



Roger Odenthal

Revision

Revision und Zeitgeist

Ein aktueller Blick auf das Spannungsfeld wirkungsvoller Revisionsmethoden und -techniken

Inhalt

- 1 Helfer oder Spitzel?
- 2 Die Logik des Misslingens
- 3 Auf der Suche nach dem Guten
- 4 Ein Blick auf die „weniger“ Guten
- 5 Zusammenfassung und Ausblick

1 Helfer oder Spitzel?

Werden deutsche Arbeitnehmer durch ein Heer gewissenloser Spitzel überwacht? Veröffentlichungen der Tagespresse zu den Vorfällen bei Bahn und Telekom vermitteln zumindest diesen Eindruck. Das Bild im Dienst verbitterter Revisionsmitarbeiter, die konspirativ, mit hoch geschlagenem Kragen ahnungslosen Beschäftigten hinterherspionieren, steht derzeit zweifellos hoch im Kurs. Aber ist es auch gerechtfertigt?

Zunächst einmal ist festzustellen, dass zahlreiche Berichte zum Einsatz von „Schnüffelsoftware“, betrieblicher „Rasterfahndung“ sowie systematischer „Screenings“ unter „Generalverdacht“ stehender Beschäftigter die ohnehin schwierige Arbeit der Internen Revision nicht erleichtert haben. Die ambivalenten Wirkungen sind evident. Während der Gesetzgeber steigende Erwartungen an eine wirkungsvolle Unternehmenskontrolle formuliert, erschwert er gleichzeitig die hierfür erforderlichen Aktivitäten, z.B. die Verwendung betrieblicher Mitarbeiterdaten für Prüfungszwecke. Eine verunsicherte Unternehmensleitung erwartet angesichts der öffentlichen Diskussionen gleichermaßen Präsenz der Revision und Zurückhaltung bei deren Audits. Wirtschaftsprüfer stützen den Umfang ihrer Prüfungshandlungen einerseits auf eine wirkungsvolle Revisionsarbeit und stehen dieser andererseits häufig, ebenso wie Compliance- und Datenschutzbeauftragte, kritisch gegenüber.

Die betroffenen Revisoren und deren berufsständische Institutionen bleiben in diesem Diskussionsprozess merkwürdig blass. Statt eine öffentlichkeitswirksame Erörterung über die Grundlagen sowie Sinn, Zweck und Grenzen (nicht irgendeiner, sondern) wirkungsvollen Revisionsarbeit zu führen, erfolgt eine Hinwendung zu unspektakulären, den Menschen abgewandten, organisationsbezogenen Revisionsmethoden. Ursachen und Folgen dieses stillen Rückzuges sowohl für das Selbstverständnis der Internen Revision als auch für die Qualität der Unternehmensprozesse werden in den nachfolgenden Ausführungen kritisch betrachtet.

2 Die Logik des Misslingens

Die problematische Wahrnehmung von Revisionsarbeit und mangelnde Akzeptanz der damit verbundenen Prüfungsmethoden lassen sich auf eine Reihe von Ursachen zurückführen. Neben solchen, die gesellschaftlichen Entwicklungen geschuldet und nur schwierig beeinflussbar sind, stehen Stolpersteine, die sich die Auditoren mit erheblichen Anstrengungen selbst in den Weg legen. Über beide lohnt es sich nachzudenken, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen möchten:

– Revisionssein und -bewusstsein

Die Interne Revision hat sich ohne öffentlichen Auftrag nie ein der Wirtschaftsprüfung vergleichbares Selbstbild erarbeiten können. Akzeptanz und Wertschätzung für ihre Tätigkeit sind daher in hohem Maße dem Zeitgeist unterworfen. Dessen Wind wehte in der Vergangenheit aus unterschiedlichsten Richtungen und reichte von Spott für harmlose Erbsenzähler bis zur Entrüstung über „kriminelle“ Ermittlungstechniken. Vor diesem Hintergrund stellt sich die durchaus berechtigte Frage, ob eine auf hohem Entwicklungsstand arbeitende freie Wirtschaft überhaupt einer Revisionsfunktion bedarf. Erfüllt diese eine überbetriebliche, gesellschaftliche Aufgabe, ein *Primärbedürfnis*, welches sie in öffentlichen Diskussionen argumentativ für ihr häufig als unangenehm empfundenen Vorgehen in die Waagschale werfen kann?

Die Berufsbezeichnungen Revision und Audit orientieren sich in erster Linie an Kontrollfunktionen betrieblicher Prüfer. Über diese tradierte Betrachtung hinaus unterstützt moderne Revision die Geschäftsführung in erster Linie bei der Kontingenzbewältigung. Mit ihrem Beitrag zur Transformation „*unbestimmter Komplexität*“ in kalkulierbare „*Risiken*“ bedient sie ein *menschliches Grundbedürfnis*, welches

nicht in Frage gestellt werden sollte. Erfüllt sie ihre Funktion nicht oder nur unzureichend, werden sich andere betriebliche Einrichtungen mit vergleichbaren Aufgaben und Methoden diesem Grundbedürfnis zuwenden müssen. Entsprechende Entwicklungen sind aktuell unter dem Stichwort „Compliance“ zu beobachten. Die Revision sollte sich diese modernen Wurzeln ihrer Tätigkeit daher stärker und selbstbewusster zu eigen machen.

– Trau, Schau, Wem?

Wie eine ambivalente Haltung prüfender Institutionen dazu beiträgt, das dargestellte Problem zu verstärken, zeigt die Interview-Veröffentlichung eines renommierten deutschen Wirtschaftsmagazins. Unter der Überschrift „*Lizenz zur Spionage*“ wird dort bewundernd und anerkennend ausgeführt, wie forensische Ermittler namhafter Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf konspirativen Wegen Erkenntnisse zur Bekämpfung von Korruptionsdelikten in Unternehmen sammeln. Stolz wird darüber berichtet, dass man unter Codenamen und unbemerkt von dem Verdächtigten arbeite. Ermittlungen erfolgen diesen Ausführungen zufolge „auf die harte Tour“, indem Akten-schränke leer geräumt und Festplatten ausgebaut würden. Nützliche, insbesondere private Informationen, suche man vorzugsweise in Datenspeichern und gelöschten E-Mails. Technisch sei noch viel mehr möglich, begeistert sich ein dort befragter externer Prüfer. So könnten Lauscher alles mithören, was Mitarbeiter am Arbeitsplatz redeten – über das Mikrofon am Computer, das sich unbemerkt extern aktivieren lasse.¹

Wird eine der hier zitierten Prüfungsgesellschaften nun allerdings beauftragt, Probleme bei betrieblichen Untersuchungen zu Korruptionsdelikten durch die Interne Revision aufzuhellen, lautet das erschreckende Fazit in einer hierauf bezogenen Veröffentlichung der Süddeutschen Zeitung wie folgt:

„...Punkt für Punkt listet der Sonderbericht die Ermittlungen ... auf – und alle Vorwürfe lassen sich erhärten... Etwa ‚Projekt Bill‘.. die Kontrolle von persönlichen Festplatten und E-Mail-Postfächern durch die Abteilungen Konzernsicherheit, -revision und Compliance. Die Betroffenen erfuhren davon erst jetzt, durch die Nachforschungen. Ganze Festplatten wurden in Einzelfällen aus der Ferne kopiert; ohne Wissen ihrer Benutzer, versteht sich.“²

1 Handelsblatt-Veröffentlichung, „Lizenz zur Spionage“

2 Süddeutsche Zeitung, Bericht der Sonderermittler – Die Geheimnisse des Staatskonzerns

Zu einem vergleichbaren Thema werden mithin gleichzeitig Methoden der Korruptionsbekämpfung eingefordert, angepriesen und, bei internen Prüfern, verurteilt. Es scheint somit keine allgemein verbindliche oder für alle gleichermaßen gültige Gradmesser für zulässige Prüfungsmethoden zu geben. Hierauf darf die Revision durchaus offensiv hinweisen.

– Ambivalente Maßstäbe

Zu dem dargestellten „Relativismus“ trägt vielleicht mit guten Gründen durchaus auch die Interne Revision selbst bei, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen:

• Korruption und schwarze Kassen

In einem berufsständischen Fachorgan äußert sich der Revisionsverantwortliche eines Großunternehmens zu „Interkulturelle Aspekte bei Revisionen im Ausland“ sehr pragmatisch hinsichtlich allfälliger Korruptionsproblematik sowie hierauf abgestimmter Prüfungsinhalte und prüferischem Vorgehen.³ Unter anderem führt er aus, dass *politische Instabilität oder unbeständige Rahmenbedingungen grundsätzlich keine unterschiedlichen Maßstäbe und Kontrollmechanismen rechtfertigen. Da andererseits Korruption in vielen Ländern gängig sei und Unternehmen auf hierauf basierende Umsatz- bzw. Gewinnmöglichkeiten nicht verzichten wollten, würden zur Lösung des Problems häufig schwarze Kassen gehalten. Entsprechend seien gemeinsam mit der Geschäftsleitung „Lösungen“ zu finden, wie mit diesem Problem unter Berücksichtigung der ethischen Grundsätze und der jeweiligen Gesetze umzugehen sei.* Welche wechselnden Prinzipien und Maßstäbe die Interne Revision ihren einzelnen Prüfungen nun jeweils zugrunde legt, bleibt nach den Wendungen innerhalb dieses Artikels offen.

• Beihilfe zu Betrug

Ein Urteil des Bundesgerichtshofs wegen eines Betrugsdeliktes gegen einen Rechts- und Revisionsleiter, der Kenntnisse eines Abrechnungsvergehens seines Arbeitgebers zu Lasten von Gebührenzahlern nicht an die Unternehmensleitung kommuniziert oder in anderer Weise zu unterbinden versucht hatte, sorgte in der jüngeren Vergangenheit innerhalb der Prüfungsbranche für erregte Diskussionen. Gegenstand der intensiven Erörterungen war allerdings primär die strafrechtliche Inanspruchnahme des Revisionsleiters und nicht deren Ursache, die moralisch fragwürdige, rechtswidrige Übervorteilung der Zahlungspflichtigen, zu welcher dieser mittelbar und wissentlich beigetragen hatte.

Betriebliche wie öffentliche Wertschätzung und Akzeptanz für die Aufhellung und Übermittlung unangenehmer Sachverhalte setzen Vertrauen sowie eine kritische Reflektion eigener Fehler voraus. Die vorstehenden Beispiele zeigen, dass an dieser Stelle Achtsamkeit und zusätzliche Anstrengungen erforderlich sind.

– Angstförderung versus Angstvermeidung

Gespräche mit Prüfern offenbaren häufig einen hohen Leidensdruck, der sich auf mangelnde Gestaltungsspielräume und die unzureichende Berücksichtigung revisionsseitiger Empfehlungen gründet. Eröffnen kritische Situationen wie z. B. die derzeitige „Compliance“-Diskussion eine Möglichkeit, deren Umsetzung durch sophistische Begründungen sowie Druck auf die Geschäftsleitungen zu befördern, können selbst erfahrene Revisoren dieser Versuchung selten widerstehen. Den Ruf nach aufwendigen Dokumentationsbestandteilen, betrieblichen Überwachungsstellen, Kontrollprogrammen oder technischen Aufbewahrungsformen stützen sie hiernach auf eine Reihe komplementär vorgetragener gesetzlicher oder sonstiger Anforderungen, ohne diese sachgerecht und bezogen auf den unternehmerischen Einzelfall zu bewerten.

Ein nicht selten zu beobachtender Kunstgriff von Revisionsexperten besteht in diesem Zusammenhang darin, vielfältigen Gesetzestexten das eigene Begehren unterstützende, atomisierte Textpassagen zu entnehmen, um anschließend aus dem kontextfreien (Rest-) Wortlaut konkrete Maßnahmen abzuleiten. Hierbei steht nicht nur mehr der Zweck eines Gesetzes im Vordergrund. Empfohlene Maßnahmen werden vielmehr ohne jede hermeneutische Interpretation an den konkreten Wortlaut einer Bestimmung gebunden. Der aus einer Verwaltungsvorschrift abgeleitete Hype um sogenannte „rechtssichere“ digitale Archivierungsformen des betrieblichen E-Mail-Verkehrs mittels teurer Softwarelösungen ist hierfür ein gutes (wenn auch nicht das einzige) Beispiel. Das entsprechende Vorgehen erzeugt nicht nur unangemessenen Druck auf die Unternehmensführung, es ist darüber hinaus auch fehlerhaft, wie Ausführungen namhafter Rechtstheoretiker aufzeigen, die sich mit den Interpretationsspielräumen bei Gesetzestexten auseinandersetzen. Die von der Internen Revision erwartete Unterstützung bei der Bewertung von Risiken erfordert eine abgewogene Auseinandersetzung mit gesetzlichen Anforderungen. Unangemessene Dramatisie-

3 Zeitschrift Interne Revision, Heft 6/2006, Interkulturelle Aspekte bei Revisionen im Ausland

rungen bleiben auf längere Sicht selten unbemerkt und tragen lediglich zu deren Ansehensverlust bei.

– Sichere Versprechen in unsicheren Zeiten

Eine gerne genutzte Möglichkeit, den Transformationsprozess komplexer Sachverhalte in beherrschbare Risiken zu befördern, führt weiterhin dazu, Unsicherheit durch wohlklingende, aber völlig unbestimmte Begriffe zu überdecken. Oft werden in Revisionsberichten, -vorträgen und -veröffentlichungen prüferische Anforderungen, empfohlene Maßnahmen oder Produkte als revisionssicher, rechtssicher, beweissicher oder in irgendeiner Weise „-konform“ bezeichnet. Obwohl Prüfer als kritische Rationalisten wissen, dass sich viele vermeintlich sichere Sachverhalte letztlich als Illusion entpuppen und keine der aufgeführten Eigenschaften einer inhaltlich klaren Definition zugänglich ist, werden sie dennoch weitgehend unreflektiert verwendet, um in Unternehmen Defizite aufzuzeigen und das eigene Vorbringen zu unterstützen. Hier ist ebenfalls Zurückhaltung anzuraten. Entsprechende Darstellungen nähren letztlich nur die Erwartungslücke. Sie vermitteln einen völlig unzutreffenden Eindruck von dem, was moderne Revision zu leisten vermag und leiten in eine Ausgangssituation, aus der ohne Gesichtsverlust kein Weg zurückführt.

Zusammenfassend ist zu den vorstehenden Beispielen zu bemerken, dass die Revision trotz aller Wahrnehmungsprobleme ein unverzichtbares menschliches Grundbedürfnis bedient. Sie sollte diese Aufgabe einschließlich ihrer Grenzen modern interpretieren und selbstbewusst sowie offensiv kommunizieren. Wenn sie darüber hinaus prinzipientreu bleibt, kann sie unangemessenen Entwicklungen und Darstellungen gestärkt entgegenreten.

3 Auf der Suche nach dem Guten

Interne Revision beschäftigt sich mit Risiken und Fehlern geschäftlicher Aktivitäten. Diese sind unzweifelhaft mit Menschen, Mitarbeitern, Lieferanten, Auftraggebern verbunden. Hierauf gerichtete Prüfungshandlungen führen in ein unabwendbares Konfliktfeld, welches diese Menschen, die Revision sowie die interessierte Öffentlichkeit gleichermaßen einbezieht. Verständnis oder eine sachlicher Diskurs ist angesichts der jeweils potenziellen oder tatsächlichen persönlichen Betroffenheit nur schwer zu erreichen. Die allgemeine Akzeptanz für personengerichtete Revisionsmethoden schwankt dabei erheblich, je nachdem, ob aktuell ein größerer Datenschutzskandal oder die Korruptionsproblematik im Fokus der Öffentlichkeit steht. Das rechtzeitige Erkennen

des wechselnden Zeitgeistes ist hierbei für die prüfenden Akteure nahezu lebenswichtig, wie die Beispiele Telekom und Deutsche Bahn zeigen.

Dem aufgezeigten Problem liegen konkurrierende Menschenbilder zugrunde. Ist der (ungezügelter) Mensch des Menschen Wolf (Thomas Hobbes), der sich nur in einem geregelten und überwachten Zusammensein sozialverträglich verhält, oder können wir auf einen freudvollen, harmonisch-moralischen und am Gemeinwohl orientierten Zeitgenossen (Jean-Jacques Rousseau) hoffen, der autonomen Einsichten folgend alle (betrieblichen) Regeln beachtet? Compliance, Moral und Ethik sind aktuelle Stichworte, die sich mit dieser Fragestellung auseinandersetzen und die Akzeptanz von Revisionsmethoden direkt beeinflussen. Es ist daher sinnvoll, dass sich die Interne Revision mit ihren praktischen Erfahrungen in diesen Diskussionsprozess einbringt. Hierzu werden nachfolgend einige Gesichtspunkte vorgestellt:

– Gut oder Böse?

Wenn sich betriebliche Organisationsprinzipien und die Prüfungsmethodik der Internen Revision primär am Leitbild des natürlich integren, verantwortlichen und moralischen Mitarbeiters ausrichten sollen, erscheinen *einheitliche Maßstäbe* zur Definition von Fehlverhalten sinnvoll. Tatsächlich sind hierzu jedoch sehr unterschiedliche Betrachtungen möglich. Während *natürliche Vergehensdefinitionen* weitgehend dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden folgen und sich kultur- wie zeitübergreifend nur marginal unterscheiden, werden *strafrechtliche Vergehensdefinitionen* durch Kultur und Zeitgeist wesentlich beeinflusst. So wurden Datenabgleiche zum Zwecke der Korruptionsbekämpfung bis vor Kurzem als hoch innovative Revisionsverfahren begrüßt und werden derzeit als Verstoß gegen Datenschutzbestimmungen kriminalisiert. Hinzu gesellen sich *soziale Vergehensdefinitionen*, die mangels juristischer Tatbestände einer Strafverfolgung nicht zugänglich sind. Dennoch umfassen sie nachhaltig verwerfliche Sachverhalte. Hierzu zählen z. B. das schädigende Verhalten von Banken gegenüber gutgläubigen Kunden, Heuschreckenmentalität im Management oder unangemessene Bonuszahlungen an unfähige Unternehmensführer.

Immer dann, wenn diese verschiedenen Vergehensdefinitionen merkbar auseinanderstreben, stellen sich sowohl innerbetriebliche als auch gesellschaftliche Dissonanzen hinsichtlich der Akzeptanz von Prävention und Prüfung ein. An welchen Maximen wird ein moralisch handelnder Mitarbeiter seine Aktivitäten

ausrichten? Bereits an dieser Stelle zeigt sich, dass dort, wo allgemeingültige Grundlagen fehlen, täglich um einheitliche Maßstäbe gerungen werden muss. Hierzu leisten (merkbare) Prüfungen der Internen Revision einen wertvollen Beitrag.

– Moralische Prinzipien und ethische Grundaustattungen

Wenn bereits keine einheitlichen Vergehensdefinitionen zur Verfügung stehen, stellt sich die weitere Frage, ob sich Prävention und Prüfung zumindest auf *berechenbare ethische Grundaustattungen* betrieblicher Mitarbeiter stützen können. Tatsächlich zeigen wissenschaftliche Untersuchungen, dass sich ein weitgehend festes moralisches Grundgerüst von Geburt an und in der ersten Sozialisationsphase entwickelt. Dieses wird in den folgenden Lebensphasen mit lediglich marginalen Änderungen auf immer neue Sachverhalte übertragen. Moralische Bewertungen und Einordnungen unterschiedlichster Sachverhalte erfolgen anschließend intuitiv. Die Forderung (oder Vorstellung), sich in späteren Lebensphasen mit gänzlich neuen Regeln und Firmenethiken auseinanderzusetzen, um diese in weitgehend unkontrollierten betrieblichen Prozessen zu berücksichtigen, erweist sich vielfach als Schimäre. Dieses gilt als ähnlich beschwerlich wie das neue Erlernen einer fremden Sprache.

– Vom Umgang mit Moral

Eine weiterhin spannende und für Prüfung und Prävention interessante Fragestellung beschäftigt sich mit dem Umgang von *Moral bei intakter ethischer Grundaustattung*. Wie wird sie in der betrieblichen Praxis umgesetzt, und können wir auf die Integrität eines derart gefestigten Mitarbeiters vertrauen? Die wissenschaftliche Forschung vermittelt uns zu den jeweiligen Handlungsmaximen folgende Einblicke:

• Willenskomponente

Absichtlich und willentlich herbeigeführte Folgen einer Tat wirken moralisch schwerer als unvermeidbare Kollateralschäden. Schäden durch die Bevorzugung von Lieferanten werden hiernach moralisch weniger verwerflich eingestuft als der direkte Griff in die Kasse. Andererseits werden Mitarbeiter, die sich mit (wenigen) klaren Regeln und hierauf gerichteten Kontrollen auseinandersetzen müssen, moralisch gefestigt.

• Aktivitätskomponente

Aktiv herbeigeführte Schäden beschweren die Moral in weit höherem Maße als solche, die infolge eines Unterlassens entstehen. Unentdeckte sowie ungeahn-

dete Schwächen des internen Kontrollsystems und fehlendes Kontrollbewusstsein haben somit auch bei intakter Moral eine nachteilige Wirkung.

• Rationalisierungskomponente

Mitarbeitern mit intakter Moral erscheint es verwerflich, dem Betrieb einen Schaden zuzufügen, es sei denn, dieser Schaden träte lediglich als indirekte Folge einer „guten Absicht“ in Erscheinung. Hierbei stehen vielfältigste „Rationalisierungsoptionen“ zur Verfügung. Eine innere moralische Autorisierung von Fehlverhalten kann sowohl im Dienst des Unternehmens (Hoflieferanten haben gute Produkte und eine ausgezeichnete Lieferbereitschaft) wie der Familie (Krankheit, Unterhalt, Fürsorge) erfolgen. Ungeregelte und unkontrollierte Abläufe sowie auf einem Übermaß an Vertrauen begründete Organisationsprinzipien erweisen sich auch vor diesem Hintergrund als schädlich.

Die dargestellten Forschungsergebnisse decken sich weitgehend mit Prüfungserfahrungen. Auch wenn sich Führungsprinzipien auf Vertrauensorganisation gründen, brauchen Mitarbeiter für den individuellen Umgang mit Moral einen Anker. Hierzu gehören präventive Maßnahmen und die Arbeit der Internen Revision.

– Vom Umgang mit Unmoral

Eine letzte Überlegung setzt sich mit der Frage auseinander, warum selbst mit einem funktionierenden moralischen Kompass ausgestattete Menschen wider besserem Wissen so oft „unmoralisch“ oder nachlässig handeln. Hierfür können unterschiedlichste Ursachen angeführt werden:

• Herzensangelegenheit

Ethische Werte scheinen moralisch intakten Individuen nicht ausschließlich persönlich besonders am Herzen zu liegen. Sie wollen sie auch (bei anderen) umgesetzt, beachtet und kontrolliert wissen. Schwächen an dieser Stelle führen schnell zu nachhaltigen Enttäuschungen, die ihrerseits in Regelverstößen ein Ventil beanspruchen.

• Schriften statt Taten

Innerhalb der Unternehmen kommen moralische Aspekte häufig schriftlich in verschiedensten sowie umfangreichen Dokumenten zum Ausdruck. Oft bleibt unklar, welche Ziele derart wortreiche Ausführungen verfolgen, die inhaltlich kaum jemand detailliert zur Kenntnis nehmen kann. Je umfassender ein Betrieb seine moralischen Grundlagen plakatiert, desto mehr nährt er erfahrungsgemäß den Verdacht, es selbst mit der Einhaltung solcher Regelungen nicht so genau zu

nehmen. Wissenschaftliche Untersuchungen zeigen in diesem Zusammenhang, dass nicht zu wenige, sondern eher zu viele ethische Vorschriften ein Problem darstellen. Wird es kompliziert, so hält sich jeder Adressat an das ihm Genehme. Insgesamt führt dieses zu weniger gemeinsamen und mehr individuellen Moralvorstellungen.

- Leistung und Gegenleistung

Viele Menschen handeln außerordentlich pragmatisch, wenn sie sich mit betrieblichen Werten und Regelungen auseinandersetzen müssen. Sie sind bereit, die hiermit verbundenen Grenzen zu akzeptieren, wenn diese nicht gleichzeitig zu komparativen Wettbewerbsvorteilen bei weniger ehrhaften Kollegen führen. Kurzgesagt möchten sie als Ehrliche nicht die Dummen sein. Sie erwarten Belohnungen für regelkonformes Verhalten. In arbeitsteiligen Prozessen sind dieses gelegentliche, jedoch merkbare Kontrollen, die Kontrollbewusstsein erzeugen und Zuwendung sowie Interesse signalisieren.

Der vorstehende Zusammenhang wird im betrieblichen Umfeld häufig negiert, wenngleich er auch in alltäglichen Situationen für jedermann erfahrbar ist. Auch gutmeinende Revisoren werden begründete Tempolimits auf Autobahnen kaum einhalten, wenn nicht gleichzeitig gelegentliche Geschwindigkeitskontrollen an deren Sinnhaftigkeit mahnen. Mit gleicher Begründung weigern sich Finanzbehörden beharrlich, lästige Steuerprüfungen einzustellen und die Bahn hält an Fahrkartenkontrollen fest.

Gerade die letztere Erkenntnis lässt sich in vielen Betrieben zunehmend schwieriger umsetzen. In Gesellschafts- und Organisationsformen, die sich auf ein Bild „guter Menschen“ stützen, werden an menschlichem Fehlverhalten orientierte Kontrollen weniger als professionelle Sichtung denn als Misstrauen empfunden und die hierauf gerichtete Arbeit der Revision zurückgefahren. Die Schere zwischen moralischem Standard sowie wirksamen Kontrollen öffnet sich so zunehmend.

4 Ein Blick auf die „weniger“ Guten

Nach der umfangreichen Erörterung zu „guten“ Mitarbeitern sollen nun auch den vermeintlich Verwerflichen einige Gedanken gewidmet werden. Weil wir sie im betrieblichen Alltag kaum zu erkennen vermögen, spielen sie bei der Diskussion um angemessene Prüfungsmethoden selten eine angemessene Rolle. Welche Erkenntnisse helfen in diesem Zusammenhang bei der Auseinandersetzung mit moralisch weniger gefestigten Mitarbeitern:

- Von der Banalität des Bösen
Viele Veröffentlichungen zu Mitarbeiterkriminalität leiten mit dem Hinweis auf zunehmenden Werteverfall ein. Da sich diese Klage spätestens seit Cicero unablässig wiederholt, sähen wir uns als Prüfer mittlerweile moralisch vollständig degenerierten Belegschaften gegenüber. Kaum jemand möchte hiervon ausgehen wollen. Tatsächlich ist das „Böse“ eher als *konstantes Phänomen* zu begreifen, welches sich kreativ in ständig neuen Formen und Personen manifestiert. Häufig anzutreffende menschliche Typisierungen sind bei dessen Erkennen erfahrungsgemäß wenig hilfreich. In der Realität sind betriebliche Täter überwiegend mehr oder weniger unauffällige Mitarbeiter, deren Taten und Tatorte im direkten Arbeitsumfeld durch den „Bequemlichkeitsfaktor“ bestimmt werden.
- Taten benötigen ein Motiv!?
Beliebte Erklärungsansätze für menschliches Fehlverhalten stellen die Motivation in den Vordergrund. Ist mithin kein Motiv erkennbar, scheinen sich die hieraus resultierenden Risiken und Prüfungserfordernisse zu mindern. Untersuchungen zeigen jedoch, dass diesem Faktor in der vorstehenden Form ein zu hohes Gewicht beigemessen wird. Vielen betrieblichen Taten liegen niedrigschwellige Motive zugrunde. Diese reichen von mangelnder Empathie (kein Motiv erforderlich), über Stimuli des Erregungsempfindens (Reiz, Angstlust) bis zu Egoismus, Gier und die Einholung „fehlender Siege“. Hieran gemessen lassen sich sicher für viele Beschäftigte potenzielle Motive herleiten. Tritt jedoch neben das Motiv ein *Auslöser*, sind Schäden durch fehlgeleitete Mitarbeiter nicht mehr fern. Diese Auslöser sind allerdings eher banaler Natur. Vielfach werden hier unspektakuläre Kränkungen, zwischenmenschliche Konflikte, Beziehungsstress sowie Alkohol- und Drogeneinfluss genannt. Die aufgeführten Beispiele zeigen, dass selbst gefestigte Mitarbeiter nur einen marginalen Schritt von möglichem Fehlverhalten entfernt sind. Auch hier stellen Prävention und wirksame Kontrollen eine entscheidende Hürde dar.
- Der Blick auf potenzielle Täter erleichtert das Erkennen von Spuren
Diese oft wiederholte und durch die beliebte Typisierung von Tätern unterstützte Annahme lässt sich durch praktische Prüfungserfahrungen ebenfalls nicht bestätigen. In der Regel bestimmen die jeweilige Situation (Arbeitsumfeld) und das Verhalten des Betriebes entscheidend den Tatverlauf und damit die sich hieraus ergebenden Anzeichen und Spuren für Fehlver-

halten. Hierauf müssen sich zu prüfende Hypothesen und wirksame Revisionstechniken stützen, nicht primär auf Menschen und deren Eigenschaften.

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass sich wirksame Prävention einschließlich präventiver Prüfung zuvorderst in den Augen potenzieller Täter (Mitarbeiter) bewähren muss. Unabhängig von allen sonstigen Erörterungen reduziert ein merkbare Kontrollbewusstsein betriebliche Risiken und verbessert die Qualität von Abläufen.

5 Zusammenfassung und Ausblick

Die interne Revision versucht mangelndem Verständnis für an Menschen ausgerichtete oder diese tangierende Prüfungsaktivitäten durch eine Hinwendung zu indirekten Prüfungsmethoden auszuweichen. Ihr ohnehin spärlich bestückter Werkzeugkasten wird hierdurch zusätzlich entwertet. Die Fokussierung auf wirtschaftliche Betrachtungen, Prozessprüfungen und automatische Analysen entkernter betrieblicher Massendaten (Continuous-Auditing) weisen in diese Richtung. Die hiermit verbundenen Entwicklungen und möglichen Probleme sind jedoch mit Vorsicht zu betrachten.

- Diskreter Charme begrenzter Mittel
Angesichts der ständig steigenden Zahl gesetzlicher und sonstiger Vorschriften ist es wenig sinnvoll zu glauben, man könnte umfassend und auf präventive Weise unbewusstes, fahrlässiges oder gewolltes Fehlverhalten von Mitarbeitern und Management weitgehend vermeiden. Es ist weiterhin überaus strittig, welche der wenigen wirksamen Präventions- und Prüfungsmaßnahmen ergriffen werden können oder sollen, jedenfalls dann, wenn sie in die Persönlichkeitssphäre der Betriebsangehörigen wirken. Unternehmensführung und Interne Revision suggerieren demgegenüber häufig, man könne sich mit „weichen“ Prüfungsmethoden, technischen Prüfungsverfahren und Formen der „Vertrauensorganisation“ kritisches Sachverhalten ausreichend zuwenden. Hieran gemessen werden nachfolgend selbst marginale Verstöße in oder durch Unternehmen zu kaum beherrschbaren Problemen.
- Wenn nicht die Revision, wer dann?
Interne Revisoren haben sich in einem langwierigen Prozess von lückenlosen Buchprüfern zu Experten gewandelt, welche die Geschäftsleitung bei dem Schultern unvermeidbarer Risiken unterstützen. Sie machen dies mit überschaubarem Aufwand und weitgehend ohne moralisches Sendungsbewusstsein.

Empfohlene Maßnahmen und Kontrollen orientieren sich aus wirtschaftlichen Gründen in einem angemessenen Verhältnis an möglichen Risiken. Können sie ihrer Aufgabe nicht mehr in ausreichendem Umfang oder mit den erforderlichen Mitteln nachkommen, entsteht ein Bedarf für parallele Überwachungsstrukturen, häufig begleitet von unklaren Aufgabenabgrenzungen und -überschneidungen. In vielen Unternehmen sind entsprechende Tendenzen mit Risiko-Management, Interner Revision, Werkschutz, Datenschutz- und Geldwäsche-Beauftragten sowie Compliance-Organisation bereits erkennbar.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass dem „Zeitgeist“ unbestreitbare Auswirkungen auf die Revisionsarbeit zuerkannt werden müssen. Gleichwohl sollten die hiermit verbundenen Anforderungen seitens der Internen Revision vom Kopf auf die Füße gestellt und praktikabel in den Prüfungsalltag integriert werden. Hierzu gehört primär eine an Risiken und nicht an moralischen Maßstäben orientierte Überwachungskultur, das rechte Maß für hierauf gerichtete Kontrollen einschließlich Kontrollbewusstsein sowie eine professionelle, den Adressaten zugewandte Aufhellung und Eindämmung von Fehlverhalten. Dieses schließt eine offensive Auseinandersetzung um die Deutungshoheit wirksamer Revisionstechniken ein. Diese sollte nicht unkommentiert weniger erfahrenen Institutionen, Moralaposteln oder der Presse überlassen bleiben.



Roger Odenthal ist geschäftsführender Gesellschafter einer Revisions- und Beratungsgesellschaft. Nach langjähriger Tätigkeit als Geschäftsführer und Vorstand verschiedener Prüfungsunternehmen liegen die Schwerpunkte seiner Arbeit auf den Gebieten der Delikt- und EDV-Revision. Gemeinsam mit seinen Mitarbeitern unterstützt er namhafte Unternehmen bei deren Prüfungen. Als Autor zahlreicher Veröffentlichungen sowie mehrerer Fachbücher vermittelt er seine Erfahrung zusätzlich in Fortbildungsveranstaltungen des Deutschen Institutes für Interne Revision und als Lehrbeauftragter mehrerer Hochschulen. Sein in 2. Auflage vorliegendes Buch „Korruption und Mitarbeiterkriminalität“ erhielt angesichts „besonders innovativer Ansätze und hoher Umsetzbarkeit“ eine Nominierung für die besten Wirtschaftsbücher 2005.