

## VORWORT

Die "Europäischen Leitlinien für die Anwendung der INTOSAI Richtlinien" wurden im Auftrag des Kontaktausschusses der Präsidenten der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) der Europäischen Union von einer Arbeitsgruppe erstellt, in der unter Vorsitz des Europäischen Rechnungshofes die nachstehenden sechs Nationalen Kontrollbehörden (NKB) vertreten waren:

Rigsrevisionen/Dänemark  
Corte dei Conti/Italien  
Algemene Rekenkamer/Niederlande  
Riksrevisionsverket/Schweden  
Tribunal de Cuentas/Spanien  
National Audit Office/Vereinigtes Königreich

Diese fünfzehn Leitlinien sind ein ausgezeichnetes Beispiel für die zunehmend engere Zusammenarbeit der ORKB der Europäischen Union in gemeinsam interessierenden Bereichen, für die ich den Präsidenten der betreffenden ORKB meinen ausdrücklichen Dank aussprechen möchte.

Mein besonderer Dank gilt den Mitgliedern der Arbeitsgruppe, deren Fachkompetenz und Engagement ihren Niederschlag in einem Handbuch gefunden haben, das, wie ich hoffe, einer wachsenden Anzahl von Rechnungsprüfern sowohl innerhalb als auch außerhalb der Europäischen Union von Nutzen sein wird.

Prof. Dr. Bernhard Friedmann  
Präsident  
Europäischer Rechnungshof  
Luxemburg, 1998

**Kontaktausschuß der Präsidenten der  
ORKB der Europäischen Union**

**Ad-hoc-Arbeitsgruppe Prüfungsnormen**

**Europäische Leitlinien für die Anwendung  
der INTOSAI-Richtlinien**

**Inhalt**

EINLEITUNG .....	3
EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN	
<i>GRUPPE 1 PRÜFUNGSVORBEREITUNG</i> .....	8
Nr. 11 PRÜFUNGSPLANUNG .....	8
Nr. 12 WESENTLICHKEIT UND PRÜFUNGSRISIKO .....	18
Nr. 13 PRÜFUNGSNACHWEISE UND PRÜFUNGSANSATZ .....	27
<i>GRUPPE 2 ZUSAMMENSTELLUNG VON PRÜFUNGSNACHWEISEN</i> .....	36
Nr. 21 BEWERTUNG DER INTERNEN KONTROLLE UND ÜBERPRÜFUNG DER KONTROLLEN .....	36
Nr. 22 PRÜFUNG VON INFORMATIONSSYSTEMEN .....	46
Nr. 23 STICHPROBENERHEBUNG .....	74
Nr. 24 ANALYTISCHE PRÜFVERFAHREN .....	80
Nr. 25 RÜCKGRIFF AUF DIE VON ANDEREN PRÜFERN UND SACHVERSTÄNDIGEN GELEISTETE ARBEIT .....	92
Nr. 26 DOKUMENTATION .....	100
<i>GRUPPE 3 ABSCHLUSS DER PRÜFUNG</i> .....	104
Nr. 31 BERICHTERSTATTUNG .....	104
Nr. 32 SONSTIGE INFORMATIONEN IN UNTERLAGEN, DIE EINEN GEPRÜFTEN JAHRESABSCHLUSS ENTHALTEN .....	108
<i>GRUPPE 4 WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG</i> .....	113
Nr. 41 WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG i.w.S. ....	113
<i>GRUPPE 5 SONSTIGE PRÜFUNGSFRAGEN</i> .....	135
Nr. 51 QUALITÄTSSICHERUNG .....	135
Nr. 52 UNREGELMÄSSIGKEITEN .....	138
Nr. 53 F Ö R D E R U N G       O R D N U N G S G E M Ä S S E R RECHNUNGSFÜHRUNGSPRAXIS .....	158
GLOSSAR DER INTOSAI-RICHTLINIEN FÜR DIE FINANZKONTROLLE ...	176

# EINLEITUNG

## Hintergrund zu den Arbeiten der Ad-hoc-Gruppe

1. Die Ad-hoc-Arbeitsgruppe Prüfungsnormen wurde vom Kontaktausschuß der Präsidenten der Obersten Rechnungskontrollbehörden der Europäischen Union auf seiner Tagung vom 24./25. September 1991 in Madrid eingerichtet. Die Gruppe setzte sich ursprünglich aus Vertretern der ORKB Dänemarks, Spaniens, Italiens und der Niederlande zusammen. Die ORKB des Vereinigten Königreichs trat der Gruppe 1994, die Schwedens 1996 bei. Den Vorsitz der Ad-hoc-Gruppe hatte der Europäische Rechnungshof <sup>(1)</sup>.
2. Die Arbeit der Ad-hoc-Gruppe konzentrierte sich auf die methodischen Aspekte im Zusammenhang mit der Prüfung von Tätigkeiten, die für die ORKB der Länder der Europäischen Union von gemeinsamem Interesse sind. Die Methodik der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle zieht sich als gemeinsamer roter Faden durch die vielfältigen Traditionen der öffentlichen Rechnungsprüfung in den EU-Mitgliedstaaten, und die Ad-hoc-Gruppe hat sich bemüht, auf der Grundlage dieser gemeinsamen Basis eine Reihe von fünfzehn Leitlinien zu erstellen. In diesen Leitlinien wird beschrieben, wie die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle bei der Prüfung einer Tätigkeit der Europäischen Union angewandt werden können. Die Ad-hoc-Gruppe war auch bemüht, mit den Leitlinien alle wichtigen Bereiche des Prüfungsprozesses abzudecken. Zur INTOSAI-Richtlinie für die Prüfungspraxis "Prüfungsbelegung" wurden z.B. vier Leitlinien ausgearbeitet: "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz", "Stichprobenerhebung", "Rückgriff auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit" und "Sonstige Informationen in Unterlagen, die einen geprüften Jahresabschluß enthalten". Im übrigen hat die Ad-hoc-Gruppe bei Ausarbeitung der Leitlinien auch die Internationalen Richtlinien der International Federation of Accountants (IFAC) zu Rate gezogen.
3. Die Gruppe war im Grunde damit beauftragt, eine gemeinsame Methodik für gemeinsame oder koordinierte Prüfungen <sup>(2)</sup> der ORKB der EU vorzulegen, begrüßt es jedoch, daß ihre Leitlinienentwürfe auch in einzelnen ORKB Verwendung fanden - insbesondere, wenn diese

---

<sup>(1)</sup> Folgende Personen nahmen an Sitzungen der Ad-hoc-Gruppe teil:

DK:	Herr H. Otbo; Herr M. Levysohn
ES:	Herr J. Corral, Frau M.-L. Martin Sanz, Herr V. Manteca Valdelande
IT:	Herr G. Clemente, Herr E. Colasanti, Herr C. Costanza, Herr B. Manna
NL:	Frau M.-L. Bemelmans-Videc
UK:	Herr S. Ardron, Herr J. D. Thorpe
S:	Herr F. Cassel
ERH:	Herr N. Schmidt-Gerritzen (Vorsitzender), Herr T. M. James, Herr B. Albugues, Herr J. Eilbeck, Herr N. Usher.

<sup>(2)</sup> Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung setzen die beteiligten ORKB gemeinsame Ziele für die Prüfung des gleichen Prüfungsgegenstands in ihrem jeweiligen Verantwortungsbereich. Im Rahmen einer koordinierten Prüfung bearbeiten die beteiligten ORKB einen gemeinsamen Prüfungsgegenstand, wobei deren Zielsetzung nicht deckungsgleich sein muß. Zwischen den ORKB besteht aber eine enge Zusammenarbeit, die einen Informationsaustausch ermöglicht und die jeweiligen Prüfungen der beteiligten ORKB entsprechend bereichert.

z.B. infolge neuer nationaler Rechtsvorschriften eine grundlegende Überarbeitung ihrer Prüfungsmethoden vornahmen. In Absatz zehn dieser Einleitung wird auf weitere Fälle hingewiesen, in denen die Leitlinien von Nutzen sein können.

4. Die vollständige Reihe der 15 "Europäischen Leitlinien" und ihr Zusammenhang mit den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle ist im Schaubild am Ende dieser Einleitung dargestellt. Die Leitlinien gliedern sich in fünf Gruppen auf:

Gruppe 1 - drei Leitlinien zur Prüfungsvorbereitung;

Gruppe 2 - sechs Leitlinien zur Zusammenstellung von Prüfungsnachweisen;

Gruppe 3 - zwei Leitlinien zum Abschluß der Prüfung;

Gruppe 4 - eine Leitlinie zur Wirtschaftlichkeitsprüfung

Gruppe 5 - drei Leitlinien zu sonstigen Themen

Die Arbeit der Ad-hoc-Gruppe wurde von den Präsidenten und Verbindungsbeamten der ORKB der EU und von Prüfern aus vielen dieser Einrichtungen (insbesondere von Bediensteten der in der Ad-hoc-Gruppe vertretenen ORKB) kritisch begleitet und unterstützt. Die Gruppe möchte sich bei dieser Gelegenheit für die erhaltene Unterstützung bedanken. Wir hoffen, all diesen Kollegen als Gegenleistung für ihre Anstrengungen Leitlinien vorgelegt zu haben, die sich für ihre Arbeit als nützlich erweisen.

5. Die Gruppe möchte auch ihre Anerkennung für die schwierige Arbeit zum Ausdruck bringen, die im Zusammenhang mit der Übersetzung ihrer Leitlinien und anderer Unterlagen aus der Arbeitssprache (Englisch) in die zehn anderen Amtssprachen der Gemeinschaft geleistet wurde. Ein großer Teil dieser Arbeit wurde von der Übersetzungsabteilung des Europäischen Rechnungshofes erledigt; die Gruppe möchte hier aber auch ihren Dank an die zahlreichen Fachleute der ORKB der Mitgliedstaaten und des Europäischen Hofes richten, die bei dieser Arbeit unterstützend mitgewirkt haben.

#### Gemeinsame methodische Grundlage

6. Diese Leitlinien sind zwar detaillierter als die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, legen jedoch noch nicht im einzelnen Arbeitsverfahren für die Prüfer fest, denn nach Ansicht der Ad-hoc-Gruppe müssen die ORKB selbst entscheiden, wie sie ihre Verfahren unter Berücksichtigung nationaler Umstände, Traditionen und Rechtsvorschriften jeweils konkret ausgestalten. Die Leitlinien bilden jedoch eine gemeinsame Grundlage, auf die Bezug genommen werden kann. Sie können von allen ORKB der EU auf freiwilliger Basis im Rahmen ihrer jeweiligen Prüfungsmethoden bei Prüfungen von EU-Tätigkeiten angewandt werden, ganz gleich, ob diese nur auf einzelstaatlicher Ebene oder gemeinsam bzw. in Absprache mit anderen ORKB auf internationaler Ebene stattfinden. Die Anwendung dieser Leitlinien wird die ORKB darin unterstützen, ihre Aufgaben sparsam, wirtschaftlich und wirksam durchzuführen.
7. Eine Reihe von ORKB der EU-Mitgliedstaaten verfolgen Prüfungsansätze, die sich enger und ausdrücklicher an nationale Prüfungsnormen anlehnen als an die der INTOSAI. Diese nationalen Prüfungsnormen wiederum hängen oft eng mit den Internationalen Prüfungsrichtlinien der *International Federation of Accountants* (IFAC) zusammen. Bei ihrer Arbeit berücksichtigte die Ad-hoc-Gruppe einen vom Europäischen Rechnungshof vorgenommenen Vergleich zwischen den INTOSAI- und den IFAC-Normen. Dieser

Vergleich ergab, daß die beiden Normenpakete zwar im Hinblick auf Detailliertheit und Terminologie voneinander abweichen, die Unterschiede sich aber nicht wesentlich auf die zugrundeliegenden Prüfungsmethoden auswirken. Nach Ansicht der Ad-hoc-Gruppe sind die Europäischen Leitlinien für die Anwendung daher mit den Methoden aller ORKB der Europäischen Union vereinbar.

8. In zwei Leitlinien sind zur Erläuterung spezifischer Termini Glossare beigefügt. Allgemein im Rahmen dieser Leitlinien angewandte Fachausdrücke findet der Leser in dem am Ende der Leitlinien beigefügten Glossar <sup>(3)</sup>.

#### “EU-Dimension”

9. Der Ad-hoc-Gruppe war es bei der Erstellung dieser Leitlinien ein ganz besonderes Anliegen, eine “EU-Dimension” in den Vordergrund zu stellen. In den Fällen, in denen ein bestimmter europäischer Aspekt die Prüfungsarbeit der einzelnen Prüfer beeinflussen könnte, wird dies im Wortlaut der Leitlinie erwähnt - z. B. enthält die Leitlinie # 43 zu “Unregelmäßigkeiten” eine Zusammenfassung der einschlägigen Rechtsvorschriften der Europäischen Union.
10. Nach Ansicht der Ad-hoc-Gruppe besteht die wichtigste EU-Dimension der Leitlinien jedoch darin, daß sie eine gemeinsame fachliche Grundlage bilden, die von allen ORKB der EU im Rahmen ihrer jeweiligen Prüfungsmethoden auf freiwilliger Basis angenommen werden kann. Mit anderen Worten ergibt sich die wichtigste europäische Dimension nach Ansicht der Gruppe dadurch, daß die Leitlinien allen an ihren Arbeiten beteiligten sieben ORKB, durch die im großen und ganzen alle Traditionen der öffentlichen Rechnungsprüfung und alle Organisationsstrukturen der ORKB der EU vertreten sind, allgemein annehmbar erscheinen.

#### Zusatzfunktion der Leitlinien

11. Die grundlegenden Arbeiten zur Erstellung der fünfzehn Leitlinien erstreckten sich über einen Zeitraum von sechs Jahren. Letzte redaktionelle Änderungen und die Vorbereitung der vollständigen Reihe für die Veröffentlichung erforderten ein weiteres Jahr. Europa (und die Welt) sind in dieser Zeit nicht unverändert geblieben; es gab viele Entwicklungen, die sich auf die staatliche Rechnungsprüfung und die Umgebung, in der sie in der Europäischen Union vorgenommen wird, auswirken werden. Vielleicht die wichtigsten Ereignisse sind die Schritte zur Erweiterung der EU, insbesondere die Vorbereitungen in den Ländern Mittel- und Osteuropas und in den Neuen Unabhängigen Staaten. Die Ad-hoc-Gruppe begrüßte es, daß ihre Leitlinien - obwohl noch im Entwurfsstadium - den ORKB dieser Länder zur Verfügung gestellt wurden und freute sich über positive Reaktionen aus einigen dieser Einrichtungen. Nach Ansicht der Gruppe kann eine nützliche Zusatzfunktion der Leitlinien - die 1991 bei Beginn der Arbeiten nicht vorhergesehen wurde - darin bestehen, die ORKB dieser Länder bei der Vorbereitung des Beitritts zur Union zu unterstützen. Sie hofft, daß ihre Arbeit in diesem Bereich einen nützlichen Beitrag leistet.

---

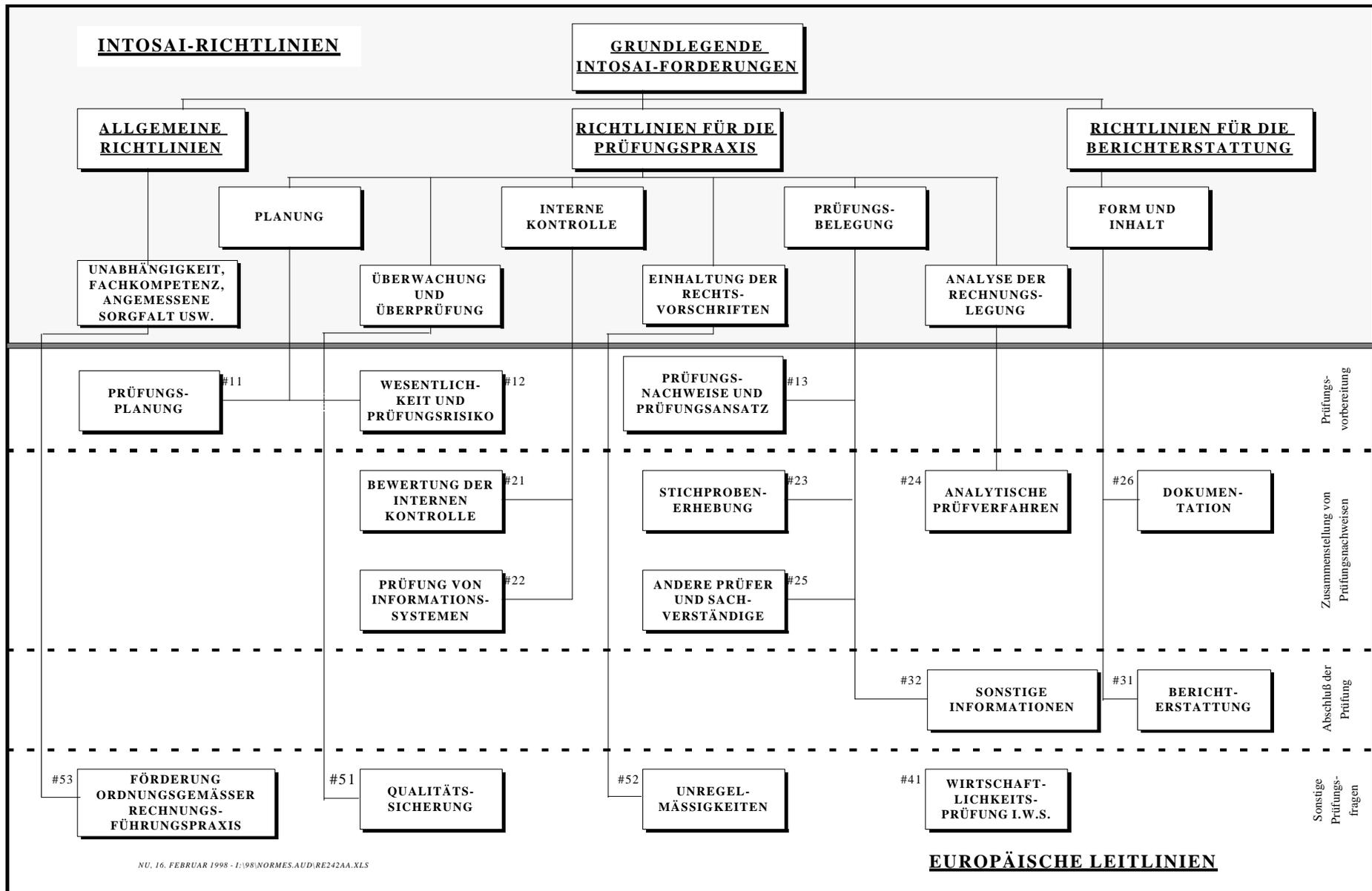
<sup>(3)</sup> Soweit eine offizielle Übersetzung der Intosai-Richtlinien für die Finanzkontrolle besteht, ist das Intosai-Glossar der entsprechenden Sprachfassung abgedruckt. Andernfalls ist die englische Fassung des Glossars wiedergegeben.

### Ratgeberfunktion der Leitlinien

12. Die Leitlinien sind als Ratgeber für die ORKB gedacht, den sie auf freiwilliger Basis nutzen. In der englischen Originalfassung der Leitlinien wurde dennoch häufig vom Wort "should" Gebrauch gemacht. In diesen Fällen lag der Ad-hoc-Gruppe daran, hervorzuheben, daß sie eine Praktik oder ein Verfahren wärmstens zur Anwendung empfiehlt.

### Bemerkungen

13. Die Ad-hoc-Gruppe würde es begrüßen, Rückmeldungen von den Benutzern zu erhalten, um die Leitlinien auf den neuesten Stand bringen und verbessern zu können. Eventuelle Bemerkungen sind an das für Arbeitsmethoden zuständige Team in der Direktion ADAR, Europäischer Rechnungshof, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxemburg, zu richten.



# GRUPPE 1 PRÜFUNGSVORBEREITUNG

## EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 11

### PRÜFUNGSPLANUNG

#### INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Vorteile und Ziele der Prüfungsplanung	2
Planungsebenen	3
Planung einer Prüfungsaufgabe	4
<hr/>	
Planung einer Prüfungsaufgabe	Anhang 1
- Tätigkeit während der Vorbereitungsphase	Appendix 1
- Typischer Inhalt eines Prüfungsplans für eine Prüfungsaufgabe	Appendix 2

-----

#### 1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 132) heißt es:

"Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die gewährleistet, daß eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich, wirksam und zeitgerecht durchgeführt wird."

#### 2. Vorteile und Ziele der Prüfungsplanung

2.1. Die Prüfungsplanung unterstützt die Arbeit der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) auf dreifache Weise:

- (a) logisches Vorgehen: das Verfahren der Planung und die daraus abgeleiteten Ergebnisse fördern eine folgerichtige Einschätzung der von der ORKB zu bewältigenden Aufgaben und die Festlegung klarer Ziele;
- (b) Vorausschau: die einzelnen Prüfungsaufgaben werden in einen zeitlichen Zusammenhang gestellt, so daß die Prioritäten klarer erkennbar sind;
- (c) Koordinierung: die Prüfungsstrategie der ORKB und ihre konkrete Prüfungsarbeit werden koordiniert.

2.2. Mit der Prüfungsplanung werden folgende Ziele angestrebt:

- (a) aufzuzeigen, wie den rechtlichen Pflichten und anderen, für die Prüfung relevanten Prioritäten entsprochen werden kann;
- (b) zu ermöglichen, den Prüfungsumfang, die Prüfungsziele und die voraussichtlichen Ergebnisse zu bestimmen;
- (c) Aufschluß darüber zu geben, wie Prüfungsnachweise, die zum Erreichen der angestrebten Ziele benötigt werden, zusammengestellt und analysiert werden sollen;
- (d) deutlich zu machen, welche Ressourcen benötigt und tatsächlich für die Prüfungen verwendet werden, und wie hoch die Kosten und der benötigte Zeitaufwand zu veranschlagen sind;
- (e) den leitenden Stellen die Kontrolle und Überwachung einzelner Prüfungen und der ORKB als Ganzes zu ermöglichen.

### 3. Planungsebenen

3.1. Im allgemeinen übersteigen die an die ORKB gestellten Forderungen und Erwartungen die verfügbaren Ressourcen. Aus diesem Grund haben viele ORKB hierarchische Planungsstrukturen eingeführt, d.h. die Prüfungspläne für einzelne Prüfungsaufgaben werden über einen bestimmten Zeitraum gesammelt, so daß ein umfassender und langfristiger Überblick entsteht. In dieser Leitlinie geht es vorwiegend um die Planung der Prüfungsaufgaben. Wichtig ist jedoch das Bewußtsein der einzelnen Prüfer, daß sich eine eventuelle Überschreitung der Kosten- und Zeitpläne und ein Nichterreichen der angestrebten Prüfungsziele nicht nur auf die Aufgabe selbst, sondern auch auf die anderen Tätigkeiten der ORKB auswirken. Falls es umgekehrt gelingt, Prüfungsaufgaben in der gewünschten Qualität abzuschließen, ohne die Kosten- oder Zeitpläne auszuschöpfen (z.B. durch größere Wirtschaftlichkeit), steht der ORKB ein größeres Potential zur Erfüllung anderer Anforderungen und Erwartungen zur Verfügung.

### 4. Planung einer Prüfungsaufgabe

4.1. Eine Prüfungsaufgabe wird definiert als ein getrennter und als solcher erkennbarer Teil der Prüfungsarbeit, dessen Ergebnis im allgemeinen ein Bestätigungsvermerk, eine Erklärung

oder ein Bericht der ORKB bzw. ein gesonderter Beitrag zu ihrem Jahresbericht ist. Eine Prüfungsaufgabe ist normalerweise dadurch gekennzeichnet, daß sie mit klar erkennbaren Zielen verbunden ist und sich auf eine einzige Tätigkeit bzw. auf eine deutlich abgegrenzte Gruppe von Tätigkeiten, Programmen oder Stellen ("geprüfte Stellen") bezieht. Ziel kann die Durchführung einer Prüfung der Rechnungsführung, einer Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit oder einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sein bzw. einer Kombination dieser Prüfungen.

4.2. **ANHANG 1** enthält weitere Orientierungshilfen für die Planung einer Prüfungsaufgabe.

4.3. Damit es den ORKB gelingt, sparsamer, wirtschaftlicher und wirksamer vorzugehen, müssen sie ihre Leistung bei jeder Prüfungsaufgabe mit den Prüfungszielen und dem Prüfungsplan vergleichen und gegebenenfalls die Lehren aus diesem Vergleich ziehen. Diese Überprüfung und die Weiterleitung der Ergebnisse an die oberste Führungsebene ist normalerweise Aufgabe der leitenden Stellen. Einige ORKB haben diese Funktion ausgeweitet, indem sie unabhängige Qualitätssicherungen oder Innenrevisionen entwickelt haben (siehe Leitlinie Nr. 51 "Qualitätssicherung").

## **ANHANG 1: PLANUNG EINER PRÜFUNGSAUFGABE**

1. Unabhängig von den Prüfungszielen wird eine Prüfungsaufgabe normalerweise folgende Phasen umfassen:

(a) Vorbereitungsphase:

- . Erhebung und erste Bewertung von Informationen;
- . erste Bewertung der Systeme und Kontrollen;
- . Definition ausführlicher Prüfungsziele;
- . erste Veranschlagung der benötigten Ressourcen und Erstellen erster Zeitpläne;

(b) Planungsphase:

- . Aufstellung und Überprüfung des Prüfungsplans;
- . Kontaktaufnahme mit der geprüften Stelle;
- . Ausarbeitung der Prüfungsprogramme;
- . Genehmigung des Prüfungsplans;

(c) Phase der praktischen Prüfungstätigkeit:

- . Erhebung und Bewertung von Prüfungsnachweisen
- . Abfassen erster Schlußfolgerungen;
- . zwischengeschaltete Überprüfung; Erkennen der am Prüfungsplan notwendigen Änderungen und Genehmigung dieser Änderungen;

(d) Phase der Berichterstattung:

- . Abfassen von Entwürfen für Schlußfolgerungen, Bestätigungsvermerken, Empfehlungen und/oder Berichten ("Outputs") und deren Überprüfung;
- . Überprüfung, Genehmigung und Veröffentlichung der Outputs;  
interne Abstimmung der tatsächlich benötigten und der im Prüfungsplan veranschlagten Ressourcen;
- . Bewertung der vom Prüfersteam erbrachten Leistung;

(e) Sich an die Berichterstattung anschließende Phase:

- . Überwachung der Auswirkungen der Prüfung.

Diese verschiedenen Phasen sind nicht zwangsläufig klar voneinander getrennt, sondern können sich zu einem gewissen Grad überschneiden.

2. Die Wirksamkeit eines Prüfungsplans hängt von der während der Vorbereitungsphase geleisteten Arbeit ab. Appendix 1 zu diesem Anhang enthält weitere Orientierungshilfen für diese Arbeit.
  
3. Der Prüfungsplan stellt faktisch einen Bericht über die Vorbereitungsphase dar. Er dient der Leitung der ORKB auch als Grundlage, die in der Vorbereitungsphase geleistete Arbeit zu überprüfen, den Prüfungsansatz, die Mittelausstattung und die Zeitpläne für die Prüfung genehmigen und die notwendigen Ressourcen bereitstellen kann. Darüber hinaus kann die Leitung der ORKB auf der Grundlage des Prüfungsplans den Fortgang der Prüfung verfolgen und eine nachträgliche Bewertung ihrer Durchführung vornehmen. Der Prüfungsplan ist schließlich einer von vielen, die alle zusammen zur langfristigen Gesamtplanung der ORKB hinsichtlich der Verwendung und Verwaltung ihrer Ressourcen beitragen.
  
4. Der Prüfungsplan ist ein Dokument von zentraler Bedeutung. Er muß innerhalb eines angemessenen Zeitraums ausgearbeitet werden, alle notwendigen Informationen enthalten und zugleich klar und prägnant sein. Der genaue Inhalt eines Prüfungsplans läßt sich zwar nicht beschreiben, doch gibt es bestimmte Punkte, die in den meisten Plänen enthalten sein werden; diese Punkte werden in Appendix 2 zu diesem Anhang aufgeführt.
  
5. Bei der Prüfungsplanung handelt es sich um einen dynamischen Prozeß. So kann es vorkommen, daß der ursprüngliche Plan im Verlauf der Prüfung geändert werden muß, damit die Prüfungsziele erreicht werden können. Die ORKB sollten Verfahren für die Überprüfung und Genehmigung solcher Änderungen vorsehen.

## **ANHANG 1: PLANUNG EINER PRÜFUNGSAUFGABE**

### **Appendix 1: TÄTIGKEIT WÄHREND DER VORBEREITUNGSPHASE**

Ein großer Teil der in der Vorbereitungsphase benötigten Informationen wird normalerweise innerhalb der ORKB zur Verfügung stehen (z.B. in laufenden Akten oder Generalakten aus früheren Jahren). Ist dies der Fall, so wird die Tätigkeit in der Vorbereitungsphase die Aktualisierung dieser Informationen und die Berücksichtigung möglicher größerer Änderungen umfassen.

Im folgenden soll die in dieser Phase normalerweise zu leistende Arbeit skizziert werden:

#### 1. Verstehen der geprüften Stelle

1.1. Der Prüfer sollte wesentliche Aspekte des Umfelds, in dem die geprüfte Stelle tätig ist, erkennen. Dabei geht es um folgendes:

- . Ziele der geprüften Stelle
  - . Inputs
    - Ressourcen und Finanzierung,
    - rechtlicher Rahmen,
    - Personal (Quantität und Qualität);
  - . Outputs
    - Spektrum und relative Bedeutung der Outputs im Vergleich zu den Zielen der geprüften Stelle
    - zeitliche und andere Zwänge,
    - rechtlicher Rahmen,
    - Art des "Marktes", in dem die geprüfte Stelle tätig ist,
    - intra/internationale Vergleiche,
    - gesetzlich vorgeschriebene und nicht gesetzlich vorgeschriebene Berichte,
    - Überlegungen zu geographischen Gesichtspunkten und zur Kommunikation.

1.2. Der Prüfer muß feststellen, wie die geprüfte Stelle in ihrem Umfeld arbeitet. Dies schließt folgendes ein:

- . Organisation
  - Organisationsplan und Zuständigkeiten,
  - zentrale Management-Systeme und Kontrollen,
  - zentrale Finanzsysteme und Kontrollen.

1.3. Damit er die geprüfte Stelle und ihr Umfeld versteht, wird der Prüfer häufig Techniken der analytischen Prüfung (siehe Leitlinie Nr. 24 "Analytische Prüfverfahren") einsetzen, anhand derer die zur Verfügung stehenden relevanten Daten analysiert, verglichen und bewertet werden.

## 2. Einfluß der geprüften Stelle auf die Prüfung

2.1. Der Prüfer muß erkennen, inwieweit die Tätigkeit der geprüften Stelle und ihr Umfeld Auswirkungen auf die Prüfung haben werden. Dabei geht es insbesondere um folgendes:

- . Welche inhärenten Risiken (siehe Leitlinie Nr. 12 "Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko") der Tätigkeiten der geprüften Stellen ergeben sich aufgrund ihrer spezifischen Organisation und ihres spezifischen Umfelds?
- . Welche inhärenten Risiken treten bei diesem Typ der geprüften Stelle normalerweise auf?
- . Welche Kontrollen haben die leitenden Stellen zur Vermeidung dieser Risiken eingeführt? Ist davon auszugehen, daß diese Kontrollen wirksam sind?
- . Welche besonderen Faktoren ergeben sich im europäischen Kontext und wie werden sie sich auf die Prüfung auswirken?

Damit diese Fragen beantwortet werden können, ist eine vorläufige Bewertung der zentralen Systeme und Kontrollen erforderlich (siehe Leitlinie Nr. 21 "Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen").

## 3. Umfeld der Prüfung und Prüfungsziele

3.1. Der Prüfer muß die Form, den Inhalt und die Benutzer der Prüfungsergebnisse berücksichtigen und die Prüfungsziele entsprechend spezifizieren (besonders bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen müssen die Prüfungsziele relativ ausführlich festgelegt werden: auf diese Weise kann der Prüfer festlegen, anhand welcher Kriterien die zusammengestellten Prüfungsnachweise beurteilt und bewertet werden sollen).

3.2. Klare Prüfungsziele erleichtern es dem Prüfer, die Wesentlichkeit der zu berücksichtigenden Faktoren zu erkennen (siehe Leitlinie Nr. 12 "Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko").

## 4. Prüfungsnachweise

4.1. Der Prüfer muß feststellen, welche Prüfungsnachweise zum Erreichen der Prüfungsziele benötigt werden. Dabei ist folgendes zu beachten:

- . Eignung der Prüfungsnachweise:
  - Hinlänglichkeit,
  - Zuverlässigkeit;
- . Relevanz der Prüfungsnachweise,
- . Angemessenheit der Prüfungsnachweise. <sup>(1)</sup>

4.2. Im Anschluß daran sollte der Prüfer folgendes bestimmen:

- . den Prüfungsansatz;
- . die Quellen, bei denen Prüfungsnachweise zusammengestellt werden sollen und die dabei anzuwendenden Methoden;
- . die erforderlichen Tests und deren Umfang.

4.3. Weitere Orientierungshilfen in diesem Bereich sind der Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz" zu entnehmen.

## 5. Für die Prüfung benötigte Ressourcen

5.1. Nachdem der Prüfer Art und Umfang der zusammenzustellenden Prüfungsnachweise sowie die Quellen und die dabei anzuwendenden Methoden bestimmt hat, kann er die Ressourcen veranschlagen, die für die Zusammenstellung und Analyse der Prüfungsnachweise und die Vorbereitung der Prüfungsergebnisse benötigt werden.

Dabei ist folgendes zu berücksichtigen:

- . erforderliche fachliche Qualifikation der Prüfer und dementsprechend bei der Prüfung einzusetzendes Personal;
- . interne Fachkenntnisse (EDV-Prüfung);
- . möglicher Einsatz externer Fachleute sowie des Innenrevisors der geprüften Stelle und anderer Prüfer (siehe Leitlinie Nr. 25 "Rückgriff auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit");
- . Ort, an dem sich der Prüfungsnachweis befindet, Zugänglichkeit dieses Ortes (und mögliche Probleme) sowie damit verbundene Kosten;
- . Zeitplan der Prüfung.

---

<sup>(1)</sup> Nach dem Glossar der Intosai-Richtlinien für die Finanzkontrolle ist die Angemessenheit der Belegung von Prüfungsfeststellungen wie folgt definiert: "Informationen, die der Wirtschaftlichkeit gerecht werden, d.h., daß die Kosten für die Erhebung dieser Informationen durch das vom Prüfer oder der ORKB angestrebte Prüfungsergebnis gerechtfertigt werden können."

6. Dokumentation

6.1. Der Prüfer sollte die Ergebnisse der während der Vorbereitungsphase geleisteten Arbeit sorgfältig dokumentieren. Die sich aus dieser Arbeit ergebenden zentralen Schlußfolgerungen werden die Grundlage für den Prüfungsplan darstellen; daher sollte die Dokumentation den für die Überprüfung und Genehmigung des Plans zuständigen Personen zur Verfügung stehen.

7. Beratung mit der geprüften Stelle

7.1. In Übereinstimmung mit der jeweiligen Strategie und üblichen Praxis innerhalb einer ORKB kann es als sinnvoll erachtet werden, die in der Vorbereitungsphase getroffenen Feststellungen mit der geprüften Stelle zu besprechen.

## **ANHANG 1: PLANUNG EINER PRÜFUNGSAUFGABE**

### **Appendix 2: TYPISCHER INHALT EINES PRÜFUNGSPLANS FÜR EINE PRÜFUNGSAUFGABE**

1. Rechtlicher Rahmen der Prüfung.
2. Kurze Beschreibung der zu prüfenden Tätigkeit bzw. des zu prüfenden Programms oder der zu prüfenden Stelle (einschließlich einer Zusammenfassung der Ergebnisse früherer Prüfungen und ihrer Auswirkungen).
3. Gründe der Prüfung.
4. Faktoren, die sich auf die Prüfung auswirken, einschließlich der Faktoren, welche die Wesentlichkeit der zu berücksichtigenden Fragen bestimmen.
5. Risiko-Evaluierung.
6. Prüfungsziele.
7. Prüfungsumfang und -ansatz: welche Prüfungsnachweise werden für das Erreichen der Prüfungsziele benötigt; wo, wann, wie?
  - . Wesentlichkeitsschwellen,
  - . zu bewertende und zu prüfende Systeme,
  - . Strategien zur Erhebung der Stichproben,
  - . voraussichtliche Größe der Stichproben,
  - . Einsatz anderer Prüfer/Fachleute,
  - . zu erwartende spezifische Probleme.
8. Benötigte Ressourcen und Zeitpunkt, zu dem sie benötigt werden:
  - . Prüfer (ausführliche Übersicht), Zuständigkeiten,
  - . spezialisiertes Personal (wer und wann),
  - . externe Fachleute,
  - . notwendige Reisen,
  - . Zeit- und Kostenpläne.
9. Falls angemessen, ein Kostenvoranschlag über die für die Prüfung zu erhebenden Gebühren.
10. Einzelheiten über die für den Kontakt zuständigen Personen in der geprüften Stelle.

11. Zeitplan für die Prüfung und Zeitpunkt, an dem der Berichtsentwurf zur internen Beratung vorliegen wird.
12. Form, Inhalt und Benutzer der endgültigen Ergebnisse.

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 12

**WESENTLICHKEIT UND PRÜFUNGSRISIKO**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko	2
—————	
Wesentlichkeit	Anhang 1
Prüfungsrisiko	Anhang 2

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1. In den erläuternden Bemerkungen zu den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 9) heißt es:

"Im allgemeinen kann eine Angelegenheit als erheblich erachtet werden, wenn ihre Kenntnis den Benutzer von Rechnungsabschlüssen oder Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichten wahrscheinlich beeinflusst."

Bei der Prüfung der Rechnungsführung beabsichtigt der Prüfer meistens, das Gesamtniveau von Fehlern, unzutreffenden Angaben oder Unregelmäßigkeiten abzuschätzen und, falls dies als wesentlich angesehen wird, den Vorgang den Benutzern der Rechnungsabschlüsse zur Kenntnis zu bringen.

2. Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko

2.1. In den INTOSAI-Richtlinien für die Prüfungspraxis (Ziffer 152) heißt es:

"Das Urteil des Prüfers und die Schlußfolgerungen ... sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden."

2.2. Der Prüfer muß **Sicherheit** darüber erlangen, daß vergewissern, daß die zu prüfenden Rechnungsabschlüsse keine wesentlichen Fehler enthalten.

2.3. Die Gegenseite der vom Prüfer erlangten Sicherheit macht das **Prüfungsrisiko** aus. Es besteht darin, daß der Prüfer zu der falschen Schlußfolgerung hinsichtlich der geprüften Rechnungsabschlüsse kommt, d.h. keinen Vorbehalt zu Rechnungsabschlüssen macht, die in Wirklichkeit wesentliche Fehler enthalten.

2.4. In der INTOSAI-Richtlinie für die Prüfungspraxis (Ziffer 132) heißt es:

"Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die gewährleistet, daß eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich und wirksam sowie zeitgerecht durchgeführt wird."

2.5. Bei der Prüfungsplanung muß der Prüfer daher das Gesamtniveau von Fehlern oder unzutreffenden Angaben, das die Benutzer der Rechnungsabschlüsse voraussichtlich beeinflussen wird, (die **Wesentlichkeitsschwelle**) <sup>(1)</sup>, beurteilen können. Außerdem muß der Prüfer sicherstellen, daß das eingegangene Prüfungsrisiko die Qualität der Prüfung nicht in Frage stellt.

2.6. Entscheidungen hinsichtlich der Wesentlichkeitsschwelle und des akzeptablen Prüfungsrisikos werden sich jeweils auf die zu erledigende Arbeitsmenge und somit auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Prüfung auswirken.

2.7. Weitere Hinweise zur Frage der Wesentlichkeit sind **ANHANG 1** zu entnehmen, während die Bedeutung des Prüfungsrisikos bei der Planung und Durchführung einer Prüfung in **ANHANG 2** erläutert wird.

---

<sup>(1)</sup> Die Wesentlichkeitsschwelle wird häufig auch als Wesentlichkeits**grenze** oder **-niveau** bezeichnet. Das Wort Schwelle ist hier vorzuziehen, weil es die Tatsache besser ausdrückt, daß es sich um einen Wert handelt, bei dem der Prüfer beurteilen muß, wie am geeignetsten vorzugehen ist.

## **ANHANG 1 - WESENTLICHKEIT**

### **1. Einleitung**

- 1.1. Bei der Prüfung der Rechnungsführung will sich der Prüfer grundsätzlich vergewissern, daß die Rechnungsabschlüsse richtig und für die Zwecke der Benutzer ausreichend vollständig sind; im öffentlichen Sektor sind die Benutzer die Haushaltsbehörden im Rahmen des Entlastungsverfahrens. Dabei will der Prüfer sicherstellen, daß die Rechnungsabschlüsse keinen wesentlichen Fehler enthalten.
- 1.2. Fehler oder Unregelmäßigkeiten in Rechnungsabschlüssen können insgesamt als wesentlich (d.h. signifikant) gelten, wenn die Benutzer solcher Abschlüsse, die von den Fehlern Kenntnis haben, dadurch wahrscheinlich beeinflußt werden. Der Prüfer muß entscheiden, wo der maximal zulässige betragsmäßige Wert liegt, bis zu dem die Rechnungsabschlüsse Fehler enthalten dürfen, aber noch annehmbar sind. Dieser Wert kann als "Wesentlichkeitsschwelle" bezeichnet werden. Soweit die anderen Parameter gleich sind, erfordert eine höhere Schwelle einen entsprechend niedrigeren Prüfungsaufwand.
- 1.3. Eine Wesentlichkeitsschwelle zur Prüfung der Rechnungsabschlüsse läßt sich entweder direkt durch Festlegung einer absoluten Geldsumme oder indirekt durch Verwendung eines Prozentsatzes (Beispiel: X % der Bruttoausgabe) zur Berechnung eines solchen Betrages bestimmen. Zusätzlich zu diesem Ansatz der Wesentlichkeit aufgrund von Geldbeträgen gibt es Umstände, unter denen bestimmte Kategorien von Rechnungslegungen oder Vorgängen aufgrund ihrer spezifischen Merkmale (wo die Offenlegung besonders wichtig ist) oder als wesentlich aufgrund des Zusammenhangs, in dem sie auftreten, gelten können (beispielsweise dort, wo ein Fehler, der normalerweise zu klein ist, um signifikant zu sein, ein Defizit in einen Überschuß verwandelt). Obwohl der Prüfer auf mögliche Fälle der Wesentlichkeit aufgrund von spezifischen Merkmalen oder aufgrund des Zusammenhangs achten sollte, werden diese grundsätzlich als Sonderfälle innerhalb der Prüfungsstrategie behandelt. [Ihre Besonderheit macht es schwierig, allgemeine Regeln festzulegen.]

### **2. Anwendung der Wesentlichkeitsschwelle**

- 2.1. In der Planungsphase läßt sich mit Hilfe der Wesentlichkeitsschwelle der erforderliche Prüfungsumfang bestimmen, um ausreichende Prüfungsnachweise zu erhalten. In der Berichtsphase dient sie dazu, die Bedeutung der durch die Prüfung festgestellten Fehler und Unregelmäßigkeiten zu bewerten und zu bestimmen, ob der Prüfer eventuell Vorbehalte zu den Rechnungsabschlüssen zum Ausdruck bringt.

### **3. Definition der Wesentlichkeitsschwelle**

- 3.1. Bei der Definition einer geeigneten Gesamtwesentlichkeitsschwelle muß der Prüfer im öffentlichen Sektor sein besonderes Mandat und die Tatsache berücksichtigen, daß die Benutzer der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors grundsätzlich stark an Fragen der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit interessiert sind. Die Wesentlichkeitsschwellen für Prüfungsaufgaben sind meist konservativ (d.h. niedrig) ausgelegt, eben weil der öffentliche Sektor besonders an der Prüfung der Rechtmäßigkeit und der Ordnungsmäßigkeit interessiert ist. Beispielsweise könnte eine geeignete Wesentlichkeitsschwelle zwischen 0,5 % und 2 % des Wertes liegen, der am ehesten das Niveau der Geschäftstätigkeit einer Organisation oder eines bestimmten Prüfungsgegenstandes wiedergibt. Diese Basiszahl wird meistens die Gesamteinnahme oder die Gesamtausgabe sein [kann aber, unter bestimmten Umständen, auch eine andere Zahl sein, etwa das Gesamtvermögen oder die gesamten Darlehen, wobei dann eine andere Prozentmarge angebracht sein könnte].
- 3.2. Ob die Wesentlichkeitsschwelle als spezifische Geldsumme oder als Prozentsatz festgelegt wird, bleibt dem Urteil des Prüfers überlassen und stellt somit, im Hinblick auf einen kohärenten Prüfungsansatz, eine wichtige Strategiefrage innerhalb der ORKB dar. Vorrangig ist dabei zu berücksichtigen, wie brisant der von den Rechnungsabschlüssen betroffene Politikbereich ist. Möglicherweise müssen bei einer Gesamtwesentlichkeitsschwelle, die auf eine Gesamtheit von Rechnungsabschlüssen oder einen umfassenden Prüfungsbereich anwendbar ist, zusätzlich verschiedene spezifische Wesentlichkeitsschwellen für Bereiche bzw. Vorgänge von größerer politischer Brisanz herangezogen werden.

#### **4. Technische Erwägungen**

- 4.1. Die Wesentlichkeitsschwelle ist auf dem höchsten Niveau des Fehlers anzusetzen, den die Benutzer noch für annehmbar halten.
- 4.2. Bei der Wesentlichkeitsschwelle sind folglich die Erfordernisse der Haushaltsbehörden und der Öffentlichkeit zu berücksichtigen.
- 4.3. Bei außergewöhnlichen Umständen kann ein Teil des Rechnungsabschlusses oder des Prüfungsbereichs vom Benutzer als sensibler eingestuft werden. In solchen Fällen muß der Prüfer beurteilen, ob es geeigneter erscheint, die Wesentlichkeitsschwelle niedriger anzusetzen und diesen Teil als separate Prüfung zu behandeln, oder Schlüsselemente zu prüfen.
- 4.4. Es kann notwendig sein, die geplante Wesentlichkeitsschwelle für eine Prüfung zu ändern, weil die politische Brisanz sich gewandelt hat, oder weil der Gesamtwert der Rechnungsabschlüsse wesentlich von dem in der Planungsphase angenommenen Wert abweicht, in der die Wesentlichkeitsschwelle festgelegt wurde. Der Prüfer muß die Notwendigkeit einer Änderung im Auge behalten.
- 4.5. Die Festlegung der Wesentlichkeitsschwellen erfolgt üblicherweise im Rahmen der ORKB-Strategien, sowohl hinsichtlich des genauen Wegs, auf dem die Schwelle bestimmt

und als Basiselement bei der Prüfungsplanung genehmigt wird, als auch hinsichtlich des tatsächlichen Betrags der Schwelle für eine bestimmte Prüfung.

- 4.6. Die Wesentlichkeitsschwelle dient dazu, die Bedeutung der Auswirkung von bei der Prüfung festgestellten Fehlern zu bewerten, indem aus den Prüfungsergebnissen der wahrscheinliche Gesamtfehler in den Rechnungsabschlüssen als Schätzwert ermittelt und dann mit der Wesentlichkeitsschwelle verglichen wird.
- 4.7. Übersteigt der geschätzte Gesamtfehler die Wesentlichkeitsschwelle, muß der Prüfer seine gesamten Prüfungsnachweise, einschließlich der möglichen Fehlermarge in den statistischen Schätzungsverfahren und den Extrapolationen, erneut sorgfältig im Hinblick darauf prüfen, ob er seinen Bestätigungsvermerk zu den geprüften Rechnungsabschlüssen einschränken kann.
- 4.8. Da die Urteile des Prüfers im Hinblick auf die Wesentlichkeitsschwellen sowohl vor als auch während der Prüfung für den Verlauf der Prüfung und die endgültige Interpretation ihrer Ergebnisse grundlegende Bedeutung haben, müssen diese Urteile in den Unterlagen umfassend dokumentiert und von der Prüfungsleitung sorgfältig überprüft und genehmigt werden.

## ANHANG 2 - PRÜFUNGSRISIKO

### 1. Einleitung

1.1. Das Prüfungsrisiko (AR - audit risk) besteht darin, daß der Prüfer keinen Vorbehalt gegenüber wesentlich unregelmäßigen oder fehlerhaften Rechnungsabschlüssen zum Ausdruck bringt. Da es fast immer unmöglich ist, sämtliche einer Reihe von Rechnungsabschlüssen zugrundeliegenden Vorgänge nachzuvollziehen, muß der Prüfer ein gewisses Prüfungsrisiko in Kauf nehmen. Die ORKB muß die Höhe des Risikos strategisch festlegen. Da die Benutzer von Rechnungsabschlüssen öffentlicher Einrichtungen vor allem an Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit hohe Erwartungen knüpfen, setzen die meisten ORKB das Prüfungsrisiko äußerst niedrig, häufig nur bei einem Prozent, an.

1.2. Das Prüfungsrisiko besteht aus drei Komponenten:

Inhärentes Risiko (IR - inherent risk): das Risiko, daß wesentliche Unregelmäßigkeiten oder unzutreffende Angaben an der erfassenden Stelle auftreten können.

Kontrollrisiko (CR - control risk): das Risiko, daß interne Kontrollen innerhalb der Prüfungsorganisation eine wesentliche Unregelmäßigkeit oder eine unzutreffende Angabe nicht verhindern oder nicht aufdecken.

Aufdeckungsrisiko (DR - detect risk): das Risiko, daß wesentliche Unregelmäßigkeiten oder unzutreffende Angaben, die von der internen Kontrolle der Organisation nicht berichtet wurden, vom Prüfer nicht aufgedeckt werden.

1.3. Inhärentes Risiko und Kontrollrisiko unterscheiden sich vom Aufdeckungsrisiko dadurch, daß sie innerhalb der geprüften Stelle bestimmt werden. Das Aufdeckungsrisiko andererseits wird vom Prüfer bestimmt und hängt von der Art, dem Umfang und der Terminierung der Verfahren des Prüfers ab. Durch seine Kontrolle dieser Determinanten des Aufdeckungsrisikos kann der Prüfer versuchen, ein annehmbar niedriges Niveau des Prüfungsrisikos zu erreichen.

1.4. Der Prüfer muß das inhärente und das Kontrollrisiko beurteilen und aufgrund dieser Beurteilung geeignete vertiefte Prüfungen ausarbeiten, um das Aufdeckungsrisiko soweit zu senken, daß sich nach Auffassung des Prüfers ein entsprechend niedriges Gesamtprüfungsrisiko ergibt.

1.5. Zwischen der Beurteilung des inhärenten und des Kontrollrisikos durch den Prüfer einerseits und dem annehmbar niedrigen Aufdeckungsrisiko andererseits besteht ein Zusammenhang. Je höher der Prüfer das inhärente und/oder das Kontrollrisiko ansetzt, um so größer ist der

erforderliche Aufwand an Prüfungsarbeit, um das Aufdeckungsrisiko soweit zu senken, daß das gewünschte Niveau des Prüfungsrisikos erreicht wird.

## **2. Inhärentes Risiko**

- 2.1. Beim inhärenten Risiko kommt es sowohl auf die Art des Prüfungsgegenstands und der geprüften Organisation als auch darauf an, in welchem Ausmaß der Prüfungsgegenstand fehleranfällig ist. Zur Beurteilung des inhärenten Risikos muß der Prüfer das Umfeld, in dem die Organisation arbeitet, und die Merkmale der Prüfungsgegenstände evaluieren.
- 2.2. Normalerweise erfolgt die Risikoanalyse einschließlich des inhärenten Risikos während der Vorbereitungsphase der Prüfung. Diese Arbeit muß so gründlich sein, daß begründete Schlußfolgerungen möglich sind und ein längeres Verfahren nicht erforderlich ist. Soweit die ORKB jährliche Prüfungen der betreffenden Stelle durchführt, könnte die vertiefte Evaluierung beispielsweise alle drei Jahre, dazwischen eine knappe aktualisierende Überprüfung durchgeführt werden. Der Prüfer sollte die Lehren aus früheren Prüfungen stets berücksichtigen.
- 2.3. Mit dieser vorläufigen Risikoanalyse soll der Prüfer in die Lage versetzt werden, sich vorab ein Bild von der zu prüfenden Stelle und den Prüfungsgegenständen zu machen und den Planungsverlauf zu erleichtern. Dies ist zu unterscheiden von der vertieften Evaluierung der internen Kontrollen, die erforderlich ist, wenn Überprüfungen der Kontrollen als Teil der Gesamtprüfung durchgeführt werden.

## **3. Kontrollrisiko**

- 3.1. Das Kontrollrisiko wird durch eine vertiefte Evaluierung des entsprechenden internen Kontrollsystems und mit Hilfe von Überprüfungen der Kontrollen ermittelt. Weitere Hinweise sind der Leitlinie Nr. 21 "Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen" zu entnehmen.
- 3.2. Die Analyse des ursprünglich ermittelten Risikos (siehe 2.2 und 2.3 oben) ermöglicht auch ein vorläufiges Urteil über die allgemeine Qualität des Kontrollumfelds. Bei einem vermutlich hohen Kontrollrisiko wird der Prüfer aus der Überprüfung der Kontrollen zur Beurteilung der Wirksamkeit interner Kontrollen eine entsprechend geringe Sicherheit erhalten. Dann kann der Prüfer entscheiden, daß es wirtschaftlicher ist, die angestrebte Sicherheit aus anderen Quellen abzuleiten (und somit die Anzahl vertiefter Prüfungen erhöhen).

#### **4. Aufdeckungsrisiko**

- 4.1. Je mehr vertiefte Prüfungen der Prüfer durchführt, um so größer ist die Wahrscheinlichkeit, daß er unzutreffende Angaben oder Unregelmäßigkeiten in den geprüften Rechnungsabschlüssen aufdeckt; um so niedriger wird das Aufdeckungsrisiko liegen. Durch ein Urteil über die geeignete Anzahl vertiefter Prüfungen versucht der Prüfer das Aufdeckungsrisiko so zu verringern, daß das Gesamtprüfungsrisiko innerhalb der von der ORKB festgesetzten Grenze bleibt.
- 4.2. Das Gegenstück zum Aufdeckungsrisiko ist die Sicherheit, die der Prüfer aus sämtlichen von ihm durchgeführten vertieften Prüfungen erhält; dazu gehören die Prüfung stark risikoanfälliger Schlüsselemente oder von Vorgängen, die aufgrund ihrer spezifischen Merkmale wesentlich sind, die Prüfung von Vorgängen mit hohen Beträgen, Stichprobenerhebungen bei anderen Vorgängen und, unter bestimmten Umständen, analytische Überprüfungsverfahren.

#### **5. Mathematisches Modell**

- 5.1. Ein Beispiel zur Veranschaulichung des Prüfungsrisikos am Modell ist dem Appendix zu diesem Anhang zu entnehmen.

Prüfungsrisiko: Veranschaulichung des mathematischen Modells

$$AR = IR \times CR \times DR$$

$$DR = AR / (IR \times CR)$$

Der Prüfer nimmt eine erste Beurteilung des inhärenten Risikos vor und hält es für niedrig. Er gibt ihm daher, gemäß den von seiner ORKB herausgegebenen Leitlinien, einen Wert von 20%.

Die vertiefte Evaluierung der Systeme und die Überprüfung der Kontrollen ergeben, daß ein angemessenes Kontrollsystem besteht, das ohne Ausnahmen wirkungsvoll arbeitet. Wiederum übereinstimmend mit der Strategie seiner ORKB beurteilt er die Systeme als "mittel" und veranschlagt einen Wert von 40% für das Kontrollrisiko.

Die Strategie seiner ORKB sieht ein maximal zulässiges Prüfungsrisiko von 1% vor.

Jetzt kann der Prüfer die aus den vertieften Prüfungen erforderliche Sicherheit wie folgt berechnen:

$$AR = 1\% = 0,01$$

$$IR = 20\% = 0,20$$

$$CR = 40\% = 0,40$$

$$DR = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Da die Sicherheit das Gegenstück zum Aufdeckungsrisiko darstellt, ergibt sich für die aus den vertieften Prüfungen erforderliche Sicherheit:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = \underline{87,5\%}$$

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 13

**PRÜFUNGSNACHWEISE UND PRÜFUNGSANSATZ**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Qualifizierte Prüfungsnachweise	2
Relevante Prüfungsnachweise	3
Angemessene Prüfungsnachweise	4
Zusammenfassung und Auswirkungen auf die für die Prüfung zuständigen leitenden Stellen	5
<hr/>	
Zuverlässigkeit der Prüfungsnachweise	
- Quellen, Methoden und Art	Anhang 1
Prüfungsansatz	Anhang 2

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1. In den erläuternden Bemerkungen zu den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 152) heißt es:

"Das Urteil des Prüfers und die Schlußfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden".

2. Qualifizierte Prüfungsnachweise:

2.1. Unter qualifizierten Prüfungsnachweisen versteht man Informationen, die mengenmäßig ausreichen und genügend sachgerecht sind, um Prüfungsergebnisse erzielen zu können, aber auch qualitativ unvoreingenommen sind, um vertrauenswürdig und zuverlässig zu sein.

2.2. Voraussetzung dafür, daß Prüfungsnachweise in ausreichender Menge vorliegen, ist der angemessene Umfang der Prüfungen (und zwar - je nach Notwendigkeit - sowohl der Überprüfung der Kontrollen als auch der vertieften Prüfungen). Weitere Orientierungshilfen zu diesem Bereich sind den Leitlinien zu folgenden Themen zu entnehmen:

- Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko (Nr. 12),
- Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrolle (Nr. 21)
- Stichprobenerhebung. (Nr. 23),
- Analytische Prüfverfahren (Nr. 24).

2.3. Zuverlässige Prüfungsnachweise sind objektive Nachweise. Die Zuverlässigkeit des Prüfungsnachweises hängt von seiner Art, der Quelle und der angewandten Methode ab. Der Prüfer muß häufig zwischen alternativen Formen von Prüfungsnachweisen, Quellen und Methoden wählen. Anhang 1 enthält eine Orientierungshilfe in bezug auf die relative Zuverlässigkeit dieser Quellen und Methoden geben. Der Prüfer sollte sicherstellen, daß im Rahmen der für die Prüfung bestehenden Zeit- und Kostenvorgaben die zuverlässigsten Quellen und Methoden benutzt werden.

### 3. Relevante Prüfungsnachweise

3.1. Unter relevanten Prüfungsnachweisen versteht man Informationen, die sich auf die Prüfungsziele beziehen.

3.2. Damit die Relevanz der Prüfungsnachweise gewährleistet ist, müssen die Prüfungsziele in der Planungsphase klar definiert werden: weitere Orientierungshilfen sind der Leitlinie Nr. 11 "Prüfungsplanung" zu entnehmen.

3.3. Nachdem die Prüfungsziele klar definiert wurden, sollte der Prüfer unter Berücksichtigung der Frage der Relevanz (in Verbindung mit der Frage der Angemessenheit - siehe weiter unten) überlegen, welcher Prüfungsansatz zu wählen ist. **ANHANG 2** enthält weitere Orientierungshilfen zum Thema Prüfungsansatz.

### 4. Angemessene Prüfungsnachweise

4.1. Unter angemessenen Prüfungsnachweisen versteht man Informationen, die der Wirtschaftlichkeit gerecht werden, d.h. daß die Kosten für die Erhebung dieser Informationen durch das vom Prüfer oder der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) angestrebte Prüfungsergebnis gerechtfertigt werden können.

4.2. Damit sichergestellt wird, daß die für das Erreichen der Prüfungsziele notwendigen Prüfungsnachweise ausreichend, relevant und zuverlässig sind und die Kosten für die Zusammenstellung dieser Informationen so niedrig wie möglich sind, muß der Prüfer die verschiedenen Prüfungsansätze (Anhang 2) bereits in einem frühen Stadium des Prüfungsprozesses bewerten und feststellen, welcher Ansatz am besten geeignet ist, um die angestrebten Ziele zu möglichst niedrigen Kosten zu erreichen.

5. Zusammenfassung und Auswirkungen auf die für die Prüfung zuständigen leitenden Stellen

5.1. Die Auseinandersetzung mit der Frage der Qualität (Hinlänglichkeit und Zuverlässigkeit), der Relevanz und der Angemessenheit der Prüfungsnachweise sollte es dem Prüfer während der Planungsphase erleichtern, die folgenden zentralen Elemente einer Prüfung zu bestimmen:

- Hinlänglichkeit: Art und Umfang der durchzuführenden Tests;
- Zuverlässigkeit: Quellen, bei denen die Prüfungsnachweise zusammengestellt werden sollen und dabei anzuwendende Methoden;
- Relevanz: Prüfungsziele;
  
- Relevanz                    }  
                                      } Prüfungsansatz.
- Angemessenheit         }

5.2. Während der Planungsphase wird es die Aufgabe der überprüfenden/leitenden Stelle sein, sich davon zu überzeugen, daß sich der von dem Prüfer aufgestellte Plan auf fundierte Urteile stützt. Ferner muß sie sich davon überzeugen, daß dieser Plan es ermöglicht, qualifizierte (kompetente) relevante und angemessene Prüfungsnachweise zur Untermauerung der Prüfungsziele zusammenzustellen.

5.3. In den abschließenden Phasen der Prüfung wird die Aufgabe der überprüfenden/leitenden Stelle darin bestehen, sicherzustellen, daß der Prüfungsplan dahingehend ausgeführt wurde, daß qualifizierte, relevante und angemessene Prüfungsnachweise zusammengestellt wurden, daß die Schlußfolgerungen durch diese Prüfungsnachweise abgestützt werden und daß diese Schlußfolgerungen gegebenenfalls in den Berichten zum Ausdruck kommen (siehe Leitlinie Nr. 31 "Berichterstattung").

## **ANHANG 1: ZUVERLÄSSIGKEIT DER PRÜFUNGSNACHWEISE - QUELLEN, METHODEN UND ART**

### **A. QUELLE DER PRÜFUNGSNACHWEISE**

Prüfungsnachweise können unmittelbar durch den Prüfer zusammengestellt oder bei Dritten bzw. der geprüften Stelle angefordert werden.

In der Regel werden die unmittelbar durch den Prüfer zusammengestellten Prüfungsnachweise zuverlässiger sein als das von anderen zusammengestellte Material.

Bei Dritten zusammengestellte Prüfungsnachweise können zuverlässiger sein als das von der geprüften Stelle erhaltene Material, sofern es sich um wirklich unabhängiges und vollständiges Material handelt.

Für den Prüfer entsteht größere Sicherheit, wenn die bei verschiedenen Stellen zusammengestellten Prüfungsnachweise kohärent sind.

### **B. METHODEN DER BEWEISERHEBUNG**

Zur Zusammenstellung von Prüfungsnachweisen können eine oder mehrere der folgenden Methoden angewandt werden:

- Überprüfung von Unterlagen oder Vermögenswerten;
- Überwachung von Abläufen oder Verfahren;
- Untersuchung und Bestätigung;
- Anstellen von Berechnungen;
- Analyse der Rechnungsabschlüsse und der Wechselbeziehungen bzw. Vergleiche zwischen Elementen entsprechender Informationen.

Der Prüfer hat zu entscheiden, welche Methode der Beweiserhebung hinreichend zuverlässig ist und muß die Zuverlässigkeit der Prüfungsnachweise gegen die Erhebungskosten abwägen.

### **C. ART DER PRÜFUNGSNACHWEISE**

Prüfungsnachweise können dokumentarischer, sichtbarer oder mündlicher Art sein.

Die Zuverlässigkeit der dokumentarischen Prüfungsnachweise hängt von ihrer Quelle ab (s.o.).

Sichtbarer Prüfungsnachweis ist in hohem Maße zuverlässig im Hinblick auf die Bestätigung des Vorhandenseins von Vermögenswerten, läßt aber keine zuverlässigen Aussagen über deren Eigentum oder deren Wert zu.

Mündlicher Prüfungsnachweis ist als am wenigsten zuverlässig anzusehen. Die Prüfer sollten möglichst versuchen, für mündliche Nachweise schriftliche Prüfungsnachweise zur Bestätigung der Aussagen beizubringen (z.B. schriftliche Aufzeichnungen über die Gespräche). Ist dies nicht machbar, sollten mündliche Aussagen durch die getrennte Befragung von mehr als einer Person bekräftigt werden.

## ANHANG 2 : PRÜFUNGSANSATZ

### 1. EINLEITUNG

1.1. Als Prüfungsansatz bezeichnet man die Zusammenstellung der verschiedenen Prüfungen, die zur Beschaffung der für das Erreichen der Prüfungsziele benötigten Prüfungsnachweise durchgeführt werden.

### 2. Prüfungsziele

2.1. Im folgenden soll eine allgemeine Beschreibung der Prüfungsziele gegeben werden.

(a) Bei Prüfungen der Rechnungsführung wird das Prüfungsziel darin bestehen:

- die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnungsabschlüsse der geprüften Tätigkeit bzw. des geprüften Programms oder der geprüften Stelle festzustellen und/oder
- sich von der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der den Rechnungsabschlüssen zugrundeliegenden Vorgängen zu überzeugen.

(b) Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen (im weiteren Sinn) wird das Prüfungsziel darin bestehen:

- festzustellen, ob die Tätigkeit, das Programm oder die Stelle nach den Grundsätzen der Sparsamkeit und/oder der Wirtschaftlichkeit und/oder der Wirksamkeit verwaltet wurde.

2.2. Die INTOSAI-Richtlinien finden sowohl auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung im weiteren Sinne als auch auf die Prüfung der Rechnungsführung Anwendung. Demnach ist es Aufgabe des Prüfers, qualifizierte, relevante und angemessene Prüfungsnachweise zur Belegung der Prüfungsfeststellungen zusammenzutragen. Im allgemeinen ist sowohl der Ansatz der systemgestützten Prüfung als auch der Ansatz der direkten vertieften Prüfung anwendbar. Allerdings müssen möglicherweise wegen der unterschiedlichen Prüfungsziele bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung andere Systeme untersucht werden als bei einer Prüfung der Rechnungsführung (siehe Ziffer 6).

### 3. Der Ansatz der systemgestützten Prüfung

3.1. Die von den Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) zu prüfenden Stellen werden normalerweise über Kontrollsysteme verfügen, welche die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnungsabschlüsse, die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der diesen Rechnungsabschlüssen zugrundeliegenden Vorgänge und die Einhaltung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit gewährleisten sollen. Kann sich der Prüfer davon überzeugen, daß diese Kontrollen angemessen funktionieren, läßt sich im allgemeinen die vertiefte Prüfung bei den Rechnungsabschlüssen, den Vorgängen und der Leistung der Organisation entsprechend verkürzen.

3.2. Der Ansatz, bei dem sich der Prüfer auf das interne Kontrollsystem der geprüften Stelle stützt, wird als systemgestützte Prüfung bezeichnet. Dieser Ansatz umfaßt folgende Stufen:

- (a) der Prüfer ermittelt die Schlüsselkontrollen und unterzieht sie einer sorgfältigen Bewertung; darüber hinaus beurteilt er, inwieweit er sich (wenn überhaupt) auf diese Kontrollen verlassen kann, sofern deren wirksames Funktionieren festgestellt wird.
- (b) Der Prüfer führt die Überprüfung der Kontrollen bei diesen Schlüsselkontrollen durch, um zu ermitteln, ob diese während des Bezugszeitraums wirksam funktioniert haben.
- (c) Der Prüfer bewertet die Ergebnisse der Überprüfung der Kontrolle, um festzustellen, ob das vorgesehene Konfidenzniveau durch die Überprüfung der Kontrollen bestätigt wird.
- (d) Er führt bei einer Reihe von Vorgängen, Kontenabschlüssen usw. vertiefte Prüfungen durch, um festzustellen (soweit dies für die Prüfungsziele relevant ist), ob die Jahresabschlüsse der geprüften Stelle - unabhängig von ihrem Kontrollsystem - richtig und vollständig sind, ob die diesen Jahresabschlüssen zugrundeliegenden Vorgänge ordnungs- und rechtmäßig waren und/oder ob die Grundsätze der Sparsamkeit/Wirtschaftlichkeit/Wirksamkeit befolgt wurden.

3.3. Weitere Orientierungshilfen zu den Stufen (a) - (c) können der Leitlinie Nr. 21 "Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen" entnommen werden. Die Leitlinie Nr. 23 zum Thema "Stichprobenerhebung" enthält weitere Orientierungshilfen zur Stufe der vertieften Prüfung (d). In Anhang 2 der Leitlinie Nr. 12 "Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko" wird das Verhältnis von Überprüfung der Kontrollen zu vertieften Prüfungen näher erläutert.

#### 4. Ansatz der direkten vertieften Prüfung

4.1. In den Fällen, in denen keine besondere Notwendigkeit besteht, das Funktionieren der Kontrollsysteme einer Organisation zu überprüfen, kann der Prüfer die Prüfungsziele erreichen, ohne daß er sich auf diese Systeme stützt, d.h. ohne daß er Überprüfungen der Kontrollen durchführt. Dieser Ansatz wird als Ansatz der direkten vertieften Prüfung bezeichnet. Da sich der Prüfer bei diesem Ansatz nicht auf das Funktionieren der Kontrollen verläßt (diese werden nicht überprüft und somit fehlen Informationen über ihre Wirksamkeit), muß eine größere Zahl von vertieften Prüfungen durchgeführt werden als beim Ansatz der systemgestützten Prüfung. Unter diesen Umständen muß der Prüfer entscheiden, mit welcher Methode die für das Erreichen der Prüfungsziele erforderlichen Prüfungsnachweise am kostengünstigsten zusammengestellt werden können.

4.2. In Ziffer 141 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es:

"Bei der Festlegung von Prüfungsausmaß- und umfang sollte der Prüfer die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten."

Das bedeutet, der Prüfer muß - selbst, wenn er den Ansatz der direkten vertieften Prüfung wählt - die wichtigsten Systeme in einem gewissen Umfang prüfen, auch wenn es sich dabei nur um eine vorläufige Untersuchung handelt. Damit ist der Ansatz der direkten vertieften Prüfung tatsächlich eine Form des systemgestützten Ansatzes, bei dem die systemgestützte Prüfung auf ein Mindestmaß reduziert ist.

## 5. Überlegungen bei der Wahl des Prüfungsansatzes

5.1. In den Fällen, in denen der Prüfer nicht gezwungen ist, eine systemgestützte Prüfung durchzuführen, wird die Entscheidung für den Ansatz einer systemgestützten Prüfung oder einer direkten vertieften Prüfung normalerweise von einer Bewertung der Prüfungsressourcen und der Kosten, die für die Zusammenstellung von qualifizierten und zuverlässigen Prüfungsnachweisen aufzuwenden sind, abhängen. Dabei werden folgende Faktoren von Bedeutung sein:

- (a) falls die Kontrollen auf verschiedene geographische Standorte verteilt sind oder eine Überprüfung der Kontrolle aus anderen Gründen schwierig ist, reichen die verfügbaren Ressourcen unter Umständen nicht aus, um eine systemgestützte Prüfung durchzuführen. Ferner ist es unwahrscheinlich, daß sich der Prüfer auf die internen Kontrollsysteme verläßt, falls sich bei einer Vorabbewertung ihrer Zuverlässigkeit herausgestellt hat, daß diese mangelhaft sind. Unter diesen Umständen wird vermutlich - unabhängig von den entsprechenden Kosten - der Ansatz einer direkten vertieften Prüfung gewählt.
- (b) Obwohl die Recht- und Ordnungsmäßigkeit mit Hilfe einer direkten vertieften Prüfung geprüft werden kann, ist der Ansatz der systemgestützten Prüfung besser für diesen Zweck geeignet.
- (c) Der Ansatz der systemgestützten Prüfung hat insbesondere den Vorteil, daß der Prüfer häufig eine direkte Verbindung zwischen einzelnen Fehlern und bestimmten Mängeln des Kontrollsystems herstellen und sich damit auf diese Schwachstellen konzentrieren kann. Indem der Prüfer die Leitung der geprüften Stellen auf diese Mängel hinweist, kann er zur Verbesserung der Kontrollen beitragen.

## 6. Wirtschaftlichkeitsprüfung

6.1. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung (siehe Leitlinie Nr. 41 "Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.") betrifft die Sparsamkeit und/oder Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit der geprüften Tätigkeit, des geprüften Programms oder der geprüften Stelle.

Sparsamkeit: Reduzierung der Kosten der für eine Aktivität eingesetzten Mittel bei Wahrung entsprechender Qualitätsmaßstäbe auf ein Minimum.

**Wirtschaftlichkeit:** Das Verhältnis des Output im Sinn von produzierten Gütern, Dienstleistungen und anderen Ergebnissen und den dafür eingesetzten Mitteln.

**Wirksamkeit:** Der Zielerfüllungsgrad und das Verhältnis zwischen der beabsichtigten Wirkung und der tatsächlichen Wirkung einer Tätigkeit.

Eine einzelne Wirtschaftlichkeitsprüfung wird nicht zwangsläufig darauf abzielen, zu allen drei Aspekten Feststellungen zu treffen. Aus den Prüfungszielen sollte hervorgehen, welcher der drei Aspekte zu prüfen ist. Bei der Durchführung der Sparsamkeits- oder Wirtschaftlichkeitsprüfungen im engeren Sinne muß der Prüfer auch allgemein die Wirksamkeit der geprüften Stelle in Betracht ziehen; so ist es immer noch besser, die geprüfte Stelle tut das Richtige schlecht als das Falsche gut.

6.2. Die Prüfung der Wirksamkeit zielt normalerweise auf die Beurteilung des Ergebnisses oder der Wirkung einer Tätigkeit ab. Die Durchführung einer systemgestützten Prüfung kann deshalb zwar hilfreich sein (beispielsweise um festzustellen, wie die geprüfte Stelle ihre Wirkung mißt und überwacht), doch muß der Prüfer mit Hilfe von vertieften Prüfungen gleichzeitig ausreichend Prüfungsnachweise beibringen, um Ergebnis und Wirkung einer Tätigkeit, eines Programms oder einer Stelle überprüfen zu können.

## 7. Umweltaspekt

7.1. Die ORKB sind immer häufiger aufgefordert, sicherzustellen, daß die von ihnen geprüften Tätigkeiten mit den Aspekten und Erfordernissen des Umweltschutzes im Einklang stehen. Grundsätzlich ist in diesen Fällen der gleiche Ansatz zu wählen wie bei der Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: sowohl die systemgestützte Prüfung als auch die direkte vertiefte Prüfung können zur Anwendung kommen, doch ist möglicherweise der Ansatz der systemgestützten Prüfung besonders geeignet.

## GRUPPE 2 ZUSAMMENSTELLUNG VON PRÜFUNGSNACHWEISEN

### EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 21

### BEWERTUNG DER INTERNEN KONTROLLE UND ÜBERPRÜFUNG DER KONTROLLEN

#### INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Interne Kontrolle	2
Bewertung der internen Kontrolle	3
Beziehungen zur Leitung der geprüften Stelle	4
<hr/>	
Formen der internen Kontrolle	Anhang 1
Durchführung einer Bewertung der internen Kontrolle	Anhang 2
Überprüfung der Kontrollen	Anhang 3
Konfidenzniveau, das sich aus den im Rahmen der systemgestützten Prüfung durchgeführten Bewertungen der Systeme und Überprüfungen der Kontrollen ableiten läßt	Appendix zu Anhang 3

-----

#### 1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 141) heißt es:

"Bei der Festlegung von Prüfungsausmaß und -umfang sollte der Prüfer die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten."

## 2. Interne Kontrolle

2.1. Die Leitung der geprüften Stelle ist für die Schaffung und Einrichtung einer internen Kontrolle zuständig. Unter interner Kontrolle versteht man die Gesamtheit der Instrumente, Verfahren, Methoden und Systeme, die von der betreffenden Organisation im Hinblick auf das Erreichen folgender Ziele geschaffen wurden:

Die von der Leitung einer geprüften Stelle erarbeiteten Konzepte und eingeführten Verfahren, mit denen gewährleistet werden soll:

- die sparsame, wirtschaftliche und wirksame Erreichung der von der Leitung der geprüften Organisation festgelegten Ziele;
- die Übereinstimmung mit externen Regelungen (Gesetze, Verordnungen, ...) und mit der Politik der Organisation;
- der Schutz des Vermögens und der Information;
- die Vorbeugung und Aufdeckung von Betrug und Fehlern; und
- die Qualität der Rechnungsführungsunterlagen und rechtzeitige Erstellung zuverlässiger Finanz- und Managementinformationen.

2.2. Das Konzept der internen Kontrolle geht über rein buchungstechnische und finanzielle Erwägungen hinaus und bezieht sich auf zwei Bereiche:

- (a) die **Kontrollumgebung**, die von der Gesamthaltung, dem Bewußtsein und dem Handeln des oberen und mittleren Managements gegenüber der internen Kontrolle geprägt ist, und ihre Bedeutung innerhalb der geprüften Stelle.
- (b) die **internen Kontrollverfahren**, die von der Leitung der geprüften Stelle zusätzlich zur Kontrollumgebung eingeführt wurden und zur Zielerreichung beitragen sollen.

2.3. Die Kontrollumgebung (kann auch als "Kontrollkultur" innerhalb der Organisation beschrieben werden) beeinflusst die Wirksamkeit bestimmter Systeme der internen Kontrollverfahren. Zeigt beispielsweise die Leitung der Organisation Interesse für Tätigkeiten und Aufgaben, die mit der Kontrolle zusammenhängen, kann dies zu einer Stärkung spezifischer Systeme für interne Kontrollverfahren führen. Eine straffe Kontrollumgebung reicht aber allein noch nicht aus, um zu gewährleisten, daß die Systeme der internen Kontrollverfahren wirksam funktionieren. Der Prüfer kann die Qualität der Kontrollumgebung einer geprüften Stelle ermitteln, indem er die Indikatoren für die beste Organisations- und Verwaltungspraxis untersucht.

2.4. Zu diesen Verfahren können gehören die Vorbereitung und Verwaltung der Überprüfung von Abgleichen, die Einführung von Verfahren und Zuständigkeiten, wie z.B. die Trennung

von Schlüsselkompetenzen, die Begrenzung des Zugriffs auf Vermögens- und Buchungsunterlagen, usw. Im Rahmen jeder einzelnen Aufgabe sollte der Prüfer diejenigen internen Kontrollverfahren ermitteln, die innerhalb des Gesamtsystems von der Leitung eingeführt wurden und für die Prüfungsziele relevant sind.

2.5. Bei der Bewertung der Kontrollumgebung durch einen Prüfer wird angestrebt, das Bewußtsein der Leitung für die Bedeutung der internen Kontrolle und das Engagement der Leitung im Hinblick auf die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Kontrolle der Tätigkeiten zu ermitteln. Bei der Bewertung der Kontrollverfahren stellt der Prüfer andererseits fest, ob die erforderlichen Verfahren eingeführt sind und ob sie wirksam, ununterbrochen und lückenlos funktionieren.

2.6. **ANHANG 1** enthält eine Beschreibung der verschiedenen Kontrollformen, die in der geprüften Stelle vorkommen können.

### 3. Bewertung der internen Kontrolle

3.1. Der Prüfer sollte zumindest eine vorläufige Bewertung der für die Prüfung relevanten internen Kontrollen vornehmen. Diese Bewertung sollte umfassend genug sein, um ihm folgendes zu ermöglichen:

- (a) Vorläufige Bewertung der Prüfungsrisiken und der Kontrollrisiken im Zusammenhang mit der zu prüfenden Tätigkeit : siehe Anhang 2 zu der Leitlinie Nr. 12 "Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko";
- (b) Feststellung, ob die Kontrollen bereits zu diesem frühen Zeitpunkt für eine systemgestützte Prüfung als wirksam genug angesehen werden können. Ist dies der Fall, muß eine weitere gründliche Überprüfung der Kontrollen durchgeführt werden. Erst wenn diese zu zufriedenstellenden Ergebnissen führt, kann das System als zuverlässig betrachtet werden. Der Prüfer kann daraufhin den Umfang der vertieften Prüfungen reduzieren. Weitere Hinweise zur Frage des Prüfungsansatzes sind der Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz" zu entnehmen.

3.2. Entscheidet sich der Prüfer für den Ansatz einer systemgestützten Prüfung, muß er eine gründliche Bewertung der relevanten internen Kontrollen vornehmen. Bei dieser Bewertung geht es um folgende Fragen:

- (a) Bei welchen Kontrollen innerhalb des Systems handelt es sich um Schlüsselkontrollen, d.h. um solche, deren wirksames Funktionieren folgendes gewährleisten soll:
  - Verhinderung oder Aufdeckung von wesentlichen Fehlern oder unzutreffenden Angaben und Schutz des Vermögens der Organisation (Prüfung der Rechnungsführung, Zuverlässigkeit der Rechnungslegung);
  - Übereinstimmung der Vorgänge mit den Gesetzen und Verordnungen (Prüfung der Rechnungsführung: Recht- und Ordnungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Vorgänge);
  - Vermeidung größerer Mängel in bezug auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der geprüften Tätigkeiten (Wirtschaftlichkeitsprüfung (i.w.S.));

(b) Ist die Qualität des für die Prüfung relevanten Kontrollsystems insgesamt angemessen und welches Konfidenzniveau kann der Prüfer diesem System beimessen, nachdem durch mehrere aufeinanderfolgende Überprüfungen der Kontrollen erwiesen ist, daß die Routinearbeit im Rahmen des Systems wirksam bewältigt wird?

3.3. Es muß darauf hingewiesen werden, daß der Prüfer in diesem Stadium nur die potentielle Wirksamkeit des Kontrollsystems beurteilen kann, das aufgrund der strategischen Entscheidungen und Dienstanweisungen der Leitung der geprüften Stelle bestehen sollte. Bevor er sich tatsächlich auf die Funktionsfähigkeit des Systems verläßt, muß der Prüfer dessen praktische Wirksamkeit mit Hilfe von Überprüfungen der Kontrollen testen.

3.4. Weitere Orientierungshilfen zur Durchführung einer Bewertung der internen Kontrolle sind Anhang 2 zu entnehmen, während Anhang 3 Orientierungshilfen zur Durchführung von Überprüfungen der Kontrollen enthält.

#### 4. Beziehungen zur Leitung der geprüften Stelle

4.1. Nach gängiger Praxis ist es üblich, die Leitung der geprüften Stelle über Mängel ihrer internen Kontrollsysteme zu informieren. Zeitpunkt und Form dieser Mitteilung hängen von Art und Ernsthaftigkeit des festgestellten Mangels ab sowie von den vorhandenen Kommunikationsmöglichkeiten und dem rechtlichen Rahmen der Prüfung. Es ist allgemein üblich, daß der Prüfer diese Mitteilungen in seinen Arbeitsunterlagen erfaßt, so daß später erforderlichenfalls darauf Bezug genommen werden kann (siehe Leitlinie Nr. 26 "Dokumentation").

## ANHANG 1 : FORMEN DER INTERNEN KONTROLLE

Nachfolgend werden einige Formen der internen Kontrolle beschrieben, wie sie der Prüfer bei zahlreichen Organisationen vorfinden und auf die er sich in einem gewissen Maß stützen kann; dabei kann es sich um einzelne Kontrollen oder um eine Verbindung verschiedener Kontrollen handeln.

1. Organisatorische Kontrolle. Die geprüften Stellen sollten über einen Organisationsplan verfügen, der eine Definition der Zuständigkeiten enthält und deren Verteilung ausweist. Ferner sollte dieser Organisationsplan Aufschluß über den Informationsfluß hinsichtlich der verschiedenen Tätigkeitsaspekte der geprüften Stelle, einschließlich der Kontrollen, geben. Auch Übertragungen von Befugnissen und Zuständigkeiten sollten deutlich daraus hervorgehen.
2. Kontrolle der Trennung der Aufgabenbereiche. Eine der wichtigsten Kontrollmöglichkeiten ist die Trennung von Zuständigkeiten oder Aufgabenbereichen, deren Bündelung es einer Person erlauben würde, einen Vorgang alleine durchzuführen und buchmäßig zu erfassen. Durch eine Trennung der Aufgabenbereiche wird das Risiko absichtlicher Manipulationen oder Fehler geringer, während das Kontrollniveau erhöht wird. Zu den voneinander zu trennenden Aufgabenbereichen gehören die Ermächtigung, die Durchführung, die Aufbewahrung, die buchmäßige Erfassung und - im Fall der EDV-Rechnungsführung - die Systementwicklung und die tägliche Bearbeitung der Rechnungsvorgänge. Die Innenrevision und die Finanzkontrolle sollten (gegebenenfalls) von der routinemäßigen Verwaltung der Tätigkeiten getrennt sein.
3. Körperliche Kontrolle. Sie betrifft in erster Linie den Schutz von Vermögensbeständen und schließt Verfahren und Sicherheitsmaßnahmen ein, mit denen gewährleistet werden soll, daß der Zugriff auf diese Vermögensgegenstände auf das befugte Personal beschränkt bleibt. Dabei geht es sowohl um den direkten als auch um den indirekten Zugriff in Form von Unterlagen. Die körperliche Kontrolle ist insbesondere bei wertvollen, transportierbaren, austauschbaren und begehrten Vermögensgegenständen wichtig.
4. Ermächtigung und Genehmigung. Alle Durchführungsentscheidungen und Vorgänge sollten einer Ermächtigung oder Genehmigung durch die jeweils zuständige Person unterliegen. Die Grenzen dieser Ermächtigungsbefugnisse sollten im einzelnen festgelegt sein.
5. Rechnerische und buchmäßige Kontrolle. Kontrolle, mit der im Rahmen der Rechnungsführung sichergestellt werden soll, daß die zu erfassenden und zu bearbeitenden Vorgänge genehmigt wurden, daß sie vollständig und korrekt erfaßt und ordnungsgemäß bearbeitet wurden. Diese Kontrolle umfaßt die Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit der Buchungseinträge, die Aktualisierung und Überprüfung der Gesamtbeträge, die Vornahme von Abstimmungen, die Überprüfung der von der geprüften Einheit erstellten

Kontrollkonten und vorläufigen Abschlüsse sowie der von ihr praktizierten Erfassung von Unterlagen.

6. Kontrolle des Personals. Es sollten Verfahren vorgesehen werden, die gewährleisten, daß das Personal über die zur Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen Fähigkeiten verfügt. Jedes System kann nämlich nur dann funktionieren, wenn die Personen, die es bedienen, sich durch Kompetenz und Integrität auszeichnen. Qualifikation, Auswahl und Weiterbildung des Personals sind ebenso wie die persönlichen Eigenschaften der Beschäftigten bei der Einrichtung eines Kontrollsystems zu beachten.
7. Überwachung. Jedes interne Kontrollsystem sollte die Überwachung der Routineoperationen und ihrer buchmäßigen Erfassung durch entsprechende Bedienstete vorsehen.
8. Leitung. Kontrollen, die von den leitenden Stellen außerhalb des täglichen Arbeitsablaufs des Systems durchgeführt werden. Dazu gehören die von der Leitung wahrgenommene umfassende Überwachung, die Überprüfung der Management- Informationen und deren Vergleich mit den Etats, die Innenrevision und alle anderen besonderen Überprüfungsverfahren.
9. Finanzkontrolleur. In einigen Mitgliedstaaten arbeitet der Finanzkontrolleur als unabhängige Kontrollinstanz. In diesen Fällen ist dem Finanzkontrolleur eine breite Palette von Pflichten übertragen; dazu gehört auch die vorherige Genehmigung aller Anträge mit finanziellen Auswirkungen.

Normalerweise wird der Finanzkontrolleur einen Vorgang nur genehmigen, wenn er sich u.a. von der Recht- und Ordnungsmäßigkeit und von der Verfügbarkeit der Mittel überzeugt hat.

## **ANHANG 2 : DURCHFÜHRUNG EINER BEWERTUNG DER INTERNEN KONTROLLE**

1. Bei der Bewertung einer internen Kontrolle ist es - unabhängig davon, ob es sich um eine vorläufige oder um eine gründliche Systembewertung handelt - sinnvoll, schrittweise wie folgt vorzugehen:
  - (a) Feststellung der für die Prüfungsziele relevanten Risiken, gegen die eine wirksame Kontrolle Schutz bieten soll;
  - (b) Feststellung der Kontrollen, die zum Schutz gegen die ermittelten Risiken eingeführt wurden, indem der Prüfer die Verfahrenshandbücher und Dienstanweisungen an das Personal studiert und Befragungen usw. durchführt. (Bei einer systemgestützten Prüfung muß außerdem festgestellt werden, bei welchen Kontrollen es sich um Schlüsselkontrollen handelt);
  - (c) Dokumentierung der Ergebnisse dieser Untersuchung (Flußdiagramme, schriftliche Beschreibung ...);
  - (d) Beantwortung der Frage, ob der Prüfer das System richtig verstanden hat, indem er eine kleine Anzahl von Vorgängen durch das gesamte System hindurch verfolgt ("Durchlauftests");
  - (e) Einschätzung der zu erwartenden Wirksamkeit der identifizierten Kontrollen in bezug auf die Prüfungsrisiken der betreffenden Tätigkeiten.
  
2. Die Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) arbeiten im allgemeinen interne Kontrollfragebögen oder Fragebögen zu den Schlüsselkontrollen aus, auf die sich der Prüfer bei der Durchführung von Bewertungen dieser Art stützen kann.
  
3. Bei einer systemgestützten Prüfung muß der Prüfer nach Beendigung der gründlichen Bewertung das Konfidenzniveau bestimmen, das einem System beigemessen werden kann, soweit später festgestellt wird, daß dieses System in der Praxis wirksam funktioniert. Grundsätzlich wird das System wie folgt beurteilt werden:

<u>Hervorragend</u>	- alle Risiken werden angemessen durch Kontrollen abgedeckt, wobei davon ausgegangen werden kann, daß diese Kontrollen wirksam funktionieren;
<u>Gut</u>	- alle Risiken werden durch Kontrollen abgedeckt, bei denen davon auszugehen ist, daß sie - bis auf kleine Ausnahmen - wirksam funktionieren;
<u>Ausreichend</u>	- alle Risiken werden in einem bestimmten Ausmaß durch Kontrollen abgedeckt, die unter Umständen gelegentlich nicht funktionieren;
<u>Mangelhaft</u>	-nicht alle Risiken werden durch Kontrollen abgedeckt und/oder es ist davon auszugehen, daß diese Kontrollen häufig nicht funktionieren.

### **ANHANG 3 : ÜBERPRÜFUNG DER KONTROLLEN**

#### **1. Durchführung von Überprüfungen der Kontrollen**

- 1.1. Falls der Prüfer den Ansatz der systemgestützten Prüfung wählt, kann er sich nicht darauf beschränken, eine gründliche Bewertung der internen Kontrollen vorzunehmen. Er muß darüber hinaus feststellen, ob diese Kontrollen während des gesamten Bezugszeitraums wirksam und beständig funktioniert haben. Zu diesem Zweck führt er Überprüfungen der Kontrollen durch.
- 1.2. Normalerweise werden die ermittelten Schlüsselkontrollen anhand von Überprüfungen der Kontrollen bei einer Stichprobe der diesen Kontrollen unterliegenden Vorgänge oder Rechnungsvorgänge überprüft. Da sich der Prüfer von der praktischen Wirksamkeit der Kontrollen überzeugen will, sollten die Methode der Stichprobenerhebung und die Art der Prüfungen geeignet sein, um Nachweise dafür zu gewährleisten, daß
  - (a) die Kontrolle über den gesamten Zeitraum hinweg beständig und lückenlos funktioniert hat (besondere Beachtung der Zeiträume, in denen Schlüsselpersonal abwesend war usw.);
  - (b) die Kontrollen bei allen Arten von Vorgängen, auf die das System Anwendung findet, beständig und lückenlos funktioniert haben (besondere Beachtung von besonders umfangreichen, nur niedrige Beträge umfassenden Vorgängen; ferner besondere Beobachtungen von ungewöhnlichen und solchen Vorgängen, die erneut bearbeitet werden, nachdem sie zuvor vom System nicht angenommen wurden).
- 1.3. Der Prüfer muß entscheiden, wie viele Vorgänge überprüft werden sollen, damit ausreichende Prüfungsnachweise für das zufriedenstellende Funktionieren der Kontrolle vorliegen. Normalerweise umfaßt die Stichprobe mindestens 30 Vorgänge, in einigen Fällen können es über 100 sein. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Kontrolle zufriedenstellend funktioniert, sollten folgende Punkte beachtet werden:
  - (a) Bedeutung der Kontrolle innerhalb des gesamten Systems;
  - (b) Ausmaß, in dem sich der Prüfer auf das zufriedenstellende Funktionieren der Kontrolle verlassen will und Zeitraum, während dem das System zufriedenstellend funktioniert hat;
  - (c) Bandbreite und Art der Vorgänge, auf die das System Anwendung findet;
  - (d) die Tatsache, daß die Überprüfung der Kontrollen meist keinen Nachweis darüber erbringt, daß das System funktioniert hat, sondern nur darüber, daß es nicht versagt hat ("negativer" Nachweis).
- 1.4. Obwohl mit den Überprüfungen der Kontrollen zumeist ein negativer Nachweis erbracht wird, muß der Prüfer auch auf Möglichkeiten achten, wie ein positiver Nachweis für das wirksame Funktionieren der Kontrollen erbracht werden kann. Eine Möglichkeit besteht

darin, nach Fällen zu suchen, in denen Fehler oder Ausnahmen mit Hilfe der Kontrollen aufgedeckt wurden.

1.5. Die zeitliche Festsetzung für die Überprüfung der Kontrollen ist besonders schwierig. Der Prüfer muß versuchen, für den gesamten Zeitraum, während dem er sich auf die Kontrollen stützen will, Nachweise über deren wirksames Funktionieren zu erbringen. Dieser Aspekt ist bei der Planung und Durchführung der Überprüfung der Kontrollen zu berücksichtigen.

## 2. Bewertung der Ergebnisse der Überprüfung der Kontrollen

2.1. Nach Beendigung der Überprüfung der Kontrollen muß der Prüfer zu einem endgültigen Urteil darüber gelangen, in welchem Ausmaß er sich auf die Kontrollsysteme verlassen kann und in welchem Umfang vertiefte Prüfungen durchgeführt werden müssen, damit das geforderte globale Konfidenzniveau erreicht wird (weitere Orientierungshilfen sind der Leitlinie Nr. 12 "Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko" zu entnehmen.

2.2. Das Konfidenzniveau, von dem bei einer systemgestützten Prüfung ausgegangen werden kann, richtet sich zunächst nach der ersten Bewertung des Systems durch den Prüfer. Mit Hilfe der Überprüfung der Kontrollen erhält der Prüfer weitere Informationen darüber, wie wirksam das System funktioniert; auf der Grundlage dieser Informationen kann er seine ursprüngliche Einschätzung entweder bestätigen oder revidieren. Weitere Orientierungshilfen zur Frage des anzunehmenden Konfidenzniveaus sind dem Appendix zu diesem Anhang zu entnehmen.

2.3. Das Verhältnis zwischen dem Konfidenzniveau und dem statistischen Konfidenzniveau bei vertieften Prüfungen wird normalerweise im Rahmen der Gesamtstrategie der ORKB festgelegt.

## 3. Gleichzeitige Durchführung der Überprüfung der Kontrollen und von vertieften Prüfungen

3.1. Grundsätzlich ist gegen die gleichzeitige Durchführung der Überprüfung der Kontrollen und von vertieften Prüfungen bei einer Stichprobe nichts einzuwenden. Dies mag zwar eine wirtschaftliche Verwendung der Prüfungsressourcen darstellen, doch muß zugleich auf eine deutliche Unterscheidung der beiden Prüfungsarten geachtet werden, da die Prüfungsziele unterschiedlich sind. Darüber hinaus ist es unter diesen Umständen besonders wichtig, daß die Prüfungsergebnisse angemessen dokumentiert werden (siehe Leitlinie Nr. 26 "Dokumentation").

**ANHANG 3, Appendix: KONFIDENZNIVEAU, DAS SICH AUS DEN IM RAHMEN DER SYSTEMGESTÜTZTEN PRÜFUNG DURCHGEFÜHRTEN BEWERTUNGEN DER INTERNEN KONTROLLE UND ÜBERPRÜFUNGEN DER KONTROLLEN ABLEITEN LÄSST**

Schlußfolgerungen, die sich aus der gründlichen Bewertung des internen Kontrollsystems vor der Durchführung von Überprüfungen der Kontrollen ergeben	Endgültige Bewertung und Konfidenzniveau			
	Bei der Überprüfung der Kontrollen werden keine Ausnahmen aufgedeckt	Bei der Überprüfung der Kontrollen werden nur wenige unbedeutende Ausnahmen aufgedeckt	Bei der Überprüfung der Kontrollen werden einige bedeutende Ausnahmen aufgedeckt	Bei der Überprüfung der Kontrollen werden zahlreiche Mängel aufgedeckt
Kontrollsystem erscheint hervorragend. Alle Hauptrisiken werden abgedeckt und es kann davon ausgegangen werden, daß die Kontrollen wirksam funktionieren. = Hervorragend	Hoch	Mittel	Niedrig/Null	Null
Kontrollsystem erscheint angemessen. Die Mehrzahl der Hauptrisiken wird abgedeckt und/oder es kann davon ausgegangen werden, daß die Kontrollen im allgemeinen wirksam funktionieren. = Gut	Mittel	Mittel/Niedrig	Niedrig/Null	Null
Kontrollsystem erscheint im allgemeinen angemessen, es besteht jedoch die Gefahr, daß die Kontrollen in einigen Fällen versagen. = Ausreichend	Niedrig	Niedrig/Null	Niedrig/Null	Null
Kontrollsystem erscheint nicht zufriedenstellend. Risiken werden nicht abgedeckt und/oder es ist davon auszugehen, daß die Kontrollen versagen. = Unzureichend	Null	Null	Null	Null

EUROPÄISCHE LEITLINIE FÜR DIE ANWENDUNG DER  
INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 22

**PRÜFUNG VON INFORMATIONSSYSTEMEN**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
Hinweise auf INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Gegenstand der Leitlinie	2
Grundkonzepte und Definitionen	3
Planung und personelle Ausstattung der Prüfung von Informationssystemen	4
Prüfungen der allgemeinen Anlagekontrollen	5
Anwendungsprüfungen	6
Computergestützte Prüfverfahren (CAATs)	7
Prüfungen von Entwicklungssystemen	8
-----	
Allgemeine Anlagekontrollen - allgemeine Managementfragen - Kontrollziele und Beispiele von Kontrolltechniken	Anhang 1
Anwendungsprüfungen - Kontrollziele und Beispiele von Kontrolltechniken	Anhang 2
Kontrollanforderungen für Anwendungen	Anhang 3

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 51 (b)) heißt es:

"Der Prüfer und die ORKB müssen über die erforderliche Fachkompetenz verfügen."

1.2 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 86) heißt es:

" ... Die ORKB sollte sich den gesamten Bereich aller zeitgemäßen Prüfungsmethoden, einschließlich von systemorientierten Techniken, analytischen Überprüfungsverfahren,

statistischen Stichprobenverfahren und der Prüfung automatisierter Informationssysteme aneignen.”

1.3 In den INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle (Ziffer 144) heißt es:

"Bei computergestützten Rechnungs- bzw. Informationssystemen sollte sich der Prüfer zur Gewährleistung der Integrität, Verlässlichkeit und Vollständigkeit der Daten über die ordnungsgemäße Funktionsweise der internen Kontrollsysteme Gewißheit verschaffen."

1.4 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 153) heißt es:

" ... Wenn Daten aus computergestützten Systemen einen wesentlichen Bestandteil der Prüfung bilden und wenn die Erreichung der Prüfungsziele von der Datenverlässlichkeit abhängt, hat sich der Prüfer von der Verlässlichkeit und Relevanz des Datenmaterials zu überzeugen."

## 2. Gegenstand der Leitlinie

2.1 Die meisten Funktionen in der Verwaltung und im Finanzwesen werden heutzutage mit Hilfe von EDV-Systemen durchgeführt. Der Terminus *Informationssysteme* (IS) ist mittlerweile zur Bezeichnung derartiger Systeme allgemein üblich, da dadurch nicht schon im vorhinein ein Urteil über Umfang oder Art der vorhandenen Technologie gefällt wird.

2.2 Die vorliegende Leitlinie befaßt sich mit den Methoden der Prüfung derartiger Informationssysteme. Es soll eine Orientierungshilfe gegeben werden, die den Anforderungen eines nichtspezialisierten Prüfers genügt, dem Fragen und Methoden der Prüfung von Informationssystemen vertraut sind, der einfache IS-Prüfungsaufgaben durchführen und IS-Prüfungsspezialisten heranziehen kann, um allgemeinen Prüfungsziele gerecht zu werden <sup>(1)</sup>. Die Leitlinie erhebt nicht den Anspruch, detailliertes Spezialwissen zu den hochtechnischen Aspekten dieses Gebiets zu vermitteln. Der Umfang der Arbeiten im Rahmen der Prüfung von Informationssystemen, der in einem gegebenen Fall nötig ist, wird in den Ziffern 4.5-4.7 erörtert und ist mit Blick auf die allgemeinen Ziele der vorzunehmenden Prüfung zu beschließen.

2.3 Informationssystemen kann bei Prüfungen von Tätigkeiten der Europäischen Union dann eine besondere Bedeutung zukommen, wenn sie ausdrücklich durch eine Verordnung eingerichtet wurden. Derartige Systeme können vorgeschrieben sein, um einen wichtigen Bereich der EU-Politik einfacher zu gestalten (z.B. trifft dies für das durch die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 eingerichtete Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) zu). In einigen Fällen schreiben Verordnungen bestimmte Aspekte der Kontrolle eines Informationssystems vor (z.B. für die Zulassung von Zahlstellen (Verordnung (EWG) Nr. 1663/95); in anderen Fällen (z.B. das integrierte Verwaltungs- und Kontrollsystem für

---

<sup>(1)</sup> Befähigungsstufe 1 unter Verwendung der Definitionen der Unterlage Ausbildungsplan für die Prüfung von Informationstechnologie für INTOSAI (freie Übersetzung).

Agrarzahlungen (Verordnung (EWG) Nr. 3508/92)) stellt das eingerichtete EDV-System an sich eine entscheidende Kontrolle über die EU-Zahlungen dar.

### 3. Grundkonzepte und Definitionen

3.1 Das Vorhandensein von Informationstechnologie hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Prüfungsziele, bringt aber spezifische Kontrollbelange ins Spiel und kann bedeuten, daß der Prüfungsansatz abgeändert werden muß.

3.2 Informationstechnologien bringen zwei besondere Problempunkte für das Management und die Prüfer mit sich:

- Rechner und Netze unterliegen wie jede andere Technologie der Gefahr, *auszufallen und beschädigt zu werden*. Sobald eine Einrichtung oder eine Funktion von Informationstechnologie abhängig wird, nimmt die Notfallplanung infolgedessen an Bedeutung zu und muß technische Fragen hinreichend berücksichtigen.

- *In EDV-Systemen gespeicherte Daten und Programme sind weder sichtbar noch greifbar*, und ein Zugriff auf sie oder ihre Änderung ist möglich, ohne eine Spur zu hinterlassen. Management wie auch Prüfer müssen besondere Maßnahmen ergreifen, um die Zuverlässigkeit, Integrität und Vertraulichkeit sämtlicher EDV-gestützter Daten sicherzustellen.

3.3 Es sind dementsprechend allgemein anerkannte Kontrolltechniken entwickelt worden. Die Prüfung von Informationssystemen befaßt sich mit der Evaluierung dieser Kontrollen. Es sollten verschiedene Komponenten der Prüfung von Informationssystemen herausgestellt werden, weil diese unterschiedliche Befähigungsstufen, Techniken und einen unterschiedlichen Zeitplan erforderlich machen. Darüber hinaus leisten sie unterschiedliche Beiträge zur Prüfungsarbeit insgesamt. Jede dieser Komponenten wird weiter unten in dieser Leitlinie ausführlich besprochen.

#### Prüfung der allgemeinen Anlagekontrollen

-----

3.4 Unter allgemeinen Kontrollen sind Kontrollen zu verstehen, die in bezug auf die gesamte EDV-Anlage oder das gesamte Netz eingerichtet wurden. Die Qualität dieser Kontrollen hat eine immer gegenwärtige Wirkung auf alle in dieser Umgebung laufenden Anwendungsprogramme. Weist etwa die Zugriffskontrolle auf der Ebene der EDV-Anlage oder für das gesamte Netz Schwachstellen auf, so ist mit großer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, daß bei sämtlichen Anwendungsprogrammen die Gefahr eines unberechtigten Zugriffs besteht, unabhängig von jedweden spezifischen Zugriffskontrollen innerhalb der Anwendungsprogramme selbst.

3.5 Die meisten Prüfer brauchen die Unterstützung von IS-Spezialisten, um eine umfassende Prüfung der allgemeinen Kontrollen durchzuführen. Allerdings sind umfassende Prüfungen nicht immer notwendig. Der nichtspezialisierte Prüfer kann in der Lage sein, hinreichende

Gewißheit im Hinblick darauf zu erhalten, daß die Daten vollständig und richtig sind und daß die internen Kontrollen einer EDV-Anlage, soweit sie eine gegebene Prüfung betreffen, angemessen funktionieren, ohne eine umfassende Untersuchung der allgemeinen Kontrollen vorzunehmen.

- 3.6 In einigen Fällen kann sich der nichtspezialisierte Prüfer auf Drittbestätigungen von IS-Prüfungspezialisten stützen. Diese Drittbestätigungen decken üblicherweise die allgemeinen Kontrollen im Hinblick auf Rechenzentren und/oder Anwendungsprogramme ab. Was die Auswirkungen der Verwendung derartiger Nachweise angeht, so wird auf die Leitlinie Nr. 25 "Rückgriff auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit" verwiesen. Sind keine Drittbestätigungen verfügbar, sollte der nichtspezialisierte Prüfer dennoch stets bestimmte nichttechnische allgemeine Kontrollen bewerten (siehe Ziffer 5.1).

#### Anwendungsprüfung

-----

- 3.7 Gegenstand einer Anwendungsprüfung ist die Bewertung der für die Eingabe, Verarbeitung, die Dateien und die Ausgabe einer festgelegten Funktion spezifischen internen Kontrollen. Alle Prüfer, die systemgestützte Prüfungen von Verwaltungsfunktionen in einer durch Informationstechnologie bestimmten Umgebung durchführen, müssen sich mit diesem Aspekt der Prüfung von Informationssystemen befassen.
- 3.8 Anwendungsprüfungen sind nicht notwendigerweise hochtechnisch. Der nichtspezialisierte Prüfer wird IS-Spezialisten heranziehen müssen, wenn sich die Anwendungskontrollen außergewöhnlich komplex oder technisch gestalten und es keine zufriedenstellenden ausgleichenden Kontrollen im Benutzerbereich gibt. Viele Anwendungsprogramme sind aber so ausgelegt, daß sie dem Benutzermanagement hinreichende Gewähr geben, daß die Daten und die Verarbeitung in Ordnung sind, ohne daß es sich hierbei zwangsläufig um IS-Experten handeln muß. In derartigen Fällen kann aufgrund der vom Benutzer-Personal routinemäßig durchgeführten Überprüfungen und Verfahren (einschließlich manueller Verfahren) zufriedenstellend gewährleistet werden, daß Daten und Ausgabe zuverlässig sind. In vielen Prüfungssituationen wird dieser Sicherheitsgrad auch für Prüfer angemessen sein.

#### Computergestützte Prüfverfahren (CAATs)

-----

- 3.9 Der Begriff CAATs (computer-assisted audit techniques) wird für eine Vielzahl an programmierten Verfahren und Software-Paketen verwendet, welche Prüfer benutzen können, um Kontrollen zu testen oder - was üblicher ist - um Daten zwecks weiterer Tests zu sortieren, zu vergleichen oder zu extrahieren. Bei Verwendung von CAATs ist es von grundlegender Bedeutung sicherzustellen, daß die vom Prüfer benutzten Daten auch wirklich vollständig und richtig sind (siehe Ziffer ?).

- 3.10 Beim Einsatz von CAATs kann die Unterstützung eines Spezialisten vonnöten sein. Während einige auf dem Markt erhältliche CAATs-Produkte von nichtspezialisierten Prüfern verhältnismäßig einfach angewandt werden können, sind fortgeschrittenere Programmierungsfähigkeiten nötig, wenn die Aufgabe komplex ist oder Daten nicht in der für ein bestimmtes Paket erforderlichen Form verfügbar sind. In derartigen Fällen kann der Einsatz von CAATs eine kostspielige Verwendung der Prüfungsressourcen bedeuten. Die Entscheidung darüber, ob diese nötig sind, und die Ausgestaltung der Verfahren sollten weitestgehend von den Prüfungszielen abhängen.

#### Prüfung von Entwicklungssystemen

-----

- 3.11 Prüfungen von Entwicklungssystemen decken zwei Hauptaspekte ab:

- die *Leitung* der Entwicklungsarbeit, die Gegenstand einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sein kann (siehe Leitlinie Nr. 41 "Wirtschaftlichkeitsprüfung" i.w.S.);
- die Geeignetheit der *Systemkonzeption* zur Erfüllung der internen Kontrollanforderungen der Funktion (diese sollten normalerweise vom Benutzermanagement definiert werden).

- 3.12 Darüber hinaus müssen die ORKB unabhängig davon, ob sie formelle Prüfungen von Entwicklungssystemen durchführen oder nicht, sicherstellen, daß neue ihrer Prüfung unterliegende Anwendungen so konzipiert werden, daß sie in effizienter Weise überprüft werden können.

#### 4. Planung und personelle Besetzung der Prüfung von Informationssystemen

##### Personelle Besetzung und Schulung

-----

- 4.1 Da es heutzutage wenige Funktionen ohne eine EDV-Komponente gibt, müssen alle Prüfer wissen, wie die EDV die Bewertung der internen Kontrolle beeinflusst. Diese allgemeine Forderung sollte in Schulungsprogrammen ihren Niederschlag finden.
- 4.2 Prüfer brauchen eine zusätzliche Schulung, um Spezialisten auf dem Gebiet der Prüfung von Informationssystemen zu werden. Fachleute in Sachen Informationssysteme werden normalerweise im Hinblick auf die Kontrollbewertung nicht in einer dem Prüfer ebenbürtigen Form geschult. Es ist daher darauf zu achten, daß Mitarbeiter, die zu IS-Prüfspezialisten ausgebildet werden, einen angemessenen Grundbestand an Kenntnissen sowohl von Informationssystemen als auch des Prüfungshandwerks erwerben und pflegen. Es bestehen spezifische Qualifikationen, die als Maßstab hierfür gelten können. IS-Prüfspezialisten sind häufig eine seltene Ressource, auf die schwerpunktmäßig dort zurückzugreifen ist, wo sie von größtem Nutzen ist. Wenn dies der Fall ist, so folgt daraus, daß IS-Spezialisten lediglich dann herangezogen werden, wenn die Prüfungsziele und die

Komplexität der Informationssysteme ihr Fachwissen notwendig machen. Der nachfolgende Abschnitt zur Planung gibt hierzu eine Orientierungshilfe.

- 4.3 Nichtspezialisierte Prüfer können in der Benutzung von CAATs-Produkten geschult werden, ohne daß sie zu vollen IS-Spezialisten ausgebildet werden müssen.

#### Planung und Rückgriff auf Spezialisten

-----

- 4.4 Die Normen für die IS-Sicherheit und -Kontrolle sind nicht absolut. Ein zu hohes Kontrollniveau ("Overengineering") ist kostspielig und gewöhnlich nicht effizient. Die eingerichtete Kontrollstruktur sollte den Zweck und die Verwendung jedes Systems widerspiegeln, und in der Regel stellt sie eine Mischung aus technischen und manuellen Verfahren dar. Effiziente Kontrollen in bezug auf die EDV-Verarbeitung können in manuellen Verfahren in Benutzerbereichen oder in Tätigkeiten des Benutzermanagements vorgefunden werden. Informationssysteme sollten daher nicht isoliert betrachtet werden, sondern als Teil der allgemeinen Prüfung der gesamten Verwaltungs- oder Finanzfunktion, zu der sie gehören. Nur auf diese Art und Weise kann der Prüfer den angemessenen Kontrollstandard beurteilen und die Wechselwirkung zwischen technischen und Benutzerkontrollen bewerten.
- 4.5 In der Planungsphase sollten Informationen zusammengetragen werden, damit eine Entscheidung über den Umfang der durchzuführenden Prüfung der Informationssysteme gefällt werden kann. Es kann hilfreich sein, sich in diesem Stadium wegen der Festlegung von Prioritäten mit einem IS-Prüfer zu beraten. Insbesondere sollte eine Entscheidung dahin gehend getroffen werden, ob eine Untersuchung der allgemeinen Kontrollen notwendig ist und inwieweit CAATs zu Hilfe genommen werden müssen. Da beides unter Umständen mit einem kostspieligen Bedarf an Spezialistenressourcen verbunden ist, kann es notwendig sein, beim Rückgriff auf IS-Prüfer strenge Prioritäten anzuwenden.
- 4.6 *Mit Blick auf die allgemeinen Ziele der Prüfung* sollten folgende Faktoren berücksichtigt werden:
- Umfang, in dem die betroffene Funktion die EDV-Verarbeitung oder EDV-gestützte Daten benutzt;
  - Grad, zu dem die Richtigkeit der Verarbeitung und Daten in dem für die Funktion erforderlichen Maße durch Kontrollen im Benutzerbereich, einschließlich von Verfahren des Benutzermanagements, bewiesen ist;
  - Komplexität der EDV-Verarbeitung, insbesondere Umfang, in dem die Funktion von EDV-Programmen *erzeugte* Daten benutzt (im Gegensatz zu Daten, die von der Anwendung lediglich erfaßt, sortiert oder ausgewertet werden);
  - Größe der Anlage: So kann es beispielsweise systembedingt unmöglich sein, über gute allgemeine Kontrollen zu verfügen, da das Personal nicht ausreicht, um eine hinreichende Funktionstrennung sicherzustellen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn zwischen Programmierern, Bedienern und der Zugriffsverwaltung keine Funktionstrennung vorgenommen werden kann;

- Sensitivität der Daten und Datenschutzpflichten <sup>(2)</sup>;
- jedwede besondere Schwierigkeit bezüglich des Managements-/Prüfungspfades; bei älteren oder unzureichend ausgelegten Systemen können beispielsweise Probleme dabei entstehen, die zugrundeliegenden Einzelinformationen bei Daten zurückzuverfolgen, die in zusammengefaßter Form ausgewiesen sind, oder sich Gewißheit zu verschaffen, daß in die Gesamtbeträge alle relevanten Vorgänge eingegangen sind. Derartige Probleme werden es für den Prüfer in erhöhtem Maße notwendig machen, CAATs einfach deshalb einzusetzen, um festzustellen, daß die Daten richtig sind.

4.7 Wurde aufgrund von im Benutzerbereich durchgeführten ausgleichenden Kontrollen (einschließlich von Verfahren des Benutzermanagements) in dem Maße, wie dies für die vorzunehmende Prüfung erforderlich ist, der Nachweis der Richtigkeit der Daten und der Verarbeitung erbracht, kann sich eine technische Untersuchung der allgemeinen Kontrollen als Teil der Prüfung erübrigen. In derartigen Fällen sollte der nichtspezialisierte Prüfer dennoch Drittbestätigungen einholen oder selbst die in Ziffer 0. angegebenen IS-Managementfragen abdecken.

## 5. Prüfungen der allgemeinen Anlagekontrollen

5.1 Die von den Prüfungen der allgemeinen Kontrollen abzudeckenden Gebiete werden im nachfolgenden näher ausgeführt. Die ersten vier Gebiete betreffen allgemeine Managementfragen, die der nichtspezialisierte Prüfer auch dann behandeln sollte, wenn technische Aspekte nicht untersucht werden.

### Allgemeine Managementfragen

-----

- Fragen organisatorischer Art: Strategieplanung, Aufbau und Berichterstattungsstruktur innerhalb der IS-Abteilung, angemessene Funktionstrennung innerhalb der Abteilung;
- IS-Sicherheitsmaßnahmen: Sind sie vorhanden, angemessen, werden sie mitgeteilt und befolgt;
- Fortbestand: Datensicherung und Vorkehrungen für den Notfall;
- Verwaltung des Informationstechnologie-Bestands.

### Technische Spezialfragen

-----

- logische und physische Zugriffskontrolle: detaillierte Ausführung;

---

<sup>(2)</sup> Für die EU im allgemeinen, Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, ABl. L 281, 23.11.1995, S.31.

- Arbeitsgänge: Wurden sämtliche der EDV überlassene Aufgaben ordnungsgemäß genehmigt, und werden sie vollständig, genau und zügig bearbeitet;
- Systemsoftware (einschließlich spezifischer Zugriffsbeschränkungen);
- Wartung der Programme und Entwicklungsverfahren;
- Verwaltung der Daten/Datenbasis;
- Datenübertragung;
- (lokale) Netzwerke.

5.2 **ANHANG 1** enthält für den nichtspezialisierten Prüfer Anleitungen zu den ersten vier obengenannten Bereichen.

## 6. Anwendungsprüfungen

6.1 Wie bereits angedeutet, ist eine Anwendungsprüfung in der Regel keine isolierte Prüfung, sondern Bestandteil einer systemgestützten Prüfung einer Geschäfts- oder Verwaltungsfunktion. Im gegebenen Fall müssen daher die Ziele und Schlüsselkontrollfragen abgeändert und häufig entsprechend dem Umfang und Gegenstand der gesamten Prüfung spezifischer gefaßt werden.

6.2 Die stets zu betrachtenden Aspekte können in einer allgemeingültigen Form wie folgt zusammengefaßt werden:

### - Organisation und Dokumentation

Die Managementverantwortung für jeden Aspekt der Wartung und des Betriebs von Anwendungsprogrammen sollte ordnungsgemäß zugewiesen werden.

Die Kosten für den Betrieb von Anwendungsprogrammen sollten ermittelt und verfolgt werden.

Alle notwendigen Dokumentationen sollten in Anbetracht der Art der betroffenen Anwendung und des Bedarfs der Organisation vorhanden sein.

### - Eingabe

Es sollten nur genehmigte Daten und alle genehmigten Daten eingegeben werden.

Die Dateneingabe in Anwendungen sollte genau und vollständig sein. (Die Eingabe schließt sowohl vorgangsbezogene Daten als auch Stamm-/Bezugsdaten ein).

### - Verarbeitung

Die Verarbeitung von Vorgängen sollte vollständig und rechnerisch richtig erfolgen, und die Ergebnisse (einschließlich der erzeugten Daten) sollten richtig geordnet und ordnungsgemäß in den Dateien abgespeichert werden.

Andere Verarbeitungstätigkeiten sollten rechtzeitig durchgeführt werden und zu richtigen Ergebnissen führen.

- Datenübertragung

Die Daten sollten richtig und vollständig übertragen werden.

- Stammdaten

Die fortlaufende Richtigkeit der gespeicherten Daten sollte sichergestellt werden.

- Ausgabe

Die Ausgabe von Daten sei es in Papierform, über Bildschirme, auf Magnetdatenträgern oder auf elektronischem Wege sollte korrekt und vollständig sein.

Die Ausgabe sollte alle und nur diejenigen Personen, für die sie bestimmt ist, erreichen.

6.3 In **ANHANG 2** werden diese einzelnen Punkte zusammen mit entsprechenden Erläuterungen gängiger Kontrolltechniken oder Kontrollverfahren dargelegt. Es ist wichtig, daß jede Phase geeignete Fehlerbehandlungsverfahren einschließt, auf die in ANHANG 2 Bezug genommen wird.

6.4 Bei der Entscheidung, welche Kontrollen er zu seiner Absicherung braucht, sollte sich der Prüfer vor Augen halten, daß anhand einer Überprüfung der Kontrollen unter anderem festgestellt werden muß, daß die Kontrolle während des gesamten Bezugszeitraums für die Prüfung richtig funktionierte (siehe Leitlinie Nr. 21 "Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen"). Es wird in der Regel im Sinne einer wirtschaftlichen Verwendung der Prüfungsressourcen sein, wenn der Prüfer, sofern er die Wahl hat, vorzugsweise bestrebt ist, sich auf Kontrollen im ohne weiteres überprüfbareren Benutzerbereich zu verlassen, vorausgesetzt, daß aufgrund dieser Kontrollen ausreichende Gewißheit im Hinblick auf das betreffende Kontrollziel erlangt werden kann. Der Einsatz von CAATs kann dazu beitragen, die Gewißheit zu erhöhen. Wenn sich auf die eher technischen Kontrollen verlassen werden muß, wird es oft notwendig sein, eine Prüfung der allgemeinen Kontrollen vorzunehmen. Um beispielsweise sicher zu sein, daß die vom Programm vorgenommenen Gültigkeitsprüfungen in allen Fällen wirksam waren, wird der Prüfer sichere Nachweise erlangen müssen, daß die Kontrollen in bezug auf Programmänderungen während des gesamten Zeitraums wirksam waren, was eine umfassende Prüfung der allgemeinen Kontrollen bedeuten würde.

7. Computergestützte Prüfverfahren (CAATs)

7.1 Der Begriff CAATs bezieht sich ganz allgemein auf die Verwendung von Abfragesoftware, um Vorgänge mit besonderen Charakteristika zwecks eingehender Prüfung zu ermitteln oder um Stichproben zu ziehen. Beispiele von CAATs-Tests und -verfahren sind:

- Erkennung fehlerhafter Werte;
- Erkennung außergewöhnlicher Werte;
- Überprüfung der Buchung oder Zusammenfassung von Vorgängen;
- Wiederholung von EDV-gestützten Arbeitsschritten (z.B. Devisenumrechnungen);
- Vergleich von Daten in getrennten Dateien;
- Erstellung einer Altersanalyse von Konten;
- Schichtung.

7.2 CAATs sind Mittel zum Zweck, sie sind kein Selbstzweck. Der Einsatz von CAATs muß geplant werden und sollte nur dann erfolgen, wenn diese zu einer Wertschöpfung führen oder wenn manuelle Verfahren nicht möglich oder weniger effizient sind. Die durchzuführenden Funktionen sollten im vorhinein dokumentiert, und der tatsächliche Einsatz der CAATs sollte protokolliert werden. Es sind die normalen Vorschriften für Prüfnachweise anzuwenden. Die CAATs-Dokumentation sollte Einzelinformationen zu allen Parametereinstellungen, Abfragen usw. enthalten, mit deren Hilfe man zu den Ergebnissen kam. Wichtig ist in allen Fällen zeigen zu können, daß das CAATs-Programm auf der Grundlage der vollständigen und korrekten Gruppe an zugrundeliegenden Datensätzen funktionierte.

## 8. Prüfungen von Entwicklungssystemen

8.1 Es ist wichtig, neue Informationssysteme so auszulegen, daß sie überprüfbar sind und eine ausreichende interne Kontrolle gewährleistet ist. Da Änderungen der Systemkonzeption in späteren Phasen der Entwicklung zunehmend kostspieliger werden, müssen Prüfer sowohl den Zeitpunkt als auch die Art ihres Ansatzes in bezug auf neue Informationssysteme sorgfältig abwägen. Findet keine Prüfungshandlung statt, besteht das Risiko, daß Systeme eingeführt werden, die wesentliche Kontrollmängel aufweisen oder unnötig schwer zu prüfen sind. Andererseits muß jeder Beitrag von Prüferseite so erfolgen, daß die Unabhängigkeit der Prüfung gewahrt bleibt. Es bestehen folgende Möglichkeiten:

- (a) Durchführung einer Prüfung des Entwicklungssystems;
- (b) direkte Einbindung als Benutzer der Entwicklungsanwendung; in solchen Fällen sollte die Unabhängigkeit der Prüfung beispielsweise dadurch gewahrt werden, dafür zu sorgen, daß anderes Prüfungspersonal zur Verfügung steht, um das System in unabhängiger Weise zu überprüfen;
- (c) Gewährleistung, daß der Projekteigner oder ein anderer hauptsächlicher Benutzer die Anforderungen der Prüfbarkeit als Managementforderung des Systems vertritt (bei Buchhaltungssystemen erscheint es logisch, daß diese Aufgabe dem Rechnungsführer in Absprache sowohl mit der Innenrevision als auch dem externen Prüfer zukommt);
- (d) Gewährleistung, daß die geprüfte Einrichtung über allgemeine Richtlinien für die Konzeption von Anwendungsprogrammen verfügt, welche die Prüfbarkeit

vorsehen, und daß ihre Qualitätskontrolle dies sicherstellt (ferner sollte die Innenrevision Vorkehrungen treffen, um die Prüfbarkeit allgemein im Auge zu behalten).

- 8.2 Von diesen Möglichkeiten sind im Falle von (a) und (b) wesentliche Ressourcen erforderlich und möglicherweise wenige oder keine berichtbaren Prüfungsergebnisse zu erwarten. Es ist daher normalerweise vorzuziehen, mit Hilfe von (c) und (d) vorzugehen.
- 8.3 Zur Unterstützung des unter (c) genannten Vorgehens sollten die Prüfer stets die Gelegenheit ergreifen, das Management an die Notwendigkeit zu erinnern, sicherzustellen, daß in neuen Anwendungsprogrammen angemessene Management-/Prüfungspfade bestimmt werden. Ferner sollten sie anbieten, in der Planungsphase wichtiger neuer Finanzsysteme konsultiert zu werden. **ANHANG 3** enthält eine kurze Darstellung allgemeingültiger Kontrollanforderungen für Anwendungssysteme, die bei Gesprächen mit dem Benutzermanagement von Entwicklungssystemen hilfreich sein könnte.
- 8.4 Die allgemeinen Normen können durch eine Untersuchung der von der IS-Abteilung der geprüften Einrichtung angewandten Methoden der Systementwicklung und einem Gespräch mit der für IS-Normen zuständigen Unterabteilung sowie den Innenrevisoren überprüft werden, um sicherzustellen, daß diese ordnungsgemäß ausgeführt werden.

## GLOSSAR

### **Anwendung**

Gesamtheit von Programmen, Daten und bürotechnischen Verfahren, die zusammen ein Informationssystem bilden, mit dem eine spezifische Verwaltungs- oder Geschäftsfunktion abgewickelt werden soll (z.B. Buchhaltung, Auszahlung von Zuschüssen, Führen des Bestandsverzeichnisses). Die meisten Anwendungen können zweckdienlicherweise als Prozesse mit Eingabe, Verarbeitung, gespeicherten Daten und Ausgabe betrachtet werden.

### **Datensicherung**

Datensicherung betrifft die Rettung von Daten und Programmen und die Einrichtung alternativer Betriebskapazitäten im Falle von Beschädigung oder Verlust.

### **Sicherungskopie**

Duplikat von Daten oder Software, das auf dem neuesten Stand gehalten wird und im Falle von Beschädigung oder Verlust des Originals zur Verfügung steht.

### **CAATs (computer-assisted audit techniques - Computergestützte Prüfverfahren)**

EDV-Programme, mittels deren Prüftests durchgeführt, Daten abgerufen, sortiert oder ausgewählt oder aber Nachweise über die korrekte Verarbeitung erhalten werden können.

### **Notfallplanung (auch als **Betriebserhaltungsplanung, Katastrophenplanung** bezeichnet)**

Pläne und Verfahren, um sicherzustellen, daß Informationssysteme (Hardware, Software, Daten und Telekommunikationseinrichtungen in dem Umfang und in der Zeit, wie dies nach einer Katastrophe nötig ist, nach der die Anlage und/oder der Standort nicht mehr zu benutzen sind, wieder verfügbar gemacht werden können.

### **Entwicklungssystem**

Anwendung in einer Phase der Vorbereitung, die noch nicht tatsächlich zum Einsatz gekommen ist (Produktion). Die Vorbereitungsphasen können folgende Stufen umfassen: Vorschlag, Durchführbarkeitsstudie, Benutzerspezifikation, Konzeption, Prototypherstellung, Programmierung, Programm- und Systemtests, Benutzertests, Umstellung, Probelauf.

## **Informationssysteme (IS)**

Systeme, die im allgemeinen mit Hilfe von Informationstechnik Daten vorhalten, verteilen oder verarbeiten.

## **Informationstechnik (IT)**

Maschinelle Anlagen, einschließlich von EDV-Anlagen, die zur Handhabung und Verarbeitung von Daten eingesetzt werden.

## **Logische Zugriffskontrolle**

Verwendung von Software zur Vermeidung eines unberechtigten Zugriffs auf IT-Ressourcen (einschließlich von Dateien, Daten und Programmen) und die damit verbundenen Verwaltungsverfahren.

## **Eigner**

Einzelperson (oder Stelle), die für bestimmte Teile des (IS- oder IT-)Bestands einschließlich ihrer Sicherheit und Richtigkeit zuständig ist.

## **Programm**

Gesamtheit der Befehle, die zur Lösung eines bestimmten Problems oder zur Durchführung eines bestimmten Verfahrens (oder einer bestimmten Verfahrensreihe) durch einen Computer erforderlich sind.

## **Software**

Computerbefehle allgemein.

## **Systemsoftware**

Serie von Programmen zur Steuerung und Verwaltung des Betriebs eines Computers sowie der Zuweisung und Verwendung von EDV-Ressourcen. (Die Systemsoftware umfaßt Programme, welche Daten oder andere Programme ändern können, ohne daß die üblichen in der betroffenen Anwendung eingerichteten Verfahren befolgt werden müssen. Daher sollte der Zugriff auf die Systemsoftware sehr beschränkt sein, und zugriffsberechtigte Mitarbeiter sollten von mit der Programmierung befaßten Mitarbeitern getrennt sein - und vorzugsweise auch von Bedienungs- und Zugriffsverwaltungsfunktionen.)

## **Drittbestätigungen**

Bestätigungen, die von IS-Prüfungspezialisten, die für eine andere Organisation als die ORKB arbeiten, abgegeben werden. Drittbestätigungen betreffen in der Regel die allgemeinen Kontrollen in bezug auf Rechenzentren und/oder Anwendungen. Siehe Ziffer 3.6.

## **Benutzer**

Einzelperson oder Stelle, die Informationssysteme benutzt. Besonders im Unternehmensbereich und in der Verwaltung Abteilung, welche Informationssysteme benutzt, um die Funktionen durchzuführen, für die sie innerhalb der Organisation zuständig ist.

## ANHANG 1

ALLGEMEINE ANLAGEKONTROLLEN

ALLGEMEINE MANAGEMENTFRAGEN

KONTROLLZIELE UND BEISPIELE VON KONTROLLTECHNIKEN

### **KONTROLLZIELE**

Mögliche Verfahren oder Kontrollen

<p><u>Anmerkung:</u> Es handelt sich hierbei in jedem Fall um eine Auswahl an Möglichkeiten, die zur Erläuterung angeführt werden. Sie müssen nicht alle gegeben sein, um dem Kontrollziel Genüge zu tun, und das Ziel kann mit anderen Mitteln erreicht werden. Der Prüfer muß die Gesamtwirksamkeit der Kombination der tatsächlich vorliegenden Kontrollen beurteilen, wobei er die Größe, Komplexität und Bedeutung des betroffenen Systems berücksichtigt.</p>
---

## **GA. ORGANISATION UND MANAGEMENT**

### **GA1. Planung, personelle Ausstattung, Berichterstattung und Aufgabentrennung**

**Ziel: Gewährleistung, daß die IT-Abteilung innerhalb der Organisation den richtigen Platz einnimmt sowie personell angemessen ausgestattet ist und daß miteinander unvereinbare Aufgaben getrennt wurden.**

1. Der Rang des Leiters der IT-Abteilung entspricht der Bedeutung der IT für die Organisation, und die Stellung der IT-Abteilung innerhalb der Organisation insgesamt steht im Einklang mit den ihr zugewiesenen Aufgaben und Zielen.

2. Die IT-Strategiepläne werden im Jahresturnus erstellt und überarbeitet sowie der oberen Leitungsebene (Direktion oder Vorstand) zur Kenntnis gebracht und von ihr genehmigt.
3. IT-Personal und Benutzerpersonal sind voneinander getrennt, was bedeutet, daß das IT-Personal Vorgänge nicht die Wege leiten oder genehmigen und das Benutzerpersonal keine Programme schreiben kann, die Daten abändern.
4. Der Organisationsplan der IT-Abteilung wird bekanntgegeben und auf dem neuesten Stand gehalten.
5. Es besteht eine IT-Personalpolitik, welche die Einstellung, Schulung und Beibehaltung des Personals mit den jeweils erforderlichen Fachkenntnissen sicherstellt und eine Nachfolgeplanung regelt.
6. In jedem Funktionsbereich der IT-Abteilung sind angemessene Aufsichts- und Genehmigungsebenen vorhanden.
7. Es bestehen formelle Arbeitsplatzbeschreibungen in der IT-Abteilung, die auf dem neuesten Stand gehalten werden.
8. Für die Bedienung zuständiges Personal ist vom für die Programmierung zuständigen Personal zu trennen, d.h. Bediener dürfen keine Programme schreiben, und Programmierer dürfen den Computer nicht bedienen.
9. Falls die IT-Abteilung groß genug ist, sollte das Personal, das Zugang zur Systemsoftware hat, sowohl von Programmierern als auch von Bedienern getrennt werden.
10. Die logische Sicherheit (Zugriffsrechte und Paßwörter) wird von dem Personal verwaltet, das nicht für die Programmierung zuständig sind.
11. Die ständige Verbindung zu den Benutzerabteilungen wird aufrechterhalten.
12. Es wurden Vorkehrungen für die Änderungsverwaltung getroffen, die für die Entwicklung und Erweiterung von Anwendungen maßgeblich sind und sicherstellen, daß neue Programme umfassend getestet werden und auf seiten des Benutzers auf Akzeptanz stoßen.

## **GB. SICHERHEITSPOLITIK**

### **GB1. Sicherheitsbewußtsein und Sicherheitspolitik**

**Ziel: Festlegung und Mitteilung von Vorkehrungen und Verfahren zur Informationssicherheit und Gewährleistung, daß Management, Benutzer und IS-Personal sich der Sicherheitsfragen bewußt sind und die Sicherheitsverfahren durchweg anwenden.**

1. Es wurden Regelungen für den logischen als auch physischen Zugriff auf die EDV-Ressourcen getroffen und mitgeteilt, die vom Management und von den Bediensteten eingehalten werden.
2. Physische Sicherheitsmaßnahmen im Hinblick auf:
  - Zugangsbeschränkungen zu den Gebäuden, Computerräumen, IT-Archiven,
  - Feuer und sonstige Unglücksfälle sowie
  - die Notfallplanungsind getroffen, mitgeteilt und werden vom Management und den Bediensteten befolgt.
3. Sämtliche Bedienstete, die PCs benutzen, sind verpflichtet, eine Erklärung zur Sicherheit und zu sonstigen von ihnen zu befolgenden Verhaltensmaßnahmen zu unterzeichnen, einschließlich physischer Sicherheitsvorschriften, der ausschließlichen Benutzung genehmigter (und lizenzierter) Software sowie von Antiviren-Maßnahmen (Beschränkungen hinsichtlich des Imports gefährlicher Daten und Programme).
4. Der Zugriff auf die IT-Ressourcen wird durch individuell zugewiesene Benutzerkennungen und vertraulich gehaltene Paßwörter gesteuert.
5. Die Benutzerkennungen und Paßwörter werden von hierzu besonders berechtigten Bediensteten und nur auf schriftliche Genehmigung des Vorgesetzten des einen Zugriff benötigenden Bediensteten vergeben.
6. Es werden Maßnahmen hinsichtlich des Zugriffs Bediensteter auf externe Ressourcen einschließlich des Internet definiert und verkündet.
7. Es wird ein Datenschutzbeauftragter mit entsprechenden Fachkenntnissen ernannt, der an der Genehmigung der einzuführenden Zugriffskontrollregelungen beteiligt wird.
8. Die Sicherheitsverfahren werden in regelmäßigen Abständen überprüft.

9. Der Datenschutzbeauftragte erstellt in regelmäßigen Abständen formale Berichte über den Stand der Sicherheitsverfahren, die vom Management weiterverfolgt werden.
10. Das Management läßt von Zeit zu Zeit die IS-Sicherheit durch Spezialisten (entweder externe Berater oder Innenrevision) formell untersuchen.
11. Besteht ein externer Zugriff auf das Datennetz (z.B. Internet), ist ein Schutzwall ("firewall") aufzubauen.
12. Die Wirksamkeit des Schutzwalls ist durch eine spezialisierte Beraterfirma überprüft worden.

**GC. ERHALTUNG UND WIEDERHERSTELLUNG DES BETRIEBS IM KATASTROPHENFALLE**

**GC1. Datensicherung, externe Aufbewahrung, Wiederherstellung und Katastrophenplan**

**Ziel: Absicherung gegen Verlust/Beschädigung von Daten und Gewährleistung der Erhaltung des EDV-Betriebs.**

1. Es sind ins einzelne gehende Vorkehrungen und Verfahren im Hinblick auf das Anlegen von Sicherungskopien von Daten und Programmen vorgesehen.
2. Das routinemäßige Anlegen von Sicherungskopien von Dateien gehört zum normalen Tagesablauf (von besonderer Bedeutung bei vernetzten Systemen mit Ferneingabe usw.).
3. Es werden in angemessenen Abständen Sicherungskopien von wichtigen Stammdateien angelegt und extern aufbewahrt.
4. Es werden Sicherungskopien von wichtigen Anwendungsprogrammen und der dazugehörigen Dokumentation erstellt und extern aufbewahrt.
5. Es werden Sicherungskopien von Betriebssystemprogrammen angelegt und extern aufbewahrt.
6. Die extern aufbewahrten Anwendungs- und Betriebssystemprogramme werden immer dann aktualisiert oder ersetzt, wenn bedeutende Änderungen der Programme vorgenommen werden. Zugang zu den extern gelagerten Stammdateien, Anwendungsprogrammen und Betriebssystemprogrammen haben lediglich zugangsberechtigte Bedienstete.

7. Es bestehen Verfahren zur Wiederherstellung und zum Wiederanlauf, einschließlich der umgehenden Rettung beschädigter oder verlorengegangener Dateien, die in immer wiederkehrenden Abständen getestet werden.
8. Es ist ein Katastrophenplan (Betriebserhaltungsplan) vorhanden, der die Fortsetzung des EDV-Betriebs in dem von den Benutzern benötigten Umfang ermöglicht, falls die IT-Abteilung nicht in der Lage ist, den normalen Betrieb aufrechtzuerhalten.
9. Der Katastrophenplan wird in regelmäßigen Abständen getestet (beispielsweise jährlich). Es werden formelle Berichte über die Tests erstellt und die nötigen Schritte vom Management eingeleitet.
10. Kopien des Katastrophenplans werden an einem entfernten Ort gelagert.

**GD. VERWALTUNG DES IT-BESTANDS UND RÜCKGRIFF AUF EXTERNE SERVICEBETRIEBE**

**GD1. Verantwortung für den IT-Bestand der Organisation**

**Ziel: Gewährleistung, daß die Verantwortung für die Verwaltung des IT-Bestands zugewiesen wird.**

1. Die in der Organisation geltenden Eigentumsverhältnisse in bezug auf alle Teile des IT-Bestands (Hardware, Software, Anwendungen und Daten) wurden geregelt.
2. Über die durch das Personal und die maschinell abgewickelten Tätigkeiten wird Rechenschaft abgelegt.
3. Die Benutzer haben das Eigentum an ihren Daten und Anwendungen.
4. Es bestehen Bestandsverzeichnisse der Hardware, die regelmäßig überprüft werden.
5. Es besteht ein zuverlässiges Bestandsverzeichnis der Software (einschließlich der PC-Software), das regelmäßig überprüft wird.
6. Die Verantwortung für die Einhaltung der Bedingungen der Softwarelizenzen ist zugewiesen, und entsprechende Maßnahmen werden durchgeführt.
7. Es wurden eindeutige Vorkehrungen zur Verwaltung der Endbenutzersysteme und die Verantwortung hierfür getroffen, die unter anderem folgende Aspekte umfassen:
  - Sicherheit (siehe GB1.3);

- Anforderungen an die Datensicherung;
  - Umfang, in dem Programme von Endbenutzern entwickelt werden können;
  - Dokumentation und andere Standardforderungen für derartige lokale Programme und für Bildschirmtabellen, die Teil der Geschäftsfunktionen sind.
8. Der Status der E-Mail-Nachrichten und das Eigentum an ihnen wurden festgelegt und dem Personal mitgeteilt.

**GD2. Rückgriff auf externe Servicebetriebe (z.B. Outsourcing spezifischer Dienste, Inanspruchnahme externer Computerbüros)**

**Ziel: Gewährleistung, daß der Rückgriff auf externe Servicebetriebe effizient verwaltet wird.**

1. Der Zugang für Rechnungsprüfer ist sichergestellt.
2. Der Vertrag oder die Vereinbarung über den Umfang der Dienstleistung (“service level agreement”) spezifiziert Forderungen, die gegebenenfalls folgende Aspekte umfassen:
  - Leistung;
  - Sicherheit;
  - Eigentum an und Zugriff auf Daten;
  - Verfügbarkeit der Dienstleistung;
  - Vorkehrung für den Notfall (z.B. im Falle einer Geschäftsaufgabe des Servicebetriebs).
3. Das Management übt eine aktive Überwachung der Leistung gemessen an den spezifizierten Forderungen aus.

## ANHANG 2

### ANWENDUNGSPRÜFUNGEN - KONTROLLZIELE UND BEISPIELE VON KONTROLLTECHNIKEN

#### KONTROLLZIELE

##### Mögliche Verfahren oder Kontrollen

Anmerkung: Es handelt sich hierbei in jedem Fall um eine Auswahl an Möglichkeiten, die zur Erläuterung angeführt werden. Sie müssen nicht alle gegeben sein, um dem Kontrollziel Genüge zu tun, und das Ziel kann mit anderen Mitteln erreicht werden. Der Prüfer muß die Gesamtwirksamkeit der Kombination der tatsächlich vorliegenden Kontrollen beurteilen, wobei er die Größe, Komplexität und Bedeutung des betroffenen Systems berücksichtigt.

#### AA. ORGANISATION UND DOKUMENTATION

##### AA1. Verantwortung für die Anwendungen

**Ziel: Gewährleistung, daß die Verantwortung des Managements für jeden Aspekt der Wartung und des Betriebs der Anwendungen ordnungsgemäß zugewiesen wurde.**

1. Der Benutzer (oder ein Hauptbenutzer) wird zum Eigentümer der Anwendung benannt.
2. Die Wartung der Anwendung und die Entscheidungen über ihre zukünftige Entwicklung werden formell verwaltet, vorzugsweise durch den Eigentümer.
3. Die Leistung der Anwendung und ihr Beitrag zu der Geschäftsfunktion, deren Teil sie ist, werden aktiv verwaltet, vorzugsweise durch den Eigentümer.
4. Das Eigentum an den von der Anwendung betroffenen Daten ist spezifiziert.
5. Die Pflichten des Rechenzentrums oder sonstiger Dritter (z.B. Softwarehäuser) im Hinblick auf die Bedienung und Unterstützung der Anwendung werden durch Vereinbarungen über den Umfang der Dienstleistung ("service level agreements") abgedeckt (im Falle Dritter vertraglich).

6. Sämtliche für die Eingabe oder Handhabung der Ausgabe zuständigen Abteilungen sind bekannt, und deren Zuständigkeiten (für die Zeitwahl, Qualität, Sicherheit usw.) wurden formell vereinbart.
7. Es wurde eine klare Teilung der Verantwortung für die Genauigkeit und fortgesetzte Integrität der gespeicherten Daten vorgenommen (die letzte Verantwortung sollte in der Regel beim Benutzer liegen).
8. Die Verantwortung für den Beschluß und die Durchführung der Sicherheits- und Kontrollanforderungen für die Anwendung wurde unter Berücksichtigung der allgemeinen Sicherheitspolitik der Organisation und der Standardsicherheitsmaßnahmen der IT-Abteilung zugewiesen.
9. Die Verantwortung für die Bereitstellung und Pflege der Dokumentation, einschließlich von Benutzerhandbüchern, wurde festgelegt.

**AA2. Kostenverteilung**

**Ziel: Gewährleistung, daß die Kosten des Betriebs der Anwendungen ermittelt und fortlaufend überprüft werden.**

1. Die EDV-Betriebskosten werden systematisch protokolliert und der Anteil, der auf die Anwendung entfällt, wird ermittelt.
2. Die allgemeinen Verwaltungskosten und Personalkosten der IT-Abteilung werden ermittelt und den Anwendungen zugeteilt.
3. Die Betriebskosten werden dem Eigentümer der Anwendung und den für die Betriebsmittelverwaltung zuständigen Stellen mitgeteilt und im Einklang mit der Politik der Organisation überprüft.
4. Die Kosten für die Wartung und Erweiterung der Anwendung werden ermittelt und gemeldet.
5. Die Voranschläge für Entwicklungs- und Wartungsaufgaben werden vom Eigentümer oder von der für die Betriebsmittelverwaltung zuständigen Person genehmigt und zur Kontrolle der Arbeiten herangezogen.

**AA3. Dokumentation**

**Ziel: Gewährleistung, daß in Anbetracht der betroffenen Anwendungstypen und des Bedarfs der Organisation alle notwendigen Unterlagen vorhanden sind. (Die Dokumentation kann auch auf anderen Medien als Papier vorliegen,**

**vorausgesetzt, daß die Verfügbarkeit und zuverlässige Aufbewahrung sichergestellt sind.)**

1. Eine SYSTEMBESCHREIBUNG erläutert die Daten und die Verarbeitung der Anwendung derart, daß sie zu einem wirksamen Mittel der Kommunikation zwischen Benutzern und IT-Dienstleistern wird.
2. Die Systembeschreibung wird auf dem neuesten Stand gehalten.
3. Die Systembeschreibung entspricht den Dokumentationsstandards und Systementwicklungsmethoden der Organisation.
4. Die Systembeschreibung umfaßt den Kontrollbedarf des Benutzers und sonstige besondere Anforderungen für die Anwendung (dies kann auch in einem separaten Dokument erfolgen).
5. Es steht eine strukturierte PROGRAMMDOKUMENTATION einschließlich umfassender Übersetzungslisten zur Verfügung, die auf dem neuesten Stand gehalten wird.
6. Die Rechte der Organisation auf Erhalt der von externen Auftragnehmern entwickelten Dokumentation und Übersetzungslisten sind auch dann abgesichert, wenn eine Lieferfirma in Konkurs gerät (beispielsweise durch Hinterlegung).
7. Die BEDIENUNGSANLEITUNG ist auf dem neuesten Stand und deckt sämtliche erforderlichen speziellen Maßnahmen ab, z.B. Antwort auf Fehlermeldungen, fehlerhaftes Programmcode usw.
8. BENUTZERHANDBÜCHER enthalten eine vollständige Beschreibung der Zuständigkeiten und Verfahren und werden systematisch auf dem neuesten Stand gehalten.

**AB. EINGABE**

**AB1. Genehmigung**

**Ziel: Gewährleistung, daß nur genehmigte Daten und alle genehmigten Daten eingegeben werden.**

1. Zugriffskontrollen stellen sicher, daß lediglich berechtigte Personen Zugriff auf Eingabeprozesse haben.

2. Die Eingabe erfolgt aufgrund von genehmigten Unterlagen, die von der Person, welche die Eingabe vornimmt, oder aber in einer vorangehenden bürotechnischen Überprüfungsphase auf ihre Genehmigung hin (gewöhnlich eine Unterschrift) überprüft werden.
3. Die für die Eingabe benutzten Unterlagen werden fortlaufend nummeriert, wobei Gültigkeit und Vollständigkeit der Reihenfolge entweder durch den Computer oder manuell überprüft werden.
4. Andere Eingabeformen als die Übertragung genehmigter Unterlagen werden entsprechend ihrer Bedeutung vor ihrer Verarbeitung genehmigt. (Dies kann gegebenenfalls auf statistischer Basis erfolgen). Diese Methoden umfassen:
  - Vorhaltung der Eingabedaten in einer speziellen Computerdatei, bis diese von einer für die Überprüfung zuständigen Person im Dialogverfahren freigegeben werden;
  - Markierung kürzlich eingegebener Daten zum Zwecke der Nachprüfung;
  - nachträgliche Eingabegenehmigung von Ausdrucken vor der weiteren Verarbeitung.
5. Die Übermittlung genehmigter und überprüfter Unterlagen wird im Wege der Stapelverarbeitung kontrolliert.
6. Ausdrücke von Eingaben werden anweisungsbefugten Bediensteten zwecks Bestätigung übermittelt, welche diese zur Genehmigung mit einer Unterschrift versehen.
7. Änderungen an den Stammdaten werden ordnungsgemäß genehmigt.
8. Programmierte Überprüfungen verhindern die Validierung und Verarbeitung von Eingabevorgängen, für die logischerweise keine Genehmigung erfolgt sein konnte, z.B. die verfügbaren Haushaltsmittel überschreitenden Zahlungen.

**AB2. Vollständigkeit und Richtigkeit**

**Ziel: Gewährleistung der Richtigkeit und Vollständigkeit der in Anwendungen eingegebenen Daten. (Die Eingabe umfaßt sowohl vorgangsbezogene als auch Stamm-/Bezugsdaten.)**

1. Stapelsummen einschließlich der Summenbildung (Prüfsummen) sämtlicher sensitiver Felder werden benutzt, und eine eindeutige Überprüfung wird dahin gehend vorgenommen, ob die geforderten Summen übereinstimmen.

2. Das Programm führt Gültigkeitskontrollen durch, um sicherzustellen, daß die eingegebenen Daten:
  - das für jedes Feld erwartete Format haben;
  - innerhalb der angemessenen Grenzen bleiben (z.B. nicht negativ sind, wenn dies logisch unmöglich ist; die vorher festgelegten annehmbaren Beträge nicht überschreiten; innerhalb der bekannten Reihenfolge bei Daten ihrer Art bleiben (Schecknummern usw.).
3. Bei sensiblen Daten sind doppelte Kennwörter zu benutzen.
4. Bei der Online-Eingabe werden Eingabeprotokolle erstellt, aus denen die Gesamtbeträge hervorgehen, die überprüft oder mit den getrennt für die Sitzung erstellten Summen abgestimmt werden.
5. Es werden Prüfziffern mit Referenznummern benutzt und im Rahmen der Gültigkeitskontrolle überprüft.
6. Die Gültigkeitskontrolle umfaßt Tests im Hinblick darauf, ob die eingegebenen Daten untereinander übereinstimmen (z.B. Sollseite ist gleich Habenseite, Referenznummern entsprechen den dazugehörigen Beschreibungen).
7. Es werden logische Überprüfungen mit den zugänglichen bestehenden Datensätzen , z.B. Salden, vorgenommen.
8. Stammdaten (und sonstige Schlüsseldaten) werden ausgedruckt und vom zuständigen Benutzer vorbehaltlos genehmigt, bevor sie bei der Verarbeitung verwendet werden.
9. Was die Fehlerbehandlung betrifft, so werden vorübergehend angelegte Akten oder Dateien über vom System während der Gültigkeitskontrolle oder Verarbeitung abgelehnte Eingabevorgänge aufbewahrt, und Verfahren stellen sicher, daß diese unerledigten Daten unverzüglich berichtigt und wiedereingegeben (ohne die übliche Genehmigung und sonstigen Eingabekontrollen zu umgehen) oder aber annulliert werden.

## AC. VERARBEITUNG

### AC1. Verarbeitung von Vorgängen

**Ziel: Gewährleistung, daß die Verarbeitung von Vorgängen vollständig und rechnerisch richtig ist und daß die Ergebnisse (einschließlich der erzeugten Daten) richtig geordnet und in den Dateien ordnungsgemäß erfaßt werden.**

1. Die Stapel- oder Sitzungskontrollsummen werden mit der Änderungssumme der entsprechenden Kontrolldatensätze der Dateien abgestimmt. (Es ist wichtig, daß der Aufbau der Stapelarten und Kontrolldatensätze es ermöglicht, daß durch diese Kontrolle eine wesentliche falsche Einordnung aufgedeckt würde.)
2. Wenn das Programm Daten erzeugt (d.h. Rechenvorgänge wie Währungsumrechnungen durchführt, oder Daten, die zwar eine logische, aber keine rechnerische Verbindung zur Eingabe haben, z.B. Gehaltszahlungen, aufsucht und schreibt), nimmt der Benutzer entweder anhand einer getrennt erstellten Vorausschätzung der Gesamtsumme oder einer Stichprobe an Vorgängen Überprüfungen vor.
3. Die Ausgabe umfaßt Kontrollausdrucke oder -bildschirme, anhand deren die zuständigen Benutzer die wichtigsten Kontrollsummen eindeutig überprüfen und annehmen müssen.
4. Gültigkeitskontrollen innerhalb der Programme schließen folgende Schritte ein:
  - (1) Sicherstellung, daß die vor der Verarbeitung ermittelten (Stapel-)Summen in jeder Phase voll und ganz ausgewiesen werden;
  - (2) Übereinstimmungstests, bei denen der Eingabevorgang bereits vorgehaltene Daten rekapituliert (z.B. wenn sowohl Kontonummer und Name angegeben sind);
  - (3) Grenzwertprüfungen der vom Programm erzeugten (berechneten, aufgesuchten) Beträge.
5. Die Kontrollzählungen und -summen werden in jeder über die Anwendung zugreifbaren Datei gespeichert.
6. Die Kontrollzählungen und -summen werden für jede Vorgangsart gespeichert.
7. Es werden "Erfolgseinheiten" benutzt, um sicherzustellen, daß komplexe Vorgänge in alle entsprechenden Dateien übertragen oder aber vollständig gelöscht werden.

8. Es werden auf einem anderen Gerät gehaltene getrennte Kontrolldateien genutzt, um zu überprüfen, daß die richtigen Dateiversionen geladen wurden.
9. Die aufgrund von manuellen Kontrollen erhaltenen Kontrollsummen werden aufgezeichnet und zum passenden Zeitpunkt mit den vom System erstellten Summen abgestimmt.
10. Was die Fehlerbehandlung betrifft, so werden vorübergehend angelegte Akten oder Dateien über vom System während der Gültigkeitskontrolle oder Verarbeitung abgelehnte Eingabevorgänge aufbewahrt, und Verfahren stellen sicher, daß diese unerledigten Daten unverzüglich berichtigt und wiedereingegeben (ohne die übliche Genehmigung und sonstigen Eingabekontrollen zu umgehen) oder aber annulliert werden.

**AC2. Sonstige Verarbeitungsvorgänge**

**Ziel: Gewährleistung, daß sonstige Verarbeitungsvorgänge (einschließlich Dateireorganisation wie Verfahren zum Jahres-/Monatsende, routinemäßige Überprüfungen der Datenintegrität, Erstellung von nicht direkt mit der Eingabe verbundenen Berichten und Analysen, Bereitstellung von Daten für andere Anwendungen und Abfragemöglichkeiten) rechtzeitig durchgeführt werden und zu richtigen Ergebnissen führen.**

1. Der Zeitplan für die regelmäßige Verarbeitung dieser Art wird vom Benutzer kontrolliert, und die Programmläufe werden auf seine Anweisung in Gang gesetzt.
2. Benutzerverfahren regeln die Verantwortung für die Überprüfungen der Ergebnisse dieser Verarbeitungsvorgänge (z.B. Überprüfungen im Hinblick darauf, daß die vorgeblich verarbeiteten Beträge den Soll-Beträgen entsprechen, daß die neuen Gesamtzahlen in den Kontrolldatensätzen die prognostizierten Anpassungen widerspiegeln sowie daß in den Managementinformationsberichten aus den Kontrollsummen hervorgeht, daß diese die Gesamtheit der gemeinten Daten umfassen).
3. Stehen Daten einer Anwendung für eine Abfrage zur Verfügung, ist ein entsprechender Überprüfungsgrad in die Verarbeitung eingebaut, durch den Antworten hervorbracht werden (z.B. wo dies wichtig ist, Nachweis darüber, daß alle einschlägigen Datensätze gelesen wurden durch Zusammenfassung und Ausweis der Summe der nicht ausgewählten Datensätze innerhalb desselben Kontrollkontos).
4. Benutzer der Abfragemöglichkeiten und Eigentümer anderer Anwendungen, welche die Daten benutzen, kennen den Zuverlässigkeitsgrad der Daten an sich und das programmierte Verfahren, durch das sie die Daten erhalten.

**AD. DATENÜBERTRAGUNG**

**AD1. Die Daten sollten fehlerfrei und vollständig übertragen werden**

**Ziel: Gewährleistung, daß alle übertragenen Daten, sei es über das Netz, durch Disketten oder Bänder, in einem vollständigen und fehlerfreien Zustand erhalten werden und daß es bei der Übertragung zu keinem Verlust oder keiner Offenlegung von Daten kommt (siehe auch Ziffer AF1).**

1. Verwendung von Prüfziffern, Prüf- und sonstigen Kontrollsummen.
2. Verwendung von digitalen Unterschriften.
3. Anwendung von Verschlüsselungstechniken.
4. Verwendung von Paßwörtern.
5. Fortlaufende Numerierung von Nachrichten, Festlegung einer Reihenfolge der Vorgänge.
6. Es werden Bestätigungen über den Erhalt der Daten verschickt und unverzüglich mit den übertragenen Datensätzen abgestimmt.

**AE. STAMMDATEN**

**AE1. Fortgesetzte Richtigkeit der Stammdaten**

**Ziel: Gewährleistung, daß alle im System gespeicherten Stamm- oder Bezugsdaten richtig und vollständig bleiben.**

1. Die Verantwortung für die Überprüfung der fortgesetzten Richtigkeit der Daten ist entweder dem Datenbankverwalter oder geeigneten Benutzern übertragen.
2. Kontroll- oder Prüfsummen werden benutzt, um den Zustand der Dateien, die Stammdaten enthalten, zu überwachen.
3. Ausdrücke von Stamm- oder Bezugsdaten werden in regelmäßigen Abständen durch den zuständigen Benutzer anhand der Originalunterlagen überprüft. Dies kann je nach dem jeweiligen Risiko, das fehlerhafte Daten darstellen, auf zyklischer oder statistischer Basis erfolgen.

**AF. AUSGABE**

**AF1. Richtigkeit der Ausgabe**

**Ziel: Gewährleistung, daß die Ausgabe, sei es auf Papier, über Bildschirm, auf Magnetdatenträger oder auf elektronischem Wege, richtig und vollständig ist.**

1. Gültigkeitskontrollen und Grenzwertprüfungen usw. in bezug auf die ausgegebenen Datensätze werden vom Programm durchgeführt. Es werden Warnmeldungen gegeben, falls die Ausgabe nicht übereinstimmt. Für die Handhabung der Warnmeldungen ist ein Benutzerverfahren eingerichtet.
2. Es wurden Verfahren eingerichtet, die einen angemessenen Grad an Plausibilitätskontrolle in bezug auf den Ausdruck von Daten sicherstellen (dies kann reichen von überhaupt keiner Kontrolle bei internen Unterlagen, die keine Basis für Entscheidungen bilden, bis hin zu einer vollständigen Durchsicht anhand der Belegunterlagen (z.B. bei großen Schecks)).
3. Bei der Übermittlung von Zahlungsanweisungen an Banken:
  - der zuständige Benutzer verwendet sowohl Kontrollsummen als auch Stichproben (wie von Zeit zu Zeit Stichprobentests in bezug auf die zu übermittelnde Diskette oder wendet die Verfahren des Browsing (Grobrecherche) und des Stichprobentests der übermittelten Nachrichten an), um hinlängliche Gewißheit dahin gehend zu erlangen, daß die tatsächlich abgesandten Daten mit den genehmigten Daten identisch sind;
  - Übermittlung von Bändern oder Disketten durch einen sicheren Kurierdienst;
  - vorbereitete Disketten oder Bänder werden bis zu ihrer Entsendung an einem sicheren Ort aufbewahrt;
  - es sind mit der Bank vorher festgelegte Obergrenzen für den Gesamtbetrag und für einzelne Vorgänge zu vereinbaren;
  - Annahmeerklärungen werden unverzüglich abgestimmt (rechtzeitig genug, um Zahlungsanweisungen zu widerrufen);
  - die Abstimmung im Nachgang zur Zahlung erfolgt unverzüglich.
4. Ausgabeprotokolle umfassen Summen, die vom Benutzer mit den vor der Eingabe ermittelten Summen abgestimmt werden. Es stehen detaillierte Ausdrücke der Eingabe zur Verfügung, um Abweichungen erforderlichenfalls nachzugehen.

**AF2. Korrekte Verteilung der Ausgabe**

**Ziel: Gewährleistung, daß die ausgegebenen Daten all jene erreichen und nur jene, für die sie bestimmt sind.**

1. Die Ausgabe durch das Rechenzentrum wird überwacht und unter Wahrung der entsprechenden Sicherheit/Vertraulichkeit verteilt.
2. Die Verteilerlisten werden regelmäßig überarbeitet, unnötige oder inkorrekte Adressaten werden gestrichen.
3. Es werden keine überflüssigen Kopien der Ausgabe angelegt, für die es keinen Adressaten gibt.
4. Die geltenden Sicherheitsvorschriften für beim Endbenutzer in Betrieb befindliche PCs, Datenendstationen und Drucker gewährleisten die hinreichende Vertraulichkeit der Ausgabe, wobei der Grad der baulichen Sicherheitsvorkehrungen und die Qualität der Paßwortkontrollen usw. Berücksichtigung finden.
5. Die für Sicherheitsentscheidungen der Anwendung zuständige Person hat eine klare Sicht über die verschiedenen Benutzergruppen, die Zugang zu jeder Form der Ausgabe haben, und trifft die Kontrollentscheidungen dementsprechend (siehe Ziffer AA1.8). Insbesondere müssen die logischen Zugriffskontrollen für die Anwendung einem möglichen Zugriff über alle Netzwerke, an denen die Anlage teilhat, Rechnung tragen.
6. Es wird über jede erwartete Ausgabe Rechenschaft abgelegt (z.B. durch fortlaufende Numerierung, um jede unzulässige Beseitigung von Fehlermeldungen aufzudecken).
7. Es werden in regelmäßigen Abständen Meldungen vorgenommen, auch wenn es kein Problem zu melden gibt (die Empfänger sollten dann daran gewöhnt sein, Meldungen zu erhalten und dadurch weniger Gefahr laufen, eine Meldung zu übersehen, die von jemandem gelöscht wurde, der nicht möchte, daß der Inhalt der Meldung bekannt wird).
8. Begebbare, sensible oder kritische Formulare (z.B. Schecks) sollten ordnungsgemäß protokolliert und gegen Diebstahl oder Beschädigung angemessen abgesichert werden. Das Protokoll der Formulare sollte routinemäßig mit dem vorhandenen Bestandsverzeichnis abgestimmt werden, und jedweden Abweichungen sollte ordnungsgemäß nachgegangen werden.

## ANHANG 3

### ANFORDERUNGEN AN DIE ANWENDUNGSKONTROLLE

Die folgenden Anforderungen sind allgemein gehalten. In der Regel geht die Forderung dahin, daß dem Benutzermanagement in angemessenen Abständen (beispielsweise täglich) ein Nachweis vorzulegen ist, anhand dessen es sich von der Richtigkeit der Daten und Verarbeitung der Anwendung überzeugen kann. Spezielle Lösungen (wie Zusammenfassungen, Kontrollsummen, Seriennummern, Berichte zum Zwecke von Abstimmungs- oder Plausibilitätskontrollen, Beratung mit der Aufsichts-/Leitungsebene und die vermerkte Genehmigung von Kontrolldaten auf dem Bildschirm) müssen in früheren Stadien des Projekts definiert werden.

Im nachfolgenden wird davon ausgegangen, daß in den Systemen/Netzwerken, die diese Anwendung benutzen, allgemeine Anlagekontrollen eingerichtet wurden, welche den Benutzer zufriedenstellen. Derartige Kontrollen sollten beispielsweise den physischen Zugriff, den logischen Zugriff im allgemeinen, die Trennung der Aufgaben des IT-Personals, die Datensicherung, die Wiederherstellung im Falle einer Katastrophe, (Software-) Änderungen abdecken sowie Leistungsindikatoren zur Messung der Effizienz des Systems umfassen.

**1. Zugriff** Die Anwendung sollte den Zugriff auf Programme außer durch zugriffsberechtigte Personen verhindern und den Zugriff auf Benutzerressourcen (Prozessen oder Daten) ermöglichen, der von einem oder mehreren leitenden Benutzern verwaltet wird und so einzuschränken ist, daß er die wechselnden Arbeitsbedingungen und Aufgabenteilungen in den Benutzerabteilungen widerspiegelt (z.B. nach Kontokennziffern, Werten, Funktionen usw.). Jeder Zugriff sollte in jedem einzelnen Fall kontrolliert und protokolliert werden, und das System sollte sämtliche unberechtigten Zugriffsversuche verhindern und melden.

#### **2. Dateneingabe**

Das System sollte Nachweise erbringen, die es dem Benutzermanagement ermöglichen, sich zu vergewissern, daß die eingegebenen Daten, einschließlich der Stammdaten vollständig sind, entsprechend den Benutzeranforderungen validiert sowie korrekt in die richtigen Dateien aufgenommen wurden.

#### **3. Datenintegrität**

Das System sollte so organisiert sein, daß das Benutzermanagement regelmäßige Nachweise darüber erhält, daß die Stammdaten und die gespeicherten Daten vollständig und richtig sind.

#### **4. Verarbeitung von Vorgängen**

Das System sollte den regelmäßigen Nachweis erbringen, daß die Vorgänge insgesamt richtig verarbeitet und in die richtigen Dateien aufgenommen wurden.

#### **5. Änderung von Daten und Programmen über für den Notfall eingerichtete Wege**

Soweit innerhalb der Anwendung vorhanden, muß es möglich sein, den Gebrauch sämtlicher Möglichkeiten und Prozesse der Datenänderung im Notfall, durch die Daten geändert werden können, ohne die übliche Validierung zu durchlaufen, stark eingeschränkt und protokolliert werden.

#### **6. Management(Prüfungs)pfad**

Sämtliche Vorgänge sollten hin und zurück im System verfolgt werden können. Es sollte ein Pfad für Daten beibehalten werden, die auf unterschiedlichen Berichterstattungsebenen zusammengefaßt werden, so daß die Vorgänge, welche die einzelnen Komponenten bilden, ermittelt werden können.

#### **7. Datensätze**

Jede Bearbeitung eines Vorgangsdatensatzes ist mit der beim Einloggen zu beachtenden Kennung, der elektronischen Zeit- und Datumsangabe (sowie dem Bearbeitungskode) zu versehen. Es sind die vollständigen Datensätze über jede Änderung beizubehalten (kein Überschreiben).

#### **8. Ausgabe**

Die Datenausgabe sollte mit Datums- und Zeitangabe versehen sein und (wo für Kontrollzwecke erforderlich) fortlaufend numeriert werden. Es sind geeignete Kontrollen (und Nachweise darüber, daß sie funktioniert haben, an den Rechnungsführer) über die elektronische Übertragung von Zahlungsdaten vorzusehen, um sicherzustellen, daß lediglich genehmigte - und alle genehmigten - Vorgänge rechtzeitig ausgeführt werden.

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 23

**STICHPROBENERHEBUNG**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Faktoren, die sich auf die Entscheidung für eine Stichprobenerhebung auswirken	2
Grundlegende Begriffe und Definitionen	3
Einzelne Etappen der Stichprobenerhebung	4
Dokumentation	5
Wirtschaftlichkeitsprüfung (i.w.S.)	6
<hr/>	
Bewertung der Gesamtergebnisse der vertieften Prüfung	Anhang 1

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 153) heißt es:

"Die Prüfungsfeststellungen, Schlußfolgerungen und Empfehlungen müssen durch Nachweise belegt sein. Da es dem Prüfer nur in den seltensten Fällen möglich ist, das gesamte Informationsmaterial über die geprüfte Stelle in Betracht zu ziehen, ist eine sorgfältige Auswahl der Datenerfassungs- und Stichprobentechniken unbedingt erforderlich...."

2. Faktoren, die sich auf die Entscheidung für eine Stichprobenerhebung auswirken

2.1. Der Prüfungsnachweis für eine Prüfung kann mit Hilfe verschiedener Techniken erhoben werden, die sich grob in folgende Kategorien gliedern lassen: Überprüfung, Überwachung,

Untersuchung und Bestätigung, Berechnungen und Analyse (siehe Anhang I der Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz"). Der Prüfer kann diese Techniken auf die Gesamtheit der Daten anwenden (100 %-Kontrolle) oder sich dafür entscheiden, eine repräsentative Stichprobe von Einzelfaktoren zu prüfen, um daraus Schlußfolgerungen über die Gesamtheit der Daten (Grundgesamtheit) abzuleiten. Dieses zuletzt genannte Verfahren bezeichnet man als Stichprobenerhebung.

2.2. Der Prüfer muß beurteilen, ob die Stichprobenerhebung ein geeignetes Verfahren ist, um einen Teil der für die Prüfung benötigten Prüfungsnachweises zu erhalten. Dabei sind folgende Faktoren zu beachten:

- . Anzahl und relativer Umfang der Einzelfaktoren im Verhältnis zur Grundgesamtheit;
- . Wesentlichkeit der betreffenden Einzelfaktoren und inhärentes Fehlerrisiko;
- . Relevanz und Zuverlässigkeit des durch andere Untersuchungen und Verfahren erhobenen Prüfungsnachweises sowie jeweilige Kosten und jeweils erforderlicher Zeitaufwand.

2.3. Das Verfahren der Stichprobenerhebung wird sowohl bei Überprüfung der Kontrollen als auch bei vertieften Prüfungen häufig angemessen sein. Da mit diesen Prüfungen unterschiedliche Ziele verfolgt werden, müssen unter Umständen jedoch verschiedene Ansätze für die Stichprobenerhebung zur Anwendung kommen.

### 3. Grundlegende Begriffe und Definitionen

3.1. Da der Prüfer durch die Prüfung einer ausgewählten Stichprobe zu Schlußfolgerungen über eine Grundgesamtheit gelangen will, ist es wesentlich, daß die Stichprobe für die Grundgesamtheit, aus der sie erhoben wurde, repräsentativ ist.

3.2. Es besteht ein Risiko, daß die Schlußfolgerungen, zu denen der Prüfer aufgrund einer Stichprobenerhebung gelangt, anders sind als die, zu denen er bei einer Prüfung der vollständigen Grundgesamtheit gelangt wäre. Dieses Risiko bezeichnet man als Stichprobenfehler. Der Prüfer muß bei der Planung und Durchführung der Stichprobenerhebung sowie bei der Bewertung ihrer Ergebnisse darauf achten, daß der Stichprobenfehler auf ein annehmbares Maß reduziert wird.

3.3. Bei der Stichprobe kann es sich um eine statistische oder eine nicht-statistische Stichprobe handeln. In beiden Fällen ist Sachverstand während der Planungs-, Durchführungs- und Bewertungsphase erforderlich. Bei statistischen Stichproben müssen darüber hinaus Methoden der Zufallsauswahl und Wahrscheinlichkeitstheorien Anwendung finden, die dem Prüfer folgendes ermöglichen:

- . Festlegung des Umfangs der Stichprobe;
- . quantitative Bewertung der Ergebnisse;
- . Einschätzung des Stichprobenfehlers und davon ausgehend Formulierung von Schlußfolgerungen hinsichtlich der Grundgesamtheit.

Hier sollen keine ausführlichen Hinweise in bezug auf den Bereich der Wahrscheinlichkeitstheorie gegeben werden. Der Prüfer sollte erforderlichenfalls den Rat von Fachleuten einholen, damit er in diesem Bereich zu fundierten Urteilen gelangt.

- 3.4. Selbst wenn sich der Prüfer für eine nicht-statistische Stichprobe entscheidet, sollte die Anwendung von Methoden der Zufallsauswahl in Betracht gezogen werden. Dadurch wird sich normalerweise die Wahrscheinlichkeit erhöhen, daß die Stichprobe für die Grundgesamtheit repräsentativ ist. Der Prüfer muß stets sorgfältig abwägen, ob eine nicht-statistische Stichprobe eine angemessene Grundlage für Schlußfolgerungen über die Grundgesamtheit, aus der sie erhoben wurde, darstellt.

#### 4. Einzelne Etappen der Stichprobenerhebung

- 4.1. Der Prozeß der Stichprobenerhebung läßt sich sowohl bei statistischen als auch bei nicht-statistischen Stichproben sinnvollerweise in vier Etappen unterteilen: Planung der Stichprobe, Auswahl der zu prüfenden Einzelfaktoren, Prüfung, Bewertung der Ergebnisse. In den folgenden Absätzen werden diese einzelnen Etappen kurz erläutert.

##### Planung der Stichprobe

-----

- 4.2. Der erste Schritt bei der Planung der Stichprobe ist die genaue Bestimmung der Grundgesamtheit. Bei statistischen Stichproben ist es wichtig, daß die Grundgesamtheit homogen ist. Das bedeutet, die Grundgesamtheit sollte aus weitgehend ähnlichen Einzelfaktoren bestehen, die durch ähnliche oder gemeinsame Systeme bearbeitet werden und damit ähnlichen Risiken ausgesetzt sind. Darüber hinaus sollten die im Rahmen der Stichprobe zu prüfenden Einzelfaktoren bestimmt werden, bei denen es sich beispielsweise um einen Vorgang, ein Kontensaldo oder möglicherweise um eine monetäre Einheit handeln kann.
- 4.3. Es ist wesentlich, daß der Prüfer das mit der Stichprobenprüfung angestrebte spezifische Prüfungsziel eindeutig definiert. Innerhalb dieses Prozesses sollte auch definiert werden, wann ein Fehler (bei vertieften Prüfungen) bzw. eine Ausnahme (bei Überprüfung der Kontrollen) vorliegt.
- 4.4. In der Planungsphase sollte auch der Umfang der Stichprobe festgelegt werden. Ein Hauptfaktor ist dabei, daß eine größere Stichprobe eher für die Grundgesamtheit repräsentativ ist als eine kleinere Stichprobe. Falls der geprüfte Bereich im Verhältnis zu den Rechnungsabschlüssen insgesamt jedoch als relativ unbedeutend eingestuft wird, ist der Prüfer möglicherweise bereit, einen größeren Stichprobenfehler in Kauf zu nehmen.

#### Auswahl der zu prüfenden Einzelfaktoren

---

- 4.5. Der Prüfer sollte sich während des Auswahlprozesses regelmäßig davon überzeugen, daß davon ausgegangen werden kann, daß die ausgewählte Stichprobe für die Grundgesamtheit repräsentativ ist. Dies ist besonders bei nicht-statistischen Stichproben wichtig, und zwar vor allem dann, wenn die Zufallsauswahl keine Anwendung findet.
- 4.6. Der Prüfer sollte sich des Risikos bewußt sein, daß bei der Auswahl der Stichprobe ein Teil der Grundgesamtheit außer Acht gelassen wird. So ist es insbesondere in EDV-Umgebungen häufig notwendig, eine Abstimmung zwischen der Datei, aus der die Stichprobe erhoben wurde, und der in den Konten der jeweiligen Stelle erfaßten Grundgesamtheit vorzunehmen und zu dokumentieren.

#### Prüfung

---

- 4.7. Soweit möglich, sollte die Prüfung anhand eines zuvor festgelegten Fragebogens erfolgen. In Ausnahmefällen, in denen dies nicht möglich ist, sollten alternative Verfahren ausgearbeitet werden, mit deren Hilfe gleichwertige Prüfungsnachweise zu den betreffenden Einzelfaktoren erhoben werden können.
- 4.8. Der Prüfer sollte darauf achten, daß die Prüfung zum geeigneten Zeitpunkt durchgeführt wird. Dies gilt insbesondere für die Überprüfung der Kontrollen, mit denen üblicherweise festgestellt werden soll, ob die Kontrollen über einen bestimmten Zeitraum hinweg wirksam funktioniert haben.

#### Bewertung der Ergebnisse

---

- 4.9. Werden Fehler oder Ausnahmen aufgedeckt, so muß deren Ursache und Art festgestellt werden. Dies ermöglicht es dem Prüfer, ihre potentielle Auswirkung auf die geprüften Rechnungsabschlüsse und die Prüfung selbst zu beurteilen.
- 4.10. Nachdem der Prüfer die im Rahmen der Stichprobe festgestellten Fehler oder Ausnahmen bewertet hat, sollte er das wahrscheinlichste Fehler- oder Ausnahmenniveau in der Grundgesamtheit bestimmen. Dies geschieht durch Extrapolation auf der Grundlage des bekannten Fehler-/Ausnahmenniveaus der Stichprobe.
- 4.11. In einem dritten Schritt wird zu dieser Extrapolation der wahrscheinliche Stichprobenfehler addiert <sup>(1)</sup>. Dieses geschätzte obere Fehler-/Ausnahmenniveau kann dann mit dem im Rahmen der Prüfung maximal zulässigen Fehler-/Ausnahmenniveau verglichen werden. Liegt

---

<sup>(1)</sup> Wie in Ziffer 3.3 hervorgehoben, läßt sich der wahrscheinliche Stichprobenfehler nur bei statistischen Stichproben berechnen.

das geschätzte Gesamtniveau der Fehler/Ausnahmen über dem zulässigen Niveau, so sollte der Prüfer folgende weiteren Schritte in Erwägung ziehen:

- . Aufforderung der geprüften Stelle zur Untersuchung der aufgedeckten Fehler/Ausnahmen und zur Ermittlung des weiteren Fehler-/Ausnahmepotentials. Dies führt möglicherweise dazu, daß die Stelle bereit ist, Berichtigungen an den Rechnungsabschlüssen vorzunehmen.
- . Durchführung weiterer Prüfungen, um den Stichprobenfehler und die bei der Bewertung der Ergebnisse aufgrund des wahrscheinlichen Stichprobenfehlers vorhandene Unsicherheit zu verringern.
- . Anwendung alternativer Prüfungsverfahren, um zusätzliche Bestätigung zu erhalten.

4.12. Der Prüfer sollte aufgrund der endgültigen Ergebnisse der Stichprobenerhebung und der Ergebnisse anderer Prüfungsverfahren beurteilen können, ob die Rechnungsabschlüsse angemessen sind und er einen entsprechenden Bericht abgeben kann.

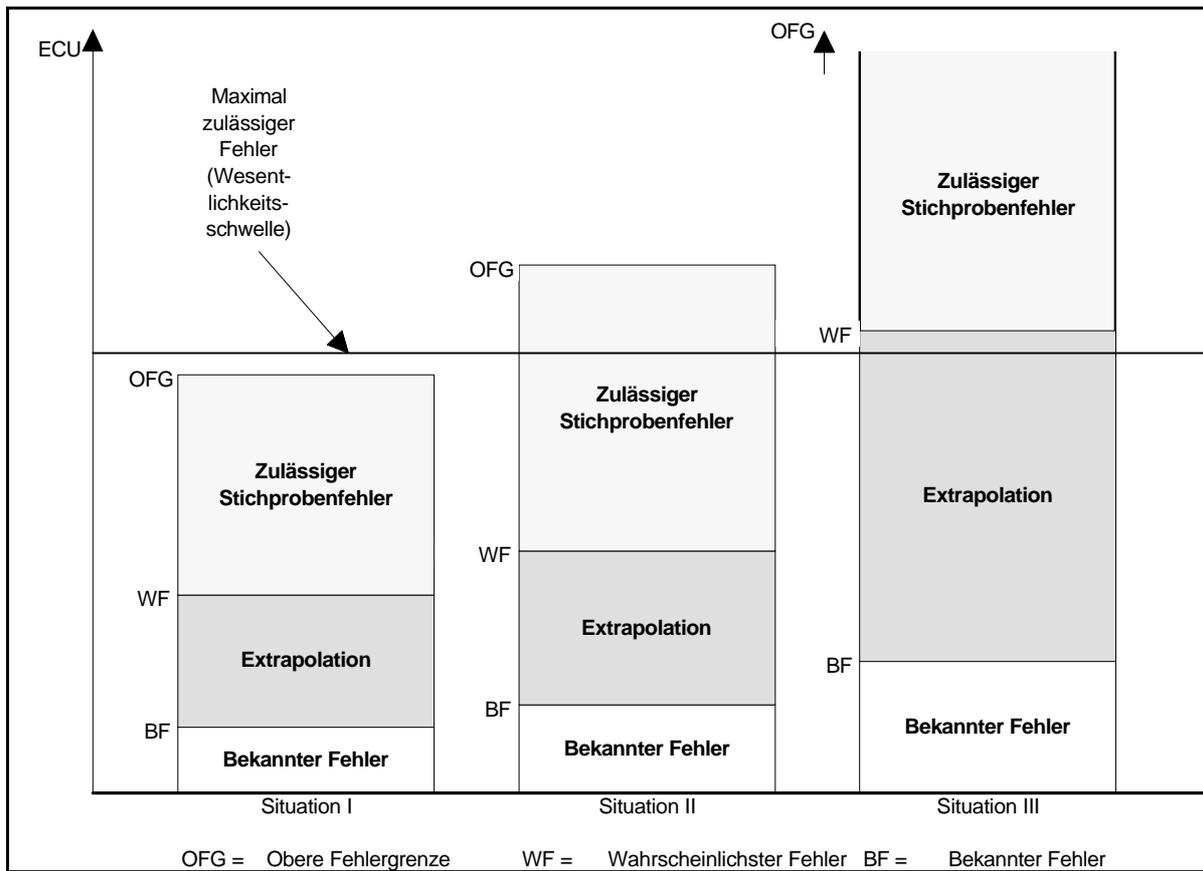
4.13. Das hier beschriebene (auf die Ergebnisse von vertieften Prüfungen angewandte) Bewertungsverfahren wird durch das Diagramm in **ANHANG 1** veranschaulicht.

## 5. Dokumentation

5.1. Der Prüfer muß während des gesamten Verfahrens der Stichprobenerhebung zahlreiche Beurteilungen vornehmen. Es ist von großer Wichtigkeit, daß diese Beurteilungen sorgfältig dokumentiert (siehe Leitlinie Nr. 26 "Dokumentation") werden, damit die mit der Beaufsichtigung betrauten Stellen Überprüfungsverfahren ausarbeiten können.

## 6. Wirtschaftlichkeitsprüfung (i.w.S.)

6.1. Die vorstehenden Ziffern enthalten Hinweise für die Stichprobenerhebung bei Prüfungen der Rechnungsführung (einschließlich Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit). Es ist darauf hinzuweisen, daß auch bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen (siehe Leitlinie Nr. 41 "Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.") häufig mit Hilfe der Stichprobenerhebung Prüfungsnachweise zusammengestellt werden. In diesem Fall können mit der Stichprobenerhebung andere spezifische Ziele verfolgt werden, doch bleiben die Grundprinzipien gleich.



## ANHANG 1: BEWERTUNG DER GESAMTERGEBNISSE EINER VERTIEFTEN PRÜFUNG

### Schlußfolgerungen:

- Situation I: Die obere Fehlergrenze liegt unter dem zulässigen Fehler. Das Ergebnis ist deshalb angemessen.
- Situation II: Die obere Fehlergrenze liegt über dem zulässigen Fehler, doch liegt der wahrscheinlichste Fehler unter dem zulässigen Fehler. Siehe Ziffer 4.11.
- Situation III: Der wahrscheinlichste Fehler liegt über dem zulässigen Fehler. Die Rechnungsabschlüsse sind nicht annehmbar.

EUROPÄISCHE LEITLINIEN  
FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 24

**ANALYTISCHE PRÜFVERFAHREN**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
Hinweise auf INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Einleitung	2
Analytische Prüfverfahren bei Planung der Prüfung	3
Analytische Prüfverfahren als vertiefte Prüfungen	4
Analytische Prüfverfahren in der Abschlußphase der Prüfung	5
Einsatz analytischer Prüfverfahren bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung	6
Typen analytischer Prüfverfahren	Anhang 1

-----

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

- 1.1. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 86) "Einsatz analytischer Prüfverfahren" heißt es:

*"...Die ORKB sollte sich den gesamten Bereich aller zeitgemäßen Prüfungsmethoden, einschließlich von systemorientierten Techniken, analytischen Überprüfungsverfahren, statistischen Stichprobenverfahren und der Prüfung automatisierter Informationssysteme aneignen."*

Gleichzeitig wird in Ziffer 160 dieser Erläuterungen das Ziel analytischer Prüfverfahren bei der Jahresabschlußprüfung dargelegt.

*"Durch eine Analyse von Jahresabschlüssen soll der erwartete Zusammenhang innerhalb und zwischen den verschiedenen Teilen der Jahresabschlüsse sowie jegliche unerwartete Zusammenhänge und ungewöhnliche Tendenzen festgestellt werden..."*

1.2. Analytische Prüfverfahren wurden wie folgt definiert <sup>(1)</sup>:

*"Analytische Prüfverfahren stellen Analysen signifikanter Verhältniszahlen und Trends dar einschließlich der sich daraus ergebenden Ergründung von Schwankungen und Zusammenhängen, die mit anderen einschlägigen Informationen nicht übereinstimmen oder von prognostizierten Beträgen abweichen."*

1.3. Zusätzlich wurden einige der Methoden, die als Teil von analytischen Prüfverfahren angewendet werden können, wie folgt beschrieben <sup>(2)</sup>:

*"Bei der Durchführung der obengenannten Verfahren können verschiedene Methoden zur Anwendung kommen. Diese reichen von einfachen Vergleichen bis hin zu komplexen Analysen anhand fortgeschrittener statistischer Techniken. Analytische Prüfverfahren können auf den konsolidierten Jahresabschluß, Teilkonzernabschlüsse ... und auf einzelne Elemente der Finanzdaten angewandt werden. Welche Verfahren, Methoden und welche Anwendungsebene der Prüfer auswählt, ist eine Frage seines fachlichen Urteilsvermögens."*

2. Einleitung

2.1. Zweck dieser Leitlinie für die Anwendung ist es, dem externen Prüfer ("Prüfer") der Tätigkeiten der Europäischen Gemeinschaft eine Orientierungshilfe für den Einsatz analytischer Prüfverfahren an die Hand zu geben. Analytische Prüfverfahren unterstützen den Prüfer dabei,

- die zu überprüfende Einrichtung zu verstehen und die Prüfung zu planen (Ziffern 3.1-3.9);
- vertiefte Prüfverfahren durchzuführen (Ziffern 4.1 - 4.12) und
- die Ergebnisse am Ende der Prüfung zu überprüfen (Ziffern 5.1 - 5.2).
- Prüfer können analytische Prüfverfahren sowohl bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen als auch bei der Jahresabschlußprüfung anwenden. Der Einsatz analytischer Prüfverfahren bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung wird in Ziffer 6.1 kurz angesprochen.

Wesensart analytischer Prüfverfahren

2.2. Analytische Prüfverfahren schließen eine Vielzahl an Techniken ein, die vom Prüfer benutzt werden, um Zusammenhänge zwischen Daten zu untersuchen und sie auf ihre Plausibilität hin zu testen. Bei den Daten kann es sich um nichtfinanzielle sowie um finanzielle Daten handeln, und sie können aus internen und externen Quellen stammen. In groben Zügen bedeuten analytische Prüfverfahren eine Untersuchung der Zahlen des Jahresabschlusses

---

<sup>(1)</sup> *International Standard on Auditing 520*, paragraph 3 (IFAC Handbook, 1996). Freie Übersetzung.

<sup>(2)</sup> *International Standard on Auditing 520*, paragraph 6 (IFAC Handbook, 1996). Freie Übersetzung.

im Hinblick darauf, ob diese stimmig sind und mit den Kenntnissen des Prüfers über die Einrichtung und deren Tätigkeiten im Einklang stehen.

2.3. Der Prüfer kann analytische Prüfverfahren benutzen, wenn angenommen werden kann, daß unter den Jahresabschlußpositionen sowie zwischen den Abschlußpositionen und nichtfinanziellen Daten Zusammenhänge bestehen. Analytische Prüfverfahren umfassen eine Reihe spezieller Techniken:

- Untersuchung von Änderungen der Salden während früherer Zeiträume, was zu einer Prognose in bezug auf den laufenden Zeitraum führt (z.B. regelmäßige Rückzahlung eines Darlehens über einen Zeitraum von x Jahren);
- Vergleich von Finanzdaten mit vorweggenommenen Ergebnissen (z.B. Untersuchung von Ergebnisabweichungen gegenüber Voranschlägen und Vorausschätzungen);
- Untersuchung der Zusammenhänge zwischen der zeitlichen Entwicklung von Salden (z.B. einzunehmende oder zahlbare Zinsen gegenüber Darlehen oder Anleihen);
- Berechnungen, aufgrund deren eine Prognose in bezug auf einen gegebenen Saldo getroffen wird (z.B. (a) Benutzung unabhängiger Daten über Personalzahlen und Durchschnittsgehälter zur Prognose der Gesamtpersonalkosten des Zeitraums; (b) Verwendung von Landwirtschaftsdaten zur Prognose der Hektarzahllungen an Landwirte);
- Untersuchung der Zusammenhänge zwischen finanziellen und nichtfinanziellen Daten, welche das Verständnis des Prüfers in bezug auf die Finanzdaten festigen und seine Aufmerksamkeit auf unübliche oder unerwartete Abschlußzahlen lenken können (z.B. (a) Einnahmen aus Lizenzen gegenüber der Anzahl von Lizenzen; (b) Einfuhrzölle gegenüber Daten über tatsächliche Einfuhren; (c) landwirtschaftliche Lagerhaltungskosten gegenüber Lagerbüchern).

2.4. Analytische Prüfverfahren fallen in drei große Kategorien: Trendanalyse, Analyse von Verhältniszahlen und Prognoseanalyse. Diese Verfahren werden im **ANHANG 1** dargelegt. Analytische Prüfverfahren auf der Grundlage einer Trendanalyse oder einer Analyse von Verhältniszahlen sind in der Planungsphase und Abschlußphase der Untersuchung ausgesprochen nützlich, um den Prüfern bei der Ausrichtung und beim Abschluß ihrer Arbeit Unterstützung zu leisten. Prognoseanalyseverfahren werden üblicherweise eher dazu eingesetzt, um Prüfnachweise als Teil einer vertieften Prüfung zu erhalten.

#### Brauchbarkeit analytischer Prüfverfahren

2.5. Inwieweit der Prüfer analytische Prüfverfahren einsetzen kann, wird von einer Reihe von Faktoren abhängen einschließlich:

- Art der Einrichtung und ihrer Geschäfte;
- Grad, zu dem Salden und Vorgänge mit hinreichender Genauigkeit prognostiziert werden können;
- aufgrund früherer Prüfungen erworbene Kenntnisse der Einrichtung;
- Verfügbarkeit entsprechender finanzieller und nichtfinanzieller Daten;

- Zuverlässigkeit der verschiedenen Formen verfügbarer Daten und
- Vereinbarkeit und Unabhängigkeit von Daten aus unterschiedlichen Quellen.

### 3. Analytische Prüfverfahren bei Planung der Prüfung

#### 3.1. Prüfer können analytische Prüfverfahren in der Planungsphase anwenden, um

- ihre Kenntnisse über die Tätigkeiten der Einrichtung zu festigen und auszubauen;
- Bereiche zu ermitteln, in denen ein potentiell Prüfungsrisiko besteht;
- sämtliche signifikanten außergewöhnlichen oder unüblichen Vorgänge und/oder Salden zu ermitteln und
- bei Planung von Art, Zeitpunkt und Umfang vertiefter Prüfungen, einschließlich vertiefter analytischer Prüfverfahren, Unterstützung zu erhalten.

#### 3.2. Die Erkenntnisse, die der Prüfer in der Planungsphase aufgrund von analytischen Prüfverfahren erwirbt, können dazu dienen, den restlichen Planungsprozeß sowie die Entwicklung des Prüfungsansatzes für die Untersuchung spezifischer Salden zu unterstützen. Ergeben für Planungszwecke eingesetzte analytische Prüfverfahren signifikante Abweichungen von den Erwartungen, wird der Prüfer besondere Verfahren entwickeln müssen, um die Ursache dieser Schwankungen aufzudecken.

#### 3.3. Analytische Verfahren in der Planungsphase können ferner eine vorbereitende Auswertung der verfügbaren Daten umfassen, die dem Prüfer als Entscheidungshilfe dabei dient festzulegen, ob vertiefte analytische Prüfverfahren eingesetzt werden könnten, um die erforderliche Prüfungsbelegung zu annehmbaren Kosten zu erhalten. Der Prüfer kann beispielsweise eine anfängliche Datenauswertung vornehmen, um den Aufbau und die Qualität der Daten zu bewerten und mögliche Zusammenhänge zwischen verschiedenen Variablen zu ergründen.

#### 3.4. Der Prüfer wird in der Regel Informationen aus verschiedenen Quellen sowohl innerhalb als auch außerhalb der Einrichtung in Erwägung ziehen, wenn er analytische Prüfverfahren in der Planungsphase vornimmt. Typischerweise kann der Prüfer folgende Informationen betrachten:

- Jahresabschlüsse der Vorjahre;
- zugehörige externe Berichte, z.B. Leistungs- und statistische Berichte;
- einschlägige nichtfinanzielle Daten, z.B. Personalzahl, bearbeitete Anträge;
- Zwischenbilanzen, Berichte und sonstige Analysen der Leitung der Einrichtung, in denen die Ergebnisse des laufenden Zeitraums mit vorangegangenen Zeiträumen und mit Voranschlägen und Vorausschätzungen für den laufenden Zeitraum verglichen werden, und
- Daten zu signifikanten Verhältniszahlen und zur Erreichung bestimmter Leistungsziele.

In vielen Fällen sollten die Prüfer in der Lage sein, die meisten dieser Informationen von der Leitung der Einrichtung zu erhalten.

- 3.5. Differenziertheit und Ausmaß analytischer Prüfverfahren in der Planungsphase sind eine Frage der Beurteilung des Prüfers und werden sich je nach Größe der Einrichtung, ihrer Komplexität und der Verfügbarkeit von Informationen unterscheiden. Bei einigen Einrichtungen können sich diese Verfahren darauf beschränken, Änderungen der Salden zwischen dem Vorjahr und dem laufenden Jahr zu überprüfen. Bei anderen Einrichtungen können die Verfahren eine umfassendere Analyse der monatlichen Abschlüsse sowie Vergleiche mit nichtfinanziellen Daten bedeuten.
- 3.6. Analytische Prüfverfahren in der Planungsphase sollten zu einem besseren Verständnis der Tätigkeiten der Einrichtung führen. Die Verfahren können folgendes umfassen:
- Untersuchung der maßgeblichen Salden des Jahresabschlusses und der Gruppen von Vorgängen;
  - Untersuchung der Voranschläge und Vorausschätzungen der Einrichtung;
  - Gespräche mit den Finanz- und Betriebsabteilungen über Leistung und Pläne zu zukünftigen Entwicklungen;
  - Untersuchung der Statistiken und sonstigen Informationen über die Tätigkeiten der Einrichtung und
  - Untersuchung der Leistung gemessen an Voranschlägen und Leistungszielen.
- 3.7. Durch diese Verfahren wird es dem Prüfer möglich, Änderungen in den Tätigkeiten und Vorgängen der Einrichtung festzustellen, die einen Einfluß auf deren Jahresabschluß haben können. Sie sollten auch die Aufmerksamkeit des Prüfers auf spezielle Gebiete des Jahresabschlusses lenken, die eine besondere Betrachtung erfordern.
- 3.8. Der Prüfer wird sich ein Urteil über die Verfahren für die Erstellung des Haushaltsplans der Einrichtung bilden müssen, bevor er sich zu sehr auf sie verläßt. Insbesondere sollte der Prüfer die Zwänge erwägen, die auf einzelne Abteilungen zwecks Einhaltung des Haushaltsplans ausgeübt werden, sowie das Risiko, daß die Ergebnisse manipuliert sein können, beispielsweise durch die falsche Verteilung von Ausgaben auf einzelne Haushaltslinien, um sicherzustellen, daß die bewilligten Mittel nicht überschritten werden.
- 3.9. Weitere analytische Prüfverfahren, die der Prüfer als Teil der Planung einsetzen kann, sind das Profilverfahren und die Analyse von Verhältniszahlen. Das Profilverfahren besteht darin, die Ergebnisse der monatlichen Abschlüsse der Leitung aufzuzeichnen, um außergewöhnliche Vorgänge und unerwartete Schwankungen, die einer Erklärung bedürfen, zu ermitteln. Die Analyse von Verhältniszahlen kann auch Hinweise auf mögliche besorgniserregende Tendenzen geben. Beispiele dieser Techniken umfassen:
- Vergleich der Mittelbindungen bzw. rechtliche Verpflichtungen als Prozentsatz der insgesamt zur Verfügung gestellten Verpflichtungsermächtigungen, um den Grad der Ausführung des Haushaltsplans zu überprüfen (Analyse von Verhältniszahlen);
  - Vergleich der tatsächlichen monatlichen Haushaltsausgaben mit den Haushaltsansätzen, der ergeben kann, daß ein bedeutender Teil der Ausgaben während einer Ferienzeit angefallen ist, was auf das mögliche Bestehen eines Problems hindeutet (Profilverfahren).

#### 4. Analytische Prüfverfahren als vertiefte Prüfungen

- 4.1. Bei Einsatz analytischer Prüfverfahren mit dem Ziel, Prüfnachweise aus vertieften Prüfung zu erhalten, sollte der Prüfer dem Prüfungsziel Rechnung tragen, das diesen Prüfverfahren zugrunde liegt, sowie der Art der überprüften Salden bzw. Vorgänge und der Qualität der verfügbaren Daten. Der Prüfer sollte sich stets vor Augen halten, daß analytische Prüfverfahren in einem streng geregelten Kontrollumfeld mit effektiven internen Kontrollen und brauchbaren externen Daten zuverlässiger sind. Es kann davon ausgegangen werden, daß vertiefte analytische Prüfverfahren ferner eher geeignet sind, Prüfnachweise über die Vollständigkeit und Bemessung von Abschlußzahlen zu liefern. Normalerweise werden sie keine Nachweise im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit von Vorgängen oder auf das Eigentum an dem in der Bilanz ausgewiesenen Vermögen und den Schulden erbringen.
- 4.2. Im Rahmen von Prüfungen der Rechnungsführung sind als Quelle von Prüfnachweisen aus vertieften Prüfungen lediglich diejenigen Tests zulässig, die die Prognose eines Wertes umfassen, der beim Vergleich mit einem tatsächlichen Saldo herangezogen werden kann. Prognosetests reichen von einer einfachen Berechnung des Saldos bis hin zu komplexen Regressionsanalysen. Bei der Durchführung eines Prognosetests zwecks Erlangung von Prüfnachweisen aus vertieften Prüfungen muß der Prüfer die folgenden Schritte beachten:
- Bestimmung der sich aus dem Verfahren ergebenden maximalen Abweichung, welche für den Prüfer noch akzeptabel sein kann, durch Festlegung eines Genauigkeitsgrades;
  - Verstehen des Zusammenhanges zwischen dem Saldo und den der Prognose zugrunde liegenden Variablen;
  - Bestätigung der Zuverlässigkeit der benutzten Daten;
  - Berechnung des prognostizierten Betrages;
  - Ermittlung jedweder signifikanter Abweichungen zwischen dem Saldo und dem prognostizierten Betrag;
  - Ergründung der Abweichungen und Erlangung zusätzlicher Prüfungsnachweise sowie
  - Bewertung der Ergebnisse.

Diese Schritte werden im nachfolgenden näher betrachtet.

##### Festlegung eines Genauigkeitsgrades

- 4.3. Bei vertieften analytischen Prüfverfahren sollte der Prüfer einen Genauigkeitsgrad festlegen. Diese Genauigkeit entspricht der maximalen Abweichung zwischen der Prognose des Prüfers und dem Buchwert, die für die Testzwecke noch akzeptabel ist. Der Bereich, innerhalb dem sich der Saldo bewegen darf, wird als Toleranzbereich bezeichnet.
- 4.4. Der Prüfer sollte für die Zwecke eines vertieften analytischen Prüfverfahrens eine zulässige Abweichung festlegen (und damit den Toleranzbereich definieren), bevor er eine Prognose in bezug auf den Saldo trifft. Die zulässige Abweichung stellt das Vergleichskriterium dar für die Bewertung der Ergebnisse der vertieften analytischen Prüfverfahren. Die Methode

der Berechnung der zulässigen Abweichung sollte der Wesentlichkeit der zu überprüfenden Salden Rechnung tragen. Je wesentlicher ein Saldo ist, desto geringer sollte die zulässige Abweichung als Prozentsatz der zu überprüfenden Abschlußzahlen sein.

#### Verstehen des Zusammenhanges

4.5. Das Verstehen des Prüfers in bezug auf den Zusammenhang zwischen dem prognostizierten Saldo und den anderen Variablen ist der Schlüssel zu wirksamen vertieften analytischen Prüfverfahren. Der Zusammenhang ist im Hinblick auf folgende Faktoren zu verstehen:

- **Plausibilität** - Der Prüfer muß sich Gewißheit darüber verschaffen, daß der angenommene Zusammenhang plausibel ist. Beispielsweise wäre es angemessen anzunehmen, daß zwischen der Personalzahl und den Gesamtlohnkosten ein Zusammenhang besteht. Andererseits wäre es nicht zwangsläufig angemessen davon auszugehen, daß zwischen der Personalzahl und anderen Betriebskosten ein Zusammenhang besteht.
- **Relevanz** - Eine bestimmte Variable kann verschiedenen Einflüssen unterliegen. Der Prüfer muß sicherstellen, daß das für die Prognose herangezogene Modell all diesen Einflüssen oder zumindest den wichtigsten Rechnung trägt. Eine einfache Berechnung der Lohnkosten auf der Grundlage der geprüften Zahlen der Vorjahre und der Änderungen der Personalzahlen sowie der durchschnittlichen Lohnerhöhungen wäre beispielsweise dann nicht geeignet, wenn es zwischen den entsprechenden Zeiträumen zu bedeutenden Änderungen in der Einteilung der Besoldungsgruppen des Personals gekommen ist.
- **Beständigkeit** - Es kann nicht immer davon ausgegangen werden, daß ein in der Vergangenheit beobachteter Zusammenhang auch zukünftig fortbesteht. Beispielsweise können die Zusammenhänge zwischen Salden, die in den Vorjahren verhältnismäßig gleichbleibend waren, infolge von Veränderungen der zugrundeliegenden Geschäfte eine Änderung erfahren haben. Der Prüfer sollte die Möglichkeit geänderter Zusammenhänge bei der Ausgestaltung der vertieften analytischen Prüfverfahren in Erwägung ziehen.
- **Häufigkeit der Messung** - Je häufiger gewisse Variablen gemessen werden, desto besser sind wahrscheinlich die Informationen über die Zusammenhänge zwischen den Variablen.
- **Unabhängigkeit der Quelldaten** - Prüfnachweise aus vertieften analytischen Prüfverfahren sind sehr begrenzt, wenn zwei Variablen, die beide aus derselben Quelle stammen, verglichen werden. Das Verfahren ist nur dann wirksam, wenn Informationen aus verschiedenen Quellen verwendet werden.

#### Zuverlässigkeit der benutzten Daten

4.6. Bevor man sich auf die Ergebnisse analytischer Prüfverfahren als vertiefte Prüfung verlassen kann, muß der Prüfer relevante und angemessene Nachweise im Hinblick auf die Zuverlässigkeit der benutzten Daten erhalten. Hierbei sollte der Prüfer in Betracht ziehen, ob:

- die Daten im Rahmen von Prüfverfahren überprüft wurden,
- die Daten in unabhängiger Weise von der Buchführungs-/Finanzabteilung erzeugt wurden (z.B. durch eine externe Quelle),
- das für die Erzeugung der Daten angewandte System wirksamen internen Kontrollen unterzogen wird.

#### Ermittlung signifikanter Abweichungen

- 4.7. Die Abweichung zwischen dem prognostizierten und ausgewiesenen Betrag ist signifikant, wenn sie die zulässige Abweichung überschreitet (d.h. die Prognose liegt außerhalb des Toleranzbereichs). Eine unterhalb des Toleranzbereichs liegende Abweichung kann dann signifikant sein, wenn eine der folgenden Bedingungen vorliegen:
- Die Abweichung liegt lediglich ganz knapp unterhalb der zulässigen Abweichung.
  - Sie könnte einen Überschuß in ein Defizit umwandeln oder umgekehrt.
  - Sie könnte dazu führen, daß die verwendeten Mittel die verfügbaren Mittel überschreiten.
  - Sie ist wesentlich im Zusammenhang mit der Messung der Leistung im Vergleich zu einer Zielvorgabe. Derartige Abweichungen können besonders signifikant sein, wenn sie sich auf die Zahlung von Leistungsprämien beziehen.

#### Ergründung der Abweichungen und Zusammenstellung zusätzlicher Prüfungsnachweise

- 4.8. Ergeben sich aufgrund von vertieften analytischen Prüfverfahren signifikante Abweichungen zwischen prognostizierten und ausgewiesenen Beträgen, ist es von grundlegender Bedeutung, daß der Prüfer diese Abweichungen ergründet, indem er Erklärungen dafür erhält. Sämtliche Erklärungen von Abweichungen sollten dokumentiert und durch zusätzliche Prüfungsnachweise untermauert werden. Es sollte keine Sicherheit aus vertieften analytischen Prüfverfahren abgeleitet werden, wenn signifikante Abweichungen nicht durch eingängige Erklärungen und zusätzliche Prüfungsnachweise bekräftigt werden können.
- 4.9. Der Prüfer sollte sich darüber im klaren sein, daß signifikante Abweichungen das Ergebnis folgender Faktoren sein können:
- Fehler im ausgewiesenen Betrag;
  - Vereinfachungen oder Fehler in den Annahmen des Prüfers;
  - im Prognosemodell nicht einbezogene wichtige Variablen.

Der Prüfer sollte stets abwägen, inwieweit Fehler in den Annahmen oder Variablen, die der Prognose zugrunde liegen, eine Erklärung für signifikante Abweichungen sein können. Stellt der Prüfer Fehler oder Auslassungen im Prognosemodell fest, kann eine Abänderung des Modells angezeigt sein.

- 4.10. Bei der Ergründung signifikanter Abweichungen aufgrund von vertieften analytischen Prüfverfahren sollte der Prüfer in erster Linie Erklärungen von seiten der Leitung der geprüften Stelle einholen. Die Erklärungen signifikanter Abweichungen von seiten der Leitung sollten quantifiziert und dokumentiert werden. Der Prüfer sollte ferner sicherstellen, daß die Abweichung zwischen dem prognostizierten Betrag und der Abschlußzahl vollständig ergründet und erklärt wird.
- 4.11. Der Prüfer wird sein Urteilsvermögen und seine Erfahrung benötigen, um zu entscheiden, ob die Erklärungen der Leitung akzeptabel erscheinen, welche zusätzlichen Prüfungsnachweise erforderlich sind und von welcher Seite sie stammen sollen. Der Prüfer muß sich weiterhin vergewissern, daß die Erklärungen und die erhaltenen zusätzlichen Prüfungsnachweise angemessen und mit seinen Kenntnissen der Einrichtung zu vereinbaren sind.

#### Bewertung der Ergebnisse

- 4.12. Kann die Abweichung nicht befriedigend erklärt und untermauert werden, wird der Prüfer in der Regel ins einzelne gehende Tests von Vorgängen durchführen müssen, um die nötige Sicherheit zu erlangen. Das Scheitern des analytischen Prüfverfahrens kann darauf hindeuten, daß ein wesentlicher Fehler in bezug auf den Saldo oder die Gruppe von Vorgängen vorliegt.

#### 5. Analytische Prüfverfahren in der Abschlußphase der Prüfung

- 5.1. Beim Abschluß der Prüfung sollte der Prüfer analytische Prüfverfahren anwenden, um zu einem abschließenden Urteil im Hinblick darauf zu gelangen, ob der Jahresabschluß als Ganzes mit seinen Kenntnissen der Tätigkeiten der Einrichtung im Einklang steht. Die in der Abschlußphase der Untersuchung zur Anwendung kommenden analytischen Prüfverfahren sind häufig dieselben, die während der Planungsphase der Prüfung angewandt wurden.
- 5.2. Es ist wichtig, daß die Prüfer den endgültigen Jahresabschluß (einschließlich der Offenlegungen) lesen und folgendes abwägen:
- Geeignetheit der zusammengestellten Prüfnachweise im Hinblick auf unübliche oder unerwartete Salden, die in der Planungsphase oder im Verlauf der Prüfung ermittelt wurden;
  - unübliche oder unerwartete Salden oder Zusammenhänge, die vorher noch nicht festgestellt wurden;
  - Angemessenheit des Jahresabschlusses des laufenden Jahres im Vergleich zum Vorjahr in Anbetracht der Kenntnisse der Prüfer.

Bei Betrachtung der oben dargelegten Punkte muß der Prüfer entscheiden, ob ausreichende Prüfnachweise erlangt wurden, um den Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluß zu untermauern.

## 6. Einsatz analytischer Prüfverfahren bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung

- 6.1. Analytische Prüfverfahren können in der Planungsphase von Wirtschaftlichkeitsprüfungen und als Mittel der Erlangung von Prüfnachweisen aus vertieften Prüfungen weitreichend zum Einsatz kommen. So kann beispielsweise die Analyse der zeitlichen Kostenentwicklung dem Prüfer dabei nützen, Bereiche zu ermitteln, wo es an Sparsamkeit mangelt und die im Zuge der Prüfung noch eingehender untersucht werden müssen. Die Verwendung von Benchmarking-Techniken (Vergleich der Kosten der Leistung einer geprüften Stelle mit ähnlichen Einrichtungen) und die Analyse von Leistungsindikatoren sind allgemein anerkannte Formen analytischer Prüfverfahren, die im Rahmen von gewissen Wirtschaftlichkeitsprüfungen zwecks Erlangung von Prüfnachweisen aus vertieften Prüfungen zum Einsatz kommen. Was weitere Anleitungen angeht, so wird auf die Leitlinie Nr. 41 "Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S." verwiesen.

## **Anhang 1 - Typen analytischer Prüfverfahren**

### **Trendanalyse**

Die Trendanalyse ist die Analyse von Änderungen bei einem gegebenen Saldo oder einer Jahresabschlußposition im Verlauf vergangener Buchführungszeiträume. Es kann in der Planungs- oder Untersuchungsphase ein diagnostischer Ansatz angewandt werden, nach dem der Prüfer den tatsächlichen Wert des laufenden Jahres schlicht und einfach mit dem in der Vergangenheit festgestellten Trend vergleicht, um zu bestimmen, ob er aus der Reihe fällt.

Es kann für die Zwecke einer vertieften Prüfung ein prognostischer Ansatz verwendet werden, nach dem der Prüfer versucht, auf der Grundlage des Trends den Wert des laufenden Jahres vorherzusagen.

Es gibt eine Reihe von Trendanalyse-Techniken. Anhand komplexerer Techniken können genauere Prognosen getroffen werden, welche insbesondere für vertiefte Prüfungen geeignet sind. Allerdings ist üblicherweise mit steigender Komplexität der Techniken zu deren Durchführung ein erhöhter Prüfungsaufwand erforderlich. Kosten und Nutzen jeder Technik müssen gegeneinander abgewogen werden.

Trendanalyse-Techniken umfassen:

- graphische Methoden;
- Vergleich der laufenden Periode mit vorangegangenen Perioden;
- gewogene Durchschnittswerte;
- gleitende Durchschnittswerte;
- statistische Zeitreihenanalyse;
- vielfältige Variablentechniken wie etwa die Regressionsanalyse.

Graphische Methoden und Vergleiche der laufenden Periode mit vorangegangenen Perioden sind in den Phasen der Planung und Untersuchung der Prüfung geeigneter.

### **Analyse von Verhältniszahlen**

Unter einer Analyse von Verhältniszahlen versteht man jede Methode, welche den Vergleich einschlägiger Zusammenhänge zwischen den Jahresabschlußzahlen impliziert. Damit werden (zeitlich) gleichbleibende Zusammenhänge zwischen Salden sichtbar gemacht. Die Analyse von Verhältniszahlen ist besonders nützlich, wenn Verhältniszahlen für eine so hinreichend große Anzahl an Jahres berechnet werden können, daß es möglich ist, Trends deutlich zu erkennen und zu bewerten.

Die beiden am häufigsten angewandten Methoden der Analyse von Verhältniszahlen sind:

- die Methode der Indexzahlen mit gleicher Basis und
- die Analyse der Finanzkennzahlen.

### ***Methode der Indexzahlen mit gleicher Basis***

Die Methode der Indexzahlen mit gleicher Basis bedeutet den Vergleich von Einnahme- und Ausgabeposten mit den Gesamteinnahmen oder von Bilanzposten mit den Aktiva insgesamt, z.B. den Vergleich eingemommener oder ausgezahlter Zinsen mit Anleihen und Darlehen. Diese Methode ist besonders nützlich, wenn sich der Vergleich von Einnahme- und Ausgabeposten mit den Gesamteinnahmen über mehrere Perioden erstreckt.

### ***Analyse der Finanzkennzahlen***

Die Analyse der Finanzkennzahlen betrifft den Vergleich von Salden innerhalb des Jahresabschlusses mit dem Ziel, den Zusammenhang zwischen diesen Salden zu verstehen und dazu beizutragen, im Laufe der Zeit eingetretene Änderungen des Zusammenhanges zu erkennen. Die Ergründung der Zusammenhänge zwischen Salden kann den Prüfern helfen, die im Jahresabschluß enthaltenen Informationen zu verstehen.

Der Prüfer kann abhängig von der Art der Einrichtung und ihres Jahresabschlusses eine breite Palette an Finanzkennzahlen benutzen. Die Bruttogewinnspanne (Betriebsgewinn gegenüber Verkäufen), der Lagerumsatz (Kosten der Verkäufe gegenüber Lagerwerten) und die Debitorentage (Warenforderungen gegenüber Gesamtkreditverkäufen) stellen drei wichtige Kennzahlen dar, die gängigerweise bei einem Handelsunternehmen untersucht werden. Gewisse Finanzkennzahlen, welche die Messung des Umlaufvermögens gegenüber den laufenden Verbindlichkeiten einer Einrichtung implizieren, können einen nützlichen Maßstab für deren Fähigkeit liefern, ihren kurzfristigen Verpflichtungen nachzukommen und auf Liquiditätsprobleme aufmerksam machen.

Die Analyse von Verhältniszahlen kann eine wirksame Technik darstellen, gesetzt die folgenden Bedingungen liegen vor:

- Die zu vergleichenden Verhältniszahlen müssen unter Zugrundelegung derselben Methoden berechnet werden.
- Die in die zu vergleichende Verhältniszahl eingegangenen Abschlußzahlen werden unter Verwendung derselben Buchführungsmethoden berechnet.
- Es wird davon ausgegangen, daß die Verhältniszahl zwischen den Perioden relativ gleichbleibend ist.

## **Prognoseanalyse**

Die Prognoseanalyse ist ein analytisches Prüfverfahren anhand von Berechnungen oder Berechnungsreihen, mit denen aufgrund der Kenntnis plausibler Zusammenhänge durch die Verwendung einschlägiger Finanz- und Betriebsdaten eine Prognosen in bezug auf einen bestimmten Betrag getroffen wird.

Die Prognoseanalyse ist üblicherweise das bedeutendste analytische Prüfverfahren. Ihre Wirksamkeit stützt sich jedoch auf die folgenden Faktoren:

- Plausibilität der jeweiligen Zusammenhänge;
- Einbeziehung einschlägiger Prognosewerte;
- Weglassen unbedeutender Prognosewerte;
- Verwendung nichtfinanzieller Betriebsdaten und einschlägiger externer Daten sowie von Finanzdaten.

### ***Beispiele von Prognosetests***

Ein Prognosetest kann beispielsweise vom Prüfer eingesetzt werden, um die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben für Lohnzahlungen zu überprüfen. Der Prüfer kann je nach Art und Qualität der verfügbaren Daten einfache Modelltechniken oder komplexere statistische Methoden benutzen, um die Prognose fortzuentwickeln.

- i) **Einfache Modelltechniken.** Für die Prognose der Ausgaben für Lohnzahlungen kann ein Modellansatz wirksam sein, wenn Daten über Personalzahlen und Besoldungsgruppen aufgrund von Personalsystemen erhältlich sind, die unabhängig von den Lohndaten geführt werden. Als erste Schätzung kann der Prüfer versuchen, die Gesamtlohnkosten des Zeitraums zu prognostizieren, indem die Zahl der Bediensteten in jeder Besoldungsgruppe mit dem Mittelwert der Lohnskala dieser Besoldungsgruppe multipliziert wird. Bei einer solchen Methode wird allerdings die Zahl der Bediensteten einer Besoldungsgruppe, die auf die anderen Punkte der Lohnskala entfallen, nicht berücksichtigt. Der Prüfer kann in der Lage sein, Daten über die Verweildauer in der Besoldungsgruppe zu verwenden, um das Verfahren zu verfeinern, indem - statt einfach den Mittelwert jeder Besoldungsgruppe zugrunde zu legen - eine gewogene Durchschnittslohnrate pro Besoldungsgruppe benutzt wird. Im Zuge einer weiteren Verfeinerung kann anderen Variablen wie den jährlichen Leistungsprämien Rechnung getragen werden, die im Zusammenhang mit der zu prüfenden Abschlußzahl auch von Bedeutung sein können.
- ii) **Formale statistische Methoden.** Hat der Prüfer hochwertige historische Daten über die Ausgaben für Lohnzahlungen und einschlägige Prognosevariablen an der Hand, kann es lohnenswert sein, formale statistische Techniken wie die Mehrfachregression zu verwenden. Verfügt der Prüfer beispielsweise über

zuverlässige monatliche Lohnausgaben zusammen mit den entsprechenden monatlichen Angaben zur durchschnittlichen Beschäftigungszahl der letzten vergangenen Jahre, wäre es möglich, ein statistisches Modell für die Prognose der Lohnausgaben im Hinblick auf die Personalzahl und die Zeit zu entwickeln und dieses Modell zu benutzen, um ausgehend von den entsprechenden Personalzahlen die Ausgaben des laufenden Zeitraums zu prognostizieren.

EUROPÄISCHEN LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 25

**RÜCKGRIFF AUF DIE VON ANDEREN PRÜFERN UND  
SACHVERSTÄNDIGEN GELEISTETE ARBEIT**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI- Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Gegenstand dieser Leitlinie	2
Einleitung	3
Rückgriff auf die von anderen geleistete Arbeit während der Planungsphase	4
Rückgriff auf die von anderen geleistete Arbeit während der Endphase der Prüfung	5
Belegung der Prüfungsfeststellungen mit Hilfe von Prüfungsnachweisen, die aus der Arbeit anderer Prüfer stammen	6
Spezifische Überlegungen zur Tätigkeit der Innenrevisoren	7
Spezifische Überlegungen zur Inanspruchnahme von Sachverständigen	8
Sonstiges Informationsmaterial	9

-----

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 132) heißt es:

“Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die gewährleistet, daß eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich und wirksam sowie zeitgerecht durchgeführt wird.”

In den INTOSAI-Richtlinien (Ziffer 134) wird ausgeführt:

“Bei der Prüfungsplanung sollte der Prüfer:

...

- (g) das Innenrevisionssystem der geprüften Stelle und ihr Tätigkeitsprogramm einer Untersuchung unterziehen;
- (h) den Grad der Verlässlichkeit anderer Prüfer, etwa in der Innenrevision, bestimmen.”

## 1.2 Ferner heißt es in den INTOSAI-Richtlinien (Ziffer 152):

“Das Urteil des Prüfers und die Schlußfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden.”

## 2. Gegenstand dieser Leitlinie

### 2.1 Diese Leitlinie betrifft die Verwendung der von anderen Prüfern und Sachverständigen geleisteten Arbeit durch die Europäischen ORKB.

- Im Sinne dieser Leitlinie ist unter der Arbeit der Prüfer die Arbeit der Innenrevisoren der geprüften Stelle zu verstehen sowie die Arbeit externer Prüfer, die einer dritten Einrichtung angehören (z.B. die externen Prüfer der Wirtschaftsteilnehmer, die mit der geprüften Stelle in Beziehung treten, wozu gegebenenfalls die Prüfer der ORKB von Nicht-Mitgliedstaaten der Europäischen Union gehören). Diese Leitlinie betrifft dagegen nicht die Beziehungen zwischen den Obersten Rechnungskontrollbehörden der Europäischen Gemeinschaft.
  
- Im Sinne dieser Leitlinie ist unter der Arbeit von Sachverständigen die Arbeit von Experten zu verstehen, bei denen es sich nicht um Prüfer handelt. Diese können direkt von der ORKB angestellte Sachverständige sein sowie von der geprüften Stelle angestellte Berater oder unabhängig tätige Sachverständige (z.B. Personen mit wissenschaftlicher Zielsetzung). Dazu können (beispielsweise) folgende Personengruppen gehören:
  - Wirtschaftswissenschaftler;
  - Juristen;
  - Architekten, Schätzer, Gutachter und Versicherungsagenten;
  - Statistiker;
  - Sozialwissenschaftler und Meinungsforscher;
  - wissenschaftliche und technische Sachverständige sowie Fachleute aus der Industrie;
  - Managementberater.

## 3. Einleitung

### 3.1 Die ORKB kann bei ihren Prüfungen in dreifacher Weise auf die Arbeit anderer Prüfer und Sachverständiger zurückgreifen:

- Während der Planungsphase können die von anderen Prüfern und Sachverständigen ausgearbeiteten Berichte dem Prüfer Informationen liefern über potentielle Stärken und Schwächen der Kontrollsysteme sowie über den Hintergrund eventueller ernsthafter Fehler, die innerhalb des Prüfungsbereichs aufgetreten sind.

- Während der Testphase kann die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit einen Teil der für das Erreichen der Prüfungsziele als erforderlich erachteten Prüfungsnachweise liefern. Indem die ORKB auf die von anderen Prüfern geleistete Arbeit zurückgreift, kann sie möglicherweise ihren eigenen Arbeitsaufwand verringern und somit Ressourcen für andere Prüfungsaufgaben bereitstellen.
- In der Endphase der Prüfung können die von anderen Prüfern und Sachverständigen erstellten Berichte Informationen liefern, welche die Feststellungen oder vorläufigen Schlußfolgerungen, zu denen der Prüfer während der Testphase gelangt ist, untermauern bzw. sie in Frage stellen.

In dieser Leitlinie geht es weitgehend um die Verwendung der von anderen Prüfern und Sachverständigen geleisteten Arbeit in der Testphase der Prüfung, als Teil der Maßnahmen für das Zusammenstellen der erforderlichen Prüfungsnachweise. Auf diesen Aspekt wird in den Ziffern 6 - 8 eingegangen. Vor der Behandlung dieses Aspekts ist es jedoch erforderlich, kurz auf den Nutzen der von anderen Prüfern und Sachverständigen geleisteten Arbeit während der Planungsphase (Ziffer 4) und der Abschlußphase der Prüfung (Ziffer 5) einzugehen.

- 3.2 Die ORKB können häufig auf die Arbeit von **Innenrevisoren** zurückgreifen und somit den Umfang der von ihnen selbst durchzuführenden detaillierten Tests verringern. Dieser Rückgriff auf die Arbeit der Innenrevisoren macht es häufig erforderlich, daß vor oder während der allerersten Prüfungsphasen eine Planung und enge Zusammenarbeit stattfindet. Kommt es zu einer positiven Vorabbewertung der Innenrevision (siehe Ziffern **7.3 - 7.6**), so kann die ORKB gemeinsam mit dem Innenrevisor erörtern, in welchem Maße das Programm der Innenrevision angepaßt werden könnte, um den Erfordernissen der externen Prüfung besser Rechnung zu tragen. Dies erlaubt es der ORKB, mögliche Doppelarbeit auf ein Mindestmaß zu reduzieren und zugleich in möglichst großem Umfang auf die im Rahmen der Innenrevision geleistete Arbeit zurückzugreifen.

#### 4. Rückgriff auf die von anderen geleistete Arbeit während der Planungsphase

- 4.1 Die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit kann bereits während der Planungsphase für den Prüfer hilfreich sein, wobei er jedoch mit Bedacht handeln muß. So kann der Prüfer zwar während der Planungsphase alle verfügbaren Berichte anderer Prüfer und Sachverständiger berücksichtigen, er muß jedoch stets die Zuverlässigkeit und Angemessenheit dieser Berichte überprüfen, bevor er bestimmt, in welchem Umfang sie sich auf die durchzuführenden Tests auswirken. Das bedeutet, er muß die Unabhängigkeit des betreffenden Prüfers oder Sachverständigen gegenüber der geprüften Stelle und die Objektivität der Arbeit überprüfen. Ferner muß er feststellen, ob die von einem anderen Prüfer verfolgten Ziele und angewandten Methoden in ausreichendem Maße mit seiner eigenen Prüfungsaufgabe übereinstimmen, ob sich die Schlußfolgerungen des Prüfers oder Sachverständigen auf ausreichende Belege stützen, und ob der Betreffende fachlich kompetent war.

## 5. Rückgriff auf die von anderen geleistete Arbeit während der Endphase der Prüfung

5.1 Falls die Feststellungen oder Schlußfolgerungen der ORKB durch die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit untermauert werden, bedeutet dies eine gewisse Rückversicherung für den Prüfer. Diese kann jedoch nur ein zusätzliches Element darstellen; sie kann nicht an die Stelle kompetenter, angemessener und relevanter Prüfungsnachweise für die Prüfungsfeststellungen treten <sup>(1)</sup>, die für das Erreichen der Prüfungsziele unverzichtbar ist.

5.2 Falls die Feststellungen und Schlußfolgerungen, zu denen die ORKB bei ihrer Prüfung gelangt, von denen in den Berichten anderer Prüfer oder Sachverständiger abweichen, könnte dies ein Hinweis darauf sein, daß entweder die Arbeit der ORKB oder die des anderen Prüfers oder Sachverständigen eine Schwachstelle aufweist. Allerdings können sich auch scheinbare Abweichungen ergeben, weil unterschiedliche Ziele verfolgt wurden. Der Prüfer muß im Rahmen seiner Möglichkeiten und so kostenwirksam wie möglich folgende Schritte durchführen:

- Er muß die Ursachen für diese Abweichungen untersuchen.
- Er muß nachprüfen, ob die Analyse und Interpretation der Prüfungsnachweise angemessen und richtig war.

5.3 In den Fällen, in denen die Feststellungen oder Schlußfolgerungen anderer Prüfer oder Sachverständiger nicht mit denen der ORKB übereinstimmen und die geprüfte Stelle Zugang zu den Berichten dieser Prüfer oder Sachverständigen hat bzw. sich diesen Zugang verschaffen kann, ist es möglich, daß die geprüfte Stelle die Feststellungen oder Schlußfolgerungen der ORKB in Frage stellen wird.

## 6. Belegung von Prüfungsfeststellungen mit Hilfe von Prüfungsnachweisen, die aus der Arbeit anderer Prüfer stammen

Ziel  
----

6.1 Die Arbeit anderer Prüfer kann dazu dienen, einen Teil der Prüfungsnachweise zu liefern, die für das Erreichen der Prüfungsziele benötigt werden. Dies hat den Vorteil, daß die ORKB weniger Personal für die Prüfungsaufgabe bereitstellen muß, unnötige Doppelarbeit vermieden wird und der Arbeitsablauf in der geprüften Stelle möglichst wenig gestört wird.

Voraussetzungen für die Nutzung der von anderen Prüfern geleisteten Arbeit zur

-----  
Belegung der Prüfungsfeststellungen  
-----

---

<sup>(1)</sup> Siehe Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz".

6.2 Falls die ORKB die von anderen Prüfern oder Sachverständigen geleistete Arbeit verwendet, muß sie folgende Fragen sorgfältig prüfen:

- Hat sie eine ausreichende Kenntnis des Prüfungsbereichs und kann sie auf der Grundlage dieser Kenntnis beurteilen, welche Bedeutung sie der Arbeit anderer Prüfer oder Sachverständiger einräumt?
- Besitzt der andere Prüfer oder Sachverständige die erforderliche Fachkompetenz im Hinblick auf die spezifische Aufgabe?
- Ist die Arbeit des anderen Prüfers oder Sachverständigen angemessen und sind seine Arbeitsmethoden für das Erreichen der Prüfungsziele bei der betreffenden Prüfung der ORKB geeignet?

6.3 Die Beziehungen zwischen der ORKB und anderen Prüfern und Sachverständigen können unter Umständen komplex sein. Deshalb kann es schwierig sein, die von diesen durchgeführte Arbeit im Hinblick darauf zu beurteilen, ob sie für die Zusammenstellung von Prüfungsnachweisen für die Prüfungsfeststellungen der ORKB geeignet ist. Diese Frage kann während der Prüfungsplanung geklärt werden, so daß gegebenenfalls alternative Prüfungsverfahren eingeplant werden, um sicherzustellen, daß kompetente, angemessene und relevante Prüfungsnachweise zusammengestellt werden können.

6.4 Falls auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit zurückgegriffen wird, müssen die in den Ziffern **6.2 - 6.3** genannten Faktoren nicht nur während der Planungsphase, sondern auch bei der Analyse und Interpretation der Prüfungsergebnisse Beachtung finden. Darüber hinaus muß der Prüfer festlegen, in welchem Maße die Feststellungen anderer Prüfer oder Sachverständiger den von ihm abzugebenden Bestätigungsvermerk beeinflussen. Falls diese Feststellungen für den Bestätigungsvermerk wesentlich sind, sollte der Prüfer der ORKB sie normalerweise mit dem betreffenden anderen Prüfer oder Sachverständigen diskutieren und feststellen, ob er selbst zusätzliche Prüfungen durchführen muß.

6.5 Alle in den Ziffern **6.2 - 6.4** erläuterten Aspekte, welche die Verwendung der von anderen Prüfern und Sachverständigen geleisteten Arbeit betreffen, müssen in den Arbeitsunterlagen zur Beschreibung der Prüfungsaufgabe vollständig dokumentiert werden (weitere Angaben sind der Leitlinie Nr. 26 "Dokumentation" zu entnehmen).

## 7. Spezifische Überlegungen zur Tätigkeit der Innenrevisoren

### Definition -----

7.1 Unter "Innenrevision" versteht man die von einer Stelle innerhalb der geprüften Einheit wahrgenommene Bewertungstätigkeit. Dazu gehören unter anderem die Prüfung, Evaluierung und Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Rechnungsführungs- und der internen Kontrollsysteme. Auf der Ebene der Gemeinschaft kann die "Innenrevision" spezifische Funktionen beinhalten, wie etwa die des Finanzkontrolleurs.

7.2 Die Rolle der Innenrevision wird durch die Leitung der geprüften Stelle definiert, weshalb sich die Ziele von denen der externen Prüfer unterscheiden können. Dennoch kann sich die Arbeit der Innenrevisoren von Art und Umfang her mit der des externen Prüfers überschneiden.

#### Verstehen, Bewertung und Verbesserung der Innenrevision

7.3 Der Prüfer der ORKB muß die Struktur und die Funktionsweise der Innenrevision verstehen und eine Vorabbewertung der Innenrevision vornehmen. Zu diesem Zweck muß er freien Zugang zu den Berichten und Arbeitsunterlagen des Innenrevisors haben.

7.4 Die Vorabbewertung der Innenrevision sollte normalerweise folgendes umfassen:

- Bewertung ihres Status innerhalb der Gesamtstruktur. An welche Ebene berichtet der Innenrevisor und welche Maßnahmen ergreift die Leitung der geprüften Stelle als Reaktion auf diese Berichte? Mögliche Einschränkungen oder Zwänge, denen die Arbeit des Innenrevisors unterliegt (insbesondere in den Beziehungen zu externen Prüfern).
- Bewertung des Umfangs der Innenrevision.
- Bewertung der fachlichen Kompetenz der im Bereich der Innenrevision tätigen Mitarbeiter, einschließlich Benennung, Fortbildung, Berufserfahrung und berufliche Qualifikation.
- Bewertung der Durchführung der Arbeit. Wird die Innenrevision ordnungsgemäß geplant, überwacht, überprüft und dokumentiert, und gibt es angemessene Prüfungshandbücher, Arbeitsprogramme und Arbeitsunterlagen?

7.5 Falls es keine Innenrevision gibt oder sich bei der Vorabbewertung zeigt, daß sie Schwachstellen aufweist, muß der Prüfer der ORKB überlegen, ob er die Leitung der geprüften Stelle darauf hinweist <sup>(2)</sup>.

#### Verwendung der Arbeit der Innenrevision als Teil der Prüfungsnachweise im Rahmen der externen Prüfung

7.6 Falls die Arbeit der Innenrevision dazu verwendet wird, Prüfungsnachweise im Rahmen der externen Prüfung zu liefern, finden die in den Ziffern **6.2 - 6.3** und **7.3 - 7.4** enthaltenen Überlegungen Anwendung. Darüber hinaus muß der Prüfer der ORKB folgendes feststellen:

---

<sup>(2)</sup> Der Prüfer der ORKB wird dem Management häufig Empfehlungen für Verbesserungen im Bereich der Innenrevision geben können (z.B. Empfehlungen für geeignete Fortbildungsprogramme und Berichterstattungsstrukturen). Dabei muß er jedoch so vorgehen, daß die Unabhängigkeit der externen Prüfung nicht beeinträchtigt wird.

- Entsprechen die bei der Innenrevision zusammengetragene Prüfungsnachweise qualitativ und quantitativ dem spezifischen Bedarf der ORKB, unter Berücksichtigung der Tatsache, daß möglicherweise unterschiedliche Prüfungsziele verfolgt werden? Die Prüfung dieser Frage durch den Prüfer der ORKB schließt normalerweise eine Beurteilung von Art, Zeitplan und Umfang der Innenrevision ein.
- Sind die Schlußfolgerungen, die bei der Innenrevision anhand der zusammengestellten Prüfungsnachweise gezogen wurden, angemessen?
- Wurden sämtliche bei der Innenrevision aufgedeckten Ausnahmen oder ungewöhnlichen Gegebenheiten angemessen bereinigt?

7.7 In einigen Fällen, treffen die ORKB und die geprüften Stellen schriftliche Vereinbarungen, um sicherzustellen, daß die ORKB so viel Nutzen wie möglich aus der Arbeit der Innenrevisoren ziehen können.

## 8. Spezifische Überlegungen zur Inanspruchnahme von Sachverständigen

Ziel

-----

8.1 Die Inanspruchnahme sonstiger Sachverständiger soll es dem Prüfer team erlauben, fachliche Kenntnisse oder Fähigkeiten zu nutzen, die für das Erreichen der Prüfungsziele wesentlich sind und die andernfalls nicht verfügbar wären. Im allgemeinen werden die Sachverständigen direkt von der ORKB auf Vertragsbasis angestellt und vom verantwortlichen Prüfer team ausgewählt.

Bedingungen für die Benennung und Inanspruchnahme von Sachverständigen

-----

8.2 Die Sachverständigen werden angestellt, um dem Prüfer team dabei zu helfen, kompetente angemessene und relevante Prüfungsnachweise im Hinblick auf das Erreichen der Prüfungsziele zu erhalten. Dafür müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muß so früh wie möglich eine klare Definition von Art und Umfang der vom Sachverständigen zu leistenden Arbeit und der diesbezüglichen Berichterstattung geben. Dies ist wichtig, damit Sachverständige benannt werden können, die über die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen.
- Die ORKB muß sich davon überzeugen, daß der Sachverständige von der geprüften Stelle unabhängig ist (das bedeutet in der Regel, daß er in jüngster Zeit nicht Angestellter der geprüften Stelle oder mit ihr verbundener Einrichtungen war). Ferner muß die ORKB feststellen, ob die Unabhängigkeit des Sachverständigen nicht durch Art und Umfang anderer von ihm durchgeführter Arbeiten beeinträchtigt wird (z.B. weitgehende Abhängigkeit des Sachverständigen von Verträgen mit einem Dritten, dessen Interessen sich möglicherweise mit dem Bereich überschneiden, in dem der Sachverständige im Auftrag der ORKB Untersuchungen durchführt).
- Der Prüfer muß sich von der fachlichen Kompetenz des Sachverständigen überzeugen sowie von der Objektivität seiner Arbeit, der Angemessenheit seiner Arbeitsmethoden und der Kompetenz, Angemessenheit und Relevanz der von ihm zusammengestellten

Prüfungsnachweise. Um diese Gewißheit zu erhalten, sollte der Prüfer erforderlichenfalls zusätzliche Tests durchführen.

Damit diese Voraussetzungen erfüllt werden, muß der Sachverständige, der nicht unbedingt bereits Erfahrungen in einer Prüfungsumgebung gesammelt hat, unter enger Anleitung und Beratung des Leiters des Prüferenteams tätig werden. Dies kann dadurch erleichtert werden, daß die Anleitung und Beratung in ausführlichen Bestimmungen festgelegt wird.

- 8.3 Der Bericht, der im Anschluß an eine mit Unterstützung eines Sachverständigen durchgeführte Prüfungsaufgabe veröffentlicht wird, bleibt ein Bericht der ORKB. Die Rolle des Sachverständigen besteht üblicherweise darin, das Prüferenteam zu unterstützen. Dieses bleibt jedoch für die Formulierung eines Bestätigungsvermerks und dessen Vorlage an die ORKB verantwortlich. Aus diesem Grund ist es normalerweise nicht angemessen, in einem Prüfungsbericht besonders auf das Gutachten eines Sachverständigen zu verweisen.

#### Vertraulichkeit

-----

- 8.4 Die von den ORKB angestellten Sachverständigen sind normalerweise zur Vertraulichkeit verpflichtet. Die Prüfer, die mit Sachverständigen zusammenarbeiten, müssen sich über diese Vertraulichkeitsvorschriften informieren, damit sie die Sachverständigen gegebenenfalls in dieser Frage beraten können. Es könnte sich als angemessen erweisen, systematisch Vertraulichkeitsvorschriften in die Verträge der Sachverständigen einzubauen.

### 9. Sonstiges Informationsmaterial

- 9.1 Der Ausschuß für den öffentlichen Bereich der International Federation of Accountants, IFAC <sup>(3)</sup> hat im Oktober 1994 eine Studie mit folgendem Titel veröffentlicht: "Using the work of other auditors - a public sector perspective" (Rückgriff auf die von anderen Prüfern geleistete Arbeit - eine Studie aus Sicht des öffentlichen Sektors). Diese Studie enthält weitere Hilfestellungen, die für die Leser dieser Leitlinie von Interesse sein könnten.

-----

---

<sup>(3)</sup> International Federation of Accountants, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY 10017, USA.

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 26

**DOKUMENTATION**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Vorteile einer angemessenen Dokumentation	2
Inhalt der Arbeitsunterlagen	3
Laufende Akten und Generalakten	4
Vertraulichkeit von Prüfungsinformationen	5
Aufbewahrung von Prüfungsunterlagen	6

-----

1. Verweis auf die INTOSAI Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 156) heißt es:

"Die Prüfer sollten die Prüfungsbelegung sowie den Rahmen und Umfang der Planung, der geleisteten Arbeit und der Prüfungsfeststellungen entsprechend dokumentieren."

2. Vorteile einer angemessenen Dokumentation

2.1. Eine angemessene Dokumentation trägt zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) bei, indem sie:

- (a) die Planung erleichtert;
- (b) die bei der Prüfung aufgedeckten Mängel, Fehler und Unregelmäßigkeiten belegt;
- (c) die Einschätzungen, Bestätigungsvermerke und Berichte des Prüfers bestätigt und untermauert;

- (d) als Informationsquelle bei der Erstellung von Berichten oder für die Beantwortung jeglicher Anfragen seitens der geprüften Stelle oder irgend einer anderen Partei dient;  
einen Nachweis für die geleistete Prüfungsarbeit liefert, auf den später Bezug genommen werden kann;
- (e) die Übereinstimmung mit den Richtlinien für die Finanzkontrolle und den Leitlinien sowie mit den internen Verfahren der ORKB deutlich macht;
- (f) Material zur Unterstützung von (bzw. Verteidigung gegen) Forderungen, Klagen und andere Rechtsverfahren liefert;
- (g) die fachliche Weiterbildung der Prüfer fördert und belegt;
- (h) die Überprüfung der Unterlagen, die Überwachung des Personals und die Qualitätssicherung erleichtert (siehe unten).

2.2. Eine angemessene Dokumentation ist insbesondere im Hinblick auf die Überprüfung der Unterlagen, die Überwachung des Prüfungspersonals und die Qualitätssicherung von Bedeutung.

- (a) Sie ermöglicht es der überprüfenden Stelle:
  - . festzustellen, ob die Prüfungsziele erreicht wurden;
  - . sicherzustellen, daß die delegierte Arbeit angemessen ausgeführt wurde;
  - . die Einschätzungen zu beurteilen, zu denen der Prüfer im Verlauf der Prüfung gelangt ist und festzustellen, in welchen Bereichen zusätzliche Arbeiten erforderlich sein könnten, um die für das Abfassen von Schlußfolgerungen oder Empfehlungen benötigten Prüfungsnachweise zu erheben;
  - . die Überprüfung der Arbeitsunterlagen durchzuführen und das Prüfungspersonal wirtschaftlicher und wirksamer zu überwachen.
- (b) Sie stellt die Grundlage für die Durchführung unabhängiger Prüfungen mit dem Ziel der Qualitätssicherung dar (siehe Leitlinie Nr. 51 "Qualitätssicherung").

### 3. Inhalt der Arbeitsunterlagen

- 3.1. Die verschiedenen Prüfungsabschnitte und die sich daraus ergebenden Bemerkungen und Schlußfolgerungen sind sorgfältig zu dokumentieren. Diese Dokumentation bezeichnet man zusammenfassend als Arbeitsunterlagen.
- 3.2. Die Arbeitsunterlagen stellen den wichtigsten Beleg des Prüfers über die geleistete Arbeit und die zu wichtigen Fragen getroffenen Schlußfolgerungen dar. Sie dienen als Beleg für die notwendige Sorgfalt des Prüfers und erleichtern ihm die Durchführung und Überwachung der Prüfung.

- 3.3. Die Arbeitsunterlagen stellen eine unverzichtbare Grundlage der Prüfung dar. Sämtliche Prüfungsphasen, von der ersten Planung bis zur Ausarbeitung des endgültigen Berichtsentwurfs, sollten in den Arbeitsunterlagen festgehalten werden. Jede ORKB sollte entsprechend ihrer Erfahrung, ihren besonderen Bedürfnissen und ihrer Umgebung ihre eigenen Methoden zur Ausarbeitung, Überprüfung oder Aufbau und Ablage der Arbeitsunterlagen entwickeln.
- 3.4. Der genaue Inhalt der Arbeitsunterlagen läßt sich nicht festlegen. Grundsätzlich gilt jedoch, daß gut dokumentierte und zusammengestellte Arbeitsunterlagen so umfangreich und ausführlich sein sollten, daß sich ein erfahrener Prüfer ohne vorherigen Bezug zu der Prüfung, ein Bild von der geleisteten Arbeit als Absicherung der Schlußfolgerungen machen kann.
- 3.5. Die Arbeitsunterlagen müssen eine Reihe konkreter Eigenschaften aufweisen, d.h. sie müssen klar, lesbar, vollständig, relevant, genau, prägnant, ordentlich und verständlich sein. Falls EDV-Unterlagen verwendet werden, sollten angemessene und vollständige Angaben über den Ursprung und den Inhalt der Unterlagen sowie über ihren Standort gemacht werden.
- 3.6. Die Arbeitsunterlagen sollten in einem frühen Stadium der Prüfung geplant werden; auch die Gestaltung der Arbeitsunterlagen sollte häufig bereits zu diesem Zeitpunkt feststehen. Falls verfügbar, können Arbeitsunterlagen aus früheren Jahren als Vorlage herangezogen werden.
- 3.7. Der Prüfer sollte die Quelle der Daten (usw.) mit Markierungen kennzeichnen; das gleiche gilt für Vergleiche, Abstimmung und Bearbeitung von Daten. Einige ORKB haben zu diesem Zweck Standardmarkierungen festgelegt. Falls es keine Standardmarkierungen gibt oder der Prüfer aus bestimmten Gründen andere Markierungen verwendet, sollte deren Bedeutung in den Arbeitsunterlagen erklärt werden. Dies gilt auch für in den Flußdiagrammen verwendete Symbole.
- 3.8. Um die Überprüfung zu erleichtern und insbesondere der überprüfenden Stelle das Auffinden und Bewerten der Prüfungsnachweise, auf die sich die Schlußfolgerungen, Empfehlungen und Berichte stützen, zu erleichtern, müssen die Arbeitsunterlagen unbedingt Querverweise enthalten. Aus diesen Querverweisen sollten die Quelle und die Bestimmung der Daten hervorgehen. Angemessene Querverweise kann es jedoch nur dann geben, wenn die ihnen zugrundeliegenden Quellenangaben in allen Arbeitsunterlagen klar und logisch aufgebaut sind.
- 3.9. Die Arbeitsunterlagen sollten normalerweise so aufgebaut sein, daß sie bei möglichen Rechtsverfahren als Prüfungsnachweise herangezogen werden können. Die Prüfer sollten ihre jeweiligen Arbeitsunterlagen deshalb abzeichnen und mit dem Datum versehen.
- 3.10. Aus den vollständigen Arbeitsunterlagen sollte hervorgehen, wer diese überprüft hat, zu welchem Zeitpunkt dies geschah und welche Ergebnisse dabei erzielt wurden. Anmerkungen der überprüfenden Stelle, mit denen Zustimmung zum Ausdruck gebracht

oder auf unvollständige oder unklare Punkte hingewiesen wird, sollten stehenbleiben, da sie den übergeordneten überprüfenden Stellen die Arbeit erleichtern.

- 3.11. Die Dokumentation sollte Belege über sämtliche Kontakte mit der geprüften Stelle zu wichtigen Fragen enthalten (z.B. bei den Überprüfungen der Kontrollen festgestellte Mängel, von der Leitung der geprüften Stelle geleistete Zusicherungen usw.).

#### 4. Laufende Akten und Generalakten

- 4.1. Die Arbeitsunterlagen zu einzelnen Prüfungen werden im allgemeinen als laufende Akten bezeichnet. Zusätzlich zu den laufenden Akten werden häufig Generalakten angelegt. Diese enthalten die Informationen, die alljährlich für die aufeinanderfolgenden Prüfungen in einem bestimmten Bereich benötigt werden. Diese Akten sind für die Planung und anschließende Durchführung der Prüfungen von grundlegender Bedeutung. Sie müssen regelmäßig aktualisiert werden.

#### 5. Vertraulichkeit von Prüfungsinformationen

- 5.1. Die ORKB haben häufig Zugang zu Informationen, die aus wirtschaftlicher oder politischer Sicht oder vom Standpunkt der Sicherheit aus als sensibel gelten können. Die ORKB und ihr Personal müssen im Rahmen ihrer beruflichen Sorgfaltspflicht darauf achten, daß diese Informationen in angemessener Weise geschützt werden; aus diesem Grund sollten entsprechende Verfahren und Kontrollen eingeführt werden, welche die sichere Aufbewahrung der Arbeitsunterlagen gewährleisten. Ferner haben die Arbeitsunterlagen, der Informationsaustausch mit den geprüften Stellen und die Berichtsentwürfe normalerweise solange vertraulichen Charakter, bis sie die anerkannten und feststehenden Freigabeverfahren durchlaufen haben.
- 5.2. Die ORKB müssen im Einzelfall abwägen, ob das Gebot der Vertraulichkeit von Prüfungsinformationen oder der gesetzlich festgelegte freie Zugang der Bürger zu bestimmten Informationen Vorrang hat.

#### 6. Aufbewahrung von Prüfungsunterlagen

- 6.1. Es ist wichtig, daß die ORKB für die Ablage und Aufbewahrung der Belegunterlagen für in veröffentlichten Berichten gezogene Schlußfolgerungen eine klare Strategie vorgeben. Diese Strategie sollte u.a. folgende Punkte abdecken:
  - Aufbewahrungsdauer bis zur Vernichtung der Unterlagen;
  - Übermittlung der Akten von den Prüfungseinheiten an das allgemeine Archiv;
  - Standardisierte Verfahren für die Inhalte, die Indexierung und das Auffinden der Akten.

## GRUPPE 3 ABSCHLUSS DER PRÜFUNG

### EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 31

#### BERICHTERSTATTUNG

#### INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinie für die Finanzkontrolle	1
Berichterstattung bei gemeinsamen und koordinierten Prüfungen	2
<hr/>	
INTOSAI-Richtlinie für die Berichterstattung	Anhang 1

- 
1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle
    - 1.1. Diese Leitlinie betrifft die abschließende Berichterstattung bei Prüfungen der ORKB gegenüber den betreffenden externen Stellen und gegebenenfalls gegenüber der Öffentlichkeit.
    - 1.2. Die Ziffern 163 bis 191 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle enthalten ausführliche Hinweise für die Berichterstattung. **ANHANG 1** zu dieser Leitlinie enthält eine Zusammenfassung dieser Hinweise.

1.3. Zusätzlich zu der Orientierung, die in den Absätzen 163 bis 191 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle gegeben wird, finden sich Hinweise in der Leitlinie Nr. 41: "Wirtschaftlichkeitsprüfung".

## 2. Berichterstattung bei gemeinsamen und koordinierten Prüfungen

2.1. Die Berichterstattung bei Prüfungen, die von zwei oder mehr ORKB gemeinsam durchgeführt wurden, und bei koordinierten Prüfungen kann unter Umständen besondere Probleme mit sich bringen. Es ist deshalb ratsam, daß die beteiligten ORKB bereits in der Planungsphase ein Berichterstattungsverfahren vereinbaren, und daß die Tätigkeiten während der Berichterstattungsphase sorgfältig überwacht werden, damit mögliche Probleme sofort aufgegriffen werden können.

2.2. Das Berichterstattungsverfahren sollte folgendes regeln:

- . den Zeitplan für die Berichterstattung;
- . die genauen Zuständigkeiten der einzelnen ORKB bei der Ausarbeitung von Berichten;
- . die Sprache, in der die Berichte erstellt werden sollen, sowie Vereinbarungen für die Übersetzung;
- . Besprechung der Berichtsentwürfe innerhalb der beteiligten ORKB und mit den geprüften Stellen (Briefwechsel, Sitzungen, Behandlung von Antworten/Erläuterungen);
- . Vereinbarungen über die Veröffentlichung einschließlich Verbindungen zur Presse usw.;
- . Vorstellung der Berichte bei parlamentarischen und/oder sonstigen Stellen.

## **ANHANG 1: ZUSAMMENFASSUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN FÜR DIE FINANZKONTROLLE**

1. Der Begriff "Berichterstattung" bezieht sich sowohl auf den Bestätigungsvermerk und andere Bemerkungen des Prüfers zu Rechnungsabschlüssen als auch auf den Prüferbericht nach Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung.

2. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 169) heißt es:

(a) "Nach Beendigung jeder Prüfung ist vom Prüfer ein schriftlicher Bestätigungsvermerk zu erteilen oder ein Bericht zu erarbeiten, worin die Prüfungsergebnisse in entsprechender Form festgehalten sind. Die Berichterstattung soll in prägnanter, klarer und eindeutiger Form erfolgen; es sollen nur Informationen enthalten sein, die durch fachlich kompetente und sachgemäße Prüfungsfeststellungen belegt werden können, die in unabhängiger, unparteiischer, angemessener Weise vorgebracht werden und auf Tatsachen basieren.

(b) Es obliegt der ORKB, der der Prüfer angehört, eine endgültige Entscheidung über Sanktionen gegen die im Zuge der Prüfung aufgedeckten betrügerischen Praktiken oder gravierenden Unregelmäßigkeiten zu treffen.

Bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen sollte der Prüfer einen schriftlichen Bericht entweder als Teil des Prüfberichtes zu den Rechnungsabschlüssen oder als eigenständigen Bericht über vorgenommene Tests bezüglich der Einhaltung von geltenden Gesetzen und Verordnungen vorlegen. Der Bericht sollte eine positive Stellungnahme bezüglich der nach den Kriterien der Einhaltung von Gesetzen untersuchten Punkte und eine negative Stellungnahme bezüglich der nicht geprüften Punkte beinhalten.

Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollte der Prüfbericht alle wesentlichen Fälle anführen, in denen Gesetze nicht eingehalten wurden und die sich auf das Prüfungsziel auswirken."

3. Die INTOSAI-Richtlinien enthalten Erläuterungen (Ziffer 170) über Form und Inhalt aller Bestätigungsvermerke und sonstigen Prüfungsberichte. Bei der Ausarbeitung seines Berichts muß der Prüfer folgende Punkte besonders beachten:

- Titel
- Unterschrift und Datum
- Zielsetzungen und Umfang
- Vollständigkeit

- Berichtsempfänger
  - Benennung des Themenkreises
  - Rechtliche Grundlagen
  - Übereinstimmung mit geltenden Richtlinien
  - Aktualität
4. In den INTOSAI-Richtlinien (Ziffern 171-182) wird die übliche Form von Bestätigungsvermerken einschließlich negativer und eingeschränkter Bestätigungsvermerke erläutert. Ferner wird dargelegt, welche Maßnahmen zu treffen sind, wenn der Prüfer Mängel, Unregelmäßigkeiten oder mangelnde Übereinstimmungen aufdeckt.
5. In den INTOSAI-Richtlinien (Ziffern 183-188) werden besondere Erläuterungen für die Berichterstattung bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen gegeben, die sich insbesondere auf die Objektivität und Angemessenheit beziehen, von denen sich der Prüfer bei Auslegung und Darstellung der zusammengestellten Prüfungsnachweise leiten lassen soll. Die Berichte sollten so weit wie möglich konstruktiv sein und Verbesserungsvorschläge enthalten, mit denen die festgestellten Mängel ausgeräumt werden können.
6. In den INTOSAI-Richtlinien (Ziffern 189-191) werden Erläuterungen gegeben, welche Aussagen die Berichte in bezug auf die Wesentlichkeit der behandelten Fragen enthalten sollen (einschließlich der Wesentlichkeit aufgrund von Eigenart oder spezifischen Merkmalen bzw. aufgrund des Zusammenhangs sowie der Wesentlichkeit aufgrund von Geldbeträgen).

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 32

**SONSTIGE INFORMATIONEN IN UNTERLAGEN, DIE EINEN GEPRÜFTEN  
JAHRESABSCHLUSS ENTHALTEN**

INHALT

	Ziffer
Einleitung	1
Gegenstand der Leitlinie	2
Zuständigkeit des Prüfers und sonstige Informationen	3
Grundkonzept und Definitionen	4
Prüfungsplanung und Prüfungsverfahren	5
Berichterstattung	6

-----

1. Einleitung

1.1. Zweck dieser Leitlinie für die Anwendung ist es, dem externen Prüfer ("Prüfer") der Tätigkeiten der Europäischen Gemeinschaft eine Orientierungshilfe für die Prüfung der sonstigen Informationen in Unterlagen, die einen geprüften Jahresabschluß enthalten, an die Hand zu geben.

1.2 Da die nationalen Kontrollbehörden und der Europäische Rechnungshof gemäß ihrem jeweiligen verfassungsmäßigen Auftrag unterschiedliche Aufgaben in bezug auf die Prüfung der sonstigen Informationen in Unterlagen, die einen geprüften Jahresabschluß enthalten, wahrzunehmen haben, müssen die in dieser Leitlinie für die Anwendung gegebenen Anleitungen auf die jeweiligen besonderen Umstände abgestimmt werden.

2. Gegenstand der Leitlinie

2.1 Die geprüften Stellen legen Berichte und Rechnungsunterlagen vor, die in zunehmendem Maße zusätzlich zu dem geprüften Jahresabschluß sonstige Informationen enthalten. Dabei

kann es sich sowohl um finanzielle als auch nichtfinanzielle Daten handeln, einschließlich der Analyse und Untersuchung von Geschäftsvorgängen und finanziellen Ergebnissen, Leistungskriterien, Ausgabenplänen und Informationen über zukünftige Entwicklungen (Ziffer 4.1).

2.2 Die sonstigen Informationen werden häufig zusammen mit dem geprüften Jahresabschluß gelesen. Benutzer messen den sonstigen Informationen oft große Bedeutung bei, da sie dazu beitragen, sich ein umfassendes Bild über die operationellen und finanziellen Leistungen der geprüften Stelle, ihre Vermögenslage und Mittel sowie ihre Pläne und Zukunftsaussichten zu machen.

2.3 Der Zweck dieser Leitlinie für die Anwendung besteht in:

- der Definition der sonstigen Informationen in Unterlagen, die geprüfte Rechnungsabschlüsse enthalten;
- Anleitungen für die Würdigung der sonstigen Informationen einschließlich des Vorgehens bei wesentlichen unzutreffenden Angaben und Unstimmigkeiten in den sonstigen Informationen.

### 3. Zuständigkeit des Prüfers und sonstige Informationen

3.1 Die Prüfung des Jahresabschlusses soll in einen Bestätigungsvermerk zu diesem Abschluß münden. Es wird in den meisten Fällen nicht Aufgabe des Prüfers sein festzustellen, daß die sonstigen Informationen ordnungsgemäß wiedergegeben wurden. Der Prüfer sollte sich jedoch darüber im klaren sein, daß es der Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses und seines diesbezüglichen Berichts abträglich sein kann, wenn zwischen dem Jahresabschluß und den sonstigen Informationen Unstimmigkeiten bestehen oder in den sonstigen Informationen unzutreffende Angaben enthalten sind. Der Prüfer sollte daher in der Regel die Genauigkeit und Stetigkeit der sonstigen Informationen prüfen.

3.2 Der Prüfer kann gemäß den gesetzlichen Bestimmungen in bestimmten Ländern oder laut seinen Auftragsbedingungen dazu verpflichtet sein, über die Ergebnisse seiner Untersuchung zu berichten. Sofern die Satzung oder seine Auftragsbedingungen dies nicht vorsehen, muß der Prüfer darlegen, inwieweit ein solcher Bericht die Ergebnisse seiner Untersuchung in bezug auf die sonstigen Informationen umfaßt.

3.3 Bei Untersuchung von veröffentlichten sonstigen Informationen in Unterlagen, die einen Jahresabschluß enthalten, ist es wichtig deutlich zu machen, daß die Leitung der geprüften Stelle für deren Inhalt verantwortlich ist. Eine der grundlegenden Forderungen der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffer 6 (d)) lautet:

“Die Entwicklung angemessener Informations-, Kontroll-, Bewertungs- und Berichterstattungssysteme innerhalb der Verwaltung wird den Verantwortlichkeitsprozeß

erleichtern. Die Leitung ist für die Richtigkeit und Hinlänglichkeit von Form und Inhalt der Finanzberichte und anderer Informationen verantwortlich.”

#### 4. Grundkonzept und Definitionen

4.1 Im folgenden werden Beispiele sonstiger Informationen aufgeführt, die in Unterlagen mit geprüften Jahresabschlüssen vorkommen können:

- jährlicher Lagebericht,
- Angaben zu Unternehmensplänen und Budgets für künftige Zeitabschnitte,
- Auskünfte zu laufenden oder geplanten Projekten oder Aktivitäten,
- Hinweis auf Ereignisse nach dem jeweiligen Buchführungszeitraum (Bilanzstichtag),
- Erläuterungen zur jahresabschlußbezogenen Berechnungsmethode,
- Daten zur Analyse der Betriebsergebnisse, zur Produktivität und zu den Leistungskriterien,
- Beschreibung organisatorischer Gegebenheiten,
- Hinweis auf einschlägige Rechtsvorschriften und diesbezügliche Änderungen und
- Hinweis auf umweltpolitisch relevante Umstände.

Es ist für den Prüfer wichtig, sich die Einschränkungen des Umfangs seiner Prüfung in bezug auf die sonstigen Informationen vor Augen zu führen. So kann der Prüfer beispielsweise Unternehmenspläne und Budgets der geprüften Stelle nicht bestätigen oder gutheißen, sondern lediglich beurteilen, ob die bei der Festlegung der Budgets verwendeten Grundlagen und Methoden aufeinander abgestimmt sind.

4.2 Bei der Untersuchung der sonstigen Informationen, die in Unterlagen mit geprüften Jahresabschlüssen enthalten sind, sollte der Prüfer erwägen,

- ob die sonstigen Informationen nicht im Widerspruch zum geprüften Jahresabschluß stehen, und
- ob sich in den Auskünften zur Finanzlage und zu künftigen Entwicklungen unzutreffende Angaben befinden, die ein falsches, unzulängliches oder irreführendes Bild der Lage der geprüften Stelle vermitteln. Der Prüfer kann ferner in Betracht ziehen, ob eine für den Benutzer unter Umständen wichtige Information ausgelassen wurde.
- Der Prüfer sollte auch in Erwägung ziehen, ob eine Information, die für den Benutzer von Bedeutung sein könnte, außer acht gelassen wurde.

4.3 Eine unzutreffende Angabe oder Unstimmigkeit ist dann als wesentlich anzusehen, wenn sie geeignet ist, die Benutzer des Jahresabschlusses oder der ihm beigelegten sonstigen Informationen zu beeinflussen. Dies bedeutet im einzelnen:

- Eine wesentliche unzutreffende Angabe liegt dann vor, wenn gewichtige sonstige Informationen, die nicht im Zusammenhang mit Fragen stehen, die Gegenstand des

(geprüften) Jahresabschlusses sind, in unzutreffender Weise angegeben oder dargestellt werden.

- Ferner sind sonstige Informationen oder die Art ihrer Darstellung dann in wesentlicher Weise unstimmg, wenn sie einen Widerspruch zu im (geprüften) Jahresabschluß enthaltenen Angaben bilden und so sehr ins Gewicht fallen, daß sie Zweifel an der Grundlage für die Berichte des Prüfers zu diesem Jahresabschluß aufkommen lassen <sup>(1)</sup>.

4.4 Während die finanzielle Bedeutung (wesentlich aufgrund des Betrags) der betreffenden Fälle einen Hauptfaktor darstellen wird, sollte der Prüfer ferner versuchen, auch im Hinblick darauf zu einem Urteil zu gelangen, ob die unzutreffende Angabe oder Unstimmigkeit aufgrund des Zusammenhangs, in dem sie steht, oder aufgrund ihrer Eigenart als wesentlich einzustufen ist. So kann beispielsweise eine unbedeutende unzutreffende Angabe oder Unstimmigkeit in einem dem geprüften Jahresabschluß beigefügten Lagebericht dazu führen, daß sich der Leser ein unrealistisch optimistisches Urteil über die Leistung oder die Zukunftsaussichten der geprüften Stelle bildet.

4.5 Insbesondere sollte der Prüfer stets die Möglichkeit in Betracht ziehen, daß unzutreffende Angaben oder Unstimmigkeiten (einschließlich Auslassungen) in den sonstigen Informationen von der Leitung der geprüften Stelle vorsätzlich veranlaßt worden sind. Es können gewisse Umstände vorliegen, die das Prüfungsrisiko derartiger vorsätzlicher unzutreffender Angaben oder Unstimmigkeiten erhöhen. So kann sich beispielsweise die Leitung einer geprüften Stelle unter politischem Druck befinden, um bestimmte Leistungen zu erreichen. Oder aber die Gehälter der oberen Führungsebene richten sich nach der Erreichung bestimmter Zielvorgaben oder im voraus festgelegter Leistungskriterien.

## 5. Prüfungsplanung und Prüfungsverfahren

5.1 Der Prüfer sollte sonstige Informationen in Unterlagen mit geprüften Jahresabschlüssen untersuchen, unabhängig davon, ob er verpflichtet ist, über diese Untersuchung zu berichten oder nicht. Bei Planung der Untersuchung der sonstigen Informationen sollte der Prüfer auf mögliche Folgen einer diesbezüglichen Unstimmigkeit oder unzutreffenden Angabe achten. Die Untersuchung ist entsprechend der Einschätzung des Prüfers im Hinblick auf das Risiko und die Wesentlichkeit zu planen und auszuführen.

5.2 Der Prüfer könnte beim Vergleich der sonstigen Informationen des laufenden Jahres mit den in den Vorjahren veröffentlichten sonstigen Informationen Auslassungen feststellen und damit sämtliche Unstimmigkeiten zutage bringen, die sich mit der Zeit in die vorgelegten sonstigen Informationen eingeschlichen haben. Auslassungen könnten überdies auch mittels Durchsicht der Protokolle von Geschäftsleitungssitzungen ermittelt werden usw.

5.3 In der Regel wird ein Prüfer die Untersuchung der sonstigen Informationen zusammen mit der Jahresabschlußprüfung durchführen.

---

<sup>(1)</sup> Die hier verwendeten Definitionen der wesentlichen unzutreffenden Angaben und Unstimmigkeiten sind den "New Zealand Society of Accountants Auditing Guidelines" #8 (1986) entnommen.

5.4 Kommt der Prüfer zu der Auffassung, daß die sonstigen Informationen zusammen mit dem Jahresabschluß

- ein unrichtiges oder unangemessenes Bild der Tätigkeiten oder der Gesamtlage der geprüften Stelle vermitteln oder
- den Leser über Inhalt oder Angemessenheit der Informationen in einem oder mehreren Bereichen im unklaren lassen,

sollte der Prüfer versuchen diese Frage zu klären. Dies könnte im Wege von Gesprächen mit der Leitung der geprüften Stelle und mittels Durchsicht zusätzlicher Unterlagen erfolgen.

5.5 Wie bei anderen Prüfungsverfahren auch, sollte der Prüfer die Nachweise zur Untermauerung der Offenlegung innerhalb der sonstigen Informationen aufgrund seiner Kenntnis des Gebiets und der Untersuchungsergebnisse bewerten und sich in unabhängiger Weise ein Bild darüber verschaffen.

6. Berichterstattung

6.1 Die Art der Berichterstattung über die Ergebnisse der Untersuchung der sonstigen Informationen hängt davon ab,

- ob der Prüfer verpflichtet ist, Bericht zu erstatten, und
- ob er der Auffassung ist, daß die sonstigen Informationen irreführende oder unstimmmige Angaben enthalten, die für den Benutzer wesentlich sein könnten.

6.2 Ergibt die Untersuchung der sonstigen Informationen Fälle von unzutreffenden Angaben oder Unstimmigkeiten, sollte der Prüfer in der Regel all diese Fälle der Leitung der geprüften Stelle anzeigen. Der Prüfer sollte die Leitung der geprüften Stelle auffordern, den Jahresabschluß entsprechend zu ändern oder Informationen hinzuzufügen, um sämtliche wesentlichen Unstimmigkeiten oder Fehler in zufriedenstellender Weise auszuräumen.

6.3 Ist die Leitung der geprüften Stelle nicht damit einverstanden, die geforderten Änderungen vorzunehmen, oder ist sie dazu nicht in der Lage <sup>(2)</sup>, und erachtet der Prüfer die Unstimmigkeit oder die unzutreffenden Angaben als wesentlich, sollte er die Folgen für seinen Jahresabschlußbericht abwägen. Werden wesentliche Unstimmigkeiten oder unzutreffende Angaben nach Erstellung des Prüfberichts zum Jahresabschluß aufgedeckt,

---

<sup>(2)</sup> So werden beispielsweise in der Europäischen Gemeinschaft die Haushaltsrechnung und Vermögensübersicht sowie die begleitenden Informationen dem Europäischen Rechnungshof in ihrer endgültigen Fassung und gleichzeitig damit den Entlastungsbehörden übermittelt.

sollte der Prüfer in Erwägung ziehen, geeignete weitere Schritte in die Wege zu leiten (etwa das zuständige Ministerium informieren).

- 6.4 Die Art des Prüfberichts kann sich je nach den rechtlichen Anforderungen in den einzelnen Ländern und den Auftragsbedingungen unterscheiden. Ist der Prüfer allerdings verpflichtet, Bericht zu erstatten, oder entscheidet er sich, dies zu tun, ist es häufig angebracht, daß er zumindest eine Kurzbeschreibung der durchgeführten Arbeiten sowie der Ergebnisse einschließlich der Aufdeckung wesentlicher irreführender oder unstimziger Fälle vornimmt.

## GRUPPE 4 WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

### EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 41

#### WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG i.w.S.

#### INHALT

	<u>Ziffer</u>
INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Auftrag zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit	2
Grundkonzepte und Definitionen	3
Prüfung der Rechnungsführung und Wirtschaftlichkeitsprüfung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	4
Planung der Wirtschaftlichkeitsprüfung	5
Methoden der Wirtschaftlichkeitsprüfung	6
Berichterstattung bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung	7
<hr/>	
Wirtschaftlichkeitsprüfungsmethode: Datenerhebungstechniken und Informationsanalysetechniken	Anhang 1

-----

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1 Die Ziffern 38 und 40 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle lauten wie folgt:

"Die staatliche Finanzkontrolle umfaßt den gesamten Bereich der Ordnungs-, Rechtmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen."

"Die Wirtschaftlichkeitsprüfung im weiteren Sinn beinhaltet die Prüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit und umfaßt die

(a) Prüfung der Sparsamkeit von Verwaltungshandlungen auf der Grundlage sinnvoller Verwaltungsprinzipien und Praktiken sowie Managementstrategien;

(b) Prüfung des wirtschaftlichen Einsatzes personeller, materieller und anderer Ressourcen, einschließlich der Untersuchung von Informationssystemen, Leistungskriterien und Überwachungsmechanismen, sowie der von den geprüften Stellen angewandten Verfahren zur Behebung aufgedeckter Schwachstellen; und die

(c) Prüfung der Wirksamkeit der Leistung in bezug auf die Erreichung von Zielsetzungen der geprüften Stelle; sowie Prüfung der tatsächlichen Auswirkung von Tätigkeiten verglichen mit ihrer beabsichtigten Wirkung."

## 2. Auftrag zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit

2.1 In vielen Ländern hat die ORKB aufgrund der Verfassung oder der Gesetzgebung das Recht, eine Art von Wirtschaftlichkeitsprüfung durchzuführen. In einigen Ländern hat die ORKB unter gewissen Umständen die Pflicht, eine Form der Wirtschaftlichkeitsprüfung durchzuführen oder aber sich ein Urteil zur Zuverlässigkeit der von den geprüften Stellen in ihren Jahresberichten oder ähnlichen Unterlagen veröffentlichten Leistungsindikatoren zu bilden. Selbst in Ländern, in denen es gemäß Verfassung oder Gesetzgebung nicht erforderlich ist, daß die ORKB Prüfungen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit vornimmt, zeigt die derzeitige Praxis die Tendenz, diese Art der Tätigkeit als Teil von Prüfungen der Rechnungsführung und Rechtmäßigkeits-/Ordnungsmäßigkeitsprüfungen zu behandeln ('Gesamtprüfung'). Im Rahmen dieser Prüfungen muß sich der Prüfer häufig anhand der Systembewertung ein Fachurteil in bezug auf die Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit organisatorischer Strukturen und Verfahren sowie die Sparsamkeit bei der Durchführung von Maßnahmen bilden.

2.2 Die allgemeinen Zielsetzungen der Wirtschaftlichkeitsprüfung unterscheiden sich je nach betroffenem Land. Diese können in den für die ORKB geltenden grundlegenden Rechtsvorschriften definiert worden oder aber Gegenstand eines internen Beschlusses innerhalb einer ORKB sein. Generell setzen sich die meisten ORKB eine oder mehrere der folgenden allgemeinen Ziele:

a. gegenüber Gesetzgeber oder Entlastungsbehörde für die sparsame, wirtschaftliche und/oder wirksame Umsetzung der Politik von unabhängiger Seite Gewähr zu geben;

b. gegenüber Gesetzgeber oder Entlastungsbehörde für die Zuverlässigkeit der Leistungsindikatoren oder der Erklärungen zur Leistung, die von der geprüften Stelle veröffentlicht werden, von unabhängiger Seite Gewähr zu geben;

c. leistungsschwache Bereiche zu ermitteln und damit die geprüfte Stelle - oder allgemeiner - die Regierung dabei zu unterstützen, ihre Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit zu verbessern;

d. Fallbeispiele “bester Wirtschaftsführung” zu ermitteln und diese der Regierung und/oder den geprüften Stellen mitzuteilen.

2.3 Zur Erläuterung der Richtlinien ist in Ziffer 42 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle folgendes festgehalten:

“In vielen Ländern ist die Untersuchung der grundsatzpolitischen Basis des Verwaltungshandelns aus dem Auftrag zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit ausgeklammert”.

In diesen Fällen stellen Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht den eigentlichen Inhalt der politischen Ziele in Frage, sondern umfassen vielmehr eine Untersuchung der Maßnahmen, die getroffen wurden, um diese Politiken zu konzipieren, umzusetzen und deren Ergebnisse zu messen. Ferner können sie eine Untersuchung der Angemessenheit der Informationen umfassen, auf denen die grundsatzpolitischen Entscheidungen basieren (Überprüfung der Planungsphase innerhalb des Entstehensprozesses einer bestimmten Politik).

2.4 Die bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung zum Tragen kommenden INTOSAI-Richtlinien sind in dieser Leitlinie unter den entsprechenden Überschriften erwähnt.

### 3. Grundkonzepte und Definitionen

#### 3.1 Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.

Wie in Ziffer 1 festgestellt, betrifft die Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S. (oder auch “Value-for-money-Prüfung”, “Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung”, “Prüfung der Wirtschaftsführung”,...) die Untersuchung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit (“die drei E’s” von Englisch “economy, efficiency, effectiveness”). Eine einzelne Wirtschaftlichkeitsprüfung kann zum Ziel haben, einen oder mehrere dieser drei Aspekte zu untersuchen.

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S. kann eine Untersuchung der Systeme umfassen, die eingerichtet wurden, um Aspekte der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit sicherzustellen, und/oder eine vertiefte Untersuchung der unter diesen Gesichtspunkten betrachteten Leistung der geprüften Stelle. Ferner kann eine Wirtschaftlichkeitsprüfung eine Untersuchung des Führungsstils im Hinblick auf die geprüfte Stelle, Tätigkeit, das Programm oder den Vorgang beinhalten; im Mittelpunkt der Prüfung werden dann üblicherweise Fragen stehen, die sich darauf beziehen, wie die Führungsebene ihre Funktionen der strategischen und sonstigen Planung, Umsetzung, Kontrolle, Evaluierung und Weiterverfolgung wahrnimmt.

3.2 *Sparsamkeit* kann verstanden werden als die Minimierung der Kosten der für eine Aktivität eingesetzten Mittel oder verwendeten öffentlichen Gelder (Input) bei Wahrung entsprechender Qualitätsmaßstäbe <sup>(1)</sup>.

Sparsamkeit bezieht sich auf die Regel der “ordentlichen Haushaltsführung” bei der Verausgabung öffentlicher Gelder. Was unter “ordentlicher Haushaltsführung” oder “Verschwendung” zu verstehen ist, ist eine Frage der Beurteilung, die ein externes Kriterium erfordert (z.B. sind goldene Wasserhähne übertrieben, da stählerne Wasserhähne die Funktion ebenso erfüllen; über die Funktionalität der goldenen Krone einer Königin würde jedoch allgemeine Übereinstimmung herrschen!)

Die Betrachtung der Sparsamkeit ist für den Prüfer häufig Anlaß, Fragen wie die Aufstellung von Leistungsverzeichnissen für die Lieferung von Waren und Dienstleistungen sowie sonstige Aspekte der Beschaffung wie Ausschreibungen und Aufträge zu untersuchen.

*Wirtschaftlichkeit* meint das Verhältnis zwischen Erfolg im Sinne von produzierten Gütern, Dienstleistungen und anderen Ergebnissen (Output) und den dafür eingesetzten Mitteln (Input). Damit ist die Wirtschaftlichkeit eng verbunden mit dem Begriff der “Produktivität”.

Die Wirtschaftlichkeit wird wie die Sparsamkeit ebenfalls einen Bezugspunkt benötigen, um voll eingeschätzt werden zu können, d.h. den Vergleich mit dem Input/Output-Verhältnis vergleichbarer Organisationen (“Benchmarking”, Regeln “besten Wirtschaftsführung” usw.).

Der Begriff der *Kostenwirksamkeit* betrifft die Wirtschaftlichkeit einer geprüften Stelle, Tätigkeit, eines Programms oder Vorgangs bei Erreichung vorgegebener Handlungsergebnisse im Verhältnis zu den entsprechenden Kosten. Kosten-Wirksamkeits-Analysen sind Studien über die Beziehung zwischen Kosten und Ergebnissen eines Projekts, welche als Kosten pro Einheit des erzielten Ergebnisses ausgedrückt sind. Die Kostenwirksamkeit ist nur ein Element der Gesamtbetrachtung der Wirtschaftlichkeit, die ferner eine Analyse von Faktoren wie Zeitpunkt des Outputs gegenüber dem für eine maximale Wirkung optimalen Zeitpunkt umfassen kann.

*Wirksamkeit* betrifft den Grad der Zielverwirklichung und das Verhältnis zwischen der beabsichtigten und tatsächlichen Wirkung einer Tätigkeit <sup>(2)</sup>.

Der Prüfer könnte versuchen, die Wirksamkeit zu bewerten oder zu messen, indem er die Ergebnisse (oder die “Wirkung”) mit den in den Zielsetzungen einer Politik festgelegten Zielvorgaben vergleicht (diese Vorgehensweise wird häufig als “Zielverwirklichung” beschrieben). In der Regel ist es jedoch angemessener, wenn die Prüfung der Wirksamkeit ebenso darauf abstellt, das Ausmaß zu bestimmen, in dem die eingesetzten Instrumente dazu beigetragen haben, die Zielsetzungen einer Politik zu verwirklichen. Dies ist die Prüfung der Wirksamkeit in ihrer “eigentlichen” Bedeutung; hierbei ist es erforderlich nachzuweisen, daß die festgestellten Ergebnisse auch tatsächlich auf die Maßnahmen zurückzuführen sind, die von der geprüften Stelle im Hinblick auf die zu prüfenden Zielsetzungen einer Politik getroffen wurden, und nicht auf andere externe Faktoren. Besteht beispielsweise die politische Zielsetzung darin, die Arbeitslosigkeit zu verringern, ist zu klären, ob der

---

<sup>(1)</sup> Bei bestimmten Prüfungen (von Einnahmen, Einkommen oder Einkünften ) könnte Sparsamkeit die Maximierung oder Optimierung der Einnahmen aus einer entsprechenden Tätigkeit bedeuten (z.B. die Erzielung maximaler Erlöse aus der Privatisierung eines Staatsunternehmens, Sicherstellung des Verkaufs von Veröffentlichungen der Regierung zum Marktpreis usw.).

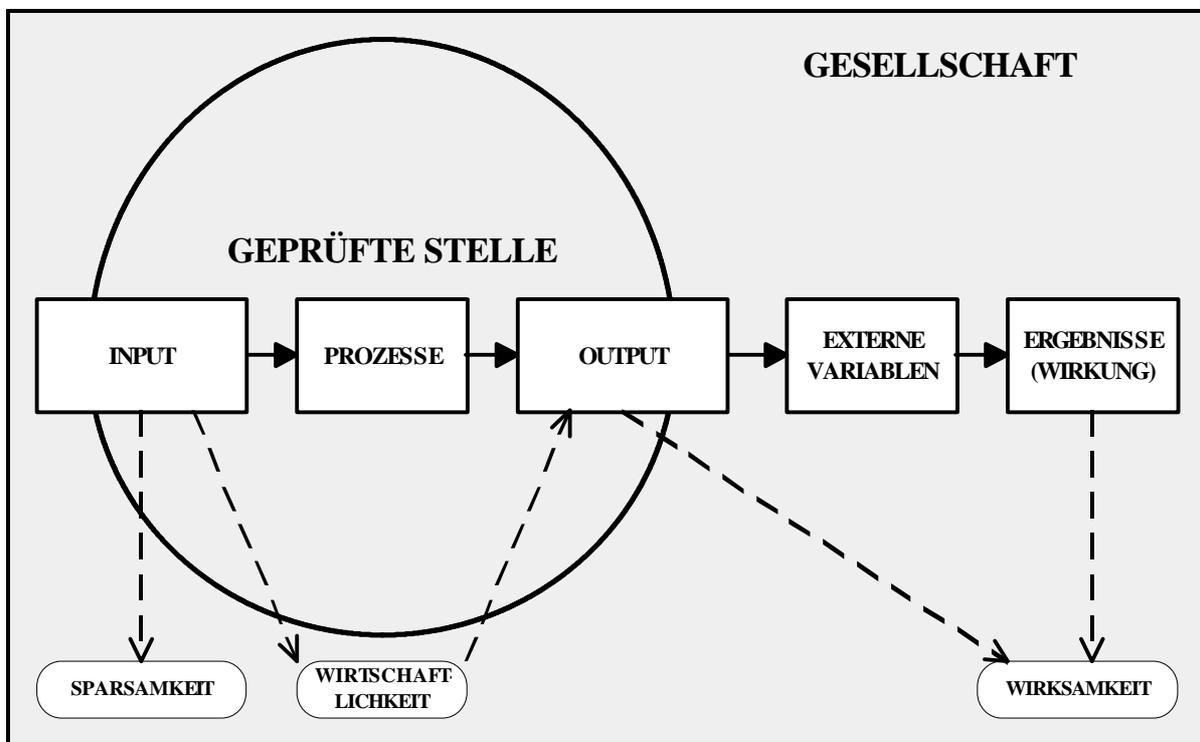
<sup>(2)</sup> Quelle: INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Glossar. Siehe auch Leitlinie Nr. 13 “Prüfungsnachweis und Prüfungsansatz”, Anhang 2, Ziffer 6.1.

festgestellte Rückgang der Arbeitslosenzahl das Ergebnis der Maßnahmen der geprüften Stelle ist, oder aber das Ergebnis einer allgemein besseren Wirtschaftslage, auf welche die geprüfte Stelle keinen Einfluß hatte? In solchen Fällen sind bei der Ausgestaltung der Prüfung Fragen der Zurechenbarkeit zu berücksichtigen, denn es stellt sich hier das Problem, externe mittelbare Variablen auszuschließen.

3.3 Die Sparsamkeit und die Wirtschaftlichkeit betreffen im allgemeinen interne Prozesse und Managemententscheidungen der geprüften Stelle (obwohl dies Vergleiche mit ähnlichen externen Stellen oder Prozessen beinhalten kann). Man spricht von einer Prüfung der Wirksamkeit

- im engeren Sinne, wenn lediglich die interne Leitung und die internen Vorgänge der geprüften Stelle untersucht werden. Unter diesen Umständen stellt eine Prüfung der Wirksamkeit üblicherweise auf den Output der Stelle ab und wird damit die "internen Wirkungen" (d.h. die Wirkungen, die innerhalb der geprüften Stelle festgestellt werden können) zum Gegenstand haben; und
- im weiteren Sinne, wenn die Untersuchung über die Grenzen der geprüften Stelle hinausgeht. In diesem Fall kann es Ziel einer Prüfung der Wirksamkeit sein, nicht nur den Output, sondern auch die Ergebnisse oder die Wirkung, die von der geprüften Stelle erzielt werden, zu messen. Zu diesem Zweck muß der Prüfer der Wirkung Rechnung tragen, die externe Variablen (d.h. Faktoren außerhalb der Kontrolle der Leitung der Stelle) auf den Output der geprüften Stelle haben.

3.4 Das folgende Schaubild verdeutlicht diese Konzepte.



- 3.5 Wenn auch eine gegebene Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht zwangsläufig darauf abzielt, zu Schlußfolgerungen in bezug auf alle drei Aspekte (d.h. Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit) zu gelangen, kann einer isolierten Betrachtung der Aspekte der Sparsamkeit oder Wirtschaftlichkeit von Tätigkeiten ohne eine - zumindest kurze - Untersuchung ihrer Wirksamkeit ein begrenzter Nutzen zukommen. Umgekehrt kann der Prüfer bei einer Prüfung der Wirksamkeit auch Aspekte der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit betrachten wollen, denn die Ergebnisse einer geprüften Stelle, Tätigkeit, eines Programms oder Vorgangs können zwar die gewünschte Wirkung gehabt haben, aber es stellt sich die Frage, ob die Mittel zur Erzielung dieser Wirkung auch sparsam und wirtschaftlich eingesetzt worden sind.

Zur Untersuchung der Wirksamkeit ist es im allgemeinen erforderlich, das Ergebnis oder die Wirkung einer Tätigkeit zu bewerten. Während somit ein systemgestützter Ansatz zweckdienlich sein kann (d.h. die Bewertung im Hinblick darauf, wie die geprüfte Stelle die Wirkung einer Tätigkeit mißt und überwacht), wird der Prüfer in der Regel ferner ausreichende Nachweise aus vertieften Prüfungen im Hinblick auf das Ergebnis und die Wirkung einer Tätigkeit, eines Programms oder einer Einrichtung erlangen müssen.

- 3.6 Ein besonderer sowohl Prüfungen der Wirtschaftlichkeit als auch der Wirksamkeit gemeinsamer Aspekt stellt die Untersuchung der *unbeabsichtigten Auswirkungen* dar, insbesondere wenn diese Auswirkungen negativ waren. Es stellt sich hier ein Problem der Abgrenzung, da diese Auswirkungen auf Bereiche übergreifen können, die über die Zuständigkeiten und Befugnisse der ORKB hinausgehen. Eine Möglichkeit, die Auswahl einzugrenzen, könnte darin bestehen, jene unbeabsichtigten Auswirkungen zu betrachten, die in anderen Programmen bekämpft werden, z.B. die ökologischen Nebenwirkungen eines Programms zur Wirtschaftsbelebung.

#### 4. Prüfung der Rechnungsführung und Wirtschaftlichkeitsprüfung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede

- 4.1 Zur Erläuterung der Richtlinien ist in Ziffer 183 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle folgendes festgehalten:

"Im Gegensatz zu Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen, an die ziemlich konkrete Erfordernisse und Erwartungen gestellt werden, ist die Wirtschaftlichkeitprüfung als solches umfassender und bietet einen größeren Ansatz für Ermessensentscheidungen und Interpretationen; sie ermöglicht eine selektivere Vorgangsweise und kann sich über einen Zeitraum von mehr als einem Rechnungsjahr erstrecken; üblicherweise bezieht sie sich nicht auf einen bestimmten Rechnungsabschluß oder eine bestimmte Bilanz. Daraus ergibt sich die unterschiedliche Gestaltung der Prüfungsberichte mit ausführlicheren Argumentationen und Begründungen."

#### Richtlinien für die Finanzkontrolle

-----

- 4.2 Trotz des umfassenderen Charakters und möglichen Umfangs einer Wirtschaftlichkeitsprüfung muß der Prüfer bemüht sein, die Prüfung - soweit wie dies unter

den Bedingungen einer gegebenen Prüfung möglich ist - im Einklang mit den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle durchzuführen. Insbesondere muß der Prüfer folgendes beachten:

- Es wird unter Umständen nötig sein, daß der Prüfer bei Festlegung von Prüfungsausmaß und -umfang die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersucht und bewertet (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffer 141 - siehe auch die Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz").
- Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die gewährleistet, daß eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich und wirksam sowie zeitgerecht durchgeführt wird (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffer 132 - siehe Leitlinie Nr. 11 "Prüfungsplanung").
- Der Prüfer sollte sicherstellen, daß das Urteil des Prüfers und die Schlußfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffer 152 - siehe Leitlinie Nr. 13 "Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz"). Die Belegung der Prüfungsfeststellungen und das auf ihr basierende Urteil des Prüfers müssen entsprechend dokumentiert und Maßnahmen der Qualitätssicherung unterworfen werden (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffern 156 und 118 - siehe Leitlinien Nr. 26 "Dokumentation" und Nr. 51 "Qualitätssicherung").

Da die Wirtschaftlichkeitsprüfung mehr Raum für Ermessensentscheidungen und Interpretationen als die Prüfung der Rechnungsführung läßt, muß der Prüfer darüber hinaus zusätzliche Sorgfalt walten lassen, um die Unabhängigkeit und Objektivität des erstellten Berichts sicherzustellen.

#### Auswahl der Prüfungsgegenstände und vorläufige Prüfung

---

- 4.3 Bei Prüfungen der Rechnungsführung ist der Prüfungsgegenstand für die ORKB oft durch ihre eigenen grundlegenden Rechtsvorschriften oder durch die Vorschriften, welche die geprüfte Stelle einrichten oder regeln, vorgegeben. Häufig ist die ORKB verpflichtet, einen Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluß der geprüften Stelle abzugeben oder in ihrem Jahresbericht Bemerkungen zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeiten der geprüften Stelle zu formulieren usw. Wie in Ziffer 4.1 festgestellt, verfügt die ORKB in der Regel bei der Auswahl der Prüfungsgegenstände der Wirtschaftlichkeitsprüfung über größere Freiheit. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann sich daher auf eine geprüfte Stelle, ein Programm, eine Tätigkeit oder einzelne Vorgänge usw. beziehen. Die ORKB muß infolgedessen die Kriterien, die sie bei der Auswahl der Prüfungsgegenstände für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zugrunde legt, sorgfältig abwägen (siehe Ziffer 5.2).
- 4.4 Im Gegensatz zu Prüfungen der Rechnungsführung bedeutet die größere Freiheit bei der Auswahl von Prüfungsgegenständen zusammen mit dem umfassenderen Charakter und dem größeren Raum für Ermessensentscheidungen und Interpretationen bei

Wirtschaftlichkeitsprüfungen, daß es viele ORKB als notwendig erachten, vor Erstellung der Prüfungspläne für die Wirtschaftlichkeitsprüfung detaillierte vorläufige Prüfungen durchzuführen (siehe Ziffern 5.3-5.6).

#### Bewertungskriterien

-----

- 4.5 Prüfungen der Rechnungsführung laufen darauf hinaus, daß der Prüfer die geprüften Vorgänge als “richtig” oder “unrichtig”, “rechtmäßig” oder “rechtswidrig” usw. beurteilt. Diese Bewertungskriterien, die vom Prüfer herangezogen werden, um am Ende der Prüfung zu einer abschließenden Beurteilung zu gelangen, sind in der Regel verhältnismäßig geschlossen und werden üblicherweise etwa durch die Rechtsvorschriften zur Einrichtung der geprüften Stelle vorher festgelegt. Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen hingegen ist die Auswahl der Prüfungskriterien normalerweise offener und wird vom Prüfer selbst vorgenommen. Daher müssen bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung die allgemeinen Begriffe der “Sparsamkeit”, “Wirtschaftlichkeit” und “Wirksamkeit” im Verhältnis zum Prüfungsgegenstand ausgelegt werden, und die sich daraus ergebenden Kriterien werden sich von einer Prüfung zur anderen unterscheiden <sup>(3)</sup>.

#### Art der Prüfnachweise

-----

- 4.6 Ziffer 152 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle lautet wie folgt:

“Das Urteil des Prüfers und die Schlußfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden.”

- 4.7 Während ein Großteil der Prüfnachweise bei Prüfungen der Rechnungsführung in der Regel schlüssig ist (“ja/nein”, “richtig/falsch”), ist dies bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen nur selten der Fall. Prüfnachweise aufgrund von Wirtschaftlichkeitsprüfungen haben eher hinweisenden Charakter (“weisen darauf hin, daß ...”). Der Prüfer muß die geeigneten Prüfungsmethoden sorgfältig auswählen, um besonders hinweisende Prüfnachweise zu erhalten (sowie jede Möglichkeit nutzen, um zu schlüssigen Prüfnachweisen zu gelangen). Oft wird der Prüfer bestrebt sein, verschiedene Arten von Informationen aus verschiedenen Quellen unter Verwendung verschiedener Methoden zu gewinnen. Lassen all diese Nachweise dieselbe Schlußfolgerung zu, so kann der Bericht der ORKB einen stärker hinweisenden Charakter haben.
- 4.8 Wird in Bereichen gearbeitet, wo man eher auf hinweisende als auf schlüssige Prüfnachweise trifft, ist es häufig hilfreich, bereits im Vorfeld mit der geprüften Stelle Gespräche über die Art der verfügbaren Prüfnachweise zu führen sowie darüber, wie diese vom Prüfer ausgewertet und ausgelegt werden. Dieser Ansatz verringert das Risiko von

---

<sup>(3)</sup> Dennoch muß sich der Prüfer in der Regel auf die Rechtsvorschriften und Regelungen beziehen, die der geprüften Tätigkeit zugrunde liegen und für ihre Ausführung maßgeblich sind, um die politischen Zielsetzungen und die zu deren Erreichung verfügbaren Instrumente zu ermitteln.

Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Prüfer und der geprüften Stelle in einer späteren Phase und kann den Berichterstattungsprozeß beschleunigen. Zumindest wird es damit in der Regel dem Prüfer ermöglicht, Bereiche zu ermitteln, die später Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten bieten könnten, sowie die zu ihrer Überwindung notwendigen zusätzlichen Prüfnachweise einzuplanen.

#### Prüfungsansatz

-----

4.9 Wie bei den Prüfungen der Rechnungsführung muß der Prüfungsansatz bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen strukturiert werden, und die einzelnen Prüfungsschritte müssen logisch aufeinander aufbauen <sup>(4)</sup>. Die Prüfung kann beides umfassen:

- eingehende systemgestützte Prüfungen der internen Kontrollverfahren, die von den geprüften Stellen eingerichtet wurden, um die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit ihrer Tätigkeiten sicherzustellen <sup>(5)</sup>. Dies ermöglicht es dem Prüfer, Bereiche zu ermitteln, wo Abhilfemaßnahmen erforderlich sind, um Verbesserungen zu erzielen;

und/oder

- vertiefte Prüfungen im Hinblick auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit der betroffenen Organisationen, Tätigkeiten, Programme oder Funktionen.

4.10 Bei Prüfungen der Rechnungsführung kann sich der Prüfer zwischen einem systemgestützten und einem auf einer direkten vertieften Prüfung beruhenden Prüfungsansatz entscheiden. Im allgemeinen jedoch wird ein Bericht über eine Wirtschaftlichkeitsprüfung, der System- oder Verfahrensmängel aufzeigt und aufgrund von vertieften Prüfungen erhaltene Beispiele der Auswirkungen dieser Mängel aufführt (im Sinne der mangelnden Verwirklichung der Ziele der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit), eine größere Wirkung haben als ein Bericht, der Systemmängel herausstellt, ohne auf die Auswirkungen dieser Mängel einzugehen, oder umgekehrt aufgrund von vertieften Prüfungen aufgedeckte Fälle mangelhafter Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und/oder Wirksamkeit darlegt, ohne die Gründe hierfür zu beleuchten. Daher wird sich der Prüfer bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung häufig bemühen, Prüfnachweise sowohl aus systemgestützten als auch aus direkten vertieften Prüfungen zu erhalten.

---

<sup>(4)</sup> Entscheidungen im Hinblick auf den Prüfungsgegenstand und Ermittlung der Prüfungsziele, wichtigsten Prüfungsfragen und Hauptprüfungskriterien (Ziffern 4.3-4.5); Planung der Prüfung (Ziffer 5); Durchführung der Prüfung (Ziffer 6); Berichterstattung und Weiterverfolgung des Ergebnisses des Berichts (Ziffer 7).

<sup>(5)</sup> Es ist darauf hinzuweisen, daß die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 141) fordern, daß der Prüfer zumindest eine begrenzte Untersuchung der Zuverlässigkeit der internen Kontrolle als Teil des Planungsverfahrens durchführen muß.

4.11 Hat man es mit hochentwickelten internen Kontrollverfahren zu tun, insbesondere dann, wenn Ministerien und andere Stellen gesetzlich verpflichtet sind, ihre politischen Programme und ihre Organisationen regelmäßig (selbst) zu evaluieren ("Eigenevaluierung"), können die ORKB ihre Wirtschaftlichkeitsprüfung auf eine Form der Metaevaluierung (Evaluierung der Evaluierungen) beschränken. Es muß jedoch hervorgehoben werden, daß ein derartiger Ansatz nur dann durchführbar ist, wenn der Prüfer der ORKB voll und ganz zu der Überzeugung gelangt ist, daß die internen Evaluierungsverfahren objektive, zeitgerechte und umfassende Evaluierungen der betroffenen Programme gewährleisten.

## 5. Planung der Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.

5.1 Wirtschaftlichkeitsprüfungen müssen geplant werden: Die Hauptmerkmale des Planungsprozesses sind in der Leitlinie Nr. 11 "Prüfungsplanung" beschrieben. Die vorliegende Leitlinie befaßt sich schwerpunktmäßig mit den für die Gestaltung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung spezifischen Planungsaspekten.

### Auswahl der Prüfungsgegenstände

5.2 Die Auswahl der Prüfungsgegenstände erfolgt auf der Grundlage der jeweiligen Programmplanungsmethoden der ORKB. Die Kriterien für die Festlegung der Prioritäten für Prüfungsaufgaben bestimmen sich normalerweise nach dem Wertschöpfungspotential der Prüfung im Hinblick auf den zentralen Auftrag der ORKB. Die Wertschöpfung ist in der Regel größer:

- wenn die besonderen Befugnisse der ORKB voll und ganz zum Tragen kommen;
- wenn der betreffende Politikbereich, die Organisation, Tätigkeit, Funktion oder das Programm in der jüngsten Vergangenheit nicht bereits schon Gegenstand einer unabhängigen Prüfung oder Bewertung waren; oder wenn sich die Prüfung in die systematische Abdeckung des fraglichen Bereichs oder der Organisation im Rahmen des langfristigen Arbeitsprogramms der ORKB einfügt;
- wenn bedeutende Risiken einer unwirtschaftlichen Haushaltsführung bestehen. Im folgenden sind beispielhaft Faktoren aufgeführt, die auf ein hohes Risiko hindeuten:
  - hohe Finanz- oder Haushaltsbeträge oder bedeutsame Änderungen der betroffenen Beträge (z.B. plötzliche Ausweitung oder Einschränkung eines Programms);
  - erfahrungsgemäß risikoträchtige Gebiete (Beschaffungsverträge, Projekte der Hochtechnologie, Umweltprojekte, ...);
  - neue oder dringliche Tätigkeiten;
  - komplexe Managementstrukturen, unzureichende Abgrenzung der einzelnen Zuständigkeiten und Rechenschaftspflichten, ...
- wenn der Gegenstand potentiell oder gegenwärtig im Interesse des Parlaments oder der Öffentlichkeit steht;
- wenn die aufgrund einer Prüfung getroffenen Schlußfolgerungen einen Einfluß auf die Gestaltung neuer oder geänderter Rechtsvorschriften oder interner

Managementverfahren im gleichen Politikbereich haben oder auf damit verbundene oder ähnliche Gebiete der Regierungstätigkeit angewandt werden können.

### Prüfungsplanung und vorläufige Prüfung

---

5.3 Nach Auswahl des Prüfungsgegenstands kann der Prüfer die Planung der Wirtschaftlichkeitsprüfung vornehmen. Wie in Ziffer 4.4 festgestellt, bedeutet die Tatsache, daß der Prüfer bei der Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung vor eine komplexere Situation gestellt ist als bei einer Prüfung der Rechnungsführung, daß der anfänglichen Vorbereitung mehr Aufmerksamkeit gewidmet werden muß und es sich als notwendig erweisen kann, vor Erstellung des endgültigen Prüfungsplans eine "vorläufige Prüfung" (oder "Vorprüfung") durchzuführen.

5.4 Die vorläufige Prüfung und der Prüfungsplan betreffen im wesentlichen die *Ausgestaltung* der Wirtschaftlichkeitsprüfung und werden häufig die folgenden Elemente umfassen:

- a. Analyse des *Umfeldes* der fraglichen Tätigkeiten einschließlich der Ziele, bisherigen Leistung und rechtlichen Rahmenbedingungen;
- b. Erwerb von Kenntnissen über die geprüfte Stelle oder Tätigkeit, einschließlich des Erkennens der wichtigsten Managementsysteme und Informationsflüsse;
- c. Aufstellung der *Prüfungsziele* (wie soll das Ergebnis oder die Wirkung der Prüfung aussehen?) sowie der wichtigsten *Prüfungsfragen*, die beantwortet werden müssen, um die Prüfungsziele zu erreichen.

Die wichtigsten Prüfungsziele und -fragen sind bei der Planung und Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen von herausragender Bedeutung.

Die Prüfungsziele werden in der Regel in enger Verbindung zum Auftrag der ORKB stehen (der üblicherweise auf die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit von Regierungstätigkeiten abstellt); gleichzeitig werden die wichtigsten Prüfungsfragen durch die Art des Prüfungsgegenstandes und die Prüfungsziele bestimmt.

Es gibt drei Arten von Erhebungen und Prüfungsfragen, und zwar deskriptive Fragen (Ist-Zustand?), normative Fragen (Soll-Zustand?) und Ursache/Wirkung-Fragen.

Zusammen mit den Prüfungszielen werden die wichtigsten Prüfungsfragen zur Ermittlung der erforderlichen Prüfnachweise und damit zur Ermittlung der Prüfungsmethoden sowie der Bewertungskriterien der Prüfung herangezogen.

- d. Festlegung der *Prüfnachweise*, welche die Antwort auf die Prüfungsfragen geben werden.

Relevanz, Zuverlässigkeit und Angemessenheit der innerhalb der geprüften Stellen verfügbaren Daten (z.B. Leistungsindikatoren) sollten bewertet werden. Die Möglichkeit der Sammlung der Nachweise (Verfügbarkeit der Daten) sollte ebenfalls getestet werden.

- e. Auswahl der *Methoden*, die für die Zusammenstellung und Auswertung der Prüfnachweise angewandt werden.

Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen sehen sich die Prüfer häufig Problemen bei der Zusammenstellung und Auswertung der erforderlichen Prüfnachweise gegenübergestellt. Es ist

daher in der Regel empfehlenswert, in der Planungsphase die praktische Umsetzbarkeit der vorgeschlagenen Methoden für die Zusammenstellung und Auswertung von Daten zu testen.

f. Festlegung der *Bewertungskriterien für die Prüfung*.

Die Bewertungskriterien für die Prüfung stellen normative Maßstäbe dar, an denen die Prüfungsnachweise gemessen werden. So kann beispielsweise ein Prüfer, der den Gesundheitsdienst auf seine Sparsamkeit hin untersucht, bestrebt sein, die Kosten der im geprüften Krankenhaus ausgegebenen Medikamente mit den vom zuständigen Ministerium festgesetzten Standardkosten zu vergleichen.

Diese Bewertungskriterien werden je nach speziellem Prüfungsgegenstand und speziellen Prüfungszielen, den für die geprüfte Organisation, Tätigkeit, Funktion oder für das geprüfte Programm geltenden Rechtsvorschriften, den erklärten Zielen der Organisation (usw.) und den jeweiligen normativen Kriterien, welche die ORKB als maßgeblich und bedeutend für einen gegebenen Fall ansieht, variieren.

Bei der Auswahl der Bewertungskriterien müssen die Prüfer sicherstellen, daß diese relevant, angemessen und erfüllbar sind.

Die Bewertungskriterien müssen eindeutig beschrieben und bestätigt werden sowie möglichst aus maßgebenden Quellen stammen, beispielsweise:

- Rechtsvorschriften oder offizielle politische Erklärungen oder sonstige veröffentlichte Ziele und Leitlinien;
- anerkannte Organisations- und Managementtheorie und -praxis;
- Normen der Industrie oder sonstige einschlägige Vergleichsgrößen.

Da Organisationen dazu neigen, ihr Zahlenmaterial "zu hegen und zu pflegen", muß der Prüfer dann besondere Sorgfalt walten lassen, wenn die der Prüfung zugrunde gelegten Kriterien den Kriterien entsprechen, welche die geprüfte Stelle selbst festgesetzt hat und anwendet. Neben quantitativen Kriterien sollte der Prüfer ferner die Heranziehung qualitativer Kriterien in Erwägung ziehen.

Bei der Abgrenzung des Prüfungsgegenstandes und der *Schlüsselfragen* wie auch bei der Beschreibung der *Prüfungskriterien* sollten die wichtigsten Konzepte richtig und sorgfältig *definiert* werden. Dies gilt sowohl für konzeptionelle als auch operationelle Definitionen.

5.5 Neben den oben aufgeführten Fragen im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Prüfung werden die vorläufige Prüfung und der sich daraus ergebende Prüfungsplan in der Regel ferner folgendes umfassen:

a. eine Bewertung der zur Durchführung der Prüfung erforderlichen *Fachkenntnisse und Fähigkeiten* des Prüfungsteams;

In Fällen, in denen die betroffenen Prüfer nicht über die erforderlichen Fähigkeiten verfügen, sollte in Erwägung gezogen werden, diese von außerhalb entweder von anderem Personal der ORKB oder durch Heranziehung externer Berater zu erhalten (siehe Leitlinie Nr. 25 "Rückgriff auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit"). Können die erforderlichen Fähigkeiten und Kenntnisse dem Prüfungsteam nicht zur Verfügung gestellt werden, ist abzuwägen, ob eine Durchführung der Prüfung möglich ist.

- b. eine Aufstellung des voraussichtlichen *Mittel*bedarfs zwecks Durchführung der Untersuchung und einen Zeitplan;
- c. mögliche *Schlußfolgerungen und Wirkung* der Untersuchung;

Das vorgeschlagene Ergebnis der Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte auch im Hinblick auf die "Nützlichkeit" und "Durchführbarkeit" beurteilt werden. Zusammen mit dem voraussichtlichen Mittelbedarf für die Prüfung sollte die Betrachtung dieser Faktoren es dem Prüfer ermöglichen, zu einer Gesamtbeurteilung der potentiellen durch die Prüfung erzielten Wertschöpfung zu gelangen.

- d. unter Umständen möchte der Prüfer auch die wichtigsten *Interessenten*, deren Standpunkte und Belange in Erwägung ziehen.

Möglicherweise möchte sich der Prüfer bei Festlegung der Prüfungsfragen und Erstellung des Prüfungsplans mit den Interessenvertretern beraten und soweit dies möglich ist, ohne die Unabhängigkeit der Prüfer zu gefährden, deren Standpunkten Rechnung tragen.

5.6 Die Planung ist häufig das Schlüsselement einer erfolgreichen Wirtschaftlichkeitsprüfung. Eine sorgfältige Planung ermöglicht im allgemeinen eine kostengünstigere und raschere Prüfung, die zu einem wirksameren Bericht führt. Viele ORKB sind zu der Auffassung gelangt, daß es vorteilhaft ist, eine detaillierte vorläufige Prüfung durchzuführen, bevor eine endgültige Entscheidung darüber, ob die Prüfung fortgeführt werden soll, gefällt wird.

## 6. Methoden der Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.

6.1 Der Sondercharakter der Wirtschaftlichkeitsprüfungen erfordert eine sorgfältige Auswahl der *Methoden* für die Untersuchung der zu überprüfenden Variablen. Die Forderung nach qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweisen (INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle, Ziffer 152) wird in der Regel die Entscheidungen des Prüfers im Hinblick auf die geeigneten Methoden beeinflussen. Insbesondere bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen wird es der Prüfer mit der Brauchbarkeit und Zuverlässigkeit der zur Informationsbeschaffung und -analyse herangezogenen Methoden zu tun haben:

- \* Brauchbarkeit: Methoden/Techniken sollten das messen, für das sie ausgelegt sind.
- \* Zuverlässigkeit: Die Feststellungen sollten bei wiederholten Messungen in bezug auf dieselbe Datenpopulation übereinstimmend bleiben.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen können sich auf eine Vielzahl an Methoden und Techniken stützen, beispielsweise Erhebungen, Interviews, (Quasi-) Feldexperimente, Ex-post-Analysen, Sekundäranalyse, Benchmarking usw.. Innerhalb dieser allgemeinen Strategien gibt es mehrere verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten, die in der Praxis üblich sind. **ANHANG 1** gibt einen Überblick über einige der gängigsten Methoden bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

6.2 Wie in Ziffer 4.2 festgestellt, sollten die Prüfer bemüht sein, die Wirtschaftlichkeitsprüfungen im Einklang mit den anderen INTOSAI-Richtlinien für die

Finanzkontrolle durchzuführen, welche auch die Auswahl der Methoden beeinflussen werden.

#### Prüfungsarbeit vor Ort -----

- 6.3 Was die allgemeinen Anleitungen zur Prüfungsarbeit vor Ort angeht, wird auf die Leitlinie Nr. 13 “Prüfungsnachweise und Prüfungsansatz” verwiesen. Vor dem Hintergrund dieser Leitlinie kann der Prüfer insbesondere abwägen, ob für eine gegebene durchzuführende Prüfung ein systemgestützter Ansatz gewählt werden soll. Selbst in Fällen, in denen beschlossen wird, keinen systemgestützten Ansatz anzuwenden, sollte der Prüfer als Teil des Prüfungsplanungsprozesses eine vorläufige Beurteilung des Systems der internen Kontrollverfahren vorgenommen haben.
- 6.4 Die folgenden Ausführungen kommen insbesondere im Zusammenhang mit Wirtschaftlichkeitsprüfungen zum Tragen.
- 6.5 Die *Informationsbeschaffung* kann einmalig oder im Wege laufender Messungen (Zeitreihenmodell, Längsschnittanalyse) erfolgen. Die Informationen können auf der Grundlage materieller Nachweise, Unterlagen (einschließlich schriftlicher Erklärungen), mündlicher Auskünfte (Interviews) oder durch andere Mittel je nach den Zielen der Prüfung gewonnen werden. Häufig wird es notwendig sein, sowohl qualitative als auch quantitative Daten zu sammeln. Die verschiedenen Arten von Daten sollten im Hinblick auf ihre Hinlänglichkeit, Stichhaltigkeit, Zuverlässigkeit, Relevanz und Angemessenheit erklärbar und nachweisbar sein.
- 6.6 Die Ergebnisse der Prüfungsarbeit vor Ort und Analyse (Belegung der Prüfungsfeststellungen) müssen zusammen mit den Unterlagen über die Prüfungsplanung *dokumentiert*, abgelegt und mit Querverweisen versehen werden, so daß es den Prüfungsleitern möglich ist, die durchgeführten Arbeiten zu überprüfen und die getroffenen Schlußfolgerungen zu bestätigen (siehe Leitlinien Nr. 26 “Dokumentation” und Nr. 51 “Qualitätssicherung”).
7. Berichterstattung über die Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.
- 7.1 Was die allgemeine Orientierungshilfe zur Berichterstattung über die Prüfung angeht, so wird auf die Leitlinie Nr. 31 “Berichterstattung” verwiesen.
- 7.2 Die als Ergebnis von Wirtschaftlichkeitsprüfungen veröffentlichten Berichte haben in der Regel folgende Bestandteile:
- Kurzdarstellung des *Umfelds*, in dem die zu prüfenden Tätigkeiten stehen, einschließlich der Organisationsstruktur;
  - *Zielsetzungen* dieser Tätigkeiten, eine Beschreibung der Tätigkeiten und eine Analyse der Aussichten für die Erzielung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit, was in eine Erklärung zu den Prüfungszielen mündet;

- Beschreibung oder Zusammenfassung der für die Informationsbeschaffung und -analyse angewandten *Prüfungsmethoden* sowie Angabe der Quellen dieser Daten;
- Erläuterung der zur Auslegung der Feststellungen herangezogenen *Kriterien*;
- *Prüfungsfeststellungen* oder zumindest jene Prüfungsfeststellungen, die als wesentlich für die Benutzerzielgruppe des Berichts erachtet werden;
- *Schlußfolgerungen* in bezug auf die Prüfungsziele.

Je nach Politik der ORKB kann der Bericht ferner *Empfehlungen* enthalten, die sich aus den Schlußfolgerungen ergeben.

- 7.3 Die Beziehungen zwischen den Zielen, Kriterien, Feststellungen und Schlußfolgerungen der Prüfung müssen überprüfbar und vollständig sein. Um es dem Benutzer zu ermöglichen, die Schlußfolgerungen zu überprüfen, muß der Bericht diese Beziehungen erläutern. Die Verbindung zwischen den Feststellungen und Schlußfolgerungen der Prüfung muß vollständig und klar ersichtlich sein. In Fällen, wo der Prüfer den verschiedenen in den Schlußfolgerungen angewandten Prüfungskriterien ein unterschiedliches relatives Gewicht beigemessen hat, muß auch dies mit Blick auf die Verständlichkeit des Berichts deutlich gemacht werden.
- 7.4 In Fällen, wo es bei einer ORKB gängige Praxis ist, *Empfehlungen* vorzulegen, muß zwischen den Schlußfolgerungen und den Empfehlungen eine deutliche Verbindung bestehen. *Empfehlungen* sollten üblicherweise nur dann vorgelegt werden, wenn die Prüfung plausible, kostenwirksame Lösungen für die aufgedeckten Schwachstellen ergeben hat. Diese sollten normalerweise nicht auf detaillierte Umsetzungspläne hinauslaufen - die eher Aufgabe des Managements sind -, sondern sollten die wichtigsten Elemente der erforderlichen Änderungen angeben mit angemessener Berücksichtigung der voraussichtlichen Kosten ihrer Umsetzung. Es sollte in der Regel klar aufgezeigt werden, welche Personen für die aufgedeckten Schwachstellen und welche für deren Behebung verantwortlich sind.
- 7.5 Die Berichte über eine Wirtschaftlichkeitsprüfung sollten in ihrer Darstellung *objektiv und angemessen* sein. Dies setzt voraus, daß
- Feststellungen und Schlußfolgerungen getrennt voneinander dargelegt werden;
  - die Tatsachen neutral dargestellt werden;
  - sämtliche relevanten wesentlichen Feststellungen einbezogen sind;
  - die Berichte konstruktiv sind und auch positive Schlußfolgerungen vorgetragen werden.

#### Beratung mit der geprüften Stelle

-----

- 7.6 Bei den meisten ORKB wird normalerweise der Leitung der geprüften Stelle die Gelegenheit gegeben, Anmerkungen zu dem Entwurf des Prüfungsberichts zu machen. Um dieses Verfahren zu vereinfachen und zu einem konstruktiven und positiven Dialog zu finden, wird der Prüfer sowohl während der Phase der vorläufigen Prüfung/Planungsphase

als auch im Verlaufe der Prüfungsarbeit vor Ort entweder auf informeller oder auf formeller Basis um Gespräche und einen Meinungsaustausch bemüht sein.

-----

## **Methoden der Wirtschaftlichkeitsprüfung i.w.S.**

Wirtschaftlichkeitsprüfungen können sich auf eine Vielfalt an Methoden und Techniken stützen. Im nachfolgenden werden die gängigsten Methoden und Techniken für die Informationsbeschaffung und -analyse kurz beschrieben.

### **1. Techniken der Informationsbeschaffung**

#### **1.1 Aktenprüfung**

Unterlagen bieten eine sehr effiziente Möglichkeit der Datenbeschaffung, und die Aktenprüfung kann vermutlich die Grundlage vieler Wirtschaftlichkeitsprüfungen bilden. Die Akten enthalten eine breite Palette an Nachweisen wie Entscheidungen von Beamten, die Akten über die Begünstigten eines Programms und Aufzeichnungen über Regierungsprogramme. Es ist wichtig, bereits zu Beginn der Wirtschaftlichkeitsprüfung Art, Standort und Verfügbarkeit der Akten festzustellen, so daß die Aktenprüfung möglichst kostengünstig durchgeführt werden kann.

#### **1.2 Stichprobenerhebung**

In Ziffer 6.3 der Leitlinie Nr. 23 "Stichprobenerhebung" heißt es: Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen werden häufig mit Hilfe der Stichprobenerhebung Prüfnachweise zusammengestellt. In diesem Fall können mit der Stichprobenerhebung andere spezifische Ziele verfolgt werden, doch bleiben die Grundprinzipien gleich.

#### **1.3 Sekundäranalyse/Literaturforschung**

Die Sekundäranalyse kann sich auf die Untersuchung allgemeiner Forschungsberichte, Bücher und Publikationen zum Themenbereich des Programms oder auf spezifischere Studien zu diesem Gebiet, einschließlich von in der Vergangenheit durchgeführte Prüfungen und Bewertungen, beziehen. Sie kann dazu dienen, die Fachkenntnisse des Prüfers auf einem bestimmten Gebiet auf den neuesten Stand zu bringen oder zu erweitern.

#### **1.4 Erhebungen**

Die Erhebung ist die systematische Ermittlung von Daten über eine definierte Grundgesamtheit, die gewöhnlich mittels Interviews oder Fragebogen anhand einer Stichprobe an Einheiten dieser Grundgesamtheit durchgeführt wird.

Erhebungen werden benutzt, um detaillierte und spezifische Informationen über eine Gruppe von Personen oder Organisationen zu erhalten. Sie sind dann besonders zweckdienlich, wenn man Angaben einer großen Zahl an Einzelpersonen zu einer bestimmten Frage oder einem Themenbereich zahlenmäßig erfassen muß.

Es steht eine große Palette an Erhebungstechniken zur Verfügung. Die gebräuchlichsten Techniken sind Postsendungen, Ferngespräche und Einzelinterviews.

#### 1.5 Interviews

Ein Interview ist eine Befragung mit dem Ziel, spezifische Informationen zu ermitteln. Interviews können unstrukturiert (d.h. mit "offenen" Fragen) oder strukturiert (mit geschlossenen Fragen) sein.

Interviews können in der Planungsphase und während der eigentlichen Prüfung eingesetzt werden, um Unterlagen, Meinungen und Anregungen, die sich auf die Prüfungsziele beziehen, zu erhalten, um Tatsachen zu bestätigen und Daten aus anderen Quellen zu erhärten oder um potentielle Empfehlungen zu erkunden.

#### 1.6 Themengruppen (focus groups)

Themengruppen stellen eine Auswahl an Einzelpersonen dar, die zusammengebracht wurden, um besondere Themen oder Fragen zu besprechen. Themengruppen werden in erster Linie dazu eingesetzt, qualitative Daten zu sammeln, d.h. Informationen, die Einsichten in bestimmte Werte und Meinungen der Personen liefern, die in den zu prüfenden Prozeß oder die Tätigkeit einbezogen sind.

#### 1.7 Komparative Analyse ("Benchmarking")

Benchmarking ist der kontinuierliche Vergleich von Methoden, Prozessen, Verfahren, Produkten und Dienstleistungen einer Organisation mit denen anderer Organisationen, die sich in denselben Leistungsbereichen durchgängig hervorheben.

Benchmarking kann eingesetzt werden, um

- eine objektive Überprüfung kritischer Prozesse, Praktiken und Systeme anzuregen,
- Kriterien zu entwickeln und potentiell bessere Arbeitsweisen zu ermitteln,
- den Prüfungsempfehlungen mehr Glaubwürdigkeit zu verleihen.

#### 1.8 Ex-post-Analyse

Bei einer Ex-post-Analyse wird die Lage vor Programmbeginn mit der Lage nach Umsetzung des Programms verglichen.

Bei einer einfachen Ex-post-Analyse wird eine Reihe von Messungen in bezug auf bestimmte Zielpersonen vor Beginn des Programms durchgeführt und eine zweite Reihe in bezug auf dieselben Beteiligten nach einer hinreichend langen Programmdauer. Die Wirkung wird durch Vergleichen der beiden Meßreihen geschätzt.

Der Hauptnachteil dieses Modells ist, daß die Unterschiede zwischen den vorher und nachher stattfindenden Messungen dem Programm nicht verlässlich zugeschrieben werden können.

## 1.9 (Quasi-) Feldexperimente/Experimentelle Methode

Das wesentliche Merkmal echter Experimente besteht in der Zufallszuweisung von Zielpersonen zu Gruppen, die vom Wirkungsfaktor erreicht (Versuchsgruppen) bzw. nicht erreicht werden (Kontrollgruppen).

Eine Kontrollgruppe ist eine Gruppe von Zielpersonen, die vom Wirkungsfaktor nicht erreicht wurde und deren Ergebnisse bei Evaluierungen der Wirkung mit denen der Versuchsgruppen verglichen werden.

Eine Versuchsgruppe ist eine Gruppe von Zielpersonen, die einem Wirkungsfaktor ausgesetzt wurde und bei der die Ergebnisse mit denen der Kontrollgruppe verglichen werden.

Ein Quasi-Experiment ist ein Instrument zur Erforschung der Wirkung, bei dem “Versuchs- und Kontrollgruppen” nicht zufällig gebildet werden.

Die praktischen und politischen Probleme des Einsatzes der experimentellen Methode haben zu einem Anstieg der “quasi-experimentellen” Methoden geführt, die darauf abzielen, die exogenen Auswirkungen, welche die Evaluierung der Wirkung erschweren, soweit wie möglich auszuklammern, ohne aber den vollen Schutz eines ordentlich durchgeführten Experiments zu bieten.

Die zwei gängigen Arten der Quasi-Experimente laufen darauf hinaus, Kontroll- oder Vergleichsgruppen zu konstruieren in dem Versuch, der Zufallszuweisung möglichst nahe zu kommen. Dies erfolgt entweder durch Anpassung von beteiligten und nichtbeteiligten Zielpersonen oder durch statistische Angleichung von Teilnehmern und Nichtteilnehmern, so daß sie in bezug auf die jeweiligen Untersuchungsmerkmale so gleichwertig wie möglich sind.

## 2. **Techniken der Informationsanalyse**

### 2.1 Programmlogikmodell (PLM)

Ein Programmlogikmodell (theoretische Grundlagen einer Politik/ Handlung) veranschaulicht die Struktur oder Logik des geprüften Programms. Es zeigt die Programmhierarchie im Hinblick auf Ziele und Zuständigkeiten. Beginnend mit den Programmzielen und der erwünschten Auswirkungen der höchsten Ebene werden im PLM von oben nach unten die Unterprogramme, die Bestandteile der Unterprogramme und die mit jedem Element einer untergeordneten Ebene, welches logische Verbindungen zu einem Element der übergeordneten Ebene hat, verbundenen spezifischen Tätigkeiten dargestellt.

Ein PLM kann den Prüfer dabei unterstützen, Einsichten in die Fragen der Wirtschaftlichkeitsprüfung zu gewinnen, da es auf das Verhältnis zwischen den Zielen und Unterzielen des Programms sowie dem Output und den Ergebnissen (Wirkungen und Folgen), die sich aus dem Programm ergeben, abstellt. Es kann dem Prüfer bei der Ermittlung und Formulierung von Antworten auf folgende Fragen helfen:

- Vermitteln die Ziele ein klares Verständnis des Grundprinzips des Programms, der Produkte und erbrachten Dienstleistungen sowie der Empfänger dieser Güter und Dienstleistungen?
- Ermöglichen die Ziele die Ermittlung klarer und meßbarer wünschenswerter Ergebnisse?
- Sind die Kausalzusammenhänge zwischen den Hierarchieebenen plausibel?

In der Planungsphase nützen PLM dem Prüfer unter anderem dabei, die geprüfte Stelle zu verstehen und die wichtigsten Programmergebnisse sowie die Programmsysteme und Vorgänge, welche diese Ergebnisse hervorbringen, zu ermitteln.

## 2.2 Deskriptive Statistik zum Verstehen von Datenverteilungen

Eine Datenverteilung wird in der Regel durch ein Diagramm (Balkendiagramm oder Kurve) ausgedrückt, das sämtliche Werte einer Variablen zeigt. Statistiken zur Beschreibung von Datenverteilungen können ein wichtiges Instrument für die Auswertung von Prüfungen und die Berichterstattung sein. Es gibt drei grundlegende Ausprägungen einer Datenverteilung, die für eine Prüfungsfeststellung von Bedeutung sein können:

- Merkmalswert (Modus, Median, arithmetisches Mittel, Quartil usw.);
- Streuung der Daten (Minima und Maxima, Klumpen, Extremwerte usw.) und
- Verteilung der Daten (Normalverteilung, Gleichverteilung, Doppelmodellverteilung usw.).

Datenverteilungen können benutzt werden, um

- den Merkmalswert, die Streuung oder Verteilung der Daten zu ermitteln, wenn dies wichtiger ist als eine einzige "Durchschnitts"zahl;
- zu entscheiden, ob eine variable Leistung einem Prüfungskriterium gerecht wird oder nicht;

- Wahrscheinlichkeitsverteilungen zwecks Risikoeinschätzung auszuwerten; und
- zu bewerten, ob eine Stichprobe repräsentativ für die Grundgesamtheit ist.

### 2.3 Regressionsanalyse

Die Regressionsanalyse ist eine Technik zur Einschätzung des Grades, in dem Variablen miteinander in Beziehung (Korrelation) stehen.

Die Regressionsanalyse kann eingesetzt werden, um

- eine Beziehung zu überprüfen, von der angenommen wird, daß sie zutrifft;
- Beziehungen zwischen Variablen zu ermitteln, zwischen denen ein Kausalzusammenhang bestehen kann, der bestimmte Ergebnisse erklärt;
- ungewöhnliche Fälle zu ermitteln, die sich von erwarteten Werten abheben; und
- Prognosen zu zukünftigen Werten zu machen.

### 2.4 Kosten-Nutzen-Analyse

Kosten-Nutzen-Analysen sind Studien über das Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen eines Projekts, wobei sowohl Kosten als auch Nutzen monetär bewertet werden. Eine Kosten-Nutzen-Analyse kann beispielsweise bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung eines Straßenbauvorhabens benutzt werden.

Der Zweck der Kosten-Nutzen-Analyse besteht darin zu bestimmen, ob der Nutzen einer Stelle, eines Programms oder Vorhabens deren Kosten überschreitet.

Kosten-Nutzen-Analysen können eingesetzt werden, um

- dahingehend Gewißheit zu erhalten, ob eine von einer geprüften Stelle vorgenommene Analyse professionellen Anforderungen genügt;
- Kosten und Nutzen zu vergleichen, wenn beide bekannt sind oder angemessen eingeschätzt werden können;
- die Kosten von Alternativlösungen zu vergleichen, wenn davon ausgegangen werden kann, daß der Nutzen konstant bleibt.

Bei einer ordentlich durchgeführten Kosten-Nutzen-Analyse sollten in der Regel nicht nur die tangiblen (und relativ leicht meßbaren) Kosten und Nutzen, sondern auch die intangiblen (und schwer einschätzbaren) Kosten und Nutzen, wie die sozialen und ökologischen Kosten, berücksichtigt werden.

### 2.5 Kosten-Wirksamkeits-Analysen

Kosten-Wirksamkeits-Analysen sind Studien des Verhältnisses zwischen Kosten und Ergebnissen eines Projekts, die als Kosten pro Einheit des erzielten Ergebnisses ausgedrückt werden.

Während es die Kosten-Nutzen-Analyse dem Bewerter ermöglicht, die Wirtschaftlichkeit von Programmalternativen zu vergleichen, handelt es sich bei der Kosten-Wirksamkeits-Analyse darum, das kostengünstigste Mittel zur Erreichung eines festgesetzten Ziels zu finden *oder* den maximalen Wert aus gegebenen Ausgaben zu ziehen.

Im Gegensatz zur ökonomischen Auffassung der Kosten-Nutzen-Analyse kann der Nutzen bei der Kosten-Wirksamkeits-Analyse eher in physischen Einheiten als in Geldwerten ausgedrückt werden: Die Wirksamkeit eines Programms bei der Erreichung gegebener grundlegender Ziele steht in Zusammenhang mit dem Geldwert der in ein Programm oder eine Aktivität investierten Mittel.

Beispielsweise:

- Es wird festgestellt, daß 20% der Arbeitslosen im Anschluß an Fortbildungsmaßnahmen mit durchschnittlichen Kosten von 1 000 ECU pro Kopf und 50% im Anschluß an Programme, die durchschnittlich 2 000 ECU pro Kopf kosten, eine feste Anstellung finden.
- Es wird festgestellt, daß im Mitgliedstaat X Fortbildungsprogramme, die dazu führen, daß 30% der Teilnehmer eine feste Anstellung finden, durchschnittlich 1 400 ECU pro Kopf kosten, während im Mitgliedstaat Y ähnliche Ergebnisse erst bei durchschnittlichen Ausgaben von 1 730 ECU pro Kopf erzielt werden.

## 2.6 Metaevaluierung

Der Zweck der Metaevaluierung besteht darin, die Qualität der Evaluierung zu beurteilen, die Qualität der Evaluierungen zu verbessern und den tatsächlichen Einsatz der Forschungsarbeit für die Evaluierung innerhalb des Managementprozesses zu fördern.

Die Rolle der ORKB würde dann darin bestehen, die tatsächliche Qualität der vorgenommenen Evaluierungen und die Angemessenheit der organisatorischen und verfahrenstechnischen Bedingungen für die Evaluierung zu untersuchen.

Kriterien für die Metaevaluierung werden die Qualität der vorgenommenen Forschungsarbeit für die Evaluierung sowie die Art und Weise betreffen, wie die Evaluierungsfunktion in den Managementprozeß einbezogen wurde:

- a. Qualität der Wirtschaftlichkeitsprüfung/Evaluierung:  
In groben Zügen gibt es zwei Kriterien:

- Die wissenschaftliche/wissenschaftstheoretische Qualität der Forschungsarbeit für die Evaluierung: Theoretische, methodologische und technische Kriterien, die den letzten Stand der Fachkenntnisse widerspiegeln. Die theoretischen Forderungen betreffen unter anderem die Problemstellung, die Definition der Konzepte, die Hypothesen und die Kohäsion der Theorie insgesamt.

Die methodologischen Anforderungen an die Forschungsarbeit für die Evaluierung betreffen unter anderem die Brauchbarkeit und Zuverlässigkeit der Forschungsergebnisse.

Die technischen Anforderungen betreffen unter anderem die Umsetzbarkeit der Evaluierungskriterien, auf deren Grundlage festgestellt werden kann, ob die Lage in dem Politikbereich den Evaluierungsanforderungen Genüge tut.

- Kriterien bezüglich der Nützlichkeit der Forschung für die Politik/Managementpraxis: Dies bedeutet, daß ein Evaluierungsbericht Informationen liefern sollte, die für einen wirksamen, wirtschaftlichen und legitimen Zugang zu einem bestimmten politischen Problem wichtig sind. Beispielsweise sollte der Bericht ausdrückliche und eindeutige Angaben zu dem durch die Forschung zu deckenden Informationsbedarf, zu einem Problem in der politischen Praxis, zu den mit einer politischen Praxis verbundenen Forschungszielen usw. enthalten. Der Bericht sollte auch für den Laien klar (verständlich) geschrieben sein. Die Berichte sollten vollständig, exakt, ausgewogen usw. sein <sup>(1)</sup>.

b. Wirtschaftlichkeitsprüfung/Evaluierung als Managementfunktion:

Aus den Verordnungen abgeleitete Kriterien bezüglich der Einbeziehung der Evaluierungsfunktion in die Organisation, z.B. im Hinblick auf die Planung von Evaluierungen, die Einbeziehung der Programmevaluierungsfunktion in das zentrale Haushaltsverfahren, Ergebnisse von Ex-ante- und Ex-post-Evaluierungen zur Begleitung von (Vorschlägen zu) neuen Politikprogrammen/Rechtsvorschriften zur Sicherstellung der tatsächlichen Verwendung bei der Gestaltung dieser neuen Programme), Schaffung von Evaluierungsstellen, Schulung von Personal usw.

- - - - -

Quellen:

---

<sup>(1)</sup> *Quelle:* (verschiedene Kapitel von) J. Mayne, M.L. Bemelmans-Videc et al., *Advancing Public Policy Evaluation; Learning from International Experiences*, Elsevier/North Holland, 1992.

*B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984.*

*P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993.*

*Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994.*

*Sage Evaluation Kit.*

## GRUPPE 5 SONSTIGE PRÜFUNGSFRAGEN

### EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 51

### QUALITÄTSSICHERUNG

#### INHALT

	<u>Ziffer</u>
Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Qualitätssicherungsprüfungen	2
<hr/>	
Allgemeine Merkmale der mit der Qualitätssicherung betrauten Stellen	Anhang 1

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

- 1.1. Die Sicherung der Qualität der von den Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) durchgeführten Prüfungen und damit einhergehend der Übereinstimmung mit den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle kann als zweistufiger Prozeß betrachtet werden. In einem ersten Schritt müssen die ORKB Strategien und Verfahren einführen, die gewährleisten, daß die Prüfungsaufgaben auf einem akzeptablen Qualitätsniveau durchgeführt werden. In einem zweiten Schritt sollten die ORKB die Prüfungsaufgaben auf einer übergeordneten Ebene mit einer Qualitätssicherung versehen, die gewährleistet, daß die betreffenden Strategien und Verfahren innerhalb der ORKB befolgt werden und das

Ziel, die Prüfungsaufgaben auf einem annehmbaren Qualitätsniveau durchzuführen, erreicht wird.

- 1.2. Auf der ersten Stufe muß die ORKB entsprechend ihrer Strategie festlegen, welche Richtlinien für ihre Outputs angemessen sind und welches Qualitätsniveau sie anstrebt; anschließend muß sie umfassende Verfahren festlegen, mit denen sichergestellt werden soll, daß das angestrebte Qualitätsniveau erreicht wird. Bei der Festlegung dieser Strategien und Verfahren sollte auf die übergeordneten Ziele der ORKB Bezug genommen werden, die normalerweise Ausdruck der rechtlichen Verpflichtungen der ORKB und der an sie gestellten sozio-politischen Erwartungen sind.
- 1.3. Diese Strategien und Verfahren müssen veröffentlicht werden, damit das Personal der ORKB sie beachten kann (z.B. in Form eines Prüfungshandbuchs); außerdem muß das Personal entsprechend ausgebildet werden.

## 2. Qualitätssicherungsprüfungen

- 2.1. Die erwähnten Strategien und Verfahren stellen die grundlegende Voraussetzung für das Erreichen des angestrebten Qualitätsniveaus und damit für die Übereinstimmung mit den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle dar. Allerdings reicht es meist nicht aus, diese Strategien und Verfahren nur einzusetzen. Vielmehr bedarf es meist einer Bestätigung, daß diese Strategien und Verfahren befolgt werden und das angestrebte Ziel tatsächlich erreicht wird. In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 118) heißt es:

"Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um die Effizienz und Wirksamkeit der internen Richtlinien und Verfahren der ORKB zu überprüfen."

- 2.2. Diese Richtlinie wird anschließend (Ziffer 121) weiter ausgeführt:

"... es ist wünschenswert, daß die ORKB eigene Qualitätssicherungsmaßnahmen festlegt. Das heißt, daß die Planung, Durchführung und Berichterstattung bei einer Reihe von Prüfungen eingehend von entsprechend befähigtem Personal der ORKB, das nicht mit diesen Prüfungen befaßt war, nach Absprache mit den betreffenden Prüfungsgebietsleitern und im Hinblick auf den Erfolg der internen Qualitätssicherungsmaßnahmen und der regelmäßigen Berichterstattung an die Leitung der ORKB, geprüft werden kann."

- 2.3. Ziel dieser unabhängigen Qualitätssicherungsprüfungen ist die Bewertung der umfassenden Qualität der von der ORKB geleisteten Arbeit. Dabei handelt es sich um ein anderes Ziel als es mit den in Ziffer 1 erwähnten Maßnahmen und Verfahren angestrebt wird, bei denen es darum geht, die Qualität einzelner Prüfungen zu überwachen.
- 2.4. In einigen ORKB der Europäischen Gemeinschaft hat die Anwendung des Kollegialprinzips bei der Entscheidungsfindung die Funktion einer Qualitätssicherung in bezug auf die Outputs der ORKB.

2.5. In vielen Fällen werden die ORKB besondere Stellen mit der Qualitätssicherung beauftragen, damit diese das Kollegium oder den Präsidenten der ORKB in diesem Bereich unterstützen. **ANHANG 1** enthält eine Beschreibung der allgemeinen Merkmale dieser Stellen.

## **ANHANG 1 : ALLGEMEINE MERKMALE DER MIT DER QUALITÄTSSICHERUNG BETRAUTEN STELLEN**

Die interne Qualitätssicherung zeichnet sich normalerweise durch folgende Merkmale aus:

- \* Das für die Qualitätssicherungsprüfungen zuständige Personal verfügt über angemessene berufliche Qualifikation und Erfahrung (das betreffende Personal ist entweder während der gesamten Arbeitszeit mit der Qualitätssicherung befaßt oder wird aus anderen Tätigkeitsbereichen der ORKB vorübergehend abgestellt).
- \* Das für die Qualitätssicherungsprüfungen zuständige Personal war mit den Prüfungen, die kontrolliert werden, nicht zuvor befaßt.
- \* Das für die Qualitätssicherungsprüfungen zuständige Personal ist befugt, die Prüfungsaufgaben, die einer Kontrolle unterzogen werden sollen, auszuwählen.
- \* Die Auswahl der zu kontrollierenden Prüfungen erfolgt anhand von Verfahren, mit denen sichergestellt wird, daß sämtliche Tätigkeiten der ORKB innerhalb eines bestimmten Zeitraums abgedeckt werden; potentiell müssen alle Aufgaben der ORKB einer Kontrolle unterzogen werden (d.h. die betreffenden Bediensteten müssen über alle Tätigkeiten der ORKB informiert sein).
- \* Art, Umfang, Häufigkeit und zeitliche Festsetzung der Qualitätssicherungsprüfungen werden durch Verfahren geregelt.
- \* Bei möglichen Meinungsverschiedenheiten zwischen den für die Qualitätssicherung zuständigen Bediensteten und den Prüfern sind ebenfalls bestimmte Verfahren zu befolgen.
- \* Die für die Qualitätssicherungsprüfung zuständigen Bediensteten müssen Zugang zu allen relevanten internen Unterlagen und Bediensteten, die diese Unterlagen ausgearbeitet oder die Prüfungsaufgabe durchgeführt haben, erhalten.
- \* Die für die Qualitätssicherungsprüfung zuständigen Bediensteten müssen normalerweise in einem angemessenen Zeitraum der Leitung der ORKB Bericht erstatten und Empfehlungen aussprechen; die Leitung ihrerseits ist normalerweise verpflichtet, auf diese Empfehlungen einzugehen.
- \* Die Prüfer können in jeder Phase der Prüfung die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung beantragen.
- \* Veröffentlichung eines Jahresberichts - der (normalerweise) vom gesamten Prüferpersonal eingesehen werden kann.

In bestimmten Fällen - insbesondere dann, wenn die ORKB für die Durchführung der Qualitätssicherungsprüfungen Personal einsetzt, das ansonsten mit anderen Aufgaben betraut ist, kann die ORKB die Ausarbeitung und Verwendung einer Kontrollliste beschließen, auf der die Ziele aufgeführt sind, die der Prüfer erreichen muß, damit die Übereinstimmung und Vollständigkeit der durchzuführenden Prüfungen gewährleistet wird.



EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 52

**UNREGELMÄSSIGKEITEN**

INHALT

	<u>Ziffer</u>
Leitlinie für die Anwendung	
Einleitung	1-5
Prüfungsplanung	6-8
Prüfungsverfahren bei mutmaßlichem Betrug oder sonstigen Unregelmäßigkeiten	9-11
Prüfungsverfahren bei anderen Unregelmäßigkeiten als Betrug	12-13
Zuständigkeiten bei der Berichterstattung über Betrug und Unregelmäßigkeiten	14-18
<hr/>	
Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft vor Betrug und sonstigen Unregelmäßigkeiten: Rechtlicher Rahmen	Anhang 1
Definition von Unregelmäßigkeiten	Anhang 2

-----

Einleitung

1. Umfang

- 1.1. Ziel dieser Leitlinie für die Anwendung ist es, dem externen Prüfer von Tätigkeiten der Europäischen Gemeinschaft (im folgenden der Prüfer genannt) eine Anleitung für die Prüfung von Unregelmäßigkeiten an die Hand zu geben, einschließlich der Unregelmäßigkeiten aufgrund von Betrug.
- 1.2. Da die Verantwortlichkeiten bei der Prüfung von Unregelmäßigkeiten aufgrund des verfassungsmäßigen Auftrags der nationalen Kontrollbehörden und des Europäischen Rechnungshofs unterschiedlich sein können, ist diese Leitlinie für die Anwendung an die jeweilige Situation anzupassen. Wegen der großen Bedeutung, die Abgeordnete und europäische Steuerzahler der korrekten Verwaltung der Regierungstätigkeit beimessen,

könnte den NKB daran gelegen sein, die Einbeziehung der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung bei allen von ihnen durchgeführten Prüfungen einschließlich der Wirtschaftlichkeitsprüfung in Erwägung zu ziehen.

## 2. Rechtlicher Rahmen für die Prüfung von Unregelmäßigkeiten

2.1. **ANHANG 1** dieser Leitlinie für die Anwendung enthält eine Übersicht über die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft vor Betrug und Unregelmäßigkeiten. Die Verordnung (EG/Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 enthält eine Definition der Begriffe "Unregelmäßigkeit" und "Betrug", wie sie im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft und in dieser Leitlinie verwandt werden. In **ANHANG 2** wird der betreffende Auszug aus der Verordnung wiedergegeben.

2.2. Der Begriff "Betrug" umfaßt im Rahmen dieser Leitlinie sowohl den mutmaßlichen als auch den nachgewiesenen Betrug. Die Prüfer müssen sich des Unterschieds zwischen "mutmaßlichem Betrug" und "nachgewiesenem Betrug" bewußt sein. Mit dem Begriff "mutmaßlicher Betrug" bezeichnet der Prüfer normalerweise einen während der Prüfung aufgedeckten Sachverhalt, der auf eine betrügerische Handlung schließen läßt. Dieser Ansatz folgt dem Grundsatz, wonach nur ein Gericht oder eine vergleichbare Rechtsprechungsinstanz feststellen kann, ob es sich bei einem bestimmten Vorfall um eine betrügerische Handlung oder einen "nachgewiesenen Betrug" handelt.

## 3. Verweis auf die Richtlinien für die Finanzkontrolle

3.1. In Ziffer 145 der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es:

"Bei der Durchführung von Ordnungsmäßigkeitsprüfungen sollte die Einhaltung von einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen geprüft werden. Der Prüfer sollte die Prüfungsschritte und -verfahren in einer Art und Weise planen, die die Aufdeckung von Irrtümern, Unregelmäßigkeiten und rechtswidrigen Handlungen gewährleistet, welche sich maßgeblich auf die in den Abschlüssen erscheinenden Beträge oder auf das Ergebnis der Ordnungsmäßigkeitsprüfung direkt auswirken könnten. Der Prüfer sollte ferner die Möglichkeit rechtswidriger Handlungen in Betracht ziehen, welche sich indirekt maßgeblich auf die Abschlüsse oder das Ergebnis der Ordnungsmäßigkeitsprüfung auswirken könnten."

#### 4. Verantwortlichkeiten der Leitung und der Prüfer

---

##### 4.1. Die INTOSAI-Richtlinien (Ziffer 150) enthalten dazu folgende Erläuterung:

“Im allgemeinen ist die Leitung der geprüften Stelle für die Einrichtung eines wirksamen internen Kontrollsystems verantwortlich, welches die Einhaltung von Gesetzen und Verordnungen sicherstellt. Bei der Planung von Prüfungsschritten und -verfahren zur Untersuchung bzw. Einschätzung der Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften sollte der Prüfer das interne Kontrollsystem der geprüften Stellen einer Bewertung unterziehen und das Risiko abschätzen, inwieweit das Kontrollsystem die Nichteinhaltung von Vorschriften möglicherweise nicht verhindert oder aufdeckt.”

Der Prüfer kann also nicht für die Verhinderung von Betrug und Unregelmäßigkeiten verantwortlich gemacht werden. Diese Verantwortung liegt bei der Leitung der geprüften Stelle, die für die Anwendung und das dauerhafte Funktionieren eines angemessenen Rechnungsführungs- und internen Kontrollsystems sorgen muß. Durch diese Systeme wird die Möglichkeit von Betrug und Unregelmäßigkeiten zwar verringert, aber nicht ganz ausgeschaltet.

##### 4.2. Im Kontext der aus Mitteln der Europäischen Gemeinschaft finanzierten Tätigkeiten ist unter dem in Ziffer 4.1 dieser Leitlinie verwendeten Begriff der Leitung folgendes zu verstehen:

- die Europäische Kommission, die für die Verwaltung der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft verantwortlich ist. Dazu gehören die im Rahmen der Gemeinschaftstätigkeiten an öffentliche Behörden auf nationaler, regionaler oder lokaler Ebene gewährten Finanzmittel sowie die an den Privatsektor gewährten Finanzmittel;
- die nationalen, regionalen und/oder lokalen Behörden, die als Beauftragte der Kommission für die wirksame und angemessene Verwaltung der Gemeinschaftsmittel zuständig sind;
- die Empfänger in den Unternehmen oder sonstigen Stellen: die Leitung der Unternehmen, an die Gemeinschaftsmittel gewährt werden, sind gegenüber der Kommission ebenfalls für die wirksame und angemessene Verwendung dieser Mittel verantwortlich.

##### 4.3. Im allgemeinen gehört es nicht zu den Verantwortlichkeiten des Prüfers, spezifisch nach Betrug oder Unregelmäßigkeiten zu suchen, es sei denn, das Statut oder der Prüfungsauftrag enthalten entsprechende Vorschriften. Die Planung und Durchführung einer Prüfung der Finanzinformationen, bei der ein Bestätigungsvermerk zur angemessenen Darstellung und zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit dieser Informationen abgegeben werden muß, findet jedoch im Einklang mit den Richtlinien für die Finanzkontrolle statt. Dies geschieht mit dem Ziel, kompetente, angemessene und relevante Prüfungsnachweise zu erhalten, in der Annahme, daß die betreffenden Finanzinformationen wesentliche Fehler enthalten können, einschließlich Fehler, die auf Unregelmäßigkeiten zurückzuführen sind.

4.4. Eine im Einklang mit den Richtlinien für die Finanzkontrolle durchgeführte Prüfung kann keine vollständige Gewähr dafür bieten, daß die Finanzinformationen keinen wesentlichen Fehler enthalten. Dies ist darauf zurückzuführen, daß absichtliche Fehler im Zusammenhang mit Betrug oder Unregelmäßigkeiten häufig absichtlich verschleiert werden, so daß der Prüfer sie unter Umständen nicht aufdeckt, obwohl die Prüfung im Einklang mit den Richtlinien für die Finanzkontrolle geplant und durchgeführt wurde. Damit wird hervorgehoben, daß die Aufdeckung von Betrug als spezifisches Prüfungsziel außer in Fällen, in denen der Prüfer aus dienstrechtlichen Gründen dazu veranlaßt ist, für eine von einer NKB durchgeführte Prüfung unüblich ist.

## 5. Inhärente Grenzen einer Prüfung

5.1. Da die Prüfung von Finanzinformationen mit der Durchführung von Tests verbunden ist, müssen Entscheidungen über die zu testenden Bereiche und die Anzahl der zu prüfenden Vorfälle getroffen werden. Darüber hinaus ist der Prüfungsnachweis zur Belegung der Prüfungsfeststellungen häufig eher geeignet, einen Bestätigungsvermerk zu untermauern als Schlußfolgerungen zu ziehen. Die Prüfung birgt daher das Prüfungsrisiko, daß eine durch Unregelmäßigkeiten oder Betrügereien bedingte falsche Darstellung der Finanzinformationen gegebenenfalls nicht aufgedeckt wird.

## Prüfungsplanung

## 6. Allgemeine Überlegungen

6.1. Bei der Prüfungsplanung verschafft sich der Prüfer einen allgemeinen Überblick über den für die geprüfte Gemeinschaftstätigkeit geltenden rechtlichen Rahmen. Darüber hinaus sollte er sich ein Bild davon machen, wie die Leitung der geprüften Stelle die Einhaltung dieses rechtlichen Rahmens gewährleistet. Dabei kann sich der Prüfer auf folgende Informationsquellen stützen:

- Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften einschließlich der Änderungen aufgrund des Vertrags über die Europäische Union;
- Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen der Gemeinschaft, die in den geprüften Bereichen Anwendung finden;
- alle relevanten nachgeordneten Rechtsvorschriften, die von den Mitgliedstaaten oder der Kommission angenommen wurden;
- die Haushaltsvorschriften und alle Entscheidungen zur Ausführung des Haushaltsplans auf der Ebene der Kommission oder der Mitgliedstaaten.

## 7. Wesentlichkeitserwägungen

7.1. Bei der Planung einer Prüfung von Finanzinformationen überlegt der Prüfer, welche Wesentlichkeit aufgrund der Art oder des Wertes dem Betrug oder den sonstigen Unregelmäßigkeiten beizumessen ist.

7.2. Die Leitlinie Nr. 12 “Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko” enthält ausführlichere Hilfestellungen zu diesem Bereich.

## 8. Risikoanalyse

### *Allgemeine Überlegungen*

8.1. Bei der Prüfungsplanung muß sich der Prüfer darüber bewußt sein, daß das Risiko größer ist, eine auf Betrugereien zurückgehende wesentliche falsche Darstellung von Finanzinformationen nicht aufzudecken als das Risiko, eine auf Unregelmäßigkeiten zurückgehende falsche Darstellung von Finanzinformationen nicht aufzudecken, da im zweiten Fall ein unbeabsichtigter Fehler, ein Versehen oder eine Unkenntnis der Rechtsvorschriften vorliegt. Dagegen ist der Betrug häufig mit Verschleierungsmanövern verbunden, einschließlich Verdunkelung, Fälschung, absichtliche Nichterfassung von Vorfällen und absichtliche Fehlinterpretation.

### *Prüfungsrisiko*

8.2. Im Verlauf des Planungsprozesses legt der Prüfer fest, in welchem Umfang der von ihm zu prüfende Bereich für Unregelmäßigkeiten aufgrund von Betrug und für Unregelmäßigkeiten aufgrund von unzutreffenden Angaben anfällig ist. Bei der Beurteilung des Prüfungsrisikos werden u.a. Informationen aus folgenden Unterlagen ausgewertet:

- Berichte des Europäischen Rechnungshofs;
- Berichte der nationalen und/oder regionalen Kontrollbehörden;
- Berichte der Mitgliedstaaten, und zwar insbesondere die Berichte, die im Rahmen der in Anhang 1 zu dieser Leitlinie genannten Verordnungen über die Berichterstattung ausgearbeitet wurden;
- Berichte von Parlamenten und/oder regionalen Behörden (z.B. Berichte des Europäischen Parlaments und der nationalen und regionalen Parlamente);
- Berichte des beratenden Ausschusses für die Koordinierung der Betrugsbekämpfung;
- Berichte der Kommissionsdienststelle für die Koordinierung der Betrugsbekämpfung (UCLAF);
- Berichte der für die Innenrevision und die Kontrolle zuständigen Einheiten innerhalb der GD XX der Kommission und der operationellen GDs;
- Berichte der nationalen/lokalen Behörden, die von Einnahmen- und Ausgabenprogrammen der Europäischen Union betroffen sind, einschließlich der relevanten Berichte der Innenrevisoren;
- sonstige von der Kommission ausgearbeitete relevante Unterlagen (z.B. Durchführungsbestimmungen für bestimmte Maßnahmen).

- 8.3. Nachdem der Prüfer Einsicht in diese Quellen genommen hat, überlegt er, ob er eine ausführlichere Risikoanalyse des von ihm zu kontrollierenden Prüfungsbereichs durchführen muß. Dabei können u.a. folgende Faktoren berücksichtigt werden:
- Komplexität der zu prüfenden Gemeinschaftsmaßnahmen und -tätigkeiten, die in den jeweiligen Durchführungsbestimmungen zum Ausdruck kommt;
  - Zuständigkeiten und angenommenes Maß an Integrität der Verwalter von Gemeinschaftsmitteln auf Gemeinschaftsebene sowie auf nationaler, regionaler oder lokaler Ebene;
  - wahrscheinliche Zuverlässigkeit und/oder ausreichende Vollständigkeit der verfügbaren Prüfungsnachweise.

#### *Kontrollrisiko*

- 8.4. Bei der Beurteilung des Kontrollrisikos ist sich der Prüfer bewußt, daß die Wahrscheinlichkeit einer falschen Darstellung der Finanzinformationen aufgrund von Betrug und Unregelmäßigkeiten durch ein wirksames internes Kontrollsystem zwar verringert wird, aber stets das Risiko besteht, daß die internen Kontrollen nicht so funktionieren wie beabsichtigt. Jedes interne Kontrollsystem verliert möglicherweise seine Wirkung, falls die Mitarbeiter oder die Leitung versuchen, betrügerische Handlungen zu verschleiern. Grund dafür ist, daß bestimmte Leitungsebenen in der Lage sein können, Kontrollen auszuschalten, welche die Aufdeckung der von anderen Mitarbeitern begangenen betrügerischen Handlungen ermöglichen, indem sie beispielsweise ihnen untergeordnete Stellen dazu anhalten, Vorgänge nicht korrekt zu erfassen oder sie zu verschleiern.
- 8.5. Zur Beurteilung des Kontrollrisikos kann der Prüfer untersuchen, ob die leitende Stelle angemessene Kontrollen zur Vermeidung und Aufdeckung von Betrügereien eingeführt hat. So kann er beispielsweise untersuchen, welche Strategie die Leitung gegenüber dem Betrugsrisiko eingeschlagen hat, indem er etwas prüft, welche Schritte sie unternommen hat, um:
- die besonders risikobehafteten Politikbereiche, Tätigkeiten und Funktionen der geprüften Stelle zu erkennen;
  - geeignete Schutzmechanismen in den besonders risikobehafteten Bereichen einzuführen, wie beispielsweise
    - Trennung der Zuständigkeiten,
    - systematische Rotation des Personals,
    - interne Kontrollen und Überwachung,
  - eine effiziente Personalpolitik zu betreiben, d.h. die Einstellung von neuen Bediensteten im öffentlichen Dienst zu überwachen und sicherzustellen, daß diese Bediensteten das richtige Verständnis der geforderten Ehrlichkeit und Integrität haben;
  - einen Verhaltenskodex einzuführen, der eine moralisch einwandfreie Verhaltensweise der Bediensteten fördert und Hilfestellung in folgenden Fragen gibt:
    - Verhältnis zu Dritten,

- Annahme von Beschäftigungsverhältnissen/Ernennungen außerhalb des öffentlichen Dienstes,
- Offenlegung von Interessenkonflikten (z.B. in den Fällen, in denen ein Bediensteter Interessen außerhalb des öffentlichen Dienstes hat, die u.U. mit seinen offiziellen Verpflichtungen kollidieren);
- die Anwendung der Personalpolitik zu überwachen, insbesondere durch regelmäßige Überprüfung des Verhaltenskodex;
- geeignete Verfahren einzuführen, welche die Berichterstattung, Untersuchung und Reaktion bei möglichen Unregelmäßigkeiten und/oder mutmaßlichen Betrügereien betreffen, einschließlich geeigneten Disziplinarmaßnahmen.

8.6. Auf der Ebene der Europäischen Gemeinschaft sind die Verwaltungsstrukturen kompliziert, weshalb wirksame interne Kontrollen noch wichtiger sind. Innerhalb der Gemeinschaft gibt es mindestens drei Verwaltungsebenen, nämlich die Kommission, die nationalen, regionalen und/oder lokalen Behörden und die begünstigten Unternehmen oder Stellen (wie in Ziffer 4.2 definiert).

8.7. Nachdem sich der Prüfer ein Bild von den internen Kontrollen verschafft hat, ist er nach allgemeinem Usus verpflichtet, die Leitung auf mögliche, bei der Prüfung aufgedeckte Schwachstellen der Kontrollen hinzuweisen, einschließlich Schwachstellen, die das Risiko von Betrügereien oder Unregelmäßigkeiten erhöhen (siehe Leitlinie Nr. 21 “Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen” eingegangen).

#### Prüfungsverfahren bei mutmaßlichem Betrug oder sonstigen Unregelmäßigkeiten

### 9. Allgemeine Überlegungen

9.1. Im folgenden wird dargelegt, welche zusätzlichen Prüfungen der Prüfer durchführen kann, falls der Verdacht von Betrug oder sonstigen Unregelmäßigkeiten besteht. Diese Leitlinie kann jedoch nicht erschöpfend sein und soll auch keine Beschreibung der verschiedenen, gesetzlich vorgeschriebenen Zuständigkeiten der nationalen Kontrollbehörden und des Europäischen Rechnungshofes bei der Prüfung und Untersuchung von Betrug und Unregelmäßigkeiten enthalten. Diese Leitlinie ist vielmehr an die jeweiligen Umstände anzupassen.

9.2. Falls der Prüfer bei der Risikoanalyse oder im Anschluß an eine Überprüfung der Kontrollen oder eine vertiefte Prüfung zu dem Schluß gelangt, daß es Hinweise auf das Vorliegen von Betrug gibt, muß er die potentiellen Auswirkungen dieser Feststellung auf die Finanzinformationen ermitteln. Falls der Prüfer der Ansicht ist, daß der mutmaßliche Betrug wesentliche Auswirkungen auf die Finanzinformationen haben könnte (weil er beispielsweise zuvor festgelegt hat, daß alle betrügerischen Handlungen aufgrund ihrer Art wesentliche Auswirkungen haben), führt er alle geänderten oder zusätzlichen Verfahren durch, die er für erforderlich hält.

9.3. Die Frage, in welchem Umfang er Änderungen am Prüfungsplan vornimmt oder zusätzliche Prüfungsverfahren anwendet, hängt von folgenden Faktoren ab:

- Um welche Art von mutmaßlichem Betrug handelt es sich?
- Wie hoch ist das aufgrund der Risikoanalyse oder der Testergebnisse ermittelte Risiko, daß der mutmaßliche Betrug tatsächlich stattgefunden hat?
- Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, daß eine bestimmte Art von mutmaßlichem Betrug wesentliche Auswirkungen auf die Finanzinformationen hat?

## 10. Anwendung zusätzlicher Prüfungsverfahren

10.1. Es liegt im Ermessen des Prüfers zu beurteilen, welche Prüfungsverfahren am besten geeignet sind, um den mutmaßlichen Betrug festzustellen. Dazu können u.a. folgende Prüfungsverfahren gehören:

- *Überprüfung der Kontrollen*, um Aufschluß über die Wirksamkeit bzw. fehlende Wirksamkeit der zur Vermeidung oder Aufdeckung von Betrug oder Unregelmäßigkeiten geschaffenen Kontrollen zu erhalten;
- *vertiefte Prüfungen*, um eine Bestätigung über Umfang und/oder Wert der mutmaßlichen Betrügereien zu erhalten;
- *analytische Methoden*, um das mögliche Vorliegen von Betrug oder Unregelmäßigkeiten durch Vergleich, Trendanalysen oder auf Prognosen aufbauenden Tests zu bestätigen;
- *Interviewtechniken* (insbesondere bei der Untersuchung von Betrügereien), um einen zusätzlichen Nachweis für das Vorliegen von Betrug zu erhalten; dabei werden normalerweise die Mitarbeiter im Umfeld der verdächtigen Personen befragt;
- *Beobachtungstechniken*, bei denen der mutmaßliche Betrug durch Beobachtung möglicher Veränderungen in den Verhaltensmustern der verdächtigen Personen bestätigt werden soll;

10.2. Wenn der Prüfer Interviews durchführt, um Prüfungsnachweise zur Bestätigung des Betrugsverdachts zu erhalten, müssen die im Rahmen der jeweiligen Rechtsprechung geltenden Regeln für den Prüfungsnachweis Anwendung finden, damit sichergestellt wird, daß die bei dieser Arbeit erhaltene Prüfungsnachweise bei Rechtsverfahren, welche die Behörden gegebenenfalls einleiten, verwendet werden kann.

10.3. Bevor er zusätzliche Prüfungsverfahren durchführt, sollte der Prüfer überlegen, ob er die Hilfe oder Beratung von Betrugsbekämpfungsspezialisten in Anspruch nimmt, wie etwa von der in einigen nationalen Behörden tätigen Finanzpolizei.

## 11. Überprüfung der durch zusätzliche Verfahren erzielten Ergebnisse

11.1. Durch die Anwendung abgeänderter oder zusätzlicher Verfahren kann der Prüfer normalerweise in die Lage versetzt werden, einen Betrugsverdacht zu bestätigen oder auszuschließen. Falls der Betrugsverdacht bestätigt wird, sollte er überprüfen, ob sich die Auswirkungen des Betrugs auf der Ebene der Finanzinformationen angemessen

niederschlagen. Dies ist erforderlich, um sicherzustellen, daß die Kommission und die betroffenen nationalen Behörden anschließend eine korrekte Darstellung von Art und Umfang der Unregelmäßigkeit erhalten.

- 11.2. In einigen Fällen kann es vorkommen, daß der Prüfer nicht genügend Prüfungsnachweise zusammengestellt, um einen Betrugsverdacht zu bestätigen oder auszuschließen. In diesem Falle untersucht der Prüfer, wie sich dieser Unsicherheitsfaktor auf die Finanzinformationen und die Zuverlässigkeitserklärung auswirkt. Der Prüfer muß auch darauf achten, welche Gesetze und Verordnungen im Rahmen der Rechtsprechung, unter welche der mutmaßliche Betrug fällt, Anwendung finden. Gegebenenfalls holt er rechtliche Beratung ein, bevor er über die Finanzinformationen an die nationalen Behörden und/oder die Kommission Bericht erstattet <sup>(1)</sup>.
- 11.3. Solange die Umstände keinen eindeutigen anderen Schluß zulassen, geht der Prüfer nicht davon aus, daß es sich bei dem Betrug um einen Einzelfall handelt. Falls der Betrug durch das interne Kontrollsystem hätte verhindert oder aufgedeckt werden müssen, überprüft der Prüfer nochmals seine vorangegangene Bewertung dieses Systems und paßt erforderlichenfalls Art, Zeitraum und Umfang der vertieften Prüfungen an.
- 11.4. Falls ein Mitglied der Leitung an dem Betrug beteiligt ist, muß der Prüfer die Zuverlässigkeit der Angaben dieser Person gegenüber dem Prüfer neu bewerten.

#### Prüfungsverfahren bei anderen Unregelmäßigkeiten als Betrug

### 12. Allgemeine Überlegungen

- 12.1. Falls der Prüfer Hinweise auf das Vorliegen anderer Unregelmäßigkeiten als Betrug erhält, wie z.B. Unregelmäßigkeiten aufgrund unbeabsichtigter Fehler, Versehen oder Unkenntnis der Rechtsvorschriften, so muß er sich über die Art und die Umstände dieser Unregelmäßigkeiten klarwerden und genügend zusätzliche Informationen sammeln, um die Auswirkungen dieser Unregelmäßigkeiten auf die Finanzinformationen bewerten zu können. Zu diesem Zweck untersucht er beispielsweise
- die potentiellen finanziellen Auswirkungen;
  - die Frage, ob und wie die finanziellen Auswirkungen dieser Unregelmäßigkeiten sich in den Finanzinformationen niederschlagen sollen;
  - die Frage, ob die potentiellen finanziellen Auswirkungen so gravierend sind, daß die zu einem Vorbehalt beim Bestätigungsvermerk oder der Zuverlässigkeitserklärung über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Vorgänge führen.

---

<sup>(1)</sup> Beispielsweise kann der Prüfer Rechtsberatung für folgende Bereiche benötigen:

- Rechte/Pflichten der NKB zur Übergabe von Unterlagen an richterliche Instanzen
- Verpflichtung der NKB zur Information richterlicher Instanzen über Fälle von Betrugsverdacht
- Rechte/Pflichten der NKB zur Zusammenarbeit mit richterlichen Instanzen bei weiterführenden Ermittlungen
- Auswirkung der vorgenannten Rechte/Pflichten auf die Unabhängigkeit der NKB.

12.2. Falls der Prüfer glaubt, eine Unregelmäßigkeit festgestellt zu haben, dokumentiert er seine Feststellungen und diskutiert sie mit der Leitung. Legt die Leitung keine zufriedenstellenden Informationen vor, aus denen hervorgeht, daß es sich bei den betreffenden Vorfällen nicht um Unregelmäßigkeiten handelt, so kann der Prüfer den Rechtsberater der Leitung der geprüften Stelle konsultieren, um festzulegen, welche Gesetze und Verordnungen unter den jeweiligen Umständen Anwendung finden und welche Auswirkungen sich auf die Finanzinformationen ergeben.

12.3. Ist der Prüfer der Ansicht, daß die Unregelmäßigkeit wesentliche Auswirkungen auf die Finanzinformationen haben könnte, so untersucht er, welche Auswirkungen die Unregelmäßigkeit auf den Bestätigungsvermerk hat und führt gegebenenfalls zusätzliche Prüfungen durch.

### 13. Sonstige Auswirkungen von Unregelmäßigkeiten

13.1. Stellt der Prüfer fest, daß es innerhalb der geprüften Stelle ein hohes Maß an Unregelmäßigkeiten gibt, so können sich zusätzliche Auswirkungen ergeben:

- Es können Zweifel hinsichtlich der übrigen von der geprüften Stelle vorgelegten Prüfungsnachweise entstehen, einschließlich der Berichte über die Einhaltung der Rechtsvorschriften und der Informationen der Leitung.
- Falls die Unregelmäßigkeiten nicht im Rahmen der internen Kontrollen aufgedeckt wurden, kann dies ein Hinweis auf wesentliche Schwachstellen bei den Kontrollen sein. In diesem Fall kann der Prüfer überlegen, ob er das Kontrollrisiko neu bewertet.

### Zuständigkeiten bei der Berichterstattung über Betrug und Unregelmäßigkeiten

### 14. Allgemeine Überlegungen

14.1. Grundsätzlich muß der Prüfer darüber informiert sein, wie die internen und externen Berichterstattungsverfahren seiner Prüfungsinstitution (auf Gemeinschaftsebene oder auf nationaler Ebene) im Falle von Betrug, mutmaßlichem Betrug oder Unregelmäßigkeiten normalerweise aussehen. Die Kenntnis dieser Verfahren und die rechtzeitige Rücksprache mit den zuständigen (internen und externen) Behörden ist wichtig, um sicherzustellen, daß die Untersuchung des mutmaßlichen Betrugs angemessen durchgeführt wird, ohne daß mögliche anschließende gerichtliche oder administrative Verfahren beeinträchtigt werden.

### 15. Interne Berichterstattung

15.1. Der Prüfer beachtet normalerweise die in seiner Behörde geltenden internen Berichterstattungsverfahren bei Betrug, mutmaßlichem Betrug oder Unregelmäßigkeiten. Um festzustellen, welche Vorgehensweise am besten geeignet ist, erstattet der Prüfer an die ihm übergeordnete Stelle Bericht, falls:

- die Ergebnisse der ersten Risikoanalyse, der Überprüfung der Kontrollen oder der vertieften Prüfung auf das Vorliegen von Betrug schließen lassen (Ziffer 8.1);
- die Ergebnisse der zusätzlichen Prüfungsverfahren auf das Vorliegen von mutmaßlichem Betrug schließen lassen (Ziffer 10.1);
- die Leitung der geprüften Stelle keine angemessenen Maßnahmen ergriffen hat, um den mutmaßlichen Betrug zu untersuchen oder darüber Bericht zu erstatten (Ziffer 16.4).

## 16. Berichterstattung an die Leitung der geprüften Stelle

-----

- 16.1. Nachdem der Prüfer zusätzliche Prüfungen durchgeführt hat, um das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von mutmaßlichem Betrug oder anderen Unregelmäßigkeiten zu bestätigen, berichtet er der Leitung der geprüften Stelle so schnell wie möglich über die Ergebnisse seiner Prüfung.
- 16.2. In den Anweisungen für die Prüfer des Europäischen Rechnungshofes heißt es, daß diese bei mutmaßlichem Betrug direkt an die Leitung ihres Rechnungshofes Bericht erstatten, statt an die Leitung der geprüften Stelle. Diese Informationen werden dann normalerweise an die Kommissionsdienststelle zur Koordinierung der Betrugsbekämpfung (UCLAF) und an die nationale Kontrollbehörde weitergegeben.
- 16.3. Die Prüfer der nationalen Kontrollbehörden müssen alle Aspekte des mutmaßlichen Betrugs betrachten, bevor sie bestimmen, an wen in der Leitung der geprüften Stelle sie Bericht erstatten. Dabei muß der Prüfer insbesondere bestimmen, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, daß die leitenden Stellen am Betrug beteiligt sind. In den meisten Fällen ist es sinnvoll, daß der Prüfer seine Feststellungen an eine Ebene weitergibt, die der Ebene übergeordnet ist, welche für die Personen verantwortlich ist, die an dem mutmaßlichen Betrug beteiligt sind. Falls der Prüfer Zweifel an der Integrität der Personen hat, die schließlich für die Gesamtleitung der geprüften Stelle zuständig sind, sucht er normalerweise Rat, an welche Stelle er über den mutmaßlichen Betrug Bericht erstatten soll. Dabei kann er sich sowohl an interne als auch an externe Stellen wenden.
- 16.4. Im Falle von mutmaßlichem Betrug oder sonstigen Unregelmäßigkeiten erlischt das Interesse des Prüfers nicht damit, daß er über die betreffenden Fälle an die Leitung Bericht erstattet hat. Der Prüfer beobachtet, welche Maßnahmen die Leitung trifft, nachdem sie über das Vorliegen eines mutmaßlichen Betrugs oder einer Unregelmäßigkeit unterrichtet worden ist. So wacht er insbesondere darüber, daß:
- die Leitung der geprüften Stelle die notwendigen Schritte unternimmt, um den mutmaßlichen Betrug bzw. die Unregelmäßigkeit zu untersuchen (indem sie beispielsweise die Innenrevision dazu auffordert, zusätzliche Untersuchungen durchzuführen);
  - die Leitung der geprüften Stelle, die zuständigen Gemeinschaftsbehörden bzw. die nationalen Behörden (z.B. die Finanzpolizei) unterrichtet und um Unterstützung ersucht;

- die Leitung über den mutmaßlichen oder nachgewiesenen Betrug bzw. sonstige Unregelmäßigkeiten Bericht erstattet, und zwar im Einklang mit den im **ANHANG 1** dieser Leitlinie genannten Rechtsvorschriften.

## 17. Externe Berichterstattung

17.1. Die Prüfer der nationalen Kontrollbehörden werden zunächst die von ihrer Institution erlassenen Vorschriften über die externe Berichterstattung im Falle von mutmaßlichem Betrug, nachgewiesenem Betrug oder sonstigen Unregelmäßigkeiten beachten. Die Prüfer des Europäischen Rechnungshofs werden entsprechend den vom Hof erlassenen Anweisungen für die Berichterstattung vorgehen.

17.2. Für die Berichterstattung über mutmaßlichen Betrug, nachgewiesenen Betrug oder sonstige Unregelmäßigkeiten an die Europäische Kommission gemäß den in **ANHANG 1** genannten Rechtsvorschriften sind normalerweise die mit der Verwaltung bestimmter Gemeinschaftstätigkeiten betrauten nationalen, regionalen oder lokalen Behörden zuständig. Der Prüfer wird sich normalerweise im Rahmen der Weiterverfolgungsverfahren vergewissern, daß diese Zuständigkeiten für die Berichterstattung angemessen wahrgenommen wurden.

## 18. Berichterstattung über die Finanzinformationen

18.1. Falls der Prüfer einen Bestätigungsvermerk über die angemessene Darstellung und die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Finanzinformationen abgeben muß, bestimmt er, wie sich das Vorliegen von Betrug und Unregelmäßigkeiten auf diesen Vermerk auswirkt.

18.2. Betrügerische Handlungen können per definitionem nicht ordnungs- oder rechtmäßig sein, da ihnen eine angemessene Basis fehlt. Falls der Prüfer einen getrennten Bestätigungsvermerk zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit von Finanzinformationen abgeben muß, so wird das Vorhandensein von nachgewiesenem wesentlichem Betrug dazu führen, daß dieser Bestätigungsvermerk mit einem Vorbehalt versehen wird, unabhängig davon, in welchem Umfang die Leitung den mutmaßlichen oder nachgewiesenen Betrug auf der Ebene der Finanzinformationen zum Ausdruck gebracht hat.

18.3. Nur ein Gerichtshof kann entscheiden, ob eine bestimmte Handlung eine betrügerische Handlung darstellt oder nicht. Dennoch kann der Prüfer mit Situationen konfrontiert werden, in denen die Leitung der geprüften Stelle, die Innenrevisoren, dritte Stellen und der Prüfer selbst den Verdacht haben, daß Betrug vorliegt. Obwohl der Prüfer normalerweise nicht befugt ist, zu bestimmen, ob tatsächlich ein Betrug vorliegt, so ist der doch dafür zuständig, festzustellen, ob die betreffenden Vorgänge seiner Meinung nach recht- und ordnungsmäßig sind. Bei der Aufdeckung von mutmaßlichem Betrug kann der Prüfer jedoch in den meisten Fällen mit der Leitung zu einer Einigung darüber gelangen, ob die betreffenden Vorgänge eine angemessene Grundlage haben oder nicht. Unter diesen Umständen kann der Prüfer deshalb schlußfolgern, ob es sich bei den betreffenden

Vorgängen um Unregelmäßigkeiten handelt, auch wenn er nicht schlußfolgern kann, daß es sich um Betrug handelt.

**ANHANG 1**

**SCHUTZ DER FINANZIELLEN INTERESSEN  
DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT VOR BETRUG  
UND SONSTIGEN UNREGELMÄSSIGKEITEN  
RECHTLICHER RAHMEN**

**Vertrag über die Europäische Union**

**1. Vertragliche Verpflichtungen der Mitgliedstaaten**

- 1.1. Die Mitgliedstaaten sind zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft gegen Betrug und Unregelmäßigkeiten verpflichtet. Diese Verpflichtung ist in Artikel 209 a) des Vertrags enthalten, der folgendes vorsieht:

“Zur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Gemeinschaft richten, ergreifen die Mitgliedstaaten die gleichen Maßnahmen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten.

Die Mitgliedstaaten koordinieren unbeschadet der sonstigen Vertragsbestimmungen ihre Tätigkeit zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft vor Betrügereien. Sie sorgen zu diesem Zweck mit Unterstützung der Kommission für eine enge, regelmäßige Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Dienststellen ihrer Behörden.”

- 1.2. Artikel 78 i) des Vertrags über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) und Artikel 183 a) des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (Euratom) haben denselben Wortlaut wie Artikel 209 a) des EU-Vertrags und sehen dieselben Verpflichtungen der Mitgliedstaaten beim Schutz der finanziellen Interessen der EGKS und der Euratomgemeinschaft vor Betrügereien vor.
- 1.3. Die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten bei der Vermeidung und Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten werden auch durch Verordnungen zu bestimmten Gemeinschaftstätigkeiten abgedeckt. So heißt es beispielsweise in Artikel 8 der Verordnung (EWG) Nr. 729/70 des Rates vom 21. April 1970 (ABl. L 94 vom 28.4.1970, S. 13) zum Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft (EAGFL), geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2048/88 vom 24. Juni 1988 (ABl. L 185 vom 15.7.1988, S. 1):

“(1) Die Mitgliedstaaten treffen gemäß den einzelstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften die erforderlichen Maßnahmen um sich zu vergewissern, daß die

durch den Fonds finanzierten Maßnahmen tatsächlich und ordnungsgemäß durchgeführt worden sind, Unregelmäßigkeiten zu verhindern und zu verfolgen, die infolge von Unregelmäßigkeiten oder Versäumnissen abgeflossenen Beträge wiedereinzuziehen.”

## 2. **Vertragliche Verpflichtungen der Kommission**

- 2.1. Gemäß Artikel 205 ist die Kommission für die ordnungsgemäße Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinschaft zuständig:

“Die Kommission führt den Haushaltsplan nach der gemäß Artikel 209 festgelegten Haushaltsordnung in eigener Verantwortung im Rahmen der zugewiesenen Mittel entsprechend den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung aus.”

- 2.2. Im Rahmen des Vertrags über die Europäische Union wurden die Möglichkeiten der Betrugsbekämpfung verstärkt, indem eine Rechtsgrundlage für künftige Kommissionsinitiativen zu Bestrafung der Betrugsverursacher geschaffen wurden. In Artikel K1 vom Titel VI (Zusammenarbeit in den Bereichen Justiz und Inneres) heißt es:

“Zur Verwirklichung der Ziele der Union, insbesondere der Freizügigkeit, betrachten die Mitgliedstaaten unbeschadet der Zuständigkeiten der Europäischen Gemeinschaft folgende Bereiche als Angelegenheiten von gemeinsamem Interesse:

...(5) die Bekämpfung von Betrügereien im internationalen Maßstab”.

### **Berichterstattung über Unregelmäßigkeiten**

## 3. **Verordnungen zu den Eigenmitteln der Gemeinschaft**

- 3.1. Die Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1552/89 des Rates vom 29. Mai 1989 (ABl. L 155 vom 7.6.1989, S. 1) zur Durchführung des Beschlusses 88/376/EWG, Euratom vom 24. Juni 1988 über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften (ABl. L 185 vom 15.7.1988, S. 24) sieht in Artikel 6 Absatz 3 folgende Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Bereich der Berichterstattung vor:

“Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ab dem 1. Januar 1990 halbjährlich kurze Angaben über die Betrugsfälle und Unregelmäßigkeiten, die Ansprüche im Betrag von über 10 000 ECU betreffen und gibt dabei gegebenenfalls die Maßnahmen an, die getroffen wurden oder in Aussicht zu nehmen sind, damit bereits aufgedeckte Betrugsfälle und Unregelmäßigkeiten sich nicht wiederholen”.

#### 4. **Verordnungen zu den Agrarfonds**

- 4.1. Gemäß Artikel 3 und 5 der Verordnung (EWG) Nr. 595/91 des Rates vom 4. März 1991 (ABl. L 67 vom 14.3.1991) betreffend Unregelmäßigkeiten und die Wiedereinziehung zu Unrecht gezahlter Beträge im Rahmen der Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik haben die Mitgliedstaaten folgende Verpflichtungen im Bereich der Berichterstattung:

##### Artikel 3

“1. Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission in den auf das Ende jedes Vierteljahres folgenden zwei Monaten eine Aufstellung über die Unregelmäßigkeiten, die Gegenstand einer ersten amtlichen oder gerichtlichen Feststellung gewesen sind.

Sie teilen zu diesem Zweck, soweit irgend möglich, im einzelnen folgendes mit: “... (es folgt eine Liste mit den geforderten Informationen)”.

##### Artikel 5

“1. Die Mitgliedstaaten setzen die Kommission in den auf das Ende jedes Vierteljahres folgenden zwei Monaten über die Verfahren, die infolge der nach Artikel 3 mitgeteilten Unregelmäßigkeiten eingeleitet wurden, sowie über bedeutendere Änderungen dieser Verfahren in Kenntnis, insbesondere über

- die Höhe der erfolgten oder erwarteten Wiedereinziehungen;
- die von den Mitgliedstaaten getroffenen Maßnahmen zur Gewährleistung der Wiedereinziehung zu Unrecht gezahlter Beträge;
- die Gerichts- und Verwaltungsverfahren, die zur Wiedereinziehung der zu Unrecht gezahlten Beträge eingeleitet wurden, und die Anwendung von Strafmaßnahmen;
- die Gründe für die etwaige Einstellung der Wiedereinziehungsverfahren; die Kommission wird, soweit möglich, hiervon unterrichtet, bevor eine Entscheidung getroffen wird;
- die etwaige Einstellung der Strafverfahren”.

- 4.2. Der Prüfer muß sich darüber bewußt sein, daß sich diese Forderungen in bezug auf die Berichterstattung auf alle Arten von Unregelmäßigkeiten beziehen, einschließlich Betrug und Unregelmäßigkeiten aufgrund von Versehen, Fehlern oder Unkenntnis der Rechtsvorschriften.

- 4.3. Der Prüfer muß ferner beachten, daß die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, der Kommission über die nationale Prüfung und Kontrolle der vom EAGFL, Abteilung Garantie finanzierten Ausgaben Bericht zu erstatten. Diese Verpflichtung ist in Artikel 5 d) der Verordnung (EWG) Nr. 1723/72 der Kommission festgeschrieben, geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 295/88 der Kommission vom 1. Februar 1988 (ABl. L 30 vom 2.2.1988). Diese enthält u.a. die Forderung, daß die Mitgliedstaaten über die Kontrollen Bericht erstatten, die sie bei den für die Zahlungen aus dem EAGFL zuständigen Zahlstellen durchgeführt haben, um sicherzustellen, daß diese ihre Geschäftsvorgänge, Zahlungen und buchungs- und verwaltungstechnischen Verfahren ordnungsgemäß abgewickelt haben.

- 4.4. Die Kommissionsverordnung Nr. 295/88 sieht in Absatz 4 v) und in Absatz 4 vi) von Anhang XI vor, daß die Berichte der Mitgliedstaaten über die Zahlstellen Angaben über mögliche Kontrollen enthalten sollten, die durchgeführt wurden, um die Einhaltung der Gemeinschaftsvorschriften durch diese Zahlstellen zu überprüfen. Diese Kontrollen sollten auch die Einhaltung der Vorschriften über die Berichterstattung im Falle von Unregelmäßigkeiten (auf die in Ziffer 8.1 verwiesen wird) betreffen.
- 4.5. Des weiteren muß der Prüfer mit der Verordnung (EWG) Nr. 4045/89 des Rates vom 21. Dezember 1989 (ABl. L 388 vom 30.12.1989, S. 18) vertraut sein. Diese Verordnung betrifft Prüfungsverfahren, die auf die Unternehmen anzuwenden sind, die Zahlungen im Rahmen des EAGFL, Abteilung Garantie, erhalten oder tätigen. Der Bereich der Unregelmäßigkeiten wird durch folgende Artikel abgedeckt:

#### Artikel 2

“1. Die Mitgliedstaaten nehmen die Prüfungen der Geschäftsunterlagen der Unternehmen entsprechend der Art der zu prüfenden Maßnahmen vor. Sie achten dabei darauf, daß die Auswahl der zu kontrollierenden Unternehmen eine größtmögliche Wirksamkeit der Maßnahmen zur Verhütung und Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen des Finanzierungssystems des EAGFL, Abteilung Garantie, gewährleistet. Bei dieser Auswahl werden u.a. die finanzielle Bedeutung der Unternehmen in diesem Bereich und andere Risikofaktoren berücksichtigt”.

#### Artikel 9

“1. Vor dem 1. Januar, der dem Prüfungszeitraum folgt, übermitteln die Mitgliedstaaten der Kommission einen detaillierten Bericht über die Anwendung dieser Verordnung”.

### **5. Verordnungen zu den Strukturfonds**

- 5.1. Gemäß Artikel 23 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 4253/88 des Rates vom 19. Dezember 1988 (ABl. L 374 vom 31.12.1988, S. 1) hinsichtlich der Koordinierung der Interventionen der verschiedenen Strukturfonds, geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2082/93 vom 20. Juli 1993 (ABl. L 193 vom 31.7.1993), haben die Mitgliedstaaten folgende Verpflichtungen in bezug auf die Berichterstattung im Falle von Unregelmäßigkeiten:

“1. Um den erfolgreichen Abschluß der von öffentlichen oder privaten Trägern durchgeführten Maßnahmen zu gewährleisten, treffen die Mitgliedstaaten bei der Durchführung der Aktionen die erforderlichen Maßnahmen, um

- regelmäßig nachzuprüfen, daß die von der Kommission finanzierten Aktionen ordnungsgemäß ausgeführt sind;
- Unregelmäßigkeiten zu verhindern und zu ahnden;
- infolge von Unregelmäßigkeiten oder Fahrlässigkeit verlorengegangene Beträge zurückzufordern. Falls der Mitgliedstaat und/oder der Träger nicht den Nachweis

erbringt, daß die Unregelmäßigkeiten oder die Fahrlässigkeit ihnen nicht anzulasten sind, ist der Mitgliedstaat subsidiär für die Zurückzahlung der nicht rechtmäßig gezahlten Beträge verantwortlich. Im Fall der Globalzuschüsse kann die zwischengeschaltete Stelle mit dem Einverständnis des Mitgliedstaats und der Kommission eine Bankgarantie oder eine andere Sicherheit, die dieses Risiko abdeckt, in Anspruch nehmen.

Die Mitgliedstaaten setzen die Kommission von den zu diesem Zweck getroffenen Maßnahmen in Kenntnis und übermitteln ihr insbesondere eine Beschreibung der Kontroll- und Verwaltungssysteme, die für die wirksame Durchführung der Aktionen eingerichtet worden sind. Sie unterrichten die Kommission regelmäßig über den Verlauf administrativer und gerichtlicher Verfahren.

Die Mitgliedstaaten halten der Kommission alle geeigneten nationalen Prüfberichte zu den in den betreffenden Programmen oder Aktionen enthaltenen Maßnahmen zur Verfügung.”

- 5.2. Die Verordnung (EG) Nr. 1681/94 der Kommission vom 11. Juli 1994 (ABl. L 178 vom 12.7.1994) betrifft ebenfalls Unregelmäßigkeiten und die Wiedereinzahlung von zu Unrecht gezahlten Beträgen im Bereich der Strukturfonds sowie den Aufbau eines Informationssystems in diesem Bereich.

### **Sonstige Rechtsvorschriften**

#### **6. Beratender Ausschuß für die Koordinierung der Betrugsbekämpfung**

- 6.1. Der Prüfer sollte darüber informiert sein, daß es mit dem Beschluß der Kommission Nr. 94/140/EG vom 23. Februar 1994 (ABl. L 61 vom 04.03.1994), zur Einsetzung eines Beratenden Ausschusses für die Koordinierung der Betrugsbekämpfung mit Wirkung vom 1. März 1994 gekommen ist.
- 6.2. Den Vorsitz im Ausschuß führt die Kommission. Diesem Ausschuß gehören zwei Vertreter aus jedem Mitgliedstaat an, die von zwei Beamten der betreffenden Dienststellen unterstützt werden können.
- 6.3. Der Ausschuß berät die Kommission in allen Fragen, welche die Vorbeugung und Bekämpfung betrügerischer Praktiken und Unregelmäßigkeiten sowie die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten untereinander und mit der Kommission betreffen, wenn diese Fragen über den Zuständigkeitsbereich der Ausschüsse, die sich jeweils mit einem Teilaspekt der Betrugsbekämpfungsproblematik befassen, hinausgehen. Ziel ist es, die Betrugsbekämpfung wirksamer zu gestalten.

## 7. Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften

- 7.1. Im Anschluß an den Gipfel von Essen (Dezember 1994) wurde ein Programm im Bereich der Rechtsvorschriften in die Wege geleitet, durch das die Kommission und die Mitgliedstaaten die erforderlichen rechtlichen Befugnisse erhalten sollen, um die finanziellen Interessen der Gemeinschaften schützen zu können. Dieses Programm umfaßt bislang fünf Bestandteile, die nachfolgend kurz beschrieben werden.
- 7.2. Am 18. Dezember 1995 wurde die **Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates** über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften angenommen (ABl. L 312 vom 23.12.1995). Mit dieser Verordnung wird eine Rahmenregelung für einheitliche verwaltungsrechtliche Maßnahmen und Sanktionen der Gemeinschaft geschaffen, welche in der gesamten Europäischen Union die gleiche Geltung hat. Darüber hinaus enthält diese Verordnung eine Definition des Tatbestands der Unregelmäßigkeit.
- 7.3. Mit dem **Rechtsakt (95/C 316/03) des Rates vom 26. Juli 1995** (ABl. C 316 vom 27.11.1995) wurde ein **Übereinkommen** über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften ausgearbeitet. Dieses Übereinkommen enthält zum ersten Mal eine Definition des Betrugs zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (siehe Anhang 2). Darüber hinaus wird dieses Übereinkommen bei der Harmonisierung der strafrechtlichen Behandlung von Betrug in den einzelnen Mitgliedstaaten eine Rolle spielen. Es wird davon ausgegangen, daß dieses Übereinkommen bei der Verfolgung von internationalem Betrug von besonderer Bedeutung sein wird.
- 7.4. Das Übereinkommen soll ergänzt werden durch einen **Rechtsakt des Rates** zur Ausarbeitung eines **Protokolls** <sup>(1)</sup> über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, der sich gegenwärtig noch im Vorschlagsstadium befindet. Dieses Protokoll soll folgendes abdecken:

Definition der strafrechtlichen Haftung juristischer Personen;

Einführung und Definition des spezifischen Tatbestands der Geldwäscherei im Zusammenhang mit Erlösen aus betrügerischen Praktiken zum Nachteil der finanziellen Interessen der Gemeinschaften;

Schaffung von Verfahren zur Stärkung der gerichtlichen Zusammenarbeit.

- 7.5. Darüber hinaus liegt ein Vorschlag für einen weiteren **Rechtsakt des Rates** zur Ausarbeitung eines **Protokolls** vor. Dieser betrifft die Rechtsprechung in den Mitgliedstaaten bei innerhalb ihres Hoheitsgebiets begangener Korruption von Bediensteten

---

<sup>(1)</sup> Rechtlich gesehen werden die beiden Ziffern 7.4 und 7.5 erwähnten Protokolle denselben Status und dieselbe Verbindlichkeit haben wie das Übereinkommen (Ziffer 7.3), da sie nach denselben Verfahren angenommen werden sollen, nämlich den Verfahren gemäß Titel VI des Vertrags über die Europäische Union mit Ratifizierung durch die nationalen Parlamente.

der Europäischen Gemeinschaften. Dieses Protokoll sieht vor, daß die EG-Beamten dem selben Strafrecht unterliegen wie die nationalen Beamten.

- 7.6. Schließlich gibt es einen Vorschlag für eine **Verordnung des Rates** zur Ausweitung der Rechte der Kommission bei der Durchführung von Vorortkontrollen zur Aufdeckung von Betrug und Unregelmäßigkeiten in den Mitgliedstaaten.

## ANHANG 2

### DEFINITION EINER UNREGELMÄSSIGKEIT

1. Diese Leitlinie für die Anwendung betrifft die Prüfung im Zusammenhang mit Unregelmäßigkeiten entsprechend der Definition gemäß der Verordnung (EG, Euratom) N. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995. Artikel 1 Absatz 2 dieser Verordnung enthält folgende Definition:

“Der Tatbestand der Unregelmäßigkeit ist bei jedem Verstoß gegen eine Gemeinschaftsbestimmung als Folge einer Handlung oder Unterlassung eines Wirtschaftsteilnehmers gegeben, die einen Schaden für den Gesamthaushaltsplan der Gemeinschaften oder die Haushalte, die von den Gemeinschaften verwaltet werden, bewirkt hat bzw. haben würde, sei es durch die Verminderung oder den Ausfall von Eigenmitteleinnahmen, die direkt für Rechnung der Gemeinschaft erhoben werden, sei es durch eine ungerechtfertigte Ausgabe”.

2. Im Rechtsakt des Rates vom 26. Juli 1995 über die Ausarbeitung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften haben sich die Mitgliedstaaten und die Europäische Union darauf geeinigt, daß der Tatbestand des Betrugs zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften folgendes umfaßt:

“(a) Im Zusammenhang mit Ausgaben jede vorsätzliche Handlung oder Unterlassung betreffend:

die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, daß Mittel aus dem Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften oder aus den Haushalten, die von den Europäischen Gemeinschaften oder in deren Auftrag verwaltet werden, unrechtmäßig erlangt oder zurückbehalten werden;

das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge;

die mißbräuchliche Verwendung solcher Mittel zu anderen Zwecken als denen, für die sie ursprünglich gewährt worden sind;

(b) im Zusammenhang mit Einnahmen jede vorsätzliche Handlung oder Unterlassung betreffend:

die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, daß Mittel aus dem Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften oder aus den Haushalten, die von den Europäischen Gemeinschaften oder in deren Auftrag verwaltet werden, rechtswidrig vermindert werden;

das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge;

die mißbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils mit derselben Folge.

EUROPÄISCHE LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG  
DER INTOSAI-RICHTLINIEN

Nr. 53

**FÖRDERUNG ORDNUNGSGEMÄSSER RECHNUNGSFÜHRUNGSPRAXIS**

Inhalt

	<u>Ziffer</u>
Hinweise auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	1
Einleitung	2
Rolle der ORKB	3
Grundlagen der Rechnungsführung	4
Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden	5
Jahresabschluß	6
Interne Kontrolle	7
Innenrevision	8
Grundlagen der Rechnungsführung und damit zusammenhängende Finanzberichterstattung	Anhang 1
Die in der Vierten Richtlinie des Rates (EWG) vorgelegten Rechnungsführungsgrundsätze	Anhang 2
Qualitative Merkmale des Jahresabschlusses	Anhang 3
Glossar	Anhang 4
Verzeichnis der Referenzdokumente und weiterführende Literatur	Anhang 5

-----

1. Verweis auf die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

1.1 In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (Ziffer 23) heißt es:

“Die Entwicklung angemessener Informations-, Kontroll-, Bewertungs- und Berichterstattungssysteme innerhalb der Verwaltung wird den Rechenschaftspflichtenprozess

erleichtern. Die Leitung ist für die Richtigkeit und Hinlänglichkeit von Form und Inhalt der Finanzberichte und anderer Informationen verantwortlich.”

1.2 Außerdem heißt es in Ziffer 25 derselben Richtlinien:

“Entsprechende Organe sollten für die Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Vorlage und Veröffentlichung von Finanzberichten unter Berücksichtigung der Bedürfnisse der Verwaltung Sorge tragen, ...”

1.3 Schließlich heißt es in Ziffer 28 der genannten Richtlinien:

“Die durchgängige Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sollte eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Wiedergabe der Finanzlage und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit bewirken.”

## 2. Einleitung

2.1 Mit dieser Leitlinie für die Anwendung sollen der Obersten Rechnungskontrollbehörde (ORKB), im folgenden auch als “externer Prüfer” bezeichnet, im Hinblick auf die Prüfung von Tätigkeiten der Europäischen Gemeinschaft Informationen und Anleitungen zur Förderung der ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis an die Hand gegeben werden.

2.2 Da gemäß dem jeweiligen verfassungsmäßigen Auftrag der ORKB oft unterschiedliche Verantwortlichkeiten hinsichtlich der Förderung der ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis erforderlich sind, müssen die Informationen und Anleitungen in dieser Leitlinie für die Anwendung auf die jeweiligen besonderen Umstände abgestimmt werden.

2.3 Aus der Sicht der ORKB kann die Förderung ordnungsgemäßer Rechnungsführungspraxis als die Einflußnahme in vier Bereichen der Rechnungsführung, der Finanzen oder der Organisation betrachtet werden:

- a. Rechnungsführungsgrundlagen,
- b. Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden,
- c. Jahresabschluß,
- d. interne Kontrolle und Innenrevision.

2.4 Ziel dieser Leitlinie für die Anwendung ist die Ausarbeitung von Konzepten zu jedem dieser Punkte, um zu zeigen, welchen Beitrag sie zur Förderung ordnungsgemäßer Rechnungsführungspraxis im öffentlichen Sektor leisten können, und letztlich festzustellen, welchen Einfluß die ORKB auf die Definition und Bewertung dieser vier Elemente haben. Ordnungsgemäße Rechnungsführungspraxis trägt nicht nur zur Aufbereitung und Darstellung qualitativ hochwertiger Rechnungsführungs- und Finanzinformationen bei, sondern auch zur Aufbereitung qualitativ hochwertiger Managementinformationen, die

ihrerseits die Grundlage für Entscheidungen über wirtschaftliche und folglich ordnungsgemäße Haushaltsführung bilden.

- 2.5 Im Sinne dieser Leitlinie für die Anwendung kann der Jahresabschluß definiert werden als sämtliche Finanzdokumente, die im Namen der berichterstattenden Stelle veröffentlicht werden und einer Rechnungsprüfung unterliegen. Dieser in Ziffer 6.7 ausführlich beschriebene Jahresabschluß enthält normalerweise eine Zusammenfassung der Einnahmen und Ausgaben des Zeitraums, eine Bilanz, einen Bericht über den Cash-flow sowie Erläuterungen und sonstige Erklärungen, die Bestandteil dieses Jahresabschlusses sind. Zum Jahresabschluß gehören allerdings nur dann Lageberichte und Analysen der Leitung und ähnliche Unterlagen, die in einem Finanz- oder Jahresbericht enthalten sein können, wenn der Gesetzgeber der Stelle die Veröffentlichung und den ORKB deren Prüfung vorschreibt.

### 3. Rolle der ORKB

- 3.1 Grundsätzlich nehmen die ORKB bei der Festlegung von Rechnungsführungsnormen und der Definition von Form und Inhalt der Finanzinformationen keine offizielle legislative Aufgabe wahr, obwohl sie sich bemühen werden, den Gesetzgeber oder die Verwaltungsbehörden möglichst in der Richtung zu beeinflussen, die sie zur Förderung der ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis für hilfreich halten. Andererseits üben sie großen fachlichen Einfluß bei der Prüfung, Beratung sowie gelegentlich bei Stellungnahmen auf der Grundlage ihrer eigenen Arbeit auf diesen Gebieten aus. Überdies sind die ORKB zweifellos die externen Partner, die das größte Interesse an der Rechnungsführungspraxis einer Organisation haben, im Gegensatz zu deren anderen externen Partnern, die eher Benutzer der Information über Rechnungsführung und Finanzen sind (Entlastungsbehörde, Gläubiger usw.). Die ORKB können zu jedem Zeitpunkt in den Prozeß der Definition und Bewertung von Rechnungsführungspraktiken in folgender Form eingreifen:

- a. Beitrag zur Definition der ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis: Dazu gehören Bemerkungen zur Rechnungsführungsgrundlage und zum Regelwerk der Berichterstattung, zu den Rechnungsführungsgrundsätzen und -methoden sowie zu Inhalt und Form des Jahresabschlusses. Allgemein werden die ORKB die Organisation in unterschiedlichem Maß zu diesen Themen beraten und dabei stets den gesetzlich definierten Rahmen einhalten.
- b. Analyse der Anwendung der ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis: Hier können die ORKB ihre Primärfunktion mit der Aufgabe als unabhängige Sachverständige wahrnehmen, die Stellungnahmen zum Jahresabschluß und zur Qualität der Rechnungsführungspraxis abgeben. Dies überschneidet sich mit verschiedenen Punkten gemäß Buchstabe (a) sowie z.B. mit der Analyse der internen Kontrolle.
- c. Analyse der Qualität des Regelwerks für die Haushalts- und Rechnungsführung: Hierbei handelt es sich um eine Feedback-Tätigkeit der ORKB, die zum Teil auf der Arbeit gemäß Buchstabe b) beruht. Damit soll sichergestellt werden, daß das gesetzliche, finanzielle und rechnungsführungsmäßige Regelwerk, in dem die geprüften Stellen arbeiten, ihren Tätigkeiten angepaßt ist und die Anwendung der

ordnungsgemäßen Rechnungsführungspraxis fördert. Durch diese Analysen können die ORKB den in 3.1 genannten Prozeß beeinflussen.

3.2 Schließlich müssen die ORKB sicherstellen, daß sie weiterhin unterscheiden zwischen ihrer Rolle als Rechnungsprüfer, in welcher Eigenschaft sie eine unabhängige Stellungnahme zum Jahresabschluß und/oder zur Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung abgeben, und ihrer Unterstützungs- bzw. Beratungsrolle, in welcher sie die Durchführung von Projekten oder Verfahren in der geprüften Organisation vorschlagen und überwachen. Gleichermaßen sollten die ORKB sicherstellen, daß die verschiedenen, zu demselben Thema abgegebenen Stellungnahmen und Ratschläge kohärent sind und der ihnen übertragenen Aufgabe entsprechen.

#### 4. Grundlagen der Rechnungsführung

4.1 Grundlage der Rechnungsführung sind die Rechnungsführungsgrundsätze, die das Stadium der Durchführung des Vorgangs oder das Eintreten eines Ereignisses bestimmen, zu dem die Wirkungen des Vorgangs oder des Ereignisses in den Büchern aufgezeichnet werden. Diese Grundlage, die von den Zielen des Jahresabschlusses (siehe Ziffern 6.1 und 6.2) und auch vom Arbeitsumfeld der Organisation abhängt, reicht von einer "Einnahmen- und Ausgabenrechnung" (cash basis; Bewirtschaftung von Kassenmitteln, die buchungstechnisch am wenigsten differenziert ist), über eine "modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung" (modified cash basis) und eine "modifizierte Periodenrechnung" (modified accruals basis) bis zu einer "Periodenrechnung" (accruals basis), die von den meisten Unternehmen des Privatsektors und auch von einigen Organisationen im öffentlichen und halböffentlichen Sektor praktiziert wird.

4.2 **ANHANG 1** dieser Leitlinie enthält eine genauere Definition dieser vier Methoden sowie eine zusammenfassende Beschreibung der dazu erstellten Finanzinformationen.

4.3 Die vier vorgeschlagenen Modelle lassen sich alle an die besonderen Merkmale des öffentlichen Sektors und an die Anforderungen der Benutzer anpassen. Ziel ist jedoch, die Verabschiedung eines Regelwerks zu fördern, das zusammen mit den angewandten Rechnungsführungsgrundsätzen und den vorgelegten Jahresabschlüssen am besten die Ziele einer Finanzinformation verwirklicht; d.h., sie entspricht dem Bedarf der Benutzer und stellt die Tätigkeiten der betreffenden Organisation im Umfeld des öffentlichen Sektors und in Übereinstimmung mit den einschlägigen Rechtsvorschriften dar.

4.4 Allerdings ist festzuhalten, daß es im öffentlichen Sektor einiger Länder Bestrebungen gibt, die Verwendung von Rechnungsführungsgrundlagen zu fördern, die der periodengerechten Rechnungslegung nahekommen. Das läßt sich u.a. dadurch erklären, daß Investoren im Zusammenhang mit Privatisierungsprogrammen in zahlreichen Ländern umfassende Finanzinformationen über die finanzielle Lage und die Leistung der berichterstattenden Stelle brauchen.

#### 5 Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden

- 5.1 Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden sollen Hinweise geben, wie die Wirkungen von Vorgängen und Ereignissen im Jahresabschluß aufgezeichnet werden sollen. Die beiden nachstehend vorgestellten Grundsätze (“going concern” - “Unternehmensfortführung” und “consistency” - “Stetigkeit/Kontinuität”) gelten als fundamental und von ihrer Anwendung wird ausgegangen. Sie müssen nicht ausdrücklich in den Erläuterungen zum Jahresabschluß erwähnt werden. Werden diese Grundsätze allerdings nicht eingehalten, muß dies zusammen mit der Begründung erwähnt werden.
- a. *going concern* (Unternehmensfortführung): Die Organisation wird üblicherweise als gutgehendes Unternehmen angesehen, dessen Geschäftsbetrieb in absehbarer Zukunft fortgeführt wird. Dabei geht man von der Annahme aus, daß die Organisation weder die Absicht noch die Notwendigkeit einer Liquidation oder einer wesentlichen Reduzierung ihres Tätigkeitsumfangs hat. Selbst wenn sich der Grundsatz des “going concern” auf den öffentlichen Sektor theoretisch nicht anwenden läßt, ist er doch erwähnenswert, sei es nur zur Herstellung des Bezugs zum Jahresabschluß und der darin aufzuführenden Information (z.B. wenn größere Umstrukturierungspläne durchgeführt werden oder ein Vorgang abgewickelt oder privatisiert wird).
  - b. *consistency* (Stetigkeit/Kontinuität): Hier wird angenommen, daß die Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden von einem Rechnungslegungszeitraum zum anderen kontinuierlich bleiben, ausgenommen gerechtfertigte Veränderungen, deren tatsächliche Auswirkungen in den Erläuterungen zum Jahresabschluß in Zahlen anzugeben sind.
- 5.2 Die folgenden drei Grundsätze sollten die Organisation bei der Wahl ihrer Rechnungsführungspolitik leiten:
- a. *prudence* (Vorsicht): Die Tätigkeiten der Organisation können Unwägbarkeiten ausgesetzt sein. Somit ist Vorsicht eine vernünftige Bewertung der Tatsachen, um das Risiko zu vermeiden, die heutigen Unwägbarkeiten mit in die Zukunft zu nehmen, die den Aktiva und den Betriebsergebnissen der Organisation schaden können.
  - b. *substance over form*: Vorgänge und andere Ereignisse im Geschäftsbetrieb der Organisation sind gemäß ihrer Substanz und finanziellen Realität und nicht nur in ihrer rechtlichen Form zu verbuchen und darzustellen.
  - c. *materiality* (Wesentlichkeit): Der Jahresabschluß sollte alle Geschäftstätigkeiten offenlegen, die wesentlich genug sind, um Bewertungen und Entscheidungen beeinflussen zu können, sowie alle Informationen, die diesen Jahresabschluß klar und verständlich machen könnten. Übrigens hängt im öffentlichen Sektor der Begriff der Wesentlichkeit nicht vom Wert ab, sondern ebenso von der spezifischen Eigenart der geprüften Angelegenheit. Der Zusammenhang, in dem sie auftritt, ist ebenfalls zu beachten.
- 5.3 Die weiteren Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden betreffen die Behandlung von Vorgängen oder besonderen Ereignissen wie Einnahmen- und Ausgabenrechnungen, Devisentransaktionen usw. Einige Organisationen im öffentlichen Sektor betreiben auch

Handelstätigkeiten, deren Analyse und Rechnungsführung die Annahme spezifischer Rechnungsführungsstrategien erfordert. In diesem Falle könnte es nützlich sein, verschiedene Normen für Methoden der Feststellung und buchmäßigen Erfassung von Einnahmen zu konsultieren.

- 5.4 Der externe Rechnungsprüfer muß sicherstellen, daß die gewählten Rechnungsführungsgrundsätze Teil einer zusammenhängenden und akzeptierten Serie von Standards sind, die an die Tätigkeiten der Organisation und ihre Sachzwänge angepaßt sind. Außerdem muß er sicherstellen, daß die Standards sämtliche wichtigen Aspekte der Tätigkeit dieser Organisation abdecken <sup>(1)</sup>.

## 6. Jahresabschluß

Ziele  
-----

- 6.1 Grundsätzlich soll der Jahresabschluß einer Organisation oder einer Organisationsgruppe den Benutzern dieses Jahresabschlusses Informationen über die Vermögenslage, die Wirtschaftlichkeit und die Entwicklung der Finanzlage dieser Organisation oder Organisationsgruppe liefern. Im öffentlichen Sektor kommen zusätzlich noch Informationen über die Übereinstimmung der Vorgänge mit den Rechtsvorschriften hinzu, um sicherzustellen, daß die Organisation ordnungsgemäß der Rechenschaftspflicht unterliegt.

- 6.2 Folgende Ziele lassen sich im öffentlichen Sektor definieren:

- a. Benutzer sollen die notwendige Information erhalten; die Definition des Benutzerbedarfs ist Ausgangspunkt für die Differenzierung des Jahresabschlusses.
- b. Die Benutzer sollen erfahren, ob Haushalt und Geschäftsvorgänge im Haushaltsjahr in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Erfordernissen ausgeführt wurden. Bekanntlich enthält der Jahresabschluß selbst diese Information nicht, sondern diese steht in dem Bericht, den der externe Prüfer auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses erstellt und der als Anhang beigefügt sein kann.
- c. Die Benutzer sollen ein besseres Verständnis der Art, des Umfangs und des Tätigkeitsbereichs des öffentlichen Sektors und seiner Vermögenslage erhalten, oder auch im Bedarfsfalle der Vermögenslage der Tätigkeiten, aus denen er besteht.
- d. Die Benutzer sollen besser verstehen und prognostizieren können, wie der öffentliche Sektor seine Tätigkeiten finanziert.
- e. Die Benutzer sollen die Wirkungen der Tätigkeiten des öffentlichen Sektors besser verstehen und prognostizieren können.

---

<sup>(1)</sup> Artikel 31 Absatz 1 der Vierten Richtlinie des Rates (78/660) vom 25. Juli 1978 (ABl. L 222 vom 14. August 1978, S.11) enthält eine Liste allgemeiner Grundsätze für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen. Diese Richtlinie gilt in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Diese Grundsätze sind zwar hauptsächlich an Gesellschaften des Privatsektors gerichtet, doch können einige ORKB auch Prüfungsarbeiten in Stellen des öffentlichen Sektors durchführen, deren Rechnungsführungsgrundsätze auf den Bestimmungen der Vierten Richtlinie beruhen. In Anhang 2 dieser Leitlinie wird der entsprechende Text dieser Richtlinie vorgestellt, und es wird analysiert, inwieweit die darin enthaltenen allgemeinen Rechnungsführungsgrundsätze mit den in Ziffern 5.1 und 5.2 vorgestellten Grundsätzen übereinstimmen.

- f. Die Benutzer sollen feststellen können, ob der öffentliche Sektor seine Ziele erreicht hat, und über die Kosten seiner Tätigkeiten informiert sein. Dieser Aspekt spielt eine wichtige Rolle bei der Bewertung der Tätigkeiten des öffentlichen Sektors.
- g. Die Benutzer sollen Informationen über die quantitativen Aspekte der Ausführung des Haushaltsplans erhalten; die qualitativen Aspekte wurden in den vorherigen Absätzen behandelt.

(NB: Die Buchstaben (a), (c), (d), (e) und (f) stammen aus der Erklärung 2, "Zielsetzung von Finanzberichten der Verwaltung", herausgegeben vom INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen, dem die ORKB einiger Mitgliedstaaten der Europäischen Union angehören).

Benutzer

-----

### 6.3 Benutzer des Jahresabschlusses lassen sich in folgende Kategorien einteilen:

- a. (Politiker als Gesetzgeber oder Entlastungsbehörde. Politiker sind die Hauptbenutzer des Jahresabschlusses, auf die Absatz 6.2.a) zutrifft. Das läßt sich dadurch erklären, daß es allgemein ihre Aufgabe ist, Gesetze über die Finanzinformationen zu erlassen, die Organisationen des öffentlichen Sektors erstellen müssen. Die Aufgabe der jeweiligen Organisation besteht in der Erstellung, ggf. mit Unterstützung externer Berater, der erforderlichen Informationen. Die Rolle der ORKB besteht in der Abgabe eines Bestätigungsvermerks zum Jahresabschluß, d.h., sie muß sicherstellen, daß die Ziele im Einklang mit den Rechtsvorschriften für die Ausarbeitung und Darstellung erfüllt wurden;
- b. die breite Öffentlichkeit;
- c. Personal der Organisationen, die den Jahresabschluß erstellen;
- d. externe Geschäftspartner wie Geldgeber, Lieferanten und Kunden;
- e. Wirtschaftswissenschaftler, politische Analysefachleute und besondere Interessengruppen;
- f. die Medien.

(NB: Die Buchstaben (a) und (d) bis (f) stammen aus der Erklärung 1, "Benutzerkreis der Finanzberichte der Verwaltung", herausgegeben vom INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen.)

### 6.4 Im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft erstellt die Kommission einen Jahresabschluß über die Ausführung des Gemeinschaftshaushalts durch die Mitgliedstaaten und die eigenen Dienststellen der Kommission. Der Europäische Rechnungshof prüft diesen Jahresabschluß, der anschließend von der Entlastungsbehörde verwendet wird. Das Besondere dieser Situation liegt darin, daß ein wesentlicher Ausgabenbetrag von den Mitgliedstaaten verwaltet wird. Die ORKB der Mitgliedstaaten müssen folglich eine wichtige Rolle spielen, da sie durch ihre Arbeit auf nationaler Ebene hinsichtlich der Rechnungsführungspraxis zur Verbesserung der Jahresabschlüsse der Gemeinschaft beitragen können.

- 6.5 Diese Feststellungen machen deutlich, daß die Anforderungen dieser verschiedenen Kategorien sowohl in Quantität der Information als auch in der Menge der Details oder hinsichtlich der fachlichen Komplexität wesentlich voneinander abweichen. Der Jahresabschluß sollte jeder Kategorie von Benutzern die benötigten Informationen liefern; diese kann sich erstrecken vom einfachen Bürger, der lediglich Kenntnis von den Tätigkeiten der öffentlichen Organisation nehmen will, bis zur Beurteilung des Erreichens ganz genau definierter Ziele durch Politiker oder Wirtschaftswissenschaftler und die zuständige Behörde, die ihre Entlastungsbefugnisse ausüben will. Der externe Prüfer in seiner Rolle als Berater hilft sicherzustellen, daß der Jahresabschluß den Erwartungen der Benutzer angepaßt ist.

#### Inhalt und Form

-----

- 6.6 Bevor wir Inhalt und Form des Jahresabschlusses selbst betrachten, ist die Frage des "Regelwerks der Berichterstattung" zu prüfen, sämtlicher Tätigkeiten, die der Jahresabschluß berücksichtigen sollte. Er kann eine breite Grundlage besitzen und sämtliche Tätigkeiten oder Organisationen umfassen, die von der Verwaltung kontrolliert werden oder die sich in ihrem Besitz befinden, oder im Gegenteil nur eine einzelne Tätigkeit oder eine spezifische Organisation betreffen. Der Prüfer muß sicherstellen, daß das Regelwerk der Berichterstattung wirksam in geeigneter und angemessener Form definiert ist, denn dies beeinflußt nicht nur die Art der Information, die im Jahresabschluß vorgelegt wird, sondern auch die Methoden der Konsolidierung oder die Kombination der verschiedenen Rechnungslegungen, die zur Ausarbeitung dieses Jahresabschlusses aufgeschlüsselt wurden.
- 6.7 Zum vollständigen Jahresabschluß gehören:
- a. Die "Einnahmen- und Ausgaben"-Rechnung oder Rechnung über "Einnahmen und Zahlungen" (bzw. "*Haushaltsrechnung*"; *FR: compte de gestion*). Dazu gehören eventuell eine Analyse der Einnahmen nach Quellen, der Ausgaben nach Programmen oder Tätigkeiten sowie die Analyse der Verwendung der einzelnen Mittelarten und die Fluktuation der Rücklagen;
  - b. die Bilanz mit Aktiva, Passiva und Übersicht über die Rücklagen;
  - c. der Bericht über den Cash flow mit Nachweis über Quellen und Verwendung der Mittel;
  - d. die Erläuterungen zum Jahresabschluß einschließlich einer Beschreibung der angewandten Rechnungsführungsgrundsätze und -methoden sowie sämtliche Informationen, die es dem Benutzer ermöglichen, den Jahresabschluß zu verstehen und sich eine Meinung zu bilden. Einige Sonderposten wie außergewöhnliche Ereignisse oder Vorgänge oder solche, die frühere Haushaltsjahre betreffen, nach der Bilanzierung eingetretene Ereignisse und dauerhafte Gewinne oder Verluste sind in Erläuterungen zu erklären, wenn sie für so signifikant angesehen werden, daß ihre Nichtveröffentlichung die Fähigkeit des Benutzers beeinträchtigen würde, den Jahresabschluß zu verstehen, ihn korrekt zu bewerten und sachgerechte Entscheidungen aufgrund der darin enthaltenen Informationen zu treffen;
  - e. ggf. sonstige Erklärungen, z.B. Wirtschaftlichkeitsindikatoren.

- 6.8 Der Jahresabschluß muß klare Angaben über Währung und Einheit (Tausend oder Million), in denen er erstellt wurde, den Abschlußzeitpunkt der Rechnungslegung sowie den Rechnungsführungszeitraum enthalten. Sinnvoll ist auch, wenn der Jahresabschluß Informationen über zwei aufeinanderfolgende Zeiträume enthält, mit zwei aufeinanderfolgenden Abschlußdaten, die den Vergleich der Informationen erleichtern und die Entwicklung der Vermögenslage und die Wirtschaftlichkeit des Berichterstattungsumfangs messen lassen.

#### Qualitative Merkmale des Jahresabschlusses

- 6.9 Qualitative Merkmale sind Attribute, mit deren Hilfe die im Jahresabschluß vorgelegte Information für den Leser verständlich wird. Hauptmerkmale sind Lesbarkeit, Relevanz, Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit. Diese Begriffe sind in **ANHANG 3** dieser Leitlinie näher definiert.

### 7. Interne Kontrolle

- 7.1 Eine Rechnungsführungsgrundlage, Rechnungsführungsgrundsätze und ein gut definierter Jahresabschluß, die den Tätigkeiten und Sachzwängen der Organisation angepaßt sind, reichen noch nicht aus, um die Zuverlässigkeit des von einer Organisation erstellten Jahresabschlusses und/oder die Qualität der Haushaltsführung sicherzustellen. Wichtig ist auch, daß die Organisation eine qualitativ hochwertige interne Kontrolle durchführt und verwaltet.
- 7.2 Die interne Kontrolle wird eigenverantwortlich von der Leitung einer geprüften Stelle eingeführt. Unter interner Kontrolle versteht man die Gesamtheit der Strategien und Verfahren, die von der Leitung der geprüften Organisation im Hinblick auf das Erreichen folgender Ziele konzipiert und eingeführt wurden:
- sparsame, wirtschaftliche und wirksame Erreichung der von der Leitung der geprüften Organisation festgelegten Ziele;
  - Übereinstimmung mit externen Regelungen (Gesetze, Verordnungen, ...) und mit der Politik der Organisation;
  - Schutz des Vermögens und der Information;
  - Vorbeugung und Aufdeckung von Betrug und Fehlern; und
  - Qualität der Rechnungsführungsunterlagen und rechtzeitige Erstellung zuverlässiger Finanz- und Managementinformationen.
- 7.3 Das Konzept der internen Kontrolle geht über rein buchungstechnische und finanzielle Erwägungen hinaus und bezieht sich auf zwei Bereiche, die Kontrollumgebung und die internen Kontrollverfahren. Auf diese Bereiche wird ausführlicher eingegangen in den Absätzen 2.1-2.5 der Leitlinie Nr. 21 "Bewertung der internen Kontrolle und Überprüfung der Kontrollen".

7.4 Die nachstehenden Punkte zeigen, wie die ORKB die zuständigen Behörden unterstützen können, um einen wesentlichen Beitrag zur Sicherung der Qualität der internen Kontrolle zu leisten:

- a. *Analyse der Kontrollumgebung der Organisation:* Die ORKB können die Qualität der Kontrollumgebung einer Organisation bewerten, indem sie prüfen, inwieweit die Kriterien erreicht werden, die der optimalen Praxis hinsichtlich Organisation und Verwaltung entsprechen.
- b. *Eingehende Analyse der internen Kontrollverfahren:* Diese Analyse betrifft die Verfahren, die zur Ausarbeitung und Vorlage von Jahresabschlüssen mit den in Ziffer 6.9 beschriebenen Merkmalen führen.
- c. *Qualität der Kommunikation:* Die ORKB müssen sicherstellen, daß sie wirksam mit den geprüften Organisationen kommunizieren können, um ihre Aufmerksamkeit auf Probleme und Schwachstellen zu lenken, die während der Bewertung der internen Kontrollen und der Analyse des Jahresabschlusses festgestellt wurden.
- d. *Feststellung der ordnungsgemäßen internen Kontrollpraxis:* Die ORKB können Beispiele ordnungsgemäßer Praxis ermitteln und sie innerhalb und außerhalb der geprüften Organisationen mit Hilfe von Berichten, Seminaren, Veröffentlichungen usw. verbreiten.

## 8 Innenrevision

8.1 Schließlich übt auch die Innenrevision direkten Einfluß auf die Qualität der internen Kontrollen und die Rechnungsführungspraxis der Organisation aus. Die Innenrevision ist ein Prüfungsvorgang, der von einer Organisation unter Verantwortung der höchsten hierarchischen Ebene durchgeführt wird. Die Aufgabe umfaßt u.a. die Prüfung, Bewertung und Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Rechnungsführungssystems und der internen Kontrollen. In einigen Ländern der Europäischen Union kann ein Teil der Innenrevisionsaufgabe von Stellen wie der Finanzkontrolle oder der Obersten Finanzkontrollbehörde durchgeführt werden. Der Einfluß der Innenrevision erstreckt sich vor allem auf folgende Bereiche:

- a. Überprüfung der Rechnungsführungssysteme und der internen Kontrollen;
- b. Prüfung der Finanz- und Verwaltungsinformationen;
- c. Überprüfung der internen Kontrollverfahren hinsichtlich der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Vorgänge und der Qualität nicht finanzbezogener Kontrollen;
- d. Überprüfung der Übereinstimmung der Vorgänge mit allgemeinen Gesetzesvorschriften sowie mit den Rechtsvorschriften über Rechnungsführung und Finanzen.

8.2 In diesem Zusammenhang kann die Zusammenarbeit zwischen den ORKB und den Innenrevisionsstellen sinnvoll sein, da beider Aufgaben sich oft ergänzen. Allerdings müssen die ORKB immer berücksichtigen, daß die Ziele beider Stellen nur teilweise übereinstimmen, und sie müssen sich selbst von der Qualität der Innenrevisionsarbeit

überzeugen. Bei diesem letzten Punkt ist auf die Information zu verweisen, die in der Leitlinie Nr. 25 “Rückgriff auf die von anderen Prüfern und Sachverständigen geleistete Arbeit” enthalten ist. Diese Zusammenarbeit zwischen ORKB kann auch andere Formen annehmen: die Beteiligung der zuständigen Behörden (jeweilige Ministerien, oberste Finanzbehörde usw.) bei der Förderung von Arbeitsstandards (Qualität, Prüfungsstandards usw.) oder gegenseitige Hilfe und Beratung bei beruflicher Fortbildung, Arbeitsmethoden usw.

## ANHANG 1

### Grundlagen der Rechnungsführung und damit zusammenhängende Finanzberichterstattung

Die vier Grundlagen der Rechnungsführung und die damit zusammenhängende, allgemein verwendete Finanzberichterstattung lassen sich wie folgt definieren <sup>(1)</sup>:

- a. cash basis - System der Einnahmen- und Ausgabenrechnung: Rechnungsführungsmethode, bei der Einnahmen erst verbucht werden, wenn die Mittel tatsächlich eingegangen sind, und Ausgaben verbucht werden, wenn das Geld tatsächlich ausgezahlt wurde. Jahresabschlüsse auf dieser Grundlage zeigen die Bewegung der Barmittel über einen bestimmten Zeitraum (das Haushalts- bzw. Geschäftsjahr) und die Barmittelsalden zu Beginn und Ende dieses Zeitraums.
- b. modified cash basis - Modifiziertes System der Einnahmen- und Ausgabenrechnung: Methode, bei der die Methode der Einnahmen- und Ausgabenrechnung erweitert wird, indem in den Zeitraum der Finanzberichterstattung Einnahmen aus Barmitteln und Zahlungen von Barmitteln aufgenommen werden, die zu dem betreffenden Finanzzeitraum gehören, jedoch in einer bestimmten Zeit nach Ablauf des betreffenden Finanzzeitraums erfolgen. Für einen Berichtszeitraum, der zwölf Monate vom 1. Januar bis 31. Dezember des Jahres n beträgt, nimmt das modifizierte System der Einnahmen- und Ausgabenrechnung alle Barmittelbewegungen auf, die sich auf zu diesem Jahr n gehörende Vorgänge oder Ereignisse beziehen, die aber beispielsweise in einem spezifischen 15-Tages-Zeitraum nach Ablauf des Jahres n erfolgen, d.h. bis zum 15. Januar n+1. Die zum 31. Dezember des Jahres n auf dieser Grundlage erstellten Jahresabschlüsse würden zusätzlich zu dem zu Beginn und Ende des Zeitraums vorhandenen Kassenbestand die in diesem Zweiwochenzeitraum erfolgten Barmittelbewegungen als Aktiva und Passiva ausweisen. Der spezifische Zeitraum zur Aufnahme von Einnahmen kann vom Zeitraum für Zahlungen abweichen, und manchmal werden auch nur Zahlungen aufgenommen.
- c. modified accruals basis - Modifiziertes System der Periodenrechnung: Methode, bei der die Vorgänge oder Ereignisse anerkannt werden, wenn sie unabhängig davon erfolgen oder stattfinden, wann Barmittel eingehen oder ausgezahlt werden. Hauptziel dieser Methode, die häufig auch *Ausgabenrechnung* genannt wird, ist Messung und Berichterstattung über die Kosten von Waren und Dienstleistungen, die während des Finanzberichterstattungszeitraums *erworben* wurden. Die Einnahmen spiegeln Beträge wider, die während dieses Zeitraums fällig wurden. Die ausgewiesenen Aktiva umfassen Kassenbestand, Forderungen an Barmitteln wie ausstehende Rechnungen und Darlehen sowie Investitionen. Zu den Passiva gehören Warenschulden und Rückstellungen

---

<sup>(1)</sup> Dieser Anhang beruht auf der Erklärung 4 "Einhaltung der Zielsetzung von Finanzberichten der Verwaltung", herausgegeben vom INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen.

zusammen mit Darlehen auf den Kapitalmärkten und Verbindlichkeiten für Versorgungsleistungen.

- d. accruals basis - System der Periodenrechnung: Methode, häufig auch *Aufwandsrechnung* oder uneingeschränkt periodengerechte Aufwandsrechnung genannt, die der oben beschriebenen modifizierten Methode sehr ähnlich ist und das Hauptziel verfolgt, die Kosten von Waren und Dienstleistungen zu bestimmen und auszuweisen, die während des Berichtszeitraums *verbraucht* wurden. Ausgewiesene Aktiva umfassen auch körperliche Vermögenswerte wie Grundstücke, Gebäude und Ausrüstungen, deren Verbrauchswert mittels der in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung verbuchten Wertminderung bestimmt wird, sowie zurückgestellte Kosten. Zusätzlich werden langfristige Kapitalaufnahmen sowie Termineinnahmen als Passiva aufgeführt. Die Einnahmen geben weiterhin Beträge wieder, die während dieses Zeitraums fällig wurden.

## ANHANG 2

### Rechnungsführungsgrundsätze in der Vierten Richtlinie des Rates (EWG)

Artikel 31 Absatz 1 der Vierten Richtlinie des Rates <sup>(1)</sup> enthält eine Liste allgemeiner Grundsätze für die Bewertung von Posten im Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen. Dieser Artikel lautet folgendermaßen:

“1. Die Mitgliedstaaten stellen sicher, daß für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß folgende allgemeine Grundsätze gelten:

- (a) Eine Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit wird unterstellt.
- (b) In der Anwendung der Bewertungsmethoden soll Stetigkeit bestehen.
- (c) Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere:
  - aa) Nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne werden ausgewiesen.
  - bb) Es müssen alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind.
  - cc) Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.
- (d) Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, müssen berücksichtigt werden, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Einnahme dieser Aufwendungen oder Erträge.
- (e) Die in den Aktiv- oder Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten.
- (f) Die Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres muß mit der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.

2. Abweichungen von diesen allgemeinen Grundsätzen sind in Ausnahmefällen zulässig. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert anzugeben.”

Diese Grundsätze entsprechen den Grundsätzen in den Ziffern 5.1 bis 5.4 des Haupttextes dieser Leitlinie. Bezüglich Absatz 1 Buchstabe d) wird die dort erwähnte Periodenrechnung hier in **ANHANG 1** Buchstabe d) vorgestellt. Allerdings enthalten die Ziffern 5.1 bis 5.4 des Haupttextes zwei Grundsätze, die nicht in der obigen Liste aufgeführt sind: “substance over

---

<sup>(1)</sup> Richtlinie 78/660/EWG vom 25. Juli 1978 (ABl. L 222 vom 14. August 1978, S. 11).

form” und Wesentlichkeit, die in Europa seit Erscheinen dieser Richtlinie im Jahre 1978 an Bedeutung gewonnen haben.

### ANHANG 3

#### Qualitätsmerkmale des Jahresabschlusses

Jahresabschlüsse sollten bestimmte Qualitätsmerkmale aufweisen, damit die darin enthaltenen Informationen für den Leser brauchbar sind. Diese Qualitätsmerkmale lauten gemäß Erklärung 3 “Qualitätsmerkmale von Finanzberichten der Verwaltung”, herausgegeben vom INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen <sup>(1)</sup>:

- (a) understandable - verständlich: Eine Information muß verstanden werden, bevor sie verwendet werden kann. Finanzberichte der Verwaltung sollten die Information klar und einfach darstellen. Übermäßige Detailangaben und überaus komplizierte Berichtsformate sind zu vermeiden, Darstellungen und Abbildungen sind möglichst zu verwenden. Schriftliche Erläuterungen sollten nicht nur präzise sein, sondern müssen auch klar angegeben werden und soweit wie möglich in offener, nicht fachspezifischer Sprache gehalten sein. Dies gilt insbesondere für die Veröffentlichung komplizierter Informationen und Interpretationen. Auch ist darauf zu achten, daß mißverständliche Darstellungsformen vermieden werden, die durch übertriebene Vereinfachung oder durch Weglassen von Details entstehen.
- (b) relevant - sachdienlich: Die Information ist sachdienlich, wenn sie diejenigen, die sie verwenden, bei der Durchführung ihrer Tätigkeiten unterstützt. Die Autoren von Finanzberichten der Verwaltung müssen die Tätigkeiten und den Informationsbedarf der Benutzer berücksichtigen, wenn sie entscheiden, worüber berichtet werden soll. Sachdienlichkeit beinhaltet auch zahlreiche der anderen Qualitätsmerkmale in dieser Erklärung. Ist beispielsweise die Information nicht zeitgerecht, ist sie vielleicht auch nicht sachdienlich. Die Berichte sollten sämtliche Eigenheiten und den Umfang der dargestellten Finanztätigkeiten abdecken.
- (c) reliable - verlässlich (zuverlässig): Verlässliche Information stellt getreu dar, was sie darstellen soll. Sie ist genau innerhalb zulässiger Toleranzgrenzen, frei von Verzerrungen, vollständig und überprüfbar. Verlässlichkeit bedeutet nicht Präzision oder absolute Sicherheit. Beispielsweise können in den Finanzberichten der Verwaltung Schätzbeträge vorkommen, weil externe Parteien nicht ganz genau bekannt sind, bei denen jedoch mit großer Wahrscheinlichkeit Passiva bestehen. Solche Berichte sollten soweit wie möglich alle signifikanten Vermutungen und Unwägbarkeiten offenlegen.

---

<sup>(1)</sup> Nach dem Titel dieser Erklärung geht der INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen davon aus, daß diese Merkmale für Finanzberichte der Verwaltung insgesamt und nicht nur für einen Finanzbericht einer Körperschaft des öffentlichen Sektors gelten, die grundsätzlich Teil der Finanzberichte der Verwaltung oder der Berichte von Stellen des öffentlichen Sektors sind.

- (d) material - wesentlich: Information ist wesentlich, wenn man von ihr vernünftigerweise erwarten kann, daß sie die Tätigkeiten der Benutzer beeinflusst. Ein Posten kann aufgrund seiner Größe oder aufgrund seiner Art wesentlich sein. Wesentlichkeit ist eine Frage der Beurteilung. Faktoren, die Autoren und Prüfer von Finanzberichten der Verwaltung möglicherweise berücksichtigen wollen, wenn sie die Wesentlichkeit ermitteln, umfassen u.a.: den Zweck des Berichts, die Tätigkeiten der Benutzer und die Art und Form der Information, die diese für die Entscheidungsfindung und die Rechenschaftspflicht brauchen, sowie die Art der Stelle selbst.
- (e) timely - aktuell: Finanzberichte der Verwaltung sollten möglichst bald veröffentlicht werden, nachdem die darin beschriebenen Vorgänge stattgefunden haben, damit die Benutzer ihre Tätigkeiten fortsetzen können. Aktualität allein macht die Information nicht sinnvoll. Allerdings verringert der Zeitverlust nach Ablauf der gemeldeten Vorgänge im allgemeinen die Nützlichkeit. Eine zeitnahe, aber realistische Schätzung kann sinnvoller als genaue Information sein, wenn für diese mehrere Monate nötig wären.
- (f) consistent - stetig/kontinuierlich: Damit die Information in einem oder mehreren Finanzberichten der Verwaltung verständlich wird, ist sie möglichst auf derselben Rechnungsführungsgrundlage darzustellen. Stetigkeit erlaubt denen, die Finanzberichte oder Zusammenstellungen von Berichten über eine Verwaltung benutzen, sich von komprimierten zu differenzierten Darstellungen der Information und von einem Bericht zum anderen mühelos und vertrauensvoll zu bewegen. Hat sich die Grundlage der Rechnungsführung und der Darstellung von einer Rechnungslegungsperiode zur nächsten geändert, weil beispielsweise eine geeignetere Rechnungsführungsstrategie oder ein Standard verabschiedet wurde, müssen diese Tatsache und die Wirkungen auf die daraus resultierenden Finanzberichte hervorgehoben und deutlich erklärt werden.
- (g) comparable - vergleichbar: Information ist vergleichbar, wenn die Benutzer in der Lage sind, Ähnlichkeiten und Unterschiede festzustellen, entweder zwischen zwei oder mehreren Verwaltungsstellen zu einem Zeitpunkt oder innerhalb derselben Stelle über eine bestimmte Zeit. Wie bei der Stetigkeit müssen die Grundlage der Rechnungsführung und der Darstellung sowie die Wirkungen aller Veränderungen von einem Zeitraum zum anderen hervorgehoben und deutlich erklärt werden.

Die Erklärung 3 “Qualitätsmerkmale von Finanzberichten der Verwaltung” enthält auch Hinweise, daß bei der Anwendung dieser Merkmale die Autoren und Prüfer von Finanzberichten der Verwaltung ihr professionelles Urteil ausüben, Kosten und Nutzen bewerten und Kompromisse hinsichtlich der Bedeutung schließen müssen, die den einzelnen Merkmalen zugewiesen werden soll, sowie die “substance over form” beachten und Vorsicht walten lassen.

## **ANHANG 4**

### **Glossar** <sup>(1)</sup>

<b><u>Periodenrechnung:</u></b>	Buchungsmethode, nach der angefallene Einkünfte und eingegangene Ausgabeverpflichtungen unabhängig davon verbucht werden, ob die Vorgänge bereits durch Einzahlung bzw. Auszahlung abgeschlossen sind.
<b><u>Aktiva:</u></b>	Vermögensbestandteile im rechtlichen Besitz des Staates (oder der Stelle des öffentlichen Sektors).
<b><u>Bilanz:</u></b>	Rechnungsabschluß, der zu einem gegebenen Zeitpunkt Aufschluß über die Vermögenswerte (Aktiva) und die Schulden (Passiva) des Staates (bzw. der Stelle des öffentlichen Sektors) gibt.
<b><u>Einnahmen- und Ausgabenrechnung:</u></b>	Buchungsmethode, nach der Einkünfte nur bei tatsächlichem Zahlungseingang und Ausgaben nur bei tatsächlichem Zahlungsausgang verbucht werden.
<b><u>Passiva:</u></b>	Beträge, die rechtswirksam in der Zukunft zahlbar werden und auf Ereignisse und Vorgänge in der Vergangenheit zurückzuführen sind (z.B. Passiva aus Lieferungen und Leistungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen, Kreditaufnahmen der öffentlichen Hand, usw.).
<b><u>Regelwerk für die Berichterstattung:</u></b>	Regelwerk der Verwaltung (oder der Stelle des öffentlichen Sektors auf niedrigerer Ebene) für Zwecke der Finanzberichterstattung, in dem sämtliche unterschiedlichen Organisationseinheiten der Verwaltung (oder der Stelle des öffentlichen Sektors) in ihrer Gesamtheit erfaßt sind.
<b><u>Überschuß bzw.</u></b>	

---

<sup>(1)</sup> Diese Liste stammt aus dem Glossar im Anhang zu der Studie "Benutzer der Finanzberichte der Verwaltung und Finanzinformationen der Verwaltung", herausgegeben vom INTOSAI-Normenausschuß für das Rechnungswesen.

Defizit:

Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben (ein Überschuß ergibt sich, wenn die Einkünfte die Ausgaben und ein Defizit, wenn die Ausgaben die Einnahmen übersteigen).

## ANHANG 5

### Verzeichnis der Referenzdokumente und weitere Lektüre

#### INTOSAI

- Richtlinien für die Finanzkontrolle (Normenausschuß für die Finanzkontrolle)
- Rechnungswesen (Normenausschuß für das Rechnungswesen)
  - Erklärung 1 “Benutzerkreis der Finanzberichte der Verwaltung”
  - Erklärung 2 “Zielsetzung von Finanzberichten der Verwaltung”
  - Erklärung 3 “Qualitätsmerkmale von Finanzberichten der Verwaltung”
  - Erklärung 4 “Einhaltung der Zielsetzung von Finanzberichten der Verwaltung”
  - Studie “Benutzerkreis der Finanzberichte der Verwaltung und von dieser bereitgestellte Finanzdaten”

#### RICHTLINIE DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT

- Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG) (ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11).

#### IFAC

- Leitlinien (Ausschuß für den Öffentlichen Sektor der Internationalen Vereinigung der Wirtschaftsprüfer)
  - Leitlinie 1 “Financial reporting by government business enterprises”
- Studie (Ausschuß für den Öffentlichen Sektor der Internationalen Vereinigung der Wirtschaftsprüfer)
  - Studie 1 “Financial reporting by national governments”
  - Studie 2 “Elements of the financial statements of national governments”
  - Studie 5 “Definition and recognition of assets”
  - Studie 6 “Accounting for and reporting liabilities”
  - Studie 7 “Performance reporting by government business enterprises”
  - Studie 8 “The government financial reporting entity”
  - Studie 9 “Definition and recognition of revenues”
  - Studie 10 “Definition and recognition of expenses/expenditure”

**IASC**

- "Framework for the preparation and presentation of financial statements" (Internationaler Normenausschuß für das Rechnungswesen)
- Internationale Norm für das Rechnungswesen Nr. 1 "Disclosure of accounting policies" (Internationaler Normenausschuß für das Rechnungswesen)
- Internationale Norm für das Rechnungswesen Nr. 18 "Revenue recognition" (Internationaler Normenausschuß für das Rechnungswesen)

## GLOSSAR DER INTOSAI-RICHTLINIEN FÜR DIE FINANZKONTROLLE

(this glossary is reproduced from the INTOSAI Auditing Standards)

Accounting Control System	A series of actions which is considered to be part of the total internal control system concerned with realising the accounting goals of the entity. This includes compliance with accounting and financial policies and procedures, safeguarding the entity's resources and preparing reliable financial reports.
Administrative Control System	A series of actions, being an integral part of the internal control system, concerned with administrative procedures needed to make managerial decisions, realise the highest possible economic and administrative efficiency and ensure the implementation of administrative policies, whether related to financial affairs or otherwise.
Audited Entity	The organisation, programme, activity or function subject to audit by the SAI.
Audit Evidence	<p>Information that forms the foundation which supports the auditor's or SAI's opinions, conclusions or reports.</p> <p><b>Competent</b> : information that is quantitatively sufficient and appropriate to achieve the auditing results ; and is qualitatively impartial such as to inspire confidence and reliability.</p> <p><b>Relevant</b> : information that is pertinent to the audit objectives.</p> <p><b>Reasonable</b> : information that is economical in that the cost of gathering it is commensurate with the result which the auditor or the SAI is trying to achieve.</p>
Audit Mandate	The auditing responsibilities, powers, discretions and duties conferred on a SAI under the constitution or other lawful authority of a country.

Audit Objective	A precise statement of what the audit intends to accomplish and/or the question the audit will answer. This may include financial, regularity or performance issues.
Audit Procedures	Tests, instructions and details included in the audit programme to be carried out systematically and reasonably.
Audit Scope	The framework or limits and subjects of the audit.
Auditing Standards	Auditing standards provide minimum guidance for the auditor that helps determine the extent of audit steps and procedures that should be applied to fulfil the audit objective. They are the criteria or yardsticks against which the quality of the audit results are evaluated.
Constitutional	A matter which is permitted or authorised by, the fundamental law of a country.
Due Care	The appropriate element of care and skill which a trained auditor would be expected to apply having regard to the complexity of the audit task, including careful attention to planning, gathering and evaluating evidence, and forming opinions, conclusions and making recommendations.
Economy	Minimising the cost of resources used for an activity, having regard to the appropriate quality.
Effectiveness	The extent to which objectives are achieved and the relationship between the intended impact and the actual impact of an activity.
Efficiency	The relationship between the output, in terms of goods, services or other results, and the resources used to produce them.
Executive Branch of Government (Executive)	The branch of government which administers the law.
Field Standards	The framework for the auditor to systematically fulfil the audit objective, including planning and supervision of the audit, gathering of competent, relevant and reasonable evidence, and an appropriate study and evaluation of internal controls.
Financial Systems	The procedures for preparing, recording and reporting reliable information concerning financial transactions.

Findings, Conclusions and Recommendations	Findings are the specific evidence gathered by the auditor to satisfy the audit objectives ; conclusions are statements deduced by the auditor from those findings ; recommendations are courses of action suggested by the auditor relating to the audit objectives.
Fundamental	A matter becomes fundamental (sufficiently material) rather than material when its impact on the financial statements is so great as to render them misleading as a whole.
General Standards	The qualifications and competence, the necessary independence and objectivity, and the exercise of due care, which shall be required of the auditor to carry out the tasks related to the fields and reporting standards in a competent, efficient and effective manner.
Independence	The freedom of the SAI in auditing matters to act in accordance with its audit mandate without external direction or interference of any kind.
Internal Audit	The functional means by which the managers of an entity receive an assurance from internal sources that the processes for which they are accountable are operating in a manner which will minimise the probability of the occurrence of fraud, error or inefficient and uneconomic practices. It has many of the characteristics of external audit but may properly carry out the directions of the level of management to which it reports.
Internal Control	The whole system of financial and other controls, including the organisational structure, methods, procedures and internal audit, established by management within its corporate goals, to assist in conducting the business of the audited entity in a regular economic, efficient and effective manner ; ensuring adherence to management policies ; safeguarding assets and resources ; securing the accuracy and completeness of accounting records ; and producing timely and reliable financial and management information.
International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	An international and independent body which aims at promoting the exchange of ideas and experience between Supreme Audit Institutions in the sphere of public financial control.
Legislature	The law making authority of a country, for example a Parliament.

Materiality and Significance (Material)	In general terms, a matter may be judged material if knowledge of it would be likely to influence the user of the financial statements or the performance audit report. Materiality is often considered in terms of value but the inherent nature or characteristics of an item or group of items may also render a matter material - for example, where the law or some other regulation requires it to be disclosed separately regardless of the amount involved. In addition to materiality by value and by nature, a matter may be material because of the context in which it occurs. For example, considering an item in relation to the overall view given by the accounts, the total of which it forms a part ; associated terms ; the corresponding amount in previous years. Audit evidence plays an important part in the auditor's decision concerning the selection of issues and areas for audit and the nature, timing and extent of audit tests and procedures.
Opinion	The auditor's written conclusions on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit.
Performance Audit	An audit of the economy, efficiency and effectiveness with which the audited entity uses its resources in carrying out its responsibilities.
Planning	Defining the objectives, setting policies and determining the nature, scope, extent and timing of the procedures and tests needed to achieve the objectives.
Postulates	Basic assumptions, consistent premises, logical principles and requirements which represent the general framework for developing auditing standards.
Public Accountability	The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and programme responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.

Regularity Audit	Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements ; attestation of financial accountability of the government administration as a whole ; audit of financial systems and transactions, including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations ; audit of internal control and internal audit functions ; audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity ; and reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the SAI considers should be disclosed.
Report	The auditor's written opinion and other remarks on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit or the auditor's findings on completion of a performance audit.
Reporting Standards	The framework for the auditor to report the results of the audit, including guidance on the form and content of the auditor's report.
Supervision	An essential requirement in auditing which entails proper leadership, direction and control at all stages to ensure a competent, effective link between the activities, procedures and tests that are carried out and the aims to be achieved.
Supreme Audit Institution (SAI)	The public body of a State which, however designated, constituted or organised, exercises by virtue of law, the highest public auditing function of that State.