

ISSAI100

ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER STAATLICHEN FINANZKONTROLLE

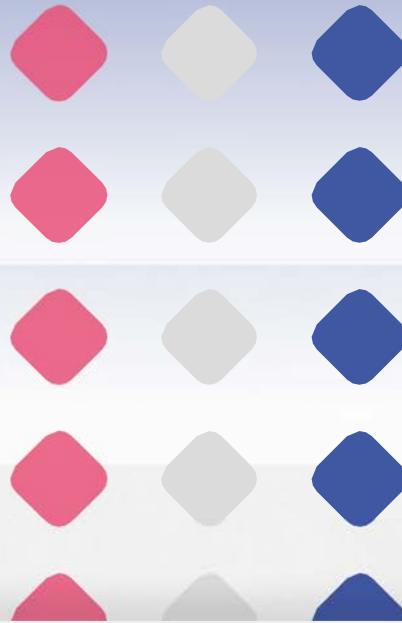


INTOSA
I

Die Internationalen Normen für
Oberste
Rechnungskontrollbehörden,
ISSAI, werden herausgegeben
von der Internationalen
Organisation der Obersten
Rechnungskontrollbehörden
(INTOSAI). Nähere Informationen
unter www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) 2001 als Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung gebilligt
- 2) 2013 überarbeitet und umbenannt in Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle
- 3) Mit der Einrichtung der INTOSAI-Sammlung fachlicher Verlautbarungen (IFPP) im Jahr 2019 redaktionell geändert
- 4) Mit der Annahme der ISSAI 150 über die Prüfungskompetenz wurden im Jahr 2022 Ergänzungen vorgenommen
- 5) Mit der Annahme von ISSAI 140 zum Qualitätsmanagement innerhalb der ORKB wurden im Jahr 2023 Ergänzungen vorgenommen, die ab dem 1.1.2025 gelten.

ISSAI 100 ist in allen offiziellen INTOSAI-Sprachen verfügbar: Arabisch, Deutsch, Englisch, Französisch und Spanisch



INHALTSVERZEICHNIS

INTRODUCTION	4
PURPOSE AND AUTHORITY OF THE ISSAIS	6
FRAMEWORK FOR PUBLIC-SECTOR AUDITING	9
MANDATE	9
PUBLIC-SECTOR AUDITING AND ITS OBJECTIVES	10
TYPES OF PUBLIC-SECTOR AUDIT	11
ELEMENTS OF PUBLIC-SECTOR AUDITING	13
THE THREE PARTIES	13
SUBJECT MATTER, CRITERIA AND SUBJECT MATTER INFORMATION	14
TYPES OF ENGAGEMENT	14
CONFIDENCE AND ASSURANCE IN PUBLIC-SECTOR AUDITING	16
PRINCIPLES OF PUBLIC-SECTOR AUDITING	18
ORGANISATIONAL REQUIREMENTS	20
GENERAL PRINCIPLES	22
PRINCIPLES RELATED TO THE AUDIT PROCESS	26

1

EINLEITUNG

- 1) Die Normierung der wichtigsten Grundsätze und Leitlinien ist unverzichtbare Voraussetzung für die Sicherstellung von Glaubwürdigkeit, Qualität und fachlicher Arbeit in der staatlichen Finanzkontrolle. Vorrangiges Ziel der von der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) erarbeiteten Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (ISSAIs) ist die Sicherung einer unabhängigen und wirksamen Finanzkontrolle.
- 2) Die Normen des ISSAI-Regelwerks gelten für die staatliche Finanzkontrolle auf Organisationsebene. Auf Prüfungsebene dienen sie dazu, die INTOSAI- Mitglieder bei der Erarbeitung eigener Prüfungsansätze nach Maßgabe des jeweiligen Prüfungsauftrags und nationalen Rechtsrahmens zu unterstützen.
- 3) Das ISSAI-Regelwerk ist Bestandteil der Rahmenbedingungen für professionelle Verkündungen (IFPP). Innerhalb des Regelwerks, die Prinzipien von der INTOSAI (INTOSAI-P) beinhalten die grundlegenden Prinzipien des Regelwerks, die für die Funktionsfähigkeit und ordnungsgemäße Tätigkeit einer ORKB Voraussetzung sind. Die Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (ISSAIs) sind die bei Einzelprüfungen anzuwendenden allgemein anerkannten Grundsätze für eine wirksame und unabhängige staatliche Finanzkontrolle niedergelegt.

- 4) INTOSAI GUIDs sind auch Teil der IFPP. Sie bieten Orientierung für die ORKBs und Prüfer für eine verstärkte Leistung der Organisationen und für die Implementierung und Anwendung der ISSAI in der Praxis.
- 5) Die ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle basiert auf der "INTOSAI P-1 - Die Deklaration von Lima" und stellt einen verbindlichen internationalen Referenzrahmen dar, der die staatliche Finanzkontrolle definiert. Die gesamten ISSAIs basieren auf diesen Grundsätzen.
- 6) In der vorliegenden ISSAI sind folgende Aspekte geregelt:
 - Zweck und Geltungsbereich der ISSAI
 - Rahmen der staatlichen Finanzkontrolle
 - Faktoren der staatlichen Finanzkontrolle
 - Geltende Prüfungsgrundsätze der staatlichen Finanzkontrolle

2

ZWECK UND GELTUNGSBEREICH DER ISSAI

- 7) ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle enthält Prüfungsgrundsätze, die unabhängig von Prüfungsform und Rahmenbedingungen für die gesamte Prüfungstätigkeit gelten. ISSAI 200 - Allgemeine Grundsätze der Prüfung der Rechnungsführung, 300 - Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung und 400 - Allgemeine Grundsätze der Prüfung der Einhaltung rechtlicher Normen – Recht und Ordnungsmäßigkeitsprüfung. Sie sollen in Verbindung mit den Normen der ISSAI 100 angewandt sein. Die Prüfungsgrundsätze haben jedoch keinen Vorrang gegenüber nationalen Rechts- oder sonstigen Vorschriften bzw. dem Prüfungsauftrag einer ORKB und stehen folglich Untersuchungen, Überprüfungen und sonstigen, in den bestehenden ISSAI nicht behandelten Aufgaben der ORKB nicht entgegen.
- 8) Die allgemeinen Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle (ISSAI 100) und die wesentliche Prüfungsgrundsätze¹, die aus diesem stammen, bilden folgende verbindliche Standards:
- die Vorbereitung von Normen durch die ORKBs
 - die Annahme schlüssiger nationaler Normen
 - die Annahme der ISSAI.

¹ ISSAIs 200, 300 und 400.

Die von einer ORKB erarbeiteten Normen können in einem Gesamtdokument, einer Reihe von Einzeldokumenten oder einer Kombination aus Normen und Einzelvorgaben niedergelegt sein.

Die bei einer Prüfung angewandten Normen sollten offengelegt und der entsprechende Hinweis den Berichtsempfängern zugänglich sein. Stammen die Normen aus verschiedenen Quellen, ist dies ebenfalls anzugeben. ORKB sind gehalten, einen entsprechenden Hinweis – ggf. auch in allgemeinerer Form – in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

- 9) Die von einer ORKB erarbeiteten oder angenommenen Normen können nur dann als auf den Prüfungsgrundsätzen beruhend bzw. als mit diesen vereinbart erklärt werden, wenn sie den Vorgaben sämtlicher einschlägiger Grundsätze der ISSAI 100, 200, 300 und 400 genügen.

Im Prüfungsbericht kann darauf hingewiesen werden, dass sich die angewandten Prüfungsnormen auf eine oder mehrere ISSAI stützen bzw. damit vereinbar sind, die für die Prüfung relevant waren. Der Hinweis kann wie folgt formuliert werden:

„Die Prüfung[en] erfolgte[n] gemäß [Normen], die sich auf die ISSAI 100 Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle [und die Prinzipien der ISSAI 200 - Allgemeine Grundsätze der Prüfung der Rechnungsführung/ ISSAI 300 Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung/ ISSAI 400 Grundsätze der Prüfung der Einhaltung rechtlicher Normen der Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden stützen [oder mit diesen vereinbar sind].“

Voraussetzung für die Erarbeitung bzw. Annahme von Prüfungsnormen, die sich auf die Allgemeinen Prüfungsgrundsätze stützen, ist eine umfassende Kenntnis dieser Prüfungsgrundsätze. Zum besseren Verständnis können hier die jeweils anwendbaren allgemeinen Anwendungsleitlinien (ISSAIs 2000-2899), Grundsätze für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen (ISSAIs 3000-3899) und Leitlinien Ordnungsmäßigkeitsprüfung - Ordnungsmäßigkeitsprüfungen im Rahmen von Abschlussprüfungen (ISSAIs 4000-4899) herangezogen werden.

- 10) Eine ORKB kann auch die allgemeinen Anwendungsleitlinien als einschlägige Normen festlegen. In diesen Fällen hat das Prüfungspersonal sämtliche einschlägigen ISSAI zu beachten. Der Hinweis auf die ISSAI kann in diesen Fällen wie folgt lauten:

„Wir haben unsere Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing durchgeführt.“

Aus Gründen der Transparenz kann dies durch Nennung der vom Prüfer gewählten und verwendeten ISSAI oder ISSAI-Reihe 2000-4899 wie folgt ergänzt werden:

„Die Prüfung[en] erfolgte[n] gemäß ISSAI xxx [Nummer und Titel der ISSAI oder ISSAI-Reihe].“

- 11) Die von der Internationalen Vereinigung der Wirtschaftsprüfer (IFAC) herausgegebenen Internationalen Prüfungsnormen (ISA) haben Eingang in die Allgemeine Anwendungsrichtlinien (ISSAIs 2000-2899) gefunden. Bei der Prüfung kann daher wahlweise auf die ISSAI als auch auf die ISA verwiesen werden, da die Vorgaben beider Normen gleich sind, mit der Ausnahme, dass nur ISSAI Anwendungshinweise zur Prüfung im öffentlichen Sektor liefern (sog. Praxisleitfäden). Da es sich bei den ISA um ein in sich geschlossenes Gesamtregelwerk handelt, kann auf ISSAI mit ISA-Bezug nicht im Einzelnen verwiesen werden. Werden ISSAI oder ISA angewendet, sollte hierauf im Prüfungsbericht hingewiesen werden, auch dann, wenn eine Prüfung der Rechnungsführung zeitgleich mit anderen Prüfungsarten durchgeführt wird.
- 12) Schließlich können Prüfungen sowohl gemäß den allgemeinen Anwendungsleitlinien als auch anderen Prüfungsnormen erfolgen, sofern es nicht zu Widersprüchen kommt. Sämtliche bei der Prüfung beachtete sonstige Normen und ISSAI sind in diesem Fall aufzuführen.

3

ALLGEMEINER RAHMEN FÜR STAATLICHE FINANZKONTROLLE

PRÜFUNGSaufTRAG

- 13) Die staatliche Finanzkontrolle erfolgt im Rahmen des jeweiligen Verfassungs- und Prüfungsauftrags, wodurch bei der Aufgabenerfüllung ein hinreichendes Maß an Unabhängigkeit und Ermessensfreiheit sichergestellt ist. Im Prüfungsauftrag können die allgemeinen Prüfungszuständigkeiten sowie die konkrete Prüfungstätigkeit und sonstige Aufgaben geregelt sein.
- 14) Zum Aufgabenbereich einer ORKB können darüber hinaus weitere Aufgaben im Zusammenhang mit ordnungsgemäßer Verwaltung sowie sachgemäßer und wirtschaftlicher Haushaltsführung gehören. Art und Umfang dieser Aufgaben sowie der betreffenden Berichterstattung können variieren, da sie sich nach dem jeweiligen Prüfungsauftrag richten.
- 15) In einigen Staaten sind ORKB als Hofmodell mit gerichtlichen Befugnissen konzipiert, deren Zuständigkeit sämtliche mittelbewirtschaftende Stellen unterliegen. Diese Rechtsprechungsbefugnis ist prägend für die staatliche Finanzkontrolle, da jede mit der Verwaltung staatlicher Mittel betraute Person vom Rechnungshof haftbar gemacht werden kann.
- 16) Zur Erfüllung von Prüfungsaufträgen oder sonstiger gesetzlicher Vorgaben, etwa zum anzuwendenden Normenrahmen, der Wahl der Prüfungsaufgaben und deren Priorisierung kann eine ORKB strategische Entscheidungen treffen.

ZIELE DER STAATLICHEN FINANZKONTROLLE

- 17) Das Prüfungsumfeld der staatlichen Finanzkontrolle ist dadurch gekennzeichnet, dass die Regierung und sonstige Stellen Haushaltsmittel aus dem Steueraufkommen und aus anderen Quellen verwalten und für Dienstleistungen an Bürgerinnen und Bürger bzw. sonstige Leistungsempfänger verausgaben. Diese Stellen haben gegenüber Mittelgebern und Empfängern zweckgebundener Mittel (einschließlich Bürgerinnen und Bürger) über die Ordnungs- und Rechtmäßigkeit sowie Wirtschaftlichkeit ihres Verwaltungshandelns sowie die Mittelverwendung Rechenschaft abzulegen. Die Aufgabe der staatlichen Finanzkontrolle besteht folglich darin, dazu beizutragen, dass die Verwaltung ihre Aufgaben wirtschaftlich, wirksam, gemäß berufsethischen Vorgaben sowie unter Einhaltung von Gesetzen und sonstigen Bestimmungen erfüllt.
- 18) Eine Prüfung ist ein systematisches Verfahren zur objektiven Erhebung und Würdigung von Sachverhalten, anhand dessen festgestellt werden soll, inwieweit ein Sachverhalt bestimmten Maßstäben entspricht. Die Finanzkontrolle liefert auf dieser Basis eine unabhängige, objektive und zuverlässige Berichterstattung über den verantwortlichen Umgang mit öffentlichen Mitteln sowie die Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit des Verwaltungshandelns, was sie zu einem wichtigen Partner von Parlament, Aufsichtsbehörden, übergeordneten Stellen und der Öffentlichkeit macht.
- 19) ORKB stellen eine unentbehrliche Säule nationaler Demokratie und Governance dar und tragen durch Förderung von Transparenz, Rechenschaftslegung, Governance und Wirtschaftlichkeit zur Verbesserung des Verwaltungshandelns insgesamt bei (vgl. INTOSAI-P 20 Grundsätze der Transparenz und Rechenschaftspflicht).
- 20) Je nach Prüfungsart sind unterschiedliche Prüfungsziele festgelegt, wobei Governance in jedem Fall gefördert wird durch:
- Lieferung unabhängiger, objektiver und zuverlässiger sowie durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise untermauerter Erkenntnisse, Schlussfolgerungen und Stellungnahmen zu öffentlichen Einrichtungen für die Berichtsempfänger
 - Förderung der Rechenschaftslegung und Transparenz sowie kontinuierliche Verbesserung der Zuverlässigkeit im Hinblick auf die Ordnungs- und Rechtmäßigkeit sowie Wirtschaftlichkeit der

Mittelverwendung durch den Staat; Erhöhung der Wirksamkeit der gegenüber der Regierung und den mittelverwaltenden Stellen mit Überwachungs- und Sanktionsrechten ausgestatteten Stellen im Verfassungsgefüge

- Hinwirken auf den angestrebten Wandel durch die Gewinnung von Prüfungserkenntnissen, umfassende Analysen und gut fundierte Verbesserungsvorschläge

- 21) Die wichtigsten Prüfungsarten sind die Prüfung der Rechnungsführung, die Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung und die Wirtschaftlichkeitsprüfung (im weitesten Sinne). Die jeweils anzuwendenden Prüfungsnormen richten sich nach den Prüfungszielen.

PRÜFUNGSARTEN DER STAATLICHEN FINANZKONTROLLE

- 22) Die drei wichtigsten Prüfungsarten sind wie folgt definiert:

Bei der Prüfung der Rechnungsführung wird untersucht, ob der Haushalt einer Einrichtung die jeweils geltenden Rechnungslegungsvorschriften erfüllt. Zu diesem Zweck sind angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise für ein prüferisches Urteil darüber zusammenzutragen, ob das Zahlenwerk frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.

Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung wird untersucht, ob staatliche Maßnahmen, Vorhaben und Einrichtungen den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit genügen und ob Verbesserungspotenzial besteht. Dies erfolgt durch Würdigung der festgestellten Sachverhalte anhand geeigneter Prüfungsmaßstäbe und eine Analyse der Ursachen für etwaige Abweichungen von den Maßstäben oder sonstige Unzulänglichkeiten. Ziel ist die Klärung von Prüfungsfragen und das Unterbreiten von Verbesserungsvorschlägen.

Bei der Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung wird untersucht, ob bei einem Prüfungsgegenstand die als Prüfungsmaßstäbe festgelegten geltenden Rechtsnormen eingehalten wurden. Es wird anhand von Vorgängen, Finanztransaktionen oder Datenbeständen eine Aussage darüber getroffen, inwieweit eine geprüfte Stelle geltendes Recht beachtet hat. Die Rechtsgrundlagen können Gesetze, Vorschriften, Verwaltungsbestimmungen, Haushaltsbeschlüsse, Satzungen, Geschäftsordnungen, Vereinbarungen oder allgemeine Grundsätze der öffentlichen Verwaltung und des Dienstrechts umfassen.

- 23) ORKB können Prüfungen oder sonstige Tätigkeiten zu jedem Gegenstand im Zuständigkeitsbereich der Leitung einer geprüften Stelle oder der mit der Überwachung bzw. einer angemessenen öffentlichen Mittelverwendung betrauten Stellen durchführen. Dies umfasst die Berichterstattung über die mengenmäßige Leistungserbringung (Produkt und Ergebnis), die Nachhaltigkeit des Verwaltungshandelns, den künftigen Mittelbedarf und die Einhaltung interner Kontrollmechanismen sowie begleitende Prüfungen von Projekten oder anderen Vorgängen. ORKB können ferner im Rahmen eines integrativen Prüfungsansatzes eine Prüfung sowohl nach den Kriterien der Wirtschaftlichkeit und/oder Ordnungs- und Rechtmäßigkeit als auch nach Maßgabe eines Regelwerks der Rechnungslegung durchführen.
- 24) Die staatliche Finanzkontrolle ist als unabhängige Kontrollinstanz für die treuhänderische Verwaltung öffentlicher Mittel gemäß Zweckbestimmung und im Interesse der Allgemeinheit unverzichtbar. Die Verantwortung für die Verwaltung öffentlicher Mitteln sowie Ihre Verwendungsziele liegt bei einer Organisation oder Person, die im Auftrag der Öffentlichkeit handelt. Durch Aufklärung sowie die unabhängige und objektive Bewertung festgestellter Verstöße gegen anerkannte Normen oder Governance-Grundsätze stärkt sie das Vertrauen der Berichtsempfänger.

Bei allen Prüfungen im Bereich der staatlichen Finanzkontrolle sind die gleichen wesentlichen Faktoren zu berücksichtigen: Prüfungspersonal, zuständige Stelle und Berichtsempfänger (beteiligte Stellen), Prüfungsmaßstäbe für die Bewertung des Prüfungsgegenstandes und die Sachverhaltsfeststellungen. Prüfungsvorhaben werden in zwei Gruppen untergliedert: testatsorientierte Prüfungen und direkte Prüfungen.

4

FAKTOREN DER STAATLICHEN FINANZKONTROLLE

BETEILIGTE STELLEN

- 25) Zu den Hauptbeteiligten der staatlichen Finanzkontrolle zählen Prüfungspersonal, zuständige Stelle und Berichtsempfänger. Deren Verhältnis untereinander richtet sich nach den verfassungsrechtlichen Grundlagen für jede Prüfungsart.
- Prüfungspersonal: Prüfende Instanz ist die Leitung einer ORKB bzw. das Prüfungspersonal, das mit Prüfungsaufgaben betraut wurde. Die Gesamtverantwortung für die Prüfungstätigkeit trägt das im Prüfungsauftrag der ORKB vorgesehene Organ.
 - Zuständige Stelle: Die Zuständigkeiten richten sich nach verfassungsrechtlichen oder einfachgesetzlichen Bestimmungen. Zuständige Stellen können als Einzelperson oder Einrichtung für inhaltliche Angaben zum Sachverhalt, die Verwaltung des Prüfungsgegenstandes oder die Umsetzung von Empfehlungen verantwortlich sein.
 - Berichtsempfänger: Der Prüfungsbericht richtet sich an Einzelpersonen, Einrichtungen oder Gruppen von Einrichtungen. Berichtsempfänger sind insbesondere Parlamente, Aufsichts- und Überwachungsorgane sowie die Öffentlichkeit.

PRÜFUNGSGEGENSTAND, PRÜFUNGSMASSSTÄBE UND SACHVERHALTSFESTSTELLUNGEN

- 26) Unter einem Prüfungsgegenstand sind abgrenzbare Sachverhalte, Vorgänge oder Sachinformationen zu verstehen, die anhand von Prüfungsmaßstäben schlüssig gemessen oder bewertet werden können. Prüfungsgegenstände in Art und Umfang stark variieren. Auf diese lassen sich regelmäßig Verfahren für die Gewinnung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise zur Untermauerung des Bestätigungsvermerks bzw. der Würdigung anwenden.
- 27) Prüfungsmaßstäbe sind auf die Prüfungsumstände abgestimmte Kriterien zur Bewertung eines Prüfungsgegenstandes. Diese gelten dann als geeignet, wenn sie für Berichtsempfänger zweckdienlich und verständlich sowie vollständig, zuverlässig und objektiv sind (d.h. unvoreingenommen, allgemein anerkannt und vergleichbar mit Maßstäben ähnlicher Prüfungen). Bei der Wahl der Prüfungsmaßstäbe sind vor allem das Prüfungsziel und die Prüfungsart sowie weitere Faktoren zu beachten. Die Prüfungsmaßstäbe können dabei spezifisch oder eher allgemein gehalten sein und aus ganz unterschiedlichen Quellen stammen, u. a. Gesetzen, Vorschriften, Normen, bewährten Grundsätzen und Best Practices. Dem Berichtsempfänger sind diese zur besseren Nachvollziehbarkeit der Untersuchung und Bewertung des Prüfungsgegenstandes zugänglich zu machen.
- 28) Unter Sachverhaltsfeststellungen sind die Ergebnisse der anhand der Prüfungsmaßstäbe vorgenommenen Bewertungen oder Bemessungen des Prüfungsgegenstandes zu verstehen. Je nach Prüfungsziel und Prüfungsumfang können diese unterschiedlich ausfallen.

ARTEN VON PRÜFUNGSVORHABEN

- 29) Es gibt folgende Arten von Prüfungsvorhaben:
- Bei testatsorientierten Prüfungen bewertet die zuständige Stelle den Prüfungsgegenstand zuvor anhand bestimmter Prüfungsmaßstäbe und stellt die Ergebnisse als Informationen zum Sachverhalt zur Verfügung. Auf dieser Grundlage erhebt das Prüfungspersonal ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zur Untermauerung des Bestätigungsvermerks.

- Bei berichtsorientierten Prüfungen wird der Prüfungsgegenstand durch das Prüfungsteam selbst anhand von Prüfungsmaßstäben bewertet. Sowohl der Prüfungsgegenstand als auch die Prüfungsmaßstäbe werden dabei unter Berücksichtigung des Prüfungsrisikos und der Wesentlichkeit ausgewählt. Das Ergebnis der Bewertung des Prüfungsgegenstandes kann in Form von Feststellungen, Schlussfolgerungen, Empfehlungen oder einer Würdigung im Prüfungsbericht dargestellt werden. Aus der Prüfung können sich zudem neue Erkenntnisse, Analysen oder Einblicke ergeben.
- 30) Prüfungen der Rechnungsführung sind stets testatsorientiert und stützen sich auf von der zuständigen Stelle vorgelegte Finanzinformationen. Wirtschaftlichkeitsprüfungen sind hingegen grundsätzlich berichtsorientiert. Prüfungen der Ordnungs- und Rechtmäßigkeit können sowohl testats- als auch berichtsorientiert sein. Im Folgenden werden die Prüfungsgegenstände bzw. die Informationen zum Prüfungsgegenstand der drei Prüfungsarten, die von den ISSAIs abgedeckt sind, skizziert:
- a) *Prüfung der Rechnungsführung:* Gegenstand einer solchen Prüfung sind die Informationen zum Prüfungsgegenstand, mittels derer die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Cashflow etc. ausgewiesen, bewertet und dargestellt werden. Die Informationen zum Prüfungsgegenstand finden sich in der Jahresrechnung.
 - b) *Wirtschaftlichkeitsprüfung:* Der Prüfungsgegenstand bestimmt sich nach den Prüfungszielen und Prüfungsfragen. Als solcher kommen bestimmte Maßnahmen, Stellen, Haushaltsmittel, Aktivitäten (sowie deren Produkte, Ergebnisse und Auswirkungen), Ist-Zustände (sowie deren Ursachen und Folgen) sowie Finanzinformationen und sonstige Daten infrage. Durch Bemessung oder Bewertung des Prüfungsgegenstands wird festgestellt, inwieweit vorgegebene Kriterien erfüllt werden.
 - c) *Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung:* Der Prüfungsgegenstand einer Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung bestimmt sich nach dem Prüfungsumfang. Es kann sich dabei um Aktivitäten, Geschäftsvorfälle und Informationen handeln. Schwerpunkt einer testatsorientierten Prüfung sind in diesem Zusammenhang regelmäßig die Informationen über den Prüfungsgegenstand, z. B. eine Entsprechenserklärung gemäß einem eingeführten und standardisierten Regelwerk der Rechnungslegung.

PRÜFUNGSSICHERHEIT BEI DER STAATLICHEN FINANZKONTROLLE

Notwendiger Grad an Zuverlässigkeit und Prüfungssicherheit

- 31) Berichtsempfänger sollten auf die Zuverlässigkeit und Stichhaltigkeit der Angaben vertrauen können, die ihren Entscheidungen zugrundeliegen. Deshalb liefern Prüfungen Informationen, die sich auf ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise stützen. Dabei werden Verfahren zur Minderung bzw. Steuerung des Risikos unrichtiger Schlussfolgerungen eingesetzt. Der Grad der Prüfungssicherheit sollte dem Berichtsempfänger in transparenter Form mitgeteilt werden. Aufgrund inhärenter Prüfungshemmnisse ist eine absolute Prüfungssicherheit kaum erreichbar.

Aussagen zur Prüfungssicherheit

- 32) Abgestimmt auf den Berichtsempfänger kann die Aussage über die Prüfungssicherheit wie folgt übermittelt werden:
- Bei testatsorientierten und zum Teil auch sonstigen Prüfungen kann diese durch einen Bestätigungsvermerk und Schlussfolgerungen zur Prüfungssicherheit zur Kenntnis gebracht werden.
 - Bei anderen Formen. Bei einigen berichtsorientierten Prüfungen wird keine explizite Aussage zur Prüfungssicherheit getroffen. In diesen Fällen erläutert der Bericht im Hinblick auf den Berichtsempfänger, wie ausgewogene und gut begründete Feststellungen, Kriterien und Schlussfolgerungen zustande gekommen sind und warum die Feststellungen in Verbindung mit den Prüfungsmaßstäben zu einer bestimmten Gesamtwürdigung oder Empfehlung führten.

Stufen der Prüfungssicherheit

- 33) Die Prüfungssicherheit kann entweder als hinreichend oder als begrenzt eingestuft werden:

Hinreichende Prüfungssicherheit bezeichnet einen hohen Grad an Sicherheit, jedoch keine absolute. Die Würdigung wird positiv ausgedrückt und enthält eine Aussage darüber, ob der Prüfungsgegenstand in allen wesentlichen Belangen den rechtlichen Vorgaben entspricht bzw. dass die Informationen zum Prüfungsgegenstand ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nach Maßgabe der geltenden Prüfungsmaßstäbe vermitteln.

Bei begrenzter Prüfungssicherheit sagt die Würdigung aus, dass keine Sachverhalte bekannt sind, die zu der Annahme veranlassen, dass der Prüfungsgegenstand nicht in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist. Die Prüfungshandlungen sind bei einer auf begrenzte Prüfungssicherheit abstellenden Prüfung im Vergleich zu einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit beschränkt. Aber auch bei begrenzter Prüfungssicherheit, auf die im Prüfungsbericht hingewiesen wird, ist das angestrebte Maß an Prüfungssicherheit nach prüferischem Ermessen für den Berichtsempfänger aussagekräftig.

5

PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE BEI STAATLICHER FINANZKONTROLLE

- 34) Nachstehend sind die allgemeinen Prüfungsgrundsätze aufgeführt. Bei einer Prüfung handelt es sich grundsätzlich um einen Prozess aus vielen Einzelschritten, bei dem die Fragestellung zunehmend konkretisiert wird. Zur Verdeutlichung sind die Grundsätze unterteilt in solche, die sich auf die organisatorischen Anforderungen der ORKB beziehen, in allgemeine, sowohl vor als auch während des Prüfungsverfahrens zu beachtende Grundsätze sowie in spezielle, auf bestimmte Prüfungsabschnitte anwendbare Grundsätze.

Übersicht über die Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle

ALLGEMEINE PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

Berufsethik & Unabhängigkeit	Kritische Grundhaltung, Sorgfalt, fachliches Urteilsvermögen	Qualitätsmanagement	Leitung und Kenntnisse des Prüfungsteams
Prüfungsrisiko	Wesentlichkeit	Dokumentation	Kommunikation

PRÜFUNGSABLAUF

Prüfungsplanung	Prüfungsdurchführung	Berichterstattung u. Nachverfolgung
<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung Prüfungsrahmen • Einarbeitung in Materie • Risiko- bzw. Problemanalyse • Ermittlung Betrugsrisiko • Erarbeitung Prüfungskonzept 	<ul style="list-style-type: none"> • Erhebung von Prüfungsnachweisen • Auswertung der Prüfungsnachweise und Erarbeitung von Prüfungserkenntnissen 	<ul style="list-style-type: none"> • Entwurf Prüfungsbericht gestützt auf Prüfungserkenntnisse • Nachverfolgung ausgewählter Sachverhalte

ORGANISATORISCHE ANFORDERUNGEN

35) Die ORKB sollten geeignete Verfahren zur Einhaltung berufsethischer Anforderungen dauerhaft einrichten

Jede ORKB sollte einschlägige berufsethische Anforderungen einführen und dauerhaft Verfahren anwenden, durch die hinreichend sichergestellt wird, dass die ORKB die berufsethischen Anforderungen einhält.

ISSAI 130 – Pflichten- und Verhaltenskodex definiert die Anforderungen der ISSAI und stellt hierzu entsprechende Anwendungsmaterialien zur Verfügung. Solche Verfahren sind Voraussetzung für die Anwendung oder Erarbeitung nationaler Normen auf der Grundlage der Allgemeinen Prüfungsgrundsätze.

36) Die ORKB sollten ein geeignetes Qualitätsmanagementsystem konzipieren, einführen und betreiben

Jede ORKB sollte ein Qualitätsmanagementsystem konzipieren, einführen und betreiben, mit dem sichergestellt werden kann, dass alle Prüfungen und sonstigen Aufgaben mit einem gleichbleibend hohen Qualitätsniveau und in Übereinstimmung mit den ISSAI oder sonstigen einschlägigen Normen sowie geltenden gesetzlichen und sonstigen Vorschriften durchgeführt werden. Das Qualitätsmanagementsystem einer ORKB befasst sich im Allgemeinen fortwährend mit den folgenden miteinander verknüpften Komponenten und wird dabei immer wieder an neue Erkenntnisse angepasst:

- Risikobewertungsprozess
- Governance und Führung
- Einschlägige berufsethische Anforderungen
- Übernahme, Einleitung und Fortführung von Prüfungsaufgaben
- Aufgabenwahrnehmung
- Ressourcen der ORKB
- Information und Kommunikation
- Verfahren zur Überwachung und zur Umsetzung von Abhilfemaßnahmen.

Anhand der Strategien und Verfahren der ORKB für das Qualitätsmanagement sollten die Zuständigkeiten für die Qualität und das Qualitätsmanagement im Rahmen einzelner Prüfungen zugewiesen und festgelegt werden.

Ein System für das Qualitätsmanagement auf Ebene der ORKB ist Voraussetzung für die Anwendung nationaler Normen auf der Grundlage der Allgemeinen Prüfungsgrundsätze oder im Einklang mit ihnen. ISSAI 140 – Qualitätsmanagement innerhalb der ORKB definiert die Anforderungen der ISSAI und stellt hierzu entsprechende Anwendungsmaterialien zur Verfügung.

37) Die ORKB sollten geeignete Verfahren für das Kompetenzmanagement dauerhaft einrichten

Auf organisatorischer Ebene sollten Verfahren für das Kompetenzmanagement durch jede ORKB eingeführt und auf Dauer angewendet werden, da nur so gewährleistet werden kann, dass das Prüfungspersonal der ORKB über die erforderliche Fachkompetenz verfügt, um ihre Aufgaben im Einklang mit ihrem Prüfungsauftrag zu erfüllen. Zum Kompetenzmanagement auf organisatorischer Ebene gehören in der Regel

- I) Ermittlung der benötigten Fachkenntnisse
- II) Personalmanagementprozesse, die das Kompetenzmanagement unterstützen
- III) Vorgabe von Plänen für die berufliche Weiterentwicklung
- IV) Bewertung und Überwachung der Fachkenntnisse und des Fachwissens.

Verfahren für das Kompetenzmanagement sind Voraussetzung für die Anwendung nationaler Normen auf der Grundlage der Allgemeinen Prüfungsgrundsätze oder im Einklang mit ihnen. ISSAI 150 – Kompetenz des Rechnungsprüfers definiert die Anforderungen der ISSAI und stellt hierzu entsprechende Anwendungsmaterialien zur Verfügung.

ALLGEMEINE PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

Berufsethik und Unabhängigkeit

- 38) **Das Prüfungspersonal hat den einschlägigen berufsethischen Anforderungen zu genügen und seine Unabhängigkeit zu wahren.** Die Grundhaltung des Prüfungspersonals hat sich an den berufsethischen Grundsätzen zu orientieren, die in die internen Vorgaben der ORKB als selbstverpflichtende Verhaltensleitlinien aufzunehmen sind. Das Prüfungspersonal sollte ferner seine Unabhängigkeit sicherstellen, um Prüfungsberichte unparteiisch zu gestalten und nicht angreifbar zu machen.

Vgl. dazu INTOSAI- P 10 – *Deklaration von Mexiko* sowie ISSAI 130 – Pflichten und Verhaltenskodex zu Integrität, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt, beruflicher Verschwiegenheit und professionellem Verhalten.

Kritische Grundhaltung, Sorgfalt und fachliches Urteilsvermögen

- 39) **Das Prüfungspersonal ist gehalten, mit angemessener Kompetenz vorzugehen, d. h. mit einer kritischen Grundhaltung, fachlichem Urteilsvermögen und Sorgfalt.** Bei der Wahl des geeigneten Vorgehens und bei der Meinungsbildung ist eine kritische Grundhaltung und fachliches Urteilsvermögen erforderlich. Außerdem ist mit der nötigen Sorgfalt vorzugehen, um eine angemessene Kompetenz zu gewährleisten.

Unter einer kritischen Grundhaltung ist die Wahrung einer professionellen Distanz und einer wachen und hinterfragenden Einstellung bei der Einschätzung zu verstehen, inwieweit die im Prüfungsverlauf erhobenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind. Ebenso bedeutsam sind die Aufgeschlossenheit und Offenheit für andere Ansichten und Argumente.

Fachliches Urteilsvermögen beruht hingegen auf der Anwendung der im Prüfungsteam vorhandenen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen. Angemessene Sorgfalt bedeutet, dass die Prüfung gewissenhaft zu planen und durchzuführen ist. Jede Handlung, die die Prüfungstätigkeit diskreditieren könnte, ist zu vermeiden.

Qualitätsmanagement

- 40) Das Prüfungspersonal sollte die Qualität der Prüfung im Einklang mit den für das Qualitätsmanagement geltenden Anforderungen sicherstellen.**

Das Prüfungspersonal sollte im Rahmen des Qualitätsmanagements geeignete Maßnahmen und Verfahren anwenden, um eine gleichbleibend hohe Prüfungsqualität sicherzustellen. Im Rahmen dieser Verfahren sollten Fragen der Leitung, Überprüfung und Überwachung von Prüfungsprozessen und Beratung sowie der Entscheidungsfindung bei schwierigen oder strittigen Sachverhalten behandelt werden.

Leitung und Fachkenntnisse des Prüfungsteams

- 41) Das Prüfungspersonal benötigt die erforderlichen Fachkenntnisse und Zugang zu entsprechender Schulung.**

Das Prüfungsteam sollte über die zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen verfügen. Dies umfasst auch Kenntnisse bzw. praktische Erfahrungen hinsichtlich der Prüfungsart, den geltenden Normen und Vorschriften und der Tätigkeit der geprüften Stelle sowie ein hinreichendes fachliches Urteilsvermögen. Für alle Prüfungsvorhaben gilt, dass qualifiziertes Prüfungspersonal zu gewinnen ist, geeignete Fortbildungs- und Personalentwicklungsmaßnahmen durchzuführen sind, Prüfungshandbücher und sonstige Leitfäden vorzuhalten sind sowie eine ausreichende Mittelausstattung sicherzustellen ist. Das Prüfungspersonal sollte schließlich zur Aufrechterhaltung seiner Fachkenntnisse kontinuierlich fachlich geschult werden. ISSAI 150 – Kompetenz des Rechnungsprüfers definiert die organisatorischen Anforderungen der ISSAI und stellt hierzu entsprechende Anwendungsmaterialien zur Verfügung.

Sofern erforderlich und mit dem Prüfungsauftrag bzw. geltenden Vorschriften vereinbar, können Innenrevisoren, externes Prüfungspersonal oder Sachverständige hinzugezogen werden. Um die hierbei gewonnenen Prüfungserkenntnisse nutzen zu können, sind geeignete Kooperationsverfahren vorzusehen und in jedem Fall ein Nachweis über die Befähigung, Unabhängigkeit und Arbeitsqualität der hinzugezogenen Sachverständigen einzuholen. Denn auch bei Hinzuziehung Dritter zeichnet letztlich allein die ORKB verantwortlich für den Inhalt der Prüfungsberichte und Bestätigungsvermerke.

Die Innenrevision verfolgt andere Ziele als die externe Finanzkontrolle, obwohl beide die Förderung von Good Governance durch mehr Transparenz und eine Stärkung der Rechenschaftslegung bei der Mittelbewirtschaftung sowie die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, Wirksamkeit und Sparsamkeit öffentlichen Verwaltungshandelns gemein haben. Dies eröffnet Möglichkeiten zur Zusammenarbeit, Schaffung von Synergien und Vermeidung von Doppelarbeit.

Einige ORKB stützen sich auch auf erfahrenes Prüfungspersonal regionaler oder kommunaler Kontrollbehörden bzw. privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. In den zugrunde liegenden Vereinbarungen sind die im öffentlichen Sektor geltenden Prüfungsgrundsätze als verpflichtend vorzuschreiben.

Bei Prüfungen kann der Einsatz besonderer Techniken, Fertigkeiten oder Methoden erforderlich werden, über welche die ORKB nicht verfügt. In diesen Fällen können Sachverständige hinzugezogen werden, um Fachwissen zu vermitteln und Sonderaufgaben durchzuführen etc.

Prüfungsrisiko

42) Das Risiko einer unter den gegebenen Prüfungsumständen unzutreffenden Berichterstattung ist zu minimieren.

Unter dem Prüfungsrisiko ist die Gefahr eines unzutreffenden Prüfungsberichts zu verstehen. Daher sind Verfahren zur Verringerung oder Steuerung dieses Risikos einzurichten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass jede Prüfung inhärenten Prüfungshemmnissen unterliegt, weshalb eine absolute Prüfungssicherheit kaum erreichbar ist.

Wird auf eine hinreichende Prüfungssicherheit abgestellt, so ist das Prüfungsrisiko auf ein unter den gegebenen Prüfungsumständen annehmbar niedriges Maß zu reduzieren. Ist das Prüfungsrisiko größer als bei einer Prüfung zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit, kann auch eine begrenzte Prüfungssicherheit angestrebt werden. In diesem Fall ist sicherzustellen, dass das Ergebnis nach prüferischem Ermessen für die Berichtsempfänger aussagekräftig ist.

Wesentlichkeit

43) In allen Prüfungsphasen ist die Wesentlichkeit zu beachten.

Die Wesentlichkeit eines Sachverhalts spielt bei jeder Prüfung eine maßgebliche Rolle. Ein Sachverhalt gilt dann als wesentlich, wenn dieser einen Einfluss auf die Entscheidungen der Berichtsempfänger haben kann. Die Bestimmung der Wesentlichkeit eines Sachverhaltes oder mehrerer setzt fachliches Urteilsvermögen des Prüfungspersonals im Hinblick auf das Informationsbedürfnis der Berichtsempfänger voraus. Auch wenn die Wesentlichkeit oft im Hinblick auf die Finanzwirksamkeit bewertet wird, können noch weitere quantitative und qualitative Aspekte eine Rolle spielen. Ein Sachverhalt kann auch aufgrund seiner besonderen Eigenart oder der Umstände seines Auftretens gewichtig sein.

Das Prüfungsgewicht ist entsprechend bei der Festlegung von Prüfungsart, Prüfungszeitpunkt, Prüfungsumfang und der Würdigung zu beachten und kann auch die Anliegen der Interessenträger, das öffentliche Interesse, geltendes Recht und gesellschaftliche Auswirkungen berücksichtigen.

Prüfungsdokumentation

44) Die Prüfung ist zum Nachvollzug von Prüfungshandlungen, Prüfungsnachweisen und Schlussfolgerungen ausführlich zu dokumentieren.

In der Prüfungsdokumentation sind Prüfungsansatz, Arbeitsplan, angewandte Verfahren und zur Stützung der Würdigung erhobene Prüfungsnachweise so ausführlich zu beschreiben, dass sich erfahrenes, nicht an der Prüfung beteiligtes Personal ein Bild von Prüfungsart, Prüfungszeitpunkt, Prüfungsumfang und Prüfungsergebnis sowie den zur Untermauerung von Schlussfolgerungen und Empfehlungen zusammengetragenen Prüfungsnachweisen machen kann. Darüber hinaus sollten hierin die gezogenen Schlussfolgerungen sowie die Argumentationsführung bei wichtigen Ermessensfragen nachvollziehbar dargestellt sein.

Prüfungskommunikation

45) Mit den geprüften Stellen ist ein konstruktiver Dialog zu führen.

Zum Aufbau einer konstruktiven Zusammenarbeit sind geprüfte Stellen während des gesamten Prüfungsablaufs angemessen zu unterrichten. Ein konstruktiver Dialog erleichtert den Zugang zu erforderlichen Informationen sowie die zeitnahe Übermittlung von Erkenntnissen und Feststellungen an die Leitung sowie die zuständigen Überwachungsorgane. Das Prüfungspersonal sollte ferner effektive Kommunikationswege zu allen Interessenträgern sowie zur Legislative und zu den Aufsichtsorganen aufbauen.

Prüfungsablauf

Prüfungsplanung

46) Für die Prüfung sind klar definierte Rahmenbedingungen festzulegen.

Prüfungen können gesetzlich vorgeschrieben sein, auf Bitten des Parlaments oder sonstiger Aufsichtsbehörden, auf Eigeninitiative der ORKB oder aufgrund einer Vereinbarung mit der geprüften Stelle erfolgen. In jedem Fall sind die Rahmenbedingungen des Prüfungsvorhabens schriftlich festzuhalten und sowohl dem eigenen Prüfungspersonal als auch der Leitung der geprüften Stelle, den Überwachungsorganen und ggf. weiteren Stellen zur Kenntnis zu bringen. Im Allgemeinen wird Folgendes erläutert: Prüfungsgegenstand, Prüfungsumfang, Prüfungsziele, Informationszugang, Berichterstattung, Prüfungsverfahren, Ansprechpartner sowie Aufgaben und Pflichten der beteiligten Stellen.

47) Das Prüfungspersonal hat sich mit der geprüften Stelle/dem geprüften Programm vertraut zu machen.

Das Prüfungspersonal sollte über die Zielsetzung, vorhandene Verfahren, den Rechtsrahmen, das interne Kontrollsystem, das Haushalts- und Rechnungswesen sowie mögliche Quellen für Prüfungsnachweise informiert sein. Dies kann etwa durch einen regelmäßigen Austausch mit der Leitung, den Überwachungsorganen und anderen relevanten Interessenträgern sichergestellt werden. Zum besseren Verständnis für den Prüfungsgegenstand und dessen Rahmenbedingungen können auch Sachverständige, aktuelle und frühere Berichte sowie sonstige Quellen hinzugezogen werden.

48) Risiko- und Problemanalysen sind durchzuführen und im Laufe der Prüfung an neue Erkenntnisse anzupassen.

Die Art der festgestellten Prüfungsrisiken variiert je nach Prüfungsziel. Grundsätzlich sollte das Prüfungsteam das Risiko möglicher unvollständiger, abweichender oder falscher Aussagen untersuchen und beurteilen, die in Verbindung mit einem Prüfungsgegenstand getätigt werden können. Dabei sind allgemeine und besondere Risiken durch die Gewinnung eines allgemeinen Verständnisses von der geprüften Stelle oder der geprüften Maßnahme, dem jeweiligen Umfeld und dem internen Kontrollsystem gleichermaßen abzudecken. Schwerpunktmäßig sollten der Umgang der Leitung mit aufgedeckten Risiken sowie die Planung und Umsetzung interner Kontrollen zur Risikominimierung betrachtet werden. Bei der Problemanalyse sind darüber hinaus Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten näher zu untersuchen und der Ist-Zustand mit einem vorgegebenen Soll- oder Idealzustand abzugleichen. Zur Bestimmung der Prüfungsziele sollten zudem bestimmte Problemindikatoren herangezogen werden. Die Risiko- und Problemanalyse wird über die ganze Prüfung hinweg immer weiter ausgefeilt.

49) Es sind ggf. betrugsbezogene Risiken aufzudecken und zu beurteilen.

Sofern dies zur Erreichung der Prüfungsziele erforderlich ist, sollten auch betrugsbezogene Risiken analysiert und beurteilt werden. Im gesamten Prüfungsverfahren sollte eine kritische Grundhaltung gewahrt und die Möglichkeit von Betrug in Betracht gezogen werden.

50) Bei der Prüfungsplanung ist besonderes Augenmerk auf die Wirtschaftlichkeit und Prüfungswirksamkeit zu legen.

Dabei sind sowohl strategische als auch operative Aspekte zu beachten:

Strategische Aspekte: Prüfungsziele, Prüfungsumfang und Prüfungsansatz sollten in einem Arbeitsplan festgehalten werden. Die Prüfungsziele skizzieren dabei das angestrebte Ergebnis des Prüfungsvorhabens. Nach Maßgabe der Prüfungsziele – und in bestimmtem Umfang auch des untersuchten Prüfungsgegenstands und der anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe – wird der Prüfungsumfang festgelegt. Der Prüfungsansatz beschreibt schließlich Art und Umfang der Verfahren zur Erhebung von Prüfungsnachweisen. Ziel der Prüfungsplanung ist es grundsätzlich, das Prüfungsrisiko auf ein annehmbar niedriges Niveau zu reduzieren.

Operative Aspekte: Im Rahmen der Prüfungsplanung werden der allgemeine Prüfungsablauf sowie der Umfang, die Art und der zeitliche Ablauf der einzelnen Prüfungshandlungen festgelegt. Außerdem sind in dieser Phase das Prüfungsteam zusammenzustellen und der sonstige Bedarf an Sachverständigen zu ermitteln.

Die Prüfungsplanung ist ein Prozess, dessen Verlauf an neue Erkenntnisse anzupassen ist, sodass auch während der Prüfung flexibel auf unvorhergesehene Ereignisse und Sachverhalte reagiert werden kann.

Prüfungsdurchführung

51) Zur Erhebung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise sind geeignete Prüfungsverfahren zu wählen.

Die Wahl von Art, Zeitraum und Umfang der anzuwendenden Prüfungsverfahren hat Einfluss auf die zu erhebenden Prüfungsnachweise und hängt maßgeblich von den Ergebnissen der Risiko- und Problemanalyse ab.

Bei Prüfungsnachweisen handelt es sich um Informationen, mit denen festgestellt werden kann, inwieweit der geprüfte Sachverhalt den Prüfungsmaßstäben genügt. Potenzielle Quellen sind beispielsweise Belege in elektronischer oder Papierform, der schriftliche und elektronische Schriftverkehr mit Dritten, Feststellungen seitens des Prüfungspersonals oder mündliche und schriftliche Aussagen der geprüften Stelle. Methoden zur Erhebung von Prüfungsnachweisen sind Inaugenscheinnahme, Beobachtung, Befragung, Bestätigung, Nachvollzug und rechnerische Nachprüfung sowie sonstige Analyseverfahren und Prüfungstechniken. Prüfungsnachweise sollten mengenmäßig ausreichen, um einen Fachkundigen davon zu überzeugen, dass die gewonnenen Erkenntnisse angemessen, inhaltlich zweckdienlich, stichhaltig und zuverlässig sind. Deren Bewertung hat objektiv, sachgerecht und unvoreingenommen zu erfolgen. Vorläufige Erkenntnisse sollten der geprüften Stelle mitgeteilt und mit dieser erörtert werden, um die Stichhaltigkeit eines Prüfungsnachweises sicherzustellen.

Das Prüfungspersonal ist an die Schweigepflicht gebunden.

52) Prüfungsnachweise sind auszuwerten und zu würdigen.

Nach Abschluss der Prüfung ist die Prüfungsdokumentation dahingehend zu überprüfen, inwieweit der Prüfungsgegenstand angemessen und ausreichend geprüft wurde. Zudem ist zu untersuchen, inwieweit die Risikoanalyse und die Einschätzung der Wesentlichkeit im Vorfeld angesichts der gewonnenen Prüfungsnachweise angemessen waren bzw. inwieweit diese zu ergänzen sind.

Die erhobenen Prüfungsnachweise sind zur Gewinnung von Prüfungserkenntnissen auszuwerten. Hierbei sind – ebenso wie bei der Einschätzung der Wesentlichkeit – sowohl quantitative als auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen.

Gestützt auf die Feststellungen und das fachliche Urteilsvermögen sind Schlussfolgerungen über den Prüfungsgegenstand oder die ermittelten Sachverhalte zu ziehen.

Berichterstattung und Kontrollprüfung

53) Auf Grundlage der Schlussfolgerungen ist ein schriftlicher Bericht zu erstellen.

Die Prüfungsergebnisse werden in einem Bericht zusammengefasst und Interessenträgern, mit Überwachungsorganen sowie der Öffentlichkeit zugeleitet. Dieser dient auch als Ausgangspunkt für Kontrollprüfungen und Abhilfemaßnahmen sowie im Falle von ORKB mit rechtsprechender Funktion auch für gerichtliche Entscheidungen und verbindliche Handlungsanweisungen.

Der Bericht sollte klar, leicht verständlich und vollständig sein, ausschließlich durch Prüfungsnachweise belegte Informationen enthalten, Feststellungen stets im Zusammenhang darstellen sowie objektiv und unvoreingenommen sein.

Form und Inhalt des Berichts richten sich nach Prüfungsart, Adressatenkreis, geltenden Normen und gesetzlichen Vorgaben. Anforderungen zu Format oder Wortlaut finden sich ggf. in gesetzlichen und sonstigen Vorschriften oder der betreffenden Prüfungsordnung.

Der Bericht kann in Lang- oder in Kurzfassung vorzulegen sein, wobei die *Langfassung* eine umfassende Beschreibung von Prüfungsumfang, Prüfungserkenntnissen und Würdigung (einschließlich Folgen und Prüfungsempfehlungen) liefert

und die *Kurzfassung* Informationen kompakt und meist in standardisierter Form präsentiert.

» Testatsorientierte Prüfungen

Der zum Abschluss einer testatsorientierten Prüfung vorgelegte Bestätigungsvermerk enthält in der Regel eine Einschätzung darüber, inwieweit die Informationen zum Prüfungsgegenstand in allen wesentlichen Belangen frei von falschen Darstellungen sind bzw. der Prüfungsgegenstand in allen wesentlichen Belangen den festgelegten Prüfungsmaßstäben entspricht.

» Berichtsorientierte Prüfungen

Der Prüfungsbericht nennt die angestrebten Prüfungsziele, führt aus, wie

diese erreicht wurden und enthält Feststellungen bzw. Schlussfolgerungen zum Prüfungsgegenstand sowie ggf. auch Empfehlungen, Prüfungsmaßstäbe, Prüfungsmethoden und Datenquellen. Beschränkungen des Prüfungsumfangs sind ebenfalls darzulegen.

Im Prüfungsbericht ist ferner zu erläutern, wie die gewonnenen Prüfungsnachweise genutzt wurden und Anlass zu den gezogenen Schlussfolgerungen gaben. Dies dient der Sicherstellung der von den Berichtsempfängern erwarteten Prüfungssicherheit.

» Formen des Bestätigungsvermerks

Der Bestätigungsvermerk enthält Aussagen zum Grad der Prüfungssicherheit und ist in standardisierter Form zu erteilen. Dieser kann eingeschränkt oder uneingeschränkt erteilt werden. Uneingeschränkt ist der Bestätigungsvermerk dann zu erteilen, wenn begrenzte oder hinreichende Sicherheit erlangt werden konnte. In anderen Fällen ist ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk in folgenden Formen abzugeben:

- Ein *eingeschränkter* Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn das Prüfungsteam gestützt auf ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu der Schlussfolgerung gelangt, dass falsche Darstellungen wesentlich, jedoch nicht umfassend sind, oder dieses nicht in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erheben, jedoch zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Auswirkungen etwaiger falscher Darstellungen wesentlich, jedoch nicht umfassend sein könnten.

- Ein *negativer* Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn das Prüfungsteam nach Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise zu der Schlussfolgerung gelangt, dass falsche Darstellungen einzeln oder in der Summe sowohl wesentlich als auch umfassend sind.
- Ein Bestätigungsvermerk ist zu versagen, wenn ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise aufgrund von Unsicherheiten oder einer Beschränkung des Prüfungsumfangs nicht erhoben werden konnten und das Prüfungsteam zu der Schlussfolgerung gelangt, dass etwaige falsche Darstellungen sowohl wesentlich als auch umfassend sein könnten.

Bei Einschränkung des Bestätigungsvermerks sollten die Gründe im Zusammenhang dargelegt werden, d. h. Art und Ausmaß der Einschränkung sind unter Beachtung der anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe eindeutig zu beschreiben. Je nach Prüfungsart können auch Empfehlungen für Abhilfemaßnahmen abgegeben und Angaben zu den als mitursächlich erkannten Unzulänglichkeiten des internen Kontrollsystems gemacht werden.

» Kontrollprüfung

Maßnahmen zur Umsetzung der Prüfungsberichte können im Rahmen einer Kontrollprüfung nachverfolgt werden. Schwerpunkt der Nachschau ist dabei die Frage, inwieweit die geprüfte Stelle angemessene Abhilfemaßnahmen ergriffen hat und welche weiteren Auswirkungen sich ergeben haben. Bei unzureichenden bzw. nicht zufriedenstellenden Maßnahmen seitens der geprüften Stelle ist eine erneute Berichterstattung durch die ORKB angezeigt.