



# Leitfaden für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen

**Landesrechnungshöfe**  
**Stadtrechnungshof Wien**  
**Österreichischer Städtebund**

**Stand Jänner 2017**



## Mitglieder der Arbeitsgruppe

### **Landes-Rechnungshof Burgenland**

Adresse: Europaplatz 1

A-7000 Eisenstadt

Telefon: + 43 (0) 2682/63066-0

Fax: + 43 (0) 2682/63066-1807

E-Mail: [post.lrh@bgld.gv.at](mailto:post.lrh@bgld.gv.at)

### **Landesrechnungshof Kärnten**

Adresse: Kaufmannngasse 13 H

A-9020 Klagenfurt am Wörthersee

Telefon: + 43 (0) 676/83332-202

Fax: + 43 (0) 676/83332-203

E-Mail: [post.lrh@ktn.gv.at](mailto:post.lrh@ktn.gv.at)

### **Landesrechnungshof Niederösterreich**

Adresse: Tor zum Landhaus

Wiener Straße 54 / Stg. A / 5. OG

A-3109 St. Pölten

Telefon: + 43 (0) 2742/9005-12620

Fax: + 43 (0) 2742/9005-15740

E-Mail: [post.lrh@noel.gv.at](mailto:post.lrh@noel.gv.at)



### **Landesrechnungshof Oberösterreich**

Adresse: Promenade 31

A-4020 Linz

Telefon: (+ 43 732) 7720-11426

Fax: (+ 43 732) 7720-214089

E-Mail: [post@lrh-ooe.at](mailto:post@lrh-ooe.at)

### **Landesrechnungshof Salzburg**

Adresse: Nonnbergstiege 2

Postfach 527

A-5010 Salzburg

Telefon: + 43 (0) 662/8042-3505 / 3509

Fax: + 43 (0) 662/8042-3880

E-Mail: [landesrechnungshof@salzburg.gv.at](mailto:landesrechnungshof@salzburg.gv.at)

### **Landesrechnungshof Steiermark**

Adresse: Palais Trauttmansdorff

Trauttmansdorffgasse 2

A-8010 Graz

Telefon: + 43 (0) 316/877-2250

Fax: + 43 (0) 316/877-2164

E-Mail: [lrh@stmk.gv.at](mailto:lrh@stmk.gv.at)



### **Landesrechnungshof Tirol**

Adresse: Eduard-Wallnöfer-Platz 3

A-6020 Innsbruck

Telefon: + 43 (0) 512/508-3032

Fax: + 43 (0) 512/508-743035

E-Mail: [landesrechnungshof@tirol.gv.at](mailto:landesrechnungshof@tirol.gv.at)

### **Landes-Rechnungshof Vorarlberg**

Adresse: Klostersgasse 20

A-6900 Bregenz

Telefon: + 43 (0) 5574/53069

Fax: + 43 (0) 5574/53069-30

E-Mail: [postoffice@lrh-v.at](mailto:postoffice@lrh-v.at)

### **Stadtrechnungshof Wien**

Adresse: Landesgerichtsstraße 10

A-1082 Wien

Telefon: + 43 (0) 1/4000-82911

Fax: + 43 (0) 1/4000-99-82911

E-Mail: [post@stadtrechnungshof.wien.at](mailto:post@stadtrechnungshof.wien.at)

### **Österreichischer Städtebund**

Adresse: Rathaus, Stiege 5, Hochparterre

A-1082 Wien

Telefon: + 43 (0) 1/4000-89980

Fax: + 43 (0) 1/4000-99-89980

E-Mail: [post@staedtebund.gv.at](mailto:post@staedtebund.gv.at)



## Impressum

Herausgeber: Arbeitsgruppe „Öffentliches Haushaltswesen – Prüfung Rechnungsabschluss“

Koordination: Landesrechnungshof Tirol

Redaktion: Dietmar Lomosits (Landesrechnungshof Burgenland), Mag. Waltraud Greimann, MSc., Mag. Armin Krassnitzer (Landesrechnungshof Kärnten), Doris Neumar-Schwarz, Wolfgang Schön (Landesrechnungshof Niederösterreich), Martin Mühlbachler, MBA, Mag. Bernhard Mairleitner (Landesrechnungshof Oberösterreich), Mag. Irene Brandauer-Typplt (Landesrechnungshof Salzburg), Mag. Robert Herler (Landesrechnungshof Steiermark), Mag. Mario Gantioler, MSc., MMag. Dr. Monika Wurzer (Landesrechnungshof Tirol), Mag. Hannes Liposchek (Kontrollamt der Stadt Villach), Martin Amann, MSc. (Landesrechnungshof Vorarlberg), Mag. Ernst Kopica (Stadtrechnungshof Wien).



# Inhaltsverzeichnis

---

<b>1.</b>	<b>Auftrag und Anwendungsbereich</b> .....	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Gesetzliche Rahmenbedingungen</b> .....	<b>3</b>
<b>3.</b>	<b>Ziele der Rechnungsabschlussprüfungen</b> .....	<b>6</b>
<b>4.</b>	<b>Grundsätze der Rechnungsabschlussprüfung</b> .....	<b>7</b>
4.1.	Berufsgrundsätze und -vorschriften .....	7
4.2.	Kritische Grundhaltung des Prüfers/der Prüferin .....	8
4.3.	Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb .....	8
4.4.	Risikoorientierter Prüfungsansatz .....	8
4.5.	Wesentlichkeit .....	9
4.6.	Grenzen der Sicherheit von Prüfungsaussagen.....	9
<b>5.</b>	<b>Planung</b> .....	<b>10</b>
5.1.	Ziel und Zweck der Planung .....	10
5.2.	Vorbereitende Maßnahmen .....	11
5.3.	Planungsaktivitäten.....	11
5.4.	Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungskonzeptes .....	12
5.5.	Risikobeurteilung .....	13
5.6.	Wesentlichkeit .....	14
5.7.	Internes Kontrollsystem .....	15
<b>6.</b>	<b>Durchführung</b> .....	<b>16</b>
6.1.	Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften .....	16
6.2.	Beurteilung wesentlicher Falschangaben.....	17
6.3.	Dolose Handlungen .....	18
6.4.	Prüfungsnachweise .....	19
6.5.	Externe Bestätigungen .....	21
6.6.	Analytische Prüfungshandlungen.....	22
6.7.	Stichprobenprüfung .....	23
6.8.	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag .....	24
6.9.	Schriftliche Erklärungen .....	25
6.10.	Verwertung der Arbeit interner Prüfer .....	26
6.11.	Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers .....	27



<b>7.</b>	<b>Berichterstattung .....</b>	<b>28</b>
7.1.	Grundsätze .....	28
7.2.	Inhalte.....	29
<b>8.</b>	<b>Dokumentation.....</b>	<b>30</b>



## Glossar

---

IKS	Als Internes Kontrollsystem wird die Gesamtheit aller Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen definiert, die dazu beitragen, das Vermögen zu schützen, eine ordnungsgemäße Rechnungslegung zu gewährleisten und die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften abzusichern.
ISA	Die International Standards on Auditing (ISA) sind international anerkannte Grundsätze zur Abschlussprüfung.
ISSAI	<p>Die „International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)“ entwickelte die International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Diese Standards umfassen Prüfungsprinzipien und Prüfungsleitlinien für die in der INTOSAI organisierten Obersten Rechnungskontrollbehörden und sind in vier Ebenen aufgebaut:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Die erste Ebene (ISSAI 1) umfasst die Grundprinzipien der Prüfungen durch oberste Rechnungskontrollbehörden (ORKB).</li><li>• Die zweite Ebene (ISSAI 10 – 40) beschreibt die Voraussetzungen für das Funktionieren von obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB).</li><li>• Die dritte Ebene (ISSAI 100 – 400) befasst sich mit den grundsätzlichen Prüfungsprinzipien.</li><li>• Die vierte Ebene (ISSAI 1000 – 5800) legt allgemeine Anwendungsrichtlinien für die einzelnen Prüfungsarten fest.</li></ul>
Prüfungsrisiko	Das Prüfungsrisiko ist ein identifiziertes und beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, das nach der Beurteilung des Prüfers/der Prüferin eine besondere Berücksichtigung bei der Prüfung erfordert.
Rechnungsabschluss	<p>Die öffentliche Verwaltung trägt die Züge einer Treuhandverwaltung. Sie legt daher der Bevölkerung in Form eines jährlichen Rechnungsabschlusses umfassend Rechnung.</p> <p>Der Rechnungsabschluss einer Gebietskörperschaft gibt über ihre Wirtschaftsführung und das Jahresergebnis Aufschluss und ermöglicht gleichzeitig eine zusammenhängende Prüfung der wirtschaftli-</p>





chen Maßnahmen und Handlungen.

Die Länder sind auf Grund der Bestimmungen in den Landesverfassungen, die Gemeinden auf Grund der Bestimmungen in den Gemeindeordnungen (Stadtrechten) und die Gemeindeverbände auf Grund der Bestimmungen in den bezüglichen Vorschriften verpflichtet, nach Abschluss des Finanzjahres einen Rechnungsabschluss zu erstellen und diesen dem zuständigen Organ zur Behandlung vorzulegen.

Der Rechnungsabschluss ist für das abgelaufene Kalenderjahr als Finanzjahr zu erstellen und umfasst den Kassenabschluss, die Haushaltsrechnung (Jahresrechnung), die dem Voranschlag zu folgen hat, sowie die vorgeschriebenen Nachweise. Gebietskörperschaften, welche bereits die Haushaltsreform des Bundes nachvollzogen haben, gliedern den Rechnungsabschluss in Ergebnis-, Finanzierungs-, und Vermögensrechnung.

regionale öffentliche  
Rechnungskontrol-  
institutionen

Die „regionalen öffentlichen Rechnungskontrollinstitutionen“ umfassen die Landesrechnungshöfe der Bundesländer Burgenland, Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg, Steiermark, Tirol, Vorarlberg und den Stadtrechnungshof Wien sowie die kommunalen Kontrolleinrichtungen der Städte und Gemeinden (Kontrollämter, Kontrollabteilungen, Stadtrechnungshof Graz).

Standard

Ein Standard ist eine vergleichsweise einheitliche oder vereinheitlichte, weithin anerkannte und meist angewandte (oder zumindest angestrebte) Art und Weise, etwas durchzuführen.

VRV

Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden (Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997), BGBl. Nr. 787/1996 idF BGBl. II Nr. 118/2007.



## **1. Auftrag und Anwendungsbereich**

---

Der Präsident des Rechnungshofes sowie die Direktoren der Landesrechnungshöfe und des Stadtrechnungshofes Wien beschlossen im Rahmen ihrer Tagung in Seggau im Oktober 2005 ihre Zusammenarbeit zu verstärken und in mehreren Arbeitsgruppen Leitfäden für einzelne Prüffelder zu entwickeln.

Der Rechnungshof, die Landesrechnungshöfe und der Stadtrechnungshof Wien stimmen in Entsprechung ihres Verfassungsauftrages und in voller Anerkennung der Unabhängigkeit ihre Prüfungstätigkeit aufeinander ab. Damit die öffentliche Finanzkontrolle die sich ständig ändernden Herausforderungen im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeiten erfolgreich bewältigen kann, ist eine intensive Zusammenarbeit unumgänglich.

Auf dieser Grundlage beschlossen die Leiter der Landeskontrollinstitutionen in ihrer Tagung am 2. und 3. Juni 2014 in Klagenfurt einstimmig, eine Arbeitsgruppe zum Thema „Öffentliches Haushaltswesen – Prüfung Rechnungsabschluss“ einzurichten.

Das Ziel jeder Rechnungsabschlussprüfung durch die Landesrechnungshöfe/den Stadtrechnungshof Wien ist u.a. die nachvollziehbare Überprüfung von Elementen der Rechnungsabschlüsse<sup>1</sup>. Die Nachvollziehbarkeit und Vergleichbarkeit sind gewährleistet, wenn nach den gleichen Maßstäben geplant, geprüft, beurteilt und dokumentiert wird.

Das Ziel dieser sich aus VertreterInnen der regionalen öffentlichen Rechnungskontrollinstitutionen (Landesrechnungshöfe, Stadtrechnungshöfe, Kontrollämter und Kontrollabteilungen) zusammengesetzten Arbeitsgruppe ist es, bestehende ausgewählte Prüfungsstandards (ISSAI) im Hinblick auf ihre Anwendbarkeit bei Prüfungen der Rechnungsabschlüsse zu analysieren und ggf. zu adaptieren. Arbeitsergebnis sollte eine zusammengefasste Darstellung von anwendbaren Standards für die Planung, Durchführung und Dokumentation von Rechnungsabschlussprüfungen sein.

---

<sup>1</sup> Angemerkt wird, dass diese Prüfungen in der Steiermark und in Niederösterreich als Stellungnahme und nicht als Rechnungsabschlussprüfung definiert sind: „[...]Stellungnahme darüber abgeben, ob der Entwurf des Landesrechnungsabschlusses im Einklang mit dem Landesbudget sowie den dazu vom Landtag im Beschluss zum Landesbudget erteilten Ermächtigungen und sonstigen voranschlagswirksamen Beschlüssen des Landtages erstellt worden ist.“



## Ergebnis

Die öffentliche Finanzkontrolle leistet einen wesentlichen Beitrag für die Bereitstellung von unabhängigen und zuverlässigen Erkenntnissen u.a. für Gesetzgeber, Aufsichtsbehörden und für die Öffentlichkeit. Die Rechnungsabschlussprüfung bezweckt die kritische Würdigung der im Rechnungsabschluss dargestellten Informationen mit dem Ziel, die Transparenz, Vollständigkeit, Richtigkeit und Aussagekraft der Rechenwerke zu erhöhen. Die Inhalte dieses Leitfadens sind daher an die Bedürfnisse der öffentlichen Finanzkontrolle angepasst.

Auf Basis der erarbeiteten Standards wurde nunmehr ein „Leitfaden“ für einzelne Prüfthemen des Rechnungsabschlusses (z.B. Vorgehensweisen bei der Prüfung des Haushaltsvollzuges, Vorgehensweisen bei der Prüfung der Vermögensrechnung usw.) erstellt.

Der vorliegende Leitfaden soll eine möglichst einheitliche Handlungsempfehlung für die Durchführung von Rechnungsabschlussprüfungen durch die öffentliche Finanzkontrolle darstellen. Der Leitfaden kann jedoch niemals abschließend alle Problemstellungen behandeln, die im Zuge der Prüfung von Rechnungsabschlüssen auftreten. Der vorliegende Leitfaden erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

## Prüfungsarten

Gemäß internationaler Prüfungsstandards können drei grundlegende Prüfungsarten unterschieden werden:

- Prüfungen der Rechnungsführung,
- Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfungen und
- Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

Für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen kommen in erster Linie die Prüfungen der Rechnungsführung sowie Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfungen bezogen auf die Haushaltsvorschriften zur Anwendung. Wirtschaftlichkeitsprüfungen stehen nicht im Vordergrund.

Hinsichtlich der Berichterstattungsart kann in testatorientierte und berichtsorientierte Prüfungen unterschieden werden. Prüfungen der Rechnungsführung sind grundsätzlich testatorientiert. Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfungen können sowohl testats- als auch berichtsorientiert sein. Der Leitfaden für die RA-Prüfung zielt auf eine primär berichtsorientierte Prüfung ab.

Bezüglich der Prüfungssicherheit werden im Gegensatz zu testatorientierten Prüfungen bei berichtsorientierten Prüfungen keine expliziten Aussagen zur Prüfungssicherheit getroffen. Der Bericht erläutert für den Berichtsempfänger ausgewogen und gut begründet, wie Feststellungen und Schlussfolgerungen zustande gekommen sind und



warum diese in einer bestimmten Form zu einer Gesamtwürdigung führten.

Bei expliziten Aussagen zur Prüfungssicherheit wird grundsätzlich in zwei Arten von Zusicherung unterschieden:

- Hinreichende Prüfungssicherheit: Diese bezeichnet einen hohen Grad an Sicherheit. Eine etwaige Würdigung wird positiv ausgedrückt und enthält eine Aussage darüber, ob der Prüfungsgegenstand in allen wesentlichen Belangen den rechtlichen Vorgaben entspricht.
- Begrenzte Prüfungssicherheit: Diese drückt die Würdigung aus, dass keine Sachverhalte bekannt sind, die zu dem Schluss führen, dass der Prüfungsgegenstand nicht in allen wesentlichen Belangen insgesamt richtig dargestellt wird.

## **2. Gesetzliche Rahmenbedingungen**

---

Die gesetzlichen Bestimmungen über die Prüfung von Rechnungsabschlüssen durch die Landesrechnungshöfe/den Stadtrechnungshof Wien sind unterschiedlich geregelt.

**Bundesland Kärnten** Gemäß § 18 Kärntner Landesrechnungshofgesetz 1996 - K-LRHG, LGBl. Nr. 91/1996, hat der Landesrechnungshof zu dem von der Landesregierung dem Landtag vorgelegten Rechnungsabschluss innerhalb einer angemessenen, sechs Wochen nicht übersteigenden Frist einen Bericht zu erstatten. Darin ist jedenfalls dazu Stellung zu nehmen, ob die Abwicklung der Gebarung im abgelaufenen Finanzjahr im Einklang mit dem Landesvoranschlag sowie den dazu erteilten Vollmachten, Zustimmungen und sonstigen voranschlagswirksamen Beschlüssen des Landtages erfolgt ist.

**Bundesland Niederösterreich** Gemäß Art. 51 Abs. 3b NÖ Landesverfassung 1979 (NÖ LV 1979) ist dem Landesrechnungshof der Entwurf des Rechnungsabschlusses zur Stellungnahme zu übermitteln. Der Landesrechnungshof kann binnen vier Wochen eine Stellungnahme abgeben, ob der Rechnungsabschluss im Einklang mit dem Voranschlag sowie den dazu vom Landtag im Voranschlagsbeschluss erteilten Aufträgen, Vorgaben und Ermächtigungen oder sonstigen voranschlagswirksamen Beschlüssen des NÖ Landtags erfolgt ist. Die Stellungnahme ist im Rechnungsabschluss in Abstimmung mit dem Landesrechnungshof zu berücksichtigen. Jene Punkte, bei denen eine Abstimmung nicht zustande kommt, sind im Rechnungsabschluss mit einer Äußerung



der Landesregierung auszuweisen.



Bundesland  
Salzburg

Gemäß § 10 Abs. 1a Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993, LGBl. Nr. 29/2013, hat der Landesrechnungshof dem Landtag so rechtzeitig einen Bericht zum jeweiligen Rechnungsabschluss der Landesregierung vorzulegen, dass dieser im mit der Finanzkontrolle betrauten Ausschuss des Landtages gleichzeitig mit dem Rechnungsabschluss behandelt werden kann. Zu diesem Zweck hat die Landesregierung dem Landesrechnungshof jeweils spätestens bis 1. April einen vorläufigen Rechnungsabschluss zur Verfügung zu stellen. Solche Berichte können dem mit der Finanzkontrolle betrauten Ausschuss des Landtages unmittelbar zugeleitet werden; sie sind zugleich mit der Zuleitung an den Landtag der Landesregierung zur Kenntnis zu bringen.

Bundesland  
Steiermark

Gemäß Art. 41 Abs. 8 Landes-Verfassungsgesetz 2010 hat die Landesregierung den Entwurf für den Landesrechnungsabschluss für das abgelaufene Finanzjahr zur Stellungnahme an den Landesrechnungshof zu übermitteln (Art. 57a). Die Stellungnahme des Landesrechnungshofes ist im Landesrechnungsabschluss in Abstimmung mit dem Landesrechnungshof zu berücksichtigen. Jene Punkte, bei denen eine Abstimmung nicht zu Stande kommt, sind im Landesrechnungsabschluss mit einer Äußerung der Landesregierung auszuweisen. In der Folge hat die Landesregierung den Landesrechnungsabschluss dem Landtag zur Genehmigung vorzulegen.

Gemäß Art. 57a Abs. 2 leg. cit. hat der Landesrechnungshof der Landesregierung binnen sechs Wochen ab Einlangen des Entwurfs des Landesrechnungsabschlusses (Art. 41 Abs. 8) eine Stellungnahme darüber abzugeben, ob dieser im Einklang mit dem Landesbudget sowie den dazu vom Landtag im Beschluss zum Landesbudget erteilten Ermächtigungen und sonstigen budgetwirksamen Beschlüssen des Landtages erstellt worden ist.“

Bundesland Tirol

Gem. § 7 Abs. 6 Tiroler Landesrechnungshofgesetz, LGBl. Nr. 20/2013, hat der Landesrechnungshof zu dem von der Landesregierung dem Landtag vorgelegten Rechnungsabschluss innerhalb einer angemessenen, zwei Monaten nicht übersteigenden Frist einen Bericht zu erstatten. Darin ist jedenfalls dazu Stellung zu nehmen, ob die Abwicklung der Gebarung im abgelaufenen Finanzjahr im Einklang mit dem Landesvoranschlag sowie den dazu erteilten Vollmachten, Zustimmungen und sonstigen voranschlagswirksamen Beschlüssen des Landtages erfolgt ist.

Stadt Wien

Gemäß § 87 Abs. 2 Wiener Stadtverfassung (WStV), LGBl. Nr. 28/1968, hat der Magistrat die Rechnungen nach Prüfung durch den Stadtrechnungshof Wien längstens sechs Monate nach Ablauf des



Verwaltungsjahres dem Finanzausschuss und dem Stadtsenat vorzulegen.

Bundesländer  
Oberösterreich,  
Burgenland,  
Vorarlberg

In den Bundesländern Oberösterreich, Burgenland und Vorarlberg liegt kein gesetzlicher Auftrag zur Prüfung des - oder einer Stellungnahme zum - Rechnungsabschlusses vor. Die Bundesländer Oberösterreich und Burgenland prüfen den Rechnungsabschluss jedoch im Rahmen einer Initiativprüfung.

Städte mit eigenem  
Statut

Die Kompetenzen zur Prüfung des Rechnungsabschlusses sind für Städte mit eigenem Statut in den jeweiligen Stadtverfassungen, Stadtrechten, Stadtrechtsorganisationsgesetzen und Geschäftsordnungen der Magistrate und Kontrolleinrichtungen geregelt. Diese Bestimmungen umfassen auch die Intensität, Breite und Tiefe der Prüfung und die formale und inhaltliche Berichterstattung an die Adressaten sowie eine allfällige Veröffentlichung.

Gemeinden

Regelungen zur Prüfung des Rechnungsabschlusses gibt es für Gemeinden in Gemeindeordnungen von Landesseite. Wenn in Gemeinden keine Prüfeinrichtung vorgesehen ist, erfolgt die Prüfung des Rechnungsabschlusses in der Regel durch den politischen Prüfungsausschuss / Kontrollausschuss. Über das Ergebnis der Prüfung ist von diesem dem Gemeinderat zu berichten.

### **3. Ziele der Rechnungsabschlussprüfungen**

Ziel der Rechnungsabschlussprüfung ist die Gewinnung einer Aussage über den Rechnungsabschluss, ob dieser ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage in Übereinstimmung mit den für die Erstellung des Rechnungsabschlusses gesetzlichen Vorschriften, den damit verbundenen Rechnungslegungsvorschriften und deren ergänzenden Bestimmungen (z.B. VRV, Landesvoranschlag, Bewirtschaftungserlässe, gebarungsrelevante Beschlüsse) vermittelt.

Diese kritische Würdigung des Rechnungsabschlusses basiert auf einer Plausibilitätsbeurteilung.

Prüfungsnachweise bezeichnen sämtliche im Zuge von Prüfungshandlungen erhaltenen Auskünfte, Dokumente, Informationen sowie Buchhaltungsdaten und deren analytischen Beurteilungen, welche dienlich sind um Aussagen aus dem Rechnungsabschluss zu verifizieren und hinsichtlich ihrer Richtigkeit zu überprüfen.



Nachweise können physisch (z.B. direkte Inaugenscheinnahme oder Beobachtungen), schriftlich (z.B. Einsicht in Unterlagen, Berichte, Belege), mündlich (z.B. Befragungen) oder analytisch (z.B. eigene Auswertungen mit Berechnungen und Vergleichen) sein.

Das Gesamtergebnis der Rechnungsabschlussprüfung beruht auf Einzelergebnissen, zu denen das Prüfteam aufgrund von Prüfungsfeststellungen gekommen ist, und die vom Prüfteam kritisch zu würdigen sowie unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit zu werten sind. Die Rechnungsabschlussprüfung einer regionalen Finanzkontrolle stellt eine berichtsorientierte Prüfung dar, d.h. die im Rahmen der prüferischen Tätigkeit gewonnen Erkenntnisse sind – wiederum unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit – im Rahmen der Berichterstattung zu erläutern.

Sollten im Zuge der Abschlussprüfung Sachverhalte bekannt werden, die hinweisen, dass die Grundsätze der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit nicht hinreichend berücksichtigt werden, so kann in diesen Bereichen eine gesonderte Gebarungsprüfung veranlasst werden.

## **4. Grundsätze der Rechnungsabschlussprüfung**

### **4.1. Berufsgrundsätze und -vorschriften**

Die länderspezifischen Landesrechnungshofgesetze regeln u.a. die für die Durchführung einer Rechnungsabschlussprüfung zu beachtenden Grundsätze (z.B. § 10 Abs. 3 Tiroler Landesrechnungshofgesetz: PrüferInnen des Landesrechnungshofes dürfen, zur Vermeidung des Anscheins der Befangenheit, nicht an der Leitung und Verwaltung von Unternehmen beteiligt sein, die der Kontrolle durch den Landesrechnungshof unterliegen).

Auch die Prüfungsleitfäden der regionalen Finanzkontrolle sind als Berufsgrundsätze zu verstehen. Diese bewirken eine Vereinheitlichung der Prüfungsmethodik, woraus eine Vergleichbarkeit der Prüfungstätigkeit resultiert.

Darüber hinaus sind im Rahmen der Prüfungstätigkeit folgende Berufsgrundsätze jedenfalls zu gewährleisten:





- Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit;
- Gewissenhaftigkeit einschließlich der fachlichen Kompetenz, der berufsmäßigen Sorgfalt sowie einem angemessenen personellen und technischen Ressourceneinsatz;
- Verschwiegenheit;
- Eigenverantwortlichkeit und
- Berufswürdiges Verhalten.

#### **4.2. Kritische Grundhaltung des Prüfers/der Prüferin**

Eine kritische Grundhaltung bezeichnet die Wahrung einer professionellen Distanz sowie einer wachen und hinterfragenden Einstellung bei der Einschätzung, inwieweit die im Prüfungsverlauf erhobenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind.

Die Prüfungstätigkeit ist stets von einer kritischen Grundhaltung geleitet, auch wenn aus früheren Prüfungen keine Bedenken hinsichtlich Ehrlichkeit, Verlässlichkeit und Kompetenzen der handelnden Personen aufgetreten sind. Die Echtheit von Dokumenten, Buchungsunterlagen und sonstigen Aufzeichnungen ist zu verifizieren, insbesondere wenn Diskrepanzen zu anderen Prüfungsfeststellungen identifiziert werden können.

Nicht Gegenstand einer Rechnungsabschlussprüfung im Sinne dieses Leitfadens ist eine auf die gezielte Aufdeckung von Verstößen ausgerichtete Untersuchung, da diese im Rahmen einer forensischen Prüfung durchzuführen sind.

#### **4.3. Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb**

Die regionale Finanzkontrolle hat durch auftragsunabhängige (z.B. Organisation des Prüfbetriebes, ausreichend qualifizierte MitarbeiterInnen) und auftragsbezogene (z.B. Gesamtplanung aller Prüfungsaufträge, Planung der Prüfungsarbeiten im Rahmen der einzelnen Prüfungsaufträge) Maßnahmen ein hohes Qualitätsniveau der Prüfungstätigkeit sicherzustellen.

#### **4.4. Risikoorientierter Prüfungsansatz**

Eine Vollprüfung im Rahmen der Rechnungsabschlussprüfung ist aufgrund der einzelnen gesetzlichen Zeitvorgaben nicht realisierbar und aus prüfungsökonomischen Gründen nicht zweckmäßig. Eine



Rechnungsabschlussprüfung stützt sich daher konzeptionell auf einen risikoorientierten Prüfungsansatz, wobei Planung und Durchführung der Rechnungsabschlussprüfung auf der Analyse und Beurteilung von Prüfungsrisiken basiert.

Die Planung der Prüfungsmaßnahmen reduziert das Prüfungsrisiko und gewährleistet eine wirtschaftliche und wirksame Prüfungsdurchführung. Die Adressierung von Prüfungsrisiken basierend auf einem risikoorientierten Prüfungsansatz erfordert die Berücksichtigung des Wesentlichkeitsaspektes.

#### **4.5. Wesentlichkeit**

Die Prüfung des Rechnungsabschlusses ist darauf auszurichten, jene Angaben aufzuzeigen, die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung (Wesentlichkeit) einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung haben.

Wesentlichkeit ist gegeben, wenn falsche Angaben im Rechnungsabschluss die Entscheidung eines Sachkundigen (Abschlussadressaten z.B. Kreditgeber) beeinflusst. Die Wesentlichkeit kann sowohl von qualitativen als auch quantitativen Merkmalen bestimmt werden, d.h. neben der Finanzwirksamkeit können Sachverhalte auch aufgrund ihrer Eigenart oder der Umstände ihres Auftretens gewichtig sein. Beispiele für qualitativ wesentliche Merkmale sind: Nichteinhaltung von gesetzlichen Vorschriften, Nichterfüllung von vertraglichen Verpflichtungen, Geschäfte mit nahestehenden Personen, Management-Fraud etc. Falsche Angaben sind quantitativ wesentlich, wenn die Überschreitung von Toleranzgrenzen vorliegt.

Die Beurteilung, welche Inhalte des Rechnungsabschlusses als wesentlich gelten, obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers/der Prüferin („professional judgement“).

#### **4.6. Grenzen der Sicherheit von Prüfungsaussagen**

Eine Rechnungsabschlussprüfung unterliegt dennoch aufgrund begrenzter Erkenntnis- und Feststellungsmöglichkeiten auch bei ordnungsgemäßer Planung und Prüfungsdurchführung einem unvermeidbaren Risiko von im Rahmen der Prüfungstätigkeit unerkannten wesentlichen Fehldarstellungen. Ob eine Prüfung des Rechnungsabschlusses im Einklang mit den branchenüblichen Normen und Richtlinien der regionalen Finanzkontrolle steht, bestimmt die Angemessenheit der Prüfungsplanung, der Einklang mit den im Zuge der Prüfung



getroffenen Feststellungen durchgeführten prüferischen Tätigkeit und der Berichterstattung auf Grundlage der prüferischen Tätigkeit.

Diese Grenzen der Sicherheit resultieren insbesondere aus folgenden Gegebenheiten:

- Prüfungen können bei Beachtung der Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit immer nur in Stichproben durchgeführt werden (Stichproben-Risiko),
- Für die Beurteilung der Wirksamkeit und Zweckmäßigkeit von internen Kontrollen bestehen immanente Grenzen,
- Unterlagen, die als Nachweise dienen, können gefälscht oder unvollständig sein,
- Aus den Büchern nicht ersichtliche Verpflichtungen können verheimlicht werden sowie
- Ausreichende Nachweise müssen zwar überzeugend, in den meisten Fällen aber nicht zwingend sein; sie legen Schlussfolgerungen nahe, liefern aber keinen endgültigen Beweis.

## **5. Planung**

---

### **5.1. Ziel und Zweck der Planung**

ISSAI 200/  
ISSAI 1000

Durch die Planung der Rechnungsabschlussprüfung soll eine wirtschaftliche und wirksame Durchführung der Prüfung erreicht, das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Ausmaß vermindert und die Leitung und Überwachung der Prüfungsarbeiten sowie die Kontrolle der Prüfungsfeststellungen erleichtert werden. Die regionalen öffentlichen Finanzkontrolleinrichtungen haben die Prüfungen in einer Art und Weise zu planen, die gewährleistet, dass eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich und wirksam sowie zeitgerecht durchgeführt wird.

Durch eine angemessene Planung soll sichergestellt werden, dass

- den wichtigen Prüffeldern ausreichende Beachtung geschenkt wird,
- potenzielle Probleme frühzeitig erkannt und gelöst werden,
- die Prüfungshandlungen ordnungsmäßig organisiert und geleitet werden,
- die Prüfungsarbeiten den Mitgliedern des Prüfteams richtig zugeordnet werden und
- die Prüfungstätigkeiten in verschiedenen Teilbereichen des Prüfungsobjekts sowie allfällige Arbeiten externer Sachver-



ständiger koordiniert werden.

## 5.2. Vorbereitende Maßnahmen

ISSAI 1300

Bei der Prüfungsplanung sind nachfolgende Punkte zu beachten:

- In die Planung sind der Direktor/die Direktorin und die Prüfungsleiterin/der Prüfungsleiter sowie andere Teammitglieder mit Schlüsselpositionen einzubeziehen. Dazu gehören auch die Planung der Besprechungen im Prüfteam und die Teilnahme daran.
- Das Prüfteam hat eine Prüfungsstrategie und ein Prüfungskonzept zu entwickeln, in der Art und Umfang sowie zeitliche Einteilung und Ausrichtung der Prüfung festgelegt werden.
- Die Prüfungsplanung hat auch eine Beurteilung darüber zu enthalten, ob die beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich Unabhängigkeit der Prüfteammitglieder (Interessenkonflikte) eingehalten sind.
- Der Direktor/die Direktorin hat die geprüfte Einheit über den Prüfungsbeginn zu informieren.

Der unmittelbare Zugang zu den Buchhaltungsdaten und anderen für die Prüfung relevanten Informationen muss für den Prüfungszeitraum gewährleistet sein.

## 5.3. Planungsaktivitäten

Die Prüfungsplanung umfasst die Festlegung der Prüfungsstrategie und die Erstellung eines detaillierten Prüfungskonzeptes. Die Prüfungsstrategie umfasst die Ressourcenplanung, etwaiger Einbezug von externen Sachverständigen, die Zeitplanung und Überwachung. Das Prüfkonzept legt die Prüfungshandlungen in Art, Umfang, zeitliche Einteilung und Aufgabenverteilung fest.

Die Prüfungsplanung ist ein kontinuierlicher Prozess. Der Prüfungsleiter soll die Prüfungsstrategie und das Prüfungskonzept im Laufe der Prüfung bei Bedarf aktualisieren und anpassen.

Es kann zweckmäßig sein, die Prüfungsstrategie und das Prüfungskonzept mit den Verantwortlichen für die Erstellung des Rechnungsabschlusses zu erörtern. Diese Erörterung kann die Prüfungsdurchführung erleichtern; sie darf aber nicht dazu führen, dass das Überraschungsmoment bei den Prüfungshandlungen beseitigt wird. Die Verantwortung für die Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung ver-



bleibt trotz solcher Erörterungen beim Prüfer/bei der Prüferin.

In die Prüfungsdokumentation sind die Prüfungsstrategie und das Prüfkonzept sowie während der Prüfung vorgenommene bedeutsame Änderungen an Strategie und Konzept einschließlich deren Gründe aufzunehmen.

#### **5.4. Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungs-konzeptes**

Die Prüfungsstrategie bildet die Grundlage für die Erarbeitung des Prüfungskonzeptes, wobei die beiden Planungsaktivitäten teilweise parallel ablaufen und zwischen ihnen Wechselbeziehungen bestehen.

Im Zuge der Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungskonzeptes soll das Prüfteam im Wesentlichen:

- die Merkmale des Auftrages (z.B. Schwerpunkte, Sonderthemen) feststellen, durch die dessen Umfang definiert wird,
- die Berichterstattungsziele für den Auftrag ermitteln, um die zeitliche Einteilung der Prüfung und die Art der erforderlichen Kommunikation zu planen,
- die Ergebnisse von vorbereitenden Maßnahmen berücksichtigen und ggf. Überlegungen anstellen, ob Kenntnisse relevant sind, die im Rahmen der Durchführung anderer Prüfungen gewonnen wurden,
- die Art, die zeitliche Einteilung und den Umfang der für die Durchführung der Prüfung notwendigen Ressourcen ermitteln und die Anleitung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie die Durchsicht ihrer Arbeit planen,
- den zeitlichen Prüfungsablauf festlegen; dies umfasst auch die Feststellung des Zeitpunkts, zu dem die Prüfung abgeschlossen sein soll und zu welchem Zeitpunkt der Bericht über die Prüfung geliefert werden soll,
- eine Einschätzung vornehmen, in welchen Bereichen ein erhöhtes Prüfungsrisiko besteht und inwieweit interne Kontrollen der geprüften Einheit als Prüfungsnachweise in Frage kommen,
- bei der Festlegung von Prüfungsausmaß und –umfang die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten sowie
- ggf. die Kriterien hinsichtlich der Wesentlichkeit festlegen.

Insbesondere sollten folgende Punkte festgelegt werden:



- Welche Prüfer welche Bereiche prüfen.
- Wie viele Prüfer unterschiedlicher Qualifikation erforderlich sind.
- In welchen Zeiträumen diese Prüfer für die Durchführung der Prüfung, insbesondere für die Prüfung besonderer Risikobereiche, benötigt werden.
- Ob ein Weiterbildungsbedarf besteht.
- Ob etwaige externe Sachverständige für die Prüfung herangezogen werden müssen.
- Ob und in welchen Abständen Koordinationsbesprechungen der Mitglieder des Prüfteams mit dem/der Prüfungsverantwortlichen stattfinden sollen.

## 5.5. Risikobeurteilung

ISSAI 1315

Als Grundprinzip gilt, dass das Prüfteam bei der Prüfungsplanung das Risiko zu beurteilen hat, ob der Abschluss aufgrund von dolosen Handlungen oder Fehlern wesentliche falsche Angaben enthält.

Ein fehlerhafter Rechnungsabschluss kommt zu Stande<sup>2</sup>, wenn

- Fehler bei Geschäftsfällen oder bei Rechnungsabschlusserstellung auftreten,
- diese Fehler nicht von der geprüften Einheit selbst aufgedeckt werden und
- diese Fehler auch nicht vom Prüfer/von der Prüferin aufgedeckt werden.

Auf Grund dieser Überlegung wird das Prüfungsrisiko in das inhärente Risiko, das Kontrollrisiko und das Entdeckungsrisiko unterteilt. Als inhärentes Risiko wird das Risiko bezeichnet, dass der Rechnungsabschluss bewusst oder unbewusst fehlerhaft erstellt wird. Das Kontrollrisiko bezeichnet das Risiko, dass Fehler bei Geschäftsfällen oder der Rechnungsabschlusserstellung nicht durch das interne Kontrollsystem verhindert oder aufgedeckt werden. Das Entdeckungsrisiko ist das Risiko, dass Fehler bei Geschäftsfällen oder bei der Rechnungsabschlusserstellung vom Prüfer/der Prüferin nicht aufgedeckt werden. Dieses Risiko hängt vom Umfang und der Art der Prüfungshandlungen ab.

Im Rahmen der Prüfungsplanung sind die Prüfungshandlungen der Prüferin/des Prüfers als Reaktion auf die beurteilten Risiken festzule-

<sup>2</sup> Bertl Romuald/Fröhlich Christoph: „Der Ablauf von Jahresabschlussprüfungen“ in: „Abschlussprüfer: Haftung und Versicherung“, Hrsg. Helmut Koziol/Walter Doralt, Springer Verlag, Wien 2004.



gen. Aufgrund der Einschätzung der festgestellten Risiken trifft das Prüfteam die Entscheidung über den geeigneten Prüfungsansatz. Er legt fest, in welchem Ausmaß Prüfungen der internen Kontrollen oder materielle Prüfungshandlungen durchgeführt werden.

Je höher die Einschätzung des Risikos von Fehldarstellungen ist, in umso stärkerem Ausmaß sind vom Prüfer/von der Prüferin materielle Prüfungshandlungen durchzuführen. Als Prüfungshandlungen kommen insbesondere die Einsichtnahme in Aufzeichnungen, die Besichtigung von körperlichen Vermögensgegenständen, die Beobachtung, die Einholung von Auskünften und von Bestätigungen, rechnerische Kontrollen und der Nachvollzug von Vorgängen in Betracht.

Das Ausmaß der Prüfungshandlungen (z.B. Anzahl der Stichproben oder der Beobachtungen von Kontrolltätigkeiten in der geprüften Einheit) wird durch

- die Einschätzung des Prüfungsrisikos durch den Prüfer/die Prüferin,
- die Definition der Wesentlichkeit sowie durch
- den Grad der Prüfungssicherheit, den das Prüfteam erlangen will,

bestimmt.

## 5.6. Wesentlichkeit

ISSAI 1320

Die Wesentlichkeit eines Sachverhalts spielt bei der Prüfung des Rechnungsabschlusses eine maßgebliche Rolle. Als wesentlich ist eine Größenordnung zu verstehen, die einem sachkundigen Leser in seinem Gesamturteil über einen Rechnungsabschluss wahrscheinlich beeinflusst hätte.

Auch wenn die Wesentlichkeit oft im Hinblick auf die Finanzwirksamkeit bewertet wird, können noch weitere quantitative und qualitative Aspekte eine Rolle spielen. Ein Sachverhalt kann auch aufgrund seiner besonderen Eigenart oder der Umstände seines Auftretens gewichtig sein.

Das Prüfteam soll die Wesentlichkeit für den Abschluss anpassen, wenn während der Abschlussprüfung Informationen bekannt werden, die dazu geführt hätten, dass der Prüfer ursprünglich einen oder mehrere andere Beträge festgelegt hätte.



Detailinformationen und Beispiele für die Ermittlung der Wesentlichkeit sind in der Anlage 10.1. ersichtlich.

## 5.7. Internes Kontrollsystem

ISSAI 1315

Das Prüfteam soll das für die Rechnungsabschlussprüfung relevante IKS verstehen. Die Beurteilung, ob eine Kontrolle einzeln oder in Kombination mit anderen für die Rechnungsabschlussprüfung relevant ist, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers/der Prüferin.

Dies setzt voraus, dass das Prüfteam Kenntnis erlangt über die:

- rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme,
- Einheiten, Funktionen und Verantwortlichkeiten bezüglich der Rechnungslegung,
- relevanten Kontrollaktivitäten
- Informationsquellen
- Überwachung von Kontrollen und
- Funktionsweise der Internen Revision.

Um sich ein Verständnis der internen Kontrollstrukturen der Einheit zu verschaffen, müssen Prüfer folgende Besonderheiten berücksichtigen:

- eventuelle zusätzliche Berichtspflichten über die internen Kontrollen,
- Kontrollmechanismen, die die Einhaltung der geltenden Vorschriften sicherstellen sollen, sowie
- Kontrollen der Übertragung von Haushaltsmitteln an andere Einheiten.

Wenn das Prüfteam beabsichtigt, sich bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen, sollen Funktionsprüfungen geplant und durchgeführt werden. Damit erhält das Prüfteam geeignete Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen.

Durch Funktionsprüfungen kann beurteilt werden, inwieweit die geprüfte Einheit durch Einrichtung eines IKS eine Vorsorge getroffen hat, Fehler nicht entstehen zu lassen oder entstandene Fehler zu entdecken und folglich zu beseitigen.





## **6. Durchführung**

---

### **6.1. Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften**

ISSAI 1250

Das Prüfteam soll die Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Rechnungsabschluss berücksichtigen.

Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften können mit Geldbußen, Rechtsstreitigkeiten oder anderen Konsequenzen für die geprüfte Einheit verbunden sein, die wesentliche Auswirkung auf den Rechnungsabschluss haben können.

Die Ziele des Prüfteams sind:

- Ausreichend geeignete Prüfungsnachweise für die Einhaltung der Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung an die Festlegung von wesentlichen Beträgen und Angaben im Rechnungsabschluss beigemessen wird,
- bestimmte Prüfungshandlungen durchzuführen, die dazu beitragen, Fälle von Verstößen gegen sonstige Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, die wesentlich Auswirkung auf den Rechnungsabschluss haben können, zu erkennen und
- den während der Prüfung festgestellten tatsächlichen oder vermuteten Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften angemessen zu begegnen.

Das Prüfteam soll dazu folgende Prüfungshandlungen und Maßnahmen in Betracht ziehen:

- Befragung der geprüften Einheit im Hinblick auf die Einhaltung von Gesetzen oder erforderlichenfalls schriftliche Erklärung der geprüften Einheit einfordern, dass dem Prüfteam alle bekannten Fälle tatsächlicher oder vermuteter Verstöße mitgeteilt wurden,
- Befragung der geprüften Einheit oder externer Rechtsberater zu Rechtsstreitigkeiten, Ansprüchen und Bescheiden und
- Sachverhalte als Anzeichen für Verstöße (z.B. Zahlungen für nicht näher angegebene Dienstleistungen, unübliche Barzahlungen, Zahlungen von Geldbußen oder Strafen).



## 6.2. Beurteilung wesentlicher Falschangaben

ISSAI 1450

Das Prüfteam soll die Auswirkungen im Zuge der Prüfung entdeckten Falschangaben und von nicht berichtigten Falschangaben im Rechnungsabschluss beurteilen. Neben der Bewertung von Falschangaben können auch Verstöße gegen geltende Vorschriften sowie nicht vorschriftsmäßige oder mangelhafte Kontrollen bewertet werden.

Die während der Prüfung festgestellten Falschangaben - sofern nicht offensichtlich unwesentlich - sind zu kumulieren. Unwesentliche Verstöße gegen Vorschriften oder nicht vorschriftsmäßige Kontrollen werden vom Prüfteam nicht einzeln angeführt, da diese in der Regel pauschal beurteilt werden.

Das Prüfteam soll bestimmen, ob die Prüfungsstrategie und das Prüfungskonzept überarbeitet werden müssen, wenn

- es Hinweise darauf gibt, dass weitere falsche Darstellungen vorhanden sein können, die zusammen mit den kumulierten falschen Darstellungen wesentlich sein könnten oder
- sich die Summe der während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen der Wesentlichkeit annähert.

Das Prüfteam ist verpflichtet, weitere Prüfungshandlungen durchzuführen, um den Umfang der ggf. verbleibenden Falschangaben zu beurteilen, nachdem die geprüfte Einheit die falschen Angaben berichtigt hat. Transaktionen, die unrechtmäßig waren oder für die keine vorschriftsmäßige Kontrolle stattfand, stellen einen Verstoß gegen geltende Vorschriften oder eine mangelhafte Kontrolle dar, auch wenn sie im Rechnungsabschluss korrekt dargestellt sind.

Das Prüfteam hat, soweit nicht aus rechtlicher Sicht untersagt, sich mit der geprüften Einheit über die kumulierten falschen Darstellungen auszutauschen und dieser vorzuschlagen, die falschen Darstellungen zu korrigieren. Bei nicht korrigierten Falschangaben soll das Prüfteam die Gründe erheben und in die Beurteilung einfließen lassen.

Das Prüfteam soll feststellen, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder in der Summe wesentlich sind. Zu berücksichtigen sind:

- der Umfang und die Art der falschen Darstellungen und die besonderen Umstände, unter denen diese auftreten sowie
- die Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen aus vorhergehenden Zeiträumen.

Falschangaben, Verstöße gegen Vorschriften und nicht vorschrifts-



mäßige Kontrollen sind getrennt voneinander zu beurteilen.

### 6.3. Dolose Handlungen

ISSAI 1240

Falsche Darstellungen im Rechnungsabschluss können entweder aus dolosen Handlungen oder aus Irrtümern resultieren. Dolose Handlungen und Irrtümer unterscheiden sich in dem Merkmal, ob die zugrunde liegende Handlung, die zur falschen Darstellung führt, absichtlich oder unabsichtlich erfolgt ist. Obwohl „dolose Handlung“ ein weit gefasster Begriff ist, befasst sich das Prüfteam nur mit dolosen Handlungen, die zu wesentlichen falschen Darstellungen im Rechnungsabschluss führen.

Die Hauptverantwortung für die Verhinderung und Aufdeckung von dolosen Handlungen liegt bei der geprüften Einheit. Dabei ist es wichtig, dass ein besonderes Augenmerk auf die Verhinderung von dolosen Handlungen gelegt wird (z.B. durch Einführung und Aufrechterhaltung eines angemessenen IKS).

Das Prüfteam ist dafür verantwortlich eine der Art der durchgeführten Prüfung entsprechende angemessene Sicherheit zu erlangen, dass der Rechnungsabschluss frei von wesentlichen (beabsichtigten oder unbeabsichtigten) falschen Darstellungen ist.

Aufgrund der inhärenten Grenzen von Rechnungsabschlussprüfungen besteht das unvermeidbare Risiko, dass wesentliche falsche Darstellungen trotz angemessener Prüfungshandlungen möglicherweise nicht aufgedeckt werden. Dies liegt daran, dass insbesondere bei dolosen Handlungen möglicherweise eine wohl durchdachte und sorgfältig organisierte Vorgehensweise zur Verschleierung vorliegt. Solche Verschleierungsversuche sind noch schwerer aufzudecken, wenn sie im betrügerischen Zusammenwirken mit mehreren Personen verbunden sind.

Um eine angemessene Sicherheit zu erlangen, soll das Prüfteam sich der Tatsache bewusst sein, dass Prüfungshandlungen, mit denen Irrtümer wirksam aufgedeckt werden können, möglicherweise bei der Aufdeckung doloser Handlungen unwirksam sind.

Die Ziele des Prüfteams sind,

- die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Rechnungsabschluss aufgrund von dolosen Handlungen zu identifizieren und zu beurteilen,
- durch die Planung und Umsetzung von angemessenen Reaktionen ausreichende Prüfungsnachweise in Bezug auf die Be-



urteilung wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen zu erhalten und

- in angemessener Weise auf die entdeckten oder vermuteten dolosen Handlungen zu reagieren.

Das Prüfteam soll dazu folgende Prüfungshandlungen und Maßnahmen in Betracht ziehen:

- Besprechung zwischen dem Prüfteam und der Direktorin bzw. dem Direktor, um zu erörtern, in welcher Weise (z.B. Unstimmigkeiten in den Rechnungslegungsunterlagen, unübliche Haushaltsverfahren) und an welchen Stellen (z.B. Förderungen, Beschaffungsvorgänge) der Rechnungsabschluss der geprüften Stelle für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anfällig sein könnte,
- Befragung der verantwortlichen Personen,
- Beurteilung, ob andere Prüfungshandlungen oder andere Informationen darauf hindeuten, dass Risikofaktoren für dolose Handlungen vorliegen,
- Einbau eines Überraschungsmoments bei der Auswahl von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von Prüfungshandlungen.

#### 6.4. Prüfungsnachweise

ISSAI 1500/  
ISSAI 1501

Das Ziel des Prüfteams besteht darin, Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass es ihm möglich ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um begründete Schlussfolgerungen als Grundlage für Prüfungsfeststellungen oder ein etwaiges Prüfungsurteil zu ziehen. Bei der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen soll das Prüfteam auch die Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen berücksichtigen, die als Prüfungsnachweise verwendet werden.

Prüfungsnachweise sind sämtliche Informationen, die vom Prüfteam verwendet werden, um zu Schlussfolgerungen und erforderlichenfalls zu einem Prüfungsurteil zu gelangen. Das Prüfteam soll genügend Prüfungsnachweise sammeln, damit es seine Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Prüfungsziele belegen kann.

Der ausreichende Umfang und die Eignung von Prüfungsnachweisen stehen in einer Wechselbeziehung. Ein ausreichender Umfang ist das Maß für die Quantität der Prüfungsnachweise. Die Quantität der benötigten Prüfungsnachweise hängt ab von der durch das Prüfteam vorgenommenen Beurteilung der Risiken falscher Darstellungen und von der Qualität dieser Prüfungsnachweise. Das Einholen von mehr



Prüfungsnachweisen ist jedoch möglicherweise kein Ausgleich für deren schlechte Qualität. Es gibt keine Formel, anhand derer sich in absoluten Zahlen ausdrücken ließe, wie viele Prüfungsnachweise vorhanden sein müssen, damit sie als ausreichend gelten. Die erforderliche Quantität wird allerdings durch den Risikograd und die Qualität der Prüfungsnachweise beeinflusst – je höher die Qualität, desto weniger Prüfungsnachweise werden möglicherweise benötigt.

Eine wirksame Prüfung liefert geeignete Prüfungsnachweise in einem Umfang, der zusammen mit anderen erlangten oder zu erlangenden Prüfungsnachweisen für die Prüfungsziele ausreicht. Bei der Auswahl der zu prüfenden Elemente soll das Prüfteam die Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen feststellen, die als Prüfungsnachweise verwendet werden.

Prüfungsnachweise sind ihrem Wesen nach kumulativ und werden hauptsächlich aus den durchgeführten Prüfungshandlungen erlangt. Sie können jedoch auch Informationen einschließen, die aus anderen Quellen stammen. Neben anderen Quellen innerhalb und außerhalb der geprüften Stelle sind die Unterlagen zur Rechnungslegung eine wichtige Quelle für Prüfungsnachweise.

Die Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen wird durch ihre Quelle (innerhalb oder außerhalb der geprüften Stelle) und ihre Art (physisch, dokumentarisch, mündlich oder analytisch) beeinflusst und hängt von den Umständen ab, unter denen sie erlangt werden. Nachfolgende generelle Regeln können als Orientierungshilfe gelten, wonach Prüfungsnachweise verlässlicher sind, wenn sie

- aus unabhängigen Quellen außerhalb der geprüften Stelle (z. B. Bestätigung durch Dritte) erlangt und nicht intern erstellt werden,
- wirksamen einschlägigen Kontrollen unterliegen, falls sie intern erstellt werden,
- vom Prüfteam direkt (z. B. durch Beobachtung der Anwendung einer Kontrolle) und nicht indirekt (z. B. durch Befragungen zur Anwendung einer Kontrolle) erlangt werden,
- in dokumentarischer Form, d. h. auf Papier, in elektronischer Form oder auf einem anderen Medium, und nicht als mündliche Aussagen vorliegen und
- als Originaldokumente und nicht als Fotokopien oder Telefaxe vorliegen.

Prüfungsnachweise können innerhalb oder außerhalb der geprüften Stelle erlangt oder vom Prüfteam direkt erstellt werden. Zur Sammlung von Prüfungsnachweisen sollten unterschiedliche Quellen herangezogen werden, damit die Prüfungsnachweise erhärtet werden



können. Bei der Verwertung von Informationen, die durch die geprüfte Stelle erstellt wurden, hat das Prüfteam zu beurteilen, ob die Informationen für seine Ziele ausreichend verlässlich sind. Prüfungshandlungen zum Erlangen von Prüfungsnachweisen können zusätzlich zu einer Befragung eine Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme, eine Beobachtung, eine Bestätigung, ein Nachrechnen, ein Nachvollziehen und analytische Prüfungshandlungen - oft in einer Kombination - umfassen.

Das Prüfteam sollte die in seinen Arbeitsunterlagen enthaltenen Prüfungsnachweise digital und erforderlichenfalls auf Papier dokumentieren. Dabei sind die durchgeführten Arbeiten, die Feststellungen und Schlussfolgerungen sowie die Argumente für die wichtigsten Entscheidungen festzuhalten.

### **6.5. Externe Bestätigungen**

ISSAI 1505

Externe Bestätigungen sind Prüfungsnachweise, die als direkte schriftliche Antwort eines Dritten (= bestätigende Partei) an das Prüfteam ergehen.

Das Ziel des Prüfteams bei der Anwendung von externen Bestätigungsverfahren besteht darin, diese Verfahren zu planen und durchzuführen, um relevante und verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen. Es gilt, dass Prüfungsnachweise verlässlicher sind, wenn sie aus unabhängigen (externen) Quellen stammen. Darüber hinaus sind direkt und in dokumentierter Form vom Prüfteam erlangte Prüfungsnachweise verlässlicher als Prüfungsnachweise, die indirekt oder durch Rückschluss erlangt werden.

Bei der Art der Anfrage durch das Prüfteam wird in zwei Arten unterschieden, wobei grundsätzlich der ersten Art der Vorzug gegeben werden sollte:

- Positive Bestätigungsanfragen: Eine Anfrage des Inhalts, dass die bestätigende Partei aufgefordert wird, dem Prüfteam direkt zu antworten, womit zum Ausdruck gebracht wird, ob die bestätigende Partei den Informationen in der Anfrage zustimmt oder nicht oder die angeforderten Informationen liefert.
- Negative Bestätigungsanfragen: Eine Anfrage des Inhalts, dass die bestätigende Partei aufgefordert wird, dem Prüfteam dann direkt zu antworten, wenn diese den in der Anfrage enthaltenen Informationen nicht zustimmt.

Bei der Anwendung von externen Bestätigungsverfahren soll das Prüfteam die Kontrolle über die Bestätigungsanfragen gegenüber



Dritten innehaben. Dies schließt

- die Festlegung der zu bestätigenden Informationen,
- die Auswahl der geeigneten bestätigenden Parteien,
- die Ausgestaltung der Bestätigungsanfragen (einschließlich der richtigen Adressierung und der Information über die direkte Rücksendung an das Prüfteam) und
- die Versendung der Anfragen sowie eventuelle Folgeanfragen an die bestätigende Partei ein.

Eine besondere Form von externen Bestätigungen stellen Bankbestätigungen dar. Das Prüfteam hat bei begründeten Zweifeln zu Angaben mit Bezug zu Banken (z.B. Geldbestände, Wertpapierbestände, Kredite, Darlehen, Haftungen, Garantien, derivative Finanzgeschäfte uä.) seitens der geprüften Stelle bzw. in regelmäßigen Zeitabständen (zumindest alle drei Jahre) externe Bankbestätigungen im Rahmen der Rechnungsabschlussprüfung einzuholen.

Eine Bankbestätigungsaktion soll den folgenden Ablauf haben:

- Die von der geprüften Stelle auf Grund einer Auswahl durch das Prüfteam erstellten Anfragen (Anforderungsschreiben der Bankbriefe) werden an das Prüfteam retourniert, damit die Vollständigkeit der Anfragen und der einzelnen Fragen überprüft werden kann.
- Der Versand der Anfragen wird unter der Kontrolle des Prüfteams durchgeführt (z.B. direkt vom LRH versandt).
- Die Banken werden ersucht, die Antwort direkt an den LRH zurückzusenden.
- Es soll dafür gesorgt werden, dass auch nicht zustellbare Anfragen an den LRH retourniert werden.
- Sofern Hinweise auftreten, dass erhaltene Bankbestätigungen eventuell fragwürdig sind, so hat sich das Prüfteam von der Authentizität der Bestätigung zu überzeugen (z. B. durch telefonische Nachfrage bei der Bank).

Für Vorlagen zur Anforderung von Bankbestätigungen wird auf das von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder entwickelte Musterschreiben<sup>3</sup> (siehe Anlage) verwiesen.

## 6.6. Analytische Prüfungshandlungen

ISSAI 1520

Das Prüfteam ist verpflichtet analytische Prüfungshandlungen durchzuführen, die ihm bei der Bildung einer Gesamtbeurteilung des Rechnungsabschlusses helfen. Analytische Prüfungshandlungen bestehen

<sup>3</sup> Downloadbar unter <http://www.kwt.or.at/de/desktopdefault.aspx/tabid-187/> (Fachgutachten IWP/PE12).



in der Analyse plausibler Beziehungen zwischen sowohl finanziellen als auch nicht finanziellen Daten aus derselben Periode und geprüften Stelle und/oder aus verschiedenen Perioden und geprüften Stellen. Dazu gehören beispielsweise

- die Berücksichtigung von Vergleichen der Finanzinformationen der geprüften Stelle mit vergleichbaren Informationen für vorhergehende Zeiträume oder erwarteten Ergebnissen (z.B. Budgets oder Prognosen), sowie
- die Relation zwischen finanziellen und relevanten nicht-finanziellen Informationen (z.B. Personalkosten im Vergleich zur Anzahl der Mitarbeiter).

Im Allgemeinen bieten analytische Prüfungshandlungen eher einen Hinweis darauf, dass etwas möglicherweise nicht stimmt, als positive überzeugende Prüfungsnachweise darüber zu liefern, was ggf. nicht stimmt. Folglich liefern sie in der Regel für sich allein keine ausreichenden, relevanten und verlässlichen Prüfungsnachweise.

## 6.7. Stichprobenprüfung

ISSAI 1530

Das Prüfteam kann sich dazu entscheiden, bei der Durchführung von Prüfungshandlungen Stichprobenprüfungen anzuwenden.

Dabei ist das Ziel des Prüfteams, eine ausreichende Grundlage zu schaffen, um Schlussfolgerungen über die Grundgesamtheit zu ziehen, aus der die Stichprobe ausgewählt wurde.

Bei der Konzeption der Prüfungsstichprobe sind das Ziel der Prüfungshandlung und die Merkmale der Grundgesamtheit zu berücksichtigen. Da die Ziele von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen (Einzelfallprüfungen) unterschiedlich sind, sind unter Umständen unterschiedliche Stichprobenansätze erforderlich. Der Stichprobenumfang ist so festzulegen, dass das Stichprobenrisiko auf ein vertretbares Maß reduziert wird.

Neben der bewussten Auswahl werden bei der Konzeption und Auswahl von Stichproben statistische und nichtstatistische Verfahren angewendet. Die Entscheidung welcher Stichprobenansatz angewendet wird, liegt im Ermessen des Prüfteams. Bei statistischen Stichprobenverfahren werden die Stichprobenelemente so ausgewählt, dass für jedes Element eine bekannte Auswahlwahrscheinlichkeit besteht. Bei nichtstatistischen Stichprobenverfahren basiert die Auswahl der Elemente auf pflichtgemäßem Ermessen.

Die wichtigsten Methoden der Stichprobenverfahren sind folgende:





- Zufallsgesteuerte Auswahl (durch Zufallsgeneratoren, z.B. Zufallszahlentabellen);
- Systematische Auswahl: die Anzahl der Stichprobenelemente der Grundgesamtheit wird durch den Stichprobenumfang geteilt und so ein Stichprobenintervall (z.B. 50) ermittelt, nachdem ein Ausgangspunkt (Zufallsstart) festgelegt wird, wird jedes 50. Element geprüft;
- Stichprobenauswahlverfahren anhand von Geldeinheiten (wertproportionale Zufallsauswahl): der Abstand bei der systematischen Auswahl wird nicht als Abstand zwischen den Elementen sondern als Geldbetrag definiert. Dadurch wird erreicht, dass Elemente ab einer bestimmten Größenordnung 100%ig geprüft werden (Monetary Unit Sampling);
- Auswahl aufs Geratewohl: Stichprobe wird ausgewählt ohne ein strukturiertes Verfahren zu verfolgen.

Für die einzelnen ausgewählten Elemente sind Prüfungshandlungen durchzuführen, die für den jeweiligen Zweck geeignet sind.

Bei Einzelfallprüfungen werden die in der Stichprobe festgestellten falschen Darstellungen auf die Grundgesamtheit hochgerechnet, sofern ein statistisches Stichprobenverfahren angewendet wurde. Die Ergebnisse nichtstatistischer Stichprobenverfahren können lediglich als Hinweis dienen und nicht auf die Grundgesamtheit hochgerechnet werden.

Bei der Auswertung der Ergebnisse der Stichprobenprüfung ist zu beurteilen, ob die Anwendung der Stichprobenprüfung eine hinreichende Grundlage für Schlussfolgerungen über die Grundgesamtheit geliefert hat.

Abschließend soll das Prüfteam die Stichprobenergebnisse beurteilen, um festzustellen, ob seine vorläufige Einschätzung über die Eigenschaften der Grundgesamtheit bestätigt wurde oder ob sie geändert werden muss.

## 6.8. Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

ISSAI 1560

Der Rechnungsabschluss kann durch bestimmte nach dem Abschlussstichtag eintretende Ereignisse beeinflusst werden. In der Regel unterscheidet man zwei Arten von Ereignissen:

- solche, die weitere Nachweise für Umstände liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorlagen (= werterhellende Tatsachen), und
- solche, die Nachweise für Umstände liefern, die sich nach



dem Abschlussstichtag ergeben haben (= wertbegründende Tatsachen).

Ziel des Prüfteams ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob relevante Ereignisse (die Anpassungen erfordern) angemessen in Übereinstimmung mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben im Rechnungsabschluss berücksichtigt sind, die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Prüfberichts (oder Ähnliches) eingetreten sind.

Prüfungsnachweise können u.a. wie folgt erhoben werden:

- Die Erzielung eines Verständnisses von dem Verfahren, das die geprüfte Einheit eingerichtet hat, damit nach dem Abschlussstichtag eintretende relevante Ereignisse festgestellt werden.
- Die Befragung der geprüften Einheit, ob relevante Ereignisse nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.
- Die Durchsicht von Sitzungsprotokollen (Landtag, Landesregierung) die nach dem Abschlussstichtag stattgefunden haben bzw. Befragungen zu erörterten Sachverhalten, sofern noch keine Protokolle vorliegen.

Das Prüfteam ist nicht verpflichtet, Maßnahmen zu setzen, die auf die Entdeckung von Ereignissen, die nach dem Datum seines Berichts über die durchgeführte Prüfung eintreten, gerichtet sind.

Das Prüfteam soll von der geprüften Einheit und, soweit dies erforderlich ist, von weiteren verantwortlichen Personen, eine schriftliche Erklärung darüber einfordern, dass sämtliche erforderlichen Angaben und Anpassungen zu relevanten Ereignissen nach dem Abschlussstichtag gemacht wurden.

## 6.9. Schriftliche Erklärungen

ISSAI 1580

Schriftliche Erklärungen (Vollständigkeitserklärungen) sind verbindliche Äußerungen der geprüften Einheit bzw. weiterer verantwortlicher Personen gegenüber dem Prüfteam zur Bestätigung bestimmter Sachverhalte oder zur Unterstützung sonstiger Prüfungsnachweise. Sie stellen erforderliche Informationen für das Prüfteam im Zusammenhang mit der Prüfung des Rechnungsabschlusses dar. Sie sind für sich allein jedoch keine ausreichend geeigneten Prüfungsnachweise zu den betreffenden Sachverhalten.

Ziele des Prüfteams sind,



- schriftliche Erklärungen der geprüften Einheit bzw. weiterer verantwortlicher Personen darüber zu erlangen, dass diese ihrer Ansicht nach ihrer Verpflichtung zur vollständigen Aufstellung des Rechnungsabschlusses (dh. dass alle Geschäftsfälle erfasst und im Rechnungsabschluss wiedergegeben sind und dieser nach den geltenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen aufgestellt wurde) nachgekommen sind, und dass sie dem Prüfteam alle relevanten Informationen und Zugangsberechtigungen zur Verfügung gestellt haben,
- sonstige für den Rechnungsabschluss relevante Prüfungsnachweise durch schriftliche Erklärungen zu unterstützen und
- sowohl auf abgegebene schriftliche Erklärungen als auch bei Weigerung eine solche Erklärung abzugeben angemessen zu reagieren.

Dazu soll das Prüfteam die geprüfte Einheit auch auffordern, schriftliche Erklärungen darüber abzugeben, dass alle bekannten tatsächlichen oder möglichen Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche, deren Auswirkungen bei der Aufstellung des Rechnungsabschlusses zu berücksichtigen sind, dem Prüfteam mitgeteilt und in Übereinstimmung mit dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung angegeben wurden.

Das Datum der schriftlichen Erklärung soll so nahe wie praktisch durchführbar am Datum des Prüfberichts (jedoch nicht nach diesem Datum) liegen.

Bei Zweifeln an der Verlässlichkeit schriftlicher Erklärungen hat das Prüfteam festzustellen, ob dies etwaige Auswirkungen auf andere Erklärungen und Prüfungsnachweise haben könnte. Insbesondere wenn schriftliche Erklärungen nicht mit anderen Prüfungsnachweisen im Einklang stehen, hat das Prüfteam weitere Prüfungshandlungen zur Klärung des Sachverhalts durchzuführen. Gelangt das Prüfteam zur Ansicht, dass die schriftlichen Erklärungen nicht verlässlich sind, muss es angemessene Maßnahmen (z.B. entsprechende Offenlegung im Prüfbericht) ergreifen.

#### **6.10. Verwertung der Arbeit interner Prüfer**

ISSAI 1610

Wenn das Prüfteam festgelegt hat, dass die interne Revision für die Rechnungsabschlussprüfung voraussichtlich Relevanz besitzt, ist zu beachten, dass die interne Revision nicht unabhängig agieren kann und Ziele verfolgt, die von der geprüften Einheit festgelegt werden.

Wenn das Prüfteam die interne Revision als relevant eingestuft hat



obliegt es ihm

- festzulegen, ob und in welchem Umfang bestimmte Arbeiten der internen Revision verwertet werden sollen, und
- falls bestimmte Arbeiten der internen Revision verwertet werden, festzulegen, ob diese Arbeiten für die Zwecke der Rechnungsabschlussprüfung angemessen sind.

Inwieweit Arbeiten der internen Revision für die Zwecke der Rechnungsabschlussprüfung angemessen sind, hängt von den Schlussfolgerungen samt Prüfungsnachweisen der internen Revision, deren Berichten und Ergebnissen sowie der Behebung von Abweichungen oder ungewöhnlichen Sachverhalten ab.

Werden Arbeiten der internen Revision verwertet, müssen diese in die Prüfungsdokumentation aufgenommen werden.

#### **6.11. Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers**

ISSAI 1620

Wenn Fachkenntnisse auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung oder Prüfung notwendig sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, soll das Prüfteam bestimmen, ob die Arbeit eines Sachverständigen zu verwerten ist.

Bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen in Zusammenhang mit der Arbeit eines Sachverständigen hat das Prüfteam u.a. folgende Sachverhalte zu berücksichtigen:

- Art des Sachverhalts,
- Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit dem Sachverhalt,
- Bedeutung der Arbeit dieses Sachverständigen im Zusammenhang mit der Rechnungsabschlussprüfung und
- Kenntnisse und Erfahrungen des Prüfteams über die bisher durchgeführte Arbeit dieses Sachverständigen.

Das Prüfteam soll beurteilen, ob der Sachverständige über die Kompetenz, die Fähigkeiten und die Objektivität verfügt, die für die Zwecke der Abschlussprüfung notwendig sind. Zugleich soll das Prüfteam ein ausreichendes Verständnis vom Fachgebiet des Sachverständigen erlangen, um Art, Umfang und Ziele der Arbeit des Sachverständigen festzulegen und die Eignung dieser Arbeit beurteilen zu können.



Das Prüfteam soll, falls sachgerecht schriftlich, mit dem Sachverständigen folgende Sachverhalte vereinbaren:

- Art, Umfang und Ziele der Arbeit,
- Rollen und Verantwortlichkeiten,
- Art, Zeitpunkte und Umfang der Kommunikation, einschließlich der Art eines zu liefernden Berichts, sowie
- Verschwiegenheitsverpflichtungen.

Das Prüfteam soll die Angemessenheit der Arbeit des Sachverständigen für die Zwecke der Rechnungsabschlussprüfung beurteilen. Dies beinhaltet die Relevanz und Vertretbarkeit der Feststellungen oder Schlussfolgerungen sowie deren Übereinstimmung mit anderen Prüfungsnachweisen, die Relevanz und Vertretbarkeit von Annahmen und Methoden sowie die Relevanz, Vollständigkeit und Richtigkeit etwaiger Ausgangsdaten.

## **7. Berichterstattung**

---

ISSAI 100

Die Prüfungsergebnisse werden in einem Bericht zusammengefasst und den (gesetzlich) festgelegten Berichtsempfängern zugeleitet sowie allenfalls veröffentlicht.

### **7.1. Grundsätze**

Der Bericht soll – wie die Rechnungsabschlussprüfung selbst – den Grundsätzen der Unparteilichkeit, der Wahrheit, der Vollständigkeit und der Klarheit entsprechen.

Der Grundsatz der Unparteilichkeit erfordert eine objektive Wertung der Sachverhalte unter Berücksichtigung aller verfügbaren Informationen; ggf. ist auf abweichende Auffassungen der geprüften Einheit hinzuweisen.

Der Grundsatz der Wahrheit erfordert, dass alle Feststellungen im Prüfungsbericht nach der Überzeugung des Prüfers/der Prüferin den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Der Grundsatz der Vollständigkeit erfordert, dass im Prüfungsbericht alle von Gesetz, den Beschlüssen des Landtages und den sonstigen landesrechtlichen Vorschriften geforderten Feststellungen getroffen werden.



Der Grundsatz der Wahrung schutzwürdiger Interessen ist zu beachten. Datenschutzrechtliche Erfordernisse sind bei der Berichtsverfassung zu berücksichtigen. Der Grundsatz der Klarheit erfordert eine übersichtliche, verständliche und eindeutige Darlegung.

## 7.2. Inhalte

Der Bericht sollte klar, leicht verständlich und vollständig sein, ausschließlich durch Prüfungsnachweise belegte Informationen enthalten, Feststellungen stets im Zusammenhang darstellen sowie objektiv und unvoreingenommen sein.

Der Bericht sollte, 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.

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 Bericht sollte Angaben zu Prüfungszielen, Prüfungsfragen, Prüfungsumfang, Prüfungsmaßstäben, Prüfungsmethoden, Feststellungen, genutzte 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.

Grundsätzlich richten sich Form und Inhalt des Berichts nach Prüfungsart, Adressatenkreis, geltenden Normen und gesetzlichen Vorgaben. Der Bericht umfasst jedenfalls die Beschreibung des Prüfungsumfanges, die Prüfungserkenntnisse und Würdigung einschließlich der Folgen und Prüfungsempfehlungen.



Der Bericht zur Rechnungsabschlussprüfung hat daher, in Abhängigkeit von den jeweiligen gesetzlichen Grundlagen, u.a. folgende Themenfelder zu enthalten:

- Gesetzliche Grundlagen (Grundlagen der Haushaltsführung),
- Prüfungsgegenstand (Umfang),
- Kompetenz und Prüfungsmaßstab,
- Voranschlagsvergleichsrechnung,
- Haushaltsvollzug,
- Rechnungsquerschnitt nach ESVG,
- Jahresbestandsrechnung,
- Kassenabschluss,
- Finanz- und sonstige Schulden,
- Haftungen und Eventualverbindlichkeiten,
- Beteiligungen,
- Personal und
- Sonderthemen (Veranlagungen, „graue Finanzschulden“ usw.).

## **8. Dokumentation**

---

ISSAI 1000

Die Prüfer sollten gewährleisten, dass die Prüfungsunterlagen eine entsprechende Belegung aller Schlussfolgerungen, Beurteilungen und Empfehlungen enthalten. Die Prüfer sollten die Prüfungsbelegung sowie den Rahmen und Umfang der Planung, der geleisteten Arbeit und der Prüfungsfeststellungen entsprechend dokumentieren.

Das Prüfteam hat die Prüfungsdokumentation in einer Prüfungsakte zusammenzustellen und den redaktionellen Prozess der Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte in angemessener Zeit abzuschließen. Weiters ist jegliche Art von Prüfungsdokumentation nicht vor dem Ende des jeweiligen Aufbewahrungszeitraums zu entfernen oder zu löschen. Die jeweilige regionale Finanzkontrolleinrichtung legt den Aufbewahrungszeitraum nach deren spezifischen Anforderungen fest.

Die Prüfungsdokumentation ist so zu erstellen, dass sie ein sachverständiger Dritter, der zuvor nicht mit der Prüfung befasst war, bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen, die im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen getroffen wurden, versteht. Darüber hinaus sollten hierin die gezogenen Schlussfolgerungen sowie die Argumentationsführung bei wichtigen Ermessensfragen nachvollziehbar darge-



stellt sein

ISSAI 1230/  
ISSAI 1300

Die Dokumentation soll im Wesentlichen folgende Inhalte umfassen:

- Prüfungsstrategie und Prüfungskonzept sowie wesentliche Änderungen an diesen Dokumenten, die während der Prüfung erforderlich werden sowie die Gründe für diese Änderungen,
- die kennzeichnenden Merkmale der geprüften Elemente oder Sachverhalte,
- von wem die Prüfungsarbeit durchgeführt und wann sie abgeschlossen wurde,
- von wem, wann und in welchem Umfang die durchgeführte Prüfungsarbeit durchgesehen wurde,
- Gespräche mit der geprüften Einheit, den für die Überwachung Verantwortlichen und anderen Personen über bedeutsame Sachverhalte,
- die bedeutsamen Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben, inklusive der Prüfungsnachweise und der damit verbundenen Prüfungshandlungen sowie
- die gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen.

Die Prüfungsdokumentation kann auf Papier oder digital aufgezeichnet werden. Zur Prüfungsdokumentation gehören beispielsweise Analysen, Memoranden zu besonderen Sachverhalten, Zusammenfassungen bedeutsamer Sachverhalte, schriftliche Bestätigungen und Erklärungen, Checklisten oder Schriftverkehr (einschließlich E-Mail) zu bedeutsamen Sachverhalten.

Das Prüfteam kann Auszüge oder Kopien der Aufzeichnungen der Einheit (beispielsweise bedeutsame und spezifische Verträge und Vereinbarungen) als Teil der Prüfungsdokumentation einbeziehen.

Mündliche Erläuterungen des Prüfers/der Prüferin allein stellen keine ausreichende Abstützung für die von ihm durchgeführten Arbeiten oder gezogenen Schlussfolgerungen dar, können jedoch verwendet werden, um in der Prüfungsdokumentation enthaltene Informationen zu erläutern oder zu verdeutlichen.

Die Prüfungsdokumentation dient darüber hinaus dazu,

- das Prüfteam bei der Planung und Durchführung der Prüfung zu unterstützen,
- die für die Überwachung der Auftragsabwicklung verantwortlichen Mitglieder des Prüfteams bei der Anleitung und Überwa-





chung der Prüfungstätigkeit sowie bei der Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Durchsicht der Prüfungsergebnisse zu unterstützen,

- das Prüfteam in die Lage zu versetzen, über seine Tätigkeit Rechenschaft ablegen zu können,
- die Aufzeichnungen über Sachverhalte mit bleibender Bedeutung für zukünftige Prüfungen aufzubewahren sowie
- die Durchführung von externen Untersuchungen in Übereinstimmung mit den maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen zu ermöglichen.