

Mitteilung

über die Prüfung

der Aufgaben und Wirkungen Interner
Revisionen im nachgeordneten Be-
reich

Inhaltsverzeichnis	Seite
0 Zusammenfassung	4
1 Allgemeines	7
2 Anlass und Ziel der Prüfung	8
3 Sollvorstellung zur Internen Revision	8
3.1 Ziele und Funktionen der Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung	9
3.2 Risikoanalyse	9
3.3 Aufgaben der Internen Revision und Abgrenzung zum Internen Kontrollsystem	10
3.4 Arbeitsplan	11
3.5 Arbeitsweise	12
3.6 Organisatorische Aufhängung und personelle Ausstattung	13
3.7 „Dienstanweisung Interne Revision“	14
3.8 Wirkungskontrolle und Pflege	14
3.9 Interne Revision und Fach-/Dienstaufsicht der aufsichtführenden Behörde	14
3.10 Interne Revision und externe Finanzkontrolle	15
4 Prüfungsfeststellungen	16
4.1 Ziele und Funktionen der Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung	16
4.2 Risikoanalyse	17
4.3 Aufgaben der Internen Revision und Abgrenzung zum IKS	18
4.4 Arbeitsplan	20
4.5 Arbeitsweise	20
4.6 Organisatorische Aufhängung, personelle Ausstattung und Qualifizierung	21
4.7 „Delegationsmodell“	23
4.8 „Dienstanweisung Interne Revision“	25

4.9	Wirkungskontrolle und Pflege	25
4.10	Interne Fachaufsicht und Fach- / Dienstaufsicht der obersten Behörden	26
4.11	Verzicht auf eine Interne Revision	27
5	Wertung	28
5.1	Allgemeine Feststellungen	28
5.2	Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung	29
5.3	Organisatorische Anbindung	30
5.4	Risikoanalyse	31
5.5	Arbeitsweise	32
5.6	Personelle Ausstattung	33
5.7	Delegationsmodell	33
5.8	Beratungstätigkeit	35
5.9	Verzicht auf eine Interne Revision	35
5.10	Interne Revision und Fach- / Dienstaufsicht	36
5.11	Interne Revision und externe Finanzkontrolle	37
6	Allgemeine Empfehlungen	37

0 Zusammenfassung

- 0.1 Der Bundesrechnungshof hat den Einsatz von Internen Revisionen¹ im nachgeordneten Bereich der Bundesverwaltung querschnittlich geprüft. In die Erhebung hat er Behörden verschiedener Geschäftsbereiche einbezogen. Er hat untersucht, aus welchen Gründen Interne Revisionen eingerichtet wurden, welches Verständnis ihrer Arbeit zugrunde liegt, ob sie effektiv arbeiten und ob sie in der Lage sind, die ihnen zugedachte Funktion wahrzunehmen.

Sofern Behörden auf die Einrichtung einer Internen Revision verzichtet haben, wurden die Gründe für diese Entscheidung erhoben. Weiterhin wurde geprüft, ob die Behörden geeignete Maßnahmen ergriffen haben, die sonst von einer Internen Revision wahrzunehmenden Aufgaben auf andere Weise abzudecken.

- 0.2 Der Bundesrechnungshof hat Sollvorstellungen u.a. zur Einrichtung, Funktion, Arbeitsweise und Organisation einer Internen Revision, zu ihrer Zusammenarbeit mit der externen Finanzkontrolle (Tz. 3.10) oder ihrem Verhältnis zur Fach- und Dienstaufsicht durch vorgesetzte Behörden (Tz. 3.9) formuliert:

- Als eines der Instrumente, die einer Behördenleitung zur Führung und Steuerung ihrer Behörde und zur Abwehr betriebsimmanenter Risiken zur Verfügung stehen, unterstützt die Interne Revision die Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht, trägt dem Transparenzgebot Rechnung und fördert die „Verwaltungshygiene“ (Tz. 3.1).
- Jede Behörde hat eine Risikoanalyse vorzunehmen, um einen Überblick über die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Risiken zu erlangen. Die Risikoanalyse bildet die Grundlage für die Entscheidung der Behördenleitung über die Einrichtung einer Internen Revision. Entscheidet sie sich für die Einrichtung einer Internen Revision, ist das Ergebnis der Risikoanalyse zugleich Grundlage für deren Arbeitsplanung (Tz. 3.2).

¹ Die Begriffe Interne Revision u und Innenrevision werden hier synonym verwendet

- Die Prüfungstätigkeit einer Internen Revision erstreckt sich grundsätzlich auf alle Bereiche einer Behörde. Insbesondere prüft sie die Betriebs- und Geschäftsabläufe, das Risikomanagement und das Interne Kontrollsystem. Darüber hinaus kann sie Aufgaben der Korruptionsprävention übernehmen (Tz. 3.3).
- Eine Interne Revision sollte ihre Arbeit nach einem klar strukturierten Muster organisieren (Tz. 3.5).
- Auf der Basis der Risikoanalyse wird eine jährlich fortzuschreibende Arbeitsplanung erstellt, die, von der Behördenleitung genehmigt, Grundlage für die Aktivitäten der Internen Revision ist (Tz. 3.4).
- Zum Ende eines (Arbeitsplan-) Jahres verfasst die Interne Revision für die Behördenleitung einen Gesamtbericht über sämtliche von ihr im Laufe des Geschäftsjahres durchgeführten Prüfungen (Tz. 3.5).
- Eine Interne Revision muss der Behördenleitung direkt zugeordnet werden und arbeitet prozessunabhängig (Tzn. 3.4 und 3.5).
- Die angemessene personelle Ausstattung einer Internen Revision richtet sich an den für die Arbeit der Behörde ermittelten Risiken aus (Tz. 3.6).
- Die Aufgaben, Pflichten und Befugnisse der Internen Revision sind in einer behördeninternen Verwaltungsvorschrift zu regeln (Tz. 3.7).
- Zu den Aufgaben einer Internen Revision gehört auch eine Wirkungskontrolle (Tz. 3.8).

0.3 Der Bundesrechnungshof begrüßt, dass die Einrichtung von Internen Revisionen in den letzten Jahren in der Bundesverwaltung vorangekommen ist. Dennoch fehlt es vielfach auch sieben Jahre nach der Reform der externen Finanzkontrolle, die Auslöser für Bemühungen zum Aufbau Interner Revisionen in den Behörden war, noch an dem richtigen Verständnis für deren Aufgaben und Funktion als Leitungsinstrument. Daher bestehen bei der Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision, deren Ausgestaltung und Einsatz sowie dem Umgang mit ihren Arbeitsergebnissen noch Schwachstellen.

0.4 Ein wesentlicher Mangel liegt im Fehlen geeigneter Risikoanalysen. So werden Entscheidungen über die Einrichtung einer Internen Revision oder

die Inhalte der Arbeitspläne häufig getroffen, ohne vorher die mit der Arbeit der Behörden verbundenen Risiken zu analysieren (Tz. 4.2).

- 0.5 Die Unterstützung der Behörden des nachgeordneten Bereichs beim Aufbau Interner Revisionen durch die jeweiligen Ministerien ist z.T. unzureichend. Teilweise beeinträchtigen die vorgesetzten Behörden durch ihre Intervention den Einsatz der Internen Revision als Instrument der jeweiligen Behördenleitung (Tz. 4.10).
- 0.6 Der Bundesrechnungshof hat auf der Grundlage seiner Prüfungsfeststellungen Empfehlungen erstellt, die dazu beitragen sollen, die Entscheidung zur Einrichtung von Internen Revisionen zu befördern und diese als nachhaltig wirksame Instrumente zu nutzen (Tz. 6)

1 Allgemeines

Mit dem Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetz wurde die externe Finanzkontrolle zum 01.01.1998 neu gestaltet. Anstelle der bis dahin bestehenden Vorprüfungsstellen sind dem Bundesrechnungshof neun Prüfungsämter nachgeordnet worden. Ziel der Reform war, alle bis dahin von den Vorprüfungsstellen als externe Finanzkontrolle wahrgenommenen Aufgaben in die Prüfungsämter zu übernehmen und in der neuen Organisationsform wirksamer und wirtschaftlicher weiterzuführen.

Die ursprünglich für die Vorprüfung eingesetzten Planstellen / Stellen verblieben anteilig in den Ressorts und Geschäftsbereichen. Damit sollten diejenigen Aufgabenteile der ehemaligen Vorprüfungsstelle, die der internen Kontrolle zuzuordnen waren (z.B. Visaprüfungen), soweit erforderlich fortgeführt werden können. In diesem Zusammenhang hatte der Lenkungsausschuss Verwaltungsorganisation am 3. Februar 1998 im Rahmen der Fortschreibung des *„Aktionsprogramms zur weiteren Steigerung von Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Bundesverwaltung“* die Einrichtung von Innenrevisionen als kurzfristig zu prüfende Maßnahme beschlossen und am 10. Februar 1998 das Kabinett unterrichtet. Ferner sollten die verbliebenen Planstellen / Stellen auch genutzt werden, um den Aufbau von Steuerungs- und Führungsaufgaben – auch Interne Revisionen – zu unterstützen.

Die Bundesregierung hat mit ihrer Richtlinie zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung vom 17. Juni 1998 eine formelle Grundlage für den Aufbau Interner Revisionen in der Bundesverwaltung geschaffen.² Danach sollen gesonderte, weisungsunabhängige Organisationseinheiten zur Überprüfung und Bündelung der im jeweiligen Haus praktizierten Maßnahmen zur Korruptionsprävention eingerichtet werden, sofern die Ergebnisse von Risikoanalysen oder besondere Anlässe dies erfordern. Die Richtlinie stellt ausdrücklich fest, dass *„diese Aufgabe ... auch von der Innenrevision wahrgenommen werden (kann)“*. Diese Internen Revisionen sollen stichprobenartig laufende und abgeschlossene Vorgänge sowie Entscheidungen prüfen und kontrollieren und die Behördenleitung über die Ergebnisse der Prüfung unterrichten. Die Richtlinie der Bundesregierung enthält auch weiterführen-

² Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung vom 17. Juni 1998, Tz. 6 Innere Revision, mittlerweile neu gefasst mit Datum vom 07.07.2004

de Umsetzungshilfen, z. B. zur Feststellung korruptionsgefährdeter Arbeitsgebiete und zur Risikoanalyse.

2 Anlass und Ziel der Prüfung

Der Bundesrechnungshof begleitet die Bemühungen der Bundesregierung um eine leistungsstarke, kostengünstige und transparente Verwaltung, wie sie u.a. im Programm „*Moderner Staat - Moderne Verwaltung*“ formuliert sind. Hierbei hat er innerhalb des Leitprojekts „*Einführung von modernem Management in der Bundesverwaltung*“ den Einsatz von Internen Revisionen in Behörden der Bundesverwaltung querschnittlich geprüft. Er hat sich dabei mit den Konzepten, der Ausgestaltung und den Ergebnissen zum Aufbau und Betrieb Interner Revisionen befasst. Ziel der Prüfung ist es, den geprüften Behörden auf Grundlage einer kritischen Bestandsaufnahme der bisherigen Revisionsarbeit Hinweise für eine Optimierung der vorgefundenen Strukturen und Verfahren zu geben.

Der Bundesrechnungshof hat dazu sechs ausgewählte Behörden des nachgeordneten Bereichs verschiedener Geschäftsbereiche untersucht. Zusätzlich wurden bei weiteren Behörden, die auf die Einrichtung einer Internen Revision verzichtet haben, Angaben mittels eines Datenblattes erhoben, um die querschnittliche Würdigung auf eine breitere Datenbasis stützen zu können.

Der Bundesrechnungshof hat bei seiner Prüfung seine Sollvorstellungen hinsichtlich Organisation, Aufgaben, Arbeitsweise und Wirkung von Internen Revisionen den bei den einzelnen Behörden ermittelten Gegebenheiten gegenüber gestellt und daraus Empfehlungen abgeleitet.

3 Sollvorstellung zur Internen Revision

Der Bundesrechnungshof hat seine Sollvorstellung einer Internen Revision aus seinen Prüfungserfahrungen, der behördlichen und betrieblichen Praxis sowie der wissenschaftlichen Literatur abgeleitet. Diese Sollvorstellungen werden an der bisherigen Behördenpraxis gespiegelt, um auf dieser Grundlage die Abweichungen zu ermitteln. Daraus werden Empfehlungen abgeleitet, welche Schritte und Maßnahmen noch erforderlich sind, um die Interne

Revision in den Behörden der Bundesverwaltung zu einem wirksamen und nachhaltigen Instrument zu entwickeln.

3.1 Ziele und Funktionen der Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung

Die Interne Revision ist eines der Instrumente, die einer Behördenleitung zur Führung und Steuerung ihrer Behörde und zur Abwehr betriebsimmanenter Risiken zur Verfügung stehen. Die Interne Revision unterstützt die Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht, sie trägt dem Transparenzgebot Rechnung und sie fördert die „Verwaltungshygiene“. Grundsätzlich wird eine wichtige Funktion einer Internen Revision auch in der Prävention liegen. Alle Arbeitsabläufe, Entscheidungen oder Vollzugshandlungen sollten daher grundsätzlich Revisionen unterworfen werden können.

Eine Behördenleitung sollte „ihre“ Interne Revision grundsätzlich so ausgestalten, wie es ihrem spezifischen Informations-, Kontroll- und Steuerungsbedürfnis sowie der Situation der Behörde entspricht. Die Behördenleitung ist letztendlich für alle Tätigkeiten ihres Amtes verantwortlich und Fehlleistungen, die (auch) aus einer unzureichenden oder unsachgemäßen Ausgestaltung der Internen Revision erwachsen, fallen in ihre Gesamtverantwortung.

3.2 Risikoanalyse

Jede Behörde hat eine Risikoanalyse vorzunehmen, um einen Überblick über die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Risiken zu erlangen. Den so ermittelten, potentiell gefährdeten Bereichen sind die bereits vorhandenen Präventiv- und Kontrollinstrumente und –verfahren, z.B. im Rahmen des Internen Kontrollsystems (IKS), gegenüberzustellen.

Die Risikoanalyse sollte sich an einheitlichen Maßstäben und einheitlicher Methodik ausrichten. Im Wesentlichen gilt es dabei, Risikobereiche nach potenzieller Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit unter Berücksichtigung der Wirksamkeit bereits vorhandener Kontrollverfahren zu bewerten. Ein Beispiel für ein denkbare Raster ist als **Anlage 1** beigefügt.

Die Risikoanalyse bildet die Grundlage für die Entscheidung der Behördenleitung über die Einrichtung einer Internen Revision. Dabei muss diese abwägen, ob die Risiken nach Schadenspotential und Eintrittswahrscheinlichkeit so gering sind, dass sie bei der Ausübung der ihr obliegenden Dienst- und Fachaufsicht auf die Installation einer Internen Revision verzichten und das verbleibende Restrisiko akzeptieren kann.

Entscheidet sie sich für die Einrichtung einer Internen Revision, ist das Ergebnis der Risikoanalyse zugleich Grundlage für deren Arbeitsplanung.

3.3 Aufgaben der Internen Revision und Abgrenzung zum Internen Kontrollsystem

Aufgaben der Internen Revision

Die Prüfungstätigkeit einer Internen Revision erstreckt sich grundsätzlich auf alle Bereiche einer Behörde. Sie hat insbesondere

- die Angemessenheit, Funktionsfähigkeit, Wirksamkeit und Anwendung
 - des IKS,
 - der Risikomanagementsysteme,
 - des Berichtswesens,
 - des Qualitätssicherungssystems,
 - des Informationssystems und
 - des Finanz- und Rechnungswesens,
- die Einhaltung geltender gesetzlicher Vorgaben sowie sonstiger Regelungen,
- die Wirtschaftlichkeit von finanzwirksamen Maßnahmen,
- die Wahrung betrieblicher Richtlinien, Ordnungen und Vorschriften,
- die Ordnungsmäßigkeit aller Betriebs- und Geschäftsabläufe sowie
- die Sicherung der Vermögenswerte

zu prüfen und zu beurteilen. Darüber hinaus kann sie Aufgaben der Korruptionsprävention übernehmen.

Interne Revision und IKS

Interne Revision und IKS sind beides Teile der internen Kontrolle.

Das IKS umfasst alle Formen von Überwachungsmaßnahmen, die unmittelbar oder mittelbar in die zu überwachenden Arbeitsabläufe integriert sind (prozessabhängige Überwachung). Diese werden von Personen oder Organisationseinheiten vorgenommen, die an den jeweiligen Arbeitsabläufen beteiligt und häufig für das Ergebnis der zu überwachenden Prozesse wie auch das Überwachungsergebnis selbst verantwortlich sind. Teile bzw. Gestaltungsformen des IKS können z.B. das Mehraugenprinzip, das Rotationsprinzip, die Trennung von Bedarfsträgern und –deckern, der Vorbehalt von Entscheidungen bei bedeutsamen Angelegenheiten u.a. sein.

Die Interne Revision hingegen überwacht die Betriebs- und Geschäftsabläufe, das Risikomanagement und auch das IKS. Die Prüfungshandlungen der Internen Revision erfolgen durch Personen, die nicht in die betrieblichen Arbeitsabläufe einbezogen sind (prozessunabhängige Überwachung) und die für das Ergebnis der zu überwachenden Prozesse nicht verantwortlich sind.

3.4 Arbeitsplan

Auf der Basis der Risikoanalyse wird eine jährlich fortzuschreibende Arbeitsplanung erstellt, die, schriftlich fixiert und von der Behördenleitung genehmigt, Grundlage für die Aktivitäten der Internen Revision ist. Dabei werden Bereiche mit erhöhtem Risiko oder eingeschränkten Kontrollmechanismen vorrangig berücksichtigt. Der Arbeitsplan benennt die konkreten Prüfungsvorhaben, die Prüfungsgegenstände und die geprüften Organisationseinheiten. Außerdem ordnet er den geplanten Prüfungen Prüferkapazität zu und legt den zeitlichen Rahmen fest.

Der Entwurf des Arbeitsplans wird von der Internen Revision erstellt. Dabei bringt die Leitung der Behörde ihre Prüfungsideen und –themen mit ein. Ein gewisser Kapazitätsanteil kann für kurzfristig notwendige, außerplanmäßige Prüfungen vorbehalten werden. Der so erstellte Arbeitsplan wird von der Behördenleitung genehmigt. Unterjährige Abweichungen oder Veränderungen bedürfen der Genehmigung der Leitung.

3.5 Arbeitsweise

Ablauf / Durchführung der Prüfung

Die Prüfungen der Internen Revision folgen grundsätzlich einem vorgegebenen Schema:

- Ankündigung der Prüfung
- Erhebung der Sachverhalte
- Bewertung der Sachverhalte
- Erörterung der Prüfungsfeststellungen mit der geprüften Organisationseinheit
- Bericht / Prüfungsniederschrift

Von diesem Schema kann aus gegebenem Anlass abgewichen werden (z.B. bei Gefahr im Verzuge oder Verdunkelungsgefahr).

Jede Prüfung ist zu dokumentieren.

Zum Ende eines (Arbeitsplan-) Jahres verfasst die Interne Revision für die Behördenleitung einen Gesamtbericht über sämtliche von ihr im Laufe des Geschäftsjahres durchgeführten Prüfungen. Dieser Gesamtbericht soll darlegen, ob und inwieweit die Vorgaben des Prüfungsplans eingehalten wurden. Über die wesentlichen festgestellten Mängel, die empfohlenen Maßnahmen zu ihrer Beseitigung und über die erfolgte Umsetzung dieser Maßnahmen ist zu berichten.

Prozessunabhängigkeit

Eine Interne Revision muss prozessunabhängig arbeiten, da ihre Einbindung in das operative Geschäft mit ihrer Funktion und Aufgabenstellung nicht vereinbar ist. Die Angehörigen der Internen Revision sind ausschließlich mit Prüfungsaufgaben betraut und erfüllen keine anderen (Linien-) Aufgaben.

Beratende Tätigkeit durch eine Interne Revision – z.B. in Form der Beurteilung im operativen Bereich bereits ausgearbeiteter Konzepte, der Bewertung eines geplanten Prozesses im Hinblick auf das IKS, der Feststellung des Sicherheitsniveaus eines geplanten Stichprobenverfahrens oder einer projektbegleitenden Prüfung – sind grundsätzlich möglich. Sie soll aber das Tätig-

keitsfeld der Internen Revision nicht in den operativen Bereich hinein erweitern. Die Grenzen der Beratung werden dort erreicht, wo die Unabhängigkeit der Internen Revision beeinträchtigt werden könnte und sie Linien- oder Leitungsaufgaben übernehmen würde. So implementiert sie weder Prozesse noch führt sie ein komplettes Projektdesign durch oder ersetzt die Entscheidungen der Fachverantwortlichen.

3.6 Organisatorische Aufhängung und personelle Ausstattung

Eine Interne Revision muss der Behördenleitung direkt zugeordnet werden (Stabsstelle).

“Die Prozessunabhängigkeit als konstituierendes Merkmal einer Innenrevision gebietet eine Ansiedlung dieser Prüfungsinstanz außerhalb der Linienorganisation in einer Stabsfunktion.”³

Eine Behördenleitung hat sicherzustellen, dass die quantitative und qualitative Personal- und Sachausstattung der Internen Revision Art und Umfang ihrer Aufgaben gerecht wird. Die in der Internen Revision beschäftigten Personen dürfen grundsätzlich nicht mit Aufgaben betraut werden, die nicht im Rahmen der Internen Revision liegen. Zumindest dürfen sie nicht operativer Natur sein. Umgekehrt sollen Personen, die im operativen Bereich beschäftigt sind, grundsätzlich nicht mit Aufgaben der Internen Revision betraut werden.

“Die Durchführung von Prüfungen obliegt grundsätzlich Angehörigen der Innenrevision. Für die Bediensteten der Innenrevision gelten besondere Pflichten zu Unbefangenheit und Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit und Verschwiegenheit.”⁴

Den Angehörigen der Internen Revision sind durch geeignete Aus- und Fortbildung die für ihre Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten zeitnah zu vermitteln. Insbesondere müssen sie über die besonderen Aufgaben und Funktionen der Internen Revision informiert sein.

³ Eckpunktepapier des BMI zur Innenrevision aus dem März 1998

⁴ Eckpunktepapier des BMI zur Innenrevision aus dem März 1998

3.7 „Dienstanweisung Interne Revision“

Die Aufgaben, Pflichten und Befugnisse der Internen Revision sind in einer behördeninternen Verwaltungsvorschrift zu regeln („Revisionsordnung“). Dieses Regelwerk sollte es der Internen Revision ermöglichen, ohne weiteren Klärungsbedarf (z.B. zum Verfahren oder zu den Prüfungsrechten) in fachliche Prüfungen einsteigen zu können. Als Regelungspunkte sind z.B. denkbar:

- Stellung, Aufgaben und Rechte der Revision,
- Prüfungsverfahren,
- Form, Inhalt und Erstellungsverfahren der Prüfungsberichte,
- Verfahren zur Behandlung der Prüfungsergebnisse,
- Informationsanspruch der Revision.

Das Regelwerk sollte in geeigneten zeitlichen Intervallen auf Veränderungsbedarf geprüft werden.

3.8 Wirkungskontrolle und Pflege

Die Interne Revision hat die Beseitigung der bei ihren Prüfungen festgestellten Mängel und die Umsetzung ihrer Empfehlungen in geeigneter Form zu überwachen und aktenkundig zu machen. Gegebenfalls führt sie Nachschauprüfungen durch.

Ebenso sind Effizienz und Arbeitsweise der Internen Revision selbst in geeigneten zeitlichen Intervallen einer Evaluierung zu unterziehen, um ihre Arbeit kontinuierlich weiterzuentwickeln und zu verbessern. Hierzu bietet sich auch ein behördenübergreifender Meinungsaustausch an.

3.9 Interne Revision und Fach-/Dienstaufsicht der aufsichtführenden Behörde

Die Interne Revision ist ein Instrument der jeweiligen Behördenleitung. Es sollte grundsätzlich kein „Durchgriffsrecht“ vorgesetzter Behörden bestehen, z.B. hinsichtlich der Festlegung von Prüfungsthemen.

Im Rahmen ihrer Fachaufsicht über Behörden des nachgeordneten Bereichs hat die vorgesetzte Behörde aber darauf zu achten, dass eine Risikoanalyse

vorgenommen und deren Ergebnisse ermessensfehlerfrei bewertet werden. Z.B. könnte auch der jährliche Gesamtbericht der Internen Revision der vorgesetzten Stelle zugeleitet werden, damit diese die Effizienz der Einrichtung bewerten kann.

3.10 Interne Revision und externe Finanzkontrolle

Die Ziele der externen Finanzkontrolle und der Internen Revision sind gleichartig. Sie sollen beide auf Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit hinwirken. Deshalb ähneln sich auch die Prüfungsthemen, die Prüfungsabläufe und ihre Vorgehensweise. Unterschiedlich sind jedoch die Informations- und Dienstwege. Die Interne Revision wirkt ausschließlich innerhalb der Behörde, während die externe Finanzkontrolle auch die vorgesetzten Behörden und ggf. das Parlament über ihre Prüfungsergebnisse unterrichtet.

Anders als bei den früheren Vorprüfungsstellen steht der externen Finanzkontrolle kein fachliches Weisungsrecht gegenüber der Internen Revision zu. Im Idealfall ergänzen sich die Prüfungen beider, indem zur Ausnutzung von Synergieeffekten z.B. Überschneidungen der Prüfungsbereiche vermieden und Prüfungserkenntnisse im Einzelfall mitgeteilt werden. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes setzt das eine an den vorstehend geschilderten Kriterien ausgerichtete Interne Revision sowie das gegenseitige Verständnis für die jeweils anders geartete „Auftragslage“ voraus.

Es liegt im „natürlichen“ Interesse der externen Finanzkontrolle, die Interne Revision zu stärken, ihre Wirksamkeit zu fördern und zu ihrer Akzeptanz beizutragen. Darauf wirkt der Bundesrechnungshof in seinen Prüfungen hin, denn als Teil ihrer Behörde unterliegt die Interne Revision dem Prüfungsrecht der externen Finanzkontrolle wie andere Organisationseinheiten auch, z.B. hinsichtlich ihrer Organisation, personellen Ausstattung oder der Erledigung ihrer Aufgaben.

4 Prüfungsfeststellungen

Die in die querschnittliche Betrachtung einbezogenen Behörden haben unterschiedliche Wege gewählt, die Aufgaben einer Internen Revision abzudecken. Während einige sich für den Aufbau einer eigenen Internen Revision entschieden haben, bejahen andere die Notwendigkeit einer Revisionsarbeit zwar ebenfalls, nehmen die Aufgabe aber nicht selbst wahr, sondern delegieren sie auf andere Einrichtungen. Eine dritte Gruppe verzichtet ganz auf den Einsatz einer Internen Revision und versucht, die dieser obliegenden Aufgaben und Funktionen in anderer Weise abzudecken.

4.1 Ziele und Funktionen der Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung

Bei unseren Erhebungen haben wir wiederholt festgestellt, dass in den Behörden keine einheitliche Vorstellung zu den Zielen und Funktionen einer Internen Revision bestand. Insbesondere wurde die Interne Revision vielfach nicht als Instrument der Leitung erkannt. Als Folge verzichteten Behördenleitungen entweder auf das Instrument insgesamt oder auf eine faktische Beteiligung am Verfahren, indem die Interne Revision z.B. nur auf Initiative der betroffenen Organisationseinheit tätig wurde und ihre Feststellungen auch nur der „beauftragenden Stelle“ mitteilte.

Behörden eines Geschäftsbereichs argumentierten in der Diskussion um die Einrichtung Interner Revisionen,

- dies würde dem Sinn der Auflösung der früheren Vorprüfungsstellen zuwiderlaufen,
- eine „zentral“ für den nachgeordneten Bereich durchzuführenden Revision durch das Ministerium sei vorzuziehen oder
- dies sei nur im Gegenzug für die Abtretung von Prüfungsrechten durch den Bundesrechnungshof sinnvoll.

Dies weist auf ein mangelndes Verständnis über Ziele und Aufgaben der Internen Revision hin. So liegt noch nicht überall das Grundverständnis vor, dass eine Interne Revision ein Leitungsinstrument ist, das im Interesse der ganzen Behörde wirkt und einen wichtigen Beitrag für die Verwaltungshygiene leistet.

Generell haben wir festgestellt, dass die Internen Revisionen dann unseren Sollvorstellungen am nächsten kamen und am nachhaltigsten wirken konnten, wenn die jeweilige Behördenleitung ihr Interesse und ihre Unterstützung für Einrichtung und Arbeit der Internen Revision deutlich gezeigt und durch entsprechende organisatorische Regelungen unterstrichen hat.

4.2 Risikoanalyse

Wir haben festgestellt, dass Risikoanalysen vor der Entscheidung, ob in einer Behörde eine Interne Revision eingerichtet werden soll, häufig unterbleiben. Sowohl Behörden, die eine Interne Revision eingerichtet, als auch solche, die darauf verzichtet haben, gaben in der Mehrzahl an, vor ihrer Entscheidung keine Risikoanalyse zu den Aufgaben der Behörde vorgenommen zu haben. Wiederholt wurden stattdessen Vorgaben des Ministeriums (pro Interne Revision) oder fehlendes Personal (contra Interne Revision) als entscheidungsrelevant zitiert.

Eine Behörde kam zwar zu dem Schluss, einen besonders korruptionsgefährdeten Bereich zu besitzen. Sie entschied sich dennoch gegen die Einrichtung einer Internen Revision – u.a., weil sie dies als „Kann-“, nicht als „Muss“-Entscheidung ansah.

Ein Ministerium hat für einen Teil seines nachgeordneten Bereichs, in welchem die Behörden mit ähnlichen Aufgaben befasst sind, eine Risikoanalyse nach einheitlichem Muster vorgegeben. Um hierbei eine einheitliche Begrifflichkeit zu verwenden sowie eine gezielte Auswertung für Zwecke der Innenrevision zu ermöglichen, wurden die Tätigkeiten entsprechend der Leistungsbeschreibungen des KLR-Produktkataloges dargestellt. Die Ergebnisse der Datenerhebung wurden in einem „*Gefährdungsatlas*“ zusammengestellt. Dieser liefert vorrangig Anhaltspunkte für eine gezielte Schwachstellenanalyse durch die Innenrevisionen.

In den Behörden, die eine Interne Revision eingerichtet, auf eine Risikoanalyse aber verzichtet haben, wurde die Auswahl der Prüfungsthemen weitgehend in „freier Findung“ vorgenommen.

4.3 Aufgaben der Internen Revision und Abgrenzung zum IKS

Aufgaben der Internen Revision

Ein Ministerium definierte bereits im Jahr 1998 die Aufgaben für Interne Revisionen in den nachgeordneten Behörden seines Geschäftsbereichs:

„Die Innenrevision stellt durch systematische Prüfungen fest, ob

- alle geltenden Vorschriften eingehalten werden*
- die Zielvorgaben der Behördenleitung zweckgemäß umgesetzt und ordnungsgemäß erfüllt werden*
- die Grundsätze wirtschaftlichen Handelns gesichert sind*
- die Vermögenswerte ausreichend gesichert sind*
- die internen Vorschriften zweckmäßig sind*
- das Interne Kontrollsystem sowie die Informations- und Vorgangsabläufe lückenlos aufgebaut sind und zuverlässig arbeiten*
- die Vorgesetzten ihre Führungsfunktion ordnungsgemäß wahrnehmen.“*

Eine abweichende Vorstellung von Revisionsarbeit haben wir bei der Behörde eines anderen Geschäftsbereichs vorgefunden. Deren Zielvorstellung war der auf den Einzelfall bezogene Teil der Qualitätssicherung, der auch den kompletten Ressourcenfluss mit einbeziehen soll.

Wir haben im Rahmen unserer Erhebungen den Eindruck gewonnen, dass die Arbeit einer Internen Revision vielfach mit Korruptionsprävention gleichgesetzt wird. Die Behörden nahmen dabei Bezug auf Tz. 6 der Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention⁵. Beispielsweise berichtete eine Behörde an ihr Ministerium:

„Die konsequente Umsetzung der „Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung“ vom 17.06.1998 würde die Einrichtung einer Innenrevision entbehrlich machen.“

⁵ Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung vom 17. Juni 1998, Tz. 6 Innere Revision, mittlerweile neu gefasst mit Datum vom 07.07.2004

Eine andere Behördenleitung gab an, die Befassung ihrer (noch im Planungsstadium befindlichen) Internen Revision mit Aufgaben der Korruptionsprävention bewusst vermeiden zu wollen, weil sie befürchtete, dass die mit dieser Aufgabe unter Umständen verbundenen Konflikte die Revisoren bei ihrer sonstigen Tätigkeit behindern könnten.

Interne Revision und IKS

Unsere Erhebungen haben den Eindruck vermittelt, dass vorrangig die inhaltliche Abgrenzung zwischen und die unterschiedlichen Aufgabenstellungen von Interner Revision und IKS den Behörden Probleme bereiten. Interne Revision und IKS wurden vielfach als Konkurrenten angesehen, nicht als sich ergänzende Instrumente.

„Ich halte daher in meiner Dienststelle die Einrichtung einer zentralen Vergabeprüfstelle, über die alle Aufträge über 10.000 DM zu laufen haben, für angemessen. Die Einrichtung einer darüber hinaus gehenden behördeninternen Innenrevision halte ich nicht für erforderlich.“

“Eine Innenrevision ersetzt jedoch nicht die interne Kontrolle, z.B. in Form der Mitzeichnung durch den Haushalt oder die Dienst- und Fachaufsicht. In konsequenter Ausübung dieser Aufgabe ist hierin nach wie vor der zentrale Schutz zur Vorbeugung einer Korruption gegeben.“

„Probleme treten dort auf, wo die Dienst- und Fachaufsicht nicht ausreichend wahrgenommen wird oder wo sämtliche behördeninternen Prüfinstanzen vorsätzlich umgangen werden. In diesen Fällen wird aber auch eine Innenrevision – die aufgrund der Quantität der anfallenden Vorgänge nur stichprobenhaft prüfen kann – nur durch Zufall die Unregelmäßigkeit der Vorgänge erkennen. Sinnvoll wäre daher, statt der Einrichtung einer Innenrevision, die Ausweitung des „Mehr-Augen-Prinzips“ auf verschiedenen organisatorischen Ebenen.“

“Die Korruptionsprävention in der ... wird durch verschiedene organisatorische Maßnahmen insbesondere im Rahmen der Auf-

tragsvergabe gewährleistet. ... Aus meiner Sicht ist damit bereits ein wesentlicher Bestandteil der Revisionsaufgaben, nämlich die Erstellung von Handlungsanweisungen bzw. Richtlinien, die die Einhaltung von gesetzlichen und betrieblichen Bestimmungen gewährleisten sollen, abgedeckt.“

4.4 Arbeitsplan

Nach unseren Feststellungen erstellen nicht alle Behörden, die eine eigene Interne Revision eingerichtet haben, auch einen jährlichen Arbeitsplan.

In einem Fall wurde z.B. die Interne Revision nur „ad hoc“ auf Initiative / Anforderung der betroffenen Stellen selbst tätig. Erst nach unseren örtlichen Erhebungen - über sechs Jahre nach ihrer Einrichtung - lag für diese Interne Revision erstmals ein von der Behördenleitung genehmigter Arbeitsplan vor.

Bei den „Delegationsmodellen“ (vgl. Tz. 4.7) haben wir ebenfalls keine systematische Arbeitsplanung der beauftragenden Behörde für das Tätigwerden der mit der Revisionsaufgabe betrauten Einrichtung angetroffen.

4.5 Arbeitsweise

Ablauf / Durchführung der Prüfung

Die Zahl der im Rahmen unserer Erhebungen angetroffenen Internen Revisionen, die bereits einen ausreichend langen „Wirkbetrieb“ vorweisen konnten, war zu gering, um ein aussagekräftiges, verallgemeinerungsfähiges Bild von Ablauf und Durchführung der Revisionsprüfungen zu erhalten. In einem Fall ließen die ersten Prüfungsansätze der noch „jungen“ Internen Revision ein planmäßiges und strukturiertes Vorgehen erwarten. Gleiches gilt für die Prüfungstätigkeit des „zentralen Dienstleisters“ im Delegationsmodell gem. Tz. 4.7.

Prozessunabhängigkeit

Die Frage, ob die eingerichteten Internen Revisionen die Möglichkeit zu einer prozessunabhängigen Ausübung ihrer Aufgaben haben, kann nach unseren Feststellungen nicht einheitlich beantwortet werden. Während bei einem Teil die Durchführung prozessunabhängiger Prüfungen gewährleistet ist, haben wir auch die Kopplung der Internen Revision mit Elementen des IKS (Controlling) oder mit operativer Tätigkeit (Vergabeverfahren, Prüfung von Verwendungsnachweisen, Projektleitung und Arbeitsplatzbewertungen) angetroffen.

4.6 Organisatorische Aufhängung, personelle Ausstattung und Qualifizierung

Organisatorische Aufhängung

Eine von uns im Vorfeld zu dieser Prüfung vorgenommene grobe Abfrage zeigt zur Frage der organisatorischen Aufhängung Interner Revisionen in Behörden des nachgeordneten Bereichs ein uneinheitliches Bild. Danach hat sich zwar eine Mehrheit für die Interne Revision als Stabsstelle entschieden, ihre Ansiedelung „in der Linie“ ist aber mehr als nur ein Einzelfall.

Auch die von uns geprüften Behörden haben unterschiedliche organisatorische Lösungen gewählt.

Eine Behörde plant, ihre Interne Revision, die Ende 2006 ihre Arbeit aufnehmen soll⁶, in einer Stabsstelle „*Zentrale Steuerung*“ anzusiedeln. Dort soll sie - losgelöst vom operativen Geschäft und personell getrennt von anderen Stabsaufgaben wie KLR oder Controlling - wahrgenommen werden.

In einer anderen Behörde waren Interne Revision und Controlling zusammen in einer Stabsstelle direkt der Behördenleitung unterstellt. Den für die Wahrnehmung der Revisionsaufgaben eingerichteten Dienstposten teilten sich zwei Angehörige der Stabsstelle, die sich auch gegenseitig vertraten. Eine besondere Abgrenzung zwischen der Revisionsarbeit und ihrer sonstigen Tätigkeit als Controller erfolgte in der Praxis nicht. Das Organisationsmodell ging auf eine Vorgabe des Ministeriums zurück:

⁶ Die Behörde wurde erst im Jahr 2002 gegründet und ist derzeit noch damit beschäftigt, KLR und Controlling aufzubauen.

„Die bisherige Struktur und organisatorische Stellung der Controllingreferate („Controlling und Innenrevision nebst Korruptionsvorsorge unter dem gemeinsamen Dach einer Stabsstelle“) wird beibehalten.“

„Durch dieses erweiterte Selbstverständnis, welches den negativen Aspekt des reinen Kontrollorgans relativiert, dient die Innenrevision der Leitung als ein zusätzliches Instrument im Rahmen der Planung und Steuerung des Verwaltungshandelns. Erst die Ergebnistransparenz zwischen KLR / Controlling und Innenrevision / Korruptionsprävention ermöglicht eine umfassende Erarbeitung von Empfehlungen für die Leitung.

Eine Trennung der Bereiche KLR / Controlling und Innenrevision / Korruptionsprävention hielte ich insbesondere vor dem Hintergrund der umfassend angestrebten Verwaltungsmodernisierung und Transparenz von Entscheidungen nicht für sinnvoll.“

In einer weiteren Behörde war die Interne Revision innerhalb der Abteilung „Zentrale Dienste“ als „Stabsstelle“ dem Referat angehängt, dem die Bereiche „Personal, Haushalt, Organisation und Beschaffung“ oblagen. Eine frühere organisatorische Zuordnung als „Stabsstelle“ der Abteilung „Zentrale Dienste“ sei aus Fürsorgegründen aufgegeben worden, um einer „soziale Isolierung“ des/der Amtinhabers/in vorzubeugen.

Personelle Ausstattung

Der Umfang der personellen Ausstattung der geprüften Internen Revisionen folgte keinem erkennbaren Schema. Insbesondere ließ sich keine „mathematische Gleichung“ für die Ermittlung des Personalumfangs einer Internen Revision, z.B. in Relation zur Anzahl der Behördenangehörigen insgesamt - ableiten (s. **Anlage 2**).

Eine Behörde, die sich für das Delegationsmodell entschieden hatte, gab an, wegen der angespannten Personalsituation habe man alles „delegiert“ („outsourced“), was man für delegierbar hielt. In der Behörde verblieben seien nur die Kernaufgaben. Zu diesen rechne man zwar auch die Interne Revision, habe sich aber aufgrund der Personalsituation nicht im Stande gesehen,

die Aufgabe selbst wahrzunehmen. Man wäre z.B. nicht in der Lage gewesen, eine Trennung der Internen Revision vom operativen Geschäft zu gewährleisten

Ausbildung, Fortbildung, Qualifizierung

Die meisten Revisionsangehörigen verfügten nicht „von Hause aus“ über eine gesonderte Ausbildung für ihre Tätigkeit. Nur in einem Fall war ein Hochschulabsolvent (Fachrichtung BWL) eingestellt worden. In allen anderen Fällen versuchten die Behörden, ihre Beschäftigten durch den Besuch von Lehrgängen bei den Fortbildungseinrichtungen des Bundes für die Revisionsarbeit zu qualifizieren. Ein einheitliches Vorgehen konnten wir hierbei nicht feststellen.

Zum Teil versuchten Interne Revisionen, bestehende Wissenslücken durch den Erfahrungsaustausch mit vergleichbaren Einrichtungen auszugleichen.

4.7 „Delegationsmodell“

In einem Geschäftsbereich hat das Ministerium den nachgeordneten Behörden die Möglichkeit eingeräumt, die Aufgaben der Internen Revision auf andere Behörden des Geschäftsbereichs zu delegieren:

„Soweit kleinere Behörden aus wirtschaftlichen Gründen von dem Aufbau einer eigenen Innenrevision absehen wollen, bitte ich um Mitteilung bis ..., damit Vorsorge dafür getroffen werden kann, dass diese Behörden durch eine andere Stelle geprüft werden können.“

Die Delegation auf andere Stellen wurde später vom Ministerium auf dem Erlassweg vorgenommen. Sie erfolgte entweder auf einen zentralen Dienstleister oder im Rahmen einer Verwaltungsgemeinschaft auf die Behörde, die auch die Verwaltungsaufgaben wahrnimmt.

Beim „Delegationsmodell“ mit zentralem Dienstleister verstand sich dieser nicht als „aktive Partei“. Er wurde (nur) auf Anforderung der delegierenden Behörden tätig. Wenn gewünscht, diskutierte er mögliche Prüfungsthemen mit der Auftraggeberin, der aber weiterhin die endgültige Entscheidung ob-

lag. Sein Auftrag endete nach Übergabe des Prüfungsberichtes. In die Umsetzung seiner Empfehlungen war er nicht eingebunden. Der Dienstleister betonte, dass er weder für das Ministerium noch für die externe Finanzkontrolle tätig werde, sondern eine Serviceleistung ausschließlich gegenüber der Behörde erbringe.

In seinem Internetauftritt heißt es zu diesem Thema u.a.:

„... bietet anderen Behörden im Geschäftsbereich ... an, für sie die Aufgabe der Innenrevision wahrzunehmen. Dazu wird ein auf die jeweilige Behörde zugeschnittenes Revisionskonzept entwickelt und der jährliche Prüfauftrag mit der betreffenden Behördenleitung abgestimmt.“

Eine derartige Planung ist nach unseren Erkenntnissen nicht erfolgt – zumindest wurde sie von den delegierenden Behörden nicht als verbindlich angesehen. So hat der zentrale Dienstleister im September 2002 eine Auflistung der damals anhängigen und für das Jahr 2003 geplanten Prüfungen an das Ministerium gesandt. Alle damals geplanten Prüfungen wurden jedoch nicht beauftragt. Eine von ihnen ist nun für das Jahr 2005 vorgesehen.

Das Delegationsmodell mit zentralem Dienstleister fand bisher kaum praktische Umsetzung (s. **Anlage 3**). Eine Behörde hat z.B. ihren bislang einzigen Prüfungsauftrag in 09.2002 erteilt. Nach ihren Angaben beabsichtigt sie, den Dienstleister zukünftig in der Größenordnung von einer Prüfung p.a. in Anspruch zu nehmen. Eine Revisionsplanung i.S. eines (Mehr-) Jahresplans werde nicht erstellt.

Die Delegation der Internen Revision im Rahmen einer Verwaltungsgemeinschaft war eine andere Variante, die wir angetroffen haben. Die beauftragende Behörde hat deutlich unter 100 Beschäftigte. Dies war ein wesentlicher Grund, auf die Einrichtung einer eigenen Internen Revision zu verzichten. Für den Zeitraum 09.1998 bis 04.2002 delegierte sie die Aufgabe auf Vorgabe durch das Ministerium an den zentralen Dienstleister⁷, seither

⁷ Behörde A lt. Übersicht in Anlage 3

im Rahmen einer schon bestehenden Verwaltungsgemeinschaft an die Behörde, die auch ihre allgemeinen Verwaltungsaufgaben wahrnimmt. In dem Zeitraum bis 04.2002 erteilte die Behörde an den zentralen Dienstleister keinen Prüfungsauftrag, eine erste Prüfung im Rahmen der Verwaltungsgemeinschaft ist nach ihren Angaben für das Jahr 2005 vorgesehen. Die Behördenleitung zeigte sich in der Rückschau von der „Zusammenarbeit“ mit dem zentralen Dienstleister nicht zufrieden, da sie faktisch nicht stattgefunden habe. Dieser habe sich während der ganzen Zeit nicht bei ihr gemeldet.

4.8 „Dienstanweisung Interne Revision“

Die nachgeordneten Behörden, die eine Interne Revision eingerichtet hatten, besaßen für diese keine eigenen Dienstanweisungen, Revisionsordnungen o.Ä.. Einige griffen auf Erlasse oder Dienstvorschriften der jeweiligen Ministerien zurück. Diese hatten z.T. umfangreiche und detaillierte Vorgaben hinsichtlich organisatorischer, inhaltlicher und methodischer Fragen zur Arbeit einer Internen Revision im nachgeordneten Bereich formuliert.

Der „zentrale Dienstleister“ im „Delegationsmodell“ gem. Tz. 4.7 hatte sein Aufgabenverständnis, sein Verständnis von Interner Revision und die Grundzüge seines Vorgehens in einer umfangreichen Informationsschrift zusammengestellt.

4.9 Wirkungskontrolle und Pflege

Da die bereits eingerichteten Internen Revisionen zeitlich noch keinen sehr langen Wirkbetrieb aufweisen, sind deren praktische Erfahrungen mit einer Wirkungskontrolle ihrer Prüfungen noch gering. In allen Fällen waren die Internen Revisionen für die (praktische) Umsetzung ihrer Empfehlungen nicht zuständig, dies obliege „dem Haus“. Während in einem Fall die Möglichkeit von Nachschauprüfungen ausdrücklich vorgesehen war, gab eine andere Interne Revision an, sie halte die Umsetzung ihrer Vorschläge und Anregungen nicht nach.

Hinweise auf eine (institutionalisierte) Evaluierung von Effizienz und Arbeitsweise der Internen Revisionen selbst haben wir nicht gefunden. Auch die Jahresberichte der Internen Revisionen – soweit diese gefertigt wurden –

dienten nicht erkennbar als Grundlage für eine gezielte und systematische Wirkungs- / Systemkontrolle.

Nur vereinzelt haben wir einen gezielten und regelmäßigen Meinungs- und Informationsaustausch zu organisatorischen wie inhaltlichen Fragen der Internen Revision, z.B. in Arbeitskreisen, angetroffen.

4.10 Interne Fachaufsicht und Fach- / Dienstaufsicht der obersten Behörden

Die Haltungen der Ministerien zum Umgang mit der Internen Revision ihres jeweiligen nachgeordneten Bereichs sind nach unseren Feststellungen sehr unterschiedlich.

Eine Behörde gab an, eine Weisung, Handreichung o.Ä. seitens des Ministeriums gebe es nicht. Ihre Pläne gingen allein auf eigene Überlegungen zurück.

Ein anderes Ministerium forderte die Behörden seines Geschäftsbereichs auf, zusammen mit ihm die Frage der Einrichtung Interner Revisionen innerhalb einer vorgegebenen Frist zu klären:

“Zur abschließenden Festlegung der Aufgabenstruktur der Stabsstelle Innenprüfung und Korruptionsvorsorge beabsichtige ich, bis spätestens September 2000 im Zusammenwirken mit Ihnen zu prüfen, ob in den Mittel- und Oberbehörden ... eine eigene Innenprüfung eingerichtet wird. Bis dahin beschränkt die Stabsstelle Innenprüfung ihre Prüfungstätigkeit auf das ... (Anm.: Ministerium) und ... (Anm.: Teilbereich einer speziellen Behörde). Danach wird die Organisationsstruktur und Dienstpostenausstattung in einem Organisationserlass abschließend geregelt.“

Alle Behörden des angesprochenen Bereichs verzichteten nach eingehender Diskussion darauf, Interne Revisionen einzurichten. In zumindest einem Fall war die betroffene Behörde im Rahmen ihrer Analyse zuvor selbst zu dem Schluss gekommen, dass ihre Tätigkeit mit einem erhöhten Risiko verbunden sei. Wir konnten nicht feststellen, dass das Ministerium gegen die Entscheidung dieser Behörde Einwände erhoben hat.

Ein drittes Ministerium forderte die nachgeordneten Behörden bereits im Jahr 1998 auf, sicherzustellen, dass spätestens bis zum 01.09.1998 Interne Revisionen ihre Arbeit aufnehmen. Dabei wurde den Behörden eine Darstellung der Zielvorstellung seitens des Ministeriums als Hilfestellung und grobe Orientierung zur Verfügung gestellt. Die Behörden wurden aufgefordert, über den Stand der Umsetzung zu berichten, insbesondere zur Frage der organisatorischen Eingliederung und zu wesentlichen konzeptionellen Abweichungen von den Zielvorstellungen des Ministeriums.

Ein weiteres Ministerium gab für einen Teil der Behörden seines Geschäftsbereichs die Einrichtung Interner Revisionen verbindlich vor und steuerte den Prozess. Dabei machte es Vorgaben zum zeitlichen Rahmen und zur organisatorischen Aufhängung. Weiterhin verpflichtete es die Behörden, eine Risikoanalyse nach vorgegebenem Muster vorzunehmen, und gab „Anregungen“ für Prüfungsinhalte. Daneben laufen alle Arbeitspläne und Ergebnisberichte der Internen Revisionen bei einer Stelle zusammen und nimmt das Ministerium Geschäftsprüfungen auch des Stabsstellenbereichs (hier: Controlling) vor. Zum Engagement des Ministeriums zählte ebenfalls die Organisation von Information und Schulung.

4.11 Verzicht auf eine Interne Revision

Neben der Einrichtung einer eigenen Internen Revision oder der Delegation der Revisionsaufgaben stellt der Verzicht auf eine Interne Revision eine weitere von uns angetroffene Handlungsvariante dar. Anlässlich unserer Abfrage zu Beginn dieser Prüfung gehen wir davon aus, dass knapp über die Hälfte der Behörden im nachgeordneten Bereich sich für dieses „Verzichtsmodell“ entschieden hatten. Die Gründe hierfür waren unterschiedlich.

Ein Argument der Behörden für das „Verzichtsmodell“ war ihr Vertrauen in das vorhandene IKS:

„... wird die Einrichtung einer Internen Revision für den Fall gefordert, dass die Ergebnisse von Risikoanalysen oder besondere Anlässe dies fordern. Für den Bereich ... halte ich eine derartige gesonderte Organisationseinheit nicht für erforderlich, da hier auf vielfältige Weise Vorkehrungen zur Korrupti-

onsprävention getroffen wurden und Korruptionsfälle bisher nicht bekannt geworden sind.“

„Die Korruptionsprävention ... wird durch verschiedene organisatorische Maßnahmen insbesondere im Rahmen der Auftragsvergabe gewährleistet. ... Aus meiner Sicht ist damit bereits ein wesentlicher Bestandteil der Revisionsaufgaben, nämlich die Erstellung von Handlungsanweisungen bzw. Richtlinien, die die Einhaltung von gesetzlichen und betrieblichen Bestimmungen gewährleisten sollen, abgedeckt.“

„Die Einrichtung einer Innenrevision für die ... halte ich aus den vorgenannten Gründen für nicht erforderlich. Alle wesentlichen Revisionsaufgaben werden bereits durch die bestehenden Organisationsstrukturen abgedeckt.“

„In nahezu allen Organisationseinheiten ergab sich durch konkrete Nachfrage, dass die Bearbeitung der Vorgänge so organisiert ist, dass Korruptionsgefahren nicht entstehen können. Von dieser Annahme wurde ausgegangen, sofern eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt wurde: ...“

5 Wertung

5.1 Allgemeine Feststellungen

Im Rahmen der Querschnittsprüfung bot sich uns ein uneinheitliches Bild der Einführung, der Ausgestaltung und der Arbeitsinhalte von Internen Revisionen. Auch sieben Jahre nach dem Wegfall der Vorprüfungsstellen ist das Instrument der Internen Revision im nachgeordneten Bereich noch weit davon entfernt, zum „Regelfall im Wirkbetrieb“ zu werden. Insbesondere gibt es keine einheitliche Interpretation ihrer Ziele und Funktionen.

Wir führen die Unterschiedlichkeit des Herangehens an das Instrument und dessen Ausgestaltung auf die jeweilige Situation, Aufgabenstellung, Interpretation und Interessenlage der Behörden bzw. der Behördenleitung zurück. Unsere Wertungen orientieren sich an der Frage, ob - ungeachtet unterschiedlicher, „hausspezifischer“ Herangehensweisen - das „Wesen“ einer Internen Revision erfasst und funktionsfähig umgesetzt wurde und ob das

Instrument die ihm zugedachten Wirkungen erreichen und seine Funktion als Steuerungsinstrumente der Leitung nachhaltig ausfüllen kann.

5.2 Internen Revision: Leitungsinstrument / Instrument der Leitung

Die Haltung einer Behördenleitung zur Internen Revision ist ein wesentlicher Schlüssel für deren erfolgreiche Arbeit. Die Interne Revision ist ein Instrument der Behördenleitung. Sie einzurichten und ihre Arbeitsergebnisse zur Leitung der Behörde einzusetzen, ist kein Zeichen von Schwäche, sondern von Führungsstärke und einer offenen, transparenten Verwaltungskultur.

Neben anderem sind die Wertschätzung und das Engagement der Behördenleitung gegenüber „ihrer“ Internen Revision wichtige Gradmesser für deren Erfolg. Greift eine Behördenleitung das Instrument erkennbar nur halbherzig oder aufgrund äußerer Zwänge gegen ihre eigentliche Überzeugung auf und sieht sie es eher als Last statt als Chance, wird eine Interne Revision nach unserer Einschätzung – so sie denn überhaupt eingerichtet wird – nur suboptimal arbeiten können.

Nach unserem Verständnis von der Rolle dieses Instruments ist die Leitung einer Behörde in ihrer Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision zwar grundsätzlich frei. Dies schließt organisatorische wie inhaltliche Aspekte ein. Sie muss sich aber bei ihren Entscheidungen darüber im Klaren sein, dass sie gleichzeitig die Verantwortung für die Folgen übernimmt. Entscheidet sie sich z.B. trotz erkennbarer Risiken gegen eine Interne Revision und kommt es in der Folge zu Unregelmäßigkeiten, Pannen oder Fällen von Korruption, so trifft sie u.E. eine erhebliche Mitverantwortung.

Die Grundhaltung einer Behördenleitung äußert sich für die Angehörigen einer Internen Revision wie auch für die übrigen Beschäftigten in einer Behörde u.a. in den „Begleitumständen“.

Als ein Beispiel hierfür sehen wir etwa den Verzicht vieler Behördenleitungen auf die Etablierung der Internen Revision als ihr zugeordneter Stabsstelle. Die Delegation „in die Linie“, womöglich noch in die Verantwortung ei-

ner Abteilungs- oder Referatsleitung, deren sonstige Tätigkeit Gegenstand der Revisionsprüfungen sein soll, vermittelt u.E. keine eindeutig überzeugende Einstellung zum Sinn und Zweck Interner Revisionen. Darüber hinaus kann sie sich auch durch eine derartige Konstruktion nicht ihrer (Leitungs-) Verantwortung entziehen.

Wichtig sind auch Signale, die für alle wahrnehmbar sind und so Effektivität wie Effizienz einer Internen Revision beeinflussen. Hierzu gehört u.a.,

- dass eine Behördenleitung der Arbeit ihrer Internen Revision eine Risikoanalyse zugrunde legt (vgl. Tz. 5.4),
- dass sie sich selbst die Genehmigung des Jahresarbeitsplans vorbehält,
- dass sie der Internen Revision eine unbeeinflusste und prozessunabhängige Prüfungstätigkeit ermöglicht (vgl. Tz. 5.3),
- dass sie sich über deren Arbeitsergebnisse möglichst zeitnah und unmittelbar unterrichten lässt und
- dass sie die betroffenen Organisationseinheiten zur Beachtung und Umsetzung der Revisionsergebnisse anhält und diesem Anliegen in geeigneten Fällen durch die Berücksichtigung von Nachschauprüfungen im Arbeitsplan der Internen Revision Nachdruck verleiht (Wirkungskontrolle).

5.3 Organisatorische Anbindung

Wir halten eine Angliederung der Internen Revision an eine Organisationseinheit des operativen Bereichs für nicht zweckmäßig. Sie birgt die Gefahr einer Einschränkung ihrer Objektivität, die nach unserer Einschätzung auch durch Hilfskonstruktionen, z.B. einem direkten Vortragsrecht bei der Behördenleitung, nur bedingt ausgeglichen werden kann.

Die Interne Revision sollte nicht in Tätigkeiten, die sie kontrollieren soll, eingebunden, sondern fachlich und organisatorisch unabhängig sein. Diese Unabhängigkeit muss sich sowohl aus ihrer organisatorischen Stellung innerhalb der Behörde als auch aus den Kompetenzen, die ihr übertragen werden, ergeben. Sie kann u.E. nur dann unparteiisch, unvoreingenommen und objektiv arbeiten, wenn sie ihr Urteil unabhängig, ohne Rücksicht auf Personen, äußern darf. Außerdem ist es wichtig, der Internen Revision bzw. ih-

re Angehörigen keine operative Verantwortung (Linienfunktion) zu übertragen und nicht mit der Kontrolle von Aktivitäten zu beauftragen, in die sie selbst – auf welche Art auch immer – operativ involviert waren. Die Interne Revision ist grundsätzlich in „zweiter Instanz“ zuständig – ansonsten würde ihre Objektivität konterkariert.

Unter diesen Voraussetzungen sehen wir auch eine organisatorische Zusammenfassung der Internen Revision mit dem Controlling in einer Stabstelle kritisch – zumindest, wenn die beiden Bereiche inhaltlich und personell nicht deutlich voneinander getrennt werden, sondern verflochten sind. Zwar sind beides Führungsinstrumente einer Behördenleitung und haben beide Stabsstellencharakter, es sollte aber aus den vorstehend angeführten Gründen dennoch keine Verquickung des prozessgerichteten Controllings mit der Internen Revision erfolgen. Die beiden Instrumente verfolgen zu unterschiedliche Ziele, sind in ihrem methodischen Vorgehen verschieden und greifen zu unterschiedlichen Zeiten in die Aufgabenerledigung ein. Zudem unterliegt Controlling als Teil des IKS der Prüfung durch die Interne Revision.

Wir schließen uns insofern der Abgrenzung an, die ein Ministerium gegenüber seinem nachgeordneten Bereich vornahm:

“Die Aufgaben der Internen Revision sind von sach- bzw. artverwandten Funktionsbereichen (Dienst- und Fachaufsicht, Organisation, Controlling) abzugrenzen. ... Controlling ist eine abgeleitete Führungsfunktion, die auf die ergebnisorientierte Planung, Steuerung und Kontrolle des behördlichen Handelns gerichtet ist. ... Im Gegensatz zur Internen Revision geht es beim Controlling um Planung, Steuerung und Entscheidung im laufenden Arbeitsprozess unter ergebnisorientierten Gesichtspunkten.“

5.4 Risikoanalyse

Wir haben festgestellt, dass Risikoanalysen häufig unterbleiben. Dies ist nach unserer Einschätzung mehr als nur ein „technischer“ Mangel, sondern auch ein Hinweis auf ein falsches Rollenverständnis. Eine geeignete Risikoanalyse ist nach unserer Einschätzung unverzichtbar. Dies gilt sowohl für

die Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision als auch für die Festlegung der Prüfungsthemen und –schwerpunkte einer bereits installierten.

Veranlasst eine Behördenleitung vor ihrer Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision keine Risikoanalyse, verzichtet sie auf eine wesentliche Entscheidungshilfe.

Auch bei der Auswahl der Prüfungsthemen für eine Interne Revision bildet die Risikoanalyse eine nachvollziehbare und objektivierende Grundlage. Eine Themenauswahl im „freien Verfahren“ (*„Wir kennen doch unsere Behörde und wissen auch so, wo die Probleme liegen.“*) sehen wir mit Skepsis. Sie birgt die Gefahr, dass Effektivität und Funktionalität einer Internen Revision leiden, weil ihre Ressourcen nicht planmäßig in Bereichen eingesetzt werden, in denen die Risiken für die Behörde besonders hoch sind.

Weiterhin behindert das Fehlen einer Risikoanalyse auch die Ausübung der Fach- und Dienstaufsicht der übergeordneten Behörde, da ihr eine Einschätzung und Bewertung der Situation erschwert wird.

Risiken sind den zu bewältigenden Aufgaben immanent. Sie sind umso größer, je bedeutsamer die wirtschaftlichen Werte sind, auf die sich die Behördentätigkeit bezieht und je umfangreicher die Freiheitsgrade der Entscheider sind bzw. sein müssen. Die Risikoanalyse deckt vorhandene Risikopotentiale auf und schafft damit erst die Grundlage, sich darauf einzustellen und mit ihnen gezielt umzugehen.

Besonders wichtig erscheint uns, dass Risiken nicht verschwinden, indem man sie ignoriert.

5.5 Arbeitsweise

Unter den Internen Revisionen, die bereits einen Prüfbetrieb aufgenommen hatten, erscheinen uns die am effektivsten, die ihre Arbeit nach einem klar strukturierten Muster organisieren. Dies unterstützt den Prüfungsvorgang, macht die Arbeit der Internen Revision planbarer und für die geprüften Stellen „berechenbarer“. Letzteres kann zu einem besseren Arbeitsklima bei der von Natur aus nicht immer konfliktfreien Revisionsarbeit beitragen.

5.6 Personelle Ausstattung

Die angemessene personelle Ausstattung einer Internen Revision richtet sich an den für die Arbeit der Behörde ermittelten Risiken aus. Das Ergebnis der Risikoanalyse, nicht die Behördengröße, ist u.E. maßgebend. Die in der Literatur z.T. genannten Richtwerte („*Ein Revisor je x Beschäftigte*“), die für die Wirtschaft propagiert werden, können nach unserer Einschätzung nicht auf die Behörden des Bundes übertragen werden.

5.7 Delegationsmodell

Nach unseren Beobachtungen stellen die Anforderungen an die personelle Ausstattung einer Internen Revision – insbesondere die erforderliche strikte Trennung der Internen Revision von prozessgebundener Arbeit - vor allem kleinere Behörden vor Probleme. Bei diesen wäre, z.B. aus Gründen der geringen Personalstärke, die Einrichtung einer inhaltlich grundsätzlich gerechtfertigten Revisionsstelle u.U. unverhältnismäßig oder unpraktikabel. Wir haben daher grundsätzlich Verständnis für Bemühungen, die Wahrnehmung der Revisionsaufgaben durch andere organisatorische „Modelle“ sicherzustellen. Die von uns als Delegationsmodell bezeichnete Verlagerung der Prüftätigkeit aus der zu prüfenden Behörde heraus erscheint uns dabei ein von seinem Grundgedanken her gangbarer Weg. Allerdings wies die in den Behörden angetroffene Praxis noch eine Reihe von Punkten auf, die verbessert werden müssten. Derzeit haben wir nicht den Eindruck, dass durch das Delegationsmodell jetziger Ausprägung eine Situation geschaffen bzw. eine Wirkung erzielt wird, die der einer eigenen Internen Revision entspräche.

Ebenso wie bei jeder Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision steht auch beim Delegationsmodell am Anfang eine Risikoanalyse. Wird hierbei ein Risikopotential festgestellt, das die Einrichtung einer Internen Revision erforderlich macht, können Überlegungen ansetzen, vom Regelfall einer eigenen Internen Revision abweichend eine Delegation („Auslagerung“) der Prüfungstätigkeit vorzunehmen.

Das Delegationsmodell ist keine „Interne Revision light“, sondern lediglich eine organisatorische Lösung. Ziel und Zweck sind mit denen einer behör-

deneigenen Internen Revision identisch. Ausschließlich die „Dienstleistung Prüfen“ wird delegiert. Die Verantwortung dafür, dass überhaupt geprüft wird, die richtigen Themen geprüft werden und eine dem Risiko angemessene Anzahl von Prüfungen vorgenommen wird, kann nicht delegiert werden. Gleiches gilt für die Umsetzung der Empfehlungen, die sich aus den Prüfungen ergeben und die Wirkungskontrolle.

Wir halten es für wesentlich, dass der Umfang der Prüfungstätigkeit beim Delegationsmodell nicht geringer ist als bei Aufgabenwahrnehmung durch eine eigene Interne Revision, da auch das zugrunde liegende Informationsbedürfnis nicht geringer ist. Dies war nach unserer Einschätzung bei den Behörden mit Delegationsmodell, die wir in unsere Erhebungen einbezogen hatten, nicht gewährleistet. Prüfungsaufträge wurden nur so sporadisch erteilt, dass gleichwertiger Ersatz für eine eigene Interne Revision nicht erreicht werden konnte. Diese Beobachtung war unabhängig davon, ob ein zentraler Dienstleister beauftragt oder die Revision im Rahmen einer Verwaltungsgemeinschaft erbracht wurde.

Wir haben den Eindruck gewonnen, dass die delegierenden Behörden dieses Modell zum Teil fälschlich so interpretierten, das es sie von der Verpflichtung zu weiteren, eigenen Anstrengungen entbinde.

Positiv sehen wir das Aufgabenverständnis des in einem Geschäftsbereich mit der Übernahme der Revisionsprüfungen beauftragten zentralen Dienstleisters. Seine strikte (Selbst-) Beschränkung auf die Rolle eines Dienstleisters für die auftraggebende Behörde war u.E. geeignet, dass für eine effektive Aufgabenerfüllung notwendige Vertrauensverhältnis zu schaffen. Insbesondere konnte sich die beauftragende Behörde darauf verlassen, dass die im Rahmen der Prüfung offenbarten Informationen nicht öffentlich gemacht wurden – z.B. gegenüber dem Ministerium. Andernfalls wäre sie nach unserer Einschätzung nicht bereit gewesen, die sensible Aufgabe der Internen Revision zu delegieren.

Die vorstehend angesprochenen Schwachstellen des Delegationsmodells jetziger Ausprägung sind nach unserer Bewertung grundsätzlich nicht dem Dienstleister anzulasten.

5.8 Beratungstätigkeit

Die in einigen Fällen festgestellte Beratungstätigkeit der Internen Revision ist nicht unkritisch; sie ist eng verbunden mit der in Tz. 5.2 angesprochenen Frage einer Prozessunabhängigkeit der Revisionsarbeit. Es ist einer Behördenleitung u.E. grundsätzlich unbenommen, sich bei ihrer Entscheidungsfindung auch von der Internen Revision beraten zu lassen. Sie muss sich aber bewusst sein, dass sie ihre Interne Revision damit „artfremd“ einsetzt und u.U. in deren eigentlichen Aufgaben schwächt.

Die behördliche Zielerreichung obliegt in erster Linie dem operativen Bereich. Eine Interne Revision unterstützt diese, indem sie – wie schon ihr Name sagt - „*noch einmal (kritisch) hinsieht*“. Hierdurch wird sie nicht Teil des operativen Prozesses. Wird die Interne Revision hingegen außerhalb des Rahmens ihrer Prüfungen („Empfehlungen“) beratend tätig, überschreitet sie diese Grenze.

Beratungen durch eine Interne Revision müssen sich nach unserer Auffassung daher auf Einzelfälle beschränken, die jeweils von der Behördenleitung zu genehmigen sind. Diese hat dabei das Risikopotential des betroffenen Bereichs, die Notwendigkeit einer Prüfung durch die Interne Revision und den Schaden durch einen Verzicht auf die Prüfung gegeneinander abzuwägen.

5.9 Verzicht auf eine Interne Revision

Wir sind der Auffassung, dass der Verzicht auf eine Interne Revision – unabhängig von der Frage, ob die Aufgaben selbst wahrgenommen oder delegiert werden – und ein Sich-Verlassen allein auf die Elemente des IKS nur in Behörden mit einer geringen Risikoneigung ermessensgerecht sein kann.

Jedes IKS, auch wenn es noch so gut konzipiert und ausgeklügelt ist und noch so konsequent angewendet wird, kann einer Behördenleitung bei dem Erreichen der Behördenziele und der Risikoabwehr bestenfalls eine relative Sicherheit geben. Insbesondere die Frage, wer das IKS selbst überwacht, bleibt unbeantwortet. Ein IKS stützt sich in erster Linie auf den Faktor Mensch. Als Folge können - durch Ermessensfehler, Fehleinschätzungen oder -interpretationen, Missverständnisse, Nachlässigkeit, persönliches Un-

vermögen o.ä. - Fehler oder vorsätzlich begangene unrechtmäßige Handlungen nicht ausgeschlossen werden. Ohne eine „neutrale“, nicht prozessgebundene (Kontroll-) Instanz sind derartige Missstände innerhalb des IKS nur schwer aufzudecken.

Ein IKS muss auch regelmäßig evaluiert werden, damit festgestellt werden kann, ob es immer noch aktuell, ausreichend und effizient ist. Selbst ein mit großer Sorgfalt aufgebautes IKS wird lückenhaft oder unwirksam, wenn es unbeweglich und statisch ist, während sich das Umfeld wandelt. Die Pflege eines einmal installierten IKS ist ein ständiger Prozess der regelmäßigen Neubeurteilung und Überprüfung. Diese Aufgabe ist innerhalb des IKS nur sehr bedingt zu leisten und wird im Regelfall der Internen Revision zufallen.

Wir begrüßen alle Bemühungen, in Behörden ein wirkungsvolles IKS aufzubauen, denn die Prävention erscheint uns immer sinnvoller als das nachträgliche Suchen und Beheben von Missständen. Aus den vorstehenden Gründen stimmen wir aber der Auffassung nicht zu, ein umfangreiches IKS könne die Funktion einer (wegen der identifizierten Risiken grundsätzlich erforderlichen) Internen Revision vollständig übernehmen.

Eine Behördenleitung trägt die alleinige Verantwortung, wenn sie trotz bekannter oder zumindest vermuteter erhöhter Risiken auf prozessunabhängige Kontrollen verzichtet. Wir meinen, dass ihr Ermessensspielraum in dieser Frage mit steigendem Risiko gegen Null tendiert.

5.10 Interne Revision und Fach- / Dienstaufsicht

Wir bewerten den direkten Rück- bzw. Zugriff einer vorgesetzten Behörde auf die Interne Revision in einer Behörde ihres nachgeordneten Bereichs für Zwecke der Fach- und Dienstaufsicht oder der Verfahrenskontrolle als problematisch.

Auch im Verhältnis zur vorgesetzten Behörde bleibt die Interne Revision zuallererst ein Leitungsinstrument der jeweiligen Behördenleitung. Dieser obliegt die Verantwortung für eine funktionsfähige Interne Revision. Die Interne Revision muss grundsätzlich alle Betriebs- und Geschäftsabläufe, die

einem besonderen Risiko unterliegen, selbst prüfen. Wenn die vorgesetzte Behörde aus eigener (Risiko-) Abschätzung im nachgeordneten Bereich prüfend tätig werden will, sollte sie hierfür auf eigene Kräfte und Einrichtungen zurückgreifen (Stichwort: Geschäftsprüfung).

5.11 Interne Revision und externe Finanzkontrolle

Der Bundesrechnungshof befürwortet die Einrichtung starker und effektiver Interner Revisionen. Er sieht sie nicht als Konkurrenz, sondern als sinnvolle Ergänzung seiner Tätigkeit, die sich an den Prüfungsmaßstäben Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit orientiert.

Den Behörden eröffnet eine Interne Revision die Möglichkeit, risikobehaftete Bereiche oder Aufgaben zu prüfen, bevor „ein anderer“, in diesem Fall der Bundesrechnungshof als Organ der externen Finanzkontrolle Mängel feststellt oder auf Versäumnisse hinweist.

Anders als die früheren Vorprüfungsstellen sind die Internen Revisionen organisatorisch wie auch fachlich Teil ihrer Behörde. Für die Organe der externen Finanzkontrolle sind sie ebenso Teil der geprüften Behörde wie deren andere Organisationseinheit. Gewisse Parallelen in der Aufgabenstellung führen nicht dazu, dass die Internen Revisionen zu Hilfsorganen der externen Finanzkontrolle werden. Jede tatsächliche oder nur vermutete Nähe zur externen Finanzkontrolle könnte eine Internen Revision vielmehr in ihrer Behörde isolieren und ihre Arbeit erschweren („Zuträger“, „Informant“).

Dies schließt einen fairen Meinungs austausch, der den unterschiedlichen Aufgabenstellungen Rechnung trägt, nicht aus.

6 Allgemeine Empfehlungen

Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass im Bereich der nachgeordneten Bundesbehörden verschiedenartige Ansätze zur Einrichtung und zu den Aufgaben von Internen Revisionen bestehen.

Grundsätzlich begrüßt er, dass die Einrichtung Interner Revisionen in den letzten Jahren vorangekommen ist. Um Interne Revisionen in ihrer Akzep-

tanz zu verbessern und ihren Wirkungen mehr Nachhaltigkeit zu verleihen, regt er an, dass sich die Bundesverwaltung mit dem Thema Interne Revision weiter befasst.

Ein zentraler Baustein hierfür ist eine Risikoanalyse. Diese hält er für unerlässlich, um in den Behörden spezifische Risikopotenziale und deren Eintrittswahrscheinlichkeit festzustellen. Angeknüpft an diese Ergebnisse ist zu entscheiden, ob eine Interne Revision einzurichten ist oder vorhandene Verfahren (z.B. im IKS) als ausreichend angesehen werden. Ferner ist die Risikoanalyse heranzuziehen, um die Arbeitsplanung der Internen Revision festzulegen.

Im Einzelnen empfiehlt der Bundesrechnungshof nachstehende Maßnahmen und Schritte, die jeweils gesondert für die betroffenen Behördengruppen zusammengestellt wurden:

1. Vorgesetzte Behörden

Die vorgesetzten Behörden sollten eine angemessene Fach- und Dienstaufsicht auch auf das Instrument der Internen Revision beziehen. Kern der Fach- und Dienstaufsicht sollte dabei die Frage sein, ob – wo nötig – eine ordnungsgemäße und effektive Revisionsarbeit gewährleistet ist. Dies schließt den Einsatz der Internen Revision für Zwecke und Maßnahmen der vorgesetzten Behörde im Allgemeinen nicht ein.

Der Bundesrechnungshof hat nachfolgend die Kriterien formuliert, an denen sich die Fach- und Dienstaufsicht der vorgesetzten Behörde, auch unter Beachtung des Gedankens des „Führens auf Abstand“, s.E. ausrichten sollte.

Er hält es für wichtig,

- die nachgeordneten Behörden anzuhalten, eine Risikoanalyse nach einheitlichem Muster für ihre Tätigkeit vorzunehmen,
- die auf den Risikoanalysen beruhenden Entscheidungen für oder gegen die Einrichtung einer Internen Revision auf Ermessensfehler zu prüfen,

- den Behörden Eckpunkte für die Revisionsarbeit, ggf. in Form einer einheitlichen Revisionsrichtlinie, zu geben,
- die Behörden, die sich für ein Delegationsmodell interessieren, bei der Organisation zu unterstützen,
- darauf zu achten, dass ein Delegationsmodell nicht nur als „Feigenblatt“ dient,
- sich von den nachgeordneten Behörden die Jahresberichte der Internen Revisionen vorlegen zu lassen, um ein besseres Bild von der Situation in der Behörde und des Umgangs mit dem Instrument Interne Revision zu gewinnen,
- im Einvernehmen mit den nachgeordneten Behörden das gleiche Prüfungsthema in die Arbeitspläne mehrerer Interner Revisionen aufzunehmen, z.B., wenn dies einem benchmarking dient,
- einen Informationsaustausch zwischen den Behörden zu fördern und die Fortbildung der Revisoren zu unterstützen.

Demgegenüber hält es der Bundesrechnungshof für bedenklich,

- den nachgeordneten Behörden organisatorische Lösungen aufzuzwingen, insbesondere, wenn diese der gängigen Lehrmeinung widersprechen,
- Prüfungsthemen „von oben“ vorzugeben und damit den selbstbestimmten Einsatz der Internen Revision als Leitungsinstrument einzuschränken,
- die Interne Revision direkt zur Überprüfung der jeweiligen Behörde / Behördenleitung einzusetzen. Die vorgesetzte Behörde sollte vielmehr (nur) ihre Schlüsse aus dem Einsatz und den Arbeitsergebnissen der Internen Revision ziehen.

2. Behörden, die bereits über eine Interne Revision verfügen

Bei den Behörden, die bereits über eine Interne Revision verfügen, regt der Bundesrechnungshof an,

- zu überprüfen, ob ihr Verständnis von Interner Revision den vorstehend geschilderten Wesenszügen des Instruments vollständig gerecht wird.
- die Interne Revision so zu organisieren, dass ihr eine prozessunabhängige, nur den Weisungen der Behördenleitung unterworfenen Arbeit möglich ist. Dabei sollte ihre Inanspruchnahme für Beratungsleistungen in engen Grenzen gehalten werden.
- dem jährlich zu erstellenden Arbeitsplan der Internen Revision immer das Ergebnis einer Risikoanalyse zugrunde zu legen.
- die Nachhaltigkeit der Internen Revision zu sichern, indem Kontrollprüfungen durchgeführt werden und ein „follow-up“ der Prüfungen vorgenommen wird.

3. Behörden, die die Aufgabe der Internen Revision delegiert haben

Bei Behörden, die die Aufgaben einer Internen Revision nicht selbst wahrnehmen, schlägt der Bundesrechnungshof vor,

- dafür zu sorgen, dass die Funktion einer Internen Revision nach Umfang und Kriterien so wirkungsvoll ist, als würde sie mit eigenen Kräften wahrgenommen. Das schließt insbesondere die Vornahme einer Risikoanalyse und die Erstellung einer sich daran orientierenden, verbindlichen Arbeitsplanung ein.
- die Kapazitäten vorzuhalten, die eine Vor- bzw. Nachbereitung der (delegierten) Prüfungen erfordern.

Die Behördenleitungen müssen im Delegationsfall sicherstellen, dass alle vor- (z.B. Risikoanalyse) wie auch nachgelagerten Handlungen (z.B. Umsetzung) vorgenommen werden wie bei eigener Wahrnehmung der Prüfungshandlungen und die hierfür erforderliche „Infrastruktur“ vorsehen.

4. Behörden, die keine Interne Revision eingerichtet und deren Funktion auch nicht delegiert haben

Behörden, die weder selbst eine Interne Revision eingerichtet haben noch die entsprechenden Aufgaben durch andere wahrnehmen lassen, empfiehlt der Bundesrechnungshof,

- zu überprüfen, ob ihre Entscheidung den vom Bundesrechnungshof definierten Kriterien gerecht wird. Sofern noch keine Risikoanalyse vorgenommen wurde, sollte diese nachgeholt und die Entscheidung gegen eine Interne Revision anschließend nochmals überprüft werden.
- die Delegation der Prüfungstätigkeit in Erwägung zu ziehen, wenn die Einrichtung einer Internen Revision an fehlendem Personal gescheitert ist.
- ihr IKS regelmäßig zu evaluieren, damit festgestellt werden kann, ob es immer noch aktuell, ausreichend und effizient ist.

5. Behörden, die eine Entscheidung noch nicht getroffen haben

Behörden, welche die Entscheidung über die Wahrnehmung der Aufgaben einer Internen Revision noch nicht getroffen haben, rät der Bundesrechnungshof, diese baldmöglichst nachzuholen und sich dabei an den Sollvorstellungen des Bundesrechnungshofes gem. Tz. 3 zu orientieren.

Beurteilung des Gefährdungsgrades und vorhandener Sicherungen

Anlage 1

Arbeitsbereich:

Stand:

Beschreibung der Tätigkeit		Einschätzung der Gefährdung							Einschätzung der Sicherheit					Bemerkungen	
		wie ausgeprägt sind Skala: von 0 (=nicht relevant) bis 5 (= hoch)							gibt er klare Vorgaben im Hinblick auf (falls ja, bitte ankreuzen)						
lfd. Nr.	Leistung / zu dieser Leistung gehörende Tätigkeiten	wirtschaftlicher Nutzen für Dritte	Intensität der Außenkontakte	Bewirtschafung von Haushaltsmitteln	Entscheidungskompetenz	Ermessensspielräume	Umgang mit wertvollen Informationen	Gesamtbeurteilung der Gefährdung ⁸	Dokumentationspflichten	Fachaufsicht und Kontrollen	Mehr-Augen-Prinzip	Funktionstrennung	Personalrotation	Gesamtbeurteilung der Sicherheit ⁹	andere Gefährdungsgründe, andere Sicherheiten, Handlungsbedarf, Begründungen, Anmerkungen

⁸ Skala: von 0 (= gering) bis 5 (= hoch)

⁹ Skala: von 0 (= nicht vorhanden) bis 5 (= hoch)

Anlage 2

Bei den geprüften Behörden stellte sich die Relation von Stellen und Planstellen zur personellen Ausstattung der Internen Revision wie folgt dar:

Stellen / Planstellen¹⁰	Interne Revision
156,5	0,7 Dienstposten
381	1 Dienstposten
293	„Delegationsmodell“
33,5	„Delegationsmodell“
ca. 300 *	vollständiger Verzicht auf Interne Revision

¹⁰ Stellen-Soll lt. Haushalt 2004; *: Angabe der Behörde

Anlage 3

Die Inanspruchnahme des „Delegationsmodells“ unter Einsatz des zentralen Dienstleisters stellt sich nach unseren Erhebungen im Zeitraum seit 1998¹¹ wie folgt dar:

<u>Behörde</u>	<u>Abschlussbericht einer Prüfung der zentralen Dienstleis- tungsstelle aus</u>	
A	--	Behörde wechselte 04.2002 in die Verwaltungsge- meinschaft
B	01.2000	Behörde Ende 2001 aufgelöst
C	01.2000	Behörde Ende 2001 aufgelöst
D	08.2000	Behörde Ende 2003 aufgelöst
E	02.2003	
F	a) 06.1999 b) 02.2003	
G	01.2003	

¹¹ Erlass des Ministeriums aus 07.1998