

INTOSAI



*Pflichten- und  
Verhaltenskodex*

*und*

*Richtlinien für die  
Finanzkontrolle*

---

**Komitee für die Richtlinien für die Finanzkontrolle**

Inga-Britt Ahlenius, Auditor General  
Riksrevisionsverket  
(Swedish National Audit Office)  
P.O. Box 45070  
S-104 30 Stockholm  
Schweden

Tel: ++46 (8) 690 - 4000  
Fax: ++46 (8) 690 - 4123  
E-mail: [int@rrv.se](mailto:int@rrv.se)

# INTOSAI



INTOSAI Generalsekretariat - RECHNUNGSHOF  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 WIEN  
ÖSTERREICH

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>



---

## *P*räambel

*Am XVI. INCOSAI in Montevideo in 1998 wurde der INTOSAI Pflichten- und Verhaltenskodex einstimmig verabschiedet und veröffentlicht.*

*Anlässlich dieses Kongresses wurde weiters die Restrukturierung der Finanzkontrollrichtlinien durch das INTOSAI-Komitee für die Finanzkontrolle beschlossen, die zukünftige Aktualisierungen und Ergänzungen ohne inhaltliche Änderungen erleichtern soll. Das Komitee hat nunmehr eine restrukturierte Version der Finanzkontrollrichtlinien erstellt.*

*Aus praktischen Erwägungen wurde vorgeschlagen, den INTOSAI Pflichten- und Verhaltenskodex und die Finanzkontrollrichtlinien als ein gemeinsames Dokument zu veröffentlichen.*

*Es ist jedoch wichtig zu verstehen, in welcher Beziehung die einschlägigen INTOSAI-Dokumente miteinander stehen:*

*Die Deklaration von Lima über die Leitlinien der Finanzkontrolle bildet das Grundsatzdokument, wobei der INTOSAI Pflichten- und Verhaltenskodex eine notwendige Ergänzung darstellt, der den vom INTOSAI-Komitee für die Finanzkontrolle im Juni 1992 herausgegebenen INTOSAI Finanzkontrollrichtlinien zusätzlichen Stellenwert verleiht.*

*Im Protokoll des XVI. INCOSAI im Jahr 1998 ist festgehalten:*

*Die verschiedenen Dokumente können als ein umfassendes Rahmenwerk angesehen werden, das wie folgt aufgebaut ist:*

- *Die Deklaration von Lima mit ihren umfangreichen Leitlinien für die staatliche Finanzkontrolle bildet das Fundament.*
-

- *Darauf aufbauend bildet der Pflichten- und Verhaltenskodex mit seinen Aussagen zu Werthaltungen und Grundsätzen als Anleitung für die tägliche Arbeit des Prüfers die nächste Ebene. Ein im Pflichten- und Verhaltenskodex angesprochener Grundsatz ist die verpflichtende Verwendung der allgemein anerkannten Prüfungsrichtlinien durch den Prüfer.*
- *Auf der nächsten Ebene finden sich die Richtlinien für die Finanzkontrolle, die Postulate und Grundsätze für die praktische Prüfungstätigkeit enthalten.*
- *Auf der vierten Ebene schließlich folgt der Leitfaden, der den ORKBn eine praktische Hilfestellung bei der Umsetzung der Richtlinien in ihrem eigenen Wirkungsbereich bieten soll.*

*Dieser Band enthält somit den Pflichten- und Verhaltenskodex zusammen mit den restrukturierten Finanzkontrollrichtlinien in der vom XVIII. Kongress der INTOSAI in Seoul im Jahr 2001 verabschiedeten Form.*

*Inga-Britt Ahlenius*

*Vorsitzende des Richtlinienkomitees für die Finanzkontrolle*

---

---

## */nhaltsverzeichnis*

Pflichten- und Verhaltenskodex.....	3
Richtlinien für die Finanzkontrolle.....	19





---

# *P* flichten- und Verhaltenskodex

*herausgegeben vom  
Komitee für die Richtlinien für die  
Finanzkontrolle am  
XVI. Kongress der INTOSAI 1998 in  
Montevideo, Uruguay*



---

# *inhaltsverzeichnis*

Vorwort.....	7
Präambel.....	8
Kapitel 1.....	10
<i>Einleitung</i> .....	10
Kapitel 2.....	12
<i>Integrität</i> .....	12
Kapitel 3.....	13
<i>Unabhängigkeit, Objektivität und Unparteilichkeit</i> .....	13
Kapitel 4.....	15
<i>Berufliche Verschwiegenheit</i> .....	15
Kapitel 5.....	16
<i>Fachkompetenz</i> .....	16
Glossar.....	17



---

# Vorwort

*Es freut mich, dass ich den Mitgliedern der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) diesen Pflichten- und Verhaltenskodex für Prüfer im öffentlichen Dienst vorlegen kann, der während der 44. Präsidiumstagung in Montevideo im November 1998 vom Präsidium genehmigt angenommen wurde.*

*Der Kodex stellt im Prozess der Angleichung der ethischen Begriffe einen bedeutenden Schritt nach vorn dar. Er umfasst lediglich die ethischen Grundsätze, da es die nationalen Unterschiede in bezug auf Kultur, Sprache sowie Rechts- und Sozialsysteme notwendig machen, dass solche Grundsätze dem Umfeld des jeweiligen Landes angepasst werden. Der Kodex sollte deshalb als Grundlage für nationale Pflichten- und Verhaltenskodizes, die von jeder Obersten Rechnungskontrollbehörde erarbeitet werden sollten, aufgefasst werden.*

*Abschließend möchte ich im Namen des Komitees für die Finanzkontrolle allen INTOSAI-Mitgliedern meinen aufrichtigen Dank und meine Wertschätzung dafür ausdrücken, dass sie an unseren Bemühungen, diesen Pflichten- und Verhaltenskodex zu erarbeiten, mitgearbeitet haben. Ebenso bedanke ich mich bei meinen Kollegen im Komitee für ihre zeitgerechte Unterstützung und ihre positiven Beiträge.*

*Inga-Britt Ahlenius  
Vorsitzende des Komitees für die Finanzkontrolle*

---

# *P*räambel

*Dieser Entwurf des Pflichten und Verhaltenskodexes ist ein Ergebnis der gemeinsamen Arbeit der Mitglieder des INTOSAI-Komitees für die Finanzkontrolle, der folgende Oberste Rechnungskontrollbehörden angehören:*

*Argentinien  
Australien  
Brasilien  
Costa Rica  
Japan  
Österreich  
Philippinen  
Portugal  
Saudi Arabien  
Schweden; Vorsitz  
Vereinigte Staaten  
Vereinigtes Königreich*

*Ein Arbeitsplan für das Komitee wurde dem Präsidium während der 42. Tagung in Wien am 24. Juni 1996 vorgelegt und von ihm genehmigt. Die Erarbeitung dieses Pflichten- und Verhaltenskodexes war eine der Aufgaben, die in diesem Plan festgelegt worden waren. Mit der Erfüllung dieses Plans wurde dadurch begonnen, dass von allen INTOSAI-Mitgliedern Pflichten- und Verhaltenskodizes eingeholt wurden, um so Ähnlichkeiten und Unterschiede herauszufinden. Dies führte zu einem ersten Vorentwurf, der im Januar 1997 während einer Sitzung des Komitees erörtert wurde.*

*Nach dieser Sitzung des Komitees wurde ein neuer Entwurf erarbeitet und zwecks Stellungnahme an alle INTOSAI-Mitglieder geschickt. Nach Berücksichtigung dieser Stellungnahmen wurde dieser letzte Entwurf erarbeitet.*

*Das Präsidium wurde während seiner 43. Tagung in Montevideo über den Fortschritt der Arbeit unterrichtet.*

*Ich möchte mich bei allen Mitgliedern des INTOSAI-Komitees für die Finanzkontrolle dafür bedanken, dass sie sich dieser Arbeit gewidmet und dazu beigetragen haben, dass dieses Projekt fertiggestellt werden konnte.*

*Inga-Britt Ahlenius*

*Auditor General, Swedish National Audit Office*

*Vorsitzende des INTOSAI Komitees für die Finanzkontrolle*

---

# Kapitel 1

## Einleitung

---

### **Absicht, Hintergrund und Ziel des Pflichten- und Verhaltenskodexes**

1. Für die INTOSAI ist es von Bedeutung, einen internationalen Pflichten- und Verhaltenskodex für Prüfer im öffentlichen Dienst festzulegen.
2. Ein Pflichten- und Verhaltenskodex enthält eine umfassende Darstellung der Werte und Prinzipien, die für die laufende Arbeit der Prüfer maßgeblich sein sollten. Unabhängigkeit, Befugnisse und Verantwortungsbereich der Prüfer im öffentlichen Dienst stellen hohe ethische Ansprüche an die ORKBn und ihre für die Prüfung eingesetzten Bediensteten und sonstigen Beauftragten. Ein Pflichten- und Verhaltenskodex für Prüfer im öffentlichen Dienst sollte den ethischen Anforderungen an öffentlich Bedienstete im allgemeinen und den besonderen Verpflichtungen der Prüfer, die sich aus deren spezifischen beruflichen Verantwortung ergeben, gerecht werden.
3. Basierend auf der Deklaration von Lima über die Leitlinien der Finanzkontrolle<sup>1</sup>, sollte der INTOSAI Pflichten- und Verhaltenskodex als eine notwendige Ergänzung betrachtet werden, die die Bedeutung der im Juni 1992 vom INTOSAI Komitee für die Finanzkontrolle herausgegebenen INTOSAI Richtlinien für die Finanzkontrolle unterstreicht.
4. Der Pflichten- und Verhaltenskodex der INTOSAI richtet sich an jeden einzelnen Prüfer, an den Leiter der ORKB, die leitenden Beamten und alle Personen, die für oder im Namen der ORKB arbeiten und mit Prüftätigkeiten befasst sind. Der Kodex sollte allerdings nicht dahingehend ausgelegt werden, dass er irgendeinen Einfluss auf den Organisationsaufbau der ORKB hätte.

---

<sup>1</sup> Vom IX. INTOSAI-Kongress in Lima. Erhältlich beim INTOSAI Generalsekretariat in Österreich.



Bedingt durch die nationalen Unterschiede in bezug auf Kultur, Sprache sowie, Rechts- und Sozialsysteme liegt es allerdings im Verantwortungsbereich jeder ORKB, ihren eigenen Pflichten- und Verhaltenskodex zu entwickeln, der dem jeweiligen Umfeld am besten entspricht. In diesen nationalen Pflichten- und Verhaltenskodizes sollten vorzugsweise ethische Begriffe erläutert werden. Der Sinn des Pflichten- und Verhaltenskodexes der INTOSAI besteht darin, eine Grundlage für einen derartigen nationalen Pflichten- und Verhaltenskodex darzustellen. Es liegt im Verantwortungsbereich jeder ORKB sicherzustellen, dass all ihren Prüfern die im nationalen Pflichten- und Verhaltenskodex enthaltenen Werte und Grundsätze bekannt sind und dass sie dementsprechend handeln.

5. Das Verhalten der Prüfer sollte jederzeit und unter allen Umständen über jeden Vorwurf erhaben sein. Jegliche Unzulänglichkeit bei der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit und jegliches unangemessenes Verhalten in deren Privatleben wirft ein ungünstiges Licht auf die Integrität der Prüfer und der ORKB, für die sie tätig sind, sowie auf die Qualität und Zuverlässigkeit ihrer Prüftätigkeit; dadurch können auch Zweifel an der Verlässlichkeit und Fachkompetenz der ORKB selbst entstehen. Hingegen wird das Vertrauen in die Prüfer und ihre Arbeit gestärkt, wenn ein Pflichten- und Verhaltenskodex für Prüfer im öffentlichen Dienst besteht und danach gehandelt wird.

6. Es ist von grundlegender Bedeutung, dass die ORKB als glaubwürdig, verlässlich und vertrauenswürdig angesehen wird. Der Prüfer fördert die Erreichung dieses Ziels, wenn er sich die ethischen Anforderungen, die den Schlüsselbegriffen Integrität, Unabhängigkeit und Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz innewohnen, zu eigen macht und danach handelt.

---

## **Vertrauenswürdigkeit, Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit**

7. Die gesetzgebenden Organe (Legislative) und/oder die ausführende Regierungsgewalt (Exekutive), die Öffentlichkeit und die geprüften Stellen haben die berechnete Erwartung, dass Verhalten und Verfahrensweise der ORKB über jeglichen Verdacht und Vorwurf erhaben sind und Achtung und Vertrauen verdienen.

8. Prüfer sollten sich in einer Weise verhalten, die der Zusammenarbeit und den guten Beziehungen zwischen den einzelnen Prüfern

und innerhalb des gesamten Berufsstandes förderlich ist. Die Unterstützung berufsständischer Interessen durch ihre Mitglieder und ihre Zusammenarbeit untereinander sind wesentliche Bestandteile ihrer beruflichen Stellung. Das Vertrauen und die Achtung, die ein Prüfer in der Öffentlichkeit genießt, ist größtenteils das Ergebnis der Gesamtleistung aller Prüfer, sowohl in der Vergangenheit als auch heute. Deshalb liegt es sowohl im Interesse der Prüfer als auch im Interesse der Öffentlichkeit, dass Prüfer sich gegenüber Kollegen angemessen und fair verhalten.

**9.** Die Legislative und/oder die Exekutive, die Öffentlichkeit und die geprüften Stellen sollen vollkommen davon überzeugt sein, dass die ORKB ihre Tätigkeit in angemessener Weise und unparteiisch ausübt. Im Hinblick darauf ist es von grundlegender Bedeutung, dass ein nationaler Pflichten- und Verhaltenskodex oder ein ähnliches Dokument vorliegt, der für die Aufgabenerfüllung seitens der ORKB maßgeblich ist.

**10.** In allen Teilen der Gesellschaft besteht ein Bedarf an Glaubwürdigkeit. Deshalb ist es von grundlegender Bedeutung, dass die Berichte und Bestätigungsvermerke der ORKB von mit der Materie vertrauten Dritten als überaus präzise und zuverlässig eingestuft werden.

**11.** Jegliche von der ORKB geleistete Arbeit muss Überprüfungen seitens der Legislative und/oder Exekutive wie auch dem Urteil der Öffentlichkeit hinsichtlich Rechtschaffenheit und in bezug auf die Einhaltung des nationalen Pflichten- und Verhaltenskodexes standhalten können.

---

## *K*apitel 2

### **Integrität**

**12.** Integrität ist der zentrale Wert eines Pflichten- und Verhaltenskodexes. Prüfer haben die Pflicht, sich bei der Durchführung ihrer Arbeit und bei ihren Kontakten zu Mitarbeitern geprüfter Stellen von hohen Verhaltensstandards (z.B. Ehrlichkeit und Aufrichtigkeit) leiten zu lassen. Um das in sie gesetzte Vertrauen der Öffentlichkeit aufrechtzuerhalten, sollte das Verhalten der Prüfer über jeglichen Verdacht und Vorwurf erhaben sein.

**13.** Integrität kann begrifflich als das umschrieben werden, was richtig und gerecht ist. Integrität erfordert, dass Prüfer ethische und prüferische Normen sowohl der Form als auch dem Geist nach einhalten. Integrität erfordert auch, dass Prüfer die Prinzipien von Unabhängigkeit und Objektivität befolgen, unerlässliche berufliche Verhaltensregeln wahren, Entscheidungen im Sinne des öffentlichen Interesses treffen und bei der Durchführung ihrer Arbeit und Verwendung der Mittel der ORKB absolute Ehrlichkeit walten lassen.

---

## *K*apitel 3

### **Unabhängigkeit, Objektivität und Unparteilichkeit**

**14.** Unabhängigkeit gegenüber den geprüften Stellen und anderen externen Interessengruppen ist für Prüfer unerlässlich. Daher haben Prüfer ein Verhalten an den Tag zu legen, das ihre Unabhängigkeit steigert oder zumindest in keiner Weise verringert.

**15.** Prüfer sollten bestrebt sein, nicht nur von den geprüften Stellen und anderen Interessengruppen unabhängig zu sein, sondern auch in bezug auf die geprüften Inhalte und Themen Objektivität zu wahren.

**16.** Es ist unerlässlich, dass Prüfer nicht nur unabhängig und unparteiisch sind, sondern auch so auftreten.

**17.** Bei allen Angelegenheiten mit Bezug zur Prüftätigkeit sollte die Unabhängigkeit der Prüfer weder durch persönliche Interessen noch durch Interessen Außenstehender beeinträchtigt werden. Die Unabhängigkeit kann zum Beispiel durch Druck oder Einfluss von außen auf den Prüfer, durch vorgefasste Meinungen des Prüfers über einzelne Personen, geprüfte Stellen, Projekte oder Programme beeinträchtigt werden; ebenso durch eine noch nicht lange zurückliegende Anstellung bei der geprüften Stelle oder persönliche oder finanzielle Verbindungen, die möglicherweise Loyalitäts- oder Interessenkonflikte auslösen. Prüfer sind verpflichtet, von der Befassung mit Angelegenheiten Abstand zu nehmen, an denen sie ein privates Interesse haben.

**18.** Objektivität und Unparteilichkeit ist bei allen von Prüfern ausgeführten Tätigkeiten erforderlich; vor allem ihre Berichte sollen korrekt und objektiv sein. Grundlage für Schlussfolgerungen in Feststellungen und Berichten sollte deshalb ausschließlich Belegmaterial sein, das man in Übereinstimmung mit den Richtlinien für die Finanzkontrolle der ORKB erhalten und zusammengestellt hat.

**19.** Prüfer sollten Informationen nutzen, die von der geprüften Stelle und sonstigen Beteiligten geäußert werden. Bei den Feststellungen des Prüfers sind diese Informationen unvoreingenommen zu berücksichtigen. Der Prüfer sollte auch den Standpunkt der geprüften Stelle und sonstiger Beteiligter ermitteln. Die eigenen Schlussfolgerungen des Prüfers sollten hievon aber nicht beeinflusst werden.

---

## **Politische Neutralität**

**20.** Es ist wichtig, dass sowohl die tatsächliche als auch die nach außen wahrnehmbare politische Neutralität der ORKB gewährleistet ist. Aus diesem Grund ist wichtig, dass Prüfer von politischem Einfluss unabhängig bleiben, um so ihren Prüfungsverantwortlichkeiten unparteiisch nachzukommen. Dies ist für Prüfer von Belang, da die ORKBn eng mit der Legislative, der Exekutive oder anderen staatlichen Stellen zusammenarbeiten, die gesetzlich dazu ermächtigt sind, Berichte der ORKB zu behandeln.

**21.** Es ist wichtig, dass Prüfer dann, wenn sie eine politische Tätigkeit aufnehmen oder dies in Erwägung ziehen, immer daran denken, welche Auswirkungen eine solche Tätigkeit auf ihre Befähigung, ihrer Berufspflicht unparteiisch nachzukommen, haben könnte oder so aufgefasst werden könnte. Wenn es Prüfern gestattet ist, an politischen Aktivitäten teilzunehmen, sollten sie sich darüber im klaren sein, dass dies berufliche Konflikte nach sich ziehen kann.

---

## **Interessenkonflikte**

**22.** Wenn Prüfern gestattet ist, einer geprüften Stelle außerhalb ihrer Prüfungstätigkeit Dienste zu erbringen (zB Beratung), sollte besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, dass diese Leistungen nicht zu Interessenkonflikten führen. Prüfer sollten insbesondere sicherstellen, dass mit einer derartigen Tätigkeit keinerlei Leitungsverantwortung oder -befugnis

verbunden ist; diese muss unbedingt bei der Leitung der geprüften Stelle verbleiben.

**23.** Prüfer sollten ihre Unabhängigkeit sichern und jeglichen möglichen Interessenkonflikt vermeiden, indem sie Geschenke und Zuwendungen ablehnen, die ihre Unabhängigkeit und Integrität beeinflussen könnten oder dahingehend aufgefasst werden könnten.

**24.** Prüfer sollten solche Beziehungen zu leitenden Organen und Mitarbeitern der geprüften Stelle und anderen Personen vermeiden, die möglicherweise die Befähigung des Prüfers, unabhängig zu handeln und als unabhängig zu gelten, beeinflussen, kompromittieren oder gefährden.

**25.** Prüfer sollten ihr Amt nicht für private Zwecke nutzen; sie sollten Beziehungen vermeiden, die das Risiko der Korruption nach sich ziehen oder Zweifel an ihrer Objektivität und Unabhängigkeit aufkommen lassen.

**26.** Prüfer sollten Informationen, die sie bei der Ausübung ihrer Pflichten erhalten, nicht dafür nutzen, um sich selbst oder anderen persönliche Vorteile zu verschaffen. Sie sollten weder Informationen preisgeben, die anderen Personen oder Organisationen unangemessene oder nicht zu billigende Vorteile verschaffen, noch solche Informationen dazu nutzen, andere zu schädigen.

---

## *K*apitel 4

### **Berufliche Verschwiegenheit**

**27.** Prüfer sollten Informationen, die sie im Zuge der Prüfung erhalten, weder mündlich noch schriftlich an Dritte weitergeben, außer um der gesetzlichen oder sonstwie festgelegten Verantwortlichkeit der ORKB zu genügen. Eine solche Weitergabe von Informationen hat gemäß den gesetzlichen oder sonst für die ORKB bestehenden Verfahrensregeln zu erfolgen.

---

# Kapitel 5

## Fachkompetenz

- 28.** Prüfer haben die Pflicht, sich immer professionell zu verhalten und sich bei der Durchführung ihrer Arbeit an hohen fachlichen Standards zu orientieren, so dass sie ihren Pflichten kompetent und unparteiisch nachkommen können.
- 29.** Prüfer dürfen keine Aufgaben übernehmen, für die sie nicht die fachliche Kompetenz besitzen.
- 30.** Prüfer sollten geeignete Normen, Grundsätze, Verfahrensweisen und Praktiken für die Finanzkontrolle, das Rechnungswesen und die Finanzgebarung kennen und umsetzen. Ebenso müssen sie über gute Kenntnisse der verfassungsmäßigen, gesetzlichen und institutionellen Regeln und Normen verfügen, die die Geschäftstätigkeit der geprüften Stelle regeln.

---

## Berufliche Weiterentwicklung

- 31.** Prüfer sollten bei der Durchführung und Überwachung der Prüfung und bei der Vorbereitung der diesbezüglichen Berichte angemessene fachliche Sorgfalt walten lassen.
- 32.** Prüfer sollten bei ihren Prüfungen Methoden und Verfahren von höchstmöglicher Qualität nutzen. Prüfer sind verpflichtet, sich bei der Durchführung der Prüfung und der Berichtsverfassung an Grundsätze und allgemeingültige Normen für die Finanzkontrolle zu halten.
- 33.** Prüfer haben eine ständige Verpflichtung, die Fachkenntnisse, die für die Ausübung ihres beruflichen Verantwortungsbereiches erforderlich sind, zu aktualisieren und zu erweitern.

---

# *Glossar*

Die im Pflichten- und Verhaltenskodex verwendeten Begriffe haben die gleiche Bedeutung und Definition wie jene, die in den INTOSAI Richtlinien für die Finanzkontrolle verwendet werden.





---

# *R*ichtlinien für die Finanzkontrolle

*herausgegeben vom*

*Komitee für die Richtlinien für die*

*Finanzkontrolle am*

*XIV. Kongress der INTOSAI 1992*

*in Washington, D.C., Vereinigte Staaten,*

*mit Ergänzungen vom*

*XV. Kongress der INTOSAI 1995*

*in Kairo, Ägypten*



---

# *Inhaltsverzeichnis*

Vorwort.....	23
Geleitwort.....	24
Kapitel I.....	27
<i>Grundlegende Forderungen der Staatlichen     Finanzkontrolle.....</i>	<i>27</i>
Kapitel II.....	39
2.1 <i>Allgemeine Richtlinien für die Staatliche         Finanzkontrolle.....</i>	<i>39</i>
2.2 <i>Richtlinien betreffend die Pflichten und das Verhalten         des Prüfers.....</i>	<i>46</i>
Kapitel III.....	56
<i>Richtlinien der Staatlichen Finanzkontrolle für die     Prüfungspraxis.....</i>	<i>56</i>
3.1 <i>Planung.....</i>	<i>58</i>
3.2 <i>Überwachung und Überprüfung.....</i>	<i>60</i>
3.3 <i>Untersuchung und Bewertung interner Kontrollen.....</i>	<i>62</i>
3.4 <i>Einhaltung geltender gesetzlicher Bestimmungen und             Verordnungen.....</i>	<i>63</i>
3.5 <i>Prüfungsdokumentierung.....</i>	<i>65</i>
3.6 <i>Analyse von Jahresabschlüssen.....</i>	<i>67</i>
Kapitel IV.....	68
<i>Richtlinien für die Berichterstattung inder Staatlichen     Finanzkontrolle.....</i>	<i>68</i>
Glossar.....	78



---

## Vorwort

Die nunmehr vorliegende überarbeitete Version der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle stellt einen Meilenstein im Bemühen um das Zustandekommen von wahrhaft internationalen Richtlinien für die Finanzkontrolle dar. Sie ist das Ergebnis einer vom XIII. INCOSAI in Berlin verabschiedeten Empfehlung, die eine Überarbeitung der früheren Version vorsah und den besonderen Erfordernissen der als Gerichtshof organisierten ORKB Rechnung tragen sollte.

Im Namen des INTOSAI-Ausschusses für die externe Finanzkontrolle möchte ich allen INTOSAI-Mitgliedern, die bei der Erstellung der Finanzkontrollrichtlinien mitgewirkt haben, für ihre Bemühungen danken; im besonderen möchte ich dem Rechnungshof Belgiens als jüngstem Mitglied des INTOSAI-Ausschusses für die externe Finanzkontrolle für seine überaus wertvolle Mitarbeit sowie allen anderen als Gerichtshof organisierten ORKB meine Anerkennung aussprechen. Ebenso sei meinen Ausschusskollegen für ihre Unterstützung und die von ihnen eingebrachten Beiträge gedankt.

Die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle besitzen zwar keinen bindenden Charakter, sie verkörpern jedoch einen zwischen den ORKB gefundenen Konsens der "besten Gepflogenheiten". Jede ORKB sollte für sich entscheiden, inwieweit die vorliegenden Richtlinien mit der Erfüllung ihres Prüfungsauftrages in Einklang stehen.

Nach Ansicht sowohl des Präsidiums als auch des Normenausschusses für die Rechnungsprüfung sind diese Richtlinien ein "lebendes" Dokument. Als solches sollten sie die laufenden Entwicklungen, Kernfragen und Überlegungen hinsichtlich der Methoden sowie die Praxis der Rechnungsprüfung in weitestmöglichem Ausmaß widerspiegeln.

Das Präsidium gab seine Zustimmung zu diesen Richtlinien anlässlich seiner 35. Tagung im Oktober 1991 in Washington. Ich übergebe hiemit den Mitgliedern der INTOSAI diese überarbeitete Version der INTOSAI-Richtlinien und empfehle ihre Annahme.

John Taylor  
Vorsitzender des INTOSAI-Richtlinien-Ausschusses für die externe  
Finanzkontrolle

---

## *Geleitwort*

In meiner Eigenschaft als Vorsitzender des Ausschusses der INTOSAI für Richtlinien für die externe Finanzkontrolle ist es mir eine besondere Ehre, die endgültige Fassung unserer Arbeit vorzustellen.

Unser Ausschuss wurde im Mai 1984 eingesetzt und mit der Aufgabe betraut, Empfehlungen und Pläne für ein Projekt zu erarbeiten, im Zuge dessen Finanzkontrollrichtlinien der INTOSAI entstehen sollten. Der Ausschuss wurde in der Folge erweitert und setzte sich schließlich aus den Obersten Rechnungskontrollbehörden der folgenden Länder zusammen:

- Argentinien
- Australien
- Brasilien
- Costa Rica
- Japan
- Österreich: Generalsekretariat
- Philippinen
- Saudi-Arabien: Vorsitz
- Schweden
- Vereinigte Staaten
- Vereinigtes Königreich

Ein Plan für die Arbeit des Ausschusses wurde dem Präsidium bei seiner Tagung im März 1985 in Sydney vorgelegt und von diesem gebilligt. Dieser Arbeitsplan sah die Bildung von vier Arbeitsgruppen mit folgender Aufgabenverteilung vor:

- Gruppe 1, bestehend aus den Vereinigten Staaten (Koordinator), Costa Rica und den Philippinen, Arbeitsbereich: "Grundlegende Forderungen der staatlichen Finanzkontrolle"
- Gruppe 2, bestehend aus Australien (Koordinator) und Argentinien, Arbeitsbereich: "Allgemeine Richtlinien der staatlichen Finanzkontrolle"

- Gruppe 3, bestehend aus Schweden (Koordinator) und Japan, Arbeitsbereich: "Richtlinien für die Prüfungspraxis der staatlichen Finanzkontrolle"
- Gruppe 4, bestehend aus dem Vereinigten Königreich (Koordinator) und Brasilien, Arbeitsbereich: "Richtlinien für die Berichterstattung in der staatlichen Finanzkontrolle"

Alle vier Gruppen erstellten zu ihrem Thema eine Diskussionsunterlage und holten Stellungnahmen und Anregungen anderer Ausschussmitglieder ein, mit welchen sie sich eingehend auseinandersetzten. Ausgehend von diesen Diskussionsunterlagen, wurden die Anregungen und Kommentare in die vorläufige Fassung jeder der vier Themenbereiche aufgenommen. Nach weiterer Forschungsarbeit, Anregungen und Kommentaren seitens des Präsidiums der INTOSAI und der Ausschussmitglieder konnten die Endversionen erstellt werden, welche vom Präsidium bei seiner Tagung im Mai 1987 in Wien gebilligt wurden. Weiters erhielt der Ausschuss die Genehmigung für eine Zusammenkunft in London zur terminologischen und stilistischen Angleichung der vier Einzeldokumente.

Im Juni 1987 traf eine Expertengruppe als Vertretung des Ausschusses zu einer fünftägigen Sitzung in London zusammen, um diese Angleichung für die Endversion vorzunehmen. Sie setzte sich wie folgt zusammen: Dr. Issam J. Merei (Vorsitzender) und Abdulla I Al-Saleh (Saudi-Arabien), W.A. Broadus (USA), Nazario Anis (Philippinen), Cyril Monaghan (Australien), Gunhild Lindstrom (Schweden), Fernando Gonçalves (Brasilien) und John Pearce und Andy Burchell (Vereinigtes Königreich).

Bei der 31. Präsidialtagung wurden folgende Beschlüsse hinsichtlich der neuerlichen Vorlage der INTOSAI-Richtlinien über die externe Finanzkontrolle und der Berücksichtigung der diesbezüglichen Stellungnahmen der Schwesterbehörden gefasst:

1. Die Stellungnahmen werden vom Generalsekretär zusammengefasst und dem Vorsitzenden des Ausschusses übermittelt.
2. Der Vorsitzende des Ausschusses und der Generalsekretär entscheiden einvernehmlich, welche und in welcher Weise Umformulierungen notwendig und zweckmäßig sind.

3. In der Folge ist das Dokument dem Kongress von Berlin zur Beschlussfassung vorzulegen.

Der Vorsitzende des Ausschusses und der Generalsekretär haben mittlerweile alle eingelangten Stellungnahmen durchgearbeitet und die nach ihrem Urteil notwendigen Abänderungen des Richtlinienentwurfes durchgeführt.

Die in diesem Dokument durchgehend verwendete Bezeichnung "Richtlinien" ist dahingehend zu verstehen, dass ihre Einhaltung in den Bereich der Obersten Rechnungskontrollbehörden selbst fällt.

Ich möchte allen Mitgliedern des INTOSAI-Richtlinienausschusses für die externe Finanzkontrolle für ihre Bemühungen und bereitwillige Zusammenarbeit bei der Fertigstellung dieses Projektes meinen Dank aussprechen. Mein besonderer Dank gilt der Expertengruppe, die für den letzten Schliff der endgültigen Version in London verantwortlich war.

Omar A. Fakieh, State Minister  
Präsident, General Auditing Bureau  
Vorsitzender des INTOSAI-Richtlinienausschusses für die externe  
Finanzkontrolle  
Rijadh, März 1989



---

# Kapitel I

## Grundlegende Forderungen der Staatlichen Finanzkontrolle

1.0.1 Allgemeine Grundlage der Richtlinien für die Finanzkontrolle der Internationalen Organisation Oberster Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) sind die Deklarationen von Lima und Tokio, die von der INTOSAI bei zahlreichen Kongressen verabschiedeten Erklärungen und Berichte, und der Bericht der Expertengruppentagung der Vereinten Nationen über staatliches Rechnungswesen und Finanzkontrolle in Entwicklungsländern.

1.0.2 Die INTOSAI-Finanzkontrollrichtlinien bestehen aus vier Teilen (siehe Darstellung):

- (a) Grundlegende Forderungen
- (b) Allgemeine Richtlinien
- (c) Richtlinien für die Prüfungspraxis
- (d) Richtlinien für die Berichterstattung

Die INTOSAI hat diese Richtlinien als Ausgangsbasis für die Festlegung von Prüfungsverfahren und -methoden geschaffen, welche auch für die Prüfung von computergestützten Systemen gelten. Sie sind im Lichte der jeweiligen verfassungsmäßigen, gesetzlichen und anderen Gegebenheiten der Obersten Rechnungskontrollbehörde (ORKB) zu sehen.

1.0.3 Bei den grundlegenden Forderungen für Richtlinien der Finanzkontrolle handelt es sich um grundlegende Annahmen, Prämissen mit inhaltlichem Zusammenhalt, logische Prinzipien und Anforderungen, die zur Erarbeitung von Finanzkontrollrichtlinien beitragen und die Prüfer bei der Ausarbeitung ihrer Stellungnahmen und Berichte unterstützen, vor allem in Fällen, wo keine spezifischen Richtlinien anwendbar sind.

1.0.4 Die Finanzkontrollrichtlinien sollten in Einklang mit den

Forderungen für die Finanzkontrolle stehen. Sie bieten dem Prüfer auch eine ansatzweise Orientierungshilfe, welche dazu beiträgt, das Ausmaß der im Zuge der Prüfung anzuwendenden Prüfungsschritte und –verfahren zu bestimmen. Die Finanzkontrollrichtlinien stellen die Kriterien bzw. den Maßstab für die qualitative Bewertung der Prüfungsergebnisse dar.

1.0.5 Die Auslegung und nähere Erläuterung dieser Richtlinien ist dem Präsidium der INTOSAI vorbehalten; für Abänderungen ist der INTOSAI-Kongress zuständig.

1.0.6 Die grundlegenden Forderungen lauten wie folgt:

- (a) Die ORKB sollte in allen als erheblich erachteten Belangen nach einer Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle trachten. Einige Richtlinien lassen sich vielleicht auf bestimmte Tätigkeitsbereiche von ORKBn (insbesondere solcher, die als Gerichtshof organisiert sind) sowie auf über die reine Prüfungstätigkeit hinausgehende Aufgabenbereiche nicht anwenden. Es obliegt der ORKB, gültige Richtlinien für diese Aufgaben- und Tätigkeitsbereiche mit dem Ziel festzusetzen, einen durchgängig hohen Qualitätsstandard auch für diese Bereiche sicherzustellen (siehe Absatz 1.0.8).
- (b) Die ORKB sollte in den verschiedenen Situationen, die sich im Zuge der staatlichen Finanzkontrolltätigkeit ergeben, ihr eigenes Urteilsvermögen einsetzen (siehe Absatz 1.0.15).
- (c) Angesichts eines verstärkten Bewusstseins der Öffentlichkeit, ist die Forderung nach öffentlicher Rechenschaftspflicht von Personen oder Organen, die staatliche Mittel verwalten, immer deutlicher geworden, so dass sich die Notwendigkeit für das Bestehen und wirksame Funktionieren des Prozesses der Verantwortlichkeit ergibt (siehe Absatz 1.0.20).
- (d) 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 (siehe Absatz 1.0.23).

- (e) Entsprechende Organe sollten für die Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sowie für die Vorlage und Veröffentlichung von Finanzberichten unter Berücksichtigung der Bedürfnisse der Verwaltung Sorge tragen, und die geprüften Stellen sollten spezifische und messbare Zielsetzungen und Leistungsvorgaben erarbeiten (siehe Absatz 1.0.25).
- (f) Die durchgängige Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sollte eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Wiedergabe der Finanzposition und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit bewirken (siehe Absatz 1.0.28).
- (g) Das Vorhandensein eines angemessenen internen Kontrollsystems verringert die Gefahr von Fehlern und Unregelmäßigkeiten auf ein Mindestmaß (siehe Absatz 1.0.30).
- (h) Die Verabschiedung von gesetzlichen Bestimmungen würde die Zusammenarbeit der geprüften Stellen bei der Wahrung und Schaffung des Zugangs zu allen einschlägigen Daten, die für eine umfassende Einschätzung der geprüften Tätigkeiten erforderlich sind, erleichtern (siehe Absatz 1.0.32).
- (i) Alle Prüfungstätigkeiten sollten in den Prüfungsauftrag der ORKB fallen (siehe Absatz 1.0.34).
- (j) Die ORKBn sollten sich um eine Verbesserung der Methoden zur Prüfung der Stichhaltigkeit von Leistungskriterien bemühen (siehe Absatz 1.0.45).

1.0.7 In den folgenden Absätzen ist die Bedeutung der grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle erläutert.

1.0.8 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die ORKB sollte in allen als erheblich definierten Belangen nach einer Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle trachten. Einige Richtlinien lassen sich vielleicht auf bestimmte Tätigkeitsbereiche von ORKBn (insbesondere solcher, die als Gerichtshof organisiert sind) sowie auf

über die reine Prüfungstätigkeit hinausgehende Aufgabenbereiche nicht anwenden. Es obliegt der ORKB, gültige Richtlinien für diese Aufgaben- und Tätigkeitsbereiche mit dem Ziel festzusetzen, einen durchgängig hohen Qualitätsstandard auch für diese Bereiche sicherzustellen (siehe Absatz 1.0.6a).

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

1.0.10 Erheblichkeit wird oft im Zusammenhang mit dem Wert eines Prüfungsgegenstandes gesehen; doch können ein bzw. mehrere Gegenstände auch aufgrund ihrer spezifischen Eigenart oder Merkmale erheblich sein – wo etwa durch gesetzliche Bestimmungen oder Durchführungsverordnungen eine gesonderte Berichterstattung ungeachtet des Betrages vorgeschrieben ist.

1.0.11 Neben der Erheblichkeit aufgrund von Wert und spezifischer Eigenart kann eine Angelegenheit aufgrund des Zusammenhanges, in dem sie auftritt, erheblich sein: Betrachtet man einen Gegenstand etwa in Zusammenhang mit:

- (a) dem Gesamtbild der Finanzinformation;
- (b) dem Ganzen, Teil dessen er bildet;
- (c) verwandten Gegenständen;
- (d) dem entsprechenden Betrag in vorhergehenden Jahren.

1.0.12 ORKBn erfüllen vielfach Aufgaben, die bei strenger Auslegung nicht als echte Prüfungstätigkeit zu betrachten sind, jedoch zu einer verbesserten Staatsverwaltung beitragen. Dazu gehören unter anderem (a) die Sammlung von Daten ohne die Durchführung eingehenderer Analysen, (b) Angabenstellungen rechtlicher Natur, (c) Untersuchungen im Auftrag des Parlaments, etwa im Hinblick auf die Überprüfung von Haushaltsvoranschlägen, (d) die Unterstützung von Parlamentsmitgliedern im Hinblick auf Untersuchungen und die Ermöglichung einer Befassung mit den Akten der ORKB, (e) Verwaltungsaufgaben und (f) Aufgaben im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung. Diese über die reine Prüfungstätigkeit hinausgehenden Funktionen liefern den Entscheidungsträgern wertvolle Aufschlüsse und sollten einem durchgängig hohen Qualitätsstandard entsprechen.

1.0.13 Bedingt durch die Tätigkeits- und Organisationsstruktur einiger ORKBn sind nicht alle Prüfungsrichtlinien auf die Gesamtheit aller Aufgabenbereiche anwendbar. So unterscheidet sich die Tätigkeit der als Gerichtshof organisierten ORKBn aufgrund ihrer Organisationsform als Kollegialorgan mit rechtsprechender Funktion grundsätzlich von der Tätigkeit von ORKBn, welche als hierarchisch aufgebaute Behörden unter der Führung eines Auditor General oder Comptroller General Ordnungs- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen durchführen.

1.0.14 Zur Sicherung eines hohen Qualitätsstandards müssen einschlägige Richtlinien befolgt werden. Die jeweils zu befolgende Richtlinie sollte sich aus der Zielsetzung des jeweiligen Tätigkeitsbereiches bzw. der bestimmten Aufgabenstellung ergeben. Um einen hohen Qualitätsstandard ihrer Tätigkeit und Ergebnisse zu wahren, sollte jede ORKB grundsätzlich festlegen, welche INTOSAI-Richtlinien bzw. welche anderen einschlägigen Richtlinien in der Erfüllung bestimmter Aufgaben zu befolgen sind.

1.0.15 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die ORKB sollte in den verschiedenen Situationen, die sich im Zuge der staatlichen Finanzkontrolltätigkeit ergeben, ihr eigenes Urteilsvermögen einsetzen (siehe Absatz 1.0.6b).

1.0.16 Die Prüfungsdokumentierung spielt eine wesentliche Rolle in der Entscheidung des Prüfers über die Auswahl von Prüfungsthemen und -gebieten, sowie über die Art, zeitliche Festsetzung und das Ausmaß von Prüfungstests und -verfahren.

1.0.17 Die Bestimmungen des Prüfungsauftrages, mit dem die ORKBn befasst sind, haben Vorrang gegenüber jeglichen bestehenden Regelungen im Bereich des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle, mit denen sie in Konflikt stehen, und sind daher für die von der ORKB angewandten Finanzkontrollrichtlinien wesentlich. Folglich können die INTOSAI-Richtlinien für die externe Finanzkontrolle für die ORKB und deren Mitarbeiter keine zwingenden Bestimmungen bedeuten oder sie zu einer verbindlichen Anwendung veranlassen.

1.0.18 Es liegt im Ermessensbereich der ORKB zu bestimmen, inwieweit die Richtlinien für die externe Finanzkontrolle in Einklang mit der Erfüllung des Prüfungsauftrages durch die ORKB stehen. Die ORKBn sollten jedoch

anerkennen, dass die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle die übereinstimmende Meinung staatlicher Rechnungsprüfer darstellen und versuchen, sie in denjenigen Bereichen anzuwenden, wo sie in Einklang mit dem Prüfungsauftrag der ORKB stehen. Die ORKB sollte erforderlichenfalls versuchen, Unvereinbarkeiten zu beseitigen, um somit die Übernahme erwünschter Richtlinien zu ermöglichen.

1.0.19 In einigen Bereichen des Prüfungsauftrages der ORKB, vor allem bei der Prüfung von Rechnungsabschlüssen, können die Prüfungszielsetzungen der ORKB den Prüfungszielen des privaten Sektors ähnlich sein. Dementsprechend können Richtlinien des privaten Sektors für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen, die von staatlichen Aufsichtsbehörden veröffentlicht werden, für den staatlichen Rechnungsprüfer anwendbar sein.

1.0.20 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Angesichts eines verstärkten Bewusstseins der Öffentlichkeit ist die Forderung nach öffentlicher Rechenschaftspflicht von Personen oder Organen, die staatliche Mittel verwalten, immer deutlicher geworden, so dass sich die Notwendigkeit für das Bestehen und Wirksamwerden des Prozesses der Rechenschaftspflicht ergibt (siehe Absatz 1.0.6c).

1.0.21 In einigen Ländern sind die rechenschaftspflichtigen Organe bestimmungsgemäß dazu angehalten, dem Präsidenten, Monarchen oder Staatsrat Bericht zu erstatten, die Mehrheit jedoch erstattet einer gewählten Gesetzgebung entweder unmittelbar oder über die ausführende Regierungsgewalt Bericht. Manche ORKBn sind als rechtsprechende Organe eingesetzt. Je nach Land wird diese Rechtsprechung in bezug auf die Rechnungen, die Rechnungsführer und sogar in bezug auf die Anordnungsbefugten ausgeübt. Die von solchen Behörden gefällten Urteile und Entscheidungen stellen eine natürliche Ergänzung der ihnen übertragenen administrativen Prüfungsfunktionen dar. Ihre rechtsprechenden Handlungen sind als wesentlicher Teil der allgemeinen Zielsetzungen der externen Finanzkontrolle zu sehen, und insbesondere der Zielsetzungen im Bereich des Rechnungswesens.

1.0.22 Staatliche Unternehmen haben ebenfalls eine öffentliche Rechenschaftspflicht zu erfüllen. Staatliche Unternehmen beinhalten auch Wirtschaftsbetriebe, z.B. Unternehmen, die durch Gesetz bzw. Verordnung geschaffen wurden oder in denen der Staat mehrheitlich beteiligt ist.

Ungeachtet der Art ihrer Zusammensetzung, ihrer Aufgaben, ihres Unabhängigkeitsgrades oder ihrer Finanzierung, sind solche Unternehmen letztlich dem höchsten gesetzgebenden Organ rechenschaftspflichtig.

1.0.23 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die Entwicklung angemessener Informations-, Kontroll-, Bewertungs- und Berichterstattungssysteme innerhalb der Verwaltung wird den Rechenschaftspflichtprozess erleichtern. Die Leitung ist für die Richtigkeit und Hinlänglichkeit von Form und Inhalt der Finanzberichte und anderer Informationen verantwortlich (siehe Absatz 1.0.6d).

1.0.24 Die Richtigkeit und Hinlänglichkeit der Finanzberichte und Rechnungsabschlüsse sind Ausdruck der Finanzlage und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit einer Stelle. Diese ist weiters verpflichtet, ein praxisgerechtes System zu entwickeln, das sachgerechte und verlässliche Informationen liefert.

1.0.25 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

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, und die geprüften Stellen sollten spezifische und messbare Zielsetzungen und zu erfüllende Leistungskriterien erarbeiten (siehe Absatz 1.0.6e).

1.0.26 Die ORKBn sollten mit den für die Ausarbeitung von Richtlinien für das Rechnungswesen befassten Organisationen zusammenarbeiten, um die Veröffentlichung zweckmäßiger Richtlinien für das Rechnungswesen für die Verwaltung zu gewährleisten.

1.0.27 Die ORKBn sollten den geprüften Stellen auch die Schaffung von messbaren und klar definierten Zielsetzungen sowie die Festlegung von Erfüllungskriterien für diese Zielsetzungen empfehlen.

1.0.28 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die durchgängige Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sollte eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Wiedergabe der Finanzlage und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit bewirken (siehe Absatz 1.0.6f).

1.0.29 Die Annahme, dass die durchgängige Anwendung von Richtlinien für das Rechnungswesen eine Grundvoraussetzung für die Angemessenheit der Wiedergabe darstellt, bedeutet, dass eine geprüfte Stelle den Gegebenheiten entsprechende Richtlinien für das Rechnungswesen zu befolgen und diese auch durchgängig anzuwenden hat. Die durchgängige Befolgung von Richtlinien für das Rechnungswesen sollte von einem Prüfer nicht als schlüssiger Beweis für die angemessene Wiedergabe der verschiedenen Finanzberichte angesehen werden. Angemessenheit ist Ausdruck der Stellungnahme eines Prüfers, die über die Grenzen einer durchgängigen Anwendung von Richtlinien für das Rechnungswesen hinausgeht. Eine solche Annahme unterstreicht die Tatsache, dass es sich bei den Finanzkontrollrichtlinien lediglich um Mindestanforderungen an die Verpflichtung des Prüfers handelt. Es liegt im Ermessensbereich des Prüfers, über dieses Mindestmaß hinauszugehen.

1.0.30 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Das Vorhandensein eines angemessenen internen Kontrollsystems verringert die Gefahr von Fehlern und Unregelmäßigkeiten auf ein Mindestmaß (siehe Absatz 1.0.6g).

1.0.31 Es obliegt der geprüften Stelle, und nicht dem Prüfer, angemessene interne Kontrollsysteme zum Schutze ihrer Ressourcen zu entwickeln. Desweiteren obliegt es der geprüften Stelle, das Vorhandensein und Funktionieren von Kontrollmechanismen zu gewährleisten, um die Einhaltung geltender Gesetze und Verordnungen sowie die Wahrung von Rechtschaffenheit und Redlichkeit in der Entscheidungsfindung sicherzustellen. Dies enthebt den Prüfer jedoch nicht von seiner Aufgabe, der geprüften Stelle Vorschläge und Empfehlungen zu unterbreiten, wenn sich Kontrollmechanismen als unzulänglich oder fehlend erwiesen haben.



1.0.32 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die Verabschiedung von gesetzlichen Bestimmungen würde die Zusammenarbeit der geprüften Stellen bei der Wahrung und Schaffung des Zugangs zu allen einschlägigen Daten, die für die umfassende Einschätzung der geprüften Tätigkeiten erforderlich sind, erleichtern (siehe Absatz 1.0.6h).

1.0.33 Für die ordnungsgemäße Ausführung ihrer Prüfungsaufgaben muss die ORKB Zugang zu den Informations- und Datenquellen sowie zu den Beamten und Mitarbeitern der geprüften Stelle besitzen. Die Verabschiedung gesetzlicher Auflagen betreffend den Zugang des Prüfers zu den genannten Informationen bzw. Mitgliedern des Personals wird dazu beitragen, Schwierigkeiten in diesem Bereich künftig auf ein Mindestmaß zu beschränken.

1.0.34 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Alle Prüfungstätigkeiten sollten in den Prüfungsauftrag der ORKB fallen (siehe Absatz 1.0.6i).

1.0.35 ORKBn werden im allgemeinen von der obersten gesetzgebenden Körperschaft oder durch verfassungsrechtliche Bestimmung geschaffen. In manchen Fällen können Teilbereiche der Funktion einer ORKB eher durch Übereinkunft als durch besondere gesetzliche Bestimmungen geregelt werden. Für gewöhnlich legen die gesetzlichen oder sonstigen Bestimmungen zur Gründung einer ORKB ihre Form fest (Gerichtshof, Kollegialorgan, Kommission, Behörde oder Ministerium). Diese Bestimmungen regeln auch den Amtsbereich, die Amtsdauer, die Befugnisse, Pflichten, Aufgaben und allgemeine Verantwortlichkeiten, sowie andere Angelegenheiten betreffend die Ausübung von Ämtern und die Erfüllung der zu leistenden Aufgaben und Pflichten.

1.0.36 Ungeachtet jeglicher Festlegungen besteht die Hauptfunktion der ORKB in der Wahrung und Förderung der öffentlichen Rechenschaftspflicht. In manchen Ländern ist die ORKB als Gerichtshof mit Richtern organisiert, welche Verfügungshoheit gegenüber den staatlichen Rechnungsführern ausüben, die zur Rechenschaftslegung verpflichtet sind. Aufgrund dieser rechtsprechenden Funktion hat die ORKB sicherzustellen, dass alle mit der Verwaltung öffentlicher Mittel befassten Personen ihrer Rechenschaftspflicht

gegenüber der Behörde nachkommen und ihrer Rechtsprechung unterworfen sind.

1.0.37 Diese rechtsprechende Funktion ist als wesentliche Ergänzung der anderen Prüfungsfunktionen zu verstehen. Sie sollte als Teil der allgemeinen Zielsetzungen der externen Finanzkontrolle und im besonderen der Zielsetzungen des Rechnungswesens gesehen werden.

1.0.38 Die staatliche Finanzkontrolle umfasst den gesamten Bereich der Ordnungs-, Rechtmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

1.0.39 Die Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung beinhaltet:

- (a) die formale Beurteilung der finanziellen Rechenschaftspflicht verantwortlicher Stellen, einschließlich der Untersuchung und Bewertung von Rechnungsunterlagen sowie die Erteilung von Bestätigungsvermerken zu Rechnungsabschlüssen;
- (b) die formale Beurteilung der finanziellen Rechenschaftspflicht der staatlichen Verwaltung als Ganzes;
- (c) die Prüfung von Buchführungssystemen und –transaktionen, einschließlich der Bewertung der Einhaltung geltender Gesetze und Verordnungen;
- (d) die Prüfung der internen Kontroll- und Innenrevisionsfunktionen;
- (e) die Prüfung der Redlichkeit und Rechtschaffenheit von Verwaltungsentscheidungen, die innerhalb der geprüften Stelle getroffen wurden; und
- (f) die Berichterstattung über jegliche weiteren Belange, die sich aus der Prüfung ergeben oder mit dieser in Zusammenhang stehen, und die nach Ansicht der ORKB veröffentlicht werden sollten.

1.0.40 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.

1.0.41 In der Praxis kann es zu Überschneidungen zwischen Ordnungs-, Rechtmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen kommen; in solchen Fällen hängt die Zuordnung einer bestimmten Prüfung vom ursprünglichen Prüfungszweck ab.

1.0.42 In vielen Ländern ist die Untersuchung der grundsatzpolitischen Basis des Verwaltungshandelns aus dem Auftrag zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit ausgeklammert. Der Prüfungsauftrag sollte jedoch die Befugnisse und Aufgaben der ORKB in bezug auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung in allen Bereichen des Verwaltungshandelns eindeutig abgrenzen, um unter anderem die Anwendung entsprechender Finanzkontrollrichtlinien durch die ORKB zu erleichtern.

1.0.43 In manchen Ländern ist die ORKB aufgrund der Verfassung bzw. der herrschenden Gesetzeslage nicht immer ermächtigt, die "Wirtschaftlichkeit" und "Wirksamkeit" der Haushalts- und Wirtschaftsführung der ausführenden Regierungsgewalt zu prüfen. In diesen Fällen obliegt die Beurteilung der Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit von Verwaltungsentscheidungen dem zuständigen Minister, welcher gegenüber dem Parlament für die Organisation und Führung von Verwaltungseinrichtungen verantwortlich ist. Die zutreffendste Bezeichnung für eine Kontrolle, die über den Rahmen der traditionellen Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung hinausgeht, ist die

"Prüfung der angemessenen Haushaltsführung". Sie zielt nicht auf eine kritische Beleuchtung der wirtschaftlichen oder wirksamen Verwendung von Geldmitteln ab, sondern auf eine Analyse der öffentlichen Ausgaben nach allgemeingültigen Prinzipien einer angemessenen Haushalts- und Wirtschaftsführung. Beide Prüfungsformen - die Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung und die Prüfung der angemessenen Haushaltsführung - lassen sich in der Praxis in einem Arbeitsgang durchführen, vor allem weil sie sich wechselseitig in ihrer Wirkung bestärken: Ordnungsmäßigkeitsprüfungen dienen der Vorbereitung von Prüfungen der angemessenen Haushaltsführung; letztere dienen der Bereinigung von Gegebenheiten, die die Ursache von Unregelmäßigkeiten darstellen.

1.0.44 Die öffentliche Rechenschaftspflicht kann wirksamer gefördert werden, wenn die ORKB durch den Prüfungsauftrag befugt ist, die Ordnungs-, Rechtmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfung aller öffentlichen Unternehmen durchzuführen bzw. ihre Durchführung zu leiten.

1.0.45 In den grundlegenden Forderungen für die Finanzkontrolle ist festgehalten:

Die ORKBn sollten sich um eine Verbesserung der Methoden zur Prüfung der Stichhaltigkeit von Leistungskriterien bemühen (siehe Absatz 1.0.6j).

1.0.46 Die wachsenden Prüfungsaufgaben der Prüfer erfordern die Verbesserung und Entwicklung neuer Techniken und Methoden, mittels derer die Angemessenheit und Stichhaltigkeit der von der geprüften Stelle angewandten Leistungskriterien festgestellt wird. Die Prüfer sollten sich die Verfahren und Methoden anderer Disziplinen aneignen.

1.0.47 Der Umfang des Prüfungsauftrages ist ausschlaggebend für das Maß, in dem die Richtlinien von der ORKB anzuwenden sind.

---

# Kapitel II

## 2.1 Allgemeine Richtlinien für die Staatliche Finanzkontrolle

2.1.1 Dieser Abschnitt befasst sich mit den allgemeinen Richtlinien für die staatliche Finanzkontrolle. In den allgemeinen Richtlinien sind die Qualifikationen der Prüfer und/oder der Prüfungsbehörde beschrieben, damit diese ihre Aufgaben in Zusammenhang mit den Richtlinien für die Prüfungspraxis und Berichterstattung fachlich angemessen und zielführend erfüllen können.

2.1.2 Gemäß den Bestimmungen der allgemeinen Finanzkontrollrichtlinien sollte die ORKB Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um

- (a) entsprechend qualifiziertes Personal einzustellen (siehe Absatz 2.1.3);
- (b) ORKB-Mitglieder zu schulen und fortzubilden, damit sie ihre Aufgaben wirksam erfüllen können, und um die Grundlagen für die Weiterbildung der Prüfer und anderer Behördenmitarbeiter genau festzulegen (siehe Absatz 2.1.5);
- (c) Handbücher sowie andere schriftliche Anleitungen und Anweisungen für die Durchführung von Prüfungen zu erarbeiten (siehe Absatz 2.1.13);
- (d) das innerhalb der ORKB vorhandene Potential an Fähigkeiten und Fachwissen zu fördern und mangelnde Fähigkeiten aufzudecken; sie sollte für eine ausgewogene Aufteilung der vorhandenen Fähigkeiten auf Prüfungsaufgaben sorgen, und eine ausreichende Zahl von Personen für die Prüfung bestimmen; sie sollte desweiteren über entsprechende Planungs- und Überwachungssysteme zur Erreichung ihrer Ziele im erforderlichen Sorgfaltsausmaß verfügen (siehe Absatz 2.1.15);

- (e) die Effizienz und Wirksamkeit der internen Richtlinien und Verfahren der ORKB zu überprüfen (siehe Absatz 2.1.25).

2.1.3 In den allgemeinen Richtlinien für ORKB heißt es unter anderem:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um entsprechend qualifiziertes Personal einzustellen (siehe Absatz 2.1.2a).

Im folgenden Absatz ist der Begriff der "Einstellung von entsprechend qualifiziertem Personal" als Richtlinie der Finanzkontrolle erläutert.

2.1.4 ORKB-Mitarbeiter sollten über entsprechende akademische Qualifikationen verfügen und sich ein angemessenes Maß an Schulung und Erfahrung aneignen. Die ORKB sollte Mindestausbildungserfordernisse für die Anstellung von Prüfern festlegen und regelmäßig überprüfen.

2.1.5 In den allgemeinen Richtlinien für ORKBn heißt es unter anderem:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um ORKB-Angestellte zu schulen und fortzubilden, damit sie ihre Aufgaben wirksam erfüllen können, und um die Grundlagen für die Weiterbildung der Prüfer und anderer Behördenmitarbeiter genau festzulegen (siehe Absatz 2.1.2b).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der Schulung und Weiterbildung als Richtlinie der Finanzkontrolle erläutert.

2.1.6 Die ORKB sollte entsprechende Schritte unternehmen und für die fachliche Weiterbildung ihrer Mitarbeiter sorgen; dies beinhaltet gegebenenfalls die interne Schulung sowie die Förderung einer Beteiligung an externen Veranstaltungen.

2.1.7 Die ORKB sollte über genügend befähigtes Personal zur Unterstützung bei der Prüfungsplanung sowie zur Feststellung von Bereichen mit fachlichem Weiterbildungsbedarf verfügen.

2.1.8 Die ORKB sollte Kriterien und auch Schulungserfordernisse für die Weiterbildung von Prüfern und anderen ORKB-Mitarbeitern festsetzen und regelmäßig überprüfen.

2.1.9 Die ORKB sollte desweiteren Maßnahmen und Verfahren zur fachlichen Weiterbildung des Prüfungspersonals in bezug auf

Prüfungsmethoden und –techniken, die für den abgedeckten Prüfungsbereich anwendbar sind, erarbeiten und anwenden.

2.1.10 Die Mitarbeiter der ORKB sollten ausreichend über die Wirkungsweise der gesamten staatlichen Verwaltung informiert sein; dies umfasst Aspekte wie etwa die Rolle der Gesetzgebung, die rechtlichen und institutionellen Bestimmungen betreffend die Tätigkeit der ausführenden Gewalt und die Satzung staatlicher Unternehmen. Genauso müssen ausgebildete ORKB-Mitarbeiter entsprechende Kenntnis der Finanzkontrollrichtlinien, Strategien, Verfahren und Praktiken der ORKB besitzen.

2.1.11 Die Prüfung von Buchführungssystemen, Rechnungsunterlagen und Rechnungsabschlüssen erfordert die Beherrschung des Rechnungswesens und verwandter Disziplinen sowie die Kenntnis der für die Rechenschaftspflicht der geprüften Stelle geltenden Gesetze und Verordnungen. Darüber hinaus kann für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen eine zusätzliche Ausbildung in den Bereichen Verwaltung, Betriebsführung, Wirtschafts- und Sozialwissenschaften erforderlich sein.

2.1.12 Die ORKB sollte die Mitgliedschaft ihrer Mitarbeiter in einschlägigen Fachorganisationen und ihre Beteiligung an den Aktivitäten dieser Organisationen fördern.

2.1.13 In den allgemeinen Richtlinien für ORKBn heißt es unter anderem:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um Handbücher sowie andere schriftliche Anleitungen und Anweisungen für die Durchführung von Prüfungen zu erarbeiten (siehe Absatz 2.1.2c).

Im folgenden Absatz ist der Begriff der "schriftlichen Anleitungen" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

2.1.14 Die Übermittlung von Informationen an die Mitarbeiter der ORKB in Form von Rundschreiben, welche Anleitungen enthalten, und ein laufend aktualisiertes Prüfungshandbuch, in dem die Strategien, Richtlinien und Maßnahmen der ORKB festgehalten sind, sind im Sinne einer Wahrung der Prüfungsqualität wesentlich.

2.1.15 In den allgemeinen Richtlinien für ORKB heißt es unter anderem:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um das innerhalb der ORKB vorhandene Potential an Fähigkeiten und Fachwissen zu fördern und Bereiche mit mangelnden Fähigkeiten aufzudecken; sie sollte für eine ausgewogene Aufteilung der vorhandenen Fähigkeiten auf Prüfungsaufgaben sorgen und eine ausreichende Zahl von Personen für die Prüfung bestimmen; sie sollte weiters über entsprechende Planungs- und Überwachungssysteme zur Erreichung ihrer Ziele im erforderlichen Sorgfaltsausmaß verfügen (siehe Absatz 2.1.2d).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff des "Einsatzes von Fähigkeiten" als Richtlinie der Finanzkontrolle erläutert.

2.1.16 Der Bedarf an Ressourcen, die für die Durchführung jeder Prüfung erforderlich sind, muss festgestellt werden, so dass entsprechend befähigtes Personal für die Prüfung herangezogen und ein Kontrollsystem für die bei der Prüfung zur Anwendung gelangenden personellen Ressourcen eingesetzt werden kann.

2.1.17 Wie weit akademische Qualifikationen speziell mit der Prüfungsarbeit in Zusammenhang stehen sollten, hängt von der Art der vorgenommenen Prüfung ab. Es ist nicht erforderlich, dass jeder Prüfer für alle Bereiche des Prüfungsauftrages fachlich qualifiziert ist. Strategien und Verfahren betreffend die Zuteilung von Personal für Prüfungsaufgaben sollten jedoch darauf abzielen, Mitarbeiter mit den aufgrund der Prüfung erforderlichen Prüfungsfähigkeiten einzusetzen, so dass das mit einer spezifischen Prüfung befasste Team als Ganzes über die notwendigen Fähigkeiten und den erforderlichen Sachverstand verfügt.

2.1.18 Es sollte der ORKB offenstehen, externe Fachkräfte anzuwerben, sofern dies für die erfolgreiche Durchführung einer Prüfung erforderlich ist, damit die Prüfungsfeststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen schlüssig und fundiert sind und ein angemessenes Verständnis des Prüfungsgegenstandes erkennen lassen. Es obliegt dem Ermessen der ORKB, in den jeweiligen Umständen abzuwägen, inwieweit ihre Bedürfnisse durch ORKB-eigene Fachkräfte abgedeckt werden können bzw. die Beiziehung externen Sachverständigen erforderlich ist.

2.1.19 Direktiven und vorgeschriebene Verfahren für die Überwachung von Prüfungen sind ausschlaggebende Faktoren für die entsprechend kompetente



Erfüllung der Aufgaben der ORKB. Die ORKB sollte sicherstellen, dass Prüfungen von fachlich befähigten Prüfern geplant und überwacht werden, die mit den Richtlinien und Methoden der ORKB vertraut sind und die Besonderheiten und Eigenheiten des Gebietes kennen.

2.1.20 Beinhaltet der Prüfungsauftrag der ORKB die Prüfung von Jahresabschlüssen, welche die ausführende Regierungsgewalt insgesamt betreffen, so sollte das Prüfungsteam in der Lage sein, eine koordinierte Bewertung der Rechnungssysteme der Regierungsdienststellen sowie der Koordinations- und Kontrollmechanismen der Zentralbehörde vorzunehmen. Die Prüfungsteams müssen mit den einschlägigen Systemen des staatlichen Rechnungswesens und der staatlichen Finanzkontrolle vertraut sein und über ein entsprechendes Fachwissen über die von der ORKB bei dieser Art von Prüfung angewandten Prüfungstechniken verfügen.

2.1.21 Sofern die ORKB nicht in der Lage ist, innerhalb angemessener Zeiträume alle maßgeblichen Prüfungen, einschließlich Wirtschaftlichkeitsprüfungen im weiteren Sinne durchzuführen, die den gesamten Bereich der Tätigkeiten jeder geprüften Stelle abdecken, sind Kriterien zur Festlegung des Ausmaßes der Prüfungstätigkeit notwendig, die innerhalb des Prüfungszeitraums bzw. des Prüfungszyklus die größtmögliche praktische Gewährleistung bieten, dass jede geprüfte Stelle ihrer öffentlichen Rechenschaftspflicht entsprechend nachkommt.

2.1.22. Bei der Aufteilung der der ORKB für verschiedene Prüfungstätigkeiten zur Verfügung stehenden Ressourcen sind diejenigen Prüfungsaufgaben vorrangig zu behandeln, die von Rechts wegen innerhalb bestimmter Fristen abgeschlossen sein müssen. Besonderes Augenmerk ist auf die strategische Planung zu richten, damit eine entsprechende Prioritätenfolge für diejenigen Prüfungen festgelegt werden kann, die nach Ermessen der ORKB durchgeführt werden.

2.1.23 Eine Festlegung von Prioritäten, die im Einklang mit der Forderung nach einer Prüfungsqualität im gesamten Auftragsbereich steht, bedeutet, dass die ORKB im Lichte verfügbarer Informationen nach eigenem Ermessen vorzugehen hat. Die Führung eines Datenbestandes über Aufbau, Funktion und Tätigkeit der geprüften Stellen bietet der ORKB Hilfestellung bei der Erkennung von erheblichen und kritischen Punkten sowie von Bereichen, in denen sich Möglichkeiten zur Verbesserung der Verwaltung bieten.

2.1.24 Vor der Durchführung jeder Prüfung sollte eine ordnungsgemäße Genehmigung von hierfür befugten Mitarbeitern der ORKB für den Prüfungsbeginn erteilt werden. Diese Genehmigung sollte eine klare Aussage über Prüfungsziele, Umfang und Schwerpunkt enthalten, sowie über die im Zuge der Prüfung eingesetzten personellen und materiellen Ressourcen, über Vorkehrungen bezüglich der Überprüfung des Arbeitsfortschrittes zu entsprechenden Zeitpunkten und über die Fristen, innerhalb derer die Arbeit vor Ort abgeschlossen und ein Prüfungsbericht vorgelegt werden soll.

2.1.25 In den allgemeinen Richtlinien für ORKBn heißt es unter anderem:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um die Effizienz und Wirksamkeit der internen Richtlinien und Verfahren der ORKB zu überprüfen (siehe Absatz 2.1.2e).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "Qualitätskontrolle" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

2.1.26 Aufgrund der Bedeutung, die der Gewährleistung eines hohen Qualitätsstandards durch die ORKB zukommt, sollte sie zur Verbesserung der Prüfungsdurchführung und der Prüfungsergebnisse besonderes Augenmerk auf Qualitätssicherungsprogramme legen. Die positiven Auswirkungen solcher Programme erfordern das Vorhandensein entsprechender Mittel für diesen Zweck. Wichtig ist eine Abstimmung der eingesetzten Mittel und des erwarteten Nutzens.

2.1.27 Die ORKB sollte Systeme und Verfahren einsetzen um:

- (a) sich zu vergewissern, dass grundlegende Qualitätssicherungsprozesse zufriedenstellend funktionieren,
- (b) die Qualität des Prüfungsberichtes zu gewährleisten, und
- (c) Verbesserungen sicherzustellen, sowie das wiederholte Auftreten von Schwachstellen zu vermeiden.

2.1.28 Als weiteres Mittel zur Sicherung der Leistungsqualität zusätzlich zur Überprüfung der Kontrolltätigkeit durch die Prüfungsgebietsleiter, ist es 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.

2.1.29 Die Einrichtung einer eigenen Innenrevision mit einem umfassenden Wirkungsbereich als Hilfestellung für die ORKB zur Erlangung eines wirksamen Managements ihrer eigenen Tätigkeiten und zur Aufrechterhaltung der Qualität ihrer Leistungen ist angebracht.

2.1.30 Die Qualität der Arbeit der ORKB kann durch eine Stärkung der Innenrevisionsmechanismen und möglicherweise durch eine unabhängige Bewertung ihrer Tätigkeit verbessert werden.

2.1.31 In manchen Ländern erfolgt die Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung in Form einer "a priori" Kontrolle der öffentlichen Ausgaben, welche der Genehmigung durch die ORKB bedürfen.

2.1.32 Unter "a priori" Kontrolle versteht man grundsätzlich jene Art der Prüfung, die so rechtzeitig vorgenommen wird, dass es der Prüfungsbehörde möglich ist, Unregelmäßigkeiten noch zu verhindern.

2.1.33 Während eine "a posteriori" Prüfung lediglich bereits erfolgte Unregelmäßigkeiten zu einem Zeitpunkt aufdecken kann, zu dem ein korrekatives Eingreifen schwierig ist, bewirkt die "a priori" Prüfung im Gegensatz dazu eine direkte Sanktion: sollte die ORKB rechtliche oder buchhalterische Unregelmäßigkeiten aufgedeckt haben, wird die Zahlungsgenehmigung verweigert.

2.1.34 Einige ORKBn wirken bei der Entwicklung bzw. Überprüfung von Rechnungsführungssystemen bzw. deren Genehmigung mit und überprüfen die spätere Anwendung dieser Systeme in der Praxis.

2.1.35 Die ORKB hat die Einhaltung einschlägiger Richtlinien sowohl bei "a priori" Prüfungen als auch bei "a posteriori" Prüfungen sicherzustellen und danach zu trachten, dass angemessene Abweichungen von den Richtlinien dokumentiert werden.

## 2.2 Richtlinien betreffend die Pflichten und das Verhalten des Prüfers

2.2.1 Die allgemeinen Finanzkontrollrichtlinien beinhalten:

- (a) Der Prüfer und die ORKB müssen unabhängig sein (siehe Absatz 2.2.2).
- (b) Die ORKBn sollten jeglichen Interessenskonflikt zwischen Prüfer und überprüfter Stelle vermeiden (siehe Absatz 2.2.31).
- (c) Der Prüfer und die ORKB müssen über die erforderliche Fachkompetenz verfügen (siehe Absatz 2.2.33).
- (d) Der Prüfer und die ORKB haben bei der Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle angemessene Sorgfalt walten zu lassen. Dies beinhaltet angemessene Sorgfalt bei der Planung, Auswahl, Erfassung und Bewertung von Belegen sowie bei der Berichterstattung und bei der Vorlage von Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen (siehe Absatz 2.2.39).

---

### Unabhängigkeit

2.2.2 In den allgemeinen, für Prüfer und ORKB gemeinsam zutreffenden Richtlinien ist unter anderem festgehalten:

Der Prüfer und die ORKB müssen unabhängig sein (siehe Absatz 2.2.1a).

In den folgenden Absätzen ist die Unabhängigkeit als Finanzkontrollrichtlinie erläutert. Absatz 2.2.5 - 2.2.12 befasst sich im genaueren mit der Unabhängigkeit von der Gesetzgebung, Absatz 2.2.13 - 2.2.24 mit der Unabhängigkeit von der vollziehenden Gewalt und Absatz 2.2.25 - 2.2.29 mit der Unabhängigkeit von der geprüften Stelle.

2.2.3 Unabhängigkeit und Unparteilichkeit in der Finanzkontrolle, ungeachtet der Regierungsform, sind absolut notwendig. Ein angemessener Grad an Unabhängigkeit sowohl von der gesetzgebenden als auch von der

vollziehenden Regierungsgewalt ist für die Durchführung der Prüfung und Glaubwürdigkeit der Prüfungsergebnisse wesentlich.

2.2.4 Für Länder mit einer gewählten Gesetzgebung, die Eigenständigkeit gegenüber der vollziehenden Regierungsgewalt aufweist (ob Regierungsglieder gleichzeitig auch Mitglieder der Gesetzgebung sind oder nicht), stellen sich keine Schwierigkeiten bei der Festlegung ausdrücklicher Kriterien zur Schaffung und Wahrung einer angemessenen Unabhängigkeit der ORKB. Da solche oder ähnliche Regelungen in einer Mehrzahl der INTOSAI-Mitgliedsländer wirksam sind, werden in den vorliegenden Richtlinien die Unabhängigkeitskriterien für ORKBn für Länder, in denen derartige Regelungen bestehen, im Bewusstsein darüber festgesetzt, dass für andere Länder eine Abänderung und Anpassung dieser Kriterien erforderlich sein wird.

2.2.5 Die Dienste einer ORKB werden vornehmlich von der Gesetzgebung in Anspruch genommen. Der Prüfungsauftrag der ORKB leitet sich von der Verfassung oder der Gesetzgebung her; ein weitverbreitetes Merkmal der Funktion einer ORKB ist demnach ihre Berichterstattung an die Gesetzgebung. Eine enge Zusammenarbeit zwischen der ORKB und der Gesetzgebung, einschließlich jeglicher Ausschüsse, die von der Gesetzgebung zur Befassung mit ORKB-Berichten ermächtigt sind, kann vorausgesetzt werden. Eine solche Bindung kann zu einer wirksamen weiteren Verfolgung der Tätigkeit der ORKB beitragen.

2.2.6 Ebenso sollten die wichtigsten Feststellungen einer Prüfung des staatlichen Haushaltsvollzuges und der staatlichen Verwaltung sowie Meinungsunterschiede und Auseinandersetzungen mit den geprüften Dienststellen dem Parlament im Berichtswege bzw. als Sondermitteilung zur Kenntnis gebracht werden.

2.2.7 Eigene Parlamentsausschüsse können beauftragt werden, in der Gegenwart von Ministern, Vertretern und sonstigen Beauftragten der geprüften Dienststellen, die in den Prüfberichten und Sondermitteilungen enthaltenen Bemerkungen zu untersuchen. Das enge Verhältnis von Parlament und ORKB kann auch in Form einer parlamentarischen Haushaltsuntersuchung sowie als fachliche Hilfestellung für die mit der Untersuchung der Haushaltsvoranschläge befassten parlamentarischen Ausschüsse ihren Niederschlag finden.

2.2.8 Die ORKB kann Mitglieder der Gesetzgebung sachlich über Prüfungsberichte informieren; wesentlich ist jedoch, dass die ORKB von politischem Einfluss unabhängig bleibt, um ihre Unparteilichkeit in

Prüfungsaufgaben zu wahren. Dies bedeutet, dass die ORKB den Wünschen spezifischer politischer Interessen gegenüber nicht aufgeschlossen sein darf bzw. nicht den Anschein einer solchen Aufgeschlossenheit erwecken darf.

2.2.9 Obzwar die ORKB die von der Gesetzgebung verabschiedeten Gesetze zu befolgen hat, ist es im Sinne einer angemessenen Unabhängigkeit erforderlich, dass sie in keiner anderen Form an die Weisungen der Gesetzgebung in der Planung, Vorbereitung und Durchführung von Prüfungen gebunden ist. Auf der Grundlage ihres Prüfungsauftrages benötigt die ORKB einen Freiraum zur Festlegung von Prioritäten und Planung ihrer Tätigkeit, sowie zur Anwendung von Methoden, die den zu leistenden Prüfungsaufgaben gerecht werden.

2.2.10 In manchen Ländern ist es das Vorrecht des Parlaments bzw. der gewählten Volksvertretung, die Haushalts- und Wirtschaftsführung der ausführenden Regierungsgewalt zu prüfen; dies kann auch auf die Prüfung der Einnahmen und Ausgaben regionaler Verwaltungsdienststellen zutreffen, wo die externe Kontrolle in den Zuständigkeitsbereich einer gesetzgebenden Körperschaft fällt. In solchen Fällen wird die Prüfung im Auftrag dieser Körperschaft durchgeführt, und die ORKB sollte danach trachten, solche Ersuchen um außerordentliche Prüfungen in ihrer Prüfungsplanung zu berücksichtigen. Unbeschadet dessen sollte der ORKB genügend Ermessensspielraum in der Gestaltung ihrer gesamten Prüfungstätigkeit bleiben, einschließlich der auf Ersuchen des Parlaments durchgeführten Prüfungen.

2.2.11 Die Gesetzgebung kann gegebenenfalls Mindestanforderungen betreffend die Berichterstattung angeben, einschließlich von Angelegenheiten, welche Gegenstand einer Stellungnahme durch den Prüfer sind, sowie in bezug auf angemessene Fristen, innerhalb derer Berichte vorzulegen sind. Abgesehen davon würden flexible Bestimmungen über die Berichterstattung der ORKB an die Gesetzgebung ohne Einschränkungen bezüglich des Berichtsinhaltes oder der einzuhaltenden Fristen der Wahrung der Unabhängigkeit förderlich sein.

2.2.12 Die Gesetzgebung muss die ORKBn ausreichend mit Ressourcen ausstatten, für die sie ebenso wie für die wirksame Durchführung ihres Auftrages verantwortlich ist.

2.2.13 Die ausführende Regierungsgewalt und die ORKBn können gemeinsame Interessen in der Förderung der öffentlichen Rechenschaftspflicht besitzen. Der grundlegende Bezug zur ausführenden Gewalt ist der eines externen Prüfers. Als solche helfen die ORKB-Berichte der ausführenden

Gewalt, indem sie auf Mängel in der Verwaltung hinweisen und Verbesserungen empfehlen. Eine Mitbeteiligung in den Funktionen der ausführenden Gewalt, welche der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der ORKB in der Erfüllung ihres Auftrages entgegenwirken würde, sollte sorgsam vermieden werden.

2.2.14 Es ist für die Unabhängigkeit der ORKB wichtig, dass die ausführende Gewalt keine Weisungsgewalt im Bereich der Erfüllung des Prüfungsauftrages der ORKB besitzt. Die ORKB sollte nicht gezwungen werden, eine Prüfung durchzuführen, zu ändern oder zu unterlassen, bzw. von einer Veröffentlichung von Prüfungsfeststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen abzusehen oder diese abzuändern.

2.2.15 In einigen Bereichen ist ein gewisses Maß an Zusammenarbeit zwischen der ORKB und der Exekutive wünschenswert. Die ORKB sollte die ausführende Gewalt in Fragen wie Richtlinien und Grundsätze des Rechnungswesens sowie Form von Rechnungsabschlüssen jederzeit bereitwillig beraten. Die ORKB hat sicherzustellen, dass durch eine solche Beratung jegliche ausdrückliche oder indirekte Verpflichtung, die der unabhängigen Erfüllung ihres Prüfungsauftrages abträglich wäre, vermieden wird.

2.2.16 Die Wahrung der Unabhängigkeit der ORKB schließt die Unterbreitung von Prüfungsvorschlägen an die ORKB durch die ausführende Gewalt nicht aus. Bei entsprechender Unabhängigkeit jedoch hat es der ORKB möglich zu sein, solche Vorschläge abzulehnen. Der Begriff der Unabhängigkeit der ORKB birgt die grundlegende Voraussetzung in sich, dass Entscheidungen über Prüfungsaufgaben im Rahmen des Prüfungsprogrammes letztlich in den Ermessensbereich der ORKB fallen sollen.

2.2.17 Die Bereitstellung von Ressourcen für die ORKB stellt einen kritischen Bereich in den Beziehungen von ORKB und ausführender Gewalt dar. Als Ausdruck verfassungsmäßiger und institutioneller Unterschiede können die Bestimmungen über die Mittelbereitstellung an ORKBn verschieden stark mit der Finanzlage und der allgemeinen Ausgabenpolitik der vollziehenden Regierungsgewalt zusammenhängen. Demgegenüber erfordert die wirksame Förderung öffentlicher Rechenschaftspflicht die ausreichende Ausstattung der ORKB mit Ressourcen zur angemessenen Erfüllung ihrer Aufgaben.

2.2.18 Jegliche Kürzung von Mitteln oder andere Einschränkungen durch die Exekutive würden die ORKB in der Ausführung ihres Auftrages

beeinträchtigen und folglich einen geeigneten Anlass zur Berichterstattung durch die ORKB an die Gesetzgebung darstellen.

2.2.19 Im gesetzlichen Auftrag sollte ein vollständiger und uneingeschränkter Zugang der ORKB zu allen, die geprüfte Stelle und ihre Geschäftstätigkeit betreffenden Räumlichkeiten und Unterlagen, vorgesehen sein. Weiters sollte die ORKB entsprechend befugt sein, einschlägige Informationen von Personen oder Stellen, die über solche verfügen, zu erlangen.

2.2.20 Weiters sollte die Exekutive der ORKB durch gesetzliche oder gewohnheitsrechtliche Bestimmungen Zugang zu vertraulichen Informationen ermöglichen, die für die ORKB in der Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich und zweckdienlich sind.

2.2.21 Regelungen über die Amtsdauer des ORKB-Leiters können zur Unabhängigkeit der ORKB gegenüber der ausführenden Gewalt beitragen, etwa durch eine Ernennung für eine längere, festgesetzte Amtszeit oder bis zu einem vorgegebenen Ruhestandsalter. Demgegenüber würden Regelungen der Amtszeit, die eine ORKB unter Druck setzen, um den Wünschen der ausführenden Gewalt Rechnung zu tragen, die Unabhängigkeit unterminieren. Aus diesem Grund ist es daher vom Prinzip her wünschenswert, dass Bestimmungen über das Ablaufende der Bestellung oder eine Amtsenthebung nur durch Sonderverfahren, ähnlich wie sie für die Inhaber von richterlichen und ähnlichen Ämtern gelten, angewendet werden.

2.2.22 Für ORKBn mit rechtsprechender Funktion, die in den meisten Fällen als Kollegialorgan organisiert sind, sollte die Unabhängigkeit ihrer Mitglieder durch verschiedene Garantien abgesichert sein, vor allem durch das Prinzip der richterlichen Unversetzbarkeit, das Vorrecht, Gerichtsurteile fällen zu können, das Legalitätsprinzip, und die Unabhängigkeit der Prüfungsbeamten.

2.2.23 Damit die ORKB ihre Funktionen nicht nur unabhängig von der ausführenden Gewalt ausführt, sondern auch nach außen hin so in Erscheinung tritt, ist ein klares Verständnis ihres Auftrages und ihres unabhängigen Status in der Gemeinschaft wichtig. Die ORKB sollte in diesem Sinne bei gegebenem Anlass erzieherisch wirken.

2.2.24 Die Unabhängigkeit der ORKB in der Ausübung ihrer Funktionen schließt nicht unbedingt Vereinbarungen mit ausführenden Dienststellen über



die Verwaltungsangelegenheiten der ORKB, wie etwa dienstrechtliche Fragen, Personalführung, Vermögensverwaltung oder gemeinschaftliche Beschaffung von Ausstattung und Lagerbeständen aus, doch soll es den ausführenden Dienststellen nicht möglich sein, Entscheidungen zu treffen, die die Unabhängigkeit der ORKB in der Erfüllung ihres Auftrages beeinträchtigen würden.

2.2.25 Die ORKB muss von der geprüften Stelle unabhängig bleiben. Sie sollte jedoch danach trachten, bei den geprüften Stellen im Hinblick auf die Aufrechterhaltung eines gegenseitigen Freundschaftsverhältnisses ein Verständnis ihrer Aufgaben und Funktionen zu bewirken. Eine derartige gute Beziehung kann zu einer uneingeschränkten und ehrlichen Gewinnung von Informationen durch die ORKB und zur Austragung von Diskussionen in einem Klima gegenseitiger Achtung und gegenseitigen Verständnisses beitragen. In diesem Sinne kann die ORKB bei gleichzeitiger Wahrung ihrer Unabhängigkeit einer Einbindung in bestimmte Reformvorhaben der Verwaltung im Bereich des staatlichen Rechnungswesens oder der Finanzgesetzgebung bzw. einer Konsultierung bei der Vorbereitung von - ihren Zuständigkeits- oder Aufgabenbereich betreffenden - Gesetzesvorlagen oder Regelungen zustimmen. Es handelt sich hierbei jedoch nicht um eine Einmischung der ORKB in die Tätigkeit der Verwaltung, sondern um eine Zusammenarbeit mit verschiedenen Verwaltungsdienststellen in Form von fachlicher Hilfestellung oder der Bereitstellung von Erfahrungen im Bereich der Haushalts- und Wirtschaftsführung durch die ORKB.

2.2.26 Im Gegensatz zu Prüfungen im privaten Sektor, wo die Aufgaben des Prüfers in einem Prüfungsvertrag einvernehmlich festgelegt werden, befindet sich die geprüfte Stelle nicht in einem Auftraggeber/Auftragnehmerverhältnis mit der ORKB. Die ORKB hat ihrem Auftrag ungehindert und unvoreingenommen nachzukommen und bei der Erteilung des Bestätigungsvermerks und Erarbeitung von Schlussfolgerungen und Empfehlungen zu Prüfungen den Standpunkt der Leitung zu berücksichtigen; sie ist aber der Leitung der geprüften Stelle nicht für Umfang oder Art der vorgenommenen Prüfung verantwortlich.

2.2.27 Die ORKB sollte sich nicht an der Führungs- oder Geschäftstätigkeit der geprüften Stelle beteiligen. Prüfer sollten nicht in Führungsgremien vertreten sein; ist eine Prüfungsberatung erforderlich, so sollte diese in Form eines Ratschlags oder einer Empfehlung erfolgen und eindeutig als solches erkennbar sein.

2.2.28 Mitarbeiter der ORKB, die in einem Nahverhältnis zu der Leitung einer geprüften Stelle stehen, etwa durch gesellschaftliche Beziehungen, Verwandtschaft oder irgendeine andere Beziehung, die eine Minderung der Objektivität bewirkt, sollten nicht für die Prüfung dieser Stelle eingesetzt werden.

2.2.29 Die Mitarbeiter der ORKB sollten nicht mit der Pflichtenbelehrung der Mitarbeiter der geprüften Stelle befasst sein. Falls die ORKB die Einrichtung einer ständigen Prüfeinheit am Sitz der geprüften Stelle beschließt, um die laufende Prüfung der Arbeitsabläufe, Programme und Tätigkeiten der geprüften Stelle zu erleichtern, sollten die ORKB-Mitarbeiter sich nicht an den Entscheidungsfindungs- bzw. Genehmigungsverfahren beteiligen, da dies in den Verantwortungsbereich der geprüften Stelle fällt.

2.2.30 Die ORKB kann mit wissenschaftlichen Institutionen zusammenarbeiten und formelle Beziehungen zu berufsständischen Organisationen aufnehmen, sofern diese Beziehungen ihrer Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht abträglich sind, um sich die Erfahrung der Mitglieder des gesamten Berufsstandes zunutze zu machen.

---

## **Interessenskonflikte**

2.2.31 Die ORKBn sollten jeglichen Interessenskonflikt zwischen Prüfer und geprüfter Stelle vermeiden (siehe Absatz 2.2.1b).

2.2.32 Die ORKB erfüllt ihre Rolle, indem sie Prüfungen verantwortlicher Stellen vornimmt und über die Prüfungsergebnisse Bericht erstattet. Um dieser Aufgabe gerecht zu werden, hat die ORKB ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu wahren. Die Anwendung geeigneter allgemeiner Finanzkontrollrichtlinien unterstützt die ORKB in der Erfüllung dieser Anforderungen.

---

## **Fachkompetenz**

2.2.33 In den für den Prüfer und die ORKB gleichermaßen geltenden allgemeinen Richtlinien heißt es unter anderem:

Der Prüfer und die ORKB müssen über die erforderliche Fachkompetenz verfügen (siehe Absatz 2.2.1c).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "Fachkompetenz" als Finanzkontrollrichtlinie erläutert.

2.2.34 Der Prüfungsauftrag verpflichtet die ORKB zumeist zur Erstellung und Vorlage von Bestätigungsvermerken, Schlussfolgerungen und Empfehlungen. Bei einigen ORKB kommt diese Aufgabe dem Behördenleiter zu. Bei ORKBn, die als Kollegialorgan organisiert sind, obliegt diese Verpflichtung im allgemeinen der Behörde selbst.

2.2.35 Eine Diskussion innerhalb der ORKB fördert die Objektivität und Autorität der Berichte und Entscheidungen. Bei einer als Kollegialorgan aufgebauten ORKB spiegeln die Schlussberichte und Entscheidungen die Meinung der Behörde als Ganzes wider, auch wenn Maßnahmen in verschiedenen Gremien, die sich aufgrund ihrer Zusammensetzung, nicht jedoch aufgrund ihrer Kompetenz unterscheiden,--z.B. Kammer, Vereinigte Kammer oder Sektion einer Kammer--beschlossen und durchgeführt werden. Steht der ORKB ein einziger Behördenleiter vor, werden alle Bestätigungsvermerke und Entscheidungen von ihm selbst oder in seinem Namen abgegeben bzw. getroffen.

2.2.36 Da die von der ORKB getragenen Aufgaben und Pflichten wesentlich für den Begriff öffentlicher Rechenschaftspflicht sind, muss die ORKB bei ihren Prüfungen qualitativ hochstehende Methoden und Techniken anwenden. Es obliegt der ORKB, Verfahren zu entwickeln, die die wirksame Erfüllung ihrer Aufgaben in bezug auf die Prüfungsberichterstattung sicherstellen, ohne durch die nicht vollständige Einhaltung ihrer Richtlinien, Planungsverfahren, Methoden und Überwachungsmechanismen durch ihre Mitarbeiter oder ORKB-fremde Experten beeinträchtigt zu sein.

2.2.37 Die ORKB hat über alle für die wirksame Erfüllung ihres Prüfungsauftrages erforderlichen Fähigkeiten und Erfahrungen zu verfügen. Ungeachtet der Art der aufgrund dieses Mandates vorzunehmenden Prüfungen sollte die Prüfungsarbeit von Personen durchgeführt werden, deren Ausbildung und Erfahrung der Art, dem Umfang und den Schwierigkeiten der Prüfungsaufgabe in angemessener Weise entspricht. Die ORKB sollte sich den gesamten Bereich aller zeitgemäßen Prüfungsmethoden, einschließlich von system-orientierten Techniken, analytischen Überprüfungsverfahren, statistischen Stichprobenverfahren und der Prüfung automatisierter Informationssysteme aneignen.

2.2.38 Je umfassender der Prüfungsauftrag und je mehr er von seiner Art her Ermessenssache der ORKB ist, desto schwieriger wird die Gewährleistung

einer qualitativ hochstehenden Aufgabenerfüllung im gesamten Auftragsbereich. Folglich erfordert ein Prüfungsauftrag, der die Häufigkeit der durchzuführenden Prüfungen und die Art der zu erstellenden Berichte dem Ermessen der ORKB überlässt, ein hohes Maß an Führungsqualität innerhalb der ORKB.

---

## **Angemessene Sorgfalt**

2.2.39 In den für den Prüfer und die ORKB geltenden allgemeinen Richtlinien heißt es unter anderem:

Der Prüfer und die ORKB haben bei der Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle angemessene Sorgfalt walten zu lassen. Dies beinhaltet eine angemessene Sorgfalt bei der Auswahl, Erfassung und Bewertung von Belegen und bei der Vorlage von Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen (siehe Absatz 2.2.1d).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der angemessenen Sorgfalt als Finanzkontrollrichtlinie erläutert.

2.2.40 Die ORKB muss eine – auch nach außen hin sichtbare – Unparteilichkeit bei der Prüfung von Dienststellen und öffentlichen Unternehmen walten lassen. Ihre Beurteilung und Berichterstattung über Prüfungsergebnisse sollte ausgewogen sein.

2.2.41 Die Qualität der Aufgabenerfüllung und Ausübung fachlicher Fähigkeiten sollten den Schwierigkeiten einer bestimmten Prüfung entsprechen. Prüfer müssen Sachverhalten, Schwachstellen in der Kontrolle, Unzulänglichkeiten in der Buchführung, Fehlern sowie ungewöhnlichen Transaktionen oder Ergebnissen gegenüber aufmerksam sein, die auf Betrug, ungerechtfertigte oder unrechtmäßige Ausgaben, nicht genehmigte Tätigkeiten, Verschwendung, Ineffizienz oder mangelnde Rechtschaffenheit hinweisen könnten.

2.2.42 Die ORKB kann, wo eine berechnete oder anerkannte Stelle Richtlinien oder Normen für das Rechnungswesen und die Berichterstattung öffentlicher Unternehmen festsetzt, im Zuge einer Prüfung darauf zurückgreifen.

2.2.43 Zieht die ORKB externen Sachverstand zur Beratung heran, so hat

sie sich mit angemessener Sorgfalt über die Kompetenz und Befähigung der Berater für die betreffenden Aufgaben Gewissheit zu verschaffen. Diese Richtlinie gilt auch in jenen Fällen, wo externe Prüfer von der ORKB vertraglich verpflichtet werden. Darüber hinaus ist Sorge zu tragen, dass in den Prüfungsverträgen entsprechende Klauseln enthalten sind, die der ORKB das Recht auf Planung, auf die Festlegung des Prüfungsumfanges sowie auf die Durchführung der Prüfung und die Berichterstattung einräumen.

2.2.44 Sollte die ORKB in der Erfüllung ihrer Aufgaben den Rat ORKB-fremder Fachleute benötigen, so haben die Richtlinien über die Anwendung angemessener Sorgfalt in solchen Vereinbarungen auch auf die Wahrung der Qualität der Aufgabenerfüllung Einfluss. Die Beiziehung externer Experten für Beratungsaufgaben enthebt die ORKB nicht von ihrer Verantwortung für den für eine Prüfung erteilten Bestätigungsvermerk bzw. die gewonnenen Schlussfolgerungen.

2.2.45 Zieht die ORKB einen oder mehrere fremde Prüfer heran, hat sie entsprechend vorzugehen, um zu gewährleisten, dass der (die) fremde(n) Prüfer angemessene Sorgfalt walten ließ(en) und einschlägige Finanzkontrollrichtlinien befolgte(n); sie kann die Tätigkeit des (der) fremden Prüfer(s) einer Untersuchung unterziehen, um sich von der Qualität dieser Arbeit in ausreichendem Maße zu überzeugen.

2.2.46 Die im Zuge der Prüfungstätigkeit gewonnenen Informationen über die geprüfte Stelle dürfen nicht für Zwecke verwendet werden, die über den Prüfungsumfang, den Bestätigungsvermerk und die Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Pflichten des Prüfers hinausgehen. Die Wahrung von Vertraulichkeit in bezug auf Prüfungsangelegenheiten und auf aus der Prüfung gewonnenen Informationen seitens der ORKB ist wesentlich. Die ORKB muss jedoch befugt sein, Rechtswidrigkeiten an die Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten.

---

# Kapitel III

## Richtlinien der Staatlichen Finanzkontrolle für die Prüfungspraxis

3.0.1 Zweck der Richtlinien für die Prüfungspraxis ist die Schaffung von Kriterien bzw. einer Ausgangsbasis für sinnvolle, systematische und ausgewogene Schritte oder Vorgangsweisen, die vom Prüfer zu befolgen sind. Bei diesen Schritten und Vorgangsweisen handelt es sich um Forschungsregeln, die der Prüfer auf seiner Suche nach Prüfungsdokumentierung zur Anwendung bringt, um ein bestimmtes Ergebnis zu erzielen.

3.0.2 Die Richtlinien für die Prüfungspraxis bilden den Rahmen für die Abwicklung und Gestaltung der Prüfungstätigkeit. Sie stehen in Zusammenhang mit den allgemeinen Richtlinien für die Finanzkontrolle, in welchen die grundlegenden Forderungen für die Erfüllung derjenigen Aufgaben festgehalten sind, die von den Richtlinien für die Prüfungspraxis erfasst werden. Sie stehen desweiteren auch in Zusammenhang mit den Richtlinien für die Berichterstattung, die den Informationsaspekt der Finanzkontrolle abdecken, da die Ergebnisse aus der konkreten Anwendung der Richtlinien für die Prüfungspraxis die Hauptinhaltsquelle für den Bestätigungsvermerk bzw. den Prüfungsbericht bilden.

3.0.3 Die für alle Prüfungsformen anwendbaren Richtlinien für die Prüfungspraxis lauten wie folgt:

- (a) 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 (siehe Absatz 3.1.1).
- (b) Die Arbeit des Prüfungsstabes sollte während der Prüfung auf jeder Ebene und in jeder Prüfungsphase überwacht werden; die dokumentierte Tätigkeit sollte von einem leitenden Mitglied des Prüfungsstabes überprüft werden (siehe Absatz 3.2.1).

- (c) Bei der Festlegung von Prüfungsausmaß und –umfang sollte der Prüfer die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten (siehe Absatz 3.3.1).
- (d) 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 aufscheinenden 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.

Bei der Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollte, sofern dies zur Erreichung der Prüfungsziele erforderlich ist, die Einhaltung von einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen überprüft werden. Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die in angemessener Weise gewährleistet, dass rechtswidrige Handlungen, welche die Prüfungsziele wesentlich beeinträchtigen könnten, aufgedeckt werden. Der Prüfer sollte ferner auf Situationen und Transaktionen achten, die Anzeichen für unrechtmäßige Handlungen darstellen könnten, welche sich möglicherweise indirekt auf das Prüfungsergebnis auswirken.

Jeglicher Hinweis auf eine erhebliche Beeinflussung der Prüfung durch mögliche Unregelmäßigkeiten, ungesetzliche beziehungsweise betrügerische Handlungen oder Irrtümer, sollte den Prüfer veranlassen, Maßnahmen zur Bestätigung oder Ausräumung derartiger Verdachtsmomente zu ergreifen.

Ordnungsmäßigkeitsprüfungen stellen einen wesentlichen Teil der staatlichen Finanzkontrolle dar. Ein wichtiges Ziel, welches die ORKB mit dieser Prüfung mit allen ihr zu Gebote stehenden Mitteln sicherzustellen hat, ist die Gewährleistung der Vollständigkeit und Richtigkeit der staatlichen Rechnungsabschlüsse und des Staatshaushaltes. Dadurch erhalten das Parlament und andere Berichtsempfänger

Gewissheit über das Ausmaß und die Entwicklung der finanziellen Verpflichtungen des Staates. Zur Verwirklichung dieser Zielsetzungen wird die ORKB die Rechnungsunterlagen und Abschlüsse der Verwaltung mit dem Ziel überprüfen, die korrekte Eingehung, Abwicklung, Genehmigung, Auszahlung und Verbuchung aller Geschäftsfälle sicherzustellen. Werden keine Unregelmäßigkeiten aufgedeckt, endet die Prüfung in der Regel mit einer "Entlastung" (siehe Absatz 3.4.1).

- (e) Das Urteil des Prüfers und die Schlussfolgerungen bezüglich des geprüften Programmes, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden (siehe Absatz 3.5.1).
- (f) Bei der Ordnungsmäßigkeitsprüfung und gegebenenfalls bei anderen Prüfungsformen sollte der Prüfer die Jahresabschlüsse einer Untersuchung unterziehen, um festzustellen, ob die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Vorlage und Veröffentlichung von Finanzberichten befolgt werden. Die Analyse von Jahresabschlüssen sollte in einem Ausmaß durchgeführt werden, welches eine vernünftige Grundlage für die Erteilung eines Bestätigungsvermerks schafft (siehe Absatz 3.6.1).

## **3.1 Planung**

3.1.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

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 (siehe Absatz 3.0.3a).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "Planung" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

3.1.2 Die ORKB sollte gesetzlich vorgesehene Prüfungsaufgaben vorrangig behandeln und Prioritäten für Ermessensbereiche innerhalb des Prüfungsauftrages der ORKB festlegen.



3.1.3 Bei der Prüfungsplanung sollte der Prüfer:

- (a) wesentliche Aspekte des Umfeldes, in dem die geprüfte Stelle tätig ist, erkennen;
- (b) Einsicht über die Zusammenhänge im Verantwortlichkeitsprozess gewinnen;
- (c) Form, Inhalt und Benutzer der Bestätigungsvermerke, Schlussfolgerungen oder Berichte berücksichtigen;
- (d) die Prüfungsziele und die zu ihrer Erreichung erforderlichen Tests genau festlegen;
- (e) zentrale Management- und Kontrollsysteme erkennen und eine vorläufige Einschätzung ihrer Stärken und Schwachstellen vornehmen;
- (f) die Erheblichkeit der Prüfungsgegenstände erfassen;
- (g) das Innenrevisionssystem der geprüften Stelle und ihr Tätigkeitsprogramm einer Untersuchung unterziehen;
- (h) den Grad der Verlässlichkeit anderer Prüfer, etwa in der Innenrevision, bestimmen;
- (i) die effizienteste und wirksamste Vorgangsweise für die Prüfung festlegen;
- (j) Untersuchungen anstellen, ob entsprechende Maßnahmen zu den Feststellungen und Empfehlungen früherer Prüfungen in die Wege geleitet wurden; und
- (k) eine angemessene Dokumentierung des Prüfungsplanes und der ins Auge gefassten Prüfungsarbeit vor Ort erstellen.

3.1.4 Die folgenden Planungsschritte werden im allgemeinen im Rahmen der Prüfung ausgeführt:

- (a) Sammlung von Informationen über die geprüfte Stelle und ihren organisatorischen Aufbau zur Abschätzung von Risiko- und Erheblichkeitsbereichen;
- (b) Festlegung der Prüfungsziele und des Prüfungsumfanges;
- (c) vorläufige Analyse zur Festlegung der gewählten Vorgangsweise sowie zur Bestimmung von Art und Umfang der späteren Untersuchungen;
- (d) Hervorhebung besonderer, im Zuge der Prüfungsplanung vorhergesehener Problembereiche;
- (e) Erstellung eines Haushalts- sowie eines Prüfungszeitplanes;
- (f) Erfassung des Personalbedarfes für die Prüfung und Erstellung eines Prüfungsteams; und
- (g) Mitteilung von Prüfungsumfang, -zielen und Bewertungskriterien an die geprüfte Stelle sowie erforderlichenfalls Erörterung derselben.

Die ORKB kann den Prüfungsplan, sofern erforderlich, während der Prüfung abändern.

## **3.2 Überwachung und Überprüfung**

3.2.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

Die Arbeit des Prüfungsstabes sollte während der Prüfung auf jeder Ebene und in jeder Prüfungsphase ordnungsgemäß überwacht werden; die dokumentierte Tätigkeit sollte von einem leitenden Mitglied des Prüfungsstabes überprüft werden (siehe Absatz 3.0.3b).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "Überwachung und Überprüfung" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

3.2.2 Die Überwachung ist eine wesentliche Voraussetzung für die Erreichung der Prüfungsziele und die Wahrung der Qualität der Prüfungsarbeit. Eine angemessene Überwachung und Kontrolle ist deshalb unbeschadet der fachlichen Befähigung der einzelnen Prüfer immer erforderlich.

3.2.3 Die Überwachung sollte sich sowohl auf inhaltliche als auch auf methodische Aspekte der Prüfung konzentrieren und gewährleisten, dass:

- (a) die Mitglieder des Prüfungsteams ein klares Verständnis des Prüfungsplanes in seiner Gesamtheit besitzen;
- (b) die Prüfung in Übereinstimmung mit den Prüfungsrichtlinien und -praktiken der ORKB ausgeführt wird;
- (c) der Prüfungsplan und die darin festgelegten Schritte, sofern keine Änderungsgenehmigung vorliegt, befolgt werden;
- (d) die Prüfungsunterlagen eine entsprechende Belegung aller Schlussfolgerungen, Empfehlungen und Bestätigungsvermerke enthalten;
- (e) der Prüfer die festgelegten Prüfungsziele erreicht; und
- (f) die Prüfungsschlussfolgerungen, Empfehlungen und Bestätigungsvermerke gegebenenfalls in den Prüfungsbericht aufgenommen werden.

3.2.4 Die gesamte Prüfungsarbeit sollte vor der endgültigen Fertigstellung der Bestätigungsvermerke und Berichte von einem leitenden Mitglied des Prüfungsstabes überprüft werden. Diese Überprüfung sollte laufend für einzelne Prüfungsabschnitte erfolgen. Dadurch fließt Erfahrung und Urteilsvermögen aus mehreren Quellen in die Prüfung ein, und damit sollte gewährleistet werden, dass

- (a) alle Bewertungen und Schlussfolgerungen fundiert sind und durch eine qualifizierte, sachbezogene und angemessene Belegung der Prüfung als Ausgangsbasis für den endgültigen Bestätigungsvermerk bzw. den endgültigen Prüfungsbericht untermauert werden;

- (b) alle Irrtümer, Mängel und ungewöhnlichen Vorfälle ordnungsgemäß aufgedeckt, dokumentiert und entweder in zufriedenstellender Weise geregelt oder einem bzw. mehreren leitenden Beamten der ORKB mitgeteilt wurden; und
- (c) für die Durchführung von zukünftigen Prüfungen erforderliche Änderungs- und Verbesserungsmöglichkeiten erkannt, festgehalten und in späteren Prüfungsplänen und im Rahmen der Mitarbeiterweiterbildung berücksichtigt werden.

3.2.5 Für ORKBn, die als Kollegialorgan organisiert sind, ist diese Richtlinie anders auszulegen. In solchen Institutionen werden mit Ausnahme von Routineentscheidungen alle Entscheidungen von einem Kollegialgremium auf einer der Bedeutung der Angelegenheit entsprechenden Entscheidungsebene gefällt. Folglich entscheidet die ORKB als solche über den Prüfungsumfang, über Prüfungstests und Prüfungsmethoden.

### **3.3 Untersuchung und Bewertung interner Kontrollen**

3.3.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

Bei der Festlegung von Prüfungsausmaß und –umfang sollte der Prüfer die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten (siehe Absatz 3.0.3c).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "internen Kontrolle" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

3.3.2 Die Untersuchung und Bewertung der internen Kontrolle sollte je nach Art der durchgeführten Prüfung erfolgen. Bei der Ordnungsmäßigkeitsprüfung werden vornehmlich Kontrollbereiche untersucht und bewertet, die zur Sicherung von Vermögensbeständen und Ressourcen beitragen und die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnungsunterlagen gewährleisten. Bei der Rechtmäßigkeitsprüfung werden vornehmlich Kontrollbereiche untersucht und bewertet, die die Leitung bei der Einhaltung von Gesetzen und Durchführungsbestimmungen unterstützen. Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung werden Kontrollbereiche untersucht und bewertet, welche zur sparsamen, wirtschaftlichen und wirksamen Abwicklung der Geschäftstätigkeit der geprüften Stelle, zur Einhaltung der Unternehmenspolitik und zur Vorlage von zeitgerechten und zuverlässigen Finanz- und Geschäftsberichten beitragen.

3.3.3 Inwieweit interne Kontrollen untersucht und bewertet werden, hängt vom Prüfungsziel sowie vom angestrebten Zuverlässigkeitsgrad ab.

3.3.4 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.

## **3.4 Einhaltung geltender gesetzlicher Bestimmungen und Verordnungen**

3.4.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

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 aufscheinenden 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.

Bei der Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollte, sofern dies zur Erreichung der Prüfungsziele erforderlich ist, die Einhaltung von einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen überprüft werden. Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die in angemessener Weise gewährleistet, dass rechtswidrige Handlungen, welche die Prüfungsziele beträchtlich beeinträchtigen könnten, aufgedeckt werden. Der Prüfer sollte ferner auf Situationen und Transaktionen achten, die Anzeichen für unrechtmäßige Handlungen darstellen könnten, welche sich möglicherweise indirekt auf das Prüfungsergebnis auswirken.

Ordnungsmäßigkeitsprüfungen stellen eine wesentlichen Teil der staatlichen Finanzkontrolle dar. Ein wichtiges Ziel, welches die ORKB mit dieser Prüfung mit allen ihr zu Gebote stehenden Mitteln sicherzustellen hat, ist die Gewährleistung der Vollständigkeit und Richtigkeit der staatlichen Rechnungsabschlüsse und des Staatshaushaltes. Dadurch erhalten das Parlament und andere Berichtsempfänger Gewissheit über das Ausmaß und die Entwicklung der finanziellen Verpflichtungen des Staates. Zur Verwirklichung

dieser Zielsetzungen wird die ORKB die Rechnungsunterlagen und Abschlüsse der Verwaltung mit dem Ziel überprüfen, die korrekte Eingehung, Abwicklung, Genehmigung, Auszahlung und Verbuchung aller Geschäftsfälle sicherzustellen. Werden keine Unregelmäßigkeiten aufgedeckt, endet die Prüfung in der Regel mit einer "Entlastung" (siehe Absatz 3.0.3d).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff der "Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen" als Prüfungsrichtlinie erklärt.

3.4.2 Die Überprüfung der Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen ist besonders bei der Prüfung von Regierungsprogrammen wichtig, da die Entscheidungsträger Gewissheit haben müssen, ob die Gesetze und Verordnungen eingehalten werden, ob sie die gewünschte Wirkung erzielen und-- andernfalls--welche Korrekturmaßnahmen notwendig sind. Darüberhinaus existieren staatliche Organisationen, Programme, Dienstleistungen, Tätigkeiten und Funktionen auf der Grundlage von Gesetzen und unterliegen besonderen Regelungen und Vorschriften.

3.4.3 Der mit der Prüfungsplanung beauftragte Prüfer muss mit den Anforderungskriterien betreffend die Einhaltung von für die geprüfte Stelle geltenden gesetzlichen Bestimmungen vertraut sein. Aufgrund der Vielzahl von gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen, die bei einer bestimmten Prüfung zum Tragen kommen können, hat der Prüfer in der Auswahl derjenigen Gesetze und Verordnungen, die sich erheblich auf das Prüfungsziel auswirken könnten, sein fachliches Urteilsvermögen anzuwenden.

3.4.4 Der Prüfer sollte ferner auf Situationen oder Transaktionen achten, die Anzeichen für rechtswidrige Handlungen darstellen könnten, welche sich möglicherweise indirekt auf das Prüfungsergebnis auswirken könnten. Sofern sich durch die Prüfungsschritte und -verfahren ein Hinweis auf tatsächlich oder möglicherweise erfolgte rechtswidrige Handlungen ergibt, obliegt es dem Prüfer festzustellen, inwieweit sich diese Handlungen auf das Prüfungsergebnis auswirken.

3.4.5 Bei der Durchführung von Prüfungen gemäß dieser Richtlinie hat der Prüfer Prüfungsschritte und -verfahren auszuwählen und anzuwenden, die nach seinem fachlichen Urteil den Umständen angemessen sind. Diese Prüfungsschritte und -verfahren sollten ausreichendes, qualifiziertes und sachgerechtes Beweismaterial liefern, welches eine fundierte Basis für das Prüfungsurteil und die Schlussfolgerungen bietet.

3.4.6 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 Stelle einer Bewertung unterziehen und das Risiko abschätzen, inwieweit das Kontrollsystem die Nichteinhaltung von Vorschriften möglicherweise nicht verhindert oder aufdeckt.

3.4.7 Unbeschadet der Unabhängigkeit der ORKB sollte der Prüfer bei der Ausdehnung von Prüfungsschritten und -verfahren im Zusammenhang mit gesetzeswidrigen Handlungen mit angemessener beruflicher Sorgfalt vorgehen, um nicht möglichen zukünftigen Untersuchungen oder Gerichtsverfahren vorzugreifen. Zur Ausübung einer angemessenen beruflichen Sorgfalt gehört unter anderem die Konsultierung eines geeigneten Rechtsberaters und der einschlägigen Vollstreckungsbehörden, um weitere Prüfungsschritte und -verfahren bestimmen zu können.

## **3.5 Prüfungsdokumentierung**

3.5.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

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 (siehe Absatz 3.0.3e).

In den folgenden Abschnitten werden die Richtlinien für die Prüfungsdokumentierung erläutert.

3.5.2 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. 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.

3.5.3 Die Prüfer sollten zur Prüfungsbelegung Kenntnis von Methoden und Verfahren wie etwa der Einsichtnahme, Beobachtung, Einhebung von Auskünften und Bestätigung besitzen. Die ORKB sollte gewährleisten, dass die eingesetzten Methoden in angemessener Weise die Aufdeckung aller quantitativ erheblichen Unzulänglichkeiten und Unregelmäßigkeiten ermöglichen.

3.5.4 Bei der Auswahl von Vorgangsweisen und Verfahren sollte die Qualität der Belegung entsprechend berücksichtigt werden, d.h. sie sollte fachlich hochstehend, sachgerecht und angemessen sein.

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

3.5.6 Eine angemessene Dokumentation ist aus mehreren Gründen wesentlich:

- (a) Die Bestätigungsvermerke und Berichte des Prüfers werden bekräftigt und untermauert;
- (b) Die Effizienz und Wirksamkeit der Prüfung wird erhöht;
- (c) Sie dient als Informationsquelle zur Erstellung von Berichten oder für die Beantwortung jeglicher Anfragen seitens der geprüften Stelle oder irgendeiner anderen Partei;
- (d) Sie dient als Nachweis für die Einhaltung einschlägiger Richtlinien durch den Prüfer;
- (e) Planung und Überwachung werden erleichtert;
- (f) Die fachliche Weiterbildung des Prüfers wird gefördert;
- (g) Sie trägt dazu bei, sicherzustellen, dass delegierte Arbeit zufriedenstellend ausgeführt wurde; und
- (h) Die Prüfungsarbeit wird für spätere Bezugnahme nachgewiesen.

3.5.7 Der Prüfer sollte sich dessen bewusst sein, dass der Inhalt und die Art der Gestaltung der Prüfungsunterlagen als Maßstab für seine



Sachkundigkeit, seine Erfahrung und sein Wissen gelten. Die Prüfungsunterlagen sollten so vollständig und ausführlich sein, dass sich ein erfahrener Prüfer ohne vorherigen Bezug zu der Prüfung in der Folge ein Bild von der geleisteten Arbeit als Absicherung der Schlussfolgerungen machen kann.

## **3.6 Analyse von Jahresabschlüssen**

3.6.1 In den Richtlinien für die Prüfungspraxis heißt es unter anderem:

Bei der Ordnungsmäßigkeitsprüfung und gegebenenfalls bei anderen Prüfungsformen sollte der Prüfer die Jahresabschlüsse einer Analyse unterziehen um festzustellen, ob die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Vorlage und Veröffentlichung von Finanzberichten befolgt werden. Die Analyse von Jahresabschlüssen sollte in einem Ausmaß durchgeführt werden, welches eine vernünftige Grundlage für die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes schafft (siehe Absatz 3.0.3f).

In den folgenden Absätzen ist der Begriff "Analyse von Jahresabschlüssen" als Richtlinie für die Finanzkontrolle erläutert.

3.6.2 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. Der Prüfer sollte daher die Jahresabschlüsse einer eingehenden Analyse unterziehen um festzustellen, ob:

- (a) die Jahresabschlüsse in Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt werden;
- (b) die Jahresabschlüsse in angemessener Berücksichtigung der Situation der geprüften Stelle vorgelegt werden;
- (c) die verschiedenen Teile der Jahresabschlüsse ausreichend offengelegt werden; und
- (d) die verschiedenen Teile der Jahresabschlüsse ordnungsgemäß bewertet, beurteilt und vorgelegt werden.

3.6.3 Die Methoden und Techniken der Analyse von Abschlüssen hängen weitestgehend von Art, Umfang und Zielsetzung der Prüfung sowie vom Sachverstand und dem Ermessen des Prüfers ab.

3.6.4 In jenen Fällen, in denen die ORKB verpflichtet ist, einen Bericht über den Vollzug von Haushaltsgesetzen vorzulegen, sollte die Prüfung folgendes beinhalten:

- (a) im Falle der Einnahmengarung: eine Feststellung, ob die Prognosen dem ursprünglichen Haushaltsplan entsprechen, und ob die Prüfung von Steuern und Abgaben sowie der errechneten Einnahmen mittels eines Vergleichs mit dem Rechnungsabschluss der geprüften Tätigkeit durchgeführt werden kann;
- (b) im Falle der Ausgabengarung: eine Überprüfung der Mittel zur Stützung des Haushalts, der Nachtragshaushalte und, bei Überträgen, des Rechnungsabschlusses des vorhergehenden Jahres.

---

## *K*apitel IV

### **Richtlinien für die Berichterstattung in der Staatlichen Finanzkontrolle**

4.0.1 Es wäre unzweckmäßig, die Berichterstattung für jeden Einzelfall genau zu regeln. Diese Richtlinie soll daher nur als Hilfe für den Prüfbericht oder die Erteilung von Bestätigungsvermerken verstanden werden, durch die eine umsichtige Vorgangsweise des Prüfers bei der Beurteilung von Sachverhalten in keiner Weise hintangesetzt wird.

4.0.2 Der Begriff "Berichterstattung" bezieht sich sowohl auf den Bestätigungsvermerk und andere Bemerkungen des Prüfers nach dem abschließenden Ergebnis einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Jahresabschlusses als auch auf den Prüfbericht nach Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung.

4.0.3 Der Bestätigungsvermerk des Prüfers zum Jahresabschluss wird im allgemeinen kurz und prägnant nach einem einheitlichen Schema formuliert

und spiegelt die Ergebnisse umfassender Tests und Prüfungstätigkeiten wider. In vielen Fällen ist eine Berichterstattung über die Rechtmäßigkeit von Transaktionen, über Unzulänglichkeiten in den Kontrollsystemen, rechtswidrige Handlungen und betrügerische Praktiken vorgeschrieben. In manchen Ländern ist die ORKB aufgrund von verfassungsrechtlichen oder gesetzlichen Bestimmungen angehalten, im besonderen über den Vollzug von Haushaltsgesetzen Bericht zu erstatten, und die Angleichung der Haushaltsansätze und Zahlungsgenehmigungen mit den im Jahresbericht aufscheinenden Ergebnissen vorzunehmen.

4.0.4 Im Falle einer Wirtschaftlichkeitsprüfung berichtet der Prüfer über Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit bei der Beschaffung und dem Einsatz von Mitteln und die Wirksamkeit in der Zielerfüllung. Solche Berichte können sich in Form und Inhalt sehr stark voneinander unterscheiden; sie könnten z.B. eine Feststellung über den ordnungsgemäßen Einsatz von Mitteln, einen Kommentar über den Erfolg bestimmter Maßnahmen und Programme, sowie Verbesserungsvorschläge enthalten.

4.0.5 Um den begründeten Bedürfnissen der Berichtsempfänger gerecht zu werden, kann es notwendig sein, dass vom Prüfer sowohl bei Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfungen als auch bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen erweiterte Berichtszeiträume oder -zyklen sowie relevante und geltende Offenlegungsvorschriften im Prüfbericht berücksichtigt werden.

4.0.6 Zur besseren Verständlichkeit des vorliegenden Kapitels wird für Schlussfolgerungen des Prüfers als Ergebnis bei allen Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen, welche die in Absatz 4.0.3 beschriebenen Punkte umfassen können, der Begriff "Bestätigungsvermerk" und für die Schlussfolgerungen als Ergebnis einer Wirtschaftlichkeitsprüfung, wie in Absatz 4.0.4 beschrieben, der Begriff "Bericht" verwendet.

4.0.7 Die Richtlinie für die Berichterstattung lautet:

- (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.

In den folgenden Absätzen wird die Berichterstattung als Richtlinie der externen Finanzkontrolle erläutert. Absatz 4.0.8 bezieht sich sowohl auf Bestätigungsvermerke als auch auf Prüfberichte, die Absätze 4.0.9 - 4.0.20 betreffen nur Bestätigungsvermerke und die Absätze 4.0.21 - 4.0.26 nur Prüfberichte.

4.0.8 In bezug auf Form und Inhalt gelten folgende allgemeine Grundsätze für alle Bestätigungsvermerke und Prüfberichte:

- (a) Titel. Jedem Bestätigungsvermerk oder Prüfbericht sollte ein passender Titel oder eine passende Überschrift vorangestellt werden, um dem Leser eine Unterscheidung von Erklärungen und Informationen anderer Stellen zu erleichtern.
- (b) Unterschrift und Datum. Der Bestätigungsvermerk oder Prüfbericht sollte ordnungsgemäß unterzeichnet sein. Durch das beigefügte Datum wird der Adressat davon unterrichtet, dass Auswirkungen von Vorfällen und Transaktionen, die dem Prüfer bis zu diesem Zeitpunkt bekannt waren, bei der Prüfung berücksichtigt worden sind (bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen kann dies auch über den Bilanzzeitraum hinausreichen).
- (c) Zielsetzungen und Umfang. Der Bestätigungsvermerk oder Prüfbericht sollte einen Hinweis auf Prüfungszielsetzungen und

Prüfungsumfang enthalten. Diese Information soll den Zweck der Prüfung darlegen und diese gleichzeitig abgrenzen.

- (d) Vollständigkeit. Bestätigungsvermerke sollten im Anschluss an die betreffenden Jahresabschlüsse angebracht und veröffentlicht werden. Wirtschaftlichkeitsprüfberichte können gesondert herausgebracht werden. Alle Bestätigungsvermerke und Prüfberichte sollten in der vom Prüfer verfassten Form aufscheinen. Zur Wahrung der Unabhängigkeit einer ORKB bleibt es ihrem Ermessen überlassen, welche Informationen in den Bericht aufgenommen werden sollen. Bisweilen kann die ORKB allerdings Informationen erhalten, die aus Staatsinteressen nicht frei veröffentlicht werden dürfen. Die Vollständigkeit des Prüfberichtes kann dadurch beeinträchtigt werden. In diesem Fall hat der Prüfer die Pflicht, bei seiner Berichterstattung gegebenenfalls vertrauliche oder geheime Informationen in einem eigenen, nicht öffentlichen Bericht zusammenzufassen.
- (e) Berichtsempfänger. Im Bestätigungsvermerk oder Prüfbericht sollte gemäß den jeweiligen Umständen des Prüfungsauftrages und der örtlichen Gepflogenheiten und Bestimmungen der Berichtsempfänger genannt werden. Ist die Berichtsvorlage formell genau geregelt, kann diese Bestimmung entfallen.
- (f) Benennung des Themenkreises. Im Bestätigungsvermerk oder Prüfbericht sollen die betreffenden Abschlüsse (bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen) oder der jeweilige Prüfungsgegenstand (bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen) bezeichnet werden. Dies schließt auch Informationen, wie etwa die genaue Bezeichnung der geprüften Stelle, Datum und Rechnungsperiode sowie das Prüfungsgebiet mit ein.
- (g) Rechtliche Grundlagen. In den Bestätigungsvermerken und den Prüfberichten sollen die der Prüfung zugrundeliegenden Gesetze oder Vollmachten angeführt werden.
- (h) Übereinstimmung mit geltenden Richtlinien. Aus den Bestätigungsvermerken oder Prüfberichten sollte hervorgehen, welche Prüfungsrichtlinien oder Praktiken für die Prüfung berücksichtigt worden sind, so dass der Empfänger die

Gewissheit erhält, dass die Prüfung nach allgemein anerkannten Verfahren ausgeführt worden ist.

- (i) Aktualität. Der Bestätigungsvermerk oder Bericht sollte möglichst rasch vorliegen, so dass Leser, Benutzer, vor allem aber jene, die die nötigen Handlungen ergreifen müssen, den größtmöglichen Nutzen daraus ziehen können.

4.0.9 Der Bestätigungsvermerk ist meist ein standardisierter Text und bezieht sich auf den gesamten Jahresabschluss. Auf diese Weise können ausführliche Hintergrunddarstellungen vermieden werden und die volle Bedeutung wird dem Adressaten allein durch die Art der Darstellungsweise vermittelt. Der Wortlaut ist durch die der Prüfung zugrundeliegenden rechtlichen Rahmenbestimmungen beeinflusst, allerdings muss sich ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk unmissverständlich von einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk unterscheiden. Im letzteren Fall muss auch eindeutig erkennbar sein, ob die Einwendungen nur auf Teilgebieten zu erheben sind, oder ob es sich um einen negativen Bestätigungsvermerk handelt (Absatz 4.0.14) bzw. ob der Bestätigungsvermerk überhaupt verweigert wurde (Absatz 4.0.15).

4.0.10 Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk wird erteilt, wenn der Prüfer sich in allen wesentlichen Punkten Gewissheit darüber verschafft hat, dass

- (a) der Jahresabschluss auf der Grundlage von brauchbaren Rechnungssystemen und nach dem Grundsatz der Bilanzkontinuität erstellt worden ist;
- (b) der Jahresabschluss den gesetzlichen Bestimmungen und einschlägigen Regelungen entspricht;
- (c) die Darstellung im Jahresabschluss mit dem Wissen des Prüfers über die geprüfte Stelle übereinstimmt; und
- (d) die Offenlegung bei allen, den Jahresabschluss betreffenden relevanten Fragen in ausreichendem Maße erfolgt ist.

4.0.11 Betonung von Sachverhalten. In bestimmten Fällen kann nach Ansicht des Prüfers ein Hinweis auf ungewöhnliche oder wesentliche Sachverhalte unerlässlich für das volle Verständnis der Abschlüsse durch den

Berichtsempfänger sein. Grundsätzlich gilt, dass bei Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes der Prüfer nicht auf spezifische Aspekte des Jahresabschlusses eingeht, da dies fälschlich als Einschränkung ausgelegt werden könnte. Um diesen Eindruck zu vermeiden, wird eine "besondere Betonung bestimmter Sachverhalte" nur in einem vom Bestätigungsvermerk gesonderten Absatz vorgenommen. Ein solcher Hinweis auf Sachverhalte durch den Prüfer darf allerdings nicht als nachträgliche Bereinigung mangelhaft erfüllter Offenlegungspflichten bei der Erstellung des Abschlusses oder als Alternative bzw. Ersatz für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk abgegeben werden.

4.0.12 Ein Prüfer kann nicht in der Lage sein, einen positiven Bestätigungsvermerk zu erteilen, wenn folgende Umstände gelten und nach Ansicht des Prüfers wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss zeigen oder zeigen könnten:

- (a) bei einer Einschränkung des Prüfungsumfanges;
- (b) bei unvollständigen oder irreführenden Angaben im Jahresabschluss oder unzulässigen Abweichungen von Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung; oder
- (c) bei Unklarheiten bezüglich des Jahresabschlusses.

4.0.13 Eingeschränkter Bestätigungsvermerk. Bei Unsicherheit und Einwendungen des Prüfers gegenüber einem oder mehreren Posten des Jahresabschlusses, die von erheblicher, aber nicht grundlegender Bedeutung für den Gesamteindruck sind, sollte der Bestätigungsvermerk eingeschränkt werden. Die Formulierung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes enthält üblicherweise die positiven Prüfungsergebnisse verknüpft mit einer klaren und eindeutigen Abgrenzung der Einwendungen und Unklarheiten, die eine Einschränkung notwendig machen. Wenn die finanziellen Auswirkungen der Einwendungen oder Unklarheiten vom Prüfer durch Zahlenangaben verdeutlicht werden, stellt dies eine Hilfe für die Empfänger des Bestätigungsvermerkes dar. Dies ist allerdings nicht in allen Fällen möglich oder sachgerecht.

4.0.14 Negativer Bestätigungsvermerk. Wenn der Prüfer aus grundlegenden Einwendungen, die so schwerwiegend sind, dass die Darstellung darunter leidet, keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk abgeben kann, aber eine Einschränkung des Gesamturteils in verschiedenen Punkten nicht

angebracht ist, wird ein negativer Bestätigungsvermerk erteilt. Aus dem Wortlaut dieses Bestätigungsvermerkes geht klar hervor, dass die Darstellungsweise des Jahresabschlusses unangemessen ist und welche Einwendungen genau erhoben werden. Auch in diesem Fall ist es nützlich, die finanziellen Auswirkungen auf den Jahresabschluss, soweit dies möglich und sachgerecht ist, durch Zahlenangaben zu verdeutlichen.

4.0.15 Versagung des Bestätigungsvermerkes. Wenn die Einwendungen wegen Ungenauigkeit oder Einschränkungen des Prüfungsumfanges so schwerwiegend sind, dass der Prüfer nicht in der Lage ist, zu einem positiven Urteil über den gesamten Jahresabschluss zu gelangen, wird der Bestätigungsvermerk versagt. Aus der Formulierung des Vermerkes geht klar hervor, dass kein Bestätigungsvermerk erteilt wird, und die Gründe für die Versagung werden mit klaren und knappen Worten zum Ausdruck gebracht.

4.0.16 Für den Fall, dass ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk nicht erteilt werden konnte, ist es üblich, dass die ORKB einen detaillierten Bericht über die näheren Umstände vorlegt, in dem der Bestätigungsvermerk erörtert wird.

4.0.17 Darüber hinaus ist es bei Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen oft erforderlich, dass detaillierte Berichte über Schwachstellen in den internen Kontroll- und Buchführungssystemen erstellt werden (im Gegensatz zu Wirtschaftlichkeitsprüfungen). Das gilt nicht nur dann, wenn Schwachstellen sich auf die Verfahren der geprüften Stelle selbst auswirken, sondern auch dort, wo die Kontrolle über die Tätigkeit anderer Organisationseinheiten betroffen ist. Der Prüfer sollte auch über aufgedeckte oder mutmaßliche schwerwiegende Unregelmäßigkeiten, über mangelnde Kontinuität bei der Beachtung von Vorschriften, sowie über Betrugs- und Korruptionsfälle berichten.

4.0.18 ORKBn mit rechtssprechender Funktion sind befugt, Maßnahmen gegen bestimmte Unregelmäßigkeiten in Rechnungsabschlüssen zu ergreifen. Sie sind ermächtigt, die Konten der Rechnungsführer abzustimmen und diese eventuell mit einer Geldstrafe zu belegen und unter bestimmten Umständen ihre Suspendierung bzw. Entlassung zu veranlassen.

4.0.19 Bei der Berichterstattung über Unregelmäßigkeiten oder die Nichteinhaltung von Gesetzen oder Verordnungen sollte der Prüfer danach trachten, seine Feststellungen angemessen darzulegen. Inwieweit Gesetze nicht eingehalten wurden, kann entweder anhand der Anzahl der untersuchten Fälle beschrieben oder in Geldwert beziffert werden.



4.0.20 Solche Berichte können unbeschadet einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes erstellt werden. Sie sind im Inhalt meist sehr kritisch, um jedoch konstruktiv zu wirken, sollten sie auch auf zukünftige Abhilfemaßnahmen hinweisen und die Entgegnungen der geprüften Stelle oder Bemerkungen des Prüfers sowie die Schlussfolgerungen und Empfehlungen mit einbeziehen.

4.0.21 Im Gegensatz zu Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen, an die ziemlich konkrete Erfordernisse und Erwartungen gestellt werden, ist die Wirtschaftlichkeitsprüfung 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.

4.0.22 Im Wirtschaftlichkeitsprüfbericht sollen Prüfungsziele und Prüfungsumfang unmissverständlich angeführt werden. Der Bericht kann Beanstandungen vornehmen (z.B. Fälle, wo im öffentlichen Interesse oder der öffentlichen Rechnungslegung auf übermäßigen Aufwand, Verschwendung oder Ineffizienz hingewiesen wird) oder in unabhängiger Weise Aufschluss, Hinweise oder Gewährleistung geben, ob und inwieweit den Prinzipien der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit Genüge geleistet wird oder wurde.

4.0.23 Es wird vom Prüfer üblicherweise nicht erwartet, eine abschließende Stellungnahme über die sparsame, wirtschaftliche und wirksame Vorgangsweise einer geprüften Stelle abzugeben, wie das bei den Abschlussprüfungen der Fall ist. Falls die Art der Prüfung dies in bestimmten Tätigkeitsbereichen der geprüften Stelle zulässt, soll der Prüfer in seinem Prüfbericht den Sachverhalt beschreiben und spezifische Feststellungen anstelle von standardisierten Formulierungen abgeben. Wenn bei einer Prüfung nur untersucht werden soll, ob die sparsame, wirtschaftliche oder wirksame Vorgangsweise durch die bestehenden Kontrollmechanismen gesichert wird, kann vom Prüfer eine allgemeinere Stellungnahme abgegeben werden.

4.0.24 Die Prüfer sollten beachten, dass die von ihnen beurteilten Handlungen auf Managemententscheidungen in der Vergangenheit zurückgehen. Beurteilungen sollten nur mit Sorgfalt vorgenommen werden; der Bericht sollte Aufschluss über Art und Umfang der Informationen, die zum

Zeitpunkt der Entscheidung bei der geprüften Stelle tatsächlich verfügbar waren (oder verfügbar sein hätten sollen) geben. Durch die klare Darlegung des Prüfungsumfanges sowie der Prüfungsziele und Feststellungen wird dem Berichtsempfänger die angemessene Beurteilungsweise des Prüfers vor Augen geführt. Dazu gehört auch, dass durch die Art, in der Schwachstellen und kritische Prüfungsbemerkungen aufgezeigt werden, Verbesserungen angeregt sowie Organisationssysteme und -leitung der geprüften Stelle verbessert werden können. Im Sinne dieser Vorgangsweise werden Fakten mit der geprüften Stelle abgestimmt, so dass deren vollständige, genaue und angemessene Darstellung im Prüfbericht gewährleistet werden kann. Es kann auch die Notwendigkeit bestehen, die Entgegnungen der geprüften Stelle zu den genannten Punkten wortwörtlich oder in zusammengefasster Form in den Bericht aufzunehmen, vor allem dort, wo die ORKB eigene Ansichten oder Empfehlungen darlegt.

4.0.25 Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte sollen sich nicht allein auf eine Kritik von Unzulänglichkeiten in der Vergangenheit konzentrieren, sondern auch konstruktiv wirken. Die Schlussfolgerungen und Empfehlungen des Prüfers sind ein wichtiger Aspekt der Prüfung und sollten, falls zweckdienlich, als Anleitung für Maßnahmen verfasst werden. Allgemein wird in den Empfehlungen angeführt, welche Verbesserungen notwendig wären und nicht wie sie herbeigeführt werden könnten, obwohl bisweilen bestimmte Umstände eine spezifische Empfehlung erfordern würden, z.B. gesetzliche Mängel zu beheben, um eine Verbesserung in der Verwaltung zu erzielen.

4.0.26 Bei der Formulierung und Weiterverfolgung von Empfehlungen soll der Prüfer unvoreingenommen und unabhängig vorgehen und untersuchen, ob aufgedeckte Schwachstellen verbessert wurden und erst in zweiter Linie, ob spezifische Empfehlungen erfüllt worden sind.

4.0.27 Bei der Formulierung eines Bestätigungsvermerkes oder Prüfberichtes ist auch die Erheblichkeit im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss (bei Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen) bzw. die spezifische Eigenart der geprüften Stelle oder Organisation (bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen) in Betracht zu ziehen.

4.0.28 Falls bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen eine Beurteilung des Prüfers nach den unter den gegebenen Umständen entsprechenden Kriterien ergibt, dass ein Sachverhalt den durch den Jahresabschluss vermittelten Gesamteindruck nicht erheblich verändert, sollte von einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes abgesehen werden. Wenn aber der Prüfer der Ansicht ist, dass es sich um einen wesentlichen Sachverhalt handelt, ist die

entsprechende Einschränkung zu bestimmen und im Bestätigungsvermerk zum Ausdruck zu bringen (Absatz 4.0.12 - 4.0.15).

4.0.29 Im Fall von Wirtschaftlichkeitsprüfungen wird eine subjektivere Beurteilung abgegeben, da der Bericht in keiner direkten Beziehung zu den Jahresabschlüssen und anderen Aufzeichnungen steht. Daraus ergibt sich, dass für den Prüfer Erwägungen der Erheblichkeit aufgrund von Eigenart oder spezifischen Merkmalen bzw. aufgrund des Zusammenhanges bedeutungsvoller sind als die Erheblichkeit von Geldbeträgen.

## **administratives Kontrollsystem**

Die Gesamtheit aller Maßnahmen, die als integraler Bestandteil des internen Kontrollsystems mit Verwaltungsverfahren befasst sind, welche als Grundlage für Managemententscheidungen dienen sowie die bestmögliche Erfüllung der wirtschaftlichen und administrativen Leistungen und die Durchführung von Arbeitsanweisungen in finanziellen und anderen Angelegenheiten gewährleisten.

---

## **Allgemeine Richtlinien**

Jene Qualifikationen und Fachkompetenz, die erforderliche Unabhängigkeit und Unparteilichkeit sowie die Anwendung der angemessenen Sorgfalt, die der Prüfer bei der fachkundigen, effizienten und wirksamen Ausübung seiner Aufgaben in Bezug auf die Richtlinien für die praktische Prüfungsdurchführung und die Berichterstattung aufweisen soll.

---

## **angemessene Sorgfalt**

ein entsprechendes Maß an Gewissenhaftigkeit und Fachkenntnissen, das von einem qualifizierten Prüfer bei der sachgerechten Durchführung umfassender Prüfungsaufgaben erwartet wird. Dazu gehört auch die gewissenhafte Vorbereitung, die Erfassung und Auswertung von Belegen, die Urteilsbildung, Schlussfolgerungen und die Erarbeitung von Empfehlungen.

---

## **Ausführende Regierungsgewalt (Exekutive)**

Jener Zweig, der für die Ausführung der Gesetze zuständig ist.

---

---

## Belegung von Prüfungsfeststellungen

Informationen, welche die Grundlage für die Stellungnahmen, Schlussfolgerungen oder Berichte des Prüfers bzw. der ORKB bilden.

**angemessen:** 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.

**relevant:** Informationen, die sich auf die Prüfungsziele beziehen.

**kompetent:** Informationen, welche mengenmäßig ausreichen und genügend sachgerecht sind, um Prüfungsergebnisse erzielen zu können, aber auch qualitativ unvoreingenommen genug sind, um Zuversicht und Vertrauen erwecken zu können.

---

## Bericht

Die schriftliche Stellungnahme und andere Bemerkungen des Prüfers als Ergebnis einer Abschlussprüfung oder die Prüfungsfeststellungen nach Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung.

---

## Berichtsnormen

Die für den Prüfer geltenden Rahmenbestimmungen zur Berichterstattung über die Prüfungsergebnisse einschließlich richtungsweisender Feststellungen über Form und Inhalt der Prüfberichte.

---

## Bestätigungsvermerk

Die schriftlichen Schlussfolgerungen des Prüfers als Ergebnis der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung eines Rechnungsabschlusses.

---

## Buchführungssystem

Die Verfahren zur Aufbereitung, Aufzeichnung und Berichterstattung von verlässlichen Informationen über finanzielle Transaktionen.

---

## **Buchungskontrollsystem**

Die Gesamtheit aller Maßnahmen, welche als Teil des gesamten internen Kontrollsystems betrachtet werden und mit der Erfüllung der Ziele einer Dienststelle betraut sind. Dazu gehört die Beachtung von Rechnungsverfahren und Richtlinien, die Sicherung der Ressourcen der Dienststelle und die Vorlage verlässlicher Abschlussberichte.

---

## **Erheblichkeit**

Generell kann eine Angelegenheit als erheblich erachtet werden, wenn ihre Kenntnis den Benutzer von Rechnungsabschlüssen oder Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichten wahrscheinlich beeinflusst. Erheblichkeit wird oft im Zusammenhang mit dem Wert eines Prüfungsgegenstandes gesehen; doch können ein bzw. mehrere Gegenstände auch aufgrund ihrer spezifischen Eigenart oder Merkmale erheblich sein – wo etwa durch gesetzliche Bestimmungen oder Durchführungsverordnungen eine gesonderte Berichterstattung ungeachtet des Betragswertes vorgeschrieben ist. Neben der Erheblichkeit aufgrund von Wert und spezifischer Eigenart kann eine Angelegenheit aufgrund des Zusammenhanges, in dem sie auftritt, erheblich sein, z.B. die Betrachtung eines Gegenstandes etwa im Zusammenhang mit dem Gesamtbild der Rechnungen, dem Ganzen, Teil dessen er bildet, mit verwandten Gegenständen und dem entsprechenden Betrag in vorhergegangenen Jahren. Die Prüfungsdokumentierung spielt eine wesentliche Rolle in der Entscheidung des Prüfers über die Auswahl von Prüfungsthemen und –gebieten, sowie über die Art, zeitliche Festsetzung und das Ausmaß von Prüfungstests und –verfahren.

---

## **Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen**

Unter Feststellungen versteht man spezifische Beweismittel, die vom Prüfer zur Erfüllung des Prüfungszieles gesammelt werden, als Schlussfolgerungen gelten jene Erklärungen, die vom Prüfer aus den Prüfungsfeststellungen abgeleitet werden; Empfehlungen sind jene Maßnahmen, die vom Prüfer unter Bezugnahme auf die Prüfungsziele vorgeschlagen werden.

---

## **geprüfte Stelle**

Eine Organisation, Programm, Tätigkeit oder Funktion, die der Kontrolle der ORKB untersteht.

---

---

## **grundlegend**

Eine Maßnahme gilt als grundlegend (ausreichend erheblich), im Gegensatz zu erheblich, wenn ihre Auswirkungen auf den Jahresabschluss so groß sind, dass dieser in seiner Gesamtheit als irreführend zu bezeichnen ist

---

## **Innenrevision**

Eine Kontrollfunktion, durch die der Behördenleitung von einer behörden-internen Stelle Gewissheit gegeben wird, dass alle Arbeitsvorgänge, für die die Leitung die Verantwortung trägt, so ablaufen, dass die Wahrscheinlichkeit von Betrug, Fehlern, ineffizienter und unwirtschaftlicher Tätigkeit auf ein Mindestmaß herabgesetzt ist. Die Innenrevision enthält viele Merkmale der externen Kontrolle, kann aber auch ordnungsgemäße Dienst- und Arbeitsanweisungen der Leitungsebene ausführen, der sie berichtspflichtig ist.

---

## **Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI)**

Ein internationales und unabhängiges Organ, das die Förderung des Meinungs- und Erfahrungsaustausches zwischen den obersten Rechnungs-kontrollorganisationen im Bereich der staatlichen Finanzkontrolle zum Ziel hat.

---

## **Interne Kontrolle**

Das gesamte System finanzieller und anderer Kontrollen einschließlich der Organisationsstruktur, Methoden, Verfahren und Innenrevision, welche von der Leitung im Rahmen der Unternehmensziele eingesetzt werden, um den Arbeitsablauf der geprüften Stelle in geregelter, sparsamer, wirtschaftlicher und wirksamer Form zu unterstützen, um die Befolgung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu garantieren, vorhandenes Vermögen und Ressourcen vor Verlust zu schützen, genaue und vollständige Aufzeichnungen sicherzustellen sowie zeitnahe und aussagefähige Rechnungsunterlagen und Managementinformationen zu erarbeiten.

---

## **Legislative**

Die gesetzgebende Körperschaft eines Landes, z.B. das Parlament

---

## **Managementprüfung**

Analyse der öffentlichen Ausgaben unter dem Gesichtspunkt der allgemeinen Grundsätze für eine zuverlässige Haushalts- und Wirtschaftsprüfung.

---

## **Oberste Rechnungskontrollbehörde (ORKB)**

Jene öffentliche Institution eines Staates, die- wie immer sie auch bezeichnet, zusammengesetzt oder organisiert ist - kraft Gesetzes die höchste öffentliche Rechnungsprüfungsfunktion dieses Staates ausübt.

---

## **Öffentliche Rechenschaftspflicht**

Die Verpflichtung von Personen oder Dienststellen/Behörden, aber auch von öffentlichen Unternehmen oder Betrieben, denen öffentliche Mittel anvertraut worden sind, Rechenschaft über die Steuermittel, Unternehmensaufgaben oder Programme abzulegen und jenen Stellen/Organen Bericht zu erstatten, die sie mit diesen Aufgaben betraut haben.

---

## **Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfung**

Die formale Beurteilung der finanziellen Rechenschaftspflicht verantwortlicher Stellen, einschließlich der Untersuchung und Bewertung von Rechnungsunterlagen sowie die Erteilung von Bestätigungsvermerken zu Rechnungsabschlüssen; die formale Beurteilung der finanziellen Rechenschaftspflicht der staatlichen Verwaltung als Ganzes; die Prüfung von Buchführungssystemen und -transaktionen, einschließlich der Bewertung der Einhaltung geltender Gesetze und Verordnungen; die Prüfung der internen Kontroll- und Innenrevisionsfunktionen; die Prüfung der Redlichkeit und Rechtschaffenheit von Verwaltungsentscheidungen, die innerhalb der geprüften Stelle getroffen wurden; und die Berichterstattung über jegliche weiteren Belange, die sich aus der Prüfung ergeben oder mit dieser in Zusammenhang stehen, und die nach Ansicht der ORKB veröffentlicht werden sollten.

---



---

## **Planung**

Festlegung der Zielsetzungen und Unternehmenspolitik sowie Bestimmung, welche Art, Umfang, Ausmaß und Fristen von Verfahrensweisen notwendig sind, um die Ziele verwirklichen zu können.

---

## **Principle (Forderungen)**

Grundlegende Annahmen, folgerichtige Prämissen, logische Grundlagen und Erfordernisse, die den allgemeinen Rahmen für die Entwicklung von Prüfungsrichtlinien bilden.

---

## **Prüfungsauftrag**

Die Prüfungsaufgaben, Befugnisse, Ermessensfreiheiten und Pflichten, die einer ORKB von der Verfassung oder einer anderen gesetzlichen Entscheidungsinanz übertragen werden.

---

## **Prüfungsrichtlinien**

Prüfungsrichtlinien sind richtungsweisende Feststellungen, um den Prüfer bei der Bestimmung des Ausmaßes der für die Erfüllung der Prüfungsziele notwendigen Prüfungshandlungen und Verfahren zu unterstützen. Sie sind als Kriterien bzw. Maßstäbe anzusehen, anhand derer die Qualität der Prüfungsdurchführung gemessen werden kann.

---

## **Prüfungsumfang**

Rahmen, Abgrenzung und Gegenstände einer Prüfung.

---

## **Prüfungsverfahren**

Prüfungstests, Prüfungsinstruktionen und Einzelheiten, die im Prüfungsprogramm enthalten sind und in systematischer und angemessener Weise eingesetzt werden.

---

---

## **Prüfungsziel**

Eine präzise Erklärung dessen, was durch die Prüfung erreicht und/oder welche Frage durch die Prüfung beantwortet werden soll. Dies schließt finanzielle Fragen sowie Aspekte der Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit mit ein.

---

## **Richtlinien für die Prüfungspraxis**

Der Bezugsrahmen für den Prüfer zur systematischen Erfüllung der Prüfungsziele, einschließlich Planung und Prüfungsaufsicht, des Sammelns fachkompetenten, relevanten und erheblichen Beweismaterials, sowie einer angemessenen Untersuchung und Bewertung der internen Kontrollsysteme.

---

## **Sparsamkeit**

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

---

## **Überwachung der Prüfungsdurchführung**

Ein wesentliches Erfordernis der Finanzkontrolle, die auch eine angemessene Führung, Anleitung und Kontrolle in allen Phasen der Prüfung notwendig macht, um ein sachgerechtes und wirksames Bindeglied zwischen allen durchgeführten Tätigkeiten, Verfahren und Tests und den Zielvorgaben sicherzustellen.

---

## **Unabhängigkeit**

Die Freiheit der ORKB, in allen die Prüfung betreffenden Angelegenheiten gemäß ihrem Prüfungsauftrag und frei von äußeren Einflüssen oder Behinderungen handeln zu können.

---

## **verfassungsmäßig**

Angelegenheiten, deren Erlaubnis oder Genehmigung aus dem Grundgesetz eines Landes hergeleitet wird.

---

---

## **Wirksamkeit**

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

---

## **Wirtschaftlichkeit**

Das Verhältnis zwischen Erfolg im Sinn von produzierten Gütern, Dienstleistungen und anderen Ergebnissen und den dafür eingesetzten Mitteln.

---

## **Wirtschaftlichkeitsprüfung**

Eigentlich handelt es sich dabei um eine Wirtschaftlichkeitsprüfung im weiteren Sinn. Sie untersucht, ob die geprüfte Stelle bei der Erfüllung ihrer Aufgaben ihre Ressourcen unter dem Aspekt der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit eingesetzt hat.

