



IWP-Fachtagung am 17./18. Oktober 2008

Prüfung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor

Entwurf einer Richtlinie zur Durchführung von
Gebarungsprüfungen

Bericht zur internationalen Entwicklung

Dr. Günter Riegler, WP/StB – Stadtrechnungshof Graz
Dr. Peter Wundsam, WP/StB – MOORE STEPHENS AUSTRIA

17. Oktober 2008



Agenda

■ Gebarungsprüfung

- ◆ Ist eine gesonderte Richtlinie erforderlich ?
- ◆ Definition und Inhalt
- ◆ Ziele einer Gebarungsprüfung
- ◆ Prüfungsurteil (mögliche Aussagen)
- ◆ Abgrenzung und Überschneidungen zu anderen Prüfungen
- ◆ Impulsfragen und Schlussfolgerungen

■ Internationale Entwicklungen

- ◆ Organisationen
- ◆ Studie zur Prüfung im öffentlichen Sektor
- ◆ Accrual Accounting on the national and local level
- ◆ Results on the national and local level
- ◆ Conclusion & Implications
- ◆ FEE – geplante Studien
- ◆ Tagung in Brüssel (23. Oktober)

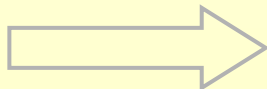


Ausgangssituation

- In Gesetzen normierte „Gebarungsprüfung“ durch den Abschlussprüfer
 - ◆ § 2 Abs 3 Bundesmuseen-Gesetz 2002
 - ◆ § 22 Abs 2 VereinsG
 - ◆ § 1ff Genossenschaftsrevisionsgesetz

- Generelles Problem der Erwartungslücke
 - ◆ IKS-Funktionsfähigkeit und -Prüfung
 - „Rechnungslegungsbezogenes IKS“ versus „IKS“
 - Rolle des Aufsichtsrates als Überwachungsorgan

- Vertraglicher Auftrag zur „Gebarungsprüfung“



Bedarf an einer einheitlichen Empfehlung/Richtlinie gegeben!



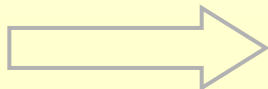
Ziel einer Richtlinie – zu lösende Probleme

■ Ziel einer Richtlinie

- ◆ Umschreibung einer **abstrakten** „State-of-the-Art“-Empfehlung für den Berufskollegen, um
- ◆ Haftungsfolgen hintan zu halten

■ Zu lösende Probleme

- ◆ Begriff der „Gebarung“ und „Gebarungsprüfung“ ist ...
 - ... **umfassend** – erstreckt sich schlechthin auf jede Geschäftsführungsmaßnahme
 - ... **bezieht sich auf Ziel-Mittel-Beziehungen**, für deren Umsetzung das Management theoretisch unendlich viele Stellparameter hat
 - ... ist von Moral-Hazard-Effekten überlagert
 - ... **bezieht sich auf Einschätzungen des Managements und Werturteile.**
- ◆ Prüfung auf Ziel-Mittel-Adäquanz setzt operationalisierbare Zielvorgaben voraus



Abstrakte allgemeingültige Umschreibung von Gebarungsprüfung überhaupt möglich?



Was ist Gebarung?

■ Umfeld der Gebarung:

- ◆ Treuhändiges **Verfügen** über Vermögen und Geldmittel
- ◆ Unter mehr oder weniger scharf umrissenen **Zielvorgaben**

■ Typische Konstellation:

Prinzipal = Kollegialorgan (zB Hauptversammlung, Bundes- oder Landesregierung, Gemeinderat)

↓
Prinzipal genehmigt Budget und formuliert Zielvorgaben

Agent = Handlungsbevollmächtigte Person oder überwacht Personengruppe, die

- Verwendung von Geldmitteln anordnen,
- bestimmte Verfahrensanordnungen festlegen kann.

Fakultativ:
Aufsichtsorgan



Ziel der Gebarungsprüfung

- **Überprüfung einer...**
 - ... vom Management angeordneten **Mittelverwendung**, oder einer
 - ... vom Management erteilten **Verfahrensordnung** ...
- **... auf folgende Inhalte hin:**
 - ... logisch nachvollziehbaren und nachweislichen **Einklang mit den übergeordneten Zielvorgaben (ZWECKMÄßIGKEIT)**...
 - ... bestmögliche Zielgerichtetheit **oder**
 - ... sparsamsten Mitteleinsatz zur Erreichung des Zieles ...
 - ... **rechtmäßiges Zustandekommen der Anordnung** ...
 - ... korrekte **Darstellung** („Fair Presentation“) der Gebarungsmaßnahme.

Stichworte:
Investitionen, Finanzwirksame
Vertragsabschlüsse etc

Stichworte:
IKS-Organisation
Organisation von Geschäfts-
prozessen



Mögliche Aussagen eines Prüfungsurteils

- **eine ...**
 - ... vom Management angeordnete **Mittelverwendung**, oder eine
 - ... vom Management erteilte **Verfahrensanordnung** ...
- **... wird wie folgt beurteilt:**
 - ... ist **dem Grunde nach förderlich** für die **Zielerreichung**,
 - **Ausprägung 1:** dient der maximalen Zielerreichung unter Einhaltung des Budgets
 - **Ausprägung 2:** erreicht ein bestimmtes quantifiziertes Ziel unter minimaler Budgetausschöpfung
 - ... ist in ihrer **Umsetzung** förderlich für die Zielerreichung
 - ... wurde im Rahmen der **Grenzen der vorgegebenen Handlungs-befugnis** getroffen bzw wurden erforderliche Organbeschlüsse eingeholt
 - ... **entspricht** inhaltlich den **Rechtsvorschriften**
 - ... wurde hinsichtlich der Auswirkungen rechnerisch und inhaltlich richtig an das Aufsichtsorgan berichtet („**Fair Presentation**“)

Ex-ante-Perspektive!

Umsetzungseffizienz?
betragliches Volumen?
Qualitative
Ausgestaltung



Inhaltliche Überschneidungen zu anderen Prüfungen

Gebärungsprüfung:

- Prüfung von Verfahrensanordnungen
- Prüfung der Rechtmäßigkeit des Zustandekommens von Anordnungen
- Prüfung der Rechtmäßigkeit von Geschäften/Anordnungen
- Prüfung der Zweckmäßigkeit

„Verwandte“ Prüfgebiete:

- Prüfung von IKS durch Abschlussprüfer und AR
- Rechtliche Prüfung im Rahmen von Abschlussprüfungen
- Prüfung über Verstöße gegen Gesetz oder Satzung
- Risikoevaluierung im Rahmen der Prüfungsvorbereitung



Beispiel:

**Identifiziere
übergeordnete/s Ziel/e:**

- Förderung des Innenstadthandels
- Verdrängungswettbewerb durch EKZ in Randlagen optimal begegnen

**Vorgeschlagene/umgesetzte
Maßnahme/n:**

1. Marktanalyse / Analyse der Bedrohungsbilder
2. Schaffung Internet-Informationsangebot über innerstädtische Handelsbetriebe und angebotene Waren
3. Bonus-System auf Basis Bankomatkarte für Kunden



Beispiel: Bewertung der Maßnahmen

| Maßnahme | Kosten (Erstinvestition, Folgekosten) | Alternativen-abwägung? Chancen-/Risken-abwägung? | Dem Grunde nach förderlich für Zielerreichung? | Umsetzung inhaltlich Effizient? | Umsetzung betraglich effizient? | Rechtliches Zustandekommen korrekt? | Einhaltung von Rechtsvorschriften? | Ist-Kosten Ist-Erfolg gegeben? |
|----------|--|---|--|---|---------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------|
| 1. | 70.000,00 (einmalig) | Studie? Wesentliche Fragen gestellt? | Ja/Nein | Qualität? Zeit? | Preis/Leistung? | Ja/Nein | Ja/Nein | Kosten im Plan? Ergebnisse? |
| 2. | AK 100.000,00 Folgekosten 15.000 pa | Key-Player befragt? Kritische Teilnehmerzahl? KPI definiert? Critical Factors? Erfahrungswerte? | Ja/Nein | Werbung? Techn. Umsetzung? Qualität der Dienstleister? | Preis/Leistung? | Ja/Nein | Ja/Nein | Kosten im Plan? Ergebnisse? |
| 3. | AK 400.000 Folgekosten: 40.000 pa | Key-Player befragt? Kritische Teilnehmerzahl? KPI definiert? Erfahrungswerte? | Ja/Nein | Akquisition? Schulungen? IKS? Qualität der Dienstleister? | Preis/Leistung? | Ja/Nein | Ja/Nein | Kosten im Plan? Ergebnisse? |



Beispiel: Impulsfragen (1/2)

Maßnahme 1 (Studie – Marktanalyse)

- Wurden im Vorfeld Experten befragt?
- Ist der Auftragnehmer fachlich qualifiziert?
- Wurden mehrere Angebote eingeholt? (siehe auch: Vergaberecht!)
- Wurden die wesentlichen Fragen gestellt?
- Wurden die Ergebnisse der Studie verwertet – sind sie in die weiteren Maßnahmenentscheidungen eingeflossen?
- Wurden auf Grund der Studienergebnisse alternative Lösungswege besprochen / neue Lösungen aufgezeigt?
- Wurden die Aufsichtsorgane im Rahmen der definierten Informationspflichten zutreffend informiert?



Beispiel: Impulsfragen (2/2)

Maßnahme 2 (Webplattform) – Maßnahme 3 (Bonus-System)

- Wurde die Entscheidungsfindung für die Maßnahme nachvollziehbar dokumentiert?
- Wurden kritische Erfolgsfaktoren erhoben und die Entscheidung darauf aufgebaut?
- Wurden die zuständigen Organe befasst und richtig informiert?
- Ist der Auftragnehmer fachlich qualifiziert?
- Wurden mehrere Angebote eingeholt? (siehe auch: Vergaberecht!)
- Wurde ein Pflichtenheft erstellt?
- Abrechnung auf Basis Pauschalhonorar oder per-Hour?
- Wurde die Leistung im Sinne des Pflichtenheftes erbracht?
- Bestehen geeignete Kontrollmaßnahmen zur Messung des Erfolgs? (KPI?)
- Wurden einschlägige Rechtsvorschriften beachtet?
- Wurden KPI erreicht? Nicht erreicht? Ursachen?
- ...



Schlussfolgerungen (1/2)

- **Starke Überschneidungen zur IKS-Prüfung und Risk-Assessment**
 - SWOT-Analyse
 - PEST-Analyse
 - COSO-Würfel
 - Identifizieren und Hinterfragen von
 - wesentlichen Geschäftsprozessen
 - Insourcing-/Outsourcing-Entscheidungen
 - Funktionstests – Walk-through
- **Zentraler Punkt: Dokumentation von Entscheidungsprozessen**



Schlussfolgerungen (2/2)

- **Problem „Werturteil“ (zB Risikostrategie)**
Mögliche Antworten:
 - Entscheidungsfindung dokumentiert?
 - Risikoüberwälzung bedacht?
- **Problem: „Umfassendes Prüfgebiet“**
Mögliche Antworten:
 - Agreed upon procedures (sofern ein „Auftraggeber“ existiert)
 - Schrittweise Prüfung (mehrjährig)
- **Problem: „Unzureichende übergeordnete Zieldefinition“**
Mögliche Antworten:
 - Hinweis auf unzureichende Zieldefinition im Prüfergebnis
 - Untersuchen, wie Management Ziele und Strategien findet



Internationale Entwicklungen

■ Organisationen

- ◆ FEE – Public Sector Committee
 - Vertritt Interessen des Berufsstandes
- ◆ IFAC – PSB
 - Veröffentlicht IPSAs
- ◆ INTOSAI, CIGAR, CIPFA, OPM...
 - Verschiedene nationale und internationale Interessensvereinigungen, die Arbeitspapiere erstellen



Studie über Prüfung im öffentlichen Sektor – Stand September 2008

- Examination of the impact of the implementation of accrual accounting on the auditing profession in Europe
- Circulation of a questionnaire to the FEE Public Sector Committee representatives
- 26 responses



Accrual Accounting on the National Level

- Denmark (2002-2007)
- Finland (1998)
- France (2006)
- Israel (2004)
- Italy (1997)
- Latvia (2003)
- Malta (2002)
- Netherlands (1994)
- Portugal (early 1990`s)
- Romania (2006)
- Slovak Republic (2008)
- Spain (1983)
- Sweden (1991)
- Switzerland (2007)
- United Kingdom (2000)



Accrual Accounting on the Local Level

- Belgium (1995)
- Cyprus (1985)
- Denmark (2004)
- Finland (1997)
- France (late 1990's)
- Germany (2004 till ca. 2016)
- Greece (1999)
- Italy (1995)
- Latvia (2003)
- Malta (1995)
- Netherlands (1982)
- Norway (starting 1924)
- Poland (early 1990's)
- Portugal (early 1990's)
- Romania (2006)
- Slovak Republic (2008)
- Spain (1992)
- Sweden (1986)
- Switzerland (1975 till 2000)
- United Kingdom (ca. 1950's)

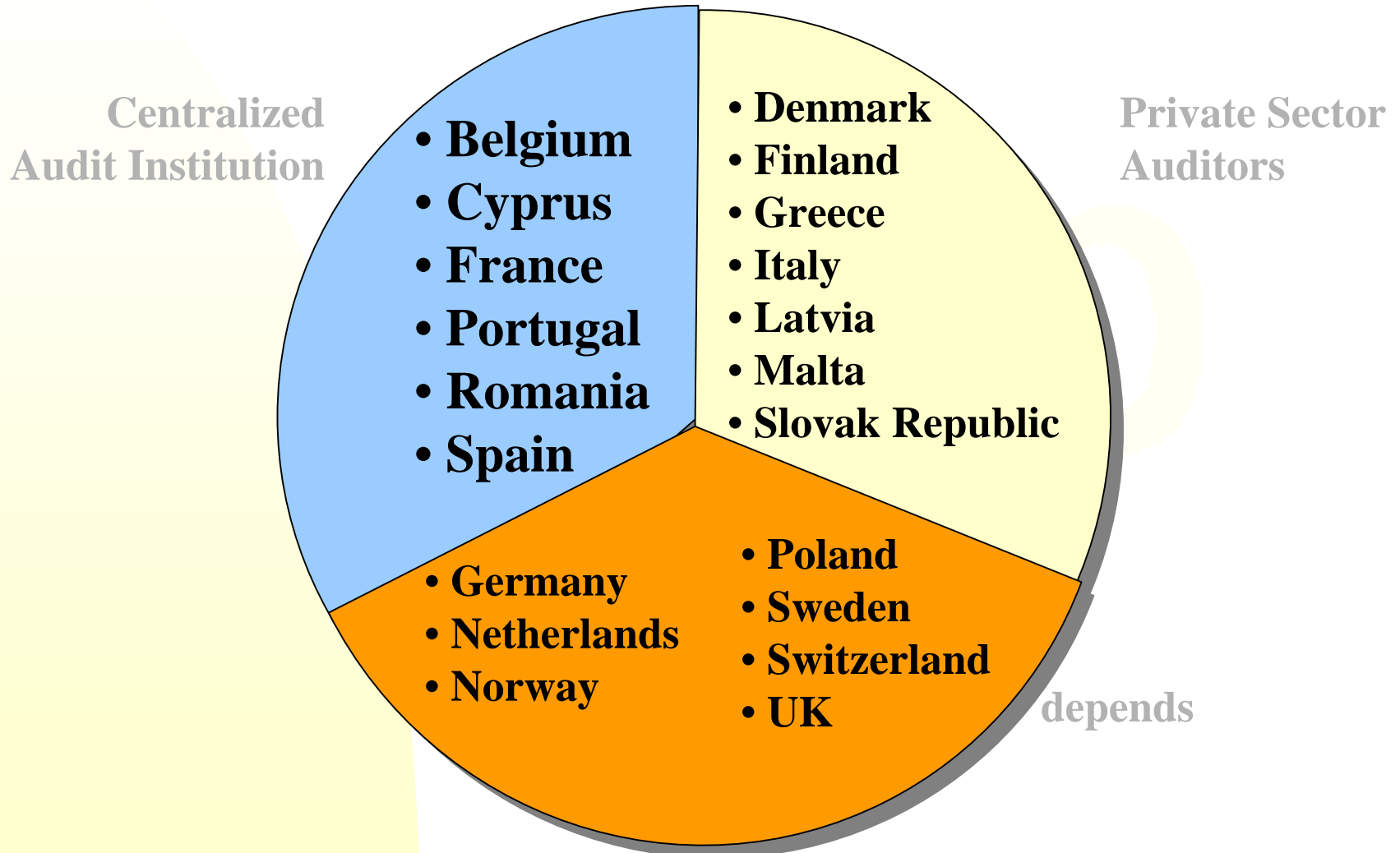


Results on the National Level

- **Responsibility for the Audit of the F/S: Supreme Audit Institutions (SAI)**
- **50% of the SAI employ qualified auditors**
- **National Auditing Standards are based on the International Standards on Auditing of IFAC (ISA) or the ISA are applied directly**



Results on the Local Level





Conclusion & Implications (1)

- No clear link between the reform of accounting and the audit
- Audit of accrual based F/S is more complex and causes more judgements
- Audit staff with a professional accountancy qualification is helpful



Conclusion & Implications (2)

- **Local level: favourably, the audit institution/office is not only responsible for one audit but for several local governments**
- **General accepted auditing standards are necessary to assure uniform audit quality**



FEE – geplante Studien

■ Public Debt Management

- ◆ Organisation – Verantwortung
- ◆ Strategie – Ziele
 - Risikominimierung - Kostensenkung
- ◆ Abwicklung
 - Welche Instrumente, Sicherungsgeschäfte, Inland - Ausland
- ◆ Erfolgskontrolle
 - Wie verwendet, öffentlich zugänglich,
- ◆ Rechnungswesen und Berichterstattung - Prüfung



FEE -geplante Studien

- **Erfassung von Steuern**
 - ◆ Erhebung unterschiedlicher Techniken zur Erfassung der Steuern in den einzelnen Ländern
- **Besonderheiten der Abschlussprüfung**
 - ◆ Diskussionen zu Aufgaben des Prüfers im öffentlichen Sektor – Beispiel Niederlande



FEE - geplante Studien

■ Good Governance im Public Sector

- ◆ Ausgehend von Untersuchung aus 2004 –
Veränderung der Werte

■ Subarbeitsgruppe – Prüfung von EU-Projekten – (FP7)

- ◆ Gemeinsame Projektgruppe mit EU zur Definition der Prüfschritte, Verantwortung, Offenlegung von Unterlagen, Auftragsschreiben, Prüfbericht



23. Oktober - Brüssel

- **JOINT EUROPEAN COMMISSION/FEE CONFERENCE
MODERNISING ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR - ACCRUAL
ACCOUNTING: WHERE ARE WE AND WHERE TO GO NEXT?**
- **Erfahrung Mitgliedsstaaten bei der Einführung der Doppik im
Rechnungswesen und in der Budgetierung**
- - **Dalia Grybauskaite, Commissioner of Financial Programming and
Budget**
 - **Jacques Potdevin, FEE President**
 - **Mike Hathorn, Chairman of the International Public Sector
Accounting Standards Board**
 - **Ian Mackintosh, Chairman, Accounting Standards Board**
 - **Brian Gray, Deputy Director-General, DG Budget**
 - **Caroline Mawhood, Chair FEE Public Sector Committee, CIPFA
President**