
Innenrevision, Fred Jokel

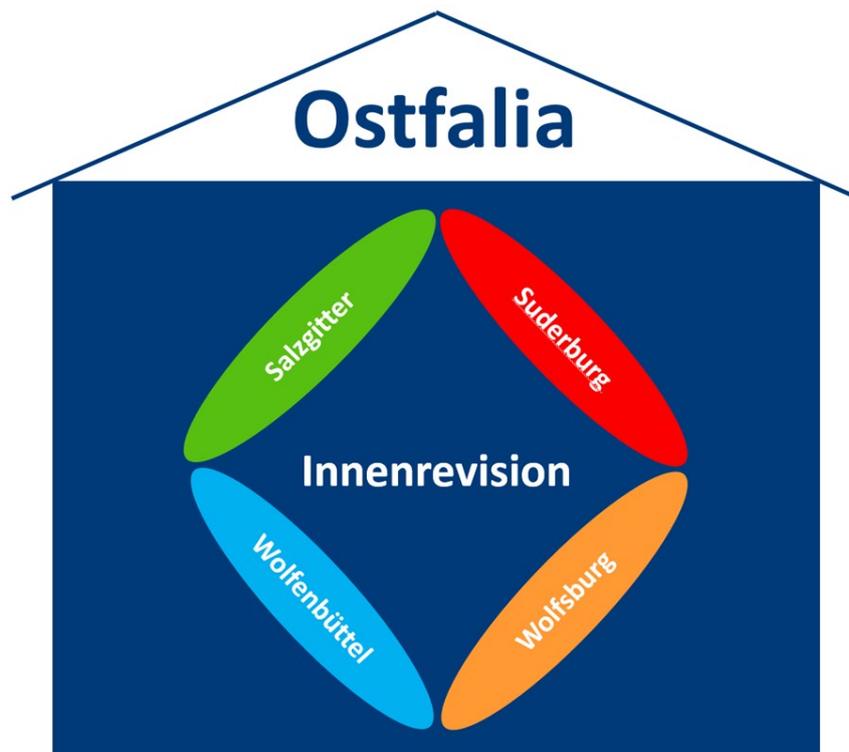
Risikoorientierte Mehrjahresprüfungs- planung (ROMP)

Dokumentation der Vorgehensweise

Version 1.3

22.11.2022

Aktenzeichen: IR-G-1



Versionsübersicht

Übersicht der wesentlichen inhaltlichen Änderungen und Ergänzungen.

Version	Datum	Kapitel	Bemerkungen
1.0	15.05.2013	-	Ursprungsversion der Dokumentation
1.1	07.12.2017	2	Prüfungslandkarte
		2.1	Aufbau und Gliederungstiefe der Prüfungslandkarte
		2.2	Neue Version 1.1 der Prüfungslandkarte der Ostfalia
		4.1	Beschreibung und Bewertung der Risikokriterien bei neuen Organisationseinheiten in der Prüfungslandkarte (Fußnote 3).
		4.2	Auswirkungen sinkender Beschäftigtenzahlen in einer Kostenstelle auf die Risikobewertung (Fußnote 5).
		4.3	Risikokriterium Organisation: Skalenbeschreibung.
		6	Aktualisierung des Fazits
1.1	18.06.2019	2.1	Ergänzung bzgl. des Umgangs mit den interdisziplinären Zentren.
		3.1	Fazit zur Bestimmung der Risikokriterien im Vergleich zu Verfahren anderer Hochschulen
		4.1	Wesentliche Inhalte zur Verfahrensweise der Bewertung bei neuen Organisationseinheiten, die bisher nur in der Fußnote zu finden waren, wurden in die Beschreibung integriert.
		4.2	Wesentliche Inhalte bzgl. des Einflusses sinkender Beschäftigtenzahlen auf die Bewertung des Risikokriteriums, die bisher nur in der Fußnote dargelegt waren, wurden in die Beschreibung integriert.
		6	Fazit und Verwendung der Ergebnisse der ROMP
1.2	04.12.2020	Ohne	Änderung des Aktenzeichens der IR
		Ohne	Ergänzung einer Versionsübersicht
		2.1	Umgang mit den interdisziplinären Zentren und Aufnahme des ZWIRN in die Prüfungslandkarte
		2.2	Prüfungslandkarte Version 1.2
		4.2	Textliche Anpassungen (geschlechtergerechte Sprache).
1.3.		2.1	Umgang mit den interdisziplinären Zentren.
		2.2	Prüfungslandkarte Version 1.3
		3.1	Redaktionelle Anpassungen und Ergänzungen zu den Entwicklungen prozessorientierter Planung.

Inhalt

1	Warum eine risikoorientierte (Mehrjahres-)Prüfungsplanung?	4
2	Prüfungslandkarte	5
2.1	Aufbau und Gliederungstiefe der Prüfungslandkarte	5
2.2	Prüfungslandkarte der Ostfalia Version 1.3	6
3	Risikoorientierung	7
3.1	Bestimmung der Risikokriterien	7
3.2	Skalierung der Risikokriterien	8
4	Beschreibung und Bewertung der Risikokriterien	10
4.1	Risikokriterium Finanzen	10
4.2	Risikokriterium Personal	12
4.3	Risikokriterium Organisation	13
4.4	Risikokriterium Zustand des Internes Kontrollsystem	13
4.5	Risikokriterium Abstand zur letzten Prüfung	15
5	Ermittlung der Risikokennzahl	16
6	Fazit und Verwendung der Ergebnisse	17
	Abbildungsverzeichnis	18
	Literaturhinweise	19

1 Warum eine risikoorientierte (Mehrjahres-)Prüfungsplanung?

Grundsätzlich besteht die Notwendigkeit, für jede Prüfungseinrichtung, egal ob Landesrechnungshof, Wirtschaftsprüfer oder Revision, sich dem Prüfungsfeld zu nähern. Dabei macht es prinzipiell keinen Unterschied, ob es sich um ein einzelnes Prüfthema handelt oder um die gesamte Organisation, da es nie möglich sein wird, innerhalb einer Prüfung alle Geschäftsvorfälle oder Prozesse und Abläufe einer Organisation zu prüfen. Es kommt folglich darauf an, die Prüfung auf einen Teil einzugrenzen, der für die Erreichung des Prüfungsziels erforderlich ist.

Die Innenrevision hat als hochschulinterne Prüfungs- und Beratungseinrichtung die Aufgabe, die Dienst- und Fachaufsicht zu unterstützen, um die Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerledigung zu gewährleisten. Demzufolge muss also die gesamte Hochschule durch die Innenrevision geprüft werden. Hierzu bedarf es eines systematischen und zielgerichteten Ansatzes, der gewährleistet, dass alle Bereiche der Hochschule in einem angemessenen Zeitabstand regelmäßig geprüft werden. Dabei sollten Bereiche mit einem potenziell höheren Risiko häufiger geprüft werden als weniger risikobehaftete Bereiche.

Die Lösung ist eine risikoorientierte Mehrjahresprüfungsplanung (ROMP).

2 Prüfungslandkarte

In einem ersten Schritt müssen die zu prüfenden Bereiche innerhalb der Ostfalia bestimmt werden. Die Prüfungsobjekte werden in einer sog. Prüfungslandkarte abgebildet. Die Strukturierung der Prüfungslandkarte kann anhand von Aufgaben, Prozessen, Produkten oder Organisationseinheiten erfolgen¹.

Die relativ einfache Realisierbarkeit bei der Orientierung an der Aufbauorganisation und die relativ hohe Sicherheit darüber, alle Bereiche zu erfassen, sprechen für die Anlehnung an die Aufbauorganisation.

Da Organisationen und damit ihre Organigramme Änderungsprozessen unterliegen, ist darauf zu achten, dass die Prüfungslandkarte den organisatorischen Veränderungen folgt. D. h., die Innenrevision muss über alle organisatorischen Veränderungen in der Aufbauorganisation der Hochschule informiert werden.

Gleichwohl muss bedacht werden, dass einzelne Prozesse oder Aufgaben mit einem an sich potenziell hohen Risikowert in Organisationseinheiten angesiedelt sein können, die z. B. eher klein sind und daher als Organisationseinheit evtl. keinen großen Risikowert aufweisen. Darum ist zu überlegen, ob solche eventuell vorhandenen Prozesse oder Aufgaben im Sinne einer umfassenden Prüfungslandkarte, in diese aufgenommen werden sollen. Auch deshalb muss die Prüfungslandkarte stetig auf ihre Aktualität und Gültigkeit geprüft und weiterentwickelt werden. Alternativ sind für spezielle Bereiche auch Sonderprüfungen möglich. In jedem Fall ist bei der Festlegung des Prüfungsthemas/der zu prüfenden Prozesse abzuwägen, ob Organisationseinheiten mit geringem Risikowert, im zu prüfenden Themenbereich evtl. ein erhöhtes Risiko vorweisen und daher in die Prüfung einzubeziehen sind.

2.1 Aufbau und Gliederungstiefe der Prüfungslandkarte

Beim Aufbau der Prüfungslandkarte ist, nach der grundsätzlichen Entscheidung zur Orientierung an der Aufbauorganisation, zu bestimmen, in welcher Tiefe die Prüfungslandkarte ausgebaut wird. Es liegt zwar klar auf der Hand, dass eine Prüfungslandkarte, die sich nur an den vier Standorten der Hochschule orientiert nicht ausreichend ist. Aber die Frage ist, wie feingliedrig in die Tiefe gegangen werden muss.

Ein Schwerpunktthema der Revision bilden die Finanzen und damit die Buchhaltung mit all ihren Bereichen. Daher war zu überlegen, ob eine Orientierung an der Kostenstellenstruktur, die ja grundsätzlich die Organisation abbildet, erfolgen kann. Im Bereich der Verwaltung (im weiteren Sinne) mit ihren Dezernaten und zentralen Einrichtungen besteht zwischen Kostenstelle und Organisationseinheit weitestgehend Deckungsgleichheit. Hier gibt es insofern nur eine geringe hierarchische Gliederung der Kostenstellen und eine Orientierung an der Kostenstellenstruktur wäre möglich. Im Bereich der Lehre und Forschung stellt sich die Situation jedoch anders dar. Hier bilden die Fakultäten die oberste Hierarchieebene bei den Kostenstellen. Darunter gibt es Institute und die Professuren (jede Professur stellt eine Kostenstelle dar). Die Verwendung der vollständigen Kostenstellenstruktur würde für eine ROMP demzufolge viel zu kleinteilig sein.

Für die ROMP wird daher in der Prüfungslandkarte im Bereich Forschung und Lehre auf die Fakultäten als Organisationseinheit abgestellt.

Da anzunehmen ist, dass während einer Fakultätsprüfung i. d. R. nicht alle zugehörigen Institute/Labore geprüft werden können, wäre es auch denkbar nach dem Muster der Mehrjahresplanung eine weitere risikoorientierte Auswahl zwischen den Instituten vorzunehmen. Dies würde jedoch eine weitere, zusätzliche Datenerhebung auf dieser Ebene erfordern, die derzeit nicht praktikabel und wirtschaftlich durchführbar scheint. Ob solch ein zusätzlicher Aufwand sich grundsätzlich rechtfertigen lässt, ist ggf. zu einem späteren Zeitpunkt zu prüfen. Hierbei wird es auch entscheidend sein, inwieweit die Mehrjahresplanung um eine prozessorientierte Prüfungsplanung ergänzt werden kann (siehe hierzu 3.1).

¹ Auch Kombinationen in Form einer Matrix sind möglich.

Hierneben gibt es noch interdisziplinäre Zentren wie z. B. das CEMO oder das ZEGI. Diese wurden in der Prüfungslandkarte anfangs aus verschiedenen Gründen nicht berücksichtigt, deren Entwicklung aber stets beobachtet. Nachdem so das ZWIRN bereits für das Jahr 2020 in die Prüfungslandkarte aufgenommen wurde, wurde aufgrund der weiteren Entwicklungen und um alle Zentren angemessen berücksichtigen zu können, im Jahr 2022 entschieden, diese über den entsprechenden SAP-Knotenpunkt in die Prüfungslandkarte zu integrieren.

2.2 Prüfungslandkarte der Ostfalia Version 1.3

Nach der Festlegung, dass sich die Prüfungslandkarte der Ostfalia an der Aufbauorganisation orientieren wird und welche Organisationseinheiten darin vom Grundsatz her berücksichtigt werden sollen, stellt sich die Prüfungslandkarte der Ostfalia, nach organisatorischen Veränderungen im Jahr 2017, der zwischenzeitlichen Aufnahme des ZWIRN ab dem Jahr 2020 und der künftigen Berücksichtigung aller Zentren ab dem Jahr 2022, in der Version 1.3 wie folgt dar:

Abbildung 1: Prüfungslandkarte Ostfalia Version 1.3

Ifd. Nr:	OE - Kürzel	Bezeichnung
1	101 E	Fakultät Elektrotechnik
2	102 M	Fakultät Maschinenbau
3	103 S	Fakultät Soziale Arbeit
4	104 V	Fakultät Versorgungstechnik
5	105 W	Fakultät Wirtschaft
6	106 K	Fakultät Verkehr-Sport-Tourismus-Medien
7	107 I	Fakultät Informatik
8	108 G	Fakultät Gesundheitswesen
9	109 F	Fakultät Fahrzeugtechnik
10	110 R	Fakultät Recht
11	111 B	Fakultät Bau-Wasser-Boden
12	112 H	Fakultät Handel und Soziale Arbeit
13	150 Zentren	Zentren (interdisziplinär)
14	20103 HuK	Hochschulentwicklung und Kommunikation
15	20104 InternRel	International Relations
16	20106 Berufungs	Berufungsangelegenheiten
17	20107 PGH	Personalentwicklung, Gesundheitsmanagement & Hochschulsport
18	20108 WTT	Wissen- und Technologietransfer
19	20401 Dez 1	Dezernat 1, Finanzen und Controlling
20	20402 Dez 2	Dezernat 2, Personal
21	20404 Dez 4	Dezernat 4, Gebäudemanagement, Arbeitssicherheit und Umweltschutz
22	205 StudServ	Studierenden Service
23	301 Bib	Hochschulbibliothek
24	302 RZ	Rechenzentrum
25	303 ZBW	Zentrale Betriebswerkstatt
26	304 GLB	Gleichstellungsbüro
27	306 ZAW	Zentrum für Allgemeinwissenschaften
28	308 ZeLL	Zentrum für erfolgreiches Lehren und Lernen

In der Prüfungslandkarte nicht berücksichtigt werden die Hochschulleitung und der Personalrat, da im Allgemeinen anerkannt ist, dass hier keine Prüfungsrechte der Innenrevision vorliegen.

3 Risikoorientierung

3.1 Bestimmung der Risikokriterien

Nachdem nun die Prüfungsobjekte in der Prüfungslandkarte festgelegt sind, soll mittels einer Risikoorientierung die Prüfreihenfolge (Prüfhäufigkeit) festgelegt werden. Hierzu bedarf es der Bestimmung geeigneter Risikokriterien anhand derer eine Risikobewertung vorgenommen werden kann.

Bei der Auswahl der Risikokriterien kommt es darauf an, anhand möglichst weniger und für alle Organisationseinheiten gleicher Kriterien eine Risikobewertung durchzuführen. Außerdem muss bedacht werden, dass sich die Risikokriterien nicht gegenseitig bedingen und nicht kumulieren sollen.

Erste Überlegungen zu möglichen Kriterien scheiterten z. T. daran, dass einige Kriterien nicht für alle Organisationseinheiten der Prüfungslandkarte Gültigkeit besitzen. Z. B. kann als Kriterium für die Organisationsgröße nicht die Anzahl der Institute verwendet werden, da dieses Kriterium in der Verwaltung und den zentralen Einrichtungen nicht greift. Ebenso verhält es sich bei Kriterien wie z. B. Anzahl der Studierenden, Anzahl der Lehrbeauftragten etc. Außerdem ist bei den Überlegungen zur Auswahl der Risikokriterien stets zu berücksichtigen, dass auch die Prüfungsplanung den Anforderungen der Wirtschaftlichkeit genügen muss und daher der Erfassungs- und Pflegeaufwand möglichst gering gehalten werden soll.

Im Allgemeinen können auch Berichte zur Risikofrüherkennung oder ein zur Korruptionsprävention erstellter Gefährdungsatlas Anhaltspunkte für mögliche Risikokriterien liefern.

Da ein Gefährdungsatlas zur Korruptionsprävention nicht besteht, entfällt dieser als eine mögliche Informationsquelle.

Für die Berichte zur Risikofrüherkennung der Ostfalia bestehen zum Zeitpunkt dieser grundlegenden Konzeption (April 2013) folgende Risikokategorien²:

- Finanzrisiken
- Personalrisiken
- Hochschulspezifische Risiken
- Liegenschaftsrisiken
- Informationstechnische Risiken
- Forschungsrisiken
- Sicherheitsrisiken
- Rechtliche Risiken

Die zu den jeweiligen Kategorien abgegebenen Berichte zur Risikofrüherkennung scheinen sehr detailliert, ermöglichen augenscheinlich aber keine Rückschlüsse auf Risikokriterien für die ROMP der Innenrevision. Anhaltspunkte hierfür liefern insofern nur die vorgenannten Risikokategorien. Allerdings stellen sich die meisten Kategorien sehr speziell dar, d. h. sie lassen sich für eine Risikobewertung nicht auf alle Bereiche der Prüfungslandkarte anwenden (vgl. oben). Geeignet erscheinen insofern nur die Risikokategorien Finanzen und Personal.

Da die Verwendung lediglich zweier Risikokriterien nur eine wenig differenzierte Betrachtung ermöglicht, muss sich für die Auswahl weiterer Risikokriterien auf Beispiele aus der Fachliteratur gestützt werden.

Häufig genannte und verwendete Risikokriterien aus der Fachliteratur sind:

- Zeitabstand zur letzten Prüfung
- Finanzvolumen
- Hinweise und Beschwerden
- Anzahl der Buchungen
- Ergebnis der letzten Prüfung
- Zustand des Internen Kontrollsystems (IKS)
- Komplexität des Prüfungsgegenstandes
- Organisation

² Ein im Rahmen der Überarbeitung durchgeführter Abgleich zeigte, dass keine nennenswerten Veränderungen in der Berichterstattung zur Risikofrüherkennung zu verzeichnen sind.

- Anzahl der Mitarbeiter*innen
- Standzeiten der Mitarbeiter*innen
- Außenwirkung/politische Bedeutung
- Korruptionsrisiko

Anzumerken bleibt, dass Beispiele aus Hochschulen über die Internetrecherche nicht zu ermitteln waren bzw. die Diskussionen auf Tagungen und Arbeitskreistreffen bei der grundlegenden Erstellung dieser Konzeption zu keinen anderen Alternativen führten.

Im Arbeitskreis Interner Revisionen deutschsprachiger Hochschulen³ wurden erstmals 2021 Konzepte eines auf Prozessen basierenden Audit Universe vorgestellt. Die weiteren Planungen für die Ostfalia sehen daher vor, die neuen Erkenntnisse zu prüfen und wenn möglich künftig in die Planungsaktivitäten der Innenrevision einzubinden.

Aus den vorgenannten möglichen Risikokriterien, war nun eine Auswahl für die Ostfalia zu treffen. Im Sinne von „weniger ist mehr“ und gerade um für den Aufbau der Prüfungsplanung eine überschaubare Anzahl an Risikokriterien zu verwenden, die dann sinnvoll gewichtet werden können, erfolgte eine Begrenzung auf fünf Risikokriterien. Am besten geeignet erscheinen folgende Risikokriterien, anhand derer die Risikobewertung vorzunehmen ist.

Risikokriterien für die Ostfalia:

- Finanzen
- Personal
- Organisation
- Zustand des IKS
- Abstand zur letzten Prüfung

In den folgenden Jahren wurde das Thema mehrjährige Prüfungsplanung immer wieder mal in verschiedenen Arbeitskreisen der Hochschulrevisionen diskutiert. Hieraus ist bislang mitzunehmen, dass die Hochschulen grundsätzlich sehr unterschiedlich aufgestellt sind und auch die internen Revisionen mit ihrer Prüfungsplanung sehr unterschiedliche Wege beschreiten. Gründe für eine Änderung der ausgewählten Risikokriterien gibt es vermutlich ebenso viele wie es Gründe für die gewählten Risikokriterien gibt.

3.2 Skalierung der Risikokriterien

In der Folge sind die Risikokriterien näher auszugestalten und dann nach einer **einheitlichen** Skalierung zu bewerten.

Die für die Bewertung verwendete Skala sollte in ihrer Ausdehnung nicht zu groß sein, da mit einer größeren Differenzierung (z. B. 1 – 10) der Bewertungsaufwand und die Abgrenzungsprobleme zunehmen. In der Praxis kommen unterschiedliche Modelle zum Einsatz. Neben der Anzahl der Skalenwerte liegt der wesentliche Unterschied darin, ob eine gerade oder eine ungerade Anzahl an Skalenwerten verwendet wird.

Folgendes Beispiel zeigt eine Risikoskala analog Dieterle in der Zeitschrift Interne Revision (ZIR 4/10); „Risikoorientierte Prüfungsplanung für öffentliche Institutionen - das Modell der Bundesagentur für Arbeit“:

³ Der Leiter der Innenrevision der Ostfalia ist seit 2018 offiziell einer der zwei niedersächsischen Vertreter im Arbeitskreis der Internen Revisionen deutschsprachiger Hochschulen (AKIR).

Abbildung 2: Risikoskala 1

Eintrittswahrscheinlichkeit	3 Hoch	3	6	9
	2 Mittel	2	4	6
	1 Niedrig	1	2	3
		Niedrig	Mittel	Hoch
		1	2	3
Schadenshöhe				

Die Verwendung einer ungeraden Skala wie im obigen Beispiel birgt jedoch das Risiko einer Konzentration im Mittelwert. Daher soll für die Ostfalia folgendes Skalenmodell zur Anwendung kommen:

Abbildung 3: Risikoskala 2

Eintrittswahrscheinlichkeit	4 hoch	4	8	12	16
	3 eher hoch	3	6	9	12
	2 gering	2	4	6	8
	1 sehr gering	1	2	3	4
		sehr gering	gering	eher hoch	hoch
		1	2	3	4
Schadenshöhe					

Bei der Bewertung der Organisationseinheiten nach den festgelegten Risikokriterien für die ROMP geht es jedoch nicht um eine Einschätzung nach Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit. Hierbei ist zu bewerten, ob das potenzielle Risiko in dem jeweiligen Bereich als eher hoch oder eher gering einzustufen ist. Für diese Bewertung bedarf es keiner zweidimensionalen Matrix. Es wird jedoch, in Anlehnung an die vorstehende Abbildung, die folgende Bewertungsmetrik verwendet:

Abbildung 4: Bewertungsmetrik

Skalenwert	Ausprägung
1	sehr gering
2	gering
3	eher hoch
4	hoch

4 Beschreibung und Bewertung der Risikokriterien

Um eine Einstufung der Risikokriterien in die Risikoskala vornehmen zu können, sind in der Folge für alle ausgewählten Risikokriterien die Skalenwerte zu beschreiben. Dies wird bei einzelnen Kriterien, die klar quantifizierbar sind (z. B. Finanzen) leichter fallen als bei sog. qualitativen Kriterien, bei denen die subjektive Einschätzung eine größere Bedeutung hat.

Weiterhin ist festzulegen, welcher Skalenwert bei einer ungenügenden Informationslage zu vergeben ist. Dieser soll für alle Risikokriterien einheitlich sein. Da eine ungenügende Informationslage immer ein Risiko darstellt, darf der Skalenwert hierfür nicht zu niedrig angesetzt werden. Vielmehr muss das Risiko als „eher hoch“ eingestuft werden.

Für die Ostfalia soll daher folgende grundlegende Festlegung gelten:

Bei einer ungenügenden Informationslage zu einem Risikokriterium wird der Skalenwert 3 vergeben.

4.1 Risikokriterium Finanzen

Die Annahme bei dem Kriterium Finanzen besteht darin, dass die Bewirtschaftung eines hohen Finanzvolumens ein größeres Risiko birgt, als die eines geringen Finanzvolumens. Bei der Bestimmung des Finanzvolumens ist zunächst zu entscheiden, ob hierbei auf Ausgaben/Einnahmen, Kosten/Erlöse oder Aufwendungen/Erträge abzustellen ist.

- Ausgaben und Einnahmen stellen auf das Geldvermögen ab und können von Jahr zu Jahr sehr stark variieren (Bsp. Investitionen).
- Kosten und Erlöse stellen auf die betriebliche Leistung (Betriebszweck) ab
- Aufwendungen und Erträge beinhalten den gesamten Werteverzehr bzw. -zuwachs einer Periode

Für die Einschätzung des Risikopotenzials der Prüfobjekte erscheint die Abstimmung auf Aufwendungen und Erträge am geeignetsten, weil diese Definitionen am umfassendsten sind und gleichzeitig jährliche Schwankungen durch z. B. Investitionen vermieden werden. Wenn in der Folge also das Finanzvolumen genannt wird, dann sind damit immer Aufwendungen oder Erträge der Prüfobjekte gemeint. Grundsätzlich wird bei der Bildung des Finanzvolumens der Bereich der Aufwendungen im Vordergrund stehen; die Betrachtung der Erträge dürfte eher die Ausnahme sein.

Da es sich um die Mehrjahresplanung handelt, sollte ferner nicht nur auf die Höhe des Finanzvolumens eines Jahres abgestellt werden. Vielmehr erscheint es sinnvoll die Risikobewertung auf Basis eines Durchschnitts der letzten Jahre vorzunehmen. Ein Zeitraum von drei Jahren dürfte dabei angemessen und ausreichend sein.

Die Risikobewertung des **Finanzvolumens** ist auf Basis der folgenden Definition vorzunehmen:

Durchschnittliche Höhe der Aufwendungen der letzten drei Jahre.

Sofern ein Drei-Jahres-Durchschnitt bei neuen Organisationseinheiten, die in die Risikolandkarte aufgenommen werden noch nicht gebildet werden kann, werden zunächst Plandaten berücksichtigt. Danach werden bei den neuen Organisationseinheiten im ersten Jahr der Erhebung die Ist-Zahlen des Jahres verwendet und im zweiten Jahr der Erhebung wird der Durchschnitt aus den ersten beiden Jahren gebildet.

Plandaten fließen in keinem Fall in die Durchschnittsberechnung ein.

Die ausschließliche Orientierung an der Höhe des Finanzvolumens für eine realistische Risikobewertung des Bereiches Finanzen erscheint nicht ausreichend. Das Finanzvolumen kann daher nur ein Indikator sein und es erscheint sinnvoll, den Bereich Finanzen um ein weiteres Kriterium zu ergänzen. Für den Hochschulbereich bietet sich die Bestimmung des Anteils an Drittmitteln an, da Drittmittel ein finanzielles und rechtliches Risikopotenzial darstellen. Genauer gesagt besteht bspw. bei Rechtsverstößen im Rahmen der Drittmittelbewirtschaftung die Gefahr einer Rückzahlungsverpflichtung. Außerdem könnte ein nicht unerheblicher Rufschaden entstehen.

Ggf. ließen sich zum Bereich Finanzen noch weitere Indikatoren finden, wobei zu beachten bleibt, dass sich Werte nicht kumulieren oder bedingen sollen (vgl. 3.1). Ferner steigt mit jedem Indikator der zusätzliche Erfassungs- und Bewertungsaufwand, sodass es hier beim Drittmittelanteil als zusätzlichen Indikator bleiben soll.

Die Ausweisung des Drittmittelanteils als Risikokriterium geht von derselben Prämisse aus wie beim Finanzvolumen. D. h. je höher der Drittmittelanteil am Gesamtvolumen, desto höher das Risiko.

Die Risikobewertung des **Drittmittelanteils** ist auf Basis der folgenden Definition vorzunehmen:

Anteil der Drittmittel in Prozent, basierend auf den Durchschnittswerten der letzten 3 Jahre⁴.

Da das Risikokriterium Finanzen anhand der beiden vorgenannten Indikatoren bewertet werden soll, muss in einem Zwischenschritt eine Skalenbeschreibung für diese beiden Merkmale erfolgen. In der Folge erübrigt sich eine Skalenbeschreibung für das Risikokriterium Finanzen, denn das Ergebnis aus der Bewertung der Indikatoren bildet den Risikowert hierfür.

Das Verfahren soll im folgenden Beispiel verdeutlicht werden.

Hinweis:

Da eine sinnvolle Skalenbeschreibung für die ausgewählten Merkmale grundsätzlich erst erfolgen kann, wenn die tatsächlichen Ergebnisse je Organisationseinheit hierfür ermittelt wurden, wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich im folgenden Beispiel nur um fiktive Zahlen handelt anhand derer lediglich die Funktionsweise dargestellt werden soll.

Beispiel Finanzen:

Abbildung 5: Bsp. Finanzen, Skala Finanzvolumen

Finanzvolumen		
Skalenwert	Ausprägung	Beschreibung
1	sehr gering	bis 50 t€
2	gering	> 50 t€ - 100 t€
3	eher hoch	> 100 t€ - 500 t€
4	hoch	> 500 t€

Abbildung 6: Bsp. Finanzen, Skala Drittmittelanteil

Drittmittelanteil		
Skalenwert	Ausprägung	Beschreibung
1	sehr gering	bis 3 %
2	gering	> 3 bis 5 %
3	eher hoch	> 5 bis 10 %
4	hoch	> 10 %

Auf Basis der ermittelten Werte je Organisationseinheit ist anhand der Skalen der Skalenwert zu vergeben. Zur Bildung des Ergebnisses für das Risikokriterium Finanzen können die beiden Indikatoren unterschiedlich gewichtet werden⁵. Im Beispiel gehen das durchschnittliche Finanzvolumen mit 40 % und der Drittmittelanteil mit 60 % in den Risikowert für die Finanzen ein.

⁴ Bei neuen Organisationseinheiten wird analog der zuvor beschriebenen Verfahrensweise für das Finanzvolumen, der jeweilige Drittmittelanteil berechnet.

⁵ Auf die Gewichtung der Risikokriterien wird später noch näher eingegangen.

Abbildung 7: Bsp. Finanzen, Ergebnis

Risikokriterium	Finanzen						
	Durchschnittliches Finanzvolumen			Drittmittelanteil			RW
Indikator	Wert	Risikowert	0,4	Wert	Risikowert	0,6	1
WertOE/Faktor	Wert	Risikowert	0,4	Wert	Risikowert	0,6	1
101 E	80.000 €	2	0,80	12%	4	2,40	3,20
102 M	320.000 €	3	1,20	4%	2	1,20	2,40

Die Risikowerte (RW) würden in diesem Beispiel mit 3,20 bzw. 2,40 für das Risikokriterium Finanzen in die Prüfungslandkarte übernommen werden.

Am Beispiel wird deutlich, dass durch eine höhere Gewichtung des Drittmittelanteils, Bereiche mit einem geringeren Finanzvolumen durchaus mit einem potenziell höheren Risiko für das Risikokriterium Finanzen behaftet sein können. Hieran ist zu erkennen, dass die Gewichtung für die Indikatoren eine hohe Bedeutung für das Gesamtergebnis haben kann und daher ein besonderes Augenmerk hierauf zu legen ist.

4.2 Risikokriterium Personal

Im Bereich Personal ist ähnlich wie im Bereich Finanzen zu entscheiden, welche Basisgröße angewendet werden soll. Möglich wäre es, z. B. auf die Personalausgaben abzustellen. Diese sind aber einerseits bereits im oben definierten Finanzvolumen als Personalaufwendungen enthalten und andererseits sagt die Höhe der Personalaufwendungen nichts darüber aus, wie viele Personen in einem Bereich beschäftigt sind (10.000 € können durch 2 Personen á 5.000 € oder aber 5 Personen á 2.000 € generiert werden).

Als weitere Alternative könnte das Beschäftigungsvolumen verwendet werden. Aber auch hier besteht die Möglichkeit, dass ein Wert von 1,0 für eine Vollzeiteneinheit (VZE) mit einer Person oder durch zwei Personen mit jeweils 0,5 VZE erreicht wird.

Davon ausgehend, dass das Risiko umso größer ist je mehr Mitarbeiter*innen in einem Bereich beschäftigt sind, bleibt als einzig geeignete Messgröße die Anzahl der beschäftigten Personen (Kopfzahl). Allerdings ist es durchaus plausibel, dass das Risikopotenzial ab einer gewissen Größe auch mit sinkender Beschäftigtenzahl wieder steigt, weil nur ein kleiner Personenkreis in Prozesse eingebunden wird. Dieser Aspekt muss bei der Skalenbeschreibung entsprechend berücksichtigt werden. Auch bei der Mitarbeiter*innenzahl sollte wie bei den Finanzen auf den Durchschnittswert der letzten drei Jahre zurückgegriffen werden⁶.

Die Risikobewertung der Mitarbeiter*innenzahl ist auf Basis der folgenden Definition vorzunehmen:

Durchschnittliche Anzahl (bezogen auf die letzten 3 Jahre) der Mitarbeiter*innen (Kopfzahl) in der Organisationseinheit.

Wie beim Risikokriterium Finanzen erscheint auch hier die Verwendung nur eines Kriteriums nicht ausreichend. Daher soll für die Risikobewertung neben der Anzahl der Mitarbeiter*innen ein weiterer Indikator bestimmt werden. Als potenziell risikobehaftet und geeignet erscheint hierfür der Anteil an befristet beschäftigtem Personal, da im Hochschulbereich, u. a. bedingt durch Projektarbeit, vermehrt Personen befristet beschäftigt werden. Unabhängig von den der Personaleinstellung immanenten Risiken, im Allgemeinen also bspw. Fehler im Ausschreibungsverfahren oder bei der Personalauswahlentscheidung, etc. oder im Speziellen durch mehrfach befristete Verträge (Kettenverträge), können sich weitere Risiken ergeben. Z. B. entsteht durch die befristete Beschäftigung ein häufiger Personalwechsel in den betroffenen Organisationseinheiten. Das bedeutet, dass Beschäftigte die internen Abläufe nicht kennen und entsprechend neu einzuarbeiten sind. Dies wiederum birgt die Gefahr, dass aus Unkenntnis Fehler gemacht werden.

⁶ Bei neuen Organisationseinheiten wird, wie bei Finanzen, zunächst auf Planzahlen abgestellt und dann nach und nach auf den dreijährigen Durchschnitt umgestellt (vgl. Kapitel 4.1).

Für das Risikokriterium Personal soll deshalb, neben der Mitarbeiter*innenzahl, als ein weiterer Indikator der Anteil an befristet beschäftigtem Personal zum Einsatz kommen.

Die Risikobewertung des **Anteils der befristet Beschäftigten** ist auf Basis der folgenden Definition vorzunehmen:

Durchschnittlicher prozentualer Anteil der Mitarbeiter*innen (bezogen auf die Kopfzahlen der letzten 3 Jahre), die in der Organisationseinheit befristet beschäftigt sind⁷.

Das Ergebnis aus der Bewertung der beiden Indikatoren bildet wiederum den Risikowert für das Risikokriterium Personal (vgl. [Beispiel Finanzen](#) unter 4.1 zum Risikokriterium Finanzen).

4.3 Risikokriterium Organisation

Unter dem Risikokriterium Organisation soll die jeweilige Organisationseinheit in ihrer Gesamtheit bewertet werden. Hierzu wäre es denkbar, eine Vielzahl an Indikatoren festzulegen um dieses qualitative Kriterium zu quantifizieren. Mit jedem Indikator würde allerdings, wie bereits erwähnt, zusätzlicher Erfassungs- und Bewertungsaufwand entstehen. Außerdem signalisiert eine solche eher technische Vorgehensweise eine Scheingenauigkeit, die über die grundsätzlich subjektive Einschätzung hinwegtäuschen könnte. Beim Risikokriterium Organisation soll vielmehr eine Gesamtbewertung nach aktuellem Kenntnisstand erfolgen. Mögliche zu berücksichtigende Einflussfaktoren können die Komplexität des Prüfobjektes, die Außenwirkung oder organisatorische und personelle Veränderungen im Prüfobjekt sein. Je mehr Faktoren bei der Bewertung berücksichtigt werden sollen, desto höher sind wiederum die Anforderungen an die Beschreibung der Skalenwerte sowie der Dokumentation der Entscheidungsgrundlagen. Letztere ist für eine Überprüfung der Bewertung unabdingbar; sollte allerdings in möglichst einfacher Form erfolgen.

Für die Ostfalia wird der Schwerpunkt hinsichtlich der Bewertung auf die organisatorischen und personellen Veränderungen gelegt. Hierbei sind insbesondere die Übernahme oder Abgabe von Aufgaben sowie die Errichtung, Schließung oder Ausgliederung von nachgeordneten Bereichen (z. B. die Gründung oder Schließung von Instituten oder die Übernahme eines Forschungszentrums) einzubeziehen. Die Beschreibung der Skalenwerte orientiert sich hieran und wird für das Risikokriterium Organisation wie folgt gefasst:

Abbildung 8: Skala Organisation

Skalenwert	Ausprägung	Beschreibung
1	sehr gering	Keine organisatorischen oder personellen Veränderungen.
2	gering	Einzelne organisatorische oder personelle Veränderungen, die aber nicht von wesentlicher Bedeutung sind, d. h. lediglich organisatorische Veränderung von Abläufen bzw. keine Personalveränderungen in der Leitungsebene oder in Schlüsselpositionen.
3	eher hoch	Gehäufte (innerhalb von 2 Jahren) personelle Veränderungen oder Personalveränderungen in der Leitungsebene oder in Schlüsselpositionen. Übernahme oder Abgabe von Aufgaben. Schließung oder Ausgliederung von nachgeordneten Bereichen. Ungenügende Informationslage.
4	hoch	Komplexe organisatorische und/oder umfangreiche personelle Veränderungen.

4.4 Risikokriterium Zustand des Internes Kontrollsystem

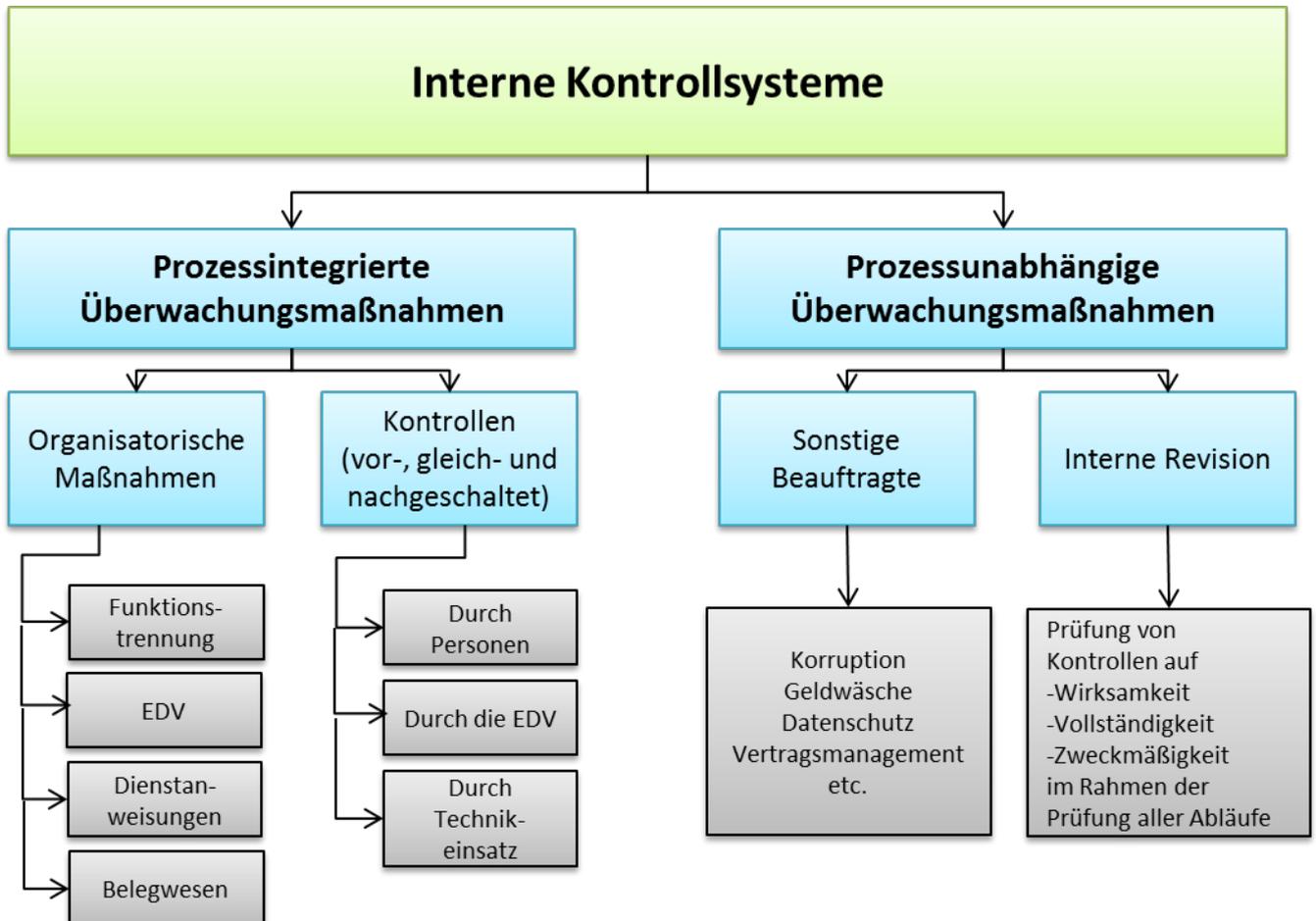
Ein gut funktionierendes Internes Kontrollsystem (IKS) bewahrt die Hochschule vor Schäden jeglicher Art und stellt sicher, dass sowohl Rechtsvorschriften als auch Vorgaben der Hochschulleitung umgesetzt und

⁷ Für neue Organisationseinheiten vgl. die Ausführungen zum Drittmittelanteil beim Risikokriterium Finanzen.

eingehalten werden. Zum IKS gehören folglich alle Maßnahmen, die ein Abweichen von Vorgaben (Gesetzen, Richtlinien, internen Handlungsanweisungen etc.) verhindern sollen.

Einen Überblick über die Regelungsbereiche des IKS liefert folgende Darstellung:

Abbildung 9: Interne Kontrollsysteme



Im Rahmen der ROMP liegt bei der Bewertung des Risikokriteriums IKS der Fokus auf den prozessintegrierten Maßnahmen. Die Prüfobjekte sind insofern hinsichtlich ihrer Kontrollorganisation zu bewerten. D. h. im Kern geht es bei der Bewertung darum, ob es einen geeigneten organisatorischen Aufbau und entsprechende Arbeitsabläufe gibt, in denen einzelne Kontrollelemente enthalten sind.

Die Skalenwerte für das Risikokriterium IKS wurden daher wie folgt beschrieben:

Abbildung 10: Skala Internes Kontrollsystem

IKS		
Skalenwert	Ausprägung	Beschreibung
1	sehr gering	Arbeitsprozesse sind klar beschrieben und zweckmäßig strukturiert. MitarbeiterInnen sind kompetent und engagiert. Vorgesetzte nehmen ihre Überwachungsverpflichtung sehr ernst. Fehlerquoten sind minimal. Hinweise auf Verstöße gegen Richtlinien/Normen liegen nicht vor.
2	gering	Arbeitsprozesse sind zwar nicht komplett beschrieben, werden aber fachgerecht durchgeführt. MitarbeiterInnen sind kompetent und engagiert. Vorgesetzte nehmen ihre Überwachungsverpflichtung wahr. Fehlerquoten sind geringfügig. Es gibt nur vereinzelt Hinweise auf Verstöße gegen Richtlinien/Normen; im Einzelfall und in der Summe wenig gravierend.
3	eher hoch	Arbeitsprozesse sind nur teilweise beschrieben und strukturiert. MitarbeiterInnen sind im Rahmen ihrer Möglichkeiten engagiert. Vorgesetzte nehmen ihre Überwachungsverpflichtung eher am Rande oder nur sporadisch wahr. Fehlerquoten sind erhöht und teilweise grenzwertig. Hinweise auf Verstöße gegen Richtlinien/Normen treten häufiger auf; im Einzelfall und in der Summe noch tolerierbar. Ungenügende Informationslage.
4	hoch	Arbeitsprozesse sind nicht oder mangelhaft beschrieben und strukturiert. Mitarbeiterperspektive: Überlastungsanzeigen, Arbeitsrückstände, unbesetzte Stellen, hoher Krankenstand. Vorgesetzte nehmen ihre Überwachungspflichten nicht wahr. Fehlerquoten sind nicht mehr tolerierbar oder Hinweise auf wesentliche Verstöße gegen Richtlinien/Normen liegen vor.

4.5 Risikokriterium Abstand zur letzten Prüfung

Der Abstand zur letzten Prüfung wird häufig als Risikokriterium verwendet. Dahinter steht die Annahme, dass nach einer Prüfung zum einen das Risikopotenzial bekannt ist und zum anderen die während einer Prüfung festgestellten Mängel zeitnah abgestellt werden. Im Umkehrschluss geht man davon aus, dass, je länger eine Prüfung zurückliegt, die Unkenntnis über das Prüfobjekt wächst und damit auch das Risiko wieder zunimmt.

Im Allgemeinen setzt man voraus, dass ein Prüfungsabstand von max. fünf Jahren einen ausreichenden Schutz bietet. In der praktischen Anwendung bedeutet dies, dass auch die Prüfungsobjekte mit potenziell kleinem Risiko spätestens alle fünf Jahre geprüft werden sollten. Bei entsprechender Berücksichtigung eines max. Prüfintervalls von fünf Jahren können für die Ostfalia folgende Skalenwerte festgelegt werden:

Abbildung 11: Skala Zeitabstand zu letzten Prüfung

Zeitabstand zur letzten Prüfung		
Skalenwert	Ausprägung	Beschreibung
1	sehr gering	weniger als 2 Jahre
2	gering	2 bis 3 Jahre
3	eher hoch	mehr als 3 Jahre aber weniger als 5 Jahre oder nicht bekannt
4	hoch	5 und mehr Jahre

5 Ermittlung der Risikokennzahl

Wenn alle Prüfobjekte anhand der Risikokriterien bewertet wurden, erfolgt die Ermittlung der Risikokennzahl. Hierzu werden zunächst alle Risikowerte (RW) der Prüfobjekte in eine Gesamtübersicht übernommen (1. RW).

Grundsätzlich darf dabei der jeweils erzielte **Risikowert**, der formal ein klar quantitatives Maß darstellt, nicht darüber hinwegtäuschen, dass er immer erhebliche **subjektive Einschätzungen beinhaltet**.

Da nicht alle Risikokriterien für die Risikobewertung der Prüfobjekte die gleiche Bedeutung aufweisen, kann eine prozentuale Gewichtung der Kriterien erfolgen. Eine allgemein gültige Verfahrensweise zur Festlegung der Gewichtung gibt es nicht. Generell sollte aber der Bereich Finanzen nicht zu hoch gewichtet werden, da dies im Ergebnis dazu führen könnte, dass einige finanzstarke Bereiche jährlich zu prüfen wären. Es erschien insofern sinnvoll, die genaue Festlegung der prozentualen Gewichtung erst vorzunehmen, nachdem alle Kriterien bewertet wurden. Dadurch bestand die Möglichkeit, die Ergebnisse der sich aus einer unterschiedlichen Gewichtung ergebenden Varianten zu vergleichen. Anhand der verschiedenen Ergebnisse wurde dann, nach einer sachgerechten Abwägung, folgende Gewichtung für die Risikokriterien festgelegt:

- Finanzen 20,00 %
- Personal 12,50 %
- Organisation 22,50 %
- IKS 25,00 %
- Letzte Prüfung 20,00 %

In der Ergebnistabelle wird der Prozentsatz mit dem Faktor 100 multipliziert. Dies sorgt für eine größere Spreizung der Risikowerte (2. RW) sowie der Risikokennzahl (RKZ) ohne dabei Auswirkungen auf die Rangfolge und den relativen Abstand zu haben. Außerdem wurden zur beispielhaften Darstellung des Minimums und des Maximums entsprechende Werte hinterlegt.

Abbildung 12: Bsp. Ergebnis Risikokennzahl

	Risikokriterium	Finanzen		Personal		Organisation		IKS		letzte Prüfung		100,00
	Faktor ¹	20,00		12,50		22,50		25,00		20,00		Ergebnis
OE	Bezeichnung	1. RW	2. RW	1. RW	2. RW	1. RW	2. RW	1. RW	2. RW	1. RW	2. RW	RKZ
101 E	Elektrotechnik	3,20	64,00	2,80	35,00	2,00	45,00	2,00	50,00	3,00	60,00	254
102 M	Maschinenbau	2,40	48,00	3,00	37,50	3,00	67,50	3,00	75,00	3,00	60,00	288
Minimum		1,00	20,00	1,00	12,50	1,00	22,50	1,00	25,00	1,00	20,00	100
Maximum		4,00	80,00	4,00	50,00	4,00	90,00	4,00	100,00	4,00	80,00	400

Die so ermittelte RKZ bestimmt die Höhe des Risikos und damit die Häufigkeit bzw. Priorität der erforderlichen Prüfung durch die Innenrevision. Die Ergebnisse werden nach der RKZ absteigend sortiert und im Anschluss können die Prüfintervalle bestimmt werden.

Der Prüfungsrhythmus wurde wie folgt festgelegt:

Abbildung 13: Skala Prüfungsrhythmus

RKZ	Prüfungsrhythmus bzw. Priorität
335 - 400	jährlich
276 - 334	2-jährig
236 - 275	3-jährig
200 - 235	4-jährig
100 - 199	5-jährig

6 Fazit und Verwendung der Ergebnisse

Die so erstellte Mehrjahresprüfplanung kann allerdings nur eine begrenzte Gültigkeit haben, da sie ständig aktualisiert werden muss. Dies ergibt sich schon aus dem Erfordernis der jährlichen Fortschreibung der Bewertung der Risikokriterien Finanzen und Personal. Ferner können sich aus den durchgeführten Prüfungen Erkenntnisse über das Prüfobjekt ergeben, die zu einer anderen Risikoeinschätzung und mithin zu einer anderen RKZ führen können. Die Bewertung der Risikokriterien Organisation und IKS erfolgt zum einen jährlich unter Berücksichtigung dieser Erkenntnisse. Zum anderen wurde vereinbart, dass die Bewertung dieser beiden Risikokriterien unter Beteiligung der Dezernate und anderen zentralen Verwaltungseinheiten zur Mitte der Amtszeit der Dekanate erfolgt.

Außerdem sind Aufbau und Gliederung der Prüfungslandkarte mit Blick auf organisatorische Veränderungen regelmäßig zu überprüfen (vgl. oben unter [2.1](#)).

Die Risikobewertung stellt insofern eine Daueraufgabe dar und wird jährlich durchgeführt. Im Verlauf der Zeit werden sich die Informationen verdichten, sodass die Prüfungslandkarte an Verlässlichkeit zunimmt.

In der Praxis hat es sich als nicht sinnvoll und wirksam erwiesen, die Prüfungen der Innenrevision ausschließlich isoliert in einer Organisationseinheit durchzuführen und sozusagen die Prüfungslandkarte, gestützt auf die ROMP, organisationsweise abzuarbeiten. Die in der ROMP ermittelte RKZ bildet aber einen wesentlichen Indikator für die Auswahl der Organisationseinheit für die thematisch bestimmten Prüfungen der Innenrevision. Über die ROMP und über das hierin enthaltene Risikokriterium „Abstand zur letzten Prüfung“ lässt sich eine regelmäßige Überwachung aller Bereiche der Ostfalia durch die Innenrevision angemessen planen und steuern.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Prüfungslandkarte Ostfalia Version 1.2.....	6
Abbildung 2: Risikoskala 1.....	9
Abbildung 3: Risikoskala 2.....	9
Abbildung 4: Bewertungsmetrik.....	9
Abbildung 5: Bsp. Finanzen, Skala Finanzvolumen.....	11
Abbildung 6: Bsp. Finanzen, Skala Drittmittelanteil.....	11
Abbildung 7: Bsp. Finanzen, Ergebnis.....	12
Abbildung 8: Skala Organisation.....	13
Abbildung 9: Interne Kontrollsysteme.....	14
Abbildung 10: Skala Internes Kontrollsystem.....	15
Abbildung 11: Skala Zeitabstand zu letzten Prüfung.....	15
Abbildung 12: Bsp. Ergebnis Risikokennzahl.....	16
Abbildung 13: Skala Prüfungsrhythmus.....	16

Literaturhinweise

- **Hantschke**, Jochen; **Schumann**, Petra: Von der strategischen Prüfungsplanung zum Prüfungskonzept in der kommunalen Rechnungsprüfung. In: Zeitschrift Interne Revision, ZIR 3/12, Seiten 112 – 122
- **Prof. Dr. Richter**, Martin: Risikoorientierte Jahresplanung der Tätigkeit einer Internen Revision – eine Fallstudie am Beispiel einer fiktiven Behörde, Potsdam 2011. Abrufbar im Internet: http://www.rpa-ekhn.de/Richter_Risikoorientierte%20Jahresplanung%20Fallstudie%20%28Stand%202.7.2011%29.pdf
- **Dieterle**, Dipl. Kfm. Oliver: Risikoorientierte Prüfungsplanung für öffentliche Institutionen – das Modell der Bundesagentur für Arbeit. In: Zeitschrift Interne Revision, ZIR 4/10, Seiten 194 – 199
- **COSO**, COSO-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Interne Überwachung der Finanzberichterstattung – Leitfaden für kleinere Aktiengesellschaften (2006). Abrufbar im Internet: http://www.coso.org/documents/SB_Executive_Summary_German.pdf
- **Bundesministerium des Inneren**: Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung, 21.12.2007. Abrufbar im Internet: http://www.bmi.bund.de/cae/servlet/contentblob/134484/publicationFile/13305/interne_revision.pdf;jsessionid=EF067759D164765E35DDC75FDDEEABB1
- **Stadt Zürich**, Finanzkontrolle: Interne Kontrollsysteme in Wirtschafts- und Verwaltungsunternehmen, Februar 2007. Abrufbar im Internet: http://www.stadt-zuerich.ch/portal/de/index/politik_u_recht/finanzkontrolle/kontrollsystem.html
- **DIIR Arbeitskreis 09**, AG Interne Kontrollsysteme: Grundsätze des Internen Kontrollsystems (IKS) – Version 06/2001. Abrufbar im Internet: <http://www.diir.de/arbeitskreise/ak09/pruefungshandbuch/iks/grundsaeetze-des-internen-kontrollsystems-iks/>

PKF Wirtschaftsprüfung & Beratung: Mit neuen Instrumenten Risiken professionell managen, Hochschulverwaltung im Spannungsfeld zwischen Forschung, Lehre und Management. In: PKF themen Campus 02/11. Abrufbar im Internet: http://www.pkf-fasselt.de/media/public/db/media/1/2010/08/382/pkf11-campus_themen_02-11_pkfd_web.pdf