

ISSAI 300

Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung

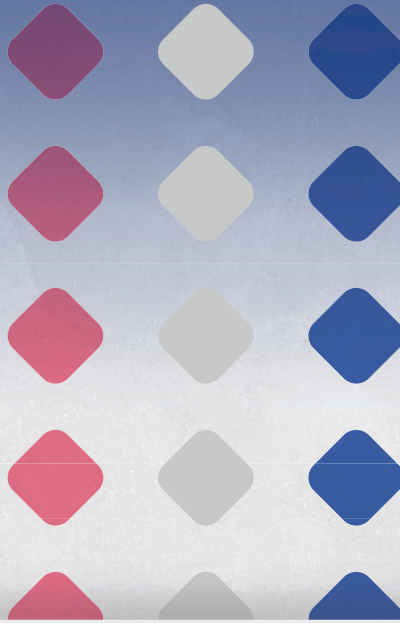


INTOSAI

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



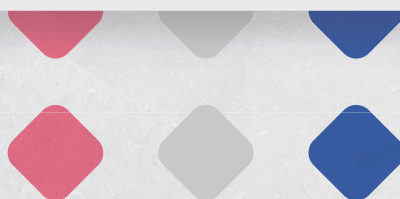
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) 2001 als Field standards in government auditing and standards with ethical significance gebilligt
- 2) 2013 überarbeitet und umbenamt in Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung
- 3) 2019 redaktionelle Änderungen durch die Einrichtung vom Intosai Rahmenbedingungen für professionelle Verkündungen (IFPP) umbenamt in Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung

ISSAI 300 ist in allen offiziellen INTOSAI Sprachen verfügbar: Arabisch, Englisch, Französisch, Deutsch und Spanisch.



INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|---|-----------|
| 1. EINFÜHRUNG | 5 |
| 2. ZWECK UND GELTUNGSBEREICH DER GRUNDSÄTZE DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG | 6 |
| 3. RAHMEN DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG | 8 |
| Begriffsbestimmung | 8 |
| Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit | 9 |
| Zielsetzung | 9 |
| Anwendbarkeit von ISSAI 300 | 10 |
| 4. FAKTOREN DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG | 12 |
| Die drei beteiligten Stellen bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung | 12 |
| Prüfungsgegenstand und Prüfungsmaßstäbe bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung | 13 |
| Prüfungssicherheit und Zuverlässigkeit der Wirtschaftlichkeitsprüfung | 13 |
| 5. PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE | 15 |
| Allgemeingültige Grundsätze | 15 |
| Prüfungsziel | 16 |
| Prüfungsansatz | 16 |
| Prüfungsmaßstäbe | 17 |
| Prüfungsrisiko | 19 |
| Prüfungskommunikation | 20 |
| Fachkompetenz | 21 |
| Kritische Grundhaltung und fachliches Urteilsvermögen | 22 |

| | |
|--|-----------|
| Qualitätskontrolle | 23 |
| Wesentlichkeit | 25 |
| Prüfungsdokumentation | 26 |
| Prüfungsablauf der Wirtschaftlichkeitsprüfung | 27 |
| Prüfungsplanung | 28 |
| Auswahl der Prüfungsthemen | 28 |
| Prüfungskonzeption | 28 |
| Prüfungsdurchführung | 31 |
| Prüfungsnachweise, Feststellungen und Schlussfolgerungen | 31 |
| Berichterstattung | 32 |
| Berichtsinhalt | 32 |
| Empfehlungen | 33 |
| Veröffentlichung des Prüfungsberichts | 34 |
| Nachverfolgung | 34 |

1

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 (ORKBs) ist die Sicherung einer unabhängigen und wirksamen Finanzkontrolle sowie die Unterstützung ihrer Mitglieder bei der Entwicklung eines individuellen fachlichen Ansatzes nach Maßgabe ihres jeweiligen Prüfungsauftrags und nationalen Rechtsrahmens.
- 2) In *ISSAI 100 „Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle“* sind die allgemeinen Grundlagen und der Geltungsbereich der ISSAI aufgeführt. *ISSAI 300 „Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung“* stützt sich auf die allgemeinen Grundsätze von ISSAI 100 und entwickelt diese weiter für die Anwendung bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung. ISSAI 300 sollte gelesen und verstanden werden in Zusammenhang mit ISSAI 100, die sich auch mit Wirtschaftlichkeitsprüfung befasst.
- 3) *ISSAI 300 „Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung“* gliedert sich in drei Teile:
 - a) Der erste Teil behandelt die Wirtschaftlichkeitsprüfung allgemein und skizziert die Bedeutung der ISSAI als Bezugsrahmen für die Rechnungshöfe
 - b) Der zweite Teil zeigt die Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung auf, die vor und während der gesamten Prüfung zu beachten sind
 - c) Der dritte Teil nennt die Grundsätze für die Hauptphasen des Prüfungsverfahrens und erläutert diese kurz

2

ZWECK UND GELTUNGSBEREICH DER GRUNDSÄTZE DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

- 4) Die vorliegende ISSAI erklärt den Begriff der Wirtschaftlichkeitsprüfung und zeigt Prüfungsgrundsätze auf, die hohe Qualitätsanforderungen erfüllen. Rechnungshöfe sollten darüber hinaus aber auch eigene nationale Normen erarbeiten, die mit ISSAI 100 und 300 sowie den Anwendungsleitlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung vereinbar sind. Zu diesem Zweck liefern die ISSAIs 3000-3899 sowie die GUIDs 3900-3999. Die ISSAIs 3000-3899 bieten Wirtschaftlichkeitsprüfungstandards für die ORKB, die einer Erarbeitung eigener nationaler Normen vornehmen.
- 5) Normen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollten auf die Notwendigkeit einer flexiblen Aufgabenplanung sowie ein hohes Maß an Kreativität, Aufgeschlossenheit und fachlichem Urteilsvermögen in allen Phasen des Prüfungsverfahrens abstellen.
- 6) Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Prüfungsaufträge und Arbeitsbedingungen sowie institutioneller Unterschiede zwischen den INTOSAI-Mitgliedern sind nicht alle Prüfungsnormen und Leitlinien bei jeder ORKB anwendbar. Diese können daher eigene einschlägige Normen erarbeiten, die sich auf die Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung stützen oder mit dieser vereinbar sind. Sollten diese auf den vorliegenden Grundsätzen aufbauen, ist sicherzustellen, dass die Normen in allen wesentlichen Punkten den vorliegenden Grundsätzen entsprechen.
- 7) Die Bezugnahme auf die vorliegenden Grundsätze kann durch folgenden Hinweis erfolgen:

„Die Prüfung[en] erfolgte[n] gemäß [Normen], die sich auf die Allgemeinen Prüfungsgrundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung der Internationalen Normen für Oberste

Rechnungskontrollbehörden ISSAI 100 – Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle und ISSAI 300 - Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung stützen [oder mit diesen vereinbar sind].“

Neben einer ausdrücklichen Bezugnahme im Prüfungsbericht kann der Hinweis auf die ISSAI auch verallgemeinert für eine festgelegte Gruppe von Prüfungen erfolgen.

- 8) ORKBs können die Allgemeine Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung (ISSAI 3000-3899) als national einschlägige Normen übernehmen. In diesem Fall haben die nationalen Normen in jeder Hinsicht deren Regelungsgehalt zu entsprechen:

„Die Prüfung[en] erfolgte[n] gemäß den Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden zur [Wirtschaftlichkeitsprüfung].“

3

RAHMEN DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

BEGRIFFSBESTIMMUNG

- 9) Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung handelt es sich um eine unabhängige, objektive Untersuchung staatlicher Maßnahmen, Vorhaben, Verfahren und Einrichtungen zur Ermittlung von Verbesserungsmöglichkeiten gemäß der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit.
- 10) Ziel der Prüfung ist es – gestützt auf Untersuchungen, Sachverhaltsfeststellungen und Prüfungserkenntnisse – geeignete Empfehlungen auszusprechen sowie
 - neue Untersuchungserkenntnisse zu gewinnen und verfügbar zu machen (breitere bzw. tiefere Analyse oder neue Gesichtspunkte),
 - den Zugang zu vorhandenen Informationen für verschiedene Interessenträger zu erleichtern,
 - eine unabhängige und belastbare Stellungnahme oder Schlussfolgerung gestützt auf Prüfungsnachweise abzugeben,
 - Prüfungsempfehlungen gestützt auf Prüfungsfeststellungen abzugeben.

SPARSAMKEIT, WIRTSCHAFTLICHKEIT UND WIRKSAMKEIT

- 11) Die Grundsätze: Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit lassen sich kurz wie folgt definieren:
- Nach dem Grundsatz der Sparsamkeit sind Kosten zu minimieren und die von der geprüften Stelle für ihre Tätigkeit eingesetzten Ressourcen fristgerecht in der angemessenen Menge bzw. Qualität sowie zum günstigsten Preis zur Verfügung zu stellen
 - Nach dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist mit den verfügbaren Mitteln ein möglichst hoher Nutzen zu erzielen. Es geht dabei um die Optimierung des Verhältnisses zwischen Mitteleinsatz und erreichten Ergebnissen gemessen an Quantität, Qualität und Zeitpunkt der erbrachten Leistungen
 - Nach dem Grundsatz der Wirksamkeit sind die geltenden Vorgaben zu erreichen bzw. die beabsichtigten Ergebnisse zu erzielen

Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung wird regelmäßig untersucht, inwieweit die Voraussetzungen für die Umsetzung der Grundsätze von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit gegeben waren. Zu diesen Voraussetzungen gehören neben einer sachgemäßen Mittelverwaltung auch Verfahren, die eine ordnungsgemäße und rechtzeitige Leistungserbringung sicherstellen sollen. Soweit erforderlich, sind die Auswirkungen des jeweiligen rechtlichen bzw. institutionellen Rahmens auf die Aufgabenerfüllung der geprüften Stelle zu berücksichtigen.

ZIELSETZUNG

- 12) Die Förderung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit des Verwaltungshandelns ist Hauptzweck der Wirtschaftlichkeitsprüfung. Gleichzeitig trägt diese aber auch zur Verbesserung von Transparenz und der Erfüllung der Rechenschaftspflicht bei:

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung dient der Verbesserung der Rechenschaftspflicht durch staatliche Akteure, die mit Governance- und

Aufsichtsfunktionen betraut sind. Geprüft wird insbesondere, inwieweit Beschlüsse politischer Entscheidungsträger wirtschaftlich und wirksam umgesetzt und Steuergelder zweckdienlich eingesetzt wurden. Politische Entscheidungen werden nicht in Frage gestellt, sondern lediglich dahingehend untersucht, ob Mängel in Gesetzen und Vorschriften deren Wirksamkeit einschränken. Der Prüfungsschwerpunkt liegt dabei auf Bereichen öffentlichen Interesses mit hohem Verbesserungspotenzial. Zudem sollen Wirtschaftlichkeitsprüfungen den zuständigen Stellen Verbesserungsmaßnahmen aufzeigen.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung fördert die Transparenz dadurch, dass dem Parlament, Steuerzahlern und Geldgebern, Zielgruppen staatlicher Politik und den Medien Einblick in die Umsetzung und die Ergebnisse staatlicher Maßnahmen gewährt wird. Durch die erhöhte Öffentlichkeitswahrnehmung trägt diese unmittelbar zur weiteren Optimierung staatlichen Handelns bei. Die ORKB setzen in eigenem Ermessen nach Maßgabe ihres Prüfungsauftrags Gegenstand, Zeitpunkt und Art der Prüfung fest und sollten im Hinblick auf die Veröffentlichung der Prüfungsfeststellungen keinen Einschränkungen unterliegen.

ANWENDBARKEIT VON ISSAI 300

- 13) Die Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung dienen als Grundlage für die Annahme oder Erarbeitung eigener Normen und wurden unter Berücksichtigung der institutionellen Unterschiede zwischen den ORKB, deren Unabhängigkeit, Verfassungsauftrag der INTOSAI Grundprinzipien (INTOSAI- P 10-99) und ethischer Pflichten sowie der Voraussetzungen für das Funktionieren von ORKB (ISSAI 130-199) verfasst.
- 14) Bei Überschneidung mehrerer Prüfungsaufträge (bzw. bei einem integrativen Prüfungsansatz) sind die folgenden Punkte zu beachten:
 - Die Angabe von Standards bei der Prüfung (Absatz 7 oder 8) müssen evtl. Angepasst werden gemäß ISSAI 100, Absatz 9 oder 10
 - Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann Teil eines umfassenderen

Prüfungsauftrags sein, der sich auch auf die Ordnungs- und Rechtmäßigkeit erstreckt

- Im Falle einer Überschneidung sind alle einschlägigen Normen zu berücksichtigen. Dies kann möglicherweise nicht immer gewährleistet werden, da geltende Normen gegebenenfalls unterschiedliche Schwerpunkte verlangen
- In solchen Fällen richtet sich die Wahl der Prüfungsnormen nach dem Hauptzweck der Prüfung. Bei der Frage, ob wirtschaftliche Gesichtspunkte das wesentliche Kriterium darstellen, ist zu bedenken, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung den Prüfungsschwerpunkt auf eine Tätigkeit bzw. deren Ergebnisse (nicht aber Jahresberichte oder Zahlenwerke) legt und der Prüfungszweck die Erhöhung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit (nicht aber die Feststellung der Ordnungs- und Rechtmäßigkeit) ist

4

FAKTOREN DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

- 15) Die Faktoren einer Prüfung nach ISSAI 100 (Prüfungspersonal, zuständige Stelle, Berichtsempfänger, Prüfungsgegenstand und Maßstäbe) sind bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht immer offensichtlich. Das Prüfungspersonal sollte diese ausdrücklich benennen, sich über deren Bedeutung im Klaren sein und die Prüfung entsprechend ausrichten.

DIE DREI BETEILIGTEN STELLEN BER DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

- 16) Das Prüfungspersonal hat regelmäßig erhebliches Ermessen bei der Festlegung von Prüfungsgegenstand und Prüfungsmaßstäben, was wiederum Einfluss auf die Bestimmung der zuständigen Stellen und der Berichtsempfänger hat. Bei der Abgabe von Empfehlungen ist darauf zu achten, dass das Prüfungspersonal keine Aufgaben übernimmt, die den zuständigen Stellen vorbehalten sind. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung erfolgt üblicherweise in einem Team, dessen Mitglieder über ein breites Spektrum sich ergänzender Fähigkeiten verfügen.
- 17) Was die zuständige Stelle betrifft, so ist zu beachten, dass sich mehrere Amtsträger bzw. Stellen Zuständigkeiten für unterschiedliche Aspekte des Prüfungsgegenstands teilen können. Einige Stellen haben möglicherweise Maßnahmen zu verantworten, die zu Prüfungsbeanstandungen führen, andere wiederum sind befugt, die Umsetzung von Prüfungsempfehlungen anzustoßen. Wieder andere Stellen können dafür zuständig sein, die

erforderlichen Unterlagen oder Nachweise zu liefern.

- 18) Adressaten des Prüfungsberichts sind die Berichtsempfänger, z. B. das Parlament, die Verwaltung und die Öffentlichkeit. Auch eine zuständige Stelle kann grundsätzlich zu den Berichtsempfängern gehören.

PRÜFUNGSGEGENSTAND UND PRÜFUNGSMASSSTÄBE BER DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

- 19) Prüfungsgegenstand sind nicht nur bestimmte Programme, Einrichtungen oder Haushaltsmittel, sondern auch Aktivitäten (und deren Ergebnisse, Nutzen und Folgen) sowie Sachverhalte (und deren Ursachen und Auswirkungen), z. B. die Dienstleistungen einer Stelle oder die Folgen politischer Entscheidungen und Vorgaben für Verwaltung, Interessenträger, Unternehmen, Bürgerinnen und Bürger sowie die Gesellschaft insgesamt. Der Prüfungsgegenstand wird festgelegt durch die jeweiligen Prüfungsziele und Prüfungsfragen.
- 20) Zudem obliegt dem Prüfungspersonal bisweilen die Erarbeitung bzw. Auswahl anzuwendender Prüfungsmaßstäbe. (Näheres hierzu siehe Punkt 27.)

PRÜFUNGS SICHERHEIT UND ZUVERLÄSSIGKEIT DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

- 21) Grundsätzlich erwarten Berichtsempfänger belastbare und zuverlässige Prüfungsberichte, die ihnen als Grundlage bei der Entscheidungsfindung dienen können. Daher sollte das Prüfungspersonal seine Aussagen durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise untermauern und dem Risiko einer fehlerhaften Berichterstattung entgegenwirken. Im Allgemeinen wird jedoch keine umfassende, mit einem Prüfungsurteil bei der Prüfung der Rechnungsführung vergleichbare Stellungnahme zur Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der geprüften Einheit gefordert, sodass von einer entsprechenden Vorgabe im ISSAI-Regelwerk abgesehen wurde.

- 22) Der Grad der Prüfungssicherheit ist in transparenter Form zu kommunizieren. Aussagen dazu, inwieweit die gebotene Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit erreicht wurde, kann im Bericht wie folgt dargestellt werden:
- durch einen Gesamtüberblick über Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit, sofern Prüfungsziele, Prüfungsgegenstand, Prüfungsnachweise und Prüfungsfeststellungen eine entsprechende Würdigung erlauben, oder
 - durch konkrete Aussagen zu einzelnen Punkten, u. a. den Prüfungszielen, Prüfungsfragen, Prüfungsnachweisen, Prüfungsmaßstäben, Prüfungsfeststellungen und Schlussfolgerungen.
- 23) Nur durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise belegte Feststellungen sollten Eingang in den Prüfungsbericht finden. Zur hinreichenden und umfänglichen Unterrichtung der Berichtsempfänger sind häufig die dem Prüfungsbericht, den Schlussfolgerungen und Empfehlungen zugrunde liegenden Entscheidungen näher zu erläutern. So ist konkret darzulegen, in welchem Zusammenhang die Prüfungsfeststellungen zu einzelnen Schlussfolgerungen stehen und ggf. zu einer übergreifenden Würdigung führen. Dies bedeutet, dass die erarbeiteten und angewandten Prüfungsmaßstäbe näher zu erläutern sind und festzustellen ist, dass alle relevanten Standpunkte berücksichtigt wurden und auf dieser Grundlage ein ausgewogener Bericht erstellt wurde. Weitere Hinweise hierzu finden sich in den geltenden Grundsätzen zur Berichterstattung.

5

PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

ALLGEMEINGÜLTIGE GRUNDSÄTZE

- 24) Die nachstehenden Grundsätze zu verschiedenen Prüfungsaspekten sind während des gesamten Prüfungsverlaufs von Bedeutung:

Einige Aspekte, auf welche die vorliegenden Grundsätze Anwendung finden, werden vom Regelungsgehalt der ISSAI 100 nicht erfasst. Zu diesen zählen die Auswahl von Prüfungsthemen sowie die Festlegung von Prüfungszielen, Prüfungsansatz und Prüfungsmaßstäben

Bei anderen Aspekten wiederum – wie Prüfungsrisiko, Kommunikation, Fachkenntnisse, fachliches Urteilsvermögen, Qualitätskontrolle, Wesentlichkeit und Prüfungsdokumentation – stützen sich die vorliegenden Grundsätze auf die ISSAI 100 und konkretisieren diese für den Fall der Wirtschaftlichkeitsprüfung

Für einige Aspekte – wie berufsethisches Verhalten und Unabhängigkeit – sind ISSAI 100, INTOSAI Grundprinzipien (INTOSAI – P10-99) und die Grundsätze für das Funktionieren von ORKBs (ISSAIs 130-199) einschlägig

» PRÜFUNGSZIEL

- 25) Das Prüfungsziel hat sich an den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit auszurichten und ist eindeutig festzulegen.**

Das Prüfungsziel ist maßgeblich für die Wahl des Prüfungsansatzes und die Prüfungsvorbereitung und kann deskriptiv (Beschreibung des Istzustands), präskriptiv (Beschreibung des Sollzustands) bzw. analytisch (Untersuchung der Ursachen) sein, wobei die beiden letzteren Varianten am zielführendsten sind. In allen Fällen sind die Zielrichtung, mit der geprüft werden soll, die zu prüfenden Einrichtungen bzw. Stellen und die Adressaten der abschließenden Empfehlungen festzulegen. Klar definierte Prüfungsziele beziehen sich auf eine einzelne Stelle bzw. eine klar umrissene Gruppe von staatlichen Programmen, Maßnahmen, Vorhaben, Aktivitäten oder Einrichtungen.

Die Prüfungsfragen ergeben sich aus den Prüfungszielen und können bei Bedarf in Teilfragen untergliedert werden. Diese sind thematisch miteinander verknüpft, ergänzen einander, behandeln die zentrale Prüfungsfrage umfassend und überschneiden sich dabei nicht. Alle Bestandteile einer Prüfungsfrage sollten klar definiert werden. Bei der Formulierung der Prüfungsfragen handelt es sich um einen fortlaufenden Prozess, bei dem unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und der Durchführbarkeit der Prüfung die Fragestellung immer weiter konkretisiert wird.

Es liegt im prüferischen Ermessen statt eines einzigen Prüfungsziels oder einer übergreifenden Prüfungsfrage mehrere Ziele gegebenenfalls auch ohne weitere Untergliederung festzulegen.

» PRÜFUNGSANSATZ

- 26) Zur Optimierung der Prüfungskonzeption ist ein ergebnis-, problem- oder systemorientierter Prüfungsansatz bzw. eine Kombination dieser zu wählen.**

Durch den gewählten Prüfungsansatz wird im Wesentlichen die Prüfungsform bestimmt. Hiervon hängt auch ab, welche Prüfungsverfahren durchzuführen

sind und welche Kenntnisse, Informationen und Daten erforderlich sind.

Die drei möglichen Prüfungsansätze:

- systemorientierter Ansatz: Untersuchung der Funktionsfähigkeit der Verwaltung, z. B. Haushalts- und Rechnungswesen
- ergebnisorientierter Ansatz: Kontrolle der Zielerreichung bzw. der Erreichung des Sollzustandes bei Maßnahmen und Dienstleistungen
- problemorientierter Ansatz: Untersuchung, Analyse und Auswertung der Ursachen bestimmter Probleme oder Abweichungen vom Sollzustand

Bei allen drei Ansätzen kann entweder ein Top-Down- oder ein Bottom-Up-Verfahren angewandt werden. Beim Top-Down-Verfahren stehen Bedürfnisse, Absichten, Ziele und Erwartungen der Legislative und Exekutive im Vordergrund. Beim Bottom-Up-Verfahren hingegen liegt der Schwerpunkt auf Problemstellungen mit Bedeutung für Bürgerinnen und Bürger sowie die Gesellschaft insgesamt.

» PRÜFUNGSMASSSTÄBE

- 27) Nach Maßgabe der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit sind geeignete Prüfungsmaßstäbe festzulegen, die im Hinblick auf die Prüfungsfragen zielführend sind.**

Prüfungsmaßstäbe dienen als Anhaltspunkt für die Beurteilung des Prüfungsgegenstandes. So kommen bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung angemessene, prüfungsspezifische Prüfungsmaßstäbe zum Einsatz, anhand derer die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit staatlicher Maßnahmen festgestellt und bewertet werden kann.

Die Prüfungsmaßstäbe bilden die Grundlage für die Würdigung der festgestellten Sachverhalte sowie die Erarbeitung der Feststellungen und Schlussfolgerungen. Darüber hinaus sind sie ein wichtiger Orientierungspunkt im Dialog zwischen den Mitgliedern des Prüfungsteams sowie mit der Leitung des Rechnungshofes und der geprüften Stelle.

Prüfungsmaßstäbe sind quantifizier- bzw. qualifizierbar und bilden den Vergleichsrahmen für die geprüfte Stelle. Sie können sehr spezifisch bis allgemein gehalten sein und sich auf den Sollzustand nach Maßgabe der Gesetze, Vorschriften oder Ziele beziehen bzw. sich an Best Practices oder allgemein anerkannten Leitsätzen orientieren oder auch am Idealzustand.

Zur Festlegung der Prüfungsmaßstäbe können verschiedene Quellen genutzt werden, u. a. Vorgaben zur Leistungsmessung. Die gewählte Quelle sollte transparent sein. Die angewandten Prüfungsmaßstäbe sollten hinsichtlich Prüfungsgegenstand und Prüfungszielen zweckdienlich, nachvollziehbar, vollständig, zuverlässig und objektiv sein.

Die Prüfungsmaßstäbe sollten zwar mit den geprüften Stellen erörtert, letztlich aber allein vom Prüfungspersonal festgelegt werden. Werden diese bereits in der Planungsphase festgelegt und kommuniziert, kann dies deren Zuverlässigkeit und allgemeine Akzeptanz erhöhen. Andererseits lassen sich diese bei komplexen Sachverhalten nicht immer bereits im Vorfeld, sondern erst während der Prüfung festlegen.

Während bei manchen Prüfungsarten die anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe gesetzlich vorgeschrieben sind, ist dies bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung in der Regel nicht der Fall. Die Art und Zweckdienlichkeit der Prüfungsmaßstäbe wird weitgehend durch Prüfungsziel, Prüfungsfragen und Prüfungsansatz bestimmt. Von den gewählten Prüfungsmaßstäben hängt zudem maßgeblich das Vertrauen der Berichtsempfänger in die Stichhaltigkeit der Prüfungsfeststellungen und Schlussfolgerungen ab. Daher sind an die Zuverlässigkeit und Objektivität der Prüfungsmaßstäbe hohe Maßstäbe anzulegen.

Ausgangspunkt einer problemorientierten Wirtschaftlichkeitsprüfung ist eine bekannte oder vermutete Abweichung vom Sollzustand bzw. einem möglichen Idealzustand. Hauptzweck ist dabei nicht nur die Feststellung des Problems (Abweichung vom Maßstab und deren Folgen), sondern die Ermittlung der Ursachen. Bei diesem Ansatz ist bereits in der Konzeptionsphase zu überlegen, auf welche Art und Weise Ursachen ermittelt und untersucht werden können. Die Schlussfolgerungen und Empfehlungen stützen sich nicht nur auf die Vorgaben des geltenden Normrahmens, sondern vorrangig auf

die Sachverhaltsfeststellungen und die ermittelten Ursachen festgestellter Mängel vor dem Hintergrund der gewählten Prüfungsmaßstäbe.

» PRÜFUNGSRISIKO

- 28) Besonderes Augenmerk ist auf das Prüfungsrisiko zu legen, d. h. die Gefahr unzutreffender oder unvollständiger Schlussfolgerungen bzw. unausgewogener Berichterstattung ohne erkennbaren Nutzen für die Berichtsempfänger.**

Der Gegenstand einer Wirtschaftlichkeitsprüfung ist häufig äußerst komplex und politisch sensibel. Durch Vermeidung der Auseinandersetzung mit diesem kann zwar das Prüfungsrisiko – d. h. das Risiko ungenauer und unvollständiger Aussagen – minimiert werden, der Wert und Nutzen einer solchen Prüfung ist in einem solchen Fall jedoch grundsätzlich zu hinterfragen.

Das Risiko einer Prüfung ohne erkennbaren Nutzen reicht von dem Unvermögen, neue bzw. aktuelle Erkenntnisse oder Gesichtspunkte zu vermitteln, bis zu mangelnder fachlicher Kompetenz für eine gründliche und gewissenhafte Analyse. Folge davon ist, dass den Berichtsempfängern keine Erkenntnisse bzw. Empfehlungen geliefert werden können, die zu einer erkennbaren Steigerung der Wirtschaftlichkeit führen würden.

Ursache erheblicher Prüfungsrisiken sind beispielsweise eine mangelnde Prüfungstiefe, ein fehlender Zugang zu Unterlagen, unrichtige Informationen (z. B. bei Betrugsfällen oder Unregelmäßigkeiten), die unsachgemäße Würdigung von Prüfungsfeststellungen und das Unvermögen, die Hauptargumente zu ermitteln bzw. auszuwerten.

Ein aktives Risikomanagement ist daher unverzichtbarer Bestandteil jeder Wirtschaftlichkeitsprüfung. In der Dokumentation zur Prüfungsplanung sind mögliche oder bereits bekannte Risiken zu nennen und Möglichkeiten aufzuzeigen, wie diesen begegnet werden kann.

» **PRÜFUNGSKOMMUNIKATION**

- 29) Während der gesamten Prüfung hat das Prüfungspersonal mit den geprüften Stellen und betroffenen Interessenträgern konstruktiv und zielorientiert zusammenzuarbeiten. Daher bedürfen Kommunikationsinhalte, -wege und -adressaten einer sorgfältigen Planung.**

Eine gewissenhafte Planung der Zusammenarbeit mit den geprüften Stellen und den Interessenträgern empfiehlt sich aus den folgenden Gründen:

- Staatliche Stellen werden nicht in regelmäßigen Abständen einer Wirtschaftlichkeitsprüfung unterzogen, daher fehlen häufig über einen langen Zeitraum aufgebaute Kommunikationskanäle. Während langjährige Kontakte mit Regierungs- und Verwaltungsstellen die Regel sind, kann es vorkommen, dass beispielsweise zu Vertretern aus Wissenschaft und Privatwirtschaft oder zu Bürgerinitiativen zuvor noch kein Kontakt bestanden hat
- Häufig gibt es keine vorgegebenen Prüfungsmaßstäbe (wie bei der Prüfung der Rechnungsführung), was einen intensiven Austausch mit der geprüften Stelle erforderlich macht
- Für eine ausgewogene Berichterstattung sollten zudem die Standpunkte der Interessenträger bekannt sein

Zunächst sind die zuständigen Stellen und wichtigsten Interessenträger festzustellen, mit denen von Anfang an ein konstruktiver Dialog aufzubauen ist. Auch eine geeignete Kommunikationsstrategie sollte erarbeitet werden, die den Zugang zu Informationen und Daten sowie den Dialog mit der geprüften Stelle erleichtert. Wird den Interessenträgern von vornherein der Prüfungszweck erläutert, erhöht dies die Bereitschaft, die Prüfungsempfehlungen später auch umzusetzen. Daher sollte sich das Prüfungspersonal um gute Beziehungen mit allen an der Prüfung beteiligten Stellen bemühen, einen freien und offenen Informationsaustausch fördern, ohne Geheimhaltungspflichten zu verletzen und Gespräche in einer Atmosphäre führen, die von gegenseitiger Achtung und dem Verständnis für die Funktion und die Aufgaben des Gegenübers geprägt ist. Es ist darauf zu achten, dass bei der Kommunikation mit den

Interessenträgern die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der ORKB stets gewahrt bleibt.

Im Rahmen der Prüfungszusammenarbeit sollten die geprüfte Stelle über die wesentlichen Aspekte der Prüfung sowie Prüfungsziel, Prüfungsfragen, Prüfungsmaßstäbe und Prüfungsumfang in Kenntnis gesetzt werden. Dies erfolgt zum einen schriftlich in Form eines Ankündigungsschreibens und zum anderen durch einen regelmäßigen Austausch während der Prüfung. Mit der geprüften Stelle sollte während der gesamten Prüfung ein konstruktiver Dialog über Prüfungserkenntnisse, Argumente und Standpunkte bestehen.

Der geprüften Stelle ist vor Veröffentlichung des Prüfungsberichts die Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Feststellungen und Empfehlungen einzuräumen. Meinungsverschiedenheiten sollten aufgearbeitet und fehlerhafte Sachverhaltsdarstellungen korrigiert werden. Die Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen ist in den Arbeitsunterlagen festzuhalten, sodass Änderungen des Berichtsentwurfs bzw. die Gründe für das Festhalten an Feststellungen dokumentiert sind.

Nach Prüfungsabschluss können Interessenträger um eine Rückmeldung zur Qualität des Prüfungsberichts ersucht werden. Die Meinung der geprüften Stellen zur Prüfungsqualität kann ebenfalls eingeholt werden.

» FACHKOMPETENZ

- 30) Das Prüfungsteam hat über die zur Prüfungsdurchführung erforderlichen Fachkenntnisse zu verfügen. Dazu gehören auch fundierte Kenntnisse über Prüfungsverfahren und Methoden der Prüfungsplanung, sozialwissenschaftliche Methoden wie Erhebungs- und Untersuchungsmethoden sowie persönliche Kompetenzen wie analytisches Denken, schriftliches Ausdrucksvermögen und Kommunikationsfähigkeit.**

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung erfordert regelmäßig neben Kenntnissen sozialwissenschaftlicher Erhebungstechniken und -methoden auch persönliche Kompetenzen wie mündliche und schriftliche Ausdrucksfähigkeit, analytisches Denken, Integrität, Kreativität und Aufgeschlossenheit. Das

Prüfungspersonal sollte zudem die verschiedenen staatlichen Stellen sowie deren jeweilige Aufgabenbereiche und Funktionen gründlich kennen. Dies ist Voraussetzung für eine angemessene Auswahl zu prüfender Stellen und Bereiche und eine wirksame Prüfung staatlicher Vorhaben und Maßnahmen.

Darüber hinaus kann der Erwerb zusätzlicher Fachkompetenzen erforderlich sein. So wird ein umfassendes Verständnis der zu prüfenden Maßnahmen sowie des sachlichen Hintergrunds und möglicher Folgen erwartet. Diese Fachkenntnisse sind vor einem konkreten Prüfungsvorhaben zu erwerben oder auszubauen. Im Prüfungsverlauf kommt es zudem regelmäßig zu einem begleitenden Lernprozess hinsichtlich der jeweils erforderlichen Prüfungsmethodik. Fachkenntnisse sollten durch fortlaufende Fortbildungsmaßnahmen erworben und vertieft werden. Insgesamt betrachtet macht die Betätigung im Bereich der Wirtschaftlichkeitsprüfung einen kontinuierlichen Lernprozess sowie die Erarbeitung der im speziellen Fall benötigten Prüfungsmethodik im Rahmen des laufenden Prüfungsverfahrens erforderlich. Daher sollte dem Prüfungspersonal die Möglichkeit eingeräumt werden, Prüfungserfahrungen zu sammeln und an kontinuierlichen Fortbildungsmaßnahmen teilzunehmen. Lernbereitschaft des Einzelnen als auch eine fortbildungsfreudige Organisationskultur sind folglich wichtige Voraussetzungen für den Aufbau benötigter Kompetenzen und Fachkenntnisse.

Bei sehr fachspezifischen Prüfungen können die im Prüfungsteam vorhandenen Fachkenntnisse durch Hinzuziehung externer Sachverständiger ergänzt werden. Es ist hierfür zunächst zu beurteilen, ob und in welchen Bereichen externer Sachverstand benötigt wird, um dann ggf. die entsprechenden Schritte einzuleiten.

» KRITISCHE GRUNDHALTUNG UND FACHLICHES URTEILSVERMÖGEN

31) Das Prüfungspersonal hat sich durch eine kritische Grundhaltung sowie durch Aufgeschlossenheit und Innovationsbereitschaft auszuzeichnen.

Prüfungsauskünfte sind mit einer kritischen Grundhaltung aufzunehmen, zu hinterfragen und unvoreingenommen zu analysieren. Vom Prüfungspersonal

wird erwartet, dass begründete Würdigungen vorgenommen und dabei persönliche Präferenzen bzw. solche Dritter hintangestellt werden.

Gleichzeitig sollte das Prüfungspersonal anderen Ansichten und Argumenten gegenüber grundsätzlich aufgeschlossen sein. Dies ist notwendig, um fehlerhafte Bewertungen oder einseitige Betrachtungsweisen zu vermeiden. Ferner sind eine gegenseitige Achtung, Flexibilität, gesunde Neugier und Innovationsbereitschaft ebenso wichtig, wobei Letztere für die Prüfungsdurchführung selbst, aber auch im Hinblick auf die geprüften Vorgänge oder Maßnahmen von Bedeutung ist.

Darüber hinaus sind Sachverhalte ergebnisoffen und mit neutraler Haltung gegenüber anderen Ansichten und Argumenten zu betrachten, denn bei mangelnder

Aufgeschlossenheit werden möglicherweise wesentliche Argumente oder Sachverhalte außer Acht gelassen. Bei den Erhebungen zur Datengewinnung, Auswertung und Würdigung sind zusätzlich Kreativität, Sorgfalt, Flexibilität, Einfallsreichtum und Pragmatismus gefragt.

Während der gesamten Prüfung – von der Auswahl des Prüfungsgegenstandes über die Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Berichterstattung – sind höchste Anforderungen an das fachliche und berufsethische Verhalten des Prüfungsteams zu stellen. Zu beachten ist zudem, dass Prüfungsverfahren stets systematisch, mit der angemessenen Sorgfalt und Unvoreingenommenheit sowie unter der vorgeschriebenen Fach- und Dienstaufsicht durchgeführt werden.

» QUALITÄTSKONTROLLE

- 32) Es sind Qualitätssicherungsmaßnahmen erforderlich, damit hinreichend sichergestellt ist, dass die geltenden Vorgaben befolgt werden und vor allem die Berichterstattung sachgerecht, ausgewogen, unvoreingenommen, nützlich und – gemessen an den Prüfungsfragen – zielführend ist.**

In ISSAI 140 – Qualitätskontrolle für ORKB sind allgemeingültige Grundsätze

zur Qualitätssicherung auf Organisationsebene niedergelegt. Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Das Prüfungsteam untersucht bei einer Wirtschaftlichkeitsprüfung zahlreiche prüfungsspezifische Informationen und setzt dabei in hohem Maße fachliches Urteilsvermögen und prüferisches Ermessen ein, was bei der Qualitätskontrolle entsprechend zu berücksichtigen ist.

Die Schaffung einer vertrauens- und verantwortungsvollen Arbeitsatmosphäre sowie die Unterstützung der Prüfungsteams sollten Teil des Qualitätsmanagements sein. Das gewählte Qualitätssicherungssystem sollte daher sachgerecht und praxisorientiert sein sowie sicherstellen, dass das Prüfungspersonal gegenüber Anregungen zur Verbesserung der Qualität aufgeschlossen ist. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorgesetzten und Prüfungsteam ist die Sichtweise des Prüfungsteams angemessen zu berücksichtigen und sicherzustellen, dass die Rechnungshofpraxis in solchen Fällen einheitlich ist.

- Bisweilen ist selbst ein gut belegter, sorgfältig recherchierter und zutreffender Bericht nicht sachgerecht oder unzureichend, weil er keine ausgewogene und unvoreingenommene Darstellung liefert oder auf die Prüfungsfragen nicht ausführlich genug eingeht. Deshalb spielen diese Aspekte eine wesentliche Rolle bei Maßnahmen zur Qualitätssicherung.
- Da sich die Prüfungsziele bei verschiedenen Prüfungen stark voneinander unterscheiden können, ist eindeutig festzulegen, was bei dem gegebenen Prüfungsvorhaben unter einem qualitativ hochwertigen Bericht zu verstehen ist. Die allgemeine Qualitätssicherung ist deshalb durch prüfungsspezifische Einzelmaßnahmen zu ergänzen.

Dennoch kann eine auf das einzelne Prüfungsverfahren ausgerichtete Qualitätssicherung allein keine qualitativ hochwertige Berichterstattung gewährleisten. Begleitend gilt es daher, die Fachkompetenz und Motivation des Prüfungspersonals zu fördern und auf Dauer zu erhalten. Neben Qualitätssicherungsmaßnahmen bedarf es daher unterstützender Maßnahmen, z. B. arbeitsplatznahe Lernaktivitäten, spezielle Aufgabeneinweisung etc.

» **WESENTLICHKEIT**

- 33) Um den größtmöglichen Nutzen aus einer Prüfung zu ziehen, ist während der gesamten Prüfung die Wesentlichkeit zu beachten. Dies gilt nicht nur für die finanzielle, sondern auch die gesellschaftliche und politische Bedeutung des Prüfungsgegenstandes.**

Unter Wesentlichkeit kann das Prüfungsgewicht eines Prüfungsgegenstandes im gegebenen Kontext verstanden werden, was sich insbesondere nach der Größenordnung etwaiger Auswirkungen bemisst. So hängt sie etwa davon ab, ob die betreffende Tätigkeit von vergleichsweise geringem Umfang ist oder ob Mängel im betreffenden Bereich Einfluss auf andere Tätigkeiten bei der geprüften Stelle haben. Ein Prüfungsgegenstand ist dann als erheblich einzustufen, wenn das Prüfungsthema von besonderem Gewicht ist und Verbesserungen wesentliche Folgen hätten. Dieser ist weniger erheblich, wenn es sich um eine Routinetätigkeit handelt und sich eine mangelhafte Aufgabenerfüllung auf einen kleinen Bereich beschränken würde oder nur geringere Auswirkungen hätte.

Bei der Bestimmung der Wesentlichkeit kann das Finanzvolumen maßgeblich sein, aber auch die gesellschaftliche oder politische Bedeutung. Dabei ist zu beachten, dass diese sich mit der Zeit ändern kann bzw. der subjektiven Einschätzung durch die Berichtsempfänger und zuständigen Stellen unterliegt. Bei der Vielzahl ganz unterschiedlicher Prüfungsgegenstände und dem häufigen Fehlen gesetzlich festgelegter Vorgaben kann diese Einschätzung von Prüfung zu Prüfung variieren. Daher bedarf es hier eines besonderen fachlichen Urteilsvermögens.

Die Wesentlichkeit betrifft alle Prüfungsaspekte, wie etwa die Auswahl des Prüfungsthemas, die Festlegung der Prüfungsmaßstäbe, die Würdigung von Sachverhalten und Prüfungsunterlagen sowie die Steuerung des Risikos unsachgemäßer bzw. unzureichender Prüfungsfeststellungen oder Prüfungsberichte.

» **PRÜFUNGSdokUMENTATION**

- 34) Die Prüfungsdokumentation ist auf die jeweilige Prüfung zuzuschneiden. Die hierin aufgeführten Informationen haben so ausführlich und vollständig zu sein, dass unbeteiligtes erfahrenes Prüfungspersonal die den Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen zugrunde liegenden Prüfungshandlungen nachvollziehen kann.**

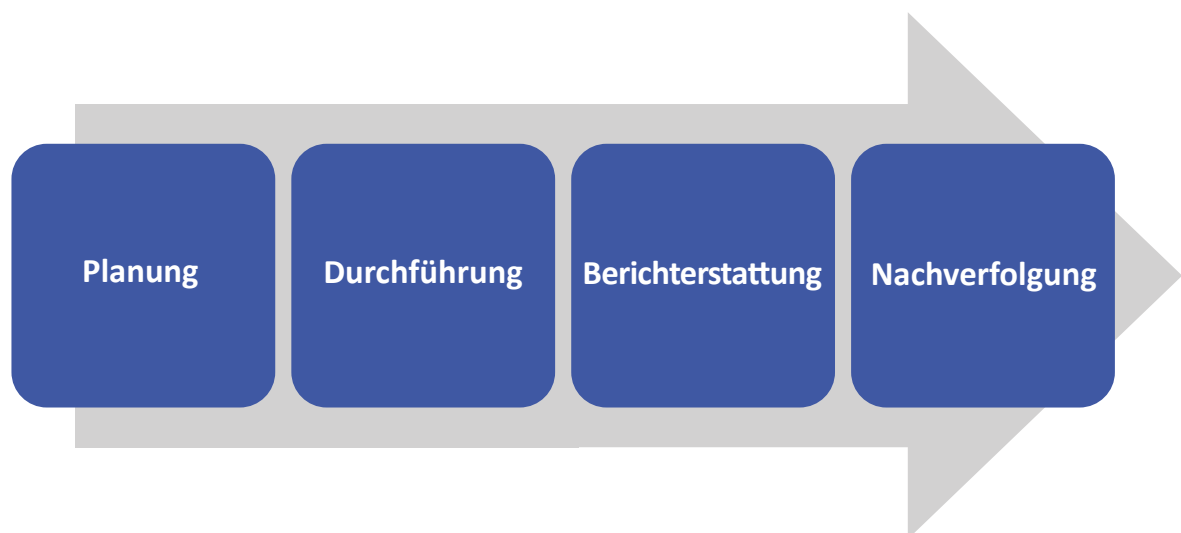
Wie bei anderen Prüfungsarten ist auch hier sicherzustellen, dass die Prüfungsdokumentation die Prüfungsvorbereitung und -durchführung sowie die Prüfungsergebnisse angemessen darstellt. Folgende Besonderheiten sind jedoch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung zu beachten:

- Häufig hat das Prüfungsteam besondere Fachkenntnisse zum Prüfungsthema erworben, die innerhalb des Rechnungshofes kaum vorhanden sind. Zudem sind Prüfungsmethodik und Prüfungsmaßstäbe ggf. speziell für ein gegebenes Prüfungsvorhaben erarbeitet worden. Vor diesem Hintergrund ist es äußerst wichtig, die Argumentationsführung transparent zu gestalten.
- Zur besseren Nachvollziehbarkeit sind Prüfungserkenntnisse und Empfehlungen im Prüfungsbericht durch die zugrunde liegenden Standpunkte, Analysen und Vorgehensweisen zu ergänzen. In gewissem Umfang übernimmt der Prüfungsbericht Funktionen, die bei anderen Prüfungsarten durch allgemeine Normen bzw. die Prüfungsdokumentation erfüllt werden.
- Die Prüfungsdokumentation sollte nicht nur die Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung belegen, sondern auch eine ausgewogene, unvoreingenommene und vollständige Würdigung der Prüfungsfrage bzw. des Prüfungsgegenstandes enthalten. So kann es z. B. notwendig sein, auf strittige Punkte zu verweisen, die keinen Eingang in den Prüfungsbericht gefunden haben, oder zu erläutern, wie andere Ansichten und Standpunkte hierin behandelt wurden.
- Anders als bei einem formellen Bestätigungsvermerk baut der Prüfungsbericht häufig auf die Überzeugungskraft neuer Erkenntnisse. Ebenso wie die Art der benötigten Prüfungsnachweise wird folglich auch die Art der Prüfungsdokumentation durch die Prüfungsziele bestimmt.

- Eine angemessene Prüfungsdokumentation trägt schließlich nicht nur zur sachgerechten Erfüllung übertragener Aufgaben und Umsetzung von Prüfungszielen – und damit zur Erfüllung von Qualitätsvorgaben – bei, die hierin beschriebenen Good Practices sind auch unverzichtbare Grundlage für künftige Prüfungen und damit für die fachliche Weiterentwicklung von ORKB und Prüfungspersonal.

» PRÜFUNGSABLAUF DER WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNG

35) Die Wirtschaftlichkeitsprüfung umfasst die folgenden Schritte:



- Planung: Auswahl des Prüfungsthemas, Vorstudie, Prüfungskonzept
- Durchführung: Erhebung und Auswertung von Daten und Informationen
- Berichterstattung: Prüfungsergebnisse, Schlussfolgerungen zu den Prüfungsfragen, Feststellungen, Würdigung und Empfehlungen an die Berichtsempfänger
- Nachverfolgung: Feststellung, ob in Reaktion auf die Prüfungsergebnisse und Empfehlungen die aufgezeigten Probleme bzw. Mängel behoben wurden

Die Prüfung stellt kein völlig linear ablaufendes Verfahren dar. So kann z. B. der Erkenntnisgewinn in einer Prüfungsphase eine Anpassung der Prüfungsplanung notwendig machen, und bestimmte Arbeitsschritte bei der Berichtserstellung (z. B. die Erarbeitung von Schlussfolgerungen) können bereits bei der Prüfungsdurchführung stattfinden bzw. festgelegt werden.

PRÜFUNGSPLANUNG

» AUSWAHL DER PRÜFUNGSTHEMEN

- 36) Im Rahmen der mittelfristigen Arbeitsplanung sind mögliche Prüfungsthemen auszuwählen und Risiken bzw. Problembereiche zu untersuchen.**

Die Auswahl der Prüfungsthemen ist üblicherweise Teil der mittelfristigen Arbeitsplanung einer ORKB. Das Prüfungspersonal sollte bei der Prüfungsplanung mitwirken, um individuelle Prüfungserfahrungen einzubringen und die mittelfristige Arbeitsplanung bei der eigenen Aufgabenerfüllung zu nutzen.

Nach Maßgabe des Prüfungsauftrags sind Prüfungsthemen auszuwählen, die gewichtig und prüfbar sind. Unter Berücksichtigung der verfügbaren Kapazitäten (z. B. Personal und Fachwissen) sollte die Auswahl der Prüfungsthemen auf den größtmöglichen Nutzen abzielen.

Die Anwendung formaler Verfahren wie die Risiko- bzw. Problemanalyse können bei der Prüfungsplanung sinnvoll sein, da diese zur Strukturierung des Verfahrens beitragen. Fachliches Urteilsvermögen ist dennoch unverzichtbar, um einseitige Planungen zu vermeiden.

» PRÜFUNGSKONZEPTION

- 37) Die Prüfung ist so auszurichten, dass hohe Qualitätsanforderungen erfüllt werden und die Durchführung sparsam, wirtschaftlich, wirksam und termingerecht sowie gemäß den Grundsätzen guten Projektmanagements erfolgt.**

Bei der Prüfungsplanung sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Hintergrundwissen und Informationen über die geprüfte Stelle zur besseren Beurteilung von Problem- und Risikobereichen, möglichen Quellen für Prüfungsnachweise, der Prüfbarkeit sowie des Prüfungsgewichts
- Prüfungsziele, Prüfungsfragen, Prüfungsmaßstäbe, Prüfungsumfang, Prüfungszeitraum und Prüfungsmethodik (u. a. Methoden zur Erhebung und Auswertung von Prüfungsnachweisen)
- erforderliche Prüfungshandlungen, Personalbedarf und benötigte Fachkenntnisse (insbesondere Unabhängigkeit des Prüfungsteams, Personalzusammenstellung, externe Sachverständige), geschätzte Prüfungskosten, Termine und Eckdaten sowie die wichtigsten zu prüfenden Sachverhalte

Zur sachgerechten Vorbereitung der Prüfung ist die Einarbeitung in das Prüfungsthema vorzusehen, was regelmäßig die Aneignung prüfungsspezifischen Wissens sowie von Sach- und Methodenkenntnissen vor Prüfungsbeginn umfasst („Vorstudie“).

Bei der Prüfungsplanung sollten Verfahren zur Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise berücksichtigt werden. Dies kann in mehreren Schritten erfolgen – von der Erarbeitung des Prüfungskonzepts (Art der Prüfungsfragen, z. B. erläuternd, beschreibend oder bewertend) über die Bestimmung der Erhebungsebene (z. B. Betrachtung eines Vorgangs oder Durchsicht einzelner Akten) und der Methodik (z. B. Vollerhebung oder Stichprobenverfahren) bis hin zur Festlegung spezieller Erhebungstechniken (z. B. Befragung oder Fokusgruppe). Erhebungs- und Stichprobenmethoden sind grundsätzlich mit Sorgfalt auszuwählen. In der Planungsphase sollte sich das Prüfungspersonal zudem in das Prüfungsthema einarbeiten, verschiedene Konzeptionsmöglichkeiten abwägen und die Verfügbarkeit benötigter Daten prüfen. Dies erleichtert die Wahl der geeignetsten Prüfungsmethodik.

Das Gesamtprüfungskonzept und der damit verbundene Aufwand sollten der Leitung der ORKB bzw. dem Prüfungsteam vollständig bekannt sein. Damit die erforderlichen Sachkompetenzen sowie die personellen und sonstigen Mittel für die Erreichung der Prüfungsziele und die Beantwortung der Prüfungsfragen zur Verfügung stehen, ist die Leitung häufig an den zugrunde

liegenden Entscheidungen beteiligt.

Die Planung sollte dabei so flexibel gehandhabt werden, dass im Zuge der Prüfung gewonnene Erkenntnisse noch eingebracht werden können. Darüber hinaus sind die im konkreten Fall wirtschaftlichsten und wirksamsten Erhebungstechniken auszuwählen. Zwar sind grundsätzlich Best Practices anzuwenden, doch können praktische Gründe wie die

Datenverfügbarkeit die Methodenauswahl einschränken. Deshalb ist es ratsam, bei der Methodenwahl flexibel und pragmatisch vorzugehen und die Prüfungsverfahren nicht bis ins Detail zu standardisieren. Zu enge Vorgaben können die erforderliche Flexibilität, fachliches Urteilsvermögen und eine anspruchsvolle Analyse behindern. Wenn allerdings eine Prüfung die Erhebung von Daten aus vielen verschiedenen Bereichen oder in unterschiedlichen Regionen vorsieht und dies einen hohen Personalbedarf nach sich zieht, wird die Erarbeitung eines ausführlicheren Prüfungskonzepts empfohlen, in dem Prüfungsfragen und Verfahrensschritte vorgegeben sind.

Bei der Prüfungsplanung sollte schließlich das Risiko von Betrugsfällen beurteilt werden. Sofern die Prüfungsziele dies erforderlich machen, sind hierfür die internen Kontrollsysteme zu analysieren und das Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten zu prüfen, welche die Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Aufgabenerfüllung beeinträchtigen könnten. Weiterhin ist zu untersuchen, ob die betreffenden Stellen geeignete Maßnahmen zur Umsetzung früherer Empfehlungen ergriffen haben, die für die jetzigen Prüfungsziele relevant sind. Außerdem sollten Interessenträger, Wissenschaftler oder Sachverständige konsultiert werden, um Kenntnisse z. B. über Good Practices bzw. Best Practices zu erwerben. Hauptziel der Planungsphase ist die Einarbeitung in das Thema und die Abwägung verschiedener Konzepte zur Ermittlung der optimalen Prüfungsmethodik.

PRÜFUNGS DURCHFÜHRUNG

» PRÜFUNGSNACHWEISE, FESTSTELLUNGEN UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

38) Prüfungsfeststellungen und deren Würdigung hinsichtlich der Prüfungsziele und Prüfungsfragen sowie die Erarbeitung von Prüfungsempfehlungen sind mit ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweisen zu belegen.

Prüfungsfeststellungen und Würdigungen sind durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu belegen. Diese sind stets einzelfallbezogen zu bewerten, wobei alle relevanten Argumente, Gegenargumente und Standpunkte zu berücksichtigen sind. Die Art der benötigten Prüfungsnachweise richtet sich nach Prüfungsgegenstand, Prüfungsziel und Prüfungsfragen.

Die Prüfungsnachweise sind zur Erlangung von Prüfungsfeststellungen auszuwerten, auf deren Grundlage das Prüfungsteam nach pflichtgemäßem Ermessen Schlussfolgerungen zieht. Prüfungsfeststellungen und Schlussfolgerungen sind das Ergebnis der nach Maßgabe der Prüfungsziele und Prüfungsfragen durchgeführten Untersuchungen.

Die Schlussfolgerungen können auf quantifizierbare Prüfungsnachweise gestützt werden, die unter Anwendung wissenschaftlich fundierter Methoden bzw. mithilfe von Stichprobentechniken erhoben wurden. Häufig kommt es hier eher als bei anderen Prüfungsarten auf das fachliche Urteilsvermögen und die Sachverhaltswürdigung an, da Feststellungen wie „legt die Schlussfolgerung nahe...“ eher überzeugend sind als verabsolutierende Aussagen wie „falsch“ oder „richtig“. Die Festlegung der Prüfungstiefe, für die grundsätzlich der Prüfungszweck maßgeblich ist, sollte ferner nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Verhältnismäßigkeit erfolgen.

Die Prüfung umfasst eine Reihe eng miteinander verzahnter Untersuchungen, die eine schrittweise Fortentwicklung der Prüfungsmethoden und eine treffsichere Beantwortung der Prüfungsfragen erlauben. Dazu gehören die Zusammenführung und der Vergleich von Daten aus verschiedenen Quellen, die Formulierung vorläufiger Schlussfolgerungen und die Zusammenstellung

von Feststellungen zur Erarbeitung von Arbeitshypothesen, die mit weiteren Daten abgeglichen werden können. Dieser Vorgang ist eng mit der Erarbeitung des Berichtsentwurfs verknüpft, der als wesentlicher Teil des Analyseprozesses der Bearbeitung der Prüfungsfragen dient. Entscheidend in diesem Zusammenhang ist ein zielorientiertes, systematisches, gewissenhaftes und unvoreingenommenes Vorgehen des Prüfungsteams.

BERICHTERSTATTUNG

» BERICHTSINHALT

39) Prüfungsberichte sind vollständig, leicht verständlich, objektiv und überzeugend zu formulieren sowie termingerecht zu erstellen.

Ein Prüfungsbericht ist vollständig, wenn nach Maßgabe der Prüfungsziele und Prüfungsfragen dieser alle zum Verständnis von Prüfungsgegenstand, Feststellungen und Würdigung notwendigen Informationen enthält. Er ist überzeugend, wenn er eine logische Gliederung aufweist und die Zusammenhänge zwischen Zielen, Maßstäben, Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen unter Berücksichtigung aller wesentlichen Argumente klar darstellt.

Der Schwerpunkt der Berichterstattung liegt sowohl auf der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit, mit der Mittel zugewiesen und verwaltet werden, als auch der Wirksamkeit der Zielerreichung. Die Prüfungsberichte können dabei nach Art und Umfang sehr unterschiedlich sein und zahlreiche einzelfallspezifische Aussagen – etwa über die Vertretbarkeit der Mittelverwendung oder die Auswirkungen politischer Entscheidungen und Maßnahmen – sowie Verbesserungsempfehlungen enthalten.

Der Prüfungsbericht sollte Angaben zu Prüfungszielen, Prüfungsfragen, Prüfungsumfang, Prüfungsmaßstäben, Prüfungsmethoden, Feststellungen, genutzten Datenquellen und etwaigen Datennutzungsbeschränkungen machen. Die Feststellungen sind dabei eindeutig auf die zugehörigen Prüfungsfragen zu beziehen. Ist dies nicht möglich, sind die Gründe hierfür

zu nennen. Es ist auch zu erwägen, die Fragen so anzupassen, dass sie durch die Prüfungsnachweise gestützt beantwortet werden. Die Feststellungen sind im konkreten Sachzusammenhang darzustellen, wobei Prüfungsfragen, Prüfungsziel sowie Feststellungen und Schlussfolgerungen aufeinander abzustimmen sind. Außerdem ist auszuführen, inwieweit beanstandete Sachverhalte die Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Aufgabenerfüllung beeinträchtigen, sodass die geprüfte Stelle bzw. der Berichtsempfänger entsprechende Abhilfemaßnahmen einleiten kann. Soweit möglich sollten auch Prüfungsempfehlungen zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit ausgesprochen werden.

Der Bericht sollte leicht verständlich, kurz und knapp und so präzise wie möglich formuliert sein. Außerdem sollte der Bericht konstruktive Empfehlungen enthalten und zu einem Erkenntnisgewinn in der Sache beitragen sowie Verbesserungspotenziale aufzeigen.

» EMPFEHLUNGEN

- 40) Sofern im Rahmen des Prüfungsauftrags angebracht und von den ORKBs zulässig, sind Prüfungsempfehlungen als konstruktiver Beitrag zur Behebung der aufgedeckten Schwachstellen oder Mängel zu erarbeiten.**

Die Empfehlungen sollten begründet und nützlich sein. Ferner sollten diese nicht die Aussagen in den Feststellungen wiederholen oder Gemeinplätze enthalten, sondern mögliche Lösungen im Hinblick auf die festgestellten Mängel bzw. Schwachstellen aufzeigen, ohne dabei bevormundend zu wirken. In der Empfehlung sollten der Adressat und die zur Einleitung von Abhilfemaßnahmen befugte Stelle eindeutig benannt sowie Gegenstand und Zielrichtung der Empfehlung näher erläutert sein. Die Prüfungsempfehlungen sollten ferner umsetzbare Maßnahmen beschreiben und an die jeweils zuständigen und befugten Stellen gerichtet werden.

Die Empfehlungen sollten des Weiteren gut durchdacht und klar formuliert sein sowie in einem logischen Zusammenhang mit den Prüfungszielen, den getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen stehen und gestützt auf die ausführliche Fassung des Prüfungsberichts die Berichtsempfänger

davon überzeugen, dass deren Umsetzung zu einem deutlich verbesserten Verwaltungshandeln beitragen wird (z. B. durch Kostensenkung, Verwaltungsvereinfachung, Qualitäts- bzw. Quantitätszuwächse, eine Steigerung der Wirksamkeit oder einen erhöhten Nutzen für das Allgemeinwohl).

» VERÖFFENTLICHUNG DES PRÜFUNGSBERICHTS

- 41) Die Prüfungsberichte sind nach Maßgabe des Prüfungsauftrags einem großen Adressatenkreis zur Verfügung zu stellen.**

Zur Steigerung der Glaubwürdigkeit der externen Finanzkontrolle sollten Prüfungsberichte an einen großen Adressatenkreis gerichtet werden. Neben der Zuleitung an die geprüfte Stelle und die Exekutive und/oder Legislative sollte diese ggf. unmittelbar und über die Medien der Öffentlichkeit und sonstigen Interessenträgern zugänglich gemacht werden.

NACHVERFOLGUNG

- 42) Es wird angeraten, Prüfungsfeststellungen sowie die Umsetzung von Prüfungsempfehlungen nachzuverfolgen. Über die Ergebnisse der Nachverfolgung, einschließlich ggf. der Ergebnisse und Auswirkungen der Abhilfemaßnahmen, ist in geeigneter Weise zu berichten und insbesondere das Parlament in Kenntnis zu setzen.**

Unter Nachverfolgung ist eine Kontrollprüfung der von der geprüften bzw. zuständigen Stelle getroffenen Maßnahmen infolge der Ergebnisse einer vorausgegangenen Wirtschaftlichkeitsprüfung zu verstehen. Es handelt sich dabei um eine eigenständige Prüfungstätigkeit, die den Nutzen der gesamten Prüfung dadurch steigert, dass sie deren Wirksamkeit erhöht und zur Optimierung der künftigen Prüfungstätigkeit beiträgt. Außerdem unterstreicht sie die Bedeutung der Berichte gegenüber den Berichtsempfängern und der geprüften Stelle und stellt eine geeignete Grundlage bzw. einen Leistungsindikator für die Arbeit der ORKB dar. Bei einer Kontrollprüfung wird nicht nur die Umsetzung der Prüfungsempfehlungen untersucht, sondern vor

allein der Frage nachgegangen, inwieweit die geprüfte Stelle eine festgestellte Schwachstelle innerhalb einer angemessenen Frist beseitigt hat.

Die Nachverfolgung der berichteten Prüfungsergebnisse sollte unvoreingenommen und unabhängig erfolgen. Schwerpunktmäßig sind dabei die Feststellungen und Empfehlungen zu untersuchen, die zum Zeitpunkt der Kontrollprüfung noch relevant sind.

Über die Ergebnisse einer Kontrollprüfung kann sowohl einzeln als auch in Form eines Gesamtberichts informiert werden, der zusätzlich eine Analyse allgemeiner Trends und Themen aus mehreren Berichterstattungsbereichen enthalten kann. Die Nachverfolgung kann ferner dazu beitragen, den Nutzen von über einen bestimmten Zeitraum hinweg oder zu einem bestimmten Sachgebiet durchgeführten Wirtschaftlichkeitsprüfungen hervorzuheben.