

# GUID 2900

Anleitung zu den Normen für die  
Prüfung der Rechnungsführung

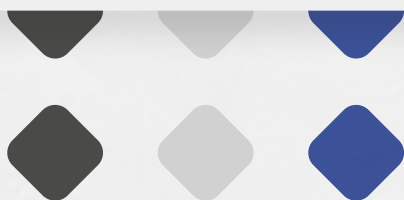


INTOSAI

INTOSAI Prinzipien sind durch die  
Internationale Organisation der  
Obersten  
Rechnungskontrollbehörden,  
INTOSAI, als Teil der  
Rahmenbedingungen für  
professionelle Verkündungen.  
Weitere Informationen unter  
[www.intosai.org](http://www.intosai.org).



INTOSAI



# INHALTSVERZEICHNIS

1. Präambel	5
2. ISSAI 2200 - Allgemeine Ziele des unabhängigen Prüfers und Durchführung einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Internationalen Rechnungsprüfungsnormen	7
3. ISSAI 2210 - Vereinbarung der Bedingungen für Prüfungsaufträge	10
4. ISSAI 2220 (überarbeitet) - Qualitätssicherung bei der Prüfung von Jahresrechnungen	15
5. ISSAI 2230 - Prüfungsdokumentation	17
6. ISSAI 2240 – Verantwortung des Prüfungspersonals bei dolosen Handlungen	22
7. ISSAI 2250 (überarbeitet) - Berücksichtigung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften bei der Prüfung von Jahresrechnungen	29
8. ISSAI 2260 (überarbeitet) - Kommunikation mit aufsichtsführenden Stellen	32
9. ISSAI 2265 - Mitteilung von Mängeln in der internen Kontrolle an die aufsichtsführenden Stellen und die Leitung	35
10. ISSAI 2300 Planung einer Prüfung der Jahresrechnungen	37
11. ISSAI 2315 (überarbeitet 2019) - Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen	41
12. ISSAI 2320 – Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Prüfung	48
13. ISSAI 2330 - Maßnahmen des Prüfers bei festgestellten Risiken	52
14. ISSAI 2402 - Überlegungen bei der Prüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	55
15. ISSAI 2450 - Bewertung der bei der Prüfung festgestellten falschen Angaben	59
16. ISSAI 2500 - Prüfungsnachweise	62
17. ISSAI 2501 - Prüfungsnachweise - Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	65
18. ISSAI 2505 - Externe Bestätigungen	69
19. ISSAI 2510 – Erstprüfungsaufträge - Eröffnungsbilanz	71
20. ISSAI 2520 - Analytische Prüfungshandlungen	72
21. ISSAI 2530 - Stichprobenprüfungen	75

<b>22. ISSAI 2540 (überarbeitet) - Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben</b>	<b>78</b>
<b>23. ISSAI 2550 - Nahestehende Parteien</b>	<b>84</b>
<b>24. ISSAI 2560 - Nachträgliche Ereignisse</b>	<b>89</b>
<b>25. ISSAI 2570 (überarbeitet) – Fortführungsannahme</b>	<b>91</b>
<b>26. ISSAI 2580 - Schriftliche Erklärungen</b>	<b>94</b>
<b>27. ISSAI 2600 - Besondere Überlegungen - Prüfung von Gesamtabschlüssen (Einschließlich Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)</b>	<b>97</b>
<b>28. ISSAI 2610 (überarbeitet 2013) - Nutzung der Arbeit der internen Prüfer</b>	<b>105</b>
<b>29. ISSAI 2620 - Nutzung der Arbeit von Sachverständigen</b>	<b>107</b>
<b>30. ISSAI 2700 (überarbeitet) - Bildung eines Prüfungsurteils und Berichterstattung über die Jahresrechnung</b>	<b>110</b>
<b>31. ISSAI 2701 - Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bericht des unabhängigen Prüfers</b>	<b>112</b>
<b>32. ISSAI 2705 – Änderung des Prüfungsurteils im Bericht des unabhängigen Prüfers</b>	<b>115</b>
<b>33. ISSAI 2706 (überarbeitet) – Absätze zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten im Prüfungsbericht</b>	<b>118</b>
<b>34. ISSAI 2710 - Vergleichsinformationen - Entsprechende Zahlen und Vergleichsabschlüsse</b>	<b>121</b>
<b>35. ISSAI 2720 (überarbeitet) - Pflichten des Prüfers in Bezug auf sonstige Informationen</b>	<b>122</b>
<b>36. ISSAI 2800 (überarbeitet) - Besondere Überlegungen - Prüfungen von Jahresrechnungen, die in Übereinstimmung mit Grundsätzen für besondere Zwecke erstellt wurden</b>	<b>124</b>
<b>37. ISSAI 2805 (überarbeitet) - Besondere Überlegungen – Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung</b>	<b>128</b>
<b>38. ISSAI 2810 (überarbeitet) - Aufträge zur Berichterstattung über verdichtete Abschlüsse</b>	<b>131</b>
<b>Anhang A - ISSAI 2210</b>	<b>133</b>
<b>Anhang B - ISSAI 2500</b>	<b>140</b>
<b>Anhang C - ISSAI 2580</b>	<b>143</b>
<b>Anhang D - ISSAI 2701</b>	<b>145</b>

## EINLEITUNG

- 1.1. Der INTOSAI-Rahmen für fachliche Verlautbarungen leitet seine Normen für die Prüfung der Rechnungsführung von den Internationalen Rechnungsprüfungsnormen (ISA) ab. Bei der Anwendung dieser Normen im öffentlichen Sektor unterliegen folgende Aspekte der Auslegung:
- Terminologie, die im öffentlichen Sektor nicht gebräuchlich ist - zum Beispiel Prüfungspartner oder börsengängige Gesellschaft
  - Gesetzlich abgeleitete Prüfungsaufträge
  - Abgrenzung zwischen einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung und einer Prüfung der Einhaltung geltender Rechtsnormen im Rahmen der Prüfung der Rechnungsführung
  - Gesetzlich vorgeschriebene Berichterstattung
- 1.2. Die ISA sind bei Prüfungsvorhaben im öffentlichen Sektor grundsätzlich von Bedeutung. Einfluss auf den Aufgabenbereich einer Obersten Rechnungskontrollbehörde (ORKB) haben jedoch vor allem der nationale Prüfungsauftrag oder auch Pflichten, die sich für öffentliche Stellen aus Gesetzen, Verordnungen und sonstigen Rechtsquellen ergeben (z. B. ministerielle Weisungen, politische Vorgaben der Regierung oder Parlamentsbeschlüsse), so dass der individuelle Aufgabenbereich weit über die Prüfung der Jahresrechnungen gemäß ISA hinausgehen kann. Die ISA erklären daher, dass dieser breitere Umfang einer Prüfung im öffentlichen

Sektor durch die fachlichen Verlautbarungen der INTOSAI oder durch Normen oder Leitlinien der ORKB oder anderer nationaler Normungsgremien definiert werden kann (vgl. ISA 200.A59). Die ISSAI enthalten über die ISA hinausgehende Anforderungen für die Prüfung des öffentlichen Sektors in Form von Normen für Wirtschaftlichkeits- (ISSAI 3000-3899) und für Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (ISSAI 4000-4899).

## ZIELSETZUNG

- 1.3. Die GUID 2900 - Anleitung zu den Normen für die Prüfung der Rechnungsführung soll ORKB und Prüfungspersonal bei der Umsetzung und Anwendung der Normen für die Prüfung der Rechnungsführung (ISSAI 2000-2899) unterstützen, indem sie zusätzliche Hinweise zu den in den Normen enthaltenen Definitionen, Zielen, Anforderungen und erläuternden und weiterführenden Anwendungsmaterialien erteilt. Innerhalb der Normen für die Prüfung der Rechnungsführung ist ein Verweis auf ISSAI 2xxx gleichbedeutend mit einem Verweis auf ISA xxx (xxx = ISA-Nummer), vorbehaltlich der in den ISSAI 2000 enthaltenen Änderungen und weiteren Anwendungsmaterialien. Die GUID 2900 deckt ausgewählte Themen der ISSAI 2200-2899 ab.

## BEGRIFFSBESTIMMUNG

- 1.4. Definitionen, die für das Verständnis des Leitfadens notwendig sind, finden Sie weiter unten.

## UMFANG

- 1.5. Diese Leitlinien stellen eine ergänzende Prüfungsanleitung zu den ISSAI 2200 bis 2899 für die Prüfung der Rechnungsführung dar und enthalten keine weiteren Anforderungen an die Durchführung der Prüfung.

# 2

## ISSAI 2200 - ALLGEMEINE ZIELE DES UNABHÄNGIGEN PRÜFERS UND DURCHFÜHRUNG EINER PRÜFUNG IN ÜBEREINSTIMMUNG MIT DEN INTERNATIONALEN RECHNUNGSPRÜFUNGSNORMEN

### INHALT

2.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Besondere Überlegungen für kleinere Einheiten
- b) Prüfung der Jahresrechnung
- c) Kritische Grundhaltung

### BESONDERE ÜBERLEGUNGEN ZU KLEINEREN EINHEITEN

2.2. Einige ISSAI enthalten spezielle Erwägungen für Prüfungen kleinerer Einheiten. Bei Prüfungen von Einrichtungen des öffentlichen Sektors und von Einrichtungen, die staatliche Zuschüsse erhalten, sind diese Erwägungen in der Regel nicht anwendbar, selbst wenn die Einrichtung nur über wenige Mitarbeiter, einfache Abläufe oder ein relativ kleines Budget verfügt. In solchen Situationen kann die öffentliche Stelle immer noch komplizierte Transaktionen durchführen, wie z. B. Zahlungen von anderen Verwaltungseinheiten, sowie verpflichtet sein, Gesetze, Vorschriften, Richtlinien und Systeme einzuhalten, die von einer höheren Verwaltungsebene festgelegt wurden, und Rechenschaft über die Verwendung von Steuergeldern abzulegen. Es wird daher empfohlen, dass das Prüfungspersonal die Relevanz solcher Überlegungen sorgfältig abwägt. Gegebenenfalls können zusätzliche Hinweise

für Prüfungen kleinerer Einheiten des öffentlichen Sektors erforderlich sein.

## PRÜFUNG DER JAHRESRECHNUNG

2.3. ISSAI 2200.A8 enthält Beispiele für Jahresrechnungen und den Inhalt einer vollständigen Jahresrechnung. Ein vollständiger Abschluss einer öffentlichen Stelle kann nach dem Kassenprinzip, nach dem der modifizierten oder der vollständigen Periodenabgrenzung erstellt werden und unter anderem Folgendes umfassen:

- Aufstellung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben (Kassenbuchführung)
- Darstellung der Vermögenslage;
- Darstellung der finanziellen Leistungsfähigkeit;
- Aufstellung der Veränderungen des Nettovermögens/Eigenkapitals;
- Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben;
- Kapitalflussrechnung;
- Gegenüberstellung von Haushaltsplan und tatsächlichen Beträgen entweder als gesonderter zusätzlicher Finanzbogen oder als Überleitungsrechnung; und
- Anhang, der eine Zusammenfassung der wichtigsten Rechnungslegungsgrundsätze und andere erläuternde Informationen enthält.

2.4. In bestimmten Umfeldern und je nach dem anwendbaren Rahmen für die Finanzberichterstattung kann ein vollständiger Abschluss auch andere Berichte enthalten, wie z. B. über die Leistung und Mittelverwendung.

2.5. Einige öffentliche Stellen erstellen keine Jahresrechnungen, da das Hauptziel des Rechnungslegungsrahmens der öffentlichen Stelle darin besteht, einen Haushaltsprozess zu steuern und nur die Finanzinformationen zu erstellen, die zur wirksamen Erreichung dieses Ziels erforderlich sind. Die Rechnungslegung ist daher nicht das Hauptziel des Rechnungslegungsrahmens für solche



öffentlichen Stellen. Die ISSAI für die Prüfung der Rechnungsführung sind für die Prüfung historischer Finanzinformationen in Form von Jahresrechnungen konzipiert, können aber bei Bedarf auch für die Prüfung anderer Formen historischer Finanzinformationen angepasst werden. Aus diesem Grund können die ISSAI für die Prüfung der Rechnungsführung zur Prüfung der von solchen öffentlichen Stellen erstellten historischen Finanzinformationen angewandt werden, wenn der Prüfer zu dem Schluss kommt, dass der Rechnungslegungsrahmen geeignete Kriterien für die Prüfung bietet. Geeignete Kriterien sind eine Vorbedingung für die Prüfung; Vorbedingungen werden in Kapitel 3 behandelt.

## KRITISCHE GRUNDHALTUNG

- 2.6. ISSAI 2200.15 erfordert, dass das Prüfungspersonal eine Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung plant und durchführt und dabei anerkennt, dass Umstände vorliegen können, die zu wesentlichen Falschdarstellungen in der Jahresrechnung führen. Die Grundlegenden Prüfungsprinzipien der INTOSAI für den öffentlichen Sektor in ISSAI 100.37<sup>1</sup> behandeln ebenfalls das Thema der kritischen Grundhaltung. Dieser Begriff ergänzt und erweitert das der Sorgfaltspflicht und ist für die Planung und Durchführung der Prüfung von grundlegender Bedeutung.

---

1 ISSAI 100 – Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle

# 3

## ISSAI 2210 - VEREINBARUNG DER BEDINGUNGEN FÜR PRÜFUNGSaufTRÄGE

### INHALT

- 3.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:
- a) Begriffsbestimmung
  - b) Vorbedingungen
  - c) Vereinbarung über die Bedingungen des Prüfungsauftrags
  - d) Wiederkehrende Prüfungen
  - e) Annahme einer Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag

### BEGRIFFSBESTIMMUNG

- 3.2. Missbrauch - Es handelt sich um ein Verhalten, das fehlerhaft oder unangemessen ist im Vergleich zu einem Verhalten, das eine umsichtige Person angesichts der Tatsachen und Umstände als vernünftige und notwendige Geschäftspraxis ansehen würde. Hierzu zählt auch der Missbrauch von Befugnissen oder Ämtern für persönliche finanzielle Interessen oder die eines unmittelbaren oder engen Familienmitglieds oder Geschäftspartners. Missbrauch bezieht sich nicht zwangsläufig auf Betrug, Verletzung von Gesetzen, Vorschriften oder Bestimmungen eines Vertrags oder einer Fördervereinbarung. Missbrauch ist eine Abweichung vom

Konzept der Rechtschaffenheit, das sich auf die allgemeinen Grundsätze einer wirtschaftlichen Haushaltsführung und das Verhalten von Beamten bezieht.

## VORBEDINGUNGEN

- 3.3. Bei der Feststellung, ob die in ISSAI 2210.6(a) geforderten Vorbedingungen für eine Prüfung gegeben sind, berücksichtigt das Prüfungspersonal, dass im öffentlichen Sektor der Rahmen für die Finanzberichterstattung häufig durch Gesetze und Verordnungen vorgegeben ist. Kommt das Prüfungspersonal zu dem Schluss, dass der durch Gesetze und Vorschriften vorgegebene Rahmen nicht vertretbar ist, wenden sie die Anforderungen der ISSAI 2210.8, 19 und 20 an und berücksichtigen auch Folgendes:
- Unterrichtung des Gesetzgebers; und
  - Einflussnahme auf die Festlegung von Standards durch Fachverbände oder Aufsichtsbehörden.
- 3.4. Bei der Einholung der Zustimmung der Stellenleitung und gegebenenfalls der Legislative sowie der aufsichtsführenden Stellen, dass diese ihre Pflichten gemäß ISSAI 2210.6(b) anerkennen, ist zu berücksichtigen, dass die Pflichten der Leitung und der aufsichtsführenden Stellen in der öffentlichen Verwaltung weiter gefasst sein können als im Privatsektor. Die Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Aufsichtsstrukturen können innerhalb des öffentlichen Sektors sehr unterschiedlich sein, was die Notwendigkeit erhöht, die Anerkennung der Pflichten zu formalisieren.

## VEREINBARUNG ÜBER DIE BEDINGUNGEN DES PRÜFUNGSauftrags

- 3.5. Die Bedingungen eines Prüfungsauftrags im öffentlichen Sektor sind in der Regel vorgeschrieben und daher nicht Gegenstand von Anfragen der Stellenleitung bzw. Vereinbarungen. Daher sind die Anforderungen der ISSAI, wenn sie im Kontext des öffentlichen Sektors angewandt werden, nützlich, um ein gemeinsames, formales Verständnis der jeweiligen Aufgaben und Pflichten von Stellenleitung und Prüfungspersonal zu schaffen. Da die ORKB

in der Regel von der Legislative beauftragt wird und dieser Bericht erstattet, müssen häufig Vereinbarungen sowohl mit der Legislative als auch mit der Leitung getroffen werden.

3.6. Im öffentlichen Sektor kann es neben den in ISSAI 2210.A24-A26 aufgeführten Beispielen weitere Sachverhalte geben, über die im Laufe der Prüfung zu berichten ist und die bei der Prüfungsankündigung relevant sein können, wie z. B:

- **Unwirtschaftliche Aufgabenwahrnehmung** - bezieht sich auf die Pflicht der Leitung der geprüften Stelle, Aufgaben effektiv und effizient durchzuführen;
- **Nichteinhaltung von Rechtsgrundlagen** - bezieht sich auf die Verantwortung der Leitung für die Durchführung von Aktivitäten, die Verwendung von Ressourcen und die Erfüllung von Rechenschaftspflichten in Übereinstimmung mit den vom Gesetzgeber erteilten Befugnissen und sämtlichen anderen einschlägigen Richtlinien;
- **Unwirksame interne Kontrolle** - bezieht sich auf die Verantwortung der Leitung für die Gestaltung, Umsetzung und Funktionsfähigkeit der internen Kontrolle;
- **Rechtliche Auswirkungen** - bezieht sich auf die Aufgaben von ORKB mit rechtsprechender Funktion;
- **Verschwendung** - bezieht sich auf die Verantwortung der Leitung, Ressourcen auf wirtschaftliche Weise zu beschaffen und einzusetzen, ohne dass öffentliche Gelder verschwendet werden; und
- **Missbrauch** - bezieht sich auf die Verantwortung der Leitung, die Erwartungen des Gesetzgebers und der Öffentlichkeit in Bezug auf angemessene Verhaltensnormen zu erfüllen.

Auch die Regelung zum Schutz der Unabhängigkeit der ORKB können aufgeführt werden.

3.7. Die Normen für die Prüfung der Rechnungsführung (ISSAI 2000-2899) reichen möglicherweise nicht aus, um als Arbeitsgrundlage für die in 3.6 genannten Prüfungshandlungen zu dienen. Bei den Normen für Wirtschaftlichkeits- (ISSAI

3000-3899) und für Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (ISSAI 4000-4899) ist die Zielausrichtung eine andere als bei der Prüfung vergangenheitsbezogener Finanzinformationen. Es kann erforderlich sein, in den Bedingungen des Prüfungsauftrags die Normen aufzuführen, die in Bezug auf zusätzliche Berichtsfragen eingehalten werden.

- 3.8. Zusätzlich zu den in ISSAI 2210.A26 aufgeführten Punkten kann es auch erforderlich sein, alle Vereinbarungen über die Auslagerung von Prüfungsarbeit einzubeziehen.
- 3.9. Im öffentlichen Sektor wird die in ISSAI 2210.7 genannte Übernahme von Prüfungsaufgaben und Prüfungsdurchführung dadurch beeinflusst, dass ORKB ggf. Prüfungen nicht ablehnen oder einen Prüfungsauftrag niederlegen können. Sofern die Stellenleitung oder der Gesetzgeber vor Beginn des Auftrags ein Prüfungshemmnis auferlegt, wodurch das Prüfungspersonal die Abgabe eines Prüfungsurteils möglicherweise verweigert, wird jedoch empfohlen, zu prüfen wie sich die Situation auf die Risikobewertung, den Prüfungsansatz und den Bestätigungsvermerk auswirkt. In einigen Fällen kann es auch sinnvoll sein, dem Gesetzgeber gesondert Bericht zu erstatten.
- 3.10. In ISSAI 2210.8 sind weitere Faktoren aufgeführt, die die Übernahme von Prüfungsaufgaben beeinflussen. In einer Situation, in der die Vorbedingungen für eine Prüfung nicht gegeben sind und der Prüfungsauftrag nicht abgelehnt werden kann, kann eine angemessene Maßnahme zusätzlich zu den Anforderungen in ISSAI 2210.19 und 20 darin bestehen, die Legislative zu informieren.
- 3.11. ISSAI 2210.A25 empfiehlt, in den Bedingungen des Prüfungsauftrags auf die Möglichkeit hinzuweisen, wichtige Prüfungsangelegenheiten im Bestätigungsvermerk mitzuteilen. Prüfungspersonal kann verpflichtet sein oder sich dafür entscheiden, wichtige Prüfungsangelegenheiten neben der Leitung oder den aufsichtsführenden Stellen auch anderen Stellen, wie z. B. der Legislative, oder den Justizbehörden mitzuteilen, wenn einschlägige gesetzliche Bestimmungen bestehen.

## WIEDERKEHRENDE PRÜFUNGEN

- 3.12. Bei der Betrachtung der Anforderungen in ISSAI 2210.13 ist es möglich, dass einige oder alle Bedingungen eines Prüfungsauftrags im öffentlichen Sektor gesetzlich vorgeschrieben sind und daher nicht geändert werden können.

## ANNAHME EINER ÄNDERUNG DER BEDINGUNGEN FÜR DEN PRÜFUNGSauftrag

- 3.13. Bei der Betrachtung der Anforderungen in ISSAI 2210.14 - 17 ist es möglich, dass einige oder alle Bedingungen eines Prüfungsauftrags im öffentlichen Sektor gesetzlich vorgeschrieben sind und daher nicht geändert werden können.
- 3.14. Ein anschauliches Beispiel für eine Prüfungsankündigung findet sich in **Anhang A**.

# 4

## ISSAI 2220 (ÜBERARBEITET) - QUALITÄTSSICHERUNG BEI DER PRÜFUNG VON JAHRESRECHNUNGEN

### INHALT

4.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) System der Qualitätssicherung und Aufgabe des Prüfungsteams
- b) Einschlägige Verhaltensanforderungen
- c) Anforderungen für börsengängige Gesellschaften

### SYSTEM DER QUALITÄTSSICHERUNG UND AUFGABE DES PRÜFUNGSTEAMS

4.2. Es ist von grundlegender Bedeutung zu verstehen, dass die ISSAI auf der Grundlage beruht, dass die externe Finanzkontrolle sich an ISSAI 140<sup>1</sup> bzw. nationalen Anforderungen gleichen Anspruchs ausrichten. Gemäß ISSAI 2000<sup>2</sup> wird ISSAI 140 angewandt, um die Anforderungen an die Qualitätssicherung zu erfüllen. ISSAI 140 soll demselben Ziel dienen wie ISQC 1<sup>3</sup> in Bezug auf Mandat und Umfeld der einzelnen ORKB. Obwohl der allgemeine Zweck und die wichtigsten Grundsätze der ISSAI 140 mit der ISQC 1 übereinstimmen, sind

1 ISSAI 140 - Qualitätskontrolle für die ORKB

2 ISSAI 2000 - Anwendung der Normen für die Prüfung der Rechnungsführung

3 Internationale Normen für die Qualitätskontrolle 1 - Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen

die Anforderungen der ISSAI 140 nicht identisch mit den Anforderungen der ISQC 1. ISSAI 140 muss daher möglicherweise durch zusätzliche Anforderungen in ISQC 1 ergänzt werden, wenn im Prüfungsbericht eine Erklärung über die Einhaltung der Internationalen Rechnungsprüfungsnormen (ISA) und nicht der ISSAI abgegeben wird. Die Optionen zur Bezugnahme auf das ISSAI-Rahmenwerk werden in ISSAI 100.8 bis 12 erläutert.<sup>4</sup>

## EINSCHLÄGIGE VERHALTENSANFORDERUNGEN

- 4.3. Im Rahmen der ISSAI 2000 wird auch ISSAI 130 (INTOSAI-Verhaltenskodex) herangezogen.<sup>5</sup> Der INTOSAI-Verhaltenskodex muss möglicherweise durch zusätzliche Anforderungen im IESBA-Kodex oder durch nationale Anforderungen, die restriktiver sind, ergänzt werden, wenn im Prüfungsbericht eine Erklärung über die Einhaltung der Internationalen Rechnungsprüfungsnormen (ISA) und nicht der ISSAI abgegeben wird. Die Optionen zur Bezugnahme auf das ISSAI-Rahmenwerk werden in ISSAI 100.8 bis 12 erläutert.<sup>6</sup>

## ANFORDERUNGEN FÜR BÖRSENGÄNGIGE GESELLSCHAFTEN

- 4.4. Die ISSAI enthalten spezifische Leistungs- und Berichtsanforderungen für Prüfungen börsengängiger Gesellschaften. Börsengängige Gesellschaften sind im öffentlichen Sektor jedoch weniger verbreitet. Bei Anwendung der in den ISSAI enthaltenen Definition von börsengängigen Gesellschaften kann das Prüfungspersonal jedoch zu dem Schluss kommen, dass es sich um eine Prüfung einer börsengängigen Gesellschaften handelt, da die Definition sowohl Unternehmensanteile als auch Schulden berücksichtigt. Wie in Kapitel 31 dargelegt, kann eine ORKB zusätzliche interne Richtlinien oder Anleitungen zur Anwendung der Definitionen sowie zu Aufgaben und Berichtsanforderungen solcher Gesellschaften entwickelt haben.

4 ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle

5 ISSAI 130 - Verhaltenskodex

6 ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle



## INHALT

- 5.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:
- a) Zusammenstellung der abschließenden Prüfungsakte
  - b) Vertraulichkeit und Transparenz
  - c) Besondere Überlegungen für ORKB mit rechtsprechender Funktion

## ZUSAMMENSTELLUNG DER ABSCHLIESSENDEN PRÜFUNGSakte

- 5.2. Im öffentlichen Sektor kann das Verfahren bis zur Erstellung des Prüfungsberichts langwierig sein. Eine zeitnahe Zusammenstellung der abschließenden Prüfungsakte sollte jedoch gewährleistet sein.
- 5.3. Im öffentlichen Sektor kann sich die Aufbewahrungsfrist für Prüfungsunterlagen von denen in der Privatwirtschaft unterscheiden. Diese Anforderungen können auf die historische Bedeutung bestimmter Dokumente zurückzuführen sein, die zum Beispiel eine unbefristete Aufbewahrung in den nationalen Archiven des Landes erfordern können. Möglich sind auch zusätzliche Anforderungen im Zusammenhang mit nationalen Sicherheitseinstufungen, u. a. über die Speicherung der Dokumentation. Es wird empfohlen, sich mit den geltenden

Rechtsvorschriften in Bezug auf die Aufbewahrung und Speicherung von Unterlagen vertraut zu machen.

## VERTRAULICHKEIT UND TRANSPARENZ

- 5.4. Ein grundlegender Unterschied zwischen dem privaten und dem öffentlichen Sektor besteht darin, dass es bei letzterem spezifische gesetzliche Anforderungen in Bezug auf die Vertraulichkeit einerseits und den Zugang Dritter andererseits geben kann. Im öffentlichen Sektor ist es ständig notwendig, ein Gleichgewicht zwischen Vertraulichkeit, Transparenz und Rechenschaftspflicht herzustellen.
- 5.5. Das Abwägen zwischen Vertraulichkeit und Transparenz erfordert fachliches Ermessen, so dass vertrauliche Unterlagen eindeutig als solche zu kennzeichnen und behandeln sind, während gleichzeitig der Zugang zu ihnen in angemessener Weise gewährt wird. Es ist daher wichtig, mit den Vorgaben und Verfahren der ORKB in Bezug auf die Vertraulichkeit vertraut zu sein. Solche Verfahren könnten sich auf die Arten von Prüfungsunterlagen beziehen, die als vertraulich zu betrachten sind, oder auf solche, die der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden sollen, sowie auf klar definierte Zuständigkeiten für die Genehmigung der Offenlegung von Prüfungsunterlagen und auf bewährte Vorgehensweisen für die Bereitstellung solcher Informationen bei Bedarf.
- 5.6. Darüber hinaus sind zusätzliche gesetzliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Vertraulichkeit zu befolgen. Diese Zuständigkeiten können sich aus dem Mandat der jeweiligen ORKB oder aus der Gesetzgebung in Bezug auf Amtsgeheimnisse oder den Datenschutz ergeben. Solche Rechtsvorschriften könnten sich beispielsweise auf Prüfungen von Verteidigungs-, Gesundheits-, Sozial- oder Steuerbehörden beziehen. Es wird empfohlen, sich mit den besonderen nationalen Anforderungen an die Vertraulichkeit vertraut zu machen.
- 5.7. Es hat sich bewährt, dass sich das Prüfungspersonal auch in die Rechtsvorschriften für den öffentlichen Zugang zur Prüfungskorrespondenz

einarbeitet, z. B. wenn elektronische oder andere Datenquellen zur öffentlichen Einsichtnahme offen stehen. Diese Art von Korrespondenz kann den Schriftverkehr mit der geprüften Stelle oder anderen Parteien umfassen, der sich auf die Erhebung von Prüfungsnachweisen sowie auf Überlegungen und Beurteilungen zu Prüfungsfragen bezieht.

- 5.8. Im öffentlichen Sektor ist es nicht ungewöhnlich, dass man auf Anfragen von Dritten auf Zugang zu Prüfungsunterlagen reagieren muss. Dies kann insbesondere problematisch werden, wenn ein Dritter versucht, indirekt Informationen von der Prüfungsbehörde zu erhalten, die er nicht direkt von der geprüften Stelle bekommen kann.
- 5.9. Wenn die geprüfte Stelle gesetzlich verpflichtet ist, bestimmte Informationen zu sammeln und aufzubewahren, werden solche Anfragen von Dritten in der Regel an die geprüfte Stelle weitergeleitet.
- 5.10. Wird die Gewährung von Zugang zu Prüfungsunterlagen in Erwägung gezogen, konsultiert das Prüfungspersonal in der Regel die betroffenen Parteien (wie die geprüfte Stelle, auf die sich der Antrag bezieht), bevor die Informationen offengelegt werden. In solchen Fällen ist sicherzustellen, dass die Personen, die Zugang zu den Daten haben, mindestens das gleiche Maß an Vertraulichkeit wahren wie das Prüfungspersonal selbst.
- 5.11. In einigen Ländern werden Prüfungen ausgelagert. Solche Aufträge setzen grundsätzlich voraus, dass der Prüfer, der die Arbeiten durchführt, anerkennt, dass die Prüfungsunterlagen von dem Auftraggeber eingesehen werden können. Die Prüfungsunterlagen können auch von Prüfstellen eingesehen werden, die ein gesetzliches Recht auf Zugang zu einschlägigen Prüfungsinformationen haben.

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR ORKB MIT RECHTSPRECHENDER FUNKTION

5.12. In einigen Bereichen des öffentlichen Sektors, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, müssen möglicherweise Erhebungsverfahren eingehalten werden, die durch Gesetze und Vorschriften vorgeschrieben sind und sich auf die Dokumentationsanforderungen auswirken können. Das Prüfungspersonal sollte sich mit den einschlägigen Gesetzen und Vorschriften sowie mit den Richtlinien und Verfahren vertraut machen, in denen die zusätzlichen Dokumentationsanforderungen beschrieben sind. Es wird empfohlen, die folgenden Punkte zu berücksichtigen, die sich auf die Dokumentationsanforderungen auswirken können:

- Gesetzgebung mit zusätzlichen Anforderungen an die Prüfungsdokumentation;
- den Umfang dieser Anforderungen (d. h. ob sie für alle Dokumente des Prüfungsauftrags oder nur für bestimmte Dokumente im Zusammenhang mit bestimmten Prüfungsfragen gelten sollen);
- zusätzliche Bearbeitungen, Formalitäten oder Anforderungen, denen die Prüfungsunterlagen unterliegen;
- den Zweck jeder zusätzlichen Anforderung im Hinblick auf ein ordnungsgemäßes Gerichtsverfahren; und
- jede weitere Beeinträchtigung, die aufgrund der besonderen Art und Weise, wie die Prüfungsunterlagen gesammelt und/oder erstellt wurden, auftreten kann.

5.13. Für ORKB mit gerichtlichen Befugnissen ist die Dokumentation Teil der Urteilsgrundlage, sodass sich im Rahmen des Prüfungsverfahrens spezifische und strenge Vorgaben hinsichtlich der Vertraulichkeit der Dokumentation ergeben können. Da Urteile dieser ORKB rechtsverbindliche Verfügungen über öffentliche Gelder beinhalten können, sind darüber hinaus besondere Aufbewahrungsfristen zu beachten.

- 5.14. Es wird empfohlen, sich mit den einschlägigen Gesetzen und Vorschriften vertraut zu machen und ggf. strengere Erhebungsverfahren zu befolgen, wenn potenzielle Unregelmäßigkeiten oder Fälle von Fehlverhalten festgestellt werden. Dies geschieht, um die Voraussetzungen für ein förmliches Urteil zu erfüllen, um der rechtsprechenden Abteilung des Rechnungshofs Nachweise vorzulegen und um gegebenenfalls mit ihr zusammenzuarbeiten. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

# 6

## ISSAI 2240 – VERANTWORTUNG DES PRÜFUNGSPERSONALS BEI DOLOSEN HANDLUNGEN

### INHALT

- 6.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:
- a) Merkmale doloser Handlungen
  - b) Kritische Grundhaltung
  - c) Beratung im Prüfungsteam
  - d) Verfahren zur Risikobewertung und damit verbundene Aktivitäten
  - e) Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen
  - f) Maßnahmen bei festgestellten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen
  - g) Niederlegen des Prüfungsauftrags
  - h) Kommunikation mit der Leitung und den aufsichtsführenden Stellen
  - i) Mitteilungen an Regulierungs- und Vollzugsbehörden

## MERKMALE DOLOSER HANDLUNGEN

6.2. ISSAI 2240.2 und 3 behandeln die Merkmale von Betrug. In der Regel liegen drei Voraussetzungen vor, wenn Betrug auftritt. Diese Bedingungen sind im öffentlichen Sektor oft auf unterschiedliche Weise gegeben. Nämlich etwa:

- **Anreize oder Druck** (als betrugsbegünstigende Faktoren, liegen de facto vor bzw. werden von der Leitung oder den Mitarbeitern entsprechend wahrgenommen) - Beschäftigte stehen häufig unter dem Druck, mit wenigen Mitteln qualitativ hochwertige Dienstleistungen zu erbringen und die Haushaltserwartungen zu erfüllen. Dies kann vor allem unter schwierigen wirtschaftlichen Bedingungen von Bedeutung sein, wenn der Druck besteht, Nutzungsgebühren und Steuersätze beizubehalten, was zu Anreizen führt, die Einnahmen zu hoch und die Ausgaben zu niedrig anzusetzen. Es können auch Anreize bestehen, die verfügbaren Mittel bis zum Ende des Haushaltsjahres auszugeben;
- **Gelegenheit** (stelleninterne Merkmale bzw. Umstände, die Betrug ermöglichen) - Schwierigkeiten bei der Gewinnung geeigneten Personals oder ein Mangel an ausreichend qualifiziertem Personal kann im öffentlichen Sektor häufiger anzutreffen sein. Solche Situationen können oft zu Mängeln in der internen Kontrolle führen und Betrug begünstigen. Eine unzureichende Aufgabentrennung oder geheime Absprachen mit Außenstehenden können ebenfalls zu Betrugsmöglichkeiten führen, insbesondere bei Personen, die im öffentlichen Beschaffungswesen tätig sind. Die weit verbreitete Durchführung von Transaktionen mit hohem Volumen und geringem Wert in bestimmten öffentlichen Einrichtungen, wie z. B. Zahlungstransaktionen bei Polizeibehörden oder in Kliniken, kann diese Risiken noch verstärken. Auch wenn der finanzielle Wert gering sein mag, können solche Situationen zu einer Verletzung des öffentlichen Vertrauens, der Erwartungen und der Rechenschaftspflicht führen;
- **Rationalisierung oder Grundeinstellung** (Verhaltensweisen, Persönlichkeitsmerkmale oder Werte, mit denen Betrug im Einzelfall gerechtfertigt wird) - das im Allgemeinen niedrigere Gehaltsniveau im öffentlichen Sektor im Vergleich zum Privatsektor kann dazu führen, dass die Mitarbeiter glauben, die nicht ordnungsgemäße Mittelverwendung

rechtfertigen zu können. Wie bereits erwähnt, kann dies gegen die Grundsätze des öffentlichen Vertrauens, der Erwartungen und der Rechenschaftspflicht verstoßen.

## KRITISCHE GRUNDHALTUNG

- 6.3. Die Verantwortung des Prüfungspersonals, während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung gemäß ISSAI einzunehmen, ist Gegenstand von ISSAI 100<sup>1</sup> und ISSAI 2200.
- 6.4. Im öffentlichen Sektor kann die in ISSAI 2240.13 bis 15 beschriebene kritischen Grundhaltung im Prüfungsverlauf u. a. durch folgende Faktoren beeinträchtigt sein:
- persönliche oder berufliche Beziehungen als Ergebnis des politischen Prozesses/Umfeldes;
  - das ausschließliche Mandat der staatlichen Rechnungsprüfungsbehörde, fehlende Wettbewerber bei der Rechnungsprüfung; und
  - fehlende regelmäßige Personalrotation.
- 6.5. Das Prüfungspersonal ergreift geeignete Maßnahmen, um solche Beeinträchtigungen zu verringern. Hierzu können Maßnahmen gemäß 4 - ISSAI 2220 gehören.

## BERATUNG IM PRÜFUNGSTEAM

- 6.6. Gegenstand der Beratung können auch die zusätzlichen Ziele und die damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen sein, wie hier in Kapitel 1 - Präambel erörtert. Das Prüfungspersonal kann dabei auch Prüfer hinzuziehen, die andere Prüfungstätigkeiten wahrnehmen.

1 ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle



## VERFAHREN ZUR RISIKOBEWERTUNG UND DAMIT VERBUNDENE AKTIVITÄTEN

- 6.7. In Bezug auf ISSAI 2240.18(c) kann das Prüfungspersonal auch die Kommunikation der Stellenleitung mit anderen staatlichen Stellen berücksichtigen.
- 6.8. Bei der Prüfung der in ISSAI 2240.21 geforderten Befragung der aufsichtsführenden Stellen können die Prüfer auch die verantwortlichen Beamten z. B. eines Ministeriums oder Mitglieder zuständiger parlamentarischer Ausschüsse einbeziehen.
- 6.9. Gemäß ISSAI 2240.23 ist zu beurteilen, ob ungewöhnliche oder unerwartete Beziehungen, die bei der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen festgestellt wurden, u. a. die Einnahmen betreffend, auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug hindeuten. Im öffentlichen Sektor kann es neben der Einnahmenseite weitere Bereiche geben, die für die Durchführung von Analyseverfahren von Bedeutung sind, je nach der Art der Tätigkeit der Stelle. Häufig können Bereiche wie Beschaffung und Zuschüsse für diese Zwecke relevanter sein als die Einnahmen. Bei analytischen Prüfungshandlungen können auch die besonderen Herausforderungen einer bestimmten Rechnungslegungsgrundlage und die damit verbundenen Möglichkeiten zur Manipulation von Finanzinformationen berücksichtigt werden sowie deren mögliche Auswirkung auf die Aussagekraft der analytischen Prüfungshandlungen.

## IDENTIFIZIERUNG UND BEWERTUNG DES RISIKOS WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN AUFGRUND VON DOLOSEN HANDLUNGEN

- 6.10. Was vermutete Betrugsrisiken gemäß ISSAI 2240.27 anbelangt, ist die Erfassung von Einnahmen nicht immer der bedeutsamste Bereich. Die Einnahmenerfassung kann für Steuerbehörden oder andere Stellen, die Einnahmen erheben, wie staatliche Universitäten und Bildungseinrichtungen,

Krankenhäuser oder Aufsichtsbehörden, die Gebühren für erbrachte Dienstleistungen erheben oder Empfänger von Spenden sind, von großer Bedeutung sein. In vielen Einrichtungen liegt der Schwerpunkt jedoch auf den Ausgaben und Bereichen wie Beschaffung und Auszahlung von Zuwendungen. Daher sollte das Prüfungspersonal bei der Frage der Betrugsrisiken neben der Erfassung von Einnahmen ggf. auch andere Bereiche berücksichtigen.

## MAßNAHMEN BEI FESTGESTELTLEM RISIKO WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN AUFGRUND VON DOLOSEN HANDLUNGEN

6.11. ISSAI 2240.33(c) befasst sich mit bedeutenden Transaktionen, die außerhalb der normalen Vorgänge und Tätigkeiten der geprüften Stelle liegen. Beispiele für derartige Transaktionen im öffentlichen Sektor können sein:

- Ausgaben für gesundheitliche Notfälle;
- Kosten für Naturkatastrophen;
- Anreize für die wirtschaftliche Entwicklung;
- Bestimmungen in Gewerkschaftsverträgen;
- Kauf oder Verkauf von Immobilien;
- Landtausch;
- Gewährung von Dienstbarkeiten;
- Große Kapitalprojekte (z. B. Infrastruktur oder Informationssysteme)
- Öffentlich/private Partnerschaften;
- Privatisierung von staatlichen Dienstleistungen;
- Vorzeitige Schuldentilgung und
- Staatliche Garantien oder Zusicherungen zur Rettung von Stellen des Privatsektors, wenn diese in finanzielle Schwierigkeiten geraten.

## NIEDERLEGEN DES PRÜFUNGSAUFGABES

- 6.12. ORKB haben normalerweise nicht die Möglichkeit, einen Prüfungsauftrag niederzulegen, wie in ISSAI 2240.39(b) und (c) beschrieben. Daher wird den Prüfern empfohlen, die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und etwaige Anforderungen an andere Formen der Berichterstattung zu berücksichtigen, u. a. die Frage, ob es angebracht ist, der Legislative gesondert Bericht zu erstatten und/oder Verschlussachen oder eingeschränkte Berichte zu erstellen.

## KOMMUNIKATION MIT DER LEITUNG UND DEN AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN

- 6.13. Die Prüfer können verpflichtet sein oder sich dafür entscheiden, die in ISSAI 2240.41 behandelten Sachverhalte neben der Leitung der geprüften Stelle und den aufsichtsführenden Stellen auch anderen Stellen wie der Legislative mitzuteilen.

## MITTEILUNGEN AN REGULIERUNGS- UND VOLLZUGSBESÖRDEN

- 6.14. Die Anforderungen an die Berichterstattung über betrügerische Handlungen im öffentlichen Sektor können gem. ISSAI 2240.44 bezüglich der Mitteilung an Dritte besonderen Bestimmungen des Prüfungsauftrags oder damit zusammenhängender Gesetze oder Vorschriften unterliegen. Zu diesen Dritten können auch Regulierungs- und Durchsetzungsbehörden gehören. In einigen Bereichen kann die Pflicht bestehen, Hinweise auf Betrug an Ermittlungsstellen weiterzuleiten und sogar mit diesen Stellen zusammenzuarbeiten, um festzustellen, ob Betrug oder Missbrauch vorliegt. In anderen Umfeldern können die Prüfer verpflichtet sein, Umstände, die auf die Möglichkeit von Betrug oder Missbrauch hindeuten, der zuständigen Gerichtsbarkeit oder den entsprechenden Teilen der Regierung oder des Gesetzgebers, wie Staatsanwaltschaft, Polizeibehörden und (soweit

gesetzlich relevant) betroffenen Dritten zu melden. Die Prüfer achten darauf, dass sie sich nicht in mögliche Untersuchungen oder Gerichtsverfahren einmischen. Prüfer müssen mit den geltenden Gesetzen und Vorschriften in Bezug auf die Meldung, Mitteilung und Dokumentation von Hinweisen oder Verdachtsmomenten auf Betrug vertraut sein. Darüber hinaus berücksichtigen die Prüfer die Notwendigkeit, bei Hinweisen auf Betrug rechtlichen Rat einzuholen.

## **INHALT**

7.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Allgemeine Überlegungen
- b) Erwägungen bei der Prüfung der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften
- c) Berichterstattung bei festgestellten oder vermuteten Verstößen

## **ALLGEMEINE ÜBERLEGUNGEN**

7.2. Im öffentlichen Sektor ist die Prüfung der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften oft breiter angelegt als in den Normen für die Prüfung der Rechnungsführung (ISSAI 2800-2899) vorgesehen. Dieser erweiterte Prüfungsumfang kann z. B. zusätzliche Verantwortlichkeiten für die Abgabe eines gesonderten Prüfungsurteils über die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften durch die Stellen beinhalten. Diese zusätzlichen Aufgaben und die damit verbundenen Prüfungs- und Berichterstattungsziele werden in ISSAI 4000 behandelt.<sup>1</sup>

---

1 ISSAI 4000 - Standard für Konformitätsprüfungen

- 7.3. Wie in ISSAI 2250.2 dargelegt, sind die Auswirkungen von Gesetzen und Vorschriften auf die Jahresrechnungen sehr unterschiedlich. Im öffentlichen Sektor kann es z. B. spezifische Gesetze und Vorschriften für die Verteilung von Zuschüssen und Subventionen einer Behörde geben, die sich direkt auf die Jahresrechnung auswirken. Der Rahmen für die Finanzberichterstattung kann auch Informationen wie einen Haushaltsbericht, einen Bericht über die Mittelverwendung oder einen Leistungsbericht umfassen. Wenn der Rahmen für die Finanzberichterstattung solche Informationen enthält, müssen die Prüfer möglicherweise bestimmte Gesetze und Vorschriften berücksichtigen, die sich direkt oder indirekt auf die Jahresrechnung auswirken können.

## ERWÄGUNGEN BEI DER PRÜFUNG DER EINHALTUNG VON GESETZEN UND VORSCHRIFTEN

- 7.4. Bei der Berücksichtigung der Anforderungen in ISSAI 2250.15 können die Prüfer auch Feststellungen in Bezug auf die Nichteinhaltung von Gesetzen und Vorschriften aus anderen Arten von Prüfungstätigkeiten der ORKB berücksichtigen, wie z. B. Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder die Überprüfung der Finanzvorgänge im Rahmen der Rechtsprechung, wenn das Mandat eine solche Funktion umfasst.

## BERICHTERSTATTUNG BEI FESTGESTELLTEN ODER VERMUTETEN VERSTÖßEN

- 7.5. Einige Prüfer sind verpflichtet, alle festgestellten Verstöße gegen Gesetze und Vorschriften mitzuteilen, auch solche, die offensichtlich unbedeutend sind. Einige Organisationen für die Prüfung des öffentlichen Sektors können je nach Prüfungsauftrag die Stelle anweisen, Verstöße gegen Gesetze und Vorschriften zu korrigieren. In solchen Fällen, insbesondere wenn die Auslegung von Gesetzen und Verordnungen subjektiv ist, sollten die Prüfer überlegen, ob die Ausübung dieser Befugnisse ihre Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte, und gegebenenfalls geeignete Maßnahmen ergreifen, um eine solche Beeinträchtigung zu vermeiden.

- 7.6. Bei der Prüfung der Anforderung von ISSAI 2250.29 können die Prüfer auch bestimmen, ob diese Verantwortlichkeiten eine gesonderte Berichterstattung an den Gesetzgeber und/oder andere relevante Behörden wie Staatsanwaltschaft, Polizeibehörden und (soweit für die Gesetzgebung relevant) betroffene Dritte umfassen.

# 8

## ISSAI 2260 (ÜBERARBEITET) - KOMMUNIKATION MIT AUF SICHTSFÜHRENDEN STELLEN

### INHALT

8.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Aufsichtsführende Stellen
- b) Kommunikationsinhalte
- c) Kommunikationsverfahren

### AUF SICHTSFÜHRENDEN STELLEN

8.1. Im öffentlichen Sektor können Führungsverantwortlichkeiten auf mehreren Organisationsebenen sowie in mehreren Funktionen (d.h. vertikal oder horizontal) bestehen. Infolgedessen kann es Fälle geben, in denen es mehrere verschiedene Stellen gibt, die übergeordnet sind. Darüber hinaus kann eine Prüfung im öffentlichen Sektor sowohl Ziele der Jahresrechnung als auch die anderer ISSAI beinhalten. In solchen Fällen kann es getrennte Aufsichtsorgane geben.

8.2. In Situationen, in denen Sachverhalte an Untergruppen der aufsichtsführenden Stellen weitergegeben werden, wie in ISSAI 2260.12 erörtert, müssen die Prüfer die Informationen möglicherweise vollständig oder in zusammengefasster Form an das Aufsichtsorgan als Ganzes weitergeben. Dies ist vor allem



im öffentlichen Sektor von Bedeutung, wo oft die aufsichtsführenden Stellen auch an der Verwaltung beteiligt sind. Die Prüfer müssen besonders sensibel auf die Bedürfnisse und Erwartungen des Gesetzgebers oder der zuständigen Regulierungsbehörden in Bezug auf Angelegenheiten reagieren, die anderen Verwaltungsebenen mitgeteilt werden, insbesondere wenn die Angelegenheiten von breitem öffentlichem Interesse sind oder eine öffentliche Erwartungshaltung besteht.

## KOMMUNIKATIONSGEHALT

- 8.3. ISSAI 2260.15 schreibt vor, dass die Prüfer den aufsichtsführenden Stellen einen Überblick über den geplanten Umfang und den Zeitplan der Prüfung liefern. Im öffentlichen Sektor kann diese Anforderung auf verschiedene Weise erfüllt werden. So können beispielsweise Umfang und Zeitplan der Prüfung in den einschlägigen Rechtsvorschriften oder im Prüfungsauftrag festgelegt sein, oder die Prüfer können in ihrer Prüfungsankündigung einen Überblick über den geplanten Umfang und Zeitplan der Prüfung geben.
- 8.4. ISSAI 2260.A11(b) besagt, dass eine Mitteilung über den geplanten Umfang und den Zeitplan der Prüfung dem Prüfer helfen kann, die Stelle und ihr Umfeld besser zu verstehen. Für die Prüfer kann es hilfreich sein, ihr Verständnis darüber mitzuteilen, welche Finanzinformationen der Teilbereiche in den Jahresabschluss aufgenommen werden sollen, und die Reaktion der Stelle zur Überprüfung ihres Verständnisses heranzuziehen. So kann es beispielsweise schwierig sein zu bestimmen, ob und in welchem Umfang Joint Ventures (einschließlich privater und öffentlicher Unternehmen) in den konsolidierten Abschluss einer geprüften Stelle einzubeziehen sind.
- 8.5. ISSAI 2260.16 führt die wesentlichen Prüfungsfeststellungen auf, die Prüfer der aufsichtsführenden Stelle mitteilen müssen. Die ORKB sind oft die beauftragten Prüfer der gesamten Verwaltung oder von Teilen der Verwaltung und ihrer Behörden. In dieser Situation haben die Prüfer ggf. Zugang zu Informationen aus anderen Stellen und deren Prüfungen, die für die aufsichtsführenden Stellen von Bedeutung sein könnten. Beispiele hierfür könnten wesentliche Fehler bei Vorgängen mit der geprüften Stelle sein, die auch andere Stellen

betreffen, oder die Gestaltung einschlägiger Kontrollen, die in anderen Stellen zu Effizienzgewinnen geführt haben. Die Weitergabe dieser Art von Informationen an die aufsichtsführenden Stellen kann einen Mehrwert für die Prüfung darstellen, wenn die Umstände dies zulassen. Es kann jedoch sein, dass Gesetze, Vorschriften oder Verhaltensanforderungen die Weitergabe dieser Art von Informationen verbieten.

- 8.6. Die Unabhängigkeit und Objektivität der ORKB sind entscheidend für ihre Fähigkeit, (a) die Regierungen gegenüber der Legislative und der Öffentlichkeit rechenschaftspflichtig zu machen und (b) dazu beizutragen, Gefahren für die ordnungsgemäße Verwaltung öffentlicher Mittel, wie Korruption und Missbrauch, zu erkennen. Die in ISSAI 2260.17 enthaltene Anforderung an börsengängige Gesellschaften, die Einhaltung einschlägiger Verhaltensanforderungen in Bezug auf die Unabhängigkeit mitzuteilen, kann auch für ORKB gelten, wenn es im öffentlichen Interesse ist, darüber zu berichten. Aspekte des INTOSAI-Verhaltenskodex, wie z. B. die politische Neutralität, können im öffentlichen Sektor von besonderer Bedeutung sein.

## KOMMUNIKATIONSVERFAHREN

- 8.7. Nach ISSAI 2260.22 muss beurteilt werden, ob die wechselseitige Kommunikation zwischen dem Prüfer und den aufsichtsführenden Stellen für den Zweck der Prüfung angemessen war. Wenn die gegenseitige Kommunikation nicht angemessen ist, verlangt die ISSAI vom Prüfer, geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Im öffentlichen Sektor können geeignete Maßnahmen darin bestehen, mit dem Gesetzgeber, den zuständigen Aufsichtsbehörden oder den Geldgebern zu kommunizieren.

## **INHALT**

9.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bestimmung der aufsichtsführenden Stellen im öffentlichen Sektor
- b) Entscheidung, ob Schwachstellen in der internen Kontrolle aufgedeckt wurden

## **BESTIMMUNG DER AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR**

9.2. Bei der Betrachtung der Anforderungen in ISSAI 2265.9 sollten die Prüfer bedenken, dass die Identifizierung der aufsichtsführenden Stellen im öffentlichen Sektor möglicherweise nicht so einfach ist wie im privaten Sektor. Kapitel 8 - ISSAI 2260 enthält Leitlinien für die Bestimmung von aufsichtsführenden Stellen in Behörden.

## ENTSCHEIDUNG, OB SCHWACHSTELLEN IN DER INTERNEN KONTROLLE AUFGEDECKT WURDEN

- 9.3. Bei der Entscheidung, ob Mängel in der internen Kontrolle festgestellt wurden, müssen die Prüfer ggf. alle einschlägigen Gesetze oder Verordnungen hinsichtlich der internen Kontrolle ermitteln und bestimmen, inwiefern diese Anforderungen für die öffentliche Stelle relevant sind.

# 10

## ISSAI 2300 PLANUNG EINER PRÜFUNG DER JAHRESRECHNUNGEN

### INHALT

10.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bedeutung und Zeitpunkt der Planung
- b) Aktivitäten vor dem Einsatz
- c) Planungsaktivitäten
- d) Besondere Überlegungen für kleinere Einrichtungen
- e) Zusätzliche Überlegungen bei Erstprüfungen
- f) Besondere Überlegungen für ORKB mit rechtsprechender Funktion

### BEDEUTUNG UND ZEITPUNKT DER PLANUNG

10.2. ISSAI 2300.2 befasst sich mit den Vorteilen einer angemessenen Planung. Die Anwendung und das sonstige erläuternde Material in ISSAI 2300.A1 bis A3 bieten eine Anleitung für die Bedeutung und den Zeitpunkt der Planung. Im öffentlichen Sektor können zusätzliche Planungsüberlegungen angestellt werden:

- Erlangung eines Verständnisses des auf die Stelle anwendbaren rechtlichen und regulatorischen Rahmens aufgrund der breiteren Ziele der Prüfung;

- die Auswirkungen von Erkenntnissen aus anderen für die Stelle relevanten Prüfungstätigkeiten, u. a. der Auswirkungen früherer Empfehlungen, auf die Prüfung der Jahresrechnung;
- die Auswirkungen von Erkenntnissen aus anderen Prüfungsplanungen in Bezug auf die betreffende Abteilung und das Ministerium; und
- Die Erwartungen der Legislative und anderer Nutzer des Prüfungsberichts.

10.3. ISSAI 2300.A3 besagt, dass Prüfer beschließen können, Elemente der Planung mit der Leitung der Stelle zu besprechen, um die Durchführung und die Organisation des Prüfungsauftrags zu erleichtern. Gesetze, Verordnungen oder das Prüfungsmandat können die Möglichkeiten des Prüfers zur Erörterung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsplans einschränken. Den Prüfern wird empfohlen, sich mit solchen Gesetzen, Vorschriften oder Prüfungsaufträgen vertraut zu machen.

## AKTIVITÄTEN VOR DEM EINSATZ

10.4. In ISSAI 2300.6 sind die zu Beginn eines laufenden Prüfungsauftrags durchzuführenden Tätigkeiten festgelegt. Dazu gehören Verfahren, die sich auf die Betreuung von Mandanten und den konkreten Prüfungsauftrag beziehen. Der Fortführungsprozess der ORKB wird dadurch beeinflusst, dass sie nicht die Möglichkeit haben, von einem Auftrag zurückzutreten. Wenn den Prüfern Informationen zur Verfügung stehen, die normalerweise zur Ablehnung oder Beendigung eines Auftrags führen würden, wird ihnen empfohlen, diese Informationen bei der weiteren Planung und Risikobewertung zu berücksichtigen. Die Prüfer sind unter Umständen auch gesetzlich verpflichtet, solche Probleme zu melden und können unter diesen Umständen Rechtsbeistand hinzuziehen.

## PLANUNGSAKTIVITÄTEN

10.5. ISSAI 2300.8 schreibt Verfahren vor, die bei der Festlegung der allgemeinen Prüfungsstrategie durchzuführen sind. Bei der Festlegung der Prüfungsstrategie können die Prüfer zusätzliche Merkmale berücksichtigen, wie z. B.:

- Zusätzliche Berichterstattungspflichten der Stelle. Beispiele für solche zusätzlichen Pflichten können die Verpflichtung sein, über öffentliche Mittel, u. a. Zuschüsse, zu berichten; und
- Zusätzliche Berichterstattungspflichten für den Prüfer gem. Kapitel 3 (3.6).

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR KLEINERE EINRICHTUNGEN

10.6. ISSAI 2300.A11 enthält Leitlinien speziell für kleinere Einheiten. Prüfungen kleinerer öffentlicher Stellen werden in der Regel nicht von einem einzelnen Prüfer durchgeführt. Darüber hinaus gibt es aufgrund der Berichterstattungsstruktur staatlicher Stellen in der Regel nicht das Konzept des "Eigentümers/Geschäftsführers". Im öffentlichen Sektor sind die Kontrollstrukturen kleinerer Stellen oft Teil der Kontrollstruktur einer größeren staatlichen Einrichtung. Daher ist die Annahme, dass es nur wenige relevante Kontrolltätigkeiten gibt, im öffentlichen Sektor oft nicht angemessen. Zusätzliche Kontrollaspekte der größeren staatlichen Einrichtung können in die Prüfungspläne der Prüfer aufgenommen werden.

## ZUSÄTZLICHE ÜBERLEGUNGEN BEI ERSTPRÜFUNGEN

10.7. ISSAI 2300.13, ergänzt durch die Anwendung und weitere Erläuterungen in ISSAI 2300.A22, verlangt vom Prüfer, dass er vor Beginn einer Erstprüfung bestimmte Maßnahmen ergreift. Im öffentlichen Sektor werden Prüfungsaufträge in der Regel nicht auf die gleiche Weise eingeleitet wie in der Privatwirtschaft. Die Prüfer können im Rahmen eines Wettbewerbsverfahrens ausgewählt oder per Gesetz ernannt werden. Nichtsdestotrotz sind die in ISSAI 2300.13 und

A22 enthaltenen Leitlinien und Anforderungen für Prüfer relevant, sofern die beschriebenen Umstände vorliegen.

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR ORKB MIT RECHTSPRECHENDER FUNKTION

- 10.8. In einigen Bereichen des öffentlichen Sektors, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, wird der Bericht der Prüfer häufig zur Beurteilung der persönlichen rechtlichen Folgen für die für finanzielle Handlungen verantwortlichen Personen herangezogen, u. a. bedeutender Angelegenheiten, Kontrollmängel und Fälle von Nichteinhaltung von Vorschriften. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt. Den Prüfern wird empfohlen, sich mit derartigen Grundsätzen und Verfahren vertraut zu machen, die zusätzliche Anforderungen in Bezug auf die Feststellung persönlicher rechtlicher Auswirkungen von Personen, die für finanzielle Handlungen verantwortlich sind, beschreiben, u. a. bedeutender Angelegenheiten, Kontrollmängel und Fälle von Nichteinhaltung von Vorschriften. Darüber hinaus können Prüfer in einem solchen Umfeld Verfahren planen und durchführen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen und strengere Beweisregeln zu befolgen, wenn potenzielle Unregelmäßigkeiten oder Fälle von Fehlverhalten festgestellt werden, so dass die entsprechenden Voraussetzungen für eine förmliche Beurteilung erfüllt sind. Dies geschieht, um der Rechtsabteilung des Rechnungshofs Hinweise auf mögliche Unregelmäßigkeiten und Fehlverhalten zu geben und ggf. mit ihr zusammenzuarbeiten.



# 11

## ISSAI 2315 (ÜBERARBEITET 2019) - IDENTIFIZIERUNG UND BEWERTUNG DES RISIKOS WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN

### INHALT

11.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Verfahren zur Risikobewertung und damit verbundene Aktivitäten
- b) Erlangung eines Verständnisses der Stelle und ihres Umfelds, des anwendbaren Rechnungslegungsrahmens und ihres internen Kontrollsystems
- c) Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen
- d) Zusätzliche Beispiele für Umstände und Ereignisse, die auf das Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung hindeuten können

### VERFAHREN ZUR RISIKOBEWERTUNG UND DAMIT VERBUNDENE AKTIVITÄTEN

11.2. Bei der Durchführung der Risikobewertungsverfahren und der damit zusammenhängenden Tätigkeiten in ISSAI 2315 (überarbeitet 2019) 13 -18 können die Prüfer die in Kapitel 1 - Präambel - beschriebenen umfassenderen Ziele des Prüfungsauftrags berücksichtigen.

11.3. Bei der Befragung der Leitung und anderer Personen können die Prüfer auch Informationen aus zusätzlichen Quellen einholen, wie z. B:

- Prüfer, die an Wirtschaftlichkeitsprüfungen und anderen Prüfungen im Zusammenhang mit der Einrichtung beteiligt sind;
- Regierungsbeamte und
- Berichte oder Protokolle der Legislative.

11.4. Bei der Durchführung analytischer Verfahren können die Prüfer auch Beziehungen berücksichtigen wie z. B.:

- Ausgaben und Mittel;
- Leistungszahlungen, wie z. B. Unterhaltszahlungen für Kinder und Renten im Vergleich zu demografischen Informationen; und
- Zinsen als Prozentsatz der Staatsverschuldung im Vergleich zum Zinssatz für die Staatsverschuldung.

11.5. Bei der Durchführung von Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen können die Prüfer u. a. folgende Punkte beobachten und prüfen:

- Zusätzliche Dokumente, die von der Verwaltung für die Legislative erstellt werden, wie z. B. Leistungsberichte oder Finanzierungsanträge;
- Zeugenaussagen von Beamten;
- Ministerielle und andere Richtlinien; und
- Amtliche Aufzeichnungen über die Beratungen der Legislative.

11.6. Bei der Verwendung von Informationen, die aus früheren Erfahrungen mit der Stelle und früheren Prüfungen stammen, können die Prüfer auch Berichte über frühere Wirtschaftlichkeitsprüfungen und andere für die Stelle relevante Prüfungstätigkeiten verwenden.

11.7. ISSAI 2315 (überarbeitet 2019).<sup>17</sup> verlangt, dass der Auftragspartner und andere wichtige Mitglieder des Prüfungsteams die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche Falschaussagen und die Anwendung des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens auf die Fakten und Umstände der Stelle erörtern. Im öffentlichen Sektor kann sich diese Diskussion auf die zusätzlichen Ziele und

die damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen erstrecken (s. 11.2). Die Prüfer können Prüfer, die an Wirtschaftlichkeitsprüfungen und anderen Prüfungstätigkeiten der Stelle beteiligt sind, in eine solche Diskussion einbeziehen.

## ERLANGUNG EINES VERSTÄNDNISSES DER STELLE UND IHRES UMFELDS, DES ANWENDBAREN RECHNUNGSLEGUNGSRAHMENS UND IHRES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS

11.8. Bei der Erlangung eines Verständnisses der Stelle und ihres Umfelds gemäß ISSAI 2315 (überarbeitet 2019).19 können die Prüfer Folgendes berücksichtigen

- a) Die Führungsstrukturen können von der rechtlichen Struktur der Einrichtung beeinflusst werden, z. B. ob es sich um ein Ministerium, eine Abteilung, eine Agentur oder eine andere Art von Einrichtung handelt;
- b) Das Eigentum an öffentlichen Einrichtungen hat möglicherweise nicht dieselbe Bedeutung wie in der Privatwirtschaft;
- c) Die Programmziele und -strategien können Elemente der öffentlichen Ordnung enthalten;
- d) Spezifische Gesetze und Vorschriften, denen die Stellen unterliegen, und die möglichen Auswirkungen einer Nichteinhaltung dieser Vorschriften;
- e) Entscheidungen die außerhalb der Stelle durch politische Prozesse initiiert werden. Solche Entscheidungen können die Tätigkeit der Stellenleitung beeinflussen. Beispiele:
  - Neue geografische Standorte oder Schließung von bestehenden Standorten;
  - Umstrukturierungen, u. a. Übertragung von Tätigkeiten auf andere Einrichtungen;
  - Neue Programmbereiche; und

- Haushaltsbeschränkungen oder Kürzungen.
- f) Kenntnis der durchgeführten Verwaltungsaktivitäten, u. a. einschlägiger Programme;
- g) Das Haushaltsverfahren und die Ausführung des Haushaltsplans;
- h) Fragen, die sich auf die Annahmen der Leitung beziehen, sind möglicherweise nicht relevant;
- i) Kenntnis der Beteiligten (Unternehmen, Organisationen, Bürger) und ihrer Interessen;
- j) Die öffentliche Meinung zu relevanten Themen;
- k) Aktuelle Themen und Entwicklungen in der Gesellschaft; und
- l) Interessen der Abgeordneten und Diskussionen im Parlament.

11.9. ISSAI 2315 (überarbeitet 2019).19(a)(iii) bezieht sich auf die Messung und Überprüfung der finanziellen Leistungsfähigkeit. Die Prüfer können nicht-finanzielle Informationen wie die Erreichung von Ergebnissen (z. B. die Anzahl der Menschen, denen das Programm geholfen hat) in ihre Bewertung oder Überprüfung einbeziehen. Außerdem gibt es im öffentlichen Sektor zusätzliche externe Parteien, die die Leistung messen und überprüfen können. Zu diesen externen Parteien können die Legislative, andere öffentliche Einrichtungen und die Medien gehören.

11.10. Bei der Erlangung des in ISSAI 2315 (überarbeitet 2019).21 geforderten Verständnisses des für die Prüfung relevanten internen Kontrollsystems der Stelle können die Prüfer Folgendes berücksichtigen:

- a) Etwaige zusätzliche Berichtspflichten in Bezug auf das interne Kontrollsystem der Stelle;
- b) Relevante Kontrollen, die sich auf die Einhaltung von Vorschriften beziehen;
- c) Einschlägige Kontrollen im Zusammenhang mit der Überwachung der Leistung im Vergleich zum Haushalt;

- d) Einschlägige Kontrollen im Zusammenhang mit der Übertragung von Haushaltsmitteln auf andere Stellen;
- e) Einschlägige Kontrollen für als Verschlusssache eingestufte Daten, die die nationale Sicherheit betreffen, und sensible personenbezogene Daten wie Steuer- und Gesundheitsdaten;
- f) Aufsicht und andere Kontrollen, die von Dritten durchgeführt werden und sich auf Bereiche beziehen wie z. B.:

- Einhaltung der Vergaberegeln;
- Ausführung des Haushaltsplans;
- Andere Bereiche, die durch die Gesetzgebung oder den Prüfungsauftrag definiert sind;
- Managementverantwortlichkeit

11.11. Um das in ISSAI 2315 (überarbeitet 2019).22 geforderte Verständnis des Risikobewertungsprozesses der Stelle zu erlangen, sollen die Prüfer berücksichtigen, dass ein solcher Prozess in Rechtsvorschriften festgelegt, in Richtlinien enthalten oder von anderen öffentlichen Stellen durchgeführt werden kann.

11.12. In einigen Prüfungsumgebungen, z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, arbeiten die Prüfer eng mit Staatsanwaltschaft und der Polizeibehörden zusammen, wenn es um Finanzbetrug oder Nichteinhaltung von Vorschriften geht. Daher haben sie möglicherweise Informationen von Staatsanwaltschaft und Polizeibehörden erhalten, die für das Verständnis der Stelle und ihres Umfelds sowie für die Risikobewertung relevant sind.

## IDENTIFIZIERUNG UND BEWERTUNG DES RISIKOS WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN

11.13. Bei der Ermittlung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen gemäß ISSAI 2315 (überarbeitet 2019.28 und 29) können die Prüfer zusätzliche Aspekte berücksichtigen, wie z. B.:

- die Tatsache, dass die Identifizierung und Bewertung von Risiken auf der Ebene der Jahresrechnung und der Aussagen Fragen im Zusammenhang mit dem politischen Klima, dem öffentlichen Interesse und der Sensibilität von Programmen beinhalten kann; und
- Die Tatsache, dass die Aussagen zu Kategorien von Vorgängen, Kontensalden und Offenlegungen erweitert werden können, um Aussagen darüber zu treffen, dass Vorgänge und Ereignisse in Übereinstimmung mit der Gesetzgebung oder einschlägigen sonstigen Vorschriften gem. ISSAI 2315 (überarbeitet 2019) durchgeführt wurden - A192.

11.14. Bei der Beurteilung, welche Risiken gemäß ISSAI 2315 (überarbeitet 2019) - 32 als wesentliche Risiken einzustufen sind, können die Prüfer auch Folgendes in Betracht ziehen:

- a) Komplexität und Widersprüchlichkeit von Verordnungen und Richtlinien;
- b) Nichteinhaltung von Vorschriften; und
- c) das Haushaltsverfahren und die Ausführung des Haushaltsplans;

## ZUSÄTZLICHE BEISPIELE FÜR UMSTÄNDE UND EREIGNISSE, DIE AUF DAS RISIKO EINER WESENTLICHEN FALSCHDARSTELLUNG HINDEUTEN KÖNNEN

11.15. Im Folgenden sind Beispiele für zusätzliche Bedingungen und Ereignisse aufgeführt, die auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für Stellen des öffentlichen Sektors hinweisen können:

- Überschreitung der Haushaltsmittel aufgrund unzureichender Haushaltskontrollen;
- Privatisierung;
- Neue Programme;
- Größere Änderungen an bestehenden Programmen;

- Neue Finanzierungsquellen;
- Neue Gesetze und Verordnungen oder Richtlinien;
- Politische Entscheidungen wie die Verlagerung von Aufgaben;
- Programme ohne ausreichende Mittelzuweisung und Finanzierung;
- Gestiegene öffentliche Erwartungen;
- Beschaffung von Waren und Dienstleistungen in bestimmten Branchen wie der Verteidigungsindustrie;
- Auslagerung von staatlichen Tätigkeiten;
- Vorgänge, die Gegenstand von Sonderuntersuchungen sind;
- Wechsel in der politischen Führung;
- Anzeichen von Verschwendung oder Missbrauch;
- Höhere Erwartungen als üblich, um das Budget einzuhalten;
- Öffentliche und private Partnerschaften; und
- Planung und Durchführung von großen Infrastrukturprojekten.

# 12

## ISSAI 2320 – WESENTLICHKEIT BEI DER PLANUNG UND DURCHFÜHRUNG EINER PRÜFUNG

### INHALT

12.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Wesentlichkeit im Zusammenhang mit einer Prüfung
- b) Bestimmung der Wesentlichkeit und der Toleranzwesentlichkeit
- c) Anpassung im Prüfungsverlauf

### WESENTLICHKEIT IM ZUSAMMENHANG MIT EINER PRÜFUNG

12.2. Bei der Bestimmung der Wesentlichkeit für Planungszwecke im öffentlichen Sektor sind sowohl quantitative und qualitative Aspekte als auch die Art der Posten von Bedeutung. Der Kontext, in dem die Angelegenheit erscheint, kann von Bedeutung sein. Außerdem können Gegenstände oder Gruppen von Gegenständen aufgrund ihrer Beschaffenheit oder ihrer Merkmale wesentlich sein.

12.3. ISSAI 2320.A3 besagt, dass Gesetzgeber und Aufsichtsbehörden häufig die Hauptnutzer der Jahresrechnungen öffentlicher Stellen sind und dass die Jahresrechnungen für nicht-ökonomische Entscheidungen verwendet werden können. Das Parlament vertritt die Bürger und stellt Mittel für verschiedene staatliche Programme, Aktivitäten und Funktionen bereit.



Parlament und/oder Aufsichtsbehörden bewerten oder entscheiden häufig über die Aktivitäten einer Stelle. Andere Nutzer können die Stellenleitung, Anleihegläubiger oder die Medien sein. Abschlüsse, die den Anforderungen der Gesetzgeber und Regulierungsbehörden entsprechen, werden auch die meisten Anforderungen anderer Nutzer erfüllen.

- 12.4. Die Jahresrechnung kann auch ein Schlüsselement der Rechenschaftspflicht einer öffentlichen Einrichtung gegenüber der Öffentlichkeit darstellen. Der Rechenschaftsrahmen kann weitere Faktoren einführen, die die Bestimmung der Wesentlichkeit auf verschiedenen Ebenen beeinflussen. Infolgedessen ist die Wesentlichkeit wahrscheinlich das Ergebnis sowohl quantitativer als auch qualitativer Faktoren, und die Wesentlichkeitsschwellen für bestimmte Kategorien von Transaktionen, Kontensalden und Angaben können niedriger angesetzt werden.

## BESTIMMUNG DER WESENTLICHKEIT UND DER TOLERANZWESENTLICHKEIT BEI DER PRÜFUNGSPLANUNG

- 12.5. Wie bereits erwähnt, umfasst die Wesentlichkeit im öffentlichen Sektor sowohl quantitative als auch qualitative Aspekte (in den ISSAI als Aspekte in Bezug auf den "Umfang" und die "Art" falscher Darstellungen bezeichnet). Die Bestimmung einer oder mehrerer Wesentlichkeitsstufen ist in ISSAI 2320.10 und 11 beschrieben. Die Wesentlichkeitsschwellen für bestimmte Geschäftsvorfälle, Kontosalden oder Angaben können niedriger angesetzt werden. Dafür kann es verschiedene Gründe geben, u. a. den Kontext der Angelegenheit oder die Art und Merkmale der Verfahren und Stellen, s. 12.2 -12.4. Darüber hinaus können bestimmte Verfahren aufgrund von Prüfungsaufträgen oder Rechtsvorschriften erforderlich sein. Beispiele für solche Verfahren sind die Prüfung von gesetzlich geregelten Ministergehältern und sensiblen Zahlungen wie Reisen und Bewirtungen von leitenden Mitarbeitern. In den seltenen Fällen, in denen die Prüfer alle derartigen falschen Angaben aufdecken wollen, prüfen sie alle relevanten Vorgänge.
- 12.6. Wenn Prüfer auch ein Urteil zur Wirksamkeit von Kontrollen oder zur Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften abgeben, berücksichtigen sie

die Notwendigkeit, die Wesentlichkeit für diese Ziele zusätzlich zu der für die Jahresrechnungen festzulegen. Bei der Berichterstattung über die Wirksamkeit der Kontrollen können Prüfer beispielsweise einen Richtwert auf der Grundlage des Prozentsatzes der stichprobenartig erfassten Vorgänge oder Geldbeträge verwenden, um die Wesentlichkeit für die Bewertung von Kontrollabweichungen zu bestimmen. Bei der Bestimmung der Wesentlichkeit für diese anderen Arten von Aufträgen können gem. 3.7 die Leitlinien anderer ISSAI herangezogen werden.

12.7. ISSAI 2320.A3 beschreibt Überlegungen zur Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen im öffentlichen Sektor. Bei der Feststellung, ob eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen, ein bestimmter Kontostand, eine bestimmte Offenlegung oder eine andere Aussage, die Teil des Rechnungslegungsrahmens ist, aufgrund ihrer Art wesentlich ist, berücksichtigen die Prüfer qualitative Aspekte wie z. B:

- Der Kontext, in dem die Angelegenheit auftaucht, z. B. wenn sie auch von der Einhaltung von Gesetzen oder sonstigen Vorschriften abhängt oder wenn letztere die übermäßige Verwendung öffentlicher Mittel verbieten, unabhängig von den relevanten Geldbeträgen;
- Die Bedürfnisse der verschiedenen Interessengruppen und wie sie die Jahresrechnungen nutzen;
- Die Art der Transaktionen, die von den Nutzern der Jahresrechnungen als sensibel angesehen werden;
- Erwartungen der Öffentlichkeit und öffentliches Interesse, u. a. hinsichtlich der Bedeutung, die die zuständigen Ausschüsse der Legislative, wie z. B. der Rechnungsprüfungsausschuss, dem Thema beimessen, sowie die Notwendigkeit bestimmter Offenlegungen;
- die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Aufsicht und Regulierung in einem bestimmten Bereich; und
- die Notwendigkeit von Offenheit und Transparenz, z. B. wenn es besondere Offenlegungspflichten für Betrugsfälle oder andere Verluste gibt.

12.8. ISSAI 2320.A4 - A8 erörtert die Ermittlung geeigneter Maßstäbe für die Wesentlichkeit von Abschlüssen. Im öffentlichen Sektor kann der Haushalt, in der Regel die jährlichen Gesamtausgaben einer Einrichtung, die geeignetste Grundlage für die Bestimmung der Wesentlichkeit sein, wenn die Hauptfunktion oder der Auftrag dieser Einrichtung in der Erbringung von Dienstleistungen besteht. Für öffentliche Einrichtungen, von denen erwartet wird, dass sie kostendeckend oder entsprechend arbeiten, sind Nettokosten möglicherweise keine geeigneten Orientierungswerte. In diesen Fällen können die Bruttoausgaben oder Bruttoeinnahmen sich besser eignen. Für öffentliche Stellen, die große Mengen an Vermögenswerten verwahren, können die Summe der Vermögenswerte, die Summe der Verbindlichkeiten, das Nettovermögen oder die Nettoverbindlichkeiten oder bestimmte Gruppen von Vermögenswerten ein geeigneter Maßstab sein, wenn sie in den Jahresrechnungen berücksichtigt werden. In einigen Fällen, insbesondere bei der Prüfung der qualitativen Wesentlichkeit, können auch andere Orientierungswerte nützen. Beispiel:

- Beträge, die zuvor von einem zuständigen Ausschuss der Legislative, z. B. dem Rechnungsprüfungsausschuss, als wesentlich eingestuft wurden; und
- Leistungszahlungen im Vergleich zu Lebenshaltungskostenindikatoren, z. B. die Bedeutung der monatlichen Leistungszahlungen für den Anspruchsberechtigten, z. B. bei Rente oder Invalidität, die in Übereinstimmung mit den Programmen des öffentlichen Sektors ausgezahlt werden.

## ANPASSUNG IM PRÜFUNGSVERLAUF

12.9. In ISSAI 2320.12, 13 und A14 wird die Notwendigkeit erörtert, die Wesentlichkeitsgrenzen zu ändern, wenn im Laufe der Prüfung neue Informationen bekannt werden. Aufgrund der Führungsstrukturen und der Verflechtungen zwischen den Stellen des öffentlichen Sektors ist es nicht ungewöhnlich, dass die Prüfer im Prüfungsverlauf neue Informationen erhalten.

### INHALT

13.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Prüfungshandlungen als Reaktion auf die festgestellten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene
- b) Bewertung der Hinlänglichkeit und Angemessenheit von Prüfungsnachweisen
- c) Besondere Überlegungen für ORKB mit rechtsprechender Funktion

### PRÜFUNGSHANDLUNGEN ALS REAKTION AUF DIE FESTGESTELLTEN RISIKEN WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN AUF AUSSAGEEBENE

13.2. ISSAI 2330.A17 besagt, dass der Prüfungsauftrag und andere besondere Prüfungsanforderungen die Überlegungen des Prüfers zu Art, Zeitpunkt und Umfang weiterer Prüfungshandlungen beeinflussen können. Beispiele für andere entsprechende Vorgaben finden sich in Kapitel 3, Ziffer 3.6.

13.3. ISSAI 2330.8 beschreibt die Umstände, unter denen Funktionsprüfungen durchzuführen sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen zu erhalten. Infolge der gem.

13.2 zusätzlichen Ziele können die Funktionsprüfungen für eine öffentliche Stelle umfassender und detaillierter sein als für eine private Stelle. Prüfer können Funktionsprüfungen auch bei anderen Aufträgen als Prüfung der Jahresrechnung durchführen und sich dabei von anderen ISSAI als den ISSAI 2000-2899 leiten lassen.

13.4. Bei der Planung und Durchführung von Funktionsprüfungen gemäß ISSAI 2330.10 stellen die Prüfer fest, ob die Stelle Teil eines größeren staatlichen Kontrollumfelds ist. Infolgedessen kann es Kontrollen außerhalb der Stelle geben. Die Prüfer entscheiden, ob und wie ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für diese Kontrollen erlangt werden können.

13.5. Bei der Verwendung von Prüfungsnachweisen über die Wirksamkeit von Kontrollen, die bei früheren Prüfungen gewonnen wurden, können die Prüfer gemäß ISSAI 2330.13 die Verwendung von Nachweisen in Betracht ziehen, die bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder anderen für die Stelle relevanten Prüfungshandlungen gewonnen wurden. Bei der Prüfung von Nachweisen, die bei früheren Wirtschaftlichkeitsprüfungen gewonnen wurden, beurteilen die Prüfer, ob die verwendeten Aussagen und durchgeführten Tests für den Zweck der Prüfung der Jahresrechnung angemessen sind.

## BEWERTUNG DER HINLÄNGLICHKEIT UND ANGEMESSENHEIT VON PRÜFUNGSNACHWEISEN

13.6. ISSAI 2330.27 schreibt vor, dass ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt oder versagt werden kann, wenn das Prüfungspersonal nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. ISSAI 2330.A62 nennt Faktoren, die das Urteil des Prüfungspersonals darüber beeinflussen können, was ausreichende geeignete Prüfungsnachweise sind. Bei der Beurteilung, was ausreichende geeignete Prüfungsnachweise sind, wird auch die Notwendigkeit berücksichtigt, ausreichende geeignete Nachweise zu erlangen, um zusätzliche Ziele gem. 13.2 zu erreichen.

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR ORKB MIT RECHTSPRECHENDER FUNKTION

13.7. In einigen Bereichen des öffentlichen Sektors, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, wird der Bericht des Abschlussprüfers häufig beurteilt und verwendet, um persönliche rechtliche Konsequenzen für die Finanzverantwortlichen zu bestimmen, u. a. wichtiger Angelegenheiten, Kontrollmängel und Fälle von Nichteinhaltung von Vorschriften. Daher führen Prüfer in einem solchen Umfeld bei der Bewertung der Hinlänglichkeit und Angemessenheit von Prüfungsnachweisen Verfahren durch, um die Verantwortlichen für finanzielle Handlungen und für die Einhaltung von Rechtsvorschriften zu ermitteln.

## INHALT

14.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Anwendungsbereich der ISSAI
- b) Begriffsbestimmung
- c) Erlangung eines Verständnisses für die von einem Dienstleister erbrachten Leistungen, einschließlich der internen Kontrolle
- d) Besondere Überlegungen für ORKB mit rechtsprechender Funktion

## ANWENDUNGSBEREICH DER ISSAI

14.2. ISSAI 2402.2 bezieht sich auf Organisationen, die Dienstleistungen erbringen, die für den Betrieb der Stelle unerlässlich sind. Im öffentlichen Sektor können Dienstleister auch ein integraler Bestandteil der Fähigkeit einer auslagernden Stelle sein, die für sie geltenden Vorschriften einzuhalten, ihre Programmziele zu verwirklichen und eine wirksame interne Kontrolle zu gewährleisten. Art und Umfang der von den Abschlussprüfern in diesem Zusammenhang zu erbringenden Leistungen hängen von der Art und Bedeutung dieser Leistungen für die öffentliche Stelle und der Relevanz dieser Leistungen für den Prüfungsauftrag im öffentlichen Sektor ab.

## BEGRIFFSBESTIMMUNG

- 14.3. Die Begriffe “Dienstleister” und “Subdienstleister” werden in ISSAI 2402.8(e) und 8(g) definiert. Im öffentlichen Sektor können diese Begriffe nicht nur Teil des Informationssystems einer Stelle sein, das für die Finanzberichterstattung relevant ist, sondern sich auch auf Organisationen erstrecken, die Dienstleistungen erbringen, die für das Erreichen der Programmziele der Stelle wesentlich sind, wie z. B. die Bestimmung der Anspruchsberechtigung und die Verteilung von Rentenzahlungen an Einzelpersonen oder Zuschüsse an letztere oder Organisationen.

## ERLANGUNG EINES VERSTÄNDNISSES FÜR DIE VON EINEM DIENSTLEISTER ERBRACHTEN LEISTUNGEN, EINSCHLIEßLICH DER INTERNEN KONTROLLE

- 14.4. ISSAI 2402.9 bezieht sich darauf, dass das Prüfungspersonal sich ein Bild davon machen muss, wie eine auslagernde Stelle einen Dienstleister bei ihren Tätigkeiten einsetzt. Bei der Prüfung der Bedeutung der für die auslagernde Einrichtung erbrachten Dienstleistungen, der Art und Wesentlichkeit der verarbeiteten Vorgänge sowie der Art der Beziehung zwischen der auslagernden Einrichtung und dem Dienstleister können die Prüfer auch die Rolle des Dienstleisters in Bezug auf die Einhaltung der Vorschriften durch die auslagernde Einrichtung, die Erreichung der Programmziele und die Wirksamkeit der internen Kontrolle berücksichtigen. Die Informationsquellen, die die Prüfer nutzen können, um dieses Verständnis zu erlangen, sind im Vertrag oder in der Dienstleistungsvereinbarung, die die Beziehung zwischen den beteiligten Parteien regelt, dokumentiert.
- 14.5. Darüber hinaus können die Prüfer bei der Betrachtung der Art der Transaktionen, die von einem Dienstleister für eine o. g. Stelle abgewickelt werden, den Grad der Verantwortlichkeit für den Geldfluss zwischen den beiden Stellen berücksichtigen. Die Rechenschaftspflicht zwischen den beiden Einrichtungen kann unterschiedlich sein:



- a) Es kann sich etwa um eine Situation handeln, in der die auslagernde Einrichtung einen Dienstleister nutzt, um förderfähigen Empfängern bedingungslos Mittel zur Verfügung zu stellen, ohne dass die Empfänger oder der Dienstleister der o. g. Stelle über die Verwendung dieser Mittel Bericht erstatten müssen;
- b) oder um eine Situation, in der eine vollständige Rechenschaftspflicht für die Mittel besteht, d. h. die von dem Dienstleister durchgeführten Transaktionen sind vollständig verbucht, und der auslagernden Stelle wurde zugesichert, dass die von dem Dienstleister durchgeführten Transaktionen mit den für sie geltenden Vorschriften übereinstimmen und die entsprechenden Programmziele erreicht wurden.

14.6. Darüber hinaus können die Prüfer bei der Betrachtung der Art der Beziehung zwischen der auslagernden Stelle und dem Dienstleister auch die relevanten Führungsstrukturen sowie die Struktur der Rechenschaftspflicht und das Ausmaß des Einflusses, den eine Stelle auf die andere ausüben kann, berücksichtigen.

14.7. Die Definitionen der Begriffe “Prüfer des Dienstleisters” und “Prüfer des Auslagernden” in ISSAI 2402.8(d) und 8(h) können so verstanden werden, dass es sich um zwei getrennte Prüfungsorganisationen handelt. Im öffentlichen Sektor kann jedoch eine Regierungsebene Dienstleistungen für andere Regierungsebenen erbringen. Diese Ebenen können letztendlich als zur gleichen staatlichen Struktur gehören und daher von der gleichen Prüfungseinrichtung für den öffentlichen Sektor geprüft werden. Die Zugehörigkeit zu derselben Organisation für die Prüfung des öffentlichen Sektors kann sich darauf auswirken, wie die beiden für den Dienstleister bzw. die Nutzerorganisation zuständigen Prüfer miteinander kommunizieren und einander gemäß den in ISSAI 2402.12 bis 18 festgelegten Anforderungen Bericht erstatten. In solchen Situationen unterliegt die Kommunikation zwischen dem Prüfer des Dienstleisters und dem Prüfer des Auslagernden je nach Mandat möglicherweise nicht den gleichen Vertraulichkeitsanforderungen wie im privaten Sektor.

14.8. So werden in ISSAI 2402.12 Möglichkeiten beschrieben, wie der Prüfer des Auslagernden ein hinreichendes Verständnis des prüfungsrelevanten internen

Kontrollsystems der geprüften Stelle erlangt, um eine Grundlage für die Ermittlung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu schaffen. Wenn der Prüfer des Auslagernden und der Prüfer des Dienstleisters derselben Prüfungsorganisation angehören, sind einige oder alle der in ISSAI 2402.12 beschriebenen Optionen möglicherweise nicht praktikabel. Dennoch werden in solchen Fällen die Informationen, die zwischen dem Prüfer des Auslagernden und der Prüfer des Dienstleisters ausgetauscht werden, auf transparente Weise weitergegeben. Diese Informationen können ähnliche Sachverhalte wie in einem Bericht des Typs 1 oder 2 enthalten.

- 14.9. Darüber hinaus kann es in solchen Situationen hilfreich sein, bereits in der Planungsphase des Engagements den Bedarf, die Kanäle und die Form der Berichterstattung zu ermitteln und entsprechend zu berücksichtigen.

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR ORKB MIT RECHTSPRECHENDER FUNKTION

- 14.10. In einigen Prüfungsumgebungen des öffentlichen Sektors, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, können zusätzliche Überlegungen angestellt werden. Diese können Folgendes umfassen:

- Bewertung des Risikos einer möglichen Nichteinhaltung von Vorschriften oder eines möglichen Fehlverhaltens entweder bei der auslagernden Stelle oder bei dem Dienstleister, das sich wesentlich auf die Jahresrechnung der auslagernden Stelle auswirken könnte;
- Befolgung strengerer Beweisregeln, wenn potenzielle Unregelmäßigkeiten oder Fälle von Fehlverhalten festgestellt werden, so dass die einschlägigen Anforderungen für die Durchführung eines förmlichen Urteils erfüllt sind; und
- Übermittlung von Beweisen für solche potenziellen Unregelmäßigkeiten und Fälle von Fehlverhalten an die Rechtsabteilung des Rechnungshofs und ggf. Zusammenarbeit mit letzterer. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

## **INHALT**

15.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bewertung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen
- b) Schriftliche Erklärungen
- c) Besondere Überlegungen für ORKB mit rechtsprechender Funktion

## **BEWERTUNG DER AUSWIRKUNGEN NICHT KORRIGIERTER FALSCHER DARSTELLUNGEN**

15.2. Bei der Anwendung von ISSAI 2450.11 bewerten Prüfer mit zusätzlichen Berichterstattungspflichten im Zusammenhang mit der Nichteinhaltung von Vorschriften und Kontrollmängeln jedes dieser Ziele gesondert. Falsche Darstellungen, Nichteinhaltung von Vorschriften und Kontrollmängel können jedoch miteinander verbunden sein, was das Risiko für jedes Ziel erhöhen kann.

15.3. ISSAI 2450.12 bis 13 befassen sich mit der Mitteilung nicht korrigierter falscher Darstellungen an die aufsichtsführenden Stellen. Soweit es dem Mandat der ORKB entspricht, kann diese Mitteilung auch Fälle von Nichteinhaltung von Vorschriften und Kontrollmängeln umfassen. Die Prüfer

müssen ggf. auch weitere Stellen, wie z. B. Regierungsbeamte, über falsche Angaben, Verstöße gegen Vorschriften und Kontrollmängel informieren.

- 15.4. Bei der Kommunikation mit aufsichtsführenden Stellen oder mit weiteren Beteiligten gem. 15.3 kann von den Prüfern erwartet werden, dass sie alle fehlerhaften Darstellungen mitteilen, auch solche, die von der Stelle korrigiert wurden. Bei der Kommunikation mit den aufsichtsführenden Stellen verwenden die Prüfer eine für ihr Umfeld relevante Form der Berichterstattung. Die Prüfer können auch aufgefordert werden, vor der Legislative über die Ergebnisse der Prüfung der Jahresrechnungen zu berichten.

## SCHRIFTLICHE ERKLÄRUNGEN

- 15.5. Gemäß ISSAI 2450.14 muss eine schriftliche Erklärung eingeholt werden, dass die Leitung die Auswirkungen nicht korrigierter falscher Angaben auf die Jahresrechnung als unwesentlich erachtet. Wenn die Prüfer zusätzliche Verantwortung für die Einhaltung der Vorschriften und die Wirksamkeit der internen Kontrolle haben, können diese Erklärungen in einem einzigen Dokument abgegeben werden.

## BESONDERE ÜBERLEGUNGEN FÜR ORKB MIT RECHTSPRECHENDER FUNKTION

- 15.6. In einigen Prüfungsumgebungen des öffentlichen Sektors, wie z. B. in einer ORKB mit rechtsprechender Funktion, wird der Bericht der Prüfer häufig dazu verwendet, die persönlichen rechtlichen Auswirkungen der Finanzverantwortlichen zu bestimmen, u. a. hinsichtlich bedeutender Angelegenheiten, Nichteinhaltung von Vorschriften und Kontrollmängel. Daher ermitteln Prüfer in einem solchen Umfeld bei der Beurteilung der bei der Prüfung festgestellten falschen Darstellungen, Verstöße gegen Rechtsvorschriften und Kontrollmängel auch die für die Finanzvorgänge und die Einhaltung der Rechtsvorschriften Verantwortlichen und befolgen strengere Beweisregeln, wenn potenzielle Unregelmäßigkeiten oder Fälle von

Fehlverhalten festgestellt werden, so dass die einschlägigen Voraussetzungen für ein förmliches Urteil erfüllt sind. Dies geschieht, um der Rechtsabteilung des Rechnungshofs Hinweise auf mögliche Unregelmäßigkeiten und Fehlverhalten zu geben und ggf. mit ihr zusammenzuarbeiten. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

- 15.7. ISSAI 2450.8 schreibt vor, dass alle während der Prüfung festgestellten fehlerhaften Darstellungen rechtzeitig an die zuständige Führungsebene weitergeleitet werden. Wenn die ORKB über Mandate mit der gesetzlichen Befugnis über die Anweisung der Stelle verfügen, fehlerhafte Darstellungen zu korrigieren sowie Fälle von Nichteinhaltung von Vorschriften zu melden, sollen sie prüfen, ob die Ausübung dieser Befugnis ihre Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte, und ggf. geeignete Maßnahmen zur Vermeidung zu ergreifen.

## AUSREICHENDE UND ANGEMESSENE PRÜFUNGSNACHWEISE

- 16.1. Einige Prüfungsnachweise werden durch die Prüfung der Buchführungsunterlagen gewonnen. Prüfungsnachweise umfassen sowohl Informationen, die die Aussagen der Leitung bestätigen als auch solche, die ihnen widersprechen. Bei Jahresrechnungen im öffentlichen Sektor können die Aussagen der Leitung häufig beinhalten, dass die Transaktionen und Ereignisse in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften oder sonstigen einschlägigen Bestimmungen durchgeführt wurden. Solche Aussagen können in den Bereich einer Prüfung der Rechnungsführung fallen.
- 16.2. Bei der Prüfung von Informationen aus von der Stelle unabhängigen Quellen im Sinne von ISSAI 2500.A12 können die Prüfer Quellen als unabhängig betrachten, auch wenn sie letztlich derselben Stelle unterstehen, z. B. operativ unabhängige Regierungsstellen, die derselben Stelle unterstehen. Die Art der Benchmarking-Daten im öffentlichen Sektor kann andere Quellen umfassen, z. B. Vergleiche zwischen ähnlichen Programmen oder Leistungsindikatoren.
- 16.3. Bei der Prüfung der Nachweisquellen gem. ISSAI 2500.A5 können die Prüfer auch Nachweise berücksichtigen, die im Rahmen von Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder anderen für die Stelle relevanten Prüfungshandlungen gewonnen wurden. Wenn sich die Prüfer auf Nachweise stützen, die sie bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen erhalten haben, beurteilen sie, ob die verwendeten Aussagen und durchgeführten Tests für den Zweck der Prüfung der Jahresrechnung angemessen sind.

- 16.4. Wenn der Prüfungsauftrag Ziele im Zusammenhang mit der Einhaltung von Vorschriften enthält, müssen die Prüfer ggf. die Art und den Zeitpunkt der Prüfungsverfahren berücksichtigen - s. ISSAI 2500.A16 - z. B. kann die Fähigkeit zur Anwendung bestimmter Prüfungsverfahren zur Feststellung der Einhaltung von Vorschriften oder der Wirksamkeit der Kontrollen durch den Zeitablauf beeinträchtigt werden.
- 16.5. Einrichtungen des öffentlichen Sektors verfügen in der Regel über interne Kontrollen, die die Einhaltung der behördlichen Vorschriften gewährleisten sollen. Ist die geprüfte Stelle jedoch für die Gewährung von Zuschüssen oder anderer finanzieller Unterstützung für andere Parteien verantwortlich, hängt die Einhaltung der Vorschriften teilweise davon ab, dass die anderen Parteien die Kriterien und Bedingungen für den Erhalt der Unterstützung erfüllen. Es können zusätzliche Nachweise dafür verlangt werden, dass die Stelle ihre Pflichten wahrgenommen hat, um sich von den Transaktionen dieser anderen Parteien zu überzeugen.
- 16.6. Bei den Hinweisen in ISSAI 2500.A17 können die Prüfer berücksichtigen, dass die Anforderungen an die Datenaufbewahrung für öffentliche Stellen aufgrund der einschlägigen Rechtsvorschriften unterschiedlich sein können. Den Prüfern wird empfohlen, sich mit den geltenden Rechtsvorschriften für die Aufbewahrung von Daten vertraut zu machen.
- 16.7. In manchen Umfeldern, z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, unterliegen Prüfer möglicherweise Gesetzen und Vorschriften, die von ihnen verlangen, dass sie genaue Verfahren in Bezug auf Beweisregeln verstehen und befolgen. Den Prüfern wird empfohlen, sich mit den Richtlinien und Verfahren vertraut zu machen, die zusätzliche Anforderungen in Bezug auf Prüfungsnachweise beschreiben und die Einhaltung der Vorschriften gewährleisten sollen. Prüfer, die in einem solchen Umfeld tätig sind, müssen beispielsweise die folgenden Punkte im Zusammenhang mit der Sammlung von Nachweisen berücksichtigen:
- Gesetzgebung, die zusätzliche Anforderungen an Prüfungsnachweise stellt;
  - den Umfang dieser Anforderungen (d. h. ob sie für alle Dokumente des Prüfungsauftrags oder nur für bestimmte Dokumente im Zusammenhang

mit bestimmten Prüfungsfragen gelten sollen);

- Zusätzliche Verarbeitungen, Formalitäten oder Anforderungen, denen die Prüfungsnachweise unterliegen;
- den Zweck jeder zusätzlichen Anforderung im Hinblick auf ein ordnungsgemäßes Verfahren im Anschluss an die Prüfungsschritte; und
- Etwaige Einschränkungen, die sich aus der Art und Weise ergeben, wie die Prüfungsnachweise erhoben und/oder erstellt wurden.

16.8. **Anhang B** enthält Informationen über Quellen von Prüfungsnachweisen für das Management von Risiken im Zusammenhang mit Gesetzen und Vorschriften.



## INHALT

17.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Vorräte
- b) Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche
- c) Segmentinformationen

## VORRÄTE

17.2. Das Inventar des öffentlichen Sektors unterscheidet sich häufig von dem des privaten Sektors. So wird etwa Inventar im öffentlichen Sektor häufig zur Verwendung und nicht zum Wiederverkauf gehalten; daher können sich die Art der internen Kontrollen und das festgestellte Risiko wesentlicher falscher Angaben unterscheiden. Die Prüfer können neben dem Vorhandensein und dem Zustand auch andere Ziele und Aussagen in Betracht ziehen, wie z. B. die Erwartungen der Öffentlichkeit an eine wirksame Verwaltung der Bestände.

17.3. Bei der Anwendung von ISSAI 2501.4 hinsichtlich physischer Zählungen berücksichtigen die Prüfer die oben beschriebenen Punkte.

17.4. Wenn Prüfer aufgrund der Leitung, Gesetzgebung oder Vorschriften eingeschränkt sind und nicht an einer physischen Zählung gemäß ISSAI

2501.4 teilnehmen oder eine Bestätigung von Dritten gem. ISSAI 2501.8 anfordern können und andere Prüfungsverfahren nicht möglich sind, sollen sie die Auswirkungen auf den Prüfungsbericht berücksichtigen.<sup>1</sup> Die Maßnahmen des Prüfers können anders ausfallen, wenn die Beschränkung von der Leitung auferlegt wird und nicht durch Gesetze oder Verordnungen bedingt ist.

- 17.5. In einigen Prüfungsumgebungen des öffentlichen Sektors, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, haben die Prüfer möglicherweise eine erweiterte Verantwortung für die Feststellung, wer für das Vorhandensein und den Zustand des Bestandsverzeichnisses verantwortlich ist, u. a. der Entwicklung und Durchführung von Kontrollen. Dazu kann gegebenenfalls auch die Festlegung von Sanktionen gehören. Daher liefert das Prüfungspersonal der Rechtsabteilung des Rechnungshofs Beweise für solche potenziellen Unregelmäßigkeiten und Fälle von Fehlverhalten und arbeitet ggf. mit o. g. Abteilung zusammen. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

## RECHTSSTREITIGKEITEN UND ANSPRÜCHE

- 17.6. Bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen gem. ISSAI 2501.9 und A18 können den Prüfern zusätzliche Aufgaben im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten und Forderungen obliegen. Darüber hinaus kann es zwischen öffentlichen Stellen zu Unklarheiten hinsichtlich der Verbindlichkeiten und Verpflichtungen kommen, die sich aus Rechtsstreitigkeiten und Forderungen ergeben. So kann es zu den Aufgaben gehören, wahrscheinliche künftige Forderungen und die möglichen weitergehenden Folgen dieser Forderungen für den öffentlichen Sektor zu ermitteln. Aufgrund der Komplexität und Struktur von Organisationen des öffentlichen Sektors kann es erforderlich sein, dass die Prüfer neben der Leitung der geprüften öffentlichen Stelle auch andere Organisationen des öffentlichen Sektors befragen müssen. So kann beispielsweise eine zentrale Rechtsabteilung alle Forderungen gegen die Regierung verwalten; die Prüfer würden neben der Leitung der geprüften Stelle auch diese Abteilung befragen.

1 ISSAI 2705 - Änderungen des Bestätigungsvermerks im Bericht des unabhängigen Abschlussprüfers

- 17.7. Wenn Juristen der Verwaltung der öffentlichen Stelle ihre Dienste nicht in Rechnung stellen, dürfen öffentliche Stellen keine Rechtskostenkonten haben, wie in ISSAI 2501.9(c) erörtert.
- 17.8. Bei Prüfungshandlungen zur Ermittlung von Rechtsstreitigkeiten und Ansprüchen, in die die Stelle verwickelt ist, müssen die Prüfer unter Umständen auch andere Informationsquellen berücksichtigen, z. B:
- Medienberichte
  - Feedback der Öffentlichkeit und der Interessenvertreter;
  - Sonstige Informationen, die von Aufsichtsbehörden, Beamten, Staatsanwaltschaft oder anderen Ermittlungsbehörden erhalten wurden;
  - Informationen von Beschwerdeführern und Hinweisgebern; und
  - Ergebnisse von Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder anderen Prüfungen.
- 17.9. Gem. ISSAI 2501.10 können die ORKB in Übereinstimmung mit ihrem Mandat das Recht haben, ohne Erlaubnis der Leitung direkt mit dem externen Juristen der Stelle zu kommunizieren. Die Prüfer achten auf die Unabhängigkeit und Objektivität eines Juristen, der sowohl der Behörde als auch einer anderen staatlichen Einrichtung angehören kann. Wenn Zweifel an der Unabhängigkeit oder Objektivität des Juristen bestehen, sollten die Prüfer in Erwägung ziehen, Informationen aus einer anderen Quelle einzuholen.
- 17.10. Bei der direkten Kommunikation durch ein Schreiben mit allgemeinen oder spezifischen Anfragen gemäß ISSAI 2501.A22 und A23 können die Prüfer auch andere spezifische Anfragen stellen, wenn dies nach dem geltenden Rahmen für die Finanzberichterstattung zulässig ist. Dazu kann zum Beispiel gehören, ob die Stelle im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags tätig ist.

## SEGMENTINFORMATIONEN

- 17.11. Die Darstellung und Offenlegung von Segmentinformationen ist möglicherweise in bestimmten Rechnungslegungsvorschriften nicht vorgeschrieben oder im Zusammenhang mit bestimmten Stellen

des öffentlichen Sektors nicht relevant. Es kann jedoch andere, den Segmentinformationen ähnliche Informationen geben, die durch Gesetze oder Verordnungen oder durch den geltenden Rahmen für die Finanzberichterstattung vorgeschrieben sind. Öffentliche Stellen können beispielsweise verpflichtet sein, über Einnahmen und Ausgaben nach Fonds, Mitteln, Programmen oder Kategorien zu berichten; die Prüfer müssen diese Informationen möglicherweise prüfen. Unter bestimmten Umständen kann von den Prüfern verlangt werden, dass sie ein Prüfungsurteil zu den Segment- oder ähnlichen Informationen entweder als Teil des Gesamtprüfungsurteils oder auf eigenständiger Basis abgeben.

## INHALT

18.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Externe Bestätigungsverfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen
- b) Weigerung der Leitung der geprüften Stelle, dem Prüfer die Übermittlung einer Bestätigungsanfrage zu gestatten

## EXTERNE BESTÄTIGUNGSVERFAHREN ZUR ERLANGUNG VON PRÜFUNGSNACHWEISEN

18.2. ISSAI 2505.A1 und ISSAI 2330.A50 besagen, dass Bestätigungen verwendet werden können, um Nachweise über das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein bestimmter Bedingungen zu erhalten (z. B. "Nebenabreden", die nicht in formellen Vereinbarungen enthalten sind). Zusätzlich zu den Feststellungen im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung können Bestätigungen für Prüfer nützlich sein, um Nachweise für zusätzliche Prüfungsziele zu erlangen, die in ihrem Prüfungsauftrag festgelegt sind oder sich aus Gesetzen, Verordnungen, ministeriellen Richtlinien, Anforderungen an Verwaltungsverfahren oder Beschlüssen der Legislative ergeben. Externe Bestätigungen können beispielsweise verwendet werden, um Nachweise über Folgendes zu erhalten:

- Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Vereinbarungen oder Absprachen mit Dritten über gesetzliche oder sonstige Bedingungen wie Leistungs- oder Finanzierungsgarantien;
- Die Bindung von Ausgaben, die noch nicht von der Legislative genehmigt worden sind;
- Die weitere Anspruchsberechtigung von Personen, die Renten, Einkommenshilfen, Pensionen oder andere laufende Zahlungen erhalten; oder
- Das Vorhandensein von "Nebenabsprachen" mit Lieferanten über die Rückgabe von Waren gegen Gutschrift, um Finanzmittel zu verwenden, die sonst in einem späteren Steuerzeitraum verfallen wären.

18.3. Bei der Anforderung einer externen Bestätigung gemäß ISSAI 2505.6(a) sollten die Prüfer gewährleisten, dass die Anfragen an unabhängige Dritte geleistet werden und die Antworten im Hinblick auf die Beziehung zwischen der Stelle und der bestätigenden Partei zuverlässig sind. Es kann jedoch vorkommen, dass Prüfer einige Quellen als von der Stelle unabhängig betrachten, obwohl die geprüfte Stelle und die Stelle, die die Quelle ist, letztlich derselben Behörde unterstellt sind. Unter solchen Umständen wird ein höherer Standard in der Dokumentation der Prüfungsnachweise darüber empfohlen, wie die Unabhängigkeit von den Prüfern bewertet und berücksichtigt wurde.

## **WEIGERUNG DER LEITUNG, DEM PRÜFER DIE ÜBERMITTLUNG EINER BESTÄTIGUNGSANFRAGE ZU GESTATTEN**

18.4. Zusätzlich zu der in ISSAI 2505.9 genannten Pflicht zur Unterrichtung der aufsichtsführenden Stellen kann von den Prüfern verlangt oder erwartet werden, dass sie die Legislative oder das entsprechende Aufsichtsorgan unterrichten. Die Weigerung der Stellenleitung, dem Prüfer zu gestatten, einen Bestätigungsantrag zu stellen, hat unmittelbare Auswirkungen auf die Risikobewertung und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen zum Prüfungsrisiko.

## **ERSTPRÜFUNGSaufträge**

19.1. Zu einer Erstprüfung kann es kommen, wenn eine Stelle verstaatlicht wird, ohne dass dies zur Gründung einer neuen Stelle führt, oder wenn das Mandat einer ORKB dahingehend geändert wird, dass eine neue oder zusätzliche Prüfung einer bereits bestehenden Stelle durchgeführt wird. Eine Erstprüfung kann auch erfolgen, wenn eine öffentliche Stelle geschaffen wird und Gesetze, Vorschriften oder Rahmenregelungen die Verwendung aller oder eines Teils der früheren Salden einer früheren öffentlichen Stelle vorschreiben, die von einem früheren Prüfer geprüft wurden.

## INHALT

20.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Analytische Prüfungshandlungen
- b) Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen
- c) Untersuchung der Ergebnisse analytischer Prüfungshandlungen

## ANALYTISCHE PRÜFUNGSHANDLUNGEN

20.2. Bei aussagebezogenen Prüfungshandlungen, sei es bei der Risikobeurteilung, der vertieften Prüfung oder der Gesamtbeurteilung, können die Prüfer auch relevante Zusammenhänge berücksichtigen, wie z. B:

- Ausgaben im Vergleich zum Haushalt oder zu den Mittelansätzen;
- Leistungszahlungen, wie z. B. Unterhaltszahlungen für Kinder und Renten im Vergleich zu demografischen Informationen;
- Steuereinnahmen im Vergleich zu demografischen Informationen oder wirtschaftlichen Bedingungen oder Indikatoren;
- Zinsen als Prozentsatz der Staatsverschuldung im Vergleich zum Zinssatz für die Staatsverschuldung;



- Ergebnisse, die im Verhältnis zu den Ausgaben erzielt wurden, wenn Leistungsinformationen als Teil der Jahresrechnung enthalten sind; und
- Staatliche Zuschüsse für die wirtschaftliche und soziale Entwicklung, z. B. Zuschüsse für einkommensschwache Landwirte und Zuschüsse für Schulgebäude im Vergleich zu wirtschaftlichen und demografischen Indikatoren.

20.3. Um wirksam zu sein, sollten solche Tests einen angemessenen Detaillierungsgrad aufweisen.

## AUSSAGEBEZOGENE ANALYTISCHE PRÜFUNGSHANDLUNGEN

20.4. Bei der Gestaltung der analytischen Verfahren können die Prüfer die Informationen und Schlussfolgerungen berücksichtigen, die sie bei verwandten Prüfungstätigkeiten, u. a. Wirtschaftlichkeitsprüfungen und anderen Prüfungen, erhalten haben. Wenn sich Prüfer auf andere Prüfungstätigkeiten stützen, sollten sie beurteilen, ob die damit verbundenen Ziele, Aussagen und durchgeführten Prüfungen für den Zweck der Prüfung der Jahresrechnung angemessen sind.

20.5. Die Bestimmung des akzeptablen Betrags gemäß ISSAI 2520.A16 durch den Prüfer wird durch die Wesentlichkeit beeinflusst, die im öffentlichen Sektor unter anderem durch den Prüfungsauftrag und die Erwartungen der Öffentlichkeit beeinflusst werden kann.

20.6. Bei der Beurteilung der Zuverlässigkeit der in ISSAI 2520.A12(a) genannten Daten können die Prüfer Informationen verwenden, die von anderen Stellen innerhalb der Verwaltung stammen, auch wenn diese letztlich derselben Behörde unterstellt sind. Zum Beispiel können Vergleichsdaten im öffentlichen Sektor Vergleiche zwischen ähnlichen Einrichtungen und/oder Programmen beinhalten.

20.7. Unter Berücksichtigung der Hinweise in ISSAI 2520.A13 für die Durchführung analytischer Prüfungshandlungen wird den Prüfern empfohlen, die Ausgestaltung der Kontrollen nachzuvollziehen und gegebenenfalls

die operative Wirksamkeit der Kontrollen über die in den analytischen Prüfungshandlungen verwendeten nicht-finanziellen Informationen der Stelle zu testen.

## UNTERSUCHUNG DER ERGEBNISSE ANALYTISCHER PRÜFUNGSHANDLUNGEN

- 20.8. Die Prüfer sind der Auffassung, dass sie zusätzliche Verantwortung tragen, wenn die Stellenleitung nicht in der Lage ist, Erklärungen für die bei der Durchführung der in ISSAI 2520.A21 genannten analytischen Verfahren festgestellten Unterschiede zu liefern. In einigen Prüfungsumgebungen, wie z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, müssen die Prüfer möglicherweise die Gründe für das Fehlen von Informationen näher untersuchen und die Verantwortlichen ermitteln. Das Prüfungspersonal kann auch der Rechtsabteilung des Rechnungshofs Hinweise auf mögliche Unregelmäßigkeiten und Fehlverhalten geben und ggf. mit ihr zusammenarbeiten. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

## INHALT

21.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Konzeption und Umfang der Stichprobe sowie Auswahl der zu prüfenden Elemente
- b) Art und Ursache von Abweichungen und falschen Darstellungen
- c) Hochrechnung falscher Darstellungen
- d) Auswertung der Ergebnisse von Stichprobenprüfungen

## KONZEPTION UND UMFANG DER STICHPROBE SOWIE AUSWAHL DER ZU PRÜFENDEN ELEMENTE

21.2. Bei der Planung einer Prüfungsstichprobe gemäß ISSAI 2530.6 können ORKB im Rahmen eines Mandats größere Verantwortlichkeiten haben. In solchen Situationen können die Prüfer unterschiedliche Parameter festlegen, u. a. der Wesentlichkeit und eines höheren Konfidenzniveaus, was sich auf den Stichprobenumfang auswirken kann. Die Prüfer können getrennte Stichproben für die Prüfung der Kontrollen und der Einhaltung der Vorschriften festlegen oder eine Stichprobe für die Prüfung beider Bereiche verwenden. So könnte beispielsweise eine Stichprobe von

Auszahlungen dazu dienen, die Kontrolle über die Auszahlungen zu überprüfen und festzustellen, ob die Auszahlungen in Übereinstimmung mit den Befugnissen erfolgten.

- 21.3. Prüfer des öffentlichen Sektors sind eher als Prüfer des privaten Sektors der Ansicht, dass eine Stichprobe nicht-finanzieller Informationen erforderlich ist. Aufgrund zusätzlicher Ziele des öffentlichen Sektors, wie z. B. die Prüfung der Einhaltung von Vorschriften durch die Behörden und die Überprüfung der in den Jahresrechnungen enthaltenen nicht-finanziellen Informationen, können die Prüfer erwägen, ob Stichproben bei der Prüfung solcher in den Jahresrechnungen enthaltenen nicht-finanziellen Informationen sinnvoll sind. Ein Beispiel für solche nicht-finanziellen Informationen können Informationen sein, die in Maßnahmen zur nachhaltigen Entwicklung enthalten sind.
- 21.4. Die Prüfer können verpflichtet werden, zusätzliche Informationen über die Stichprobenprüfung zu melden. Zu diesen Anforderungen kann die Angabe der verwendeten Stichprobenverfahren gehören sowie die Angabe, ob die Ergebnisse der Stichprobe auf die Grundgesamtheit hochgerechnet werden können, und wenn ja, die Ergebnisse dieser Hochrechnung. Bei der Entscheidung, ob statistische oder nicht-statistische Ansätze verwendet werden sollen, können die Prüfer solche Erfordernisse berücksichtigen.

## ART UND URSACHE VON ABWEICHUNGEN UND FALSCHEN DARSTELLUNGEN

- 21.5. Bei der Analyse der in ISSAI 2530.A17 genannten Abweichungen und falschen Darstellungen berücksichtigen die Prüfer, dass sie möglicherweise erweiterte Prüfungs- und Berichterstattungspflichten im Zusammenhang mit betrügerischen Handlungen haben. Kapitel 6 enthält zusätzliche Informationen für Prüfer im Zusammenhang mit den Pflichten des Prüfers in Bezug auf betrügerische Handlungen bei der Prüfung von Abschlüssen.

## HOCHRECHNUNG FALSCHER DARSTELLUNGEN

21.6. Bei der Durchführung von Stichproben zur Überprüfung von Kontrollen kann von den Prüfern verlangt werden, dass sie die Abweichungsquote in der Grundgesamtheit hochrechnen, u. a. eines Konfidenzintervalls, und die Stichprobenergebnisse gem. 21.4 mitteilen. In einigen Prüfungsumgebungen, wie z. B. bei den ORKB mit rechtsprechender Funktion, kann eine Berichterstattung über die Abweichungsquoten erforderlich sein, um z. B. die Mängel der internen Kontrolle oder die Nichteinhaltung von Vorschriften zu erklären.

## AUSWERTUNG DER ERGEBNISSE VON STICHPROBENPRÜFUNGEN

21.7. Zusätzlich zu den Leitlinien in ISSAI 2530.A23 wird den Prüfern empfohlen, ihre Verantwortung im Rahmen ihres Mandats zu berücksichtigen, wenn die Stellenleitung nicht in der Lage ist, eine angemessene Erklärung für Abweichungen und falsche Angaben zu liefern. So müssen Prüfer in einem ORKB-Umfeld mit rechtsprechender Funktion ggf. die Gründe für das Fehlen von Informationen näher untersuchen und die Verantwortlichen ermitteln.

21.8. Zusätzlich zu den Hinweisen in ISSAI 2530.A23 (zweiter Aufzählungspunkt) müssen die Prüfer eventuell zusätzliche Verantwortlichkeiten berücksichtigen, gem. Kapitel 3 Ziffer 3.6.

**INHALT**

22.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung
- b) Zielsetzung
- c) Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten
- d) Maßnahmen bei festgestelltem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen
- e) Weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen als Maßnahme bei signifikanten Risiken
- f) Beurteilung der Angemessenheit von Schätzungen in der Rechnungslegung und Feststellung falscher Angaben
- g) Anzeichen für eine mögliche Voreingenommenheit der Leitung
- h) Schriftliche Erklärungen
- i) Dokumentation

## MERKMALE GESCHÄTZTER WERTE IN DER RECHNUNGSLEGUNG

22.2. Wann und wie öffentliche Stellen die Rechnungslegung anwenden, hängt von den Arten der ausgewiesenen Finanzposten und dem geltenden Rechnungslegungsrahmen ab. Einige wichtige Schätzungen im öffentlichen Sektor können sich auf Aktiva, Passiva und Offenlegungsposten beziehen, wie z. B.:

- Sozialversicherungsprogramme;
- Rentenprogramme für Staatsbedienstete;
- Gesundheitsprogramme;
- Programme für Veteranen;
- Regierungsgarantieprogramme;
- Umweltverbindlichkeiten;
- Steuereinnahmen und -forderungen; und
- Bestimmte Immobilien und Ausrüstungen, wie z. B. militärische Spezialausrüstung und Kulturgüter.

22.3. Aufgrund der Beschaffenheit staatlicher Tätigkeiten sind einige Schätzungen der Rechnungslegung öffentlicher Stellen mit einem hohen Maß an Schätzungsunsicherheit behaftet, wie z. B. Garantien im Zusammenhang mit Darlehen oder notleidenden Unternehmen.

22.4. Zusätzlich zu den in ISSAI 2540.A72-A75 gegebenen Hinweisen ist die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im öffentlichen Sektor nicht immer durch das geltende Regelwerk für die Rechnungslegung vorgeschrieben. In diesen Fällen können die Prüfer die angewandte alternative Bewertungsmethode bewerten und feststellen, ob sie mit dem geltenden Regelwerk für die Finanzberichterstattung übereinstimmt und nicht irreführend ist.

## ZIELSETZUNG

22.5. In Anbetracht des Ziels von ISSAI 2540.11, hinreichend geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die Schätzungen in der Rechnungslegung und die damit verbundenen Angaben im Kontext des Rechnungslegungsrahmens angemessen sind, können die Prüfer Folgendes in Betracht ziehen:

- Der Rahmen für die Finanzberichterstattung kann die Offenlegung von nicht-finanziellen Informationen wie Programmergebnissen und anderen betrieblichen Informationen vorschreiben. Diese Informationen können auf Schätzungen beruhen; oder
- Einige Verbindlichkeiten, wie z. B. staatliche Garantien, sind mit einer so großen Schätzungsunsicherheit behaftet, dass der geltende Rechnungslegungsrahmen ihren Ansatz möglicherweise nicht zulässt, aber dennoch die Angabe der Schätzungsunsicherheit vorschreibt. Wenn diese potenziellen Verbindlichkeiten die Nachhaltigkeit staatlicher Programme bedrohen, können ein Absätze zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten angebracht sein.
- Aufgrund der Komplexität, der Beschaffenheit und des Ermessensspielraums des Managements kann in solchen Situationen die Meldung eines wichtigen Prüfungsgegenstandes gemäß ISSAI 2701 angemessen sein.

## PRÜFUNGSHANDLUNGEN ZUR RISIKOBEURTEILUNG UND DAMIT ZUSAMMENHÄNGENDE TÄTIGKEITEN

22.6. Im öffentlichen Sektor kann es vorkommen, dass die tatsächliche Höhe bestimmter langfristig geschätzter Verbindlichkeiten für einen längeren Zeitraum nicht bekannt ist. So reichen beispielsweise die Verbindlichkeiten der Sozialversicherung viele Jahre in die Zukunft, so dass die Prüfer sie nicht anhand späterer Ereignisse bewerten können. Es liegt in der Natur der Sache, dass der öffentliche Sektor Zugang zu Aufzeichnungen aus dem Vorjahr hat,



die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken und aus denen Trends zur Genauigkeit der Schätzungen abgeleitet werden können. Diese Trends können bei der Anwendung von ISSAI 2540.A55 - A60 von Bedeutung sein.

## MASSNAHMEN BEI FESTGESTELTEM RISIKO WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN

22.7. Bei der Prüfung, ob spezielle Fähigkeiten oder Kenntnisse in Bezug auf einen oder mehrere Aspekte der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen erforderlich sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise gemäß ISSAI 2540.15 zu erlangen, können die Überlegungen zur Notwendigkeit spezieller Fähigkeiten besonders relevant sein in Bezug auf Schätzungen wie z. B. für:

- Sozialversicherungsprogramme;
- Pensionspläne für Staatsbedienstete; und
- Programme für Veteranen;

Weitere Hinweise zum Einsatz von Experten finden Sie in § 29.

## WEITERE AUSSAGEBEZOGENE PRÜFUNGSHANDLUNGEN ALS MASSNAHMEN BEI SIGNIFIKANTEN RISIKEN

22.8. Bei der Beurteilung von Schätzungen gemäß ISSAI 2540.24(d) können die Prüfer in Betracht ziehen, dass die Stellenleitung möglicherweise nicht in der Lage ist, die spezifische Maßnahme, auf der die Schätzung beruht, auszuführen. Wie in ISSAI 2315 (überarbeitet) erörtert, können derartige Entscheidungen über die Durchführung der spezifischen Maßnahmen, auf denen die Schätzung beruht, infolge politischer Prozesse außerhalb der Kontrolle der geprüften Stelle getroffen werden. Unter solchen Umständen muss möglicherweise die Hinlänglichkeit und Angemessenheit der Prüfungsnachweise und die Auswirkungen auf die Schlussfolgerung zur Jahresrechnung berücksichtigt werden.

## BEURTEILUNG DER ANGEMESSENHEIT VON SCHÄTZUNGEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG UND FESTSTELLUNG FALSCHER ANGABEN

22.9. Wenn Abschlüsse des öffentlichen Sektors eine Reihe sehr großer Schätzungen enthalten, die mit einer großen Schätzungsunsicherheit behaftet sein können, müssen die Prüfer möglicherweise die Angemessenheit der Offenlegung der Schätzungsunsicherheit und ihre Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk beurteilen.

## ANZEICHEN FÜR EINE MÖGLICHE VOREINGENOMMENHEIT DER STELLENLEITUNG

22.10. Die Prüfer überprüfen die Beurteilungen und Entscheidungen der Leitung bei der Erstellung von Schätzungen, um festzustellen, ob es Anzeichen für eine mögliche Voreingenommenheit der Leitung im Sinne von ISSAI 2540.32 gibt. In diesem Prozess können die Leitung ihre Annahmen auf verschiedene Arten von Informationen aus internen und externen Quellen stützen, deren Relevanz und Zuverlässigkeit variieren. Die spezifischen Annahmen variieren auch je nach den Merkmalen des zu bewertenden Vermögenswerts oder der zu bewertenden Verbindlichkeit, der verwendeten Bewertungsmethode (z. B. Markt- oder Leistungsansatz) und den Anforderungen des geltenden Rechnungslegungsrahmens. Dabei können die Prüfer Gründe für eine mögliche Voreingenommenheit in Betracht ziehen, die spezifisch für den öffentlichen Sektor sind, wie z. B.:

- Ausgeprägte politische Motive;
- Ein sich veränderndes oder instabiles politisches und wirtschaftliches Umfeld;
- gestiegene öffentliche Erwartungen;
- Höhere Erwartungen als üblich, um das Budget einzuhalten;
- Druck, regionale und internationale Verträge wie die Ziele für nachhaltige Entwicklung (SDGs) einzuhalten;

- Kürzung der Haushaltsmittel ohne entsprechende Verringerung der Erwartungen an die Leistungserbringung;
- Öffentliche und private Partnerschaften; und
- Fehlertoleranz bei den Finanzinformationen.

22.11. Prüfer, die in bestimmten Umfeldern tätig sind, wie z. B. in einer ORKB mit rechtsprechender Funktion, können zusätzliche Pflichten haben, wenn sie eine Irreführungsabsicht der Stellenleitung feststellen. Zu diesen Aufgaben gehört es häufig, die für solche Handlungen Verantwortlichen zu ermitteln und zu empfehlen, die entsprechenden zivil- und strafrechtlichen Schritte gegen sie einzuleiten. Zu diesem Zweck liefern die Prüfer der Rechtsabteilung des Rechnungshofs oder der zuständigen Staatsanwaltschaft Hinweise auf mögliche Unregelmäßigkeiten und Fehlverhalten und arbeiten ggf. mit der o. g. Rechtsabteilung zusammen. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

## SCHRIFTLICHE ERKLÄRUNGEN

22.12. Aufgrund der Komplexität, der Beschaffenheit und des Ermessensspielraums des Managements in Bezug auf Schätzungen in der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors kann die Notwendigkeit in Betracht gezogen werden, Erklärungen zu bestimmten Schätzungen in der Rechnungslegung einzuholen, auch in Bezug auf die verwendeten Methoden, Annahmen oder Daten.

## DOKUMENTATION

22.13. In Fällen, in denen die Prüfer bei der Entwicklung einer "Bandbreite des Abschlussprüfers" gemäß ISSAI 2540.29 die im öffentlichen Sektor verfügbaren umfangreichen Daten und Kenntnisse über die Rückdatierung von Vorjahren genutzt haben, können die Prüfer in Erwägung ziehen, über ISSAI 2540.39 hinaus die Grundlage für die Bewertung der Angemessenheit der Schätzungen in der Rechnungslegung und der damit verbundenen Angaben durch den Prüfer anhand dieser Daten zu dokumentieren.

## INHALT

23.1. Dieses Kapitel enthält Hinweise in Bezug auf:

- a) Eingeschränkte Transaktionen
- b) Begriffsbestimmung
- c) Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten
- d) Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahestehenden Parteien
- e) Maßnahmen bei Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahestehenden Parteien

## EINGESCHRÄNKTE TRANSAKTIONEN

23.2. Öffentliche Stellen können auch besonderen Beschränkungen in Bezug auf Art und Umfang der Geschäftsvorgänge unterliegen, die sie mit nahestehenden Parteien tätigen können. Die Beschränkungen können Transaktionen oder Praktiken verbieten, die in Beziehungen zwischen nahestehenden Parteien außerhalb des öffentlichen Sektors zulässig sein könnten.

## BEGRIFFSBESTIMMUNG

- 23.3. ISSAI 2550.10(b) enthält eine Definition des Begriffs “nahestehende Parteien” für den Fall, dass das anwendbare Regelwerk für die Rechnungslegung nur minimale oder keine Anforderungen an nahestehende Parteien stellt. Die Prüfer werden feststellen, dass nach dieser Definition Stellen, die unter der gemeinsamen Kontrolle eines Staates (d. h. einer nationalen, regionalen oder lokalen Regierung) stehen, nicht als nahestehend gelten, es sei denn, sie führen wesentliche Transaktionen durch oder teilen in erheblichem Umfang Mittel miteinander.
- 23.4. Die Prüfer können überlegen, ob die Nichtberücksichtigung von Stellen, die unter gemeinsamer Kontrolle des Staates stehen, von der Definition nahestehender Parteien zu größeren Risiken bei der Prüfung von Stellen des öffentlichen Sektors führt. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein Ministerium aus einer Reihe von Stellen besteht. Während diese Einrichtungen möglicherweise keine Mittel gemeinsam nutzen oder in erheblichem Umfang Transaktionen durchführen, können viele kleinere, scheinbar “unbedeutende” Transaktionen stattfinden, die als unregelmäßig angesehen werden können. Es kann auch Situationen geben, in denen es überhaupt keine Transaktion gibt. So kann der Minister beispielsweise auf eine Körperschaft einwirken, die Zahlung einer Dividende an eine andere Körperschaft zu verweigern, um den Cashflow und mögliche Entscheidungen über Haushaltsmittel zu beeinflussen.
- 23.5. Den Prüfern wird empfohlen, bei der Anwendung der ISSAI die weiter gefasste Definition nahestehender Parteien im Auge zu behalten.

## PRÜFUNGSHANDLUNGEN ZUR RISIKOBEURTEILUNG UND DAMIT ZUSAMMENHÄNGENDE TÄTIGKEITEN

- 23.6. Bei der Erlangung eines Verständnisses der Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Parteien in der öffentlichen Verwaltung müssen die Prüfer neben den in ISSAI 2550.11 - 14 beschriebenen Verfahren folgende Punkte berücksichtigen:

- Die rechtliche Struktur und die regulatorischen Anforderungen, die für die Einrichtung und die mit ihr nahestehenden Parteien gelten, z. B. ob es sich bei der Einrichtung um ein Ministerium, eine Abteilung, eine Agentur oder eine andere Form einer öffentlichen Einrichtung handelt;
- Zum Verständnis der Geschäftsabläufe öffentlicher Stellen gehört oft auch die Kenntnis der Arten von staatlichen Tätigkeiten, einschließlich der entsprechenden Programme, und der wichtigsten Stellen, mit denen sie bei der Durchführung dieser Programme zusammenarbeiten;
- Die Organisationsstruktur für die Kontrolle der Einrichtung und die Festlegung der Rechenschaftspflicht, wobei anerkannt wird, dass im öffentlichen Sektor die aufsichtsführenden Stellen als Vertreter der Bürger fungieren. Das Eigentum an öffentlichen Einrichtungen hat möglicherweise nicht dieselbe Bedeutung wie in der Privatwirtschaft;
- Erlangung eines Verständnisses der Berichterstattungsanforderungen der Stelle, u. a. derer für die Offenlegung von Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Parteien; und
- Sonstige Vorschriften, die für die Fähigkeit der öffentlichen Stelle, Geschäfte mit nahestehenden Parteien zu tätigen, von Bedeutung sein können. Dazu kann auch die Einhaltung von Beschaffungsvorschriften gehören, die von öffentlichen Stellen den Nachweis verlangen können, dass Transaktionen mit nahestehenden Parteien zu marktüblichen Bedingungen durchgeführt werden.

23.7. Die Erörterung der Anfälligkeit der Jahresrechnung für wesentliche falsche Darstellungen kann auch die zusätzlichen Ziele und die damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen umfassen, wie sie in ISSAI 2550.A8 behandelt werden. Die Prüfer können Prüfer, die an Wirtschaftlichkeitsprüfungen und anderen Prüfungstätigkeiten der Stelle beteiligt sind, in eine solche Diskussion einbeziehen.

23.8. Die Diskussion im Auftragsteam zum Thema Betrug kann auch die Anfälligkeit des Beschaffungsprozesses des Unternehmens für Betrug durch oder über nahestehende Parteien umfassen.

## IDENTIFIZIERUNG UND BEWERTUNG DES RISIKOS WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT BEZIEHUNGEN ZU UND TRANSAKTIONEN MIT NAHESTEHENDEN PARTEIEN

- 23.9. Zusätzlich zu den in ISSAI 2315 dargelegten Aussagen kann die Leitung öffentlicher Stellen versichern, dass Vorgänge und Ereignisse in Übereinstimmung mit den in ISSAI 2315.A192 dargelegten Rechtsvorschriften bzw. sonstigen einschlägigen Bestimmungen durchgeführt wurden. Solche Feststellungen können sich auf die Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Parteien erstrecken und fallen in den Anwendungsbereich der Prüfung der Jahresrechnung.
- 23.10. Die Prüfer können aufgrund ihres Mandats verpflichtet sein, den rechtlichen Rahmen und die Vorschriften, die für die Stelle gelten, sowie etwaige Anforderungen oder spezifische Beschränkungen zu berücksichtigen, die für die Einheit, die aufsichtsführenden Stellen, die Leitung und die Mitarbeiter für den Abschluss und die Durchführung von Geschäften mit nahestehenden Parteien gelten. Es kann auch Beschränkungen für die Fähigkeit der Stelle geben, ganz oder teilweise im Besitz von Stellen zu sein, die als nahestehende Parteien gelten würden.
- 23.11. Auch die aufsichtsführenden Stellen, die Stellenleitung und die Mitarbeiter können verpflichtet werden, ihre Interessen an Einrichtungen, mit denen sie beruflich oder geschäftlich zu tun haben, anzugeben. Wo solche gesetzlichen Anforderungen bestehen, müssen die Prüfer Risikobewertungsverfahren anwenden, um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund der Nichteinhaltung dieser Anforderungen zu ermitteln und zu bewerten.

## MAßNAHMEN BEI RISIKEN WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT BEZIEHUNGEN ZU UND TRANSAKTIONEN MIT NAHESTEHENDEN PARTEIEN

23.12. ISSAI 2550.23(b) verlangt, dass die Prüfer Nachweise dafür erlangen, dass wesentliche Transaktionen mit nahestehenden Parteien außerhalb des normalen Geschäftsverlaufs der Stelle angemessen autorisiert und genehmigt sind. Im öffentlichen Sektor kann der Prüfungsauftrag die Verantwortung beinhalten, über die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften zu berichten. Dazu kann auch die Verantwortung gehören, Nachweise dafür zu erlangen, dass die Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Parteien mit den Gesetzen und Vorschriften übereinstimmen und autorisiert und genehmigt wurden. Unter Umständen müssen die Prüfer auch nachweisen, dass die Leitung die Genehmigung und Zustimmung des Gesetzgebers, des Finanzministeriums, eines "übergeordneten" oder fördernden Ministeriums oder der zuständigen Aufsichtsbehörde eingeholt hat. Diese Verfahren können unabhängig davon angewandt werden, ob es sich um bedeutende oder außerhalb des normalen Geschäftsverlaufs liegende Transaktionen handelt.

23.13. ISSAI 2550.24 schreibt vor, dass die Prüfer hinreichende Nachweise für die Aussagen der Leitung erlangen müssen, dass Transaktionen mit nahestehenden Parteien zu Bedingungen durchgeführt werden, die denen eines marktüblichen Geschäfts entsprechen, wenn eine solche Aussage von der Stellenleitung in der Jahresrechnung aufgestellt wurde. Im öffentlichen Sektor können Gesetze oder Verordnungen im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe vorschreiben, dass Verträge mit Dritten, u. a. nahestehenden Parteien, Gegenstand von Ausschreibungen oder einer anderen Form von "Markttests" sein müssen, um das "Preis-Leistungs-Verhältnis" nachzuweisen.



## INHALT

24.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Ereignisse, die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Prüfungsberichts eintreten
- b) Tatsachen, die nach dem Abschlussstichtag bekannt werden

## EREIGNISSE, DIE ZWISCHEN DEM ABSCHLUSSSTICHTAG UND DEM DATUM DES VERMERKS DES ABSCHLUSSPRÜFERS EINTRETEN

24.2. Zusätzlich zu den in ISSAI 2560.A9 genannten spezifischen Untersuchungen können die Prüfer auch Ereignisse berücksichtigen, für die Folgendes zutrifft:

- a) Es besteht eine Relevanz für die Fähigkeit der staatlichen Stelle, ihre Programmziele zu erfüllen, und
- b) die sich auf die Darstellung von Leistungsinformationen in den Jahresrechnungen auswirken.

24.3. Zusätzlich zu den in ISSAI 2560.A10 beschriebenen Verfahren können auch Sachverhalte berücksichtigt werden, die sich aus einschlägigen Verfahren der Legislative und anderer einschlägiger Gremien ergeben, von denen das

Prüfungspersonal im Laufe der Prüfung erfahren hat, dass sie zum oder nach dem Ende des Berichtszeitraums stattfinden sollen und deren Ergebnis eine Anpassung oder eine Offenlegung hinsichtlich der Jahresrechnung erfordern kann.

## **TATSACHEN, DIE NACH DEM ABSCHLUSSSTICHTAG BEKANNT WERDEN**

- 24.4. In Bezug auf Maßnahmen des Prüfers, die verhindern sollen, dass er sich auf den Bestätigungsvermerk in ISSAI 2560.A20 verlässt, kann rechtlicher Rat eingeholt werden und eine Meldung an die zuständige gesetzliche Stelle erwägt werden.

## INHALT

25.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Prüfung der Fortführungsannahme
- b) Bewertung der Einschätzung der Stellenleitung
- c) Zusätzliche Prüfungshandlungen bei festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten

## PRÜFUNG DER FORTFÜHRUNGSANNAHME

25.2. Von den Prüfern kann verlangt werden, dass sie die Vorkehrungen der Stelle zur Aufrechterhaltung ihrer allgemeinen finanziellen Leistungsfähigkeit überprüfen und darüber berichten.

25.3. Öffentliche Einrichtungen können in einem Jahr mehr ausgeben, als sie an Mitteln zur Verfügung haben, so dass ihre Einnahmen geringer sind als ihre Ausgaben oder die Verbindlichkeiten die Vermögenswerte übersteigen. Es ist jedoch unüblich, dass die operative Existenz einer öffentlichen Einrichtung beendet wird oder dass der Umfang ihrer Tätigkeit zwangsweise reduziert wird, weil sie nicht in der Lage ist, ihre Tätigkeit oder ihre Nettoverbindlichkeiten zu finanzieren.

- 25.4. Die Schließung einer öffentlichen Einrichtung ist im Allgemeinen wahrscheinlich auf eine Regierungsentscheidung zurückzuführen. Es kann eine politische Entscheidung getroffen werden, eine Einrichtung in ihrer Gesamtheit zu liquidieren und aufzulösen, ihren Betrieb zu reduzieren und einige ihrer Funktionen auf eine andere öffentliche Einrichtung zu übertragen, mit einer anderen zu fusionieren oder die Einrichtung zu privatisieren. In jedem dieser Fälle erlischt die betriebliche Existenz der gesamten oder eines Teils der Einheit. Die Prüfer können die Art und Weise, in der die Tätigkeiten der Stelle abgewickelt und/oder übertragen werden, in Betracht ziehen, um Schlussfolgerungen in Bezug auf deren Fortführung zu ziehen.
- 25.5. Bei der Beurteilung der Fähigkeit der Stelle, ihre Tätigkeit fortzusetzen, werden zwei getrennte, sich jedoch mitunter überschneidende Faktoren berücksichtigt:
- das größere Risiko im Zusammenhang mit politischen Richtungsänderungen (z. B. bei einem Regierungswechsel); und
  - das weniger verbreitete operationelle oder geschäftliche Risiko (z. B. wenn eine Stelle nicht über ausreichendes Betriebskapital verfügt, um ihren Betrieb auf dem bestehenden Niveau fortzuführen, und nicht in der Lage ist, zusätzliches Kapital zu beschaffen).
- 25.6. Um das Risiko zu minimieren, dass dem Prüfer Änderungen in der, die sich auf die Annahme der Fortführung auswirken könnten, nicht bekannt werden, kann er feststellen, ob:
- die Regierung ihre Absicht erklärt (hat), einen Politikbereich zu überprüfen, der die geprüfte Stelle betrifft;
  - eine Überprüfung angekündigt wurde/im Gange ist;
  - eine Überprüfung ergeben hat, dass die geprüfte Stelle rationalisiert werden könnte oder dass deren Zukunft überprüft wird; oder
  - die Regierung eine Privatisierung der Aktivitäten der geprüften Stelle verfolgt.

## BEWERTUNG DER EINSCHÄTZUNG DER STELLENLEITUNG

25.7. Die Prüfer sind sich bewusst, dass Änderungen der Verwaltungsverfahren erhebliche Auswirkungen auf den Status und die Aufgaben öffentlicher Stellen haben können. Politische Entscheidungen können dem Prüfer jedoch unbekannt sein.

## ZUSÄTZLICHE PRÜFUNGSHANDLUNGEN BEI FESTGESTELLTEN EREIGNISSEN ODER GEGEBENHEITEN

25.8. Bei der Prüfung der Anforderungen von ISSAI 2570.16 können die Prüfer erwägen, ob sie von der Stelle eine direkte Bestätigung der Abteilung oder des Exekutivorgans verlangen, die für die finanzielle Unterstützung oder künftige Finanzierung der Stelle zuständig sind. Bei der Erwägung, eine solche Bestätigung anzufordern, sollen die Prüfer alle durch den politischen Prozess bedingten Einschränkungen berücksichtigen. Unter solchen Umständen kann eine Zusicherung des verantwortlichen Finanzleiters der Einheit, dass eine finanzielle Unterstützung oder künftige Finanzierung erhalten wird, nicht als aussagekräftige Zusicherung für dessen Zukunft genügen. Der Grund dafür ist, dass die Absichten des Geldgebers der Stelle möglicherweise nicht bekannt sind.

25.9. Zusätzlich zu den in der ISSAI dargelegten Prüfungsverfahren können die Prüfer auch die amtlichen Aufzeichnungen über Änderungen der Politik und einschlägige Beratungen der Legislative lesen und sich nach Angelegenheiten erkundigen, die in Beratungen behandelt werden, für die noch keine amtlichen Aufzeichnungen vorliegen.

## INHALT

26.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Allgemeine Überlegungen
- b) Leitungsmitglieder, von der schriftliche Stellungnahmen angefordert werden
- c) Mitteilung eines Schwellenwertes
- d) Datum und abgedeckte Zeiträume schriftlicher Erklärungen
- e) Zweifel an der Verlässlichkeit schriftlicher Erklärungen und Nichtabgabe angeforderter schriftlicher Erklärungen

## ALLGEMEINE ÜBERLEGUNGEN

26.2. Im öffentlichen Sektor können die Aufgaben der Leitung umfassender sein als in der Privatwirtschaft. Bei der Anforderung von schriftlichen Erklärungen hinsichtlich der Stellenleitung können die Prüfer diese umfassendere Prämisse berücksichtigen.

## LEITUNGSMITGLIEDER, VON DER SCHRIFTLICHE STELLUNGEN ANGEFORDERT WERDEN

26.3. Bei der Betrachtung der Leitlinien in ISSAI 2580.A2 sollen die Prüfer berücksichtigen, dass die Anforderungen hinsichtlich der Verantwortung für die Erstellung der Jahresrechnung je nach Gesetzgebung variieren können. Den Prüfern wird empfohlen, sich mit den geltenden Rechtsvorschriften vertraut zu machen, um festzustellen, von wem schriftliche Erklärungen verlangt werden sollten. Die Prüfer können in der Planungsphase auch die Personen, die für die Abgabe schriftlicher Erklärungen zuständig sind, informieren und mit ihnen abstimmen.

## MITTEILUNG EINES SCHWELLENWERTES

26.4. Gemäß ISSAI 2580.A14 kann in Erwägung gezogen werden, der Leitung einen Schwellenwert für die geforderten schriftlichen Erklärungen mitzuteilen. Dabei soll die umfassendere Perspektive des öffentlichen Sektors berücksichtigt werden, nach der alle fehlerhaften Darstellungen, auch die von der Stelle korrigierten sowie alle Kontrollmängel und Fälle der Nichteinhaltung von Vorschriften mitzuteilen sind. Bei der Anforderung von schriftlichen Erklärungen kann in Erwägung gezogen werden, solche Anforderungen mitzuteilen. Die Prüfer sollen die breitere Perspektive des öffentlichen Sektors und die Verfahren berücksichtigen, die zusätzliche Ziele, Verantwortlichkeiten und Anforderungen beschreiben.

## DATUM UND ABGEDECKTE ZEITRÄUME SCHRIFTLICHEN ERKLÄRUNGEN

26.5. Wie in ISSAI 2580.A15 dargelegt, sollte das Datum der schriftlichen Erklärungen so nah wie möglich am Datum des Prüferberichts liegen. Im öffentlichen Sektor kann es vorkommen, dass die o. g. Erklärungen von hohen Verwaltungsebenen eingeholt werden. Daher ist es für Prüfer wichtig, im

Voraus zu planen, damit schriftliche Erklärungen rechtzeitig eingeholt werden können, um Verzögerungen bei der Herausgabe des Prüfungsberichts zu vermeiden.

## ZWEIFEL AN DER VERLÄSSLICHKEIT SCHRIFTLICHER ERKLÄRUNGEN UND NICHTABGABE ANGEFORDERTER SCHRIFTLICHER ERKLÄRUNGEN

- 26.6. Prüfer können nach den gesetzlichen Verfahren bestellt werden und sind daher nicht in der Lage, einen Prüfungsauftrag abzulehnen oder ihn niederzulegen. In solchen Fällen können die Prüfer ggf. der Legislative Bericht erstatten.
- 26.7. **Anhang C** listet weitere Punkte auf, die ein Prüfer in die o. g. schriftliche Erklärung aufnehmen lassen kann.



# 27

## ISSAI 2600 - BESONDERE ÜBERLEGUNGEN - PRÜFUNG VON GESAMTABSCHLÜSSEN (EINSCHLIEßLICH TÄTIGKEIT VON TEILBEREICHSPRÜFERN)

### INHALT

27.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Begriffsbestimmung
- b) Übernahme von Prüfungsaufgaben und Prüfungsdurchführung
- c) Einblick in die Gesamtverwaltung, ihre Teilbereiche und das jeweilige Umfeld
- d) Einblick in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers
- e) Wesentlichkeit
- f) Maßnahmen bei festgestellten Risiken
- g) Konsolidierungsprozess
- h) Kommunikation mit dem Teilbereichsprüfer
- i) Kommunikation mit den Gesamtverantwortlichen und den aufsichtsführenden Stellen

### BEGRIFFSBESTIMMUNG

27.2. Bei der Betrachtung der Definitionen in ISSAI 2600.9 können zusätzlich zu

den Leitlinien in ISSAI 2600.A2 bis A6 im öffentlichen Sektor die folgenden zusätzlichen Merkmale gelten;

- a) Teilbereich - In einem Umfeld des öffentlichen Sektors können Teilbereiche auch Agenturen, Abteilungen, Ämter, Körperschaften, Fonds, Untereinheiten, Bezirke, Joint Ventures und Nichtregierungsorganisationen umfassen; und
- b) Erheblicher Bestandteil - In einem öffentlichen Sektor kann die Bestimmung wesentlicher Bestandteile auch Angelegenheiten betreffen, die für die Öffentlichkeit besonders sensibel sind, wie z. B. Fragen der nationalen Sicherheit, von Gebern finanzierte Projekte oder die Berichterstattung über Steuereinnahmen.

## ÜBERNAHME VON PRÜFUNGSAUFGABEN UND PRÜFUNGSDURCHFÜHRUNG

27.3. Die in ISSAI 2600.13 beschriebene Unmöglichkeit, an der Arbeit eines Teilbereichsprüfers beteiligt zu sein, und die, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, sind im öffentlichen Sektor weniger wahrscheinlich, da Gesetze oder Vorschriften den Zugang zu Informationen einschränken können.

27.4. Bei der Erfüllung der Anforderungen von ISSAI 2600.13 können Gesamtabschlussprüfer zusätzlich zu den Hinweisen in ISSAI 2600.A18 ggf. mit dem Gesetzgeber oder anderen Regulierungsbehörden über die Aufhebung von Beschränkungen des Zugangs zu Prüfungsnachweisen durch die Konzernleitung oder durch Gesetze oder Vorschriften kommunizieren.

27.5. Im öffentlichen Sektor können die in ISSAI 2600.A12 genannten wesentlichen Änderungen, die sich auf die Fähigkeit des Prüfungsteams zur Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise auswirken, durch zusätzliche Änderungen z. B. der folgenden Art beeinträchtigt werden:

- Änderungen von Gesetzen und Vorschriften, die sich auf das Finanzmanagement-Informationssystem und/oder den Rahmen für die

Finanzberichterstattung auswirken; und

- Änderungen in der Art, den Quellen oder der Höhe der Finanzierung, u. a. Änderungen in der Struktur der Staatsverschuldung.

## EINBLICK IN DIE GESAMTVERWALTUNG, IHRE TEILBEREICHE UND DAS JEWEILIGE UMFELD

27.6. Der Gesamtabschlussprüfer muss die Gesamtverwaltung/die Bestandteile verstehen; Anleitungen dazu finden sich in ISSAI 2600.A23 bis A31. Das zuständige Prüfungsteam für den Gesamtabschluss kann sich auch ein Bild von weiteren Angelegenheiten des öffentlichen Sektors machen, wie z. B:

- Kontrolle der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften;
- Einhaltung der Haushaltsauflagen und der Ausgabenbefugnisse;
- kohärente Klassifizierung der Codes für die Meldung von Haushalts- und Ist-Beträgen; oder
- Beteiligung der Gesamtverwaltung und/oder Teilbereichen an öffentlichen und privaten Partnerschaften.

27.7. In bestimmten Fällen kann die Regierung durch Übertragungen oder durch ihre Rolle als Regulierungsbehörde für bestimmte Branchen Beziehungen zu unabhängigen Einrichtungen unterhalten. In diesen Fällen kann es schwierig sein, festzustellen, ob die Beziehung der Regierung zu einer Einrichtung deren Aufnahme in die Gesamtverwaltung rechtfertigt. Beispiel:

- Die Anwendung des Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung kann dazu führen, dass eine bestimmte Art von Agentur, Abteilung, Büro, Gesellschaft, Fonds, Distrikt, Gemeinschaftsstellen oder Nichtregierungsorganisation aus dem Gesamtabchluss ausgeschlossen wird. Ist das Prüfungspersonal der Auffassung, dass dieses Ergebnis zu einer irreführenden Darstellung des Gesamtabchlusses führen würde, kann es neben der Prüfung der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk auch die Notwendigkeit in Betracht ziehen, die Angelegenheit dem Gesetzgeber oder anderen geeigneten Regulierungsstellen mitzuteilen; oder

- Der Rechnungslegungsrahmen enthält möglicherweise keine spezifischen Leitlinien für die Einbeziehung oder den Ausschluss der oben genannten Stellen in den Gesamtabschluss. In solchen Fällen kann der Gesamtabchlussprüfer an Gesprächen zwischen der Gesamtverwaltungsleitung und dem Management des Teilbereichs teilnehmen, um festzustellen, ob die Behandlung des Teilbereichs zu einer angemessenen Darstellung führt. Darüber hinaus ist es möglich, dass die Gesamtleitung mit der Einbeziehung des Teilbereichs in den Abschluss nicht einverstanden ist, was wiederum die Möglichkeiten des Gesamtabchlussprüfers einschränken kann, mit dem Prüfer des Teilbereichs zu kommunizieren und dessen Arbeit zu nutzen.

## EINBLICK IN DIE TÄTIGKEIT DES TEILBEREICHSPRÜFERS

- 27.8. Beabsichtigt der Gesamtabschlussprüfer einen Teilbereichsprüfer um zusätzliche Prüfungsarbeiten zu den Finanzinformationen eines Teilbereichs oder der Gesamtverwaltung zu ersuchen, ist die Anleitung in ISSAI 2600.A33 besonders relevant. In bestimmten Umfeldern des öffentlichen Sektors kann die Methodik des Gesamtabchlussprüfers von der Methodik oder den Praktiken der Teilbereichsprüfer abweichen. In solchen Fällen kann der Gesamtabschlussprüfer Verfahren vorschreiben, die mit seiner Methodik übereinstimmen.
- 27.9. Bei der Betrachtung der ISSAI 2600.A37 ist zu beachten, dass das Prüfungspersonal im öffentlichen Sektor auch den Anforderungen des INTOSAI-Verhaltenskodex unterliegen kann, der von der Organisation für die Prüfung des öffentlichen Sektors angenommen wurde.
- 27.10. Im zweiten Aufzählungspunkt von ISSAI 2600.A38 wird erörtert, wie das Prüfungsteam die fachliche Kompetenz des Teilbereichsprüfers einschätzt und ob dieser über die für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen besonderen Fähigkeiten (z. B. branchenspezifische Kenntnisse) verfügt. Im Zusammenhang mit dem Umfeld des öffentlichen Sektors würde dies die Kenntnis dieses Umfelds und der geltenden Gesetze und Vorschriften, die für die Gesamtabchlussprüfung relevant sind, einschließen.

27.11. In ISSAI 2600.A41 werden die Umstände erörtert, unter denen Gesetze oder Vorschriften den Zugang zu relevanten Teilen der Prüfungsdokumentation des Teilbereichsprüfers untersagen. Unter solchen Umständen kann der öffentliche Sektor auch erwägen, ob er die Angelegenheit dem Gesetzgeber oder anderen geeigneten Regulierungsbehörden vorlegen soll.

## WESENTLICHKEIT

27.12. Bei der Bestimmung der Wesentlichkeit für den Gesamtabschlussprüfer gemäß ISSAI 2600.21 bis 23 können die Prüfer die Leitlinien in ISSAI 2320. A3 und A10 verwenden, die sich mit der Bestimmung der Wesentlichkeit im öffentlichen Sektor befassen. Im Zusammenhang mit Gesamtabschläüssen kann die Wesentlichkeit für Klassen von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Angaben sowie die Wesentlichkeit von Bestandteilen im öffentlichen Sektor auf einem niedrigen Niveau bewertet werden. Dies kann verschiedene Gründe haben, z. B. den Kontext der Angelegenheit oder die Art und Merkmale der beteiligten Systeme und Stellen. Darüber hinaus könnte es Anforderungen für getrennte Stellungnahmen zu Teilbereichen geben, was auf die Notwendigkeit einer geringeren Wesentlichkeit für die Teilbereiche hinweist. Darüber hinaus können bestimmte Prüfungshandlungen aufgrund des Prüfungsauftrags oder der Gesetzgebung vorgeschrieben sein, oder die Prüfer können Prüfungshandlungen für Vorgänge konzipieren, die allein aufgrund ihrer Art von Bedeutung sind.

27.13. Wie in ISSAI 2600.21(d) gefordert, kann die Festlegung eines Schwellenwertes, ab dem Aussagen nicht mehr als eindeutig unerheblich für den Gesamtabschluss angesehen werden können, von der Art des Themas und der Sensibilität der Öffentlichkeit beeinflusst werden. Die Gesamtabschlussprüfer sollen die umfassendere Perspektive des öffentlichen Sektors berücksichtigen, nach der sie alle fehlerhaften Darstellungen, auch die von der Stelle korrigierten sowie alle Kontrollmängel und Fälle der Nichteinhaltung von Vorschriften mitzuteilen haben. In solchen Fällen werden keine Schwellenwerte festgelegt.

## MABNAHMEN BEI FESTGESTELLTEN RISIKEN

27.14. Bei der Anwendung der Anforderungen von ISSAI 2600.24 auf Gesamtebene können Gesamtabchlussprüfer des öffentlichen Sektors berücksichtigen, dass im öffentlichen Sektor die Art der von den verschiedenen Teile ausgeübten Tätigkeiten ein wesentlicher Bestimmungsfaktor für das Risiko erheblicher falscher Darstellungen ist. So ist das Risiko erheblicher falscher Darstellungen bei einer Katastrophenhilfe in der Regel höher als bei einem stabileren Vorgang wie der Zahlung von Gehältern an Lehrer. Um das Risiko erheblicher falscher Darstellungen bei Gesamtvorgängen zu beurteilen, kann der Gesamtabchlussprüfer die Teile entsprechend der Art ihrer Operationen kategorisieren und das Risiko für jede Kategorie gesondert beurteilen. Auf diese Weise kann der Gesamtabchlussprüfer die Art, den Zeitpunkt und den Umfang der im Rahmen des Konsolidierungsprozesses durchzuführenden Arbeiten bestimmen.

## KONSOLIDIERUNGSPROZESS

27.15. Bei der Betrachtung der Leitlinien in ISSAI 2600.A56 im Kontext des öffentlichen Sektors kann es eine Vielzahl von Transaktionen geben, die nur auf Gesamtebene erfasst werden, insbesondere in den konsolidierten Abschlüssen der öffentlichen Hand. Solche Transaktionen können die Erfassung von natürlichen Ressourcen oder historischen Schätzen umfassen. In solchen Fällen sind die Gesamtabchlussprüfer dafür verantwortlich, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise für diese Vorgänge zu erlangen.

27.16. Dies sind Beispiele für Bedingungen im öffentlichen Sektor zusätzlich zu den in Anhang 3 von ISSAI 2600 aufgeführten Beispielen, die auf das Risiko erheblicher falscher Angaben im Gesamtabchluss hinweisen könnten.

- Unkenntnis der Stellenleitung über die geltenden Gesetze und Vorschriften;
- Überschreitung der Haushaltsmittel aufgrund unzureichender Haushaltskontrollen;

- Privatisierung von Teilbereichen;
- Neue Programme oder Teilen oder erhebliche Änderungen an bestehenden;
- Neue Finanzierungsquellen für die Gesamtverwaltung, für Teilbereiche und zwischen Teilbereichen;
- Änderungen von Gesetzen und Verordnungen oder Richtlinien;
- Politische Entscheidungen wie z.B. die Umstrukturierung von Teilen;
- Wichtige Programme innerhalb eines Teilbereichs ohne ausreichende Ressourcen und/oder Finanzierung;
- gestiegene öffentliche Erwartungen;
- Beschaffung von Waren und Dienstleistungen in bestimmten Bereichen, wie Verteidigung oder nationale Sicherheit;
- Auslagerung von Teilaktivitäten;
- Teilbereiche, die besonderen Untersuchungen oder einer parlamentarischen oder legislativen Kontrolle unterliegen;
- Wechsel in der politischen Führung;
- Anzeichen von Verschwendung oder Missbrauch;
- Höhere Erwartungen als üblich, um das Budget einzuhalten;
- Öffentliche und private Partnerschaften;
- politische Einmischung in die Zuweisung öffentlicher Mittel; oder
- direkter Einfluss der Exekutive auf die Stellenleitung und/oder mangelnde Berufserfahrung in der Leitung gegenüber politischer Ernennung.

## KOMMUNIKATION MIT DEM TEILBEREICHSPRÜFER

27.17. Bei der Kommunikation mit dem Teilbereichsprüfer gemäß ISSAI 2600.40 kann es für Gesamtabchlussprüfer von Bedeutung sein, den Teilbereichsprüfer Informationen über das Risiko der Nichteinhaltung von Gesetzen oder sonstigen Vorschriften zu übermitteln, die zu einer erheblichen Falschdarstellung im

Konzernabschluss führen oder die Art, den Zeitpunkt und das Ausmaß von Prüfungshandlungen und Berichterstattungspflichten beeinflussen könnten.

27.18. Zusätzlich zu den in Anhang 5 der ISSAI 2600 geforderten oder vorgeschlagenen Punkten können im öffentlichen Sektor weitere Punkte von Bedeutung sein, z. B:

- eine Liste der für die Teilbereichsprüfer sowie Gesamtabchlussprüfung relevanten Gesetze und Vorschriften; oder
- eine Liste zusätzlicher Prüfungshandlungen, die nach Ansicht des Gesamtabchlussprüfers vom Teilbereichsprüfer durchgeführt werden müssen.

## KOMMUNIKATION MIT DEN GESAMTVERANTWORTLICHEN UND DEN AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN

27.19. Gesamtabchlussprüfer können zusätzlich zu den Anforderungen in ISSAI 2600.47 für die Berichterstattung über auf Teilebene festgestellte Betrugsfälle zuständig sein. Zu diesen Aufgaben kann auch die Berichterstattung an Stellen außerhalb des Unternehmens gehören, z. B. an Regulierungs- und Durchsetzungsbehörden. Weitere Hinweise zu den Pflichten des Prüfers bei der Meldung von Betrugsfällen sind in ISSAI 2240 enthalten.



## **INHALT**

28.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Festlegung, ob, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die Arbeit des internen Prüfers genutzt werden kann
- b) Bestimmung, ob, in welchen Bereichen und in welchem Umfang interne Prüfer zur direkten Unterstützung eingesetzt werden können

## **FESTLEGUNG, OB, IN WELCHEN BEREICHEN UND IN WELCHEM UMFANG DIE ARBEIT DES INTERNEN PRÜFERS GENUTZT WERDEN KANN**

28.2. Bei der Bewertung der Objektivität der Innenrevisionsfunktion gemäß ISSAI 2610.15(a) sollen die Prüfer die INTOSAI-GUIDs zu den Themen Unabhängigkeit und Objektivität der Innenrevision berücksichtigen. Wenn die Funktion der Innenrevision durch Gesetze oder Vorschriften festgelegt ist und die folgenden Kriterien erfüllt sind, ist diese objektiv:

- a) Die Innenrevision ist gegenüber der obersten Führungsebene, z. B. dem Leiter oder stellvertretenden Leiter der staatlichen Einrichtung und gegenüber den aufsichtsführenden Stellen rechenschaftspflichtig;

- b) die Innenrevision berichtet über die Prüfungsergebnisse sowohl an die oberste Führungsebene, z. B. den Leiter oder stellvertretenden Leiter der staatlichen Stelle, als auch an die aufsichtsführenden Stellen;
- c) die Innenrevision ist organisatorisch außerhalb der Personal- und Leitungsfunktion des geprüften Referats angesiedelt;
- d) die Innenrevision ist hinreichend frei von politischem Druck, um Prüfungen durchzuführen und ohne Angst vor politischen Repressalien objektiv über Feststellungen, Meinungen und Schlussfolgerungen zu berichten;
- e) den Mitarbeitern der Innenrevision ist es nicht erlaubt, Vorgänge zu prüfen, für die sie zuvor verantwortlich waren, um einen vermeintlichen Interessenkonflikt zu vermeiden; und
- f) die Innenrevision kann auf aufsichtsführenden Stellen zugreifen

## **BESTIMMUNG, OB, IN WELCHEN BEREICHEN UND IN WELCHEM UMFANG INTERNE PRÜFER ZUR DIREKTEN UNTERSTÜTZUNG EINGESETZT WERDEN KÖNNEN**

28.3. In Anbetracht der Erwartungen der Öffentlichkeit in Bezug auf die Unabhängigkeit der Prüfer kann es für sie von Bedeutung sein, zusätzlich zu den bereits in den ISSAI genannten Kriterien die Gefahren und Sicherheitsvorkehrungen beim Einsatz interner Prüfer zur direkten Unterstützung zu bewerten.

**INHALT**

29.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bestimmung des Bedarfs
- b) Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität des Sachverständigen
- c) Vereinbarungen mit einem Sachverständigen

**BESTIMMUNG DES BEDARFS**

29.2. Bei der Entscheidung, ob die Arbeit eines Sachverständigen in Anspruch genommen werden muss, sollen die Prüfer berücksichtigen, dass Prüfungen der Rechnungsführung aufgrund von Gesetzen, Verordnungen oder Mandaten zusätzliche Aufgaben im Zusammenhang mit Betrug beinhalten können. In solchen Fällen müssen die Prüfer möglicherweise auf die Arbeit von Experten der Polizei- oder der Antikorruptionsbehörden zurückgreifen. In einigen Bereichen des öffentlichen Sektors, z. B. bei ORKB mit rechtsprechender Funktion, die Urteilsvollmachten erteilen, kann die Urteilsentscheidung auf Sachverständigenbeweisen beruhen, die rechtsverbindlich werden und die für den Betrug oder die Korruption verantwortliche Person zur Zahlung von Strafen und Schulden zwingen. Die Staatsanwaltschaft kann den zuständigen Bediensteten wegen Betrugs oder Korruption verklagen

und auch die zur Begleichung der Schulden erforderlichen Vermögenswerte beschlagnahmen. Zu diesem Zweck liefern die Prüfer der Rechtsabteilung des Rechnungshofs oder der zuständigen Staatsanwaltschaft Hinweise auf mögliche Unregelmäßigkeiten und Fehlverhalten und arbeiten ggf. mit der o. g. Rechtsabteilung zusammen. Diese Informationen werden in der Regel in Form eines separaten Berichts über die durchgeführten Prüfungsarbeiten und die damit verbundenen Feststellungen vorgelegt.

## DIE KOMPETENZ, DIE FÄHIGKEITEN UND DIE OBJEKTIVITÄT DES SACHVERSTÄNDIGEN

29.3. Die Frage der Unabhängigkeit ist im öffentlichen Sektor von größter Bedeutung und kann gesetzliche Vorschriften oder staatliche Maßnahmen umfassen, die von Prüfern und Sachverständigen eingehalten werden müssen. Die in ISSAI 2620.A20 empfohlenen Verfahren zur Bewertung der Objektivität können auch von den Prüfern angewandt werden, um die Unabhängigkeit des Sachverständigen zu bewerten. Darüber hinaus können die Prüfer bei der Prüfung der Unabhängigkeit auch die tatsächliche und vermeintliche politische Neutralität des Sachverständigen bewerten. Zu den Tätigkeiten, die die politische Neutralität eines Sachverständigen in Frage stellen könnten, gehören die Kandidatur, die Übernahme eines politischen Amtes oder die Teilnahme an Veranstaltungen, die von politischen Vereinigungen, Lobbygruppen oder Organisationen mit politischer Zugehörigkeit gesponsert werden. Diese Faktoren sollten im Zusammenhang mit dem Grad der Beteiligung des Sachverständigen und dem wahrgenommenen Potential für persönlichen Nutzen und/oder Befangenheit betrachtet werden.

## VEREINBARUNGEN MIT EINEM SACHVERSTÄNDIGEN

29.4. Die Ziffern 70 und 71 des INTOSAI-Verhaltenskodex verpflichten die Prüfer zur Vertraulichkeit, insbesondere in Bezug auf sensible Daten, es sei denn, es besteht eine besondere Befugnis zur Offenlegung bestimmter Informationen oder ein gesetzliches oder berufliches Recht oder eine Pflicht dazu. Ein grundlegender

Unterschied zwischen dem privaten und dem öffentlichen Sektor besteht darin, dass es hinsichtlich des letzteren spezifische gesetzliche Anforderungen in Bezug auf die Vertraulichkeit einerseits und den Zugang Dritter andererseits geben kann. Im öffentlichen Sektor ist es ständig notwendig, ein Gleichgewicht zwischen Vertraulichkeit, Transparenz und Rechenschaftspflicht herzustellen. Bei der Prüfung von Vertraulichkeitsangelegenheiten gemäß ISSAI 2620.11(d) wird den Prüfern empfohlen, sich über alle Rechtsvorschriften zu informieren, die der Öffentlichkeit Zugang zur Arbeit eines bei der Prüfung im öffentlichen Sektor eingesetzten Sachverständigen gewähren.

- 29.5. Im öffentlichen Sektor ist es nicht ungewöhnlich, dass externe Regulierungsbehörden, Polizeibehörden, Staatsanwaltschaft oder Richter Einsicht in die Arbeit eines Sachverständigen verlangen. Den Prüfern wird empfohlen, den Sachverständigen darüber zu informieren, dass seine Nachweise oder sein Bericht von außerhalb der Organisation für die Prüfung des öffentlichen Sektors angefordert und in anderen Verfahren oder Untersuchungen verwendet werden können.
- 29.6. Ein o. g. Sachverständiger kann zusätzliche Pflichten in Bezug auf die Vertraulichkeit haben, die sich aus dem Mandat der jeweiligen Obersten Rechnungskontrollbehörde oder aus Gesetzen in Bezug auf Amtsgeheimnisse oder private Handlungen ergeben können. Solche Rechtsvorschriften könnten sich beispielsweise auf Prüfungen von Verteidigungs-, Gesundheits-, Sozialdienst- oder Steuerbehörden beziehen. Die Prüfer sollen sich mit den besonderen Anforderungen an die Vertraulichkeit vertraut zu machen, an die sie gebunden sind.
- 29.7. Das Abwägen zwischen Vertraulichkeit und Transparenz erfordert vom Prüfer ein fachliches Ermessen, so dass die vertrauliche Arbeit eines Sachverständigen eindeutig als solche gekennzeichnet und behandelt wird, während gleichzeitig der Zugang zu ihr in angemessener Weise gewährt wird. Die Prüfer sollen die klar definierten Richtlinien und Verfahren kennen, die von der Prüfungsorganisation für den Umgang mit solchen Situationen festgelegt wurden.

## **INHALT**

30.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bericht des Prüfers

## **BERICHT DES PRÜFERS**

30.2. Im öffentlichen Sektor können die Zuständigkeiten für die Jahresrechnung in Gesetzen oder Verordnungen festgelegt sein, und der Prüfer bestimmt die Zuständigkeiten der Stellenleitung und der aufsichtsführenden Stellen<sup>1</sup>, die Gegenstand des Berichts sind gem. ISSAI 2700.A44 - A49.

30.3. Gemäß ISSAI 2700.43 sind, wenn der Prüfer im Bericht zur Jahresrechnung auf andere Berichtspflichten eingeht, die über die in den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung geforderten Pflichten hinausgehen, diese anderen Berichtspflichten in einem gesonderten Abschnitt des Berichts mit der Überschrift "Bericht über sonstige gesetzliche und aufsichtsrechtliche Anforderungen" oder in einer anderen, dem Inhalt des Abschnitts angemessenen Weise zu behandeln, oder diese anderen Berichtspflichten betreffen dieselben Themen wie die in den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung geforderten Berichtspflichten; in diesem Fall können

---

1 ISSAI 2260 (überarbeitet), "Kommunikation mit aufsichtsführenden Stellen".

die anderen Berichtspflichten in demselben Abschnitt wie die in den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung geforderten Berichtselemente behandelt werden. Diese ISSAI-Berichtsvorschrift für die Prüfung der Rechnungsführung soll dazu beitragen, die Klarheit des Prüfungsurteils zur Jahresrechnung zu gewährleisten, indem sie vorschreibt, dass im ISSAI-Bericht über die Prüfung der Rechnungsführung Informationen, die für das Prüfungsurteil im Bericht nicht relevant sind, klar unterschieden werden müssen. Die ISSAI für die Prüfung der Rechnungsführung befassen sich nicht mit Art und Umfang der Verfahren, die zur Untermauerung der Berichterstattung über solche Informationen durchgeführt werden müssen, oder mit der Frage, wie solche Informationen in einem gesonderten Bericht dargestellt werden können. Die Anwendung anderer Prüfungsstandards kann daher bei der Berichterstattung über solche Informationen erforderlich sein.

- 30.4. ISSAI 2220 kann bei der Berichterstattung über ethische Verantwortung im Abschnitt "Grundlage für das Prüfungsurteil" gemäß ISSAI 2700.28 herangezogen werden.
- 30.5. Sofern die Prüfer aufgrund von Gesetzen oder Vorschriften verpflichtet sind, ein bestimmtes Layout oder eine bestimmte Formulierung des Berichts zu verwenden, beurteilen die Prüfer, ob dieses Layout oder diese Formulierung die in ISSAI 2700.50 geforderten Mindestelemente enthält. Wenn solche Elemente nicht enthalten sind, können die Prüfer nicht erklären, dass die Prüfung den Normen für die Prüfung der Rechnungsführung entspricht (ISSAI 2000-2899).
- 30.6. Bei der Anwendung von ISSAI 2700.A21 und sofern Gesetze, Verordnungen oder die Auftragsbedingungen keinen Adressaten für den Bericht vorsehen, sollen die Prüfer diesen an die aufsichtsführenden Stellen bzw. an den zuständigen Teil der Legislative richten.
- 30.7. In Gesetzen oder Verordnungen können Fristen für das Datum des Berichts festgelegt werden. In Fällen, in denen die Prüfer nicht in der Lage sind, die Frist einzuhalten, können sie geeignete Maßnahmen in Erwägung ziehen, wie z. B. die Unterrichtung der aufsichtsführenden Stellen oder des Gesetzgebers.

**INHALT**

31.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Bestimmung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte
- b) Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte

**BESTIMMUNG BESONDERS WICHTIGER PRÜFUNGSSACHVERHALTE**

31.2. Während für börsengängige Gesellschaften gemäß ISSAI 2701 die Berichterstattung über wesentliche Prüfungssachverhalte obligatorisch ist, können Prüfer bei der Prüfung anderer Einheiten/Stellen auch die Berichterstattung über wesentliche Prüfungssachverhalte in Erwägung ziehen, da der öffentliche Sektor ein wichtiger Akteur in jeder Volkswirtschaft ist und für die Aufrechterhaltung und Bereitstellung wichtiger Funktionen, die die Bürger betreffen, verantwortlich ist.

31.3. Bei der Entscheidung, ob bei der Prüfung von nicht börsengängigen Gesellschaften wesentliche Prüfungsangelegenheiten mitgeteilt werden sollen, können die Prüfer die folgenden Kriterien berücksichtigen:

- Wenn Gesetze und Vorschriften oder das Prüfungsmandat den Prüfer dazu verpflichten, über bestimmte Sachverhalte im Zusammenhang mit



seiner Arbeit zu berichten, die den wesentlichen Prüfungssachverhalten ähnlich sind, kann er prüfen, ob eine Mitteilung über wesentliche Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk relevant wäre.

- Die Kommunikation von Sachverhalten, die den wesentlichen Prüfungssachverhalten ähneln und durch Gesetze und Vorschriften vorgeschrieben sind, kann auf unterschiedliche Weise erfolgen. Wird die Kommunikation jedoch in separaten Berichten präsentiert, die sich nur an bestimmte Nutzer richten, kann es für den Prüfer relevant sein, ISSAI 2701 anzuwenden, da der Bericht des Prüfers alle potenziellen Interessengruppen und Nutzer erreicht.
- ISSAI 2700.A75 enthält weitere Hinweise zur Wechselwirkung zwischen wichtigen Prüfungsangelegenheiten und anderen Berichtspflichten im öffentlichen Sektor.

31.4. Entscheidet sich der Prüfer für die Anwendung der ISSAI 2701 bei der Prüfung einer nicht börsengängigen Gesellschaft, kann es ratsam sein, eine Richtlinie für die Mitteilung wichtiger Prüfungsangelegenheiten für alle geprüften (nicht börsengängige) Stellen bzw. nur für bestimmte Stellen festzulegen. Es können Kriterien festgelegt werden, um die geprüften Stellen zu ermitteln, für die die wichtigsten Prüfungsangelegenheiten mitgeteilt werden sollen. Beispiele:

- Geprüfte Stellen mit den größten Auswirkungen auf den Staatshaushalt;
- Geprüfte Stellen mit dem größten Einfluss auf den Konzernabschluss; und
- Geprüfte Stellen, die sich auf den Markt auswirken werden (z. B. Staatsverschuldung).

## MITTEILUNG BESONDERS WICHTIGER PRÜFUNGSSACHVERHALTE

31.5. Bei der Mitteilung wichtiger Prüfungsangelegenheiten sollen die Prüfer Gesetze und Vorschriften berücksichtigen, die die Berichterstattung über solche Informationen durch Vertraulichkeitsanforderungen einschränken. Das Erfordernis der Vertraulichkeit kann sich aus dem Mandat des Prüfers oder aus Rechtsvorschriften über das Amtsgeheimnis oder die Privatsphäre ergeben.

So können beispielsweise Prüfungen von Stellen, die für Verteidigung, Gesundheit, Soziales und Steuern zuständig sind, solchen Beschränkungen unterworfen sein. Die Prüfer können solche Gesetze und Vorschriften ermitteln und diese Vertraulichkeitsanforderungen bei der Festlegung der wichtigsten mitzuteilenden Prüfungsangelegenheiten berücksichtigen. ISSAI 2701.14 und A52 bis A56 geben Hinweise hierzu.

- 31.6. **Anhang D** enthält ein anschauliches Beispiel für einen Absatz über besonders wichtige Prüfungssachverhalte.

**INHALT**

32.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Fälle, in denen eine Änderung des Prüfungsurteils erforderlich ist
- b) Bestimmung der Art der Änderung des Prüfungsurteils
- c) Arten von wesentlichen Falschdarstellungen
- d) Arten der fehlenden Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen
- e) Form und Inhalt des Berichts bei geändertem Prüfungsurteil
- f) Kommunikation mit der Stellenleitung und den aufsichtsführenden Stellen

**FÄLLE, IN DENEN EINE ÄNDERUNG DES PRÜFUNGSURTEILS  
ERFORDERLICH IST**

32.2. Bei der Anwendung der Anforderungen in ISSAI 2705.6 können Prüfer, die für die Berichterstattung über die Nichteinhaltung von Vorschriften bei der Durchführung einer Prüfung der Jahresrechnung verantwortlich sind, die Auswirkungen eines Verstoßes berücksichtigen, über den normalerweise

in einem gesonderten Abschnitt des Berichts gemäß ISSAI 2705.43 berichtet wird.

## BESTIMMUNG DER ART DER ÄNDERUNG DES PRÜFUNGSURTEILS

32.3. Zusätzlich zu den in ISSAI 2705.13(b) geforderten Antworten kann von den Prüfern verlangt werden oder sie können beschließen, der Legislative oder anderen Aufsichtsbehörden gesondert über Fälle zu berichten, in denen sich die Leitung weigert, Beschränkungen des Zugangs zu Prüfungsnachweisen aufzuheben.

## ARTEN VON WESENTLICHEN FALSCHDARSTELLUNGEN

32.4. Bei der Anwendung von ISSAI 2705.A3 finden die Prüfer auch weitere Hinweise in ISSAI 2450.A24 und A25.

## ARTEN DER FEHLENDEN MÖGLICHKEIT, AUSREICHENDE GEEIGNETE PRÜFUNGSNACHWEISE ZU ERLANGEN

32.5. Im öffentlichen Sektor können weitere Beispiele für Umstände, die sich auf die Art oder den Zeitpunkt der Arbeit des Prüfers beziehen gem. ISSAI 2705.A11, nämlich Gesetzesänderungen, nationale Katastrophen und politische Entscheidungen wie Militäroperationen und größere Verlagerungen von staatlichen Tätigkeiten auftreten.

## FORM UND INHALT DES BERICHTS BEI GEÄNDERTEM PRÜFUNGSURTEIL

32.6. Im öffentlichen Sektor ist es möglicherweise nicht immer sinnvoll, die Auswirkungen auf die Ertragsteuern, das Ergebnis vor Steuern, den

Jahresüberschuss und das Eigenkapital zu quantifizieren - gem. ISSAI 2705.A22. Die Prüfer können stattdessen die Auswirkungen auf die Jahresrechnungen in anderen Begriffen wie Bruttoausgaben, -einnahmen oder Staatsverschuldung bzw. -überschuss quantifizieren.

## KOMMUNIKATION MIT DER STELLENLEITUNG UND DEN AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN

32.7. Wie in ISSAI 2705.30 dargelegt, können Prüfer verpflichtet sein oder sich dazu entschließen, zusätzlich zu den aufsichtsführenden Stellen auch mit anderen vorgesehenen Nutzern, wie z. B. der Legislative, zu kommunizieren.

**INHALT**

33.1. Dieser Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Absätze zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Bericht
- b) Absätze zu sonstigen Sachverhalten im Bericht
- c) Kommunikation mit der Stellenleitung und den aufsichtsführenden Stellen

**ABSÄTZE ZUR HERVORHEBUNG EINES SACHVERHALTS IM BERICHT**

33.2. Im öffentlichen Sektor können Prüfungsmandate oder -erwartungen die Umstände erweitern, die für die Anzeige eines Absatzes zur Hervorhebung eines Sachverhalts relevant sind, der im Bericht angemessen dargestellt oder offengelegt wird. Zusätzlich zu den Beispielen, die in den Anwendungsleitlinien der ISSAI erörtert werden, können die Prüfer die folgenden Faktoren in Betracht ziehen, wenn sie einen o. g. Absatz anzeigen wollen:

- Legislativmaßnahmen zu Programmen oder zum Haushalt;
- Gesetze, Verordnungen oder Richtlinien mit wesentlichen Auswirkungen auf das Unternehmen;
- Betrug, Missbrauch oder Verluste;

- Wesentliche Transaktionen;
- Erhebliche Mängel bei der internen Kontrolle;
- Fragwürdige Geschäftspraktiken;
- Geschäfte, die ohne Rücksicht auf Wirtschaftlichkeit abgeschlossen werden;
- Fehler in der Vorperiode;
- Umweltthemen; oder
- Fragen der sozialen Verantwortung.

## ABSÄTZE ZU SONSTIGEN SACHVERHALTEN IM BERICHT

- 33.3. Die unter 33.2 genannten Beispiele können auch für die in ISSAI 2706.10 beschriebenen Absätze über sonstige Sachverhalte relevant sein, wenn die Informationen nicht im Abschluss offengelegt werden.
- 33.4. Prüfungen, die von Prüfern im öffentlichen Sektor durchgeführt werden, können durch Gesetze oder Verordnungen vorgeschrieben sein, so dass ein Auftrag nicht niedergelegt werden kann, selbst wenn sich durch die Tatsache, dass das Prüfungspersonal aufgrund eines von der Stellenleitung auferlegten Prüfungshemmnisses keine ausreichend geeignete Prüfungsnachweise erlangen kann, wesentliche Auswirkungen gemäß ISSAI 2706.A10 ergeben. In diesem Fall kann der Prüfer es für notwendig erachten, einen Absatz über sonstige Sachverhalte in den Prüfungsbericht aufzunehmen, in dem er auf den Prüfungsauftrag hinweist und darauf, dass der Auftrag nicht niedergelegt werden kann.
- 33.5. 33.5. Die in ISSAI 2706.A14 vorgeschlagenen Beschränkungen für die Verbreitung oder Verwendung des Berichts kommen im öffentlichen Sektor möglicherweise nicht in Frage. Weitere Hinweise zur Einschränkung der Verteilung oder Verwendung sind in den ISSAI 2800.A21 enthalten.

## KOMMUNIKATION MIT DER STELLENLEITUNG UND DEN AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN

- 33.6. ISSAI 2706.12 schreibt vor, dass der Prüfer mit den aufsichtsführenden Stellen kommuniziert, wenn er erwartet, dass der Bericht einen Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten enthalten wird. Es können Prüfer verpflichtet sein oder sich dazu entschließen, zusätzlich zu den aufsichtsführenden Stellen auch mit anderen vorgesehenen Nutzern, wie z. B. der Legislative, zu kommunizieren.
- 33.7. Unter Berücksichtigung von ISSAI 2706.A18 kann von den Prüfern erwartet werden, dass sie mit den aufsichtsführenden Stellen über sonstige Sachverhalte kommunizieren, auch über wiederkehrende. Die Prüfer können auch beschließen, wiederkehrende Angelegenheiten an andere Parteien, nämlich etwa die Legislative, zu übermitteln.



## INHALT

34.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf Prüfungsberichte.

## PRÜFUNGSBERICHTE

34.2. Normalerweise sind die in ISSAI 2710.13, 17 und 18 beschriebenen Situationen im öffentlichen Sektor weniger wahrscheinlich, da die Verantwortung für die Prüfung der Jahresrechnungen beim Prüfer gemäß seinem Mandat liegt. Zu den Situationen, in denen das Konzept des Vorgängerprüfers relevant sein kann, gehören Verstaatlichung und Privatisierung. Wenn die Prüfung der Jahresrechnungen ausgelagert wird<sup>1</sup> und die Verantwortung für die Prüfung beim Prüfer verbleibt, ist das Konzept des Vorgängerprüfers nicht relevant. Es ist auch weniger wahrscheinlich, dass die in ISSAI 2710.14 und 19 beschriebenen Situationen, die eine ungeprüfte frühere Periode betreffen, auftreten würden.

---

1 Eine ausgelagerte Prüfung ist eine Prüfung der Rechnungsführung, die von einer separaten Prüfungsorganisation (z. B. einer nationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) im Auftrag einer ORKB durchgeführt wird. Der aus dem Prüfungsauftrag resultierende Prüfungsbericht wird von der ORKB erstellt.

**INHALT**

35.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Begriffsbestimmung: Jahresbericht
- b) Niederlegen des Prüfungsauftrags

**BEGRIFFSBESTIMMUNG: JAHRESBERICHT**

35.2. In Übereinstimmung mit Gesetzen, Vorschriften oder Gepflogenheiten können öffentliche Stellen weitere Berichte veröffentlichen, wie z. B. jährliche Tätigkeitsberichte oder Dokumente, die über die Nachhaltigkeit ihrer Finanzen oder Tätigkeiten berichten.

35.3. Die Prüfer sollen sich über den Umfang, den Inhalt, den Zweck und die beabsichtigten Adressaten aller jährlich von der geprüften Stelle veröffentlichten Dokumente informieren (unabhängig davon, ob diese in traditionellen Medien oder elektronisch veröffentlicht werden). Auf der Grundlage dieses Verständnisses können die Prüfer in Zusammenarbeit mit der Stellenleitung den Jahresbericht der Stelle abrufen.

35.4. Sie können prüfen, innerhalb ihrer Organisation Leitlinien herauszugeben, so dass die Identifizierung von Jahresberichten der geprüften Stellen auf einer

einheitlichen Grundlage für alle geprüften Stellen durchgeführt wird.

## NIEDERLEGEN DES PRÜFUNGSAUFTRAGS

- 35.5. Wenn die Umstände im Zusammenhang mit der Weigerung, eine wesentliche Falschdarstellung anderer Informationen zu korrigieren, derartige Zweifel an der Integrität der Stellenleitung und der aufsichtsführenden Stellen aufkommen lassen, dass die Verlässlichkeit der von ihnen während der Prüfung abgegebenen Erklärungen in Frage gestellt wird, kann das Niederlegen des Auftrags angemessen sein.
- 35.6. ISSAI 2720.A47 sieht vor, dass der Prüfer in Fällen, in denen ein Niederlegen des Auftrags im öffentlichen Sektor nicht möglich ist, der Legislative einen Bericht vorlegen kann, in dem die Angelegenheit im Einzelnen dargelegt wird, oder andere geeignete Maßnahmen ergreifen kann. Andere geeignete Maßnahmen können die Berichterstattung unter dem Absatz "Nebeninhalte" gemäß ISSAI 2706 umfassen, in dem die Weigerung der Stellenleitung hervorgehoben wird, wesentliche Falschdarstellungen der sonstigen Informationen zu korrigieren. Alternativ kann der Prüfer auch zu dem Schluss kommen, dass ein Verzicht auf ein Prüfungsurteil unter den gegebenen Umständen angemessen ist. Ggf. kann mehr als eine Maßnahme erforderlich sein.

# 36

## ISSAI 2800 (ÜBERARBEITET) - BESONDERE ÜBERLEGUNGEN - PRÜFUNGEN VON JAHRESRECHNUNGEN, DIE IN ÜBEREINSTIMMUNG MIT GRUNDSÄTZEN FÜR BESONDERE ZWECKE ERSTELLT WURDEN

### INHALT

36.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Begriffsbestimmung: Grundsätze für besondere Zwecke
- b) Überlegungen bei der Annahme des Auftrags
- c) Erteilung eines Prüfungsurteils und Überlegungen zur Berichterstattung

### BEGRIFFSBESTIMMUNG: GRUNDSÄTZE FÜR BESONDERE ZWECKE

36.2. Neben der Erstellung von Abschlüssen für allgemeine Zwecke kann eine öffentliche Stelle auch Abschlüsse für andere Parteien (wie Leitungsorgane, die Legislative oder andere Parteien, die eine Aufsichtsfunktion ausüben) erstellen, die Abschlüsse verlangen können, die auf ihren spezifischen Informationsbedarf zugeschnitten sind. In manchen Umfeldern sind solche Abschlüsse die einzigen, die von einer öffentlichen Stelle erstellt werden. ISSAI 2800.A4 sieht vor, dass solche Abschlüsse auch dann als Sonderabschlüsse gelten, wenn sie die einzigen von der öffentlichen Stelle erstellten Abschlüsse sind. Den Prüfern wird daher empfohlen zu untersuchen, ob das Rechnungslegungskonzept den Informationsbedarf eines breiten Nutzerkreises ("general purpose framework") oder den bestimmter Nutzer abdecken soll.

- 36.3. ISSAI 2800.A1 enthält Beispiele für spezielle Rahmenpläne. Weitere Beispiele sind die Bestimmungen zur Finanzberichterstattung im Rahmen einer Zuschussfazilität oder eines spezifischen Programms des öffentlichen Sektors.

## ÜBERLEGUNGEN BEI DER ANNAHME DES AUFTRAGS

- 36.4. In ISSAI 2800.8 wird erläutert, dass ein Verständnis der Schritte der Stellenleitung zur Feststellung, dass der Rahmen für die Finanzberichterstattung unter den gegebenen Umständen annehmbar ist, dem Prüfer dabei helfen kann, die Annehmbarkeit dieses Rahmens gem. ISSAI 2210 zu bestimmen. In einigen Rechtskreisen können Gesetze oder Vorschriften das Rechnungslegungskonzept vorschreiben, das von der Stellenleitung bei der Aufstellung von Abschlüssen mit besonderer Zweckbestimmung für eine bestimmte Art von Stelle zu verwenden ist. So kann eine Aufsichtsbehörde beispielsweise Vorschriften für die Finanzberichterstattung erlassen. Solange keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, wird davon ausgegangen, dass ein solches Rechnungslegungskonzept für die von einem solchen Unternehmen aufgestellten Abschlüsse zu besonderen Zwecken akzeptabel ist.

## ERTEILUNG EINES PRÜFUNGSURTEILS UND ÜBERLEGUNGEN ZUR BERICHTERSTATTUNG

- 36.5. Gemäß ISSAI 2800.11 muss der Prüfer bei der Bildung eines Prüfungsurteils die Anforderungen der ISSAI 2700 (überarbeitet) anwenden. Im öffentlichen Sektor können die Rechtsvorschriften, die den Prüfungsauftrag regeln, die Gestaltung oder den Wortlaut des Berichts vorschreiben. Wird der Bericht unter Verwendung des in diesen Rechtsvorschriften vorgesehenen Layouts oder Wortlauts erstellt, kann er nur dann auf die gem. ISSAI und gem. dem Prüfungsauftrag geltenden Rechtsvorschriften durchgeführte Prüfung verweisen, wenn er mindestens jedes der in ISSAI 2700.50(a) bis (o) genannten Elemente enthält.

- 36.6. Gesetzliche Vorschriften oder vorgeschriebene Aufgaben im öffentlichen Sektor können es erforderlich machen, dass der Bericht zu Sonderzwecken zusätzlich zu den Aufgaben des Abschlussprüfers gemäß den ISSAI auch andere Berichterstattungspflichten umfasst. Eine solche Beschreibung ist in einem separaten Abschnitt des Prüfungsberichts enthalten. Wenn die einschlägigen Rechtsvorschriften oder der Prüfungsauftrag das Format oder den Wortlaut dieses Abschnitts vorschreiben, können die Prüfer den vorgeschriebenen Wortlaut verwenden, müssen aber auch die Anforderungen gem. ISSAI 2700.43 - 45 erfüllen.
- 36.7. Wenn die Stellenleitung die Wahl zwischen verschiedenen Rechnungslegungsgrundsätzen hat, verlangt ISSAI 2800.13(b), dass die Erläuterung der ihrer Verantwortung für den Abschluss zu besonderen Zwecken um die für die Feststellung erweitert wird, dass der anzuwendende Rechnungslegungsgrundsatz unter den gegebenen Umständen akzeptabel ist. Wie in 36.4 erörtert, ist es unwahrscheinlich, dass das Management im öffentlichen Sektor eine solche Wahlmöglichkeit hat. Die Prüfer können auch in Erwägung ziehen, die Beschreibung der Verantwortung der Stellenleitung für den Abschluss zu besonderen Zwecken um die Quelle zu erweitern, die das angewandte Rechnungslegungskonzept bestimmt.
- 36.8. ISSAI 2800.14 schreibt vor, dass der Bericht einen Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts enthalten muss, der die Leser darauf aufmerksam macht, dass der Abschluss gemäß einem Rahmenwerk für besondere Zwecke erstellt wurde und dass er infolgedessen ggf. nicht für einen anderen Zweck geeignet ist. In ISSAI 2800.A21 wird erläutert, dass der Prüfer auch in Erwägung ziehen kann, einen Hinweis in den Bericht aufzunehmen, dass dieser ausschließlich für bestimmte Nutzer bestimmt ist, und dass dies je nach Gesetz oder Verordnung durch eine Beschränkung der Weitergabe bzw. Nutzung des Berichts erreicht werden kann. Im öffentlichen Sektor ist dies möglicherweise keine Option, da der Prüfungsbericht in der Regel ein öffentliches Dokument ist. Um jedoch eine Irreführung der Nutzer des Berichts zu vermeiden, sollen die Prüfer dort die Erklärung aufnehmen, dass der Abschluss gemäß einem Rahmenwerk für besondere Zwecke erstellt wurde. Nachstehend finden Sie ein Beispiel für einen solchen Absatz.

### **Beispiel für eine Erklärung, die in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist**

*Hervorhebung eines Sachverhalts: Grundlage der Rechnungslegung und Beschränkung der Weitergabe bzw. Nutzung*

*Wir verweisen auf Anmerkung x, in der die von der [geprüften Stelle] bei der Erstellung der Jahresrechnung angewandten Rechnungslegungsgrundsätze dargelegt sind. Die Jahresrechnung wurde gem. [Gesetzgebung/Regierungsanweisung/sonstige Bestimmung] erstellt, die von [Ministerium, Behörde, Regierung, Parlament] herausgegeben wurde, um die [geprüfte Stelle] bei der Einhaltung der [Grundlage] zu unterstützen.*

*Infolgedessen kann es sein, dass der Abschluss für einen anderen Zweck nicht geeignet ist. Unser Bericht ist ausschließlich für [Ministerium, Agentur, Regierung, Parlament] bestimmt und sollte nicht von anderen Parteien verwendet werden. Wir haben unser Prüfungsurteil hierzu nicht geändert.*

## INHALT

37.1. Dieses Kapitel enthält zusätzliche Hinweise in Bezug auf:

- a) Überlegungen bei der Annahme des Auftrags
- b) Erteilung eines Prüfungsurteils und Überlegungen zur Berichterstattung

## ÜBERLEGUNGEN BEI DER ANNAHME DES AUFTRAGS

37.2. Gem. ISSAI 2805.7 können Prüfer mit der Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten beauftragt werden, wie z. B. mit der Prüfung von staatlich finanzierten Projekten in Organisationen, in denen sie nicht mit der Prüfung der gesamten Jahresrechnung beauftragt sind. Die in ISSAI 2805.A6 enthaltene Anweisung, mit der Stellenleitung zu erörtern, ob eine andere Art der Beauftragung praktikabler sein könnte, sofern eine Prüfung gemäß den ISSAI nicht durchführbar ist, ist normalerweise keine Option für eine ORKB, da diese solche Fragen mit der Legislative oder mit denjenigen, die für die Leitung der Prüfungsorganisation verantwortlich sind, festlegen und vereinbaren müssen.

37.3. Eine öffentliche Stelle kann Finanzinformationen, u. a. einzelne Finanzaufstellungen und bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten für



andere Parteien (wie Leitungsorgane, die Legislative oder andere Parteien, die eine Aufsichtsfunktion ausüben) erstellen. Solche Informationen können unter das Prüfungsmandat einer Prüfungsorganisation für den öffentlichen Sektor fallen. Entsprechende Prüfer sollen in solchen Fällen die Hinweise in ISSAI 2805.A5 - A9 sorgfältig beachten.

37.4. Wenn Prüfer beauftragt werden, über einzelne Abschlüsse, bestimmte Elemente, Konten oder Posten eines Abschlusses in Verbindung mit einer Prüfung der Jahresrechnung der Einheit zu berichten, wird ihnen empfohlen, festzustellen, ob Gesetze, Verordnungen oder der Prüfungsauftrag für den Bericht eine Formulierung vorschreiben, die sich wesentlich von den in ISSAI 2805.A8 bis A9 enthaltenen Leitlinien unterscheidet. ISSAI 2210.18 bis 21 befasst sich auch mit den zusätzlichen Überlegungen des Prüfers bei der Übernahme von Prüfungsaufgaben.

37.5. In ISSAI 2805.8 wird erläutert, dass ein Verständnis der Schritte der Stellenleitung zur Feststellung, dass der Rahmen für die Finanzberichterstattung unter den gegebenen Umständen annehmbar ist, dem Prüfer dabei helfen kann, die Annehmbarkeit dieses Rahmens zu bestimmen. Im öffentlichen Sektor hingegen kann der Rahmen für die Finanzberichterstattung durch Gesetze oder Verordnungen vorgegeben sein.

## ERTEILUNG EINES PRÜFUNGSURTEILS UND ÜBERLEGUNGEN ZUR BERICHTERSTATTUNG

37.6. Im öffentlichen Sektor können die Rechtsvorschriften, die den Prüfungsauftrag regeln, die Gestaltung oder den Wortlaut des Berichts vorschreiben. Wenn die Prüfer den Bericht unter Verwendung des in diesen Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Layouts oder der entsprechenden Formulierung erstellen, kann der Bericht nur dann auf die Prüfung gem. den Richtlinien für die Prüfung der Rechnungsführung (ISSAI 2000-2899) und den für den Prüfungsauftrag geltenden Rechtsvorschriften verweisen, wenn er mindestens jedes der in ISSAI 2700.50(a) bis (o) genannten Elemente enthält.

37.7. ISSAI 2805.15 verlangt, dass der Prüfer in Erwägung zieht, ob er den Bericht zu einem Element in ähnlicher Weise wie den Bericht zur Jahresrechnung der Stelle ändern soll. Die Prüfer erwägen auch, ob der Bericht zu einem Element auf der Grundlage geänderter Berichte im Bericht zur Jahresrechnung der Stelle, die sich auf zusätzliche Berichterstattungspflichten gemäß 37.6 beziehen, geändert werden soll. Selbst wenn sich ein solcher geänderter Bericht nicht auf die geprüfte Stelle bezieht, wird den Prüfern dennoch empfohlen, zu überlegen, ob sie einen Verweis auf den geänderten Bericht in den Prüfungsbericht über das Element aufnehmen sollen. Zu den Faktoren, die sich auf die Überlegungen des Prüfers auswirken können, gehören die Anforderungen der einschlägigen Rechtsvorschriften oder des Prüfungsauftrags, andere spezifische Bestimmungen für den Auftrag und die Frage, ob die Auslassung eines solchen Hinweises im Bericht des Prüfers über das Element irreführend sein könnte.

## INHALT

38.1. Dieses Kapitel enthält zusätzlich Hinweise in Bezug auf:

- a) Bericht des Prüfers über verdichtete Abschlüsse
- b) Beschränkung der Weitergabe bzw. Nutzung oder Hinweis auf die Rechnungslegungsgrundlagen
- c) Bezug zum Prüfer

## BERICHT DES PRÜFERS ÜBER VERDICHTETE ABSCHLÜSSE

38.2. Bei der Berichterstattung über den Abschluss, aus dem der verdichtete Abschluss abgeleitet wurde, könnten die Prüfer zusätzlich zu dem Bestätigungsvermerk, ob die Jahresrechnungen in allen wesentlichen Belangen gemäß dem geltenden Regelwerk für die Finanzberichterstattung erstellt wurden, ein Urteil abgeben. So könnten die Prüfer beispielsweise über Verstöße gegen die Haushalts- und Rechenschaftspflicht festgestellt oder die Wirksamkeit der internen Kontrolle berichtet haben. In solchen Fällen sollten die Prüfer zusätzlich zu den in ISSAI 2810.16 festgelegten Anforderungen einen Hinweis auf ein solches zusätzliches Prüfungsurteil in den Bericht zum verdichteten Abschluss aufnehmen.

- 38.3. Im öffentlichen Sektor können die Bestandteile des Berichts, u. a. die Form/der Wortlaut, durch Gesetze oder Verordnungen vorgeschrieben oder durch den Prüfungsauftrag festgelegt sein. Unter solchen Umständen sollen die Prüfer den vorgeschriebenen Wortlaut unter Berücksichtigung von ISSAI 2810.10 anwenden.
- 38.4. ISSAI 2810.19 gilt auch für Fälle, in denen der Bericht des Prüfers über die Jahresrechnung, aus dem die Verdichtung des letzteren abgeleitet wurde, ein eingeschränktes Prüfungsurteil, einen Absatz über die Hervorhebung eines Sachverhalts, einen Absatz über sonstigen Sachverhalte, einen Abschnitt über erhebliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Stelle, eine Mitteilung über wesentliche Prüfungssachverhalte oder eine Erklärung enthält, die eine nicht korrigierte erhebliche Fehldarstellung der sonstigen Informationen beschreibt.

## BESCHRÄNKUNG DER WEITERGABE BZW. NUTZUNG ODER HINWEIS AUF DIE RECHNUNGSLEGUNGSGRUNDLAGEN

- 38.5. Gem. ISSAI 2810.22 ist die Einschränkung der Verbreitung oder Verwendung eines Berichts normalerweise keine Option, da er normalerweise ein öffentliches Dokument ist.

## BEZUG ZUM PRÜFER

- 38.6. ISSAI 2810.26 bis 27 verlangen, dass der Prüfer Maßnahmen ergreift, um zu vermeiden, dass er mit verdichteten Abschlüssen in Verbindung gebracht wird, über die er nicht berichtet hat. Je nach den einschlägigen Rechtsvorschriften und dem Prüfungsauftrag können die Prüfer auch andere Maßnahmen ergreifen. Zu diesen Maßnahmen können formelle Berichte an die Legislative gehören.

### MUSTER: ANKÜNDIGUNG EINER PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR

Im Folgenden finden Sie ein Beispiel für die Ankündigung einer Prüfung von Abschlüssen für allgemeine Zwecke, die gemäß den International Public Sector Accounting Standards erstellt wurden. Dieses Schreiben ist nur als Orientierungshilfe gedacht und kann je nach den individuellen Anforderungen und Umständen angepasst werden. Es kann sinnvoll sein, sich rechtlich beraten zu lassen, so dass die entsprechenden Formulierungen angemessen sind.

---

Adressat

[An den zuständigen Vertreter der Stellenleitung/die aufsichtsführenden Stellen]

Datum

Sehr geehrte Damen und Herren,

#### **EINLEITUNG**

Die [Gesamt-] Jahresrechnung zum [Datum] und für das dann endende Jahr der [Name der Stelle] und der [nachgeordneten Stellen] unterliegen der Prüfung durch

die [Organisation für die Prüfung des öffentlichen Sektors] gemäß [einschlägige Rechtsvorschriften].

Der Zweck dieses Schreibens ist der Überblick über Folgendes:

- a) die Bedingungen des Prüfungsauftrags sowie die Art und die Grenzen der Prüfung der Jahresrechnung; und
- b) Die jeweiligen Verantwortlichkeiten des Prüfungspersonals und der [entsprechenden Weisungsebene] bei der Prüfung der Jahresrechnung.

Die Bedingungen für den Prüfungsauftrag sind im Folgenden aufgeführt. Dieses Schreiben bleibt bis zur Erteilung eines neuen Prüfungsauftrags in Kraft.

## ZIEL(E) DER PRÜFUNG

Ziel(e) der Prüfung der Jahresrechnung sind:

- a) hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen Falschangaben ist, unabhängig davon, ob diese auf Betrug oder Fehler zurückzuführen sind, und einen Bericht zu erteilen, der unser Prüfungsurteil beinhaltet; und
- b) [Zusätzliche Ziele, z. B. im Zusammenhang mit der Einhaltung von Vorschriften oder internen Kontrollen].

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine gemäß [einschlägigen Prüfungsgrundsätzen] durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung immer aufdeckt, wenn sie vorliegt. Falsche Darstellungen können aus Betrug oder Irrtum resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn davon auszugehen ist, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage der Jahresrechnung getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Nutzer beeinflussen könnten.

## ZUSTÄNDIGKEITEN DER PRÜFER

### ***Die bei der Durchführung der Prüfung angewandten Prüfungsgrundsätze***

Wir werden unsere Prüfung gemäß den [einschlägigen Prüfungsgrundsätzen] durchführen. Die Prüfungsstandards verlangen, dass wir die Verhaltensanforderungen einhalten. Im Rahmen einer Prüfung nach [einschlägigen Prüfungsgrundsätzen] üben wir während der gesamten Dauer der Prüfung pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Ebenso werden wir wie folgt handeln:

- Wir bestimmen und beurteilen das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen in der Jahresrechnung, sei es aufgrund von Betrug oder Fehlern, Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen als Antwort auf dieses Risiko sowie Erlangung von Prüfungsnachweisen, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen. Das Risiko, dass eine wesentliche falsche Darstellung aufgrund von Betrug nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine falsche Darstellung aufgrund von Fehlern aufgedeckt wird, da Betrug Absprachen, Fälschungen, absichtliche Auslassungen, falsche Darstellungen oder die Umgehung interner Kontrollen beinhalten kann.
- Wir werden uns ein Bild von dem für die Prüfung relevanten internen Kontrollsystem machen, um die unter diesen Umständen angemessenen Prüfungshandlungen festzulegen, nicht jedoch, um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Wir werden Sie jedoch schriftlich über alle wesentlichen Mängel im internen Kontrollsystem informieren, die wir bei der Prüfung festgestellt haben.
- Wir bewerten die Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und die Vertretbarkeit der von der Stellenleitung vorgenommenen Schätzungen und der damit verbundenen Offenlegungen.
- Wir erstellen Schlussfolgerungen über die Angemessenheit der Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Stelle durch die Stellenleitung und, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die erhebliche Zweifel

an der Fortführungsfähigkeit aufwerfen können. Wenn wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, in unserem Bericht auf die entsprechenden Angaben im Abschluss hinzuweisen oder, soweit diese Angaben unzureichend sind, unser Prüfungsurteil zu ändern. Unsere Schlussfolgerungen beruhen auf den bis zum Datum unseres Berichts erlangten Prüfungsnachweisen. Zukünftige Ereignisse oder Bedingungen können jedoch dazu führen, dass die Stelle nicht mehr fortbestehen kann.

- Wir bewerten die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses, u. a. die Offenlegung, ob letzterer die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild entsteht.

Aufgrund der inhärenten Grenzen einer Prüfung in Verbindung mit den inhärenten Grenzen der internen Kontrolle besteht ein unvermeidbares Risiko, dass einige wesentliche falsche Angaben nicht aufgedeckt werden, auch wenn die Prüfung ordnungsgemäß geplant und gemäß [einschlägigen Prüfungsgrundsätzen] durchgeführt wird.

[Ggf. erwägen die Prüfer, Informationen über ihre Verantwortlichkeiten in Bezug auf zusätzliche Prüfungsziele aufzunehmen].

Obwohl unsere Prüfung nicht auf die Berichterstattung über die folgenden Punkte ausgerichtet ist, werden wir darüber berichten, sofern wir im Laufe der Prüfung darauf aufmerksam werden: [s. Kapitel 3, Ziffer 3.6].

## BERICHTERSTATTUNG

Form und Inhalt unseres Berichts müssen möglicherweise im Lichte unserer Prüfungsergebnisse geändert werden. [Ein angemessener Verweis auf die erwartete Form und den erwarteten Inhalt des Berichts u. a. der Berichterstattung über sonstige Informationen gemäß ISSAI 2720 (überarbeitet) ist einzufügen].



## UNABHÄNGIGKEIT

Unsere Berufsgrundsätze verlangen, dass wir von der [Art der Stelle] unabhängig bleiben, und wir bestätigen hiermit unsere Unabhängigkeit in Bezug auf diese Prüfung. Das bedeutet, dass wir sowohl faktisch als auch dem Anschein nach frei von jeglichen Interessen sind, die unabhängig von ihren tatsächlichen Auswirkungen als unvereinbar mit Integrität, Objektivität und Unabhängigkeit angesehen werden könnten. [Erläutern Sie alle wahrgenommenen Einschränkungen der Unabhängigkeit, indem Sie die Bedrohungen und Schutzmaßnahmen hinsichtlich der Unabhängigkeit beschreiben.]

## VERANTWORTLICHKEITEN DER STELLENLEITUNG UND DER AUFSICHTSFÜHRENDEN STELLEN

[Fügen Sie die Verantwortlichkeiten der Stellenleitung und ggf. der aufsichtsführenden Stelle hinzu und geben Sie den anwendbaren Rahmen für die Finanzberichterstattung an. Im Sinne des Beispiels wird davon ausgegangen, dass der Prüfer festgestellt hat, dass das Gesetz oder die Verordnung diese Verantwortlichkeiten nicht in angemessener Form vorschreibt. Daher wird die Beschreibung in ISSAI 2210.6(b) verwendet. Ggf. sind Informationen über die Verantwortlichkeiten der Stellenleitung im Zusammenhang mit zusätzlichen Prüfungszielen einzubeziehen].

Unsere Prüfung wird auf der Grundlage durchgeführt, dass die Stellenleitung und ggf. aufsichtsführenden Stellen anerkennen und verstehen, dass sie folgende Pflichten haben:

- a) Für die Erstellung und die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Jahresrechnung (oder für die Erstellung einer Jahresrechnung, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt) gemäß (anwendbares Regelwerk für die Rechnungslegung);
- b) für ein internes Kontrollsystem, das die Stellenleitung als notwendig erachtet, um die Erstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen Falschangaben ist, unabhängig davon, ob diese auf

Betrug oder Fehler zurückzuführen sind; und

- c) im Sinne der Zusammenarbeit mit uns:
- i. wir erhalten Zugang zu allen Informationen, von denen die Stellenleitung Kenntnis hat und die für die Erstellung der Jahresrechnung relevant sind, wie z. B. Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstiges;
  - ii. wir erhalten zusätzliche Informationen, die wir für die Zwecke der Prüfung von der Stellenleitung anfordern können; und
  - iii. wir erhalten uneingeschränkten Zugang zu Personen innerhalb der Stelle, von denen wir es für notwendig erachten, Prüfungsnachweise zu erhalten.

## VOLLSTÄNDIGKEITSERKLÄRUNG

Im Rahmen unseres Prüfungsverfahrens werden wir von der Stellenleitung eine schriftliche Bestätigung der Erklärungen verlangen, die wir im Zusammenhang mit der Prüfung erhalten haben.

## SONSTIGE RELEVANTE INFORMATIONEN

[Hier können z. B. Informationen zu folgenden Themen aufgenommen werden:

- Gesetzliche Meldefristen;
- Eigentum an Arbeitspapieren;
- Vertragliche Vereinbarungen mit Prüfern, die im Auftrag der Organisation für die Prüfung des öffentlichen Sektors tätig sind;
- Gebühren;
- Relevante Kontaktinformationen, Personalunterkünfte und Mittel; und
- Sonstige Fragen, die zur Klärung der Erwartungslücke und zur Verbesserung

einer effektiven Kommunikation beitragen]

## KENNTNISNAHME DER AUFTRAGSBEDINGUNGEN

Bitte bestätigen Sie den Erhalt dieses Schreibens und die Annahme der Bedingungen des Prüfungsauftrags, indem Sie die beigefügte Kopie an der dafür vorgesehenen Stelle unterschreiben und an [Name einfügen] zurücksenden.

Sollten Sie weitere Informationen benötigen oder die Bedingungen des Prüfungsauftrags vor der Beantwortung der Anfrage weiter erörtern wollen, kontaktieren Sie mich bitte.

Mit freundlichen Grüßen

Unterschrift

.....

Ernannter Prüfer

Die Bedingungen dieses Prüfungsauftrags werden von [Bezeichnung der unterzeichnenden Person] im Namen der [Name der Stelle] akzeptiert und anerkannt.

.....

Unterschrift

.....

Name und Position

Datum

[An den zuständigen Vertreter der Stellenleitung/die aufsichtsführenden Stellen]

## ANHANG B - ISSAI 2500

Risiko	Beschreibung	Mögliche Quellen für Prüfungsnachweise
Komplexität der Vorschriften	Je komplexer die Vorschriften sind, desto größer ist das Fehlerrisiko. Dies kann entweder durch ein Missverständnis oder eine Fehlinterpretation der Verordnung oder durch einen Fehler bei der Anwendung erfolgen.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formelle und dokumentierte Verfahren für die Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen in Dienstanweisungen;</li> <li>• Formelle und dokumentierte Kontrollpläne zur Überwachung der Aktivitäten der Systemmanager;</li> <li>• Überprüfung von Berichten der Innenrevision oder einer anderen unabhängigen Prüfung von Kontrollplänen und Arbeitshandbüchern.</li> </ul>
Neue Gesetzgebung	Neue Rechtsvorschriften können die Einführung neuer Verwaltungs- und Kontrollverfahren erforderlich machen. Dies kann zu Fehlern bei der Konzeption oder Durchführung von Kontrollen führen, die erforderlich sind, um die Einhaltung der Vorschriften zu gewährleisten.	Formelle und dokumentierte Verfahren für die Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen in Regelungen. Formelle Kontrollpläne und die unabhängige Überprüfung von Dienstanweisungen und Kontrollplänen können ebenfalls als Prüfungsnachweis dienen, wenn Regelungen aufgrund neuer Rechtsvorschriften eingeführt werden.

Risiko	Beschreibung	Mögliche Quellen für Prüfungsnachweise
Internationale Programme (finanziert von den UN, der EU oder sonstigen Institutionen)	Wenn solche Institutionen Vorschriften ausarbeiten, besteht die Gefahr, dass Vorschriften und Leitlinien falsch interpretiert oder in internen Anweisungen nicht berücksichtigt werden.	Die im Zusammenhang mit der Komplexität der Vorschriften genannten Quellen für Prüfungsnachweise können auch für solche finanzierten Programme gelten.
Durch Dritte erbrachte Dienstleistungen und Programme	Wenn Programme von Beauftragten verwaltet werden, verlieren die Dienststellen ein gewisses Maß an direkter Kontrolle und müssen sich möglicherweise auf die Beauftragten verlassen, um die Einhaltung der Vorschriften zu gewährleisten.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formelle Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen und dem Beauftragten, in denen Kontrollverfahren für die Verwaltung der Dienstleistungen festgelegt sind;</li> <li>• Dokumentierte Verfahren und Ergebnisse der Managementkontrolle und Überwachung von Aktivitäten Dritter;</li> <li>• Berichte über Inspektionsbesuche der Innenrevision bei Dritten zur Überprüfung der Systeme und Verfahren, u. a. derjenigen, die für die Ordnungsmäßigkeit relevant sind;</li> <li>• Ein Bericht des Prüfers des Dritten über Zahlungen und Einnahmen oder über die Kontrolle von Zahlungen und Einnahmen, der eine Zuverlässigkeitserklärung enthält oder nach vereinbarten Verfahren erstellt wurde.</li> </ul>

Risiko	Beschreibung	Mögliche Quellen für Prüfungsnachweise
Zahlungen und Einnahmen auf der Grundlage von Ansprüchen oder Erklärungen	Die Fähigkeit einer Stelle, die Einhaltung von Vorschriften zu bestätigen, kann eingeschränkt sein, wenn beispielsweise die Kriterien für den Erhalt einer Finanzhilfe nicht direkt überprüft werden.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anweisungen und Leitlinien des Ministeriums für die Antragsteller, in denen die Kriterien für die Antragstellung eindeutig festgelegt sind;</li> <li>• Es gibt Standardanforderungen an die Unterlagen zum Nachweis des Anspruchs, die zur Unterstützung der Anträge vorzulegen sind</li> <li>• (dies kann eine Bedingung für die Auszahlung des Zuschusses oder eine Anforderung nach Abschluss der geförderten Aktivität sein);</li> <li>• Berichte über die physische Überprüfung der Unterlagen der Antragsteller usw. zur Bestätigung der Anspruchsberechtigung;</li> <li>• Es gibt dokumentierte Verfahren zur Bewertung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Antragsteller vor der Gewährung einer Finanzhilfe und zur Überwachung der fortlaufenden Zahlungsfähigkeit;</li> <li>• Unabhängige Bescheinigung der Anwendung der Finanzhilfe durch einen externen Rechnungsprüfer.</li> </ul>

### ÜBERLEGUNGEN ZUR VOLLSTÄNDIGKEITSERKLÄRUNG IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR

Anhang 2 der ISSAI enthält ein anschauliches Beispiel für eine Vollständigkeitserklärung. Je nach den einschlägigen Gesetzen oder Vorschriften oder dem Prüfungsauftrag können die Prüfer zusätzliche Punkte wie z. B. die folgenden einbeziehen:

- ob die Tätigkeiten und Finanztransaktionen im Einklang mit den für sie geltenden Bestimmungen stehen;
- ob die internen Kontrollsysteme während des gesamten Prüfungszeitraums wirksam funktioniert haben;
- ob die interne Prüffunktion während des gesamten Prüfungszeitraums wirksam funktioniert hat;
- ob das Regierungsprogramm XYZ sparsam, effizient und wirksam durchgeführt wurde;
- ob die Stellenleitung ihre Interpretation der Konformitäts-Anforderungen vorgelegt hat, die möglicherweise unterschiedlich ausgelegt werden;
- ob alle Verträge, Fördervereinbarungen und sonstige Korrespondenz in Bezug auf Vereinbarungen, die die Verwendung von Programmmitteln betreffen, zur Verfügung gestellt wurden; oder

- ob die Stellenleitung alle Verträge und Vereinbarungen mit Dienstleistern offengelegt hat, einschließlich der Kommunikation mit diesen Dienstleistern in Bezug auf Fälle von Nichteinhaltung.



### BEISPIEL FÜR EINEN ABSATZ ÜBER BESONDERS WICHTIGE PRÜFUNGSSACHVERHALTE

#### » **BESONDERS WICHTIGE PRÜFUNGSSACHVERHALTE**

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind solche Sachverhalte, die nach unserem pflichtgemäßen Ermessen am bedeutsamsten für unsere Prüfung der Jahresrechnung des aktuellen Zeitraums waren. Diese Sachverhalte wurden im Zusammenhang mit unserer Prüfung der Jahresrechnung als Ganzes und bei der Bildung unseres Prüfungsurteils hierzu behandelt, und wir geben kein gesondertes Prüfungsurteil zu diesen Sachverhalten ab.

#### » **BEWERTUNG VON SONDERIMMOBILIEN**

Der Bestand an Sonderimmobilien von XYZ macht XX % des Gesamtbetrags der wesentlichen Vermögenswerte aus. Aufgrund ihrer einzigartigen Struktur und Bedingungen basiert die Bewertung dieser Vermögenswerte auf einem intern entwickelten Bewertungsmodell und nicht auf notierten Preisen auf aktiven Märkten. Dies führt zu einer erheblichen Bewertungsunsicherheit bei den Bewertungen. Infolgedessen war die Prüfung der Bewertungen dieser Vermögenswerte für unsere Prüfung von Bedeutung.

Wir haben unsere Bewertungsspezialisten und externe Sachverständige in diese

Angelegenheit einbezogen und unsere Prüfungsarbeit auf folgende Punkte konzentriert:

- Bewertung und Beurteilung der Angemessenheit der von der Stellenleitung verwendeten Annahmen;
- Analyse der Ergebnisse mit relevanten Daten Dritter, soweit zutreffend;
- Prüfung der internen Kontrollen innerhalb der Anwendung, die zur Durchführung der Bewertungen verwendet wird.

Wir haben auch die Darstellung und Offenlegung der Transaktionen in der Jahresrechnung bewertet.

Angaben zur Bewertung der Sonderimmobilien sind in Anmerkung 10 zu finden.<sup>1</sup>

---

1 ISSAI 2701.13