

Standards für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen

Inhalt – 1/3

1. Auftrag und Umsetzung
2. Prüfungsstandard
3. Gesetzliche Rahmenbedingungen
4. Ziele der Rechnungsabschlussprüfungen
5. Grundsätze der Rechnungsabschlussprüfungen
 1. Berufsgrundsätze und -vorschriften
 2. Kritische Grundhaltung der PrüferInnen
 3. Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb
 4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
 5. Wesentlichkeit und Grenzen

Inhalt – 2/3

6. Planung

1. Ziel und Zweck der Planung
2. Vorbereitende Maßnahmen
3. Planungsaktivitäten
4. Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungskonzeptes
5. Risikobeurteilung
6. Wesentlichkeit und Internes Kontrollsystem

7. Durchführung

1. Berücksichtigung der Rechtsvorschriften
2. Beurteilung wesentlicher Falschangaben und doloser Handlungen
3. Prüfungsnachweise und externe Bestätigungen
4. Stichprobenprüfung
5. Verwertung der Arbeit interner PrüferInnen und von Sachverständigen

Inhalt – 3/3

8. Berichterstattung
 1. Grundsätze
 2. Inhalte
9. Dokumentation
 1. Allgemeines
 2. Checklisten
10. Geplante Novelle der VRV 2015

1. Entstehung, Auftrag und Umsetzung

- 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 erarbeiten.
- Auf dieser Grundlage beschlossen die Leiter der Landeskontrolleinrichtungen in ihrer Tagung im Juni 2014 in Klagenfurt, eine Arbeitsgruppe zum Thema „Öffentliches Haushaltswesen – Prüfung Rechnungsabschluss“ einzurichten.
- Die aus Vertreterinnen und Vertretern der regionalen öffentlichen Rechnungskontrollinstitutionen (Landesrechnungshöfe, Stadtrechnungshof Wien, Kontrollamt der Stadt Villach als Vertreter des Österreichischen Städtebundes – insgesamt 15 Personen) zusammengesetzte Arbeitsgruppe setzte sich das Ziel, aus den bestehenden ausgewählten 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 auf Basis der VRV 1997 sein.
- Im Juli 2020 wurde von der Direktorenkonferenz beschlossen, den „Leitfaden für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen“ auf Basis der VRV 2015 zu überarbeiten.

2. Prüfungsstandard

- 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.
- Der vorliegende Leitfaden soll eine möglichst einheitliche Handlungsempfehlung für die Durchführung von Rechnungsabschlussprüfungen durch die öffentliche Finanzkontrolle darstellen.
- Grenzen: 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.
- Für die Prüfung von Rechnungsabschlüssen kommen in erster Linie die Prüfungen der Rechnungsführung sowie Ordnungs- und Rechtmäßigkeitsprüfungen bezogen auf die Haushaltsvorschriften zur Anwendung.

3. Gesetzliche Rahmenbedingungen

- Die gesetzlichen Bestimmungen über die Prüfung von Rechnungsabschlüssen durch die Landesrechnungshöfe/den Stadtrechnungshof Wien sind unterschiedlich geregelt.
- Die Bundesländer Salzburg, Tirol, Kärnten, Steiermark, Niederösterreich und Wien haben gesetzliche Aufträge. In den Bundesländern Oberösterreich, Burgenland und Vorarlberg liegt kein gesetzlicher Auftrag zur Prüfung des Rechnungsabschlusses vor. Die Bundesländer Oberösterreich und Burgenland prüfen den Rechnungsabschluss jedoch im Rahmen einer Initiativprüfung.
- 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.
- 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.

4. 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 2015, Landesvoranschlag, Haushaltsordnungen, Bewirtschaftungserlässe, gebarungsrelevante Beschlüsse)

vermittelt.

Diese kritische Würdigung des Rechnungsabschlusses basiert auf einer Plausibilitätsbeurteilung.

5. Grundsätze der Rechnungsabschlussprüfungen (1)

- Berufsgrundsätze
 - Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Befangenheit; Gewissenhaftigkeit einschließlich der fachlichen Kompetenz und berufsblichen Sorgfalt;
 - Gewährleistung eines angemessenen personellen und technischen Ressourceneinsatzes; Verschwiegenheit; Eigenverantwortlichkeit und berufswürdiges Verhalten.
- Kritische Grundhaltung der PrüferInnen

Wahrung einer professionellen Distanz sowie einer wachen und hinterfragenden Einstellung bei der Einschätzung, inwieweit die im Prüfungsverlauf erhobenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind.
- Qualitätssicherung

Die Finanzkontrolle hat ein hohes Qualitätsniveau der Prüfungstätigkeit sicherzustellen. Dazu sind den MitarbeiterInnen Fortbildungen zu gewährleisten und ein Qualitätssystem (z.B. QM-Handbuch) einzurichten.

5. Grundsätze der Rechnungsabschlussprüfungen (2)

- Risikoorientierter Prüfungsansatz

Eine Vollprüfung im Rahmen der Rechnungsabschlussprüfung ist aufgrund der einzelnen gesetzlichen Zeitvorgaben nicht realisierbar und aus prüfungsökonomischen Gründen nicht zweckmäßig. Erforderlich ist daher die Berücksichtigung des Wesentlichkeitsaspektes.

- Wesentlichkeit

Wesentlichkeit ist gegeben, wenn falsche Angaben im Rechnungsabschluss die Entscheidung eines Sachkundigen beeinflussen.

- Grenzen der Sicherheit von Prüfungsaussagen

- Prüfungen können bei Beachtung der Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit immer nur in Stichproben durchgeführt werden,
- Unterlagen, die als Nachweise dienen, können gefälscht oder unvollständig sein,
- aus den Büchern nicht ersichtliche Verpflichtungen können verheimlicht werden.

6. Planung (1)

- Ziele und Zweck der Planung

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 Sachverständiger koordiniert werden.

- Vorbereitende Maßnahmen

- In die Planung sind die DirektorInnen und die PrüfungsleiterInnen einzubeziehen.
- 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 eingehalten sind.
- Die DirektorInnen haben die geprüfte Einheit über den Prüfungsbeginn zu informieren.

6. Planung (2)

- Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungskonzeptes
 - 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.
- Risikobeurteilung
 - Als Grundprinzip gilt, dass das Prüfteam bei der Prüfungsplanung das Risiko zu beurteilen hat, ob der Abschluss aufgrund von Fehlern wesentliche falsche Angaben enthält.
 - Je höher das Risiko von Fehldarstellungen ist, in umso stärkerem Ausmaß sind Prüfungshandlungen (Einholung von Auskünften, rechnerische Kontrollen) durchzuführen.

6. Planung (3)

- Internes Kontrollsystem

Das Prüfteam hat Kenntnis zu erlangen über die

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

7. Durchführung (1)

- Berücksichtigung der Rechtsvorschriften

Die Ziele des Prüfteams sind:

- ausreichend geeignete Prüfungsnachweise für die Einhaltung der Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen,
- bestimmte Prüfungshandlungen durchzuführen, die dazu beitragen, Fälle von Verstößen gegen sonstige Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, die eine wesentliche Auswirkung auf den Rechnungsabschluss haben können, zu erkennen.

- Beurteilung wesentlicher Falschangaben

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.

7. Durchführung (2)

- Prüfungsnachweise

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.

Verlässlich sind diese Nachweise, wenn diese

- aus unabhängigen Quellen erlangt und nicht intern erstellt wurden,
- direkt (z. B. durch Beobachtung der Anwendung einer Kontrolle) und nicht indirekt erlangt wurden,
- in dokumentarischer Form und nicht als mündliche Aussagen vorlagen und
- als Originaldokumente und nicht als Fotokopien vorliegen.

7. Durchführung (3)

- Externe Bestätigungen
 - Es gilt, dass Prüfungsnachweise verlässlicher sind, wenn sie aus unabhängigen Quellen stammen.
 - Eine besondere Form von externen Bestätigungen sind Bankbestätigungen (z.B. Musterschreiben der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer)

- Verwertung der Arbeit interner PrüferInnen und von Sachverständigen

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.

Das Prüfteam soll die Angemessenheit der Arbeit des Sachverständigen 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.

8. Berichterstattung (1)

- Grundsätze

Der Bericht soll den Grundsätzen der Unparteilichkeit, der Wahrheit, der Vollständigkeit, der Wahrung schutzwürdiger Interessen 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 der Prüferin/des Prüfers 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.

8. Berichterstattung (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.

9. Dokumentation (1)

- Allgemeines

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 einem Prüfungsakt zusammenzustellen.

Die Prüfungsdokumentation ist so zu erstellen, dass ein sachverständiger Dritter, der zuvor nicht mit der Prüfung befasst war, die bedeutsamen sich aus der Prüfung ergebenden Sachverhalte, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen sowie die damit im Zusammenhang getroffenen bedeutsamen Beurteilungen versteht.

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.

9. Dokumentation (2)

1. Checkliste – Prüfungsplanung „Allgemein“
2. Checkliste – Prüfungsplanung „Merkmale des Auftrags“
3. Checkliste – Prüfungsplanung „Kommunikation“
4. Checkliste – Bestandteile des RA nach VRV 2015
5. Checkliste – Finanzierungshaushalt, Geld- und Kassenbewirtschaftung
6. Checkliste – Ergebnishaushalt
7. Checkliste – Vermögensrechnung
8. Checkliste – Nettovermögensveränderungsrechnung
9. Checkliste – Nachweis Personal (Anlage 4 und 6s)
10. Checkliste – Rechnungsquerschnitt (Anlage 5a)
11. Checkliste – Nachweis über Transferzahlungen (Anlage 6a)
12. Checkliste – Nachweis über Haushaltsrückl./Zahlungsmittelreserven (Anlage 6b)
13. Checkliste – Einzelnachweise über Finanzschulden (Anlagen 6c und 6d)
14. Checkliste – Nachweis über haushaltsinterne Vergütungen (Anlage 6f)
15. Checkliste – Anlagenspiegel (Anlage 6g)

9. Dokumentation (3)

16. Checkliste – Liste der nicht bewerteten Kulturgüter (Anlage 6h)
17. Checkliste – Leasingspiegel (Anlage 6i)
18. Checkliste – Nachweise über die Beteiligungen (Anlage 6j und 6k)
19. Checkliste – Nachweis über verwaltete Einrichtungen (Anlage 6l)
20. Checkliste – Nachweise über aktive Finanzinstrumente (Anlage 6m, 6n, 6p)
21. Checkliste – Rückstellungsspiegel (Anlage 6q)
22. Checkliste – Haftungsnachweis (Anlage 6r)
23. Checkliste – Nachweis über die nicht voranschlagswirksame Gebarung (Anlage 6t)
24. Checkliste – IKS und Belegprüfung
25. Checkliste – Prüfungsdokumentation
26. Checkliste – Kennzahlen
27. Checkliste – Langfristige Forderungen aus gewährten/gegebenen Darlehen

9. Dokumentation (4)

1. Checkliste – Prüfungsplanung „Allgemein“ (als Beispiel)

| Kat. # | | durchgeführt | nicht-durchgeführt | Anmerkung # |
|--------|--|--------------|--------------------|-------------|
| RA # | Sammlung von Informationen über die geprüfte Stelle und ihren organisatorischen Aufbau zur Abschätzung von Risiko- und Erheblichkeitsbereichen # | ☐ | ☐ | ☐ |
| RA # | Festlegung der Prüfungsziele und des Prüfungsumfanges (Sonderthemen, Schwerpunkte) # | ☐ | ☐ | ☐ |
| RA # | vorläufige Analyse zur Festlegung der gewählten Vorgangsweise sowie zur Bestimmung von Art und Umfang der späteren Untersuchungen # | ☐ | ☐ | ☐ |
| RA # | Hervorhebung besonderer, im Zuge der Prüfungsplanung vorhergesehener Problembereiche # | ☐ | ☐ | ☐ |
| RA # | Erstellung eines Prüfungszeitplanes # | ☐ | ☐ | ☐ |

Legende "KATEGORIE"

- RA** Prüfungsfragen/-handlungen für die Rechnungsabschlussprüfung
- IKS** Prüfungsfragen/-handlungen, die im Rahmen von Prüfungen des IKS durchgeführt werden
- Sonstige** zusätzliche Prüfungshandlungen, die über den Rahmen von Rechnungsabschluss- und IKS-Prüfungen hinausgehen

10. Geplante Novelle der VRV 2015

- Vorgangsweise
 - finaler Begutachtungsentwurf der VRV-Novelle an Länder und Gemeinden zur jeweils internen Abstimmung
 - im VR-Komitee soll ein Beschluss über die vorliegende Novelle gefasst werden. Damit ist das Einvernehmen mit Länder und Gemeinden final hergestellt.
 - Beschluss zur Novelle im VR-Komitee am 12.12.2022
 - Kundmachung am 15.12.2022

10. Geplante Novelle der VRV 2015 (2)

- Inhalte (auszugsweise)
 - Hinweis auf verwaltungsökonomische Prinzipien bei der Erstellung von VA und RA
 - neue Sonderbestimmungen mit reduzierter Zahl von Anlagen für Nachtragsvoranschläge
 - Betragsgrenzen für GWG entsprechend der Empfehlung des VR-K angepasst (statt 400 Euro Hinweis auf § 13 EStG 1988)
 - Nettofinanzierungssaldo muss im VA nicht mehr ausgeglichen werden
 - für Barwertberechnungen neben UDRB-Zins auch marktüblicher Zins möglich
 - Empfehlung des VR-K hinsichtlich Rückstellungen für Landes- und ReligionslehrerInnen umgesetzt
 - Empfehlung des VR-K hinsichtlich Sterbetafeln für Pensionsrückstellungen und marktüblicher Zinssatz für Pensionsrückstellungen umgesetzt
 - Nachweis über aktive Finanzinstrumente nur mehr beim RA, nicht mehr beim VA
 - Übergangs- und Inkrafttretensregelungen: grundsätzlich mit 1.1.2024 in Kraft

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Landesrechnungshof Tirol
Eduard-Wallnöfer-Platz 3
6020 Innsbruck
lrh@tirol.gv.at
www.tirol.gv.at/lrh