



# Mitteilung

an das Bundesministerium des Innern

## über die Prüfung

der Ansätze zur Risikoorientierung bei  
der Arbeit von Internen Revisionen in der  
Bundesverwaltung

| <b>Inhaltsverzeichnis</b>                                                     | <b>Seite</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>0 Zusammenfassung</b>                                                      | <b>4</b>     |
| <b>1 Allgemeines</b>                                                          | <b>5</b>     |
| <b>2 Anlass und Ziel der Prüfung</b>                                          | <b>5</b>     |
| <b>3 Allgemeine Feststellungen zur Risikoorientierung Interner Revisionen</b> | <b>6</b>     |
| 3.1 Risikoorientierung der Arbeitsplanung                                     | 6            |
| 3.2 Anteil risikoorientierter Prüfungen an der Arbeitsplanung                 | 7            |
| 3.3 Verfahren zur Risikoorientierung                                          | 7            |
| <b>4 Prüffelder als Ausgangspunkt der Prüfungsplanung</b>                     | <b>8</b>     |
| 4.1 Organisationseinheiten                                                    | 8            |
| 4.2 Prozesse                                                                  | 8            |
| 4.3 Aktenplan                                                                 | 8            |
| <b>5 Risikobewertung der Prüffelder</b>                                       | <b>9</b>     |
| 5.1 Modell 1                                                                  | 9            |
| 5.2 Modell 2                                                                  | 10           |
| 5.3 Modell 3                                                                  | 11           |
| 5.4 Modell 4                                                                  | 12           |
| <b>6 Auswahl von Prüfungsthemen für den Arbeitsplan</b>                       | <b>13</b>    |
| <b>7 Weitere Feststellungen zur risikoorientierten Prüfungsplanung</b>        | <b>13</b>    |
| 7.1 Handhabbarkeit                                                            | 13           |
| 7.2 Betrachtungszyklus                                                        | 14           |
| 7.3 Leitungsvorbehalt der Arbeitsplanung                                      | 14           |
| 7.4 Internes Kontrollsystem                                                   | 14           |
| 7.5 Berücksichtigung der Ergebnisse eines systematischen Risikomanagements    | 15           |
| <b>8 Sonstige Anwendungsmöglichkeiten für die Risikobe-</b>                   |              |

|           |                                                                                    |           |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|           | <b>trachtung</b>                                                                   | <b>16</b> |
| 8.1       | Risikobetrachtung zur Beurteilung der Notwendigkeit einer Internen Revision        | 16        |
| 8.2       | Risikobetrachtung zur Beurteilung der angemessenen Größe einer Internen Revisionen | 16        |
| <b>9</b>  | <b>Wertung</b>                                                                     | <b>17</b> |
| 9.1       | Risikoorientierung der Arbeitsplanung                                              | 17        |
| 9.2       | Anteil der risikoorientierten Prüfungen an der Arbeitsplanung                      | 18        |
| 9.3       | Verfahren zur Risikoorientierung                                                   | 19        |
| 9.4       | Handhabbarkeit                                                                     | 19        |
| 9.5       | Betrachtungszyklus                                                                 | 20        |
| 9.6       | Leitungsvorbehalt der Arbeitsplanung                                               | 21        |
| 9.7       | Internes Kontrollsystem                                                            | 21        |
| 9.8       | Berücksichtigung der Ergebnisse eines systematischen Risikomanagements             | 22        |
| 9.9       | Risikobetrachtung zur Beurteilung der Notwendigkeit einer Internen Revision        | 22        |
| 9.10      | Risikobetrachtung zur Beurteilung der angemessenen Größe einer Internen Revision   | 23        |
| <b>10</b> | <b>Empfehlungen</b>                                                                | <b>24</b> |
| 10.1      | Sollvorstellungen zur Risikoorientierung der Arbeit einer Internen Revision        | 24        |
| 10.2      | Weiterentwicklung bestehender Verfahren                                            | 26        |
| 10.3      | Einführung risikoorientierter Planung                                              | 26        |
| 10.4      | Größe der Internen Revisionen                                                      | 27        |
| 10.5      | Entscheidungen über die Einrichtung Interner Revisionen                            | 27        |

## **0 Zusammenfassung**

- 0.1** Der Bundesrechnungshof hat sich ein Bild davon gemacht, ob die in einer wachsenden Zahl von Bundesbehörden anzutreffenden Internen Revisionen ihre Arbeit risikoorientiert gestalten bzw. welche Methoden sie bei der Erstellung ihrer Arbeitspläne und bei der Auswahl ihrer Prüfungsthemen anwenden. Er knüpfte damit an seine bereits früher gegebene Empfehlung an.

Ziel der Prüfung war, auf Grundlage einer Bestandsaufnahme der in der Praxis angewandten Verfahren, zielführende und bewährte Vorgehensweisen und Instrumentarien zu identifizieren.

- 0.2** Die überwiegende Zahl der betrachteten Internen Revisionen berücksichtigte bei ihrer Arbeitsplanung die Risiken ihrer Behörde in einem systematisierten, geregelten Verfahren. Die Vorgehensweisen waren unterschiedlich ausgestaltet, wiesen aber gemeinsame Kernelemente auf.

- 0.3** Der Bundesrechnungshof hat, abgeleitet aus seinen Prüfungserfahrungen, der behördlichen Praxis sowie der wissenschaftlichen Literatur, seine Sollvorstellungen zur Risikoorientierung der Arbeit einer Internen Revision formuliert. (Tz. 10.1)

Hierzu gehören u.a. Aussagen zum

- Betrachtungszyklus
- Verfahren für die risikoorientierte Betrachtung
- Ressourcenverbrauch für das Verfahren
- Anteil der risikoorientiert ausgewählten Prüfungsthemen
- Leitungsvorbehalt

und

- Verhältnis der Internen Revision und ihrer risikoorientierten Arbeitsplanung zu anderen Führungs- und Steuerungsinstrumenten

- 0.4** Der Bundesrechnungshof hat aufgezeigt, dass Risikobetrachtungen auch als Grundlage einer Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision (Tz. 10.5) sowie für die Beantwortung der Frage nach der angemessenen Größe einer Internen Revision (Tz. 10.4) herangezogen werden können.

## 1 **Allgemeines**

Mit dem Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetz wurde die externe Finanzkontrolle zum 01.01.1998 neu gestaltet. Die bis dahin eingerichteten Vorprüfungsstellen wurden aufgelöst und die im Zuge der Reform neu eingerichteten Prüfungsämter des Bundes übernahmen die Aufgaben der externen Finanzkontrolle.

Um ihre eigenen Steuerungs- und Kontrollinstrumente verbessern und auf ihre Wirksamkeit hin überprüfen zu können, haben die Behörden und Einrichtungen (kurz: Behörden) des Bundes begonnen, eigene Strukturen und Verfahren für den Einsatz Interner Revisionen zu entwickeln. Sie stützten sich dabei u.a. auf einen Beschluss des Lenkungsausschusses Verwaltungsorganisation vom 3. Februar 1998, der im Rahmen der Fortschreibung des „Aktionsprogramms zur weiteren Steigerung von Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Bundesverwaltung“ die Einrichtung von Innenrevisionen als kurzfristig zu prüfende Maßnahme benannt hatte.

Der Bundesrechnungshof hat den Aufbau Interner Revisionen in der Bundesverwaltung von Beginn an mit seinen Prüfungen begleitet und über seine Erkenntnisse u.a. anlässlich seiner Bemerkungen im Jahr 2005 berichtet. Dabei hat er Sollvorstellungen zu Aufbau, Funktion und Vorgehensweise einer behördlichen Internen Revision formuliert.<sup>1</sup> Hierzu gehörte auch die Forderung, eine jährlich fortzuschreibende, auf einer Risikoanalyse fußende Arbeitsplanung für die Interne Revision zu erstellen.

## 2 **Anlass und Ziel der Prüfung**

Der Bundesrechnungshof hat sich mit dieser Prüfung ein Bild davon gemacht, ob die in einer wachsenden Zahl von Bundesbehörden anzutreffenden Internen Revisionen ihre Arbeit risikoorientiert gestalten bzw. welche Methoden sie bei der Erstellung ihrer Arbeitspläne und bei der Auswahl ihrer Prüfungsthemen anwenden.

Ziel der Prüfung ist es, auf Grundlage einer Bestandsaufnahme der in der Praxis angewandten Verfahren, zielführende und bewährte Vorgehensweisen und In-

---

<sup>1</sup> Diese Sollvorstellungen des Bundesrechnungshofes sind als Anlage 1 beigelegt.

strumentarien darzustellen. Diese Zusammenstellung soll es den Bundesbehörden erleichtern, ihre bisherige Praxis zu evaluieren und das für ihre jeweilige Situation geeignetste Vorgehen zu bestimmen. Der Bundesrechnungshof hat dazu die derzeitige Praxis in sieben ausgewählten Internen Revisionen sowohl oberster Bundesbehörden als auch von Behörden des nachgeordneten Bereichs verschiedener Geschäftsbereiche untersucht. Er hat sich weiterhin über die Möglichkeiten des Einsatzes von Risikobetrachtungen zur Unterstützung der Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision informiert. Zusätzlich ist er im Fall einer obersten Bundesbehörde den Gründen dafür nachgegangen, die bislang dazu geführt haben, keine Interne Revision einzurichten.

Der Bundesrechnungshof hat bei seiner Prüfung die Grundzüge einer Risikoorientierung der Arbeit Interner Revisionen skizziert und hieraus, sowie aus den bei den einzelnen Behörden angetroffenen Gegebenheiten, Empfehlungen abgeleitet. Dabei hat er auch Modelle berücksichtigt, die außerhalb der Verwaltung entwickelt wurden.<sup>2</sup>

### **3 Allgemeine Feststellungen zur Risikoorientierung Interner Revisionen**

#### **3.1 Risikoorientierung der Arbeitsplanung**

Die überwiegende Zahl<sup>3</sup> der betrachteten Internen Revisionen berücksichtigte bei ihrer Arbeitsplanung die Risiken ihrer Behörde in einem systematisierten, geregelten Verfahren. Die Behörden sind dabei unterschiedlich schnell und mit z.T. unterschiedlichen Ansätzen an diese Aufgabe herangetreten.

Sofern derartige Verfahren nicht zur Anwendung kamen, wurden die Arbeitspläne „intuitiv“, gestützt auf Erfahrungswerte oder beschränkt auf bestimmte, als besonders kritisch angesehene Aufgabenbereiche aufgestellt. Das Ergebnis dieses Vorgehens wurde z.T. von den Behörden selbst als nicht optimal eingestuft. In ei-

---

<sup>2</sup> z.B. Empfehlungen des Institut für Interne Revision IIR und der Oberste Rechnungsprüfungsbehörden

<sup>3</sup> fünf von sieben Behörden

ner Behörde war bspw. bis zur Einführung eines der Modelle nach Tz. 5 eine Konzentration der IR-Prüfungen auf den engeren Verwaltungsbereich (Organisation, Personal und Haushalt; „OPH-Prüfungen“) zu verzeichnen, während die Facharbeit weitgehend ungeprüft blieb.

### 3.2 Anteil risikoorientierter Prüfungen an der Arbeitsplanung

Auch die Internen Revisionen, die bei der Erstellung ihrer Arbeitsplanung risikoorientiert vorgingen, unterwarfen nicht ihre gesamte Kapazität diesem Planungsansatz. Daneben sahen sie auch Kapazitäten vor für:

- **Ad-hoc-Prüfungen**, also Prüfungen aus aktuellem, zum Zeitpunkt der Planerstellung noch nicht erkennbarem Anlass  
und
- Prüfungen, die als Daueraufgabe der Internen Revision eingestuft wurden. Diesen Prüfungen war gemein, dass die Prüfungsgegenstände als für die Arbeit und / oder die Existenz der Behörde überragend wichtig eingestuft wurden. Die Einstufung als Regelprüfung erfolgte nicht gänzlich außerhalb einer Risikobewertung, sondern war „vor die Klammer gezogen“.

### 3.3 Verfahren zur Risikoorientierung

Die Verfahren zur Risikoorientierung bei der Arbeitsplanung der Internen Revisionen, die wir in der Praxis angetroffen haben, wiesen – trotz Unterschieden in den Details - im Wesentlichen immer die folgenden Elemente auf:

#### ▫ Benennung der Prüffelder

Als Ausgangspunkt der Arbeitsplanung wurden in einem ersten Schritt mögliche Prüffelder benannt.

#### ▫ Risikobewertung

Mit Hilfe von Bewertungsrastern wurde für die benannten Prüffelder die **Eintrittswahrscheinlichkeit** möglicher Risiken in Beziehung zu der mit ihnen verbundenen potentiellen **Schadenshöhe** gesetzt. Diese beiden Größen wurden in der Praxis zumeist mit weiteren Kategorien (Risikokriterien / -merkmalen) unterlegt, um sie besser bestimmen zu können. Die bewerteten Risiken wurden

anschließend gereiht – z.T. unter Vornahme einer Gewichtung –.

▫ Auswahl von Prüfungsthemen für den Arbeitsplan der Internen Revision

Die aus Bewertung und ggf. Gewichtung der Risiken hervorgegangene Reihung der Prüffelder diene als Hilfe bei der Auswahl der konkreten Prüfungsthemen und bildete die Grundlage der risikoorientierten Prüfungen des Arbeitsplans.

## **4 Prüffelder als Ausgangspunkt der Prüfungsplanung**

Grundlage für die Überlegungen zur Prüfungsplanung sind Prüffelder. Diese bilden die gesamten Aufgaben oder die Organisation der Behörde ab. Die Prüffelder sind die Anknüpfungspunkte für die Risikobewertung.

Bei den von uns betrachteten Behörden kamen unterschiedliche Bezugsgrößen zum Einsatz:

### **4.1 Organisationseinheiten**

Die Risikobetrachtung knüpfte an das Organigramm der jeweiligen Behörde an. Das Ergebnis der Risikobetrachtung war ein (Organisations-) Risikokarte<sup>4</sup> bzw. eine daraus abgeleitete „Rangliste“ von Organisationseinheiten.

### **4.2 Prozesse**

Zu ähnlichen Ergebnissen führte der Ansatz, als Anknüpfungspunkt für die Risikobewertung nicht die Organisationseinheiten, sondern die Prozesse der Behörden zu wählen [(Prozess-) Risikokarte].

### **4.3 Aktenplan**

Bei der Festlegung der Prüffelder hat sich eine Behörde für eine Orientierung am Aktenplan entschieden. Aus diesem wurden Prüffelder abgeleitet, die zusätzlich in Unter-Prüffelder aufgegliedert wurden, um das Verfahren handhabbar zu gestalten.

Der Verknüpfung der Risikobewertung mit dem Aktenplan lag die Überlegung zugrunde, dass durch diesen das gesamte Handeln der Behörde erfasst werde.

---

<sup>4</sup> Das fiktive Muster einer derartigen Risikokarte ist als Anlage 2 beigelegt.

## 5 Risikobewertung der Prüffelder

Soweit die Behörden eine Risikobewertung vornahmen, lag dieser im Kern grundsätzlich eine Gegenüberstellung von Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe zugrunde – auch dann, wenn die Begriffe selbst gar nicht verwendet wurden. Die zur Anwendung gebrachten Methoden wiesen aber durchaus deutlich voneinander abweichende Ausgestaltungen auf.

### 5.1 Modell 1

Ein Modell, das in einem Ressort bei einer Vielzahl Interner Revisionen seines nachgeordneten Bereichs vorgesehen ist, setzte hinsichtlich der Prüffelder ohne Zwischenschritte oder weitere Unterteilung unmittelbar die Oberkriterien Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe in Beziehung. Dies geschah mittels der sog. ABC-Methode.

Muster:

|                             |                                |                      |                      |                      |
|-----------------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Eintrittswahrscheinlichkeit | Eintritt sehr wahrscheinlich   | Prüffeld 14 <b>A</b> | Prüffeld 4 <b>A</b>  | Prüffeld 9 <b>A</b>  |
|                             |                                | Prüffeld 8 <b>B</b>  | Prüffeld 17 <b>A</b> | Prüffeld 12 <b>A</b> |
|                             |                                | Prüffeld 11 <b>C</b> | Prüffeld 2 <b>B</b>  | Prüffeld 7 <b>A</b>  |
|                             |                                | Prüffeld 1 <b>C</b>  | Prüffeld 15 <b>B</b> | Prüffeld 16 <b>B</b> |
|                             |                                | Prüffeld 5 <b>C</b>  | Prüffeld 10 <b>C</b> | Prüffeld 3 <b>B</b>  |
|                             | Eintritt sehr unwahrscheinlich | Prüffeld 6 <b>C</b>  | Prüffeld 18 <b>C</b> | Prüffeld 13 <b>C</b> |
|                             |                                | niedrig              | mittel               | hoch                 |
|                             |                                | <b>Schadenshöhe</b>  |                      |                      |

Die Prüffelder mit der Einstufung (A) haben bei der Arbeitsplanung die höchste Priorität, solche mit der Einstufung (C) hingegen werden bei der Prüfungsplanung eher nicht berücksichtigt - zumindest nicht als Planprüfung.

## 5.2 Modell 2

Dieses Modell bewertete das Risiko der Prüffelder, die anhand des Organisationsplans definiert waren, auf der Basis von sechs Risikokriterien. Hierbei wurde unterschieden zwischen

| quantitativen Kriterien                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | qualitativen Kriterien                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• finanzielle Mittel</li> </ul> erfasst wurden: <ul style="list-style-type: none"> <li>• als Titelverwalter bewirtschaftete Mittel</li> <li>• als Mittelbewirtschafter bewirtschaftete Mittel</li> <li>• verfügte Zuwendungsmittel</li> <li>• andere gesteuerte oder kontrollierte Mittel (z.B. durch Beteiligung an Vergabeverfahren)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• politische Bedeutung</li> </ul>                    |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anzahl der Dienstposten</li> </ul> (Unterscheidung notwendig zwischen Stellen-/ Planstellensoll und Ist-Besetzung)                                                                                                                                                                                                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Umstrukturierung / Verfahrensänderungen</li> </ul> |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Abstand zur letzten Prüfung</li> </ul>             |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Korruptionsgefährdung</li> </ul>                   |

Die einzelnen Kriterien wurden je Prüffeld (Organisationseinheit) auf einer **zehnstelligen Skala** bewertet.<sup>5</sup> Die der Analyse zugrunde liegenden Daten hatte die Interne Revision mit Hilfe einer Fragebogenaktion erhoben.

Um der den einzelnen Risikokriterien zugesprochenen unterschiedlichen Bedeutung Rechnung tragen zu können, wurden diese zusätzlich noch gewichtet. Zum Zeitpunkt der Prüfung wurde folgende **Gewichtung** angewandt:

|                                         |          |
|-----------------------------------------|----------|
| ▪ Finanzielle Mittel                    | 20 v.H.  |
| ▪ Dienstposten                          | 20 v.H.  |
| ▪ politische Bedeutung                  | 15 v.H.  |
| ▪ Umstrukturierung / Verfahrensänderung | 15 v.H.  |
| ▪ Abstand zur letzten Prüfung           | 10 v.H.  |
| ▪ Korruptionsgefährdung                 | 20 v.H.  |
| zusammen:                               | 100 v.H. |

<sup>5</sup> Eine Darstellung der Bewertungsraster für eine in der Praxis angetroffene Umsetzung nach Modell 2 findet sich in Anlage 3.

Die so erstellte Übersicht ergab eine Rangfolge der Organisationseinheiten der Behörde nach ihrer Risikobedrohung.

### 5.3 Modell 3

Bei diesem Modell diente das Organigramm als zentraler Anknüpfungspunkt. Wie im zweiten Modell war es das Ziel, alle Organisationseinheiten risikobezogen zu bewerten. Der wesentliche Unterschied lag darin, dass hier zwei getrennte Risikokarten erstellt wurden – eine für **finanzielle** und eine für **ideelle Risiken / Reputationsrisiken**. Dabei lagen folgende Definitionen zugrunde:

▫ finanzielle Risiken

verursachen materielle Schäden, z.B. durch die Missachtung geltender Haushaltsregeln, unwirtschaftliches Verwaltungshandeln oder doloses Handeln;

▫ Reputationsrisiken

führen zur Schädigung des Ansehens des Hauses und / oder verursachen Sicherheitsrisiken, z.B. durch die Missachtung von Gesetzen oder die Herausgabe von sensiblen Daten bzw. die mangelnde Sorgfalt beim Umgang mit diesen.

Das Modell führte diese zwei Risikokarten bewusst nicht zusammen, sondern ermittelte für beide getrennte Werte. Damit sollte sichergestellt werden, die beiden Risikowerte nicht von vorne herein gegeneinander „aufzurechnen“.

Die beiden zentralen Risikokriterien dieses Modells waren

- die Höhe der bewirtschafteten Haushaltsmittel bei den finanziellen Risiken und
- die Außenwirkung bzw. Bedeutung der Arbeit in der öffentlichen Wahrnehmung bei den Reputationsrisiken.

Als weitere Risikokriterien traten hinzu:

- Die Anzahl der Stellen in der betreffenden Organisationseinheit
- Die Länge der Standzeiten der Mitarbeiter
- Die Anzahl der Mitarbeiter mit besonderer Korruptionsgefährdung

- Der Zeitabstand seit der letzten Prüfung durch Interne Revision oder externe Finanzkontrolle
- Der Anteil der Mitarbeiter mit VS-Ermächtigung (VS-vertraulich und höher)

Jede Organisationseinheit wurde anhand der Risikokriterien eingestuft, wobei eine fünfstellige Skalierung Anwendung fand. Zusätzlich wurden die Kriterien nach ihrer Bedeutung für die Behörde gewichtet.<sup>6</sup>

#### 5.4 Modell 4

Die Besonderheit des Modells 4 lag darin, dass es für die aus dem Aktenplan abgeleiteten Prüffelder jeweils zwischen strategischen und operativen Risiken sowie Sicherheitsrisiken unterschied:

| strategische Risiken | operative Risiken     | Sicherheitsrisiken |
|----------------------|-----------------------|--------------------|
| politische Risiken   | finanzielle Risiken   | Prüfungsdichte     |
| Reputationsrisiken   | Verfahrensrisiken     | Prüfungsergebnisse |
|                      | Korruptionsgefährdung |                    |

Jedes Risiko wurde auf einer vierstufigen Skala (1 – 3 – 5 – 7) bewertet.

Anschließend wurden die Bewertungen zusammengefasst und die Risiken in eine Rangfolge gebracht. Hierbei wurde auf eine zusätzliche Gewichtung der Risiken untereinander verzichtet.

| Prüffelder | Punktzahl strategische Risiken | Punktzahl operative Risiken | Punktzahl Sicherheitsrisiken | Gesamtpunktzahl | Ranking |
|------------|--------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-----------------|---------|
| ...        |                                |                             |                              |                 | ...     |

Das Modell 4 ergänzte das so erstellte Ranking durch die Verpflichtung, alle Prüffelder – unabhängig von der Risikobewertung – innerhalb eines Fünfjahresturnus in der Arbeitsplanung zu berücksichtigen. Damit sollte sichergestellt werden, dass keine prüfungsfreien Bereiche auftraten.

<sup>6</sup> Eine beispielhafte Darstellung der Verknüpfung einer Bewertung mittels Skalierung mit einer zusätzlichen Gewichtung der Risikokriterien i.S. des **Modells 3** findet sich in **Anlage 4**.

## 6 Auswahl von Prüfungsthemen für den Arbeitsplan

Die Ergebnisse der Risikobewertungen mittels der in Tz. 5 dargestellten Modelle wurden jeweils in weiteren Schritten analysiert. Hierzu waren u.a. folgende Betrachtungen erforderlich:

- Differenzierung zwischen Prüffeldern gleicher Risikoeinstufung,
- Ableitung der konkreten Prüfungsansätze innerhalb eines als hoch risikobelastet eingestuften Prüfungsfeldes (Organisationseinheit, Prozess oder Aktenzeichen)
- und
- Anpassung der Zahl der durch die Risikobewertung nahegelegten Prüfungen an die in der Internen Revision zur Verfügung stehenden Ressourcen.

Bei dieser Auswahl griffen die Internen Revisionen, unabhängig von dem für die Bewertung gewählten Modell, nicht auf im eigentlichen Sinn messbare oder fakten-gestützte Kriterien zurück. Angeführt wurden an diesem Punkt des Verfahrens vielmehr Erfahrungswissen, „intensive Betrachtungen“ der Aufgaben der ausgewählten Organisationseinheiten u.ä.. Eine Interne Revision ergänzte die Risikobewertung i.S. Tz. 5 um eine „verbale Risikoanalyse“, die nach ihren Angaben in Form eines *brainstorming* erfolgte.

Wiederholt wurde bei unseren Gesprächen die Notwendigkeit betont, diesen Verfahrensschritt aktenkundig zu machen.

## 7 Weitere Feststellungen zur risikoorientierten Prüfungsplanung

### 7.1 Handhabbarkeit

Sofern die Internen Revisionen bei ihrer Arbeitsplanung risikoorientiert vorgingen, sahen sie ein einfaches, ohne großen Zeit- und Ressourcenverbrauch umsetzbares Verfahren als entscheidend an - sowohl für seine Praktikabilität als auch für seine Akzeptanz. Die personell zumeist eher knapp besetzten Internen Revisionen sollten nach Einschätzung der befragten Behörden nicht erhebliche Kapazität in

eine aufwendige Risikoanalyse investieren. Dies wurde als ein wesentliches Argument dafür angeführt, die Risikobetrachtungen (zu den objektiven Kriterien<sup>7</sup>) auf vorhandene, im Zugriff der Revision befindliche Daten zu beschränken.

## 7.2 Betrachtungszyklus

Die Behörden sahen unterschiedlich lange Zeitabstände für die turnusmäßige Wiederholung der Risikobetrachtungen vor. Zum Teil wurde jährlich eine neue Risikobetrachtung nach einem der geschilderten Verfahren vorgenommen. Andere Modelle sahen eine „Haltbarkeit“ der Risikobetrachtung von drei bzw. fünf Jahren vor. Diese größeren Betrachtungszyklen standen unter dem Vorbehalt, dass es zu keinen größeren organisatorischen oder fachlichen Veränderungen kommen dürfte. Traten diese ein, war eine erneute, vorgezogene Risikobetrachtung vorgesehen.

## 7.3 Leitungsvorbehalt der Arbeitsplanung

Die nach den vorstehend beschriebenen Methoden erstellten Arbeitsplanentwürfe wurden der jeweiligen Behördenleitung zur Genehmigung vorgelegt. Die endgültige Ausgestaltung der Arbeitspläne lag in deren Entscheidung.<sup>8</sup>

Die Behördenleitungen waren an die Vorschläge der Internen Revisionen nicht gebunden und hatten die Möglichkeit, eigene Schwerpunkte zu setzen bzw. andere Quellen oder Zusammenhänge bei Ihren Entscheidungen zu berücksichtigen. Insbesondere die Vorschläge zu den risikoorientierten Prüfungen bildeten aber wichtige Entscheidungshilfen.

Als durchgehend wichtig wurde angesehen, den Entscheidungsprozess zu dokumentieren.

## 7.4 Internes Kontrollsystem

Eine Revisionsordnung zog das Vorhandensein eines funktionierenden Internen Kontrollsystems (IKS) mit in die Überlegungen zur risikoorientierten Auswahl der Prüfungsgegenstände ein:

---

<sup>7</sup> Objektiv messbare Kriterien können z.B. sein:  
Personal, Mittel, zeitlicher Abstand zur letzten Umstrukturierung / Verfahrensänderung oder zur letzten Prüfung durch Interne Revision / externe Finanzkontrolle.

<sup>8</sup> In Ministerien war dies z.T. auf die Staatssekretärsebene delegiert.

„Dabei sind Bereiche mit erhöhten Risiken **oder eingeschränkten Kontrollmechanismen** vorrangig zu berücksichtigen.“

Wir haben festgestellt, dass auch die anderen Internen Revisionen das Vorhandensein und das Funktionieren des IKS generell als einen Prüfungsgegenstand ansahen, der – etwa bei der Prüfung einer Organisationseinheit – immer mit auf der Prüfagenda stand. Sie verzichteten aber darauf, diesen Punkt als Risikokriterium in ihrem Auswahlprozess zu berücksichtigen.

## 7.5 Berücksichtigung der Ergebnisse eines systematischen Risikomanagements

Der Bundesrechnungshof hat auch erhoben, inwieweit die Internen Revisionen für Zwecke ihrer eigenen Risikobetrachtungen auf die Ergebnisse eines systematischen Risikomanagements zurückgreifen konnten.

Nur eine der betrachteten Behörden besaß ein systematisiertes Risikomanagement im Wirkbetrieb. In ihrer Risikomanagement-Richtlinie hieß es:

„Das nachfolgend beschriebene Risikomanagementsystem ... soll aktuelle und potentielle Gefährdungen der Zielerreichung erkennen (**Risiko-Identifizierung**), bewerten (**Risiko-Bewertung**) sowie durch adäquate Steuerung (**Risiko-Steuerung**) verringern. ...

Das Gefährdungspotential ist ausschlaggebend: Nach der Risiko-Identifizierung **müssen die Risiken mit einer wahrscheinlichen Schadenshöhe, einer Eintrittswahrscheinlichkeit** und möglichen Gegenmaßnahmen **bewertet werden.**“

Nach Angaben der Behörde wurden die über das Risikomanagement gewonnenen Ergebnisse bei der Arbeitsplanung der Internen Revision nicht berücksichtigt.

Eine weitere Behörde hatte mit der Neuausrichtung der einzelnen Elemente mit Risikoorientierung hin zu einem Risikomanagement begonnen. Den Wirkbetrieb hatte sie zum Zeitpunkt der Prüfung noch nicht erreicht. Sie ging davon aus, dass die Interne Revision bei ihrer Risikoorientierung zukünftig von den Ergebnissen im Rahmen des Risikomanagements profitieren würde.

## 8 Sonstige Anwendungsmöglichkeiten für die Risikobetrachtung

### 8.1 Risikobetrachtung zur Beurteilung der Notwendigkeit einer Internen Revision

Eine Behörde hatte bei der Entscheidung über die Einrichtung einer Internen Revision auf eine Risikoanalyse als Entscheidungshilfe zurückgegriffen. Eine mit der Analyse beauftragte Arbeitsgruppe orientierte sich bei ihrer Untersuchung im Wesentlichen an den Vorgaben der *Richtlinie zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung*.

Die Arbeitsgruppe kam zu dem Schluss, dass verschiedene Arbeitsbereiche besonders korruptionsgefährdet im Sinne der Richtlinie seien. Die vorhandenen dezentralen Kontrollmechanismen trügen zwar dazu bei, bestehende Risikofaktoren zu minimieren, sie deckten jedoch nicht alle Arbeitsbereiche in vollem Umfang ab. Zudem sei nicht für alle Arbeitsbereiche eine einheitliche Praxis bei der Erfüllung identischer Aufgaben gewährleistet. Die Kohärenz der erforderlichen Kontroll- und Prüfungsmechanismen einschließlich des regelmäßigen Informationsaustausches und der Abstimmung über notwendige Untersuchungen sei im Rahmen des vorhandenen Internen Kontrollsystems nur eingeschränkt vorhanden.

Die Arbeitsgruppe empfahl, die bestehenden Kontrollmechanismen zu erweitern, weitgehend zu zentralisieren und zu diesem Zweck eine Innenrevision einzurichten.

Die Behördenleitung folgte den aus der Risikoanalyse abgeleiteten Empfehlungen und richtete in der Folge eine Interne Revision ein.

Eine Behörde hatte bislang im Vertrauen auf sein IKS auf die Einrichtung einer Internen Revision verzichtet. Dieser Entscheidung lag keine Risikobewertung zugrunde.

### 8.2 Risikobetrachtung zur Beurteilung der angemessenen Größe einer Internen Revisionen

In der überwiegenden Zahl der von uns näher betrachteten Behörden wurden die Revisionsaufgaben von drei bis vier Beschäftigten wahrgenommen.<sup>9</sup>

Eine Behörde verfügte über einen Revisor. Sie machte geltend, die Interne Revi-

---

<sup>9</sup> inkl. Revisionsleitung und Bürosachbearbeitung

sion plane ihre Prüfungen bislang nicht risikoorientiert. Begründend wurde darauf verwiesen, es könnten nur Anlassprüfungen durchgeführt werden, weil die geringe Personalkapazität einen anderen Ansatz nicht zuließ.

## 9 Wertung

Bei der Wertung der in den Behörden angetroffenen Vorgehensweisen bei der Risikoorientierung der Internen Revisionen legt der Bundesrechnungshof eine nach modernen Gesichtspunkten ausgerichtete Behörden- und Leitungskultur zugrunde.<sup>10</sup>

Er berücksichtigt dabei insbesondere, dass die risikoorientierte Prüfungsplanung auch nach internationalen Maßstäben als Mindeststandard für eine Interne Revision in der Privatwirtschaft gilt.

Der Bundesrechnungshof hat den Eindruck gewonnen, dass die Interne Revision als Instrument der Leitung in der Bundesverwaltung an Bedeutung gewinnt. Er sieht dies auch im Zusammenhang mit dem verstärkten Einsatz moderner Lenkungs- und Steuerungsinstrumente.

### 9.1 Risikoorientierung der Arbeitsplanung

Der Bundesrechnungshof hält die risikoorientierte Ausrichtung der Arbeit einer Internen Revision, namentlich die risikoorientierte Ausgestaltung ihres Arbeitsplans, für unverzichtbar.<sup>11</sup>

Ein Grund ist die Begrenztheit der Ressource Interne Revision. Diese muss so eingesetzt werden, dass sie – zumindest planungsseitig – den höchsten Mehrwert für die Organisation erbringt. Dies wird u.a. dann der Fall sein, wenn durch die Tätigkeit der Internen Revision Schäden in größtmöglichem Umfang abgewendet werden. Die Messgrößen hierfür sind grundsätzlich die zu erwartende **Eintrittswahrscheinlichkeit** und die potentielle **Schadenshöhe**.

Daneben objektiviert eine risikoorientierte Planung die Entscheidungsfindung und

---

<sup>10</sup> Vgl. Anlage 1 / Sollvorstellungen des Bundesrechnungshofes zur Internen Revision in den Behörden des Bundes.

<sup>11</sup> Zur Frage des Anteils der im engeren Sinne risikoorientierten Prüfungen am Arbeitsplan einer Internen Revision s. Tz. 9.2

beugt Fehlentscheidungen vor. Sie trägt dazu bei, eine (ggf. unbeabsichtigte) Fixierung auf einzelne Prüffelder zu verhindern und beugt dem Entstehen „blinder Flecken“ auf der Revisionslandkarte vor.

Die risikoorientierte Prüfungsplanung erhöht zudem die Transparenz des Verfahrens, unterstützt die Behördenleitung bei ihrer Entscheidung über den Arbeitsplan und erleichtert eine spätere Evaluation der Planung.

## 9.2 Anteil der risikoorientierten Prüfungen an der Arbeitsplanung

Der Bundesrechnungshof hält es für wichtig, die Arbeitsplanung der Internen Revisionen auf mehrere „Säulen“ zu stützen. Die Arbeitsplanung einer Internen Revision sollte grundsätzlich immer risikoorientierte Elemente enthalten. Eine Beschränkung allein auf diesen Prüfungsansatz erscheint aber weder notwendig noch sinnvoll. Eine Kombination von risikoorientierten Prüfungen<sup>12</sup> und Ad-hoc-Prüfungen bietet die Gewähr, dass die Arbeit einer Internen Revision einen möglichst großen Mehrwert erzeugt, die ganze Organisation gleichermaßen revisionsbedroht bleibt und das Verfahren nicht in ein zu unflexibles Korsett eingebettet wird.

Zu den genannten Prüfungen sollten in geeigneten Fällen noch Kontrollprüfungen („Nachschauprüfungen“) treten. Mit diesen verschafft sich die Interne Revision einen Überblick darüber, ob ihre früheren Prüfungsfeststellungen Beachtung gefunden haben. Kontrollprüfungen stärken das „Standing“ einer Internen Revision und tragen durch die so erzeugte latente Revisionsbedrohung zum Erfolg ihrer Arbeit bei.

Das zahlenmäßige Verhältnis dieser Prüfungen zueinander muss aus den Gegebenheiten der jeweiligen Behörde abgeleitet werden. Aus gegebenem Anlass kann sich die Gewichtung zwischen den „Säulen“ der Arbeitsplanung vorübergehend verschieben.<sup>13</sup>

Die bisherigen Vorgehensweisen tragen diesen Ansätzen bereits teilweise oder weitgehend Rechnung. Der Bundesrechnungshof hält es für notwendig, dass die

---

<sup>12</sup> Unter den Begriff der risikoorientierten Prüfungen subsumiert der Bundesrechnungshof auch solche Prüfungen, die aufgrund des mit dem Prüfungsgegenstand verbundenen sehr hohen Risikos als Daueraufgabe der Internen Revision eingestuft wurden (vgl. Tz. 3.2).

<sup>13</sup> Z.B. nach großen Umstrukturierungen, anlässlich von wichtigen Projekten mit hoher politischen Bedeutung oder aus Anlass größere Korruptionsfälle

Behörden für ihre Verhältnisse angemessene Kombinationen anstreben.

### 9.3 Verfahren zur Risikoorientierung

Die Orientierung der Arbeitsplanung einer Internen Revision an den Messgrößen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe ist zunächst eine abstrakte Vorgabe. Um die Planung tatsächlich an diesen Größen ausrichten zu können, müssen sie handhabbar gemacht werden. Hierzu dienen die in der Praxis angewandten und in Tzn. 4 und 5 beispielhaft dargestellten Ansätze zur Risikoorientierung.

Der Bundesrechnungshof hält alle vorgestellten Ansätze für grundsätzlich geeignet, eine risikoorientierte Arbeitsplanung zu unterstützen. Er geht davon aus, dass es sich bei ihnen um „Momentaufnahmen“ handelt und sie aufgrund der bei ihrer praktischen Anwendung gewonnenen Erfahrungen im Lauf der Zeit noch weiter entwickelt werden. Auch ist er sich bewusst, dass die Verfahren und Modelle stellvertretend für weitere stehen, die im Rahmen dieser stichprobenweisen Betrachtung nicht erfasst wurden.

Wesentlich für den Bundesrechnungshof ist, dass die Risikobewertung auf einer rationalen und nachvollziehbaren Basis erfolgt und die Eintrittswahrscheinlichkeit und die Schadenshöhe der mit den Prüffeldern verbundenen Risiken anhand transparenter Verfahren möglichst zuverlässig ermittelt werden können.

Der Bundesrechnungshof hat Hinweise zum Potential bzw. zu möglichen Schwachstellen der angetroffenen und in Tz. 5 beispielhaft vorgestellten Modelle in **Anlage 5** aufgelistet.

### 9.4 Handhabbarkeit

Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes sollten die Verfahren zur Risikobewertung durch die Interne Revision „schlank“ und leicht handhabbar sein. Andernfalls sieht er die Gefahr einer Selbstblockade sowie eines Akzeptanzverlustes für den risikoorientierten Ansatz.

Zeit- und arbeitsintensive Analyseverfahren werden im Regelfall schon an den begrenzten personellen Ressourcen der Internen Revisionen scheitern. Der Bun-

desrechnungshof setzt daher grundsätzlich<sup>14</sup> auf Verfahren, die sich auf für die Internen Revisionen frei verfügbaren Informationen stützen (Grundsatz: „*keine Prüfungen für die Prüfungsplanung*“).<sup>15</sup>

Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass die Risikobewertung wesentlich erleichtert wird, wenn sie auf geeignetes Datenmaterial – etwa die Analysen eines Risikomanagements<sup>16</sup> oder Prozessanalysen und –dokumentationen – zurückgreifen kann. Andernfalls sieht er die Gefahr, dass die Risikobewertung durch eine Interne Revision entweder mit ihr nicht originär obliegenden Aufgaben<sup>17</sup> belastet wird oder, mangels ausreichender Datenbasis, suboptimal bleibt.

## 9.5 Betrachtungszyklus

Ob die Wiederholung der Bewertung im zeitlichen Abstand von zwei, drei oder mehr Jahren erfolgen soll, muss eine Behörde in eigener Entscheidung festlegen. Während ein kurzes Intervall eine schnellere Reaktion auf neue Entwicklungen ermöglicht, bindet es gleichzeitig mehr Ressourcen. Längere Intervalle wiederum bergen die Gefahr, Entwicklungen zu übersehen oder verspätet aufzugreifen.

Bei neu eingerichteten Revisionen und / oder ersten Gehversuchen mit risikoorientierter Prüfungsplanung können kürzere Intervalle hilfreich sein. Längere Intervalle bieten sich unter Umständen bei gefestigten Verfahren und in „veränderungsschwachen Zeiten“ an.

Der Bundesrechnungshof hält es grundsätzlich für vertretbar, von einer jährlichen Risikobewertung durch die Interne Revision abzusehen. Entwicklungen zwischen den umfassenden Risikobewertungen sollte dann bei der Ausgestaltung des jährlichen Arbeitsplans der Internen Revision Rechnung getragen werden. Zudem soll-

---

<sup>14</sup> Dies schließt nicht generell aus, dass bei sehr komplexen Themen, ausreichenden Personalressourcen und entsprechendem „Reifegrad“ der Organisation auch aufwendigere Vorarbeiten geleistet werden. In einem Revisionshandbuch hieß es bspw. unter der Überschrift „Vorstudie“: *„Vorstudien sind Produkte der Internen Revision, die eine Entscheidung darüber vorbereiten, ob ein Revisionsthema in die Prüfungsplanung aufgenommen wird. Vorstudien haben die Funktion, ein potenzielles Untersuchungsthema vorzuklären. Sie strukturieren das Thema, grenzen es ein, lokalisieren und spezifizieren die Risiken. Weiter geben sie unter Berücksichtigung möglicher Probleme und Hinderungsgründe eine Empfehlung, ob, wann und mit welchem Ansatz eine Untersuchung durchgeführt werden könnte. ...“*

<sup>15</sup> Die in Tz. 5 dargestellten Modelle verfahren in diesem Sinn.

<sup>16</sup> vergl. Tz. 7.5

<sup>17</sup> z.B. Aufgaben des Risikomanagements oder aus dem Organisationsbereich

ten größere strukturelle Veränderungen, das Hinzutreten oder der Wegfall wesentlicher Aufgaben u.ä. Anlass sein, eine „außerplanmäßige“ Risikobewertung vorzunehmen.

## 9.6 Leitungsvorbehalt der Arbeitsplanung

Ein nach den vorstehenden Kriterien erstellter Arbeitsplanentwurf wird der Behördenleitung zur Genehmigung vorgelegt.

Die Interne Revision ist ein Instrument der Behördenleitung und unterstützt diese durch ihre Arbeit bei der Ausübung ihrer Führungs- und Steuerungsfunktion. Als deren „verlängerter Arm“ ist sie an den Entscheidungen der Behördenleitung gebunden. Diese hat daher auch das Recht, vom Arbeitsplanentwurf abzuweichen, wenn sie andere Schwerpunkte setzen will oder die Risiken anders bewertet, als es die Interne Revision getan hat. Die Behördenleitung muss sich diese Entscheidung andererseits aber auch zurechnen lassen, wenn die Effektivität und Effizienz ihrer Internen Revision und die Arbeit der Organisation insgesamt betrachtet werden.

## 9.7 Internes Kontrollsystem

Ein IKS besteht aus der Summe aller Überwachungsmaßnahmen, die unmittelbar oder mittelbar in die zu überwachenden Arbeitsabläufe integriert sind (**prozessabhängige** Überwachung).<sup>18</sup> So wurden bei der Reform der externen Finanzkontrolle Teile der Aufgaben der früheren Vorprüfungsstellen (z.B.: Visaprüfung) fallweise in das Interne Kontrollsystem überführt.

Die Überprüfung von Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems als „behördlichem Immunsystem“ gehört zu den wichtigsten Aufgaben einer Internen Revision. Ein Versagen des IKS führt immer zu einem erhöhten Risiko. Da das IKS in den meisten Fällen nicht selbst Prüfungsgegenstand sein wird, sollte sein Vorhandensein, seine Beachtung und seine Effektivität bei Prüfungen etwa von Organisationseinheiten oder Prozessen immer mit untersucht werden.

Auch bei der Risikobewertung kann das IKS als Risikokriterium berücksichtigt werden. Es beeinflusst zwar nicht die potentielle Höhe des Schadens, vermindert

---

<sup>18</sup> Teile bzw. Gestaltungsformen des Internen Kontrollsystems können z.B. das Mehraugenprinzip, das Rotationsprinzip, die Trennung von Bedarfsträgern und –deckern, der Vorbehalt von Entscheidungen bei bedeutsamen Angelegenheiten u.a. sein.

aber grundsätzlich dessen Eintrittswahrscheinlichkeit.

### **9.8 Berücksichtigung der Ergebnisse eines systematischen Risikomanagements**

Das Vorhandensein eines umfassenden systematischen Risikomanagements, u.a. mit den Elementen Risiko-Identifizierung und –Bewertung, würde eine Internen Revision bei den Vorarbeiten zu einer Risikoorientierung ihrer Arbeit wesentlich unterstützen. Die Analyse der von einem Risikomanagement gelieferten Erkenntnisse und die Erstellung des Arbeitsplanentwurfs oblägen zwar weiterhin der Internen Revision. Sie würde aber von wesentlichen Vorarbeiten entlastet und könnte die frei werdenden Ressourcen für ihre eigentlichen Aufgaben einsetzen. Solange in weiten Teilen der Bundesverwaltung kein Risikomanagement eingerichtet ist, müssen die Internen Revisionen diese (Teil-) Aufgabe notgedrungen mit übernehmen.

Ist ein Risikomanagement vorhanden, unterliegt dieses ebenfalls der Prüfung durch die Interne Revision.

### **9.9 Risikobetrachtung zur Beurteilung der Notwendigkeit einer Internen Revision**

In Teilen der Privatwirtschaft ist eine Interne Revision entweder verbindlich vorgeschrieben<sup>19</sup> oder liegt ihre Einrichtung zur Vorsorge gegen gefährdende Risiken zumindest nahe. Derartige Vorgaben oder Anreize gibt es für die Bundesverwaltung nicht unmittelbar.

Aus Sicht des Bundesrechnungshofes wäre eine Pflicht zur Einrichtung Interner Revisionen für einen noch näher zu definierenden Kreis von Bundesbehörden grundsätzlich denkbar. Dabei könnte vorgeschrieben werden, Interne Revisionen einzurichten – es sei denn, die einzelne Behörde könnte nachweisen, dass die mit ihrer Arbeit verbundenen Risiken gering sind.

Solange eine derartige Pflicht nicht besteht, entscheidet grundsätzlich die jeweilige Behördenleitung über die Einrichtung einer Internen Revision, ggf. unter Beachtung von Vorgaben der Ministerien für ihre Geschäftsbereiche. Der Bundesrechnungshof sieht hierbei in einer Risikobetrachtung / -analyse eine wesentliche

---

<sup>19</sup> Aktiengesetz oder Kreditwesengesetz / MaRisk

Entscheidungsgrundlage für die Behördenleitung, weil sie ihr einen hinreichend objektiven Überblick über den Grad der Risikobedrohung ihrer Organisation gibt.

Dass dies praktikabel ist, zeigt das in Tz. 8.1 beschriebene Vorgehen. Diese Risikobewertung stützte sich wesentlich auf die Richtlinie zur Korruptionsprävention und die dort formulierten Maßstäbe. Obwohl diese eigentlich für einen anderen Zweck konzipiert sind, können sie als Maßstab für die zu treffende Entscheidung dienen. Der Bundesrechnungshof hält aber auch eine Risikobetrachtung nach einem der vorgestellten Modelle für geeignet. Nach seiner Einschätzung liegt deren „Charme“ in ihrer vergleichsweise leichten Anwendbarkeit. Dies dürfte vor allem Neulingen auf dem Gebiet der Risikobetrachtung zu Gute kommen.

Der Bundesrechnungshof hält es nicht für ausreichend, den Verzicht auf die Einrichtung einer Internen Revision allein mit dem Vorhandensein von Instrumenten der Internen Kontrolle zu begründen. Er ist der Ansicht, dass eine Behördenleitung, die so vorgeht, ihre Entscheidung auf keine hinreichende Grundlage stützt. Sie verzichtet zudem von vorne herein auf die Möglichkeit, auch das IKS selbst einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

#### **9.10 Risikobetrachtung zur Beurteilung der angemessenen Größe einer Internen Revision**

Der Bundesrechnungshof sieht die Bewertung der mit der Arbeit einer Behörde verbundenen Risiken auch als Hilfestellung bei der Entscheidung über die Größe ihrer Internen Revision.

Der wesentliche Maßstab bei der Ressourcenzuteilung sollten generell nicht die Größe einer Behörde, sondern die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Risiken sein. Hieraus lässt sich zwar die wünschenswerte personelle Ausstattung einer Internen Revision nicht nach einem mathematischen Verfahren ableiten. Für eine ermessensfehlerfreie Entscheidung der Behördenleitung sollte sie aber Kenntnis über den Umfang der Risikobedrohung ihrer Organisation und deren Arbeit haben.

## 10 Empfehlungen

Um die Bundesverwaltung bei ihren Bemühungen um eine Risikoorientierung der Arbeit der Internen Revisionen zu unterstützen, empfiehlt der Bundesrechnungshof dem Bundesministerium des Innern, bei den vorgesehenen ergänzenden Handreichung zu seinen *Empfehlungen zur Internen Revision* die hier formulierten Sollvorstellungen zu berücksichtigen.

### 10.1 Sollvorstellungen zur Risikoorientierung der Arbeit einer Internen Revision

Der Bundesrechnungshof hat seine Sollvorstellungen zur Risikoorientierung der Arbeit einer Internen Revision aus seinen Prüfungserfahrungen, der behördlichen Praxis sowie der wissenschaftlichen Literatur abgeleitet.

Der Bundesrechnungshof hält ein Verfahren zur Risikoorientierung für grundsätzlich zweckdienlich und geeignet, die ihm zugedachte Funktion zu übernehmen, wenn es folgende Punkte berücksichtigt:

#### Allgemeine Anforderungen

- Die Risikoorientierung trägt dazu bei, den Nutzen der Tätigkeit der Internen Revision für die Behörde zu optimieren und den größtmöglichen Mehrwert zu erzielen.
- Die Risikoorientierung fußt auf einem standardisierten und transparenten Verfahren.
- Das von der Behörde gewählte Verfahren wahrt die Balance zwischen der fachlich notwendigen Aussagekraft und einem an den Ressourcen der Internen Revision orientierten Vorgehen.
- Die Bewertung der Risiken wird von der Internen Revision vorgenommen. Zur Arbeitserleichterung greift sie aber bzgl. der quantitativen Größen<sup>20</sup> möglichst auf Daten zurück, die in der Organisation bereits vorhanden sind.
- Die Risikobetrachtungen werden bei dem von der Internen Revision jährlich zu erstellenden Arbeitsplanentwurf berücksichtigt.

---

<sup>20</sup> Mittel, Personal, Zahl der besonders korruptionsgefährdeten Dienstposten, Zahl der VS-Ermächtigungen, zeitlicher Abstand zur letzten Prüfung und zur letzten Umstrukturierung oder Verfahrensänderung, Standzeiten des Personals, zur Anwendung kommende Elemente des IKS usw.

- Die Interne Revision wird in Zusammenhang mit der Risikobetrachtung nicht mit Aufgaben belastet, die originär anderen Organisationseinheiten obliegen oder aus dem Einsatz anderer sog. *Neuen Steuerungsinstrumenten* erwachsen.<sup>21</sup>

### **Anforderungen an das Verfahren zur Auswahl der risikoorientierten Prüfungsthemen**

- Es sind grundsätzlich folgende Schritte vorzusehen:
  - **Definition der Prüffelder**, orientiert z.B. an
    - Organisationseinheiten
    - Prozessen
    - Aktenplan
    - ...
  - **Festlegung der Risikokriterien** als Messgrößen für die *potentielle Schadenshöhe* in Verbindung mit der *Schadenseintrittswahrscheinlichkeit*.

#### Beispiele für Risikokriterien:

- Außenwirkung der Arbeit in der öffentlichen Wahrnehmung
- Bedeutung der Arbeit in der öffentlichen Wahrnehmung
- Höhe der Mittel
- Anzahl der Stellen
- Anzahl der als besonders korruptionsgefährdet eingestuften Dienstposten
- Vorhandensein und Effektivität eines IKS
- Anzahl der Beschäftigten mit VS-Ermächtigung
- zeitlicher Abstand zur letzten Umstrukturierung bzw. Verfahrensänderung
- Ergebnisse bisheriger Prüfungen
- ...

Die Behörde wählt ca. sechs Risikokriterien aus, die für sie die größte Bedeutung haben.

- **Festlegung der Bewertungsskalen**, mittels derer die einzelnen Risikokriterien bewertet werden.

---

<sup>21</sup> Z.B. Gesamt-Risikoanalyse aus dem Risikomanagement oder Prozessanalysen und – dokumentationen aus dem Organisationsbereich

- **Risikobewertung** der Prüffelder durch Anwendung der Bewertungsskalen auf die Risikokriterien
- optional: ***Gewichtung** der Bewertungsergebnisse für die einzelnen Risikokriterien, ausgehend von einem Gesamtwert von 100 Prozent*
- Erstellung einer am Grad ihrer Risiken orientierte **Rangliste der Prüffelder**
- optional: *Zusammenfassen von Risikokriterien zu Gruppen (z.B. finanzielle Risiken / Reputationsrisiken oder finanzielle Risiken / operative Risiken / Sicherheitsrisiken) und erstellen mehrerer Risikoranglisten.*
- **Formulierung von Prüfungsthemen** für die in der (den) Rangliste(n) hoch platzierten Prüffelder

Dabei sind dem Schritt von der Risikobewertung zur Formulierung konkreter Prüfungsthemen besonderes Augenmerk zu schenken und das objektivierte und standardisierte Verfahren möglichst nicht zu unterbrechen.<sup>22</sup>

- **Auswahl der Prüfungsthemen** für den risikoorientierten Teil des Entwurfs zum Arbeitsplan

## 10.2 Weiterentwicklung bestehender Verfahren

Der Bundesrechnungshof empfiehlt den Bundesbehörden, deren Interne Revisionen einer Risikoorientierung bei ihrer Arbeit bereits jetzt Rechnung tragen, ihre Verfahren an den vom Bundesrechnungshof formulierten Sollvorstellungen zu spiegeln. Hierbei zu Tage tretende Schwachstellen sollten behoben werden.

Zudem sollten die Behörden ihre Verfahren auch selbst kontinuierlich evaluieren.

## 10.3 Einführung risikoorientierter Planung

Bundesbehörden, deren Internen Revisionen ihre Arbeit bislang nicht (auch) risikoorientiert planen und durchführen, sollten diesem Ansatz zukünftig Beachtung schenken.

---

<sup>22</sup> Der Grundgedanke dieses „kombinierten Ansatzes“ wird in einer vereinfachten Darstellung verdeutlicht, die als **Anlage 6** beigelegt ist.

#### **10.4 Größe der Internen Revisionen**

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, Risikobetrachtungen auch für die Beantwortung der Frage nach der angemessenen Größe einer Internen Revision heranzuziehen.

Er ist sich bewusst, dass insbesondere die personellen Ressourcen einer Internen Revision von einer Vielzahl von Faktoren abhängen. Er hält es aber für eine ermessensfehlerfreie Entscheidung der Behördenleitung für erforderlich, dass sie sich vorab eine Vorstellung von der Risikobedrohung ihrer Organisation verschafft.

#### **10.5 Entscheidungen über die Einrichtung Interner Revisionen**

Der Bundesrechnungshof empfiehlt den Bundesbehörden, die bislang über keine Interne Revision verfügen und dieser Entscheidung keine Risikobetrachtung zugrunde gelegt haben, letztere nachzuholen und ihre Entscheidung anschließend noch einmal zu überprüfen.

Vorgesetzte Behörden sollten erwägen, von ihnen nachgeordneten Behörden, die bislang keine Interne Revision eingerichtet haben, im Rahmen ihrer Fachaufsicht eine Risikobetrachtung zu fordern, anhand welcher sie deren Entscheidung besser beurteilen können.

**Sollvorstellungen des Bundesrechnungshofes  
zur Internen Revision in den Behörden des Bundes**

aus: Bemerkungen 2005 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes

Revision als Führungs- und Steuerungsinstrument

Eine Interne Revision ist ein Führungs- und Steuerungsinstrument der Behördenleitung und soll dieser direkt zugeordnet werden. Sie soll die Interne Revision so ausgestalten, wie es ihrem spezifischen Informations-, Kontroll- und Steuerungsbedürfnis sowie der Situation der Behörde entspricht. Die Prüfungstätigkeit erstreckt sich grundsätzlich auf alle Bereiche einer Behörde. Insbesondere prüft die Interne Revision die Betriebs- und Geschäftsabläufe, das Risikomanagement und das Interne Kontrollsystem. Darüber hinaus kann sie Aufgaben der Korruptionsprävention übernehmen.

Vorgesetzte Behörden müssen ihre Fach- und Dienstaufsicht auch auf die Interne 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 vorgesetzter Behörden im Allgemeinen nicht ein.

Risikoanalyse als wesentliche Grundlage

Für die Entscheidung über die Einrichtung und Arbeit einer Internen Revision bildet eine Risikoanalyse die notwendige Grundlage. In der Risikoanalyse werden die der Arbeit der Behörde innewohnenden Risiken hinsichtlich der möglichen Schadenshöhe und ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit erfasst und bewertet. Die so erkannten Risiken sind den bestehenden Elementen des Internen Kontrollsystems gegenüberzustellen, um daraus behördenspezifisch die Einsatzbereiche einer Internen Revision zu ermitteln. Das Ergebnis der Risikoanalyse ist zugleich Grundlage für deren Arbeitsplanung.

Arbeitsplan und Jahresbericht

Für die Interne Revision ist ein jährlicher Arbeitsplan zu erstellen. Er sollte die durchzuführenden Prüfungen sowie eine Zeit- und Kapazitätsplanung enthalten. Der Arbeitsplan ist von der Behördenleitung zu genehmigen. Er ist Auftrag und Grundlage für die Arbeit der Internen Revision. Zum Ende eines (Arbeitsplan-) Jahres verfasst die Interne Revision

für die Behördenleitung einen Jahresbericht über sämtliche von ihr im Laufe des Geschäftsjahres durchgeführten Prüfungen mit den wesentlichen Ergebnissen.

#### Arbeitsweise, Befugnisse und Ausstattung

Eine Interne Revision sollte ihre Arbeit nach einem klar strukturierten Muster organisieren. Sie kündigt ihre Prüfungen grundsätzlich vorab an. Anschließend ermittelt sie die Sachverhalte, bewertet diese und erörtert ihre Prüfungsfeststellungen mit den geprüften Organisationseinheiten. Über die Ergebnisse fertigt sie ihren Prüfbericht.

Die Interne Revision sollte nicht selbst in die Aufgabenerledigung der Behörde eingebunden sein, um Befangenheit zu vermeiden und Unabhängigkeit zu wahren. Ihre Aufgaben, Pflichten und Befugnisse sind in einer behördeninternen Verwaltungsvorschrift zu regeln. Sie sollte insbesondere uneingeschränkten Zugang zu allen für die Prüfungen notwendigen Informationen haben. Ihre angemessene personelle Ausstattung richtet sich an den für die Arbeit der Behörde ermittelten Risiken aus.

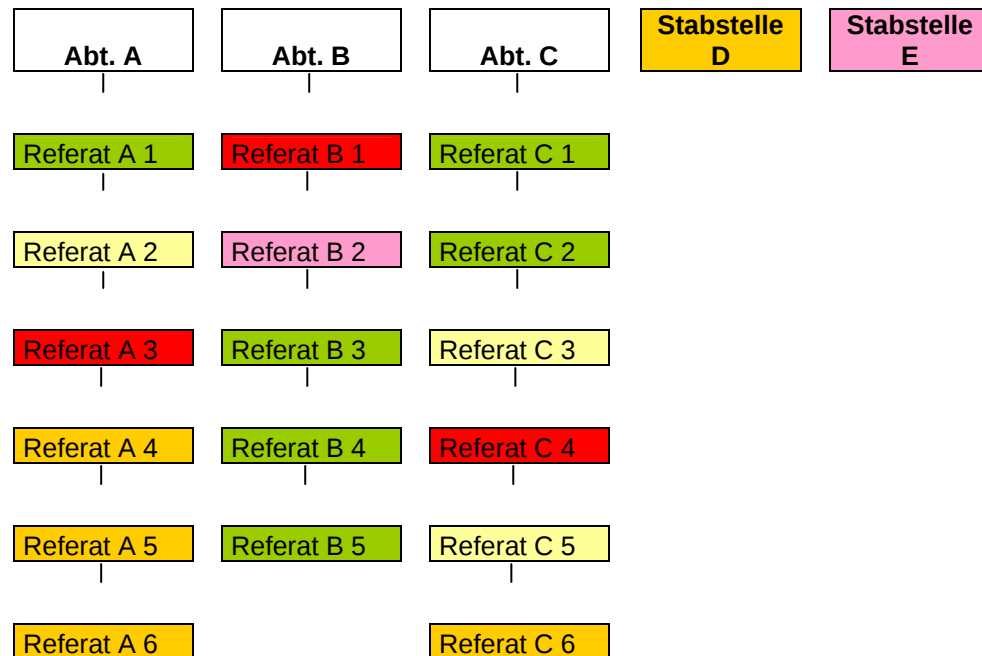
Zu den Aufgaben einer Internen Revision gehört auch eine Wirkungskontrolle. Dabei ist nachzuhalten, ob und wie ihre Vorschläge und Empfehlungen umgesetzt werden und ob die beabsichtigten Wirkungen eintreten.

#### Verhältnis Interne Revision und externe Finanzkontrolle

Die Ziele der externen Finanzkontrolle und der Internen Revision sind gleichartig. Sie wirken beide auf Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit hin und arbeiten mit vergleichbaren Verfahren. Externe Finanzkontrolle und Interne Revision sollen sich in ihren Wirkungen ergänzen. Sie tauschen sich aus in allgemeinen Fragen der Prüfmethodik. Unterschiedlich sind die Informations- und Dienstwege.

**Muster einer Risikokarte**

(Organisations - Risikokarte)



Die Farben in dem Risikoatlas repräsentieren dabei das Ergebnis der Risikobewertung für die jeweilige Organisationseinheit (vgl. Tz. 4.1) und geben den Grad ihrer Risikogefährdung an.

Die Differenzierung der Risikograde steht in die Entscheidung der jeweiligen Behörde. Dabei kann eine zu geringe Differenzierung die Auswahl der Prüfungsobjekte ggf. erschweren, eine zu große Differenzierung kann der Übersichtlichkeit und Aussagekraft der Risikokarte abträglich sein.

**Beispiel für eine Ausgestaltung i.S. des Modells 2****1. Quantitative Risikokriterien****1.1 Risikokriterium *Stellen***

| <b>Zahl der Stellen</b>           | 0-3 | >3-7 | >7-11 | >11-15 | >15-19 | >19-23 | >23-27 | >27-31 | >31-35 | >35 |
|-----------------------------------|-----|------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-----|
| <b>Punkte auf Bewertungsskala</b> | 1   | 2    | 3     | 4      | 5      | 6      | 7      | 8      | 9      | 10  |

**1.2 Risikokriterium *Mittel***

| <b>Mittel in Euro<sup>23</sup></b> | 0 | 1 – 999 | 1.000 – 7.500 | 7.501 – 129.999 | 130.000 – 1.000.000 | 1.000.001 – 5.000.000 | 5.000.001 – 20.000.000 | 20.000.001 – 100.000.000 | 100.000.001 – 1.000.000.000 | >1.000.000.000 |
|------------------------------------|---|---------|---------------|-----------------|---------------------|-----------------------|------------------------|--------------------------|-----------------------------|----------------|
| <b>Punkte auf Bewertungsskala</b>  | 1 | 2       | 3             | 4               | 5                   | 6                     | 7                      | 8                        | 9                           | 10             |

---

<sup>23</sup> Erfasst wurden:

- als Titilverwalter bewirtschaftete Mittel
- als Mittelbewirtschafter bewirtschaftete Mittel
- verfügte Zuwendungsmittel
- andere gesteuerte, kontrollierte Geldmittel (z.B. durch Beteiligung an Vergabeverfahren)

## 2. Qualitative Risikokriterien

### 2.1 Risikokriterium *politische Bedeutung*

| <b>politische Bedeutung<sup>24</sup></b> | keine |   | niedrig |   |   | mittel |   |   | hoch |    |
|------------------------------------------|-------|---|---------|---|---|--------|---|---|------|----|
| <b>Punkte auf Bewertungsskala</b>        | 1     | 2 | 3       | 4 | 5 | 6      | 7 | 8 | 9    | 10 |

### 2.2 Risikokriterium *zeitlicher Abstand zur letzten Umstrukturierung / Verfahrensänderung*

| <b>zeitlicher Abstand in Jahren</b>            | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | ≥10 |
|------------------------------------------------|----|---|---|---|---|---|---|---|---|-----|
| <b>Punkte auf Bewertungsskala<sup>25</sup></b> | 10 | 8 | 6 | 4 | 2 | 2 | 4 | 6 | 8 | 10  |

### 2.3 Risikokriterium *zeitlicher Abstand zur letzten Prüfung*

| <b>zeitlicher Abstand in Jahren<sup>26</sup></b> | 1 | 2 | 3 | 4 | >4 |
|--------------------------------------------------|---|---|---|---|----|
| <b>Punkte auf Bewertungsskala</b>                | 2 | 4 | 6 | 8 | 10 |

### 2.4 Risikokriterium *besondere Korruptionsgefahr*

| <b>Analyse nach Korruptionspräventions-RL</b>        | keine |   |   |   |   |   |   |   | korruptionsgefährdet |    | besonders korruptionsgefährdet |  |
|------------------------------------------------------|-------|---|---|---|---|---|---|---|----------------------|----|--------------------------------|--|
| <b>Korruptionsgefährdung nach Selbsteinschätzung</b> | 1     | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9                    | 10 |                                |  |
| <b>Punkte auf Bewertungsskala</b>                    | 1     | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9                    | 10 |                                |  |

<sup>24</sup> Für ihre Selbsteinschätzung wurden den Organisationseinheiten folgende Hinweise gegeben:

- Politisch umstrittene Planungen, Verfahren und Vorkommnisse sind hoch anzusetzen.
- Sollten Ihre Vorgänge regelmäßig in der Presse und im Parlament Gegenstand von Auseinandersetzungen bzw. Beratungen sein, gilt das Gleiche.

<sup>25</sup> Der Einstufung auf der Bewertungsskala lag die Annahme zugrunde, dass sowohl von einer erst vor kurzer Zeit erfolgten Umstrukturierung / Verfahrensänderung wie auch von einer seit längerer Zeit ausgebliebenen / überfälligen Umstrukturierung / Verfahrensänderung („Verkrustung“) ein potentielles Risiko ausgeht.

<sup>26</sup> Erfasst wurden interne wie externe Prüfungen (z.B. Organisationsuntersuchungen, externe Finanzkontrolle etc.)

**Anlage 4**

**Beispiel für Skalierung und Gewichtung der Risikokriterien  
im Rahmen des Modells 3**

|                                                                               | Gewichtung<br>(in Prozent)         | Gewichtung<br>(in Prozent)             | Belegung<br>der<br>Skalierung | Belegung<br>der<br>Skalierung | Belegung<br>der<br>Skalierung | Belegung<br>der<br>Skalierung | Belegung<br>der<br>Skalierung |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Risikokriterium                                                               | Risikokarte<br>finanzielle Risiken | Risikokarte<br>Reputationsrisi-<br>ken | 1                             | 2                             | 3                             | 4                             | 5                             |
| Höhe der bewirtschafteten Haushaltsmittel<br>(in Mio. €)                      | 40                                 | --                                     | 0                             | ≥ 0,001                       | ≥ 0,05                        | ≥ 1,5                         | ≥ 5                           |
| Anzahl der Mitarbeiter                                                        | 10                                 | 5                                      | ≥ 1                           | ≥ 5                           | ≥ 10                          | ≥ 20                          | ≥ 40                          |
| Anzahl der Mitarbeiter mit Standzeiten über fünf<br>Jahre                     | 15                                 | 15                                     | 0                             | ≥ 1                           | ≥ 3                           | ≥ 6                           | ≥ 11                          |
| Anteil der Mitarbeiter mit besonderer Korrupti-<br>onsgefährdung (in Prozent) | 20                                 | 7,5                                    | 0                             | ≥ 0,1                         | ≥ 25                          | ≥ 50                          | ≥ 75                          |
| Zeitabstand seit der letzten IR-Prüfung (in Jahren)                           | 15                                 | 10                                     | <1                            | ≥ 1                           | ≥ 3                           | ≥ 5                           | ≥ 7                           |
| Außenwirkung / Bedeutung der Arbeit in der<br>öffentlichen Wahrnehmung        | --                                 | 35                                     | 1 = sehr<br>gering            |                               | bis                           |                               | 5 = sehr<br>hoch              |
| Anteil der Mitarbeiter mit VS-Ermächtigung<br>(in Prozent)                    | --                                 | 25,5                                   | 0                             | ≥ 0,1                         | ≥ 25                          | ≥ 50                          | ≥ 75                          |
| Summe (muss in den Spalten 2 und 3 immer 100 ergeben)                         | 100                                | 100                                    |                               |                               |                               |                               |                               |

Fortsetzung auf der folgenden Seite!

Nachdem die einzelnen Risikokriterien für eine Organisation mit Hilfe der Skalierung bewertet worden waren, setzte sich das Verfahren dermaßen fort:

- Multiplikation der Skaleneinstufung mit der für das Risikokriterium vorgegebenen prozentualen Gewichtung
- anschließend wurden die so ermittelten Risikowerte zum **Gesamt-Risikowert für die Organisationseinheit** addiert – aber **weiterhin getrennt nach finanziellen Risiken und Reputationsrisiken**.

**Beispiel für die praktische Anwendung des vorstehend beschriebenen Verfahrens bei der Erstellung der Risikokarte, hier bezogen auf die finanziellen Risiken:**

| <u>Prüffeld</u>   | <u>Risikokriterien für finanzielle Risiken</u>   |                        |                                 |                               |           |                    |                                                        |           |                    |                                                                |                   |           |                    |                                            |           |                    |                            |
|-------------------|--------------------------------------------------|------------------------|---------------------------------|-------------------------------|-----------|--------------------|--------------------------------------------------------|-----------|--------------------|----------------------------------------------------------------|-------------------|-----------|--------------------|--------------------------------------------|-----------|--------------------|----------------------------|
|                   | <u>Höhe der bewirtschafteten Haushaltsmittel</u> |                        |                                 | <u>Anzahl der Mitarbeiter</u> |           |                    | <u>Anzahl Mitarbeiter mit Standzeiten &gt; 5 Jahre</u> |           |                    | <u>Anteil Mitarbeiter mit besonderer Korruptionsgefährdung</u> |                   |           |                    | <u>Zeitabstand seit letzter IR-Prüfung</u> |           |                    | <u>Gesamt - Risikowert</u> |
| <u>OrgEinheit</u> | <u>Mio. €</u>                                    | <u>SW<sup>27</sup></u> | <u>GF<sup>28</sup><br/>40 %</u> | <u>Anzahl</u>                 | <u>SW</u> | <u>GF<br/>10 %</u> | <u>Anzahl</u>                                          | <u>SW</u> | <u>GF<br/>15 %</u> | <u>Anzahl</u>                                                  | <u>in Prozent</u> | <u>SW</u> | <u>GF<br/>20 %</u> | <u>Jahre</u>                               | <u>SW</u> | <u>GF<br/>15 %</u> |                            |
| <b>OrgE 1</b>     | 24,6                                             | 5                      | 200                             | 8                             | 2         | 20                 | 6                                                      | 4         | 60                 | 7                                                              | 87,5              | 5         | 100                | 9                                          | 5         | 75                 | 455                        |
| <b>OrgE 2</b>     | 0                                                | 1                      | 40                              | 17                            | 3         | 30                 | 5                                                      | 3         | 45                 | 11                                                             | 64,7              | 4         | 80                 | -- <sup>29</sup>                           | 5         | 75                 | 270                        |
| <b>OrgE 3</b>     | 0,09                                             | 3                      | 120                             | 3                             | 1         | 10                 | 3                                                      | 3         | 45                 | 0                                                              | 0                 | 1         | 20                 | 3                                          | 3         | 45                 | 240                        |
| ...               |                                                  |                        |                                 |                               |           |                    |                                                        |           |                    |                                                                |                   |           |                    |                                            |           |                    |                            |

<sup>27</sup> SW = Skalenwert

<sup>28</sup> GF = Gewichtungsfaktor

<sup>29</sup> bislang nicht geprüft

**Anmerkungen zum Potential und möglichen Schwachstellen der in den Behörden  
angetroffenen Modelle zur Risikoorientierung**

**A. Prüffelder**

Der Anbindung der Prüffelder an Bezugsgrößen wie Organisationseinheiten, Prozesse oder den Aktenplan erschwert grundsätzlich die Berücksichtigung von Themen, die nicht unmittelbar an den gewählten Prüffeldern festgemacht werden können. Die Themen werden somit im Ranking nicht berücksichtigt. Dies betrifft z.B. Querschnitts- und Systemprüfungen oder auch die Prüfung „abstrakter“ oder „weicher“ Themen.<sup>30</sup>

**B. Risikobewertung**

Messgrößen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe

Bei Anwendung des Modells 1 muss sich die Interne Revision darüber bewusst sein, dass sie vordergründig zwar „nur“ die Kriterien Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe zueinander in Beziehung setzt. Um diese handhaben zu können, müssen sie „im Hintergrund“ mit anderen Messgrößen hinterlegt werden – analog den Risikokriterien der Modelle 2 bis 4.

Dies schränkt die Eignung des Modells 1 nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes grundsätzlich nicht ein. Die Anwender sollten sich dies aber bewusst machen. Wird die Methode etwa in einer Flächenverwaltung eingesetzt, sollte eine einheitliche „Hinterlegung“ der Oberkategorien angestrebt werden. Auch sollten geeignete Methoden einer Dokumentation gefunden werden.

Auswahl der Risikokriterien

Die Risikokriterien, mit welchen die Messgrößen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe unterlegt werden, können von Modell zu Modell variieren. Maßgeblich ist neben ihrer Praktikabilität<sup>31</sup> vor allem ihre Bedeutung für die Arbeit der Behörde. Arbeits-

---

<sup>30</sup> „abstrakte“ oder „weiche“ Themen: z.B. Qualitätsmanagement oder Leitbild

<sup>31</sup> vgl. Tz. 4.4

schwerpunkte bspw. in den Bereichen Eingriffsverwaltung, Serviceleistung oder Politikgestaltung sind naturgemäß mit unterschiedlichen Risiken konfrontiert. Die in den Modellen 2 – 4 gewählten Risikokriterien können als Anhalt dienen.

Wichtig erscheint aus Sicht des Bundesrechnungshofes, dass die Risikokriterien operationalisiert werden können. Je nach Kriterium wird eine Einstufung nicht immer nur anhand von festen Größen möglich sein – dies darf aber nicht dazu führen, dass die Einschätzungen völlig subjektiv vorgenommen werden.<sup>32</sup>

### Ausgestaltung der Skalierung für die Risikobewertung

Welche Einteilung für die Skalierung bei der Risikobewertung gewählt wird, sollte anhand der Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Eine vier- oder sechsstellige Skalierung wird die Einstufung vereinfachen, ermöglicht aber ggf. keine hinreichende Differenzierung. Eine Skalierung mit der Möglichkeit zu einer größeren Differenzierung – z.B. über eine zehnstellige Skala – erschwert unter Umständen wegen der feineren Gliederung die Einstufung.

Ggf. kann es nützlich sein, eine Skala mit einer geraden Zahl von Bewertungsalternativen vorzusehen. So erhält man immer eine Tendenzentscheidung.

### Einheitlichkeit der Skalierung für die Risikobewertung

Bei der Festlegung der Skalierung für die Risikobewertung sollte innerhalb eines Modells für alle Risikokriterien eine einheitliche Skala verwendet werden. Haben Prüffelder unterschiedlich große Bedeutung für die Behörde, sollte dem in einem separaten Schritt über eine Gewichtung Rechnung getragen werden. Dies würde die Transparenz des Verfahrens und der Entscheidung wesentlich erhöhen.

### Gewichtung der Risikobewertung

Mit einer Gewichtung ihrer mittels der Skalierung vorgenommenen Bewertung kann der Einfluss einzelner Risikokriterien auf die Risiko - Rangliste der Prüffelder gesteuert werden. So kann der unterschiedlichen Bedeutung Rechnung getragen werden, die einzelne Risikokriterien für die Arbeit einer Behörde haben. Mit einer Gewichtung kann

---

<sup>32</sup> s. bspw. die Hinweise zum Risikokriterium „politische Bedeutung“ im Modell 2, Fußnote zu Ziff. 2.1 in Anlage 3

verhindert werden, dass wichtige Prüffelder in der Risiko-Rangliste auf hinteren Plätzen rangieren – etwa, weil sie nur hinsichtlich eines oder weniger Risikokriterien relevant sind.

Lassen die Gegebenheiten in einer Behörde eine „Benachteiligung“ einzelner Prüffelder nicht erwarten, kann auf eine Gewichtung der Risikobewertung verzichtet werden.

Die Gewichtung ermöglicht eine wesentliche Beeinflussung des Ergebnisses der Risikobewertung. Sie sollte daher nur sehr bewusst und in begründeten Fällen zur Anwendung kommen. Ggf. sollte der Einsatz einer Gewichtung vorab mit der Behördenleitung besprochen werden. Zumindest sollte ihr Einfluss auf die Bewertung für die Leitung bei ihrer Entscheidung über den Arbeitsplanentwurf deutlich sein.

#### Nebeneinander mehrerer Risikokarten

Das Splitten der Risikobewertung in mehrere Risikokarten – z.B. finanzielle Risiken und Reputationsrisiken wie in Modell 3 – stellt nach Ansicht des Bundesrechnungshofes ebenfalls einen gangbaren Weg dar, unterschiedlichen Prüffeldern die ihnen gebührende Beachtung zu verschaffen. Dem Nebeneinander mehrerer Risikokarten oder -ranglisten liegen damit ähnliche Ziele zugrunde wie der vorstehend angesprochenen Gewichtung.

Stellt eine Behörde mehrere Risikokarten oder -ranglisten nebeneinander, sollte sie über eine Strategie verfügen, wie diese schließlich in einem Arbeitsplanentwurf zusammengeführt werden.

### **C. Auswahl der Prüfungsthemen**

Abhängig von den als Ausgangspunkt der Betrachtung gewählten Prüffeldern liefert die Bewertung eine Risiko – Rangliste („ranking“), die sich z.B. an Organisationseinheiten, Prozessen oder dem Aktenplan orientiert. Um auf Basis dieser Rangliste risikoorientierte Prüfungsideen für den Arbeitsplanentwurf ableiten zu können, müssen für die hoch platzierten Prüffelder noch konkrete Prüfungsthemen formuliert werden.

Sind die vom Bundesrechnungshof in den Behörden angetroffenen Verfahren bis zu diesem Punkt von weitgehend standardisierten und objektiven Vorgehen geprägt, besteht bei der Auswahl der Prüfungsthemen die Gefahr eines „Bruches“. Für den Schritt von einem Prüffeld zu einem konkreten Prüfungsthema fehlt es häufig an geeigneten In-

strumentarien. Die hilfsweise herangezogenen Größen<sup>33</sup> bergen unseres Erachtens die Gefahr nicht optimaler Ergebnisse.

---

<sup>33</sup> „genaue Beobachtung“, Erfahrungswerte, „Bauchgefühl“ etc.

**zu Tz. 10.2 „kombinierter Ansatz“ bei der Formulierung von Prüfungsthemen**

Der Bundesrechnungshof hat den Eindruck gewonnen, dass eine wesentliche Schwachstelle der bisher genutzten Modelle darin besteht, dass die Formulierung konkreter Prüfungsthemen zumeist eine auf „weiche Kriterien“ gestützte „Interpretation“ der vorhergegangenen Risikobewertung erforderte. Ursache war die „einseitige“ Ausrichtung der Prüffelder. Die häufig fehlende Differenzierbarkeit der Prüffelder verdeutlicht folgendes Beispiel:

Sind bspw. die Prüffelder am Organigramm einer Behörde ausgerichtet, kann allein aus der Tatsache, dass eine Organisationseinheit in der Risiko-Rangliste hoch eingestuft ist, noch kein konkretes Prüfungsthema abgeleitet werden. Ohne ergänzende Identifizierung der „Risikotreiber“ sieht sich die Interne Revision einer (zu) großen Zahl möglicher Prüfungsthemen gegenüber:

„vollständige“ Prüfung der Organisationseinheit, Prüfung der Aufbau- oder Ablauforganisation, der Kommunikationsstruktur, der qualitativen oder quantitativen Personalausstattung, der Prozesse, an denen sie beteiligt ist, der Schnittstellen dieser Prozesse mit der Umwelt, der von der Organisationseinheit erzeugten Produkte usw.

Ein Lösungsansatz kann darin bestehen, unterschiedlich angehängte Prüffelder zu kombinieren.

Die nachstehende einfache Darstellung verdeutlicht den Grundgedanken dieses „kombinierten Ansatzes“. In dem Beispiel werden die an den Dimensionen „Organigramm“ und „Prozess“ orientierten Prüffelder zueinander in Beziehung gesetzt. Durch die Verbindung der Risikobewertungen für beide Prüffelder wird es für die Interne Revision leichter, den „Risikotreiber“ zu identifizieren und zu lokalisieren.

| Risikobewertung nach den Prüffeldern<br>Organisation (vertikal) und<br>Prozess (horizontal) | Risikobewertung<br>Prozess I | Risikobewertung<br>Prozess II | Risikobewertung<br>Prozess III | Risikobewertung<br>Prozess IV | ... |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|-----|
| <b>Risikobewertung<br/>OrgEinheit A</b>                                                     | niedrigste<br>Priorität      | /                             | /                              | ...                           | ... |
| <b>Risikobewertung<br/>OrgEinheit B</b>                                                     | <sup>34</sup>                | hohe<br>Priorität             | höchste<br>Priorität           | hohe<br>Priorität             | ... |
| <b>Risikobewertung<br/>OrgEinheit C</b>                                                     | niedrigste<br>Priorität      | ...                           | /                              | ...                           | ... |
| <b>Risikobewertung<br/>OrgEinheit D</b>                                                     | ...                          | mittlere<br>Priorität         | ...                            | mittlere<br>Priorität         | ... |
| ...                                                                                         | ...                          | ...                           | ...                            | ...                           | ... |

Dieser „kombinierte Ansatz“ verursacht einen größeren Planungsaufwand, da wenigstens an zwei verschiedenen Dimensionen orientierte Prüffelder bewertet werden müssen. Die Anwendung des „kombinierten Ansatzes“ setzt zudem einen entsprechenden „Reifegrad“ der anwendenden Organisation voraus.

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes würde sich aber die Aussagekraft der Risikobetrachtung deutlich erhöhen.

---

<sup>34</sup> Das Zeichen „/“ soll anzeigen, dass die betreffende Organisationseinheit nicht Prozessbeteiligte ist.