GUID 5250

Leitfaden für die Prüfung der Staatsschulden

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

INTOSAI, 2020

1) Im Jahr 2020 beschlossen

2) Ersetzt ISSAIs 5410, 5411, 5420, 5421, 5422, 5430 und 5440

GUID 5250 ist in allen Amtssprachen der INTOSAI verfügbar: Arabisch, Englisch, Französisch, Deutsch und Spanisch

INHALTSVERZEICHNIS

I. HINTERGRUND **4**

A. EINLEITUNG **4**

B. ZIELSETZUNG **4**

C. GELTUNGSBEREICH **5**

D. ROLLE DER ORKB **5**

II. STAATSSCHULDEN UND SCHULDENVERWALTUNG **8**

III. PRÜFUNG DER STAATSSCHULDEN **11**

A. PRÜFUNGSPLANUNG **13**

FESTLEGUNG DES PRÜFUNGSRAHMENS 13

EINARBEITUNG IN AUFGABE UND UMFELD DER GEPRÜFTEN STELLE 14

DURCHFÜHRUNG EINER RISIKO- ODER PROBLEMANALYSE 22

ERMITTLUNG VON BETRUGSRISIKEN 24

ERSTELLUNG DES PRÜFUNGSPLANS 25

PRÜFUNGSKONZEPTION 27

B. PRÜFUNGSDURCHFÜHRUNG **31**

C. BERICHTERSTATTUNG UND NACHVERFOLGUNG **34**

ANHÄNGE **36**

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS **36**

I

HINTERGRUND

A. EINLEITUNG

1) Die Leitfäden bzw. GUIDs stellen unverbindliche Arbeitshilfen dar en zur Unterstützung von Prüferinnen und Prüfern bei der Anwendung der Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (ISSAIs) bei allen Prüfungsarten.

2) Die Grundsätze der öffentlichen Finanzkontrolle sind in ISSAI 100 dargelegt. Bei der Prüfung der Staatsschulden sollten sich die Prüferinnen und Prüfer auf die in ISSAI 100 festgelegten allgemeinen Prüfungsgrundsätze und auf die Grundsätze für den Prüfungsablauf beziehen.

3) Auf Grundlage dieser Erwägungen liegt nun der Leitfaden zur Prüfung der Staatsschulden vor, der die drei Prüfungsarten – Prüfung der Rechnungsführung, Wirtschaftlichkeitsprüfung und Ordnungsmäßigkeits-prüfung umfasst. Dieser Leitfaden wurde als GUID 5250 in das INTOSAI-Rahmenwerk für Fachliche Verlautbarungen (IFPP) als GUID 5250 aufgenommen.

B. ZIELSET

4) Der vorliegende Leitfaden bietet Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) Hilfestellung bei der Prüfung der Staatsschulden und deckt die in ISSAI 100 festgelegten allgemeinen Prüfungsgrundsätze für alle Phasen der Prüfung der Rechnungsführung, der Wirtschaftlichkeitsprüfung und der

Ordnungsmäßigkeitsprüfung ab mit dem Ziel einer qualitativ hochwertigen Prüfungsberichterstattung zur Förderung der sachgemäßen öffentlichen Schuldenverwaltung und guten Regierungsführung.

C. GELTUNGSH

5) Der vorliegende Leitfaden legt den Fokus auf besonders prüfungsrelevante Aspekte der Staatsschulden.

6) Daneben zeigt er auf wie diese Aspekte bei der Prüfung der Rechnungsführung, Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit behandelt werden könnten, enthält aber keine weiteren Hinweise zur Prüfungsdurchführung.

D. ROLLE DER ORKB

7) Die Leitprinzipien *für Auslandsschulden und Menschenrechte* der Vereinten Nationen fordern Staaten nachdrücklich dazu auf, regelmäßige Prüfungen der Staatsschulden in Bezug auf die Transparenz und Rechenschaftspflicht bei der Mittelbewirtschaftung und Entscheidungen über künftige Fremdkapitalaufnahmen durchzuführen.

8) Die Leitlinien *zur Förderung einer verantwortungsvollen Kreditaufnahme und -vergabe* der Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung (UNCTAD) führen insbesondere an, dass „eine Rechnungskontrollbehörde unabhängige, objektive, professionelle, zeitnahe und regelmäßige Prüfungen des Schuldenportfolios durchführen sollte, um kürzlich eingegangene Verpflichtungen quantitativ und qualitativ zu beurteilen. Die Feststellungen solcher Prüfungen sollten veröffentlicht werden, um Transparenz und Rechenschaftspflicht bei der Schuldenverwaltung sicherzustellen. Prüfungen sollten auch auf subnationaler Ebene durchgeführt werde”.[1]

---

1 Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung, Leitlinien zur Förderung einer verantwortungsvollen Kreditaufnahme und -vergabe (Principles on Promoting Responsible Sovereign Lending and Borrowing https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/gdsddf2012misc1_en.pdf?user=46).

9) ORKB spielen aufgrund der von ihnen durchgeführten unabhängigen externen Kontrolle der Staatsschulden und der öffentlichen Berichterstattung zu den Prüfungsergebnissen eine wesentliche Rolle. Mit ihren Empfehlungen können ORKB Verbesserungen in verschiedenen Bereichen der Schuldenverwaltung anregen sowie bei der Berichterstattung über die Staatsschulden, den Strategien für die Schuldenverwaltung und Risikomanagementverfahren.

10) Im Allgemeinen tragen ORKB im Rahmen ihrer rechtlichen Befugnisse bei zur Förderung sachgerechter Grundsätze und Verfahren bei der Schuldenverwaltung. ORKB können auch auf die Einrichtung einer wirksamen internen Kontrolle der Schuldenverwaltung hinwirken und diese unterstützen. Mögliche Aufgaben von ORKB sind nach Prüfungsart aufgeschlüsselt und nachstehend aufgeführt:

a. Prüfung der Rechnungsführun

- Förderung sachgerechter Schuldenstrategien und Risiko managementverfahren;

- Hinwirken auf eine vollständige bzw. verbesserte Schuldenberichterstattung und Maßnahmen zur Offenlegung von Daten zur Staatsverschuldung.

b. Wirtschaftlichkeitsprüfun

- Stellungnahmen zu finanzwirtschaftlichen Folgen: ORKB können unabhängige Analysen auf der Grundlage der offengelegten quantitativen und qualitativen Schuldendaten durchführen,[2] um eine bessere Schuldenverwaltung zu fördern und über gegenwärtige und künftige Folgen öffentlicher Verpflichtungen und der finanziellen Tragfähigkeit aufzuklären.
- Verringerung der haushaltspolitischen Krisenanfälligkeit des Staates durch die Förderung bewährter Verfahren bei der Schuldenverwaltung sowie die Gewinnung geeigneter Informationen und die Anwendung einschlägiger Analyseindikatoren.

---

2 Die internationale Finanzkrise der letzten Jahre und die damit verbundenen hohen Haushaltsdefizite und Schuldenstände vieler Länder unterstreichen die Bedeutung verlässlicher und zeitnaher Statistiken in Bezug auf den Gesamtstaat und, weiter gefasst, der öffentlichen Verschuldung als ein entscheidendes Element der Tragfähigkeit der nationalen öffentlichen Finanzen und ggfs. der Tragfähigkeit der Zahlungsbilanz Leitfäden zur Verbesserung der Qualität und Aktualität von statistischen Eckdaten zur öffentlichen Verschuldung eines Landes, die wiederum ein entscheidender Faktor für die Bewertung der finanziellen Tragfähigkeit eines Landes sind, können (auf Englisch) unter dem folgenden Link abgerufen werden: https://www.imf.org/en/Publications/Manuals-Guides/Issues/2016/12/31/Public-Sector-Debt-Statistics-Guide- for-Compilers-and-Users-Guide-for-Compilers-and-Users-24905, https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/ Manual/2014/gfsfinal.pdf sowie http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/7203647/KS-GQ-16-001- EN-N.pdf/5cfae6dd-29d8-4487-80ac-37f76cd1f012

- Einwirkung auf die Regierungen, einen größeren Fokus auf die Überwachung von Krisenanfälligkeit, Risikomanagement und die Erstellung und Veröffentlichung von qualitativ hochwertigen Informationen zu legen.

- Aktive Rolle beim Schutz der Finanzlage der Staaten, indem ORKB dazu beitragen, dass sachgerechte und zuverlässige Verfahren in Bezug auf die Staatsschulden eingeführt werden.

c. Ordnungsmäßigkeitsprüfun

- Förderung sachgerechter Verfahren zur Schuldenverwaltung mit Hilfe von rechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der Staatsschulden, welche die notwendigen Steuerungsprozesse sowie Prüfungsverfahren und Verfahren der Berichterstattung und Rechenschaftspflicht vorsehen.

II

STAATSSCHULDEN UND SCHULDEN VERWALTUNG

Was sind Staatsschulden?

11) Eine breite Definition von Schulden liefert die Antwort auf folgende Fragen: *Welche öffentlichen Stellen nehmen Schulden auf? Wie werden in einem Land Schulden begrifflich abgegrenzt bzw. durch welche Instrumente begründet?*

12) Der vorliegende Leitfaden legt keine Definition von Staatsschulden fest. Stattdessen werden relevante staatsschuldenspezifische Merkmale erläutert sowie öffentliche Stellen typisiert, deren Schulden in die Schuldenberichterstattung aufzunehmen sind. Staatsschulden können Folgendes umfassen:

» Verbindlichkeiten oder andere Verpflichtungen, die unmittelbar von öffentlichen Stellen eingegangen wurden, wie beispielsweise von:

- Einer Zentralregierung[3] oder einer föderalen Regierung, abhängig von der Art des Staatsaufbaus;
- Regierungsstellen und Behörden aller staatlichen Verwaltungsebenen
- Körperschaften und Unternehmen, die im staatlichen Eigentum stehen und auf die der Staat einen beherrschenden Einfluss hat; und
- Anderen Einrichtungen, die als öffentlich oder quasi-öffentlich gelten.

3 Der überarbeitete Leitfaden für die Verwaltung der Staatsschulden (Revised Guidelines for Public Debt Management) der Weltbank und des Internationalen Währungsfonds bestimmte die Schuldenverwaltung als die wesentliche finanzielle Verpflichtung, über die eine Zentralregierung beherrschenden Einfluss ausübt. Diese Verpflichtungen umfassen in der Regel sowohl marktfähige als auch nicht marktfähige Schulden, wie z.B. zukünftige Finanzierungen aus bilateralen und multilateralen offiziellen Quellen und in einigen Fällen auch Privatkundenschulden. Ob die breitere Verschuldung des öffentlichen Sektors in den Verantwortungsbereich der Zentralregierung in Bezug auf die Verwaltung der Staatsschulden einbezogen oder davon ausgenommen wird, hängt von der Art der politischen und institutionellen Rahmenbedingungen in den einzelnen Ländern ab.

Verbindlichkeiten oder andere Verpflichtungen, die von öffentlichen Stellen für private Unternehmen oder andere Einrichtungen eingegangen werden, wie beispielsweise Schulden von öffentlichen Stellen aufgrund von Rettungsmaßnahmen, Ausfällen oder anderen Versäumnissen eines privaten Unternehmens.[4]

13) Im Allgemeinen umfassen Staatsschulden u.a. inländische und ausländische Verbindlichkeiten und sonstige Verpflichtungen, die unmittelbar von öffentlichen Stellen direkt eingegangen wurden. Dazu gehören Wertpapiere, Bankkredite, langfristige Mietverträge, Garantien, Emissionen in der Landeswährung, Erlöse aus öffentlichen Sparprogrammen, Auslandsdarlehen und Darlehen von internationalen Organisationen, Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Pensions- und Gesundheitswesen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.[5]

14) Jedes Land erstattet Bericht über seine Staatsschulden gemäß den jeweils gesetzlich festgelegten Vorgaben und Transparenzanforderungen. Die verschiedenen Verbindlichkeiten und sonstigen Verpflichtungen werden nicht immer im nationalen Rechnungsabschluss als Verbindlichkeiten verbucht, sondern in den Dokumenten verzeichnet, die für die Haushaltsannahme, die Maßnahmenüberwachung und -erarbeitung sowie andere Zwecke erforderlich sind.

Was ist unter der Verwaltung der Staatsschulden zu verstehen?

15) Bei der Verwaltung der Staatsschulden handelt es sich um die Erarbeitung und Umsetzung einer Strategie, die es ermöglicht, mittel- bis langfristig den erforderlichen Finanzbedarf zu den geringstmöglichen Kosten und mit einem möglichst geringen Risiko zu decken.

16) Gemäß dieser Definition sind Ziel und Zweck der Staatsschuldenverwaltung wie folgt:

4 Internationaler Währungsfonds (IWF), ausgewählte Themen zu den Staatsschulden, Kapitel 4 der IWF-Publikation zur Statistik der Verschuldung des öffentlichen Sektors: Leitfaden für Ersteller und Nutzer (IMF Public Sector Debt Statistics (PSDS): Guide for Compilers and Users), 2014 (https://www.imf.org/en/Publications/ Manuals-Guides/Issues/2016/12/31/Public-Sector-Debt-Statistics-Guide-for-Compilers-and-Users-Guide-for- Compilers-and-Users-24905), S. 47. Die Bilanz (The Balance Sheet), S. 7 des IWF-Handbuchs zur Finanzstatistik der Regierung (Government Finance Statistics Manual (GFSM)), 2014 (https://www.imf.org/external/Pubs/FT/ GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf), S. 209-212, enthält detaillierte Erläuterungen zu Eventualverbindlichkeite

5 Kapitel 7, IMF PSDS: Guide for Compilers and Users, 2014; Kapitel 7, IMF GFSM, 2014; sowie Anhang 6 der IWF-Publikation zur Statistik der Auslandsverschuldung: Leitfaden für Ersteller und Nutzer (External Debt Statistics: Guide for Compilers and Users) enthalten detaillierte Erläuterungen und Ausführungen zur Rechnungslegung zu diesen Schuldelementen.

- Deckung des staatlichen Kreditbedarfs;
- Aufnahme von Krediten zu den mittel- bis langfristig geringstmöglichen Kosten;
- Sicherstellung eines möglichst geringen Risikos im Schuldenportfolio; und
- Erreichung aller anderer von der Regierung gesetzten Ziele, wie beispielsweise die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines effizienten Marktes für staatliche Schuldverschreibungen.

17) ORKB führen im Bereich der Staatsschulden Prüfungen der Rechnungsführung, Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit durch. Prüfung und Berichterstattung hängen vom gesetzlichen Prüfungsmandat und den Berichterstattungsverfahren des jeweiligen Landes ab. Die nachfolgenden Abschnitte dieses Leitfadens erläutern, wie Prüferinnen und Prüfer die in ISSAI 100 dargelegten allgemeinen Prüfungsgrundsätze bei Prüfungen der Staatsschulden anwenden können.

III

DIE PRÜFUNG DER STAATSSCHULDEN

18) Im Folgenden erhalten Prüferinnen und Prüfern zusätzliche Hinweise zu den Fragen, die bei Prüfungen der Rechnungsführung, Ordnungsmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit in Bezug auf die Staatsschulden zu berücksichtigen sind. Der vorliegende Leitfaden deckt nicht alle für die Prüfung der Staatsschulden notwendigen Aspekte erschöpfend ab. Was die Prüfungsgrundsätze betrifft, die für die jeweilige Prüfungsart zu beachten sind, wird auf die folgenden Grundsätze und einschlägigen ISSAIs und GUIDs verwiesen:

Prüfung der Rechnungsführung	ISSAI 200
Wirtschaftlichkeitsprüfung	ISSAI 300
Ordnungsmäßigkeitsprüfung	ISSAI 400

19) Die **Prüfung der Rechnungsführung** legt den Fokus auf die Frage, inwieweit die Finanzdaten der jeweiligen Einrichtung nach Maßgabe des geltenden Regelwerks zur Finanzberichterstattung und dem regulatorischen Rahmen dargestellt sind. Prüfungen der Rechnungsführung können gesondert als Teil der Prüfung des staatlichen Rechnungsabschlusses durchgeführt werden.

20) Die **Wirtschaftlichkeitsprüfung** legt den Fokus auf die Frage, inwieweit Kreditnehmende und Kreditgebende, staatliche Schuldenverwaltende und andere verbundene Parteien die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit befolgen und inwieweit Verbesserungspotenzial besteht.

21) Die **Ordnungsmäßigkeitsprüfung** legt den Fokus auf die Frage, inwieweit die Maßnahmen sowie die mit öffentlichen Krediten im Zusammenhang stehenden Finanztransaktionen und Informationen in allen wesentlichen

Aspekten von den jeweiligen Befugnissen gedeckt sind.

22) Die Prüfung der Staatsschulden bietet den Gesetzgebungs-, Aufsichts- und Verwaltungsorganen sowie der Öffentlichkeit eine unabhängige und objektive Bewertung der Verwaltung der Staatsschulden.

23) Der Ansatz zur Auswahl der Prüfungsthemen oder der Rechnungsabschlüsse kann variieren. Manche ORKB verfolgen einen Bottom-up-Ansatz, wobei die Prüferinnen und Prüfer am Auswahlverfahren teilnehmen. Andere ORKB verfolgen einen Top-down-Ansatz, bei dem die Führungskräfte die Prüfungsthemen auswählen und die Prüferinnen und Prüfer am Auswahlverfahren nicht beteiligt sind. Manche ORKB verfolgen eine Kombination aus beiden Ansätzen.

24) Auf der Grundlage einer Risikobeurteilung oder Problemanalyse und unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit können die Prüferinnen und Prüfer den Prüfungsbereich, das Prüfungsthema bzw. den Prüfungsgegenstand auswählen.

Es ist wesentlich, dass ORKB ein bestimmtes Verfahren zur Auswahl von Prüfungsthemen anwenden. ORKB können u.a. die folgenden Elemente berücksichtigen: (a) die Wesentlichkeit, sowie finanzielle, gesellschaftliche und politische Aspekte des Prüfungsgegenstands, (b) die Bedeutung, (c) das Risiko, (d) die Prüfbarkeit, (e) das Mandat der ORKB, (f) die Wirkung, (g) Interessen oder Erwartungen der Öffentlichkeit oder der Legislative, (h) Grundsätze der guten Regierungsführung, (i) die Nichteinhaltung der Vorgaben der internen Kontrolle oder das Fehlen eines adäquaten internen Kontrollsystems sowie (j) die im Rahmen vorangegangener Prüfungen getroffenen Feststellungen.

25) Aufgrund der fachlichen Komplexität der Fragestellungen in Bezug auf die Staatsschulden sind ausreichende Fachkenntnisse und Prüfungserfahrung innerhalb der ORKB wesentliche Faktoren bei der Auswahl von Prüfungsthemen.

26) Prüferinnen und Prüfer können ihre eigenen Auswahlkriterien und -verfahre im Einklang mit den in den Prüfnormen/ISSAIs enthaltenen Vorgaben erarbeiten. Die relative Bedeutung jedes Kriteriums wird von den individuell verschiedenen Gegebenheiten der geprüften Stelle abhängen.

27) Nach der Auswahl und Priorisierung des Prüfungsthemas ist es wesentlich,

dass die Prüferinnen und Prüfer dessen Prüfbarkeit vor Beginn der Prüfung sicherstellen. Die Untersuchung der Prüfbarkeit ist ein wesentliches Erfordernis in der Prüfungsplanung. Dabei ist zu erwägen, ob die Durchführung einer Prüfung relevant und kosteneffizient ist. Die Prüferinnen und Prüfer stellen auch sicher, dass sie über die notwendigen Kompetenzen zur Durchführung der Prüfung verfügen und dass sie die tatsächlich durchgeführten Maßnahmen in Bezug auf das Schuldenwesen beobachten und mit dem für die Schuldenverwaltung zuständigen Personal kommunizieren können sowie Zugang zu den Berichten zur Schuldenverwaltung haben.

A. PRÜFUNGSPLANUNG

28) Wie in ISSAI 100 dargelegt, umfassen die Grundsätze der Prüfungsplanung (a) die Festlegung des Prüfungsrahmens, (b) die Einarbeitung in die Aufgaben der geprüften Stelle/den Prüfungsgegenstand, (c) die Durchführung einer Risiko- oder Problemanalyse, (d) die Aufdeckung von Betrugsrisiken sowie (e) die Erarbeitung eines Prüfungsplans.

» FESTLEGUNG DER RAHMENBEDINGUNGEN DER PRÜFUNG

29) Die Prüferinnen und Prüfer stellen sicher, dass mit der Leitung der geprüften Stelle, und gegebenenfalls mit den zuständigen Aufsichtsorganen, Einvernehmen/ein gemeinsames Verständnis in Bezug auf die Rahmenbedingungen des Prüfungsvorhabens erzielt wird.

30) Bei der Prüfung der Staatsschulden berücksichtigen die Prüferinnen und Prüfer das gesetzliche Mandat, bereits erfolgte Prüfungen sowie die zur Durchführung der Prüfung vorhandenen Ressourcen. Manche ORKB haben ein eingeschränktes gesetzliches Mandat zur Prüfung der Staatsschulden. Ein wesentlicher Bestandteil zur Durchführung der Prüfung der Staatsschulden.

31) Ein wesentlicher Bestandteil zur Durchführung der Prüfung der Staatsschulden ist die Erstellung eines konzeptuellen Rahmenwerks und ein breites Einvernehmen/Verständnis darüber, was Staatsschulden ausmacht. Das ist für

die Festlegung des Umfangs und der Ziele von Prüfungen der Staatsschulden von entscheidender Bedeutung.

32) Bei einer **Prüfung der Rechnungsführung** untersuchen die Prüferinnen und Prüfer die dem Rechnungsabschluss zugrunde liegenden Buchhaltungsunterlagen und Aufstellungen in Bezug auf die Staatsschulden, um die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemeldeten und offengelegten Informationen zu bestimmen.

33) Bei einer **Wirtschaftlichkeitsprüfung** beurteilen die Prüferinnen und Prüfer die Verwaltung, Vulnerabilität und Nachhaltigkeit der Staatsschulden und bewerten die für die Verwaltung der Staatsschulden verantwortlichen Stellen und das zuständige Personal.

34) Bei einer **Ordnungsmäßigkeitsprüfung** beurteilen die Prüferinnen und Prüfer, ob die Tätigkeiten der an der Schuldenverwaltung beteiligten Einrichtungen oder Stellen oder der Stelle für Schuldenverwaltung von den einschlägigen Befugnissen gedeckt sind.

35) Es ist zudem wesentlich, sich über den Umfang und den Geltungsbereich einer Prüfung der Staatsschulden im Klaren zu sein.

36) Der Prüfungsrahmen wird in der Regel bei der Eröffnungssitzung abgesteckt. Dabei werden u.a. Prüfungsumfang, Prüfungsziel sowie Prüfungsmaßstäbe mitgeteilt, mit der geprüften Stelle erörtert und vereinbar.

» EINARBEITUNG IN AUFGABE UNDUMFELD DER GEPRÜFTEN STELLE

37) Die Prüferinnen und Prüfer sollten sich mit der Stelle, die mit den Staatsschulden befasst ist, vertraut machen, d.h. insbesondere mit Umfeld, Programmen, Tätigkeiten und Funktionen in Bezug auf die Staatsschulden sowie den Gegebenheiten der Prüfung. Damit erhalten die Prüferinnen und Prüfer für den gesamten Prüfungsprozess einen Referenzrahmen für Fragen, bei denen es um das fachliche Urteilsvermögen geht, insbesondere bei der Bestimmung der Wesentlichkeit und der Analyse von Risiken.

38) Um einen wirksamen Prüfungsansatz zu entwickeln, erwerben die Prüferinnen und Prüfer ein ausreichendes Verständnis für die geprüfte Stelle, deren Umfeld sowie prüfungsrelevante interne Kontrollprozesse.

39) Zu diesem Zweck ermitteln die Prüferinnen und Prüfer wesentliche Aspekte des Umfelds, in dem die geprüfte Stelle agiert (Finanzministerium, Verwaltungsstelle für die Staatsschulden oder andere öffentliche Einrichtungen, die für die Verwaltung der zu prüfenden Staatsschulden zuständig sind). Das sollte so gründlich erfolgen, dass ein guter Einblick in Vorgänge, Transaktionen und Verfahren im Zusammenhang mit der öffentlichen Schuldenverwaltung und der Berichterstattung gegeben wird.

40) In diesem Verfahren bietet sich Folgendes an: (a) Einarbeitung in die rechtlichen Rahmenbedingungen der Staatsschulden und das Regelwerk für die Schuldenverwaltung der (institutionell und organisatorisch), (b) der Erwerb eines Verständnisses für die allgemeinen wirtschaftlichen Faktoren, sowie der Märkte und Finanzinstrumente in Bezug auf die Staatsschulden, (c) der Erwerb eines Verständnisses für die interne Kontrolle der Staatsschulden und

(d) die Durchführung einer Risikobeurteilung in Bezug auf die geprüfte Stelle.

41) Das Maß, in dem sich die Prüferinnen und Prüfer mit den rechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der Staatsschulden und dem Regelwerk für die Verwaltung der Staatsschulden vertraut machen sollten, hängt von der Art der Prüfung ab. Bei einer **Prüfung der Rechnungsführung** sollten Angelegenheiten, die sich auf die Verletzung von Gesetzen und Vorschriften beziehen und auf welche die Prüferinnen und Prüfer im Laufe der Prüfung stoßen, den zuständigen Aufsichtsorganen mitgeteilt werden, es sei denn, dass diese Vorfälle eindeutig unbedeutend sind. Allerdings können das Prüfungsmandat oder Verpflichtungen, die Einrichtungen des öffentlichen Sektors aufgrund von Gesetzen, Vorschriften, Ministerialerlässen, politischen Vorgaben der Regierung oder Parlamentsbeschlüssen haben, zu zusätzlichen Zielsetzungen führen, wie beispielsweise die Verantwortung, sämtliche Verstöße zu melden, selbst wenn diese eindeutig unbedeutend sind.

42) Bei einer **Wirtschaftlichkeitsprüfung** und **Ordnungsmäßigkeitsprüfung** können

die rechtlichen Rahmenbedingungen und das Regelwerk für die Verwaltung der Staatsschulden mögliche Prüfungsthemen oder Prüfungsgegenstände sein. Daher kann der Einarbeitungsaufwand für Prüferinnen und Prüfer bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder Ordnungsmäßigkeitsprüfungen in die rechtlichen Rahmenbedingungen und das Regelwerk für die Verwaltung der Staatsschulden größer sein als bei Prüfungen der Rechnungsführung.[6]

43) Die rechtlichen Rahmenbedingungen können auch Prüfungseinschränkungen umfassen. So kann es sein, dass manche ORKB nicht die gesetzliche Befugnis haben, eine vollständige Prüfung der Staatsschulden durchzuführen oder zumindest das Schuldenstandvolumen von größeren Unternehmen zu untersuchen, die der staatlichen Kontrolle unterliegen und staatlich garantierte Kredite aufnehmen.

44) Eine Bewertung des Regelwerks für die Verwaltung der Staatsschulden im Hinblick auf die Kriterien, die in dem von der Weltbank und dem Internationalen Währungsfonds überarbeiteten Leitfaden für die Verwaltung der Staatsschulden (Revised Guidelines for Public Debt Management) dargelegt sind, kann den Prüferinnen und Prüfern ein strukturiertes Bild hinsichtlich folgender Punkte geben:

- Zielsetzungen sowie Koordinierung der Verwaltung der Staatsschulden;
- Transparenz und Rechenschaftspflicht in Bezug auf die Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung stehen;
- institutionelles Rahmenwerk für die Verwaltung;
- Strategie der Verwaltung der Staatsschulden;
- • Risikomanagement zu Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Staatsschulden stehen; und
- Rolle der Verwaltenden bei der Förderung von effizienten Märkten für öffentliche Schuldtitel.

6 Die rechtlichen Rahmenbedingungen und die Leitungsstruktur für die Verwaltung der Staatsschulden im Zusammenhang mit den Leistungsindikatoren zur Verwaltung der Staatsschulden werden von der Weltbank in dem Dokument Debt Management Performance Assessment (DeMPA) Methodology dargelegt, das unter http:// documents.worldbank.org/curated/en/305821468190742099/pdf/96671-WP-DEMPA-2015-Box391446B- PUBLIC.pdf zu finden ist

45) Die Organisationsmodelle der Schuldenverwaltungsstellensind geprägt von jeweils nationalstaatlichen Vorgaben. Dies kann sich auf Prüfungsumfang, Zielsetzung und Prüfungsansatz auswirken. Die häufigsten Modelle sind jene, in denen die Schuldenverwaltungsstelle eine unabhängige und zentral organisierte Einrichtung ist (wie z.B. das Finanzministerium); in anderen Modellen ist diese Stelle ein Teil der Zentralbank oder auf mehrere Institutionen aufgeteilt. Eine detailliertere Auseinandersetzung mit den Strukturen und Funktionen der für die Schuldenverwaltung zuständigen Stellen ist in dem von der Weltbank und dem Internationalen Währungsfonds überarbeiteten Leitfaden für die Verwaltung der Staatsschulden (Revised Guidelines for Public Debt Management) zu finden.

46) Allgemeine wirtschaftliche Faktoren werden sich voraussichtlich auf Art und Umfang der Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Staatsschulden auswirken. Wenn beispielsweise ein Anstieg der Zinssätze wahrscheinlich erscheint, kann ein Schuldner/eine Schuldnerin versuchen, die effektive Höhe der Zinssätze für seine/ihre variabel verzinslichen Kredite durch Zinsswaps, Forward Rate Agreements oder Caps zu fixieren, um die Folgen einer möglichen Erhöhung der Staatsausgaben abzufedern. Die Entscheidung, die Auswirkungen steigender Zinssätze zu steuern, wird in der Strategie der Staatsschuldenverwaltung festgelegt.

47) Das Prüfungspersonal verschafft sich einen ausreichenden Überblick über die zur Schuldenaufnahme herangezogenen Märkte und Finanzinstrumente, um **Prüfungen der Rechnungsführung, Wirtschaftlichkeitsprüfungen** und **Ordnungsmäßigkeitsprüfungen d** in Bezug auf die Staatsschulden zu planen und durchzuführen. Dies umfasst folgende Aspekte:

- die jeweiligen Funktionsweisen und Risikoprofile der Finanzmärkte, in denen Verwaltende von Staatsschulden agieren (d.h. Marktbedingungen,
- Zuverlässigkeit und Effektivität der primären und sekundären Märkte für Schuldtitel öffentlicher Stellen);
- die von den Verwaltenden der Staatsschulden verwendeten Finanzinstrumente und deren Eigenschaften;

- bewährte Verfahren in Bezug auf Schuldtitel; und

- die Bewertungsmethoden der Finanzinstrumente, insbesondere, wenn die geprüfte Stelle Derivate mit komplexen Merkmalen nutzt.

48) Bei der Prüfungsplanung verschafft sich das Prüfungspersonal einen ausreichenden Überblick über das Rechnungslegungssystem und wesentliche Management- und Kontrollsysteme und dokumentiert dies. Für eine Prüfung der Staatsschulden, die komplexe Verfahren, Transaktionen und Fragen der Rechnungslegung umfassen kann, berücksichtigen die Prüferinnen und Prüfer die entscheidenden internen Kontrollmechanismen einschließlich der fünf Komponenten– Kontrollumfeld, Risikobeurteilung Kontrollmaßnahmen, Information und Kommunikation sowie Monitoring.

49) Das Kontrollumfeld bildet die Grundlage für eine funktionsfähige interne Kontrolle. In jeder Stelle schaffen und erhalten die Führungskräfte im Bereich der Schuldenverwaltung ein Umfeld, das eine konstruktive Grundhaltung gegenüber der internen Kontrolle fördert.

50) Das Kontrollumfeld umfasst folgende Elemente:

- **Integrität und ethische Werte.** Die Wirksamkeit der internen Kontrolle kann nur so hoch sein wie die Integrität und ethischen Wertvorstellungen derjenigen, die die internen Kontrollmechanismen einrichten, verwalten und überwachen. Da sich die obere Führungsebene über die interne Kontrolle hinwegsetzen kann, sind Integrität und ethische Werte der Leitung der Schuldenverwaltung ausschlaggebend für die Erhaltung der systemischen Wirksamkeit.

- **Personalpolitik und Personalverfahren**. Die zunehmend komplexe Natur des öffentlichen Schuldenwesens – das mehrere Währungen, variable Zinssätze, Umschuldungen und Swaps von Währungs- und Zinszahlungen umfassen kann – erfordert qualifiziertes Personal für die Verwaltung der öffentlichen Schuldtitel. Der/die leitende Schuldenverwalter/in trägt die Verantwortung dafür, jenes Kompetenzniveau zu erlangen, das zur Erreichung der Ziele und Zielsetzungen der Verwaltung der Staatsschulden erforderlich ist, und den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die über die entsprechenden Qualifikationen verfügen, die jeweiligen Aufgaben zuzuteilen.

- **Organisationsstruktur.** Die meisten Organisationen des öffentlichen Schuldenwesens haben mehrere operative Einheiten mit unterschiedlichen Managementfunktionen und Berichtspflichten. Schuldenmanager haben zwei grundlegende Funktionen – eine hochrangige Funktion, die die Koordinierung der schuldenbezogenen Maßnahmen mit den finanzpolitischen und monetären Maßnahmen der Regierung umfasst, und eine operative Funktion, die die Verwaltung bestimmter Schuldentransaktionen umfasst.

51) Die Prüferinnen und Prüfer evaluieren, wie Führungskräfte im Bereich der Schuldenverwaltung das Bekenntnis zu Integrität und ethischen Werten vorleben, Personalrichtlinien und -verfahren festlegen, die die Ziele und Zielsetzungen der Staatsschuldenverwaltung unterstützen, und eine Organisationsstruktur zur Erreichung der Zielsetzungen schaffen.

52) Die Schuldenverwaltung beurteilt die Risiken, denen der Staat bei der Erreichung seiner Ziele ausgesetzt ist. Zu den im Rahmen der Staatsschuldenverwaltung ermittelten Risiken gehören in der Regel Marktrisiken und operationelle Risiken. Die Definitionen und detaillierten Beschreibungen dieser Risiken im Zusammenhang mit der Analyse der Vulnerabilität, Nachhaltigkeit und den finanziellen Indikatoren zur Risikobeurteilung hinsichtlich der Staatsschulden sind im Anhang 1 zu finden. Darüber hinaus gibt es auch langfristige Überlegungen. Die prognostizierten Staatsschulden (basierend auf den prognostizierten Haushaltseinnahmen und -ausgaben) sowie andere finanzpolitische Risiken sind bei der Analyse der langfristigen finanzpolitischen Vulnerabilität/Nachhaltigkeit eines Landes bedeutend.

53) Operationelle Risiken entstehen im Verwaltungsablauf bei Schuldentransaktionen, die unabhängig bearbeitet, bestätigt, gewertet und überprüft werden müssen und von einer unabhängigen Verwaltungsstelle zu überwachen sind. Die Verantwortung für die Ermittlung von Risiken und die Erarbeitung von Plänen liegt bei der Führungsebene. Ein Risikoplan beschreibt die Verfahren zur Minderung der von den Risiken verursachten Schäden.

54) Im Zuge einer Evaluierung der internen Kontrolle der Schulden untersucht das Prüfungspersonal den Risikoplan und vergleicht die tatsächliche Leistung der Schuldenverwaltenden mit dem Risikoplan.

55) Die Prüferin bzw. der Prüfer der Rechnungsführung untersucht, ob es Ereignisse und Bedingungen gegeben hat, die erhebliche Zweifel daran aufkommen lassen, dass die künftigen Ressourcen der geprüften Stelle ausreichend sein werden, um die öffentliche Leistungserbringung aufrechtzuerhalten und Verpflichtungen fristgerecht nachzukommen.

56) Die Schaffung einer wirksamen Verbindung zwischen den Zielsetzungen der Schuldenverwaltung und den Kontrollmaßnahmen ist eine entscheidende Komponente der internen Kontrolle. Daher müssen Schuldenverwaltende die Zielsetzungen der Schuldenverwaltung in bestimmten Bereichen klar festlegen – wie beispielsweise Stabilität des Schuldendienstes, ausreichend Liquidität zur Begleichung der laufenden Verpflichtungen, angestrebte durchschnittliche Fälligkeit der Schulden, gewünschte Mischung von Fremdwährungsschulden und aktiver inländischer Kapitalmarkt.

57) Das Prüfungspersonal evaluiert die Angemessenheit der Funktionstrennung, die von den Schuldenverwaltenden mit dem Ziel erarbeitet und umgesetzt wurde, die Kontrollmaßnahmen in Bezug auf Berechtigungen, Verwahrung und Buchführung voneinander zu trennen.

58) Um die Ziele der Schuldenverwaltung zu erreichen, sind politische Entscheidungsträgerinnen und -träger sowie die zuständigen Schuldenverwaltenden auf ein Informationssystem angewiesen, welches relevante und verlässliche Informationen in Bezug auf die Staatsschulden erfasst und ausgibt. Die Führungsebene muss in die Kommunikation von relevanten und zuverlässigen Informationen in Bezug auf interne und externe Ereignisse, die Auswirkungen auf die Staatsschulden haben, eingebunden sein. Relevante und zuverlässige Informationen können unter den folgenden Bedingungen einfacher erstellt werden:

- ein einheitliches System der Haushaltsdaten in Bezug auf Haushaltsvorgänge, Bargeldgeschäfte und Staatsschulden wird konsequent angewendet;

- eine integrierte Datenbank mit widerspruchsfreien Daten in Bezug auf Bargeldgeschäfte, Haushaltsvorgänge und Staatsschulden, die so den Informationsfluss zwischen und innerhalb der operativen Stellen erleichtert;

- eine Einrichtung, die Rechnungslegungsstandards festlegt, erstellt ein einheitliches Rahmenwerk zur Rechnungslegung und stellt formale und inhaltliche Berichterstattungsanforderungen auf; und

- dienststellenübergreifende Koordinierungsgruppen betreiben eine ganzheitliche, systemorientierte Fortentwicklung von Informationssystemen.

59) Zeitnahe Berichte zu den Staatsschulden helfen dabei, Unregelmäßigkeiten zu verhindern und Vermögenswerte zu sichern. Da die Verwaltung der Staatsschulden mit großen Geldsummen verbunden ist, können zeitnahe Informationen über Mittelzuflüsse und Zahlungen eine betrugsabschreckende Wirkung entfalten.

60) 54) Ein computergestütztes System zur Verwaltung der Staatsschulden ist für zahlreiche Transaktionen notwendig, die komplex sind und eine schnelle und genaue Bearbeitung und Abfrage erfordern.[7]

61) Die Prüferinnen und Prüfer untersuchen und bewerten die Informationssysteme sowie das Rechnungslegungssystem der geprüften Stelle. Zu diesem Zweck verschaffen sie sich einen Überblick über die Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems, die im System vorgenommenen Änderungen und seine Funktionsweise. Die relative Komplexität der Instrumente ist erheblich für die Bestimmung der erforderlichen Ausgereiftheit der Informationssysteme der geprüften Stelle (sowie des Rechnungslegungssystems) als auch der Kontrollverfahren.

62) Die Überprüfung und Bewertung von Computersystemen dürfte am effektivsten sein, wenn sie von Prüfungspersonal mit einschlägiger Erfahrung und Sachkenntnis durchgeführt werden. Vor Beginn der Überprüfung kann die ORKB untersuchen, ob entsprechend geschultes Personal zur Verfügung steht.

63) Schuldenverwaltende überwachen die Entwicklungen im externen Umfeld sowie die internen Kontrollen in Bezug auf die Staatsschulden, um rasch und wirksam auf Veränderungen reagieren zu können. Von Zeit zu Zeit können

7 Gegenwärtig stehen zwei primäre Informationssysteme für die Verwaltung der Staatsschulden zur Verfügung: (1) das von der UNCTAD entwickelte Computersystem zur Schuldenverwaltung und Finanzanalyse (Debt Management and Financial Analysis System, kurz: DMFAS) und (2) das System des Commonwealth-Sekretariats zur Erfassung und Schuldenverwaltung (Commonwealth Secretariat Debt Recording and Management System, kurz: CS-DRMS). Das DMFAS ist eine auf Microsoft Windows basierende Anwendung, die das Relational Database Management System von Oracle verwendet. Das CS-DRMS ist elektronisch mit dem Debitorenberichtssystem der Weltbank sowie mit deren Modell der Tragfähigkeit des Schuldenstandes (Debt Sustainability Model) verbunden.

Führungskräfte im Bereich der Schuldenverwaltung eine unabhängige und detaillierte Bewertung der internen Kontrolle verlangen. Diese externe Überprüfung stellt die Relevanz, Ordnungsmäßigkeit und Wirksamkeit der Kontrollmaßnahmen sicher.

64) Schuldenverwaltende sind bei der Ermittlung unerwarteter Trends oder Veränderungen auf regelmäßige Berichte und Mitteilungen von internen und externen Stakeholdern angewiesen, sowie institutioneller Gläubiger, staatlicher Kreditrating-Agenturen und internationaler Organisationen.

65) Bei der Überwachung der internen Kontrolle wird die Qualität der Leistung im Zeitablauf bewertet, und die Ergebnisse von Prüfungen und anderen Überprüfungen werden umgehend ausgewertet. Die Prüferinnen und Prüfer erhalten einen Überblick über die wichtigsten Maßnahmen, welche die Stelle zur Überwachung der internen Kontrolle der Finanzberichterstattung ergreift, sowie der für die Staatsschulden relevanten Kontrollmaßnahmen, sowie über die Art und Weise, wie die Einheit Abhilfemaßnahmen im Falle von Kontrollmängeln einleitet.

» DURCHFÜHRUNG EINER RISIKOBEURTEILUNG ODER EINER PROBLEMANALYSE

66) Grundsätzlich sollte das Prüfungsteam das Risiko möglicher unvollständiger, abweichender oder falscher Aussagen, die in Verbindung mit einem Prüfungsgegenstand getätigt werden können, untersuchen und beurteilen“ (ISSAI 100.46) und bei der Prüfung entsprechend das Prüfungsrisiko von falschen Würdigungen/ Fehleinschätzungen auf einem annehmbar niedrigen Niveau halten.

67) Die Verwaltung von Staatsschulden ist komplex und Schuldenverwaltende tragen möglicherweise nicht allen Risiken und Vulnerabilitäten gebührend Rechnung. Daher führt das Prüfungspersonal zur Bestimmung von Bereichen mit hohem Risiko als mögliche Themen oder Prüfungsgegenstände eine Risikobewertung durch.

68) Prüferinnen und Prüfer bewerten das Risikoumfeld der Staatsschuldenverwaltung. In ihrer Bewertung berücksichtigen sie eine Reihe von Faktoren:

- den rechtlichen Rahmen, der die Maßnahmen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Staatsschulden regelt, und alle Zuständigkeiten, die die Regierung für die Verantwortlichen in Bezug auf die Staatsschuldenverwaltung festgelegt hat;

- den institutionellen Rahmen für die Erstellung operativer Pläne und für die Gewährleistung einer wirksamen Aufsicht über die Maßnahmen im Zusammenhang mit der Staatsschuldenverwaltung;

- die Erfahrung und das Wissen der Verwaltenden von Staatsschulden und der aufsichtführenden Personen;

- jede Art von besonderem Druck, dem Verwaltende ausgesetzt sind, sowie des Marktdrucks, der zu Verstößen bei der Auftragsdurchführung zur Kreditaufnahme führen könnte;

- die Komplexität des Portfolios der Staatsschuldenverwaltung oder eine Entscheidung für den Einsatz neuer Arten von Instrumenten in Bezug auf die Staatsschulden; und

- die Bewertung der internen Kontrolle, welche auch die Bewertung der Informationssysteme umfasst.

69) Bei einer **Prüfung der Rechnungsführung** bestimmt das Prüfungspersonal während des gesamten Prozesses der Einarbeitung in Aufgabe und Umfeld der geprüften Stelle die Risiken, indem es risikorelevante Kontrollvorgänge untersucht und die unterschiedlichen Transaktionsklassen, Kontensalden und die in den Rechnungsabschlüssen dargelegten Angaben berücksichtigt.

70) Bei einer **Wirtschaftlichkeitsprüfung** testen die Prüferinnen und Prüfer die Risikomanagementverfahren, die Schuldenverwaltende zur Überwachung der Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Staatsschulden anwenden. Das Prüfungspersonal bestätigt, dass die angewandten Techniken oder Modelle zur Erkennung und Überwachung der mit den Schulden verbundenen

Risiken wirksam sind.

71) Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung beginnt die Risikobeurteilung mit der Bestimmung der wesentlichen Risiken einer Nichteinhaltung des regulatorischen Rahmens, der den Betrieb der Einrichtung regelt (Gesetze und Vorschriften).

72) Ein praktisches Beispiel ist im Anhang 2 angeführt, in dem die Durchführung des Geschäftsprozesses in Bezug auf die Staatsschulden und die Risikobeurteilung der ORKB von Indonesien erläutert werden.

73) Nach der Durchführung einer Risikobeurteilung oder Problemanalyse der Einrichtung bzw. des Bereichs, die bzw. der für die Prüfung vorgeschlagen wurde, steuern die Prüferinnen und Prüfer das Prüfungsrisiko aktiv; hiermit soll vermieden werden, dass falsche oder unvollständige Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen gebildet bzw. herausgegeben werden, unausgewogene Informationen bereitgestellt werden oder die Schaffung von Mehrwert ausbleibt. Die aktive Steuerung des Prüfungsrisikos umfasst die Ermittlung potentieller oder bereits bekannter Risiken der vorgesehenen Tätigkeit, die Erarbeitung von Prüfungsansätzen zur Behandlung dieser Prüfungsrisiken während der Prüfungsplanung sowie die Auswahl von Methoden und die Dokumentation dessen, wie diese Risiken behandelt werden würden.

74) Die aktive Steuerung des Prüfungsrisikos umfasst auch die Überlegung, ob die Erfahrungen und Kompetenzen des Prüfungsteams zur Durchführung der Prüfung ausreichen, ob das Prüfungsteam Zugang zu wahrheitsgetreuen, zuverlässigen und relevanten Informationen hat, ob es jede neu verfügbare Information berücksichtigt hat und ob es alternative Sichtweisen in Betrachtung gezogen hat.

» ERMITTLUNG VON BETRUGSBEZOGENEN RISIKEN

75) Die Prüferinnen und Prüfer ermitteln und beurteilen betrugsbezogene Risiken, die für die Prüfungsziele relevant sind, und erheben angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise in Bezug auf das aufgedeckte Risiko,

während sie eine kritische Grundhaltung wahren und während des gesamten Prüfungsprozesses die Möglichkeit von Betrug in Betracht ziehen.

76) Bei einer Prüfung der Rechnungsführung richten die Prüferinnen und Prüfer ihr Augenmerk auf Manipulationen der Rechnungslegung und die Veruntreuung von Vermögen. Bei der Risikobeurteilung ist auch auf Warnsignale zu achten, die sich in früheren Betrugsfällen gefunden haben. Beispiele für Risikofaktoren für aus Manipulationen der Rechnungslegung resultierende falsche Darstellungen und die Veruntreuung von Vermögen sind im Anhang 1 der ISSAI 2240 angeführt.

77) Bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung verschafft sich das Prüfungspersonal bei der Beurteilung des betrugsbezogenen Risikos einen Überblick über das jeweilige interne Kontrollsystem und untersucht, ob es Signale für Unregelmäßigkeiten gibt, die die Leistungserbringung behindern.

78) Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung bezieht sich Betrug hauptsächlich auf den Amtsmissbrauch, allerdings auch auf die Manipulation der Rechnungslegung zu Fragen der Einhaltung rechtlicher Normen. Fälle der Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften können einen vorsätzlichen Amtsmissbrauch zur Erlangung eines unzulässigen Vorteils darstellen. Die Ausübung öffentlich-rechtlicher Befugnisse betrifft Entscheidungen, unterlassene Entscheidungen, Vorarbeiten, Beratungsleistungen, die Behandlung von Informationen und andere Tätigkeiten im öffentlichen Dienst. Unzulässige Vorteile sind Vorteile nichtwirtschaftlicher oder wirtschaftlicher Natur, die durch eine willkürliche Handlung einer oder mehrerer Personen der Führungsebene, der für die Aufsicht verantwortlichen Personen, von Mitarbeiterinnen oder Mitarbeitern oder Dritten erreicht wurden.

» ERSTELLUNG DES PRÜFUNGSPLANS

79) Prüferinnen und Prüfer erstellen das Prüfungsprogramm für Prüfungen der Rechnungsführung basierend auf der Beurteilung der Risiken von wesentlichen Falschdarstellungen, sei es aufgrund von Betrug oder Fehlern.

80) In der Regel ermitteln ORKB mögliche Prüfungsthemen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen auf der Grundlage der folgenden zwei Annahmen:

- Prüfungen, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie einen größtmöglichen Nutzen in Bezug auf verbesserte Rechenschaftspflicht, Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit bringen werden; und
- Prüfungen, die eine adäquate Behandlung des Staatsschuldenwesens im Rahmen der verfügbaren Prüfungsressourcen sicherstellen.

81) Selbst wenn das ausgewählte Thema im Einklang mit der Strategie der ORKB steht, können Prüferinnen und Prüfer im Zuge der Erstellung des Prüfungsprogramms für Wirtschaftlichkeitsprüfungen feststellen, dass die geprüfte Stelle bereits das erwartete Problem behandelt. Andere Stellen haben möglicherweise bereits ähnliche Untersuchungen mit ähnlichen Zielsetzungen durchgeführt, oder es gibt keine relevanten Maßstäbe und keine angemessene Grundlage für die Erarbeitung von Prüfungsmaßstäben. Ein weiterer Grund kann sein, dass die erforderlichen Informationen oder Nachweise voraussichtlich nicht verfügbar sein werden und auch nicht auf wirtschaftliche Weise erhoben werden können. Unter solchen Umständen ist es wesentlich, dass die Prüferinnen und Prüfer die Leitung der ORKB über derartige Bedenken informieren, sodass sie über die Fortsetzung der Prüfung entscheiden kann.

82) In Fällen, in denen die ORKB das Ermessen hat, über den Umfang einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung zu entscheiden, führt sie Verfahren durch, die notwendig sind, um wesentliche Bereiche und/oder Bereiche mit einem möglichen Risiko der Nichteinhaltung zu bestimmen. Bei der Auswahl und Priorisierung von Prüfungsthemen beachten ORKB (a) die Bedeutung bestimmter gesetzlicher Vorschriften und (b) mögliche Verletzungen von geltenden Gesetzen und anderen Vorschriften, welche die Tätigkeiten der öffentlichen Stelle oder die Staatsschulden, das Defizit, öffentlicher Haushalte sowie Auslandsverbindlichkeiten regeln.

83) Während des gesamten Prüfungsprozesses berücksichtigen die Prüferinnen

und Prüfer die Wesentlichkeit. Die Beurteilung der Wesentlichkeit erfordert fachliches Urteilsvermögen und steht mit dem Umfang der Prüfung im Zusammenhang. Solche Beurteilungen werden vor dem Hintergrund der Begleitumstände durchgeführt und umfassen sowohl quantitative als auch qualitative Ansätze, wie gesetzliche und aufsichtsrechtliche Anforderungen an Staatsschulden sowie deren Transparenz und Sachgerechtigkeit. Obwohl die Prüferinnen und Prüfer maschinelle Methoden verwenden können, um die Wesentlichkeit zu berechnen, beurteilen sie nach eigenem Ermessen, ob computergestützte Methoden angemessen sind.

84) Folgende andere Punkte können als wesentlich oder bedeutsam bei der Prüfung der Staatsschulden erachtet werden:

- Betrug;
- Unbeabsichtigte Rechtsverstöße oder rechtswidrige Handlungen;
- Schuldenverwaltende, die der Leitung, dem Prüfungspersonal oder der Legislative unrichtige oder unvollständige Informationen vorlegen (Verschleierung);
- Schuldenverwaltende, die sich weigern, die von der Leitung, den zuständigen Stellen oder den Prüferinnen und Prüfern angeforderten Informationen bereitzustellen; und
- Maßnahmen oder Handlungen ohne gesetzliche Grundlage.

» PRÜFUNGSPLANUNG

85) Nachdem die ORKB ein Prüfungsgebiet, Prüfungsthema oder einen Prüfungsgegenstand ausgewählt hat, erstellen die Prüferinnen und Prüfer den entsprechenden Prüfungsplan. Der Zweck der Planungsphase ist es, einen Prüfungsvorschlag mit einem Arbeitsplan und einem Prüfungskonzept bzw. Prüfungsplan zu erstellen. Ein gut durchdachtes Konzept ist für die Prüfung der Staatsschulden unerlässlich.

86) Zur Ermittlung des Prüfungsumfangs bestimmt das Prüfungspersonal, welche Einrichtungen und Stellen von der Prüfung abgedeckt bzw. welche Programme bzw. Themen oder Aspekte geprüft werden sollen. Die Prüferinnen und Prüfer legen auch den Prüfungszeitraum und gegebenenfalls die Prüfungsorte fest. Der Prüfungsumfang bestimmt somit die Grenzen der Prüfung. Er thematisiert die spezifischen Prüfungsfragen, die Art der durchzuführenden Erhebung und die Art der Untersuchung.

87) Die unten aufgeführten Beispiele zeigen, dass die Festlegung des Prüfungsumfangs von Bedeutung ist.

Beispiel für den Prüfungsumfang bei einer Prüfung der Rechnungsführung:

Die ORKB der Vereinigten Staaten von Amerika (Government Accountability Office; GAO) prüft jährlich den konsolidierten Rechnungsabschluss der Regierung. Aufgrund der Bedeutung der Staatsschulden – welche die staatlichen Schuldverschreibungen umfassen – für den staatlichen Rechnungsabschluss prüft das GAO jährlich den Fälligkeitsplan der Staatsschulden („Schedule of Federal Debt“) des Bureau of the Fiscal Service, um festzustellen, ob gemäß allen Aspekten der Wesentlichkeit (1) die Fälligkeitspläne wahrheitsgetreu dargestellt sind und (2) die Leitung des Bureau of the Fiscal Service eine wirksame interne Kontrolle über die Finanzberichterstattung aufrechterhält, die für den Fälligkeitsplan der Staatsschulden relevant ist. Darüber hinaus untersucht das GAO die Einhaltung ausgewählter Vorgaben von geltenden Gesetzen, Vorschriften, Verträgen und Finanzhilfevereinbarungen in Bezug auf den Fälligkeitsplan der Staatsschulden.

Beispiel für den Prüfungsumfang bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung:

Es wurde eine Wirtschaftlichkeitsprüfung zur Verwaltung der Staatsschulden durchgeführt, um zu untersuchen, ob die Regierung Indiens über einen klaren und ausdrücklichen rechtlichen und organisatorischen Rahmen zur Verwaltung der Staatsschulden verfügte, sowie um zu beurteilen, ob sie über eine Verwaltungsstrategie verfügte, die eine Minimierung der damit verbundenen Risiken und Kosten ermöglichte.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung behandelte die Inlands- und Auslandsschulden des Staates. Der überprüfte Zeitraum umfasste fünf Jahre, nämlich von 2013-2014 bis 2017-18. Die Prüfung vor Ort fand von Januar bis März 2018 in der Abteilung für wirtschaftliche Angelegenheiten des Finanzministeriums und in der Zentralbank Indiens statt.

88) Das bzw. die Prüfungsziele beschreiben die allgemeinen Prüfungsfragen hinsichtlich des Prüfungsgegenstands, auf welche die Prüferinnen und Prüfer eine Antwort geben möchten. Das Prüfungsziel muss daher auf eine Weise formuliert sein, die eine klare und widerspruchsfreie Würdigung oder Einschätzung ermöglicht.

89) Ziel einer Prüfung der Rechnungsführung ist die Feststellung, ob die Rechnungsabschlüsse, Fristenpläne oder Rechnungen gemäß allen Aspekten der Wesentlichkeit eine wahrheitsgetreue Darstellung bieten.

90) Bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung können sich die Prüfungsziele auf die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Systems der Schuldenverwaltung, die Darlehens- und Anleihetätigkeit, die Finanzpolitik sowie andere mit den Staatsschulden im Zusammenhang stehende Themen stützen. Die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit werden beispielsweise im konkreten Zusammenhang mit dem Staatsschuldenwesen wie folgt festgelegt:

- Bei einer Prüfung der Zweckmäßigkeit überprüfen die ORKB, ob die Ziele der Schuldenverwaltung und die beabsichtigten Ergebnisse erreicht wurden.

- Bei einer Prüfung der Wirtschaftlichkeit gehen ORKB über die Zweckmäßigkeit hinaus und untersuchen den Zusammenhang zwischen den verwendeten Ressourcen oder eingesetzten Mitteln (Inputs) und den konkreten Zielsetzungen, die im Rahmen der Schuldenverwaltung erreicht wurden. Die zentrale Frage lautet hier: Werden die Zielvorgaben der Staatsschuldenverwaltung auf eine kosteneffiziente Weise erreicht?

- Bei einer Prüfung der Sparsamkeit überprüfen die ORKB, ob die Tätigkeiten im Rahmen der Verwaltung der Staatsschulden im Einklang mit den Grundsätzen der öffentlichen Verwaltung ausgeführt werden und ob sie die bewährten Verfahren der Schuldenverwaltung einhalten.

91) Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung ist es das Prüfungsziel zu untersuchen, ob die Aufgabenerfüllung der öffentlichen Verwaltung im Einklang mit den für diese Einrichtungen geltenden Regelungen stehen. Eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann sich mit der Ordnungsmäßigkeit

(Einhaltung formaler Kriterien, wie beispielsweise der geltenden Gesetze, Vorschriften und Vereinbarungen) oder mit der Redlichkeit (Einhaltung der allgemeinen Grundsätze in Bezug auf eine wirtschaftliche Haushaltsführung und das Verhalten öffentlich Bediensteter) befassen.

92) Bei Wirtschaftlichkeits- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen sollte das Prüfungspersonal Prüfungsfragen formulieren, die am Prüfungsziel bzw. den Prüfungszielen ausgerichtet sind. Es ist wesentlich, dass die Prüfungsfragen thematisch miteinander verknüpft sind, einander ergänzen, sich nicht überschneiden und das Prüfungsziel bzw. die Prüfungsziele erschöpfend behandeln. Das Ziel ist, alle Aspekte des Prüfungsziels mit konkreten Prüfungsfragen abzudecken.

93) Die Prüfungsmaßstäbe können von zahlreichen Faktoren abhängen, sowie der Prüfungsziele und der Art der Prüfung, und können von konkreter oder allgemeiner Natur sein. Die Prüferinnen und Prüfer haben je nach Prüfungsziel(en) und Prüfungsfragen geeignete Prüfungsmaßstäbe festzulegen.

94) 8Bei einer Prüfung der Rechnungsführung stützen sich die Prüfungsmaßstäbe auf das Rahmenwerk für die Finanzberichterstattung, das im jeweiligen Staat gültig ist oder das von den Entwicklungspartnern oder Kreditinstituten gefordert wird.

95) Eine wesentliche Hürde in der Planungsphase von Wirtschaftlichkeitsprüfungen ist die Erarbeitung von Maßstäben, anhand derer festgestellt werden kann, ob die Leistung der hoheitlichen Schuldenverwaltung die Erwartungen erfüllt, übertrifft oder hinter den Erwartungen zurückbleibt. Ein geeigneter Maßstab ist relevant, verständlich, vollständig, zuverlässig und objektiv.

96) Die meisten Befugnisse werden in den nationalen Gesetzen festgelegt, sie können allerdings auch auf einer niedrigeren Ebene in der Organisationsstruktur des öffentlichen Sektors erlassen werden. Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung in Bezug auf die Staatsschulden stützen sich die Maßstäbe grundsätzlich auf Gesetze, Regelungen, Vorschriften, haushaltspolitische Entschließungen, politische Maßnahmen, anerkannte Grundsätze, vereinbarte Bedingungen und die allgemeinen Grundsätze, die eine wirtschaftliche Haushaltsführung und das Verhalten öffentlich Bediensteter regeln.

97) Ein wesentlicher Teil der Prüfungsplanung ist es, die Methoden zur Erhebung und Analyse von Daten zu bestimmen. Das Prüfungsziel bzw. die Prüfungsziele, die Prüfungsfragen und -prozesse, der Prüfungsumfang und die Prüfungsmaßstäbe sind die Faktoren, die bestimmen, welche Nachweise benötigt werden und welche Methoden am geeignetsten sind, um diese Nachweise zu erhalten.

B. DURCHFÜHRUNG EINER PRÜFUNG

98) Zur Erhebung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise sind geeignete Prüfungsverfahren zu wählen“ (ISSAI 100.49).

99) Bei einer Prüfung der Staatsschuldenverwaltung sollten die Prüferinnen und Prüfer ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erheben, auf deren Grundlage sie ihre Schlussfolgerungen ziehen. In der Regel liefern schlüssige Nachweise aus unterschiedlichen Quellen oder von unterschiedlicher Art eine

breitere Entscheidungsbasis als einzeln betrachtete Nachweise.

100) Um ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise bei der Prüfung der Staatsschulden zu erheben, werden Prüfungsverfahren durchgeführt, die für alle Prüfungsarten Anwendung finden können. Im Besonderen können u.a. die folgenden Schritte durchgeführt werden:

- Befragung der im Bereich der Schuldenverwaltung tätigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Die Prüferinnen und Prüfer können die Aufsichtspersonen im Schuldenwesen und das Personal ersuchen, ihre Verantwortlichkeiten in der Schuldenverwaltung zu erläutern. Die Befragung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern wird dabei helfen, zu bewerten, ob diese ihre Verantwortlichkeiten kennen und die Verfahren so durchführen, wie es in den Handbüchern zum Schuldenwesen vorgegeben ist;

- • Prüfung der wichtigsten Schuldenunterlagen und -aufzeichnungen in jeder Phase des Schuldenzyklus – Planung, Verhandlung, Vertragsabschluss,

Ausstellung, Bedienung, Analyse und Buchhaltung. Die erforderlichen Informationen sind regelmäßig in vorangegangenen Prüfungsberichten, in für interne und externe Aufsichtspersonen erstellten Schuldenberichten, in Befragungen von für die Schuldenverwaltung zuständigen Bediensteten und Marktexpertinnen und -experten, in Gesetzen und Vorschriften zu den Staatsschulden und in Schuldeninformationssystemen enthalten. Durch Prüfung der Dokumente und Aufzeichnungen;

- Computerdateien und Schuldenberichte können die Prüferinnen und Prüfer beurteilen, ob die im Verfahrenshandbuch und in den Flussdiagrammen enthaltenen Vorgaben umgesetzt wurden;

- Vergleich von Schuldenstatistiken, die in Berichten für verschiedene Benutzerinnen und Benutzer vorgelegt werden – externe Aufsichtsorganisationen, Schuldeninformationen in der staatlichen Finanzberichterstattung, Schuldendaten in parlamentarischen Anhörungen;

- Beobachtung von kontrollbezogenen Handlungen, die kein schriftliches Prüfungsprotokoll vorsehen. Die Prüferinnen und Prüfer führen eine Durchsicht der Hauptaktivitäten in den verschiedenen Phasen des Schuldenwesens durch – Planung, Verhandlung, Vertragsabschluss, Ausstellung, Bedienung, Analyse und Buchhaltung;

- Neuberechnung der Ergebnisse der Schuldenberechnungen zur Feststellung, inwieweit die Berechnungen der Schuldeninformationssysteme korrekt sind;

- Feststellung der Zahl der zu einem bestimmten Zeitpunkt vorliegenden Schuldunterlagen und -aufzeichnungen; und

- Durchführung von Erhebungen und statistischen Analysen.

101) Der Ansatz zur Erhebung der erforderlichen Prüfungsnachweise spiegelt die Spezifizität und Komplexität bestimmter Aspekte der Verwaltung der Staatsschulden wider. Zum Beispiel müssen Prüferinnen und Prüfer möglicherweise die Angemessenheit komplexer rechnungslegungsrelevanter Schätzungen überprüfen, die von den an der Schuldenverwaltung beteiligten Stellen verwendet werden. Rechnungslegungsrelevante Schätzungen werden

für Bewertungszwecke in bestimmten Bereichen der Staatsschuldenverwaltung verwendet, z.B. bei Rückstellungen für Kreditverluste und Derivate:

- Bei der Überprüfung der Angemessenheit der Rückstellungen für Kreditverluste stellen die Prüferinnen und Prüfer fest, ob die Führungsebene bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellungen gemäß sachgerechtem Ermessen und im Einklang mit konsequent angewendeten Regelungen gehandelt hat.

- Für verschiedene Finanzderivate ist eine unabhängige, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Marktbewertung möglicherweise nicht ohne Weiteres verfügbar.

102) Stichhaltige Verfahren helfen dabei, ausreichende und geeignete Nachweise zu erheben, die prüferisches Ermessen, das Prüfungsurteil und die Würdigung untermauern. Beispiele für stichhaltige Verfahren bei der Prüfung der Rechnungsführung sind im Anhang 2 angeführt.

103) 97) Die ORKB muss sicherstellen, dass die mit der Prüfung betrauten Prüferinnen und Prüfer die notwendigen Kenntnisse haben, um alle Aspekte der Prüftätigkeit berücksichtigen zu können. Aufgrund der Komplexität und Fachlichkeit der Maßnahmen im Bereich der Schuldenverwaltung können Expertinnen und Experten hinzugezogen werden, deren Beratung Folgendes umfassen kann:

- die buchungsmäßige Erfassung und Offenlegung von Informationen über komplexe Instrumente der Staatsschulden, wie zum Beispiel Derivate;

- Bewertungs- und Preismodelle, die Schuldenverwaltende beispielsweise zur Ableitung von Zinskurven verwenden;

- die Nutzung von IT-Systemen durch an der Schuldenverwaltung beteiligte Stellen, zum Beispiel Handels- und Abwicklungssysteme;

- der Einsatz von Benchmarking-Techniken und -Modellen;

- die Verwendung von Risikobewertungsinstrumenten, zum Beispiel die Darstellung des Marktrisikos durch die Verwendung von Value-at-Risk-Modellen; und

- rechtliche Fragen und Fragen der Ordnungsmäßigkeit, sowie der Qualität und Wirksamkeit von ISAD[8] -Verträgen, die bei Transaktionen mit Derivaten verwendet werden, und anderen Verträgen, die bei Handelsaktivitäten verwendet werden, sowie Darlehensverträge, die von den an der Schuldenverwaltung beteiligten Stellen abgeschlossen wurden.

104) Die Feststellungen und Informationen, die im Zuge eine **Wirtschaftlichkeits- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung** eingeholt wurden, sowie die Prüfungsschlussfolgerungen und-empfehlungen werden in der Matrix für Prüfungsfeststellungen (Audit Findings Matrix; AFM) oder in einem vergleichbaren System aufgezeichnet. Die Matrix für Prüfungsfeststellungen ist ein nützliches Instrument, das Unterstützung und Orientierungshilfe für die Erstellung des Prüfungsberichts bietet, da es eine strukturierte Zusammenstellung der Hauptinhalte des Berichts ermöglicht. Die Matrix erlaubt es dem Prüfungsteam und anderen Stakeholdern, ein einheitliches Verständnis in Bezug auf die Feststellungen und deren Komponenten zu entwickeln. Eine Mustermatrix für die Barmittelverwaltung ist im Anhang 2 zu finden.

C. BERICHTERSTATTUNG UND NACHVERFOLGUNG

105) Die Berichterstattung über die Ergebnisse einer Prüfung der Staatsschulden hängt von der Art der durchgeführten Prüfung ab. Beispiele für Berichte von Prüfungen der Rechnungsführung, Wirtschaftlichkeitsprüfungen und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen in Bezug auf die Staatsschulden sind im Anhang 2 angeführt.

106) Bei einer Prüfung der Rechnungsführung wird die Form des Prüfungsurteils von dem geltenden Rahmenwerk zur Finanzberichterstattung sowie von den geltenden Gesetzen oder Vorschriften bestimmt.

107) Bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung wird von den Prüferinnen und Prüfern im Allgemeinen „keine umfassende, mit einem Prüfungsurteil bei der Prüfung der Rechnungsführung vergleichbare Stellungnahme zur Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der geprüften Einheit

8 General International Standard Archival Description (internationaler Anwendungsstandard zur Verzeichnung archivalischer Unterlagen), veröffentlicht vom International Archives Council im Jahr 1994.

gefordert“. (ISSAI 300.21)

108) Bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung „ist konkret darzulegen, in welchem Zusammenhang die Prüfungsfeststellungen zu einzelnen Schlussfolgerungen stehen und gegebenenfalls zu einer übergreifenden Würdigung führen. Dies bedeutet, dass die erarbeiteten und angewandten Prüfungsmaßstäbe näher zu erläutern sind und festzustellen ist, dass alle relevanten Standpunkte berücksichtigt wurden und auf dieser Grundlage ein ausgewogener Bericht erstellt wurde.“ (ISSAI 300.23)

109) Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann die Berichtsform „gesetzlich oder durch den Prüfungsauftrag einer ORKB vorgeschrieben sein. In aller Regel enthält der Prüfungsbericht eine Würdigung, die sich auf die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen stützt“. (ISSAI 400.59)

110) Die ORKB sollten für ihre Prüfungstätigkeit eine geeignete Qualitätssicherung und Berichterstattung einführen und diese regelmäßig einer unabhängigen Prüfung unterziehen.“ (Grundsatz 3, ISSAI 20)

111) Die Anforderungen an einen guten Prüfungsbericht sind in ISSAI 100.51 dargelegt.

112) Die Prüferinnen und Prüfer haben über die Ergebnisse ihres Nachverfolgung angemessen Bericht zu erstatten, um Legislative, Exekutive sowie Interessengruppen und der Öffentlichkeit zeitnahe Rückmeldungen zum Sachstand zu geben. Zeitnahe und verlässliche Informationen zum Stand der Umsetzung der Empfehlungen, die Prüfungswirksamkeit und die erfolgten Abhilfemaßnahmen können dazu beitragen, den Wert und Nutzen von ORKB zu veranschaulichen.

IV

ANHÄNGE

Die Anhänge finden Sie in der englischen Fassung des vorliegenden Leitfadens 5250.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AFM	Matrix für Prüfungsfeststellungen (Audit Findings Matrix)
CS-DRMS	System des Commonwealth-Sekretariats zur Erfassung und Schuldenverwaltung (Commonwealth Secretariat Debt Recording and Management System)
DMFAS	Computersystem zur Schuldenverwaltung und Finanzanalyse (Debt Management and Financial Analysis System)
GUID	Leitfaden
IFPP	INTOSAI-Rahmenwerk für Fachliche Verlautbarungen
INTOSAI	Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden
ISSAI	Internationale Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden
IWF	Internationaler Währungsfonds
ORKB	Oberste Rechnungskontrollbehörde
UNCTAD	Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung