

ISSAI 400

Grundsätze der Recht- und
Ordnungsmäßigkeitsprüfung

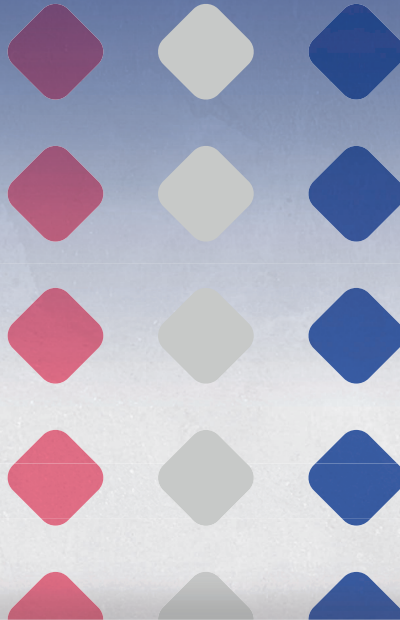


INTOSAI

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



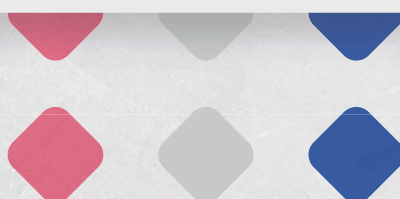
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) 2001 als Berichtstandards bei staatlichen Finanzkontrollen gebilligt
- 2) 2013 überarbeitet und umbenannt in Allgemeine Grundsätze der Prüfung der Einhaltung rechtlicher Normen –Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung
- 3) 2019 redaktionelle Änderungen durch die Einrichtung des Rahmenbedingungen für professionelle Verkündungen (IFPP) umbenannt in Grundsätze der Rechtund Ordnungsmäßigkeitsprüfung

ISSAI 400 ist in allen offiziellen INTOSAI Sprachen verfügbar: Arabisch, Englisch, Französisch, Deutsch und Spanisch



INHALTSVERZEICHNIS

1. EINLEITUNG	5
2. ZWECK UND GELTUNGSBEREICH DER RECHT- UND ORDNUNGSMÄßIGKEITSPRÜFUNG	6
3. ALLGEMEINER RAHMEN	9
Zielsetzung der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung	9
Merkmale der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung	10
Gemeinsame Durchführung mit anderen Prüfungsarten	11
Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie Prüfung der Rechnungsführung	12
Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung als unabhängige Einzelprüfung	13
Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie Wirtschaftlichkeitsprüfung	13
4. FAKTOREN DER RECHT- UND ORDNUNGSMÄSSIGKEITSPRÜFUNG	14
Rechtsnormen und Prüfungsmaßstäbe	14
Prüfungsgegenstand	15
Die drei Beteiligten Stellen bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung	16
Prüfungssicherheit bei Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen	17

5. PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE BEI RECHT- UND ORDNUNGSMÄßIGKEITSPRÜFUNG	18
Allgemeingültige Grundsätze	18
Kritische Grundhaltung und fachliches Urteilsvermögen	18
Qualitätssicherung	20
Zusammenstellung und Kompetenzen des Prüfungsteams	20
Prüfungsrisiko	21
Wesentlichkeit	21
Prüfungsdokumentation	22
Prüfungskommunikation	22
Prüfungsablaufgrundsätze	23
Prüfungskonzept und Prüfungsplanung	23
Prüfungskonzept und Prüfungsplan	26
Prüfungsnachweise	26
Bewertung der Prüfungsnachweise, Schlussfolgerungen	27
Berichterstattung	28
Kontrollprüfung	30

1

EINLEITUNG

- 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 – *Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle* bildet den allgemeinen Bezugsrahmen für die staatliche Finanzkontrolle und legt den Geltungsbereich der ISSAI fest. Die in ISSAI 400 – *Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung* niedergelegten speziellen Vorgaben stützen sich auf ISSAI 100 und konkretisieren die hierin beschriebenen Prüfungsgrundsätze für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung.
- 3) Die vorliegende ISSAI bildet die Grundlage für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung im öffentlichen Sektor und regelt die folgenden Aspekte:
 - Zweck und Geltungsbereich der allgemeinen Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung
 - Rahmen und Verfahrensweisen
 - Faktoren der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung
 - Geltende Grundsätze

2

ZWECKUNDGELTUNGSBEREICH DER RECHT- UND ORDNUNGSMÄßIGKEITSPRÜFUNG

- 4) Die ISSAIs zur Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung¹ enthalten Grundsätze, Anwendungsleitlinien und Hinweise für die Prüfungsdurchführung unter besonderer Berücksichtigung der Vielfalt möglicher Prüfungsgegenstände, die jeweils besondere Anforderungen an Prüfungsumfang, Prüfungsansatz und Berichtsform stellen können.
- 5) ISSAI 400 bieten den ORKBs eine Grundlage für die Nutzung bzw. Entwicklung von Standards für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung. ORKB können die vorliegenden Grundsätze in drei Varianten als Ausgangspunkt nutzen für die
 - Erarbeitung eigener Normen
 - Annahme nationaler Normen, die mit diesen vereinbar sind
 - Annahme der Anwendungsleitlinien als einschlägige Normen
- 6) Eine Bezugnahme auf die vorliegende ISSAI in Prüfungsberichten sollte nur dann erfolgen, wenn die erarbeiteten oder angenommenen Normen allen hierin niedergelegten wesentlichen Grundsätzen entsprechen. Die Grundsätze haben keinen Vorrang gegenüber nationalen Rechts- oder sonstigen Vorschriften bzw. dem Prüfungsauftrag einer ORKB.

¹ ISSAI 400 und ISSAIs-4000-4899

7) Da die Anwendungsleitlinien zur Prüfung der Einhaltung rechtlicher Normen (ISSAI 4000 – 4899) Best Practices abbilden, wird die vollständige Übernahme dieser als einschlägige Normen empfohlen. INTOSAI verstehen, dass nicht in allen Fällen jedoch eine vollständige Annahme möglich sein wird, etwa wenn der vorhandene Verwaltungsaufbau unzureichend ist oder gesetzliche bzw. rechtliche Bestimmungen entgegenstehen. Alternativ können in diesen Fällen eigene Normen erarbeitet bzw. nationale Normen angenommen werden, die sich auf die allgemeinen Grundsätze zur Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung stützen.

8) Auf Prüfungsnormen, die sich auf die allgemeinen Prüfungsgrundsätze der INTOSAI stützen bzw. mit diesen vereinbar sind, kann in der Berichterstattung durch folgenden Hinweis Bezug genommen werden:

„Die Prüfung[en] erfolgte[n] gemäß [Normen], die sich auf ISSAI 100 Grundsätze der öffentlichen Finanzkontrolle und ISSAI 400 stützen [oder mit diesen vereinbar sind].“

9) Werden die ISSAI zur Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung als einschlägige Prüfungsnormen angenommen, kann der entsprechende Hinweis wie folgt formuliert werden:

„Die [Recht- und Ordnungsmäßigkeits-]Prüfung[en] wurde[n] gemäß den Internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden [zur Prüfung der Einhaltung rechtlicher Normen] durchgeführt.“

Neben einer im Prüfungsbericht explizit enthaltenen Bezugnahme kann der Hinweis auf die ISSAI auch in allgemeiner Form mit Geltung für eine festgelegte Gruppe von Prüfungen erfolgen.

Sieht der Prüfungsauftrag die Möglichkeit vor, die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit zusammen mit einer Prüfung der Rechnungsführung und/oder der Wirtschaftlichkeit durchzuführen, sollten sämtliche jeweils anwendbaren Grundsätze beachtet werden. Der Bericht über die angewandten Standards bei der Prüfung (Absatz 8 oder 9 oben) benötigen evtl. angepasst zu werden gemäß ISSAI 100, Absatz 9 oder 10.

- 10) Weitere Erläuterungen zum Geltungsbereich der allgemeinen Prüfungsgrundsätze der INTOSAI finden sich in ISSAI 100 – *Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle*.
- 11) Finden die Anwendungsleitlinien im Rahmen eines integrativen Prüfungsansatzes – bei einer Prüfung der Rechnungsführung sowie der Recht- und Ordnungsmäßigkeit als einschlägige Normen Anwendung, sind sowohl die Anwendungsleitlinien der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung (ISSAI 4000 – 4899) als auch die der Rechnungsführung (ISSAI 2000 – 2899) zu beachten.

Zielsetzung der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung

- 12) Bei einer Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung wird grundsätzlich untersucht, ob ein Prüfungsgegenstand, z. B. Vorgänge, Finanztransaktionen und Datenbestände, in allen wesentlichen Belangen den als Prüfungsmaßstäbe festgelegten Rechtsnormen² genügt.
- 13) Ziel ist es hierbei zu beurteilen, ob die geprüfte Stelle bei ihrer Aufgabenerfüllung die Bestimmungen der für sie geltenden Rechtsnormen eingehalten hat. Das Prüfungsergebnis ist in einem Bericht festzuhalten, d. h. in einer angemessenen Form der Stellungnahme (in Kurz- oder Langfassung) oder auch in einem kurzen standardisierten Vermerk. Die Prüfung kann sich dabei sowohl auf die formelle *Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns* als auch auf die *Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen*, einschließlich der Einhaltung der Grundsätze einer wirtschaftlichen Haushaltsführung erstrecken, wobei der Schwerpunkt regelmäßig auf der Untersuchung der Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns liegt und die Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen – je nach Prüfungsauftrag – aufgrund bestimmter Erwartungen der Öffentlichkeit ergänzend untersucht werden kann.³

² Siehe Ziffern 28-29, Rechtsnormen und Prüfungsmaßstäbe

³ Siehe Ziffer 32

- 14) Bisweilen sind die Prüfungsziele noch weiter gesteckt, beispielsweise wenn der Prüfungsauftrag die Pflicht zur Anzeige rechtswidriger Vorgänge bei den zuständigen Justiz- oder Polizeibehörden oder die Möglichkeit der Sanktionierung (nur bei ORKB mit rechtsprechender Funktion) vorsieht. In diesen Fällen sind bei der Prüfungsplanung sowie im gesamten Prüfungsverlauf zusätzliche Anforderungen zu erfüllen.

Merkmale der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung

- 15) Die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann sehr unterschiedliche Prüfungsgegenstände umfassen und sowohl als testatorientierte als auch berichtsorientierte Prüfung – bzw. als Mischform – durchgeführt werden. Ziel ist dabei stets die Erlangung hinreichender oder begrenzter Prüfungssicherheit unter Anwendung jeweils geeigneter Prüfungsmaßstäbe, Erhebungsverfahren und Berichtsformen. Der Prüfungsbericht kann in Kurz- oder Langfassung vorzulegen sein, d. h. die Schlussfolgerungen sind entweder in einem knapp und eindeutig formulierten Vermerk oder in einer ausführlichen Stellungnahme zu spezifischen Prüfungsfragen darzustellen.
- 16) Der Prüfungsauftrag einer ORKB sieht häufig die Prüfung der Einhaltung gesetzlicher und sonstiger Vorschriften vor, da diese das wichtigste Instrument des Parlaments zur Steuerung der Einnahmen- und Ausgabenpolitik, zur Haushaltskontrolle sowie zur Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Verwaltungshandelns gegenüber Bürgerinnen und Bürgern sind. Staatliche Stellen bzw. deren Bedienstete sind ihrerseits verpflichtet, **Transparenz** und **Good Governance** in ihrem Verwaltungshandeln sicherzustellen und öffentlich **Rechenschaft** abzulegen.
- 17) Die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung trägt durch die Untersuchung der Einhaltung geltender gesetzlicher und anderer Vorschriften bei der Mittelbewirtschaftung, Verwaltungstätigkeit und im Kontakt mit Bürgerinnen und Bürgern zu mehr **Transparenz** bei. Die Berichterstattung über Verstöße stärkt zudem die **Rechenschaftspflicht**, da auf deren Grundlage Abhilfemaßnahmen ergriffen und Verantwortliche zur Rechenschaft gezogen werden können. Und schließlich fördert die Prüfung einen **verantwortungsvollen Umgang** mit öffentlichen Mitteln, indem sie Mängel und Verstöße aufdeckt und dabei im Falle

unzureichender oder lückenhafter Rechtsgrundlagen auch auf den Grundsatz der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen abstellt. Besonderes Augenmerk gilt regelmäßig betrügerischen und korrupten Praktiken, welche die Bemühungen um mehr Transparenz, Rechenschaftslegung und Good Governance in besonderem Maße unterminieren.

- 18) Je nach Prüfungsauftrag und Struktur des öffentlichen Sektors kann sich die Prüfung auf die gesamte Staatsverwaltung, d. h. auf zentralstaatliche, regionale und kommunale Ebenen, und sogar auf Personen und Unternehmen des Privatsektors erstrecken, sofern diese steuerpflichtig sind (Prüfung der Einnahmenseite) oder an der staatlichen Mittelverwaltung bzw. der Erbringung öffentlicher Dienstleistungen mitwirken, z. B. ÖPP, Zuwendungsempfänger etc. (Prüfung der Ausgabenseite).
- 19) In einigen Ländern besitzen ORKB rechtssprechende Funktion, sodass Mittelverwalter in der öffentlichen Verwaltung und sonstige Verwaltungsbeamte mit Rechnungslegungspflichten deren unmittelbarer Gerichtsbarkeit unterliegen. In diesen Fällen kommt der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung ein besonderer Stellenwert zu, sodass ggf. zusätzliche Anforderungen an das Prüfungspersonal zu stellen sind.

Gemeinsame Durchführung mit anderen Prüfungsarten

- 20) Die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann grundsätzlich mit anderen Prüfungsarten im Rahmen eines integrativen Prüfungsansatzes durchgeführt werden. In der Regel erfolgt sie entweder
 - in Verbindung mit der Prüfung der Rechnungsführung
 - unabhängig oder
 - zusammen mit einer Wirtschaftlichkeitsprüfung.

» Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie Prüfung der Rechnungsführung

- 21) Im Rahmen ihrer demokratischen Legitimation setzt die Legislative Prioritäten für die öffentliche Einnahmen- und Ausgabenpolitik sowie für die Berechnung und Zweckbestimmung einzelner Einnahmen bzw. Ausgaben. Diese im öffentlichen Haushaltsrecht umzusetzenden Vorgaben bilden bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit des Haushaltsvollzugs die grundlegenden Prüfungsmaßstäbe. Insofern ergänzt die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung die Prüfung der Rechnungsführung.
- 22) Die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung ist regelmäßig ein Hauptbestandteil des Prüfungsauftrags einer ORKB, der zusammen mit der Prüfung der Rechnungsführung die Grundlage der Berichterstattung zum Haushaltsvollzug bildet.
- 23) Gesetzliche und sonstige Vorschriften sind in unterschiedlichem Maße sowohl für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung als auch für die Prüfung der Rechnungsführung von Belang. Welche Rechtsnormen als Prüfungsmaßstäbe heranzuziehen sind, richtet sich dabei nach dem jeweiligen Prüfungsziel: So soll bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung unabhängig untersucht werden, inwieweit ein bestimmter Sachverhalt die geltenden Rechtsnormen erfüllt, wobei die Schlussfolgerungen durch ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu stützen sind. Bei der Prüfung der Rechnungsführung geht es hingegen um die Beurteilung der Frage, inwieweit die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit einem anerkannten Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde. Ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise sind hier nur hinsichtlich derjenigen Rechtsnormen zusammenzutragen, die unmittelbare und wesentliche Auswirkungen auf die Festsetzung wesentlicher Wertansätze und sonstiger Angaben haben.⁴ Folglich können bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sämtliche Rechtsnormen von Belang sein, die für den Prüfungsgegenstand sachdienlich sind, während bei der Prüfung der Rechnungsführung ausschließlich die Rechtsnormen von Bedeutung sind, deren Anwendung sich unmittelbar und erheblich auf die Jahresrechnung auswirkt.

4 Vgl. ISSAI 2250

24) (Der Absatz wurde gelöscht)

» Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung als unabhängige Einzelprüfung

25) Die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann einschließlich der Berichterstattung auch unabhängig von einer Wirtschaftlichkeitsprüfung oder Prüfung der Rechnungsführung geplant und durchgeführt werden und als eigenständige Aufgabe regelmäßig oder anlassbezogen als Einzeluntersuchung ausgewählter Prüfungsgegenstände durchgeführt werden.

» Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sowie Wirtschaftlichkeitsprüfung

26) Wird die Recht- und Ordnungsmäßigkeit zusammen mit der Wirtschaftlichkeit geprüft, gilt der einzuhaltende Normenrahmen neben den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit als ein weiterer Prüfungsmaßstab. Die nicht Konformität kann der Grund, eine Erklärung oder die Konsequenz der Aktivitäten sein die Gegenstand einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sind. Die Verbindung beider sein Prüfungsarten kann sinnvoll sein, da Rechtsverstöße nicht selten in einem kausalen Zusammenhang zu Sachverhalten stehen, die Gegenstand der Wirtschaftlichkeitsprüfung sind. Über die Schwerpunktsetzung zugunsten der einen oder anderen Prüfungsart – und damit die Vorrangigkeit der ISSAI zur Wirtschaftlichkeitsprüfung bzw. Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung – entscheidet das Prüfungsteam nach pflichtgemäßem Ermessen.

4

FAKTORENDERRECHT-UND ORDNUNGSMÄSSIGKEITSPRÜFUNG

- 27) Die Faktoren einer staatlichen Finanzkontrolle werde in der ISSAI 100 beschrieben. Nachfolgend werden weitere Faktoren mit Relevanz für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung aufgeführt, die im Vorfeld der Prüfung näher zu bestimmen sind.

Rechtsnormen und Prüfungsmaßstäbe

- 28) Wesentlicher Ansatzpunkt für eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung sind die geltenden Rechtsnormen, da deren Aufbau und Regelungsgehalt maßgeblich für die anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe und damit für die Prüfungsdurchführung im gegebenen verfassungsrechtlichen Rahmen sind.
- 29) Unter Rechtsnormen sind u. a. Gesetze und sonstige Vorschriften, Haushaltsbeschlüsse, politische Vorgaben, der einschlägige Pflichten- und Verhaltenskodex sowie vereinbarte oder allgemein anerkannte Regeln und Grundsätze für eine ordnungsgemäße Haushalts- und Wirtschaftsführung bzw. die Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen zu verstehen. Die meisten Rechtsnormen beruhen auf Vorgaben und Entscheidungen der Legislative, können jedoch auch von nachgeordneten Ebenen der Staatsverwaltung erlassen worden sein.
- 30) Bei Anwendbarkeit von Rechtsnormen unterschiedlicher Ebenen kann es zur Kollision zwischen einzelnen Vorschriften oder zu unterschiedlichen Auslegungen eines Sachverhalts kommen. Darüber hinaus gibt es immer wieder Gesetzeslücken oder auch Fälle, in denen bestimmte

Anwendungsvorschriften dem Wortlaut der dazugehörigen übergeordneten Gesetze widersprechen. Dementsprechend hat sich das Prüfungspersonal vor einer Prüfung gründliche Kenntnisse von Aufbau und Regelungsgehalt der maßgeblichen Rechtsnormen anzueignen. Dies gilt insbesondere auch für die Auswahl geeigneter Prüfungsmaßstäbe, da deren Quellen selbst zum Prüfungsstoff werden können, hinsichtlich der Festlegung des Prüfungsumfangs und der Erarbeitung von Prüfungserkenntnissen.

- 31) Ein Prüfungsgegenstand ist anhand geeigneter Prüfungsmaßstäbe schlüssig und nachvollziehbar zu bewerten bzw. zu bemessen. Die Prüfungsmaßstäbe sind auf Grundlage festgelegter Rechtsnormen zu definieren und dann als geeignet zu betrachten, wenn sie relevant, zuverlässig, vollständig, objektiv, verständlich, vergleichbar, sinnvoll und verfügbar sind. Ohne diesen klar definierten Bezugsrahmen bleiben Schlussfolgerungen ggf. mehrdeutig und unklar.
- 32) Im Rahmen der Prüfung wird regelmäßig die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften, sonstiger Kraft gesetzlicher Ermächtigung erlassener Normen sowie getroffener Vereinbarungen einschließlich haushaltsrechtlicher Vorgaben untersucht (*Ordnungsmäßigkeit*). Fehlen solche formalen Kriterien oder weisen bestehende Durchführungsvorschriften Schwachstellen auf, kann die Prüfung auch auf die Einhaltung der Grundsätze für eine ordnungsgemäße Haushalts- und Wirtschaftsführung bzw. der Rechtmäßigkeit von Amtshandlungen abstellen (*Rechtmäßigkeit*). Geeignete Prüfungsmaßstäbe sind dabei in jedem Fall unabdingbar. Als solche eignen sich bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit entweder allgemein anerkannte Grundsätze oder national bzw. international verwendete Best Practices. Diese sind ggf. nicht kodifiziert, stellen gängige Verwaltungspraxis dar oder sind aus übergeordneten Rechtsgrundsätzen abzuleiten.

PRÜFUNGSGEGENSTAND

- 33) Bei der Prüfungskonzeption wird der Prüfungsgegenstand festgelegt, für den im Allgemeinen Vorgänge, Finanztransaktionen oder Datenbestände infrage kommen. Bei Prüfungsaufträgen zur Erteilung eines Bestätigungsvermerks ist jedoch das Ergebnis der Aus- und Bewertung des Prüfungsgegenstandes

von größerer Bedeutung, z. B. eine Entsprechenserklärung gemäß einem anerkannten und standardisierten Regelwerk der Rechnungslegung.

- 34) Die Wahl des Prüfungsgegenstandes unterliegt zudem den Vorgaben des Prüfungsauftrages einer ORKB, den einschlägigen Rechtsnormen und dem Prüfungsumfang. Daher können zugrunde gelegte Prüfungsgegenstände hinsichtlich Inhalt und Umfang stark variieren, d. h. sehr spezifisch bis allgemein gehalten sein. Bisweilen lassen sich diese quantifizieren und leicht messen (z. B. Zahlungsvorgänge, die bestimmten Anforderungen nicht genügen), während andere qualitativer Natur sind, d. h. eher subjektiver Bewertung bedürfen (z. B. das Verhalten von Bediensteten oder die Einhaltung von Verfahrensvorschriften).

DIE DREI BETEILIGTEN STELLEN BEI DER RECHT- UND ORDNUNGSMÄSSIGKEITSPRÜFUNG

- 35) Bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung ist das **Prüfungsteam** bestrebt, ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zur Untermauerung der Schlussfolgerungen zu gewinnen, die das Vertrauen der **Berichtsempfänger** – mit Ausnahme der **zuständigen Stelle** – in die Zuverlässigkeit der anhand von Prüfungsmaßstäben vorgenommenen Bewertung bzw. Messung eines Prüfungsgegenstandes stärken sollen.
- 36) Aufgabe des *Prüfungsteams* ist es, die Faktoren der Prüfung festzulegen, die Vereinbarkeit eines Prüfungsgegenstandes mit den anzuwendenden Prüfungsmaßstäben zu bewerten und einen Prüfungsbericht zu erstellen.
- 37) *Zuständige Stelle* ist die Regierung und/oder die nachgeordnete Verwaltung, der die Bewirtschaftung öffentlicher Mittel und die Ausübung von Befugnissen nach Maßgabe geltender Vorschriften und Bestimmungen obliegt. Die zuständige Stelle trägt die Zuständigkeit für den Prüfungsgegenstand.
- 38) Bei den *Berichtsempfängern* handelt es sich um die Personen oder Einrichtungen, für die der Prüfungsbericht erstellt wird. Bei Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfungen gehört zu diesem Adressatenkreis auch das

Parlament als Vertreter der Bürgerinnen und Bürger, in deren Interesse letztlich die Prüfung durchgeführt wird. Das Parlament trifft Entscheidungen und setzt Prioritäten hinsichtlich der Höhe und Zweckbestimmung der öffentlichen Ausgaben und Einnahmen. Vorrangiger Berichtsempfänger ist häufig die Stelle, welche die als Prüfungsmaßstäbe herangezogenen Rechtsnormen erlassen hat.

- 39) Das Verhältnis zwischen den beteiligten Stellen hängt häufig davon ab, ob es sich bei dem Prüfungsvorhaben um eine testatsorientierte oder eine berichtsorientierte Prüfung handelt. Die Ermittlung der drei beteiligten Stellen hat daher bei jeder Prüfung erneut zu erfolgen.

PRÜFUNGSSICHERHEIT BEI RECHT- UND ORDNUNGSMÄSSIGKEITSPRÜFUNGEN

- 40) Bei einer Prüfung sind Vorkehrungen zur Minimierung des Risikos unzutreffender Schlussfolgerungen zu treffen, wobei aufgrund diverser Prüfungshemmnisse Prüfungen keine unumstößlichen Gewissheiten liefern können – ein Umstand, der offen und transparent kommuniziert werden sollte. In den meisten Fällen wird eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung zudem nicht alle Teile eines Prüfungsgegenstandes abdecken, d. h. es wird ein auf qualitative und/oder quantitative Methoden gestütztes Stichprobenverfahren angewandt.
- 41) Wird bei einer Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung eine Aussage über die Prüfungssicherheit getroffen, stärkt dies das Vertrauen der Berichtsempfänger in die vom Prüfungsteam oder einer anderen Stelle bereitgestellten Informationen. Dabei kann die Prüfung auf die Erlangung **hinreichender Prüfungssicherheit** abzielen, d. h. auf ein Urteil darüber, inwieweit der Prüfungsgegenstand nach Auffassung des Prüfungsteams in allen wesentlichen Belangen den festgelegten Prüfungsmaßstäben genügt, oder auf die Erlangung **begrenzter Prüfungssicherheit**, d. h. auf die Feststellung, dass dem Prüfungsteam keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die zu der Annahme veranlassen, dass der Prüfungsgegenstand nicht in allen wesentlichen Belangen den Prüfungsmaßstäben genügt. Diese Unterscheidung findet bei allen Prüfungen Anwendung.

5

PRÜFUNGSGRUNDSÄTZEBERECHTIGUNG ORDNUNGSMÄßIGKEITSPRÜFUNG

- 42) Eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung ist ein systematisches Verfahren zur objektiven Erhebung und Würdigung von Prüfungsnachweisen sowie schließlich zur Feststellung, inwieweit ein bestimmter Prüfungsgegenstand den als Prüfungsmaßstäben festgelegten Rechtsnormen genügt. Auch wenn es sich dabei um einen Prozess handelt, der in seinem Verlauf immer wieder neuen Erkenntnissen anzupassen ist, sind die nachfolgenden wesentlichen Grundsätze zur Veranschaulichung unterteilt in solche, die vor Beginn und mehrfach im Verlauf des Prüfungsverfahrens zu berücksichtigen sind (allgemeingültige Grundsätze) und solche, die sich auf einzelne Phasen des Prüfungsverfahrens beziehen.

ALLGEMEINGÜLTIGE GRUNDSÄTZE

» KRITISCHE GRUNDHALTUNG UND FACHLICHES URTEILSVERMÖGEN

- 43) **Die Prüfungsplanung und -durchführung erfordert eine kritische Grundhaltung und fachliches Urteilsvermögen**

Die Begriffe ‚kritische Grundhaltung‘ und ‚fachliches Urteilsvermögen‘ sind dann zu verwenden, wenn Vorgaben für die kritisch-hinterfragende Einstellung sowie die Entscheidungskompetenz des Prüfungsteams festgelegt werden.

Fachliches Urteilsvermögen ist in allen Prüfungsphasen relevant und beschreibt die Anwendung einschlägiger Qualifikation, Sachkunde und Erfahrung bezogen auf geltende Prüfungsnormen zur Entscheidungsfindung über die unter den gegebenen Prüfungsumständen angemessene Vorgehensweise.

Eine kritische Grundhaltung ist ebenso wie fachliches Urteilsvermögen in allen Prüfungsphasen erheblich. Prüfungspersonal mit einer kritischen Grundhaltung plant und führt eine Prüfung in dem Bewusstsein durch, dass der Prüfungsgegenstand die festgelegten Prüfungsmaßstäbe nicht umfassend erfüllen könnte, und hinterfragt die quantitative und qualitative Eignung der erhobenen Prüfungsnachweise.

Fachliches Urteilsvermögen und eine kritische Grundhaltung sind insbesondere dann unabdingbar, wenn maßgebliche Faktoren der Prüfung, Prüfungsgegenstand, geeignete Prüfungsmaßstäbe, Prüfungsrisiko, Prüfungsumfang, Wesentlichkeit und anzuwendende Verfahren nach Maßgabe festgestellter Risiken bestimmt werden sollen. Diese sind zudem unverzichtbar bei der Würdigung von Prüfungsnachweisen, der Bewertung von Verstößen sowie bei der Berichterstattung und Festlegung von Form, Inhalt und Häufigkeit der Kommunikation mit der geprüften Stelle und sonstigen Interessenträgern während der Prüfung. Besondere Anforderungen an das fachliche Urteilsvermögen und die kritische Grundhaltung sind zu stellen, wenn es gilt, die Aufbau- und Ablauforganisation der geprüften Stelle zu analysieren und auf Grundlage dieser Analyse geeignete Prüfungsmaßstäbe zu bestimmen (bzw. Gesetzeslücken zu identifizieren) oder auch Prüfungsansätze auf bekannte und unbekannte Prüfungsgegenstände anzuwenden. Darüber hinaus sollte das Prüfungsteam in der Lage sein, im Rahmen der Prüfungskonzeption und im Hinblick auf den Prüfungsgegenstand die Stichhaltigkeit und Quellen der verschiedenen Prüfungsnachweise zu beurteilen und festzustellen, ob die während der Prüfung erhobenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind.

» **QUALITÄTSSICHERUNG**

44) Die Verantwortung für die Prüfungsqualität trägt das Prüfungsteam

Für den Erfolg der Prüfung zeichnet das Prüfungsteam verantwortlich. Daher sollte es schon während der Prüfung Maßnahmen zur Qualitätssicherung ergreifen, die sicherstellen, dass die Prüfung den einschlägigen Normen entspricht und die Berichterstattung, d. h. Würdigung oder Bestätigungsvermerk, den Umständen angemessen ist.

» **ZUSAMMENSTELLUNG UND KOMPETENZEN DES PRÜFUNGSTEAMS**

45) Es ist sicherzustellen, dass das Prüfungsteam über geeignete Kompetenzen und Fähigkeiten verfügt

Das Prüfungsteam sollte die für eine erfolgreiche Prüfung erforderlichen Kompetenzen, Fertigkeiten und Fachkenntnisse besitzen. Dies umfasst auch Kenntnisse über bzw. praktische Erfahrungen mit Prüfungsaufträgen ähnlicher Art, Kenntnisse über einschlägige Normen und Grundsätze, Kenntnisse über das Betätigungsfeld der geprüften Stelle sowie hinreichendes fachliches Urteilsvermögen. Grundvoraussetzungen für den Erfolg einer Prüfung sind darüber hinaus die Gewinnung von Personal mit den erforderlichen Qualifikationen, ein geeignetes Personalentwicklungs- und Fortbildungskonzept und die Bereitstellung von Handbüchern, Arbeitshilfen und ausreichenden Mitteln. Die fachliche Kompetenz des Prüfungsteams sollte durch eine kontinuierliche berufliche Weiterbildung gefördert werden.

Bei sehr fachspezifischen Prüfungen kann das im Prüfungsteam vorhandene Fach- und Methodenwissen durch Hinzuziehung externer Sachverständiger sinnvoll ergänzt werden. Es ist hierfür zunächst zu beurteilen, ob und in welchen Bereichen externer Sachverstand benötigt wird, um dann ggf. die entsprechenden Schritte einzuleiten.

» **PRÜFUNGSRISIKO**

46) Im gesamten Prüfungsverlauf ist das Prüfungsrisiko kontinuierlich zu beurteilen

Bei allen Prüfungen sollte das Prüfungsrisiko – d. h. das Risiko eines fehlerhaften Bestätigungsvermerks bzw. einer fehlerhaften Würdigung – auf ein unter den gegebenen Umständen annehmbares Maß reduziert werden. Dabei sind das inhärente Risiko, Kontrollrisiko und Entdeckungsrisiko in Relation zum Prüfungsgegenstand (quantitativ bzw. qualitativ) und der Berichtsform (Bestätigungsvermerk oder Würdigung) zu setzen. Welche Bedeutung das Prüfungsrisiko für die Prüfung insgesamt hat, hängt von der Art des Prüfungsgegenstandes, dem Prüfungsziel (Erlangung hinreichender oder begrenzter Prüfungssicherheit) und der Prüfung selbst ab (testatsorientierte oder berichtsorientierte Prüfung).

» **WESENTLICHKEIT**

47) Die Wesentlichkeit ist im gesamten Prüfungsverlauf zu beachten

Die Bestimmung der Wesentlichkeit setzt fachliches Urteilsvermögen voraus und beruht auf den Einschätzungen des Prüfungspersonals hinsichtlich des Informationsbedürfnisses der Berichtsempfänger. Dieser Einschätzung können ein oder mehrere Sachverhalte zugrunde liegen. Ein Sachverhalt gilt dann als wesentlich, wenn das Wissen um diesen entscheidungserheblich für die Berichtsempfänger sein kann. Maßgeblich ist hierbei regelmäßig der einem Sachverhalt beigemessene finanzielle Wert, aber auch quantitative und vor allem qualitative Aspekte können eine Rolle spielen, beispielsweise die Art und Anzahl der zugrundeliegenden Sachverhalte, die besondere Eigenart eines Sachverhaltes oder die Umstände seines Auftretens.

Zur Bestimmung der Wesentlichkeit, bei der im öffentlichen Sektor überwiegend qualitative Aspekte herangezogen werden, ist insbesondere abzuwägen, inwieweit Aussagen über (mögliche oder bestätigte) rechtskonforme Vorgänge bzw. Verstöße nach vernünftiger Betrachtungsweise voraussichtlich Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Berichtsempfänger

haben. Hierbei dürfen auch die im Prüfungsauftrag niedergelegten Vorgaben, das Interesse oder die Erwartungen der Öffentlichkeit, Schwerpunktthemen der Gesetzgebung, Prüfungsbitten und ein hohes Haushaltsvolumen nicht außer Acht gelassen werden. Sachverhalte wie betrügerische Handlungen sind in der Regel bereits bei geringen finanziellen Schäden als wesentlich einzustufen. Die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze, die sowohl für die Prüfungsplanung als auch die Würdigung der Prüfungsnachweise und die Berichterstattung grundlegend ist, erfordert ein umfassendes fachliches Urteilsvermögen und sollte schon bei Prüfungskonzeption erfolgen.

» PRÜFUNGSdokUMENTATION

48) Das Prüfungsverfahren ist angemessen zu dokumentieren

Die Prüfungsdokumentation ist fristgerecht zu erstellen und sollte die angewandten Prüfungsmaßstäbe, den Prüfungsumfang, die Ermessensentscheidungen, Prüfungsnachweise und Schlussfolgerungen klar umreißen. Diese sollte so ausführlich sein, dass unbeteiligtes erfahrenes Prüfungspersonal Prüfungsgegenstand, Prüfungsmaßstäbe, Prüfungsumfang, Risikobeurteilung, Prüfungskonzept und Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen sowie die Prüfungserkenntnisse, die erhobenen Prüfungsnachweise zur Stützung der Würdigung bzw. des Bestätigungsvermerks sowie die Gründe für wesentliche Ermessensentscheidungen und die betreffenden Schlussfolgerungen nachvollziehen kann. Die Dokumentation sollte vor Herausgabe des Prüfungsberichts erstellt und für einen angemessenen Zeitraum vorgehalten werden.

» PRÜFUNGSkommunikation

49) In allen Prüfungsphasen ist eine konstruktive Zusammenarbeit mit der geprüften Stelle und anderen Interessenträgern unabdingbar

Eine zielorientierte Kommunikation ist schon vor Beginn der Prüfung erforderlich und bis zur Berichterstattungsphase weiterzuführen. Insbesondere erhebliche Prüfungshemmnisse sowie wesentliche

Verstöße sollten an die betreffende Leitungsebene bzw. die zuständigen Überwachungsorgane weitergeleitet werden. Auch sollte die zuständige Stelle über die Prüfungsmaßstäbe unterrichtet werden.

PRÜFUNGSABLAUFGRUNDSÄTZE

» PRÜFUNGSKONZEPT UND PRÜFUNGSPLANUNG

Prüfungsumfang

50) Das Prüfungsteam hat den Prüfungsumfang festzulegen

Wenn der Prüfungsumfang nicht gesetzlich oder durch den Prüfungsauftrag vorgegeben wird, ist dieser vom Prüfungsteam festzulegen. Dieser beschreibt den Prüfungsschwerpunkt, die Prüfungstiefe und die Grenzen bei der Untersuchung des Prüfungsgegenstandes anhand der Prüfungsmaßstäbe. Wichtige Einflussfaktoren sind hierbei die festgestellten Wesentlichkeitsgrenzen und Prüfungsrisiken. Beim Prüfungsumfang werden auch die zu berücksichtigenden Rechtsnormen festgelegt. Der Prüfungsumfang ist maßgeblich bei der Planung sämtlicher Aspekte des Prüfungsverfahrens.

Prüfungsgegenstand und Prüfungsmaßstäbe

51) Das Prüfungsteam hat den Prüfungsgegenstand und geeignete Prüfungsmaßstäbe festzulegen

Wenn der Prüfungsgegenstand und die Prüfungsmaßstäbe nicht gesetzlich oder durch den Prüfungsauftrag vorgegeben werden, hat das Prüfungsteam diese zu Beginn der Prüfung festzulegen. Bei testatsorientierten Prüfungen sind ggf. auch die von der zuständigen Stelle vorzulegenden Informationen zum Prüfungsgegenstand (z. B. Entsprechenserklärung u. ä.) zu ermitteln.

Prüfungsgegenstände können sehr vielfältig sein. So sollte unter Anwendung des fachlichen Urteilsvermögens und mit der notwendigen kritischen Grundhaltung die geprüfte Stelle analysiert sowie die Wesentlichkeit und das

Prüfungsrisiko beurteilt werden.

Der Prüfungsgegenstand sollte abgrenzbar und anhand geeigneter Prüfungsmaßstäbe bewertbar sein, sodass ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zur Stützung des Prüfungsberichts, der Würdigung oder des Bestätigungsvermerks gewonnen werden können.

Das Prüfungsteam sollte als Grundlage für die Bewertung der Prüfungsnachweise und die Ausarbeitung von Prüfungsfeststellungen sowie Schlussfolgerungen geeignete Prüfungsmaßstäbe festlegen. Berichtsempfänger, zuständige Stelle und ggf. sonstige Interessenträger sind über diese zu unterrichten.

Kenntnis der geprüften Stelle

52) Eine hinreichende Kenntnis der geprüften Stelle und der maßgeblichen Rechtsnormen ist unverzichtbar

Der Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung unterliegt die gesamte Staatsverwaltung mit ihren unterschiedlichen Ebenen, Leitungsstrukturen und Organisationseinheiten. Daher sollte sich das Prüfungspersonal bei jeder Prüfung mit der spezifischen Aufbau- und Ablauforganisation, den Aufgaben und dem internen Kontrollsystem der betreffenden geprüften Stelle vertraut machen. Erst hiernach lassen sich Wesentlichkeitsgrenzen bestimmen und Prüfungsrisiken beurteilen.

Kenntnis des internen Kontrollsystems und der Rahmenbedingungen

53) Eine hinreichende Kenntnis des Kontrollumfelds sowie der relevanten internen Kontrollmechanismen und deren Wirksamkeit ist unverzichtbar

Die Kenntnis des allgemeinen Kontrollumfelds ist unverzichtbar für das Gesamtverständnis der geprüften Stelle bzw. des Prüfungsgegenstands im Rahmen des festgelegten Prüfungsumfangs. Das Kontrollumfeld ist gekennzeichnet durch die Arbeitskultur, ethisches Verhalten und Integrität der Bediensteten als Grundlage für interne Kontrollmechanismen und die Einhaltung geltenden Rechts. Für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung ist ein wirksames Kontrollumfeld von maßgeblicher Bedeutung.

Um einen tieferen Einblick in die geprüfte Stelle bzw. den Prüfungsgegenstand zu erhalten, sollte das Prüfungsteam auch die Funktions- und Wirkungsweise des internen Kontrollsystems untersuchen. Welcher Schwerpunkt bei dieser Untersuchung zu setzen ist, bestimmt sich nach dem Prüfungsgegenstand sowie Art und Umfang der konkreten Prüfung. Da ein Prüfungsgegenstand quantitativer oder qualitativer Natur sein kann, liegt entsprechend der Schwerpunkt der Untersuchung – soweit für den festgelegten Prüfungsumfang relevant – auf (einer Kombination aus) quantitativen bzw. qualitativen Aspekten der internen Kontrolle. Bei der Prüfung ist das Risiko nicht verhinderter bzw. nicht aufgedeckter wesentlicher Verstöße zu beurteilen und abzuwägen, inwieweit das interne Kontrollsystem hinsichtlich der Rahmenbedingungen angemessen ist und die Einhaltung einschlägiger Rechtsnormen in allen wesentlichen Belangen sicherstellen kann.

Risikobeurteilung

54) Die Risiken der Nichteinhaltung geltender Rechtsnormen sind zu beurteilen

Nach Maßgabe des Prüfungsumfangs, der Prüfungsmaßstäbe und der besonderen Merkmale der geprüften Stelle ist das Risiko der Nichteinhaltung geltender Rechtsnormen zu beurteilen. Die Nichteinhaltung kann dabei auf betrügerische Handlungen, Fehler oder die Beschaffenheit des Prüfungsgegenstandes und/oder auf die besonderen Prüfungsumstände zurückzuführen sein. Die Ergebnisse der Risikobewertung und deren mögliche Folgen für die Prüfung sind im gesamten Prüfungsverfahren zu berücksichtigen. Im Rahmen der Risikobewertung sind aufgedeckte Verstöße auch auf ihre Wesentlichkeit hin zu untersuchen.

Betrugsrisiko

55) Besondere Aufmerksamkeit verlangt die Beurteilung des Betrugsrisikos

Bei mutmaßlichen betrügerischen Handlungen sollte das Prüfungsteam mit der angemessenen fachlichen Sorgfalt und Vorsicht vorgehen, damit es zu keiner Beeinträchtigung späterer Ermittlungs- oder Gerichtsverfahren kommt.

Betrügerische Handlungen sind insbesondere bei Fällen von

Amtsmissbrauch gegeben, aber auch bei betrügerischen Manipulationen der Rechenschaftslegung. In diesem Zusammenhang ist insbesondere der Straftatbestand der Vorteilsannahme für die Dienstausbübung zu nennen. Unter die Dienstausbübung fallen dabei Entscheidungen, unterlassene Entscheidungen, das Herbeiführen von Entscheidungen, Beratungsleistungen, Informationsweitergaben und sonstige Diensthandlungen. Der rechtswidrigen Vorteilsannahme macht sich ein Amtsträger, eine mit Führungs - oder Aufsichtsfunktionen betraute Person, ein Bediensteter oder ein Dritter strafbar, der vorsätzlich für seine Dienstausbübung einen geldwerten oder immateriellen Vorteil fordert.

Zwar ist die Aufdeckung betrügerischer Handlungen nicht das Hauptziel einer Recht- und Ordnungsmäßigkeitprüfung, dennoch sollte das Betrugsrisiko bei der Risikobeurteilung ebenfalls berücksichtigt werden und Hinweisen auf betrügerische Handlungen nachgegangen werden.

» PRÜFUNGSKONZEPT UND PRÜFUNGSPLAN

56) Für jede Prüfung sind ein Prüfungskonzept und ein Prüfungsplan zu erstellen

Im Rahmen der Arbeitsplanung sollen die Mitglieder des Prüfungsteams zusammenarbeiten, um ein Prüfungskonzept und einen Prüfungsplan zu erstellen. Das Prüfungskonzept sollte dabei das Risiko der Nichteinhaltung von Rechtsnormen wirksam abdecken und die Erarbeitung eines Prüfungsplans vorsehen, in dem die ermittelten Prüfungsrisiken berücksichtigt werden. Prüfungskonzept und Prüfungsplan sind schriftlich zu dokumentieren. Bei der Prüfungsplanung handelt es sich nicht um eine gesonderte Phase des Prüfungsverfahrens, sondern um einen Prozess, der in seinem Verlauf immer wieder an neue Erkenntnisse anzupassen ist.

» PRÜFUNGSNACHWEISE

57) Es sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erheben, die den gesamten Prüfungsumfang abdecken

Zur Stützung der Würdigung bzw. des Bestätigungsvermerks sollten ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erhoben werden. Diese gelten als ausreichend, wenn sie in hinreichender Zahl vorliegen, und als angemessen, wenn sie bestimmten qualitativen Anforderungen genügen, d. h. relevant, stichhaltig und zuverlässig sind. Die erforderliche Anzahl richtet sich dabei nach dem Prüfungsrisiko (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. Die Zuverlässigkeit der Prüfungsnachweise hängt nicht nur von deren Art und Quelle ab, sondern auch von den Umständen des Einzelfalls. Das Prüfungsteam sollte daher sowohl die Relevanz als auch die Zuverlässigkeit der als Prüfungsnachweise genutzten Informationen abwägen und dabei stets die Vertraulichkeit erhobener Prüfungsnachweise und zugrunde liegender Informationen wahren.

Die angewandten Prüfungsverfahren sollten unter den gegebenen Prüfungsumständen für die Erhebung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise geeignet sein. Art und Quelle der Prüfungsnachweise richten sich dabei nach den Prüfungsmaßstäben sowie nach Prüfungsgegenstand und Prüfungsumfang. Da ein Prüfungsgegenstand quantitativer oder qualitativer Natur sein kann, stützt sich die Erhebung – soweit für den festgelegten Prüfungsumfang relevant – auch auf quantitative und qualitative Prüfungsnachweise oder eine Kombination aus beiden, was sich in einer Reihe unterschiedlicher Erhebungsverfahren niederschlägt.

Zur Erlangung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise ist es oft notwendig, Prüfungsnachweise aus unterschiedlichen Quellen zu zusammensutragen und zu vergleichen.

» **BEWERTUNG DER PRÜFUNGSNACHWEISE, SCHLUSSFOLGERUNGEN**

- 58) Gelangt das Prüfungsteam zu der Auffassung, dass ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise vorliegen, sind zweckdienliche, sich auf**

diese stützende Schlussfolgerungen zu erarbeiten

Nach Abschluss der Prüfung ist im Hinblick auf die Würdigung bzw. den Bestätigungsvermerk abzuwägen, ob die gewonnenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um das Prüfungsrisiko auf ein annehmbar niedriges Maß zu reduzieren. Zu berücksichtigen sind dabei sowohl Prüfungsnachweise, die den Prüfungsbericht, die Würdigung bzw. den Bestätigungsvermerk stützen, als auch solche, die hierzu im Widerspruch zu stehen scheinen. Auch die Wesentlichkeit spielt bei dieser Abwägung eine Rolle. Nach diesem Vorgang ist weiter vor dem Hintergrund der angestrebten Prüfungssicherheit abzuschätzen, welche Schlussfolgerungen aus den erhobenen Prüfungsnachweisen gezogen werden können.

Sofern sich Prüfungsnachweise aus unterschiedlichen Quellen widersprechen oder Zweifel an der Zuverlässigkeit der erhaltenen Informationen als Prüfungsnachweis bestehen, ist zu entscheiden, welche Änderungen am Prüfungsverfahren oder welche zusätzlichen Prüfungshandlungen erforderlich sind und inwieweit sich diese möglicherweise auf andere Prüfungsaspekte auswirken.

Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens ist die Prüfungsdokumentation daraufhin zu überprüfen, ob der Prüfungsgegenstand ausreichend und angemessen untersucht wurde. Außerdem ist festzustellen, ob die zu Beginn der Prüfung ermittelten Prüfungsrisiken und Wesentlichkeitsgrenzen angesichts der gewonnenen Prüfungsnachweise weiterhin als zutreffend betrachtet werden oder sie einer Überarbeitung bedürfen.

» **BERICHTERSTATTUNG**

59) Das Prüfungsteam hat einen vollständigen, objektiven, aktuellen und im kontradiktorischen Verfahren erarbeiteten Prüfungsbericht herauszugeben.

Vollständig und objektiv ist ein Prüfungsbericht dann, wenn bei dessen Erstellung sämtliche relevanten Prüfungsnachweise berücksichtigt wurden und dieser – einschließlich der Feststellungen und Schlussfolgerungen – dank des fachlichen Urteilsvermögens sowie der kritischen Grundhaltung der

Verfasser sachlich zutreffend, angemessen und ausgewogen ist. Aktualität ist durch eine zeitnahe Herausgabe des Prüfungsberichts sicherzustellen. Beim vorgeschriebenen kontradiktorischen Verfahren ist die geprüfte Stelle zu den Sachverhaltsdarstellungen zu hören und deren Stellungnahme im Prüfungsbericht angemessen zu berücksichtigen.

Die Berichtsform kann gesetzlich oder durch den Prüfungsauftrag einer ORKB vorgeschrieben sein. In aller Regel enthält der Prüfungsbericht eine Würdigung, die sich auf die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen stützt, sowie konstruktive und praktische Empfehlungen für Verbesserungen. Der Bericht über eine testatsorientierte Prüfung wird als Bericht des Abschlussprüfers bezeichnet.

Die Berichterstattung erfolgt entweder als Stellungnahme (in Kurz- oder Langfassung) oder in einem kurzen standardisierten Vermerk. In jedem Fall sollte der Bericht vollständig, zutreffend, objektiv, überzeugend, klar und so kurz und knapp sein wie möglich. Etwaige Beschränkungen des Prüfungsumfangs sind aufzuführen. Darüber hinaus sind klare Aussagen zur Auswahl der Prüfungsmaßstäbe und zur angestrebten Prüfungssicherheit aufzunehmen.

Die Würdigung kann, regelmäßig ergänzend zu einem Bestätigungsvermerk, in Form einer gesonderten Stellungnahme zur Recht- und Ordnungsmäßigkeit erfolgen. Eine andere Form für berichtsorientierte Prüfungen ist die ausführliche Beantwortung konkreter Prüfungsfragen. Bei einem Bestätigungsvermerk ist zusätzlich anzugeben, ob dieser uneingeschränkt oder aufgrund wesentlicher und umfassender Verstöße eingeschränkt erteilt wird. Dieser erfordert regelmäßig ein gründlicher ausgearbeitetes Prüfungskonzept.

Der Prüfungsbericht sollte folgende Gliederungspunkte – nicht notwendigerweise in der gewählten Reihenfolge – aufweisen:

1. Titel
2. Berichtsempfänger
3. Prüfungsumfang und Prüfungszeitraum

4. Nennung oder Beschreibung des Prüfungsgegenstands
5. Prüfungsmaßstäbe
6. Hinweis auf die angewandten Prüfungsnormen
7. Kurzdarstellung der Prüfungshandlungen
8. Prüfungserkenntnisse
9. Würdigung / Bestätigungsvermerk
10. ggf. Stellungnahmen der geprüften Stelle
11. ggf. Empfehlungen
12. Berichtsdatum
13. Unterschrift

» **KONTROLLPRÜFUNG**

60) Eine Kontrollprüfung kann bei festgestellten Verstößen sinnvoll sein

Die Nachverfolgung fördert die wirksame Umsetzung von Abhilfemaßnahmen und liefert der geprüften Stelle, den Berichtsempfängern und dem Prüfungsteam (als Grundlage für die künftige Prüfungsplanung) ein nützliches Feedback. Die Notwendigkeit einer Kontrollprüfung hängt von der Art des Prüfungsgegenstands, den festgestellten Verstößen und den besonderen Prüfungsumständen ab. Insbesondere Rechnungshöfe mit rechtsprechender Funktion können sich bei der Nachverfolgung auf rechtswirksame Berichte oder Urteile stützen. Bei turnusmäßigen Prüfungen kann die Nachverfolgung Teil der Risikobeurteilung für das kommende Jahr sein.