

INTOSAI



# *Allgemeine Grundsätze der Prüfung der Rechnungs- führung*

# INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

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

## INTOSAI



INTOSAI Generalsekretariat  
RECHNUNGSHOF  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 WIEN ÖSTERREICH  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

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

EINFÜHRUNG.....	1
ZWECK UND GELTUNGSBEREICH.....	2
ALLGEMEINER RAHMEN.....	4
Zielsetzung der Prüfung der Rechnungsführung.....	4
Geltungsbereich der ISSAI 200.....	4
Voraussetzungen einer ISSAI-konformen Prüfung der Rechnungsführung.....	4
Prüfung von Jahresrechnungen gemäß einem Regelwerk für spezielle Zwecke.....	7
Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten.....	8
FAKTOREN DER PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG.....	8
Beteiligte Stellen.....	8
Prüfungsmaßstäbe.....	9
Informationen zum Prüfungsgegenstand.....	9
Prüfungsauftrag zur Erlangung hinreichender Sicherheit.....	9
PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE.....	10
Allgemeingültige Grundsätze.....	10
Anforderungen der Prüfung der Rechnungsführung.....	10
Professionelles Verhalten und Unabhängigkeit.....	10
Qualitätssicherung.....	10
Zusammenstellung und Kompetenzen des Prüfungsteams.....	11
Begriffsbestimmungen.....	12
Prüfungsrisiko.....	12
Kritische Grundhaltung und pflichtgemäßes Ermessen.....	13
Wesentlichkeit.....	14
Prüfungszusammenarbeit.....	15
Prüfungsdokumentation.....	16
Prüfungsablauf.....	17
Vereinbarung der Auftragsbedingungen.....	17
Prüfungsplanung.....	18
Kenntnis der geprüften Stelle.....	19
Risikobewertung.....	21
Maßnahmen nach Risikobewertung.....	22
Dolose Handlungen.....	23
Prüfung der Fortführungsannahme.....	24
Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit im Rahmen der Prüfung der Rechnungsführung.....	26
Prüfungsnachweise.....	27
Prüfung von Vorfällen nach Abschlussstichtag.....	29
Beurteilung von Falschangaben.....	30
Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht.....	31
Prüfung der staatlichen Gesamtjahresrechnung.....	40

## EINFÜHRUNG

1. Die Normierung der wichtigsten Grundsätze und Leitlinien ist unverzichtbare Voraussetzung für die Sicherstellung von Glaubwürdigkeit, Qualität und fachlicher Arbeit in der staatlichen Finanzkontrolle. Vorrangiges Ziel der von der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) erarbeiteten Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (ISSAI) ist die Sicherung einer unabhängigen und wirksamen Finanzkontrolle sowie die Unterstützung der INTOSAI-Mitglieder bei der Entwicklung eines individuellen fachlichen Ansatzes nach Maßgabe ihres jeweiligen Prüfungsauftrags und nationalen Rechtsrahmens.
2. ISSAI 100 – *Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle* bildet den allgemeinen Bezugsrahmen für die staatliche Finanzkontrolle und legt den Geltungsbereich der ISSAI fest. Die in ISSAI 200 niedergelegten speziellen Normen stützen sich auf ISSAI 100 und konkretisieren die hierin beschriebenen Prüfungsgrundsätze für die Prüfung der Rechnungsführung. Sie bildet folglich die Grundlage für Normen zur Prüfung von Jahresrechnungen im öffentlichen Sektor.
3. Mit den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung soll den INTOSAI-Mitgliedern in erster Linie eine umfassende Zusammenstellung der anwendbaren Grundsätze, Normen und Leitlinien im öffentlichen Sektor an die Hand gegeben werden. Neben ISSAI 200 sind dies insbesondere die Anwendungsleitlinien der Ebene 4 des ISSAI-Regelwerks (ISSAI 1000-2999). ISSAI 1000 enthält dabei eine allgemeine Einführung zu den Leitlinien, während ISSAI 1200 bis 1810 von der INTOSAI erarbeitete Praxisleitfäden zur Ergänzung der Internationalen Prüfungsnormen (ISA 200-810) des Normenausschusses für internationale Wirtschaftsprüfungsstandards IAASB bereithalten. Jeder Praxisleitfaden stellt zusammen mit der betreffenden ISA eine Leitlinie des ISSAI-Regelwerks dar.
4. Bei der Prüfung der Rechnungsführung ist zu ermitteln, inwieweit die Finanzberichterstattung einer Stelle in Übereinstimmung mit dem geltenden Rechtsrahmen und Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde. Der Prüfungsumfang richtet sich nach den im Prüfungsauftrag einer ORKB vorgesehenen Prüfungszielen, welche die für die Finanzberichterstattung festgeschriebenen Ziele der Prüfung der Rechnungsführung ergänzen. Aus diesen Zielen lassen sich folgende zu prüfende Aufzeichnungen und Sachverhalte ableiten:
  - Jahresrechnungen bzw. sonstige Finanzberichte von staatlichen Stellen oder Einrichtungen, die nicht zwingend gemäß einem allgemeinen Regelwerk zur Finanzberichterstattung erstellt worden sind
  - Haushaltspläne, Einzelpläne, Mittelausstattung und sonstige Entscheidungen hinsichtlich der Mittelzuweisung und deren Umsetzung
  - Vorhaben, Maßnahmen oder Aktivitäten bzw. deren Rechtsgrundlage oder Finanzquelle
  - rechtliche Zuständigkeitsbereiche, beispielsweise ein Ressort
  - bestimmte Einnahme- oder Ausgabearten bzw. Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten

5. Sieht der Prüfungsauftrag weitere Prüfungsziele vor, ist ggf. die Erarbeitung bzw. Annahme von Normen in Erwägung zu ziehen, die sich auf die in ISSAI 100 niedergelegten allgemeinen Prüfungsgrundsätze der staatlichen Finanzkontrolle sowie die allgemeinen Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie Wirtschaftlichkeitsprüfung stützen. Hierbei können auch die Anwendungsleitlinien zur Prüfung einer gemäß einem Regelwerk für spezielle Zwecke aufgestellten Jahresrechnung<sup>1</sup>, zur Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung<sup>2</sup> sowie zur Erteilung eines Vermerks zu einer gekürzten Jahresrechnung<sup>3</sup> herangezogen werden.
6. In der vorliegenden ISSAI 200 sind folgende Aspekte geregelt:
  - Zweck und Geltungsbereich der allgemeinen Grundsätze der Prüfung der Rechnungsführung
  - Rahmen der Prüfung der Rechnungsführung im öffentlichen Sektor
  - Faktoren der Prüfung der Rechnungsführung
  - Geltende Grundsätze

## ZWECK UND GELTUNGSBEREICH

7. ISSAI 200 enthält die wesentlichen Grundsätze für die Prüfung von Jahresrechnungen, die gemäß einem Regelwerk für die Rechnungslegung aufgestellt worden sind. Darüber hinaus findet diese auch Anwendung bei der Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung, zusammengefasster Jahresrechnungen und gemäß einem Regelwerk für spezielle Zwecke aufgestellter Jahresrechnungen. Der Begriff der Prüfung der Rechnungsführung im Sinne von ISSAI 200 erstreckt sich auf diesen gesamten Anwendungsbereich.
8. ISSAI 1000-1810 zur Prüfung der Rechnungsführung können in diesem Bereich auch zum Einsatz kommen. Allerdings ist von einem Hinweis auf deren Anwendung abzusehen, wenn
  - die Voraussetzungen für eine Prüfung nach Maßgabe der ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung<sup>4</sup> nicht vorliegen oder
  - die Einhaltung des Geltungsbereichs der ISA<sup>5</sup> und ISSAI nicht sichergestellt werden kann.
9. Die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze finden Anwendung auf sämtliche Prüfungen der Rechnungsführung, und zwar unabhängig davon, ob es sich um die vollständige Jahresrechnung oder um die Jahresrechnung eines Teilbereichs bzw. einer einzelnen Stelle handelt.
10. Die vorliegende ISSAI 200 bildet den Bezugsrahmen der Anwendungsleitlinien auf Ebene 4 des ISSAI Regelwerks (ISSAI 1000-1810) und dient als Grundlage für:

<sup>1</sup> ISSAI 1800 (Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck).

<sup>2</sup> ISSAI 1805 (Besondere Überlegungen zur Prüfung einzelner Finanzaufstellungen und spezifischer Bestandteile, Konten oder Posten eines Abschlusses).

<sup>3</sup> ISSAI 1810 (Aufträge zur Erteilung eines Vermerks zu einem zusammengefassten Abschluss).

<sup>4</sup> ISSAI 1210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge), Absätze 6-8.

<sup>5</sup> ISSAI 1000, Absätze 37-43.

- die Erarbeitung von Normen
- die Annahme konformer nationaler Normen
- die Annahme der Anwendungsleitlinien als einschlägige Normen

11. Auf die vorliegende ISSAI sollte nur dann Bezug genommen werden, wenn Prüfungsnormen erarbeitet und angenommen wurden, die den Anforderungen der hierin niedergelegten einschlägigen Grundsätze vollständig genügen. Ein Grundsatz gilt als einschlägig, wenn dieser für die gegebene(n) Prüfungsart(en) maßgebend ist und dessen Regelungsgehalt bzw. Verfahrensvorgaben anwendbar sind. Die Grundsätze haben keinen Vorrang gegenüber nationalen Vorschriften bzw. den Prüfungsaufträgen.

12. Ein Hinweis auf die Prüfungsgrundsätze kann etwa wie folgt formuliert werden:

*„Die Prüfung erfolgte in Übereinstimmung mit [Normen], die auf den allgemeinen Prüfungsgrundsätzen der Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (ISSAI 100-999) beruhen [bzw. mit diesen vereinbar sind].“*

13. Werden Anwendungsleitlinien der Ebene 4 als einschlägige Normen festgelegt, sollte hierauf hingewiesen werden. Ein solcher Hinweis kann, je nach angewandten Normen und Prüfungsauftrag, etwa wie folgt formuliert werden:

- a) Entspricht den Anforderungen der ISSAI 1000-1810, d. h. den Vorgaben sämtlicher einschlägiger ISA sowie den in den Praxisleitfäden niedergelegten zusätzlichen Anwendungshinweisen
- b) Entspricht den Anforderungen der ISA, d. h. den Vorgaben sämtlicher einschlägiger ISA

Der Geltungsbereich der ISSAI wird in ISSAI 100 näher erläutert.

14. Werden die Anwendungsleitlinien als einschlägige Normen angenommen, sind auch die ISA zu beachten. Eine vollständige Annahme wird empfohlen, da diese Best Practices abbilden. Nicht in allen Fällen wird jedoch eine vollständige Annahme möglich sein, etwa wenn der vorhandene Verwaltungsaufbau unzureichend ist oder gesetzliche bzw. rechtliche Bestimmungen entgegenstehen. Alternativ können in diesen Fällen einschlägige Normen erarbeitet werden, die sich auf die allgemeinen Grundsätze zur Prüfung der Rechnungsführung stützen.

15. Wird unter Anwendung der Anwendungsleitlinien eine Prüfung der Rechnungsführung zusammen mit einer Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung durchgeführt (integrativer Prüfungsansatz), sind sowohl die Leitlinien für die Prüfung der Rechnungsführung als auch diejenigen der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung zu beachten<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> ISSAI 4000 (Leitlinien Ordnungsmäßigkeitsprüfung – Allgemeine Einführung) und ISSAI 4200 (Leitlinien Ordnungsmäßigkeitsprüfung – Ordnungsmäßigkeitsprüfungen im Rahmen von Abschlussprüfungen).

## ALLGEMEINER RAHMEN

### *Zielsetzung der Prüfung der Rechnungsführung*

16. Durch die Prüfung von Jahresrechnungen soll das Vertrauen der Berichtsempfänger in die staatliche Haushalts- und Wirtschaftsführung gestärkt werden. Zu diesem Zweck wird ein Bestätigungsvermerk darüber abgegeben, inwieweit eine Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde bzw. – im Falle einer Jahresrechnung, die gemäß einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt wurde – diese in allen wesentlichen Belangen ein wahrheitsgetreues bzw. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt und mit den einschlägigen Regelwerken vereinbar ist. Der genaue Wortlaut eines Bestätigungsvermerks kann entsprechend den Anforderungen des jeweiligen nationalen Rechtsrahmens variieren. Grundlage eines Bestätigungsvermerks sollte stets eine den hierin niedergelegten Prüfungsgrundsätzen sowie den einschlägigen berufsethischen Verhaltensanforderungen genügende Prüfungstätigkeit sein.
17. ISSAI 200 stützt sich auf die in ISSAI 1200<sup>7</sup> vorgegebenen Prüfungsziele:  
Bei der Prüfung der Rechnungsführung besteht das übergreifende Ziel darin,
- a) hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen – vorsätzlichen oder unabsichtlichen – Falschangaben ist, sodass ein Bestätigungsvermerk darüber abgegeben werden kann, dass die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgebenden Regelwerk aufgestellt wurde, und
  - b) über die Jahresrechnung zu berichten und die durch Prüfungserkenntnisse gestützten Prüfungsergebnisse vorzulegen.

### *Geltungsbereich der ISSAI 200*

#### Voraussetzungen einer ISSAI-konformen Prüfung der Rechnungsführung

18. **Das Vorliegen der Prüfungsvoraussetzungen ist eingehend zu prüfen.**
19. Eine ISSAI-konforme Prüfung setzt Folgendes voraus:
- Es handelt sich nach Auffassung des Prüfungspersonals um ein anerkanntes Regelwerk der Rechnungslegung und
  - die Leitung der geprüften Stelle anerkennt ihre Pflichten zur
    - regelwerkkonformen Aufstellung und ggf. sachgerechten Darstellung der Jahresrechnung,
    - Anwendung interner Kontrollmechanismen, die nach Auffassung der Leitung zur Rechnungsaufstellung ohne wesentliche – vorsätzliche oder unbeabsichtigte – Falschangaben erforderlich sind, sowie

<sup>7</sup> ISSAI 1200, Abschnitt 11 der ISA 200.

- Gewährung eines uneingeschränkten Zugangs zu allen der Leitung bekannten und zur Rechnungsaufstellung benötigten Informationen für das Prüfungspersonal.
20. Regelwerke der Rechnungslegung dienen entweder allgemeinen Zwecken, insbesondere wenn das Informationsbedürfnis eines breiten Adressatenkreises befriedigt werden soll, oder speziellen Zwecken, etwa dann, wenn spezielle Anforderungen eines einzelnen Adressaten bzw. einer begrenzten Adressatengruppe erfüllt werden sollen. Zudem kann zwischen Regelwerken zur sachgerechten Gesamtdarstellung und jenen zur Normentsprechung unterschieden werden. Dabei sind gemäß einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung zwar zunächst die Bestimmungen des Regelwerks einzuhalten, jedoch wird ausdrücklich oder implizit die Möglichkeit eingeräumt, hiervon abzuweichen oder auch zusätzliche Informationen verfügbar zu machen, sofern dies für eine sachgerechte Darstellung der Jahresrechnung erforderlich ist. Von einem Regelwerk zur Normentsprechung wird gesprochen, wenn die strikte Einhaltung des Regelwerks verlangt wird und voranstehend erwähnte Möglichkeit nicht vorgesehen ist.
21. Ohne anerkanntes Regelwerk mangelt es der Leitung an einer geeigneten Grundlage für die Rechnungsaufstellung – und dem Prüfungspersonal schließlich an geeigneten Prüfungsmaßstäben. Als solches kommen im öffentlichen Sektor anerkannte Rechnungslegungsvorschriften in Betracht, beispielsweise die Internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) oder die Internationalen Normen für die Finanzberichterstattung (IFRS).
22. Eine vollständige, regelwerkkonforme Jahresrechnung besteht aus folgenden Komponenten:
- Vermögensrechnung
  - Erfolgsrechnung
  - Eigenkapitalveränderungsrechnung
  - Kapitalflussrechnung
  - Soll-Ist-Nachweis über die Ist-Beträge im Vergleich zum Haushaltsansatz in Form eines Berichts zum Haushaltsabschluss oder einer Differenzrechnung
  - Erläuterungen mit einer Aufstellung der wichtigsten Bewertungsgrundsätze etc.
  - weitere Dokumente, z. B. Bericht über die Mittelverwendung, Leistungsbericht u. ä.

Erfolgt die Aufstellung der Jahresrechnung gemäß anderen – beispielsweise kaufmännischen – Grundsätzen, enthält diese möglicherweise nicht alle aufgeführten Komponenten.

23. Regelwerke, deren Anwendung per Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist, sind in der Regel anerkannt. Gilt ein Regelwerk hingegen als nicht anerkannt, kann dieses dennoch als zulässig erklärt werden, falls
- sich die Leitung einverstanden erklärt, zur Vermeidung einer irreführenden Darstellung der Finanzinformationen erforderliche Angaben zu ergänzen, und
  - der betreffende Prüfungsbericht einen entsprechenden Zusatz enthält, in dem auf die ergänzten Angaben hingewiesen wird.



Sind die voranstehend genannten Bedingungen nicht erfüllt, sollte das Prüfungspersonal die Auswirkungen einer irreführenden Darstellung der Finanzinformationen auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk bewerten und erwägen, das Parlament davon zu unterrichten.

24. Durch Anwendung anerkannter Regelwerke wird sichergestellt, dass die in der Jahresrechnung bereitgestellten Informationen den folgenden Anforderungen genügen und somit für die Adressaten von Nutzen sind:
- Relevanz – d. h. die Finanzinformationen sind im Hinblick auf die Art der geprüften Stelle und den Zweck der Jahresrechnung von Belang
  - Vollständigkeit – d. h. sämtliche Geschäftsvorfälle, Vorgänge, Kontensalden und Abschlussangaben, die auf der Jahresrechnung basierende Schlussfolgerungen beeinflussen könnten, wurden ausgewiesen
  - Verlässlichkeit – d. h. die ausgewiesenen Finanzinformationen
    - (i) spiegeln den wirtschaftlichen Gehalt von Vorgängen und Geschäftsvorfällen, und nicht nur deren Rechtscharakter wider und
    - (ii) zeichnen sich im Periodenvergleich durch eine hinreichende Stetigkeit hinsichtlich Erfassung, Bewertung, Darstellung und Offenlegung aus
  - Neutralität und Objektivität – d. h. die Darstellung der Finanzinformationen ist sachlich und unvoreingenommen
  - Verständlichkeit – d. h. die Finanzinformationen sind klar und umfassend dargelegt und beugen inhaltlich abweichender Auslegung vor

Weitere Hinweise zur Anerkennung von Regelwerken sind in Anhang 2 von ISSAI 1210<sup>8</sup> zu finden.

25. Bisweilen wird eine Prüfung der Rechnungsführung als Prüfung des Haushaltsvollzugs durchgeführt, die regelmäßig auch eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung einschließt. Als Prüfungsmethode kommt hier sowohl eine risikobasierte Stichprobenerhebung als auch eine Vollerhebung infrage. Nicht selten liegen in einem solchen Prüfungsumfeld die Ergebnisse der Geschäftsvorfälle aufgrund fehlender Rückgriffmöglichkeiten auf ein anerkanntes Regelwerk in Form einer Gegenüberstellung von Ausgabebeträgen und Haushaltsansatz vor, sodass das Prüfungspersonal feststellen kann, dass die Voraussetzungen für eine ISSAI-konforme Prüfung der Rechnungsführung nicht vorliegen. Bei der Erarbeitung von Prüfungsnormen kann es allerdings trotzdem die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze für seine Zwecke nutzen. Für den Fall, dass der Prüfungsauftrag einer ORKB zwar eine Prüfung der Rechnungsführung umfasst, eine Rechnungsaufstellung gemäß einem anerkanntem Regelwerk aber nicht voraussetzt, wird empfohlen, die ISSAI dennoch als Best Practice-Maßstab heranzuziehen und bei der Erarbeitung von in der gegebenen Prüfungsumgebung geltenden Normen als Orientierungshilfe zu nutzen. Bei der Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung ist regelmäßig ISSAI 1805<sup>9</sup> einschlägig.

<sup>8</sup> ISSAI 1210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge).

<sup>9</sup> ISSAI 1805 (Besondere Überlegungen zur Prüfung einzelner Finanzaufstellungen und spezifischer Bestandteile, Konten oder Posten eines Abschlusses).

26. Liegt der Schwerpunkt einer Prüfung auf der Untersuchung der Einhaltung geltender Vorschriften, wird diese normalerweise als Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung durchgeführt. Hinweise zur Erarbeitung bzw. Annahme der hierbei geltenden Prüfungsnormen sind in ISSAI 400 „Allgemeine Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung“ zu finden. Ist indes eine Anpassung der Prüfungsverfahren im Rahmen des Prüfungsauftrags möglich und wird die Aufstellung der Jahresrechnung anhand eines anerkannten Regelwerks eingeführt, können die ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung auch im Nachgang dazu angenommen werden.

#### Prüfung von Jahresrechnungen gemäß einem Regelwerk für spezielle Zwecke

27. Die ISSAI 200 findet unabhängig davon Anwendung, ob bei Rechnungsaufstellung ein Regelwerk für allgemeine Zwecke oder eines für spezielle Zwecke zugrunde gelegt wurde. So kann eine staatliche Stelle neben einer Jahresrechnung für allgemeine Zwecke auch zur Aufstellung einer Jahresrechnung für spezielle Zwecke befugt sein (z. B. für bestimmte Aufsicht führende Stellen, das Parlament oder andere Aufsichtsbehörden) – und bisweilen hat diese sogar ausschließlich eine solche aufzustellen. Eine Jahresrechnung für einen speziellen Zweck dient nicht der Veröffentlichung. Es ist daher zunächst zu prüfen, inwieweit das zugrunde gelegte Regelwerk geeignet ist, allgemeinen Informationsbelangen zu genügen (Regelwerk für allgemeine Zwecke) bzw. den speziellen Anforderungen bestimmter Adressaten oder einer Normierungsorganisation zu genügen (Regelwerk für spezielle Zwecke).
28. Beispiele für Regelwerke für spezielle Zwecke:
- Grundsätze zur Erfassung von Zahlungseingängen und -ausgängen zwecks Übermittlung von Kapitalflussinformationen an eine Aufsicht führende Stelle
  - Rechnungslegungsvorschriften, die von einer internationalen Geberorganisation oder einem internationalen Finanzierungsmechanismus festgelegt wurden
  - Rechnungslegungsvorschriften, die von einer Aufsicht führenden Stelle, einem Parlament u. ä. festgelegt wurden
  - Vertraglich vorgeschriebene Rechnungslegungsvorschriften, z. B. bei einer Projektförderung
29. Die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze sind bei der Prüfung von nach diesen Regelwerken aufgestellten Jahresrechnungen anwendbar. Bei der Erarbeitung bzw. Annahme von sich auf die vorliegende ISSAI stützenden Normen sollte zudem die ISSAI 1800 berücksichtigt werden. Gegenstand dieser Norm sind besondere Fragestellungen zur Anwendbarkeit der ISSAI 1200 bis 1700 bei der Prüfung von Jahresrechnungen, die nach Maßgabe eines Regelwerks für spezielle Zwecke aufgestellt wurden.

Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten

30. Die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze finden darüber hinaus Anwendung auf die Prüfung staatlicher Stellen, die Finanzaufstellungen für bestimmte Adressaten bereitstellen (z. B. Aufsicht führende Stellen, das Parlament und andere Überwachungsstellen) – einschließlich Einzelrechnungen bzw. bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung, die ebenfalls unter den Prüfungsauftrag einer ORKB fallen können. Eine ORKB kann ferner, z. B. bei staatlich geförderten Projekten, mit der Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten betraut werden, die von einer Einrichtung aufgestellt wurden, deren vollständige Jahresrechnung sie regelmäßig nicht prüft.
31. Bei der Erarbeitung bzw. Annahme von Normen nach Maßgabe der in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze kann auch die Beachtung der in ISSAI 1805 enthaltenen Regelungen zur Anwendung der ISA bei der Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten sinnvoll sein. Es ist dabei unbeachtlich, ob zu deren Aufstellung ein Regelwerk für allgemeine Zwecke oder eines für spezielle Zwecke verwendet wurde.

**FAKTOREN DER PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG**

32. Bei einer Prüfung der Rechnungsführung handelt es sich um einen Prüfungsauftrag mit mindestens drei Beteiligten: Prüfungspersonal, zuständige Stelle und Berichtsempfänger. Im Folgenden werden die in ISSAI 100<sup>10</sup> aufgeführten Faktoren der staatlichen Finanzkontrolle hinsichtlich der Prüfung der Rechnungsführung näher beschrieben und konkretisiert.

*Beteiligte Stellen*

33. Bei einer Prüfung der Rechnungsführung stellt die zuständige Stelle die erforderlichen Informationen zum Prüfungsgegenstand bereit (i. d. R. die Jahresrechnung) und ist ggf. auch die für den Prüfungsgegenstand selbst verantwortliche Stelle (z. B. die in der Jahresrechnung ausgewiesenen Vorgänge). In der Regel handelt es sich bei der zuständigen Stelle um die Exekutive, d.h. ein Ministerium bzw. eine nachgeordnete Stelle, die mit der Mittelbewirtschaftung und der Erfüllung staatlicher Aufgaben unter parlamentarischer Kontrolle betraut wurde sowie für die Inhalte der Jahresrechnung verantwortlich zeichnet. Mittelbewirtschaftung und Aufgabenerfüllung unterliegen hierbei den Weisungen und Vorgaben des Parlaments.
34. Berichtsempfänger ist in erster Linie das Parlament, das als demokratisch legitimierter Vertreter der Bürgerinnen und Bürger die staatliche Ausgaben- und Einnahmenpolitik durch seine Vorgaben steuert und gestaltet. Diese Vorgaben stellen einen ersten prüfungsrelevanten Bezugsrahmen dar. Neben dem Parlament gehören im öffentlichen Sektor die Aufsichtsbehörden regelmäßig zu den vorrangigen Berichtsempfängern.

---

<sup>10</sup> ISSAI 100 (Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle).

35. Zuständige Stelle und Berichtsempfänger sind häufig unterschiedliche staatliche Stellen – bisweilen aber auch dieselbe Stelle, beispielsweise dann, wenn sich ein mit Fach- und Dienstaufsicht betrautes Überwachungsorgan Einblick in die Zuverlässigkeit der von einer nachgeordneten Stelle vorgelegten Informationen verschafft. Zuständige Stelle und Berichtsempfänger sind nicht immer offensichtlich und demnach im Einzelfall zu ermitteln.

### *Prüfungsmaßstäbe*

36. Die Aus- und Bewertung eines Prüfungsgegenstandes erfolgt anhand bestimmter Prüfungsmaßstäbe, ggf. auch solcher hinsichtlich Darstellung und Offenlegung von Finanzinformationen. Hierfür werden in der Regel einschlägige Regelwerke der Rechnungslegung herangezogen (z. B. IPSAS, IFRS).

### *Informationen zum Prüfungsgegenstand*

37. Die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Kapitalflusses in der Jahresrechnung (Informationen zum Prüfungsgegenstand) beruht auf der Anwendung eines Regelwerks der Rechnungslegung (Prüfungsmaßstäbe) auf die Finanzinformationen einer staatlichen Stelle (Prüfungsgegenstand). Unter Informationen zum Prüfungsgegenstand ist dabei das Ergebnis der Aus- und Bewertung des Prüfungsgegenstandes zu verstehen, aus dem schließlich ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zur Untermauerung des Bestätigungsvermerks gewonnen werden.

### *Prüfungsauftrag zur Erlangung hinreichender Sicherheit*

38. Eine ISSAI-konforme Prüfung der Rechnungsführung dient der Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit. Ein höherer Grad an Sicherheit ist aufgrund verschiedener Prüfungshemmnisse, die eindeutige Schlussfolgerungen regelmäßig nicht zulassen, sondern eine Erarbeitung von Schlussfolgerungen im Gespräch mit der geprüften Stelle erforderlich machen, kaum erreichbar. Häufig wird die Beurteilung der Prüfungsergebnisse wie folgt positiv formuliert: *„Nach unserer Beurteilung stellt die Jahresrechnung die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie den Kapitalfluss der ... in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dar (bzw. vermittelt diese ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Kapitalflusses der ...)“*; bzw. im Falle eines Regelwerks zur Normentsprechung: *„Nach unserer Beurteilung wurde die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit ... aufgestellt“*.
39. Prüfungsaufträge zur Erlangung begrenzter Sicherheit (z. B. Aufträge zur prüferischen Durchsicht) werden derzeit von den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung nicht erfasst. Diese sind weniger umfangreich als solche zur Erlangung hinreichender Sicherheit und schließen im Allgemeinen mit einer wie folgt negativ formulierten Beurteilung der Prüfungsergebnisse: *„Es sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass die Jahresrechnung nicht in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt ist.“* Bei der Wahrnehmung solcher Prüfungsaufträge sind ggf. andere Quellen als die ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung heranzuziehen (z. B. ISSAI 100).

## PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

### *Allgemeingültige Grundsätze*

#### *Anforderungen der Prüfung der Rechnungsführung*

##### Professionelles Verhalten und Unabhängigkeit

40. **Das Prüfungspersonal hat einschlägigen beruflichen Verhaltensanforderungen zu genügen und seine Unabhängigkeit zu wahren.**
41. Bei ISSAI-konformen Prüfungen unterliegt das Prüfungspersonal den – an nationale Besonderheiten angepassten – Anforderungen des in ISSAI 30 niedergelegten Pflichten- und Verhaltenskodex. Erfolgt die Prüfung nach Maßgabe der ISA oder der als einschlägige Normen angenommenen ISSAI der Ebene 4, ist entweder der Verhaltenskodex für Wirtschaftsprüfer des Internationalen Ausschusses für die Berufsethik der Wirtschaftsprüfer (im Folgenden IESBA-Kodex) zu beachten oder ein entsprechendes nationales Regelwerk anzuwenden, das mindestens ebenso strenge Anforderungen wie der IESBA-Kodex vorsieht. Als solcher kommt etwa der im nationalen Kontext angewandte Pflichten- und Verhaltenskodex infrage. Um in einem Prüfungsbericht auf die Vereinbarkeit der Prüfungstätigkeit mit den ISSAI bzw. ISA verweisen zu können, haben ORKB sämtlichen Anforderungen des im nationalen Rahmen angewandten Pflichten- und Verhaltenskodex der INTOSAI bzw. des IESBA-Kodex zu genügen.

##### Qualitätssicherung

42. **Im Rahmen der Fach- und Dienstaufsicht sind Qualitätssicherungsmaßnahmen umzusetzen, damit hinreichend sichergestellt ist, dass die Prüfung berufsethischen sowie einschlägigen gesetzlichen und rechtlichen Anforderungen genügt und der Prüfungsbericht zweckdienlich ist.**
43. Gemäß ISSAI 100 sollten Qualitätssicherungsmaßnahmen in Übereinstimmung mit ISSAI 40 – *Qualitätskontrolle innerhalb der ORKB* eingeführt werden. Diese stützt sich auf die Grundsätze und Anwendungshinweise des vom ISAAB veröffentlichten Internationalen Standard für Qualitätskontrolle (ISQC 1). Normzweck und wesentlicher Regelungsgehalt von ISSAI 40 und ISQC 1 decken sich weitgehend, wobei ISSAI 40 jedoch die für den öffentlichen Sektor einschlägige Norm ist.
44. Die Gesamtverantwortung für die Qualitätssicherung trägt die Leitung einer ORKB bzw. das entsprechende Kollegialorgan, auch wenn einzelne Zuständigkeiten delegiert werden können. So sind beispielsweise Bedienstete mit Prüfungsverantwortung in einer monokratisch organisierten ORKB letztlich der Leitung unterstellt.

45. Bei Prüfungen gemäß Normen, die sich auf die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze stützen bzw. mit diesen vereinbar sind, unterliegt das Prüfungspersonal der Qualitätssicherung im Rahmen der Fach- und Dienstaufsicht. Insbesondere sollten ORKB, die auf diese ISSAI beruhende Normen erarbeiten bzw. mit dieser zu vereinbarende Normen annehmen, Regelungen für Prüfungspersonal mit Leitungsaufgaben zu folgenden Zuständigkeitsaspekten erarbeiten:
- Übergreifende Qualitätssicherung bei jedem Prüfungsauftrag
  - Einhaltung geltender beruflicher Verhaltensanforderungen
  - Formulierung einer Schlussfolgerung über die Einhaltung der geltenden Unabhängigkeitsanforderungen und Einleitung ggf. erforderlicher Maßnahmen zur Beseitigung potenzieller Bedrohungen für die prüferische Unabhängigkeit
  - Angemessenheit der Fähigkeiten und Kompetenzen des Prüfungsteams und hinzugezogener Sachverständiger
  - Auftragsdurchführung, insbesondere hinsichtlich
    - Leitung, Überwachung und Umsetzung des Prüfungsauftrags sowie
    - Vereinbarkeit der Aufträge zur prüferischen Durchsicht mit den Bestimmungen und Verfahrensvorgaben der ORKB

#### Zusammenstellung und Kompetenzen des Prüfungsteams

46. **Es ist sicherzustellen, dass das Prüfungsteam und hinzugezogene Sachverständige insgesamt über ausreichende Kompetenzen und Fähigkeiten verfügen, um**
- a) **den Prüfungsauftrag nach Maßgabe der geltenden fachlichen Normen und rechtlichen Vorgaben durchzuführen und**
  - b) **die Abgabe eines unter den gegebenen Umständen angemessenen Prüfungsberichts zu ermöglichen.**
47. Erforderlich sind insbesondere folgende Kompetenzen und Fähigkeiten:
- Kenntnisse über bzw. praktische Erfahrungen mit Prüfungsaufträgen ähnlicher Art und Komplexität dank geeigneter Fortbildung
  - Kenntnisse über berufliche Normen und einschlägige gesetzliche und sonstige rechtliche Anforderungen
  - Fachliche Kompetenzen, insbesondere auf dem Gebiet der IT und Spezialgebieten der Rechnungslegung und –prüfung
  - Kenntnisse über das Betätigungsfeld der geprüften Stelle
  - Fähigkeit zur Anwendung pflichtgemäßen Ermessens
  - Kenntnisse über die Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung innerhalb der ORKB
  - Fähigkeit zur Erfüllung der Prüfungsaufgabe in einer gegebenen Prüfungsumgebung (einschließlich Kenntnis der geltenden Berichtsmodalitäten) sowie Berichterstattung gegenüber dem Parlament und den Aufsicht führenden Stellen bzw. im öffentlichen Interesse
  - Kompetenzen im Bereich der Wirtschaftlichkeits- bzw. Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung

## *Begriffsbestimmungen*

48. ISSAI 1000-2999 übertragen die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze in konkrete Anwendungsleitlinien. Zusätzlich sollten bei der Erarbeitung von Normen, die auf den Grundsätzen beruhen, bzw. bei der Annahme nationaler, mit den Grundsätzen zu vereinbarender Normen die in diesem und den folgenden Abschnitten erläuterten Aspekte berücksichtigt werden.

## Prüfungsrisiko

49. **Das Prüfungsrisiko ist zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit als Grundlage eines positiven Bestätigungsvermerks auf ein unter den gegebenen Umständen vertretbar niedriges Maß zu reduzieren.**
50. Das Prüfungsrisiko besteht vorrangig darin, eine Jahresrechnung trotz wesentlicher Falschangaben als normenkonform zu beurteilen und als Folge einen unzutreffenden Bestätigungsvermerk zu erteilen. Dieses Risiko ist unter den gegebenen Umständen auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren und hinreichende Prüfungssicherheit für eine positiv formulierte Beurteilung der Prüfungsergebnisse zu erlangen. Um aussagekräftig zu sein, muss der Grad der erlangten Prüfungssicherheit das Vertrauen der Berichtsempfänger in die Informationen zum Prüfungsgegenstand deutlich stärken.
51. Das Prüfungsrisiko setzt sich folgendermaßen zusammen:
- Das Risiko wesentlicher Falschangaben bestimmt sich grundsätzlich nach dem inhärenten Risiko und dem Kontrollrisiko:
    - a) Inhärentes Risiko – d. h. die Wahrscheinlichkeit wesentlicher Falschangaben in den Informationen zum Prüfungsgegenstand ohne Berücksichtigung des internen Kontrollsystems
    - b) Kontrollrisiko – d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass wesentliche Falschangaben durch das interne Kontrollsystem nicht verhindert bzw. aufgedeckt werden. Auch ein wirksam konzipiertes Kontrollsystem kann die Risiken aufgrund der inhärenten Fehleranfälligkeit nicht vollständig beseitigen.
  - Das Prüfungsrisiko insgesamt bestimmt sich nach dem Risiko wesentlicher Falschangaben und dem Entdeckungsrisiko:
    - c) Entdeckungsrisiko – d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass wesentliche Falschangaben bei der Prüfung unerkannt bleiben.
52. Die Risikobewertung beruht auf Prüfungshandlungen zur Erlangung hierfür notwendiger Informationen sowie auf Prüfungsnachweisen, die während der gesamten Prüfungsdauer erhoben wurden. Die Risikobewertung beruht auf prüferischem Ermessen und lässt sich daher nicht genau quantifizieren. Inwieweit Risiken berücksichtigt werden, hängt daher im Einzelfall vom jeweiligen Prüfungspersonal ab.

### Kritische Grundhaltung und pflichtgemäßes Ermessen

53. **Die Prüfung ist mit einer kritischen Grundhaltung und stets unter Beachtung der Risiken wesentlicher Falschangaben zu planen und durchzuführen. Prüfungsplanung und -durchführung, Würdigung sowie Berichterstattung unterliegen zudem pflichtgemäßem Ermessen.**
54. Eine ‚kritische Grundhaltung‘ und ‚pflichtgemäßes Ermessen‘ beziehen sich auf die Entscheidung des Prüfungspersonals, wie bei Vorliegen bestimmter Sachverhalte prüferisch weiter vorzugehen ist. Das Prüfungspersonal nimmt also eine ständig hinterfragende Haltung ein. Beide Begriffe sind in den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung näher ausgeführt.
55. Pflichtgemäßes Ermessen ist in allen Prüfungsphasen relevant und bezieht sich auf die Anwendung einschlägiger Schulungskennnisse, Fähigkeiten und Erfahrung bezogen auf Prüfungs-, Rechnungslegungs- und berufliche Normen als Entscheidungshilfen zu dem unter den gegebenen Prüfungsumständen angemessenen Vorgehen.<sup>11</sup>
56. Pflichtgemäßes Ermessen ist unverzichtbar im Umgang mit:
- Prüfungswesentlichkeit und Prüfungsrisiken
  - Art, Zeit und Umfang der ISSAI- und ISA-konformen Prüfungsverfahren sowie der Erhebung von Prüfungsnachweisen
  - der Frage, inwieweit bereits ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erhoben wurden bzw. ob Handlungsbedarf zur Erreichung der Prüfungsziele besteht
  - der Beurteilung der Entscheidungen der Leitung zur Anwendung des von der geprüften Stelle im Rahmen ihrer Rechnungslegung angewandten Regelwerks
  - auf Prüfungsnachweise gestützte Schlussfolgerungen, z. B. hinsichtlich der Vertretbarkeit der von der Leitung ermittelten Schätzwerte in der Rechnungslegung
57. Eine kritische Grundhaltung ist für jede Prüfung unverzichtbar, da bei Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung Umstände vorliegen können, die zu wesentlichen Falschangaben in den Informationen zum Prüfungsgegenstand führen können. Prüfungspersonal mit einer kritischen Grundhaltung hinterfragt die Eignung erhobener Prüfungsnachweise und achtet auf Hinweise, die der Zuverlässigkeit vorgelegter Unterlagen bzw. geäußerter Zusicherungen der zuständigen Stelle widersprechen bzw. diese infrage stellen. Eine kritische Grundhaltung dient insbesondere der Minimierung des Risikos unentdeckter Verdachtsmomente, unbotmäßiger Verallgemeinerungen bei den Schlussfolgerungen und der Zugrundelegung falscher Annahmen bei der Festlegung von Verfahren, Zeitraum und Umfang der Erhebung sowie bei der anschließenden Sachverhaltswürdigung.

---

<sup>11</sup> ISSAI 1200, Absatz 13.



## Wesentlichkeit

58. **Bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung ist die Wesentlichkeit sorgfältig zu bestimmen.**
59. Eine Falschangabe gilt einzeln bzw. in der Summe dann als wesentlich, wenn diese nach vernünftiger Betrachtungsweise voraussichtlich Einfluss auf das Entscheidungsverhalten der Adressat der Jahresrechnung haben würde. Wesentlichkeit ist dabei sowohl unter quantitativen als auch qualitativen Gesichtspunkten zu betrachten. Im öffentlichen Sektor ist zur Bestimmung der Wesentlichkeit daher nicht nur auf wirtschaftliche Entscheidungen abzustellen, sondern auch auf grundsätzliche Entscheidungen über die Fortführung bestimmter staatlicher Vorhaben oder Finanzierungsmaßnahmen. Im Allgemeinen spielen qualitative Bezugsgrößen im öffentlichen Sektor jedoch eine wichtigere Rolle. Die Bestimmung der Wesentlichkeit und Erwägungen hinsichtlich Tragweite und sonstiger qualitativer Aspekte unterliegen dabei prüferischem Ermessen.
60. Bei der Prüfungskonzeption ist die Wesentlichkeit für die Jahresrechnung als Ganzes festzulegen. Sollten hiernach Falschangaben bei bestimmten Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Angaben als unwesentlich einzustufen sein, obwohl diese nach vernünftiger Betrachtungsweise voraussichtlich Einfluss auf das Entscheidungsverhalten der Adressaten der Jahresrechnung hätten, sollte auch hinsichtlich solcher Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Angaben die Wesentlichkeit bestimmt werden.
61. Darüber hinaus sollte zur Beurteilung der Gefahr wesentlicher Falschangaben sowie der Festlegung von Art, Zeit und Umfang weiterer Prüfungshandlungen die Toleranzwesentlichkeit bestimmt werden. Denn zielt eine Prüfung ausschließlich auf die Aufdeckung einzelner wesentlicher Falschangaben ab, wird die Tatsache außer Acht gelassen, dass unwesentliche Falschangaben in der Summe ebenfalls eine unrichtige Darstellung zur Folge haben können – und bleiben zudem mögliche nicht aufgedeckte Falschangaben unberücksichtigt. Eine Toleranzwesentlichkeit wird demnach festgelegt, um die Wahrscheinlichkeit, dass nicht berichtigte und nicht aufgedeckte Falschangaben in der Summe die Wesentlichkeitsgrenze für die Jahresrechnung als Ganzes überschreiten, auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren. Deren Festlegung setzt pflichtgemäßes Ermessen voraus und beruht auf folgenden Einflussfaktoren: Kenntnis der Stelle, Erkenntnisse aus den prüfungsbegleitenden Risikoanalysen, Art und Umfang der bei früheren Prüfungen festgestellten Falschangaben und schließlich die Erwartungen des Prüfungspersonals hinsichtlich Falschangaben im laufenden Zeitraum.

62. Die Wesentlichkeit spielt sowohl bei der Prüfungsplanung und -durchführung als auch bei der Beurteilung der Auswirkungen erkannter Falschangaben auf den Prüfungsverlauf und nicht korrigierter Falschangaben (bzw. Auslassungen) auf die Jahresrechnung eine wichtige Rolle. Da sich der Bestätigungsvermerk auf die gesamte Jahresrechnung bezieht, besteht keine Pflicht zur Aufdeckung von Falschangaben, die sich nicht auf die Jahresrechnung als Ganzes auswirken. Unbeschadet dessen ist es ratsam diese aufzudecken und zu dokumentieren, da sie aufgrund besonderer Eigenarten bzw. in der Summe dennoch wesentlich werden könnten. Falschangaben unterhalb einer festgelegten Geringfügigkeitsschwelle sind nicht Gegenstand der Prüfung.
63. Die bei Prüfungsplanung festgelegte Wesentlichkeitsgrenze entspricht nicht notwendigerweise einem Betrag, unterhalb dessen nicht korrigierte Falschangaben einzeln oder in der Summe stets als unwesentlich einzuschätzen sind. So können die mit bestimmten Falschangaben verbundenen Umstände vom Prüfungspersonal als wesentlich betrachtet werden, selbst wenn sie zunächst unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegen. Zwar sind Prüfungshandlungen alleine zur Aufdeckung von Falschangaben, die aufgrund besonderer Merkmale wesentlich sein könnten, nicht zielführend, dennoch werden bei der Beurteilung der Auswirkungen regelmäßig nicht nur das Ausmaß, sondern auch die besonderen Merkmale nicht korrigierter Falschangaben sowie die besonderen Umstände ihres Auftretens berücksichtigt. Hierbei zu beachtende Faktoren sind die Tragweite bestimmter Geschäftsvorfälle oder Maßnahmen, das öffentliche Interesse, die Notwendigkeit einer wirksamen parlamentarischen Kontrolle und Aufsicht sowie die besonderen Merkmale der Falschangabe bzw. Abweichung (z. B. Vorliegen von Anhaltspunkten für die Begründung doloser Handlungen oder korrupten Verhaltens).

#### Prüfungszusammenarbeit

64. **Es sind geeignete Ansprechpartner bei der geprüften Stelle zur Übermittlung von Angaben zum Prüfungsumfang und -zeitpunkt sowie wichtigen Prüfungserkenntnissen zu suchen.**
65. Das Prüfungsteam arbeitet mit der Leitung der geprüften Stelle sowie den Überwachungsorganen zusammen, um benötigte Informationen einzuholen und seinerseits zeitnah über bedeutsame und für die Erfüllung von Kontrollpflichten innerhalb der Stelle relevante Prüfungserkenntnisse zu informieren. Ein konstruktiver Dialog mit den vorgesetzten Stellen ist dabei von besonderer Bedeutung.
66. Die Bestimmung der Überwachungsorgane kann sich in der öffentlichen Verwaltung schwierig gestalten, da die geprüfte Stelle Teil einer größeren Organisationseinheit sein kann, die auf unterschiedlichen Ebenen sowie nach dem vertikalen und horizontalen Funktionsprinzip mit mehreren Leitungsorganen ausgestattet ist. So kann es vorkommen, dass Überwachungsfunktionen von mehreren Stellen gleichzeitig wahrgenommen werden. Zudem geht die Prüfung der Rechnungsführung nicht selten mit einer Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung einher, sodass Zuständigkeitsbereiche ganz unterschiedlicher Stellen berührt sein können.

67. Mitteilungen sollten schriftlich erfolgen, sofern eine mündliche Übermittlung vom Prüfungspersonal als ungeeignet erachtet wird. Darüber hinaus können Mitteilungspflichten gegenüber weiteren Stellen bestehen, beispielsweise dem Parlament, bestimmten Aufsichtsbehörden oder Geldgebern.
68. Nicht sämtliche Feststellungen sind schriftlich zu übermitteln. Die Schriftform ist jedoch unverzichtbar bei Weitergabe wesentlicher Prüfungserkenntnisse an die Überwachungsorgane.
69. Eine ORKB verfügt aufgrund ihres umfassenden Prüfungsauftrags über umfangreiche Prüfungserkenntnisse aus früheren Prüfungen, die für die Überwachungsorgane bedeutsam sein können. So können beispielsweise Prüfungserkenntnisse zu wesentlichen Unrichtigkeiten bei Geschäftsvorfällen unter Beteiligung der geprüften Stelle, die Auswirkungen auf andere geprüfte Stellen haben, oder auch solche zu erfolgreich optimierten Kontrollsystemen anderer geprüfter Stellen vorliegen. Die Weitergabe derartiger Informationen an die zuständigen Überwachungsorgane kann zur Steigerung des Prüfungserfolgs beitragen. Zu beachten sind etwaige Vorschriften oder berufsethische Verhaltensregeln, die diese Weitergabe beschränken können.

#### Prüfungsdokumentation

70. **Die Prüfungsdokumentation hat so ausführlich und vollständig zu sein, dass unbeteiligtes erfahrenes Prüfungspersonal Art, Umfang und Zeitpunkt der nach Maßgabe fachlicher Normen sowie gesetzlicher und sonstiger Vorgaben durchgeführten Prüfungsverfahren, Prüfungsergebnisse, Prüfungsnachweise, besondere Prüfungsvorkommnisse, Schlussfolgerungen und die diesen zugrunde liegenden Ermessensentscheidungen nachvollziehen kann. Die Prüfung ist entsprechend zu dokumentieren.**
71. Eine angemessene Prüfungsdokumentation
- stützt den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht,
  - dient als Grundlage für die Berichterstellung und Beantwortung von Anfragen seitens der geprüften Stelle und Dritten,
  - dient als Nachweis über die Einhaltung einschlägiger Prüfungsnormen,
  - erleichtert die Planung, Überwachung und Nachschau,
  - dient der fachlichen Weiterentwicklung,
  - dient als Nachweis über die ordnungsgemäße Erfüllung übertragener Aufgaben und
  - dient späteren Prüfungsvorhaben als Grundlage.
72. Prüfungsnormen, die sich auf die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze stützen, sollten Bestimmungen zu folgenden Aspekten umfassen:
- Fristgerechte Erstellung der Prüfungsdokumentation
  - Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation
  - Dokumentationspflicht bei einer nach prüferischer Auffassung erforderlichen Abweichung von einer Prüfungsnorm

- Dokumentationspflicht bei neuen oder zusätzlichen Prüfungshandlungen bzw. bei Schlussfolgerungen nach Abfassung des Prüfungsberichts
- Anlegen der endgültigen Prüfungsakte

Weitere Hinweise zur Prüfungsdokumentation und zur Befolgung von Vorgaben sind in den ISSAI der Ebene 4 zu finden.

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

## *Prüfungsablauf*

### Vereinbarung der Auftragsbedingungen

74. **Das Prüfungspersonal hat mit der Leitung der geprüften Stelle und den Überwachungsorganen die Bedingungen des Prüfungsauftrags zu vereinbaren bzw., sofern der Prüfungsauftrag klar festgelegt ist, über diese zu einer Verständigung zu gelangen.**
75. Die Bedingungen eines Prüfungsauftrags im öffentlichen Sektor sind regelmäßig durch den Prüfungsauftrag vorgegeben und daher grundsätzlich nicht verhandelbar. Unbeschadet dessen können sich die Leitung und das Prüfungsteam jedoch formal in einer gemeinsamen Vereinbarung über die jeweiligen Rechte und Pflichten verständigen. Da das Prüfungsteam in vielen Fällen vom Parlament beauftragt wird und diesem berichtet, sind an solchen Vereinbarungen sowohl das Parlament als auch die Überwachungsorgane zu beteiligen.
76. Das Prüfungsteam sollte die Überwachungsorgane über seine Prüfungszuständigkeit sowie die Erteilung eines Bestätigungsvermerks über die von der Leitung der geprüften Stelle unter der Dienstaufsicht der vorgesetzten Stelle aufgestellten Jahresrechnung aufklären.
77. Sind die Auftragsbedingungen gesetzlich oder durch sonstige Vorschriften umfassend vorgegeben, sind diese nicht notwendigerweise in einer Prüfungsankündigung bzw. einer sonstigen schriftlichen Vereinbarung niederzulegen. Eine Ausnahme bildet unter Umständen der Fall, dass die Leitung und ggf. die Überwachungsorgane die in den betreffenden Prüfungsnormen (z. B. ISSAI und ISA) niedergelegten Zuständigkeiten durch Erklärung anerkennen. Auch wenn eine schriftliche Fixierung in den meisten Fällen nicht erforderlich ist, kann diese zu mehr Transparenz über die Rolle und Aufgaben der Beteiligten beitragen.
78. Den Überwachungsorganen ist eine Übersicht über Prüfungsumfang und Prüfungszeitraum zuzuleiten. Darin ist auch eine erste Einschätzung der Qualität der Rechnungslegung der geprüften Stelle (u. a. Rechnungslegungsmethoden, rechnungslegungsrelevante Schätzungen und Abschlussangaben) darzulegen.

79. ORKB sind normalerweise gehalten, Prüfungen nach Maßgabe ihres Prüfungsauftrags auszuführen. Daher können sie von Prüfungen oft nicht Abstand nehmen, selbst wenn die erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind. Prüfungsnormen, die sich auf die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze stützen, sollten für diese Fälle geeignete Hinweise enthalten (vgl. dazu auch ISSAI 1210)<sup>12</sup>.

### Prüfungsplanung

80. **Das Prüfungspersonal hat ein Prüfungskonzept, in dem Umfang, Zeitpunkt und Ausrichtung der Prüfung festgelegt werden, sowie einen Prüfungsplan zu erarbeiten.**
81. Die Prüfungskonzeption schafft die Grundlage für den Prüfungsplan und sollte Folgendes abdecken:
- Feststellung der für den Prüfungsumfang relevanten Besonderheiten des Prüfungsauftrags
  - Ermittlung der Berichterstattungsziele zur Festlegung von Prüfungsraum und Art der abzufassenden Mitteilungen
  - Berücksichtigung der Faktoren, die nach prüferischem Ermessen für die Ausrichtung der Prüfungstätigkeit bedeutsam sind
  - Berücksichtigung der Ergebnisse von Orientierungsprüfungen und ggf. Abwägung, ob bei anderen Aufträgen gewonnene Erkenntnisse relevant sind
  - Ermittlung von Art, Zeitrahmen und Umfang der für die Prüfung benötigten Ressourcen
  - Berücksichtigung der aus Wirtschaftlichkeitsprüfungen und sonstigen Prüfungen gewonnenen Ergebnisse und Erkenntnisse, sofern diese für die geprüfte Stelle bedeutsam sind (u. a. Auswirkungen früherer Prüfungsempfehlungen)
  - Einschätzung und Berücksichtigung des Erwartungshorizonts des Parlaments und sonstiger Berichtsempfänger
82. **Die Prüfung ist zur Sicherstellung von Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit sorgfältig zu planen.**

---

<sup>12</sup> ISSAI 1210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge).

83. Ein Prüfungsplan mit folgendem Inhalt ist zu erstellen:

- Art, Zeitraum und Umfang der geplanten Risikobewertung
- Art, Zeitraum und Umfang weiterer geplanter Prüfungshandlungen auf Aussageebene
- Andere geplante Prüfungshandlungen, die gemäß einschlägiger Normen durchzuführen sind, etwa eine Überprüfung des Rechtsrahmens der Prüfung, eine Kurzbeschreibung der zu prüfenden Sachverhalte, Maßnahmen oder Stellen sowie eine Beschreibung der Prüfungsgründe, der Einflussfaktoren der Prüfung (z. B. Faktoren, die Einfluss auf die Erheblichkeit bestimmter Prüfungsgegenstände haben), der Prüfungsziele und des Prüfungsumfangs, des Prüfungsansatzes, der zu erhebenden Prüfungsnachweise sowie der zu deren Erhebung und Auswertung erforderlichen Verfahren, der benötigten Ressourcen, des Prüfungszeitplans sowie der Form, Inhalte und Empfänger des Prüfungsberichts und der Prüfungsmitteilung

84. Sowohl das Prüfungskonzept als auch der Prüfungsplan sind zu dokumentieren und während der Prüfung laufend zu aktualisieren.

#### Kenntnis der geprüften Stelle

85. **Das Prüfungspersonal ist gehalten, sich gründliche Kenntnisse der geprüften Stelle, des Prüfungsumfeldes sowie prüfungsrelevanter interner Kontrollmechanismen anzueignen.**

86. Die Kenntnis der geprüften Stelle und ihres Prüfungsumfeldes ermöglicht eine wirksame Prüfungsplanung und -durchführung und umfasst folgende Aspekte:

- Tätigkeit, Rechtsrahmen und andere externe Faktoren, insbesondere das geltende Regelwerk der Rechnungslegung
- Art der geprüften Stelle, insbesondere Ablauforganisation, Überwachung und Mittelausstattung, um in der Jahresrechnung zu erwartende Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben besser nachvollziehen zu können, sowie Wahl und Umsetzung der Rechnungslegungsmethoden und Gründe für etwaige Abweichungen
- Bewertungs- und Überprüfungsergebnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- politische Entscheidungen von außerhalb der geprüften Stelle (z. B. neue staatliche Vorhaben, Haushaltseinschnitte, etc.)
- besondere Gesetze und Vorschriften mit Geltung für die geprüfte Stelle sowie mögliche Folgen der Nichteinhaltung
- Programmziele und –strategien mit ggf. politischer Tragweite und Rückwirkung auf die Risikobewertung
- durch die Rechtsform der geprüften Stelle bedingte Aufsichtsstrukturen (Fachministerium, nachgeordnete Behörde, Amt etc.)

87. Um sich einen Überblick über die internen Kontrollsysteme zu verschaffen, sind ggf. die folgenden Aspekte zu untersuchen: Verbreitung und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten, Kompetenzorientierung, Beteiligungsrechte der Überwachungsorgane, Führungsstil und Führungstechnik, Organisationsstruktur, Aktivitäten und Wirksamkeit einer Innenrevision, Mechanismen der Aufgaben- und Zuständigkeitsübertragung sowie personalwirtschaftliche Aufbau- und Ablauforganisation.
88. Sachdienliche Prüfungsnachweise können durch eine Kombination aus Befragung und anderen Risikobeurteilungstechniken – z. B. Überprüfung der Befragungsergebnisse durch eigene Beobachtung oder Inaugenscheinnahme – erhoben werden. So lässt sich insbesondere durch eine Befragung ermitteln, inwieweit Mitarbeiter über Geschäftspraktiken und ethisches Verhalten informiert werden. Darauf aufbauend kann untersucht werden, ob geeignete Kontrollmechanismen eingeführt sind und diese in der Praxis angewandt werden, z. B. ob ein schriftlicher Verhaltenskodex vorliegt, der auch von der Leitung der geprüften Stelle befolgt wird.
89. Im Rahmen der Einarbeitung in die Materie ist Kenntnis darüber zu erlangen, inwieweit wirksame Verfahren zur Aufdeckung von Geschäftsrisiken für die Rechnungslegungsziele, zur Risikoanalyse bzw. ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit eingerichtet wurden. Nicht nur die Abläufe, sondern auch die Ergebnisse dieser Verfahren sind von prüferischem Interesse.
90. Für die Beurteilung der Finanzberichterstattung sind folgende Kenntnisse der internen Kontrollsysteme erforderlich:
- Art der Geschäftsvorfälle mit Auswirkung auf die Jahresrechnung
  - Manuelle und IT-gestützte Verfahren, durch die diese Geschäftsvorfälle eingeleitet, aufgezeichnet, verarbeitet, erforderlichenfalls korrigiert, in das Hauptbuch übertragen und in der Jahresrechnung abgebildet werden
  - Rechnungslegungsaufzeichnungen, zugrundeliegende Daten sowie bestimmte Konten in der Jahresrechnung, die verwendet werden, um Geschäftsvorfälle einzuleiten, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und über diese zu berichten; dies umfasst die Korrektur von Fehlinformationen und die Übertragung von Daten in das Hauptbuch
  - die Erfassung von für die Jahresrechnung erheblichen Sachverhalten und Ereignissen, die keine Geschäftsvorfälle sind, durch das Informationssystem
  - Das zur Aufstellung der Jahresrechnung angewandte Verfahren, einschließlich bedeutensamer rechnungslegungsrelevanter Schätzungen und Abschlussangaben
  - Kontrollen im Zusammenhang mit Journaleinträgen, einschließlich nicht standardisierter Journaleinträge zur Aufzeichnung von einmaligen Geschäftsvorfällen oder Anpassungen
  - Kontrollmechanismen zur Überprüfung der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften
  - Kontrollmechanismen zur Überwachung der Leistung im Verhältnis zum Mitteleinsatz
  - Kontrollmechanismen bei Mittelübertragung an andere geprüfte Stellen
  - Kontrollmechanismen für vertrauliche Daten mit Relevanz für die nationale Sicherheit und vertrauliche persönliche Daten, z. B. Steuerdaten, Krankenversicherungsdaten
  - Überwachungs- und andere Kontrollmaßnahmen, die von Dritten außerhalb der geprüften Stelle durchgeführt werden, z. B. hinsichtlich
    - Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften (z. B. Vergabebestimmungen),
    - Haushaltsausführung,

- sonstige gesetzlich oder durch den Prüfungsauftrag festgelegte Bereiche sowie
- Führungsverantwortung.

91. Eine Prüfung erfordert nicht die Kenntnis sämtlicher Kontrollaktivitäten für alle wichtigen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben oder für jede dafür relevante Aussage. Die Kenntnis des Kontrollumfeldes der geprüften Stelle sowie ggf. staatlicher Stellen insgesamt reicht jedoch für die Überprüfung ihrer Wirksamkeit nicht aus, es sei denn, eine (Teil-)Automatisierung stellt eine einheitliche Anwendung der internen Kontrollmechanismen sicher.

### Risikobewertung

92. **Das Prüfungspersonal hat die Risiken wesentlicher Falschangaben in der Jahresrechnung sowie auf Aussageebene für die verschiedenen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben mit dem Ziel zu beurteilen, eine Grundlage für weitere Prüfungshandlungen zu schaffen.**

93. Die Risikobewertung stützt sich auf

- Befragung von Vertretern der geprüften Stelle, die nach Auffassung des Prüfungspersonals Informationen liefern können zur Aufdeckung des Risikos wesentlicher, auf dolose Handlungen oder Unrichtigkeiten zurückzuführender Falschangaben,
- analytische Prüfungshandlungen sowie
- Beobachtung und Inaugenscheinnahme.

94. Um das Risiko wesentlicher Falschangaben bei der Planung und Durchführung der Prüfung sowohl hinsichtlich der Jahresrechnung als Ganzes als auch einzelner Aussagen für verschiedene Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben aufzudecken und zu beurteilen, sollte das Prüfungspersonal

- bei der Beschäftigung mit der geprüften Stelle und deren Umfeld Risiken aufdecken durch die Untersuchung risikorelevanter Kontrollmechanismen für jede Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben,
- die ermittelten Risiken beurteilen und einschätzen, inwieweit sich diese auf die Jahresrechnung als Ganzes sowie möglicherweise auf zahlreiche Aussagen auswirken,
- einen Bezug zwischen den ermittelten Risiken und den Fehlermöglichkeiten auf Aussageebene herstellen und dabei relevante Kontrollen berücksichtigen, die bei der Prüfung getestet werden sollen, sowie
- die Fehlerwahrscheinlichkeit einschätzen, auch die mehrfacher Falschangaben, und beurteilen, inwieweit deren Potenzial wesentlich sein könnte.

95. Bei der Risikobewertung ist nach prüferischem Ermessen die Erheblichkeit jedes einzelnen Risikos zu ermitteln. Dabei sollte die Wirksamkeit der jeweiligen Kontrollmechanismen außer Betracht bleiben. Zur Ermittlung erheblicher Risiken ist zu prüfen,



- inwieweit es sich um ein Risiko doloser Handlungen handelt,
- inwieweit das Risiko mit jüngsten bedeutsamen wirtschaftlichen, rechnungslegungsbezogenen oder anderen Entwicklungen zusammenhängt und daher besondere Aufmerksamkeit verdient,
- welche Komplexität die Geschäftsvorfälle aufweisen,
- inwieweit bedeutsame Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Dritten betroffen sind,
- inwieweit die Bemessung der den Risiken zugrunde liegenden Finanzdaten insbesondere bei großer Messungenauigkeit subjektiv geprägt ist,
- inwieweit das Risiko bedeutsame Geschäftsvorfälle betrifft, die sich außerhalb der gewöhnlichen Dienstgeschäfte abspielen oder ansonsten auffällig sind und
- inwieweit das Risiko die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften beeinträchtigt.

96. Erkenntnisse aus der Ermittlung und Beurteilung der Risiken wesentlicher Falschangaben sowohl in der Jahresrechnung als auch auf Aussagenebene sowie über Kontrollmechanismen sind hinreichend zu dokumentieren.

#### Maßnahmen nach Risikobewertung

97. **Um das festgestellte Risiko wesentlicher Falschangaben zu beseitigen, sind angemessene Maßnahmen vorzusehen.**
98. Nach der Risikobewertung können aussagebezogene Prüfungshandlungen oder eine Prüfung des internen Kontrollsystems durchgeführt werden. Aussagebezogene Prüfungshandlungen umfassen dabei Einzelfallprüfungen und analytische Prüfungshandlungen hinsichtlich betreffender Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben.
99. Bei der Planung von Prüfungshandlungen, deren Art, Zeitpunkt und Umfang sich nach den beurteilten Risiken wesentlicher Falschangaben auf Aussageebene richten, sollten die jeweiligen Ursachen dieser Risiken berücksichtigt werden. Zu beachten sind demnach auch das inhärente Risiko von Geschäftsvorfällen (d. h. die Eintrittswahrscheinlichkeit wesentlicher Falschangaben aufgrund besonderer Merkmale der Geschäftsvorfälle, Kontensalden bzw. Abschlussangaben) und das Kontrollrisiko (d. h. der Grad der Berücksichtigung betreffender Kontrollsysteme bei der Risikobewertung).
100. Zur Beurteilung des Kontrollrisikos ist die Wirksamkeit der Kontrollmechanismen zu prüfen (sodass sich das Prüfungsteam bei Festlegung von Art, Zeitraum und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen auf ein wirksames Kontrollumfeld stützen kann).
101. Bei der Planung dieser Prüfung ist zu beachten, dass je höher man die Wirksamkeit der Kontrollmechanismen einschätzt, auf die man sich stützen will, desto beweiskräftiger sollten die erhobenen Prüfungsnachweise sein.
102. **Das Prüfungspersonal hat aussagebezogene Prüfungen unbeachtlich der bewerteten Risiken für jede bedeutsame Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden bzw. Abschlussangaben zu planen und durchzuführen.**

103. Unabhängig von einer Prüfung des Kontrollsystems sollten stets auch aussagebezogene Prüfungshandlungen durchgeführt werden, insbesondere bei einem als erheblich eingestuften Risiko wesentlicher Falschangaben auf Aussageebene. In diesem Fall sind speziell auf dieses Risiko ausgerichtete Verfahren einzusetzen. Sieht der hierbei angewandte Prüfungsansatz ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen vor, sollten diese auch Einzelfallprüfungen umfassen.

#### Dolose Handlungen

104. **Das Risiko wesentlicher Falschangaben aufgrund doloser Handlungen ist zu ermitteln und zu beurteilen, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise sind zu erheben und es ist angemessen mit aufgedeckten dolosen Handlungen bzw. Verdachtsfälle umzugehen.**
105. Die Hauptverantwortung für die Prävention und Aufdeckung doloser Handlungen liegt bei der Leitung der geprüften Stelle sowie den Überwachungsorganen. Dolose Handlungen sollten von der Leitung unter Aufsicht der Überwachungsorgane grundsätzlich bereits im Vorfeld durch abschreckende Maßnahmen (Sicherstellung der Aufdeckung aller Betrugsfälle) und vorbeugende Maßnahmen (Minimierung der Betrugsmöglichkeiten) verhindert werden. Aufgabe des Prüfungspersonals ist es hierbei, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen – vorsätzlichen oder unabsichtlichen – Falschangaben ist.
106. Falschangaben in der Jahresrechnung sind entweder auf betrügerische Handlungen oder Irrtum zurückzuführen, je nachdem ob diese vorsätzlich oder unbeabsichtigt herbeigeführt wurden. Obwohl es sich beim Betrugstatbestand um ein sehr differenziertes Deliktsfeld handelt, wird das Augenmerk hier ausschließlich auf Handlungen gelegt, die sich in Falschangaben in der Jahresrechnung niederschlagen. Vorsätzliche Falschangaben werden dabei weiter in solche, die aus Manipulationen der Rechnungslegung resultieren, und solche, die aus Vermögensschädigungen resultieren, unterteilt.
107. Unbeschadet bisheriger Erfahrungen mit der Aufrichtigkeit und Integrität der Leitung und der Überwachungsorgane hat sich das Prüfungspersonal jederzeit durch eine kritische Grundhaltung auszuzeichnen und bereits bei der Risikobewertung sowie anderen vorgängigen Analyseprozessen mit der gehörigen Sorgfalt Informationen und Hinweise zusammenzutragen, die zur Ermittlung von auf dolose Handlungen zurückzuführende wesentliche Falschangaben in der Jahresrechnung und auf Aussageebene genutzt werden können.
108. Das Risiko doloser Handlungen (z. B. vorsätzliche Falschangaben und Amtsmissbrauch) besteht vor allem in den Bereichen Beschaffung, Zuwendungen und Privatisierung. ISSAI 1240 liefert zahlreiche nützliche Hinweise hierzu für die Erarbeitung von Normen auf der Grundlage der allgemeinen Grundsätze.

109. Eine Meldepflicht von Betrugsfällen ist im öffentlichen Sektor zum Teil ausdrücklich im Prüfungsauftrag genannt bzw. in geltenden Gesetzen und Vorschriften vorgesehen, sodass Hinweise auf dolose Handlungen regelmäßig den Aufsichts- und Strafverfolgungsbehörden anzuzeigen sind. Zum Teil sind ORKB dazu verpflichtet, zuständige Ermittlungsstellen einzuschalten (z. B. Staatsanwaltschaft, Polizeibehörden und ggf. betroffene Dritte) und bei der Aufklärung zu unterstützen sowie aktiv zu untersuchen, ob es sich um Amtsmissbrauch oder Betrug handelt. Die Wahrscheinlichkeit doloser Handlungen ist im öffentlichen Sektor insofern erhöht, als hier öffentliche Gelder verausgabt werden. Den Erwartungen der Öffentlichkeit entsprechend ist diesem Umstand mit einer erhöhten Wachsamkeit seitens der Prüferinnen und Prüfer zu begegnen. In ISSAI 1240 wird die besondere Verantwortung von ORKB bei Vorliegen doloser Handlungen näher erläutert.

### Prüfung der Fortführungsannahme

110. **Es ist zu untersuchen, inwieweit Sachverhalte oder Gegebenheiten vorliegen, die Zweifel an der Fortführungsannahme der geprüften Stelle begründen.**
111. Die Aufstellung einer Jahresrechnung erfolgt im Allgemeinen unter der Annahme, dass die geprüfte Stelle ihre Tätigkeit für einen überschaubaren Zeitraum fortführen kann und ihren gesetzlichen Pflichten nachkommen wird. Bei der Beurteilung der Vertretbarkeit dieser Annahme sind von den für die Rechnungsaufstellung Zuständigen sämtliche verfügbaren Informationen für die absehbare Zukunft zu berücksichtigen. Jahresrechnungen für allgemeine Zwecke werden grundsätzlich nach dem Fortführungsprinzip aufgestellt, es sei denn, das Parlament hat die Auflösung der Stelle bzw. die Einstellung ihrer Tätigkeit bereits beschlossen.
112. Das Fortführungsprinzip hat für aus dem Staatshaushalt finanzierte Stellen in der Regel keine praktische Relevanz, da bei Auflösung oder Zusammenlegung ihres Aufgabenbereichs mit dem anderer Stellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anderen Stellen zufallen. Anders sieht es beispielsweise bei privatrechtlich organisierten Unternehmen der öffentlichen Hand oder gemeinschaftlich betriebenen Einrichtungen in Form von Personen- und Kapitalgesellschaften aus. Darüber hinaus können mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben auch private Einrichtungen – wie etwa Nichtregierungsorganisationen oder private Dienstleister – beauftragt werden, die jedoch weiterhin den Prüfungsrechten einer ORKB unterliegen. Auch das zunehmende Auslagern öffentlicher Aufgaben auf Dritte trägt dazu bei, dass das Fortführungsprinzip auch für die staatliche Finanzkontrolle an Bedeutung zunimmt.
113. Einige Regelwerke der Rechnungslegung schreiben eine Pflicht der Leitung zur Beurteilung der Fortführungsfähigkeit sowie diesbezügliche Verfahrensregeln und Offenlegungspflichten fest. Da dieser Nachweis zentrale Bedeutung für die Rechnungslegung hat, ist eine Einschätzung auch dann vorzunehmen, wenn das zugrunde liegende Regelwerk keine ausdrücklichen Vorgaben hierzu enthält.

114. Es sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Vertretbarkeit der Fortführungsannahme bei Aufstellung und Vorlage der Jahresrechnung zu erheben sowie zu beurteilen, inwieweit wesentliche Unsicherheiten über die künftige Entwicklung verbleiben. Sofern die Jahresrechnung sich auf die Fortführungsannahme stützt, dies nach prüferischem Ermessen aber nicht vertretbar ist, sollte ein negativer Bestätigungsvermerk erteilt werden. Ist diese hingegen vertretbar, jedoch mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet, die in der Jahresrechnung auch offengelegt wurden, sollte ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk mit einem Zusatz zu diesem Sachverhalt erteilt werden. Bei fehlender Offenlegung ist ein eingeschränkter bzw. negativer Bestätigungsvermerk nach Maßgabe von ISSAI 1705<sup>13</sup> abzugeben.
115. Die Prüfungstiefe hängt in diesem Zusammenhang vom Einzelfall ab, wobei zu beachten ist, dass die im privaten Sektor regelmäßig auch durchgeführte Fortbestehensprognose klar von der Fortführungsannahme abzugrenzen ist und bei deren Beurteilung lediglich als Indiz herangezogen werden darf. So können trotz ungünstiger Prognosen zur Zahlungsfähigkeit und Liquidität der geprüften Stelle andere Faktoren eine positive Fortführungsannahme weiterhin stützen, beispielsweise
- die Befugnis der Regierung zur Erhebung von Steuern und Abgaben untermauert eine positive Fortführungsannahme auch dann, wenn das Nettovermögen/Eigenkapital der geprüften Stelle selbst über mehrere Berichtszeiträume hinweg negativ ist, und
  - Finanzierungsvereinbarungen mit mehrjähriger Laufzeit u. ä. untermauern eine positive Fortführungsannahme auch dann, wenn aus der Vermögensrechnung einer einzelnen geprüften Stelle zum Datum der Vorlage zunächst nur die fehlende Vertretbarkeit der Annahme festgestellt werden kann.
116. Vor Feststellung der Vertretbarkeit der Fortführungsannahme in Bezug auf die geprüfte Stelle haben die für die Rechnungsaufstellung Zuständigen zahlreiche Aspekte zu berücksichtigen, beispielsweise die derzeitige und erwartete Leistung, mögliche und bereits angekündigte Restrukturierungsmaßnahmen, Einnahmeschätzungen, Finanzierungszusagen seitens der Regierung sowie alternative Finanzierungsquellen.
117. Bei der Risikobewertung sollte das Prüfungspersonal Sachverhalte und Umstände prüfen, die erhebliche Zweifel an der Vertretbarkeit der Fortführungsannahme der geprüften Stelle begründen könnten. Hierbei sind zwei – sich bisweilen überschneidende – Risikoarten zu unterscheiden:
- das weitaus wichtigere Risiko eines Regierungs- bzw. Politikwechsels
  - das Geschäftsrisiko (z. B. wenn Liquiditätsprobleme das Fortbestehen einer geprüften Stelle in seiner derzeitigen Form bedrohen)

---

<sup>13</sup> ISSAI 1705 (Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers).

Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit im Rahmen der Prüfung der Rechnungsführung

**118. Die Risiken wesentlicher Falschangaben aufgrund unmittelbarer und erheblicher Nichteinhaltung einschlägiger Gesetze und Vorschriften sind zu ermitteln. Voraussetzung für die Risikoidentifizierung sind Kenntnisse des geltenden Rechtsrahmens, in dem die geprüfte Stelle tätig ist, sowie der von dieser ergriffenen Maßnahmen zur Einhaltung geltender Vorschriften.**

**Hierbei sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zur Einhaltung derjenigen Gesetze und Vorschriften zu erheben, deren Anwendung sich im Allgemeinen unmittelbar und erheblich auf die Festlegung wesentlicher Wertansätze und sonstiger Angaben auswirkt.**

119. Vorrangige Aufgabe des Prüfungspersonals ist es, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen – vorsätzlichen oder unabsichtlichen – Falschangaben ist. Es zeichnet daher nicht verantwortlich für die Verhinderung von Verstößen oder die Aufdeckung sämtlicher Fälle, in denen die geprüfte Stelle rechtsbrüchig wurde.
120. Bei einer Prüfung gemäß Normen, die auf den in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätzen beruhen bzw. mit diesen vereinbar sind, sind Kenntnisse der für die geprüfte Stelle einschlägigen Rechtsnormen unerlässlich.
121. Die geltenden Rechtsnormen haben unterschiedliche Auswirkungen auf die Jahresrechnung und bilden den rechtlichen Rahmen für die Tätigkeit der geprüften Stelle. Manche Rechtsnormen haben unmittelbare Folgen für die Rechnungsaufstellung (z. B. Ansatz- und Bewertungsgrundsätze), wohingegen andere zwar zwingende Regelungen zur Ablauf- und Aufbauorganisation enthalten, jedoch keine unmittelbare Geltung für die Rechnungsaufstellung besitzen.
122. Verstöße gegen geltende Rechtsnormen können Geldbußen, Gerichtsverfahren und anderen Konsequenzen für die geprüfte Stelle nach sich ziehen, die wiederum erhebliche Auswirkungen auf die Rechnungsaufstellung haben können.
123. Für den öffentlichen Sektor wurden ggf. spezielle Gesetze und Vorschriften zur Regelung von Zuwendungen und Zuschüssen erlassen, die sich ebenfalls unmittelbar auf die Rechnungsaufstellung auswirken. Darüber hinaus kann das maßgebende Regelwerk der Rechnungslegung Berichte über die Mittelverwendung, den Haushalt oder die Leistung der geprüften Stelle vorsehen. Auch in diesem Fall ist besonderes Augenmerk auf einzelne Gesetze und Vorschriften zu legen, die unmittelbare oder mittelbare Folgen für die Finanzberichterstattung haben.
124. Verstöße, die im Laufe einer Prüfung aufgedeckt werden, sind den Überwachungsorganen zur Kenntnis zu bringen, es sei denn, diese sind offensichtlich unbeachtlich. Aus dem Prüfungsauftrag bzw. aus einschlägigen Gesetzen, Bestimmungen, Verordnungen, allgemeinen politischen Leitlinien oder Parlamentsbeschlüssen kann sich jedoch ergeben, dass sämtliche – auch offensichtlich geringfügige – Verstöße anzuzeigen sind.

125. Bei diesem auch die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit umfassenden Ansatz können dem Prüfungspersonal zusätzliche Pflichten obliegen, z. B. zur Erteilung eines gesonderten Vermerks zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit oder zur Anzeige aufgedeckter Rechtsverstöße. Diese sind in *ISSAI 400 – Allgemeine Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung* sowie den zugehörigen Anwendungsleitlinien beschrieben<sup>14</sup>. Bestehen solche zusätzlichen Pflichten nicht, kann das öffentliche Interesse an der Aufdeckung von Verstößen solche begründen. Daher ist das Augenmerk stets den Erwartungen der Öffentlichkeit entsprechend auch auf die Nichteinhaltung einschlägiger Gesetze und Vorschriften zu richten.

### Prüfungsnachweise

**126. Das Prüfungsverfahren ist darauf auszurichten, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zur Untermauerung des Bestätigungsvermerks zu erheben.**

127. Die angewandten Prüfungsverfahren sollten auf die jeweiligen Umstände zugeschnitten und für die Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise geeignet sein. Prüfungsnachweise sind insbesondere aus den der Jahresrechnung zugrunde liegenden Rechnungslegungsunterlagen zu gewinnen. Dabei ist sowohl die Eignung als auch die Zuverlässigkeit der herangezogenen Unterlagen zu prüfen – nicht aber deren Echtheit, da das Prüfungspersonal hierfür weder ausgebildet ist, noch eine solche Sachkunde erwartet wird. Es ist ratsam, auf die Zuverlässigkeit der gewählten Prüfungsnachweise wie Fotokopien, Telefaxe, gefilmte, digitalisierte oder sonstige elektronische Dokumente und ggf. auch auf Kontrollmaßnahmen bei der Unterlagenerstellung und -verwaltung zu achten.

128. Die erhobenen Prüfungsnachweise sollten ausreichend und angemessen sein. Diese gelten dann als ausreichend, wenn sie in hinreichender Zahl vorliegen, und als angemessen, wenn sie bestimmten qualitativen Anforderungen genügen, d. h. relevant und zuverlässig sind. Die erforderliche Anzahl richtet sich dabei nach dem Risiko wesentlicher Falschangaben in den Informationen zum Prüfungsgegenstand (je höher das Risiko, desto mehr Prüfungsnachweise sind erforderlich) sowie nach der Qualität der Prüfungsnachweise (je höher die Qualität, desto weniger Prüfungsnachweise sind erforderlich). Dementsprechend besteht eine Korrelation zwischen den Kriterien „ausreichend“ und „angemessen“. Zu beachten ist jedoch, dass die Erhebung einer höheren Anzahl von Prüfungsnachweisen fehlende Qualität nicht ausgleicht.

129. Die Zuverlässigkeit der Prüfungsnachweise hängt nicht nur von der Art und Quelle der zugrunde liegenden Informationen ab, sondern auch von den Umständen, unter denen sie im Einzelfall erhoben werden. Daher können verallgemeinernde Aussagen über die Zuverlässigkeit und deren Anforderungen nur bedingt getroffen werden. Und auch bei Prüfungsnachweisen aus Quellen außerhalb der geprüften Stelle (z. B. Aussagen Dritter) können Umstände vorliegen, die die Zuverlässigkeit beeinträchtigen. Unbeschadet dessen sind Prüfungsnachweise zuverlässiger

<sup>14</sup> ISSAI 4000 (Leitlinien Rechtmäßigkeitsprüfung – Allgemeine Einführung) und ISSAI 4200 (Leitlinien Rechtmäßigkeitsprüfung – Rechtmäßigkeitsprüfungen im Rahmen von Abschlussprüfungen).

- wenn sie aus unabhängigen Quellen außerhalb der geprüften Stelle stammen,
- wenn sie innerhalb einer geprüften Stelle erhoben werden, die wirksame Kontrollsysteme eingerichtet hat,
- wenn sie unmittelbar (z. B. durch Beobachtung einer Kontrollmaßnahme) und nicht mittelbar oder durch Auswertung (z. B. Befragung zur Wirksamkeit eines Kontrollmechanismus) gewonnen werden,
- wenn sie gedruckt, elektronisch oder auf anderen Medien vorliegen (z. B. ist ein Sitzungsprotokoll zuverlässiger als eine nachträgliche mündliche Zusammenfassung) oder
- wenn sie im Original, und nicht als Abdruck oder als Telefax vorgelegt werden.

130. In sich schlüssige Prüfungsnachweise aus verschiedenen Quellen oder unterschiedlicher Art bieten eher Gewähr für die Zuverlässigkeit als wahllose Einzelnachweise. Zudem lassen sich so unzuverlässige Prüfungsnachweise einfacher ermitteln.

131. Als primäre Quelle für Prüfungsnachweise dienen die Rechnungslegungsunterlagen, welche die Aussagen der Leitung sowohl stützen als auch widerlegen können. Häufig wird von verantwortlicher Stelle zudem versichert, dass alle Geschäftsvorfälle und Vorgänge nach Maßgabe der geltenden Rechtsvorschriften bzw. Befugnisse erfolgten. Derartige Erklärungen sind ebenfalls Gegenstand einer Prüfung der Rechnungsführung, was jedoch bei der Erarbeitung oder Annahme von Prüfungsnormen eine Beachtung der allgemeinen Grundsätze der Rechts- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie der zugehörigen Anwendungsleitlinien<sup>15</sup> erforderlich macht.

132. Im Falle der Erarbeitung oder Annahme von Prüfungsnormen sind qualitative und quantitative Vorgaben an Prüfungsnachweise festzulegen hinsichtlich:

- der Erhebung von Aussagen Dritter
- analytischer Verfahren und Stichprobenmethoden
- der Zeitwertmethode
- der geprüften Stelle nahestehende Stellen
- der Inanspruchnahme privater Dienstleister durch die geprüfte Stelle
- der Verwendung von Arbeitsergebnissen der Innenrevision bzw., sofern rechtlich zulässig und zweckmäßig, der unmittelbaren Unterstützung seitens der Innenrevision
- externer Gutachten sowie
- schriftlicher Erklärungen zur Stützung von Prüfungsnachweisen

Weitere Hinweise zur Festlegung von Vorgaben finden sich in den ISSAI der Ebene 4.

133. In bestimmten Fällen wie z.B. bei Rechnungshöfen mit gerichtlichen Befugnissen sind Erhebungsverfahren ggf. gesetzlich oder durch sonstige Vorschriften bis ins Einzelne geregelt. Daher sollte das Prüfungspersonal mit den jeweils geltenden Verfahren und Vorgaben an Prüfungsnachweise vertraut sein und diese einhalten.

---

<sup>15</sup> ISSAI 400, 4000 und 4200.

Prüfung von Vorfällen nach Abschlussstichtag

134. **Es sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zusammenzutragen, dass sämtliche zwischen dem Abschlussstichtag und dem Berichtsdatum eintretenden Vorfälle festgestellt wurden, die eine Anpassung der Jahresrechnung bzw. eine Offenlegung hierin erforderlich machen. Darüber hinaus ist eine angemessene Behandlung von Sachverhalten erforderlich, die dem Prüfungspersonal erst nach der Abfassung des Prüfungsberichts bekannt werden und die bei vorheriger Kenntnis eine Änderung des Prüfungsberichts zur Folge gehabt hätten.**

135. Prüfungshandlungen sind so zu planen, dass sie den Zeitraum zwischen Abschlussstichtag und Datum des Prüfungsberichts möglichst abschließend erfassen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass zu Sachverhalten, zu denen bereits Erkenntnisse und zufrieden stellende Schlussfolgerungen aus früheren Prüfungen vorliegen, erneut Prüfungshandlungen durchzuführen sind. Bestimmungen zu nach Abschlussstichtag eintretenden Vorfällen, die Auswirkungen auf die Jahresrechnung haben könnten, finden sich häufig in maßgebenden Regelwerken. Unterschieden werden hier zwei Arten von Vorfällen:

- a) Vorfälle, die auf Sachverhalte schließen lassen, die am Abschlussstichtag bereits vorlagen, und
- b) Vorfälle, die auf Sachverhalte schließen lassen, die sich erst nach dem Abschlussstichtag ergeben haben.

136. Mögliche Erhebungsverfahren dieser Sachverhalte:

- Prüfung der von der Leitung eingerichteten Verfahren zur Feststellung von sich nach dem Abschlussstichtag ereignender Vorfälle
- Befragung der Leitung
- eingehende Untersuchung von Protokollen
- eingehende Untersuchung der jüngsten Zwischenrechnung

Bei Befragung der Leitung sind ggf. nachträglich eingetretene Vorfälle zu beachten, die Auswirkungen auf die Zielerreichung und damit auf die Leistungsdaten in der Jahresrechnung der geprüften Stelle haben.

137. Nach dem Datum des Prüfungsberichts bestehen keine weiteren Prüfungspflichten. Sollte dem Prüfungspersonal jedoch hiernach, aber vor dem Datum der Herausgabe der Jahresrechnung, ein Sachverhalt zur Kenntnis gelangen, der bei Kenntnis zum Datum des Prüfungsberichts Änderungen an diesem erforderlich gemacht hätte, so sollte es

- den Sachverhalt mit der Leitung und ggf. den Überwachungsorganen erörtern,
- festlegen, ob es einer Änderung der Jahresrechnung bedarf, und, ggf.
- ermitteln, welche Änderungen die Leitung in der Jahresrechnung vornehmen wird.



138. Setzt die Leitung die Empfänger der Jahresrechnung, sofern bereits zugestellt, über den Sachverhalt nicht in Kenntnis und nimmt diese die nach Auffassung des Prüfungspersonals erforderlichen Änderungen in der Jahresrechnung nicht vor, sollte das Prüfungspersonal die Leitung sowie die Überwachungsorgane darüber unterrichten, dass es eine künftige Bezugnahme auf den Prüfungsbericht wegen fehlender Glaubwürdigkeit zu verhindern versucht. In diesem Fall sind die zuständigen Stellen zu informieren und ggf. ein Rechtsbeistand hinzuzuziehen. Weitere Hinweise hierzu finden sich in ISSAI 1560<sup>16</sup>.

### Beurteilung von Falschangaben

139. **Ermittelte Falschangaben sind vollständig zu erfassen und der Leitung sowie den Überwachungsorganen sofern erforderlich zeitnah zur Kenntnis zu bringen.**

140. Nicht korrigierte Falschangaben sollten dahingehend untersucht werden, inwieweit diese – einzeln oder in der Summe – wesentlich sind, um so deren Auswirkungen auf den im Prüfungsbericht enthaltenen Bestätigungsvermerk zu ermitteln.

141. Das Prüfungspersonal sollte die Leitung zur Korrektur der mitgeteilten Falschangaben auffordern und im Falle der Weigerung deren Stellungnahme einholen. Bei der Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung sind die hierin angeführten Gründe zu berücksichtigen. Das Prüfungspersonal sollte zudem den Überwachungsorganen nicht korrigierte Falschangaben sowie deren Auswirkungen mitteilen, die diese einzeln oder in der Summe auf den Bestätigungsvermerk haben könnten. Nicht korrigierte wesentliche Falschangaben sind dabei einzeln aufzuführen und nach Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Angaben zu gliedern.

142. Geringfügige Falschangaben sind nur dann anzuzeigen, wenn der Prüfungsauftrag dies entsprechend vorsieht. Nicht korrigierte Falschangaben sind – einzeln oder in der Summe – nach Maßgabe der folgenden Aspekte auf ihre Wesentlichkeit hin zu untersuchen:

- Umfang und Art der Falschangaben – sowohl hinsichtlich bestimmter Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Angaben als auch für die Jahresrechnung als Ganzes – sowie die besonderen Umstände des Einzelfalls
- Auswirkungen nicht korrigierter Falschangaben aus vorherigen Zeiträumen auf die betreffenden Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Angaben sowie auf die Jahresrechnung als Ganzes

Weitere Hinweise hierzu finden sich in ISSAI 1450<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> ISSAI 1560 (Ereignisse nach dem Abschlussstichtag).

<sup>17</sup> ISSAI 1450 (Beurteilung wesentlicher Falschangaben, die während der Prüfung festgestellt werden).

Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht

143. **Gestützt auf die Würdigung der aus den erhobenen Prüfungsnachweisen gezogenen Schlussfolgerungen ist ein Bestätigungsvermerk darüber zu erteilen, inwieweit die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit einem maßgeblichen Regelwerk aufgestellt wurde. Dieser ist in Form eines schriftlichen Prüfungsberichts eindeutig und unter Angabe der Entscheidungsgrundlage zu verfassen.**
144. Neben der Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks zur Jahresrechnung leiten sich aus dem Prüfungsauftrag bzw. geltenden Gesetzen, Vorschriften, Verordnungen, allgemeinen politischen Leitlinien oder Parlamentsbeschlüssen häufig noch weitere Aufgaben ab, etwa Prüfungs- und Berichtspflichten hinsichtlich der Einhaltung von geltenden Rechtsgrundlagen. Unabhängig hiervon kann zudem ein öffentliches Interesse an der Aufdeckung von Rechtsverstößen oder der Untersuchung der Wirksamkeit der internen Kontrolle bestehen.
145. Bei solchen weitergehenden Prüfungspflichten zur Befolgung von geltendem Recht sind die allgemeinen Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie die zugehörigen Anwendungsleitlinien zu beachten<sup>18</sup>.
146. Zur Erteilung eines Bestätigungsvermerks hat das Prüfungspersonal zunächst hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen – vorsätzlichen oder unabsichtlichen – Falschangaben ist. Zu prüfen ist demnach,
- a) inwieweit ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erhoben wurden,
  - b) inwieweit nicht korrigierte Falschangaben – einzeln oder in der Summe – als wesentlich zu betrachten sind
  - c) und die nachstehend aufgeführten Aspekte bei der Bestimmung der Form des Bestätigungsvermerks vom Prüfungspersonal bei der Würdigung berücksichtigt wurden:
    - Inwieweit die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgeblichen Regelwerk aufgestellt wurde, einschließlich der Untersuchung qualitativer Aspekte der angewandten Rechnungslegungsmethoden (z. B. etwaige Befangenheit der Leitung bei der Entscheidungsfindung)
    - Inwieweit die angewandten Rechnungslegungsmethoden in der Jahresrechnung angemessen offengelegt wurden
    - Inwieweit die angewandten Rechnungslegungsmethoden angemessen und regelwerk-konform sind
    - Inwieweit die von der Leitung geschätzten Wertansätze in der Rechnungslegung vertretbar sind
    - Inwieweit die in der Jahresrechnung dargestellten Informationen relevant, verlässlich, vergleichbar und verständlich sind
    - Inwieweit die Jahresrechnung Erläuterungen enthält, anhand derer die Auswirkungen wesentlicher Geschäftsvorfälle und Sachverhalte auf die in der Jahresrechnung vermittelten Informationen nachvollzogen werden können

---

<sup>18</sup> ISSAI 400, 4000 und 4200.

- Inwieweit die in der Jahresrechnung verwendete Terminologie, insbesondere die Bezeichnungen der einzelnen Finanzaufstellungen, angemessen ist
- Inwieweit das angewandte Regelwerk zur Finanzberichterstattung in der Jahresrechnung angemessen erwähnt und beschrieben wird

und

d) sofern die Jahresrechnung gemäß einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt wurde, inwieweit die Jahresrechnung als Ganzes sachgerecht dargestellt wurde. Hierbei ist zu untersuchen,

- inwieweit die Gesamtdarstellung, Struktur und inhaltliche Ausgestaltung der Jahresrechnung sachgerecht ist und
- inwieweit die Jahresrechnung (einschließlich der Erläuterungen) die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Sachverhalte sachgerecht wiedergibt.

#### Formen des Bestätigungsvermerks

147. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit dem angewandten Regelwerk aufgestellt wurde.

Kommt das Prüfungspersonal auf Grundlage der erhobenen Prüfungsnachweise zu dem Ergebnis, dass die Jahresrechnung insgesamt nicht frei von wesentlichen Falschangaben ist bzw. die erhobenen Prüfungsnachweise für die Feststellung, dass die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen Falschangaben ist, nicht ausreichend und/oder angemessen sind, sollte der Bestätigungsvermerk gemäß Abschnitt „Festlegung der Form des nicht uneingeschränkten Bestätigungsvermerks“ nicht uneingeschränkt erteilt werden.

148. Wenn eine gemäß einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellte Jahresrechnung nicht sachgerecht dargestellt ist, sollte das Prüfungspersonal diesen Tatbestand mit der Leitung erörtern und je nach erzielter Lösung sowie den Anforderungen des maßgebenden Regelwerks festlegen, ob eine nicht uneingeschränkte Erteilung des Bestätigungsvermerks erforderlich ist.

#### Zwingende Bestandteile eines Prüfungsberichts

149. Der Prüfungsbericht bedarf der Schriftform und sollte die folgenden Bestandteile aufweisen:

- eine Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass es sich um den Vermerk eines unabhängigen Prüfers handelt
- ein geeigneter Empfänger
- ein einleitender Absatz, in dem (1) die geprüfte Stelle genannt wird, (2) die Durchführung einer Prüfung der Jahresrechnung festgestellt wird, (3) die einzelnen Finanzaufstellungen der Jahresrechnung mit Bezeichnung aufgeführt werden, (4) auf die Zusammenfassung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und andere erläuternde Informationen hingewiesen wird und (5) der von den einzelnen Finanzaufstellungen abgedeckte Zeitraum bzw. das von diesen abgedeckte Datum angegeben wird

- ein Abschnitt mit der Überschrift ‚Verantwortung der Leitung für die Jahresrechnung‘, in dem niedergelegt ist, dass die Leitung für die Aufstellung der Jahresrechnung gemäß maßgebendem Regelwerk sowie für die zur Vermeidung wesentlicher – vorsätzlicher oder unbeabsichtigter – Falschangaben erforderlichen internen Kontrollsysteme verantwortlich zeichnet
- ein Abschnitt mit der Überschrift ‚Verantwortung des Prüfungspersonals‘, in dem erklärt wird, dass Aufgabe des Prüfungspersonals die Erteilung eines Bestätigungsvermerks zur Jahresrechnung ist, die Erhebung von Prüfungsnachweisen über die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben ein wichtiger Bestandteil jeder Prüfung ist, die Auswahl der Prüfungshandlungen im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfungspersonals liegt und dies die Beurteilung der Risiken wesentlicher – vorsätzlicher oder unbeabsichtigter – Falschangaben einschließt, bei der Risikobewertung das für die Rechnungsaufstellung relevante interne Kontrollsystem berücksichtigt wird und hierbei Ziel ist, Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind. In dem Abschnitt sollte ferner erläutert werden, dass eine Prüfung die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden und der Vertretbarkeit der von der Leitung ermittelten geschätzten Werte in der Rechnungslegung sowie die Beurteilung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung umfasst. Außerdem ist anzugeben, inwieweit das Prüfungspersonal der Auffassung ist, dass die erhobenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für den Bestätigungsvermerk zu dienen
- ein Abschnitt mit der Überschrift ‚Beurteilung des Abschlussprüfers‘, in dem bei Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zu einer in Übereinstimmung mit einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellten Jahresrechnung eine der folgenden gleichbedeutenden Phrasen zu verwenden ist:
  - „... stellt die Jahresrechnung unter Beachtung [des maßgebenden Regelwerks] in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dar“
 oder
  - „die Jahresrechnung vermittelt unter Beachtung [des maßgebenden Regelwerks] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der ...“

Bei Abgabe eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zu einer ordnungsgemäß erstellten Jahresrechnung sollte dieser die Aussage enthalten, dass die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit [dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung] aufgestellt ist.

Handelt es sich bei dem maßgebenden Regelwerk nicht um die IPSAS bzw. IFRS, sollte im Bestätigungsvermerk das betreffende Regelwerk sowie dessen Geltungsbereich aufgeführt werden.

- falls erforderlich oder das Prüfungspersonal dies festlegt, ein Absatz mit der Überschrift „Vermerk zu sonstigen gesetzlichen und rechtlichen Anforderungen“ bzw. eine dem Inhalt des Absatzes entsprechende Überschrift, der sonstige, über die Pflicht zur Abgabe eines Prüfungsberichts hinausgehende Berichtspflichten zum Gegenstand hat
- die Unterschriften des Prüfungspersonals

- das Datum, zu dem ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise als Grundlage für den Bestätigungsvermerk gesammelt worden sind, einschließlich Prüfungsnachweise darüber, dass
  - sämtliche Finanzaufstellungen der Jahresrechnung, einschließlich zugehöriger Erläuterungen, erstellt worden sind und
  - die dafür Verantwortlichen versichert haben, dass sie die Verantwortung für diese Jahresrechnung annehmen.
- der Ort in dem Staat, an dem das Prüfungspersonal tätig ist

150. Neben dem Bestätigungsvermerk ist ggf. aufgrund gesetzlicher oder sonstiger rechtlicher Vorgaben auch über Feststellungen und Erkenntnisse zu berichten, die keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und die hierauf beruhenden Empfehlungen haben. Aussagen hierzu sind klar vom Bestätigungsvermerk zu trennen.

#### Nicht uneingeschränkte Erteilung des Bestätigungsvermerks

151. Der im Prüfungsbericht enthaltene Bestätigungsvermerk ist nicht uneingeschränkt zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal aufgrund der erhobenen Prüfungsnachweise zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Jahresrechnung insgesamt nicht frei von wesentlichen Falschangaben ist, oder dieses nicht in der Lage ist, ausreichende und/oder angemessene Prüfungsnachweise zusammenzutragen, die den Schluss zulassen, dass die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen Falschangaben ist. In diesen Fällen ist ein eingeschränkter oder negativer Bestätigungsvermerk zu erteilen bzw. eine Erteilung gänzlich zu versagen.

#### Festlegung der Form des nicht uneingeschränkten Bestätigungsvermerks

152. Die Form des nicht uneingeschränkten Bestätigungsvermerks wird anhand der folgenden Kriterien festgelegt:

- Art des Sachverhalts, der zur Erteilung eines nicht uneingeschränkten Bestätigungsvermerks führt – z. B. Vorliegen wesentlicher Falschangaben bzw. Fehlen ausreichender und/oder angemessener Prüfungsnachweise, die den Schluss zulassen würden, dass die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen Falschangaben ist
- Einschätzung des Prüfungspersonals zum Umfang der tatsächlichen oder potenziellen Auswirkungen auf die Jahresrechnung

153. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn (1) ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erhoben worden sind und das Prüfungspersonal zu der Schlussfolgerung gelangt, dass Falschangaben einzeln oder in der Summe wesentlich, jedoch nicht umfassend sind, oder (2) das Prüfungspersonal nicht in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise als Grundlage für den Bestätigungsvermerk zu erheben, jedoch zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Auswirkungen etwaiger nicht aufgedeckter Falschangaben auf die Jahresrechnung wesentlich, jedoch nicht umfassend sein könnten.

154. Ein negativer Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal nach Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise zu der Schlussfolgerung gelangt, dass Falschangaben einzeln oder in der Summe für die Jahresrechnung sowohl wesentlich als auch umfassend sind.
155. Ein Bestätigungsvermerk ist zu versagen, wenn ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise nicht erhoben werden konnten und das Prüfungspersonal zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die möglichen Auswirkungen von etwaigen nicht aufgedeckten Falschangaben auf die Jahresrechnung sowohl wesentlich als auch umfassend sein könnten. Wenn dem Prüfungspersonal ferner nach Auftragsannahme bekannt wird, dass die Leitung eine Beschränkung des Prüfungsumfangs festgelegt hat, die nach Einschätzung des Prüfungspersonals voraussichtlich die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks oder gar die Versagung eines solchen zur Folge hätte, hat das Prüfungspersonal die Leitung aufzufordern, diese Beschränkung zu beseitigen.
156. Wird der Bestätigungsvermerk nicht uneingeschränkt erteilt, ist auch die Überschrift des Bestätigungsvermerks entsprechend anzupassen. In ISSAI 1705<sup>19</sup> finden sich zusätzliche Hinweise zum Wortlaut eines nicht uneingeschränkten Bestätigungsvermerks, Ausführungen zur Verantwortung des Prüfungspersonals sowie Beispielvermerke.

Zusatz zum Bestätigungsvermerk und Hinweis auf sonstige Sachverhalte im Prüfungsbericht

157. Hält es das Prüfungspersonal für erforderlich, die Berichtsempfänger auf einen in der Jahresrechnung dargestellten oder offengelegten Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach dessen Auffassung so bedeutsam ist, dass er grundlegend für das Verständnis der Jahresrechnung ist, eine wesentliche Falschangabe in diesem Zusammenhang jedoch durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise nicht belegt werden kann, sollte ein Zusatz zur Hervorhebung dieses Sachverhalts im Prüfungsbericht aufgenommen werden. In einem solchen Zusatz sollte nur auf in der Jahresrechnung dargestellte oder offengelegte Informationen Bezug genommen werden.
158. Wird ein Zusatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts aufgenommen, so ist
- dieser unmittelbar nach dem Absatz ‚Beurteilung des Abschlussprüfers‘ einzufügen,
  - dieser mit der Überschrift ‚Zusatz zum Bestätigungsvermerk‘ bzw. einer anderen geeigneten Überschrift zu versehen,
  - in diesem der hervorgehobene Sachverhalt eindeutig zu benennen und die Passage in der Jahresrechnung anzugeben, an der die betreffenden Angaben zu finden sind, die den Sachverhalt vollständig beschreiben, und ist
  - explizit darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem Bestätigungsvermerk weiterhin um einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk handelt.
159. Hält es das Prüfungspersonal für erforderlich, über einen nicht in der Jahresrechnung dargestellten oder offengelegten Sachverhalt zu informieren, der nach dessen Auffassung für das Verständnis der Berichtsempfänger hinsichtlich der Prüfungshandlungen, der Pflichten des

<sup>19</sup> ISSAI 1705 (Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers).

Prüfungspersonals oder der Berichterstattung relevant ist, sollte dies, sofern nicht durch Gesetz oder andere Vorschriften untersagt, in einem Absatz mit der Überschrift ‚Hinweis auf sonstige Sachverhalte‘ bzw. einer anderen geeigneten Überschrift erfolgen. Dieser Absatz sollte unmittelbar nach dem Absatz ‚Beurteilung des Abschlussprüfers‘ sowie etwaigen Zusätzen zum Bestätigungsvermerk eingefügt werden.

160. Ist voraussichtlich einer der voranstehend definierten Absätze aufzunehmen, sind die Überwachungsorgane hierüber sowie über den Wortlaut in Kenntnis zu setzen. Darüber hinaus kann das Prüfungspersonal verpflichtet oder berechtigt sein, weitere Parteien hierüber zu informieren (z. B. das Parlament).
161. Bei Prüfungen im öffentlichen Sektor wird es aufgrund der Vorgaben des Prüfungsauftrags bzw. der Erwartungen der Öffentlichkeit regelmäßig erforderlich, einen Zusatz zum Bestätigungsvermerk (bei ordnungsgemäß offengelegten Sachverhalten) bzw. einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte (bei nicht offengelegten Sachverhalten) aufzunehmen.

#### Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsrechnungen

162. Vergleichsinformationen sind im Allgemeinen Wertansätze und sonstige Angaben aus früheren Jahresrechnungen. Aufgabe des Prüfungspersonals ist es hierbei festzustellen, inwieweit die Jahresrechnung die nach dem maßgebenden Regelwerk erforderlichen Vergleichsinformationen enthält und inwieweit diese zutreffend eingestuft wurden. Hierfür sollte das Prüfungspersonal zu einem Urteil darüber gelangen, inwieweit
- die Vergleichsinformationen mit den im vorherigen Zeitraum dargestellten Wertansätzen und sonstigen Angaben übereinstimmen oder erforderlichenfalls angepasst wurden und
  - die den Vergleichsinformationen zugrunde liegenden Rechnungslegungsmethoden mit den im laufenden Zeitraum angewandten übereinstimmen bzw. inwieweit bei Abweichungen dieser Umstand sachgerecht in der Rechnungslegung berücksichtigt und angemessen in der Jahresrechnung offengelegt und dargestellt wurde.
163. Sollte bei der Prüfung des laufenden Zeitraums in den Vergleichsinformationen eine mögliche wesentliche Falschangabe festgestellt werden, sind weitere, den Umständen entsprechende Prüfungshandlungen durchzuführen. Ziel ist hierbei die Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise für die Feststellung, inwieweit eine wesentliche Falschangabe vorliegt.
164. Zu den Vergleichsinformationen zählen auch in die Jahresrechnung über den laufenden Zeitraum aufgenommene Vergleichszahlen, wobei diese ausschließlich im Zusammenhang mit den Wertansätzen und sonstigen Angaben des laufenden Zeitraums zu betrachten sind. Bei Ausweis von Vergleichszahlen sollten diese daher in dem Bestätigungsvermerk lediglich dann Erwähnung finden, wenn
- der zum vorherigen Zeitraum abgegebene Bestätigungsvermerk nicht uneingeschränkt war und der für die nicht uneingeschränkte Erteilung ursächliche Sachverhalt fortbesteht (in diesem Fall ist zum laufenden Zeitraum ein eingeschränkter bzw. negativer Bestätigungsvermerk mit einer Einwendung hinsichtlich der einbezogenen Vergleichszahlen zu erteilen),

- das Prüfungspersonal Prüfungsnachweise über wesentliche Falschangaben in der Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums zusammengetragen hat, zu dem zuvor ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde, und die Vergleichszahlen nicht sachgerecht angepasst bzw. hierzu keine angemessenen Angaben gemacht wurden (in diesem Fall ist zum laufenden Zeitraum ein eingeschränkter oder negativer Bestätigungsvermerk abzugeben) oder
- die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums nicht geprüft wurde (in diesem Fall ist in einem Hinweis auf sonstige Sachverhalte anzugeben, dass die Vergleichszahlen nicht geprüft wurden).

Bei der Prüfung auf Vorliegen dieser Fälle sind die Wesentlichkeitsüberlegungen zum laufenden Jahr sowie das laufende Jahr als Vergleichsbasis zugrunde zu legen. Werden Vergleichsrechnungen angeführt, sollten in dem Bestätigungsvermerk die Zeiträume genannt werden, für die diese aufgestellt wurden und zu denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wurde.

165. Berichtet das Prüfungspersonal im Zusammenhang mit der Prüfung des laufenden Zeitraums über die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums und weicht der Bestätigungsvermerk zu diesem vorherigen Zeitraum von dem zuvor von ihm erteilten Bestätigungsvermerk ab, sind die ausschlaggebenden Gründe hierfür in einem Hinweis auf sonstige Sachverhalte zu erläutern.
166. Wurde die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums von einer anderen Stelle geprüft, ist zusätzlich in einem Hinweis auf sonstige Sachverhalte Folgendes anzugeben:
- Der Umstand, dass die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums von einer anderen Stelle geprüft wurde
  - Die Form des vorherigen Bestätigungsvermerks sowie im Falle der nicht uneingeschränkten Erteilung die Gründe hierfür
  - Das Datum des vorherigen Prüfungsberichts (es sei denn, dieser wird mit der Jahresrechnung zum laufenden Zeitraum erneut herausgegeben).
167. Gelangt das Prüfungspersonal zu dem Schluss, dass eine wesentliche Falschangabe mit Auswirkungen auf die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums vorliegt, zu dem die andere Stelle zuvor einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk abgegeben hat, sollten die entsprechende Leitungsebene und die Überwachungsorgane hierüber in Kenntnis gesetzt werden und die andere Stelle durch diese informiert werden. Wird daraufhin die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums geändert und erklärt sich die andere Stelle zur Herausgabe eines neuen Prüfungsberichts zu der geänderten Jahresrechnung bereit, ist nur über den laufenden Zeitraum zu berichten.



168. Wurde die Jahresrechnung des vorherigen Zeitraums nicht geprüft, ist dies in einem Hinweis auf sonstige Sachverhalte anzugeben. Dies entbindet das Prüfungspersonal jedoch nicht von der Pflicht, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erheben, dass die Eröffnungsrechnung keine sich wesentlich auf die Jahresrechnung des laufenden Zeitraums auswirkende Falschangaben enthält. Weitere Hinweise über Vergleichsinformationen finden sich in ISSAI 1710<sup>20</sup>.

Pflichten hinsichtlich sonstiger Angaben in der geprüften Jahresrechnung

169. Werden bei der Durchsicht sonstiger Angaben in der Jahresrechnung wesentliche Unstimmigkeiten oder wesentliche Falschangaben festgestellt, sind die geprüfte Jahresrechnung bzw. die sonstigen Informationen nach Ermessen des Prüfungspersonals erneut zu prüfen. Die in einem solchen Fall empfohlenen Maßnahmen umfassen eine nicht uneingeschränkte Erteilung des Bestätigungsvermerks, das Zurückhalten des Prüfungsberichts, eine Niederlegung des Prüfungsauftrags (sofern im öffentlichen Sektor überhaupt möglich), eine Benachrichtigung der Überwachungsorgane oder Aufnahme eines Hinweises auf sonstige Sachverhalte in den Prüfungsbericht.

170. Verweigert die Leitung die Berichtigung wesentlicher Unstimmigkeiten bzw. wesentlicher Falschangaben, ist dies den Überwachungsorganen mitzuteilen. Darüber hinaus ist das Prüfungspersonal ggf. verpflichtet oder berechtigt, weitere Parteien hierüber zu informieren (z. B. das Parlament). Weitere Hinweise hierzu finden sich in ISSAI 1720<sup>21</sup>.

Prüfung von Jahresrechnungen für spezielle Zwecke

171. Das Prüfungspersonal ist verpflichtet, sich darüber zu äußern, ob es sich bei dem zur Rechnungsaufstellung angewandten Regelwerk um anerkannte Normen handelt. Bei der Prüfung einer Jahresrechnung für einen speziellen Zweck sind Erkenntnisse hinsichtlich der folgenden Aspekte zusammenzutragen:

- Zweck der Jahresrechnung
- Adressat der Jahresrechnung
- Maßnahmen der Leitung zur Einführung eines anerkannten Regelwerks als maßgebliche Normen unter den jeweiligen Umständen

172. Bei der Prüfungsplanung und -durchführung sollte festgestellt werden, inwieweit die Anwendung der ISSAI unter den gegebenen Auftragsbedingungen besondere Berücksichtigung erfordert.

173. Für die Berichterstattung zu einer Jahresrechnung für einen speziellen Zweck gelten grundsätzlich dieselben Vorgaben wie bei allgemeinen Jahresrechnungen. In dem Prüfungsbericht zu einer Jahresrechnung für einen speziellen Zweck ist

- der Zweck der Rechnungsaufstellung zu nennen und

<sup>20</sup> ISSAI 1710 (Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse).

<sup>21</sup> ISSAI 1720 (Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten).

- ein Hinweis auf die Zuständigkeit der Leitung für Einführung eines anerkannten Regelwerks zu geben, sofern der Leitung die Wahl eines angemessenen Regelwerks freisteht.

174. Es ist ein Zusatz zum Bestätigungsvermerk einzufügen, in dem die Berichtsempfänger darauf aufmerksam gemacht werden, dass die Jahresrechnung gemäß einem Regelwerk für spezielle Zwecke aufgestellt wurde und diese für andere Zwecke ungeeignet sein könnte.

175. Weitere Hinweise zur Prüfung von Jahresrechnungen, die nach Maßgabe eines Regelwerks für spezielle Zwecke aufgestellt wurden, finden sich in ISSAI 1800<sup>22</sup>.

#### Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten

176. Vor der Prüfung von Einzelrechnungen bzw. bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung sollte zunächst deren Durchführbarkeit sichergestellt werden. In einem solchen Fall finden die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze regelmäßig Anwendung, und zwar unabhängig davon, ob das Prüfungspersonal auch mit der Prüfung der gesamten Jahresrechnung betraut wurde. Ist dies nicht der Fall, sollte festgestellt werden, inwieweit das Prüfungsvorhaben mit den in den betreffenden Prüfungsnormen enthaltenen Grundsätzen vereinbar ist.

177. Darüber hinaus sollte untersucht werden, inwieweit die Anwendung des Regelwerks zu einer angemessenen Darstellung der Finanzinformationen in der Einzelrechnung bzw. dem einzelnen Rechnungsbestandteil beiträgt, damit diese zutreffend erfasst und die Auswirkungen wesentlicher Geschäftsvorfälle und Sachverhalte nachvollzogen werden können.

178. Das Prüfungspersonal sollte ferner zu einem Urteil darüber gelangen, inwieweit die voraussichtliche Form des Bestätigungsvermerks unter den gegebenen Umständen angemessen ist, und ggf. die Berichtsanforderungen anpassen.

179. Wurde das Prüfungspersonal mit der Abgabe eines Prüfungsberichts zu einer Einzelrechnung bzw. einem einzelnen Rechnungsbestandteil und zeitgleich mit der Prüfung der gesamten Jahresrechnung beauftragt, sollten für jeden Auftrag gesonderte Vermerke erteilt werden.

180. Wurde der Bestätigungsvermerk zur gesamten Jahresrechnung einer geprüften Stelle nicht uneingeschränkt erteilt oder enthält der Prüfungsbericht einen Zusatz bzw. einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte, sollten die Auswirkungen festgestellt werden, die dies auf den Prüfungsbericht zu der Einzelrechnung bzw. den einzelnen Rechnungsbestandteilen dieser Jahresrechnung haben könnte. Unter Umständen kann der Bestätigungsvermerk zu der Einzelrechnung bzw. dem einzelnen Rechnungsbestandteil ebenfalls nicht uneingeschränkt erteilt werden bzw. ebenfalls ein Zusatz bzw. ein Hinweis auf sonstige Sachverhalte in den betreffenden Prüfungsbericht aufgenommen werden.

<sup>22</sup> ISSAI 1800 (Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck).

181. Gelangt das Prüfungspersonal zu dem Urteil, dass zu der gesamten Jahresrechnung ein negativer oder versagter Bestätigungsvermerk abzugeben ist, hat es von der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zu der Einzelrechnung bzw. dem einzelnen Rechnungsbestandteil abzusehen. Grund hierfür ist, dass ein solcher uneingeschränkter Bestätigungsvermerk im Widerspruch zu dem negativen bzw. versagten Bestätigungsvermerk zur gesamten Jahresrechnung stehen würde. Weitere Vorgaben und Hinweise hierzu finden sich in ISSAI 1805<sup>23</sup>.

#### Prüfung der staatlichen Gesamtjahresrechnung

182. **Prüfungspersonal, das mit der Prüfung der staatlichen Gesamtjahresrechnung betraut wurde, hat ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Finanzinformationen sämtlicher Teilbereiche sowie die Konsolidierungsprozesse zusammenzutragen, um einen Bestätigungsvermerk darüber abgeben zu können, inwieweit die staatliche Gesamtjahresrechnung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit dem maßgebenden Regelwerk aufgestellt wurde.**
183. Die Prüfung der Rechnungsführung im öffentlichen Sektor unterliegt stets den in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätzen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um die Jahresrechnung einer einzelnen Stelle oder die staatliche Gesamtjahresrechnung handelt. Bei der Prüfung der staatlichen Gesamtjahresrechnung sind jedoch bisweilen besondere Anforderungen zu beachten. So sollte die hiermit betraute Stelle ein angemessenes Prüfungskonzept und einen geeigneten Prüfungsplan erarbeiten sowie über Kenntnisse der Gesamtorganisation, der einzelnen Teilbereiche und deren Aufbau- und Ablauforganisation verfügen (einschließlich bereichsübergreifende Kontrollsysteme und Konsolidierungsprozesse). Die Kenntnisse sollten ausreichen, um die im Vorfeld festgelegten Teilbereiche mit voraussichtlicher Bedeutung für die Gesamtjahresrechnung zu bestätigen oder zu revidieren und das Risiko wesentlicher – vorsätzlicher oder unbeabsichtigter – Falschangaben in der Gesamtjahresrechnung beurteilen zu können.
184. Teilbereiche in diesem Sinne sind etwa Ressorts, Behörden, Ämter, Unternehmen der öffentlichen Hand, Fonds, nachgeordnete Stellen und Verwaltungseinheiten, gemeinschaftlich betriebenen Einrichtungen und Nichtregierungsorganisationen etc. Ein Teilbereich gilt als bedeutsam, wenn
- diesem für sich genommen eine hohe wirtschaftliche Bedeutung zukommt,
  - mit diesem aufgrund seiner individuellen Beschaffenheit oder sonstiger Umstände voraussichtlich ein erhöhtes Risiko wesentlicher Falschangaben für die Gesamtjahresrechnung verbunden ist oder
  - dieser die gesteigerte Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit genießen, z. B. Sicherheits- oder Steuerbehörden, geberfinanzierte Projekte etc.

<sup>23</sup> ISSAI 1805 (Besondere Überlegungen zur Prüfung einzelner Finanzaufstellungen und spezifischer Bestandteile, Konten oder Posten eines Abschlusses).

185. Im öffentlichen Sektor ist die Aufnahme eines Teilbereichs in die Gesamjahresrechnung nicht unproblematisch. So können die Bestimmungen eines maßgebenden Regelwerks eine solche ausschließen. In diesem Fall ist die mit der Prüfung betraute Stelle – sollte sie im Ergebnis eine irreführende Darstellung der Gesamjahresrechnung befürchten – berechtigt, das Parlament bzw. eine sonstige Aufsichtsbehörde über diesen Sachverhalt in Kenntnis zu setzen.
186. Sind in dem Regelwerk keine Bestimmungen hierzu enthalten, hat die mit der Prüfung betraute Stelle das Recht, an den Gesprächen zwischen der Teilbereichsleitung und den Gesamtverantwortlichen zur weiteren Verfahrensweise teilzunehmen, um auf Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse zu entscheiden, inwieweit die Aufnahme bzw. Nicht-Aufnahme des Teilbereichs zu einer sachgerechten Darstellung beiträgt. Sollte eine Aufnahme abgelehnt werden, kann dies die Möglichkeit der Zusammenarbeit mit der Innenrevision des Teilbereichs sowie den Zugang zu vorhandenen Arbeitsergebnissen einschränken.
187. Im Falle eines Teilbereichs mit hoher wirtschaftlicher Bedeutung sollte die mit der Prüfung betraute Stelle – bzw. Prüfungspersonal des Teilbereichs in dessen Namen – die Finanzinformationen unter Anwendung einer für diesen Teilbereich speziell festgelegten Wesentlichkeitsgrenze untersuchen. Bei einem aufgrund erhöhter Risiken bedeutsamen Teilbereich hat die Stelle – bzw. Prüfungspersonal des Teilbereichs in dessen Namen – die Finanzinformationen ggf. nicht vollumfänglich zu prüfen, sondern lediglich auf die erhöhten Risiken ausgerichtete Prüfungshandlungen vorzunehmen. Bei nicht bedeutsamen Teilbereichen ist die Prüfung auf analytische Prüfungshandlungen auf Ebene der Gesamjahresrechnung zu beschränken.
188. Bei der Erarbeitung bzw. Annahme von Prüfungsnormen, die sich auf die in dieser ISSAI niedergelegten Grundsätze stützen bzw. mit diesen vereinbar sind, sollten die in ISSAI 1600<sup>24</sup> niedergelegten Hinweise beachtet werden.

---

<sup>24</sup> ISSAI 1600 (Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern).