserungsbedarf zu erkennen und die Geeignetheit etwa einer Unternehmensrichtlinie im Sinne einer wirksamen Risikosteuerung zu verifizieren.[50] Zugleich sind diese Stichproben (nebst abgeleiteter Verbesserungsmaßnahmen) eine wichtige Grundlage für spätere Prüfungen durch die interne Revision.[51] Dementsprechend sollte die interne Revision im Rahmen des Governance Prozesses an dieser Stelle durchaus eine beratende Rolle wahrnehmen. Die Compliance Funktion wird (erneut) dafür sorgen müssen, dass die Methodik der Definition und Dokumentation von internen Kontrollen sowie die Vorgehensweise der Überprüfung ihrer Wirksamkeit konsistenten Maßstäben folgt.

Mit der Festlegung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben für die Definition und Durchführung interner Kontrollen ist der Präventionszyklus abgeschlossen. Ist dies für alle wesentlichen Compliance Risiken geschehen, ist das Compliance Management System im engeren Sinne etabliert, d. h. wesentliche (straf)rechtlich haftungsmindernde Grundlagen wurden gelegt. **53**

bb) Prüfungszyklus. Die folgenden Prozessschritte beschreiben den sog. Prüfungszyklus innerhalb des Governance Prozesses zur Steuerung von Compliance Risiken. Spätestens seit der Änderung des Aktienrechts durch die Bestimmungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) wird für Aktiengesellschaften jedenfalls indirekt ein wirksames internes Kontrollsystem gefordert (vgl. § 107 III AktG). Während die Grundlagen hierfür in den ersten Prozessschritten des Prüfungszyklus' gelegt wurden, liegt die Verantwortung für die Prüfung, ob sich die Compliance Maßnahmen in das interne Kontrollsystem des Unternehmens einfügen und ob das System insgesamt wirksam ist, nicht mehr bei dem Process Owner, sondern üblicherweise bei der internen Revision. Im Einzelnen: **54**

Prozessschritt 7: Regelmäßiges Reporting von Kontrollindikatoren.

Mit diesem Prozessschritt werden die Prüfprogramme der definierten Kontrollindikatoren beschrieben und – soweit möglich und sinnvoll – konzernweit einheitlich vorgegeben. Dieser Schritt wird vom Process Owner verantwortet und regelmäßig aus den definierten internen Kontrollen des vorherigen Prozessschrittes abgeleitet. Zudem werden Prozesse für ein regelmäßiges Reporting der Kontrollergebnisse getroffen. Diese stellen sicher, dass zum einen Kontrollen regelmäßig durchgeführt werden und zum anderen, dass die entsprechenden Ergebnisse an die relevanten Adressaten im Unternehmen berichtet werden. **55**

Prozessschritt 8: Durchführung von Regelprüfungen nach Revisionsplan.

Innerhalb des Governance Prozesses zur Steuerung von Compliance Risiken trägt der Process Owner für Prüfungshandlungen zur Wirksamkeit der Steuerungsmaßnahmen im engeren Sinne nicht mehr die Verantwortung. Verantwortlich wird vielmehr die interne Revision sein. Im Sinne einer ausgewogenen „Gewaltenteilung" im Unternehmen wird die bewusste Abgrenzung zwischen Präventions- und Kontrollzyklus auch in funktionaler Hinsicht tendenziell zu einer größeren Wirksamkeit des Compliance Management Systems führen. Insoweit sollte die Compliance Funktion stets eine starke beratende Rolle („C") **56**

[49] Sie können etwa auch in Unternehmensrichtlinien bereits angelegt und transparent gemacht sein.

[50] Sie ermöglichen dem Process Owner auch die Definition von Erfolgsindikatoren, mit Hilfe derer qualitative Aussagen zur Wirksamkeit von Compliance Maßnahmen im Rahmen des Reportings getroffen werden können.

[51] Die Selbstkontrollen durch den Process Owner sind dabei weder hinsichtlich der Kontrollhandlung noch hinsichtlich der Frequenz mit den Prüfungshandlungen der internen Revision zu verwechseln. Die wesentliche Aufgabe der internen Revision wird darin bestehen, eine Aussage zur Wirksamkeit des Internen Kontroll*systems* des Unternehmens insgesamt zu treffen, was regelmäßig aufgrund der Selbstkontrollen der Process Owner möglich sein sollte. Die Selbstkontrollen sind in diesem Sinne „Vorbereitungshandlungen" für spätere Prüfungshandlungen (und insoweit daher zumindest teilweise auch interessant für z. B. den Abschlussprüfer) und daher auch dem Präventions- und nicht dem Prüfungszyklus des Governance Prozesses zuzuordnen.

wahrnehmen, die im Einzelfall ein Recht zur Beauftragung der internen Revision beinhalten sollte.

57 Die interne Revision wird gleichwohl gemeinsam mit dem Process Owner abstimmen, wann, in welchem Umfang und in welchen Unternehmenseinheiten Prüfungshandlungen im Rahmen des ordentlichen Prüfungsplans vorgenommen werden. Die Compliance Funktion wird darauf achten, dass hierbei ein risikoorientierter Ansatz zugrunde gelegt wird. Zudem sind Form und Umfang der Prüfungsberichte festzulegen und die Art, wie diese der Unternehmensleitung (sowie anderen relevanten Fachbereichen) zugeleitet werden.

Prozessschritt 9: Durchführung anlassbezogener Revisionsprüfungen.

58 Ebenso in die Verantwortung der internen Revision fällt die Durchführung anlassbezogener, üblicherweise forensisch geprägter Prüfungen bei hinreichendem Verdacht eines Compliance Verstoßes. In dem Governance Prozess ist zu definieren, welche Anlässe eine solche Prüfung auslösen, welche Funktionen einzubinden sind (z. B. Rechtsbereich, Personalbereich, Unternehmenskommunikation) und wie Ergebnisse an die Unternehmensleitung zu berichten sind. Es sollte auch klargestellt sein, in welchen Fällen eine ad-hoc-Berichterstattung an die Unternehmensleitung angezeigt ist.

59 Die Prüfungsergebnisse sind im Falle allgemeiner oder anlassbezogener Prüfungen ordnungsgemäß zu dokumentieren, um im Rahmen des Interventions- und Verbesserungszyklus' als Erkenntnisquelle nutzbar gemacht zu werden.

60 **cc) Interventionszyklus.**

Prozessschritt 10: Durchführung geeigneter Interventionsmaßnahmen.

Weiterer Bestandteil des Governance Prozesses zur Steuerung von Compliance Risiken ist ein funktionsfähiges Interventionssystem. In diesem Prozessschritt werden die Verantwortlichkeiten für die Definition und Umsetzung geeigneter Interventionsmaßnahmen festgelegt. Intervention kann zweierlei Stoßrichtungen haben, die sich regelmäßig kumulativ zueinander verhalten: So können im Rahmen von internen Kontrollen durch den Process Owner oder Prüfungshandlungen der internen Revision Compliance Verstöße festgestellt worden sein, die eine disziplinarische Ahndung erfordern. Zugleich oder alternativ kann sich die Notwendigkeit einer Verbesserung der Wirksamkeit der Risikosteuerungsmaßnahmen ergeben haben (z. B. Anpassung Unternehmensrichtlinie, lückenhaft durchgeführte Schulungsmaßnahmen). Hierbei ist wesentlich, dass der Process Owner als Verantwortlicher für die Unternehmensrichtlinie auch derjenige sein muss, der sowohl bei der Prozessverbesserung als auch bei der Sanktionierung etwaiger Verstöße federführend ist („R"), ohne dass dies die Letztverantwortung der Unternehmensleitung für Disziplinarmaßnahmen („A") beeinträchtigt. Der Personalbereich wird zumindest die ausführende Rolle übernehmen müssen, wenn disziplinarische Maßnahmen angezeigt sind. Die Compliance Funktion wird sowohl hinsichtlich der Entscheidung zu Disziplinarmaßnahmen als auch mit Blick auf Prozessverbesserungen beratend für ein unternehmensweit konsistentes und konsequentes Vorgehen sorgen müssen.

61 **dd) Verbesserungszyklus.** Zur Verdeutlichung dessen, dass das „Durchlaufen" des Governance Prozesses zur Steuerung von Compliance Risiken keine einmalige „Übung" sein darf, sondern als fortlaufende Verpflichtung aller Beteiligten zu begreifen ist, wird abschließend ein Verbesserungszyklus eingeleitet. Mit den dazu gehörigen Prozessschritten wird ein wesentlicher (haftungsmindernder) Beitrag von Compliance Maßnahmen geleistet. Es wird sichergestellt, dass jeder einzelne Prozessschritt in einem Regelkreislauf fortlaufend adressiert wird und somit auch notwendige Verbesserungsmaßnahmen innerhalb des Prozesses, insbesondere hinsichtlich der Wirksamkeit der Risikosteuerungsmaßnahmen gewährleistet werden.

Prozessschritt 11: Einholen und Erfassen von Rückmeldungen.

62 Es ist Aufgabe des Process Owners, über die konkreten Ergebnisse aus der Durchführung interner Kontrollen und Revisionsprüfungen hinaus, alle verfügbaren Rückmeldun-

gen und Erfahrungen im täglichen operativen Umgang mit den von ihm verantworteten Risikosteuerungsmaßnahmen systematisch zu erfassen und zu bewerten. Zudem wird der Process Owner aktiv mit den relevanten Unternehmensfunktionen regelmäßigen Austausch pflegen (müssen). Diese feedback-Runden sind notwendiger Bestandteil der Gesamtverantwortung des Process Owners.

Prozessschritt 12: Entwicklung und Implementierung von Verbesserungsmaßnahmen.

Der letzte Prozessschritt im Governance Prozess zur Steuerung von Compliance Risiken soll sicherstellen, dass die erkannten Verbesserungspotenziale in dem Governance Prozess entsprechend umgesetzt werden. Mit dem letzten der zwölf Prozessschritte beginnt der gesamte, ggf. inhaltlich geänderte Steuerungsprozess im Sinne der wirksameren Steuerung von Compliance Risiken von vorne. Damit werden Zufälligkeiten bei der Implementierung vermieden und die Risikosteuerung wird von allen beteiligten Funktionen als dauerhafte Aufgabe wahrgenommen. **63**

d) Zwischenergebnis

Die konsistente und auditierbare Steuerung von Compliance Risiken setzt einen systematischen Governance Prozess voraus. Der dargestellte Prozess nach dem „RACE Modell" ist eine wählbare Variante, die einer einfach verständlichen Logik folgt und trotz der anfänglich möglicherweise anmutenden Komplexität in der praktischen Erfahrung hohe Akzeptanz findet. Das Modell ist daher auch für kleinere und mittelständische Unternehmen geeignet. **64**

Die transparente und – vor allem – konsistente Steuerung von Compliance Risiken ist dabei nicht nur Wesenselement zur Reduzierung des (straf-)rechtlichen Haftungsrisikos der Beteiligten, sondern stellt zugleich ein wirksames Steuerungsinstrument für Unternehmen dar, erhöht die Effizienz und ist damit für das Unternehmen wertbildender Faktor. **65**

Zu berücksichtigen ist ferner, dass die rechtlichen Anforderungen an ein wirksames Compliance Managementsystem zunehmend Formalisierung voraussetzen. Die sog. „adequate procedures" nach dem UK Bribery Act sind hier nur ein Beispiel. Auch insoweit kann sich der dokumentierte Governance Prozess nach der RACE Logik für die wesentlichen Compliance Risiken als wichtiges Instrument erweisen, mit dem die Beachtung der Organisationspflichten der Unternehmensleitung nachweisbar sind. **66**

III. Fazit

Die wirksame Steuerung von Compliance Risiken und die damit einhergehende Vermeidung von (strafrechtlichen) Sanktionen bedürfen einer pflichtgemäßen Organisation des Unternehmens. Neueren rechtlichen Anforderungen an ein wirksames internes Compliance Managementsystem wird die Unternehmensleitung durch die Einführung eines geeigneten Governance-Prozesses zur Steuerung der Compliance Risiken gerecht werden können. Mit dem vorgestellten Modellprozess in der „RACE"-Logik steht eine Variante zur Verfügung, deren Vorteile in der für die wirksame Compliance erforderlichen Sicherstellung klarer Verantwortlichkeiten und dem hohen Maß an Transparenz und damit Auditierbarkeit liegen. Eine starke und angemessen ausgestattete Compliance Organisation mit den notwendigen Strukturelementen wird für die Konsistenz der Steuerung einzelner Compliance Risiken sorgen und so auch große und komplexe Unternehmen im Hinblick auf Compliance beherrschbar machen. **67**

B. Sicherstellung von Compliance – Die Rolle der Internen Revision[1]

„Ich habe sie hergebeten, meine Herren, um Ihnen eine äußerst unerfreuliche Mitteilung zu machen: Ein Revisor kommt in unsere Stadt."
Nikolai Gogol (1836): Der Revisor, 1. Akt, 1. Szene

Literatur: *Benz/Heißner/John/Möllering,* Korruptionsprävention in Wirtschaftsunternehmen und durch Verbände, in Dölling, Dieter (Hrsg.), Handbuch der Korruptionsprävention für Wirtschaftsunternehmen und öffentliche Verwaltung, 2007; *Bischof/Selch,* Neuerungen für den Lagebericht nach dem Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), Die Wirtschaftsprüfung 21/2008, S. 1021 ff.; *Cauers/et al.,* Ist der gegenwärtig viel diskutierte Begriff „Compliance" nur alter Wein in neuen Schläuchen?", Der Betrieb 2008, S. 2717 ff.; *Cromme,* Ausführungen anlässlich der 6. Konferenz DCGK am 6. 7. 2007 in Berlin, nicht veröffentlicht; *Ernst & Young,* Star oder Statist? Rolle und Zukunft der Internen Revision aus Sicht von Unternehmen und Interessengruppen, 2006; *Fraud Magazine der ACFE,* vom März/April 2007, S. 29; *Geiß/et al.,* Die 8. EU-Richtlinie – Kein „SOX" für Europa, Zeitschrift für Interne Revision 2007, S. 238 ff.; *Grützner/Jakob,* Compliance von A-Z, 2010; *Hauschka/Greeve,* Compliance in der Korruptionsbekämpfung – was müssen, was sollen, was können die Unternehmen tun?, Der Betriebsberater 2007, S. 165 ff.; *Jakob,* Das Ganze ist mehr als die Summe seiner Teile – Eine praxisorientierte Anwendung des „Ampel-Kodex" im Kontext von Einladungen und Geschenken, CCZ 2010, S. 61 ff.; *Obermayr,* Revision, in Hauschka (Hrsg.): Corporate Compliance – Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 2007, S. 336 ff.; *Petersen/Zwirner,* Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf zum BilMoG, Die Wirtschaftsprüfung 20/2008, S. 967 ff.; *Stierle,* Frühwarnsysteme zum Erkennen von Korruptionsrisiken; Zeitschrift für Interne Revision 2006, S. 109 ff.; *Weber,* Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie, 1914 (1922); *Westerhausen,* Das COSO-Modell – bisher nur eine Randerscheinung in Deutschland?; Zeitschrift für Interne Revision 2005, S. 98 ff.; *Withus/Hein,* Prüfung oder Zertifizierung eines CMS, CCZ 2011, S. 125 ff.

Übersicht

[1] Die im Folgenden dargestellten Ansichten sind solche des Autors und nicht solche seines Arbeitgebers oder dessen Geschäftsleitung.

I. Einleitung und aktuelle Entwicklung

Schon weit vor der Erfolgsgeschichte des Begriffs Compliance hat die Interne Revision[2] – neben anderen Unternehmensfunktionen wie Recht oder Personal – *de facto* wesentliche Compliance-Funktionen wahrgenommen. So kann die Revision beispielsweise auf eine lange Tradition und Erfahrung verweisen, wenn es sich um systematische, risikoorientierte Prüfungen etwa der Ordnungsmäßigkeit oder Effektivität des Risikomanagementsystems oder Internen Kontrollsystems eines Unternehmens handelt. Zudem war vor der Etablierung gesonderter Ermittlungsabteilungen in der Regel die Interne Revision – oftmals in Zusammenarbeit mit den oben genannten Abteilungen – mit der Aufdeckung doloser Handlungen im Unternehmen betraut. **1**

Mit der zunehmenden Ausdifferenzierung gesonderter Compliance-Organisationen in Unternehmen[3] hat sich freilich auch die **Rolle der Internen Revision im Rahmen der Sicherstellung von Compliance verändert** – ein Trend, der durch die zunehmende Regelungsdichte im Kontext von Compliance noch weiter verstärkt wird.[4] **2**

Trotz – oder insbesondere wegen – dieser gestiegenen Regelungsdichte ist die Klärung der Rollen und Verantwortlichkeiten der zahlreichen Spieler auf dem Compliance-Feld – hier vor allem zu nennen Interne Revision, Compliance, Recht, Personal – von zunehmender Bedeutung. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang das **Modell der „Drei Kontroll- oder Verteidigungslinien“**,[5] das im Wesentlichen folgende Ebenen umfasst: Die **„erste Verteidigungslinie“** wird durch operative Einheiten wie beispielsweise *Vertrieb und Marketing* repräsentiert. Diese Abteilungen sind „unmittelbar an der Front“ und daher **3**

[2] Zum Begriff vergleiche *Grützner/Jakob,* Compliance von A–Z, 2010.

[3] Dies trifft weniger für Finanzdienstleistungsunternehmen wie Banken und Versicherungen zu, insbesondere aber für die produzierende und Dienstleistungs-Industrie.

[4] Hierzu mehr ab Rn. 8 ff.

[5] Auch bekannt als „Three-Lines-of-Defense“-Konzept.

als vorderste risikominimierende Funktion wesentlicher Adressat von Compliance-Regelungen.

4 Die Compliance-Abteilung wird in diesem Konzept als Bestandteil der **„zweiten Verteidigungslinie“** wahrgenommen, da sie in der Regel nicht schwerpunktmäßig und unmittelbar „an der Front“ agiert,[6] sondern insbesondere durch die Entwicklung, Implementierung aber auch permanente Kontrolle und Überwachung (in anderen Worten: Monitoring) der Einhaltung der überwiegend von ihr in interne Richtlinien und Vorgaben übersetzen normativen Vorgaben die operativen Einheiten der ersten Verteidigungslinie unterstützt und so ihren Beitrag zur Sicherstellung von Compliance leistet.

5 Der Internen Revision wird hingegen die Rolle als dritte und somit **„letzte Verteidigungslinie“** zugeschrieben, da sie in der Regel eine nicht-operative, und somit – bis zu einem gewissen Grad – auch unabhängige[7] Funktion wahrnimmt. Eine Rolle, die es ihr erlaubt, die Dinge ohne einen möglichen Interessenkonflikt zu auditieren und zu bewerten, und somit *so objektiv als möglich* über diese Ergebnisse zu berichten.

6 Im Rahmen dieser Funktion als „dritte Verteidigungslinie“ lassen sich zwei wesentliche Schwerpunkte für den Beitrag der Internen Revision im Rahmen der Sicherstellung von Compliance herausarbeiten: Zum einen die **Mitwirkung oder Übernahme von Ermittlungshandlungen** im Unternehmen,[8] zum anderen die **systematische Prüfung der ordnungsgemäßen Implementierung und Umsetzung von Compliance-Regelungen** in Niederlassungen oder verbundenen Unternehmen vor Ort.

7 Letzteres wird im Folgenden am Beispiel der **Prüfung von Beraterverträgen im internationalen Vertrieb** skizziert.[9] Die Darstellung folgt dabei den üblichen, systematisch aufeinander aufbauenden Schritten bei der Durchführung einer Audit, die sich in die Prozessabschnitte *Klärung des Prüfungsauftrags*, *Festlegung des Prüfungsteams, Prüfungsvorbereitung* und *-durchführung*, *Erstellung des Prüfungsberichts* sowie *Nachbereitung* und *Follow-Up* unterteilen lassen. Damit wird (hoffentlich) deutlich, dass die Revision als unabhängige, nicht-operative Instanz **Mehrwert für das Unternehmen generieren** kann, da sie frühzeitig mögliche Haftungs- und Reputationsrisiken erkennen hilft und auf deren Beseitigung bzw. Minimierung hinwirkt.

II. Die Interne Revision als Instrument der Haftungsvermeidung

8 Wie bei vielen Unternehmensfunktionen auch, hat sich der Aufgabenzuschnitt und das Aufgabenspektrum der Internen Revision insbesondere in den letzten drei Jahrzehnten signifikant verändert: Standen bis Ende der 1980er-Jahre Werte wie Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit noch im Vordergrund, wurde in den 90ern im Rahmen der auch in Deutschland verstärkt aufkommenden Shareholder- und Mehrwertdebatte zunehmend die Frage nach dem Beitrag der Revision zur Erreichung der Unternehmensziele und zur Steigerung des Unternehmenswertes gestellt (sog. „value added“). Im neuen Jahrtausend jedoch kamen (neue?) Schwerpunkte hinzu: Vor dem Hintergrund zahlreicher Gesetzesän-

[6] Unschwer zu belegen auch durch ihrem Status als Stabsstelle.

[7] Der Begriff der „Unabhängigkeit“ ist dabei durchaus auslegungswürdig, da er indiziert, es gäbe einen Bereich in einem Unternehmen, der „unabhängig“ sei – dies ist faktisch nicht der Fall und auch nicht sinnvoll, da diese Funktion dann als „Fremdkörper“ wahrgenommen werden könnte. Unabhängigkeit ist daher in diesem Kontext vielmehr als eine Form der nicht-operativen Verantwortlichkeit zu verstehen.

[8] Getrieben nicht zuletzt durch die oftmals erhebliche Personalausstattung und vor-Ort-Erfahrung der Revisoren. Auf den Aspekt der *Investigations* wird im Rahmen dieses Beitrags später nur kurz eingegangen.

[9] Andere mögliche Prüfungsfelder für die Revision im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Compliance wie die Prüfung von Tax-, Kartell- oder Export-Compliance bleiben insofern in diesem Beitrag unberücksichtigt.

derungen und -neuerungen sowie signifikanter Skandale und Ereignisse mit wirtschaftskriminellem Hintergrund ist insbesondere die Aufdeckung und Prävention von Wirtschaftskriminalität in den Mittelpunkt der Arbeit einer modernen Revision gerückt und haben so einen signifikanten Aufmerksamkeitsschub für die Arbeit der Revision – intern wie extern – mit sich gebracht.

1. Wesentliche normative Grundlagen der Revisionsarbeit

Insbesondere in den 1970er- und 1980er-Jahren war die Arbeit der Revision im Wesentlichen noch geprägt von der Prüfung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), was sich anhand zweierlei Tätigkeiten belegen lässt: i) Die Fokussierung auf die Bereiche des internen Rechnungswesens einerseits sowie der externen Rechnungslegung andererseits sowie ii) die Durchführung von überwiegend lückenlosen Vollprüfungen von Einzelvorgängen ex post. So heißt es beispielsweise in einer Veröffentlichung des Instituts für Interne Revision (IIR) noch Ende der 1970er-Jahre zu den Aufgaben der Internen Revision: **9**

> *„Die Interne Revision entlastet die Führungskräfte bei der Erledigung ihrer Aufgaben, indem sie ihnen objektive Analysen, Gutachten, Empfehlungen und Erklärungen über die geprüften Vorgänge liefert."*[10]

Insbesondere ab den 1990er Jahren wurden jedoch – nicht zuletzt unter dem Einfluss des KonTraG – vermehrt System- und Ex-ante-Prüfungen durchgeführt. Damit fokussierte die Arbeit der Revision mehr und mehr auf Beratungsaufgaben sowie auf Aspekten des Risikomanagements. Die Aufgabe der kontinuierlichen Überwachung von Prozessen wurde hingegen auf die vorgelagerten Bereiche bzw. Ebenen zurückdelegiert, damit sich die Revision vermehrt auf die unabhängige Prüfung konzentrieren kann.[11] **10**

a) KonTraG

Einen ersten Meilenstein für die Arbeit der Revision im letzten Jahrzehnt stellt das im Jahre 1998 verabschiedete „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich" (KonTraG) dar. Vor dem Hintergrund zahlreicher Firmenpleiten und Bilanzskandale in Deutschland wollte der Gesetzgeber eine Stärkung der Unternehmensüberwachung, insbesondere durch den Vorstand, erreichen. Eine im Rahmen des KonTraG neu eingefügte zentrale Norm wurde der neu in das Aktiengesetz aufgenommene § 91 II AktG: **11**

> *„Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, früh erkannt werden".*

---

[10] Vgl. hierzu auch die lesenswerte Abhandlung von Obermayr, in *Hauschka,* Corporate Compliance, S. 337 ff. Für eine ausführliche Übersicht der Entwicklung vgl. *Benz/John/Möllering,* in Dölling, Dieter (Hrsg.), HdB der Korruptionsprävention für Wirtschaftsunternehmen und öffentliche Verwaltung, S. 61 ff. Dass die Aufgaben der Revision in den letzten zehn Jahren einem starken Wandel unterlagen, zeigt auch eine Studie der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young aus dem Jahre 2006: So stimmten neun von zehn Befragten dieser Aussage zu. Damit verbunden ist auch eine Stärkung des Themas „Corporate Governance", was v. a. durch die externen Interessensgruppen betont wird (56% der Befragten Zustimmung; *Ernst & Young,* Star oder Statist? Rolle und Zukunft der Internen Revision aus Sicht von Unternehmen und Interessengruppen, S. 40 f.).

[11] Siehe oben zum „Three lines of defense"-Konzept: Während die operative Einheit als erste „Verteidigungslinie" angesehen wird (bspw. das lokale Marketing), ist eine Compliance-Abteilung als zweite Verteidigungslinie anzusehen und nimmt bspw. kontinuierliche Monitoring- und Kontrollaufgaben wahr. Die Interne Revision hingegen konzentriert sich auf risikoorientierte Prüfungen, die in der Regel nicht den Charakter einer regelmäßigen Überprüfung haben – davon unberührt bleibt freilich die Tatsache, dass die Interne Revision im Rahmen ihrer mehrjährigen Prüfungsplanung ggf. risikobehaftete Unternehmensbereiche mehrfach auditiert.

12 Damit bleibt freilich noch unklar, um welche *Entwicklungen* es sich genau handelt. Im Wesentlichen hat der Gesetzgeber hierbei drei Arten von Risiken im Blick:
- risikobehaftete Geschäfte,
- Unrichtigkeiten in der Rechnungslegung,
- Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften.

13 Doch nicht jeder beliebige Vorgang fällt damit unter § 91 II AktG: Vielmehr müssen diese Ereignisse eine *wesentliche* negative Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens haben. Ein wichtiges Faktum, das bisweilen bei der Implementierung eines Risikomanagementsystems übersehen wird und in einer für die operativen Einheiten wenig hilfreichen Regelungsdichte mündet, während die Fokussierung auf die *wesentlichen* Risiken unterbelichtet bleibt.

14 Damit ist freilich nicht der Ausschluss von Vorfällen verbunden, die scheinbar lediglich marginale Auswirkungen haben, jedoch durch den so genannten *Klumpen-* oder *Kumulationseffekt* zu wesentlichen Risiken anwachsen können. Dies gilt im Besonderen für ein Risiko, das isoliert lediglich in einer Enkel- oder Tochtergesellschaft wahrgenommen wird und insofern aus der Perspektive der lokalen Geschäftsleitung heraus nur marginale finanzielle Auswirkungen auf die Muttergesellschaft hat. Durch den Kumulationseffekt kann eine Häufung dieses Risiko im Zuge eines Konzernverbundes schnell wesentliche Auswirkungen auch auf die Konzernbilanz generieren.[12]

15 Daher müssen die internen Überwachungsmaßnahmen durch die Geschäftsleitung gemäß KonTraG so eingerichtet werden, dass die o. g. Entwicklungen frühzeitig erkannt werden – zu einer Zeit also, zu der das Management noch in der Lage ist, angemessene Gegenmaßnahmen zu ergreifen, um so den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern. Dass der Gesetzgeber hierbei auch die Einrichtung eines (nicht explizit erwähnten) Maßnahmen- und Überwachungssystems mit induzierte, wird nicht zuletzt aus der Begründung zur Gesetzesänderung deutlich: Hier werden die gesetzlichen Vertreter u. a. an ihre Verpflichtung erinnert, im Rahmen des Risikomanagements auch für eine angemessene Interne Revision zu sorgen.[13]

b) Deutscher Corporate Governance Kodex

16 Ein weiterer Meilenstein bei der Frage nach der Verantwortung des Vorstandes mit Auswirkungen auf die Aufgaben einer Internen Revision wurde mit der Verabschiedung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) durch die von der Bundesministerin für Justiz im September 2001 eingesetzte Regierungskommission am 26. 2. 2002 erreicht.[14]

17 Wesentliche Intention dieses Instruments der Selbstverpflichtung durch die deutsche Wirtschaft war es, zum einen bereits vorhandene nationale wie internationale Regelungen zur Unternehmensführung zu ergänzen, zum anderen aber auch zu präzisieren. So hat der DCGK das erklärte Ziel, „das deutsche Corporate Governance System transparent und nachvollziehbar zu machen" und so das Vertrauen verschiedener Interessensgruppen (insbesondere der Anleger, Kunden, Mitarbeiter und Öffentlichkeit) in die Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Aktiengesellschaften zu fördern.

18 Ein wichtiger Unterschied zu den Regelungen im KonTraG besteht darin, dass der DCGK einen wesentlich breiteren Ansatz im Hinblick auf die Unternehmensüberwachung

---

[12] Zu denken ist hier beispielsweise an Währungsrisiken, die nicht ausreichend gesichert sind und sich im Falle einer Währungskrise schnell zu einem Millionenverlust summieren können, der wiederum die Ertragslage der Muttergesellschaft durchaus wesentlich beeinträchtigen kann.

[13] Offen bleibt damit freilich, was unter einer „angemessenen Internen Revision" zu verstehen ist – hier differieren die Auffassungen der Beteiligten bisweilen doch recht stark.

[14] Dieser ursprünglich als Selbstverpflichtung der deutschen börsennotierten Aktiengesellschaften konzipierte Kodex besitzt dabei mittlerweile über die Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG (eingefügt durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz TransPuG, in Kraft getreten am 26. 7. 2002) eine gesetzliche Grundlage.