

# ISSAI 200

## Grundsätze der Prüfung der Rechnungsführung

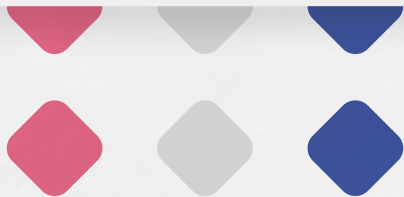
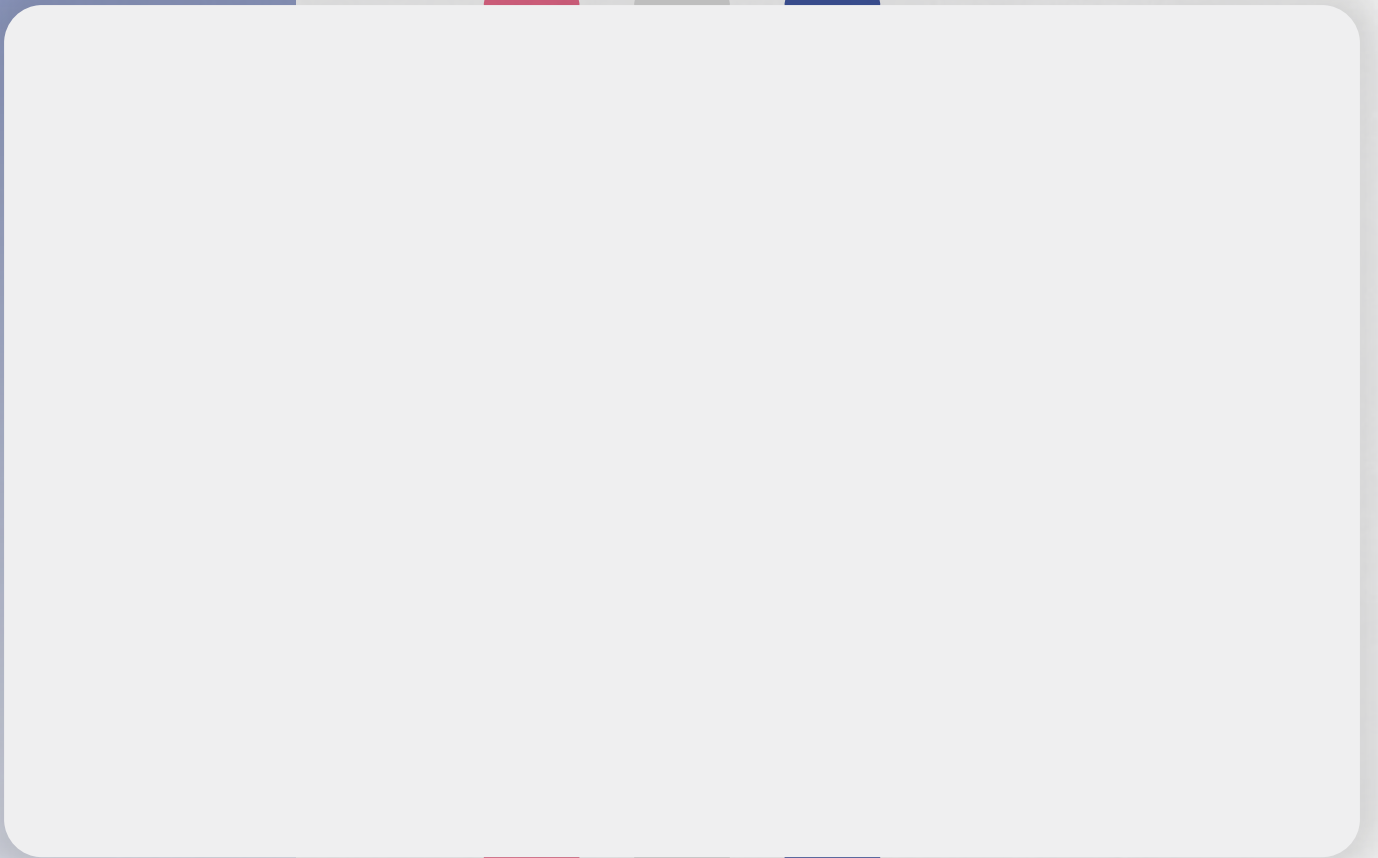
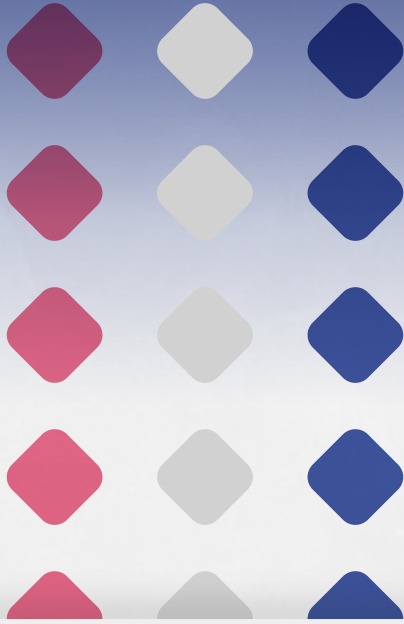
Die Internationalen  
Normen für Oberste  
Rechnungskontrollbehörden,  
ISSAI, werden herausgegeben  
von der Internationalen  
Organisation der Obersten  
Rechnungskontrollbehörden  
(INTOSAI). Nähere  
Informationen unter  
[WWW.INTOSAI.ORG](http://WWW.INTOSAI.ORG)



INTOSAI



INTOSAI



# INHALTSÜBERSICHT

<b>1. EINFÜHRUNG</b>	<b>5</b>
<b>2. GELTUNGSBEREICH DER ISSAI 200</b>	<b>7</b>
<b>3. REGELWERK FÜR DIE PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG</b>	<b>8</b>
Begriffsbestimmung und Zielsetzung	8
Voraussetzungen einer ISSAI-konformen Prüfung der Rechnungsführung	8
Regelwerk der Rechnungslegung	9
Bewertung des Regelwerks der Rechnungslegung	10
<b>4. PRÜFUNGSKOMPONENTEN</b>	<b>12</b>
Prüfungsgegenstand	12
Beteiligte Stellen	12
Prüfungsmaßstäbe	13
Prüfungsauftrag zur Erlangung hinreichender Sicherheit	13
<b>5. PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE</b>	<b>14</b>
Vereinbarung der Auftragsbedingungen	14
Prüfungsplanung	15
Wesentlichkeit	15
Kenntnis der geprüften Stelle	16

Risikoermittlung und Bewertung	16
Maßnahmen nach Risikobewertung	17
Dolose Handlungen	17
Prüfung der Fortführungsannahme	18
Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit im Rahmen der Prüfung der Rechnungsführung	18
Prüfungsnachweise	19
Beurteilung von Falschangaben	19
Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht	20
Einschränkung des Bestätigungsvermerks	21
Zusatz zum Bestätigungsvermerk und Hinweis auf sonstige Sachverhalte im Prüfungsbericht	22
Prüfungen von Vorfällen nach Abschlussstichtag	22
Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsrechnungen	23
Pflichten hinsichtlich sonstiger Angaben in der geprüften Jahresrechnung	24
Prüfung konsolidierter Jahresrechnungen	25

# 1

## EINFÜHRUNG

- 1) Das Prüfungspersonal der Organe der staatlichen Finanzkontrolle führt die Prüfung der Rechnungsführung im öffentlichen Interesse durch. Die Prüfung liefert Prüfungssicherheit über die von öffentlichen Stellen erstellten Finanzinformationen zur staatlichen Mittelbewirtschaftung und Mittelverwendung. Das Prüfungsergebnis – d. h. der Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht – dient der Erfüllung der Rechenschaftspflicht durch die zuständigen Stellen. Die Prüfung der Rechnungsführung ist damit ein wesentlicher Aspekt der öffentlichen Haushaltsführung und Rechnungslegung.
- 2) Fachliche Normen und Leitlinien sind 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. Die in den ISSAI niedergelegten Grundsätze haben dabei jedoch keinen Vorrang vor nationalen Gesetzen, Vorschriften oder Prüfungsaufträgen.
- 3) *ISSAI 100 – Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle* gilt als Bezugsrahmen für die Prüfungstätigkeit der staatlichen Finanzkontrolle. *ISSAI 200* ergänzt die in *ISSAI 100* festgeschriebenen Grundsätze für den Bereich der Prüfung der Rechnungsführung. Beide Regelwerke schaffen

gemeinsam die Grundlage für die fachlichen Verlautbarungen der INTOSAI und sollten entsprechend befolgt werden.

- 4) Mit den ISSAI zur Prüfung der Rechnungsführung soll den INTOSAI-Mitgliedern in erster Linie eine umfassende Zusammenstellung der im öffentlichen Sektor geltenden Grundsätze, Normen und Leitlinien für die Jahresabschlussprüfung (oder sonstigen Formen von Jahresrechnungen) an die Hand gegeben werden. Entsprechend stellen die in ISSAI 200 niedergelegten Grundsätze die Grundlage für ausführlichere Prüfungsnormen (ISSAI 2000-2899) und Anwendungsleitlinien (GUID 2900-2999) dar. Die ISSAI enthalten [*Anwendungshinweise*], die als Leitlinien zur Anwendung der betreffenden vom Normenausschuss für internationale Wirtschaftsprüfungsstandards IAASB erarbeiteten Internationalen Prüfungsnormen ISA veröffentlicht wurden. Oberste Rechnungskontrollbehörden (ORKB) prüfen bisweilen die Rechnungsführung in Verbindung mit der Rechtmäßigkeit bzw. der Wirtschaftlichkeit, deren Prüfung wiederum eigenen Grundsätzen unterliegt.
- 5) Die ISSAI 200 umfasst die wesentlichen Grundsätze der Prüfung der Einzelrechnungen bzw. der konsolidierten Jahresrechnung oder deren Bestandteile. Hierin sind insbesondere die folgenden Aspekte geregelt:
  - Geltungsbereich der ISSAI 200
  - Prüfungsrahmen
  - Prüfungsfaktoren
  - Geltende Grundsätze

# 2

## GELTUNGSBEREICH DER ISSAI 200

- 6) ISSAI 200 umfasst die Grundsätze für die Prüfung der Jahresrechnungen bzw. anderer Finanzübersichten. Diese stellen Mindestanforderungen für im nationalen Rahmen für den öffentlichen Sektor aufgestellte bzw. für von den ORKB genutzte eigene Prüfungsnormen oder die von Dritten dar. Der Geltungsbereich der ISSAI ergibt sich aus ISSAI 100.

# 3

## REGELWERK FÜR DIE PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG

### BEGRIFFSBESTIMMUNG UND ZIELSETZUNG

- 7) Bei der Prüfung der Rechnungsführung ist anhand von Prüfungsnachweisen zu ermitteln, inwieweit die Jahresrechnung einer Stelle nach Maßgabe des geltenden Rechtsrahmens und Regelwerks der Rechnungslegung erstellt wurde. Im Falle eines Regelwerks zur sachgerechten Gesamtdarstellung ist zu bewerten, inwieweit Finanzinformationen sachgerecht dargestellt wurden. Bei Zugrundelegung eines Regelwerks zur Normeinhaltung ist zu bewerten, inwieweit die geltenden Vorschriften eingehalten wurden.
- 8) Ziel der Prüfung ist es, durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise hinreichende Prüfungssicherheit für Berichtsempfänger, sei es in Form eines Bestätigungsvermerks oder eines Prüfungsberichts, darüber zu erlangen, inwieweit die Jahresrechnung oder sonstige Darstellungen von Finanzinformationen in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht und im Einklang mit dem geltenden Rechtsrahmen und Regelwerk der Rechnungslegung dargestellt ist.

### VORAUSSETZUNGEN EINER ISSAI-KONFORMEN PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG

- 9) Vor Prüfungsbeginn sind folgende Schritte zu berücksichtigen:
  - Bewertung, ob es sich bei dem von der geprüften Stelle genutzten



- Regelwerk um ein anerkanntes Regelwerk der Rechnungslegung handelt.
- Sicherstellung, dass die Leitung der geprüften Stelle ihre Pflichten anerkennt für die
    - » Erstellung der Jahresrechnungen im Einklang mit dem geltenden Regelwerk der Rechnungslegung,
    - » Interne Kontrolle, welche die Leitung der geprüften Stelle hinsichtlich der Erstellung von Jahresrechnungen ohne wesentliche – vorsätzliche oder unbeabsichtigte – Falschdarstellungen für erforderlich hält,
    - » Bereitstellung prüfungsrelevanter Informationen sowie die Bereitschaft zu Prüfungsgesprächen.

## REGELWERK DER RECHNUNGSLEGUNG

- 10) Regelwerke der Rechnungslegung bestehen für
- allgemeine Zwecke, d. h. für Informationsbelange einer breiten Gruppe von Berichtsempfängern oder für
  - besondere Zwecke, d. h. für Informationsbelange eines bestimmten Berichtsempfängers bzw. einer bestimmten Gruppe von Berichtsempfängern (z. B. Regelwerk einer internationalen Förderorganisation, aufsichtführender Stellen, des Parlaments oder ein anderes vertraglich vereinbartes Regelwerk).
- 11) ISSAI 200 findet auf Jahresrechnungen Anwendung, die nach Regelwerken für allgemeine Zwecke (z. B. IPSAS, IFRS oder nationale Vorschriften) oder für besondere Zwecke aufgestellt wurden.
- 12) Zudem kann unterschieden werden zwischen
- Regelwerken zur Normentsprechung mit streng verbindlichen Regeln und Bestimmungen sowie
  - Regelwerken zur sachgerechten Gesamtdarstellung mit der Vorgabe, dass für eine sachgerechte Darstellung der Jahresrechnung die Bestimmungen des Regelwerks einzuhalten bzw. zusätzliche Angaben zu machen sind.

- 13) ISSAI 200 gilt auch für staatliche Stellen, die Finanzinformationen (wie Einzelrechnungen oder bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten einer Jahresrechnung) für Dritte bereitstellen, etwa aufsichtführende Stellen, das Parlament oder sonstige Überwachungsorgane.
- 14) Bei einer Prüfung des Haushaltsvollzugs kann dies die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit von Transaktionen sowie einen Abgleich zwischen Soll und Ist umfassen. Hier kommen häufig spezielle oder fallspezifische Regelwerke zum Einsatz. Bei dieser Art von Prüfung kann es sein, dass die Voraussetzungen für eine ISSAI-konforme Prüfung unter Umständen nicht vorliegen, dennoch sollten die hierin festgeschriebenen Grundsätze stets soweit wie möglich eingehalten werden.

## BEWERTUNG DES REGELWERKS DER RECHNUNGSLEGUNG

- 15) Das Regelwerk der Rechnungslegung sollte auf die geprüfte Stelle anwendbar sein, insbesondere im Hinblick auf eine sachgerechte Darstellung der Finanzergebnisse und Finanzlage. Das geltende Regelwerk wird üblicherweise durch Gesetz oder sonstige Bestimmungen vorgeschrieben. Andernfalls liegt die Auswahl des Regelwerks im Ermessen der Leitung der geprüften Stelle.
- 16) Das Prüfungspersonal prüft, inwieweit das angewandte Regelwerk anerkannt ist. Derzeit gibt es keine objektive, verbindliche Grundlage für die weltweit einheitliche Beurteilung der Akzeptanz eines Regelwerks für allgemeine Zwecke. Daher ist das Regelwerk, das von einer zur Setzung einschlägiger Normen (z. B. IPSAS, IRFS) autorisierten oder anerkannten Organisation aufgestellt wurde, als auf die Jahresrechnungen für allgemeine Zwecke dieser Einrichtungen anerkannt anzunehmen, sofern die Organisation etablierte und transparente Verfahren befolgt, die auch die Beratung und Abwägung von Beiträgen durch Interessenträger umfassen. Ein anerkanntes Regelwerk muss gewährleisten, dass die in der Jahresrechnung bereitgestellten Informationen für Berichtsempfänger von Nutzen sind, d. h. sie müssen relevant, vollständig, zuverlässig, objektiv und verständlich sein.

- 17) Gilt ein Regelwerk hingegen als nicht anerkannt, sind die Auswirkungen auf die Jahresrechnung, insbesondere hinsichtlich fehlender Daten, bzw. die Finanzergebnisse und Finanzlage wie folgt zu bewerten:
- Liegt die Wahl des Regelwerks im Ermessen der Leitung der geprüften Stelle, ist ein anderes Regelwerk vorzuschlagen oder
  - Kommt kein anderes Regelwerk infrage, etwa weil gesetzliche oder sonstige Regelungen dem entgegenstehen, sollte die geprüfte Stelle über das Erfordernis weiterer Angaben in der Jahresrechnung zur Vermeidung einer irreführenden Darstellung in Kenntnis gesetzt werden.
- 18) Das Prüfungspersonal bestimmt unter Berücksichtigung der Antwort der geprüften Stelle die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk oder berücksichtigt ergänzende Hinweise zum Bestätigungsvermerk, um so die Auswirkungen des betreffenden Regelwerks auf Ergebnisse, Aktiva und Passiva usw. aufzuzeigen. Ferner können weitere Schritte erwogen werden, wie etwa eine Berichterstattung gegenüber dem Parlament oder, falls möglich, eine Niederlegung des Prüfungsauftrags.

# 4

## PRÜFUNGSKOMponentEN

- 19) Bei einer Prüfung im öffentlichen Sektor können die in ISSAI 100 festgeschriebenen Faktoren (Prüfungsgegenstand, Prüfungspersonal, zuständige Stelle, Berichtsempfänger und Prüfungsmaßstäbe) von Fall zu Fall voneinander abweichen. Das Prüfungspersonal sollte diese Faktoren eindeutig definieren und mögliche Auswirkungen aufzeigen.

### PRÜFUNGSgegenSTAND

- 20) Der Prüfungsgegenstand umfasst die Rechnungslegung und die Finanzinformationen einer Stelle, die regelmäßig in einer Jahresrechnung (auch: Informationen zum Prüfungsgegenstand) aufgeführt sind.

### BETEILIGTE STELLEN

- 21) Es ist Aufgabe des Prüfungspersonals, die Prüfung nach Maßgabe der geltenden Prüfungsnormen und des Mandats zu planen und durchzuführen sowie über die Prüfungsfeststellungen Bericht zu erstatten.
- 22) Die zuständige Stelle ist verantwortlich für die Informationen zum Prüfungsgegenstand sowie den zugrundeliegenden Prüfungsgegenstand.
- 23) „Berichtsempfänger“ der Jahresrechnung im öffentlichen Sektor ist in erster Linie das Parlament, d. h. die Bürgervertretung (Berichtsadressat). Gegenüber dem Parlament ist die Regierung rechenschaftspflichtig über

die öffentliche Mittelverwendung vorrangig auf Grundlage der von ihr vorgelegten Informationen. Prüfungssicherheit über die Zuverlässigkeit dieser Informationen zu erlangen, ist daher Hauptbestandteil der Prüfung. Weitere Berichtsempfänger sind etwa die Ministerien, sofern es sich um die Jahresrechnung einer nachgeordneten Stelle handelt.

## PRÜFUNGSMAßSTÄBE

- 24) Als Prüfungsmaßstäbe gelten Bezugswerte, Vergleichsmaßstäbe oder sonstige Referenzgrößen, um hinsichtlich der Prüfungsziele Schlussfolgerungen ziehen zu können. Die zugrunde gelegten Prüfungsmaßstäbe sind im Allgemeinen das von der zuständigen Stelle bei Erstellung der Jahresrechnung angewandte Regelwerk.

## PRÜFUNGSauftrag zur Erlangung hinreichender Sicherheit

- 25) Eine ISSAI-konforme Prüfung der Rechnungsprüfung dient der Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit und der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Hinreichende Prüfungssicherheit ist ein hohes, aber nicht absolutes Maß an Sicherheit, d. h. es besteht keine Gewähr, dass sämtliche wesentliche Falschangaben aufgedeckt werden.
- 26) 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“.
- 27) Prüfungsaufträge zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit, etwa ein Auftrag zur prüferischen Durchsicht, werden in der vorliegenden ISSAI nicht erfasst.

# 5

## PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

28) Die allgemeinen Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle sind in ISSAI 100<sup>1</sup> sowie in Verhaltenskodizes und Normen zu Qualitätssteuerung und Gesamtverantwortung des Prüfungspersonals niedergelegt. Folgende Bereiche sind hiervon abgedeckt:

- Berufsethik und Unabhängigkeit
- Fachliches Ermessen/Urteilsvermögen, Sorgfalt und eine kritische Grundhaltung
- Qualitätskontrolle
- Leitung und Kenntnisse des Prüfungsteams
- Prüfungsrisiko
- Wesentlichkeit
- Dokumentation
- Berichterstattung und Nachverfolgung
- Kommunikation

29) In den folgenden Absätzen werden die Grundsätze der Prüfung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor beschrieben.

### » VEREINBARUNG DER AUFTRAGSBEDINGUNGEN

30) Die Auftragsbedingungen im öffentlichen Sektor sind grundsätzlich gesetzlich

<sup>1</sup> ISSAI 100, Absätze 34 bis 43.

festgelegt. Das Prüfungspersonal hat mit der Leitung der geprüften Stelle bzw. den aufsichtführenden Stellen eine Vereinbarung – vorzugsweise in Schriftform – über die Rechte und Pflichten zu treffen. Erfolgt die Prüfung auf Antrag der Leitung der geprüften Stelle, der aufsichtführenden Stellen bzw. des Parlaments, haben alle Beteiligten den Auftragsbedingungen zuzustimmen.

## » PRÜFUNGSPLANUNG

- 31) Das Prüfungspersonal sollte die Prüfung wirksam und wirtschaftlich planen und dabei insbesondere Umfang, Zeitraum, Ansatz und Prüfungshandlungen festlegen.
- 32) Eine detaillierte Prüfungsplanung ist wesentlich für eine wirtschaftliche und wirksame Prüfung. Art und Umfang der Planung richten sich danach, ob es sich um die Erstprüfung oder um eine Folgeprüfung handelt, wie groß und komplex die geprüfte Stelle ist sowie die Prüfungserfahrung des Prüfungsteams bei dieser Stelle. Die Planung sollte im Prüfungsablauf fortgeschrieben werden, um unerwartete Ereignisse oder Vorfälle mit Folgen für Risikomanagement oder Prüfungsdurchführung angemessen zu berücksichtigen.

## » WESENTLICHKEIT

- 33) Bei Prüfungsplanung, Durchführung, Würdigung und Berichterstattung sollten die Grundsätze der Wesentlichkeit sowohl quantitativ (Wertansätze) als auch qualitativ (Art des Ereignisses) berücksichtigt werden.
- 34) Bei der Prüfungsplanung ist eine Wesentlichkeitsgrenze für die Jahresrechnungen als Ganzes festzulegen – stets unter Berücksichtigung der Erheblichkeit von Falschangaben, die Auswirkungen auf die Entscheidungen der Berichtsempfänger haben könnten. Die prüfungsspezifische Wesentlichkeitsgrenze ist im Einzelfall soweit zu senken, dass das Risiko, dass sämtliche nicht aufgedeckten und nicht berichtigten Falschangaben die allgemeine Wesentlichkeitsgrenze überschreiten, auf ein annehmbares Maß reduziert wird.

- 35) Diese niedrigere Wesentlichkeitsgrenze (Toleranzwesentlichkeit) dient als Grundlage für die Bestimmung von Prüfungsart, Prüfungszeitpunkt und Prüfungsumfang sowie zur Bewertung der Feststellungen. Der Umfang nicht berichteter Falschangaben sollte anhand der Gesamtwesentlichkeit, d. h. unter Berücksichtigung quantitativer Effekte und ihrer Merkmale, bei der Erstellung eines Bestätigungsvermerks im Prüfungsbericht bewertet werden. Bei der Berichterstattung ist die Wesentlichkeit ggf. gegenüber der Planung je nach abschließenden Ergebnissen der geprüften Stelle oder sonstigen Faktoren zu überarbeiten.

#### » **KENNTNIS DER GEPRÜFTEN STELLE**

- 36) Das Prüfungspersonal ist gehalten, sich gründliche Kenntnisse der geprüften Stelle, des Prüfungsumfeldes sowie ihres Regelwerks und prüfungsrelevanter interner Kontrollmechanismen zur Ermittlung und Bewertung der Risiken wesentlicher Falschangaben anzueignen. Das interne Kontrollsystem umfasst fünf Komponenten: Kontrollumgebung, Risikoanalyseverfahren, Verfahren zur Überwachung interner Kontrollen, Informationssystem und Kontrollaktivitäten (einschließlich IT-Kontrollen).

#### » **RISIKOERMITTLUNG UND BEWERTUNG**

- 37) Die Ermittlung und Bewertung von Risiken wesentlicher Falschangaben umfasst sowohl inhärente Risiken (Risiko von Fehlern oder Falschangaben bei einem Rechnungstitel oder einer Gruppe von Geschäftsvorfällen) als auch Kontrollrisiken (Risiko, dass interne Kontrollmechanismen Fehler oder Falschangaben nicht verhindern bzw. aufdecken und korrigieren).
- 38) Das Prüfungspersonal ermittelt und bewertet inhärente Risiken, ohne dabei die Wirksamkeit sonstiger Kontrollen zu berücksichtigen, und legt die Erheblichkeit der inhärenten Risiken fest. Die Ausgestaltung von prüfungsrelevanten Kontrollen (insbesondere im Hinblick auf erhebliche inhärente Risiken) und die Wahrscheinlichkeit ihrer Anwendung in der Praxis sind abzuschätzen.
- 39) Das Prüfungspersonal sollte das Risiko wesentlicher Falschangaben in der



Jahresrechnung sowie auf Aussageebene ermitteln und bewerten, um eine Grundlage für weitere Prüfungshandlungen zu schaffen.

- 40) Mithilfe von Risikoanalyseverfahren lassen sich Prüfungsart und Prüfungsumfang festlegen; sie liefern alleine jedoch keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise für den Bestätigungsvermerk.

## » **MAßNAHMEN NACH RISIKOBEWERTUNG**

- 41) Das Prüfungspersonal sollte hinsichtlich der festgestellten Risiken für Falschangaben ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zusammentragen und geeignete Ansätze zur Risikovermeidung ausarbeiten und umsetzen. Je höher das Risiko, umso umfangreicher sollten die Prüfungen und umso beweiskräftiger sollten die Prüfungsnachweise sein.

- 42) Das Prüfungspersonal sollte Maßnahmen hinsichtlich der Jahresrechnung planen und durchführen sowie Prüfungen von Falschangaben auf Aussageebene vorantreiben, deren Art, Zeitraum und Umfang den Risiken für wesentliche Falschangaben Rechnung tragen. Derartige Prüfungsverfahren beinhalten in der Regel eine Prüfung des Kontrollsystems und aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Verfahren bzw. Einzelfallprüfungen).

- 43) Falls die Kontrollmechanismen wirksam erscheinen, kann deren Einzelfallprüfung sinnvoll sein. Sollte sich dabei die Wirksamkeit bestätigen, kann dies den Aufwand für aussagebezogene Prüfungshandlungen verringern. Eine Einzelfallprüfung ist angeraten, wenn aussagebezogene Prüfungshandlungen allein unzureichend sind.

## » **DOLOSE HANDLUNGEN**

- 44) Das Risiko wesentlicher Falschangaben aufgrund doloser Handlungen ist zu ermitteln und mit aufgedeckten dolosen Handlungen und den damit verbundenen Risiken ist angemessen umzugehen.
- 45) Die Hauptverantwortung für die Prävention und Aufdeckung doloser Handlungen liegt bei der Leitung der geprüften Stelle sowie den

aufsichtführenden Stellen. Aufgabe des Prüfungspersonals ist es hierbei, hinreichende Prüfungssicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen Falschangaben ist. Wesentliche Falschangaben sind entweder auf Irrtum oder betrügerische Handlungen zurückzuführen. Die Feststellung betrügerischer Handlungen ist schwierig; für die Aufdeckung diesbezüglicher wesentlicher Falschangaben kann daher keine Gewähr gegeben werden. Das Prüfungspersonal sollte bei wesentlichem Risiko aufgrund von dolosen Handlungen geeignete Prüfungsschritte in Erwägung ziehen. Aufgedeckte betrügerische Handlungen bzw. Verdachtsfälle sind zudem den betreffenden Behörden anzuzeigen.

#### » **PRÜFUNG DER FORTFÜHRUNGSANNAHME**

- 46) Es ist zu untersuchen, inwieweit Sachverhalte oder Gegebenheiten vorliegen, die Zweifel an der Fortführungsannahme der geprüften Stelle begründen.
- 47) Die Fortführungsannahme schlägt sich in der Aufstellung der Jahresrechnung nieder, da sie sich auf die Rechnungslegungsbasis auswirkt, insbesondere bei der Bewertung von Vermögen und Schulden.
- 48) Es sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erheben, um die Fortführungsannahme der Leitung der geprüften Stelle bei Aufstellung der Jahresrechnung beurteilen zu können, und entsprechend Bericht zu erstatten.

#### » **PRÜFUNG DER RECHT- UND ORDNUNGSMÄSSIGKEIT IM RAHMEN DER PRÜFUNG DER RECHNUNGSFÜHRUNG**

- 49) Das Prüfungspersonal sollte die Risiken für wesentliche Falschangaben aufgrund einer Nichteinhaltung einschlägiger Gesetze und Vorschriften ermitteln und das Vorgehen entsprechend festlegen.
- 50) 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. Zudem sollten sich mittelbar

auf die Jahresrechnung auswirkende geringfügige Verstöße gegen geltende Rechtsnormen untersucht werden.

- 51) Im öffentlichen Sektor können sich zusätzliche Prüfungsaufgaben hinsichtlich der Einhaltung von speziellen Gesetzen und Vorschriften zur Prüfung der Rechnungslegung und sonstiger Aspekte der Verwaltungstätigkeit ergeben. Hier sollte unterschieden werden zwischen dem Prüfungsumfang, der erforderlich ist für die Überprüfung der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften zum Zwecke der Erteilung eines Bestätigungsvermerks, und Prüfungshandlungen zur Untersuchung sonstiger Ordnungsmäßigkeitsaspekte zur Erteilung eines gesonderten Vermerks oder Berichts zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit.
- 52) Kenntnisse der für die geprüfte Stelle einschlägigen Rechtsnormen, des geltenden Regelungsrahmens und die Befolgung der Vorschriften sind unerlässlich.
- 53) 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.

#### » **PRÜFUNGSNACHWEISE**

- 54) Das Prüfungsverfahren ist auf eine Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise (hinreichende Zahl, relevant und zuverlässig) zur Untermauerung des Bestätigungsvermerks auszurichten.
- 55) Die erforderliche Anzahl zu erhebender Prüfungsnachweise richtet sich dabei nach dem ermittelten Risiko für Falschangaben sowie nach der Qualität der Prüfungsnachweise. Die Qualität bestimmt sich dabei nach der Eignung und Zuverlässigkeit der Nachweise. Die Zuverlässigkeit hängt nicht nur von der Art und Quelle der zugrundeliegenden Informationen ab, sondern auch von den Umständen, unter denen sie erhoben werden.

#### » **BEURTEILUNG VON FALSCHANGABEN**

- 56) Ermittelte Falschangaben sind zu erfassen und der Leitung sowie den aufsichtführenden Stellen zur Kenntnis zu bringen. Dabei ist zu untersuchen, inwieweit festgestellte Falschangaben weitere Prüfungshandlungen erforderlich machen und wie sich nicht korrigierte Falschangaben auf die Jahresrechnung auswirken könnten.
- 57) Zudem ist zu bewerten, inwieweit wesentliche nicht korrigierte Falschangaben sich einzeln oder in der Summe auf den Bestätigungsvermerk auswirken könnten.

» **BESTÄTIGUNGSVERMERK UND PRÜFUNGSBERICHT**

- 58) Gestützt auf die Prüfungsnachweise ist ein Bestätigungsvermerk zu erteilen, ob die Jahresrechnung nach Maßgabe eines einschlägigen Regelwerks der Rechnungslegung aufgestellt wurde und sie frei von wesentlichen Falschangaben ist.
- 59) Zur Erteilung eines Bestätigungsvermerks hat das Prüfungspersonal zunächst hinreichende Prüfungssicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung als Ganzes insgesamt frei von wesentlichen Falschangaben ist.
- 60) Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn anhand der Prüfungsnachweise gezeigt werden konnte, dass die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen nach Maßgabe des geltenden Regelwerks aufgestellt wurde.
- 61) Kommt das Prüfungspersonal aufgrund der erhobenen Prüfungsnachweise zu dem Ergebnis, dass die Jahresrechnung insgesamt wesentliche Falschangaben enthält bzw. die erhobenen Prüfungsnachweise für die Feststellung, dass die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen Falschangaben ist, nicht ausreichend und angemessen sind, gilt der Abschnitt „Einschränkung des Bestätigungsvermerks“.
- 62) 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.

## » EINSCHRÄNKUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS

- 63) Der im Prüfungsbericht enthaltene Bestätigungsvermerk ist nicht uneingeschränkt zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal aufgrund der erhobenen Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass die Jahresrechnung insgesamt wesentliche Falschangaben enthält bzw. dass die Prüfungsnachweise nicht ausreichend und angemessen sind, um zu einer Würdigung zu gelangen.
- 64) Der Bestätigungsvermerk kann auf drei Arten eingeschränkt erteilt werden:
- Eingeschränkter Bestätigungsvermerk – Dieser ist zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal zu dem Schluss gelangt, dass Falschangaben einzeln oder insgesamt wesentlich, aber nicht umfassend sind, oder es keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise erheben kann und daraus eben dieses folgert.
  - Negativer Bestätigungsvermerk – Dieser ist zu erteilen, wenn das Prüfungspersonal nach Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass Falschangaben einzeln oder insgesamt sowohl wesentlich als auch verbreitet sind.
  - Versagung des Bestätigungsvermerks – Ein Bestätigungsvermerk ist zu versagen, wenn ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise aufgrund von nicht zu klärenden Sachverhalten oder Prüfungshemmnissen nicht erhoben werden konnten und das Prüfungspersonal daraus folgert, dass etwaige Falschangaben sowohl wesentlich als auch verbreitet sein könnten.
- 65) Die Qualität des Bestätigungsvermerks hängt von den folgenden Kriterien ab:
- Art des Sachverhaltes, 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 verbreiteter oder möglicher Auswirkungen auf die Jahresrechnung.

## » ZUSATZ ZUM BESTÄTIGUNGSVERMERK UND HINWEIS AUF SONSTIGE SACHVERHALTE IM PRÜFUNGSBERICHT

- 66) 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, und eine wesentliche Falschangabe durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise nicht belegt werden kann, sollte ein ergänzender Zusatz im Prüfungsbericht aufgenommen werden.
- 67) Hält es das Prüfungspersonal für erforderlich, über einen nicht in der Jahresrechnung dargestellten oder offengelegten Sachverhalt zu informieren, den es für das Verständnis der Berichtsempfänger hinsichtlich der Prüfungshandlungen, der Pflichten des Prüfungspersonals oder der Berichterstattung für relevant hält, sollte dies, sofern nicht durch Gesetz oder andere Vorschriften untersagt, in einem gesonderten Absatz mit der folgenden oder einer ähnlichen Überschrift „Hinweis auf sonstige Sachverhalte“ geschehen.

## » PRÜFUNGEN VON VORFÄLLEN NACH ABSCHLUSSSTICHTAG

- 68) 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, und in der Jahresrechnung ordnungsgemäß dargestellt wurden.
- 69) 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.

» **VERGLEICHSinFORMATIONEN – VERGLEICHszAHLEN UND VERGLEICHsRECHNUNGEN**

- 70) Das Prüfungspersonal sollte ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise dazu erheben, inwieweit die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen die nach dem geltenden Regelwerk erforderlichen Vergleichsinformationen enthält, und darüber im Rahmen seiner Zuständigkeiten Bericht erstatten.
- 71) Vergleichsinformationen sind Wertansätze und sonstige Angaben aus früheren Jahresrechnungen. Vergleichszahlen sind Wertansätze und sonstige Angaben des vorherigen Zeitraums, die Teil der Jahresrechnung des laufenden Zeitraums darstellen. Vergleichsrechnungen enthalten Wertansätze und sonstige Angaben des vorherigen Zeitraums derselben in der Jahresrechnung abgebildeten Kategorien zu Vergleichszwecken.
- 72) Das Prüfungspersonal sollte zu einem Urteil gelangen, inwieweit die Vergleichsinformationen mit den im vorherigen Zeitraum dargestellten Wertansätzen und sonstigen Angaben übereinstimmen oder erforderlichenfalls angepasst wurden und die den Vergleichsinformationen zugrundeliegenden 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.
- 73) Hinsichtlich der Vergleichszahlen gilt der Bestätigungsvermerk ausschließlich für den laufenden Zeitraum. Bei Vergleichsrechnungen bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den Zeitraum, für den eine Jahresrechnung vorgelegt wird.

» **PFLICHTEN HINSICHTLICH SONSTIGER ANGABEN IN DER GEPRÜFTEN JAHRESRECHNUNG**

- 74) Das Prüfungspersonal sollte sämtliche weiteren im Jahresbericht der geprüften Stelle enthaltenen Ausführungen zur Kenntnis nehmen und dabei überprüfen, inwieweit diese wesentliche Unstimmigkeiten oder Falschangaben gegenüber der geprüften Jahresrechnung bzw. den im Laufe der Prüfung erworbenen Kenntnissen enthalten. Werden bei der Durchsicht sonstiger Angaben in der Jahresrechnung wesentliche Unstimmigkeiten oder Falschangaben festgestellt, sind die geprüfte Jahresrechnung bzw. die sonstigen Informationen nach Ermessen des Prüfungspersonals erneut zu prüfen.
- 75) Der Begriff „sonstige Angaben“ bezieht sich auf sämtliche finanziellen und nicht-finanziellen Informationen im Jahresbericht der geprüften Stelle (mit Ausnahme der Jahresrechnung und dem zugehörigen Prüfungsbericht). Diese finden sich regelmäßig in einem oder mehreren Dokumenten, die von der Leitung bzw. den aufsichtführenden Stellen jährlich gemäß gesetzlichen oder sonstigen Vorgaben erstellt werden und die Interessenträgern Informationen über die Tätigkeit, die Finanzergebnisse und die Finanzlage der geprüften Stelle (im Einklang mit der Jahresrechnung) bereitstellen.
- 76) Bei wesentlichen Unstimmigkeiten kann das Prüfungspersonal Folgendes erwägen: eine nicht uneingeschränkte Erteilung des Bestätigungsvermerks, das Zurückhalten des Prüfungsberichts, eine Niederlegung des Prüfungsauftrags (im öffentlichen Sektor kaum möglich), eine Mitteilung an die aufsichtführenden Stellen oder einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte im Prüfungsbericht.
- 77) Verweigert die Leitung die Berichtigung wesentlicher Unstimmigkeiten, die das Prüfungspersonal festgestellt hat, ist dies den aufsichtführenden Stellen mitzuteilen. Darüber hinaus ist das Prüfungspersonal ggf. verpflichtet oder befugt, weitere Parteien wie das Parlament einzuschalten.



» **PRÜFUNG KONSOLIDierter JAHRESRECHNUNGEN**

- 78) Prüfungspersonal, das mit der Prüfung der konsolidierten Jahresrechnung betraut wurde, hat ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Zuverlässigkeit der Finanzinformationen sämtlicher Teilbereiche sowie die Konsolidierungsprozesse zusammenzutragen, um einen Bestätigungsvermerk darüber abgeben zu können, ob die Gesamtjahresrechnung in allen wesentlichen Belangen nach Maßgabe des geltenden Regelwerks aufgestellt wurde.
- 79) Diese Grundsätze gelten für sämtliche Prüfungen konsolidierter Jahresrechnungen im öffentlichen Sektor. Bei der Prüfung konsolidierter Jahresrechnungen sind ggf. besondere Anforderungen und Vorgaben zu beachten, etwa zur Qualitätssicherung in einzelnen Teilbereichsprüfungen.