INTERNE REVISION in Behörden

Einrichtung / Aufgabenbeschreibung
praktisches Vorgehen / Mehrwert

Ein praxisbezogener Überblick

von Ingo Sorgatz
Erster Kriminalhauptkommissar, Dipl. Verwaltungswirt (FH)

2. Auflage

Behörden Spiegel

Schriftenreihe für die Verwaltungspraxis

WEBINAR: Interne Revision Kompakt

Aufgaben und Prüffelder Interner Revisionen im öffentlichen Sektor

Behörden Spiegel | Aus der Praxis für die Praxis
Kompetenz für Fach- und Führungskräfte

Dieses Webinar vermittelt die Basics Interner Revisionen in der öffentlichen Verwaltung von den rechtlichen Grundlagen über Risikoanalysen und Prüfungsablauf bis hin zu praktischen Einblicken in gängige und auch für kleine Revisionseinheiten gut umsetzbare Prüfmethoden. Die Themen Verwaltungskontrolle, Compliance und Prävention sind in der öffentlichen Verwaltung aktueller denn je – viele Institutionen haben in den vergangenen Jahren Interne Revisionen eingerichtet und sukzessive ausgebaut. Das Selbstverständnis einer modernen Internen Revision ist dabei nicht ein repressives Beanstanden und Verfolgen von Fehlern, sondern die zukünftige Risiko- und Prozessoptimierung sowie Stärkung des internen Kontrollsystems. Nach dem Input des Referenten besteht ausreichend Zeit für Diskussion und Fragen aus dem Teilnehmerkreis.

THEMENÜBERBLICK:

- Einrichtung einer Internen Revision in einer Behörde
- (Rechts-)Grundlagen und Standards
- Aufgaben der Internen Revision und Besonderheiten im öffentlichen Sektor
- Planung, Durchführung und Abschluss von Prüfungen
- Mehrwert der Revision, Kommunikation und „Marketing“
- Ausgewählte aktuelle Praxisbeispiele

Weitere Informationen und Anmeldung unter: www.fuehrungskraefte-forum.de; Suchworte „interne Revision“

Foto: ©Milan, stock.adobe.com

Geleitwort zur zweiten Auflage

Foto: Privat

Prof. Dr. Niels Angermüller

Professur für Finanzmanagement, Hochschule Harz

Anerkannter Prüfer für Interne Revisionssysteme (DIIR)

Berater und Fachdozent beim Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) e.V.

Die Verschuldung der öffentlichen Haushalte hat nicht nur in Deutschland einen historischen Höchststand erreicht. Das ist selbstredend vor allem den Zwängen der Pandemiefolgenbewältigung geschuldet und war insoweit erwartbar. Unerwartet erscheint aber, in welchem Umfang es verschiedensten Interessengruppen – dahingestellt ob unter gerade noch legitimer Ausnutzung „vorteilhafter“ Gelegenheiten oder sogar mit krimineller Energie – gelungen ist, die mit der Notsituation der Exekutive einhergehende Schwäche interner Kontrollsysteme weidlich zum eigenen Profit auszunutzen.

Ingo Sorgatz bricht mit seinem Leitfaden eine Lanze für die Ertüchtigung Interner Revisionen in der öffentlichen Verwaltung. Die vorliegende zweite Auflage, in die er viele Neuregelungen aufgenommen hat und das praktische Prüfgeschäft in gewohnt anschaulicher Manier auch für Revisionseinsteiger verständlich skizziert, erscheint gerade zum rechten Zeitpunkt. Denn eine Stärkung der internen Verwaltungskontrolle mit dem Ziel, den hergebrachten Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit wieder mehr Gewicht zu verleihen und auch in Zukunft die Balance zu finden zwischen Verwaltungsverschlankung auf der einen und stetig steigenden Complianceanforderungen auf der anderen Seite, erscheint heute notwendiger denn je.

Ich wünsche allen Interessierten eine angenehme Lektüre des Leitfadens, den man als wertvollen Impulsgeber und durchaus als „Standardwerk“ für die Interne Revision in der öffentlichen Verwaltung bezeichnen kann.

Wernigerode, im Juni 2021
Prof. Dr. Nils Angermüller

Impressum

Autor: Ingo Sorgatz
Herausgeber: R. Uwe Proll
Redaktionelle Leitung: Benjamin Bauer
Marketingleitung: Sebastian Bauer
Verlag: ProPress Verlagsgesellschaft mbH (Behörden Spiegel-Gruppe), Friedrich-Ebert-Allee 57, 53113 Bonn;
Büro Berlin – Kaskelstraße 41, 10317 Berlin; verlag@behoerdenspiegel.de
Layout: Karin Vierheller, SpreeService- und Beratungsgesellschaft mbH
Druck: Druckerei WIRmachenDRUCK GmbH
Preis: 7,50 Euro inkl. MwSt.
Alle Rechte vorbehalten.

ISBN 978-3-934401-58-9

© 2021 ProPress Verlagsgesellschaft mbH (Behörden Spiegel-Gruppe)

Inhalt

Vorbemerkung zur zweiten Auflage **6**

1. Interne Revision als Teil der Verwaltungskontrolle – modernes Instrument oder „alter Hut“? **8**

1.1. Revision – keine wirklich „neue“ Einrichtung: Entwicklungen in jüngerer Zeit in deutschen Behörden 8

1.2. Das Althergebrachte: Repressiver Ansatz 9

1.3. Das Neue: Präventionsorientierter Ansatz 10

1.4. Abgrenzung Interne Revision/Internes Kontrollsystem (IKS) 12

2. Einrichten einer Internen Revision in einer Behörde **14**

2.1. Muss jede Behörde eine Interne Revision einrichten? 14

2.2. Sollte eine Behörde eine Interne Revision einrichten? 15

2.3. Organisatorische Ansiedlung und Personalbedarf der Internen Revision 19

2.4. Welches Personal ist geeignet? 23

3. Rechtsgrundlagen und Standards der Revisionstätigkeit **25**

3.1. Generelle Regelungen und Standards 25

3.2. Behördeninterne Regelungen zum Einsatz der Internen Revision 26

4. Aufgaben der Internen Revision **27**

4.1. Grundsatz der Unabhängigkeit von Fachaufgaben 27

4.2. Prüfaufgaben (Prüfarten) 28

4.2.1. Geplante (steuerbare) Prüfungen 29

4.2.2. Anlassprüfungen (nicht steuerbare Prüfungen) 29

4.2.3. Regelprüfungen 30

4.2.4. Begleitende Prüfungen 30

4.3. Korruptionsvorsorge 31

4.4. Fachaufsicht über Interne Revisionen in nachgelagerten Behörden 32

5. Prüfplanung **33**

5.1. Warum risikoorientierte Planung? 33

5.2. Risikobestimmung und Analysemodelle 34

5.2.1. Eckpunkte und Modelle für die risikoorientierte Prüfplanung in Behörden ... 34

5.2.2. Analysebeispiel: Beschaffungsdienststelle 36

5.2.3. Analysebeispiel: Fördermittelbewilligung 38

5.2.4. Weitere Modelle und zusammenfassende Hinweise 41

5.3. Vom Analyseergebnis zum Prüfplan 43

6. Prüfungsablauf ... 44
6.1. Vorbereitungsphase ... 44
6.2. Eröffnungsphase ... 46
6.3. Untersuchungsphase ... 47
6.4. Abschluss-/ Berichtsphase ... 49
6.4.1. Prüfungsabschluss ... 50
6.4.2. Berichterstattung ... 50
6.5. Umsetzungs- und Nachschauphase ... 51
6.6. Besondere Aspekte bei Anlassprüfungen und Verwaltungsermittlungen ... 53
6.6.1. Rechtsrahmen ... 53
6.6.2. Der Anlass – meistens dann, wenn Sie gerade nicht damit rechnen ... 55
6.6.3. Es bleibt nicht beim Beraten ... 56

7. Präsent bleiben auch in „ruhigen“ Zeiten: Kommunikation und „Marketing“ der Internen Revision ... 57
7.1. Jahresberichte ... 57
7.2. Weitere Möglichkeiten des „Revisionsmarketings“ ... 59
7.3. Revisionsqualität messbar machen und sichern ... 60
7.4. Wer prüft die Prüfer? ... 61

8. Wiederkehrende Prüfthemen ... 63
8.1. Beschaffungen ... 63
8.2. Öffentliches Förderwesen (Zuwendungen) ... 64
8.3. Rechtswidriges Herausgeben sensibler Informationen ... 66

9. Besonderheiten der Internen Revision in Behörden ... 67
9.1. Selbstverständnis der Internen Revision ... 67
9.2. Im „besonderen“ behördlichen Umfeld klarkommen ... 68
9.3. Aus- und Fortbildung ... 69

10. Schlussbetrachtung, Ausblick und weitere Informationsquellen ... 70
10.1. „Da haben Sie den Salat!“ – ein Zwischenfazit zu einem nicht immer geliebten Verwaltungsinstrument ... 70
10.2. Die Zukunft – Wo drückt der Schuh? ... 71
10.3. Hausaufgaben – Wesentliche „To Do’s“ ... 72

11. Hier finden Sie weitere Informationen – Quellenverzeichnis ... 74

12. Register ... 77

Vorbemerkung zur zweiten Auflage

Foto: Privat

Ingo Sorgatz

Erster Kriminalhauptkommissar, Dipl. Verwaltungswirt (FH)

Die inzwischen über ein Jahr andauernde Bewältigung der COVID-19-Pandemie ist, angefangen mit den ersten bereits im April 2020 aufkommenden Meldungen über Betrügereien im Zusammenhang mit staatlichen Überbrückungshilfen bis hin zum in Ministerien und politische Kreise reichenden Skandal um die Beschaffung von Ausrüstung und Schutzmasken, von einem gewissen „Grundrauschen" begleitet dahingehend, dass offensichtlich in vielen Bereichen öffentlicher Institutionen – sei es nun bei der Vergabe, dem Ausreichen von Förder- oder Transferleistungen oder auch der Beauftragung externer Berater – nach wie vor und zuletzt vielleicht sogar in verstärktem Maße nicht genau genug hingesehen, sprich der Verwaltungskontrolle kein hoher Stellenwert eingeräumt wird.

Transparenz, Integrität und Verwaltungsmodernisierung sind die Schlagwörter der Stunde. Wenn man mit Verantwortlichen in Politik und öffentlicher Verwaltung spricht, wird die Notwendigkeit von Verbesserungen stets betont. Die Internen Revisionen in öffentlichen Institutionen müssten hierbei eigentlich ein ganz wesentlicher Player sein, nicht nur was die Herstellung von Transparenz angeht, sondern auch in Bezug auf Aufgabenkritik und Prozessoptimierung. Indes finden sie beispielsweise weder in der vielbeachteten unionsnahen Publikation „Neustaat"[1] noch im Entwurf des Wahlprogramms von Bündnis 90/Die Grünen[2] auch nur ein einziges Mal Erwähnung. In seinen Bemerkungen des Jahres 2020 sah sich der Bundesrechnungshof gar genötigt, einem Bundesministerium hinsichtlich Einrichtung und Tätigwerden seiner Internen Revision weitreichende Mängel zu attestieren.

Im November 2020 wartete das Bundekriminalamt (BKA) anlässlich der Veröffentlichung seines Lagebildes zur Korruptionskriminalität in Deutschland mit einer alarmierenden Nachricht auf: Im Berichtsjahr 2019 kam es im Vergleich zum Vorjahr bei den Korruptionsdelikten zu einem Anstieg um 42,7 %. Passend dazu rügte der Europarat am 15. Dezember 2020 in einem Bericht die Qualität der Korruptionsbekämpfung in Deutschland. Demgegenüber scheint die Betroffenheit der Bundesverwaltung mit neu entdeckten Korruptions- und Begleitdelikten äußerst gering zu sein. Diese lagen nämlich laut Bundesregierung im Jahr 2019 bei gerade einmal 0,0047 % aller ihrer Beschäftigten (22 Verdachtsfälle), 2018 waren es immerhin noch 0,0063 %.

Die Liste der Ambivalenzen rund um die präventive interne Verwaltungskontrolle ließe sich fortsetzen. Sie wird von einem Paradox bestimmt, das allerdings nicht neu, sondern im Grunde seit Gogols Revisor (1836) bekannt ist: Eine Interne Revision existiert, soll aber in ruhigen Zeiten tunlichst die Abläufe nicht allzu sehr stören. Wird sie indes bei konkreten Vorfällen eiligst hinzugerufen, dann mag man sie vielleicht mit der Frage konfrontieren, warum sie die Risiken und Fehlentwicklungen denn nicht bereits früher habe erkennen und abstellen können.

Nach wie vor sind die Schäden, die der öffentlichen Verwaltung durch Betrug, Korruption und Misswirtschaft entstehen, enorm. Sie nehmen sich nicht nur in finanzieller Hinsicht ganz erheblich aus[3], sondern stören auch die Abläufe und Zielerreichung einer geschädigten Institution nachhaltig. Gleichzeitig bringen sie kaum vorhersehbare und einzugrenzende Reputationsschäden sowie eine Beeinträchtigung der Glaubwürdigkeit des Verwaltungshandelns mit sich. Letztere Auswirkungen treten vor allem dann ein, wenn ein Fall von Misswirtschaft externalisiert

[1] Heilmann/Schön (2020)
[2] Bündnis90/Die Grünen (2021)
[3] Laut Schneider (Universität Linz, 2012) machte der im Jahr 2011 durch Schattenwirtschaft (einschließlich Korruption) in Deutschland erwirtschaftete Betrag insgesamt rd. 340 Mrd. Euro aus.

wird, also zum (skandalisierten) Thema in den Medien avanciert. Dann übernehmen Dritte, zum Teil auch selbst ernannte „Experten“, die öffentliche Schuldigensuche und fordern Konsequenzen ein. Die betroffene Behörde ist dann häufig nur noch „Zaungast“ des Geschehens.

Gerade die skizzierten Widersprüche und Unvorhersehbarkeiten machen die Interne Revision aber zu einem so spannenden, abwechslungsreichen und fordernden Tätigkeitsfeld. Es ist unabdingbar, sich immer wieder aufs Neue und oft sehr kurzfristig in unbekannte Fachthemen einzuarbeiten und in enger Kommunikation sowohl mit der Leitung als auch mit den geprüften Stellen Lösungsansätze für Probleme zu entwickeln. Präventionsarbeit bedeutet, viel Überzeugungskraft zu investieren. Denn die Schäden, die es zu vermeiden gilt, sind ja noch nicht entstanden und demzufolge noch nicht sicht- oder greifbar. Aber es ist eine Investition, die sich lohnt.

Ziel des vorliegenden Leitfadens ist es, die Thematik unter dem Motto „Revision ist nicht nur Wissenschaft, sondern auch Handwerk – ein Handwerk, das Fingerspitzengefühl und Augenmaß erfordert“ vorzustellen. Die Ausführungen sind nicht nur für Spezialisten[4] gedacht, sondern bieten insbesondere auch dem Behördenmanagement und Revisionseinsteigern einen Überblick an, um sich mit den Aufgaben, Methoden und Zielstellungen von Interner Revision vertraut zu machen. Dabei gelingt es hoffentlich, etwas „Werbung“ für die Nutzung dieses Führungsinstruments zu machen und mögliche Vorurteile gegenüber dem hergebrachten Revisionsimage auszuräumen. Denn der präventiv-beratende Ansatz von Interner Revision nach neuerem Verständnis ist ein Element, das in einer modernen Behördenkultur seinen festen Platz haben sollte.

Seit der Erstauflage im Jahr 2013 haben sich nicht nur einige – übrigens mit Blick auf eine Aufwertung und Verstetigung des Instruments Interne Revision durchaus erfreuliche – Änderungen regulativer Art ergeben, die in das Werk eingeflossen sind. Ich habe daneben auch zahlreiche Konkretisierungen, Beispiele und erweiterte Ausführungen, etwa zum Internen Kontrollsystem, zu Prüfarten und –Methoden, aufgenommen, die sich nicht zuletzt aus Anregungen, Nachfragen und Kritik aus Seminaren und Vorträgen ergeben haben.

An vielen Stellen sind weiterführende Literaturhinweise und aktualisierte Links enthalten, die es den Lesern ermöglichen, sich über die vorliegenden Ausführungen hinaus auf kurzem Wege zusätzliche und detailliertere Fachinformationen zu erschließen.

In der Hoffnung, mit dieser zweiten Auflage auf ebenso viel Interesse, positive Resonanz und Feedback zu stoßen, wie mit der Erstausgabe,

Berlin, im April 2021
Ingo Sorgatz

Ausschließlich aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird im gesamten Werk entweder die männliche oder die weibliche Form verwendet. Gemeint sind selbstverständlich stets sämtliche Gender-Formen.

1 Interne Revision als Teil der Verwaltungskontrolle – modernes Instrument oder „alter Hut“?

1.1 Revision – keine wirklich „neue“ Einrichtung: Entwicklungen in jüngerer Zeit in deutschen Behörden

Der Aufgabenbereich Interne Revision wird in der öffentlichen Verwaltung in Deutschland bei den modernen Verwaltungsinstrumenten verortet. Das ist eigentlich nicht richtig, wenn man bedenkt und historisch nachverfolgt, dass es Revision schon sehr lange gibt – nicht erst seit dem gefürchteten Revisor aus Gogols Zeiten:

Polizeimeister: Ich bat Sie her, meine Herren, um Ihnen eine überaus unerfreuliche Nachricht zu übermitteln. Ein Revisor ist auf dem Wege zu uns.
Richter: Ein Revisor?
Kurator: Ein Revisor?
Polizeimeister: Ein Revisor aus Petersburg, und zwar inkognito. Und zudem mit geheimen Instruktionen.
Richter: Da haben wir den Salat!
Kurator: Wir lebten so sorglos, nun schlägt’s dreizehn.
(...)

Gogol (1836), Der Revisor, Erster Aufzug

Elemente wie Revision, Rechnungsprüfung oder Interne Kontrolle existieren im Grunde schon so lange, wie Menschen in gesellschaftlichen Formen zusammen leben und zum Zweck einer gemeinschaftlichen Ressourcenverwaltung buchhalterisch vorgehen, also Zahlen notieren, addieren oder subtrahieren. Jonen und Schönenbohm (2011) etwa zeichnen in ihrer Bearbeitung „Interne Revision im Wandel der Zeit – Historie der Revision und zukünftige Entwicklungen“ die Entstehung von Revision und Audit bis in das antike Mesopotamien (4.000 v.Chr.) nach. Das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) e.V. feierte im Jahr 2018 sein bereits sechzigjähriges Bestehen.

Und in Behörden? Hier wird man nach wie vor ehrlicherweise von einem Nischendasein sprechen. Vielleicht ist das hauptsächlich deshalb so, weil Interne Revision als eigenständige Organisationseinheit einer Behörde im öffentlichen Sektor in Deutschland auf eine Tradition von kaum mehr als 25 Jahren zurückblickt[4]. Die Aufgaben werden freilich in der einen oder anderen Form schon immer wahrgenommen. Ist Revision also einfach nur alter Wein in neuen Fässern? Alles schon einmal da gewesen und bloß zwischendurch in Vergessenheit geraten?

Die Antwort lautet, wie so oft, „Ja und Nein“. Fakt ist, dass tatsächlich viele Behörden in Deutschland seit den späten 1990er Jahren, für die Bundesverwaltung verstärkt im Zuge der Auflösung der so genannten Vorprüfstellen in Umsetzung des Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetzes von 1997, zur weiteren Steigerung von Effektivität und Wirtschaftlichkeit in der Bundesverwaltung Interne Revisionen eingerichtet haben und diese seither ausbauen. Der innerhalb des DIIR e.V. gegründete Arbeitskreis „Interne Revision in öffentlichen Institutionen“ besteht seit rund 20 Jahren, hinzugekommen sind spezialisierte Arbeitskreise etwa Interner Revisionen der Sicherheitsbehörden oder Krankenhäuser[5].

[4] Anders in Österreich, wo, wie Seyfried (2011) nachgezeichnet hat, Interne Revision in der Bundesverwaltung schon in den frühen 1980er Jahren institutionalisiert wurde.
[5] www.diir.de/arbeitskreise

Wirklich neu – und aus diesem Blickwinkel dann doch richtigerweise bei den neuen Verwaltungsinstrumenten „einsortiert“ – sind Ansatz und Herangehensweise einer modernen Internen Revision. Prävention und Beratung vor Repression und Beanstandung – diese Grundsätze machen, wie noch ausführlich dargestellt werden wird, das eigentlich Innovative an Interner Revision in Behörden aus und die Subsumtion unter das „Moderne“ somit stimmig.

Die Interne Revision ist Führungsinstrument und soll in erster Linie präventiven Charakter haben. Es gilt, mögliche Fehlentwicklungen frühzeitig zu erkennen und vor ihrer Eskalation regulierend einzugreifen. Ihre Daseinsberechtigung generiert die Interne Revision allerdings erst dadurch, dass sie auch entsprechend genutzt wird und solchermaßen Mehrwerte erzeugt. Eine „Feigenblatt“-Existenz oder nur reaktiver Einsatz der Internen Revision wird diesem Ziel nicht gerecht. Es ist nicht nur der persönliche Eindruck des Autors aus einer Vielzahl von Fachgesprächen – auch Rechnungshöfe, so etwa der Bundesrechnungshof (2005, 2020) der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (2011) und der Landesrechnungshof Hessen (2013) konstatierten, dass

- die Interne Revision nicht in allen Institutionen den notwendigen Stellenwert, die erforderliche organisatorische Anbindung oder personelle Ausstattung habe
- sie oftmals mit fachfremden Aufgaben und Analysen „beschäftigt“ werde, also kaum tatsächlich prüfe und damit für die Beschäftigten auch nicht sichtbar werde
- repressive Aufgaben (also Sonderprüfungen aufgrund Schadenseintritts), die eigentlich die Ausnahme bilden sollten, aus Gründen knapper personeller Ressourcen zur Hauptaufgabe würden und dadurch der Präventionsaufgabe jeglicher Raum entzogen werde.

Parallel zu solchen Mängelberichten der Rechnungshöfe werden regelmäßig spektakuläre Fälle behördlicher Misswirtschaft oder doloser Handlungen auch in den Medien bekannt, die zum Teil eklatante Mängel in den internen Kontrollsystemen offenbaren. Vermutete, tatsächlich erkannte und öffentlich angeprangerte Mängel haben sicherlich mit dazu beigetragen und tun dies noch aktuell, dass man heute in der deutschen Verwaltung in Bezug auf Interne Revisionen zwar noch von einem „Flickenteppich“ sprechen muss, aber jedenfalls von einem solchen mit tendenziell immer kleineren Löchern. Daten hierzu sind allerdings spärlich. Im Ergebnis einer Anfrage des Autors bei Bundes- und Landesministerien in 2012 kann gesagt werden, dass rund 1.300 Behörden Interne Revisionen eingerichtet haben oder durch andere Behörden revisionsmäßig geprüft werden[6]. Vergleichszahlen aus jüngeren Jahren fehlen allerdings.

1.2 Das Althergebrachte: Repressiver Ansatz

In ihrer konventionellen Aufgabenausrichtung war die Interne Revision (auch: „Inspektion“) stark repressiv orientiert. Sie wurde in früheren Zeiten als Inspektion ausschließlich tätig, wenn ein Vorfall bereits eingetreten war. Einerseits um Schaden zu begrenzen und natürlich hauptsächlich um den oder die Schuldigen zu suchen und zur Verantwortung zu ziehen. Hinzu kam möglicherweise sogar eine interne Exekutivbefugnis wie sie im Verwaltungswesen postkommunistischer Staaten zum Teil auch heute noch zu beobachten ist. Die Revision war (und ist dort zum Teil noch) interner Ermittler, Ankläger, Richter und Strafvollzug in einem.

Revisionstätigkeit wird manchmal auch heute noch gleichgesetzt mit disziplinar- oder auch strafrechtlichen Ermittlungen und auf diese reduziert. Es hat aber nichts oder zumindest nur noch wenig mit Revisionstätigkeit zu tun.

[6] Zum Ergebnis dieser Anfrage siehe noch die umfassenderen Ausführungen im ***Abschnitt 10.2.***

1.3 Das Neue: Präventionsorientierter Ansatz

Der präventive Ansatz ist das wirklich Neue in der Revisionstätigkeit. Interne Revision soll und will nicht – oder jedenfalls nicht ausschließlich, denn ganz vermeiden lassen wird sich das natürlich nicht – als „Strafermittler“ oder „Schadensbegrenzer“ zu Havarien hinzu gerufen werden. Sie soll nicht in erster Linie eingetretene Schäden protokollieren und zur Fehler- oder Schuldigensuche herangezogen werden. Vornehmliches Ziel ist es vielmehr, vorzubeugen. Also den behördlichen Fachbereichen mit Empfehlungen zur Seite zu stehen, es aus vorangegangener schlechter Erfahrung heraus „besser“ zu machen. Schwachstellen in Verwaltungsabläufen, die Fehlentwicklungen, Missmanagement, Betrug oder Korruption begünstigen können, sollen bereits frühzeitig erkannt und vorbeugend überprüft werden, um drohende Schäden zu verhindern. Aus dem Polizeibereich ist der alte Grundsatz „Prävention vor Repression“ bekannt, der diesen Weg gut veranschaulicht.

Der Leser wird hoffentlich zustimmen, dass der Präventionsgedanke ein guter ist und natürlich alles versucht werden sollte, Schäden bereits vor ihrem Eintreten zu verhindern. Mit diesem insgesamt unter Revisionsexperten weitgehend konsentierten, allenfalls noch für interne Ermittlungen insbesondere in Sicherheitsbehörden hier und da abweichend vertretenen Blickwinkel moderner Interner Revision ist ein guter Anfang gemacht, eine Basis gelegt. Eine Basis allerdings nicht zum darauf Ausruhen, sondern zum darauf Aufbauen. Denn die Sache hat, so wie überall bei der Prävention, in der Praxis selbstverständlich ein paar Haken. Für die Interne Revision sind solche, nennen wir sie „Schönheitsfehler“ des Präventivgedankens, dass

- es sich beim risikoorientierten Prüfansatz in der Regel um „weiche“ Themen handelt, die eigentlich doch immer erst dann in den Fokus rücken, wenn etwas Gravierendes vorgefallen ist
- man es im Bereich von Korruption und anderen dolosen Handlungen mit einem sehr großen Dunkelfeld zu tun hat, was wiederum dazu verleitet, nur das als bekämpfungswürdig anzuerkennen, was auch wirklich sichtbar ist
- Präventionserfolge in aller Regel schlecht messbar sind, weil keine tatsächlich nachweisbare Aussage dazu getroffen werden kann, in welcher Größenordnung Schäden vorbeugend vermieden werden konnten.

Diese und andere „kleine Haken“, von denen im Folgenden noch mehrmals die Rede sein wird, machen das Erklären und Vermitteln des Präventionsansatzes zu einer Daueraufgabe, einem ständig zu hegenden, zarten Pflänzchen.

„Beraten statt Beanstanden“ ist ein den präventiven Revisionsansatz gut charakterisierendes Leitmotiv. Dies meint nicht, dass Interne Revision nur auf der „weichen“, der Beratungswelle, daherkommen sollte. Im Einzelfall (bei besonderen Vorfällen) sollte und muss sie auch in repressiver Hinsicht beanstanden, wenn sie in der Behörde ernst genommen und sich nicht selbst grobes Fehlverhalten vorhalten lassen will[7]. Wiederum einen völligen Verzicht der Internen Revision auf das Erbringen von Beratungsleistungen, wie ihn Gerhards (2012) fordert, weil dies mit ihrem Unabhängigkeitspostulat nicht vereinbar sei, sollte es nach Ansicht des Autors aber keinesfalls geben. Dies würde in letzter Konsequenz den vorausschauenden, präventiven Ansatz zum Erliegen bringen und die Rückkehr zum erfreulicherweise überwundenen, rein repressiv ausgerichteten Inspektionswesen bedeuten. Allerdings ist Gerhards insoweit zu folgen, als Beratung nur so weit gehen darf, wie die Interne Revision dadurch nicht ihre fachunabhängige Stellung in der Behörde verliert (s. noch ***Abschnitt 4.1.*** und ***Abschnitt 4.2.4.***).

[7] Vgl. Garantenstellung des Revisionsleiters, ***Abschnitt 9.1.***

INTERNE REVISION EFFIZIENTER UND TRANSPARENTER GESTALTEN

Warum Revisionssoftware für die Interne Revision nicht nur Zeit, sondern auch Kosten sparen kann, erklärt Geschäftsführer der CGS mbH Felix Huchzermeyer im Interview.

Herr Huchzermeyer, die CGS mbH als Anbieter der Revisionssoftware RIAS ist in regelmäßigem Austausch mit diversen Behörden bezüglich deren Interner Revision und Digitalisierung. Wie schätzen Sie die Interne Revision bei Behörden ein?

Die Anforderungen und der Stand der Entwicklung sind genauso unterschiedlich wie die Behörden an sich. Die Spannbreite reicht von städtischen Behörden bis hin zu großen Landes- und Bundesbehörden. Auch innerhalb einer Kategorie kann es große Unterschiede geben, da das Thema ‚Interne Revision' bei Behörden nicht so umfangreich reglementiert ist, wie das beispielsweise bei Banken der Fall ist. Dementsprechend variiert es zwischen keiner bis zur hochprofessionell organisierten Internen Revision. Professionelles Risikomanagement und eine zuverlässige Interne Revision werden auch für Behörden immer wichtiger.

Warum sollte eine Behörde in die Einführung einer Revisionssoftware investieren?

Die Revisionssoftware unterstützt Behörden, eine effiziente Struktur aufzubauen und die DIIR-Standards einzuhalten. Die Arbeit wird professioneller, einfacher und transparenter. Die Qualität der Internen Revision steigt deutlich. Damit kann die jeweilige Behörde die Risiken besser bewerten und analysieren. Unser RIAS bietet hier beispielsweise im Arbeitsprogramm eine hohe Flexibilität. Zentrale Vorlagen für Arbeitsprogramm und Berichte sorgen für eine gute Dokumentation und Nachvollziehbarkeit der Prüfung und einheitliche Prüfberichte. Eine Revisionssoftware erleichtert zudem die Risikoeinschätzung sowie die mehrjährige Programmplanung und unterstützt die Maßnahmennachverfolgung, also den Follow-up-Prozess.

Was sind die konkreten Vorteile, die Ihre Software RIAS bringt?

Wir unterstützen unsere Kunden dabei, Prozesse zu optimieren, die Effizienz zu steigern und die Transparenz zu erhöhen. Strukturierte Planung, transparente Durchführung und zuverlässige Dokumentation sind für eine gute Prüfung ganz wesentlich. Flexible Vorlagen, einfache Bedienung und die hohe Nutzerfreundlichkeit erleichtern die tägliche Arbeit spürbar. Durch das Audit Universe, die Risikoeinschätzung und die strukturierte Mehrjahresplanung werden Risiken gemanaged und reduziert. Auch die systematische Nachverfolgung der Maßnahmen im Follow-up-Prozess ist ein klarer Vorteil unserer Revisionssoftware RIAS.

Wie kann man sich die Effizienzsteigerung vorstellen?

Die Prüfer verbringen weniger Zeit damit, komplexe Excel- oder Word-Dokumente zu bearbeiten und können viel mehr Zeit für die eigentliche Prüfungsdurchführung nutzen, da die Prüfungsplanung, die Prüfungsdurchführung und der Follow-Up-Prozess genauso systemunterstützt und integriert abläuft wie die Dokumentation und das Reporting.

Viele Interne Revisionen arbeiten hauptsächlich mit Excel und Word. Welche Vor- und Nachteile hat das?

Der wesentliche Vorteil ist die einfache Verfügbarkeit. In der Regel sind die Programme bereits vorhanden und viele kennen sich grundlegend damit aus. Aus meiner Sicht überwiegen allerdings die Nachteile. Denn die Komplexität steigt schnell und dann sind Excel- und Word-Dokumente häufig unübersichtlich, pflegeaufwändig und damit fehleranfällig. Da der Aufwand für die Einführung von RIAS gering ist, lohnt sich die Einführung einer Software auch für kleinere Revisionsabteilungen.

Welche Herausforderungen gibt es bei der Einführung einer zentralen Revisionssoftware?

Bei der Einführung einer Software geht es vor allem um die Akzeptanz durch die Mitarbeiter. Sie müssen bereit sein, Prozesse umzugestalten, sich neue Arbeitsweisen anzueignen und sich in die neue Software einzuarbeiten. Eine hohe Anwenderfreundlichkeit und gute Betreuung durch den Softwarelieferant sind dabei essentiell und erleichtern das „Mitnehmen" der Mitarbeiter.

Für welche Behörden ist Ihre Software RIAS sinnvoll?

RIAS ist flexibel anpassbar und kann dadurch von großen und kleinen Behörden genutzt werden. Ich empfehle, schon im Aufbau mit einer Softwareunterstützung zu arbeiten. Damit werden von Beginn an die richtigen Strukturen geschaffen und es entsteht nicht erst ein großer Dschungel an Hilfslösungen. Wir unterstützen mit RIAS seit 2016 auch eine große Bundesbehörde. Ihre 50 Prüfer nutzen unsere Software umfangreich und geben uns regelmäßig Feedback. Damit können wir RIAS permanent weiterentwickeln und insbesondere für Behörden weiter optimieren.

Was ist bei der Auswahl der passenden Software wichtig und was raten Sie Behörden, die sich für eine Software-Lösung entscheiden?

Wichtig ist, sich frühzeitig Gedanken über die Anforderungen zu machen. Dazu kann ein Erfahrungsaustausch mit Behörden, die schon eine Revisionssoftware nutzen, hilfreich sein. Wir bieten Interessenten beispielsweise auch ein Demo-System zu Testzwecken an.

CGS

CGS mbH -
Consulting Gesellschaft
für Systementwicklung

Lange Straße
38100 Braunschweig

Tel. +49 (0) 531 / 12 09 - 500
Fax +49 (0) 531 / 12 09 - 599
info@cgs-online.de

1.4 Abgrenzung Interne Revision/Internes Kontrollsystem (IKS)

In der Verwaltung hat eine große Zahl querschnittlich arbeitender Organisationseinheiten, Instrumente oder Beauftragter Einzug gehalten. Man denke neben der Internen Revision etwa an das Controlling, den Datenschutz, die IT-Sicherheit, das Risikomanagement, das Qualitätsmanagement, das Beschwerdemanagement , Zielvereinbarungen oder die Kosten-Leistungs-Rechnung, um nur ein paar Beispiele zu nennen. All diese Instrumente können im weiteren Sinne als Teil des Internen Kontrollsystems (IKS) einer Behörde verstanden werden. Interne Revision spielte in diesem Zusammenhang lange Zeit gar keine Rolle. So findet sie etwa bei Hoffmann-Riem (2001), der die Unterschiede der verschiedenen IKS-Elemente herausarbeitet, noch keine besondere Erwähnung. Gleichwohl sind die Elemente Steuerung, Controlling und Aufsicht beschrieben, an denen auch die Interne Revision partizipiert.

Ein weit verbreiteter Irrglaube behördlicher Fachbereiche, die sich nicht tagtäglich mit den Begrifflichkeiten moderner Verwaltungssteuerung befassen, ist, dass die Interne Revision gleichbedeutend mit dem IKS sei. Diese Auffassung ist nicht richtig. Denn die Interne Revision agiert unabhängig von Fachaufgaben und prüft von außen gesehen die bestehenden Abläufe (Geschäftsprozesse) auf das Bestehen und die Wirksamkeit eines IKS hin. In Kenntnis der von Bungartz und Strobl (2012) in einer Bearbeitung zum IKS verwendeten, aus dem so genannten COSO-Modell[8] stammenden Definition, wonach Interne Kontrolle

„ein Prozess ist, der durch Überwachungs- und Leitungsorgane, Führungskräfte und andere Mitarbeiter einer Organisation ausgeführt wird, um hinreichende Sicherheit bezüglich des Erreichens der Zielkategorien

- *Effektivität und Effizienz von Geschäftsprozessen*
- *Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung*
- *Einhaltung der gültigen Gesetze und Vorschriften*

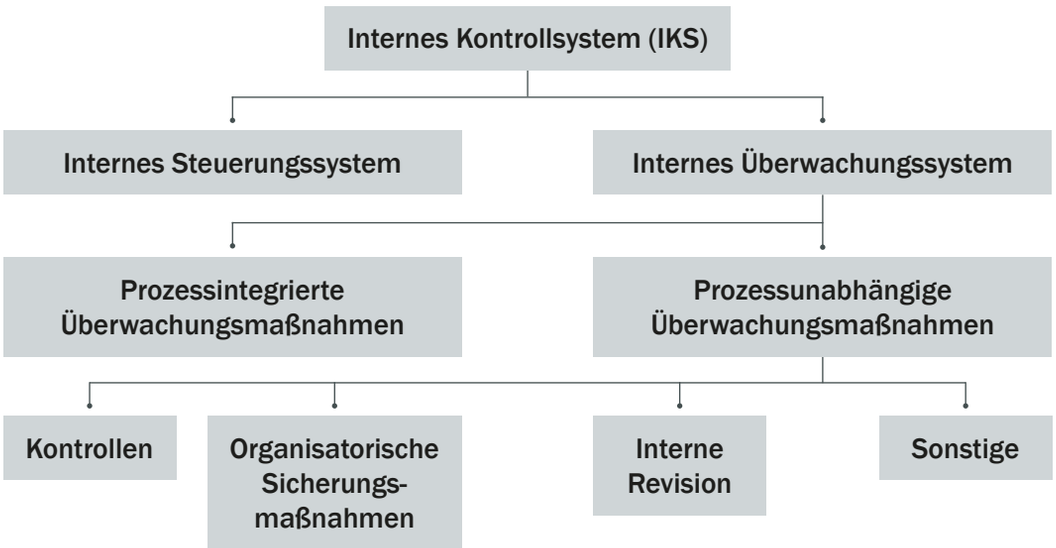
zu gewährleisten“,

wird der Leser wohl ohne weitere Erklärung zustimmen, dass hiermit ganz sicher nicht ausschließlich die Interne Revision gemeint sein kann! Die Erfahrung zeigt allerdings dennoch, dass die Interne Revision gern für „das IKS“ gehalten wird. Tritt man dieser Auffassung nicht entschieden entgegen, so ist das eine kommode Position für Fachbereiche, die damit alle eigenen Kontrollpflichten von sich weisen, Risiken also quasi auf die Interne Revision überwälzen wollen. Fachbereiche in der öffentlichen Verwaltung verstehen es oft auch nicht, Risikobegriffe voneinander zu trennen. Das ist nicht unbedingt vorwerfbar, weil sie mit den für Risikomanager und Revisoren gängigen Begrifflichkeiten ja auch eher selten konfrontiert sind. Die Interne Revision muss hier als Triebfeder und Multiplikatorin dienen und insofern „Werbung“ machen für andere Kontrollinstrumente. Hierfür kann etwas das nachstehende IKS-Modell verwendet werden, das zwar die Interne Revision mit einbezieht, gleichzeitig aber deutlich macht, dass sie nicht zum prozessintegrierten IKS gehört, sondern eine prozessunabhängige Monitoringfunktion ausübt *(s. Grafik S. 13)*.

Die Rolle als prozessunabhängiges Überwachungsinstrumen hat die Interne Revision übrigens exklusiv inne. Unter „Sonstige“ könnte man etwa noch die Anti-Korruptionsbeauftragten verorten. Controlling, Risiko-, Qualitäts- und Beschwerdemanagement sind dem Internen Steuerungssystem zuzuordnen.

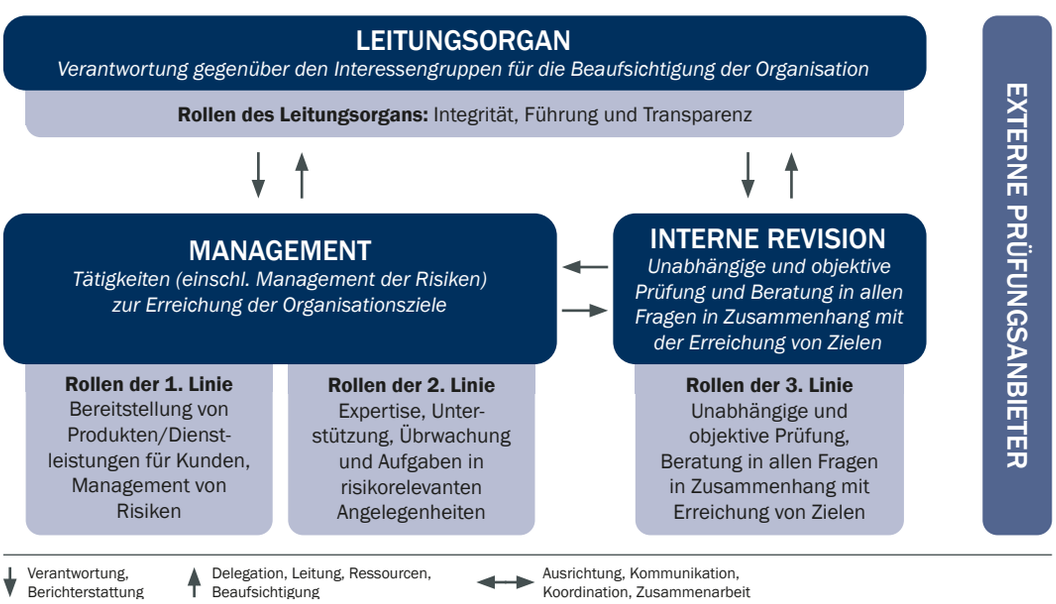
Ein anderes, in Fachkreisen sehr gängiges Schema zur Darstellung des IKS und der exklusiven Rolle der Internen Revision ist das so genannte „Three Lines of Defence Modell“. Der Terminus

[8] **C**ommittee of **S**ponsoring **O**rganizations of the Treadway Commission (USA)



***IKS-Modell*[11]**

mutet militärisch an, ist aber in Bezug auf das IKS sehr einleuchtend. Nach diesem Modell bestehen zur Verteidigung einer Organisation gegen auf sie einwirkende und ihre Zielerreichung potentiell negativ beeinflussende Risiken insgesamt drei interne „Verteidigungslinien“. Die erste dieser Linien besetzen die Fachbereiche selbst mit ihren prozessintegrierten Kontrollmaßnahmen, etwa dem Mehr-Augen-Prinzip, der Vorgangsdokumentation oder der Dienst- und Fachaufsicht durch den unmittelbaren Vorgesetzten. Hinzu treten in der zweiten Verteidigungslinie die Kontrollen in Gestalt von Genehmigungsvorbehalten oder Mitzeichnungen ab bestimmten finanziellen Schwellenwerten oder auch bestimmter Qualität von Vorgängen durch die klassischen Querschnittsbereiche, etwa Beauftragte für den Haushalt, Vertragsmanagement, Justiziariat oder auch zentrale Vergabestelle. Die dritte Verteidigungslinie ist, wie ersichtlich, völlig prozessunabhängig und somit analog dem vorherigen Modell ausschließlich der Internen Revision vorbehalten. Die Rechnungsprüfung und weitere ggfs. Vorhandene externe Instanzen sind dem externen Kontrollsystem (hier mit „Externe Prüfungsanbieter“ bezeichnet) zuzurechnen.



***Das „Three Lines of Defence“ Modell*[11]**

[9] Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Schartmann / Büchner (2010) , Interne Revision heute – ein Eckpfeiler für mehr Compliance, Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Nr. 11/2010

[10] Quelle: Institute of Internal Auditors (2020). Ausführliche Erläuterungen siehe: Eulerich (2020).

Dieses Modell ist deshalb so gut geeignet, weil es auch die exklusive Berichtserstattung der Interen Revision direkt an die Leitung darstellt (s. auch noch ***Abschnitt 6.4.2.***).

Auf welche Weise übt nun die Interne Revision ihre prozessunabhängige Kontrollfunktion aus? Sie fokussiert im Rahmen ihrer Prüfungen routinemäßig die bestehenden Internen Kontrollsysteme in verschiedenen, sich im Rahmen ihrer risikoorientierten Prüfplanung (s. ***Kapitel 5***) anempfehlenden Risikobereichen. Es wird zunächst der Soll-Zustand definiert (Frage: Was sind die IKS-Mindeststandards in dem zu prüfenden Bereich?). Dies wird bei Aufgabenbereichen mit stark verstetigtem Regelungscharakter und ausführlichen Geschäftsprozessbeschreibungen (z. B. Beschaffungen, Zuwendungsverfahren, Beihilfe oder Genehmigungsverfahren) leichter fallen, als etwa bei Arbeitsbereichen mit politiknahem oder operativem Aufgabenportfolio. Anschließend wird der „Ist"-Zustand erhoben, etwa anhand der wesentlichen Fragen:

- Sind interne Kontrollsysteme ausreichend vorhanden und beschrieben?
- Arbeiten die vorhandenen/beschriebenen internen Kontrollsysteme zuverlässig?

Anhand der Ergebnisse werden dann Verbesserungsempfehlungen definiert.

Viele IKS-Elemente sind beispielsweise Bestandteile der üblichen Dienst- und Fachaufsicht. Insoweit sind sie geregelt und werden umgesetzt, auch wenn den Fachbereichen der Begriff „IKS" als solcher – da es sich nach wie vor um einen verwaltungsfremden Fachausdruck handelt – zumeist nicht geläufig sein wird.

Merksatz

Interne Revision kontrolliert nicht – sie prüft. Daher ist sie nicht selbst Bestandteil des Internen Kontrollsystems (IKS) im engeren Sinne.

2 Einrichten einer Internen Revision in einer Behörde

Für die folgenden Betrachtungen sei es einmal dahingestellt, aus welchen Beweggründen Ihre Behörde eine Interne Revision eingerichtet hat oder einzurichten beabsichtigt, ob aus eigenem Antrieb als Teil einer präventionsorientierten Managementstrategie, ob „flankiert" durch die kritischen Feststellungen externer Stellen oder ausgelöst durch negative öffentliche Berichterstattung.

Die nachfolgenden Abschnitte beschäftigen sich mit Grundfragen zur Einrichtung einer Internen Revision. Die Erläuterungen sind als eine praktische Hilfestellung gedacht, ohne dabei allerdings in die Tiefen von Organisationsprüfungen, Personalbedarfsberechnungen oder Stellenplänen einzutreten, was in diesem Rahmen zu weit führen würde.

2.1 Muss jede Behörde eine Interne Revision einrichten?

Frei nach Radio Eriwan lautet die Antwort wohl *„Im Prinzip ja, aber …"*.

Die Einrichtung einer Internen Revision ist für die öffentliche Verwaltung in Deutschland weitestgehend kein MUSS. Lediglich im Land Bremen besteht, gemäß neu gefasster Landeshaushaltsordnung, seit dem Jahr 2012 die Verpflichtung zur Einrichtung Interner Revisionen (Freie und Hansestadt Bremen, 2012). Ansonsten gibt es für die öffentliche Verwaltung in Deutschland zwar eine Vielzahl von Regelungen, in denen die Interne Revision Erwähnung findet, indes keine dem Autor bekannte tatsächliche Verpflichtung zur Einrichtung Interner Revisionen. Bestehende Standards (hierzu ausführlich im ***Kapitel 3***) haben empfehlenden und damit hinsichtlich

der Einrichtung dieser Organisationseinheiten Ermessen eröffnenden Charakter. Zwar wird das Ermessen dadurch eingeengt, dass die meisten Korruptionspräventionsvorschriften von Bund und Ländern auf das Erfordernis der Einrichtung Interner Revisionen hinweisen. Aber eben nur auf das Erfordernis. Ein gesetzlicher Einrichtungszwang ist damit nicht verbunden.

Ministerien können für ihre Geschäftsbereiche die Einrichtung Interner Revisionen im Erlasswege natürlich zur Pflicht erklären, ebenso Zuwendungsgeber für Zuwendungsnehmer. So kann es etwa im Zuwendungswesen (§§ 23, 44 der BHO/LHO'n) dazu kommen, dass eine Behörde von einer institutionell geförderten Einrichtung im Wege der verbindlichen Einforderung von Korruptionspräventionsstandards das Vorhalten einer Internen Revision verlangt, über die sie selbst gar nicht verfügt. Im Erst-Recht-Schluss spricht hier wohl einiges dafür, auch vom Zuwendungsgeber die Einrichtung einer Internen Revision zu verlangen.

Einrichtung einer Internen Revision – Was denken die Beschäftigten?

Eine Abfrage unter den Beschäftigten einer Behörde wird vermutlich zu zweigeteilten Ergebnissen führen. Die Antwort auf die Frage „Brauchen wir eine Interne Revision?" könnte lauten: „Im eigenen Fachbereich brauchen wir das nicht, in benachbarten Fachbereichen aber durchaus".
Eine Studie der Universität Halle-Wittenberg (2010) ergab, dass zwar jeder zweite Bürger glaubt, es bestehe ein hohes Korruptions- und internes Schadensrisiko in der Verwaltung, demgegenüber aber nur jede fünfte Behörde bei sich selbst Risiken sieht. Das bedeutet: Unmittelbar Verantwortliche werden vermutlich selten massive Probleme in eigenen Projekten einräumen, solche Schwierigkeiten aber – aus der Perspektive des unbeteiligten Dritten – bei anderen durchaus unterstellen. Gerade in letzter Zeit fällt auf, dass (nicht nur im Bau- sondern bspw. auch im IT-Bereich) nur wenige Projekte der öffentlichen Hand im zeitlichen und vor allem finanziellen Planungsrahmen bleiben.

2.2 Sollte eine Behörde eine Interne Revision einrichten?

Ein Argument, das der Autor gelegentlich von Seminarteilnehmern oder anderweitig fachlichen Rat suchenden Kollegen hört, ist, dass die Rechnungshöfe in Bund und Ländern entsprechende Prüfungen zum Stand der Einrichtung Interner Revisionen durchführen. Eine „Flankierung" durch den Rechnungshof oder besser gesagt die Absicht, zu vermeiden, dass daraus öffentlicher Druck entsteht, ist oftmals Grund genug für die Installation einer Internen Revision.

Die von außen kommende Initiative ist ein legitimes Argument für die Einführung einer Internen Revision, aber beileibe nicht das einzige und natürlich schon gar nicht das beste. Ernst & Young (2007, S. 5) haben in einer weltweiten Revisionsstudie eine These formuliert, die sich im

ANZEIGE

RIAS

RIAS – DIGITALISIEREN SIE IHRE INTERNE REVISION

RIAS unterstützt Ihren gesamten Revisionsprozess flexibel und gemäß DIIR Standards. Dadurch hilft es Ihrer Revisionsabteilung, effizienter und effektiver zu arbeiten.

WWW.RIAS-REVISION.DE

CGS mbH –
Consulting Gesellschaft
für Systementwicklung

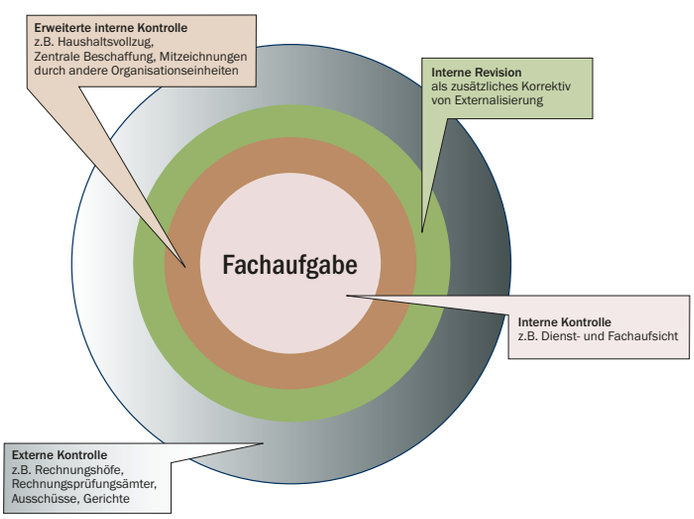
Lange Straße 1
38100 Braunschweig

Tel. +49 (0) 531 / 12 09 - 500
Fax +49 (0) 531 / 12 09 - 599
info@cgs-online.de
www.cgs-online.de

Untersuchungszusammenhang zwar auf den privaten Sektor bezieht, aber auch in Bezug auf Behörden nicht deutlich genug unterstrichen werden kann. Herausgestellt wird die einzigartige Perspektive der Internen Revision in der Ablauforganisation, die sich von der höchsten Ebene bis in die Niederungen der Facharbeit erstreckt. Durch ihre prozessunabhängige Prüfung und ihren Bericht, der an allen Hierarchieebenen vorbei direkt der Behördenleitung zugeht (s. auch ***Abschnitt 6.4.2.***) kann die Interne Revision Informationen und Einschätzungen an die Leitung rückkoppeln, die diese ansonsten nicht oder jedenfalls nicht ungefiltert erhalten würde.

Wenn eine Interne Revision eingeführt wird, dann sollte man das also auch mit ernst gemeinten Zielen hinterlegen. Denn die „Good Governance“, unter der viele neue Verwaltungsinstrumente subsumiert werden, ist streng genommen nicht erst das Ergebnis, sondern die Voraussetzung einer durch Integrität und Transparenz gekennzeichneten Verwaltungstätigkeit. Das zielgerichtete und verantwortungsbewusste Führen einer Organisation ganz ohne interne Kontroll- oder Aufsichtsmaßnahmen funktioniert nicht. Es geht dabei aus Revisionssicht unter anderem um die Erhöhung des Entdeckungsrisikos und damit die Reduktion der subjektiven Entscheidungsbereitschaft von Beschäftigten zur Durchführung doloser Handlungen, z. B. rechtswidriger Vergaben oder Bewilligung fragwürdiger Förderprojekte. Diskutiert wird aber die Frage, ob Kontrollen jenseits der konventionellen (Dienst- und Fachaufsicht, Mehr-Augen-Prinzipien etc.) und erweiterter IKS-Bestandteile (Haushaltsvollzug, Mitzeichnungen durch andere Organisationseinheiten im Vergabeprozess etc.) tatsächlich sein müssen. An dieser Stelle eröffnet sich ein weiteres großes „Plus“ der Internen Revision. Sie ist nämlich eine zusätzliche Möglichkeit, schadhafte Vorgänge und Fehlentwicklungen zu erkennen und intern zu beheben, bevor sie nach außen dringen. Die Grafik veranschaulicht dies und ergänzt damit die oben Abschnitt 1.4. bereits skizzierten Modelle zum Internen Kontrollsystem (IKS).

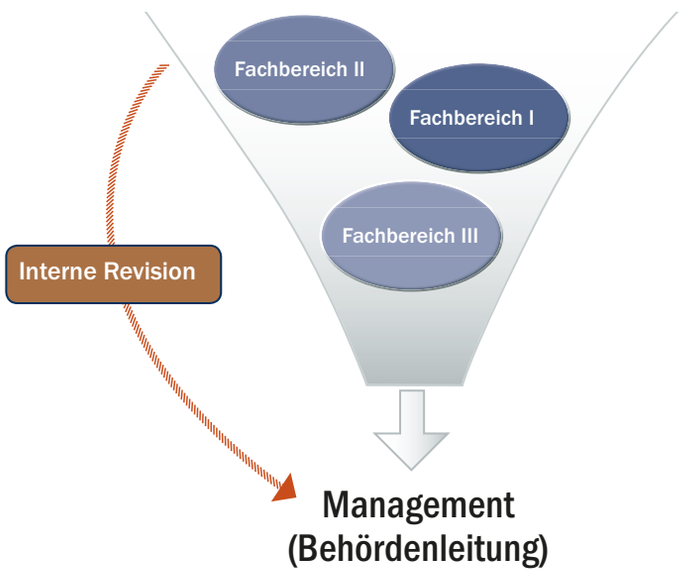
Interne Revision als zusätzliches Korrektiv



Indem eine Interne Revision eingerichtet wird, verfügt die Behörde also über eine eigene unabhängige Kontrollinstanz, die eine noch intern behebbare Problemlage vor ihrer Externalisierung in Angriff nimmt. Das Instrument kann damit noch in einer Phase genutzt werden, in der die Behörde aktiv handeln kann. Sind die Fehlentwicklungen erst einmal bei der externen Kontrolle angelangt, kann sie das nicht mehr oder jedenfalls nur eingeschränkt. Sie hat dann nur noch die (für sie weit weniger positive) Möglichkeit des fremdbestimmten Reagierens.
Die obige Grafik veranschaulicht auch, dass mit Interner Revision nicht eine absolute, kleinliche Kontrolle der Beschäftigten (das sprichwörtliche „Erbsenzählen“) gemeint sein kann. Solches wäre allenfalls bei der Dienst- und Fachaufsicht möglich, deren verlängerter Arm die Interne Revision nicht ist.

Hinzu kommt ein weiteres schlagkräftiges Argument. Die Behördenleitung erhält über das Instrument Interne Revision nämlich die (einzigartige) Möglichkeit, Informationen und Einschätzungen der Arbeitsebene auch einmal ungefiltert, d.h. nicht über die ansonsten üblichen Hierarchieebenen zu erhalten. Berichte der Internen Revision bilden sozusagen eine „gewollte“ Umgehung aller Zwischenebenen. Die folgende Grafik soll dies verdeutlichen, indem die in jeder Hierarchie bestehende „Trichter- oder Flaschenhalsproblematik“ dargestellt ist. Richtigerweise können nicht alle risikorelevanten Informationen der Leitungsebene kommuniziert werden. Daher gibt es die qualitative Filterfunktion der zwischengelagerten Führungsebenen. Leider kommt es in der Realität vor, dass bei diesem Reduktionsprozess auf das Wesentliche auch gelegentlich – aus welchen Gründen auch immer: verschiedenste Konstellationen zwischen Fahrlässigkeit und Absicht sind denkbar – tatsächlich sehr risikorelevante Informationen „auf der Strecke“ bleiben, sie also die Behördenleitung trotz ihrer Wichtigkeit nicht oder nicht korrekt erreichen. Als Beispiel mag hier der ehemalige Präsident des Bundesamtes für Verfassungsschutz, Heinz Fromm, gelten, der im Juli 2012 im Untersuchungsausschuss NSU des Deutschen Bundestags aussagte, im Hinblick auf den tatsächlichen Zeitpunkt einer Aktenvernichtung von seinen eigenen Mitarbeitern getäuscht worden zu sein[11]. Die Interne Revision bildet hier mit ihrer unmittelbaren Berichterstattung im Bedarfsfall einen „Bypass“. Sie sorgt ergänzend zum Reporting der Fachabteilungen dafür, dass keine risikorelevanten Informationslücken entstehen.

„Bypassfunktion“ der Internen Revision in der Risikokommunikation



Bei kleineren Behörden (<200 Mitarbeiter) wird sich anlässlich erster Überlegungen zur Einrichtung einer Internen Revision die Grundfrage stellen, ob sich das für das eigene Haus überhaupt „lohnt“. Rechtfertigt der mit diesem zusätzlichen Kontrollinstrument verbundene Nutzen überhaupt den tatsächlichen Aufwand, der ja zu Lasten der Facharbeit geht? Sind mit der Aufgabenwahrnehmung Ihrer Behörde tatsächlich in so großem Umfang Risiken verbunden und hat es vielleicht schon so gravierende, möglicherweise erst durch Externe aufgedeckte Schadensvorfälle gegeben, dass die Interne Revision das richtige Instrument zum richtigen Zeitpunkt ist? Oder sehen Sie das Aufgabenportfolio Ihre Behörde eher in einer Nische, in der weder größere Schäden in Bezug auf bewirtschaftete Haushaltsmittel noch in Bezug auf weitere Risiken, etwa die Reputation, auftreten können?

[11] Fromm: Meine Mitarbeiter haben mich getäuscht, https://www.faz.net/aktuell/politik/inland/nsu-ermittlungsausschuss-fromm-meine-mitarbeiter-haben-mich-getaeuscht-11810863.html

Beide Konstellationen wird es geben, viele Behörden werden aber auf einer Skala finanzieller und reputativer Risiken irgendwo zwischen den beiden Extremen liegen. Ein universell brauchbares Entscheidungsrezept gibt es hierzu nicht. Eine Einschätzung des „Ob“ muss allerdings auch nicht völlig „ins Blaue hinein“ erfolgen. Die nachstehende Checkliste führt beispielhaft einige entscheidungsrelevante Aspekte zur Einrichtung einer Internen Revision auf, an denen man sich orientieren kann. Je mehr Fragen Sie in Bezug auf Ihre Behörde mit „Ja“ beantworten würden, umso wichtiger erscheint das dauerhafte Vorhandensein einer Internen Revision.

Checkliste zur Notwendigkeit einer Internen Revision

Fragestellung	Für Ihre Behörde zutreffend? JA	NEIN
Gab es in jüngerer Zeit negative Prüffeststellungen externer Prüfer in Bezug auf die Interne Kontrolle?		
Gab es in den vergangenen Jahren konkrete Vorfälle im Zusammenhang mit Fehlverhalten, Betrug oder Korruption, die mglw. auch Rück- bzw. Regressforderungen nach sich zogen?		
Hätten Prüffeststellungen externer, die z.B. in Jahresberichten der Rechnungshöfe veröffentlicht wurden, durch frühzeitiges fachunabhängiges internes Prüfen verhindert oder in ihrem Ausmaß begrenzt werden können?		
Sind im Ergebnis einer Gefährdungsanalyse mehr als 100 Beschäftigte in korruptionsgefährdeten Arbeitsgebieten eingesetzt?		
Sind die für Korruption und Betrug „klassischen“ Risikobereiche (Vergaben, Zuwendungen, Erlaubnisse/Genehmigungen, Gebührenwesen) Aufgaben Ihrer Behörde?		
Gab und gibt es Unklarheiten/Beschwerden von Seiten der Beschäftigten im Zusammenhang mit korruptionspräventiven Maßnahmen?		
Ist von Seiten der Beschäftigten ein Informationsdefizit in Bezug auf Präventionsmaßnahmen erkennbar?		
Gibt es eine Organisationseinheit, die kurzfristige Prüfanlässe objektiv (d.h. fachunabhängig) erledigen kann?		
Ist ein Beratungsdefizit des Managements zu Fragen von Prävention und Integritätsförderung erkennbar?		
Ist das Volumen von der Behörde zu verantwortender Haushaltsmittel in den letzten Jahren erheblich angestiegen?		
Sind in den vergangenen Jahren Aufgaben oder Projekte hinzugekommen, die mit besonderen politisch-reputativen Risiken behaftet sind oder stehen solche demnächst an?		
Ist die Zahl von Presseanfragen, parlamentarischen Anfragen, Anfragen nach Informationsfreiheitsgesetzen oder die Zahl juristischer Streitigkeiten (z.B. Vergabe, Widersprüche) in den letzten Jahren merkbar angestiegen?		

Aus Erfahrung sei davor gewarnt, die Frage der Notwendigkeit einer Internen Revision ausschließlich auf die Korruptionsgefährdung zu reduzieren. Zwar ist die Korruptionsvorsorge in der Regel eine Aufgabe der Internen Revision (s. ***Abschnitt 4.3.***), aber bei weitem nicht die einzige. Zudem ist eine Korruptionssicherheit, die eine geringe Zahl korruptionsrelevanter Fälle in zurückliegender Zeit in Bezug auf Ihre Behörde vermeintlich vermittelt, angesichts des enormen Dunkelfelds in diesem Deliktsbereich (90 bis 95 %) eine trügerische. Die Kennzahl „Korruptionsrelevante Vorfälle“ für sich genommen kann also zu irreführenden Schlussfolgerungen führen.

Ebenso wie das Festmachen der Einschätzung zur Notwendigkeit einer Internen Revision anhand der Korruptionsfälle gestaltet es sich schwierig, sich hierbei auf einen reinen Kosten-Nutzen-Vergleich zurückzuziehen. Es gibt natürlich Ansätze, die Revisionstätigkeit nach einem Input-Output-Modell kostenmäßig zu bewerten, indem man Personalkosten der Revisoren (Kosten pro Prüfertag) den erzielten „Gewinnen“ (z. B. durch Prüfung vermiedene finanzielle Schäden oder eingeleitete Rück- und Regressforderungen) gegenüberstellt. Gattinger (1991) stellte hierzu bereits vor 30 Jahren zutreffende Überlegungen an. Wie verhält es sich aber mit der Prävention, die nicht finanziell messbar ist? Wie steht es um die ideellen, die Reputations- oder Sicherheitsrisiken der Behörde? Interner Revision ebenso wie Antikorruptions- oder Complianceverantwortlichen geht es hier nicht anders als anderen Instrumenten im polizeilichen oder auch gesellschaftlichen Bereich. Das zu erwartende Benefit aus präventiv eingeleiteten Maßnahmen ist nicht einfach in Euro und Cent kalkulierbar und oftmals gar nicht belegbar.

2.3 Organisatorische Ansiedlung und Personalbedarf der Internen Revision

Gemäß den Empfehlungen und Standards für Interne Revision (s. Abschnitt 3.1.) ist diese leitungsnah anzusiedeln, idealerweise als Stabstelle. Wichtig hierbei ist das Deutlichmachen einer herausgehobenen, eigenständigen Funktion der Internen Revision ohne Vermischung mit Fachaufgaben. Denn eines der wichtigsten Spezifika von gut funktionierender Kontrolle ist die „Distanz“ zu den zu prüfenden fachlichen Geschäftsprozessen. Das gilt für die Revision in Unternehmen ebenso wie im öffentlichen Sektor. Schmidt-Aßmann (2001, S. 10) bringt die immense Bedeutung der fachlichen Unabhängigkeit von Kontrolle auf den Punkt, indem er aufzeigt, dass in dem Moment, in dem sie mit fachlichen Aspekten vermengt wird, nicht mehr von Kontrolle, sondern nur mehr von „Mitentscheidung“ gesprochen werden kann.

ANZEIGE

NEUEN HERAUSFORDERUNGEN KOMPETENT BEGEGNEN.

RSM unterstützt seit vielen Jahren erfolgreich kommunale Unternehmen und Betriebe beim Aufbau interner Revisionsabteilungen und der Durchführung von Revisionstätigkeiten. Wir kennen die betriebswirtschaftlichen, politischen und rechtlichen Herausforderungen sowie die Vielschichtigkeit im öffentlichen Bereich.

Profitieren auch Sie von dem Spezialwissen unserer Experten.

Ihr zentraler Ansprechpartner:
Oliver Stoffers | oliver.stoffers@rsm.de
www.rsm.de

Wir sind da. Für Sie. Überall.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM

Aus Sicht des Autors ist es eine eher zur theoretischen Bedeutung erhobene Frage, an welcher Ebene der Behördenleitung die Interne Revision nun genau angebunden ist. Muss dies unmittelbar beim Minister bzw. Präsidenten als Behördenleiter sein, oder genügt auch die Staatssekretärs- bzw. Vizepräsidentenebene, oder auch die Ebene des Leiters der Verwaltungsabteilung? Alle Alternativen haben ihre Vor- und Nachteile. Direkte Nähe zur obersten Ebene vermittelt direkten Zugang und Informationsfluss. Realiter kann es sich aber auch so verhalten, dass die Anbindung solchermaßen zwar „papiermäßig“ gegeben ist, der Behördenleiter selbst aber schon aus Zeitgründen keinen intensiven Austausch mit der Internen Revision pflegen kann. Daher dürfte auch die zweite Ebene genügen. Eine Befolgung der reinen Lehre in der Frage der organisatorischen Anbindung kann also auch nachteilig sein. Letztlich entscheidend ist, dass die Interne Revision ein unmittelbares Vortragsrecht beim Behördenleiter im Bedarfsfall hat.

Outsourcen von Revisionsleistungen?

Der Tagespresse ist gelegentlich zu entnehmen, dass öffentliche Institutionen zur internen Aufklärung bestimmter Sachverhalte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beauftragen. Geeignete Dienstleister hierfür lassen sich leicht finden. Zumindest die großen Gesellschaften haben Dienstleistungen speziell für den öffentlichen Sektor in ihrem Portfolio.

Jenseits des eventuellen Umstandes, dass die betroffene Behörde keine eigene Interne Revision hat und daher zu einer externen Beauftragung gezwungen ist, hat dies auch den Charme einer vermeintlich höheren Objektivität der Prüfenden. Dafür sind aber die dadurch entstehenden Kosten erheblich höher als bei einer Aufgabenerledigung mit behördeneigenen Personalressourcen.

Und bringt die externe Revisionsleistung auch mehr, als die interne? Eine Studie der Association of Certified Fraud Examiners (ACFE, 2020) kommt zu dem Schluss, dass das nicht der Fall ist. Bei der im Rahmen dieser Studie untersuchten Frage, wer Betrugsfälle häufig aufdeckt, rangiert das Internal Audit mit knapp 20 % der untersuchten Fälle (Unternehmen in Europa) weit vor dem External Audit mit unter 5 %.

Für kleinere Behörden, in denen eine Interne Revision zwar unter Risikoaspekten wichtig wäre, sich aber personalwirtschaftlich nicht vertreten lässt, bietet sich an, Revisionsleistungen im Rahmen von Verwaltungsvereinbarungen von größeren Behörden erledigen zu lassen. Das Bundesverwaltungsamt (2012) bietet Interne Revision für andere Behörden etwa auch als zentrale Dienstleistung an und bezeichnet dies selbst als „Externe Innenrevision“.

Prüfungen der Internen Revision sollen grundsätzlich im Team erfolgen, damit aus Gründen der Objektivität, aber insbesondere auch vor dem Hintergrund durchaus kritischer Gesprächssituationen (z. B. Befragungen im Rahmen von Sonderprüfungen) ein Vier-Augen-Prinzip hergestellt ist. Aus diesem Grundsatz folgt, dass die Interne Revision auch in einer kleineren Behörde mit mindestens zwei Mitarbeitern zu besetzen ist, die möglichst frei von sonstigen Fachaufgaben sein sollten, damit sie nicht befangen sind und keine „prüffreien Räume“ entstehen.

Zur Frage der personellen Ausstattung der Internen Revision in Behörden bleiben die bestehenden Standards sehr vage. Die Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung (BMI, 2007, S. 3) geben lediglich vor, die personelle und sächliche Ausstattung der Internen Revision müsse sich „angemessen an behördenspezifischen Kriterien orientieren“. Ähnlich allgemein bleibt der IIA (Institute of Internal Audit) Standard 2030, in dem in Bezug auf die Personalquote von „angemessen“ und „ausreichend“ gesprochen wird.

Zur Orientierung kann hilfsweise die durchschnittliche „Revisionsdichte“ (Prüferquote) anderer Institutionen betrachtet werden. In der Privatwirtschaft geht man von etwa einem Revisor auf 800 bis 1.000 Beschäftigte aus (Gattinger, 1991, S. 76), was allerdings nicht bedeutet, dass tatsächlich überhaupt erst ab einer Größe von 800 Mitarbeitern eine Interne Revision benötigt wird. Schuh (2010, S. 101) hat in Auswertung von Mitgliederbefragungen der Revisionsinstitute Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, bezogen auf das Jahr 2008, für den öffentlichen Sektor eine Revisionsdichte von 1,6 Prüfern auf 450 Beschäftigte errechnet. Dies bedeutet somit etwa drei Revisionsmitarbeiter auf ca. 1.000 Beschäftigte. Eine Studie des DIIR e.V. (2017)

ergab für öffentliche Institutionen 3,9 und für Non-Profit-Organisationen 2,7 Revisoren ja 1.000 Beschäftigte. Unter der Voraussetzung, dass

- mindestens ein Prüfteam (also zwei Revisoren) vorhanden sein sollte und
- neben reinen Prüfaufgaben auch noch andere Zuständigkeiten hinzukommen dürften (z.B. Korruptionsprävention), die zu Lasten der reinen Prüfkapazität gehen,

erscheinen diese Größenordnungen realistisch und empfehlenswert.

Zweiter nutzbarer Richtwert kann die Anzahl der prioritären Prüffelder einer Behörde/Institution sein, also die Bereiche, die schon bei kursorischer Einschätzung von hohen (finanziellen oder auch reputativen) Risiken betroffen sind (s. ausführlich im ***Abschnitt 5***). Zumindest deren Prüfung muss realisierbar sein (vgl. DIIR, 2010). In Anlehnung an die Vorgaben aus der Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung, die Korruptionsgefährdungsanalysen spätestens alle fünf Jahre vorsieht, sollte die Größe der Interne Revision jedenfalls die Prüfung aller prioritären Prüffelder innerhalb von fünf bis sieben Jahren ermöglichen. Davon ausgehend, dass das „Prüffeld“ mit einer Organisationseinheit (Referat, Dezernat) gleichgesetzt wird und ein Prüfteam etwa sechs Planprüfungen pro Jahr durchführen wird, kommt man rein rechnerisch zu dem Ergebnis, dass für rund 40 Organisationseinheiten mindestens zwei Revisoren vorzusehen sind. Je weiterer 20 Organisationseinheiten käme dann

ANZEIGE

RSM – Erfahrener Partner bei der internen Revision

Interne Revision soll durch Prüfungs- und Beratungsleistungen Risiken mindern und Effizienz erhöhen. Dieser Ansatz gilt grundsätzlich auch für Behörden.

RSM

Die Interne Revision in der öffentlichen Verwaltung unterscheidet sich jedoch von derjenigen in privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen. In Letzteren wird der Wertbeitrag der Internen Revision zur Zielerreichung der Organisation in der Regel an der Auswirkung ihrer Prüfungsergebnisse auf das Unternehmensergebnis gemessen. Dies kann so weit gehen, dass aufgrund einer Revision neue Geschäftsfelder erschlossen oder weniger rentable Bereiche geschlossen werden. In der öffentlichen Verwaltung wird das Aufgabenspektrum durch politischen Willen gestaltet, eine Interne Revision wird nur in seltenen Ausnahmefällen Auswirkungen auf das Aufgabenspektrum der geprüften Einrichtung haben.

Schon diese grundsätzliche Überlegung zeigt, dass die Interne Revision der öffentlichen Verwaltung mit spezifischen Anforderungen verbunden ist, die für den praktischen Revisionsalltag zu berücksichtigen sind. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, hat das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) gleich zwei Arbeitskreise, die sich mit den spezifischen Themen der öffentlichen Verwaltung befassen. Das Institute of Internal Auditors (IIA) hat ein Public Sector Committee ins Leben gerufen, das besondere Regeln für die Verwaltung veröffentlicht.

Bei allen Fragen zur Internen Revision in Behörden auf Bundes- oder Landesebene und in Kommunalverwaltungen kann Ihnen RSM Unterstützung bieten. RSM Global verfügt über mehr als 43.000 Mitarbeiter in 810 Büros und ist in über 120 Ländern präsent. RSM gilt als eines der qualitativ hochwertigsten Netzwerke. Dies wird u. a. durch die im Jahr 2017 gewonnene Auszeichnung „Netzwerk des Jahres“ des renommierten „International Accounting Bulletin“ belegt. In Deutschland stehen Ihnen mehr als 600 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in 15 Büros zur Verfügung um Sie und Ihre Herausforderungen genau zu verstehen und auf dieser Basis gemeinsam tragfähige Lösungen zu erarbeiten.

Aufgrund unserer langjährigen Expertise im Bereich der Prüfung bzw. Beratung von Einrichtungen der öffentlichen Hand können wir jedoch nicht nur bei der erstmaligen Einrichtung einer Internen Revision Unterstützung anbieten. Auch bei der Optimierung bereits eingerichteter Revisionen, beim Co-Sourcing sowie bei Prüfungen zu Sonder- oder Spezialthemen können Sie auf unsere Erfahrung und unser Engagement zählen.

Oliver Stoffers, *Partner, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater RSM GmbH, Krefeld*
Michael Baltes, *Prokurist RSM GmbH, Krefeld*

ein zusätzlicher Revisor hinzu. Dies wird sich allerdings bei außergewöhnlich großen Institutionen nicht durchhalten lassen. Auch Gattinger (a.a.O.) weist darauf hin, dass die Prüferquote mit zunehmender Beschäftigtenzahl sinken wird.

Man sollte die Entscheidung über die Personalausstattung gerade bei Neueinrichtung einer Internen Revision aber nicht nur auf mathematischer Basis vollziehen. Eine Berechnung kann nicht mehr als einen groben Anhalt bieten. Andere, zum Teil subjektive und sehr behördenspezifische Aspekte treten hinzu. Für die Einführung kann man sich daher z.B. auch eine Veränderungsdiagnose nutzbar machen, wie sie das Bundesministerium des Innern (BMI, 2020) in einer Anwendungshilfe zum „Change-Management“ publiziert hat. Es handelt sich um 12 Fragen, die Sie sich – in Anlehnung an diese Anwendungshilfe – in Bezug auf Veränderungen Ihrer Behörde, die Sie mit der Einrichtung einer Internen Revision möglicherweise auslösen, stellen können. Die folgende Übersicht zitiert die Fragen der BMI-Anwendungshilfe und projiziert sie auf das Thema Interne Revision.

Mögliche Veränderungen bei Einrichtung einer Internen Revision

Fragestellung gemäß Anwendungshilfe „Change-Management“...	... in Bezug auf die Einrichtung einer Internen Revision
Wie viele Organisationseinheiten sind betroffen?	Grundsätzlich ist keine Organisationseinheit einer Behörde außerhalb des engen Leitungsbereichs der Prüfzuständigkeit der Internen Revision entzogen. Die Anzahl der Revisionsmitarbeiter sollte so sein, dass jede Organisationseinheit (= Prüffeld) in einem Turnus von bis zu sieben Jahren rein rechnerisch einmal geprüft wird.
Wie viele Beschäftigte sind betroffen?	Da jenseits des engen Leitungsbereichs keine Organisationseinheit „prüffrei“ bleibt, ist die Prüferquote auch zur Zahl aller Beschäftigten in Relation zu setzen. Man geht von einer Quote zwischen 1:800-1.000 (Industrieunternehmen) und ca. 3:1000 (öffentlicher Sektor) aus.
Wie sind die Beschäftigten betroffen?	Die Interne Revision wird die Aufgabenwahrnehmung der Beschäftigten prüfen, jedoch nicht personenbezogen. Das Entdecken von persönlichem Fehlverhalten ist nicht oberste Prämisse, sondern Optimierungsempfehlungen. Die Beschäftigten werden somit durch Empfehlungen der Internen Revision selbst Veränderungen der Arbeitsabläufe unterworfen, worauf sie im Sinne von Akzeptanzschaffung vorzubereiten sind.
Welche Rahmenbedingungen innerhalb der Behörde (Kultur, Erfahrungen mit Veränderungen, Rolle der Hausleitung) müssen beachtet werden?	Sofern in der Behörde in Bezug auf Risikokommunikation eher eine „Kultur des Schweigens“ besteht, wird auch die Einrichtung der Internen Revision eher als repressiv aufgefasst werden. Der neue, präventiv orientierte Revisionsansatz muss den Beschäftigten vermittelt werden, auch und gerade durch die Behördenleitung.
Ist der Wandel mit einer übergeordneten strategischen Ausrichtung verknüpft?	Die Ausrichtung hin zu einem präventiven, vorausschauend-risikovermeidenden Ansatz darf nicht nur ein „frommes Bekenntnis“ sein. Prävention muss angenommen werden, damit sie auch in strategischer Hinsicht wirksam wird.
Welche Auswirkungen hat der Wandel außerhalb der Behörde?	Der Aufbau einer Internen Revision wird nach außen hin signalisieren, dass Kontrolldruck und Prävention in der Behörde erhöht werden. Das wird in aller Regel von Dritten begrüßt werden, es können aber auch Fragen wie „Warum hat diese Behörde es besonders nötig?“ gestellt werden. Hierauf sollten man vorbereitet sein und bestrebt sein, die Einrichtung nicht in Begründungszusammenhang mit einem aktuellen Vorfall erscheinen zu lassen.
Welche Interessen werden noch berührt?	Es werden auch Interessen der Personalvertretung und bspw. auch des behördlichen Datenschutzes berührt. Bei Einführung der Internen Revision und Erstellen einer Revisionsordnung sollte daher rechtzeitig eine Einbindung erfolgen.
Ist mit Widerständen zu rechnen?	Prüffeststellungen und Empfehlungen der Internen Revision sind nicht immer „erfreulich“ für die Fachbereiche. Es kann daher schon bei Einrichtung Widerstände geben. Diese sind möglicherweise auch ein Signal, wo evtl. besondere Risiken verborgen sind.
Welche rechtlichen und politischen Rahmenbedingungen müssen erfüllt werden?	Eine Geschäftsordnung der Internen Revision (Revisionsordnung) ist zu entwerfen und von der Behördenleitung zu zeichnen.
Welche Einwirkungsmöglichkeiten auf das Ziel sind vorhanden?	Ziel ist Risikovermeidung und damit Prävention. Die Interne Revision ist für die Erreichung dieses Ziels nicht allein zuständig. Damit sie Akzeptanz findet und Wirksamkeit entfalten kann, benötigt sie Unterstützung insbesondere von anderen Querschnittsbereichen und der Leitung.
Sind zeitliche Vorgaben zu berücksichtigen?	Besteht besonderer zeitlicher Druck, die Interne Revision einzurichten (z.B. aufgrund gegebener Vorfälle), oder können die Planungen in Ruhe erfolgen und damit auch geeignetes Personal in Ruhe rekrutiert werden?
Welche personellen und finanziellen Ressourcen stehen zur Verfügung?	Sind überhaupt Planstellen für die Interne Revision vorhanden, oder müssen sie neu eingerichtet/an anderer Stelle eingespart werden? Revisoren müssen nicht sämtlich Mitarbeiter des höheren Dienstes sein, jedoch ist zumindest das Ausbringen einer Stelle hD als IR-Leitung zu empfehlen, um gegenüber anderen (den geprüften) Bereichen „auf Augenhöhe“ agieren zu können.

2.4 Welches Personal ist geeignet?

Zur Qualifikation von Revisoren im öffentlichen Sektor gibt es keine verbindlichen Anforderungsprofile. Anders als in der Privatwirtschaft ist eine konkrete berufliche Tätigkeitsbeschreibung des Revisors in Behörden nicht vorhanden. Sicher ist (auch wenn der Autor zufällig Kriminalbeamter ist), dass man hierfür keine ausgebildeten Polizisten benötigt. Denn die Interne Revision ist, auch wenn sie von manchen so gesehen werden mag, eben nicht die behördeninterne „Staatsanwaltschaft".

Im privaten Sektor ist verstärkt zu beobachten, dass zielgerichtet Revisoren mit bestimmten Abschlüssen oder Zertifikaten[12] rekrutiert werden und eine Tätigkeit in der Revision eines Unternehmens aufgrund der querschnittlichen Einsichten und Erfahrungen auch als Karrierebau-

[12] z. B. Certified Internal Auditor (CIA).

ANZEIGE

Lücken im Internen Kontrollsystem (IKS) erfolgreich verhindern!

Auftragsvergaben an externe Dienstleister für über € 100.000 p.a. ohne Vier-Augen-Prinzip – Auszahlungen an Dritte oder sich selbst ohne Gegenleistung – Überhöhte Beschaffungspreise durch Ausschreibungsmanipulation

TASCO REVISION BERATUNG
www.tasco-revision.de

„In unserer täglichen Arbeit begegnen uns häufig Lücken im Internen Kontrollsystem, die dann zu finanziellen Schäden, aber auch zu großen Imageschäden führen", erläutert Jürgen Menzel, Geschäftsführer der TASCO Revision und Beratung GmbH. „Oft werden Kontrollen an der falschen Stelle eingesetzt. Oder man vertraut dem Mitarbeiter oder Kollegen. Ein Internes Kontrollsystem muss wie selbstverständlich in allen Hierarchieebenen installiert sein – und es muss durch eine unabhängige Instanz wie die TASCO in regelmäßigen Abständen auf seine Funktionsfähigkeit und Aktualität geprüft werden. Dabei ist die TASCO als „third line of defense" gemäß IDW Standard 340 Teil des Risikofrüherkennungssystems", so Menzel weiter. „Es hat sich durch die aktuellen Entwicklungen bei der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt oder beim Skandal bei der AWO Frankfurt – Wiesbaden wieder gezeigt, dass auch und gerade in den höchsten Ebenen Kontrollmechanismen installiert sein müssen", ergänzt Menzel Aus langjähriger Erfahrung der TASCO gibt es einige wesentliche Maßnahmen, die – individuell auf die Gegebenheiten der jeweiligen Behörde angepasst – die Räume für (unentdeckte) Fehler und auch Manipulationen eng machen. Werden sie konsequent genutzt, können die Prozesse sicher und verlässlich ablaufen.

Aufbau eines Internen Kontrollsystems:

1. **Prinzip der Funktionstrennung:** Eine Person soll grundsätzlich nie alle Phasen eines Geschäftsvorfalls allein durchführen und kontrollieren können, ohne dass eine andere Person eingreift (z.B. prüft, freigibt).
2. **Das Vier-Augen-Prinzip:** Es soll kein wesentlicher Vorgang ohne (Gegen-) Kontrolle bleiben z.B. durch eingerichtete Betragsgrenzen, ab denen eine Prüfung, Unterschrift oder Genehmigung zwingend vorgeschrieben ist.
3. **Sicherungsmaßnahmen in der IT:** Daten und Informationen müssen gesichert und getrennt werden z.B. durch Zugriffsberechtigungen und -beschränkungen.
4. **Prinzip der Transparenz:** Es werden Sollvorgaben oder Anweisungen schriftlich festgelegt. Sie dürfen kurz sein und sollten mindestens die wesentlichen Punkte regeln (z.B. alle Geldflüsse nach/von außen).
5. **Sicherungsmaßnahmen durch Kontrollen:** Systematische und unangekündigte Kontrollen sollen das Auftreten von Fehlern vermindern und aufgetretene Fehler aufdecken.
6. **Prüfung auf Funktionalität und Aktualität der Kontrollmechanismen:** Eine regelmäßige Überprüfung durch eine unabhängige Instanz wie die TASCO stellt sicher, dass die vorhandenen Kontrollmechanismen noch alle Prozesse und Risiken abdecken. Die TASCO unterstützt auch bei der Formulierung der Sollvorgaben oder Anweisungen.

Unsere Erfahrung zeigt:

Ein professionell aufgebautes Internes Kontrollsystem

- schützt langfristig vor Schäden
- verbessert die Arbeitsprozesse
- sichert die Erfüllung der Vorgaben
- schafft Spielräume.

stein durchaus gewünscht ist. In der öffentlichen Verwaltung zumindest in Deutschland ist weder das eine noch das andere der Fall. Zwar bietet das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) auch den Erwerb eines Zertifikats für Revisoren im öffentlichen Sektor an[13]. Dieses ist jedoch für einen behördeninternen Berufseinstieg bei der Revision kaum von Bedeutung.

Der Internen Revision in Behörden einen solchen Stellenwert zuzusprechen, dass man sie als „Karrieresprungbrett“ (wie in Stellenausschreibungen der Privatwirtschaft nachzulesen) bezeichnen könnte, wäre wohl auch unangebracht. Im Gegenteil: In Behörden, in denen die Interne Revision noch keine lange Tradition hat und/oder der präventiv-beratende Ansatz nicht etabliert ist, dürften solche Stellen sogar mit einem negativen Ruf in Verbindung gebracht werden. Das wird womöglich bei einer internen Ausschreibung eher zu einem Mangel denn zu einer Schwemme an Bewerbungen führen. Umso genauer sollte man dennoch bei der Personalauswahl „hinsehen“, wer sich bewirbt, aus welchen Gründen er das tut und welche Eigenschaften er mitbringt. Die in den internationalen Standards des DIIR e.V. (2017, S. 14) und in den Empfehlungen des BMI (2007, S. 5) aufgelisteten Eigenschaften, wie

- Vertraulichkeit
- Kompetenz
- Integrität
- Objektivität, Unvoreingenommenheit, Unparteilichkeit
- Verschwiegenheit

sind sicherlich hilfreich, aber kaum mehr als Allgemeinplätze, aus denen sich nicht einfach eine Checkliste für ein Personalauswahlverfahren erarbeiten lässt.

Wichtige Merkmale sind aus Sicht des Autors, dass der Revisor einer Behörde

- Berufserfahrung und Organisationskenntnisse haben sollte,
- in zentralen Aufgabenbereichen der Behörde auch selbst schon einmal tätig gewesen ist,
- keine „Angriffsfläche“ bietet, die sich im Konfliktfall bei einer Prüfung nachteilig auf die Akzeptanz seiner Prüfergebnisse und seine Objektivität auswirken könnten.

Mitarbeitertypen[15] in Anlehnung an Heidenberger (2012)

Mitarbeitertypen – geeignet für die Interne Revision?	
„Alphatier“	Ein Mitarbeiter, der stets im Mittelpunkt stehen muss und keinen Konflikt scheut, wird bei der Internen Revision womöglich schnell einmal über das Ziel hinausschießen. Ein belehrender Kommunikationsstil kann das Revisionsimage („Beraten statt Beanstanden“) rasch gefährden.
Harmonischer Typ	Nicht jeder Konflikt mit dem geprüften Bereich muss bis ins letzte ausgetragen werden. Eskalation muss sich lohnen, also die Sache (Bedeutung der Empfehlung) wert sein. Geht es hart auf hart, wie in Anlassprüfungen/Verwaltungsermittlungen durchaus der Fall, darf der Revisor sich nicht zurückziehen oder unter Druck setzen lassen. Die Interne Revision will vordringlich beraten, kann es aber nicht immer allen recht machen.
Sachlicher Typ	Die Eigenschaft, Sachverhalte und kontroverse Problemlagen zu versachlichen und ruhig zu analysieren, ist ein Muss für die Interne Revision. Nur so wird sie ihren Auftraggeber objektiv beraten können, ohne für die eine oder andere Seite Partei zu nehmen. Der Revisor kann solchermaßen einen „Ruhepol“ in einer komplexen behördeninternen oder vielleicht auch schon externalisierten Konfliktlage darstellen. Allerdings tut sich der „Sachliche Typ“ schwer in Sachen Motivation und der bei mancher Revisionsempfehlung notwendigen Überzeugungsarbeit.
Kritischer Typ	Es gibt sie wohl in jeder Behörde, die ewig kritischen, nörgelnden und pessimistischen Mitarbeiter. Dabei sind sie selbst meistens nicht sonderlich kritikfähig. Zwar ist der kritische Blick auf Vorgänge wichtig für das Prüfgeschäft – Unter jedem Aktendeckel aber Betrug, Fehlverhalten und Vorsatz zu vermuten, ist sicherlich ebenfalls nicht der geeignete Weg.
Undisziplinierter Typ	Dieser Typ ist, so Heidenberger, der Meuterer, der Rebell. Er will sich nicht unterordnen, ist alles andere als autoritätshörig oder teamfähig. Auch Unpünktlichkeit und das Nichteinhalten von Fristen sind ein Merkmal, das auf diesen Mitarbeitertyp zutrifft. Sämtlich Eigenschaften, die zwar einen unorthodox ermittelnden Tatortkommissar auszeichnen mögen, aus Sicht des Autors für die Interne Revision aber sicher nicht benötigt werden.

[13] Certified Governmental Audit Professional (CGAP)

[14] In Anlehnung an Heidenberger (2012)

3 Rechtsgrundlagen und Standards der Revisionstätigkeit

3.1 Generelle Regelungen und Standards

Im Gegensatz zu einigen anderen Ländern[15] – gibt es in Deutschland keine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung Interner Revisionen in der gesamten öffentlichen Verwaltung[16]. Die bestehenden Regelungen haben entweder empfehlenden Charakter oder sind begrenzt auf einzelne Ressorts. In der Bundesverwaltung erging mit der Auflösung der so genannten Vorprüfstellen in Behörden im Jahr 1998 die Empfehlung, an ihrer Stelle Interne Revisionen quasi als Ersatz einzurichten. Der Lenkungsausschuss für Verwaltungsorganisation der Bundesregierung hatte im selben Jahr die Einrichtung Interner Revisionen in der Bundesverwaltung befürwortet[17]. Wie es sich oft mit solchen nicht bindenden Empfehlungen und wohl gemeinten Befürwortungen verhält – die Umsetzung läuft schleppend und benötigt ihre Zeit. Der Bundesrechnungshof musste erst noch einmal „nachlegen", indem er im Ergebnis einer Querschnittsprüfung im Jahr 2005 (BRH, 2005) feststellte, die Interne Revision besitze in den Behörden der Bundesverwaltung noch nicht den notwendigen Stellenwert. Vielfach werde sie in ihrer Funktion als Leitungsinstrument nicht verstanden. Dies sowie fehlerhafte Risikoanalysen der Behörden führten zu Mängeln bei Organisation, Arbeitsplanung und Einsatz der Internen Revisionen. In Reaktion hierauf veröffentlichte das Bundesministerium des Innern im Jahr 2007 Empfehlungen für die Interne Revision in der Bundesverwaltung. Diese haben jedoch keinen bindenden Charakter, was an einigen Stellen dieses Papiers erkennbar ist. Schon in der Einleitung zu den Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung (BMI, 2007) heißt es:
„Die Entscheidung und Verantwortung, ob und inwieweit in den jeweiligen Ressorts eine Interne Revision erforderlich ist (...), bleibt den einzelnen Ressorts vorbehalten".

Steht die Bundesverwaltung mit ihren Revisionsstandards auf „Augenhöhe" mit Unternehmen? Dieterle (2009) hat einen Vergleich der Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung mit den DIIR/IAA-Standards erarbeitet und veröffentlicht. Er kommt zu dem Schluss, dass es ein richtiger Schritt war, Empfehlungen für Interne Revisionen auszusprechen. Er weist andererseits aber auch völlig zu Recht darauf hin, dass man auf dem richtigen Weg vor dem Ziel stehen geblieben ist, da es konsequent gewesen wäre, die Empfehlungen den heutigen Standards für die Interne Revision entsprechen zu lassen (was nicht der Fall war) und insbesondere die Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision nicht in das Belieben der einzelnen Behördenleitung zu stellen. In Teilen angelehnt an die Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung haben einige Bundesländer in jüngerer Zeit entsprechende Vorschriften verabschiedet. Beispielhaft genannt seien hier die

- Empfehlungen für Interne Revision in der Hessischen Verwaltung (2016)[18]
- Verwaltungsvorschrift des Sächsischen Staatsministeriums des Innern für die Innenrevisionen seines Geschäftsbereichs (2018).

Und schließlich stößt man erfreulicherweise bei der Suche nach Fundstellen in den Anti-Korruptionsregelungen von Bund und Ländern hinsichtlich der Internen Revision inzwischen auf zahlreiche Treffer. Die Interne Revision ist nämlich im überwiegenden Großteil der Landesregelungen als ein Instrument genannt zur Vermeidung von Korruption. Für den Freistaat Sachsen kommt ihr in der VV Anti-Korruption (2015) sogar die entscheidende Bedeutung zu. Auch die thüringische Anti-Korruptionsrichtlinie (2019) sei hier noch beispielhaft erwähnt. Dort ist nämlich unter Ziff. 7 bestimmt, dass „in allen öffentlichen Stellen im Geltungsbereich dieser Richtlinie" Innenrevisio-

15 Z.B. USA (Texas), Litauen, Georgien, Kanada, Lettland, Bulgarien
16 Abweichend: Freie und Hansestadt Bremen, vgl. ***Abschnitt 2.1.***
17 Vgl. BRH (2005, S. 107)
18 Nebst einem Muster für eine behördenspezifische Dienstanweisung der Internen Revision und Mustergliederung eines Prüfungsberichtes

nen einzurichten sind. Zwar belässt man es im Folgesatz bei der Ressorthoheit, indem den Ministerien die Möglichkeit eingeräumt bleibt, die Aufgaben mit einer Innenrevision für ihren gesamten Geschäftsbereich wahrzunehmen. An der Verbindlichkeit der Einrichtung einer Internen Revision in jedem Ressort ändert das aber nichts. Man kann hier somit von einen Erst-Recht-Schluss sprechen. Wenn schon die Anti-Korruptionsregelungen Interne Revisionen prominent erwähnen, dann muss es solche erst recht auch geben. Aus Empfehlungen wird auf diese Weise Verbindlichkeit erzeugt, was mit Blick auf die Entwicklung der letzten Jahre sehr positiv zu werden ist.

3.2 Behördeninterne Regelungen zum Einsatz der Internen Revision

Eigentliche „Gesetzesgrundlage“ der Internen Revision ist eine Geschäftsordnung oder Revisionsordnung, die ihre behördeninterne Arbeit regelt. Die Verabschiedung einer solchen ist unbedingt vorzusehen. Es gibt hierfür verschiedene Bezeichnungen, fortan soll der Begriff Geschäftsordnung verwendet werden. Die Geschäftsordnung muss regeln, was die Interne Revision für Aufgaben hat, welche Befugnisse sie ihm Rahmen ihrer Prüftätigkeit hat und wo eventuell ihre Grenzen sind. Wenn Sie in Ihrer Behörde eine Interne Revision einrichten und es daher einer Geschäftsordnung bedarf, brauchen Sie die wesentlichen Elemente nicht neu zu „erfinden“. Es gibt dafür einige veröffentlichte Beispiele. So hat etwa das Bundesministerium des Innern (2008) im Rahmen seiner Handreichungen zu den Empfehlungen für Interne Revision in Bundesverwaltung den Bundesbehörden eine Muster-Geschäftsordnung an die Hand gegeben. Ähnlich lautend hat Hessen (2016) für die Landesverwaltung ein Muster einer Geschäftsordnung formuliert. Beide Muster bilden die durch die jeweiligen Empfehlungen, aber auch durch internationale Revisionsstandards fixierten Vorgaben ab. In der Übersicht auf Seite 22 werden wesentliche Elemente einer Geschäftsordnung der Internen Revision aufgelistet. Daneben finden Sie jeweils eine kurze Erläuterung.

Inhalte einer Geschäftsordnung der Internen Revision

Inhalte einer Geschäftsordnung der Internen Revision (Revisionsordnung)	
Organisation und Stellung der Internen Revision	Die organisatorische Anbindung (leitungsnah) und die Unabhängigkeit von Fachaufgaben sollten herausgestellt werden.
Ziele der Revisionstätigkeit	– Umsetzung der Zielvorgaben der Behördenleitung – Einhaltung von Rechts- / Verwaltungsvorschriften – Wirtschaftliches Handeln – Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems (IKS) – Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht – Verifizierung/Verdichtung von Hinweisen
Aufgaben	Hier sind die Aufgaben der Internen Revision zu nennen: – Planprüfungen – Anlassprüfungen/Verwaltungsermittlungen – Korruptionsprävention – Fachaufsicht im nachgelagerten Geschäftsbereich – Selbstvornahme von Prüfungen im nachgelagerten Geschäftsbereich
Rechte und Pflichten der Internen Revision	Uneingeschränktes Einsichtsrecht in elektronische und papiermäßige Akten und Verzeichnisse mit Ausnahmen:
Durchführung von Prüfungen	– Personalakten – Beihilfeakten – Risikoorientierte Prüfungsplanung – Prüfungsauftrag – Prüfungsvorbereitung – Prüfungsankündigung – Prüfungshandlungen – Prüfungsabschluss und Berichterstattung
Umsetzung der Empfehlungen und Nachschau	Deutlich machen, dass eine Revisionsprüfung nicht mit der Vorlage des Prüfberichts an die Behördenleitung beendet ist. Die Interne Revision ist auch für eine Begleitung der Umsetzung ihrer Empfehlungen zuständig.
Jahresbericht	Pflicht zur Vorlage eines Jahresberichts an die Behördenleitung
Qualitätssicherung	Pflicht, die Revisionsqualität durch geeignete Maßnahmen ständig zu sichern und damit auf einem hohen Niveau zu halten
Inkrafttreten und Bekanntmachung	Angaben zum Inkrafttreten der Revisionsordnung (nach Zeichnung durch die Behördenleitung) sorgen für Verbindlichkeit. Das Dokument sollte via Hausmitteilung allen Beschäftigten bekannt gemacht werden und im Behördenintranet frei abrufbar sein.

Neben dem bereits oben genannten Mustern für Hessen und den Bund sind andere Beispiele für Geschäftsordnungen Interner Revisionen veröffentlicht. Siehe beispielhaft:

- Hochschule Ruhr West (2018)
- Institute of Internal Auditors (2019)
- Universität Kassel (2020).

4 Aufgaben der Internen Revision

4.1 Grundsatz der Unabhängigkeit von Fachaufgaben

Ein wichtiges Merkmal der Aufgabenbeschreibung Interner Revisionen ist die Unabhängigkeit, die sie außerhalb von Fachaufgaben der Linienorganisation stellt (vgl. auch ***Abschnitt 2.3***). Diese ist in den Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung wie auch in anderen nationalen und internationalen Revisionsstandards verankert, was gute Gründe hat. Zum einen ist die Interne Revision für die Kontrolle aller Fachaufgaben einer Institution zuständig, und zwar ohne Ausnahme. Ist sie also selbst jenseits ihrer Revisionsaufgaben mit Fachaufgaben betraut, wären letztere automatisch dem prüfenden Zugriff der Internen Revision entzogen, da sie sich ja nicht selbst prüfen kann, jedenfalls nicht objektiv.

Zwar kommt es in der behördlichen Praxis vor, dass Interne Revisionen weitere Aufgaben übernehmen bzw. bereits bestehende Organisationseinheiten die Aufgabe Interne Revision hinzubekommen. So sind manchmal der behördliche Datenschutz, die Compliance, das Justiziariat, die (IT-) Sicherheit oder auch das Beschwerdemanagement gemeinsam mit der Internen Revision in einer Organisationseinheit vertreten. Auch hinsichtlich der Korruptionsprävention (siehe noch ***Abschnitt 4.3.***) wird gelegentlich darüber diskutiert, ob dies nicht eigentlich auch eine Fachaufgabe und damit revisionsfremd ist. Man kann das so zuordnen und sicherlich Schnittmengen bilden, wenn die Fachaufgabe der Revisionstätigkeit recht nahe steht. Letztlich entstehen aber mit jeder der Internen Revision zugewiesenen ergänzenden Aufgabe weitere so genannte „prüffreie Räume“. Dessen sollte man sich bewußt sein und auch an die Behördenleitung so kommunizieren.

Gerhards (2012) warnt etwa davor, dass die Interne Revision aufgrund ihrer „Eignung“ noch Sonderaufgaben wie Rationalisierungsuntersuchungen, Rentabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsanalysen übernimmt. Dies sind, auch bei Übertragung dieser Begriffe auf die Verwaltung (nämlich: Organisations- und Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen), Fachaufgaben, die das Unabhängigkeitspostulat aushöhlen. Dieser Auffassung ist nur beizupflichten, denn sobald die Interne Revision eine Fachaufgabe übernimmt, kann diese nicht mehr unabhängig geprüft werden.

Hinzu kommt noch eine rein praktische und personalwirtschaftliche Erwägung: Ist die Interne Revision zu sehr in Fachaufgaben eingebunden, schmälert dies zwangsläufig die Ressourcen, die sie für die Durchführung von Prüfungen zur Verfügung hat. Manchmal ist die Abgrenzung jedoch schwierig, wo Revisionstätigkeit endet und Fachaufgabe anfängt. Als grobe Richtschnur kann gelten, dass

- das Aufstellen von Prüfempfehlungen bezogen auf ein Fachthema Sache der Revision, die tatsächliche Umsetzung dann aber wieder Fachaufgabe des geprüften Bereichs ist
- bei Sonderprüfungen (Verwaltungsermittlungen) die Grenze der Revisionszuständigkeit dort erreicht ist, wo im Ergebnis der Prüfung rechtliche Schritte (z. B. Regress- oder Rückforderungen, Disziplinarermittlungen) einzuleiten sind.

Die folgende Übersicht zu „Do‘s und Dont’s“ der Internen Revision kann als eine Richtschnur für die Abgrenzung genutzt werden.

Do‘s und Dont‘s der Internen Revision

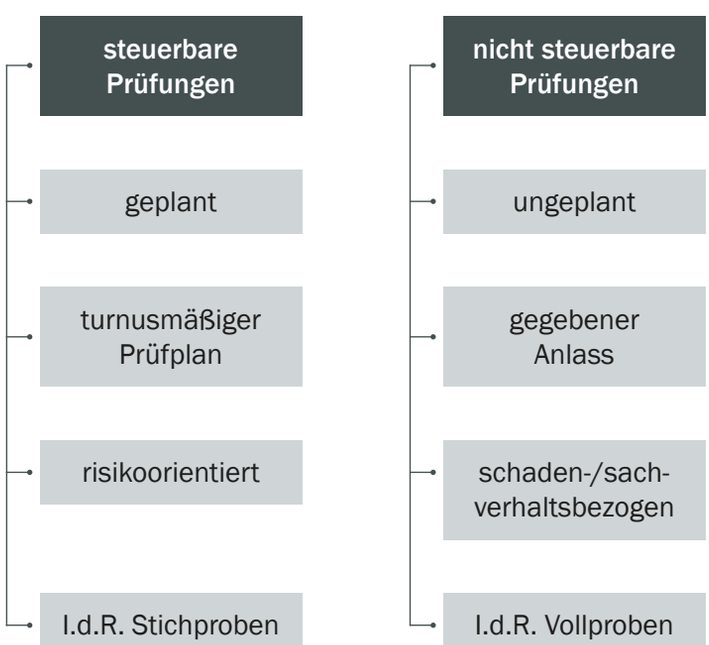
Do’s und Dont’s der Internen Revision	
Das überprüft die Interne Revision	**... das sollte sie NICHT übernehmen**
Umsetzung der Zielvorgaben der Behördenleitung	Linienaufgaben
Einhaltung von Rechts- / Verwaltungsvorschriften	Dienst- und Fachaufsicht
Wirtschaftliches Handeln	Rückforderungen / Regress
Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems (IKS)	Herstellung interner Kontrollsysteme
Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht	Disziplinar- und/oder polizeiliche Ermittlungen
	Erfolgskontrollen
	Sonstige Aufgaben, die „übrig“ sind...

4.2 Prüfaufgaben (Prüfarten)

Was sind nun aber die konkreten Aufgaben einer Internen Revision? Man könnte eine sehr knappe Antwort liefern und sagen: „Durchführung von Revisionsprüfungen“. Schlicht nur „Revisionsprüfungen“ als Aufgabenbeschreibung, etwa in einem Geschäftsverteilungsplan der Behörde oder in der Geschäftsordnung der Internen Revision (vgl. ***Abschnitt 3.2.***) zu fixieren, wäre aber etwas kurz gegriffen. Denn es gibt unterschiedliche, von der Initiierung wie auch von der Zielrichtung her sehr verschiedene Arten von Prüfungen, hinsichtlich derer man schon an dieser Stelle auch nach außen hin differenzieren sollte. Wesentlich zu unterscheiden sind die Planprüfungen (gemäß aufgestelltem Prüfplan), die Prüfungen aus gegebenem Anlass (Sonderprüfungen) sowie Regel- oder begleitende Prüfungen. Zu diesen Kernaufgaben kommen oftmals (korruptions-)präventive Aufgaben – deren klassische bzw. automatische Revisionszugehörigkeit allerdings zu diskutieren ist – sowie ggfs. die Fachaufsicht über Interne Revisionen in nachgeordneten Behörden hinzu.

Wesentliches Unterscheidungsmerkmal der verschiedenen Prüfarten ist der Einfluss, den die Interne Revision hinsichtlich der Prüfinitiierung hat. Man spricht auch von den steuerbaren und den nicht steuerbaren Prüfungen.

Prüfarten



4.2.1 Geplante (steuerbare) Prüfungen

Im Abschnitt 1.3. wurde der risikoorientierte Revisionsansatz beschrieben. Die Interne Revision prüft präventiv, also um „vor den Schaden“ zu kommen. Sie tut das, indem sie dort ansetzt, wo sie davon ausgeht, dass ein Schadenseintritt große Ausmaße annehmen kann und wahrscheinlich, d.h. konkret denkbar und plausibel naheliegend ist. Die Interne Revision kann hier weitgehend selbst die Prüfthemen bestimmen, weshalb man bei Planprüfungen auch von den „steuerbaren Prüfungen“ spricht. Die Themen (Prüfobjekte) werden in einem Prüfplan für eine zukünftige Periode (jährlich/überjährig) festgelegt.

Wie man bei der Ermittlung von Themen für Planprüfungen risikoorientiert vorgeht, ist ausführlich im ***Kapitel 5*** (Prüfplanung) beschrieben. Den einzelnen Phasen, in die sich eine Planprüfung in der Regel unterteilt, widmet sich ***Kapitel 6***.

4.2.2 Anlassprüfungen (nicht steuerbare Prüfungen)

Die Anlass- oder Sonderprüfung durch die Interne Revision ist sicherlich die Prüfart, mit der sie am häufigsten wahrgenommen und die von nicht Fachkundigen am meisten mit ihr assoziiert wird. Es gibt einen Anlass, also etwa einen – durch einen anonymen Hinweis, eine Prüffeststellung des Rechnungshofes, sonstige Hinweise anderer Behörden – möglichen Verdacht einer korruptiven oder anderweitig kriminellen (dolosen) Handlung eines Mitarbeiters, eine von außen angegriffene Vergabe, ein fehlgegangenes Förderprojekt, eine nach außen gedrungene interne Information. In der risikoorientierten Sprache ausgedrückt: Es besteht nicht mehr nur ein abstraktes Risiko einer Fehlentwicklung, sondern ein Schaden ist bereits eingetreten. Die Interne Revision kann hier als die „Feuerwehr“ bezeichnet werden, die den Prüfauftrag erhält, sich der Sache näher anzunehmen. Solche Prüfungen dulden, im Gegensatz zu den Planprüfungen, in aller Regel keinen Aufschub und gehen daher den anderen Aufgaben vor. Um im „Feuerwehr-Bild“ zu bleiben: Wenn es brennt, muss zu allererst und sofort gelöscht, sich um die Verletzten, evtl. weitere Schäden und dann natürlich auch um die Ermittlung des Verursachers gekümmert werden. Das bei einer Planprüfung fokussierte (abstrakte) Risiko ist im Falle einer Anlassprüfung in aller Regel vom Risiko bereits zum Problem, also zum tatsächlichen Schaden geworden.

Den Auftrag zu einer Anlassprüfung sollte die Interne Revision immer unmittelbar durch die Behördenleitung erhalten. Dabei sind die Ziele je nach Vorfall durchaus unterschiedlich, sie können z. B. sein:

- Sachverhaltsverifizierung (Verwaltungsermittlung) zu einem vermeintlichen Tatvorwurf
- Finanzielle Schadensbegrenzung (Anhalten von Zahlungen)
- Reputative Schadensbegrenzung (Signal nach außen hin, dass ein Vorwurf durch die Revision objektiv aufgeklärt wird)
- Ursachen- und Schwachstellenermittlung (Wie konnte es zur Havarie kommen, und haben wir noch weitere offene „Flanken“?)

Auf die spezifischen Aspekte einer Anlassprüfung/Verwaltungsermittlung und die entsprechenden Rechtsgrundlagen wird noch im ***Abschnitt 6.6.*** ausführlich eingegangen.

Die Frage, ob eine Sonderprüfung oder jedenfalls eine solche, die in die Nähe einer Verwaltungsermittlung rückt, überhaupt Aufgabe der Internen Revision ist, wird unter Experten durchaus kontrovers diskutiert. Im Bereich der Innenbehörden/Polizei ist es mitunter üblich, neben der Internen Revision auch Sondereinheiten für die Ermittlung bei strafrechtlichen

Amtsträgerdelikten vorzuhalten[19]. Das ist allerdings nicht der Regelfall in sonstigen Behörden. Verwaltungsbehörden verfügen nicht über interne Ermittlungseinheiten mit polizeiähnlichen Befugnissen. Daher ist es dann bei Eintritt eines besonderen Anlasses (z. B. ein anonymes Hinweisschreiben, Korruptions- oder Betrugsverdacht) nahe liegend, die Prüfung der Internen Revision zu übertragen. Denn wer sonst in einer Verwaltungsbehörde hat die Prüfexpertise für solche Fälle? Auch das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR, 2012) schließt in Ziff. 3 seines Standards zur Prüfung von Anti-Fraud-Management-Systemen ausdrücklich nicht aus, dass die Interne Revision auch verdachtsbezogene Sonderuntersuchungen durchführt und insoweit nicht nur als präventive, sondern hier als aufklärende Instanz fungiert.

4.2.3 Regelprüfungen

Unter Regelprüfungen versteht man solche Prüfungen, die sich wiederkehrend solchen Themen widmen, bei denen man von einem permanent hohen Risiko ausgehen muss, dem nicht schon dadurch ausreichend präventiv entgegengewirkt wird, dass es alle fünf bis sieben Jahre (vgl. DIIR, Revisionszyklus im ***Abschnitt 2.4.***). geprüft wird. Hier ist ein kürzeres, wiederkehrendes Intervall vonnöten. Beispiele können etwa Stichproben bei Zahlungsvorgängen sein, weil z.B. festgestellt wurde, dass Massenzahlungsvorgänge (Besoldung, Beihilfe, zentrale Rechnungsbearbeitung, Reisekostenabrechnung) erfahrungsgemäß anfällig sind für finanzielle Schäden und/oder dolose Handlungen. Es kann sich aber auch um wiederkehrende Stichproben etwa in Bezug auf den Schutz sensibler behördlicher Informationen handeln. Begutachtet werden also Risiken, die stets vorhanden und nicht vollkommen minimiert werden können.

Die Regelprüfungen können im jährlichen Prüfplan erscheinen, werden aber turnusmäßig wahrgenommen. Bei dieser Prüfart muss also nicht immer analysiert und begründet werden, ob und warum ein Risiko vorliegt.

4.2.4 Begleitende Prüfungen

In der Fachliteratur ist neben den vorgestellten Prüfarten auch von so genannten „begleitenden Prüfungen“ der Internen Revision die Rede. Hierdurch kann die Interne Revision ihrem Beratungsauftrag, der zunehmend gefragt ist, nachkommen. Der Grundgedanke ist, mögliche Risiken bzw. Schäden – die man bei den klassischen Ex-Post-Prüfungen ja erst im Nachhinein feststellen würde – bereits vor ihrem Entstehen zu erkennen und somit ex ante zu vermeiden. Die frühzeitige Einbindung der Internen Revision in neue Vergabe- oder Förderprojekte oder neu aufzusetzende Prozesse kann insofern sehr sinnvoll sein.

Wie Hornung (2020) skizziert, hat sie aber auch Grenzen, die es seitens der Revisionseinheit zu kennen und zu berücksichtigen gilt. Denn mit jeder begleitenden Prüfung oder Beratung wird die Interne Revision ein Stück weit Partei in einem laufenden Vorgang und gibt damit, jedenfalls was eine spätere Begutachtung dieses Vorgangs angeht, ihre fachliche Unabhängigkeit (vgl. Abschnitt 4.1) auf. Es sollte sich also „lohnen“, sprich der durch die begleitende Prüfung zu erwartende Mehrwert für die Organisation erheblich sein. Allzu schnell kann es sonst evtl. passieren, dass die Interne Revision zur regelmäßig mitzeichnenden Stelle in bestimmten Vorgängen wird. Das mag für die Fachbereiche bequem und auch entlastend sein, wenn es um kritische Aufgaben geht. Die Interne Revision selbst kann dadurch aber rasch zum „Persilschein“-Aussteller verkommen und wird – neben der Tatsache, dass sie hierdurch dann dauerhaft die „dritte Verteidigungsline“ (vgl. ***Abschnitt 1.4***) unseres IKS-Modells in Richtung der zweiten Linie verlassen hat – vielleicht auch merken, dass sie durch die permanente Einbindung in laufende Fachpro-

[19] Etwa die Innenbehörden der Freien und Hansestädte Hamburg und Bremen, die spezielle Dezernate für interne Ermittlungen unterhalten

zesse zu ihren eigentlichen Aufgaben nicht mehr kommt. An dieser Stelle sei auch nochmals auf Gerhards (2012) hingewiesen (s. ***Abschnitt 3.1***).

4.3 Korruptionsvorsorge

In vielen Behörden ist die Korruptionsprävention der Internen Revision als Aufgabe übertragen. Dies ist kein grundsätzlich falscher Ansatz, insbesondere nicht vor dem Hintergrund des schon dargestellten neuen, nämlich – gleichlautend der Korruptionsvorsorge – präventiven Ansatzes von Interner Revision in Behörden (vgl. ***Abschnitt 1.3.***). So findet sich etwa die Einrichtung einer Internen Revision in vielen Korruptionsvorschriften von Bund und Ländern (nochmal recherchieren, wo genau) als eine der empfohlenen Maßnahmen wieder. Die somit gleichzeitige Aufwertung dieser zwei Instrumente, gepaart mit einem ganz ähnlichen Ansatz, macht ein organisatorisches Zusammengehen zur logisch begründbaren Konsequenz. Wenn organisatorisch mit diesem Argument eine entsprechende Lösung gefunden wurde, kann dem viel Positives abgewonnen werden. Beide Instrumente ziehen am selben Strang. Und bei der Frage, wer in einer Behörde die meiste Expertise in Sachen Korruptionsvorsorge mitbringt, spricht ebenfalls vieles für die Interne Revision. Sie wird, sowohl in Anlass- wie auch in Planprüfungen, zwangsläufig immer wieder mit dem Thema Korruptionsprävention in Berührung kommen. Viele Elemente moderner interner Kontrollsysteme, deren Bestand und Funktionsfähigkeit die Interne Revision in Planprüfungen beurteilt oder deren erkannte Lücken sie in Folge eines Schadensereignisses zu schließen empfiehlt, wurden ja zu einem hohen Anteil gerade zur Korruptionsvermeidung definiert und initiiert. Insofern ist die Interne Revision diejenige Organisationseinheit der Behörde, die Korruptionsprävention oftmals am besten oder sogar als einzige „kann“. Überdies profitiert die Interne Revision durchaus auch von der Korruptionsvorsorge, nämlich von den risikobezogenen Erkenntnissen, wie sie sich etwa aus Korruptionsgefährdungsanalysen ergeben, da sie einen etwas anders gelagerten und zum Teil tiefer gehenden Ansatz als die risikoorientierte Prüfplanung der Internen Revision verfolgt (s. noch ***Abschnitt 5***).

Korruptionsvorsorge ist also keine „Einbahnstraße“ im Sinne einer eher lästigen Zusatzaufgabe der Internen Revision, sondern durchaus eine „Win-win-Situation“. Die Korruptionsprävention profitiert von ihrer Ansiedlung bei der Internen Revision – die Interne Revision hat einiges davon, dies mit zu übernehmen.
Allerdings gibt es auch einige Nachteile oder zumindest kritisch zu würdigende Aspekte einer pauschalen Verortung aller Teilaspekte der Korruptionsprävention bei der Revisionseinheit. Die nachfolgenden Punkte machen deutlich, welche Problematiken in entsprechende aufgabenbezogene Überlegungen unbedingt mit einfließen sollten:

- **Interne Revision darf nicht auf Korruptionsvermeidung reduziert werden**
  Im äußeren Erscheinungsbild kann der Eindruck entstehen, die Interne Revision kümmere sich ausschließlich um die Korruptionsvorsorge. Dies greift aber viel zu kurz. Mit umfasst ist ja nicht nur die Vermeidung jeder Form doloser Handlungen (Occupational Fraud), von der korruptive Handlungen nur einen Teilbereich darstellen. Auch kommt es in vielen Revisionsprüfungen überhaupt nicht auf Straftaten oder sonstwie sanktionierbares Fehlverhalten an, sondern auf das Reduzieren finanzieller, wirtschaftlicher, organisatorischer und reputativer Risiken innerhalb von Geschäftsprozessen.

- **„Prüffreie Räume“ sind zu vermeiden**
  Korruptionsprävention ist eine Fachaufgabe, wie etwa auch das Risikomanagement, das Controlling oder der Geheimschutz. Der schon zu Anfang dieses Kapitels betonte Grundsatz, dass die Interne Revision unabhängig ist und außerhalb von Fachaufgaben steht, gilt grundsätzlich auch hier. Verabschiedet man sich von diesem Grundsatz, was vielleicht begründbar

ist, weil die o.g. positiven Aspekte in einer Abwägung überwiegen können, so muss man sich aber bewusst sein, dass man dadurch in Bezug auf die Aufgabe Korruptionsprävention einen „prüffreien Raum“ geschaffen hat.

- **Korruptionsprävention hat mehrere Beteiligte**
  Wie der Autor schon in anderem Zusammenhang (vgl. Sorgatz, 2012) dargestellt hat, betreffen Aspekte der Korruptionsprävention mehrere Organisationseinheiten in einer Behörde, so etwa den Personalbereich, was Personalauswahl und Rotation anbelangt, den Fortbildungsbereich hinsichtlich Sensibilisierungsveranstaltungen oder auch den Sponsoringbeauftragten. Die Interne Revision kann nicht all diese Teilaspekte selbst übernehmen. Sie wird bezüglich der Teilaspekte der Korruptionsprävention also eine beratende Funktion gegenüber den originär zuständigen Organisationseinheiten (Personalbereich, Fortbildungsbereich) haben.

- **Der Personalbedarf erhöht sich**
  An dieser Stelle sei nochmals an den Abschnitt 2.4. angeknüpft, wo Aspekte der personellen Ausstattung der Internen Revision genannt und erläutert worden sind. Bei allem vielleicht vorhandenen Wohlwollen von Behördenleitung und Organisations-/Personalverantwortlichen hinsichtlich einer adäquaten Stellenausstattung und -besetzung der Internen Revision wird es doch in aller Regel in Behörden bei kleinen Organisationseinheiten von unter fünf Mitarbeitern bleiben. Diese sind primär für Revisionsaufgaben zuständig. Gibt man die Korruptionsprävention hinzu, sollte man bedenken, dass auch diese – wenn man sie ernst nimmt – nicht quasi „by the way“ zu erledigen ist. Es wird also mehr Personal benötigt. Oder anders gewendet: Eine Miterledigung der Korruptionsprävention durch die Interne Revision wird zwangsläufig zu Lasten ihres „Kerngeschäfts“, nämlich der Prüftätigkeit, gehen.

4.4 Fachaufsicht über Interne Revisionen in nachgelagerten Behörden

Zur Lösung der Aufgabe, wie man in einer Flächenbehörde (z.B. Polizei) oder dem Geschäftsbereich einer obersten oder oberen Behörde die Interne Revision organisiert, gibt es sehr unterschiedliche Ansätze. Dies hat das Ergebnis einer Bund-Länder-Abfrage des Autors zum Stand der Einrichtung Interner Revisionen gezeigt, die äußerst unterschiedliche Lösungen – von zentraler Wahrnehmung bis hin zu dezentralen Organisationen oder aber nur zentraler Wahrnehmung von Teilaufgaben, etwa im Rahmen des Haushaltsvollzugs – ergab.

Bei einer dezentralen organisatorischen Lösung stellt sich für die Interne Revision der vorgesetzten Behörde auch das Thema Fachaufsicht als zusätzliche Aufgabe. Dies ist hier deshalb anzusprechen, weil die Fachaufsicht in ihrer Ausübung etwas von klassischen Instrumenten sonstiger Fachaufsicht abweicht.

Wenn etwa Jock (2011, S. 72) als klassische Maßnahmen der Fachaufsicht u.a.
- Verwaltungsvorschriften
- Weisungen
- Aufforderung zur Vorlage von Akten und Geschäftsprüfungen
- Anzeigen-, Genehmigungs- und Zustimmungsvorbehalte
- Berichtspflichten

nennt, so ist in Bezug auf die Interne Revision zu beachten, dass die vorgesetzte Interne Revision zwar Fachaufsicht über die nachgeordnete ausübt, letztere aber gleichzeitig Führungsinstrument der dortigen Behördenleitung ist. Sie erlangt also möglicherweise Prüferkenntnisse, die erst einmal intern (ausdrücklich ohne die vorgesetzte Dienststelle, also auch ohne die vorgesetzte Interne Revision) gelöst werden müssen und sollten. Dies muss bei der Wahl fachauf-

sichtlicher Maßnahmen berücksichtigt werden. Nicht alle klassischen Instrumente oder jedenfalls nicht diejenigen einer sehr engen Ausübung sind angebracht. Die Übersicht skizziert einige Maßnahmen, die sich in diesem Bereich eignen, dabei aber gleichzeitig die Sonderstellung der zu beaufsichtigenden Internen Revision in ihrer Behörde berücksichtigen.

Mögliche Maßnahmen der Fachaufsicht im Revisionsbereich

Maßnahmen der Fachaufsicht bei dezentraler Wahrnehmung der Revisionsaufgaben	
Regelmäßige Besprechungen	Der Schwerpunkt liegt auf einem Erfahrungsaustausch über Methoden der Internen Revision, neue Entwicklungen und wiederkehrende Prüfthemen.
Berichte	Nicht jeder Prüfbericht sollte von der Fachaufsicht eingefordert werden. Jahresbericht und Prüfplanung (in der die nachgelagerte Interne Revision grds. frei ist) sollten das Durchgeführte und Geplante kurz skizzieren.
Informeller Austausch	Über die regelmäßigen (formellen) Besprechungen hinaus sollte ein gut funktionierender informeller Austausch aufgebaut werden. Angesichts in der Regel kleiner Organisationseinheiten mit wenig fachlichen Austauschmöglichkeiten in der eigenen Behörde „lebt“ das Prüfgeschäft vom Austausch von Hintergrundinformationen.
Leitungsgespräche in nachgeordneten Behörden	Zur Verbesserung des „Standings“, der Akzeptanz und der Nutzung als Führungsinstrument ist es hilfreich, wenn die übergeordnete Interne Revision auch Informationsgespräche bei den nachgeordneten Behördenleitungen sucht.
Setzten von Vorgaben, soweit notwendig	Das Instrument der Weisung wird bei der Ausübung der Fachaufsicht im Revisionsbereich eher selten angewandt. Eher kommt die erlassweise Aufforderung in Betracht, bestimmte Themen in Prüfplanungen aufzunehmen, wenn diese als besonders wichtig erachtet werden. Gebräuchlich ist auch der Selbsteintritt der aufsichtsführenden Internen Revision, wenn z.B. die nachgelagerte aus Fürsorge- oder Objektivitätsgründen nicht beauftragt werden sollte (z.B. wenn der eigene Behördenleiter in einen Prüfanlass involviert ist).

5 Prüfplanung

Im ***Kapitel 4*** wurden die verschiedenen behördlichen Revisionsaufgaben und Prüfarten vorgestellt. Eine davon ist die so genannte Planprüfung. Geplante Prüfungen sind solche, für die kein besonderer Anlass (also Schadenseintritt) gegeben ist. Spricht man bei Anlassprüfungen von den nicht-steuerbaren Prüfungen, weil sie gewissermaßen „von außen auf die Interne Revision“ zukommen, so sind Planprüfungen im Gegensatz dazu der Bereich, den die Interne Revision thematisch wie auch zeitlich weitgehend selbst gestalten kann. Hierfür sollte sie ein in der Geschäftsordnung der Internen Revision (vgl. ***Abschnitt 3.2.***) verankertes Initiativrecht haben.

5.1 Warum risikoorientierte Planung?

Die selbständige, präventiv ausgerichtete Planung von Prüfthemen ist so zu sagen die „Kür“ der Revisionstätigkeit, im Gegensatz zu den ansonsten vielfältigen „fremdbestimmten“ Pflichtaufgaben. Ein der Internen Revision in ihrer Geschäftsordnung zugestandenes Initiativrecht für das Initiieren von Prüfungen bringt aber gleichzeitig auch die Verantwortung und Pflicht mit sich

- mit dem Initiativrecht sorgsam umzugehen, also nicht willkürlich Prüfthemen zu benennen und inquisitorisch vorzugehen
- das vorhandene Prüfpotential auch wirtschaftlich einzusetzen, also Prüfungen tatsächlich an Stellen anzusetzen, wo sie gerechtfertigt sind.

Es ist diese Rechtfertigung der eigenen Prüfplanung, die einen risikoorientierten Ansatz erfordert, nicht etwa vermeintlicher Ideenmangel der Revisoren in Bezug auf Prüfthemen. Es wird wohl keine Behörde existieren, in der nicht immer wieder Gerüchte über Missstände, Fehlentwicklungen (vielleicht auch Fehlverhalten) oder Geldverschwendung in Umlauf sind, so dass es einem einigermaßen vernetzten Revisionsmitarbeiter nicht schwer fallen sollte, hieraus Prüfthemen zu benennen. Vermutlich wäre es ein Teil der Gerüchte auch einmal Wert, dass man ihnen nachginge. Die Frage bleibt aber: Sind damit die richtigen, die wirklich risikorelevanten Themen abgedeckt, oder greift man hiermit nicht doch prüferisch recht wahllos zu? Sollte es das eine oder andere fachliche „Faible“ eines Revisors („In diesem Bereich kenne ich mich aus...“) sein, das zum Ansetzen einer

Prüfung führt? Seriöser Weise wird die Interne Revision sagen müssen: „Wir dürfen uns bei unserer Planung nicht ausschließlich von Gerüchten oder fachlichen Vorlieben leiten lassen, sondern müssen risikoorientiert vorgehen – das sind wir unserem Initiativrecht, unserem guten Ruf und unserer Signal- und Beratungspflicht gegenüber der Behördenleitung schuldig.“ Die internationalen Standards für Interne Revision (DIIR, 2017) sprechen diesbezüglich von einem „systematischen und zielgerichteten Ansatz“, den die Interne Revision verfolgen soll.

Warum risikoorientierte Prüfplanung?

Warum risikoorientierte Prüfplanung?
Steuerbare Prüfungen
Zielgerichtete Wahrnehmung des Initiativrechts für Prüfthemen
Wirtschaftlicher Einsatz der Personalressourcen
Belegen (oder Widerlegen) bisheriger Vermutungen/Annahmen über Risikobereiche
Plausibilisierung des Prüfplans gegenüber der Behördenleitung
Einzelne Behörde kennt kein finanzielles „Ruinrisiko“, dennoch kann fehlerhaftes Handeln erhebliche wirtschaftliche und ideelle Folgen haben

5.2 Risikobestimmung und Analysemodelle

5.2.1 Eckpunkte und Modelle für die risikoorientierte Prüfplanung in Behörden

Beim Stichwort „Risiko“ denkt man zunächst an Geld, also an Haushaltsmittel einer Behörde. Aber nicht nur das finanzielle Risiko zählt! Im Gegensatz zur Privatwirtschaft rangiert es im öffentlichen Bereich vielleicht sogar etwas nachrangiger. Eine Studie der Universität Halle-Wittenberg (2010) hat deutlich gemacht, wie häufig Korruptionsfälle oder sonstige aufdeckte Missstände in der Verwaltung politische Folgen haben und somit gefürchtet werden. Ein Blick auf medial bekannt gewordene Vorfälle jüngerer Zeit belegt wohl deutlich, dass sich daran seither nichts geändert hat. Im Gegenteil – das so genannte Reputationsrisiko spielt heute eine vermutlich mindestens ebenso wichtige Rolle wie das finanzielle Risiko. Man denke aber etwa auch an die Folgen vermeintlich fragwürdiger Ermittlungstätigkeit von Sicherheitsbehörden, wie sie im Jahr 2012 unter dem Stichwort Nationalsozialistischer Untergrund (NSU) oder im Nachgang zum Terroranschlage auf dem Berliner Breitscheidplatz (2016) in parlamentarischen Untersuchungsausschüssen und in den Medien aufgearbeitet wurden. Auch hier sind Schäden eingetreten, deren Ausmaß man nicht konkret und nicht ausschließlich mit finanziellen Maßstäben definieren kann und darf.

Es geht also auch oder gerade in Behörden nicht nur um unmittelbar-finanzielle Risiken. Ernst & Young (2010) sprechen in einer Veröffentlichung von fünf Risikokategorien für die Revisionstätigkeit in Unternehmen: strategische, finanzielle, operationelle, Compliance- und Reputationsrisiken. So weit muss man bei einer ersten Risikoanalyse in einer Behörde sicherlich nicht gehen. Aber selbst bei der Revisionseinführung in kleinen Schritten sollte klar sein: Der Blickwinkel von Risikoanalysen/risikoorientierten Prüfplanungen muss wesentlich weiter sein, als rein auf die ausgabenwirksamen Maßnahmen fokussiert. Wie kommt nun die Interne Revision zu ihren Prüfthemen, die die vorgenannten Risiken über das Finanzielle hinausgehend widerspiegeln? Es gibt unterschiedliche Modelle, nach denen man vorgehen kann. Das Bundesministerium des Innern (2008) hat mit seinen Handreichungen zu den Empfehlungen für die Interne Revision in der Bundesverwaltung eine Richtschnur zu diesem Thema erstellt. Dargestellt werden Eckpunk-

te, die der Bundesrechnungshof von risikoorientierter Prüfplanung Interner Revisionen in Bundesbehörden erwartet, sowie drei Modelle, die aus der geübten Praxis in Behörden entwickelt wurden und als Vorgehensmuster dienen können.

Mindeststandards des BRH für die risikoorientierte Prüfplanung

Risikoorientierte Prüfplanung Interner Revisionen in der Bundesverwaltung – Das sind die Mindeststandards aus Sicht des Bundesrechnungshofs
Es handelt sich um ein standardisiertes und transparentes Verfahren.
Die Interne Revision bewertet die Risiken selbst, greift aber möglichst auf schon in der Behörde vorhandene Risiko-Kennzahlen (Daten) zurück.
Der Prüfplan (Arbeitsplanung) wird unter Berücksichtigung der Risikobetrachtung erstellt.
Die Interne Revision wird in Zusammenhang mit der Risikobetrachtung nicht mit Aufgaben belastet, die originär anderen Organisationseinheiten obliegen.
Grundsätzlich vorzusehende Verfahrensschritte sind **- Definition der Prüffelder (nach Organisationseinheiten, Aufgaben, Prozessen oder Aktenplan)** **- Festlegung der Risikokriterien als Messgrößen für die potentielle Schadenshöhe in Verbindung mit der Schadenseintrittswahrscheinlichkeit** **- Festlegung der Bewertungsskalen** **- Risikobewertung der Prüffelder** **- Erstellung einer am Grad ihrer Risiken orientierten Rangliste der Prüffelder** **- Formulierung von Prüfungsthemen** **- Auswahl der Prüfungsthemen.**

Gemeinsames Ziel risikoorientierter Prüfplanung nicht nur anhand der Modelle in Bundesbehörden, sondern generell, ist die Bildung einer Rangfolge, also eine Priorisierung von zukünftig zu fokussierenden Themen, Aufgaben oder Geschäftsprozessen. Dies geschieht, indem man versucht, mögliche negative Auswirkungen (Tragweite) des Verwaltungshandelns und die Konkretheit der Gefahr (Eintrittswahrscheinlichkeit) anhand verschiedener Kriterien zu beschreiben, einzuschätzen und somit mit anderen Aufgaben vergleichbar zu machen. Unterschiedlich ist jedoch die Herangehensweise, um zu diesem Ziel zu kommen. Vorgeschlagen wird in der o.g.

- Handreichung die Analyse auf Basis
- der Aufgaben einer Behörde
- der Organisationseinheiten (des Organigramms) einer Behörde
- möglicher Prüfthemen in einer Behörde.

Jedes Modell hat seine Vor- und Nachteile. So wird bei einer Behörde mit einem sehr umfangreichen Zuständigkeitsportfolio (z. B. ein Ministerium mit einem großen Geschäftsbereich oder eine zentrale Verwaltungsbehörde mit vielen ihr übertragenen Serviceaufgaben) möglicherweise bereits eine Listung der Aufgaben insgesamt äußerst umfangreich sein. Die Interne Revision, will sie jede Aufgabe anhand verschiedener Risikokriterien einer umfassenden Einschätzung zuführen, kann damit vor ein unüberwindbares Zeitproblem gestellt sein. Sie wird vielleicht vor lauter analysieren nicht zum Prüfen kommen. Nimmt man andererseits nur die Organisationseinheiten (also Referate, Dezernate) einer Behörde als Ausgangsbasis der Analyse, so wird man zwar rasch eine Risikokarte entwickeln, aus der sich „Red Flags“ ablesen lassen. Jedoch sollte man sich bei diesem Vorgehensmodell bewusst sein, dass die Interne Revision nicht eine Organisationseinheit insgesamt prüft, sondern aus deren Aufgabenportfolio ein Thema auswählen muss, was wiederum nicht nach dem Zufallsprinzip erfolgen sollte. Eine Reihung möglicher Prüfthemen (drittes Modell) setzt wiederum voraus, dass die Interne Revision ihre Behörde sehr genau kennen muss, wenn sie nicht Gefahr laufen will, dass schon die Sammlung von potentiellen Prüfthemen als Basis ihrer Analyse unvollständig ist.

Der Autor hat zur praxisnahen Veranschaulichung einer möglichen Vorgehensweise zwei Beispiele entwickelt, die eine Mischung aus dem oben genannten aufgabenbezogenen und dem organisationsbezogenen Modell darstellen. Sie werden in den beiden folgenden Abschnitten vorgestellt. Das erste Modell betrachtet eine zentrale Beschaffungsdienststelle, das zweite eine Behörde, die für die Durchführung von Förderprogrammen zuständig ist.

5.2.2 Analysebeispiel: Beschaffungsdienststelle

Unsere zentrale (fiktive) Beschaffungsdienststelle, für die hier eine risikoorientierte Betrachtung durchgeführt werden soll, besteht aus drei Abteilungen mit jeweils vier Referaten, denen je eine konkrete Beschaffungssparte zugewiesen ist. Das Organigramm sieht wie abgebildet aus:

Fiktives Organigramm einer Beschaffungsbehörde

Zentrale Beschaffungsdienststelle		
Präsident		
Abteilung 1	Abteilung 2	Abteilung 3
Allg. Dienstleistungen	IT-Hardware	Kraftfahrzeuge
Finanzdienstleistungen	IT-Software	Bürobedarf
Gebäudebewirtschaftung	IT-Beratungsleistungen	Laborausstattungen
Bauleistungen	Kommunikationsmittel	Elektrotechnik

Die Interne Revision beabsichtigt, eine risikoorientierte Reihung (Ranking) der 12 Referate zu erarbeiten, mit dem Ziel, gemäß dieser Reihenfolge dann ca. drei themenbezogene Prüfungen pro Jahr planmäßig vorzusehen. Das Analyseergebnis soll einen groben (nicht detaillierter als die genannten Referatsaufgaben), aber dennoch umfassenden Überblick in Form einer Risikokarte auf Basis des Organigramms ergeben.

Die Risikokarte soll mit geringem Zeitaufwand erstellt werden. Es werden deshalb Risikoindikatoren zu Hilfe genommen, die für alle Organisationseinheiten gleichermaßen herangezogen werden können und die mit Zahlenwerten beschreibbar sind. Dadurch soll eine möglichst weitgehende Objektivierbarkeit erreicht werden. Aus diesem Grund, aber auch, um eine (in der Regel zeitraubende) Beteiligung der Personalvertretung oder des Datenschutzbeauftragten zu vermeiden, wird auf mitarbeiterbezogene Daten (also eine beschäftigtenbezogene Abfrage, wie man sie etwa für Korruptions-Gefährdungsanalysen anwendet) verzichtet.

Beispielhaft werden die in der nachfolgenden Übersicht genannten Indikatoren ausgewählt. Dazu ist jeweils die Aussagekraft des Indikators beschrieben.

Risikoindikatoren Beschaffungsbehörde

Risikoindikator, bezogen auf das zurückliegende Haushaltsjahr	Risikoorientierte Aussagekraft
Volumen der vergebenen Aufträge	Höhe des finanziellen Risikos insgesamt.
Anzahl der vergebenen Aufträge	Je mehr Einzelaufträge vergeben werden, desto höher ist das Fehler- und juristische Risiko.
Umsatzvolumen	Berücksichtigt über das Volumen der vergebenen Aufträge hinaus auch die Abrufe aus mehrjährigen Rahmenverträgen, deren Volumen sich ansonsten nur in Bezug auf das Abschlussjahr niederschlagen würde.
Abstand seit der letzten Prüfung	Annahme: Je länger die letzte Prüfung (der Internen Revision oder des Rechnungshofes) zurückliegt, umso höher steigt das Fehlerrisiko und umso geringer werden von den Bearbeitern Kontrolldruck und Rechenschaftspflicht eingeschätzt.
Zahl der branchenbezogenen Korruptionsfälle	Die Kennzahl ist den jährlichen Lagebildern von Bundeskriminalamt und Landeskriminalämtern entnehmbar. Sie gibt über das branchenbezogene Korruptionsrisiko Auskunft.

Nun kommt es darauf an, die zu erhebenden Zahlen über alle Risikoindikatoren und Organisationseinheiten hinweg vergleichbar zu machen. Dies erfolgt über eine Einordnung in einer Skalierung, in unserem Beispiel von 1 bis 5.[20]

Darüber hinaus ist noch zu überlegen, ob alle Risikoindikatoren gleichmäßig für die Risikobeschreibung von Bedeutung sind. Für das vorliegende Beispiel wird entschieden, dass das Volumen der vergebenen Aufträge der wichtigste Risikoindikator ist und daher mit 40% gewichtet wird. Die übrigen Indikatoren werden nachrangig fokussiert, im Beispiel mit jeweils 15 %. Dies ist rein fiktiv, selbstverständlich können die Gewichtungen auch anders gesetzt werden. Wenn beispielsweise aufgrund besonderer Schadensfälle durch Korruption/dolose Handlungen ein besonderer Prüfschwerpunkt in der Korruptionsvorsorge gesetzt werden soll, wird man etwa das Merkmal „Zahl der branchenbezogenen Korruptionsfälle“ mit einem entsprechend höheren prozentualen Wert einstufen. Die Abbildung stellt die Gewichtung und Skalierung der Risikoindikatoren nochmals dar.

Gewichtung und Skalierung

Risikoindikator	Gewichtung in %	Skalierung 1	2	3	4	5
Volumen der vergebenen Aufträge	40	0,001	1	5	25	50
Zahl der vergebenen Aufträge	15	0	10	30	50	70
Umsatzvolumen	15	1	5	25	50	100
Abstand seit der letzten Prüfung	15	0	1	3	5	7
Zahl der Branchenbezogenen Korruptionsfälle	15	0	5	50	100	200

Im Ergebnis der Analyse ergibt sich je Risikoindikator und Organisationseinheit ein Risikowert durch Multiplikation der Gewichtung mit dem jeweiligen Skalierungswert der erhobenen Kennzahl. In Summe über alle Risikoindikatoren erhalten wir dann einen Gesamtwert für jede Organisationseinheit. Die Formel lautet somit

[Skalenwert Risikokennzahl 1 x Gewichtung Risikokennzahl 1] +
[Skalenwert Risikokennzahl 2 x Gewichtung Risikokennzahl 2] + [...] + [...] = Risikowert gesamt.

Die nachfolgenden Matrizen veranschaulichen die Berechnung, bezogen auf die fiktive Beschaffungsdienststelle, zunächst nach der ursprünglichen Reihung der Organisationseinheiten, anschließend absteigend sortiert gemäß dem errechneten Risikowert.

Risikomatrix Beschaffungsbehörde

Risikomerkmale																
Bewertungsmatrix	Volumen der vergebenen Aufträge			Zahl der vergebenen Aufträge			Umsatzvolumen			Abstand seit der letzten Prüfung			Zahl der Branchen-bezogenen Korruptionsfälle			Risikowert (Summe)
Referat	Mio. €	RF	*GF 40	Anzahl	RF	*GF 15	Mio. €	RF	*GF 15	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	
Allg. Dienstleistungen	3	2	80	10	1	15	17	2	30	7	5	75	4	1	15	215
Finanzdienstleistungen	2	2	80	11	2	30	6	2	30	2	2	30	25	2	30	200
Gebäudebewirtschaftung	49	4	160	60	4	60	3	1	15	6	4	60	18	2	30	325
Bauleistungen	18,5	3	120	30	3	45	25	3	45	3	3	45	82	3	45	300
IT-Hardware	10	3	120	70	5	75	65	4	60	3	3	45	245	5	75	375
IT-Software	64,5	5	200	90	5	75	6	2	30	0	1	15	70	3	45	365
IT-Beratungsleistungen	40	4	160	81	5	75	231	5	75	3	3	45	4	1	15	370
Kommunikationsmittel	6	3	120	11	2	30	3	1	15	2	2	30	6	2	30	225
Kraftfahrzeuge	2	2	80	30	3	45	5	2	30	6	4	60	51	3	45	260
Bürobedarf	0,5	1	40	103	5	75	2	1	15	0	1	15	0	1	15	160
Laborausstattungen	26	4	160	40	3	45	16	2	30	4	3	45	105	4	60	340
Elektrotechnik	56	4	160	30	3	45	62	4	60	6	4	60	77	3	45	370

[20] Um eine kleinteiligere Abstufung der späteren Ergebnisse zu erreichen, kann auch eine Skalierung von 1 – 10 gewählt werden. Wichtig ist, sie bei 1 beginnen zu lassen, da anschließend eine Multiplikation mit den Gewichtungen erfolgt.

Risikoranking Beschaffungs-behörde

Risikomerkmale																
Bewertungsmatrix	Volumen der vergebenen Aufträge			Zahl der vergebenen Aufträge			Umsatzvolumen			Abstand seit der letzten Prüfung			Zahl der Branchen-bezogenen Korruptionsfälle			Risikowert (Summe)
Referat	Mio. €	RF	*GF 40	Anzahl	RF	*GF 15	Mio. €	RF	*GF 15	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	
IT-Hardware	10	3	120	70	5	75	65	4	60	3	3	45	245	5	75	375
IT-Beratungsleistungen	40	4	160	81	5	75	231	5	75	3	3	45	4	1	15	370
Elektrotechnik	56	4	160	30	3	45	62	4	60	6	4	60	77	3	45	370
IT-Software	64,5	5	200	90	5	75	6	2	30	0	1	15	70	3	45	365
Laborausstattungen	26	4	160	40	3	45	16	2	30	4	3	45	105	4	60	340
Gebäudebewirtschaftung	49	4	160	60	4	60	3	1	15	6	4	60	18	2	30	325
Bauleistungen	18,5	3	120	30	3	45	25	3	45	3	3	45	82	3	45	300
Kraftfahrzeuge	2	2	80	30	3	45	5	2	30	6	4	60	51	3	45	260
Kommunikationsmittel	6	3	120	11	2	30	3	1	15	2	2	30	6	2	30	225
Allg. Dienstleistungen	3	2	80	10	1	15	17	2	30	7	5	75	4	1	15	215
Finanzdienstleistungen	2	2	80	11	2	30	6	2	30	2	2	30	25	2	30	200
Bürobedarf	0,5	1	40	103	5	75	2	1	15	0	1	15	0	1	15	160

Die aus dem Ergebnis nach einem Ampelsystem entwickelbare Risikokarte der Beschaffungsbehörde auf Basis des ursprünglichen Organigramms sieht folgendermaßen aus:

Risikoranking Beschaffungs-behörde

Zentrale Beschaffungsdienststelle		
Präsident		
Abteilung 1	**Abteilung 2**	**Abteilung 3**
Allg. Dienstleistungen	**IT-Hardware**	**Kraftfahrzeuge**
Finanzdienstleistungen	**IT-Software**	**Bürobedarf**
Gebäudebewirtschaftung	**IT-Beratungsleistungen**	**Laborausstattungen**
Bauleistungen	**Kommunikationsmittel**	**Elektrotechnik**

5.2.3 Analysebeispiel: Fördermittelbewilligung

Nach der Beschaffungsdienststelle soll jetzt ein Risikoranking für eine Behörde erstellt werden, die für die Bewilligung von Fördermitteln zuständig ist. Wir haben es mit der fiktiven „Behörde für Zukunftsfähigkeit“ zu tun, die für die Bewilligung öffentlicher Zuwendungen zuständig ist, was sowohl Investitionen als auch Forschung und Wissensvermittlung/Meinungsbildung beinhaltet. Das Organigramm sieht folgendermaßen aus:

Organigramm „Behörde für Zukunftsfähigkeit“

Behörde für Zukunftsfähigkeit			
Präsident			
Abteilung 1 Bauen	**Abteilung 2** Umwelt	**Abteilung 3** Demografischer Wandel	**Abteilung 4** Energie
Städtisches Wohnen	Neue Naturschutzgebiete	Generationenüber-greifendes Zusammenleben	Forschung Smart Metering
Ländliches Wohnen	Aufforstung	Altenbetreuung	Förderung Solaranlagen
Verbesserung des ÖPNV	Landwirtschaft 2030	Ländliche Infrastruktur	Förderung Windkraft
Lärmschutz	Artgerechte Lebensräume	Wirtschaftliche Gesundheitssysteme	Erforschung neuer Energieformen
UV-Schutzräume	Besondere Umweltforschung	Förderung der Pflegerausbildung	Veranstaltungen und Messen

Die gewählten Risikoindikatoren, die durch Kennzahlen beschrieben werden können, sehen etwas anders aus als bei der Beschaffungsdienststelle. In der Tabelle ist wiederum die Aussagekraft des jeweiligen Indikators beschrieben und die Erhebungsquelle der Zahlen genannt.

Risikoindikatoren und ihre Aussagekraft

Risikoindikator	Aussagekraft
Fördervolumen	Höhe des finanziellen Risikos insgesamt.
Abstand seit der letzten Prüfung	Annahme: Je länger die letzte Prüfung (der Internen Revision oder des Rechnungshofes) zurückliegt, umso höher steigt das Fehlerrisiko und umso geringer werden von den Bearbeitern Kontrolldruck und Rechenschaftspflicht eingeschätzt.
Zahl der Projekte (Institutionen)	Je mehr Projektförderungen beantragt werden und/oder je mehr Zuwendungsnehmer eine Förderung begehren, desto höher ist das Fehler- und juristische Risiko.
Bestehen des Förderprogramms	Je länger ein Förderprogramm besteht, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass sich Fehler verstetigt haben und desto geringer ist oftmals die Bereitschaft der Beteiligten, Veränderungen anzunehmen und umzusetzen („Das haben wir schon immer so gemacht").
Zahl der Presseanfragen / Agenturmeldungen	Die Kennzahl beschreibt den Grad der öffentlichen Wahrnehmung des Aufgabenbereichs und damit das Reputationsrisiko bei Fehlentwicklungen.

An dieser Stelle hat nun wieder eine Gewichtung der Risikoindikatoren (Welcher hat entscheidende, welcher eher untergeordnete Bedeutung?) zu erfolgen sowie eine Skalenfestlegung, nach der die erhobenen Werte mit dem Ziel der Vergleichbarkeit einzuordnen sind.

Skalierung und Gewichtung der Risikoindikatoren

Risikoindikator	Gewichtung in %	Skalierung 1	2	3	4	5
Fördervolumen (in Mio. €)	40	0,001	1	5	25	50
Abstand seit der letzten Prüfung (in Jahren)	15	0	1	3	5	7
Zahl der Projekte (Institutionen)	15	1	5	25	50	100
Bestehen des Förderprogramms (in Jahren)	15	0	2	5	10	20
Zahl der Presseanfragen / Agenturmeldungen pro Jahr	15	0	5	50	100	200

Nachdem die Zahlen erhoben wurden und die Berechnung gem. der in Abschnitt 5.2.2. erläuterten Formel

[Skalenwert Risikokennzahl 1 x Gewichtung Risikokennzahl 1] + [Skalenwert Risikokennzahl 2 x Gewichtung Risikokennzahl 2] + [...] + [...] = Risikowert gesamt.

erfolgt ist, sieht die Risikomatrix der Behörde wie folgt aus. Zunächst ist wieder die ursprüngliche Reihung dargestellt, anschließend absteigend nach dem Risikowert der Organisationseinheiten.

ANZEIGE

Detaillierte Informationen und Anmeldung unter:
www.fuehrungskraefte-forum.de; Suchwort „Antikorruption"

Mit fachlicher Unterstützung von qanuun Institut für interdisziplinäre Korruptionsprävention e.V.

Risikomatrix der „Behörde für Zukunftsfähigkeit“

Risikomerkmale																
Bewertungsmatrix	Fördervolumen			Abstand seit der letzten Prüfung			Zahl der Projekte			Bestehen des Förderprogramms			Zahl der Presseanfragen			Risikowert (Summe)
Referat	Mio. €	RF	*GF 40	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	
Städtisches Wohnen	3	2	80	0	1	15	17	2	30	8	3	45	4	1	15	185
Ländliches Wohnen	2	2	80	1	2	30	6	2	30	2	2	30	25	2	30	200
Verbesserung des ÖPNV	49	4	160	6	4	60	3	1	15	6	3	45	18	2	30	310
Lärmschutz	18,5	3	120	3	3	45	25	3	45	10	4	60	82	3	45	300
UV-Schutzräume	10	3	120	7	5	75	65	4	60	2	2	30	645	5	75	360
Neue Naturschutzgebiete	64,5	5	200	7	5	75	6	2	30	25	5	75	70	3	45	425
Aufforstung	40	4	160	7	5	75	231	5	75	5	3	45	4	1	15	370
Landwirtschaft 2030	6	3	120	1	2	30	3	1	15	2	2	30	6	2	30	225
Artgerechte Lebensräume	2	2	80	3	3	45	5	2	30	1	1	15	51	3	45	215
Besondere Umweltforschung	0,5	1	40	7	5	75	2	1	15	21	5	75	0	1	15	220
Generationenübergreifen-des Zusammenleben	26	4	160	4	3	45	16	2	30	4	2	30	105	4	60	325
Altenbetreuung	56	4	160	3	3	45	62	4	60	6	3	45	77	3	45	355
Ländliche Infrastruktur	21	3	120	7	5	75	4	1	15	10	4	60	13	2	30	300
Wirtschaftliche Gesundheitssysteme	19	3	120	1	2	30	7	2	30	2	2	30	201	5	75	285
Förderung der Pflegerausbildung	20	3	120	0	1	15	35	3	45	3	2	30	72	3	45	255
Forschung Smart Metering	1,5	2	80	7	5	75	2	1	15	3	2	30	8	2	30	230
Förderung Solaranlagen	102	5	200	3	3	45	202	5	75	10	4	60	4	1	15	395
Förderung Windkraft	80	5	200	0	1	15	136	5	75	8	3	45	55	3	45	380
Erforschung neuer Energieformen	30	4	160	7	5	75	34	3	45	5	3	45	4	1	15	340
Veranstaltungen und Messen	2	2	80	7	5	75	25	3	45	8	3	45	6	2	30	275

Risikoranking der „Behörde für Zukunftsfähigkeit“

Risikomerkmale																
Bewertungsmatrix	Fördervolumen			Abstand seit der letzten Prüfung			Zahl der Projekte			Bestehen des Förderprogramms			Zahl der Presseanfragen			Risikowert (Summe)
Referat	Mio. €	RF	*GF 40	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	Jahre	RF	*GF 15	Anzahl	RF	*GF 15	
Neue Naturschutzgebiete	64,5	5	200	7	5	75	6	2	30	25	5	75	70	3	45	425
Förderung Solaranlagen	102	5	200	3	3	45	202	5	75	10	4	60	4	1	15	395
Förderung Windkraft	80	5	200	0	1	15	136	5	75	8	3	45	55	3	45	380
Aufforstung	40	4	160	7	5	75	231	5	75	5	3	45	4	1	15	370
UV-Schutzräume	10	3	120	7	5	75	65	4	60	2	2	30	645	5	75	360
Altenbetreuung	56	4	160	3	3	45	62	4	60	6	3	45	77	3	45	355
Erforschung neuer Energieformen	30	4	160	7	5	75	34	3	45	5	3	45	4	1	15	340
Generationenübergreifen-des Zusammenleben	26	4	160	4	3	45	16	2	30	4	2	30	105	4	60	325
Verbesserung des ÖPNV	49	4	160	6	4	60	3	1	15	6	3	45	18	2	30	310
Ländliche Infrastruktur	21	3	120	7	5	75	4	1	15	10	4	60	13	2	30	300
Lärmschutz	18,5	3	120	3	3	45	25	3	45	10	4	60	82	3	45	300
Wirtschaftliche Gesundheitssysteme	19	3	120	1	2	30	7	2	30	2	2	30	201	5	75	285
Veranstaltungen und Messen	2	2	80	7	5	75	25	3	45	8	3	45	6	2	30	275
Förderung der Pflegerausbildung	20	3	120	0	1	15	35	3	45	3	2	30	72	3	45	255
Forschung Smart Metering	1,5	2	80	7	5	75	2	1	15	3	2	30	8	2	30	230
Landwirtschaft 2030	6	3	120	1	2	30	3	1	15	2	2	30	6	2	30	225
Besondere Umweltforschung	0,5	1	40	7	5	75	2	1	15	21	5	75	0	1	15	220
Artgerechte Lebensräume	2	2	80	3	3	45	5	2	30	1	1	15	51	3	45	215
Ländliches Wohnen	2	2	80	1	2	30	6	2	30	2	2	30	25	2	30	200
Städtisches Wohnen	3	2	80	0	1	15	17	2	30	8	3	45	4	1	15	185

Schließlich kommen wir zum „Endprodukt“ der Analyse, der Risikokarte. Da es sich um mehr Organisationeinheiten als bei der obigen Beschaffungsdienststelle handelt, ist hier ein vierfarbiges Ampelsystem gewählt worden, um Abstufungen besser verdeutlichen zu können.

Behörde für Zukunftsfähigkeit			
Präsident			
Abteilung 1 Bauen	**Abteilung 2** Umwelt	**Abteilung 3** Demografischer Wandel	**Abteilung 4** Energie
Städtisches Wohnen	Neue Naturschutzgebiete	Generationenüber-greifendes Zusammenleben	Forschung Smart Metering
Ländliches Wohnen	Aufforstung	Altenbetreuung	Förderung Solaranlagen
Verbesserung des ÖPNV	Landwirtschaft 2030	Ländliche Infrastruktur	Förderung Windkraft
Lärmschutz	Artgerechte Lebensräume	Wirtschaftliche Gesundheitssysteme	Erforschung neuer Energieformen
UV-Schutzräume	Besondere Umweltforschung	Förderung der Pflegerausbildung	Veranstaltungen und Messen

Risikokarte

5.4.2 Weitere Modelle und zusammenfassende Hinweise

Die in den beiden vorherigen Abschnitten verwendeten Indikatoren sind selbstverständlich nicht bindend. Sie wurden hier beispielhaft zur Veranschaulichung des Vorgehensmodells gewählt. Je nach Aufgabenportfolio einer Behörde wird man zu weiteren oder anderen Indikatoren kommen. Allen zu identifizierenden Indikatoren gemein sollte sein, dass sie durch bereits vorhandene Kennzahlen quantifizierbar sind.

Im Gegensatz zu diesen Modellen kann man eine Risikoanalyse aber auch durch Einschätzung vornehmen, indem man je Aufgabe oder Geschäftsprozess der Behörde eine Bewertung hinsichtlich der Folgen von Fehlentwicklungen vornimmt. Dies erfolgt in den Dimensionen der Tragweite eines möglichen Schadens (Schadensausmaß):

Wie hoch ist der maximal anzurichtende Schaden?

und der Eintrittswahrscheinlichkeit:

Wie nahe liegend ist es, dass ein Schaden auch tatsächlich eintritt?

Ziel der Einschätzung ist es, solche Aufgaben oder Geschäftsprozesse in den späteren Prüffokus zu nehmen, bei denen beide Dimensionen hinreichend hoch einzuschätzen sind, wie es die Abbildung verdeutlicht:

Eintrittswahrscheinlichkeit (EW)				
sehr wahrscheinlich	noch tragbar	kritisch	kritisch	kritisch
eher wahrscheinlich	noch tragbar	noch tragbar	kritisch	kritisch
eher unwahrscheinlich	unkritisch	noch tragbar	noch tragbar	kritisch
sehr unwahrscheinlich	unkritisch	unkritisch	noch tragbar	noch tragbar
	spürbar	störend	behindernd	verhindernd
	Schwere der Auswirkungen (Tragweite (TW))			

Einschätzungsmodell nach Schadensausmaß und Eintrittswahrscheinlichkeit. Quelle: Eigene Darstellung, orientiert an Nohl (1988)

Eine bloße abstrakte Einschätzung jeder Aufgabe (jedes Geschäftsprozesses) kann jedoch schwierig und im Ergebnis auch nicht belastbar sein. Bei einer Analyse nach diesem Modell empfiehlt es sich daher, so genannte Risikoklassen für die Einschätzung zu Hilfe zu nehmen.

Solche Risikoklassen können etwa das **finanzielle,** das **juristische,** das **reputative oder** auch das **Sicherheitsrisiko** der Behörde sein. Je Aufgabe (Geschäftsprozess) der Behörde erfolgt dann in Bezug auf jede einzelne Risikoklasse eine Einschätzung des möglichen Schadensausmaßes und der Eintrittswahrscheinlichkeit, wie in den zuvor beschriebenen Modellen in einer Skala z. B. von 1 (geringes Schadensausmaß/geringe Eintrittswahrscheinlichkeit) bis 5 (hohes Schadensausmaß/hohe Eintrittswahrscheinlichkeit). Der Gesamtwert je Aufgabe (Geschäftsprozess) ergibt sich dann in Addition der je Risikoklasse errechneten Produkte aus der Einschätzung von möglichem Schadensausmaß und Eintrittswahrscheinlichkeit. Die Formel für dieses Modell lautet also:
Aufgabe/Geschäftsprozess xy:
[Mögl. finanzielles Schadensausmaß x Eintrittswahrscheinlichkeit eines finanziellen Schadens] + [Mögl. juristisches Schadensausmaß x Eintrittswahrscheinlichkeit eines juristischen Schadens] + [...] + [...] = Risikowert von Aufgabe/Geschäftsprozess xy.

Ein aus Sicht des Autors gerade für Behörden mit statischen und der Bewältigung von Massendaten in Verbindung stehenden Aufgaben sehr geeignetes Modell haben Loibl und Streßow (2008) für das Rechnungsprüfungsamt der Deutschen Rentenversicherung entwickelt. Es beruht auf der Annahme, dass das Gesamtrisiko eines Prüffeldes (= Aufgabe/Geschäftsprozess) sich aus den Teilrisiken Finanzen, Geschäftspolitik, Operatives Handeln, Sicherheit sowie Qualifikationsanforderungen des Prozesses zusammensetzt. Die Einschätzung wird dann prüffeldbezogen nach diesen Teilrisiken anhand von Kriterien (Risikodimensionen) durchgeführt.

Ist die risikoorientierte Prüfplanung behördlicher Revisionsstandard?

Diese Frage wird man zwischenzeitlich wohl bejahen können. Zwar maßen, wie Willm (2012, S. 34, 43, 33) im Ergebnis einer Befragung unter Revisoren in deutschen Behörden resümierte, 2012 nur 85,3% der Befragten der Jahresprüfungsplanung auf Basis einer Risikoanalyse hohe Wichtigkeit bei und nur 44% verwendeten hierfür ein Bewertungs- und/oder Gewichtungssystem, 64,7% hatten den risikoorientierten Ansatz in ihren Revisionsordnungen (Dienstanweisungen) verankert. Wenn das Deutsche Institut für Interne Revision aber in seiner Enquete Studie (2020) unter Einbeziehung des öffentlichen Sektors zu dem Ergebnis komm, dass 98,5% der Befragten die risikoorientierte Prüfungsplanung als Planungsmethode anwenden, so erscheint die eine erfreuliche Entwicklung.

Häufig diskutiert wird die Frage, ob nicht eine Korruptionsgefährdungsanalyse, wie sie beispielsweise die Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention (BMI, 2004) den Bundesbehörden vorgibt, als Basis für die Prüfplanung der Internen Revision völlig ausreichend ist. Das dahinter stehende Argument ist, dass diese Analyse ja gemäß Richtlinie ohnehin bereits vorliege und die Interne Revision sich insoweit zusätzlichen Analyseaufwand ersparen könne. Dies ist aus Sicht des Autors nicht der Fall, weil zum einen die Vorgehensweise eine andere ist (vgl. Sorgatz, 2012, 2020). Zwar hat die Interne Revision bei ihrer Prüfplanung auch das Korruptionsrisiko zu berücksichtigen, aber eben nicht nur und nicht stets prioritär. Daher ist die Korruptionsgefährdungsanalyse für die Zwecke der Internen Revision nicht ausreichend. Aus der Praxis kann allerdings durchaus gesagt werden, dass dies „besser als nichts“ ist. Sprich: Wenn bisher nur eine Korruptionsgefährdungsanalyse vorliegt und für eine eigene (weitergehende) Analyse der Internen Revision derzeit kein Zeitfenster bleibt, so kann und sollte eine erste Prüfplanung durchaus darauf aufbauen. Ein dauerhafter Ersatz der einen durch die andere Analysemethode darf aber nicht erfolgen. Denn sonst werden permanent wesentliche Risiken jenseits der Korruption außer Acht lassen.

Risikoanalyse in sieben Schritten

Summary: Risikoanalyse in sieben Schritten	
1	Prüffelder festlegen, auf deren Basis ein Ranking/eine Risikokarte aufgestellt werden soll (Organisationseinheiten, Aufgabenbereiche, Projekte, Geschäftsprozesse).
2	Risikokennzahlen definieren.
3	Risikokennzahlen über die gesamte Organisation gewichten.
4	Risikokennzahlen über eine Skalierung vergleichbar machen.
5	Werte je Kennzahl und Prüffeld erheben und dem jeweiligen Skalenwert zuordnen.
6	Berechnung je Prüffeld: [Skalenwert Risikokennzahl 1 x Gewichtung Risikokennzahl 1] + [Skalenwert Risikokennzahl 2 x Gewichtung Risikokennzahl 2] + [...] + [...] = Risikowert gesamt.
7	Risikoranking und/oder Risikokarte der Prüffelder aufstellen.

5.3 Vom Analyseergebnis zum Prüfplan

Dem Leser wird bei den in den vorherigen Abschnitten vorgestellten Modellen nicht entgangen sein, dass sie das Aufgabenportfolio der Behörden in unterschiedlicher Tiefe durchdringen. Eine Analyse etwa rein auf Basis der Organisationseinheiten ergibt zwar eine anschauliche Risikokarte, führt aber noch nicht direkt zum Prüfthema. Weitere Schritte, eine „Mikroanalyse“ des Aufgabenportfolios der im Ranking hoch platzierten Organisationseinheit, sind vonnöten. Eine Analyse auf Basis der Geschäftsprozesse/Aufgaben ist möglicherweise wiederum schon zu kleinteilig für eine Prüfthemenbenennung. Eine Mischung oder eine Kombination aus verschiedenen Modellen, angepasst an Behördenspezifika, wird die richtige Lösung sein.
Ergebnis Ihrer Analysen und Planungen ist der Prüfplan. Er dient noch nicht der Eröffnung einer Prüfung im Sinne eines Prüfauftrags, sondern zunächst der Information und Billigung durch die Behördenleitung. Er muss das Wichtige zu Ihren themenbezogenen planerischen Vorstellungen enthalten, sollte aber nicht zu detailliert sein. Auf die vielfach in Seminaren gestellte Frage: „Wie viele Planprüfungen pro Jahr sollten im Prüfplan angesetzt werden?“ gibt es keine patentierte Antwort. Der Autor empfiehlt als groben Anhalt für eine kleine Revision mit zwei bis drei Prüfern, nicht mehr als fünf bis sechs Planprüfungen pro Jahr anzusetzen. Vergessen Sie dabei nicht, dass Ihre zeitlichen Kalkulationen durch nicht vorhersehbare Sonderprüfungen (die in aller Regel vorrangig zu behandeln sind) schnell aus den Fugen geraten kann und Sie sich dann vielleicht für eine Nicht-Erfüllung des Prüfplans rechtfertigen müssen. Setzen Sie aber auch nicht zu wenige Prüfungen an, um nicht vorgeworfen zu bekommen, Sie würden zu wenig tun. Die Zeitplanung wird gerade für eine junge Revision eine grobe Schätzung sein und sich erst über Jahre konkretisieren, je mehr Prüferfahrung vorliegt.

Der Autor ist kein Anhänger einer sehr minutiösen Prüfplanung. Selbstverständlich ist es technisch (unter Einsatz von Revisions- oder Projektsoftware) machbar, die Jahresplanung im Vorhinein bis auf den letzten Prüftag oder sogar die letzte Prüfstunde zu berechnen. Die Erfahrung zeigt aber dass es wenig zweckmäßig ist, den Zeitansatz von Prüfungen derart exakt vorauszukalkulieren, da jede Prüfung in operativer Hinsicht anders verläuft, zeitlich eng geschätzte Prüfungen mglw. länger dauern, andere dafür rasch beendet sind (vgl. Sorgatz, 2009). Hinzu treten die zeitlich und inhaltlich nicht vorher bestimmbaren Sonderprüfungen.

Bönkhoff (1992) ist der Auffassung, dass sich „eine vollständige Berücksichtigung aller Beziehungen nur durch eine praktisch kaum anwendbare Simultanplanung berücksichtigen ließe“. Er hält es daher für zweckmäßig, als Ausgangspunkt des Planungsprozesses die Teilaufgabe zu wählen, von der der stärkste Einfluss auf die übrigen Planungsaufgaben ausgeht. Mit anderen

Worten: Orientieren Sie sich in der Planung am vermeintlich „schwierigsten“ oder „risikoreichsten“ Prüfthema und gruppieren Sie Ihre spezifischen, revisionsbezogenen (personellen, zeitlich, fachlichen) Erwägungen nach und nach darum herum!

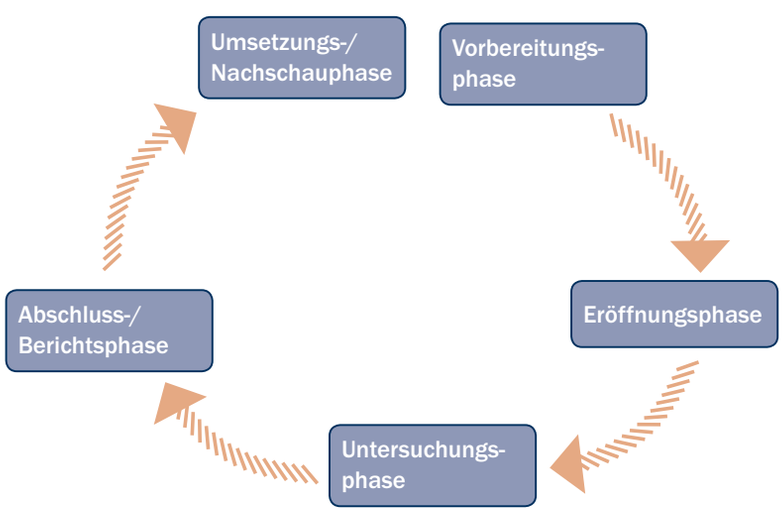
Tipps und FAQ's zur Prüfplanung

Tipps und FAQs zur Prüfplanung	
Einjähriger – mehrjähriger Prüfplan?	Bei der Entscheidung, für welchen Zeitraum ein Prüfplan angelegt wird, ist die Interne Revision frei. Je nach Aufwand einer Risikoanalyse wird einiges dafür sprechen, nicht nur einen einjährigen, sondern mehrjährigen Plan aufzustellen. Dies kann vor allem in Fachbehörden mit einem relativ statischen Aufgabenportfolio ratsam sein. In Behörden mit erheblich operativ oder politisch bestimmten und daher häufigeren Änderungen unterworfenen Aufgaben (z.B. Sicherheitsbehörden, Ministerien) ist erfahrungsgemäß ein einjähriger Prüfplan ratsamer. Eine Befragung von Revisoren in der Verwaltung durch Willm (2012, S. 36) ergab, dass gut die Hälfte (52,9 %) der Internen Revisionen einen jährlichen Prüfplan favorisiert und die Zustimmung abnimmt, je länger der Prüfturnus ist (1-2 Jahre: 20,6%, 2-5 Jahre: 17,6%).
Aufwand für Risikoanalysen	Wie schon an anderer Stelle herausgestellt, prüft Interne Revision nicht nur die Wirtschaftlichkeit fremder Geschäftsprozesse, sondern es müssen auch die eigenen ständig auf den Prüfstand. Das bedeutet, dass ein Analyseverfahren, das vom zeitlichen und personellen Aspekt her sehr aufwendig ist und damit erkennbar zu Lasten der eigentlichen Prüftätigkeit geht, auf Dauer nicht das richtige ist!
Wiederholung/Aktualisierung der Risikoanalyse	Zu empfehlen ist, die Risikoanalyse nach größeren Umorganisationen oder aus sonst gegebenem Anlass, spätestens jedoch alle fünf Jahre zu wiederholen. Sofern Sie ein einfaches Modell nutzen, spricht auch nichts gegen eine jährliche Aktualisierung aus Anlass der Jahresprüfplanung.
„Anleihe“ nehmen bei anderen?	Ja! Analyseverfahren müssen Sie nicht neu erfinden. Neben den hier vorgestellten gibt es noch weitere. Profitieren Sie von den Erfahrungen anderer und entwickeln Sie Ihr eigenes, behördenspezifisches Modell!
Sich von Hinweisen (auch anonymen) leiten lassen?	„Jein!“ Revision sollte immer „ein Ohr“ in der Behörde und bei den Befindlichkeiten der Mitarbeiter haben. Ganz sicher ergeben sich aus informellen Gesprächen und der Beobachtung behördeninterner Entwicklungen auch Revisionsthemen, die man nicht negieren sollte. Anderseits ist erfahrungsgemäß das Phänomen zu beobachten, dass man grundsätzlich die Probleme nicht so sehr im eigenen Fachbereich, wohl aber in den benachbarten sieht. Man ist also eher geneigt, von den anderen schlecht zu reden und dort Fehlentwicklungen zu vermuten.

6 Prüfungsablauf

Eine Revisionsprüfung kann man in mehrere Phasen unterteilen. Die wesentlichen Abschnitte veranschaulicht die Grafik.

Die Phasen einer Revisionsprüfung



6.1 Vorbereitungsphase

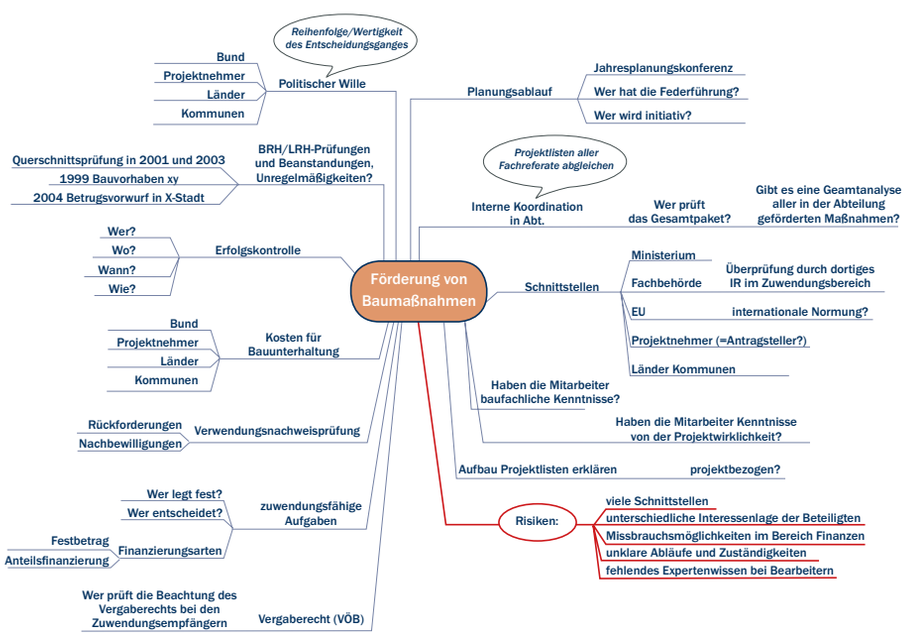
Die Vorbereitungsphase ist jener Teil einer Prüfung, den die Interne Revision (noch) ohne „Außenwirkung“ durchführt, d.h. ohne bereits an den zu prüfenden Bereich heranzutreten und die Prüfung damit formal zu eröffnen. Sie haben ein bestimmtes Prüfthema– etwa im Ergebnis

Ihrer Risikoanalyse (s. ***Kapitel 5***) – in die Prüfplanung aufgenommen. Sie werden sich also vermutlich schon im Rahmen der Planung einige Gedanken zu diesem Thema gemacht und Informationen beschafft haben. Diese werden aber wahrscheinlich – gerade bei einem neuen, der Internen Revision bisher eher unbekannten Prüfthema – noch nicht derart in die Tiefe gehen, dass das vorhandene Wissen schon so ausreichend und strukturiert vorliegt, dass Sie damit gut gerüstet in das Eröffnungsgespräch mit dem geprüften Bereich gehen können. Während der Vorbereitungsphase soll der zu prüfende Bereich aber noch nichts von der bevorstehenden Prüfung wissen. Er soll also noch nicht direkt um Informationen gebeten werden.

Zentrale Aufgabe in dieser Phase ist es also, sich im Vorfeld aus möglichst vielen Quellen Informationen über das Prüfthema zu erschließen, ohne die zu prüfende Organisationseinheit bereits danach zu fragen.

Zur Vorbereitung gehört auch, sich revisionsseitig ein erstes grobes Prüfkonzept zu erarbeiten, das die wesentlichen – soweit bereits bekannten oder zu vermutenden – Risiken abbildet und ordnet. Solch einen konzeptionellen ersten Überblick kann man sich gut mittels eines revisionsinternen Brainstormings erarbeiten und IT-gestützt[21] strukturieren. Die folgende Grafik zeigt das Ergebnis eines Brainstormings am Beispiel des fiktiven Prüfthemas „Förderung von Baumaßnahmen“.

Ergebnis eines Brainstormings



Ein in dieser oder ähnlicher Form strukturiertes Annähern an das Prüfthema ist kein Muss, aber sehr hilfreich gerade bei neuen Prüfthemen. Ein Brainstorming im Kreis der Revisionsmitarbeiter benötigt zum einen nicht viel Zeit (< 30 Minuten). Zum anderen hat es erfahrungsgemäß schon oft zu dem immer wieder erstaunlichen Ergebnis geführt, wie viel man sich zu einem noch weitgehend unbekannten, bisher nur schlagwortartig diskutierten Thema, erarbeiten kann. Das Ergebnis bietet eine gute und in aller Regel ausreichende Basis für das Eröffnungsgespräch mit dem geprüften Bereich. Zudem kann schon der Prüfungsablauf bis hin zu einem möglichen späteren Aufbau des Prüfberichts vorskizziert werden.

[21] z. B. Open-Source-Software *freemind*

Anschließend gehört zur Vorbereitung auch noch eine grobe Planung des zeitlichen Ablaufs der Prüfung und der personellen Besetzung des Prüfteams. Beides wird zu diesem Zeitpunkt allerdings noch nicht detailliert planbar sein. Im vorherigen Kapitel hat der Autor davor gewarnt, sich in der Planungsphase bereits zu sehr zeitlich einzuengen.

Wenn keine fachlichen Vorkenntnisse zum anstehenden Prüfthema vorhanden sind, sollte man auch an eine vorzuschaltende Schulung der Prüfer denken. Trotz aller vielleicht schon vorhandener Vorkenntnisse kann es in einer Prüfung dazu kommen, dass die Fachkenntnisse der eingesetzten Prüfer schlicht nicht genügen, um vorgefundene Problemstellungen ausreichend belast- und objektivierbar dazustellen und zu bewerten. Das kann etwa bei sehr umfangreichen IT- oder Bauprojekten der Fall sein, aber auch bei komplizierten juristischen Fragestellungen im Vergabe- oder Förderwesen. Sobald erkennbar, ist unter dem Stichwort „personelle Besetzung“ die temporäre Hinzuziehung externen Sachverstandes zu erwägen. Die Geschäftsordnung der Internen Revision (s. ***Abschnitt 3.2.***) sollte das entsprechend ermöglichen.

Die folgende Übersicht fasst die wichtigsten Aspekte der Vorbereitungsphase zusammen.

Aspekte der Vorbereitungsphase

Vorbereitungsphase

Analyse des Prüfobjekts (Risikoeinschätzung)	**Planung des Prüfungsablaufs**	**Arbeitsmittel**
- Informationen sammeln - Situation erfassen - Brainstorming durchführen	- Zeitrahmen, Termine - Beteiligung der Prüfer - Instrumente	- Checklisten vorbereiten

6.2 Eröffnungsphase

Mit der Eröffnungsphase tritt die Interne Revision in die eigentliche Prüfung ein und somit an den geprüften Bereich heran.

Oft diskutiert wird die Frage, in welcher Form und mit welchem zeitlichen Vorlauf die Prüfung der betroffenen Organisationseinheit angekündigt werden sollte. Der Autor empfiehlt eine schriftliche Ankündigung (per internem Schreiben oder E-Mail), die das Prüfthema kurz umreißt und mit etwa ein- bis zwei Wochen Vorlauf einen Besprechungstermin für das Eröffnungsgespräch vorschlägt.

Die manchmal von Revisoren im Zusammenhang mit einem zu langen zeitlichen Vorlauf zwischen Ankündigung und Eröffnungsgespräch geäußerte Befürchtung ist taktischer Natur: Man unterstellt, der geprüfte Bereich gewinne vielleicht zu viel Zeit, seine eigentlich nicht revisionssicheren Akten noch rasch „vorzeigbar“ zu machen und der Internen Revision damit die Chance auf Mängelfeststellungen zu nehmen. Der Autor sieht diese Befürchtung allerdings gelassen und hält sie für weitgehend unbegründet. Erfahrungsgemäß neigen die Fachbereiche nicht zu solchen „Nacht- und-Nebel-Aktionen“, jedenfalls nicht bei Planprüfungen ohne besonderen Anlass. Für Prüfungen aufgrund gegebener Vorfälle gelten natürlich andere „Gesetze“, wie noch in ***Abschnitt 6.6.*** dargestellt werden wird. Im Übrigen: Wenn wir als Interne Revision vom Image des heimlichen, unangekündigten „Erbsenzählens“ weg kommen, also transparent vorgehen und eine kollegial-beratende Stellung einnehmen wollen, dann gebietet dies auch, die Geprüften nicht vor unnötige, sie unter (zeitlichen) Druck setzende Überraschungen zu stellen. So genannte „Surprise audits“ sollten daher die Ausnahme bleiben, jedenfalls in Bezug auf Planprüfungen.

Weiterhin wird die Frage diskutiert, ob die Interne Revision ihre Prüfung schon mittels des formellen Prüfauftrags, den der Auftraggeber zeichnen sollte, eröffnen muss. Der Prüfauftrag versinnbildlicht an dieser Stelle quasi die „Durchsuchungsanordnung“ im Rahmen einer polizeili-

chen Ermittlung. In manchen, stark hierarchisch strukturierten Verwaltungen (z. B. Polizei) mag dies wichtig sein für die Akzeptanz der Internen Revision, weshalb der Prüfauftrag bereits zur Ankündigung unabdingbar dazu gehört. Wenn das in Ihrer Behörde nicht unbedingt wichtig ist, so spricht aus taktischer Sicht auch einiges dafür, den Prüfauftrag erst nach dem Eröffnungsgespräch exakt zu formulieren. Man hält sich hierdurch revisionsseitig die Möglichkeit offen, entsprechend dem Verlauf des Eröffnungsgesprächs noch das zu beauftragende Prüfthema zu justieren und in der einen oder anderen Richtung zu verfeinern, wenn unvorhergesehen etwas dafür spricht und sich etwa Risiken herausstellen, die man revisionsintern vorbereitend nicht berücksichtigt hat. Zudem ist es manchmal taktisch-psychologisch klüger, zunächst die genauen Ziele noch etwas im Trüben zu lassen, denn auf dieser Basis äußern sich die Gesprächspartner im Eröffnungsgespräch erfahrungsgemäß etwas offener. An Legitimation fehlt es der Internen Revision auch ohne detailliert ausformulierten Prüfauftrag an dieser Stelle jedenfalls nicht, denn die Behördenleitung hat ja bereits den Prüfplan als solchen gebilligt (vgl. ***Abschnitt 5.3.***).

Eröffnungsgespräche können in verschiedenen Richtungen verlaufen. Die Atmosphäre kann von Anfang an sehr angespannt und konfrontativ sein. Nicht nur das sollte stutzig und vorsichtig machen, sondern ebenso eine zu harmonische Stimmung („Gut, dass Sie kommen…“). Im negativen Fall ist zu vermuten, dass der geprüfte Bereich die Feststellung einiger Fehlentwicklungen zu befürchten hat und daher die Interne Revision von vornherein auf Distanz halten oder etwa die Prüfung zeitlich verzögern will. Bei einer überschwänglich positiven Begrüßung hingegen kann es durchaus sein, dass der geprüfte Bereich hier die Möglichkeit sieht, die Interne Revision für eigene Zwecke (ungelöste, „lästige“ Vorgänge oder etwa Streitigkeiten mit anderen Fachbereichen, die die eigentlichen „Schuldigen“ seien) zu instrumentalisieren.

Zum Führen und Bewältigen kritischer Gesprächssituationen, die nicht nur im Eröffnungsgespräch, sondern auch bei späteren Interviews und natürlich insbesondere bei Anlassprüfungen (s. Abschnitt 6.6.) auftreten können, ist eine intensive Vorbereitung, ggfs. auch unter Vorbereitung einer Checkliste mit Fragen, aber auch nützlicher Formulierungen, sehr zu empfehlen. Als Richtschnur für das Eröffnungsgespräch gilt in jedem Fall, sich weder provozieren, noch hinhalten oder vereinnahmen zu lassen. Der Revisor sollte das Heft in der Hand behalten (möglichst schon anhand des in der Vorbereitungsphase erstellten Grobkonzepts) und Verbindlichkeit erzeugen. Wenn es der Kooperationsbereitschaft des geprüften Bereichs förderlich ist, mag man den Kollegen dort gern das Gefühl einer Einflussmöglichkeit auf den Prüfverlauf geben. Tatsächlich bleibt es aber die Interne Revision, die die Zügel in Bezug auf zeitlichen Ablauf und Umfang der Prüfung in der Hand behält. Verbindlichkeit wird zusätzlich erzeugt, wenn ein ausführlicher Vermerk über das Eröffnungsgespräch gefertigt und dem geprüften Bereich auch zur Mitzeichnung gegeben wird.

Aspekte der Ankündigungs-/ Eröffnungsphase

Die Übersicht enthält zusammenfassend die wichtigsten Aspekte der Eröffnungsphase.

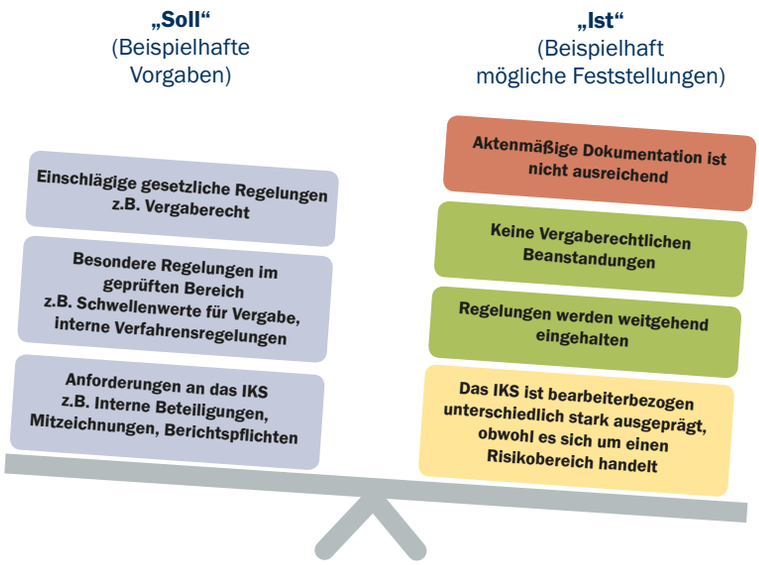
Ankündigungs-/ Eröffnungsphase

Taktisch-zeitliche Erwägungen der Ankündigung	**Genauer Prüfungs-gegenstand**	**Zeit und Ort des Eröffnungs-gesprächs**	**Gemeinsame Ziele festlegen?**	**Erste Prüf-unterlagen anfordern**	**Festen Ansprechpartner im geprüften Bereich benennen lassen**	**Gesprächs-inhalte dokumentieren**

6.3 Untersuchungsphase

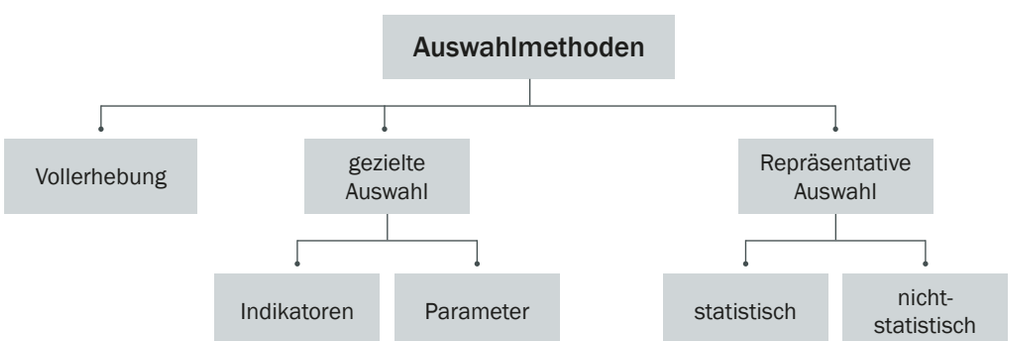
Von der Internen Revision „untersucht“ wird alles, was sie für wichtig hält, um sich einen Eindruck vom Ist-Zustand in der Aufgabenwahrnehmung gegenüber dem (in der Regel durch Vorgaben beschriebenen) Soll-Zustand zu machen. Hieraus kann sie dann die Abweichungen skizzieren, um anschließend Empfehlungen zu entwickeln, wie Fehler durch Verbesserungen in den Geschäftsprozessen in Zukunft zu vermeiden bzw. Risiken zu reduzieren sind.

Soll-Ist-Abgleich im Rahmen der Untersuchungsphase



Je nach Menge der zu prüfenden Vorgänge wird zu überlegen sein, ob eine Vollprüfung erfolgt oder aber eine Stichprobe. In Behörden hat man es nicht so häufig mit Massendaten zu tun, wie etwa im Finanz- und Kreditwesen. Gleichwohl gibt es auch in der öffentlichen Verwaltung Bereiche (z. B. Beschaffungen, Leistungsverwaltung, Beihilfe), in denen sich aufgrund der Größe der zur Prüfung in Betracht kommenden Grundgesamtheit der Akten / Vorgänge eine Stichprobe anbietet. Man prüft also nur eine Teilmenge an Vorgängen, um aus dem Ergebnis dieser Teilprüfung auf den Ist-Zustand der Grundgesamtheit zu schließen. Verschiedene Varianten der Stichprobenprüfung bieten sich hier an, wie die nachstehende Übersicht zeigt.

Stichprobenarten



Nicht jede Art der Stichprobe bietet sich in jeder Prüfung an, insbesondere eine reine Zufallsauswahl nach statistischer oder nichtstatistischer Methode ist sicherlich nur für relativ gleichförmige, große Grundgesamtheiten zu empfehlen. Beispielsweise bei Beschaffungsprüfungen wird man aber wohl eher eine indikatoren- oder parameterbasierte Auswahl treffen. Und hier zählt natürlich auch, trotz aller Prüfsoftware, die am Markt angeboten wird, nach wie vor auch noch das „Bauchgefühl“, wie Gigerenzer (2008) es so treffend dargestellt hat. Bei Prüfungen aus gegebenem Anlass, etwa einer möglichen Verdachtslage, wird man wiederum nicht bloß eine Stichprobe ziehen, sondern eine Vollprüfung aller in der Sache tangierten Vorgänge durchführen müssen.

Das Dilemma des "confirmation bias" – eine Frage der Objektivität

„Wir sollten nur glauben, was wir sehen" lautet ein alter Prüfergrundsatz. Es gibt aber wissenschaftliche Untersuchungen, die diesen Satz in ein „Wir glauben an das, was wir zu sehen erwarten" verkehren. Auf dieses Dilemma hat – wenn auch in anderem thematischen Zusammenhang – Wolf (2017) hingewiesen. Studien belegen nämlich, dass alle Menschen einem sogenannten „confirmation bias" unterliegen: Sie scheuen kognitive Dissonanz und suchen deshalb einseitig nach Informationen und Argumenten, die ihre gegenwärtigen Meinungen stützen.
Interne Revisoren sind da nicht ausgenommen. Revisoren sind „kritisch" geprägt und erwarten aufgrund ihrer Erfahrung, in bestimmten Vorgängen bestimmter Bereichen bestimmte Fehler (wieder)zu finden. Unter Umständen richten sie ihre Stichprobenauswahl hauptsächlich hiernach aus – im Extremfall vielleicht unter Ausblendung anderer Risikoaspekte. Daher sollte jeder Revisor an geeigneter Stelle auch einmal inne halten und sich selbstkritisch fragen, ob seine Prüfauswahl wirklich noch objektiv und risikoorientiert ist, oder ob bei ihm schon ein gewisser „confirmation bias" schleichend Einzug gefunden hat.

Ein ausführlicher Exkurs zu Stichprobenverfahren würde an dieser Stelle zu weit führen. Für einen guten einführenden Überblick ist beispielsweise der Leitfaden Odenthals (2012) zu empfehlen.

Aus der Aktenprüfung werden sich dann Fragen ergeben, die mit den Bearbeitern im geprüften Bereich, aber auch möglicherweise in beteiligten Schnittstellenbereichen zu führen sind. Aus den Befragungen sollten sich bei vielen Abweichungen insbesondere Antworten ergeben, warum man das „Soll" nicht erfüllen will oder auch kann.

In Prüfgebieten, in denen Verfahrensregelungen („Soll") klar beschrieben und stark formalisiert sind (etwa im Vergabebereich), bietet sich ein Abgleich unter Zuhilfenahme von Checklisten an. Schwieriger wird es bei Fachgebieten mit weniger eng beschriebenen Strukturen und Geschäftsabläufen (z.B. stark operativ geprägte oder politiknahe Aufgabenbereiche). Hier ist es oft erforderlich, dass sich der Fachbereich das „Soll" seiner Tätigkeit selbst setzt und dabei risikoorientiert vorgeht. Wenn er das nicht tut, sondern manchen Risiken sorglos gegenüber steht oder sie gar nicht erkennt, ist es Aufgabe der Internen Revision, diese aufzuzeigen und durch Beispiele (Was kann passieren? Wer muss den Kopf hinhalten?) zu plausibilisieren. Folglich ist eine Revisionsuntersuchung in aller Regel nicht als ein „stures" Abgleichen von Akten mit Checklisten zu verstehen. Im Gegenteil, oft ist Kreativität, Einfallsreichtum und Weitsicht gefragt. Dies macht die Tätigkeit spannend und bietet Gestaltungsmöglichkeiten. Auch in der Entscheidung, wann die Untersuchungsphase endet, ist die Interne Revision frei.

Aspekte der Untersuchungsphase

Untersuchungsphase

Erhebungsmethode (Vollprüfung / Stichprobe)	Aktenstudium	Ist-Soll-Abgleich	Befragungen

6.4 Abschluss-/Berichtsphase

Nach Aktenstudium, Auswertungen, Analysen und Gesprächen ist nun der Punkt erreicht, an dem die Interne Revision ihre Untersuchungshandlungen für abgeschlossen hält. Das Festgestellte und zu Empfehlende muss nun „durch die Tür", besser gesagt, durch zwei Türen! Nämlich zunächst beim geprüften Bereich (der möglichst überzeugt werden sollte, weil Empfehlungen dann mehr Erfolgsaussichten haben) und anschließend beim Berichtsempfänger, der Behördenleitung.

Wichtig ist, dass es der Internen Revision dabei nicht so ergeht, wie dem Überbinger der schlechten Nachricht in der griechischen Sage:

„Apollon lernte Koronis, die Tochter des Königs Phlegyas von Orchomenos beim Bade im Boibeis-See in Thessalien kennen. Er verliebte sich in sie. Da sie von ihm ein Kind erwartet, sandte er zu ihrer Bewachung einen wunderschönen weißen Singvogel. Koronis wurde Apollon untreu und betrog ihn mit dem sterblichen Arkadier Ischys, Sohn des Elatos. Der Vogel meldete dies sofort seinem Herrn. Apollon wurde wütend und bestrafte den Überbringer dieser schlechten Botschaft. Er veränderte die Farbe des Vogels in Schwarz, verdammte das arme Tier zu krächzen anstatt zu singen und fortan bevorstehendes Unheil anzuzeigen. Seither trägt dieser Vogel auch den Namen der Untreuen: Corvus corone corone – die Rabenkrähe.“ (Grant/Hazel, 1997)

6.4.1 Prüfungsabschluss

Die wesentlichen Elemente der Abschlussphase sind in der unten stehenden Übersicht zusammengestellt. Die Interne Revision erstellt ihren Prüfbericht zunächst im Entwurf erstellen und leitet ihn der geprüften Organisationseinheit zu. Auf dieser Basis findet das Abschlussgespräch statt. Der geprüfte Bereich hat bei streitigen Aspekten selbstverständlich Gelegenheit, eine Stellungnahme abzugeben, die in schriftlicher Form als Anlage zum Prüfbericht genommen wird. Allerdings ist es aus Sicht des Autors der „elegantere“ Weg, im Schlussgespräch Überzeugungsarbeit zu leisten und Stellungnahmen insoweit möglichst zu vermeiden. Denn eine Stellungnahme kann den Umfang des vom Berichtsempfänger (Behördenleitung) zu lesenden Papiers unter Umständen massiv erhöhen. Zudem haben mit dem geprüften Bereich konsentierte Empfehlungen eine erheblich höhere Aussicht, auch tatsächlich zügig und nachhaltig umgesetzt zu werden. Die Interne Revision ist dann nicht alleiniger „Überbringer der schlechten Nachricht“. Sie kann gleichzeitig signalisieren: „Problem gelöst!“.

Aspekte der Abschluss-/ Berichtsphase

Abschluss-/Berichtsphase

Ergebnis-zusammen-fassung	**Ausarbeiten von Prüfungs-empfehlungen**	**Abgleich Prüfungs-ergebnis mit Prüfauftrag**	**Erarbeitung des Prüf-berichts**	**Schlussbesprechung mit zu prüfender Stelle (und ggfs. einbezogenen weiteren Organisationseinheiten)**	**Vorlage an Auftraggeber (Behördenleitung)**	**ggf. Ergebnis-präsentation für Auftraggeber**

6.4.2 Berichterstattung

Der Prüfbericht ist das Arbeitsergebnis der Internen Revision. Er ist in seiner Ausgestaltung deshalb so wichtig, weil er das Medium der Internen Revision ist, dafür Sorge zu tragen, dass Empfehlungen auch gebilligt und damit in die Tat umgesetzt werden. Denn nicht aus den reinen Mängelfeststellungen, sondern aus der tatsächlichen Optimierung der Abläufe generiert sich ja der Mehrwert der Prüfungen. Eine Empfehlung mag noch so gut gemeint und wohlfeil formuliert sein – ihr Nutzen ist gleich Null, wenn sie bzw. ihr Begründungszusammenhang den Berichtsempfänger, den Entscheider, nicht anspricht und überzeugt. Zwar hat die Interne Revision ein unmittelbares Vortragsrecht bei der Behördenleitung (vgl. ***Abschnitt 2.3.*** – Organisatorische Ansiedlung), aber hiervon wird sie nicht uneingeschränkt und ständig Gebrauch machen können, jedenfalls nicht mit dem Ziel der Billigung einer jeden Empfehlung. Das bedeutet, dass im Regelfall der Prüfbericht das Medium ist, über das mit dem Management kommuniziert wird. Umso wichtiger ist es also, Feststellungen und Empfehlungen so darzustellen, dass die Arbeitsergebnisse der Internen Revision – sprich: Prüffeststellungen und Empfehlungen – „ankommen“. Der Leser muss sie verstehen, überzeugt werden und den Empfehlungen zustimmen. Auch dann, wenn es möglicherweise eine gegenteilige Stellungnahme des geprüften Bereichs gibt.

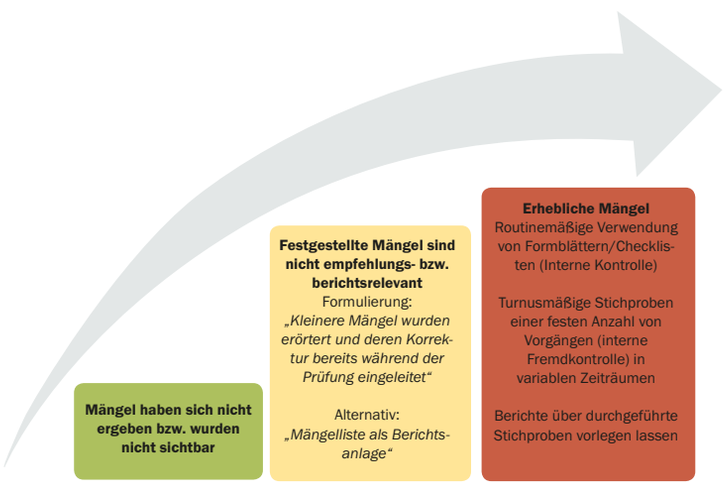
Elemente des Prüfberichts

Wesentliche Elemente eines Prüfberichts

- **Inhaltsverzeichnis**
- **Zusammenfassung**
- **Prüfauftrag**
- **Prüfgegenstand und organisatorische Zuständigkeiten**
- **Rechtsgrundlagen**
  - Einschlägige vergaberechtliche Regelungen
  - Besondere Regelungen im Bereich der geprüften OE
  - Andere Rechtsgebiete mit mittelbarem Bezug (z.B. Richtlinie Korruptionsprävention)
- **Prüfungsdurchführung**
- **Prüfmethode und eingesetztes Personal**
- **Zeitlicher Ablauf der Prüfung**
- **Ergebnisse (Beispiele)**
  - Einhaltung geltender Vorschriften
  - Ordnungsgemäße und zweckmäßige Aufgabenumsetzung
  - Wahrung wirtschaftlicher Handlungsgrundsätze
  - Zweckmäßiger Aufbau und Zuverlässigkeit interner Kontrollsysteme (IKS), Informations- und Geschäftsprozesse
  - Ordnungsgemäße Wahrnehmung der Führungsfunktion durch Vorgesetzte einschließlich der Dienst- und Fachaufsicht
  - Funktionsfähigkeit und Zweckmäßigkeit des internen Risikomanagements
- **Empfehlungen**
- **Schlussbesprechung**

Der Behördenleitung wird vieles vorgelegt, nicht nur Berichte der Internen Revision. Ihr müssen also über den Bericht nicht alle Feststellungen mitgeteilt werden, sondern nur die wesentlichen. „Im Keller brannte noch Licht – ich habe es ausgemacht“ wäre etwa im übertragenen Sinne eine solche nicht melderelevante Feststellung. Es empfiehlt sich, eine Abstufung von Feststellungen und Empfehlungen nach ihrer Qualität vorzunehmen und entsprechend auch die Berichterstattung daran auszurichten. Die folgende Grafik versucht dies zu verdeutlichen.

Eskalationsschema in der Bericht-erstattung



6.5 Umsetzungs- und Nachschauphase

Die Revisionsprüfung ist durchgeführt, der Prüfbericht wurde mit der geprüften Stelle schlussbesprochen und mit Empfehlungen der Leitung der Behörde zur Zustimmung vorgelegt. Die Zustimmung der Behördenleitung liegt vor. Und dann? Man könnte der Auffassung sein, damit sei die Arbeit der Internen Revision getan. Der Prüffall wird zu den Akten genommen und die nächste Prüfung eingeleitet.

Dem sollte im Regelfall nicht so sein. Was regelmäßig folgen sollte, ist die Umsetzungs- und Nachschauphase. Sie beginnt damit, dass der Rücklauf des der Behördenleitung vorgelegten Prüfberichts nebst schriftlicher Billigung der Empfehlungen an den geprüften Bereich zurückgemeldet wird. Dies ist für das weitere Umsetzungsprozedere bzw. den Erledigungsdruck sehr wichtig, denn die Empfehlungen der ja selbst nicht weisungsberechtigten Internen Revision werden durch die leitungsseitige Billigung in eine Weisung umgewandelt. Aus der „freundlichen“ Empfehlung wird damit formal ein „strikter“ Befehl.

Das bedeutet freilich noch lange nicht, dass auch alle Befehle immer umgesetzt werden. Sie werden möglicherweise dennoch nicht ernst genommen oder geraten in Vergessenheit, weil rasch wieder andere Themen in den Mittelpunkt der täglichen Arbeit rücken. Um dies zu vermeiden, muss die Interne Revision in der Umsetzungsphase einen Kontrolldruck aufrechterhalten. Das bedeutet nachzuhalten, nachzufragen oder sogar (bei schwerwiegenden Problemen) erneut nachzuprüfen, ob die Empfehlungen auch tatsächlich umgesetzt wurden. Wenn das nicht der Fall ist, muss der geprüfte Bereich plausibel erläutern, warum es (noch) nicht zur Umsetzung kam.

Wie bleibt man an den Empfehlungen „dran“ vor dem Hintergrund, dass nicht jede mit demselben Zeithorizont umgesetzt werden kann (bspw. die Empfehlung der Einführung einer geschäftsprozessunterstützenden Software ist nicht kurzfristig zu erledigen) und angesichts der Tatsache, dass der Revisor sich nun hauptsächlich einem anderen Prüfthema zuwendet, die erledigte Prüfung also automatisch etwas in Vergessenheit gerät? Es empfiehlt sich also, bereits im Prüfbericht zu der jeweiligen Empfehlung auch gleich mit dem geprüften Bereich einen Umsetzungszeitraum zu vereinbaren. Dies erzeugt nicht nur Handlungsdruck, sondern erleichtert auch die Arbeit mit Erinnerungsfristen, Terminen und Wiedervorlagen, zu denen dann nach der Erledigung gefragt wird.

Beispiele für Prüfempfehlungen

Beispiele: Prüfempfehlungen mit zeitlicher Umsetzung

Lfd. Nr.	Empfehlung	Vereinbarte Umsetzungsfrist
1	Einleiten einer Rückforderung gegen einen Zuwendungsnehmer	sofort
2	Aktualisierung der Haushaltsüberwachungsliste und des Aktenplans	2 Monate
3	Beschaffung einer Software zur Inventarisierung und Aussonderung von Büromöbeln	6 Monate

Wie aber revisionsseitig reagieren, wenn eine oder mehrere Empfehlungen „verfristet“ sind und die geprüften Organisationseinheit sich trotz mehrmaliger Nachfragen weigert, diese tatsächlich umzusetzen? Wenn es hart auf hart kommt, bleibt der Internen Revision dann nur der Eskalationsweg, möglicherweise zunächst über den unmittelbaren Dienstvorgesetzten der Organisationseinheit (z.B. Fachabteilungsleiter), nötigenfalls aber auch an die Behördenleitung. Denn diese war es ja, die durch seine Billigung aus der Empfehlung eine Weisung gemacht hat (s. o.), die nunmehr nicht befolgt wird.

Allerdings sollte die Interne Revision mit der Eskalation wohl dosiert umgehen. Wägen Sie stets ab, ob es sich im Einzelfall „lohnt“, einen jeden Vorgang zu eskalieren. Dies hängt entscheidend von der Qualität des mit der Empfehlung zu vermeidenden Risikos ab, ebenso wie vom Verhalten des geprüften Bereichs. Die Interne Revision sollte sich ihr (womöglich mühsam erkämpftes) „Standing“ bei der Behördenleitung nicht dadurch verspielen, dass sie sich häufig wegen untergeordneter Problemstellungen Rückendeckung sucht. Wenn Sie einen Vorgang eskalieren, sollte das die Sache auch wirklich wert sein. Wenn dem im Einzelfall so ist, sollte allerdings auch Härte und Ausdauer gezeigt werden. Denn wenn sich in der Behörde herumspricht, dass die Interne Revision im Nachgang ihrer Prüfungen ohnehin nicht auf der Umsetzung von Empfehlungen besteht, wird das ihrem Standing und insbesondere auch dem präventiven Mehrwert des Prüfgeschehens auf Dauer erheblich schaden.

Zur Orientierung bei der Etablierung einer standardmäßigen Nachschau-Systems der Internen Revision können sehr gut die konzeptionellen Ausführungen von Bünis und Gossens (2014) beispielhaft herangezogen werden. Sehr zutreffend wird auch hier darauf hingewiesen, dass ein geeigneter Eskalationsmechanismus bestehen muss, wenn Empfehlungen nicht umgesetzt werden.

6.6 Besondere Aspekte bei Anlassprüfungen und Verwaltungsermittlungen

Die in den vorherigen Abschnitten beschriebenen Prüfphasen gelten von der Vorgehensweise her prinzipiell nicht nur für Planprüfungen, sondern auch für die Prüfungen aufgrund besonderer Vorfälle, oder aus gegebenem Anlass. Die Voraussetzungen sind allerdings völlig andere. Das betrifft zum einen die Risikolage mit einem bei Anlassprüfungen in der Regel wesentlich stärkeren Fokus auf der Reputation der Behörde und damit einem höheren Interesse seitens der Leitung und anderer Beteiligter. Zum anderen sind die zeitlichen Rahmenbedingungen bei Anlassprüfungen in aller Regel sehr viel enger gesteckt. Zeitdruck und taktische „Überraschungselemente“ wirken sich natürlich auf die Prüfphasen – und hier vor allem auf die Eröffnungs- und die Durchführungsphase – aus.

Wir gehen hier nicht „beratend“ vor, sondern es stehen oftmals dienst- oder mglw. auch strafrechtliche Tatbestände im Raum. Daher ist es wichtig, die Besonderheiten und Grenzen der so genannten „Verwaltungsermittlungen“ zu kennen. Es sollen daher im Folgenden noch einige besondere Aspekte von Anlassprüfungen erörtert und prüftaktische Empfehlungen gegeben werden.

6.6.1 Rechtsrahmen

Im ***Abschnitt 3.2.*** wurde bereits ausgeführt, dass die behördeninterne Rechtsgrundlage der Internen Revision die Revisions- oder Geschäftsordnung ist. Dort sollte auch festgehalten sein, dass nicht nur Prüfungen gemäß Prüfplan, sondern auch anlassbezogene Sonderprüfungen durchführt werden können.

Der wesentliche Unterschied zwischen diesen beiden Prüfarten ist, dass bei der Anlassprüfung im Gegensatz zur Planprüfung ein besonderer Grund vorliegt. Es ist also etwas vorgefallen. Oftmals werden Anlassprüfungen daher gleichgesetzt mit dem Begriff „Verwaltungsermittlungen“. Wesentliches Merkmal einer Verwaltungsermittlung ist, dass die Vermutung eines Fehlverhaltens eines oder mehrerer Beschäftigter gegeben ist, und zwar unterhalb der Schwelle eines strafrechtlichen oder disziplinarrechtlichen Anfangsverdachts. Im ersten Fall wären gemäß § 163 der Strafprozessordnung (StPO) die Staatsanwaltschaft (Polizei) für die Ermittlungen zuständig, im letzteren nach § 17 Bundesdisziplinargesetz (BDG, analog: Landesdiziplinargesetze) der Dienstvorgesetzte. Im Stadium einer Verwaltungsermittlung befinden wir uns folglich nur dann, wenn zwar ein Hinweis auf ein Fehlverhalten/ eine dolose Handlung gegeben ist, die von § 163 StPO (korrespondierend: § 17 BDG) geforderten „zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkte“ aber (noch) nicht erkennbar gegeben sind. Ein Sachverhalt also, der noch nicht zur Anzeige gebracht werden kann, aber dennoch der weiteren Verdichtung bedarf.
Zunächst zur Frage der rechtlichen Grundlage einer Verwaltungsermittlung, die mangels einer Legaldefinition nach wie vor eine relative „Grauzone“ darstellt und erfahrungsgemäß insbesondere dann zu Unsicherheiten für die damit beauftragten führen kann, wenn der Sachverhalt auf einen disziplinarrechtlichen oder strafprozessualen Anfangsverdacht zuläuft und sich allmählich durch – vielleicht im Rahmen der Anlassprüfung gewonnene Erkenntnisse – dazu verdichtet. Mit „Grauzone“ ist nicht gemeint, dass Verwaltungsermittlungen per se rechtswidrig und damit ausgeschlossen sind, auch nicht seit dem mit Neufassung des Bundesdisziplinargesetzes eingeführten Legalitätsprinzip (Einleitungszwang) in Bezug auf Disziplinarverfahren. Wie sich aus der entsprechenden Gesetzesbegründung (Deutscher Bundestag, 2000) ergibt, seien nach wie vor so genannte Verwaltungsermittlungen zulässig, bevor man sich entschließt, ein Disziplinarverfahren einzuleiten. Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG, 2009) hat erst unlängst bestätigt, dass eine Verwaltungsermittlung unterhalb der Schwelle des § 17 BDG zulässig ist. Sie durchzuführen obliege dem Dienstvorgesetzten. Aus Sicht des Autors spricht nichts dagegen, wenn der Dienstvorgesetzte in Gestalt eines

Prüfauftrags auf Basis der Revisionsordnung sein Prüfrecht an die Interne Revision delegiert, auch wenn der Revisor dem Betroffenen gegenüber natürlich nicht vorgesetzt oder weisungsbefugt ist. Hierauf kommt es allerdings auch nicht an. Von besonderer Bedeutung ist aber, dass im Gegensatz zur Planprüfung hier somit ein formeller Prüfauftrag vorzuliegen hat. Die Interne Revision sollte also eine Verwaltungsermittlung tunlichst nicht aus eigener Entscheidung heraus initiieren.

Wenngleich das BVerwG eine Verwaltungsermittlung für grundsätzlich zulässig erklärt hat, so muss sie doch in sehr engen Grenzen verlaufen. Herrmann und Soiné (2012) haben das Thema in einem nach Kenntnis des Autors in seiner Ausführlichkeit bisher einmaligen Aufsatz bearbeitet. Sie geben Hinweise, die für jeden „Verwaltungsermittler“ wertvolles Handwerkszeug darstellen sollten. Unter dem Blickwinkel der möglichen Grundrechtsrelevanz (auch) von Verwaltungsermittlung unterhalb der Schwelle eines disziplinarrechtlichen Anfangsverdachts ist demnach das zulässig, was unter die allgemeinen Dienstaufsichtsbefugnisse fällt. Die Übersicht in Anlehnung an die Ausführungen von Herrmann und Soiné soll dies verdeutlichen:

Zulässiges/Unzulässiges im Rahmen von Verwaltungsermittlungen

Im Rahmen einer Veraltungsermittlung...	
... zulässig:	**... nicht ohne Einwilligung des Betroffenen zulässig:**
Zugriff auf im Dienstbetrieb allgemein zugängliche Vorgänge	Anforderung der Personalakte oder anderer Behördenunterlagen oder Ersuchen um Auskunftserteilung in Bezug auf den betroffenen Beamten
Zugriff auf dienstlich genutzte IT-Systeme, dienstinternen Mailverkehr und Internetverlaufsprotokolle	Gezielter Zugriff auf Arbeitsplatzrechner und Server, die dem betroffenen Beamten zur personenbezogenen Datenablage zugewiesen sind.
Betreten von Diensträumen und Inaugenscheinnahme dienstlicher Verwahrgelasse.	Durchsicht nur, soweit sie nicht (auch) zur persönlichen Nutzung zur Verfügung stehen.
Befragungen informeller Art	Vernehmungen
	Verdeckte Ermittlungen

Zur Frage der Zulässigkeit von Befragungen von Beamten im Rahmen von Verwaltungsermittlungen hat Seidenspinner (2010) einige hilfreiche Aspekte gegenübergestellt. Diese helfen, die Kollision zwischen den allgemeinen Beamtenpflichten (Wahrheitspflicht, Treuepflicht), die gegen eine Aussageverweigerung sprechen, mit dem für jedermann (also auch für die Beamten) geltenden grundrechtlichen Schutzbereich der informationellen Selbstbestimmung, der sich in Aussageverweigerungsrechten für bestimmte Gruppen (Beschuldigte; Zeugen unter bestimmten Bedingungen) konkretisiert, im Einzelfall abzugrenzen.
Bei Anlassprüfungen/Verwaltungsermittlungen geht es im Übrigen ja nicht nur darum, einen Verdacht auf Fehlverhalten nachzuweisen. In manchen Fällen ist das sorgsame Aufarbeiten eines Hinweises auf mögliches Fehlverhalten auch eine Frage der Fürsorge gegenüber dem Betroffenen. Wir befassen uns hier ja mit Sachverhalten, in denen bisher kein Anfangsverdacht einer Straftat oder eines Dienstvergehens vorliegt, sprich nichts „bewiesen“ ist. Die Verwaltungsermittlung kann durchaus auch zur Entlastung des Betroffenen führen, der vielleicht zu Unrecht beschuldigt (denunziert) wurde. Es ist dann eine Pflicht des Dienstherrn, das Prüfergebnis entsprechend gründlich darzulegen, denn es geht darum, (reputativen) Schaden von dem Betroffenen abzuwenden und möglichen Denunzianten deutlich entgegen zu treten.

Vorsicht bei internen Ermittlungen: Nicht alles, was Erfolg verspricht, ist auch zulässig

Der Verwertbarkeit von Ermittlungsergebnissen sind enge Grenzen gesetzt. Ausweislich einer Studie des Wirtschaftsprüfungsunternehmens PricewaterhouseCoopers ist jedes zweite Unternehmen in Deutschland von Wirtschaftskriminalität betroffen. Treiber der Statistik sind dabei insbesondere die Vermögensdelikte, zudem Patent- und Kartelldelikte, Diebstahl interner Informationen sowie Korruption. Welcher Prüfer würde da im Ernstfall nicht gerne alle Möglichkeiten der internen Überwachung nutzen, um kriminellen Mitarbeitern auf die Spur zu kommen? Das Angebot an digitalen wie analogen forensischen Instrumenten lässt heute kaum Wünsche offen. Doch Vorsicht – nicht alles was geeignet ist, ist auch erlaubt und verhältnismäßig. In straf- und insbesondere in arbeitsrechtlicher Hinsicht droht internen Ermittlungsergebnissen rasch die Unverwertbarkeit.

Die Gerichte sind zwar heute tendenziell etwas arbeitgeberfreundlicher als früher, aber in arbeitsrechtlicher Hinsicht scheitert die Sanktionierung von occupational Fraud (d.h. arbeitsplatzbezogene Delikte) häufig am engen Zulässigkeitsrahmen des § 32 BDSG. Nur auf eine mehr oder weniger vage Vermutung hin dürfen Beschäftigtendaten ohne Information nicht erhoben und schon gar nicht weitergegeben werden. So belegte etwa das Bundesarbeitsgericht den Einsatz einer Keylogger-Software gegen einen Beschäftigten mit einem Verwertungsverbot, weil der Tatvorwurf der privaten Nutzung des Dienstrechners diesen Eingriff nicht rechtfertige (2 AZR 681/16 – Urteil vom 27.07.2017). Inzwischen zeigt sich die umfangreicher vorliegende höchstrichterliche Rechtsprechung hier und da aber auch einmal „arbeitgeberfreundlich“. So erklärte das Bundesarbeitsgericht – entgegen vorinstanzlicher Entscheidung – mit Urteil vom 29. Juni 2018 (2 AZR 597/16) den Einsatz eines Detektivs gegen einen Beschäftigten für zulässig. Es bestand der Verdacht, dass der Beschäftigte trotz Krankschreibung bereits seit einiger Zeit bei einem anderen Unternehmen arbeitete, was durch den Detektiv nachgewiesen werden konnte.

6.6.2 Der Anlass – meistens dann, wenn Sie gerade nicht damit rechnen

Im Zusammenhang mit dem Prüfplan (***Abschnitt 5.3.***) wurde bereits empfohlen, sich bei der zeitlichen Vorausgestaltung des Jahresablaufs tunlichst nicht mit Planprüfungen zu sehr einzuengen. Dies hat seinen vordringlichsten Grund in den nicht steuerbaren Anlassprüfungen. Sonderprüfaufträge können Sie weder von ihrer unterjährigen Anzahl, noch vom zeitlichen oder inhaltlichen Umfang her vorherbestimmen und kalkulieren. Die Interne Revision ist an dieser Stelle die „Feuerwehr“ in der Behörde. Auch die Feuerwehr weiß vorausschauend leider weder wo, noch wie stark es brennen wird. Es werden sich über Jahre hinweg gewisse Erfahrungswerte ergeben, so dass man vielleicht davon ausgehen kann, dass sich die Zahl der jährlichen Prüfungen auf Dauer etwa hälftig in Plan- und Sonderprüfungen teilen wird. Dies bleibt aber, was es ist: ein Erfahrungswert. Ebenso kann es Prüfjahre geben, in denen die Interne Revision ausschließlich mit Sonderprüfungen beschäftigt ist und solche, in denen keine einzige anfällt. Die Empfehlung lautet also, in Bezug auf Prüfanlässe stets in einem gewissen „Standby“ zu sein – denn der nächste Anlass wird gewiss kommen. Und zwar meistens dann, wenn Sie gerade nicht damit rechnen!

Hintenan zu stellen sind bei Anlassprüfungen oftmals auch die Grundsätze des risikoorientierten Prüfvorgehens. An anderer Stelle wurde ja ausführlich deutlich gemacht, dass Interne Revision aus Gründen unterschiedlicher möglicher Schadenshöhen und Eintrittswahrscheinlichkeiten, aber auch um das eigene Vorgehen vor einem wirtschaftlichen Hintergrund zu plausibilisieren, risikoorientiert vorgehen muss. Es wurde erläutert, welche Vorgehensmodelle hierfür denkbar sind. Jetzt bewegen wir uns aber möglicherweise in einem völlig anderen (Risiko-) Umfeld, sozusagen auf der Kehrseite der Risikoorientierung. Eine Anlassprüfung kann ein Vorkommnis zum Gegenstand haben, das die Interne Revision unter Risikoaspekten (Schadenshöhe) niemals geprüft hätte. Nun kommt aber die Anordnung der Behördenleitung, genau das zu tun. Werden Sie als Revisor dem Präsidenten/Direktor erläutern, dass Sie die Prüfung ablehnen oder zurückstellen, weil der Aufgabenbereich in Ihrer Risikokarte (vgl. ***Abschnitt 5.2.***) nur „grün“ sei? Das werden Sie sicherlich nicht tun. Ebenso wenig werden Sie die Anlassprüfung unter Hinweis

auf Ihren noch nicht abgearbeiteten Prüfplan zeitlich hinten anstellen. Unverzüglichkeit und Gründlichkeit gehen hier also dem streng wirtschaftlich-risikoorientierten Revisionsgrundsatz vor. Kehren Sie allerdings anschließend (nach der Anlassprüfung) wieder zur risikoorientierten Vorgehensweise zurück! Werfen Sie nicht Ihre Analyseergebnisse über Bord, wenn sich einmal in einem „grünen“ Bereich ein Vorfall ereignet. Das kann Zufall sein und stellt damit nicht Ihre gesamte Analyse in Frage.

Fallbeispiel

Im Förderreferat „Artgerechte Lebensräume“ unserer „Behörde für Zukunftsfragen“ aus Abschnitt 5.2.3. werden nur für wenige Projekte und in geringem Volumen Fördermittel ausgereicht. Dieses Prüffeld nimmt daher im Risikoranking eine der unteren Positionen ein. Planmäßig sollte das wesentlich risikoreicher bewertete Referat „Aufforstung“ (hohes Fördervolumen, viele Projekte) in dieser Abteilung geprüft werden. Der Behörde ist nun aber ein anonymes Hinweisschreiben zugegangen, wonach ein Tierschutzverein (Projektnehmer im Förderbereich „Artgerechte Lebensräume“) Gelder veruntreuen soll, was dem Förderreferat schon länger bekannt, jedoch ohne Konsequenzen geblieben sei. Der Hinweisgeber deutet an, sich auch an die lokale Presse wenden zu wollen, sollte die Behörde nichts unternehmen. Die Interne Revision erhält daher den Auftrag für eine Anlassprüfung in diesem Bereich. Die geplante Prüfung im Bereich „Aufforstung“ kann folglich zunächst nicht durchgeführt werden.

6.6.3 Es bleibt nicht beim Beraten

Der präventions- und beratungsorientierte Revisionsansatz unter dem Leitmotto „Beraten statt Beanstanden“ darf nicht als Hinwegsehen über Fehler missverstanden werden. Sicherlich ist ein „freundliches“ Prüfvorgehen in einem kollegialen Stil, das wohlgemeinte Ratschläge zum Ergebnis hat, immer angenehmer. Bei Sonderprüfungen wäre es aber oftmals deplatziert, an der kommunikativen Beratungsebene festzuhalten. In Verwaltungsermittlungen, mit denen die Interne Revision nach bereits eingetretenen Schäden, bspw. aus Anlass doloser Handlungen beauftragt wird, kann und wird es zwangsläufig anders zugehen als in Planprüfungen. Wir befinden uns im Schadensbereich, mit Missständen, die möglicherweise nahe der Schwelle zum disziplinar- oder strafrechtlichen Bereich liegen – Folgen, über die das Ergebnis der Revisionsprüfung maßgeblich mitentscheidet. Es wird daher naturgemäß rasch „zur Sache“ gehen und nicht zum Beraten kommen.

In der folgenden Übersicht werden noch einmal besondere Aspekte der Anlassprüfung/Verwaltungsermittlung skizziert. Anknüpfend an die „Do’s and Dont’s“ der Internen Revision (s. ***Abschnitt 4.1.***) werden auch Empfehlungen dahingehend gegeben, für welche Verfahrensschritte die Interne Revision die Federführung übernehmen sollte und für welche sie höchstens eine zuarbeitende Rolle einnimmt.

Wichtige Aspekte der Anlassprüfung/ Verwaltungs-ermittlung

Die sieben „W“ einer Anlassprüfung/Verwaltungsermittlung	
Wer ist für Anlassprüfungen zuständig?	Für Anlassprüfungen ist in der Regel die Interne Revision zuständig, soweit es nicht (wie zum Teil in Polizeibehörden) gesonderte Diensteinheiten für Verwaltungsermittlungen gibt. Die Zuständigkeit der Internen Revision als Verwaltungsermittler endet allerdings dort, wo ein straf- oder disziplinarrechtlicher Anfangserdacht (§ 152 stopp / § 17 BDG) eindeutig gegeben ist.
Was ist zu prüfen?	Die Prüfung und damit die Auswahl zu prüfender Vorgänge erfolgt sachverhalts-(tatvorwurfs-) bezogen und oftmals als Vollprüfung. Mit einer mathematisch-wissenschaftlichen Stichprobe wird man sich bei Anlassprüfungen in der Regel nicht anfreunden können, weil die Fehlererwartung ja bereits gegeben ist.
Wo sollte die Prüfung räumlich gesehen stattfinden.	Bei einer Anlassprüfung genügt es nicht, sich im Schriftwege vom geprüften Bereich die Akten übersenden zu lassen und büromäßig zu prüfen. Gehen Sie zum geprüften Bereich, verschaffen Sie sich ein Bild „vor Ort“ und bestimmen Sie dort auch selbst, welche Vorgänge Sie sich ansehen möchten!
Wie wird geprüft?	Anlassprüfungen und insbesondere Gespräche (informelle Befragungen) sollten möglichst im Team erfolgen. Dies dient auch der eigenen Absicherung und Objektivität der Revisoren, wenn es zu kritischen und (rechtlich) folgenreichen Prüffeststellungen kommt.
Warum zunächst intern prüfen und den Sachverhalt nicht gleich externalisieren?	Jeder Vorwurf einer dolosen (korrupten-) Handlung, der sich als haltlos herausstellt, bringt eine Rufschädigung für den Betroffenen mit. Diese Schädigung ist umso höher, wenn ein Kollege Beschuldigter in einem polizeilichen Ermittlungsverfahren ist. Auch bei Einstellung eines solchen Verfahrens bleibt möglicherweise etwas an ihm hängen, weil in der Behörde Aufsehen erregt und Gerüchte kommuniziert wurden. Es ist daher eine Frage der Fürsorge, speziell noch unklare Sachverhalte zunächst intern zu behandeln, so lange kein ganz konkret begründeter Verdacht besteht.
Wann ist zu prüfen?	In aller Regel sofort. Anlassprüfungen (Schaden ist bereits eingetreten oder droht einzutreten) dulden zumeist – im Gegensatz zu den Planprüfungen – keinen Aufschub.
Womit müssen Sie rechnen?	Da Anlassprüfungen/Verwaltungsermittlungen eher repressiv ausgerichtet sind, bleibt es in der Regel nicht beim „Beraten“. Die Interne Revision wird hier nicht der willkommene Helfer sein und mit „Gegenwind“ bis hin zu Beschwerden rechnen müssen. Darauf und auf entsprechende kritische Gesprächssituationen sollte man vorbereitet sein.

7 Präsent bleiben auch in „ruhigen“ Zeiten: Kommunikation und „Marketing“ der Internen Revision

Die Frage der Wahrnehmung der Internen Revision ist eng verbunden mit der Mess- bzw. Sichtbarkeit des Mehrwerts ihres Tuns. Letzterer ist im präventiven Bereich zwar unstreitig vorhanden, allerdings oftmals äußerst schwer darstell- und vermittelbar. Das durch Prävention hergestellte „Produkt“ ist nicht materiell greifbar, man kann es mit „Risikovermeidung“ oder schlicht dem Wort „Ruhe“ umschreiben. Für „ruhige“ Zeiten zu sorgen, hat aber gleichzeitig zur Folge, selbst nicht mehr im Fokus der Behördenleitung und Beschäftigten zu stehen. Nicht offen zu Tage tretende Prüfanlässe verleiten schnell zu der Annahme, dass Prävention möglicherweise gar nicht notwendig sei, weil ja nichts passiere. Dass diese Ruhe eine trügerische sein kann, liegt aber andererseits angesichts des enormen Dunkelfelds bei Korruptionsdelikten auf der Hand. Bannenberg und Schaupensteiner (2007, S. 39f) gehen in diesem Deliktsbereich von einen Dunkelfeld von 95 bis 99 % aus.

Es ist daher aus Sicht des Autors sehr wichtig, auch in Zeiten, in denen es keine aufsehenerregenden Vorfälle gibt, sich als Interne Revision bei Behördenleitung und Beschäftigten im Gedächtnis zu halten. Die Möglichkeiten und Mittel dazu kann man als „Marketing“ der Internen Revision bezeichnen.

7.1 Jahresberichte

Eines der Elemente des „Revisionsmarketings“ ist der Jahresbericht. Darauf sollte schon in der Geschäftsordnung der Internen Revision (s. ***Abschnitt 3.2.***) Bezug genommen werden. Man sollte zwischen zwei Arten von Jahresberichten unterscheiden. Eine Version erhält die Behördenleitung, in der alle Prüfungen und sonstigen wesentlichen Aktivitäten des Berichtsjahrs noch einmal zusammengefasst und auf den Punkt gebracht werden. Adressatenkreis der zwei-

ten Berichtsvariante sind alle Beschäftigten der Behörde. Ziel dieses Berichts ist es nicht etwa, die Mitarbeiter der im abgelaufenen Jahr geprüften Organisationseinheiten unter Nennung der festgestellten Mängel vor der gesamten Behörde an den Pranger zu stellen. Er soll vielmehr so weit abstrahiert sein, dass keine Rückschlüsse auf die geprüften Bereiche möglich sind. Grundgedanke ist hierbei, dass Prüfergebnisse zu manchen Aufgabenbereichen (z.B. Beschaffungen, Zuwendungen, Informationsschutz) oftmals nicht nur isoliert für den gerade geprüften Bereich zu sehen sind, sondern auch für andere Organisationseinheiten Mehrwert haben können, ohne dass dort geprüft wurde, was vollumfänglich tatsächlich ja auch gar nicht möglich wäre. Diese Art des Jahresberichts zeigt letztlich auch allen Beschäftigten, dass die Interne Revision präsent und tätig ist (vgl. Abschnitt 1.4., Präventivwirkung der Internen Revision).

Nachfolgend werden je ein Muster eines Berichts für die Behördenleitung und eines für die Beschäftigten dargestellt. Ihnen gemein sein sollte das Bestreben, dass die Berichte „ankommen“, also auch tatsächlich gelesen werden. Es sollte sich also nicht um ein umfangreiches, eng beschriebenes, nüchternes Papier handeln, denn bei solchen Berichtsformen ist der „Augenlid-Fall-Faktor“ oder Neudeutsch „dislike-Faktor“ sehr hoch. Die Berichterstattung sollte daher in knapper, ansprechender Form erfolgen. Versetzen Sie sich in die Rolle des Adressaten: Was wird ihn interessieren, wie viel Zeit wird er zum Lesen „übrig“ haben, und an welchen Stellen sind vielleicht über den nackten Text hinaus auch grafische Elemente zur Erhöhung der Aufmerksamkeit geeignet?

Mögliche Inhalte eines Jahresberichts an die Behördenleitung

MUSTER: Inhalte eines Jahresberichts der Internen Revision für die Behördenleitung	
Organisatorische Anbindung und personelle Ausstattung der Internen Revision	Kurze Darstellung, ob die Interne Revision im Berichtszeitraum organisatorischen oder personellen Veränderungen unterworfen war, die möglicherweise auch auf die Erledigung der Prüf- und sonstigen Aufgaben Einfluss hatten.
Plan- und Sonderprüfungen	Zusammenfassung der Prüfthemen, Feststellungen und wichtigsten Empfehlungen (Thema, Anlass, Umfang und Dauer, wesentliche Feststellungen und Empfehlungen, Besonderheiten).
Nicht erledigte Prüfung	Nennung der im Berichtszeitraum geplanten jedoch nicht abgeschlossenen Prüfungen mit kurzer Begründung.
Nachschauprüfungen	Zusammenfassung durchgeführter Follow-Ups zu früheren Prüfungen. Wurden Empfehlungen umgesetzt und Verbesserungen eingeführt, die den Mehrwert der erbrachten Revisionsleistungen belegen?
Korruptionsprävention	Soweit die Korruptionsvorsorge Aufgabe der Internen Revision ist: Stichpunktartige Kurzdarstellung der Aktivitäten im Zusammenhang mit Korruptionsprävention sowie zeitlicher Umfang dieser Tätigkeit, auch im Verhältnis zu den eigentlichen Revisionsaufgaben.
Sonstiges	z.B. • Öffentlichkeitsarbeit („Revisionsmarketing“, Veranstaltungen, Vorträge) nach Innen und nach Außen • Lehrtätigkeit • Besuch von Fortbildungen • Teilnahme an Informations- und Erfahrungsaustauschen mit Revisionsbezug • Mitwirken an Prüfungen Dritter (z.B. der Rechnungshöfe, Wirtschaftsprüfer) und sonstige Beratungsleistungen

Der sich an alle Beschäftigten richtende Jahresbericht soll die Prävention verbessern, indem auf häufig erkannte Schwachstellen und Präventionsaspekte in allgemeiner Form und gezielt in Bezug auf bestimmte Themenbereiche hingewiesen wird:

Mögliche Inhalte eines Jahresberichts an die Beschäftigten

MUSTER: Inhalte eines Jahresberichts der Internen Revision für die Beschäftigten	
Vorwort/Anrede	Begrüßungstext des Leiters der Internen Revision, der die Interne Revision kurz vorstellt. In kollegialem Tonfall sollte deutlich werden, dass es der Internen Revision nicht vordringlich um repressives Auftreten innerhalb der Behörde geht, sondern dass der präventive Ansatz (vgl. Abschnitt 1.3.) im Vordergrund steht.
Beschaffungen	Hier können Sie auf häufige Fehlerquellen im Beschaffungsbereich aufmerksam machen, wie sie bspw. im Abschnitt 8.1. dargestellt sind. Sie können dies um einige typische Mängel ergänzen, die möglicherweise der Rechnungshof in Bezug auf Ihre Behörde/Ihren Geschäftsbereich festgestellt hat.
Korruption und Betrug – Daten-Zahlen-Fakten	Stellen Sie die statistischen Zahlen aus dem neuesten Lagebild des Bundeskriminalamts zur Korruption vor oder aus Studien zur Mitarbeiterkriminalität im öffentlichen Sektor. Sie können Schätzungen zum Dunkelfeld hinzufügen und damit deutlich machen, dass ein Mangel an Korruptionsfällen in Ihrer Behörde nicht bedeutet, dass sie tatsächlich nicht vorkommt.
Zuwendungen/Förderwesen	Berichten Sie in diesem Abschnitt über häufig erkannte Mängel im öffentlichen Förderwesen. Sie können dazu den Abschnitt 8.2. nutzten und/oder etwaige weitere Prüferkenntnisse.
Genehmigungswesen	Stellen Sie hier wesentliche Prüferkenntnisse aus dem Themenfeld Genehmigungen/Erlaubnisse/ Leistungsgewährung dar.
Risikoanalyse	Erläutern Sie, wie die Interne Revision zu ihren Prüfthemen kommt (vgl. Kapitel 5). Aus prüftaktischen Überlegungen ist nicht angeraten, die gesamte Risikokarte oder den Prüfplan hier zu veröffentlichen. Aber vielleicht hat die Risikoanalyse einige zusätzliche Erkenntnisse erbracht, die man hier nennen kann.
Aktuelles aus der Korruptionsvorsorge	Vielleicht hat Ihre Behörde die Durchführung besonderer Präventionsmaßnahmen (Gefährdungsanalysen, Veranstaltungen, Kampagnen) geplant. Dann können Sie die Gelegenheit nutzen und die Maßnahme(n) an dieser Stelle vorstellen.
Ansprechpartner/ Kommunikation	Unter der Überschrift „Haben Sie weiterführende Fragen, Ideen oder Anregungen?“, „Sagen Sie uns Ihre Meinung!“ oder: „Über Ihr Feedback freut sich das Team der Internen Revision.“ können Sie Kolleginnen und Kollegen zur Kommunikation ermuntern und Ihre Erreichbarkeiten (Tel./Mail) festhalten, ggfs. ergänzt um Fotos der Revisionsmitarbeiter.

7.2 Weitere Möglichkeiten des „Revisionsmarketings“

Unter der Überschrift „Anleitung zum Erbsenzählen“ wies die Revisions-Beratungsgesellschaft The Audit Factory (2012) auf das vielen Revisionen anhaftende Image des pedantischen, kleinlichen Revisors hin. Gleichzeitig wird aber auch davor gewarnt, diesem schlechten Image mit einer Überbetonung des Beratungsauftrages entgegen zu wirken, da dieser erst seit relativ kurzer Zeit als Aufgabe der Internen Revision hinzugekommen und solche begleitenden Prüfungen mit den bereits oben in ***Abschnitt 4.2.4.*** dargestellten Problemen verbunden sein kann. Es gilt insoweit auch weiterhin das Primat der Prüfung. Dieser durchaus kritischen Bewertung und Warnung vor einer Überbetonung des „Revisionsmarketings“ mit Grundbotschaften wie „So schlimm sind wir gar nicht“ oder „Wir beraten doch nur, tun also keinem weh“ ist aus praktischer Sicht insbesondere auch in Behörden beizutreten. Zwar wurde an anderen Stellen dieses Werks deutlich heraus gestellt, dass ein moderner Revisionsansatz eben nicht das kleinliche kontroll- oder beanstandungsorientierte Vorgehen, sondern eine zukunftsorientierte Risikovermeidung ist. Und daher ist es natürlich enorm wichtig, einem gegensätzlichen Verständnis von Behördenleitung und Beschäftigten – wenn ein solches vorhanden ist, wofür bei Neueinrichtung dieses Instruments einiges spricht – intensiv entgegen zu wirken, etwa mit den im vorherigen Abschnitt skizzierten Mitteln. Bei allem Vorbeugungs-, Beratungs- und Serviceangebot der Internen Revision ist aber eines auch klar: Interne Revision ganz ohne Kontrolle, ohne Beanstandung und ohne hier und da spürbare, in der Sache auch einmal harte Konsequenzen – das ist eben keine Interne Revision! Mit anderen Worten: Wenn sich herumspricht, dass Interne Revision einen ständigen „Kuschelkurs“ fährt und niemandem weh tut, wird das ihrem Image auf die Dauer eben so wenig zum Positiven gereichen wie das der „Erbsenzähler“. Manchmal ist auch ein Erbsenzählen angebracht und wird auch erwartet.

Wie so oft, ist also letztlich ein Mittelweg – hier zwischen Beratung/Prävention und Repression – der geeignetste. Wo die Interne Revision ihre Schwerpunkte setzt, d.h. ob sie mehr in die eine oder die andere Richtung tendiert, wird dabei von Behörde zu Behörde sehr unterschiedlich sein. Es hängt maßgeblich von der Einstellung der Behördenleitung ab ebenso wie von der internen Betriebskultur und natürlich auch von der Zahl der Sonderprüfungen (bei denen es sich in der Regel um repressiv ausgerichtete Prüfungen handelt). Um diesen Mittelweg in der behördenspezifischen Umgebung, in der sich eine Interne Revision etablieren muss, zu finden und auszugestalten, mögen die folgenden weiteren Maßnahmen eine Hilfestellung bieten:

Möglichkeiten des „Revisions-marketings“

Möglichkeiten/Methoden des „Revisionsmarketings“
• Beteiligung an Kampagnen und Veranstaltungen mit Präventionscharakter
• Netzwerke in der Behörde mit anderen Präventions- Kontrollverantwortlichen (z.B. Anti-Korruptionsbeauftragter, Geheimschutzbeauftragter, Datenschutzbeauftragter, Personalbereich, Justiziariat) aufbauen und pflegen
• Beobachtung der Medien. Was ist bei anderen Behörden vorgefallen, und könnte das auch ein Risiko für unsere Behörde bedeuten? Hierzu gezielte Analysen liefern
• Informationsbroschüre/Flyer der Internen Revision
• Durchführen von Befragungen der Beschäftigten zum Thema Integrität und Prävention
• Präsenz zeigen bei Informationsveranstaltungen für neue Mitarbeiter der Behörde

7.3 Revisionsqualität messbar machen und sichern

Schon im Abschnitt 1.4. wurden in Bezug auf die Überlegung, ob sich die Einrichtung einer Internen Revision in einer Behörde grundsätzlich lohnt, einige kurze Aussagen zur Messbarkeit von Revisionsleistungen getroffen. Sehr wichtig ist die einer Prüfung nachgelagerte Umsetzungsphase (Follow-Up-Phase), denn sie sorgt dafür, dass Empfehlungen auch wirklich umgesetzt werden.

Um die Qualität des Prüfvorgehens der Internen Revision zu sichern, ist zu empfehlen, über einen Feedbackbogen auch die geprüften Bereiche mit einzubeziehen. Folgende Fragen könnten zur Sprache kommen:

Beispiel für einen Feedback-Fragebogen

Beispiel für einen Feedback-Fragebogen
Wurde die Prüfung zeitgerecht angekündigt?
Wurden die Ziele der Prüfung vorab hinreichend klar erläutert?
Wurde die Prüfung effizient und effektiv durchgeführt?
Waren Sie mit der Dauer der Prüfung zufrieden?
Wurde der Berichtsentwurf zeitgerecht zur Verfügung gestellt?
Wie gefällt Ihnen das Berichtslayout?
Wie beurteilen Sie den Umfang des Berichts?
Sind die Zusammenhänge plausibel herausgearbeitet worden?
Ist der Bericht aus Ihrer Sicht fair zu Stande gekommen?
Sind die Berichtsempfehlungen aus Ihrer Sicht umsetzbar?
War der Bericht aus Ihrer Sicht nützlich?
Waren Sie mit der Zusammenarbeit mit der Internen Revision zufrieden?
Fanden ausreichende Abstimmungen mit der Internen Revision statt?
Wo sehen Sie weitere Verbesserungsmöglichkeiten in der Zusammenarbeit mit der Internen Revision?
Welche Prüfungsthemen sollten aus Ihrer Sicht in der nächsten Zeit bearbeitet werden?

Über die letztgenannte Frage („Welche Prüfungsthemen sollten aus Ihrer Sicht in der nächsten Zeit bearbeitet werden?“) kann es gelingen, auch ein Votum der Beschäftigten mit in die zukünftigen Prüfplanungen einzubeziehen, ebenso wie die Behördenleitung.

Schönenbohm und Greiwe (2011) haben in einem Beitrag für die Zeitschrift für Interne Revision ihr so genanntes „Audit Cockpit“ vorgestellt. Dort sind unter vier Perspektiven (Finanz-, Kunden-, Prozess- und Potentialperspektive) eine Vielzahl von Kennzahlen zusammengestellt, die es ermöglichen sollen, Leistung und Mehrwert der Internen Revision zu messen und turnusmäßig zu controllen.

Allerdings kostet die Qualitätssicherung natürlich auch Ressourcen der Internen Revision selbst. Betreibt man sie sehr umfangreich, so wird es bei einer kleineren Revision möglicherweise zu Lasten der Prüfkapazität gehen, was nicht gewollt sein kann. Der Autor empfiehlt gleichwohl auch kleinen Revisionseinheiten, zumindest einige ausgewählte Kennzahlen turnusmäßig zu erfassen. Die Ergebnisse werden spätestens dann hilfreich sein, wenn Sie aufgefordert sind darzustellen (gegenüber der Behördenleitung, vielleicht aber auch gegenüber dem Rechnungshof), wie die Revision vorgeht, was sie leistet und ob sich der Aufwand bisher gelohnt hat.

Erfahrungsaustauschtreffen – Erwerb impliziten Wissens

Seyfried (2019) hat eine Fachpublikation veröffentlicht, die sich mit der Organisation, Inhalten und Mehrwert von Tagungen und Erfahrungsaustauschtreffen Interner Revisionen beschäftigt. Das Werk ist mehreres zugleich, nämlich

- eine chronologische Nachzeichnung des Aufbaus und der Fortentwicklung der Internen Revision in der österreichischen Bundesverwaltung, beginnend mit dem unter Bundeskanzler Dr. Kreisky initiierten Ministerratsbeschluss vom 15. September 1981 über das Konzept für die Neuordnung der Innenkontrolle in der Bundesverwaltung
- ein umfangreiches fachliches Kompendium zu Fragen der strategischen Ausrichtung wie auch zu operativen Prüfthemen der Internen Revision, zusammengetragen aus 40 Erfahrungsaustauschveranstaltungen und zehn Jahrestagungen der Jahre 2004 bis 2013
- ein Leitfaden zur Planung, Vorfeldorganisation und Durchführung von Praktikertreffen/Workshops und Tagungen mit mittleren Teilnehmerzahlen
- eine Untersuchung des Mehrwerts von Erfahrungsaustauschtreffen und Fachtagungen aus organisationspsychologischer Sicht.

Mag. Seyfried hat hier einen in der deutschsprachigen Revisionsliteratur wohl einzigartigen Katalog mit Beispielen und Prüfthemen vorgelegt, der ganz sicher auch in Zukunft bei der Prüfthemenfindung, der Prüfvorbereitung ebenso wie bei der Diskussion zur Stellung und strategischen Ausrichtung der Internen Revision immer wieder als Ideengeber und Maßstab dienen kann.

Das Buch ist ein Muss für den Handapparat jeder Revisionsabteilung im öffentlichen Sektor.

7.4 Wer prüft die Prüfer?

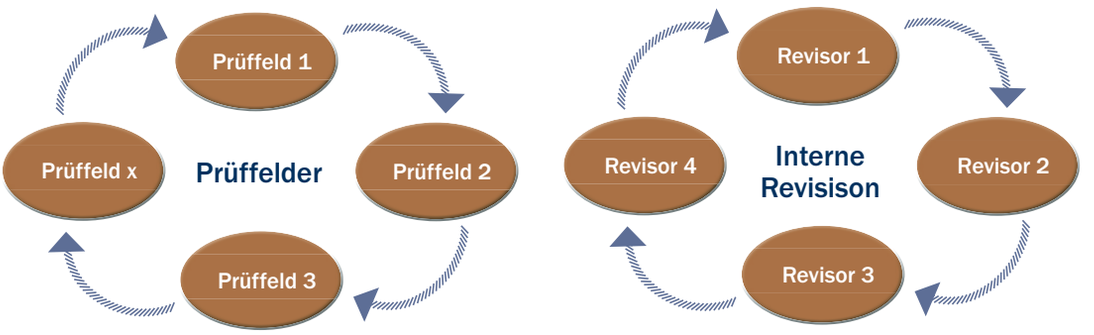
„Die größten Kritiker der Elche waren früher selber welche“ – Unter diesem Sprichwort stellt sich beim Thema Qualitätssicherung natürlich auch noch die Frage, wer eigentlich die „Prüfer prüft“. Behördenintern wird es eine solche (weitere) Kontrollinstanz kaum geben. Selbstredend unterliegen aber auch Interne Revisionen dem prüfenden Zugriff der Rechnungshöfe oder etwa beauftragter externer Wirtschaftsprüfer (vgl. „Externe Prüfungsanbieter“ im Schaubild des „Three-Lines-of-Defence Modells im ***Abschnitt 1.4***). Hinzu kommt die parlamentarische und auch die öffentliche Kontrolle. So sind etwa für die Bundesverwaltung die Berichte Interner Revisionen nicht per se von Herausgabeansprüchen nach dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG) ausgenommen, soweit nicht besondere Schutztatbestände hinzutreten[22].

Grundsätzlich wird also das, was die Interne Revision selbst an Aufgaben erledigt, relativ geringer behördeninterner Kontrolle unterworfen sein. Dessen sollte sich die Behördenleitung bewusst sein, allerdings gibt es einige Argumente dafür, dieses Problem nicht zu dramatisieren. Etwa in Bezug auf das Rotationsgebot aus dem Bereich der Korruptionsvorsorge. Hier kann man der Internen Revision eine permanente „Job-Rotation“ zubilligen, da ja mit jeder Prüfung auch das Gegenüber

[22] Anders in Hamburg: Gemäß § 5 Nr. 4 Hamburgisches Transparenzgesetz (HmbTG) sind Vorgänge der Innenrevision von der Informationspflicht ausgenommen.

(der geprüfte Bereich) wechselt. Dies ist aus dem Rotationsmodell (s.u.) ersichtlich. Unterstellt, ein Revisor wäre bestechlich, indem er regelmäßig darauf aus ist, für den geprüften Bereich begünstigende Prüfleistung von diesem Vorteile zu fordern, so wäre das Entdeckungsrisiko für den Prüfer jedenfalls relativ hoch, denn er müsste die korruptive Beziehung in jeder Prüfung quasi wieder neu aufbauen. Das permanente „Rotieren“ der geprüften Bereiche dürfte insoweit also recht effizient das mögliche Entstehen einer korruptiven oder in sonstiger Hinsicht fehleranfälligen Struktur.

Rotationsmodell Interne Revision



Die von Prof. Dr. Mandt (2021) in Bezug auf den Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen plausibilisierte relativ geringe Fraud- (also Betrugs- oder auch Korruptions-) Anfälligkeit dürfte wohl auch auf Interne Revisionen projizierbar sein. Mandt macht gleichzeitig aber auch darauf aufmerksam, dass auch in Bezug auf die Prüfer ein Dunkelfeld einzukalkulieren ist, weshalb auch prüfende Stellen ein eigenes Anti-Fraud-Management-System vorzuweisen haben.

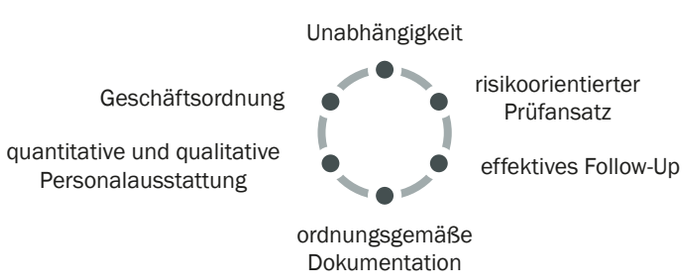
Mit der Fragestellung „Sind wir auf dem richtigen Weg?“, „Machen wir alles richtig?“ „Genügt unsere Revisionstätigkeit den Standards?“ Wie würden wir als Interne Revision aus externem Blickwinkel dastehen?“ ist zu empfehlen, sich selbst von Zeit auch einmal den Spiegel vorzuhalten. Ob das für die kleine Revision in Form einer breit angelegten Peer Review sein muss, für die etwa Bungartz und Henke (2011) umfangreiche Konzepte bereit halten, sei dahingestellt. Das Minium der Fragen, die Sie in Bezug auf Ihre Interne Revisionseinheit bejahen sollten, kann sich etwa an den Leitlinien des Bundesrechungshofs

Leitlinien Interne Revision des Bundesrechnungshofs

Interne Revision als Steuerungsinstrument der Behördenleitung – Leitsätze des BRH
• Die Einrichtung einer Internen Revision ist für Bundesbehörden grundsätzlich empfehlenswert. Entscheidungen darüber sollten auf geeigneten Risikoanalysen beruhen.
• Die Behördenleitung sollte die Interne Revision nach ihrem spezifischen Steuerungs- und Kontrollbedürfnis ausgestalten und sich klar zu diesem Instrument bekennen. Hierzu sollte sie u. a. die Interne Revision als Stabsstelle einrichten, deren Jahresarbeitsplan selbst genehmigen, sich über die Arbeitsergebnisse zeitnah und unmittelbar unterrichten lassen und betroffene Organisationseinheiten zur Beachtung der Revisionsfeststellungen anhalten.

oder den dem Revisionsstandard Nr. 3 des DIIR e.V. wie folgt entnommenen Qualitätsekriterien orientieren:

Qualitätsanforderungen an die Interne Revision



8 Wiederkehrende Prüfthemen

Die folgenden drei Unterabschnitte zu den Themenschwerpunkten Beschaffungen, Förderwesen und Informationsschutz sollen einen komprimierten Überblick und einen schnellen Einstieg in Kernproblematiken bei häufigen Prüfthemen der Internen Revision liefern. Wiederkehrende Vorfälle in diesen Bereichen, die der Leser möglicherweise nicht nur aus der Presse, sondern durchaus in mehr oder minder schwerwiegender Form aus der eigenen Behörde kennt, indizieren deutlich eine regelmäßige Prüfnotwendigkeit der Internen Revision. Exakte, erfolgsgarantierende Rezepte für eine Revisionsprüfung in diesen Bereichen können nicht geliefert werden, jedoch gibt es wiederkehrende Meilensteine und Schwerpunkte, an denen man sich orientieren kann.

8.1 Beschaffungen

Das öffentliche Beschaffungswesen ist der „Klassiker“ im behördlichen Revisionsgeschehen. Zwar gibt es auch in jedem Wirtschaftsunternehmen einen Einkaufsbereich, aber die prüferheblichen Risiken werden wohl eher im Bereich der Produktion des Vertriebs liegen. Anders sieht es in der öffentlichen Verwaltung aus. Hier wird ein überwiegender Teil der Haushaltsmittel im „Einkauf“, also in der Beschaffung ausgereicht, zu denen beispielsweise auch Baumaßnahmen hinzuzurechnen sind. Hinzu kommt, dass das öffentliche Beschaffungswesen auch hinsichtlich seiner Korruptionsanfälligkeit an vorderster Stelle rangiert.

Es ist daher folgerichtig, dass Interne Revision im öffentlichen Sektor zuvorderst das Vergabewesen prüfen wird. Plan- und Anlassprüfungen haben Vergaben – aktuell auch und insbesondere für Dienstleistungen – zum Gegenstand. Das hohe Fehler-, Betrugs- und Korruptionsrisiko im Beschaffungswesen wurde nicht erst kürzlich erkannt. Aufgrund diverser Skandale und Bemerkungen der Rechnungshöfe[23] hat man in der Verwaltung schon vor etlichen Jahren damit begonnen, zusätzliche Beteiligungs- und Kontrollinstanzen einzurichten. Maßgebliche Verschärfung gegenüber konventionellem behördlichen Handeln ist etwa die strikte Zuständigkeitstrennung zwischen Planung, Ausschreibung, Auftragserteilung und Rechnungsbearbeitung. Die verschiedenen „Meilensteine“ des Vergabeverfahrens sind sehr exakt definiert. Die nachfolgende Aufzählung kann als checklistenartige erste Übersicht dienen.

Meilensteine im Vergabeverfahren

Meilensteine im Vergabeverfahren als Basis einer Checkliste
>> Bedarfs- und Leistungsbeschreibung
>> Anforderung / Beschaffungsantrag
>> Wahl und Begründung der Vergabeart
>> Ausschreibungsunterlagen
>> Angebotsaufforderung
>> Angebotseröffnung
>> Zuschlagsvermerk
>> Auftrag für Lieferung oder Leistung
>> Vergabevermerk
>> Lieferschein

Vor dem Hintergrund der starken Formalisierung der Geschäftsprozesse werden Interne Revisionen in Beschaffungsprüfungen quasi gar nicht umhin kommen festzustellen, dass die bestehenden Regelungen – und auch die ergänzenden behördeneigenen Richtlinien für Vergabeverfahren – in vielen Fällen nicht konsequent eingehalten werden. Dies muss nicht immer krimineller Vorsatz sein, sondern resultiert erfahrungsgemäß oftmals auch daraus, dass die mit der Durchführung von Vergaben betrauten Beschäftigten keine ausreichenden Kenntnis-

[23] Beispielhaft: BRH (2006) zur Beauftragung externer Beratungsleistungen in der Bundesverwaltung

se der vergabe- und haushaltsrechtlichen Regelungen besitzen. Die Empfehlung sollte dann lauten, die Kenntnisse der am Vergabeverfahren Beteiligten und die konsequente Einhaltung der einschlägigen Regelungen – auch durch Klärung von Zweifelsfällen mit den grundsätzlich zuständigen Organisationseinheiten der Behörde – zu verbessern und die Notwendigkeit und Erforderlichkeit von Maßnahmen unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit regelmäßig zu prüfen und die Ergebnisse der Prüfungen zu dokumentieren.

Von Seminarteilnehmern wird oft nach Checklisten für eine Beschaffungsrevision gefragt. Es gibt hiervon einige, die man sich teilweise kostenlos via Internet erschließen und verwenden kann, so etwa beim Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) e.V.. Checklisten sind für die Revision sehr nützlich, da sie im Prinzip die Grundstruktur eines Beschaffungsvorgangs mit denjenigen Meilensteinen skizzieren, die für die Prüfungen der Internen Revision als Indikator für Fehlentwicklungen von Bedeutung sind, wenn kein besonderer Prüfanlass besteht (der die Aufmerksamkeit des Revisors von vornherein auf einen ganz bestimmten Prozessschritt hinlenkt). Checklisten ermöglichen auch eine beschleunigte Durchsicht einer größeren Anzahl von Vorgängen. Es sei jedoch davor gewarnt, fremde Checklisten für die eigene Beschaffungsprüfung einfach „Eins zu Eins“ zu verwenden. Hierfür sind Änderungen der Regelungen zu häufig und die behördeninternen Vorgaben zu unterschiedlich. Man denke etwa an die mit Einführung der Unterschwellenvergabeordnung einher gegangenen Änderungen oder auch die regional äußerst unterschieliche Anhebung der Schwellenwerte etwa für den Direktkauf oder die Verhandlungsvergabe im Zuge der Maßnahmen zur Covid19-Pandemiebewältigung. Jede Checkliste bedarf daher der Anpassung und regelmäßigen Aktualisierung mit Blick auf die behördenspezifischen Vorgaben. Bei einer derart hohen Veränderungsdynamik, wie sie im Vergabewesen üblich ist, aber auch angesichts behördenintern sehr unterschiedlicher Regelungen, ab welchem Schwellenwert beispielsweise der Bedarfsträger eine zentrale Vergabestelle einzuschalten hat, sollte man vorsichtig damit sein, fremde Listen für die eigenen Prüfungen einfach zu übernehmen.

Das Problem der raschen Änderungen in der Fachmaterie soll hier noch zur Verdeutlichung eines weiteren Aspektes des Revisionsgeschehens aufgegriffen werden. Die Behörden sind bei häufigen Wandlungen und hoher Fluktuation möglicherweise nicht immer (oder angesichts des vielerorts herrschenden Personalmangels: immer weniger) in der Lage, die Beschäftigten für die Ausübung ihrer Aufgaben ausreichend qualifiziert zu halten. Hier kollidiert der Dienstleistungsgedanke („Die Arbeit muss erledigt werden“) mit der Fürsorge und Rechtssicherheit („Die Mitarbeiter müssen so geschult sein, die Arbeit beanstandungsfrei umsetzen zu können“). Für die Interne Revision führt es bei festgestellten Mängeln von geringerem Gewicht zu der Frage, was eigentlich dem Bearbeiter tatsächlich vorwerfbar ist, bzw. wo die Grenzziehung in dem aufgezeigten Konflikt verläuft. Im Risikomanagement verwendet man hierzu den Begriff der Fehlertoleranz. Wo viel gearbeitet wird, wird es automatisch Fehler geben. Dessen sollte sich auch die Interne Revision bewusst sein. Das „Erbsenzählen“ nützt hier meist wenig, da es die strukturellen Fehler im Gesamtsystem nicht behebt.

8.2 Öffentliches Förderwesen (Zuwendungen)

Im Rahmen der Prüftätigkeit Interner Revisionen in den obersten und oberen Behörden von Bund und Ländern sowie bei geförderten Institutionen ein Thema, das sich unumgänglich und regelmäßig, manchmal mit unbequemer Häufigkeit stellt: Zuwendungen nach §§ 23/44 der Bundes-/ Landeshaushaltsordnungen. Unumgänglich als Prüfthema deshalb, weil hier hohe Summen an Haushaltsmitteln verausgabt werden, die sich der Internen Revision in einer risikoorientierten Prüfplanung anempfehlen. „Unbequem“, weil zum einen die einschlägige Rechtsmaterie beispielsweise der des Vergaberechts so völlig verschieden ist. Zum anderen werden Zuwendungen manchmal aus überge-

ordneten förderpolitischen Zielstellungen heraus bewillig, wodurch sich die Interne Revision mit ihren Prüffeststellungen und –empfehlungen möglicherweise in „vermintes Gelände“ begeben muss.

Eine Vielzahl von Organisationen und Einrichtungen in Deutschland erhalten zur Erfüllung ihrer Aufgaben und/oder für die Durchführung von Projekten Förderungen durch die öffentliche Hand in Form von Zuwendungen. Dies reicht von der Finanzierung gemeinnütziger Institutionen, Stiftungen, Forschungseinrichtungen oder Entwicklungshilfeorganisationen bis hin zu Projekten in den Bereichen Bildung, Naturschutz oder Spitzensport. Die öffentliche Förderung im Zuwendungswege ist an eine ganze Reihe von Bestimmungen, wie z. B. Berichts-, Nachweis- und Dokumentationspflichten geknüpft. Dies fängt bei der Beantragung einer Zuwendung an, gilt für den Abruf der Fördermittel, für die Mittelbewirtschaftung, bis hin zur Abrechnung und dem Nachweis der ordnungsgemäßen Verwendung sowie der Kontrolle des mit der Zuwendung angestrebten Erfolgs.

Im haushaltsrechtlichen Sinn versteht man unter Zuwendungen freiwillige Leistungen (des Bundes oder der Länder) an Stellen außerhalb der Verwaltung zur Erfüllung bestimmter Zwecke. Bund oder Länder müssen an der Erfüllung dieser Aufgaben ein erhebliches Interesse haben. Rechtsgrundlagen sind die §§ 23 (Veranschlagung) und 44 (Bewilligung) der Bundeshaushaltsordnung (BHO) bzw. der Landeshaushaltsordnungen (LHO) sowie dazu ergangene Ausführungs- bzw. Verwaltungsvorschriften. Zuwendungsarten sind die institutionelle und die Projektförderung. Es ist Voll- und Anteilsfinanzierungen (Fehl- oder Festbetragsfinanzierung) möglich.

Es gibt viele Veröffentlichungen zum Zuwendungswesen, natürlich auch zu häufigen Problemen in der Zuwendungspraxis, wie später noch näher erwähnt werden wird. Eine auffällige Flaute herrscht allerdings in Bezug auf Fachliteratur zu Revisionsprüfungen in diesem Themenfeld. Man findet – ganz im Gegensatz zur Beschaffungsrevision mit einer Fülle von Veröffentlichungen, Prüfanleitungen und Checklisten – eine in der Revisionsliteratur weitgehend unbehandelte Fachmaterie vor. Warum dem so ist, erscheint allerdings unverständlich. Denn der mageren Beachtung in der Revisionsliteratur (die möglicherweise auch auf spärliches Prüfgeschehen schließen lässt) stehen in den öffentlichen Haushalten jährlich etliche Milliarden Euro im Zuwendungswege verausgabter Mittel gegenüber.

Bei der Prüfung von Zuwendungen stechen zwei wesentliche Unterschiede zum Beschaffungswesen heraus, auf die die Interne Revision einen prüfenden Fokus legen kann und sollte. Zum Einen haben wir es mit einer weniger strikt aufgestellten Trennung einzelner Geschäftsvorfälle zu tun. Im Förderwesen ist es keine Seltenheit, dass Bewilligung, Mittelauszahlung, Verwendungsnachweisprüfung und Erfolgskontrolle aus einer Hand geschehen. Im Beschaffungswesen wäre die Konzentration der analogen Meilensteine auf eine Stelle heute undenkbar. Damit steigt durchaus das Fehler- und Korruptionsrisiko im Zuwendungswesen an.

Meilensteine im Zuwendungsverfahren

Meilensteine im Zuwendungsverfahren als Basis einer Checkliste
>> Budgetierung und Verwaltung von Fördermitteln (z.B. Strukturfondsmittel)
>> Erstellen der Fördergrundlagen (Förderrichtlinien oder Merkblätter)
>> Prüfung von Fördervoraussetzungen / des Förderumfangs
>> Feststellung des erheblichen Bundes-/Landesinteresses
>> Entscheidung über die Zuwendung / sonstige Fördermittel
>> Förderbescheid
>> Auszahlung der Mittel
>> Verwendungsnachweisprüfung und/oder Vor-Ort-Kontrolle
>> Erfolgskontrolle

Zweiter Aspekt ist die Zulässigkeit politischer Förderentscheidungen. Hierdurch treten den finanziellen oftmals auch ideelle, d.h. politisch-reputative Risiken auf Seiten der Zuwendungsgeber hinzu. Dies lässt sich gut anhand des bereits oben genannten Begriffs „Erhebliches Bundes (Landes-)interesse“ (§ 23 BHO/LHO) erläutern. Es gibt hierfür keine Legaldefinition. Aus dem Wortlaut wird zunächst nur deutlich, dass für eine Förderung nicht jedes Interesse ausreicht. Es müssen besondere Gesichtspunkte hinzutreten. Wo die Grenze im Einzelnen zu ziehen ist, hängt oft von politischen Wertungen ab.[24] Dies hat bei risikoorientierter Betrachtung zur Folge: Einer Förderung kann eine große politische Entscheidungsbandbreite zu Grunde liegen. An politischen Entscheidungen gibt es aber in aller Regel auch politische Kritik. Diese wird zumeist öffentlich kommuniziert. Dadurch können bekannt gewordene Fehlentwicklungen/schädigende Ereignisse für die (politischen) Entscheider unmittelbare Reputationsrisiken nach sich ziehen. Und zwar oftmals sogar unabhängig davon, ob tatsächlich die Entscheidungs- oder doch eher die Arbeitsebene eingetretene Schäden zu verantworten hat.

Was aber empfiehlt die Interne Revision, wenn sie im Rahmen einer Plan- oder Anlassprüfung auf eine solche Konstellation trifft? Erwähnenswert ist zunächst der Praxishinweis, dass die Interne Revision sich gegenüber den Auftraggebern und/oder geprüften Stellen nicht in eine zu hohe Erwartungshaltung drängen lassen sollte. Speziell in sehr langjährigen Förderbereichen, wo sich möglicherweise auch Fehlentwicklungen bereits über Jahre verfestigt haben, sollten die Prüfer gegenüber dem Auftraggeber die Erwartung dämpfen, dass die Interne Revision quasi als Allheilmittel auf einen Schlag mit ihren Empfehlungen alle Probleme lösen könne. Das Erreichen von Optimierungen ist im Zuwendungsverfahren oftmals ein zähes Unterfangen, das nicht von heute auf morgen realisierbar ist. Gleichzeitig sollte die Interne Revision auch deutlich machen, dass sie kein „Mediator“ ist. Weder ist sie „Kummerkasten“ für die geprüften Bereiche, noch wäre sie gut beraten, wenn Sie sich erkennbar durch andere Verfahrensbeteiligte instrumentalisieren ließe. Und schließlich kann sie nicht als eine Art Daueraufgabe „vermittelnd“ zwischen den vielen Playern in großen Förderbereichen tätig sein.

Literaturtipp: Prüfung von EU-Fondsmitteln

Zum öffentlichen Förderwesen gehört natürlich auch der Bereich der EU-Struktur-fondsmittel. Bode (2012) hat hierzu einen bemerkenswerten Beitrag geliefert, der Pioniercharakter für die Behandlung des Themas in der Revisions-Fachliteratur hat.

8.3 Rechtswidriges Herausgeben sensibler Informationen

Das so genannte „Durchstechen“ oder „Abfließen“ von Informationen nach außen ist ein wiederkehrendes Thema[25][26], das ebenso den öffentlichen wie den privaten Sektor betrifft. Es wird zwar gefürchtet, andererseits ist aber Medienberichten eher selten entnehmbar, dass wirklich „harte“, durchgreifende Konsequenzen gezogen werden. Zu sehr kollidieren Prüfungen und Vorbeugungsempfehlungen der Internen Revisionen (die hier wohl eher aus besonderem Anlass denn routinemäßig stattfinden) mit gegebenen Regelungen des Beschäftigtendatenschutzes, Dienstvereinbarungen zum Umgang und zur Nutzung von Bürokommunikation, Befürchtungen einer pauschalen Kriminalisierung von Mitarbeitern, zum Teil aber auch schlicht mit fehlenden Ermittlungsansätze etwa zur Nachverfolgung von Wegen, auf denen ein der Presse zugespieltes Dokument die Behörde verlassen haben könnte. Ob die Erfolgsquote solcher Prüfungen besonders hoch ist, darf daher bezweifelt werden.

[24] Vgl. Dittrich (2010), Erläuterung Nr. 4.1.3 zu § 23 BHO

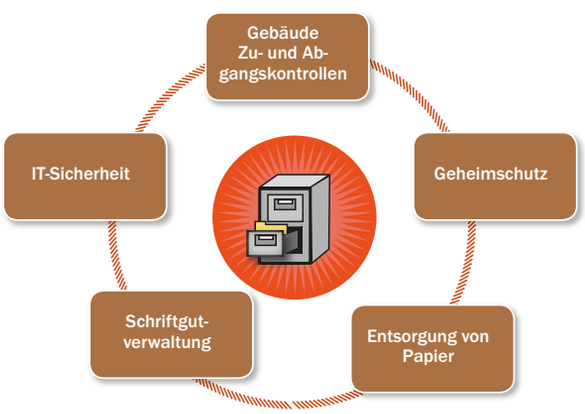
[25] s. z. B. Die Welt, 12. Dezember 2012, „Spionagefall – Bahr muss mit harter Hand aufräumen“

[26] s. z. B. Berliner Morgenpost, 31. Januar 2021, „Innensenator Andras Geisel: Das ist ein GAU. Das ist Geheimnisverrat.“

Dem mit der IT-basierten Bürokommunikation einher gehenden Verlust an Sicherheit (allein durch die Größe des Verteilerkreises von Informationen) wird man nicht mehr vollends Herr werden können. Speziell bei Sicherheitsbehörden, aber auch in Unternehmen, kann auch die sorglose Nutzung von Social Media durch die Beschäftigten ein Problem werden. Eine zu freigiebige Preisgabe von Informationen über die eigene Arbeitsstelle und die Art der Tätigkeit oder eine unbedachte Äußerung in sozialen Netzwerken kann es gezielten „Angreifern" unter Umständen leicht machen, zu erpressen, Informationen abzuschöpfen und aus verschiedensten Quellen für sich nutzbringend zu verdichten. Sei es aus geheimdienstlichen, journalistischen oder auch korruptiven Beweggründen.

Der Internen Revision kommt deshalb gerade auch im Bereich des Informationsschutzes eine besondere Präventivfunktion zu. Die gegebenen Schutzmaßnahmen zu erheben, zu analysieren und auf den Prüfstand zu stellen, um im Ergebnis der Behördenleitung und den fachlich Zuständigen ein Signal zur konkreten Ausprägung der Gefahren zu geben, sollte sich die Interne Revision durchaus einmal zum Thema machen. Eine solche Prüfung wird schon angesichts ihrer Komplexität voraussichtlich querschnittlich ablaufen, da es in den meisten Behörden zum diesem Thema viele (Teil-) Verantwortliche und Schnittstellen geben wird, die alle mit einbezogen werden müssen.

Schutz sensibler Informationen – ein Querschnittsthema



Da der Präventionsansatz beim Schutz von Informationen ein besonders wichtigter ist, muss mit den Empfehlungen natürlich auch Breitenwirkung im Beschäftigtenkreis erzielt werden. Ein zur dolosen Handlung neigender Beschäftigter soll zumindest annehmen, er würde auch häufiger kontrolliert. Das reduziert seine gefühlte Sicherheit, unentdeckt zu bleiben, wie Rabl (2009) in einer empirischen Studie nachgewiesen hat. Wenn also in Ihrer Behörde eine Sensibilisierungsmaßnahme zum Informationsschutz ansteht, sollte auch die Interne Revision als Mitinitiator nicht außen vor bleiben.

9 Besonderheiten der Internen Revision in Behörden

9.1 Selbstverständnis der Internen Revision

An anderen Stellen dieses Leitfadens wurde bereits über den präventiven Mehrwert von Interner Revision in Behörden gesprochen. Es wurde der Bedarf an entsprechendem „Marketing" gegenüber Behördenleitung und Beschäftigten (s. ***Kapitel 7.***) erläutert, um dem hergebrachten Image vom „Beanstander" oder „Erbsenzähler" abzuhelfen. Trotz all der positiven Argumente für einen modernen Revisionsansatz und entsprechender behördeninterner Werbung bleibt es jedoch dabei, dass die „Damen und Herren" von der Internen Revision nicht immer die willkommenen Kollegen oder Mitarbeiter sind, denen man sich anvertraut oder deren Votum zu diversen Problemstellungen man dringend erwartet.

Der Präsident der internationalen Revisorenvereinigung International Institute of Internal Audit (IIA), Richard Chambers (2011), hat sich in einem Beitrag unter dem Titel „The Guardians of Public Trust“ dem Revisionsgeschäft im öffentlichen Sektor gewidmet. Anhand verschiedener Aspekte („Life and Death Lessons for Government Auditors“) macht er deutlich, wie wichtig eine Interne Revision für das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Verwaltung ist und dass es im Grunde keine andere Instanz gibt, die objektiver als „Wächter“ dieses Vertrauens fungieren könnte. Gleichzeitig greift Chambers aber auch einige Punkte auf, die signifikant vor Augen führen, auf welch „dünnem Eis“ sich Revisoren dabei bewegen, weil es genügend behördeninterne Gegner gibt, die nur darauf warten, das vielleicht mühsam aufgebaute positive Revisionsimage nachhaltig zu mindern. Und dass dies schnell eintreten kann, dafür liegen genug „Fallstricke“ bereit. Die folgende Übersicht greift unter der Überschrift „Revisorenrisiken in Behörden“ einige solcher Punkte in Anlehnung an Chambers heraus.

Revisorenrisiken in Behörden

Revisorenrisiken in Behörden (in Anlehnung an Chambers)	
Vergessen Sie nie, dass Sie im „politischen Theater“ prüfen.	Die Interne Revision prüft die Verwaltung auf ordnungsgemäßes und gesetzmäßiges handeln. Wenn Abweichungen festgestellt werden, kann der Grund auch die Umsetzung politischen Willens in der einen oder anderen Richtung sein. Was empfiehlt die Interne Revision und wie kommuniziert sie es, wenn sie feststellt, dass nicht die geprüfte Stelle, sondern vielleicht der Berichtsempfänger selbst einen großen Anteil an einer Problemlage hat?
Stellen Sie sicher, dass Ihr Glashaus bruchsicher ist, bevor Sie Steine werfen!	Fachbereiche, denen Missstände und Fehler vorgehalten werden, werden sich möglicherweise wehren und die Interne Revision argumentativ angreifen. Hierauf sollte man vorbereitet sein.
Sie können 1.000-mal richtig liegen. Wenn Ihre Prüffeststellungen nur einmal falsch sind, setzen Sie Ihre Glaubwürdigkeit dauerhaft aufs Spiel!	Fehlleistungen der Internen Revision sprechen sich in einer Behörde schnell herum. Man wird ihr das vielleicht mühsam aufgebaute Revisionsimage („Beraten statt Beanstanden“) dann nicht mehr abnehmen.
Auch wenn Sie korrekt arbeiten, ziehen Sie Zorn auf sich.	Revisoren sind grundsätzlich „gefährdete“ Personen im Sinne dessen, was Dommel (2010) in Bezug auf Whistleblower als Informelle Sanktionsmaßnahmen und Mobbing herausgearbeitet hat. Verschärfend kommt hinzu dass Revisoren nicht nur ein Remonstrationsrecht, sondern möglicherweise sogar eine Remonstrationspflicht in Bezug auf festgestellte Straftaten haben[23] .
Kleine Steine verursachen große Wellen.	Wenn dem Revisor Hintergründe, Zusammenhänge und informelle Netzwerke nicht bekannt sind, wird er mit vermeintlich „kleinen Prüffeststellungen“ womöglich erhebliche Folgen auslösen.

Die geschilderten Gefahrenquellen für Revisoren sind durchaus real. Man muss lernen, umsichtig vorzugehen und die Fallstricke nicht aus den Augen zu verlieren. Ein gesundes Mittelmaß zwischen Gründlichkeit, Idealismus und Realitätssinn ist aus Erfahrung des Autors das richtige Rezept, um sich in diesem „Minenfeld“ zu halten und – obwohl man nicht die Welt retten wird – vernünftige, mehrwerthaltige Empfehlungen konstant und qualitativ hochwertig zu erbringen.

Die Interne Revision darf also als Kennzahl für ihr Selbstverständnis nicht oder jedenfalls nicht nur die Beliebtheit und Willkommenheit bei Leitung und Beschäftigten betrachten. Es ist schön, für gute Prüfleistungen auch einmal ein Lob zu ernten, aber das Maß aller Dinge ist es nicht. Und zu viel Lob seitens geprüfter Bereiche sollte vielleicht hier und da auch stutzig machen.

9.2 Im „besonderen“ behördlichen Umfeld klarkommen

Schmid (2012) machte in einem Gastbeitrag für das Magazin Wirtschaftswoche unter Bezugnahme auf zum Teil sehr kleinliche Regelungen für die Annahme von Geschenken aufmerksam und stellte dies mit der Aussage „Zu strenge Compliance-Regeln bestrafen gute Mitarbeiter – schlechte finden sowieso ihren Weg“ in den erweiterten Fragekontext, ob und wie viele Kontrollen denn tatsächlich nützen, wenn ohnehin ein Teil der Beschäftigten versuchen wird, diese

[27] s. BGH (2009): Den Leiter der Innenrevision einer Anstalt des öffentlichen Rechts kann eine Garantenpflicht treffen, betrügerische Abrechnungen zu unterbinden.

zu umgehen. Der Anteil dieser in der Tätertypologie „Gelegenheitssucher“ genannten Beschäftigten soll bis zu einem Fünftel der Belegschaft ausmachen[28].

Der Autor tritt der Auffassung bei, dass allzu kleinliche, formal-bürokratische Regelungen etwa zum Verbot der Annahme von Belohnungen und Geschenken nicht der entscheidende Schlüssel zur Bekämpfung der Korruption sind. Jedoch ist es problematisch, mit der Erkenntnis, aller Kontrolldruck nütze ohnehin so gut wie nichts, an der Erhöhung des Entdeckungsrisikos, wofür die Interne Revision steht, zu sparen. Denn das wäre nicht nur fatal für das mittelfristige Risiko doloser Handlungen, die mit Sicherheit zunehmen würden. Es wäre wiederum auch unfair gegenüber der Masse derjenigen Beschäftigten, die sich regelkonform verhalten.

In Behörden tritt möglicherweise der die Argumente Schmids verstärkende Aspekt hinzu, dass wir es – im Gegensatz zu Unternehmen – nicht mit einem finanziellen „Ruinrisiko“ zu tun haben. Entstehende Schäden tun also niemandem wirklich „weh“ und sind im Übrigen – angesichts der Schnelllebigkeit der heutigen öffentlichen Berichterstattung – genauso schnell wieder vergessen, wie sie skandalisiert wurden. Verwaltungskontrolle ist modern und wichtig, sollte aber nicht omnipräsent sein.

Personalvertretung vs. Interne Revision?

Manchmal wird die Auffassung kommuniziert, dass der Personalrat Interner Revision in der Regel feindlich gesinnt sei. Das muss und sollte aber nicht so sein, wenn beiderseitig eine vertrauensvolle Zusammenarbeit gepflegt wird. Die Personalvertretung sollte nicht als grundsätzlicher Gegner Interner Revision gesehen werden. Wurm (2003) sieht die (Unterstützung von) Korruptionsbekämpfung sogar als eine zentrale Aufgabe der Personalvertretung an. Es ist also mitnichten ein Thema, das der Personalrat blockieren sollte – im Interesse der, wie auch Wurm unterstreicht, weit überwiegenden Gruppe der integeren Beschäftigten.

Eine negative, geringschätzende Haltung wird Revisoren gegenüber zwar wohl seltener offen geäußert werden, aber sie ist manchmal zwischen den Zeilen erkennbar. Revisoren müssen das wissen, um richtig und im Einzelfall auch diplomatisch zu agieren Sie sollten vor einer negativen Grundhaltung ihnen gegenüber aber nicht resignieren und folglich ihre Prüftätigkeit einstellen oder sich nur noch auf Randthemen konzentrieren. Andererseits: Über das Ziel hinaus zu schießen und als der „Michael Kohlhaas“ der Behörde daherzukommen, kann ebenfalls nicht der richtige Weg behördlicher Revision sein. In einer anonymen Umfrage von Transparency Interantional e. V. (2015) berichteten ca. 50% der befragten Revisoren von Beeinflussungen zur Ergebnisbeschönigung, insbesondere seitens der Führungskraft geprüfter Bereiche. So etwas kann passieren und ist vermutlich umso wahrscheinlicher, je mehr man tatsächlich jeden auch noch so kleinen Konflikt meint austragen zu müssen. Die Empfehlung lautet daher, Konflikte nicht zu scheuen, aber an den Stellen auszutragen, wo es sich auch lohnt. Dies gilt im Prinzip für die Revision genauso wie für jeden anderen Arbeitsbereich auch. Für die Behördenleitung bedeutet es, der Internen Revision den Rücken zu stärken dort, wo es wirklich wichtig ist. Dabei ist die besondere Situation im kollegialen Umfeld zu berücksichtigten, der die Revisoren ausgesetzt sind.

9.3 Aus- und Fortbildung

“Do not let your authority to make the bad news“ titelte vor einiger Zeit ein Fortbildungsanbieter in einer Seminarbroschüre für Revisoren im öffentlichen Sektor[29]. Das trifft genau die Zielrichtung und den präventiven Mehrwert Interner Revision. Fraglich ist jedoch, ob man das „Handwerkszeug“ der Risikovermeidung tatsächlich kurzfristig theoretisch erlernen kann. Es gehört einiges an Erfahrungswissen dazu, das nicht auf die Schnelle erlern- oder einkaufbar ist.

[28] Die BDO AG (2010) sprach von 20% der Mitarbeiter, die als unehrlich zu bezeichnen seien. Die Association of Certified Fraud Examiners (ACFE, 2010) sieht in rd. 19 % der Betrugsfälle ein Umgehen bestehender Kontrollen als ursächlich an.

[29] Europäische Akademie für Steuern, Wirtschaft und Recht GmbH (2012)

Der Revisor ist eher Generalist als Spezialist. In Behörden mit einem sehr umfangreichen und stark divergierenden Aufgabenportfolio kann und darf nicht erwartet werden, dass der Revisor sich spontan und bis ins Kleinste mit allen möglichen Prüfthemen auskennt. Bei einer reinen Beschaffungsdienststelle darf wohl erwartet werden, dass die Interne Revision gute Kenntnisse vom Vergabewesen mitbringt. Bei Behörden, die daneben z.B. auch für Förderverfahren, Sicherheitsaufgaben, Genehmigungen oder Gesetzgebung zuständig sind, muss der Internen Revision aber zuerkannt werden, sich in ein Prüfgebiet, das Neuland ist, erst einmal einzuarbeiten. Ansonsten wird sie keine qualitativ hochwertige Arbeit abliefern können.

Eine regelmäßige Aus- und Fortbildung ist im Bereich der Internen Revision immens wichtig, will man auf Dauer verantwortungsbewusste, objektive und fachlich-qualitativ einwandfreie Prüfergebnisse abliefern. Ob man – wie bei manchen Behörden der Fall – so weit gehen muss, eine regelmäßige Aus- und Fortbildungspflicht in die Geschäftsordnung der Internen Revision (vgl. ***Abschnitt 3.2.***) aufzunehmen, sei dahingestellt. Der Autor hält dies insoweit nicht für zwingend, weil Aus- und Fortbildung in einer modernen Behörde eine Selbstverständlichkeit sein sollte, und zwar nicht nur, aber gerade auch für Revisoren. Allerdings kann ein klares Bekenntnis der Behördenleitung zur Fortbildungsnotwendigkeit der Revisoren nützlich sein. Denn die behördlichen Fortbildungsbudgets sind oftmals begrenzt, Schulungen in diesem Spezialgebiet hingegen nicht unbedingt preiswert zu haben. In den Curricula von Verwaltungsakademien taucht Interne Revision eher selten auf.

Neben der vom Behördenspiegel seit einigen Jahren aufgelegten Seminarreihe „Revision und Compliance“, die Revisionsthemen, Korruptionsvorsorge und Geschäftsprozessmanagement umfasst, hält etwa die Akademie des Deutschen Instituts für Interne Revision (DIIR) e.V. ein großes Seminarangebot für Revisoren bereit, allerdings für den öffentlichen Sektor nur in sehr überschaubarem Umfang. Ein fachlicher Austausch ist darüber hinaus im DIIR-Arbeitskreis „Interne Revision in öffentlichen Institutionen“ und anlässlich der jährlich stattfindenden Tagung gleichen Titels möglich und empfehlenswert.

10 Schlussbetrachtung, Ausblick und weitere Informationsquellen

10.1 „Da haben Sie den Salat!“ – ein Zwischenfazit zu einem nicht immer geliebten Verwaltungsinstrument

Um an das einleitende Zitat aus Gogols Revisor anzuknüpfen – „Da haben wir den Salat“:
Eine Interne Revision ist eingerichtet und – zum Wohl der Organisation, aber vielleicht zum Schrecken mancher Verantwortungsträger, die damit nicht gerechnet haben – arbeitet auch intensiv und legt an dieser und jener Stelle „den Finger in die Wunde“. Es wird für beide Seiten einige Zeit brauchen, sich an diese zusätzliche Kontrolleinrichtung zu gewöhnen. Für die Geprüften, dass eine Kontrollinstanz mehr vorhanden ist, diese aber auch beratend genutzt werden kann. Für die Interne Revision bedeutet es, sich an einen Normalzustand als Mitglied der Behördenorganisation zu gewöhnen, auf die, wenn sie erst einmal in den Köpfen „angekommen“ ist und ihr Mehrwert Beachtung findet, möglicherweise mehr Arbeit zukommen kann, als manchem Revisor lieb sein mag.

An dieser Stelle soll noch einmal der Grundsatz der Unabhängigkeit Interner Revision aufgegriffen werden. Denn diese Unabhängigkeit, oder besser: die Definition der Unabhängigkeit der Internen Revision, wird vielfach auch unter Experten diskutiert. Zu der Frage, wo sie aufbauorganisatorisch anzusiedeln ist, wurde auf die Rolle der Internen Revision als Führungsinstrument

hingewiesen. Nun mag man folglich einwenden, dass die Interne Revision ja nicht unabhängig von der Managementebene sein kann und damit keine echte, nach dem „Lehrbuch“ geforderte Unabhängigkeit vorliege. Dieser Einwand ist natürlich dem Grunde nach richtig, allerdings aus Sicht des Autors nicht über die Maßen zu problematisieren. Die Unabhängigkeit ist hier – wie schon aus Bezeichnung Interne Revision wörtlich abzuleiten – „nur“ als Unabhängigkeit im Binnenverhältnis (also organisationsintern gegenüber den Fachbereichen) zu verstehen. Was Entscheidungen des Managements anbetrifft, ist die Interne Revision selbstverständlich hiervon abhängig, sie hat insoweit hinsichtlich der Weitergabe von Prüferkenntnissen nach außen nur die Remonstrationsrechte, die für andere Beschäftigte auch gelten.

Gäbe es ein Mehr an Unabhängigkeit, also auch von der Behördenleitung, so könnte man die Internen Revisionen mit den Rechnungshöfen oder auch mit den Rechnungsprüfungsämtern in Kommunen gleichsetzen, was einer Dopplung gleichkäme, die nicht benötigt würde.

10.2 Die Zukunft – Wo drückt der Schuh?

In Sachen Modernisierung und Digitalisierung der öffentlichen Verwaltung gibt es einiges zu tun. Eine Vielzahl aktueller politischer Verlautbarungen deutet an, dass in den kommenden Jahren – nicht erst, aber insbesondere auch aufgrund der Erkenntnisse aus der Pandemiebewältigung – eine neue Phase der Verwaltungsmodernisierung und des Bürokratieabbaus eingeläutet werden wird. Das sollte nicht ohne die Internen Revisionen geschehen. Denn sie sind nicht nur ein Garant für Transparenz und Compliance des Verwaltungshandelns, sondern können gleichzeitig als kundiger, erfahrener Lieferant für praxistaugliche Ansätze zur Prozessoptimierung fungieren.

Schaut man sich einige Publikationen der letzten Zeit näher an, so bleibt die Interne Revision allerdings weitgehend unbeachtet:
„Neue Transparenz“ lautet etwa die Überschrift eines Kapitels des bereits als Blaupause für einen Koalitionsvertrag der 20. Legislaturperiode im Bund gehandelten Buchs „Neustaat“[30] Wer in den Ausführung allerdings auch die Empfehlung einer Stärkung der Verwaltungskontrolle zur Erzeugung dieser „Neuen Transparenz“ erwartet, wird leider enttäuscht. Es wird im Wesentlichen für die (nicht mehr ganz neue Idee der) Einführung der Doppik und im Übrigen die Implementierung einer vom Bundesfinanzministerium unabhängigen „Wirtschaftsprüfungsstelle“ geworben, die „das bestehende Instrumentarium des Bundesrechnungshofs um volkswirtschaftliche Kompetenzen erweitert“. Interne Revisionen sind weder in diesem Kapitel, noch an anderer Stelle des Werks erwähnt.

Ein ***„Sorgsamer Umgang mit Steuergeld“*** ist selbstverständlich auch Gegenstand eines Kapitels im Entwurf des Wahlprogramms der Partei Bündnis 90 – Die Grünen für die im September 2021 anstehende Bundestagswahl. In dem Programmentwurf tauchen in verschiedenstem Kontext die Begriffe Kontrolle und Transparenz zahlreich auf. Auch die Korruption soll stärker bekämpft werden. Fehlanzeige allerdings auch bei den Grünen, was die Benennung, geschweige denn Stärkung der Internen Revisionen in der Bundesverwaltung angeht.

Und schließlich sei noch ein Zitat angeführt, das zunächst vielleicht aus dem Zusammenhang gerissen scheint, aber eindringlicher kaum sein kann. Es entstammt einer aktuellen und viel Aufmerksamkeit erfahrenden Veröffentlichung des Berliner Oberstaatsanwalts Knispel (2021). Es lautet: ***„Opfern von Straftaten muss man nicht mit Statistik kommen. Für sie hat sich***

[30] Heilmann/Schön (2020)

die Wahrscheinlichkeit, Opfer einer Straftat zu werden, um 100% erhöht.“ Knispel macht in seinem Werk auf Missstände und insbesondere den damit einher gehenden Vertrauensverlust in die Leistungsfähigkeit, aber auch in die Integrität der Berliner Justiz aufmerksam, was sich vermutlich unschwer auf viele andere Bereiche der öffentlichen Verwaltung projizieren ließe. Auch den „Opfern“ von Misswirtschaft und Korruption in der öffentlichen Verwaltung – also der Gemeinschaft der Steuerzahler, uns allen! – muss man „nicht mit Statistik kommen“. Die Jahresberichte der Rechnungshöfe von Bund und Ländern, des Bundes der Steuerzahler, Transparency International e.V. sind voller Hinweise auf Missstände, Fehlleistungen und Verschwendung im öffentlichen Sektor. Wenn die Bundesregierung demgegenüber Jahr um Jahr eine statistisch unbedeutende Zahl von nur 4-5 Korruptionsfällen je 100.000 Beschäftigte in der Bundesverwaltung angibt[31], so ist das zwar statistisch korrekt, wird die aufgrund wiederkehrender Skandale skeptischen Bürger aber in ihrem Misstrauen gegenüber Staat, Politik und Verwaltung nicht wirklich zum Positiven stimmen. Es wären eigentlich insbesondere die Internen Revisionen, die bei der Wiedergewinnung des Vertrauens in die Integrität der Verwaltung eine viel gewichtigere Rolle spielen müssten, als ihnen bisher zugemessen wird.

10.3 Hausaufgaben – Wesentliche „To Do’s“

Der Auf- und Ausbau Interner Revisionen im öffentlichen Sektor schreitet voran. 2012 hatten im Ergebnis einer Recherche des Autors im Bereich der Bundes- und Landesbehörden in Deutschland über 750 Behörden eigene Interne Revisionen eingerichtet. 91 weitere Behörden trugen sich mit dem Gedanken, eine Interne Revision einzurichten. In weiteren 555 Behörden wurde die Aufgabe von einer anderen (in der Regel übergeordneten) Internen Revision wahrgenommen. Hinzu kommt eine unbekannte Anzahl Interner Revisionen in Vereinigungen, Einrichtungen oder Unternehmen, die sich unmittelbar oder mittelbar ganz oder überwiegend in öffentlicher Hand befindet oder die aus öffentlichen Mitteln unterhalten werden (z. B. institutionell geförderter Zuwendungsnehmer) und schließlich kommunaler Behörden und Institutionen in Deutschland, die sämtlich abzufragen die zeitlichen Ressourcen dieser Recherche überstrapaziert hätte.

Ist der „Markt“ damit für den öffentlichen Sektor weitgehend gesättigt? Reichen diese Zahlen aus, um den dringlichen Bedarf befriedigt zu haben und sich insoweit zurückzulehnen? Der Autor ist nicht dieser Meinung. Wichtig für die Zukunft ist ganz sicher, dass die Interne Revision in einem dynamischen Behördenumfeld nicht auf der Stelle tritt. Schuh (2010, S. 5) stellte sehr zu Recht und ganz sicher mit heute mehr denn je bestehender Gültigkeit heraus: „Interne Revisionen sind Teil der Gesamtorganisation und müssen sich mit und in ihr weiterentwickeln. Die erfolgskritischen Faktoren Qualität und Akzeptanz sind dabei eine permanente Herausforderung“.

Zwar bescheinigte etwa auch der Bundesrechnungshof der Bundesverwaltung im Jahr 2009, die Anstrengungen zur Einrichtung und fachlichen Verstärkung Interner Revisionen erheblich verbessert zu haben. Die Praxis zeigt aber, dass weiterhin organisatorischer, personeller und fachlicher Nachholbedarf besteht. Eine Studie der Universität Halle-Wittenberg (2010) zur Kriminalität im öffentlichen Sektor sprach von geschätzten 20.000 unentdeckten Delikten (Fraud, dolosen Handlungen) pro Jahr. Dies bietet ganz sicher noch genügend Ansätze, um mittels Interner Revisionen „vor die Schäden“ zu kommen.

In den Kommunen dürfte hinsichtlich der Einrichtungen Interner Revisionen auch weiterhin Nachholbedarf bestehen, weil die Aufgaben bisher eher von den Rechnungsprüfungsämtern mit erledigt wurden und werden, die aber zum einen mit viel stärkerem Fokus auf finanzielle Risiken

[31] Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat (2019, 2020)

prüfen, als es Interne Revisionen tun. Zum anderen folgen sie anderen Berichtspflichten, nämlich an die Legislative, was mehr mit den Rechnungshöfen denn den Internen Revisionen vergleichbar ist. „Echte“ Interne Revisionen gibt es auf kommunaler Ebene daher oftmals noch nicht.

Es gibt also einige Entwicklungstendenzen- und Potentiale für die Zukunft der Internen Revision im öffentlichen Sektor in Deutschland. Wesentliche „To Do’s“, an denen aus Sicht des Autors gearbeitet werden muss, sollen an dieser Stelle noch einmal in komprimierter Form erörtert werden, mit dem Bemerken, dass sich hieran seit Veröffentlichung der Erstausgabe dieses Werks im Jahr 2012 leider nicht allzu viel geändert hat:

„To Do‘s“ aus Sicht des Autors

Die Zukunft Interner Revision in Behörden – „To Do’s“ aus Sicht des Autors	
Genutzt werden und Mehrwert darstellen (vgl. Abschnitte 1.3., 2.2.).	Qualität und Akzeptanz der Revision sind wichtige Erfolgsfaktoren. Nur wenn sie auf Dauer hohen Standards genügen, wird die Interne Revision auch dauerhaft aus einem Nischendasein heraustreten können.
„Modern“ sein, aber „handfest“ arbeiten (vgl. Abschnitt 1.4.).	Revision zeichnet sich aus Sicht des Autors weniger durch das Abliefern verwissenschaftlichter Theorien, als handwerklich guter und verlässlicher Arbeit ab. Instrumente wie Risikomanagement, Compliance, IKS sind wichtig und müssen durch bzw. flankiert durch die Interne Revision mit Inhalt gefüllt werden. Die Revision sollte aber vermeiden, nur noch in abstrakt-analytischer Form an diesen Themen zu arbeiten. Fachbereiche wie Management werden dies nicht verstehen und die tatsächlichen Probleme des Behördenalltags bleiben möglicherweise unangetastet „auf der Strecke“.
Karriere/Personalrekrutierung (vgl. Abschnitt 2.4.).	Die Behauptung, eine Tätigkeit in der Internen Revision einer Behörde sei die karriereförderliche Verwendungsstation, wäre völlig vermessen. Es handelt sich tatsächlich nach wie vor eher um eine Nischenfunktion, allenfalls um die Möglichkeit, eine horizontale Expertenkarriere zu starten. Um dynamisches, qualifiziertes und damit echten Mehrwert erbringendes Revisionspersonal zu rekrutieren, muss an den Perspektiven der Tätigkeit gearbeitet werden.
Unabhängigkeit bewahren (vgl. Abschnitte 2.3., 7.4.).	Die Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit der Internen Revision sind sehr wichtige Grundvoraussetzungen. Eine anonyme Umfange von Transparency International Deutschland (2015) kam allerdings zu dem Ergebnis, dass gut 50% der befragten Revisoren von Beeinflussungen zur Ergebnisbeschönigung berichteten und nur ein Drittel bislang keine unzulässige Einflussnahme feststellen konnte. Die geringe Zahl der im Rahmen dieser Studie abgeschlossenen Befragungen (93) dahingestellt, lassen solche Ergebnisse zumindest aufmerken und sollten Anlass geben, die Stellung der Internen Revision in der eigenen Organisation einmal zu hinterfragen.
Fachliche Spezialisierung (vgl. Kapitel 8, Abschnitt 9.2.)	Angesichts der Aufgabenvielfalt der deutschen Behördenlandschaft kann und sollte nicht von der Internen Revision in der Verwaltung gesprochen werden. Auch wenn div. Themen immer wieder in Prüfungen auftauchen, sind andere sehr unterschiedlich, was entsprechend auch für die Risikoausprägung und -wahrnehmung gilt (z. B. Sicherheitsbehörden, Fachbehörden, Baubehörden). Eine entsprechende fachliche Trennung, auch was Arbeitskreise und Netzwerke angeht, wäre wünschenswert.
Vernetzung verbessern (vgl. Abschnitt 9.3.).	Der Organisationsgrad der Netzwerke Interner Revisionen in Behörden sollte erweitert und verbessert werden.

11 Hier finden Sie weitere Informationen – Quellenverzeichnis

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2020). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Austin (TX, USA): www.acfe.com.

Bannenberg, Britta/Schaupensteiner, Wolfgang (2007). Korruption in Deutschland. München: Verlag C.H. Beck.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2010). Fraud Management Konferenz 2010: Die Regeln des „ehrbaren Kaufmanns“ sind passé! www.presseportal.de/meldung/1717570/.

Bode, Marcel (2012). Die Grundzüge von Systemprüfungen nach Art. 62 Abs. 1 lit.a VO (EG) 1083/2006. In: Zeitschrift für Interne Revision 4/2012, S. 174ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Bönkhoff, Franz (1992). Prüfungsplanung. In: Gronenberg, Adolf/v. Wysocki, Klaus (Hrsg.). Handwörterbuch der Revision, S. 1520. Stuttgart: Carl Ernst Poeschel Verlag GmbH.

Bünis, Michael/Gossens, Thomas (2013). Modernes Follow-up. Der Turbo für den Mehrwert der Internen Revision. In: Zeitschrift für Interne Revision 1/2014, S. 24ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Bundesgerichtshof (2009). Urteil v. 17.7.2009 – 5 StR 394/08. Garantenpflicht aufgrund dienstlicher Stellung. In: Zeitschrift für das juristische Studium (ZJS) 6/2009, S. 712ff. www.zjs-online.com.

Bundeskriminalamt (2020). Bundeslagebild Korruption 2019. www.bka.bund.de

Bundesministerium des Innern (2004). Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung. www.bmi.bund.de

Bundesministerium des Innern (2007). Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung. Berlin. www.bmi.bund.de.

Bundesministerium des Innern (2008). Handreichung zu den Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung www.bmi.bund.de.

Bundesministerium des Innern (2020). Change Management. Anwendungshilfe zu Veränderungsprozessen in der öffentlichen Verwaltung. S. 8f. www.bmi.bund.de.

Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat (2019, 2020): Jahresberichte 2018 und 2019 zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung. www.bmi.bund.de

Bundesrechnungshof (2005). Bemerkungen 2005 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes. www.brh.bund.de.

Bundesrechnungshof (2009). Bemerkungen 2009 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes. www.brh.bund.de.

Bundesrechnungshof (2012). Leitlinien Interne Revision. www.brh.bund.de

Bundesrechnungshof (2020). Bemerkungen 2020 zur Haushalts-und Wirtschaftsführung des Bundes . www.brh.bund.de

Bundesverwaltungsamt (2021). Innenrevision (Dienstleistung). www.bva.bund.de

Bundesverwaltungsgericht (2009). Beschluss vom 6. August 2009, 2 B 45/09. www.bverwg.de.

Bungartz, Oliver/Henke, Michael (2011). Quality Control und Peer Review in der Internen Revision. Verbessertes Qualitätsmanagement durch ein integriertes System. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Bungartz, Oliver/Strobl, Gregor (2012). Mehrwert durch Interne Kontrollsysteme (IKS). In: Zeitschrift für Interne Revision 3/2012, S. 138ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Chambers, Richard (2011). The Guardians of Public Trust. www.theiia.org.

Deutscher Bundestag (2000). Begründung des Gesetzentwurfs zur Neuordnung des Bundesdisziplinarrechts (BDiszNOG). Bundestagsdrucksache Nr. 14/4659, S. 39.

Deutsches Insitut für Interne Revision e.V. (2010). Risikoorientierte Prüfungsplanung: Best Practise, S. 20. www.diir.de.

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2011). Interne Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz. www.diir.de.

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2020). Enquete 2020. Die Internen Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz. S. 89. www.diir.de

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2018). Empfehlungen zur (Neu-)Einrichtung einer Internen Revision, S. 16. www.diir.de

Deusches Institut für Interne Revision e.V. (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017. www.diir.de

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2017). DIIR Revisionsstandard Nr. 3 – Prüfung von Revisionssystemen. www.diir.de

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2012). DIIR Revisionsstandard Nr. 5 - Standard zur Prüfung des Anti-Fraud-Management-Systems durch die Interne Revision. Geändert im September 2015 (Version 1.1). www.diir.de

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2012). Grundsätze der Innenrevision (IR) in Öffentlichen Instituten. http://www.diir.de/arbeitskreise/ak22/aufgaben-und-ziele/ (Zugriff am 9. Oktober 2012).

Dieterle, Oliver (2009). Empfehlungen des BMI für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung und die Internationalen Standards - ein Vergleich. In: Zeitschrift für Interne Revision (ZIR) 1/2009, S. 15ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Dittrich, Norbert (2010). Kommentar zur Bundeshaushaltsordnung. Heidelberg: Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH.

Dommel, Michael (2010). Abstrafung von Kritikern? – Whistleblowing und die Nutzung des Remonstrationsrechts von Beamten und die Folgen für die Betroffenen. Pilotstudie anhand parlamentarischer Anfragen. Bachelorarbeit. Hamburg: Hochschule für angewandte Wissenschaften.

Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2007). Global Internal Audit Survey. www.ey.com.

Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2010). Five highly charged risk areas for Internal Audit. www.ey.com.

Eulerich, Mark (2020). Das neue Three Lines Model. In: Zeitschrift für Interne Revision (ZIR) 5/2020, S. 208ff.. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Europäische Akademie für Steuern, Wirtschaft und Recht GmbH (2012). Seminarbroschüre Auditor's Role in Detecting Fraud and Corruption in the Public Sector. www.euroacad.eu.

Freie und Hansestadt Bremen (2012). § 104a der Landeshaushaltsordnung i. d. F. vom 04. Juni 2011 sowie Verordnung zur Durchführung der Innenrevision vom 24. April 2012, Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen Nr. 13 vom 18. Mai 2012, S. 162.

Freie und Hansestadt Hamburg (2012). Hamburgisches Transparenzgesetz. HmbGVBl. 2012, S. 271

Freistaat Thüringen (2019). Richtlinie zur Bekämpfung von Korruption in der öffentlichen Verwaltung des Freistaats Thüringen. https://tlf.thueringen.de/fileadmin/th5/tfm/antikorruptionsrichtlinie.pdf.

Gattinger, Maximilian (1991). Kosten-Nutzen-Überlegung zur Internen Revision. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Gerhards, Ralf (2012). Veränderte Anforderungen an die Interne Revision. In: Innovative Verwaltung 9/2012, S. 11ff. Wiesbaden: Springer Gabler, Springer Fachmedien GmbH

Gigerenzer, Gerd (2008). Bauchentscheidungen. Die Intelligenz des Unbewussten und die Macht der Intuition. München: Verlag Wilhelm Goldmann.

Gogol, Nikolai (1836). Der Revisor. Ditzingen: Philipp Reclam jun. Verlag GmbH.

Grant, Michael/Hazel, John (1997). Lexikon der antiken Mythen und Gestalten. München: Deutscher Taschenbuch Verlag.

Heidenberger, Burkhard (2012). Welcher Mitarbeitertyp sind Sie? http://www.zeitblueten.com/news/2010/mitarbeitertyp (Zugriff am 15.01.2013).

Heilmann, Thomas/Schön, Nadine (2020). NEUSTAAT. Politik und Staat müssen sich ändern. 64 Abgeordnete & Experten fangen bei sich selbst an – mit 103 Vorschlägen. München: Finanzbuch Verlag.

Herrmann, Klaus/Soiné, Michael (2012). Aufklärung von Dienstvergehen außerhalb des Disziplinarrechts? In: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 14/2012, S. 845ff.

Hessischer Rechnungshof (2014). Bemerkungen 2013. Bericht zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Hessen, S. 179ff.. Drucksache 19/370.

Hessisches Ministerium der Finanzen (2016). Empfehlungen über Standards für Interne Revisionenin der Hessischen Landesverwaltung In: Staatsanzeiger Nr. 41 für das Land Hessen vom 10. Oktober 2016 S. 1055ff.

Hochschule Ruhr-West (2018). Geschäftsordnung der gemeinsamen Innenrevision der Hochschulen im Ruhrgebiet und in Westfalen vom 12.05.2015. www.hochschule-ruhr-west.de

Hoffmann-Riem, Wolfgang (2001). Verwaltungskontrolle - Perspektiven. In: Schmidt-Aßmann, Eberhard/Hoffmann-Riem, Wolfgang (Hrsg): Verwaltungskontrolle. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

Hornung, Helga (2020). Beratung und begleitende Prüfung durch die Interne Revision öffentlicher Institutionen. www.diir.de/akademie.

Institute of Internal Auditors (2020). Das Drei Linien Modell des IIA. Eine Aktualisierung der Three Lines of Defense. S. 4. www.diir.de.

Institute of Internal Auditors (2020). IIA Postitionspapier. Die Geschäftsordnung der Internen Revision. www.theiia.org

Jock, Christian (2011). Das Instrument der Fachaufsicht. Rechtliche und verwaltungswissenschaftliche Probleme und potentielle Weiterentwicklungen. Göttingen: Optimus Verlag.

Knispel, Ralph (2021). Rechtsstaat am Ende – Ein Oberstaatsanwalt schlägt Alarm. S. 43. Berlin: Ullstein Verlag.

Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (2011). Jahresbericht 2011 über das Ergebnis der Prüfungen im Geschäftsjahr 2010 (Art. 86 Abs. 2 LV, § 97 LHO), S. 111ff.. www.lrh.nrw.de.

Loibl, Franz/Streßow, Michael (2008). Risikoorientierte Prüfungsplanung – Praxisbeispiel des Rechnungsprüfungsamtes der Deutschen Rentenversicherung Bund. In: RV Aktuell 2/2008, S. 52-54. Berlin: Deutsche Rentenversicherung. www.deutsche-rentenversicherung.de.

Mandt, Brigitte (2021). Anti-Fraud. EinThema für den Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen. In: Zeitschrift für Interne Revision (ZIR) 1/2021, S. 28ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Martin Luther Universität Halle-Wittenberg/PricewaterhouseCoopers (2010). Kriminalität im öffentlichen Sektor 2010 - Auf der Spur von Korruption & Co.. Halle an der Saale/Frankfurt am Main.

Nohl, J. (1988). Entwurf eines Verfahrens für die Durchführung von Sicherheitsanalysen. In: Moderne Unfallverhütung, Heft Nr. 32. München: DIV Deutscher Industrieverlag GmbH.

Odenthal, Roger (2012). Praktische Aspekte der Anwendung zufallsbasierter Stichprobenverfahren im Prüfungsbereich. www.roger-odenthal.de.

Rabl, Tanja (2009). Der korrupte Akteur. In: Aus Politik und Zeitgeschichte, Heft 4/2009, S. 26ff. Bonn: Bundeszentrale für politische Bildung.

Sächsisches Staatsministerium des Innern (2015). Verwaltungsvorschrift der Sächsischen Staatsregierung zur präventiven und repressiven Korruptionsbekämpfung in der staatlichen Verwaltung des Freistaates Sachsen. SächsABl. 2015 Nr. 53, S. 1847.

Sächsisches Staatsministerium des Innern (2018). Verwaltungsvorschrift des Sächsischen Staatsministeriums des Innern für die Innenrevisionen des Geschäftsbereichs (VwV Innenrevision SMI). SächsABl. 2018 Nr. 51, S. 1458.

Schartmann, Bernd/Büchner, Frank (2010). Interne Revision heute – ein Eckpfeiler für mehr Compliance. In: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Nr. 11/2010.

Schmid, Peter F. (2012). Zu strenge Compliance-Regeln bestrafen gute Mitarbeiter – schlechte finden sowieso ihren Weg, sie zu umgehen. In: Wirtschaftswoche Management Blog. http://www.wiwo.de/blogs/.

Schmidt-Aßmann, Eberhard (2001). Verwaltungskontrolle: Einleitende Problemskizze. In: Schmidt-Aßmann, Eberhard/Hoffmann-Riem, Wolfgang (Hrsg): Verwaltungskontrolle, S. 10. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

Schneider, Friedrich (2012). Der Einfluss eines abgeschwächten Wirtschaftsaufschwunges auf die Schattenwirtschaft und Korruption in Deutschland und in Österreich. Linz: Institut für Volkswirtschaftslehre der Johannes Kepler Universität.

Schönenbohm, Avo / Greiwe, Joris (2011). Das „Audit Cockpit“ - Perfomance Management am Beispiel der Internen Revision der Fließband AG. In: Zeitschrift für Interne Revision (ZIR) 5/2011, S. 243ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Schuh, Hannes (2010). Interne Revision im öffenltichen Sektor. Wien: Linde Verlag GmbH.

Seidenspinner, Rüdiger (2010). Hat der Beteiligte ein Aussageverweigerungsrecht während der Verwaltungsermittlungen? In: Deutsche Polizei 1/2010, S. 3f. Hilden: Verlag Deutsche Polizeiliteratur.

Seyfried, Karl (2011). Über die Prüfung und Kontrolle die Leistung stetig verbessern – 30 Jahre Interne Revision in der österreichischen Bundes-verwaltung. In: Innovative Verwaltung 9/2011, S. 14ff. Wiesbaden: Verlag Springer Gabler Fachmedien GmbH.

Seyfried, Karl (2019). Erfahrungsaustauschtreffen. Erwerb impliziten Wissens. Neckenmarkt: Novum Verlag.

Sorgatz, Ingo (2010). Innenrevision in obersten Bundesbehörden. In: Zeitschrift für Interne Revision (ZIR) 4/2010, S. 172ff. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Sorgatz, Ingo/Gourmelon, Andreas (Hrsg.) (2012). Korruptionsprävention in öffentlichen Institutionen. S. 28. Heidelberg: Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH.

Sorgatz, Ingo/Moosmayer, Klaus (Hrsg) (2020). Compliance-Risikoanalyse am Beispiel der öffentlichen Verwaltung. In: Compliance-Risikoanalyse. S. 114ff. München: Verlag C.H. Beck.

The Audit Factory (2012). Anleitung zum Erbsenzählen - Prüfung von commodities durch die Interne Revision (1). www.auditfactory.de

Transparency International Deutschland e.V. (2015). Ergebnisband zur Befragung „Schutz von Revisoren“. https://www.transparency.de/publikationen/detail/article/die-bedrohte-unabhaengigkeit-interner-revisoren-in-deutschland/

Universität Kassel (2020). Geschäftsordnung der Internen Revision der Universität Kassel. www.uni-kassel.de.

Willm, Frank Reinhold (2012). Die risikoorientierte Jahresprüfungsplanung der Internen Revision - Untersuchungsrahmen und öffentlicher Anwendungsfall. Masterarbeit. Wiesbaden: Hessische Hochschule für Polizei und Verwaltung.

Wolf, Reinhard (2017). Die Selbstgefälligkeit der Intelligenz im Zeitalter des Populismus. Plädoyer für mehr Lernbereitschaft in der Demokratie. In: Aus Politik und Zeitgeschichte. Bonn: Bundeszentrale für politische Bildung.

Wurm, Thomas (2003). Personalrat und Korruptionsbekämpfung. In: Zeitschrift für Personalvertretungsrecht (ZfPR) 2/2003, S. 52ff. Berlin: dbb Verlag GmbH.

12 Register

Ablauforganisation ... 16
Abschlussgespräch ... 50
Ampelsystem ... 38, 41
Anfangsverdacht ... 53
Anti-Fraud-Management-System ... 30
Anti-Korruptionsbeauftragte ... 13, 60
Association of Certified Fraud Examiners ... 20, 69
Aus- und Fortbildung ... 69
Aussageverweigerungsrechte ... 54
Bannenberg, Britta ... 57
BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ... 69
Beamtenpflichten ... 54
Beauftragter für den Haushalt ... 12
Befragungen ... 54
Begleitende Prüfungen ... 28, 30
Behördenspiegel ... 70
Beihilfe ... 14, 30, 48
Beschaffung ... 14, 36, 63
Beschwerdemanagement ... 12, 27
Besoldung ... 30
Bode, Marcel ... 66
Bönkhoff, Franz ... 43
Brainstorming ... 45
Bremen ... 14
Büchner, Frank ... 12
Bund der Steuerzahler ... 72
Bundesdisziplinargesetz ... 53
Bundeshaushaltsordnung ... 65
Bundesministerium des Innern ... 22, 25 f., 34
Bundesrechnungshof ... 6, 9, 25, 35, 72
Bungartz, Oliver ... 12, 62
Bünis, Michael ... 52
Chambers, Richard ... 68
Change-Management ... 22
Compliance ... 27, 34, 68
Controlling ... 12, 31
COSO-Modell ... 12
Datenschutz ... 12, 22, 27, 60
Deutsches Institut für Interne Revision ... 8, 21, 24 f., 30, 62, 64, 70
Dienstvorgesetzte ... 53
Dieterle, Oliver ... 25
DIIR ... Siehe Deutsches Institut für Interne Revision
Dittrich, Norbert ... 68
Dommel, Michael ... 68
Dunkelfeld ... 35, 41 f.
Eintrittswahrscheinlichkeit ... 48, 59, 82
Empfehlungen für Interne Revision in der Bundesverwaltung ... 20, 25 ff.
Entdeckungsrisiko ... 16, 62, 69
Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ... 15, 34
Eröffnungsgespräch ... 45 ff.
Eulerich, Mark ... 13
Fachaufsicht ... 14 ff., 26, 32, 51
Fahrlässigkeit ... 17
Fehlertoleranz ... 64
Filterfunktion ... 17
Flaschenhalsproblematik ... 17
Fraud ... 20, 31, 55, 62, 72
Anti-Fraud-Management-System ... 30, 62
Garantenstellung ... 10
Gattinger, Maximilian ... 19, 21 f.
Gerhards, Ralf ... 10, 27, 31
Geschäftsordnung ... 22, 26 f., 33, 46, 57
Gigerenzer, Gerd ... 48
Gogol, Nikolai ... 8
Good Governance ... 16
Gossens, Thomas ... 52
Grant, Michael ... 50
Greiwe, Joris ... 61
Handreichungen zu den Empfehlungen für die Interne Revision in der Bundesverwaltung ... 26, 34
Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetz ... 8
Haushaltsvollzug ... 16, 32
Hazel, John ... 50
Heidenberger, Burkhard ... 24
Heilmann, Thomas ... 6, 71
Henke ... 62
Herrmann, Klaus ... 54

Hessen
Empfehlungen für Interne Revision in der Hessischen Verwaltung ... 25
Hochschule Ruhr West ... 27
Hoffmann-Riem, Wolfgang ... 12
Hornung, Helga ... 30
Informationsfreiheitsgesetz ... 61
Informationsschutz ... 67
Inspektion ... 9
Institute of Internal Audit ... 13, 20, 27, 68
Integrität ... 13, 16
Internes Kontrollsystem ... 12 f.
Ist-Zustand ... 47 f.
IT-Sicherheit ... 12
Jahresbericht ... 26, 33, 57, 59
Jock, Christian ... 32
Jonen, Andreas ... 8
Justiziariat ... 27, 60
Kennzahlen ... 35, 39, 41, 61
Knispel, Ralph ... 71
Kommunen ... 71 f.
Kontrolldruck ... 22, 36, 38, 52, 69
Kontrollpflichten ... 12
Korruption
Amtsträgerdelikte ... 30
Anfälligkeit ... 62
Gefährdungsanalyse ... 18, 36
Korruptionsgefährdung ... 18
Korruptionsrisiko ... 46, 62, 65
Korruptionsvorsorge ... 21, 27, 31 f., 42, 51, 58
Verdacht ... 29 f., 48
Kosten-Leistungs-Rechnung ... 12
Kosten-Nutzen-Vergleich ... 19
Landeshaushaltsordnungen ... 64 f.
Landesrechnungshof ... 9, 62
Lenkungsausschuss für Verwaltungsorganisation ... 25
Loibl, Franz ... 42
Mandt, Brigitte ... 62
Mesopotamien ... 8
Minister ... 20
Ministerien ... 26, 44
Nohl, J. ... 41
Occupational Fraud ... 31, 55
Odenthal, Roger ... 49
Österreich ... 8, 21, 61
Peer Review ... 62
Personalausstattung ... 22, 62
Personalauswahl ... 24, 32
Personalbedarf ... 14, 19 f.

Personalquote 20
Personalvertretung 22, 36, 69
Planprüfungen....21, 26, 29 ff., 43, 46, 53 f.
Polizei....10, 19, 29, 53
Präsident 55, 68
Prävention ....9 ff., 19, 22, 57
Prüfauftrag .... 29, 43, 46 f., 54
Prüfbericht.... 26, 33, 45, 50 f.
Prüfempfehlungen 27, 52
Prüffeld 56, 62
Prüfkapazität 21, 61
Prüfobjekte 29, 46
Prüfphasen .... 44 ff.
Abschluss-/ Berichtsphase .... 50 f.
Eröffnungsphase.... 46 f.
Umsetzungs- und Nachschauphase ....51 f.
Untersuchungsphase....47 f.
Vorbereitungsphase.... 44 f.
Prüfplanung.... 33 ff.
Prüfteam 21, 46
Prüfthema.... 43, 45, 63
Qualitätsmanagement 12
Rabl, Tanja 67
Ranking.... 36 ff.
Rechnungsprüfungsämter.... 42, 71 f.
Reisekostenabrechnung....30
Repression....9, 10, 60
Revisionsdichte .... 20 f.
Revisionsordnung.... 22, 26, 54
Risikoindikatoren .... 33 ff.
Risikokarte.... 41 ff.
Risikokategorien.... 33 ff.
Risikoklassen ....41 f.
Risikomanagement.... 12, 31, 51, 64
Risikomanager 12
Risikowert .... 37 ff.

Sachsen
Verwaltungsvorschrift Interne Revision des
sächsischen Staatsministeriums des Innern 25
Verwaltungsvorschrift zur präventiven und
repressiven Korruptionsbekämpfung 26
Schadensausmaß 41
Schadenshöhe 54
Schartmann, Bernd....13
Schaupensteiner, Wolfgang....56
Schmid, Peter F. 68
Schmidt-Aßmann, Eberhard 20
Schneider, Friedrich 6
Schön, Nadine....6, 71
Schönenbohm, Avo 8, 61
Schuh, Hannes....72
Schwachstellenermittlung 29
Schweiz....21
Seidenspinner, Rüdiger 54
Seyfried, Karl 8, 61
Sicherheitsrisiken.... 19, 42
Social Media....67
Soiné, Michael....54
Sonderprüfungen ....9, 20 ,27 ff., 58, 60
Sorgatz, Ingo....32, 42
Sponsoringbeauftragter....32
Staatsanwaltschaft 53
Staatssekretär....21
Stabstelle....21
Stellenausschreibungen....24
Stichprobe .... 30, 48 f., 57
Stichprobenprüfung .... 48 f.
Strafprozessordnung....53
Strafvollzug....9
Streßow, Michael....42
Strobl, Gregor 12
Surprise audit....46
The Audit Factory....59
Three Lines of Defence Modell ....12 ff., 61

Thüringen
Richtlinie zur Bekämpfung von Korruption in der
öffentlichen Verwaltung des Freistaats Thüringen 25
Transparency International e.V....69,72
Transparenz.... 13, 16, 61, 71
Transparenzgesetz 61
Unabhängigkeit .... 70 ff.
Unabhängigkeitspostulat....10
Universität Halle-Wittenberg.... 15, 34
Universität Kassel 27
Veränderungsdynamik....64
Vergaben.... 16, 61
Verteidigungslinien 13
Vertragsmanagement 13
Verwaltungsermittlungen....24, 26 f., 53 ff.
Vorprüfstellen 8, 25
Weisungsfreiheit 73
Willm, Frank Reinhold 42
Wirtschaftlichkeitsanalysen 27
Wurm, Thomas 69
Zentrale Vergabestelle....13, 64
Zertifikat.... 23 f.

Zuwendungen
an Insitutionen ....38, 58, 64 ff.
Analysebeispiel.... 38 ff.
Erhebliches Bundes (Landes-)interesse....66
Förderung von Baumaßnahmen 45
Prüfung von .... 64 f.
Zuwendungsgeber.... 15, 66
Zuwendungsnehmer 15, 72

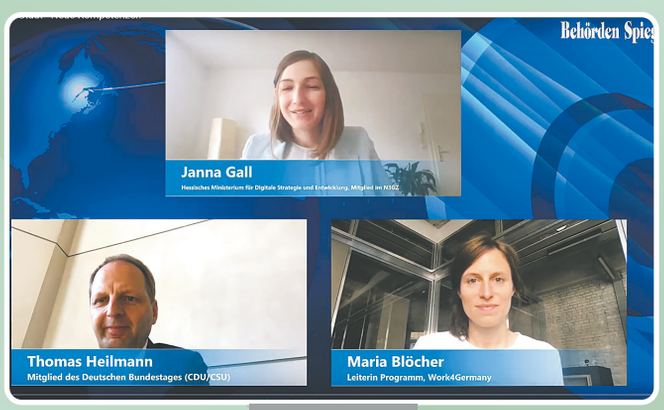
Über Digitales reden

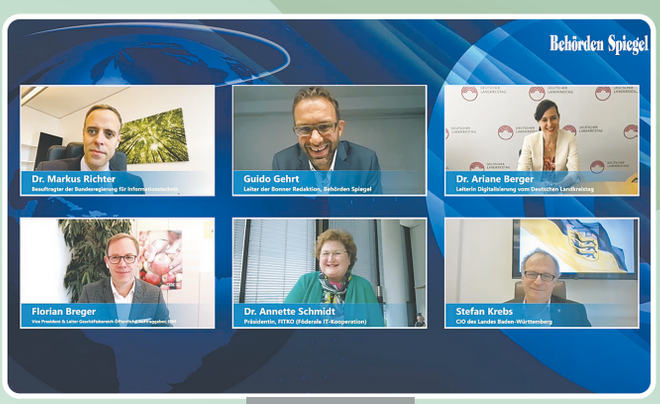
Die ONLINE-PLATTFORM des Behörden Spiegel

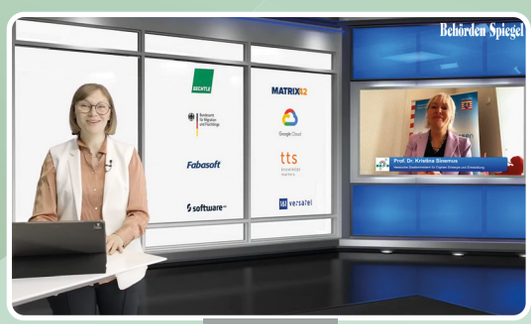
DIGITALER STAAT ONLINE

Um den Digitalisierungsschub der Krise zu nutzen, wurde auch der Digitale Staat um ein virtuelles Pendant ergänzt. In Diskussionsrunden, Webinaren und Digitaler Akademie wird jetzt auch ganzjährig über Digitalisierung gesprochen. In über 300 Veranstaltungen klärte der Digitale Staat Online zu allen Aspekten der Digitalisierung auf. Das Programm wird täglich aktualisiert.

Zu Gast u.a.







www.digitaler-staat.online