

INTOSAI



*Anleitung zur  
Berichterstattung  
über die Wirksamkeit  
interner Kontrollen:  
Erfahrungen der  
ORKBn bei der  
Umsetzung und  
Bewertung interner  
Kontrollen*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 •E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA

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

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

# INTOSAI

Anleitung zur Berichterstattung über die Wirksamkeit interner Kontrollen: Erfahrungen der ORKBn bei der Umsetzung und Bewertung interner Kontrollen

Herausgeber: Komitee für die interne Kontrolle

## VORWORT

### **Kapitel I**

#### **EINLEITUNG**

### **Kapitel II**

DIE WIRKSAME UMSETZUNG ALLGEMEINER KONTROLLNORMEN

AUSREICHENDE SICHERHEIT

UNTERSTÜTZENDE EINSTELLUNG

INTEGRITÄT UND FACHKOMPETENZ

KONTROLLZIELE

ÜBERWACHUNG DER KONTROLLMECHANISMEN

### **Kapitel III**

DIE ERREICHUNG VON KONTROLLZIELEN DURCH SPEZIFISCHE

KONTROLLNORMEN

DOKUMENTATION

UNVERZÜGLICHE UND ORDNUNGSGEMÄSSE ERFASSUNG VON FINANZIELLEN

MASSNAHMEN UND FINANZERHEBLICHEN VORGÄNGEN

GENEHMIGUNG UND DURCHFÜHRUNG VON FINANZIELLEN MASSNAHMEN UND

FINANZERHEBLICHEN VORGÄNGEN

AUFGABENTRENNUNG

DIENSTAUF SICHT

ZUGRIFF AUF MITTEL UND UNTERLAGEN SOWIE DIESBEZÜGLICHE

RECHENSCHAFTSPFLICHT

### **KAPITEL IV**

DER AUFBAU WIRKSAMER INTERNER KONTROLLSTRUKTUREN

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

INTERNE KONTROLLNORMEN

ZUSTÄNDIGKEITSBEREICHE DER FÜHRUNGSKRÄFTE

SELBSTANALYSEN

INNENREVISION

ZUSTÄNDIGKEITEN DER OBERSTEN RECHNUNGSKONTROLLBEHÖRDE

SCHLUSSFOLGERUNGEN

### **ANLAGE I**

BEITRÄGE OBERSTER RECHNUNGSKONTROLLBEHÖRDEN

## VORWORT

Im Juni 1992 wurden vom Komitee für die interne Kontrolle der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) Richtlinien für die internen Kontrollnormen herausgegeben. Die in den Richtlinien festgelegten Normen waren zur Anwendung in der staatlichen Verwaltung zur Einsetzung wirksamer interner Kontrollstrukturen und für die staatlichen Rechnungsprüfer als Hilfe bei der Bewertung dieser Strukturen vorgesehen.

Fünf Jahre später ersuchte das Komitee die INTOSAI-Mitglieder, basierend auf diesen Richtlinien die Erfahrungen ihrer Länder bei der Erarbeitung, Aufrechterhaltung und Bewertung interner Kontrollsysteme einzubringen. Dieses Papier gibt einen Überblick über die Antworten aus

- Ägypten, Zentrale Rechnungsprüfungsorganisation;
- Bolivien, Oberste Rechnungskontrollbehörde;
- China, Oberste Rechnungskontrollbehörde;
- Costa Rica, Oberste Rechnungskontrollbehörde;
- Island, Oberste Rechnungskontrollbehörde;
- Japan, Prüfbehörde;
- Neuseeland, Rechnungskontrollbehörde;
- Niederlande, Niederländischer Rechnungshof;
- Südafrika, Präsident der Rechnungskontrollbehörde;
- Tonga, Rechnungskontrollbehörde;
- Vereinigtes Königreich, Oberste Rechnungskontrollbehörde und
- Vereinigte Staaten, Oberste Rechnungskontrollbehörde.

Das Komitee dankt diesen INTOSAI-Mitgliedern für die Teilnahme an diesem Projekt. Ihre Erfahrungen bei der Anwendung der INTOSAI-Normen für die interne Kontrolle können dazu beitragen, allen INTOSAI-Mitgliedern beim Auf- oder Ausbau der Leistungsfähigkeit bei der Gestaltung hochwertiger interner Kontrollstrukturen und deren angemessener Bewertung Orientierungsmaterial an die Hand zu geben und so die Haushalts- und Wirtschaftsführung und die Rechenschaftspflicht der öffentlichen Hand zu stärken.

Arpad Kovacs

Staatliche ungarische Rechnungskontrollbehörde

Vorsitzender des Komitees für die interne Kontrolle

## Kapitel I

### EINLEITUNG

In den INTOSAI-Richtlinien für die internen Kontrollnormen von Juni 1992 wird eine interne Kontrollstruktur als Organisationsplan beschrieben, der die Einstellung der Dienststellenleitung und deren Methoden, Verfahren und andere Maßnahmen umfaßt, die eine ausreichende Sicherheit dafür bieten, daß die folgenden allgemeinen Zielsetzungen erreicht werden:

- Förderung einer ordnungsgemäßen, sparsamen, wirtschaftlichen und wirksamen Verwaltungsführung und der Erbringung erstklassiger Resultate und Leistungen entsprechend der Aufgabenstellung der Dienststelle;
- Sicherung der Mittel gegen Verluste durch Verschwendung, Mißbrauch, Mißwirtschaft und Fehler sowie durch Betrug und sonstige Unregelmäßigkeiten;
- Einhaltung von Gesetzen und Bestimmungen sowie Befolgung der Anweisungen der Dienststellenleitung und
- Erarbeitung und Aktualisierung zuverlässiger finanzwirtschaftlicher und verwaltungstechnischer Daten und angemessene Offenlegung dieser Daten in termingerecht vorgelegten Berichten.

Die von der INTOSAI vorgeschriebenen internen Kontrollnormen bilden einen Rahmen für eine interne Kontrollstruktur, die diese Zielsetzungen erfüllt. Die allgemeinen und spezifischen Normen der INTOSAI werden in Kapitel II beziehungsweise III nochmals wiedergegeben. In diesen Kapiteln sind auch die Standpunkte der INTOSAI-Mitglieder zur Umsetzung dieser Normen dargelegt. Deren bereichernde Perspektiven werden sowohl im Zusammenhang mit gut funktionierenden Kontrollverfahren als auch zusammen mit Beispielen festgestellter Kontrollschwachstellen vorgelegt.

Die von INTOSAI-Mitgliedern für diese Studie beigesteuerten Informationen waren auch insofern von Bedeutung, als man dadurch jene Verfahren ermittelt hat, die für die Obersten Rechnungskontrollbehörden für die Erstellung und Überwachung eines leistungsstarken internen Kontrollsystems am zweckdienlichsten waren. Diese üblichen Verfahren umfassen,

- daß eine konstitutionelle oder legislative Bestimmung vorhanden ist, die per Gesetz eine umfassende Grundlage (bzw. Voraussetzung und Zielsetzungen) für die Aufrechterhaltung wirksamer interner Kontrollen bildet;
- daß interne Kontrollnormen vorgeschrieben sind, die bei der Konzeption einer internen Kontrollstruktur befolgt werden müssen und die nach dem Muster der INTOSAI-Normen erarbeitet oder direkt von diesen übernommen werden können;
- daß das Hauptaugenmerk der Führungskräfte auf ihrer Verantwortung für die Umsetzung wirksamer interner Kontrollen und die ständige Beibehaltung eines positiven Kontrollumfeldes liegt;
- daß der Vorbeugung - mehr als der Aufdeckung oder Berichtigung - von Problemen bei internen Kontrollen ein besonderer Stellenwert eingeräumt wird; beispielsweise dadurch, daß die

Führungskräfte gehalten sind, regelmäßig Selbstanalysen der internen Kontrollvorgänge vorzunehmen;

- daß die entscheidende Rolle des Innenrevisors in der internen Kontrollstruktur hervorgehoben wird;

- daß sichergestellt wird, daß die Obersten Rechnungskontrollbehörden eine Schlüsselrolle einnehmen (1) bei der Festlegung interner Kontrollnormen, (2) bei der Schaffung eines soliden Rahmens für die interne Kontrolle, (3) bei der Arbeit mit Innenrevisoren und (4) bei der Bewertung interner Kontrollen als unerläßlichen Bestandteil sowohl von Finanz- als auch von Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

Diese übergreifenden Bestandteile einer soliden internen Kontrollstruktur werden in Kapitel IV ausführlicher erörtert. Dadurch wird die vom INTOSAI-Komitee für die interne Kontrolle im Juni 1992 veröffentlichte Orientierung für diese Bereiche erneut hervorgehoben.

## Kapitel II

### DIE WIRKSAME UMSETZUNG ALLGEMEINER KONTROLLNORMEN

Um ein geeignetes Umfeld für interne Kontrollen innerhalb einer Organisation zu schaffen, wurden von der INTOSAI in folgenden Bereichen allgemeine interne Kontrollnormen festgelegt: (1) ausreichende Sicherheit, (2) unterstützende Einstellung, (3) Integrität und Fachkompetenz, (4) Kontrollziele und (5) Überwachung der Kontrollmechanismen.

#### AUSREICHENDE SICHERHEIT

Die erste allgemeine Kontrollnorm der INTOSAI besagt, daß interne Kontrollstrukturen eine ausreichende Sicherheit dafür bieten sollen, daß die allgemeinen Zielsetzungen erreicht werden. Eine ausreichende Sicherheit ist dann gegeben, wenn der Grad der Zuverlässigkeit unter Berücksichtigung von Kosten, Nutzen und Risiken als zufriedenstellend angesehen wird; das heißt, daß die Kosten der internen Kontrolle nicht den daraus gewonnenen Nutzen überschreiten sollten. INTOSAI-Mitgliedsländer haben bei der Anwendung dieser Kontrollnorm Erfahrungen gesammelt.

Neuseeland beispielsweise berichtet, daß jeder Leiter eines Verwaltungsressorts als verantwortliche Führungskraft dazu verpflichtet ist, ein System interner Kontrollverfahren zu schaffen und zu erhalten, das in bezug auf die Integrität und die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung für ausreichende Sicherheit sorgt. Während diese Verantwortlichkeit im Normalfall an den Finanzbereichsleiter der Einrichtung delegiert wird, unterschreiben hier sowohl der Leiter des Verwaltungsressorts als auch der Finanzbereichsleiter eine Verantwortlichkeitserklärung, die zusammen mit den geprüften Rechnungsabschlüssen und Wirtschaftlichkeitsanalysen einen Teil des Jahresberichts der Einrichtung bildet.

In Japan wird die ausreichende Sicherheit für die wirksame Aufrechterhaltung interner Kontrollen dadurch beeinträchtigt, daß sich die Tätigkeiten im öffentlichen Dienst in den letzten Jahrzehnten immer komplizierter und vielfältiger gestaltet haben und daß immer mehr Befugnisse an niedrigere Verwaltungsebenen delegiert wurden. Die japanische Verfassung sorgt aber durch Voraussetzungen wie (1) daß das Kabinett dem Unterhaus (Parlament) jährliche Abschlüsse der staatlichen Einnahmen und Ausgaben vorlegen muß und (2) daß die

Rechnungskontrollbehörde diese Abschlüsse jedes Jahr prüfen muß für die notwendige umfassende Grundlage zur Schaffung eines wirksamen Kontrollumfeldes.

Andererseits wird von den internen Kontrollen der Verwaltung der Republik Südafrika berichtet, daß sie weder zufriedenstellend noch wirksam sind. Dies rührt daher, daß in den letzten Jahren in der Regierungsstruktur substantielle Änderungen stattgefunden haben, wie der Zusammenschluß der Verwaltungen der früher unabhängigen Homelands, der autonomen Territorien und der Republik Südafrika. Desweiteren wurden die Provinzen von vier auf neun aufgestockt, was zu fünf neuen Provinzverwaltungen geführt hat. Bei der Errichtung der neuen Provinzgebiete wurde der nationale Einflußbereich heruntergeschraubt um Vorkehrungen für die Übertragung bestimmter Befugnisse auf den Gesetzgeber der Provinzen zu treffen. Auf lokaler Ebene wurde die Struktur in dem Sinn geändert, daß die früheren Gemeinderäte durch Übergangsgemeinderäte ersetzt wurden. Die Situation wird dadurch noch erschwert, daß die Dienststellenleitung nicht immer über die Kenntnisse verfügt, angemessene interne Kontrollen einzusetzen und aufrechtzuerhalten.

Obwohl das interne Kontrollumfeld der Republik Südafrika zum jetzigen Zeitpunkt keine ausreichende Sicherheit dafür bietet, daß interne Kontrollen vorhanden sind und wie geplant funktionieren, sieht die Verwaltung das Problem und geht dagegen an, indem in allen Verwaltungsstellen eine interne Prüfinstanz eingerichtet wird. Ferner hat die Verwaltung örtliche und internationale Berater ernannt, die die Bildung einer berufständischen Einrichtung für öffentliche Finanzen und die Finanzkontrolle erleichtern sollen.

#### UNTERSTÜTZENDE EINSTELLUNG

Eine weitere allgemeine Kontrollnorm setzt fest, daß Dienststellenleitung und Mitarbeiter zu jeder Zeit eine positive und unterstützende Einstellung zu internen Kontrollen zeigen und beibehalten müssen. INTOSAI-Mitgliedsländer haben aus erster Hand erfahren, daß diese Norm eine zentrale Rolle spielen kann, wenn es darum geht, ein wirksames internes Kontrollumfeld zu schaffen.

In den frühen 90er-Jahren beispielsweise hat die Oberste Rechnungskontrollbehörde Islands bei den größeren Kreditinstituten der Verwaltung mehrere Kontrollen durchgeführt, die ernste Schwachstellen in einer Reihe von Bereichen in Verbindung mit der Kontrolle, der Überwachung und der Berichterstattung über die Nichterfüllung von Darlehen aufgezeigt haben. In vielen Fällen hat die lasche Einstellung der Führungskräfte gegenüber geeigneten Kontrollen bei der Vergabe, der Tilgung, dem Risikomanagement und der Zeichnung von Wertberichtigungen auf Kredite zu diesen Schwachpunkten beigetragen. Als Folge davon stellte der Isländische Entwicklungs-Fonds Ende 1991 seine Arbeit ein, da die Leitung es versäumt hatte, hohe Kreditverluste zu erkennen. In einigen Bereichen konnten Verbesserungen erzielt werden, wie etwa bei der ordnungsgemäßen Bilanzierung von Wertberichtigungen auf Kredite, die nun regelmäßig für alle wichtigen staatlichen Fonds vorgenommen wird.

Ein weiteres Beispiel zeigt auf, daß die Vereinigten Staaten in den 80er- und 90er-Jahren substantielle Zusammenbrüche von Sparkassen und Banken erlitten haben, die der Bundesverwaltung hunderte Milliarden Dollar gekostet haben. Schwachpunkte bei der Kontrolle waren eine Hauptursache für diese Zusammenbrüche, die vor allem auf ein grundlegendes Manko in der Management-Philosophie und dem unternehmerischen Stil in bezug auf interne Kontrollen zurückzuführen waren. So beeinträchtigte beispielsweise in einigen Sparkassen und Banken die ungenügend wahrgenommene Aufsichtsfunktion über den Vorstand bei

gleichzeitiger Existenz einer dominanten Unternehmerpersönlichkeit die wirtschaftliche Tragfähigkeit des Instituts. Diese Kombination führte zu riskanten Operationen, u.a. zu übertriebener Wachstumsorientierung, Darlehenskonzentrationen ohne entsprechende Sicherheiten und ein übermäßiges Vertrauen in unbeständige Finanzierungsquellen.

Allerdings betrachten die INTOSAI-Mitgliedsländer einschließlich Islands und der Vereinigten Staaten die interne Kontrolle als wichtigen und bedeutenden Teil ihrer Arbeit. Beispielsweise hat der Kongreß der Vereinigten Staaten als Reaktion auf die Zusammenbrüche der Sparkassen und Banken ein Gesetz erlassen, den Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act von 1991, um gegen die ernsthaften Mängel, die zu den früheren Bankzusammenbrüchen geführt hatten, anzugehen und um Berichte über die Wirksamkeit interner Kontrollen anzufordern. In einem anderen Fall hat die Regierung des Königreichs Tonga eine unterstützende Einstellung der internen Kontrolle gegenüber bewiesen, indem sie Gesetze verabschiedet und darauf bezugnehmende Verordnungen und Verfahren erlassen hat. Diese beinhalten (1) Gesetze zur Festlegung eines Rahmens für die interne Kontrolle zur Auszahlung öffentlicher Gelder und die Erstellung von Bilanzen und (2) Verordnungen, die interne Kontrollpunkte wie den Erhalt, die Ausgabe, die treuhänderische Verwaltung und die Übergabe von öffentlichen Mitteln regeln. Außerdem hebt die ORKB den Ressorts gegenüber die Bedeutung der Verbesserung interner Kontrollen von finanzwirtschaftlichem Management und Programmen hervor.

## INTEGRITÄT UND FACHKOMPETENZ

In bezug auf Integrität und Fachkompetenz wird in den allgemeinen Kontrollnormen der INTOSAI folgende Forderung aufgestellt: Dienststellenleitung und Mitarbeiter sollen persönlich und beruflich integer sein und ein fachliches Kompetenzniveau beibehalten, aufgrund dessen sie in der Lage sind, die Bedeutung und Entwicklung, Anwendung und Aufrechterhaltung leistungsstarker interner Kontrollen zu begreifen und die allgemeinen Ziele der internen Kontrollen zu erreichen. Mehrere INTOSAI-Länder haben die Erfahrung gemacht, daß die Nichtbefolgung dieser allgemeinen Kontrollnorm in eine schwache interne Kontrollsituation und damit verbundenen hohen Geldbeträgen münden kann.

In einer derartigen Situation, im Zuge verwaltungsumfassender Prüfungen der Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen, die bei den öffentlichen Ausgaben Neuseelands einen namhaften Betrag ausmachen, fand das Audit Office eine stattliche Anzahl von Schwachstellen, die zum Teil auf einen Mangel an Integrität und Fachkompetenz der Einkaufsleitung zurückzuführen waren. Die Unzulänglichkeiten reichten von fehlender Dokumentation der entscheidungsfindenden Prozesse zur Bestimmung der erforderlichen Einkäufe über fehlende Spezifikationen delegierter Befugnisse bis hin zu fehlender Kontrolle und Genehmigung bestimmter Einkäufe. Das Audit Office Neuseelands berichtet weiterhin, daß kürzliche schwerpunktmäßige Untersuchungen des sensiblen Bereichs der nach Ermessen verfügbaren Ausgaben, u.a. des Gebrauchs von Kreditkarten, zur Folge hatten, daß die Integrität leitender Beamter in Frage gestellt werden mußte.

Ein weiteres typisches Beispiel ist in den Vereinigten Staaten das Ministerium für Wohnungsbau und Stadtentwicklung, das Department of Housing and Urban Development - HUD, das als oberste Bundesbehörde für die Bereiche Wohnungsbau, kommunale Entwicklung und Chancengleichheit bei der Wohnraumversorgung zuständig ist. Während das HUD seither Schritte eingeleitet hat, um die Art und Weise, wie die Stelle geleitet wurde zu ändern, wurde 1989 beim HUD ein großes Ausmaß an Betrug, Mißbrauch und Mißwirtschaft entdeckt und auf



Schwachstellen bei der internen Kontrolle sowie einer Zusammensetzung nicht zweckgemäßer Mitarbeiterqualifikationen zurückgeführt.

Andererseits berichten INTOSAI-Mitgliedsländer auch über Vorgehensweisen bei der internen Kontrolle, die solcherart sind, daß Situationen wie die soeben beschriebenen vermieden werden können. Die Oberste Rechnungskontrollbehörde der Volksrepublik China beispielsweise berichtet über interne Kontrollen, die sich auch auf die Personalanforderungen erstrecken. Stellenbewerber werden strengen Prüfungen unterzogen und auf offene und unparteiische Art bewertet und ausgewählt; neue Mitglieder werden geschult. Sie erhalten keine Erlaubnis, ihre neue Stellung anzutreten, bis sie ihr "Zeugnis für die Stellung" erlangt haben. Somit werden sie aufgrund ihrer Fähigkeiten angenommen. Ferner werden die Mitglieder regelmäßig geprüft und aufgrund ihrer Arbeitsleistung und ihres Beitrags zur Organisation belohnt oder bestraft. Wenn es notwendig erscheint, werden sie versetzt.

## KONTROLLZIELE

In den INTOSAI-Normen für die interne Kontrolle wird auch die Empfehlung ausgesprochen, daß spezifische Kontrollziele für jeden Tätigkeitsbereich eines jeden Ministeriums/Ressorts bzw. einer Behörde festzulegen bzw. zu erarbeiten sind, wobei diese Ziele angemessen, umfassend und anwendungsfähig sein sollen und in die allgemeinen Organisationszielsetzungen zu integrieren sind. Die folgenden Beispiele stehen für typische Erfahrungen von INTOSAI-Mitgliedsländern bei der Festlegung von Kontrollzielen, die in manchen Fällen nicht über allgemeine Zielsetzungen der Organisation hinausgegangen sind.

Der Auditor General der Republik Südafrika berichtet, daß das vorrangige Ziel seiner Verwaltung die Verhinderung von Fehlern oder Unregelmäßigkeiten im Management oder bei finanzwirtschaftlichen Daten ist oder, sollten irgendwelche Fehler oder Unregelmäßigkeiten auftreten, diese aufzudecken. Eine Reihe übergeordneter spezifischer Kontrollziele wurde festgelegt; diese umfassen (1) die geeignete Aufzeichnung und Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und -tätigkeiten, (2) die Sicherung des Vermögens und von Informationen gegen Mißbrauch und Veruntreuung und (3) die Festsetzung von Limits, bis zu denen verschiedene Mitarbeiter Verpflichtungen eingehen können.

Ebenso berichtet der Auditor General des Königreichs Tonga, daß er die Initiative ergriffen hat, um bestimmte Kontrollziele für alle Tätigkeiten der Ministerien und Ressorts festzulegen und zu erarbeiten. Der Auditor General ist damit befaßt sicherzustellen, daß die Kontrollziele angemessen, umfassend und anwendungsfähig sind und in die allgemeinen Zielsetzungen integriert werden können. Die INTOSAI-Richtlinien für die interne Kontrolle dienen als Grundlage für diesen Prozeß.

Umgekehrt kann es zu Störungen der internen Kontrolle kommen, wenn die interne Kontrolle und deren Ziele nicht eindeutig festgesetzt und verstanden werden. Die japanische Prüfungsbehörde hat beispielsweise festgestellt, daß Städte die medizinischen Ausgaben für Rentner ungerechtfertigt in die staatlich subventionierten Kosten für die nationale Krankenversicherung einfließen ließen. Daraus resultierten beträchtliche Subventionsüberzahlungen. Das Problem war teilweise darauf zurückzuführen, daß die Stadtverwaltungen das staatliche Subventionssystem für medizinische Ausgaben und die damit verbundenen Anforderungen nicht verstanden haben.

## ÜBERWACHUNG DER KONTROLLMECHANISMEN

Zusätzlich führen die INTOSAI-Normen aus, daß die Dienststellenleitung die Verwaltungsvorgänge fortgesetzt zu überwachen hat und unverzüglich Schritte unternehmen muß, sobald unrechtmäßige, unwirtschaftliche und unwirksame Verwaltungsvorgänge festgestellt worden sind. Die folgenden Fälle zeigen auf, wie wichtig es ist, die Verwaltungsvorgänge zu überwachen um sicherzustellen, daß die Kontrollen die gewünschten Ergebnisse erzielen und daß diese Kontrollnorm in die Methoden und Verfahren der Kontrollvorgänge eingebunden wird.

In einem Fall berichtet die Oberste Rechnungskontrollbehörde Islands, daß ein Hauptschwachpunkt der internen Kontrolle der Mangel an Verständnis einzelner Dienststellenleiter für die Bedeutung der internen Kontrolle ist. Zusammen mit anderen Problemen wird diese Schwachstelle durch die mangelhafte Befolgung festgesetzter interner Kontrollnormen offensichtlich. Laut Oberster Rechnungskontrollbehörde kann die Wirklichkeit ganz anders aussehen, selbst dann, wenn eine isländische Verwaltungsbehörde möglicherweise interne Kontrollen auf dem Papier wohlformuliert festgehalten hat. Die Rechnungskontrollbehörde hat herausgefunden, daß es ohne das erforderliche Verständnis und die Überwachung für die Leute bequemer ist, die festgesetzten Kontrollverfahren nicht zu befolgen.

Ein anderes Beispiel betrifft die neuseeländische Regierung; sie nimmt für gewöhnlich den Dienst von Gutachtern in Anspruch, der mit beträchtlichen Ausgaben verbunden ist. Das Audit Office Neuseelands berichtet, daß in Zusammenhang mit diesen Gutachtern unrechtmäßige, unwirtschaftliche, unwirksame betriebliche Vorgänge festgestellt wurden. Ferner hat die Behörde die Erfahrung gemacht, daß die Ressorts in Anbetracht dieser Ergebnisse keine unverzüglichen Schritte eingeleitet haben und dadurch die Norm, die die Überwachung der Kontrollmechanismen fordert, nicht eingehalten wurde.

Unter positiveren Vorzeichen steht der Bericht des National Audit Office des Vereinigten Königreiches; wenn Fälle von mangelhafter interner Kontrolle festgestellt werden und darüber berichtet wird, reagiert die Dienststellenleitung dort unverzüglich auf die beanstandeten Punkte und leitet in der Regel frühzeitig korrigierende Maßnahmen ein. Das Ziel der Behörde ist, die Folgeaktivitäten zu überwachen und der Dienststellenleitung weiterhin nach Bedarf beratend zur Seite zu stehen. Falls als Prüfergebnis weitere Risikobereiche festgestellt werden, werden diese in die zukünftige Prüfungsplanung einbezogen.

### Kapitel III

#### DIE ERREICHUNG VON KONTROLLZIELEN DURCH SPEZIFISCHE KONTROLLNORMEN

Als Unterstützung zur Erreichung der Kontrollziele und einer ordnungsgemäßen und wirksamen internen Kontrollstruktur sind in den Richtlinien für die interne Kontrolle der INTOSAI folgende spezifische Kontrollnormen aufgeführt (1) Dokumentation, (2) unverzügliche und ordnungsgemäße Erfassung von finanziellen Maßnahmen und finanz erheblichen Vorgängen, (3) Genehmigung und Durchführung von finanziellen Maßnahmen und finanz erheblichen Vorgängen, (4) Aufgabentrennung, (5) Dienstaufsicht und (6) Zugriff auf Mittel und Unterlagen sowie diesbezügliche Rechenschaftspflicht.

#### DOKUMENTATION

Im Hinblick auf eine angemessene Dokumentation geben die spezifischen Normen der INTOSAI folgendes vor: Die interne Kontrollstruktur und alle finanziellen Maßnahmen und finanz erheblichen Vorgänge sollen klar dokumentiert werden, wobei die Dokumentation für eine Überprüfung leicht zugänglich sein muß. Die Dokumentation von finanziellen Maßnahmen oder finanz erheblichen Vorgängen sollte vollständig und richtig sein und es ermöglichen, alle Entwicklungsstufen einer finanziellen Maßnahme oder eines finanz erheblichen Vorgangs (oder damit verbundener Informationen) von der Initiierung über die Abwicklung bis zur Zeit nach der Beendigung zu verfolgen. Eine Anzahl INTOSAI-Mitgliedsländer hat die schädlichen Auswirkungen des Fehlens einer angemessenen Dokumentation kennengelernt; diese werden durch die folgenden drei Begebenheiten veranschaulicht.

Zunächst berichtete das National Audit Office des Vereinigten Königreichs über Fälle von nicht vorhandener oder unangemessener Dokumentation als Nachweis für finanzielle Maßnahmen, die im Zuge der Finanzkontrollen ermittelt wurden. Beispielsweise berichtete das Audit Office über Fälle

- mangelnder Vorlage von Belegen durch die Mitarbeiter als Dokumentation für Zahlungen von Unkosten mittels Kreditkarte der Behörde;
- mangelnder angemessener Dokumentation über die Beantragung von Prozeßkostenhilfe; infolge der lückenhaften Dokumentation konnte der Nachweis für die berechnigte Inanspruchnahme nicht erbracht und daher auch nicht bestätigt werden, daß die Zahlungen dem vom Parlament bewilligten Zwecke zugeführt worden waren;
- in denen der Verwaltungsapparat nicht in der Lage war, eine Dokumentation darüber vorzulegen, daß man laut Entscheidung der Dienststellenleitung bei einem Vertrag auf ein Ausschreibungsverfahren verzichtet hat.

Zweitens hat auch die Verwaltung der Ressorts, Ministerien und verfassungsmäßigen Körperschaften von Tonga Fälle festgestellt, in denen Dokumentationen und Aufzeichnungen nicht vorhanden bzw. unvollständig waren. In einem Ressort gingen beispielsweise die Durchschläge von Empfangsbestätigungen verloren; der Beauftragte für das Rechnungswesen und die Abteilung Rechnungswesen haben dies aber weder als ernstzunehmenden Vorfall noch als Verstoß gegen Gesetze und Verordnungen betrachtet.

Drittens hat der Auditor General der Republik Südafrika als Resultat der Prüfung einer Dokumentation finanzwirtschaftlicher Vorgänge eine beträchtliche Anzahl von Fällen festgestellt und dem Parlament berichtet, in denen es um Zahlungen vom staatlichen Ressort für Arbeit ging und bei denen die Begünstigten dieselben Beträge auf Grundlage derselben Ausgangsdokumente erhalten haben. In anderen Fällen wurden dieselben Beträge nochmals bezahlt, wiederum zurückgehend auf dieselben Ausgangsdokumente, obwohl die Namen der Begünstigten nicht genau übereingestimmt haben. Der Wert der doppelten Zahlungen oder Mehrfachzahlungen war beträchtlich.

Um Unzulänglichkeiten wie diese zu überwinden, wird in den internen Kontrollnormen der INTOSAI empfohlen, daß die Dokumentation finanzieller Maßnahmen und finanz erheblicher Vorgänge vollständig und richtig sein sollte. Dadurch sollten alle finanziellen Maßnahmen oder finanz erheblichen Vorgänge (oder damit verbundene Informationen) von deren Initiierung über die Abwicklung bis in die Zeit nach Beendigung verfolgt werden können.

## UNVERZÜGLICHE UND ORDNUNGSGEMÄSSE ERFASSUNG VON FINANZIELLEN MASSNAHMEN UND FINANZERHEBLICHEN VORGÄNGEN

Die spezifischen Kontrollnormen der INTOSAI besagen des weiteren, daß finanzielle Maßnahmen und finanz erhebliche Vorgänge unverzüglich zu erfassen und richtig zu verbuchen sind. Dies gilt für den gesamten Ablauf oder die Laufzeit einer finanziellen Maßnahme oder eines finanz erheblichen Vorgangs und umfaßt (1) die Initiierung und Genehmigung, (2) alle Abwicklungsphasen und (3) ihre abschließende Zuordnung in zusammenfassenden Aufzeichnungen. Wie auch schon bei der Dokumentation haben INTOSAI-Mitglieder darüber berichtet, welche Herausforderung die Einhaltung dieser Norm bedeutet.

Beispielsweise wurde aufgrund von Lücken im internen Kontrollsystem der Wehresold für die Soldaten der U.S.-Armee auch an solche ausbezahlt, die schon aus der Armee ausgeschieden waren. Daß fälschlicherweise Zahlungen geleistet worden waren, wurde darüber hinaus von der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung nicht erkannt. Das U.S. General Accounting Office ermittelte, daß innerhalb eines überprüften Monats an rund 2.200 Soldaten überhöhte Zahlungen geleistet wurden. Ein Großteil dieser Soldaten erhielt diese ungerechtfertigten Zahlungen über mehrere Monate hinweg; die Gesamtsumme der Überzahlungen lag bei 7,8 Millionen US\$. Die unzulässigen Zahlungen waren vor allem darauf zurückzuführen, daß Mitarbeiter des U.S. Verteidigungsministeriums bestehende Verwaltungsverfahren nicht angewandt hatten. Beispielsweise wurde die Versetzung aus dem aktiven Dienst in den Ruhestand, aber auch andere personalbezogene Vorgänge von den Finanzbehörden vor Ort nicht immer zeitgerecht in den Lohn- und Gehaltslisten erfaßt und die Lohn- und Gehaltssachbearbeiter konnten für manche Zahlungen nicht die angemessenen Nachweise erbringen.

Das National Audit Office des Vereinigten Königreichs hat ebenfalls von Fällen berichtet, die auf Schwachstellen bei der Kontrolle zurückzuführen sind und bei denen finanzielle Maßnahmen nicht unverzüglich und ordnungsgemäß erfaßt wurden. In einem Fall gab es keinerlei Verfahren, das eine unverzügliche und sichere Abwicklung und Erfassung von Barmiteileinnahmen sichergestellt hätte. Die Behörde hat zum Beispiel bei der Einzahlung von eingegangenen Schecks Verzögerungen von über zwei Wochen festgestellt; dadurch wurde die Gefahr der Veruntreuung erhöht. In einem anderen Fall berichtete die Behörde über Schwachstellen der Finanzkontrolle im Bereich Einkauf, etwa fehlende Genehmigungsvermerke über finanz wirksame Maßnahmen wie z.B. Bestellungen, mangelnde Liefernachweise und unzureichend geprüfte Materialeingänge.

In Neuseeland hat eine Anzahl staatlicher Stellen wesentliche Änderungen im System vollzogen, die noch nicht vollständig ausgetestet waren. Das hatte eine nicht zeitgerechte Abwicklung von Geschäftsvorfällen und mangelnde Abstimmung zur Folge; ein verbreitetes Manko bei der Kontrolle, wie vom Audit Office dieses Landes berichtet wurde.

Um Situationen wie diese zu vermeiden, legen die internen Kontrollnormen der INTOSAI fest, daß eine unverzügliche und ordnungsgemäße Erfassung von Informationen unentbehrlich ist. Die Einhaltung dieser Norm ist für die Sicherstellung der zeitgerechten Verfügbarkeit und Zuverlässigkeit aller der Geschäftstätigkeit und Entscheidungsfindung einer Einrichtung dienlichen Informationen - und somit auch für deren Wert und Relevanz für die Dienststellenleitung - von zentraler Bedeutung.

## GENEHMIGUNG UND DURCHFÜHRUNG VON FINANZIELLEN MASSNAHMEN UND FINANZERHEBLICHEN VORGÄNGEN

In den spezifischen Kontrollnormen der INTOSAI wird die Erwartung festgehalten, daß finanzielle Maßnahmen und finanz erhebliche Vorgänge nur von solchen Personen genehmigt und durchgeführt werden, die innerhalb des Rahmens ihrer dienstlichen Befugnisse handeln. Die Einhaltung der Bedingungen einer Genehmigung bedeutet, daß die Mitarbeiter die ihnen zugewiesenen Aufgaben in Übereinstimmung mit den Anweisungen und innerhalb der von der Dienststellenleitung oder den Gesetzen vorgegebenen Grenzen durchführen.

Einige INTOSAI-Mitglieder haben jedoch von Fällen berichtet, in denen strengere Kontrollen der Genehmigung zur Durchführung von finanziellen Maßnahmen und finanz erheblichen Vorgängen wirksamere Kontrollen und Einsparungen zur Folge gehabt hätten. 1992 hat beispielsweise die Oberste Rechnungskontrollbehörde Islands die Ausgaben für Kraftfahrzeuge in vielen Bereichen der isländischen Verwaltung geprüft. Die Prüfung zeigte mehrere Schwachstellen in der Gesamtstruktur und bei der Kontrolle in diesem Bereich auf, einschließlich vieler Verträge, die mit einzelnen Mitarbeitern ungeachtet der benötigten Verkehrsmittel und unstrukturiert abgeschlossen worden waren - somit war die Genehmigung der Dienststellenleitung und andere Kontrollen nur in eingeschränktem Maß vorhanden.

Eine völlig andere Perspektive in dieser Angelegenheit kam vom Präsident der ORKB der Republik Costa Rica, und zwar anhand eines Beispiels über die Nutzung der staatseigenen Fahrzeuge. Durch eine Prüfung wurde aufgedeckt, daß diese, obwohl die Nutzung eines solchen Fahrzeuges auf geeignete Weise genehmigt werden sollte, (1) für Zwecke, die nicht genehmigt waren, (2) außerhalb der Arbeitszeit ohne Genehmigung und (3) von einem Beamten ungerechtfertigt nach Belieben genutzt wurden.

Basierend auf Studien interner Kontrollprobleme wie dieser haben sich Prüfer in China darüber verständigt, daß das Konzept der internen Kontrolle auch die Kontrolle der Befugnisse beinhalten muß. Sie raten dazu, diese Kontrollen durchzuführen um sicherzustellen, daß die Mitarbeiter innerhalb der Grenzen der ihnen übertragenen Befugnisse tätig sind und somit die Kontrolle über Geschäftstätigkeiten von Anfang an ausüben.

## AUFGABENTRENNUNG

Wie auch bei den anderen spezifischen Kontrollnormen sind sich die INTOSAI-Mitgliedsländer auch der Risiken von Fehlern, Verschwendung oder Unrechtmäßigkeiten voll bewußt, die auftreten können, wenn eine Person alle Schlüsselphasen einer finanziellen Maßnahme oder eines finanz erheblichen Vorgangs kontrolliert. Darauf beziehend verfügen die Richtlinien für die interne Kontrolle der INTOSAI, daß die Schlüsselfunktionen und Zuständigkeiten in bezug auf die Genehmigung, Auswertung, Erfassung und Überprüfung von finanziellen Maßnahmen und finanz erheblichen Vorgängen auf mehrere Personen aufgeteilt sein sollten. Die richtige Anwendung dieser Norm würde viel dazu beitragen, Situationen wie die nachfolgend von INTOSAI-Mitgliedern berichteten Vorkommnisse zu vermeiden; Tonga etwa hat festgestellt, daß die fehlende Aufgabentrennung in den Ressorts und Ministerien ihrer Verwaltung eine der schwerwiegendsten und am meisten verbreitete Schwachstelle ist.

Ein konkreteres Beispiel dafür ist, wie das Audit Office Neuseelands ermittelt hat, daß sich Risiken daraus ergeben haben, daß in bestimmten Verwaltungsstellen eine beträchtliche Zahl von vertraglichen Mitarbeitern beschäftigt ist. Diese Einrichtungen haben zwar möglicherweise ihr Ziel der Ausgaben senkung erreicht, allerdings stellenweise dadurch, daß durch eine verfehlte Aufgabentrennung ein neues Risiko entstanden ist.

Japan berichtet, daß solche Probleme dort dadurch bekämpft werden, daß deren Kontrollsystem zur Vermeidung von Fehlern im Rechnungswesen und von Betrug auch die Aufgabentrennung, etwa von Beamten, die Verträge abschließen und jenen, die befugt sind, Auszahlungen zu tätigen, umfaßt. Zum Beispiel (1) setzen die Minister ihre für die Auszahlung von Mitteln zuständigen Beamten davon in Kenntnis, daß die Ausgaben vom Finanzministerium genehmigt wurden; (2) der für die Auszahlung zuständige Beamte legt den Ministern regelmäßig Ausgabenberichte vor; (3) die Beamten, die für Vertragsabschlüsse zuständig sind geben jenen, die die Auszahlung regeln, die Beträge/den Inhalt der Verträge zur Genehmigung weiter und (4) die Beamten im Bereich Auszahlung genehmigen den Betrag/Inhalt des Vertrages, nachdem sie beispielsweise geprüft haben, ob die Beträge innerhalb der budgetierten Vorgaben liegen.

Das National Audit Office des Vereinigten Königreichs jedoch berichtet, daß es für kleine Organisationen oft schwer ist, eine geeignete Aufgabentrennung beizubehalten. Die Behörde hat Fälle ermittelt, in denen (1) Personen sowohl zur Genehmigung als auch zur Überprüfung von Zahlungen berechtigt waren, (2) Mitarbeiter Material anfordern, genehmigen und entgegennehmen konnten und (3) es kaum oder nicht ersichtlich war, daß eine Dienstaufsicht stattgefunden hatte.

In Fällen, in denen kleine Organisationseinheiten die angemessene Aufgabentrennung erschweren, empfehlen die INTOSAI-Richtlinien, daß die Behördenleitung sich der Risiken bewußt sein und mit anderen Kontrollen einen Ausgleich schaffen muß. Zum Beispiel könnte die Personalrotation ein Weg sein um sicherzustellen, daß nicht eine Person allein über einen übermäßig langen Zeitraum hinweg mit Schlüsselfunktionen in bezug auf finanzielle Maßnahmen bzw. finanz erhebliche Vorgänge betraut ist.

## DIENSTAUF SICHT

Die Richtlinien für die interne Kontrolle der INTOSAI besagen, daß für eine effiziente Dienstaufsicht Sorge zu tragen ist um sicherzustellen, daß interne Kontrollziele erreicht werden. Die Bemühungen der INTOSAI-Mitglieder zur Einsetzung und Überwachung interner Kontrollen haben die Bedeutung einer geeigneten Dienstaufsicht über Zuweisungen und Mitarbeiter als grundlegenden internen Kontrollmechanismus hervorgehoben.

Der Präsident der ORKB der Republik Costa Rica hat zwei ausgezeichnete Fallstudien vorgelegt, die sich mit der Nichteinhaltung der INTOSAI-Dienstaufsichtsnormen beschäftigen. Der erste Fall bezieht sich auf ein Datenverarbeitungssystem, das von Banken genutzt wird, die Zolleinnahmen erheben und diese auf elektronischem Weg an Zollämter in ganz Costa Rica weiterleiten. Die Prüfer fanden heraus, daß durch den vom Zoll zur Bestätigung, Aufzeichnung und Überarbeitung dieser Informationen erarbeiteten Vorgang unbeaufsichtigt Änderungen der elektronisch übermittelten Daten ohne jegliche begleitende Dokumentation oder Verifizierung ihrer Gültigkeit und Zuverlässigkeit ermöglicht wurden.

Der zweite Fall bezieht sich auf eine Bewertung der für die Erbringung des Gesundheitsdienstes - insbesondere für die Ambulanz eines der größten öffentlichen Krankenhäuser des Landes - genutzten öffentlichen Mittel Costa Ricas. Die Prüfer berichteten über die erhebliche Nichtauslastung medizinischer Ressourcen, da der festgesetzte Arbeitsplan nicht erfüllt wurde, was den Mißbrauch der verfügbaren Ausstattung und Anlagen und eine nicht zeitgerechte Zuwendung für die wartenden Patienten zur Folge hatte. Dies wurde auf eine fehlende Dienstaufsicht und einer daraus resultierenden fehlenden Kontrolle der Dienstpläne durch die Leiter der jeweiligen medizinischen Fachabteilungen zurückgeführt.

Auch ein weiteres Land, das Königreich Tonga, hat mangelnde Dienstaufsicht sowie mangelnde Qualifikationen als in den meisten Verwaltungsbehörden verbreitete Schwachstellen der internen Kontrolle ermittelt. Der Auditor General war an der Bekämpfung dieser Schwachstellen beteiligt, indem er Schulungsprogramme ins Leben gerufen, eine Dienstaufsicht für jede Ebene von Mitarbeitern festgesetzt und die Bedeutung dieser Aspekte des internen Kontrollsystems betont hat.

Ein drittes INTOSAI-Mitglied, das National Audit Office des Vereinigten Königreichs, hat festgestellt, daß eine angemessene Dienstaufsicht auch für Arbeitsvorgänge in Verbindung mit Verträgen von wesentlicher Bedeutung ist. Es hat festgestellt, daß die laufende Überwachung vertraglicher Leistungen eine wesentliche Voraussetzung dafür ist, daß die Lieferanten die Vertragsbedingungen und vertraglichen Bestimmungen in bezug auf Preise, Normen und Lieferungen einhalten und daß der Vertrag wettbewerbsfähig bleibt. Die Behörde hat beispielsweise festgestellt, daß eine nachweislich mangelhafte Überwachung vertraglicher Leistungen bei einem Vertrag letztlich in Kosten von £180.000,-- gemündet hat, obwohl der ursprüngliche Vertrag auf £25.000,-- lautete, ohne daß für diese Mehrkosten die erforderliche Genehmigung eingeholt worden wäre. In einem anderen Fall hätte eine Rückforderung aus einem Vertrag geltend gemacht werden können, doch war sich die Dienststelle dessen aufgrund mangelnder Überwachung nicht bewußt und hat aus diesem Grund auch keinerlei Ansprüche darauf erhoben.

Um eine geeignete Dienstaufsicht sicherzustellen legen die internen Kontrollnormen der INTOSAI fest, daß die Dienstaufsichtspersonen die ihren Mitarbeitern zugewiesenen Tätigkeiten regelmäßig zu überwachen und gegebenenfalls zu genehmigen haben. Sie müssen ihren Mitarbeitern auch die nötige Anleitung und Schulung bieten, um so dazu beizutragen, daß Fehler, Verschwendung und Unrechtmäßigkeiten möglichst selten vorkommen und daß spezifische Anweisungen der Behördenleitung in ihrer Bedeutung verstanden und in die Praxis umgesetzt werden.

## ZUGRIFF AUF MITTEL UND UNTERLAGEN SOWIE DIESBEZÜGLICHE RECHENSCHAFTSPFLICHT

Die letzte spezifische Kontrollnorm der INTOSAI enthält die Anweisung, daß der Zugriff auf Mittel und Unterlagen auf einen befugten Personenkreis zu beschränken ist, der für die Verwendung bzw. Verwahrung die Verantwortung trägt. Um sicherzustellen, daß der Rechenschaftspflicht Genüge getan wird, ist der Mittelbestand in regelmäßigen Abständen mit den Rechnungslegungsunterlagen auf ihre Übereinstimmung hin zu vergleichen. Dabei sollte sich die Häufigkeit, mit der diese Vergleiche vorgenommen werden, nach dem jeweiligen Gefährdungsgrad der Mittel richten. Die Arbeit der INTOSAI-Mitglieder hat die Auswirkungen aufgezeigt, die sich ergeben, wenn diese Kontrollnorm zur Verringerung des Risikos einer unbefugten Mittelverwendung bzw. von Verlusten für den Staat und zur Befolgung der Anweisungen der Behördenleitung nicht wirksam angewandt wird.

In einem Fall, in dem es um den Zugriff auf Unterlagen ging, sah sich die amerikanische Bundessteuerbehörde, der Internal Revenue Service (IRS) mit dem Problem schwacher interner Kontrollen seiner EDV-Systeme konfrontiert. Die Prüfungen der Jahresabschlüsse durch das U.S. General Accounting Office ergaben Mängel in den Sicherheitssystemen des IRS zur Aufdeckung bzw. Verhinderung des Zugriffs unbefugter Mitarbeiter auf Daten von Steuerzahlern bzw. zur Aufdeckung unzulässiger Transaktionen von Mitarbeitern durch Änderungen bestimmter Computerprogramme. Die grundlegenden Kontrollprobleme umfaßten

Kontrollen, die keinen hinlänglichen Schutz gegen unbefugten Nutzerzugriff auf sensible Programme und Dateien boten. Ferner waren zahlreichen Nutzern umfassende Zugriffsrechte auf das EDV-System eingeräumt worden, mit denen sich bestehende Sicherheitskontrollen umgehen ließen.

In einem Fall wurden Mittel und Unterlagen verglichen und der Auditor General der Republik Südafrika berichtete, daß die Vollständigkeit und Richtigkeit der Bankguthaben des Ressorts für territoriale Angelegenheiten nicht bescheinigt werden konnte, da das Ressort über ein Jahr lang keine Kontenabstimmung vorgenommen hatte. Der Unterschied zwischen den Abschlüssen des Ressorts und den Abschlüssen der Bank war beträchtlich.

In den internen Kontrollnormen der INTOSAI wird betont, daß die Einschränkung des Zugriffs auf die Mittel und eine regelmäßige Abstimmung der Unterlagen das Risiko einer unbefugten Mittelverwendung bzw. von Verlusten für den Staat verringern und gleichzeitig dazu beitragen, daß den Anweisungen der Behörde Folge geleistet wird.

## KAPITEL IV

### DER AUFBAU WIRKSAMER INTERNER KONTROLLSTRUKTUREN

In Übereinstimmung mit den Richtlinien der INTOSAI haben die Mitgliedsländer die Bedeutung der folgenden Bestandteile beim Aufbau wirksamer interner Kontrollstrukturen hervorgehoben: (1) gesetzliche Grundlagen, (2) interne Kontrollnormen, (3) Führungskräfte, die die Hauptverantwortung für wirksame Kontrollen übernehmen, (4) regelmäßige Selbstbewertung der internen Kontrollen durch Führungskräfte, (5) interne Prüfungen der Kontrollen und (6) eine oberste Rechnungskontrollorganisation, die sich dafür einsetzt, interne Kontrollsysteme festzulegen und zu prüfen.

### GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Wie bereits in den INTOSAI-Richtlinien für die interne Kontrolle ausgeführt, wird in einigen Ländern der Gesetzgeber die durch die internen Kontrollstrukturen zu erreichenden übergeordneten Zielsetzungen festlegen, während er es dann einer dafür zuständigen Zentralbehörde überläßt, die internen Kontrollnormen festzulegen. In anderen Ländern wird der Gesetzgeber auch die spezifischen Kontrollnormen für bestimmte Verwaltungsvorgänge gesetzlich verankern.

In der Tat ist es für INTOSAI-Mitglieder hilfreich, wenn umfassende Voraussetzungen und Zielsetzungen für die Aufrechterhaltung wirksamer interner Kontrollen vom Gesetzgeber festgelegt werden. In Bolivien und in den Niederlanden beispielsweise wurde durch das aus dem Jahr 1990 stammende Gesetz über die staatliche Verwaltung und Kontrolle beziehungsweise das Gesetz über das staatliche Rechnungswesen eine gesetzliche Grundlage für die interne Kontrolle im öffentlichen Dienst geschaffen.

In Japan sind finanzwirtschaftliche und buchhalterische Überprüfungs- und Kontrollsysteme im Gesetz über die staatlichen Finanzen und im Gesetz über das staatliche Rechnungswesen sowie in auf diesen Gesetzen basierenden Verordnungen festgelegt. Die finanzwirtschaftlichen und buchhalterischen Tätigkeiten in sämtlichen staatlichen Ministerien und Behörden Japans werden durch diese verfassungsmäßigen Überwachungs- und Kontrollsysteme geregelt.



Auch der Kongreß der Vereinigten Staaten ist sich der Bedeutung einer gesetzlichen Grundlage zur Förderung wirksamer interner Kontrollen bewußt. Er hat zum Beispiel eine Gesetzgebung erlassen, die den staatlichen Behörden der U.S.A. vorschreibt, (1) jedes Jahr den Stand der Kontrollsysteme zu bewerten und darüber zu berichten, (2) eine unabhängige Prüfinstanz zu besitzen und (3) und jedes Jahr Berichte über ihre Finanzlage herauszugeben und prüfen zu lassen.

## INTERNE KONTROLLNORMEN

In den Richtlinien für die interne Kontrolle der INTOSAI wird betont, daß bei der Festlegung des Rahmens für internen Kontrollstrukturen die Zuständigkeit für die Entwicklung und Verbreitung der bei der Konzeption einer internen Kontrollstruktur anzulegenden Kontrollnormen einer bestimmte Stelle übertragen werden sollte. Diese Zuständigkeit sollte verfassungsrechtlich oder einzelgesetzlich verankert und einer zentralen Behörde mit Querschnittszuständigkeit für die verschiedenen Ressorts übertragen werden.

In verschiedenen INTOSAI-Mitgliedsländern werden interne Kontrollnormen vorgeschrieben, die bei der Festlegung und Überwachung einer internen Kontrollstruktur anzuwenden sind; einige haben ihre Kontrollnormen nach dem Muster der INTOSAI-Normen festgelegt oder diese direkt übernommen. Zum Beispiel hat der Präsident der ORKB der Republik Bolivien die INTOSAI-Richtlinien für die Erstellung und Herausgabe interner Kontrollnormen zum Gebrauch in seinem Land angewandt. Die Behörde berichtet, daß das Ergebnis zur Erreichung der Kontrollziele beigetragen und dies erleichtert hat.

In den Vereinigten Staaten wird der Comptroller General gesetzlich dazu verpflichtet, interne Kontrollnormen zum Gebrauch in den einzelnen Behörden der U.S. Regierung zu erarbeiten. Diese wurden erstmalig 1983 als Normen für die interne Kontrolle in der Bundesverwaltung [Standards for Internal Controls in the Federal Government] herausgegeben um Maßstäbe für die Festlegung und Bewertung interner Kontrollen zu schaffen. Diese Kontrollnormen werden derzeit aktualisiert.

Ein anderes Land, die Volksrepublik China, erachtet ebenfalls eine Norm zur Bewertung der internen Kontrollen einer Organisation als notwendig. Die Oberste Rechnungskontrollbehörde berichtet, daß die Kontrollnorm von Prüfern auf der Grundlage von Verordnungen der chinesischen Regierung und damit in Verbindung stehender Ressorts festgelegt wird. Die Oberste Rechnungskontrollbehörde Chinas gibt an, daß eine derartige Kontrollnorm - die in der Regel als Vorbild dient - die erforderlichen Kontrollen mit den notwendigen Verfahren für ein solides internes Kontrollsystem verbindet und von Prüfern dazu genutzt wird, die geprüfte Einrichtung unparteiisch zu bewerten um dadurch festzustellen, ob deren interne Kontrollen vollständig und wirksam sind.

## ZUSTÄNDIGKEITSBEREICHE DER FÜHRUNGSKRÄFTE

In den Richtlinien der INTOSAI werden die Zuständigkeitsbereiche der Führungskräfte in bezug auf die interne Kontrolle ausführlich erläutert, wobei betont wird, daß alle Führungskräfte sich darüber im klaren sein sollten, daß eine leistungsstarke interne Kontrollstruktur von grundlegender Bedeutung für die Eigenkontrolle der Dienststelle und für ihre Aufgabenstellung, Arbeitsabläufe und Mittelausstattung ist. Jene INTOSAI-Mitgliedsländer, die Informationsmaterial zu dieser Studie beigetragen haben, haben die Notwendigkeit erkannt, die

Einsetzung wirksamer interner Kontrollen und fortgesetzte Aufrechterhaltung eines positiven internen Kontrollumfeldes in den Mittelpunkt des Interesses der Führungskräfte zu rücken.

Zum Beispiel berichtet der niederländische Rechnungshof, daß das Rahmenwerk für die Zuständigkeitsbereiche in der internen Kontrolle, das einen Eckpfeiler der zentralen Regierungstätigkeit der Niederlande darstellt, durch eine enge Zusammenarbeit zwischen Parlament, Finanzministerium und Rechnungshof erarbeitet wurde. Dazu wird im Gesetz über das staatliche Rechnungswesen festgestellt, daß es in den Zuständigkeitsbereich der Minister fällt, für eine solide finanzwirtschaftliche Haushaltsführung und die Wirksamkeits- und Wirtschaftlichkeitskontrollen von Führung, Organisation und Strategien zu sorgen.

In einem anderen Fall geht es um Island; die isländische Oberste Rechnungskontrollbehörde berichtet, daß die Leitung einzelner staatlicher Stellen für die Erarbeitung und Anwendung interner Kontrollen zuständig ist. Ebenso sind Behörden innerhalb der Zentralregierung - wie die Zentrale Behörde für das Rechnungswesen, die Kommission für Finanzberichte und bis zu einem gewissen Grad das Finanzministerium - direkt für die Umsetzung von Finanzkontrollen zuständig.

Ein weiteres Beispiel kommt aus Ägypten. Die Zentrale Rechnungsprüfungsorganisation Ägyptens berichtet, daß die oberste Führungsebene einer Stelle für die Erarbeitung und Umsetzung interner Kontrollen zuständig ist; dazu gehört, daß man jene Organisationsstruktur, die zur Leitung und Kontrolle ihrer Tätigkeiten geschaffen wurde, laufend überdenkt und neu einschätzt.

## SELBSTANALYSEN

Die Arbeit der INTOSAI-Mitgliedsländer konzentriert sich darauf, Störungen interner Kontrollsysteme von vornherein zu verhindern. Zur Veranschaulichung berichtet der Auditor General Südafrikas, daß es ein vorrangiges Ziel ist, Fehler oder Unregelmäßigkeiten im Management oder bei finanzwirtschaftlichen Daten zu verhindern, oder diese im Fall ihres Auftretens aufzudecken. Die ägyptischen Rechnungsprüfer bewerten die internen Kontrollsysteme ferner hinsichtlich ihrer Wirksamkeit bei der Verhinderung oder Aufdeckung größerer Fehler.

Verschiedene INTOSAI-Mitgliedsländer stellen die Forderung nach einer regelmäßigen Selbstanalyse interner Kontrollvorgänge. Die Richtlinien der INTOSAI betrachten diese Vorgehensweise als zweckmäßig um sicherzustellen, daß die in den Aufgabenbereich der Dienststellenleitung fallenden Kontrollen weiterhin angemessen sind und planmäßig funktionieren.

In Neuseeland werden in jeder Verwaltungsstelle schwerpunktmäßig Verfahren zur Selbstprüfung eingesetzt. Diese Verfahren umfassen ein Programm zur Selbstanalyse einschließlich Innenrevision und finanzwirtschaftlicher Kontrollen, des weiteren eine Überprüfung der Dienststellenleitung und eine Bewertung der Wirksamkeit der Outputs.

In einem weiteren Fall sind die Behörden in den Vereinigten Staaten gesetzlich zur jährlichen Selbstbewertung ihrer Kontrollen verpflichtet. Diese Bewertungen müssen gemäß der zentral vom amerikanischen Amt für Wirtschaftsführung und Haushalt [U.S. Office of Management and Budget] herausgegebenen Richtlinien durchgeführt werden. Die Ergebnisse müssen dem amerikanischen Präsidenten und dem amerikanischen Kongreß zur Kenntnis gebracht werden.

Aus diesen Berichten muß klar hervorgehen, ob die Systeme den Zielsetzungen der internen Kontrolle gerecht werden und ob sie die vom amerikanischen Comptroller General festgesetzten Kontrollnormen erfüllen. Weiterhin sind die amerikanischen Regierungsbehörden verpflichtet, Schritte einzuleiten um die durch die Selbstbewertung festgestellten Schwachstellen zu korrigieren.

Ferner sehen die zukünftigen Pläne des Präsidenten der bolivianischen ORKB vor, daß Verwaltungseinrichtungen Selbstbewertungen von Konzeption, Handlungsweise und Wirksamkeit ihrer internen Kontrollstrukturen einplanen. Der Präsident der ORKB Boliviens faßt ins Auge, daß der jeweils hochrangigste zuständige Beamte jeder öffentlichen Einrichtung eine Selbstbewertung durchführen sollte und die Schlußfolgerungen zumindest jährlich an das Amt des Präsidenten der ORKB weitergeleitet werden, der (1) den Vorgang und das Ergebnis bewerten würde und (2) die Verläßlichkeit der von der Einrichtung hervorgebrachten Daten und/oder vorgeschlagenen korrigierenden Maßnahmen feststellen würde.

## INNENREVISION

Dienststellenleitungen setzen oft eine Abteilung Innenrevision als Teil der internen Kontrolle und als Rahmen zur Selbstüberprüfung ein. Dieser Tradition folgend sind die meisten INTOSAI-Mitglieder der Ansicht, daß Innenrevisoren eine entscheidende Rolle in der internen Kontrollstruktur einer Organisation spielen. Beispielsweise berichtet sowohl der Präsident der ORKB Boliviens als auch jener Ägyptens, daß Innenrevisoren die Wirksamkeit und die Unzulänglichkeiten interner Kontrollstrukturen bewerten und regelmäßig darüber berichten sollten; ebenso über die Risiken, die solche Schwachstellen für wirksames staatliches Handeln und die Sicherung des staatlichen Vermögens darstellen.

Typisch sind auch die Niederlande - die Prüfabteilungen der Ministerien prüfen die Rechnungsabschlüsse ihrer Ministerien und führen bestimmte Prüfungen des Haushalts- und Wirtschaftsführungssystems durch. Der niederländische Rechnungshof berichtet, daß Innenrevisoren eine wichtige Rolle bei der fortlaufenden Verbesserung der internen (finanzwirtschaftlichen) Kontrolle spielen, indem sie die Minister über Schwachstellen in der internen Kontrolle, die im Zuge dieser Prüfungen festgestellt wurden, in Kenntnis setzen. Dies wird dadurch untermauert, daß auf Wunsch des Ministers bestimmte Untersuchungen im Rahmen der internen Kontrolle durchgeführt werden.

Im Vereinigten Königreich werden die Beauftragten für das Rechnungswesen innerhalb jeder zentralen Regierungsstelle, die für die finanzwirtschaftlichen Management- und Kontrollsysteme zuständig sind, bei der Erfüllung ihrer Aufgaben durch die Dienste einer Innenrevision unterstützt. Die Innenrevision führt Messungen sowie Bewertungen für die Behördenleitung durch und berichtet über die Wirksamkeit der einzelnen Kontrollelemente.

## ZUSTÄNDIGKEITEN DER OBERSTEN RECHNUNGSKONTROLLBEHÖRDE

Die INTOSAI-Mitglieder unterstreichen die Schlüsselfunktion der Obersten Rechnungskontrollbehörde bei (1) der Festlegung interner Kontrollnormen, (2) der Schaffung eines soliden Rahmens für die interne Kontrolle, (3) der Zusammenarbeit mit Innenrevisoren und (4) der Bewertung interner Kontrollen als Bestandteil sowohl der Finanz- als auch der Wirtschaftlichkeitsprüfung. Zusammenfassend sollte die Arbeit der Obersten Rechnungskontrollbehörde auf die Beurteilung der grundsätzlichen Angemessenheit und

praktischen Wirksamkeit bestehender interner Kontrollen bei den geprüften Einrichtungen ausgerichtet sein.

Der Aufgabenbereich in bezug auf ihre internen Kontrollen wurde von der Obersten Rechnungskontrollbehörde eines Landes so beschrieben: Die vom Präsident der ORKB der Republik Costa Rica geleisteten Kontrollen bestehen in der Hauptsache aus finanzieller, buchhalterischer, wirtschaftlicher, betrieblicher, verwaltungsseitiger und rechtlicher Prüfung der Verwendung öffentlicher Mittel und wird grundsätzlich durch Untersuchungen und Prüfungen im finanziellen, betrieblichen, rechtlichen und datenverarbeitenden Bereich sowie in Spezialgebieten ausgeführt.

Wie auch viele andere Oberste Rechnungskontrollbehörden der INTOSAI wendet auch der Präsident der ORKB Costa Ricas das nachfolgende Verfahren an:

- Das interne Kontrollsystem der geprüften Einrichtung wird bewertet; dies umfaßt das Kontrollumfeld, das Erfassungs- und Informationssystem und Kontrollverfahren;
- die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems wird verifiziert und die entscheidenden Bereiche in der geprüften Tätigkeit werden festgestellt;
- Berichte für die Verwaltung werden erstellt, in denen die ermittelten Unzulänglichkeiten und Schwachstellen zusammengefaßt und Maßnahmen zu deren Lösung und zur Verhinderung ernsterer Probleme vorgeschlagen werden;
- relevante Folgestudien werden durchgeführt um festzustellen, ob die Empfehlungen und Maßnahmen, über die man sich mit der Verwaltung verständigt hatte, auch auf angemessene Weise durchgesetzt worden sind.

## SCHLUSSFOLGERUNGEN

Im Jahr 1992, als die Richtlinien für die internen Kontrollnormen vom INTOSAI-Komitee für die interne Kontrolle herausgegeben worden sind, wurden die Obersten Rechnungskontrollbehörden dazu aufgerufen, die Festlegung interner Kontrollen zu initiieren und zu unterstützen. Der Vorstellung des Komitees entsprechend würden dadurch (1) die Führungskräfte in ihrer Verantwortlichkeit für die Einsetzung und Überwachung interner Kontrollstrukturen angeleitet und (2) diese Strukturen geprüft um sicherzustellen, daß die Kontrollen für die Erreichung des gewünschten Ergebnisses angemessen sind.

In den seither vergangenen 5 Jahren haben die INTOSAI-Mitgliedsländer weitreichende positive Ergebnisse erzielt und bei der Erfüllung dieses Wunschbildes Fortschritte gemacht - in manchen Fällen sogar beträchtliche Fortschritte. Die einzelnen Länderpapiere der Obersten Rechnungskontrollbehörden lassen beachtliche Einblicke in die Anwendung und Bewertung interner Kontrollen verschiedener INTOSAI-Länder zu.

Durch diese Papiere konnte das Komitee mehrere gemeinsame Elemente feststellen, die in diesem Kapitel beleuchtet werden; sie sind in soliden internen Kontrollstrukturen quer durch alle Verwaltungssysteme klar ersichtlich. Diese Elemente finden ihre Entsprechung in den INTOSAI-Richtlinien von 1992, die eine tragfähige Grundlage für die vorgeschriebenen allgemeinen und spezifischen Kontrollnormen bilden.

Diese Grundlage ist aber nicht in allen INTOSAI-Mitgliedsländern vollständig vorhanden und funktionsfähig. Ferner sollte die Wahrung der Wirksamkeit dieser Elemente und die Weiterentwicklung der Angemessenheit der internen Kontrollen auf Grundlage der Kontrollnormen ein fortlaufender Prozeß sein. Dementsprechend kann jedes INTOSAI-Mitglied aus den konstruktiven Beispielen und Erfahrungen lernen, die Oberste Rechnungskontrollbehörden in die Arbeit des Komitees eingebracht haben.

Die einzelnen Länderpapiere, die die in dieser Übersicht angerissenen Bereiche umfassender erörtern, sind während des XVI. INCOSAI in Montevideo erhältlich. Des weiteren können zusätzliche Informationen angefordert werden, indem man sich direkt an die Obersten Rechnungskontrollbehörden wendet, die diese Informationen beigetragen haben; der jeweilige Sitz dieser Behörden ist in Anhang I aufgelistet.

## ANLAGE I

### BEITRÄGE OBERSTER RECHNUNGSKONTROLLBEHÖRDEN

Nachstehend sind Namen und Telefonnummern sowie die Post- und Internetadressen jener Obersten Rechnungskontrollbehörden aufgelistet, die die in dieser Übersicht zusammengefaßten Informationen zur Verfügung gestellt und in den entsprechenden Länderpapieren vorgelegt haben.

Hr. Marcelo Zalles Barriga  
Präsident der Obersten  
Rechnungskontrollbehörde der Republik  
Casilla Postal 432  
La Paz, BOLIVIEN  
Tel: ++591 (2) 37 88 61  
Fax: ++591 (2) 39 21 87

Hr. Li Jinhua  
Präsident  
Oberste Rechnungskontrollbehörde  
der Volksrepublik China  
1 Beiluyuan, Zhanlan Road  
Xicheng District  
Peking 100830, CHINA  
Tel: ++ 86 (10) 68 30 12 14  
Fax: ++86 (10) 68 33 09 58  
E-mail: cnao@public.east.cn.net

Hr. Luis Fernando Vargas Benavides  
Präsident der Obersten  
Rechnungskontrollbehörde der Republik  
Apartado 11-79-1000  
San Jose, COSTA RICA  
Tel: ++506 220 31 20  
Fax: ++506 220 43 85  
E-mail: xcisnado@ns.casapres.go.cr

Hr. Dr. Shawky Khater  
Präsident der Zentralen Rechnungsprüfungsorganisation  
Madinet Nassr  
P. O. Box 11789  
Kairo, ARABISCHE REPUBLIK ÄGYPTEN  
Tel: ++20 (2) 60 23 00  
Fax: ++20 (2) 261 58 13

Hr. Sigurdur Thordarson  
Präsident  
Oberste Rechnungskontrollbehörde  
Skulagata 57  
IS-150 Reykjavik, ISLAND  
Tel: ++354 (5) 61 41 21  
Fax: ++354 (5) 62 45 46

Hr. Shuro Hikita  
Präsident der Prüfbehörde  
3-2-1 Kasumigaseki  
Chiyoda-ku, Tokio,  
100 JAPAN  
Tel: ++81 (3) 35 81-8125  
Fax: ++81 (3) 35 92-1807  
E-mail: kys00366@niftyserve.or.jp

Hr. Henk E. Koning  
Präsident des  
Niederländischen Rechnungshofs  
Postbus 20015  
NL-2500 EA Den Haag  
NIEDERLANDE  
Tel: ++31 (70) 342 43 44  
Fax: ++31 (70) 342 41 30  
E-mail: bjz@rekenkamer.nl

Hr. David Macdonald  
Präsident des  
Audit Office  
Head Office , Level 7, 48 Mulgrave Street  
P. O. Box 3928  
Wellington 1  
NEUSEELAND  
Tel: ++64 (4) 471 65 00  
Fax: ++64 (4) 471 65 45  
E-mail: steveb@oag.govt.nz

Hr. H. E. Kluever  
Auditor General  
P. O. Box 446  
Pretoria 0001,

REPUBLIK SÜDAFRIKA  
Tel: ++27 (12) 324-2874  
Fax: ++27 (12) 323-7389  
E-mail: yvonne@agsa.co.za

Hr. Pohiva Tu'i'onetoa  
Auditor General  
Audit Office  
P. O. Box 50  
Nuku'Alofa  
TONGA, Südwestpazifik  
Tel: ++676 216 00  
Fax: ++676 238 88

Sir John Bourn  
Comptroller and Auditor General  
National Audit Office  
157-197 Buckingham Palace Road  
Victoria, London SW1W 9SP  
VER. KÖNIGREICH  
Tel: ++44 (171) 798-7000  
Fax: ++44 (171) 828-3774  
Email: international.nao@gtnet.gov.uk

Hr. James F. Hinchman  
Acting Comptroller General  
U. S. General Accounting Office  
441 G Street, NW - Room 7806  
Washington, DC 20548  
VER. STAATEN VON AMERIKA  
Tel: ++01 (202) 512-4707  
Fax: ++01 (202) 512-4021  
Email: oil@gao.gov