

GRUNDSÄTZE FÜR DIE DURCHFÜHRUNG VON WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNGEN

Richtlinien und Grundsätze für die Wirtschaftlichkeitsprüfung,
beruhend auf den INTOSAI-Richtlinien für
die Finanzkontrolle sowie den Erfahrungen der Praxis

Vorwort

Auf dem Internationalen Kongress der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INCOSAI) in Montevideo (1998) wurde vereinbart, die Erarbeitung von Grundsätzen für die Finanzkontrolle durch die Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) zu unterstützen. Das INTOSAI-Komitee für die Richtlinien für die Finanzkontrolle sollte die Entwurfsarbeit in enger Zusammenarbeit mit anderen ständigen Ausschüssen und Arbeitsgruppen durchführen.

Wenngleich die Richtlinien für die Finanzkontrolle hauptsächlich auf Prüfungen der Rechnungsführung ausgerichtet sind, decken sie doch auch Wirtschaftlichkeitsprüfungen ab. Zahlreiche Oberste Rechnungskontrollbehörden haben auf den Bedarf an speziellen Grundsätzen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung hingewiesen, da diese sich von der Prüfung der Rechnungsführung grundsätzlich unterscheidet. Es wurde daher beschlossen, getrennte Grundsätze für die Wirtschaftlichkeitsprüfung zu entwerfen.

Ein erstes Gespräch fand bei der Sitzung des Komitees in London (2000) statt und nach der Tagung in Lissabon (2002) wurde das Arbeitsmaterial zur Stellungnahme an die Mitglieder des Komitees versandt. Die Arbeiten wurden unterstützt vom Präsidium und vom INTOSAI-Kongress in Seoul (2001).

Bei der Sitzung des Komitees in Stockholm (2002) wurde beschlossen, einen vorläufigen Entwurf zur Stellungnahme an alle INTOSAI-Mitglieder zu versenden. Es wurde schließlich ein endgültiger Entwurf fertig gestellt und vom Komitee bei seiner Sitzung in Bratislava (2003) verabschiedet. Während des gesamten Projekts wurde das Präsidium ständig über den Stand der Arbeit informiert und hat die erforderlichen Arbeitspläne verabschiedet.

Diese Grundsätze für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen sind das Ergebnis der gemeinsamen Arbeit aller Mitglieder des INTOSAI-Komitees für die Richtlinien für die Finanzkontrolle, dem die Obersten Rechnungskontrollbehörden der folgenden Länder angehören:

Ägypten	Costa Rica	Litauen	Samoa	Tunesien
Antigua und Barbuda	Dänemark	Namibia	Saudi-Arabien	Ukraine
Argentinien	Indien	Norwegen	Schweden;	Uruguay
Aserbeidschan	Japan	Österreich	Vorsitz	Vereinigtes Königreich
Australien	Kamerun	Philippinen	Slowakei	Vereinigte Staaten von
Brasilien	Kanada	Portugal	Tonga	Amerika

Ganz besonders möchte ich den ORKBn von Großbritannien (Englisch), Kanada (Französisch), Österreich (Deutsch), Saudi-Arabien (Arabisch) und den Vereinigten Staaten von Amerika (Spanisch) für ihre Unterstützung beim Korrekturlesen der verschiedenen Sprachversionen danken.

Ich freue mich, dieses Papier jetzt vorlegen zu können. Es stellt einen wichtigen Schritt nach vorn bei der Verbesserung der Wirtschaftlichkeitsprüfung durch die Obersten Rechnungskontrollbehörden dar. Es ist ein lebendes Dokument, das im Zuge der weiteren praktischen Entwicklung jeweils aktualisiert werden muss. Es hat weder normativen noch technischen Charakter und versteht sich nicht als Handbuch; es enthält Grundsätze und andere praxisnahe Informationen, die die speziellen Anforderungen und Merkmale der Wirtschaftlichkeitsprüfung berücksichtigen. Diese Grundsätze spiegeln zwar die derzeit gültigen besten Vorgehensweisen wider, dennoch sind sie auf Grund unterschiedlicher Traditionen und Mandate nicht für alle INTOSAI-Mitglieder gleichermaßen anwendbar. Jedes Mitglied muss für sich selbst entscheiden, wie es diese Grundsätze am besten umsetzt.

Dieses Dokument soll:

- die Merkmale und Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung beschreiben,
- den Prüfern der ORKBn bei der effizienten und wirtschaftlichen Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen helfen,
- eine Grundlage für die richtige Prüfungspraxis bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung bieten,
- ein Rahmenwerk für die Weiterentwicklung der Methodik der Wirtschaftlichkeitsprüfung und für die berufliche Fortbildung darstellen.

Im Namen des Komitees für die Richtlinien für die Finanzkontrolle möchte ich allen INTOSAI-Komitees und -Mitgliedern für ihre engagierte Mitarbeit an diesem Projekt danken. Auch bei den Kollegen in den Komitees bedanke ich mich für ihre prompte Unterstützung und ihre positiven Beiträge zu dieser Arbeit.

Stockholm, Juli 2004

Kjell Larsson

Oberster Rechnungsprüfer der Obersten Rechnungskontrollbehörde Schwedens
Vorsitzender des INTOSAI-Komitees für die Richtlinien für die Finanzkontrolle

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	7
Teil 1: Was ist eine Wirtschaftlichkeitsprüfung?	11
1.1 Was ist die Wirtschaftlichkeitsprüfung nach INTOSAI-Definition?	11
1.2 Was ist die Besonderheit von Wirtschaftlichkeitsprüfungen?	12
1.3 Von welchen Grundgedanken geht die Wirtschaftlichkeitsprüfung aus?	12
1.4 Welche grundsätzlichen Fragen stellen sich bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung?	14
1.5 Was bedeutet die Prüfung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit?	15
1.6 Wie beeinflusst das Management des öffentlichen Sektors die Wirtschaftlichkeitsprüfung?	22
1.7 Welcher Zusammenhang besteht zwischen der Wirtschaftlichkeitsprüfung, der Leistungsmessung und der Programmevaluierung?	23
1.8 Gibt es Unterschiede in den analytischen Ansprüchen und Ansätzen?	28
1.9 Zusammenfassung	33
Teil 2: Prinzipien der staatlichen Finanzkontrolle und ihre Anwendung in der Wirtschaftlichkeitsprüfung	35
2.1 Inwieweit sind die allgemeinen Prinzipien der Finanzkontrolle auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung anwendbar?	35
2.2 Welche allgemeinen Anforderungen gelten für einen Wirtschaftlichkeitsprüfer?	41
2.3 Gibt es weitere wichtige Maßnahmen zur Absicherung?	45
2.4 Zusammenfassung	47
Teil 3: Richtlinien und Hinweise für die Prüfungspraxis – Einleitung und Planung der Wirtschaftlichkeitsprüfung	49
3.1 Die einzelnen Ablaufschritte der Wirtschaftlichkeitsprüfung	49
3.2 Was beinhaltet die strategische Planung?	50

3.3	Was beinhaltet die Planung der einzelnen Wirtschaftlichkeitsprüfung?	54
3.4	Zusammenfassung	65
Teil 4:	Richtlinien und Hinweise für die Prüfungspraxis: die Durchführung der Wirtschaftlichkeitsprüfung	67
4.1	Was kennzeichnet die eigentliche Überprüfung?	67
4.2	Was ist bei der Datenerfassung zu beachten?	68
4.3	Was charakterisiert das Beweismaterial und die Prüfungsfeststellungen?	71
4.4	Wie ist mit einem sich wandelnden und konfliktträchtigen Umfeld umzugehen?	74
4.5	Was ist für die Datenanalyse und die Schlussfolgerungen zu beachten?	75
4.6	Zusammenfassung	77
Teil 5:	Richtlinien und Hinweise für die Berichterstattung: die Vorlage des Prüfungsergebnisses	79
5.1	Was bedeutet die Schwerpunktlegung auf den Schlussbericht?	79
5.2	Was ist die Voraussetzung für verlässliche Berichte?	80
5.3	Wodurch zeichnet sich ein guter und nützlicher Wirtschaftlichkeitsprüfungsbericht aus?	83
5.4	Wie sollen Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte verteilt werden?	85
5.5	Welchen Zweck hat die Nachverfolgung?	86
5.6	Zusammenfassung	87
	Referenzen und Literaturhinweise	89
	Anhänge	
1	Methodik von Wirtschaftlichkeitsprüfungen	97
2	Kriterien für Wirtschaftlichkeitsprüfungen	119
3	Beweismaterial und Dokumentation	123
4	Kommunikation und Qualitätssicherung	133
5	Wirtschaftlichkeitsprüfung und Informationstechnologie	139
6	Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei Maßnahmen mit umweltbezogenen Themenstellungen	147
7	Entwicklung eines systemorientierten Ansatzes der Wirtschaftlichkeitsprüfung – ein theoretisches Rahmenkonzept	159

Einleitung

Die Wirtschaftlichkeitsprüfer können es in ihrer Arbeit mit sehr unterschiedlichen und mehrdeutigen Sachverhalten zu tun haben. Wollen sie das Verwaltungshandeln und die Managementpraktiken analysieren, brauchen sie spezielle Fähigkeiten. Sie können vor die Aufgabe gestellt sein, sich mit einer Vielzahl von Fachfragen und organisatorischen Zusammenhängen vertraut machen zu müssen. Sie müssen die Fähigkeit haben, logisch und sorgfältig über komplexe Sachverhalte zu berichten. Zwar können hierbei die erarbeiteten Grundsätze eine Hilfestellung bieten, doch hängt viel von den Wirtschaftlichkeitsprüfern selbst ab, die ihre Fähigkeiten in diesen Gebieten auch durch andere Mittel zu entwickeln haben.

Die Grundsätze berücksichtigen die relevanten INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle und stützen sich auf die allgemein anerkannten Prinzipien der Wirtschaftlichkeitsprüfung, die sich aus den Erfahrungen der INTOSAI-Mitglieder herauskristallisiert haben.¹ Um Umsetzungsgrundsätze vorlegen zu können, die Erfahrungswerte mit einbeziehen, wurde eine Studie über die Richtlinien und Grundsätze einiger ORKBn mit langjähriger Erfahrung in der Wirtschaftlichkeitsprüfung angefertigt. Ihre Erfahrungen aus der Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen und der Umsetzung der Richtlinien für die Finanzkontrolle haben weitere wertvolle und praxisorientierte Erkenntnisse geliefert, die nicht zuletzt auch für die praktische Interpretation der Richtlinien für die Finanzkontrolle von Belang sind.

Es ist jedoch nicht möglich, Grundsätze zu erarbeiten, die für alle Wirtschaftlichkeitsprüfungen gelten, denn ein Vergleich der Wirtschaftlichkeitsprüfung in verschiedenen Ländern zeigt eine erhebliche Variationsbreite in Sachen Prüfungsmandat, Organisation und ange-

¹ Die Grundsätze wurden von Prüfungsleiter Tony Angleryd (Schweden) erarbeitet, zahlreiche INTOSAI-Mitglieder haben jedoch ebenfalls ihren Beitrag dazu geleistet. Es wurden Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung untersucht, die von einzelnen Mitgliedern und regionalen Arbeitsgruppen entworfen wurden. Die bei der 8. ASOSAI-Versammlung im Oktober 2000 verabschiedeten Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung verdienen dabei besondere Erwähnung.

wandte Methodik. Grundsätze für Wirtschaftlichkeitsprüfungen können nicht alle möglichen Ansätze, Methoden und Verfahren abdecken, da dies in der Praxis alle gesellschaftswissenschaftlichen Konzepte einschließen würde. Darüber hinaus befassen sich Wirtschaftlichkeitsprüfungen mit einer Vielzahl von Themen und Betrachtungsweisen, die den gesamten staatlichen Sektor umfassen und es wäre schlicht unmöglich, ausführliche Richtlinien und Verfahrensweisen zu entwerfen, die in jeder dieser Situationen gleichermaßen anwendbar sind. Es ist nicht möglich, für die Wirtschaftlichkeitsprüfung ein Handbuch im Stil eines „Kochbuchs“ bereitzustellen, das grundsätzlich nur befolgt werden muss, um ein gutes Prüfungsergebnis zu erzielen.

Manche ORKBn werden folglich Grundsätze der vorliegenden Art nur als begrenzt wertvoll erachten. So mögen sie beispielsweise für zu anspruchsvoll gehalten werden, wenn Prüfer nur über geringe oder gar keine Erfahrung mit speziellen Prüfungsvorhaben zur Wirtschaftlichkeit oder Programmevaluierungen verfügen. In den Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es in Punkt 1.0.6: „Die ORKB sollte in den verschiedenen Situationen, die sich im Zuge der staatlichen Finanzkontrolltätigkeit ergeben, ihr eigenes Urteilsvermögen einsetzen“. Und in Punkt 1.0.13 wird gesagt: „Bedingt durch die Tätigkeits- und Organisationsstruktur einiger ORKBn sind nicht alle Prüfungsrichtlinien auf die Gesamtheit aller Aufgabenbereiche anwendbar. So unterscheidet sich die Tätigkeit der als Gerichtshof organisierten ORKBn aufgrund ihrer Organisationsform als Kollegialorgan mit rechtsprechender Funktion grundsätzlich von der Tätigkeit von ORKBn, welche als hierarchisch aufgebaute Behörden unter der Führung eines Auditor General oder Comptroller General Ordnungs- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen durchführen“. Das bedeutet, die ORKB selbst soll entscheiden, wie und in welchem Maße diese Grundsätze in der eigenen Prüfungspraxis und Entwicklungsarbeit anzuwenden sind.²

Diese Ausführungen dürfen jedoch nicht als ein Argument gegen eine Standardisierung oder Richtlinienvorgabe verstanden werden, denn Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung befassen sich schwerpunktmäßig damit, *was* zu tun ist und weniger damit, *wie* etwas zu tun ist. Bei der Planung einer Prüfung würde man beispielsweise erwarten, dass die Prüfer bestimmte Kernthemen betrachten und spe-

²In diesem Papier sind die verschiedenen Absätze der Richtlinien für die Finanzkontrolle (2001) als „RfF“ plus die betreffende Ziffer ihrer Nummerierung angegeben. Die Verweise sind kursiv gesetzt. Der Begriff „Prüfung der Ordnungsmäßigkeit/Rechnungsführung“ ist auf „Prüfung der Rechnungsführung“ verkürzt worden.



zifische Aspekte in ihr Konzept einbeziehen. Wie das geschieht, muss aber jeweils von Fall zu Fall entschieden werden, wobei beachtet werden muss, dass bei der Anwendung von Methoden und Verfahren jenes Maß an Sorgfalt geboten ist, das in den Gesellschaftswissenschaften und im Prüfungswesen als das „beste Vorgehen“ („best practice“) gilt.

Das vorliegende Dokument spiegelt die Erfahrungen von ORKBn mit einer langjährigen Tradition und mit fest eingeführten Richtlinien der Wirtschaftlichkeitsprüfung wider. Es behandelt in erster Linie Sachverhalte der Wirtschaftlichkeitsprüfung, die als eigene Untersuchungen oder Prüfungshandlungen durchgeführt werden, d.h. Wirtschaftlichkeitsprüfung als eine eigene berufliche Kategorie, die spezielle Fähigkeiten, eigene Richtlinien, besondere Planung, spezielle Berichte usw. erfordert.³ Somit richtet sich dieses Dokument vor allem an die ORKBn, die diese Art der Wirtschaftlichkeitsprüfung bereits praktizieren oder dieses zu tun gedenken.⁴

Diese Grundsätze bestehen aus fünf Hauptteilen.

Teil 1 beschreibt ein allgemeines Rahmenwerk für die Wirtschaftlichkeitsprüfung,

Teil 2 erläutert die Anwendung der Prüfungsgrundsätze in der Wirtschaftlichkeitsprüfung,

Teil 3 enthält Richtlinien und Hinweise zur Planung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen,

Teil 4 enthält Richtlinien und Hinweise für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen,

Teil 5 enthält Richtlinien und Hinweise für die Vorlage der Prüfungsergebnisse.

Die Anhänge enthalten weiterführende Informationen zur Planung und Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen. Sie beschreiben ferner die Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung in IT-Systemen und die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen. Schließlich wird ein Rahmenwerk systemorientierter Ansätze für die Wirtschaftlichkeitsprüfung vorgestellt.

³ Dieses Dokument enthält allgemeine Grundsätze. Da die Wirtschaftlichkeitsprüfung in den einzelnen Ländern beträchtlich variiert, wurde es als zweckmäßig erachtet, die Grundsätze weniger normativ und detailliert zu formulieren als es herkömmlich geschieht.

⁴ Dieses würde z.B. bis zu einem gewissen Grade die Art von kontinuierlicher Kontrolle ausschließen, die auf dem Konzept der so genannten Wirtschaftlichkeitsindikatoren beruht. Jedoch sind gelegentliche (eingehende) Untersuchungen zu solchen Themen wie dem, ob Systeme zur Bemessung der Wirtschaftlichkeit staatlicher Programme wirksam und gültig sind, nicht ausgeschlossen (siehe Abschnitt 1.7).



Teil 1: Was ist eine Wirtschaftlichkeitsprüfung?

1.1 Was ist die Wirtschaftlichkeitsprüfung nach INTOSAI-Definition?

In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 1.0.38 und 1.0.40*) heißt es wie folgt:

“Die staatliche Finanzkontrolle umfasst den gesamten Bereich der Ordnungs-, Rechtmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen“ und „Die Wirtschaftlichkeitsprüfung im weiteren Sinn beinhaltet die Prüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit und umfasst die:

- (a) Prüfung der Sparsamkeit von Verwaltungshandlungen auf der Grundlage sinnvoller Verwaltungsprinzipien und -praktiken sowie Management-Strategien;
- (b) Prüfung des wirtschaftlichen Einsatzes personeller, materieller und anderer Ressourcen, einschließlich der Untersuchung von Informationssystemen, Leistungskriterien und Überwachungsmechanismen, sowie der von den geprüften Stellen angewandten Verfahren zur Behebung aufgedeckter Schwachstellen; und die
- (c) Prüfung der Wirksamkeit der Leistung in Bezug auf die Erreichung von Zielsetzungen der geprüften Stelle; sowie Prüfung der tatsächlichen Auswirkung von Tätigkeiten im Vergleich zu ihrer beabsichtigten Wirkung.“

Wirtschaftlichkeitsprüfungen beruhen auf Entscheidungen bzw. Zielvorgaben des Gesetzgebers und können im gesamten öffentlichen Sektor durchgeführt werden.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist die unabhängige Untersuchung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit staatlicher Projekte, Programme oder Organisationen, unter Beachtung der Anforderungen an die Sparsamkeit und mit dem Ziel, Verbesserungen zu erzielen.

1.2 Was ist die Besonderheit von Wirtschaftlichkeitsprüfungen?

In den Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es, dass an die Wirtschaftlichkeitsprüfung keine übermäßig konkreten Erfordernisse und Erwartungen gestellt werden. Wenn in der Prüfung der Rechnungsführung im Allgemeinen relativ feststehende Richtlinien zur Anwendung kommen, lässt die Wirtschaftlichkeitsprüfung einen flexibleren Ansatz bei der Auswahl der Prüfungsmaterie, der Prüfungsziele, der Methoden und Beurteilungen zu. Sie ist keine reguläre Prüfung mit formalisierten Bestätigungsvermerken und sie legt nicht die Prüfungsform zugrunde, die im privaten Sektor angewandt wird. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist eine unabhängige Untersuchung, die von Fall zu Fall unterschiedlich ist. Sie ist ihrem Wesen nach umfassend und bietet mehr Raum für Ermessensentscheidungen und Interpretationen. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung muss daher auf eine breite Palette von Untersuchungs- und Bewertungsmethoden zurückgreifen und von einer ganz anderen Wissensbasis als bei der Rechnungsprüfung im traditionellen Sinne ausgehen. Sie ist keine Prüfung, bei der genau vorgegebene Schritte abgearbeitet werden. Die Besonderheit der Wirtschaftlichkeitsprüfung ergibt sich aus der Bandbreite und der Vielschichtigkeit ihrer behandelten Sachverhalte. Innerhalb ihres rechtlichen Auftrags muss sie ungehindert alles staatliche Handeln aus unterschiedlichen Blickwinkeln durchleuchten können (*RfF 4.0.4, 4.0.21-23 und 2.2.16*).

Der Charakter der Wirtschaftlichkeitsprüfung darf freilich nicht als Argument dafür herhalten, um ein Zusammenwirken beider Prüfungsarten zu hintertreiben.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen gehen nicht von der Prüfungsform aus, die im privaten Sektor angewandt wird. Sie beruhen vielmehr auf der Forderung nach einer unabhängigen, umfassenden Prüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit von Regierungsprogrammen und Behörden und sind von Fall zu Fall unterschiedlich.

1.3 Von welchen Grundgedanken geht die Wirtschaftlichkeitsprüfung aus?

Öffentliche Rechenschaftspflicht bedeutet, dass die Leiter eines staatlichen Programms oder Ministeriums für dessen effizientes und



wirksames Funktionieren verantwortlich sind. Die Rechenschaftspflicht ihrerseits setzt voraus, dass die Öffentlichkeit Einblick in die Programmmaßnahmen oder das Handeln des Ministeriums hat. Durch die Wirtschaftlichkeitsprüfung können Steuerzahler und Finanzgeber, Parlamente und Regierung, die einfachen Bürger sowie die Medien eine „Kontrolle“ ausüben und Einblick in den Ablauf und das Endergebnis verschiedener Verwaltungshandlungen gewinnen. Sie gibt Antwort auf Fragen wie: Erhalten wir den angemessenen Gegenwert für unser Geld oder kann es anderweitig besser oder klüger eingesetzt werden? Schließlich ist es ein Kriterium guter Regierungsführung, dass alle öffentlichen Dienste - bzw. alle staatlichen Programme - der Prüfungspflicht unterliegen.

Legitimität und Vertrauen sind Kernwerte allen staatlichen Handelns, und die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann sie fördern, indem sie verlässliche Informationen zur Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der öffentlichen Programme vorlegt. Erleichtert wird dies dadurch, dass diese Prüfung unabhängig von den Ministerien erfolgt, deren Handeln geprüft wird. Hieraus folgt eine unabhängige und verlässliche Einschätzung der Leistung der geprüften Programme oder Stellen. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung wird nicht von geschäftlichen Interessen bestimmt und hat keine Bindungen, finanzieller oder anderer Art, zur geprüften Stelle. Mit ihren unabhängigen Beurteilungen kann die Wirtschaftlichkeitsprüfung auch als Entscheidungsgrundlage für künftige Investitionen und Handlungen dienen. Das Fundament dieses Prüfungsinstruments – durch unabhängige Analysen und Beurteilungen der Wirtschaftlichkeit im öffentlichen Sektor Anreize für Wandel zu liefern – liegt sowohl im Wert des Lernens an sich als auch im Gewinnen verlässlicher Erkenntnisse. In einer in raschem Wandel begriffenen, komplexen Welt mit knappen Ressourcen und vielen Unwägbarkeiten besteht ein Bedarf an Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

Die Grundlage der Wirtschaftlichkeitsprüfung bilden unterschiedliche Ideen:

- Ein Ansatz ist, dass es für wichtig und notwendig gehalten wird, die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit im Verwaltungshandeln zu beurteilen und zu diesem Zweck eine Prüfung vorzunehmen, die diese Aspekte untersucht und bewertet und die zu einer besseren Haushaltskontrolle der Regierungen, einem besseren öffentlichen Dienstleistungswesen und zu Verbesserungen im staatlichen Rechnungswesen und Management beitragen kann.

- Zweitens ist es wichtig, über verlässliche, unabhängige Informationen zu verfügen. Dafür wird ein externer Prüfer benötigt, der das öffentliche Interesse vertritt, unabhängig denken und handeln und so die wirkliche Lage aufzeigen und hinterfragen kann.
 - Schließlich sind ein umfassender Überblick und Einblick in das Verwaltungshandeln wichtig sowie die Fähigkeit, dessen Wirtschaftlichkeit zu beeinflussen und zu verbessern. Es werden dafür sachkundige Prüfer benötigt, die diese Rolle ausüben können, die die Konzepte des ständigen Lernens und Wandels unterstützen und zu besseren Rahmenbedingungen für die Entscheidungsfindung beitragen können.
-

1.4 Welche grundsätzlichen Fragen stellen sich bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung?

Alle staatlichen Programme bzw. Handlungen - sowie die Mehrzahl der durch sie erzeugten Prozesse - lassen sich zumindest theoretisch mit Hilfe einer Formel untersuchen, die beschreibt, wie man mit bestimmten Mitteln von Punkt A nach Punkt B gelangt, um spezielle Ziele zu erreichen. Diesem Zweck dienen im Falle der Wirtschaftlichkeitsprüfung oft zwei Grundfragen, die man zu beantworten versucht:

- Ist die Art und Weise, wie etwas gemacht wird, richtig?
- Ist das, was gemacht wird, richtig?

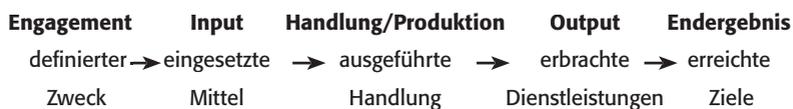
Die erste Frage zielt vorrangig auf den „Produzenten“ ab und klärt, ob die getroffenen Richtungsentscheidungen korrekt umgesetzt werden. Dies wird gewöhnlich aus normativer Sicht betrachtet, d.h. der Prüfer möchte wissen, ob die ausführenden Organe die Vorschriften befolgt bzw. den Anforderungen entsprochen haben. Will man die Analyse breiter fassen, kann man weitergehend fragen, ob die Maßnahmen auch auf die geeignetste Art und Weise durchgeführt worden sind, freilich immer unter der Voraussetzung, dass tatsächlich das, was gemacht wird, richtig ist. Bis hierher ist die Wirtschaftlichkeitsprüfung hauptsächlich auf verschiedene Aspekte der Sparsamkeit oder Effizienz der Geschäftstätigkeit gerichtet.

Der Analyserahmen wird beträchtlich erweitert, wenn die zweite Frage gestellt wird, nämlich, ob auch das Richtige gemacht wird. Anders ausgedrückt könnte die Frage lauten, ob die beschlossene Rahmenpolitik faktisch umgesetzt worden ist bzw. geeignete Mittel zur Anwendung gekommen sind.



Eine solche Fragestellung hat somit die Wirtschaftlichkeit bzw. die gesellschaftlichen Auswirkungen im Auge. Sie kann sogar das Risiko bergen, dass ein staatliches Projekt – oder eine ausgewählte Maßnahme, mit der ein Ziel erreicht werden soll – beanstandet wird. Ein Prüfer könnte zum Beispiel befinden, dass eine beschlossene Maßnahme ineffektiv und nicht zielführend ist. Fragt der Prüfer aber, ob das öffentliche Engagement an sich überhaupt sinnvoll ist, wird er sich im gleichen Augenblick davor hüten müssen, die Grenzlinie zum politischen Terrain und damit seinen Prüfungsauftrag zu überschreiten.

Dieses Beziehungsgeflecht lässt sich auch am so genannten Input-Output-Modell veranschaulichen, das von einem logischen Ablauf wie untenstehend ausgeht.



Die Outputs verstehen sich als Ergebnis der Inputs und der zur Erreichung bestimmter Ziele vorgenommenen Handlungen. Theoretisch sollte es bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung möglich sein, alle Komponenten des Modells und deren Beziehungen zueinander zu untersuchen, jedoch mit Ausnahme der links außen platzierten. Die beiden vorstehend formulierten Fragen bleiben dabei relevant, und Gleiches gilt für die vielfältigen Betrachtungsweisen, die in ihre Beantwortung einfließen können.

1.5 Was bedeutet die Prüfung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit?

Wie oben ausgeführt, besteht die Wirtschaftlichkeitsprüfung im weiteren Sinne hauptsächlich in der Untersuchung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit.⁵ Laut den Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 1.0.40*) kann sich eine einzelne Wirtschaftlichkeitsprüfung mit einem oder mehreren dieser drei Aspekte befassen.

⁵ Richtlinien zu „Umweltschutzbefangen“ und „Gerechtigkeitsanforderungen“ finden in der Wirtschaftlichkeitsprüfung ebenfalls Berücksichtigung (siehe Anhang 6).

Sparsamkeit – Bemühung um Kostenkontrolle

Laut den Richtlinien für die Finanzkontrolle bedeutet Sparsamkeit die Minimierung der Kosten für die bei einer bestimmten Tätigkeit eingesetzten Mittel, jedoch ohne Einbußen bei der verlangten Qualität. Sparsamkeit lässt sich nur messen, wenn es dafür ein vernünftiges Kriterium – oder gute Argumente – gibt.

Die Prüfung der Sparsamkeit kann beispielsweise folgende Fragen beantworten:

- Entsprechen die ausgewählten Mittel bzw. die angeschafften Einrichtungen - die Inputs - der Forderung nach der sparsamsten Verwendung öffentlicher Gelder?
- Wurden die personellen, finanziellen oder Sachmittel wirtschaftlich eingesetzt?
- Steht das Management im Einklang mit sinnvollen Verwaltungsprinzipien und angemessenen Managementkonzeptionen?

Aber auch wenn das Konzept der Sparsamkeit klar definiert ist, so ist eine Prüfung der Sparsamkeit nicht einfach durchzuführen. Für den Prüfer ist es oft schwer, zu beurteilen, ob die gewählten Inputs die Forderung nach der sparsamsten Verwendung öffentlicher Gelder erfüllen, ob die verfügbaren Mittel sparsam eingesetzt wurden und ob die Qualität und die Quantität der Inputs optimal und angemessen aufeinander abgestimmt wurden. Als noch schwieriger kann es sich erweisen, Empfehlungen zu formulieren, mit denen die Kosten gesenkt werden können, ohne die Qualität und den Umfang der Dienstleistungen für die Bürger zu beeinträchtigen.

Wirtschaftlichkeit – bestmögliche Nutzung der verfügbaren Mittel

Es besteht eine Beziehung zwischen der Wirtschaftlichkeit einerseits und Sparsamkeit andererseits. Auch hier geht es primär um den Ressourceneinsatz. Die Hauptfrage ist, ob die Mittel optimal oder jedenfalls zufriedenstellend eingesetzt worden sind oder ob gleiche oder ähnliche Ergebnisse an Qualität und Abwicklungszeit auch mit weniger Mitteln hätten erreicht werden können. *Erhalten wir mit unseren Inputs und Handlungen den größten Output an Quantität und Qualität?* Die Frage zielt auf das Verhältnis zwischen der Qualität und Quantität der erzeugten Dienstleistungen einerseits und dem Aufwand an Handlungen und Ressourcen, der andererseits mit Blick auf die Zielerreichung betrieben wurde.

Es ist klar, dass ein Urteil über Wirtschaftlichkeit meist nur relativ ist. Nur gelegentlich springt eine Unwirtschaftlichkeit sofort ins Auge.



Eine Feststellung zur Wirtschaftlichkeit lässt sich durch einen Vergleich mit ähnlichen Tätigkeiten, anderen Zeiträumen oder einer Richtlinie treffen, die sich die geprüfte Stelle ausdrücklich zu Eigen gemacht hat. Bisweilen lassen sich auch Normative wie beispielsweise die besten Verfahrensweisen der Praxis heranziehen. Doch Wirtschaftlichkeitsanalysen können auch auf anderen Sachverhalten aufbauen, die gar nichts mit konkreten Richtlinien zu tun haben, zum Beispiel wenn die Materie so kompliziert ist, dass es dafür einfach keine Normen gibt. In solchen Fällen müssen sich die Beurteilungen auf die besten verfügbaren Erkenntnisse und Begründungen stützen und natürlich mit der Prüfungsanalyse im Einklang stehen.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung erstreckt sich auf mehrere Aspekte, ob zum Beispiel

- die Personal-, Finanz- und anderen Mittel wirtschaftlich eingesetzt werden,
- die staatlichen Programme, Stellen und Maßnahmen leistungsgerecht bewirtschaftet, geregelt, organisiert, betrieben, überwacht und bewertet werden,
- die Tätigkeiten staatlicher Stellen im Einklang mit den gesteckten Zielen und Anforderungen stehen,
- die öffentlichen Dienstleistungen von guter Qualität und kundenorientiert sind und zeitgerecht erbracht werden, und ob
- die Ziele der staatlichen Programme kosteneffektiv erreicht werden.

Beim Konzept der *Kosteneffektivität* will die Prüfung ermitteln, ob die betreffende Stelle oder Tätigkeit, das Programm oder die Maßnahme die Fähigkeit oder das Potenzial besitzt, ein bestimmtes Endergebnis (*Outcome*) mit angemessenen Kosten zu erzielen. Kosten-Wirksamkeits-Analysen untersuchen das Verhältnis zwischen den Kosten und den Endergebnissen eines Vorhabens, das als Stückkosten des erzielten Endergebnisses ausgedrückt wird. Die Kosteneffektivität ist lediglich eines der Elemente der Wirtschaftlichkeitsprüfung insgesamt, zu der beispielsweise auch Analysen des Zeitaufwandes für die erzeugten Outputs gehören können. Die Kosteneffektivität fällt allerdings nicht immer mit der bestmöglichen Zeitplanung im Sinne der Wirkungsoptimierung zusammen.

Manchmal lassen sich jedoch die beiden Konzepte, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, nur schwer voneinander trennen. Zum Beispiel kann man mit beiden - direkt oder indirekt - feststellen, ob die geprüfte Stelle

- eine solide Beschaffungspraxis aufweist,
- die geeignete Art, Qualität und Menge der Ressourcen zu angemessenen Kosten akquiriert,
- ihre Ressourcen sachgerecht bewirtschaftet,
- das optimale Maß an Ressourcen (Personal, Ausrüstungsgegenstände und Einrichtungen) einsetzt, um die erforderliche Quantität und Qualität der Güter und Dienstleistungen zeitgerecht zu produzieren bzw. zu erbringen,
- die gesetzlichen und ordnungspolitischen Vorschriften einhält, die für die Akquisition, Erhaltung und Verwendung ihrer Ressourcen bestimmend sind oder darauf einwirken, und
- ein Controlling eingeführt hat.

In der Praxis konzentrieren sich Prüfungen der Sparsamkeit meist auf die ersten drei genannten Punkte. Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit beschränkt sich hauptsächlich auf die Frage, ob die Ressourcen optimal oder zufriedenstellend eingesetzt wurden. Somit lässt sich die Wirtschaftlichkeit meistens mit zwei grundsätzlichen Fragestellungen beurteilen, nämlich (i) ob die gleichen Ergebnisse mit weniger Ressourcen hätten erreicht werden können und (ii) ob mit den gleichen Ressourcen (quantitativ und qualitativ) bessere Ergebnisse hätten erreicht werden können.

Mit diesen Dingen befasst sich also auch die Prüfung der Rechnungsführung, zum Beispiel bei der Untersuchung der Beschaffungspraxis. Doch ist der Umfang der Prüfung der Rechnungsführung vergleichsweise geringer. Im Gegensatz zur Wirtschaftlichkeitsprüfung will sie keine Beurteilungen zur Sparsamkeit oder Wirtschaftlichkeit im Verwaltungshandeln „produzieren“.

Wirksamkeit – Erreichen der Zielvorgaben

Wirksamkeit ist ihrem Wesen nach ein Konzept der Zielverwirklichung.⁶ Es geht dabei um das Verhältnis zwischen gesetzten Zielen, Outputs, und Wirkungen. Werden die gesteckten Ziele mit den eingesetzten Mitteln erreicht, die Outputs erzeugt und die Wirkungen festgestellt? Sind die festgestellten Wirkungen wirklich das Ergebnis der Rahmenpolitik und nicht etwa anderer Umstände?

Die Frage nach der Wirksamkeit besteht eigentlich aus zwei Teilen: erstens, ob die mit der Rahmenpolitik angestrebten Ziele erreicht worden sind und zweitens, ob dies wirklich auf die Rahmenpolitik zurückge-

⁶ Der Grad, bis zu dem ein Programm oder eine Stelle seine/ihre Ziele erreicht.



führt werden kann. Um beurteilen zu können, in welchem Maße die Ziele erreicht worden sind, müssen diese so formuliert sein, dass sie ein entsprechendes Urteil zulassen. Vage oder abstrakte Ziele sind ungeeignet. Will man beurteilen, bis zu welchem Grade das beobachtete Geschehen auf die vorgegebene Rahmenpolitik selbst zurückzuführen ist, bedarf es eines Vergleichs. Im Idealfall besteht dieser in einer Messung vor und nach Einführung der Rahmenpolitik sowie in einer Messung mittels einer Kontrollgruppe, die dieser Politik nicht ausgesetzt worden ist.⁷

In der Praxis sind solche Vergleiche – oftmals wegen Fehlens von Vergleichsmaterial – meist schwierig. In diesen Fällen bietet sich die Möglichkeit, die Plausibilität der Annahmen zu bewerten, auf denen die politische Richtungsentscheidung beruht. Doch wird man sich häufig mit einem weniger anspruchsvollen Prüfungsziel begnügen müssen, also zum Beispiel mit der Bewertung, bis zu welchem Grad die Ziele verwirklicht und Zielgruppen erreicht worden sind oder welches Leistungsniveau existiert.

Der Prüfer mag versuchen, die Wirksamkeit durch den Vergleich der Endergebnisse (oder „Wirkungen“ oder des „Sachstandes“) mit den angestrebten Zielen der Rahmenpolitik zu beurteilen oder zu messen. Dieser Ansatz wird häufig als „Zielstandsanalyse“ beschrieben. Bei der Prüfung der Wirksamkeit sollte man jedoch stets zu bestimmen versuchen, in welchem Maße die angewandten Instrumente tatsächlich zur Erreichung der Zielsetzungen der Rahmenpolitik beigetragen haben. Das ist die Wirksamkeitsprüfung in ihrer „wahren“ Bedeutung; sie verlangt den Nachweis, dass das beobachtete Endergebnis usw. wirklich auf die betreffende Handlung und nicht auf andere Faktoren zurückzuführen ist. Wenn beispielsweise das rahmenpolitische Ziel in einer Senkung der Arbeitslosigkeit besteht – ist dann die beobachtete Abnahme der Arbeitslosenzahl das Ergebnis von Maßnahmen der geprüften Stelle oder aber einer allgemeinen Erholung der wirtschaftlichen Konjunktur, auf die die geprüfte Stelle keinen Einfluss hatte? Hier muss in die Prüfungsgestaltung die Frage zur Ursächlichkeit eingehen, also das Problem externer, intermediärer Variablen eindeutig ausgeschlossen werden können.

Nebenwirkungen. Ein spezieller Aspekt der Wirtschaftlichkeitsprüfung sind unbeabsichtigte Nebenwirkungen der Rahmenpolitik.

⁷ Der Begriff „Politik“ umfasst hier sowohl die staatliche als auch die behördliche Politik (siehe Abschnitt 2.1 und Fußnote 25). Bei unklarer, abstrakter Politik ist die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen immer schwierig. Näheres siehe Anhang 2.

Diese Nebenwirkungen können sehr vielfältig sein, denn sie werden durch die Ziele der Rahmenpolitik nicht eingegrenzt. Das erschwert ihre Untersuchung noch. Doch lässt sich der Umfang der Untersuchung beispielsweise dadurch begrenzen, dass man sich auf diejenigen Nebenwirkungen konzentriert, die man unter anderen Umständen vermeiden würde (zum Beispiel ungünstige Umweltauswirkungen der Wirtschaftspolitik). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nicht alle Nebenwirkungen unerwünscht sind.

Zur Prüfung der Wirksamkeit kann die Wirtschaftlichkeitsprüfung zum Beispiel

- beurteilen, ob staatliche Programme wirksam vorbereitet und geplant wurden und ob sie klar und folgerichtig sind,
- beurteilen, ob die Zielsetzungen für ein neues oder bereits laufendes staatliches Programm und die bereitgestellten Mittel (Rechtsvorschriften, Finanzen usw.) angemessen, folgerichtig, geeignet oder sachdienlich sind,
- beurteilen, ob der organisatorische Aufbau, der Entscheidungsprozess und das Managementsystem für die Durchführung eines Programms wirksam sind,
- beurteilen, ob die staatlichen Investitionen und Programme und/oder deren einzelne Bestandteile wirksam, d.h. zielführend sind,
- beurteilen, ob die beobachteten direkten oder indirekten sozialen, wirtschaftlichen und Umweltauswirkungen einer Rahmenpolitik eben dieser oder aber anderen Ursachen zuzuschreiben sind,
- Faktoren benennen, die einer befriedigenden Leistung oder Zielerfüllung hinderlich sind,
- beurteilen, ob das Programm zu anderen, ähnlichen Programme eine Ergänzung, eine Zweigleisigkeit, eine Überschneidung oder einen Gegensatz darstellt,
- beurteilen, ob die Qualität der öffentlichen Dienstleistungen die Erwartungen der Menschen oder die gesteckten Ziele erfüllt,
- beurteilen, ob das System für die Messung, Überwachung und Berichterstattung der Wirksamkeit eines Programms adäquat ist,
- feststellen, inwieweit alternative Ansätze zweckmäßig sein können, weil sie die Leistung verbessern bzw. wirksamkeitsmindernde Faktoren ausschalten, und
- die Ursachen der Feststellungen analysieren und auch die Probleme untersuchen, welche beim Aufzeigen von Wegen wie Regierungstätigkeiten und Programmen wirksamer werden können, auftreten.



Wenn eine einzelne Prüfung auch nicht unbedingt zu Schlussfolgerungen über alle drei Grundsätze (d.h. Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit) führen will, dürfte es von nur begrenztem Nutzen sein, ausschließlich Aspekte der Sparsamkeit oder Wirtschaftlichkeit von Maßnahmen zu untersuchen, ohne dabei (zumindest kurz) auch auf ihre Wirksamkeit einzugehen. Umgekehrt kann ein Prüfer bei einer Wirksamkeitsprüfung auch Aspekte der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit berücksichtigen wollen: Die Endergebnisse einer geprüften Stelle oder Tätigkeit, eines Programms oder einer Maßnahme mögen zwar die gewünschte Wirkung erzielt haben – wurden aber die hierfür verwendeten Mittel sparsam und wirtschaftlich eingesetzt?

Für eine Untersuchung der Wirksamkeit ist es generell erforderlich, das Endergebnis oder die Wirkung einer Handlung zu bewerten. Wenn ein systemorientierter Ansatz sinnvoll erscheint (zum Beispiel zur Beurteilung, wie die geprüfte Stelle die Wirkung misst und kontrolliert), wird sich der Prüfer generell auch genügende, substantielle Nachweise über das Endergebnis und die Wirkung der Tätigkeit oder des Programms beschaffen müssen. Zur Bewertung der Wirkung einer Maßnahme oder eines staatlichen Reformprojekts ist es im Allgemeinen immer erforderlich, Informationen nicht nur über die geprüften Einrichtungen und deren Tätigkeit und Wechselbeziehungen untereinander zu sammeln, sondern auch über die jeweiligen Interessengruppen. Besonders wichtig ist dies dann, wenn davon auszugehen ist, dass Handlungen anderer Betroffener die Wirkung beeinflussen können.⁸

Ein besonderer Hinweis gilt der Untersuchung der unbeabsichtigten Wirkungen, insbesondere falls diese negativ sind. Hier besteht ein Abgrenzungsproblem, weil diese Wirkungen über den Kompetenz- und Zuständigkeitsrahmen der ORKB hinaus reichen können. Um den zu wählenden Untersuchungsrahmen zu verengen, könnte man sich auf die unbeabsichtigten Wirkungen konzentrieren, die auch mit anderen Programmen bekämpft werden, z.B. die Nebenwirkungen eines wirtschaftlichen Konjunkturbelebungsprogramms auf den Zustand der Umwelt.⁹

⁸ Der Umfang muss beschränkt sein. Die Analysen sollten aber nicht zu stark eingeschränkt sein.

⁹ Nähere Informationen, siehe „Auditing Efficiency“, OAG (Kanada), 1995 und „Auditing Policy Results Manual“, Allgemeine Rekenkamer (Niederlande), 1997.

Abgesehen von den gemeinsamen Komponenten geht es bei der Sparsamkeit darum, die Kosten möglichst niedrig zu halten, bei der Wirtschaftlichkeit, aus den vorhandenen Ressourcen den meisten oder besten Output zu erhalten und bei der Wirksamkeit geht es darum, die Zielvorgaben zu erreichen.

1.6 Wie beeinflusst das Management des öffentlichen Sektors die Wirtschaftlichkeitsprüfung?

Die im öffentlichen Sektor zu einer bestimmten Zeit praktizierte Form von Management wird sich zwangsläufig auch in den Prioritäten der Wirtschaftlichkeitsprüfung niederschlagen. In Ländern, in denen sich die Führung im öffentlichen Sektor hauptsächlich mit den Mitteln und weniger mit den Zwecken befasst, wird auch die Prüfung vor allem abwägen, ob die Vorschriften beachtet und durchgesetzt worden sind und weniger, ob die Regeln ihrem beabsichtigten Zweck dienen oder nach außen hin diesen Eindruck erwecken. In Ländern, die sich zu einem ziel- und ergebnisorientierten Management bekennen, dürfte wohl die entgegengesetzte Position eingenommen werden. Meistens findet sich im öffentlichen Sektor eine Kombination dieser unterschiedlichen Managementphilosophien.

Wie oben erwähnt, erhöht ein ziel- und ergebnisorientiertes Management im Allgemeinen auch das Interesse an der Prüfung der Wirtschaftlichkeit und der Wirksamkeit. Überdies dürfte es der Prüfer dann nicht länger mit einer traditionsgebundenen, auf Vorschriftenbefolgung fixierten staatlichen Verwaltung zu tun haben, sondern einer Verwaltung mit einem wesentlich erweiterten Auftrag dazu, wie die Absichten der Legislative umgesetzt werden sollen und welche Mittel hierfür einzusetzen sind.

Fragen wie die Folgenden wären in diesem Fall für den Wirtschaftlichkeitsprüfer von Interesse:

- Sind die Wirtschaftlichkeitsziele klar strukturiert und sind für die Verwendung der öffentlichen Finanzmittel die richtigen Prioritäten gesetzt und die geeigneten Instrumente gewählt worden?
- Besteht eine klare Zuständigkeitsverteilung zwischen verschiedenen Autoritätsebenen, die auch das Subsidiaritätsprinzip berücksichtigt?
- Existieren ein generelles Kostenbewusstsein und eine Orientierung auf die Erbringung von Dienstleistungen, bei der die Bedürfnisse der Bürger im Mittelpunkt stehen?



- Wird auf Controlling und Berichtspflichten entsprechendes Schwergewicht gelegt?

Die Ministerien und die ihnen nachgeordneten Organe sind dafür verantwortlich, dass gute Routine für die interne Kontrolle festgelegt wird. Hierbei ist es die besondere Aufgabe des Wirtschaftlichkeitsprüfers zu verfolgen, ob man sich um diese Verantwortung ordentlich gekümmert hat. Dem gegenüber bleibt es dem Rechnungsprüfer und seinem Urteil überlassen festzustellen, in welchem Maße auch die geprüfte Stelle in ihrer laufenden Geschäftstätigkeit dieser Verantwortung gerecht geworden ist.¹⁰

Ein gemeinsames Ziel der meisten Regierungen ist heutzutage die Verbesserung der Qualität der öffentlichen Dienstleistungen, insbesondere da die Ansprüche der Bürger an die Qualität (häufig durch Vergleich mit der Dienstleistungsqualität des privaten Sektors) immer mehr steigen. Viele Regierungen haben daher Modernisierungsprogramme eingeführt, um ihren Bürgern bessere Dienstleistungen anbieten zu können, die beispielsweise einfacher und bequemer erreichbar sind, eine größere Auswahl bieten und schneller geliefert werden. Die Qualität öffentlicher Dienstleistungen ist ein Thema, das immer wichtiger wird und das nach Ansicht von Parlaments- und Regierungsgliedern in der ganzen Welt in den Berichten der ORKBn über ihre Wirtschaftlichkeitsprüfungen zur Sprache kommen sollte.

Länder, die ein ziel- und ergebnisorientiertes Management eingeführt haben, legen stärkeres Augenmerk auf die Wirtschaftlichkeit als zuvor. Die jeweils angewandte Form des öffentlichen Managements wird auch Einfluss auf das Interesse an Wirtschaftlichkeitsprüfungen haben.

1.7 Welcher Zusammenhang besteht zwischen der Wirtschaftlichkeitsprüfung, der Leistungsmessung und der Programmevaluierung?

Sowohl die Exekutive als auch die Legislative benötigen Evaluierungsdaten als Entscheidungshilfe für die in ihrer Verantwortung liegenden Programme – Informationen, die ihnen Aufschluss geben, ob ein öffentliches Projekt oder ein staatliches Programm, in welchen wichtigen Punkten und warum, gut oder schlecht funktioniert. Im Laufe der

¹⁰ In den letzten Jahren sind die Erfahrungen mit der Prüfung der Grundsätze des staatlichen Verwaltungshandelns und von Verwaltungsreformen unter den ORKBn häufig diskutiert worden.

Jahre haben viele Behörden und andere Stellen Analysen durchgeführt, um die Maßnahmen und Ergebnisse staatlicher Programme, der Rahmenpolitik, Tätigkeiten und Organisationen zu bewerten. Wirtschaftlichkeitsprüfungen und Evaluierungen wollen beurteilen, wie bestimmte Programme funktionieren, und können daher sehr unterschiedlich sein. Besonders zu beachten ist der Zusammenhang zwischen Leistungsmessung, Programmevaluierung und Wirtschaftlichkeitsprüfung.

Leistungsmessung

Unter Leistungsmessung versteht man gewöhnlich den kontinuierlichen Kontroll- und Berichterstattungsprozess zu den Leistungen eines Programms, insbesondere über Fortschritte in Richtung der vorgegebenen Ziele. Sie kann der Art und Ebene der stattfindenden Programmmaßnahmen (Prozess), den vom Programm direkt erzeugten Produkten und Dienstleistungen (Outputs) und/oder den gewünschten Resultaten dieser Outputs (Endergebnisse) gelten. Die Leistungsmessung legt den Schwerpunkt darauf, ob ein Programm seine Zielsetzungen oder die ihm gestellten Anforderungen, ausgedrückt in messbaren Leistungsstandards, erfüllt hat. Weil sie kontinuierlich durchgeführt wird, kann diese Messung den Führungskräften als Frühwarnsystem und als Instrument einer verbesserten Rechenschaftslegung vor der Öffentlichkeit dienen.

Die fortlaufende Untersuchung, dass ein staatliches Programm oder eine staatliche Stelle die gesetzten Zielmarken erreicht hat, ist eine Angelegenheit der unternehmensinternen Steuerung und der Kontrolle und keine Aufgabe für externe Prüfer. Darüber hinaus haben die Prüfer der Rechnungsführung – nicht aber die Wirtschaftlichkeitsprüfer – die Korrektheit der Rechnungsabschlüsse zu bestätigen. Freilich können in eine Wirtschaftlichkeitsprüfung – die eine Prüfung der Qualität leistungsbezogener Informationen, die von der Exekutive für den Gesetzgeber bereitgestellt werden, beinhaltet – beide Gruppen von Prüfern entweder getrennt oder gemeinsam handelnd einbezogen werden.¹¹ Leistungsindikatoren können manchmal auch als Indikatoren oder Bezugsgrößen für die Planung einzelner Wirtschaftlichkeitsprüfungen dienen. In den Bereich der Wirtschaftlichkeitsprüfung fällt das

¹¹ Ad-hoc- und vertiefende Untersuchungen von Leistungsbemessungssystemen sind in jeder ORKB eine typische Aufgabe der Wirtschaftlichkeitsprüfung. Die ständigen bzw. regelmäßigen Leistungsberichte verschiedener Regierungseinrichtungen können jedoch ebenso ein Aufgabengebiet für die Prüfer der Rechnungsführung sein (manchmal in Zusammenarbeit mit den Prüfern für Wirtschaftlichkeitsprüfungen, zum Beispiel wenn die Prüfer der Rechnungsführung für Prüfungen dieser Art nicht geschult sind).



Thema, ob die Leistungsbemessungssysteme staatlicher Programme wirtschaftlich und wirksam sind. Beispielsweise ließen sich für vertiefte Prüfungen Fragestellungen entwickeln, ob die Leistungsindikatoren das Richtige messen oder ob die genutzten Leistungsmessungssysteme glaubwürdige Messergebnisse zu liefern vermögen.¹²

Programmevaluierung und Wirtschaftlichkeitsprüfung

Eine Programmevaluierung ist eine einzelne systematische Untersuchung, mit der beurteilt wird, wie gut ein Programm funktioniert. Typischerweise wird in ihr eine größere Palette von Leistungsinformationen des Programms und seines Kontexts untersucht als in einer kontinuierlichen Analyse machbar ist. Eine Programmevaluierung ermöglicht eine Gesamtbeurteilung darüber, ob das Programm funktioniert und was zu tun ist, um seine Ergebnisse zu verbessern. Programmevaluierungen sind eine Form der Untersuchung, die eine ORKB unter der Überschrift „Wirtschaftlichkeitsprüfung“ durchführen könnte.

In den letzten Jahren ist der konzeptionelle Ansatz der Programmevaluierung unter den ORKBn zunehmend diskutiert worden. Dabei wurde erörtert, ob Programmevaluierungen eine wichtige Aufgabe für eine ORKB darstellen können. Bei der INTOSAI wurde eine Arbeitsgruppe Programmevaluierung zur Erarbeitung von Grundsätzen und Weisung auf diesem Gebiet errichtet. Innerhalb der INTOSAI wird allgemein anerkannt, dass die Programmevaluierung ähnliche Ziele wie die Wirtschaftlichkeitsprüfung verfolgt, da auch sie den Zusammenhang zwischen den Zielsetzungen, Ressourcen und Ergebnissen einer Rahmenpolitik oder eines Programms untersucht. Einvernehmen herrscht ferner darüber, dass die Programmevaluierung eine wichtige Aufgabe für eine ORKB ist, die die Ermächtigung und die Fachkompetenz zur Durchführung solcher Untersuchungen besitzt.

Die Programmevaluierung ist als Epitom von Handlungen und Methoden mit dem Ziel konzipiert worden, eine Problematik erschöpfend zu beurteilen und sie einer mehr oder minder anspruchsvollen wissenschaftlichen Bearbeitung zu unterziehen. Wenngleich die Wirtschaftlichkeitsprüfung in ihren Ansätzen und Methoden der Programmevaluierung gleichen mag, so befasst sie sich nach Auffassung der INTOSAI-Arbeitsgruppe Programmevaluierung nicht

¹² Siehe beispielsweise RfF 1.0.27 und 1.0.45.

unbedingt mit der Beurteilung der Wirksamkeit oder der Alternativen zu einer bestimmten Rahmenpolitik. Neben der Prüfung der Wirkungen der Outputs kann mit einer Evaluierung zum Beispiel auch untersucht werden, ob die Zielsetzungen mit der Rahmenpolitik übereinstimmen. Diese Frage wird von den ORKBn noch erörtert. Einige ORKBn sind befugt, die Wirksamkeit der Rahmenpolitik von Regierungen und/oder Behörden zu evaluieren und beziehen die Programmevaluierung in ihren Prüfungsauftrag zur Wirtschaftlichkeit mit ein. Andere sind nicht gehalten, solche Prüfungen durchzuführen.

Nach der genannten INTOSAI-Arbeitsgruppe Programmevaluierung lassen sich Prüfungen und Evaluierungen in die folgenden sieben Kategorien einteilen:¹³

- * *Ordnungsmäßigkeitsprüfung*: Werden die Vorschriften eingehalten?
- *Sparsamkeitsprüfung*: Stellen die gewählten Mittel die sparsamste Verwendung öffentlicher Finanzmittel für die gegebene Leistung dar?
- *Wirtschaftlichkeitsprüfung (im Sinn der Prüfung der Effizienz)*: Stimmt das Verhältnis zwischen den erzielten Ergebnissen und den eingesetzten Ressourcen?
- *Wirksamkeitsprüfung*: Erfüllen die Ergebnisse die Ziele der Rahmenpolitik?
- *Evaluierung der Zielführung der Rahmenpolitik*: Stimmen die in der Rahmenpolitik vorgesehenen Mittel mit den gesteckten Zielen überein?
- *Evaluierung der Auswirkung der Rahmenpolitik*: Welche wirtschaftlichen und sozialen Auswirkungen hat die Rahmenpolitik?
- *Evaluierung der Wirksamkeit der Rahmenpolitik und Ursachenanalyse*: Sind die verzeichneten Ergebnisse auf diese Politik zurückzuführen oder gibt es dafür andere Ursachen?

In der Praxis gibt es jedoch auch andere Einteilungen. Eine ORKB mit langjähriger Erfahrung in der Programmevaluierung ist das Government Accountability Office* (GAO) der USA. Dort definiert man vier gängige Typen der Programmevaluierung im Rahmen der Wirtschaftlichkeitsprüfung:¹⁴

¹³ INTOSAI-Arbeitsgruppe Programmevaluierung (1995). Entwurf des Kurzberichts.

¹⁴ Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships (GAO/GGD-98-26).

* früherer General Accounting Office.



(1) Prozessevaluierung

heißt zu beurteilen, inwieweit ein Programm wie geplant funktioniert. Hierbei wird gewöhnlich untersucht, inwieweit die Programmmaßnahmen mit den gesetzlichen und ordnungspolitischen Vorschriften, der Programmanlage sowie den professionellen Richtlinien oder Kundenerwartungen übereinstimmen. Die Beurteilung, ob die Qualität der Arbeitsabläufe – zum Beispiel Antragsstellung, Bearbeitungszeiten, Zeitaufwand für Dienstleistungen und andere kundenorientierte Maßnahmen – die Erwartungen der Bürger erfüllt, wird immer wichtiger.

(2) Evaluierung der Endergebnisse

heißt zu beurteilen, inwieweit ein Programm seine auf ein Endergebnis - und seine Kunden - orientierten Ziele erreicht. Diese Art der Evaluierung zielt vorrangig auf Outputs und Endergebnisse (einschließlich Nebenwirkungen und unbeabsichtigter Wirkungen) und beurteilt damit die Programmwirksamkeit, kann aber auch die Programmabläufe bewerten, um so zu erfahren, wie die Endergebnisse zustande kommen.

(3) Wirkungsevaluierung

heißt, die Nettowirkung eines Programms zu beurteilen. Dazu vergleicht man dessen Endergebnisse mit der Annahme, was ohne das Programm geschehen wäre. Diese Evaluierungsform wird angewendet, wenn bekannt ist, dass externe Faktoren die Endergebnisse des Programms beeinflussen, und dient dazu, den Eigenbeitrag des Programms zur Zielerfüllung getrennt auszuweisen.

(4) Kosten-Nutzen-/ und Kosten-Wirksamkeits-Evaluierungen

sind Analysen, die die Outputs oder die Endergebnisse eines Programms mit den entstandenen Kosten (aufgewendeten Ressourcen) vergleichen. Wenn diese beiden Untersuchungsarten auf vorhandene Programme angewendet werden, gelten sie auch als eine Form der Programmevaluierung. Die Kosten-Wirksamkeits-Analyse beurteilt die Kosten für die Erreichung eines Einzelziels und kann vorgenommen werden, um die kostengünstigste Alternative hierfür zu ermitteln. Die Kosten-Nutzenanalyse zielt dahin, alle relevanten Kosten und Erträge abzuwägen.¹⁵

¹⁵ Manche ORKBn führen im Rahmen ihres Auftrags auch Evaluierungen der Rahmenpolitik (Wirksamkeit der politischen Leitlinienvorgaben) durch, einige ORKBn auch so genannte "Systemevaluierungen" (Prüfung der Eignung der angewandten Systeme).

In Leistungsmessungen können Prüfer der Rechnungsführung und Wirtschaftlichkeitsprüfer gleichermaßen einbezogen sein. In manchen Ländern kann eine Wirtschaftlichkeitsprüfung viele unterschiedliche Untersuchungsarten und sogar mehrere Programmevaluierungen beinhalten. In diesem Sinn kann die Programmevaluierung als eines von vielen möglichen „Tools“ in der Wirtschaftlichkeitsprüfung gelten. Aber unabhängig davon, ob die Programmevaluierung als eine eigenständige Aufgabe oder als eine Untersuchung definiert ist, die von der ORKB unter dem allgemeinen Oberbegriff der Wirtschaftlichkeitsprüfung durchgeführt wird, ist sie auf jeden Fall eine Tätigkeit, die immer wichtiger und bedeutsamer wird.¹⁶

1.8 Gibt es Unterschiede in den analytischen Ansprüchen und Ansätzen?

Wie weiter oben ausgeführt, mögen Auftrag und Ausrichtung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung aus verschiedenen Gründen von Land zu Land unterschiedlich ausfallen. Eine Reihe von ORKBn sind nicht gehalten, Wirtschaftlichkeitsprüfungen vorzunehmen oder machen möglicherweise gewisse Grenzen hinsichtlich ihrer Kapazität und Erfahrung mit dieser Art von Prüfungen geltend. Andere ORKBn blicken vielleicht bereits auf eine lange Tradition anspruchsvoller Wirtschaftlichkeitsprüfungen aber auch komplexer Programmevaluierungen zurück. Für Rechnungsprüfungen ist der normative Ansatz charakteristisch, der sich darin zeigt, dass Diskrepanzen zwischen den „Normen“ und den tatsächlichen Prüfungsfeststellungen ausdrücklich genannt werden und dass Beurteilungen und Empfehlungen als „normativ“ erteilt werden. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist aber gewöhnlich nicht nur normativ, sondern auch deskriptiv und sie kann ebenso analytische Elemente enthalten (zum Beispiel kann man mit einer Wirtschaftlichkeitsprüfung den Ursachen für die Diskrepanz zwischen Ist-Zustand und Kriterien auf den Grund gehen).

Der ergebnisorientierte und der problemorientierte Ansatz

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung entspringt verschiedenartigen Traditionen und Ansprüchen. Es haben sich zwei sehr unterschiedliche Ansätze

¹⁶ Andere Gebiete, die von immer größerem Interesse werden, sind Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei Maßnahmen mit umweltbezogenen Themenstellungen und Wirtschaftlichkeitsprüfungen in einem IT-Umfeld (siehe Anhänge 5 und 6).



herausgebildet, die jedoch beide auf nationalen Richtlinien für Wirtschaftlichkeitsprüfungen beruhen. Sie werden als ergebnisorientierter und problemorientierter Ansatz bezeichnet.

Der ergebnisorientierte Ansatz befasst sich hauptsächlich mit Fragen wie „Welche Leistung bzw. welche Ergebnisse wurde(n) erzielt, und sind die Anforderungen bzw. die Zielsetzungen erfüllt worden?“ Dazu untersucht man die Leistung (nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit) und stellt die getroffenen Feststellungen in Beziehung zu den vorgegebenen Normen (Zielsetzungen, Vorschriften, usw.) oder den Prüfungskriterien (die vor Beginn der eigentlichen Überprüfung definiert wurden). Sind die Kriterien schwierig zu bestimmen, muss der Prüfer Experten heranziehen und mit ihnen gemeinsam einleuchtende Kriterien entwickeln, die sich in der Anwendung als objektiv, sachgerecht, angemessen und erreichbar erweisen. Anhand der Prüfungskriterien lassen sich die Prüfungsfeststellungen beurteilen. Bei diesem Ansatz dürften Mängel als Abweichungen von den Normen und Kriterien definiert werden. Die abgegebenen Empfehlungen zielen oft darauf ab, solche Abweichungen zu beheben. Diese Sicht ist im Prinzip also normenorientiert.

Beim problemorientierten Ansatz hingegen hat man es in erster Linie mit der Problemfeststellung und Problemanalyse, im Normalfall ohne Bezugnahme auf vordefinierte Prüfungskriterien, zu tun.¹⁷ Hier sind also Fehlentwicklungen und Probleme, oder zumindest entsprechende Hinweise auf sie, der Ausgangs- und nicht der Schlusspunkt der Prüfung.¹⁸ Eine wichtige Aufgabe der Prüfung liegt darin, zu untersuchen, ob die erklärten Probleme tatsächlich bestehen, und deren Ursachen aus verschiedener Sicht (Probleme mit der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit in staatlichen Projekten oder Programmen) zu analysieren. Beim problemorientierten

¹⁷Um ein Problem analysieren zu können, muss man es zuerst im Zusammenhang mit seinen vielleicht komplexen Ursachen und Wirkungen verstehen. Zumindest wenn es um die komplizierten Probleme von Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit geht, ist es nicht immer möglich, den Idealzustand und die Prüfungskriterien bereits im Planungsstadium festzulegen. Manchmal ist es sogar nicht einmal sinnvoll.

¹⁸ Hinweise auf Probleme mit der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit sind oft vage, subjektiv, komplex, schwer definierbar und schwer verständlich. Beispiele für mögliche Hinweise auf Fehlentwicklungen in den drei genannten Bereichen Sparsamkeit, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit sind: Kostensteigerungen, die zu einem höheren Ressourcenbedarf führen, ein erklärtes Ungleichgewicht zwischen Inputs und Zielen, fehlende Klarheit in der Aufteilung der Zuständigkeiten unter den beteiligten Exekutivorganen, Vieldeutigkeiten und Widersprüchlichkeiten in den Vorschriften, lange Wartezeiten oder große Rückstände, ein erklärter Mangel an Fachkompetenz, Kritik am Führungsstil, Unzulänglichkeiten in Service und Kundenfreundlichkeit, viele Beschwerden oder Nachfragen seitens der Öffentlichkeit, Veränderungen der äußeren Bedingungen und Hinweise auf negative Nebenwirkungen staatlicher Programme.

Ansatz stellen sich folgende Fragen: „Gibt es die erklärten Probleme wirklich und, wenn ja, wie sind sie zu verstehen und worin liegen ihre Ursachen?“ Die Hypothesen über mögliche Ursachen und Wirkungen werden formuliert und nachgeprüft.¹⁹ Diese Sicht ist eine analytische und instrumentelle; das Ziel ist, aktualisierte Informationen zu den festgestellten Problemen zu liefern und Wege zu ihrer Bewältigung aufzuzeigen. Die Prüfer unterliegen in ihren Untersuchungen keinerlei Beschränkungen.²⁰ Alle denkbaren sachlichen Ursachen werden in Erwägung gezogen (nur die verbindlichen Allgemeinziele bleiben davon unberührt), d.h. weder Änderungsvorschläge zu Gesetzen, Verordnungen noch dem Strukturaufbau öffentlicher Projekte werden ausgeklammert, wenn sich zeigt, dass die existierenden Verhältnisse zu schwerwiegenden realen Problemen führen.²¹

Somit kann in diesen beiden Ansätzen der Wirtschaftlichkeitsprüfung die Beurteilung zum einen normativ (auf der Grundlage der Abweichungen von der Norm oder den Kriterien) zum anderen analytisch (auf der Grundlage der Analysen spezifischer Problemursachen) hergeleitet werden. Tatsächlich ist die unabhängige Analyse charakteristisch für den problemorientierten Ansatz, während für den ergebnisorientierten Ansatz vor allem die objektive Beurteilung der Frage typisch ist, ob die vorgegebenen Normen oder Kriterien eingehalten wurden (obschon auch dieser Ansatz einige analytische Elemente enthalten kann). Der ergebnis- und der problemorientierte Ansatz spiegeln zum einen verschiedene Traditionen im Prüfungswesen wider.²² Zum anderen können sie verdeutlichen, dass sich die Wirtschaftlichkeitsprüfung in der Praxis verschiedener Methoden bedienen kann.²³

¹⁹ Eine Hypothese ist eine wohlbegründete (nachprüfbare) Feststellung zu den Ursachen und Wirkungen des zu prüfenden Problems (beruhend auf der Annahme, dass das Problem besteht).

²⁰ Sie sind nicht auf eine Analyse des Unterschieds zwischen Ist-Zustand und Prüfungskriterien festgelegt.

²¹ Ausführlichere Informationen zum problemorientierten Ansatz bietet zum Beispiel das Handbook on Performance Auditing, RRV (Schweden), 1998.

²² Man kann sie so auffassen, als repräsentierten sie unterschiedliche Ansprüche der Wirtschaftlichkeitsprüfung.

²³ Eine Verknüpfung der beiden methodischen Ansätze ist auch möglich, indem man sie verschiedenen Ablaufschritten der Prüfung zuordnet. Zwar ist der problemorientierte Ansatz naturgemäß weiter gefasst und geht in seinem analytischen Anspruch mehr in die Breite und in die Tiefe, aber auch der ergebnisorientierte Ansatz kann - entsprechend ausgereift - durchaus anspruchsvolle Analysen zulassen.



Unterschiedlicher Blickwinkel: Top down bzw bottom up

Auch der Blickwinkel, aus dem die beiden Ziele betrachtet werden, kann variieren. Im Normalfall richtet sich die Wirtschaftlichkeitsprüfung hauptsächlich an der Stelle aus, der sie zuarbeitet, nimmt also eine Sicht von oben nach unten ein (top down). Sie konzentriert sich vor allem auf die Anforderungen, Absichten, Zielsetzungen und Erwartungen der Legislative und der Regierung eines Landes. In einigen Staaten ist es jedoch möglich, diese Sicht – freilich im Rahmen vorgegebener Zielsetzungen und Prämissen – um eine „kundenorientierte Sichtweise“ zu ergänzen (mit dem Akzent auf das Management von Dienstleistungen, Wartezeiten und anderen Gesichtspunkten, die für die betreffenden Endkunden oder Endverbraucher wichtig sind). Dies wäre dann gewissermaßen eine Interpretation des Prüfungsauftrags im Sinne größerer Bürgernähe, da sich die ORKBn hiermit um Probleme kümmern, die für die Menschen und die Gemeinschaft von realer Bedeutung sind – und damit sozusagen die Sicht von unten nach oben annehmen (bottom up).

Schwerpunkt auf Rechenschaftspflicht bzw. Problemursachen

Rechnungsprüfungen sind gewöhnlich mit Rechenschaftspflicht verbunden. Das ist jedoch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht immer so. Man kann sagen, dass bei einer Prüfung der Rechenschaftspflicht beurteilt wird, wie gut die Verantwortlichen der unterschiedlichen Ebenen die einschlägigen Zielsetzungen und anderen Erfordernisse erfüllt haben. Alternativ dazu kann der Akzent darauf gelegt werden, die während der Prüfung gemachten Beobachtungen zu verstehen und zu erklären. Anstatt herausfinden zu wollen, bei wem die Schuld liegt, kann man die Ursachen der aufgedeckten Probleme untersuchen und erörtern, welche Abhilfemaßnahmen es vielleicht für diese Probleme gibt. Dieser Ansatz entspricht dem Gedanken, dass das Oberziel der Wirtschaftlichkeitsprüfung die Verbesserung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit ist.

Damit sind zwei unterschiedliche Ansätze der Wirtschaftlichkeitsprüfung gegeben: einer, der - wie etwa bei der Prüfung der Rechnungsführung - die Rechenschaftspflicht in den Mittelpunkt der Prüfung rückt, während sich der andere – mit dem Schwerpunkt auf der Prüfung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit - auf die Prüfungsmaterie und die Ursachen der festgestellten Probleme konzentriert.

Die Prüfung der Rechenschaftspflicht hat den Vorteil, dass sie oft nicht nur leichter durchzuführen ist, sondern auch noch dem konventionellen Bild vom Prüfungswesen entspricht. Trotzdem ist alles, was mit der Prüfung von Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit zu tun hat, kompliziert und verlangt eine umfassendere Untersuchung. Die Prüfung der Rechenschaftspflicht birgt daneben aber auch Risiken in sich – Blickwinkel und Umfang sind zwangsläufig begrenzt, was wiederum die Möglichkeit einer unabhängigen Analyse über Gebühr einschränkt. Sind andererseits die beobachteten Probleme und möglichen Ursachen zentraler Gegenstand der Prüfung, lassen sich hierdurch die Verantwortungsbereiche mehrerer unterschiedlicher Parteien leichter erfassen. Damit sind Bedingungen für umfassende Analysen geschaffen. Zu bedenken ist jedoch, dass dieser Ansatz höhere Ansprüche an die Fachkompetenz der beteiligten Prüfer stellt.

Mit dem hier vorliegenden Abschnitt sollte verdeutlicht werden, dass unterschiedliche analytische Ansprüche auch zu unterschiedlichen methodischen Ansätzen führen. Insgesamt lässt sich feststellen, dass es ORKBn gibt, die mit ihren Wirtschaftlichkeitsprüfungen hohe analytische Ansprüche verfolgen, während sich andere mit niedrigeren Ansprüchen begnügen.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollten nicht nach einem starren Schema abgewickelt werden. Eine anspruchsvolle Prüfung der Wirtschaftlichkeit ist eine komplexe Untersuchungsarbeit, die Flexibilität, Phantasie und ein hohes Maß an analytischer Kompetenz erfordert. Rationalisierte Verfahren, Methoden und Richtlinien können der Durchführung und dem Prozess einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sogar eher abträglich sein. Daher sollten allzu detaillierte Richtlinien – und Qualitätssicherungssysteme – vermieden werden. Vielmehr muss der gesamte Prozess auf ständigem Lernen aus den vorhandenen Erfahrungen aufgebaut und weiter entwickelt werden.

Die Ausrichtung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung kann je nach ORKB unterschiedlich ausfallen. Es gibt zwei grundsätzlich verschiedene Ansätze, nämlich den ergebnisorientierten und den problemorientierten Ansatz. Der ergebnisorientierte Ansatz befasst sich mit Fragen wie „Welche Leistung wurde erzielt, und sind die Zielsetzungen erfüllt worden?“ Beim problemorientierten Ansatz hat man es in erster Linie mit der Problemanalyse zu tun. Bei diesem Ansatz stellen sich folgende Fragen: „Gibt es die erklärten Probleme wirklich und, wenn ja, worin liegen ihre Ursachen?“ Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann sowohl eine Sicht von oben nach unten (top down) als auch von unten nach oben



(bottom up) annehmen. Rechnungsprüfungen sind gewöhnlich mit Rechenschaftspflicht verbunden. Das ist jedoch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht immer so. Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollten nicht zu ausführlich und nicht starr sein, da dies die Kreativität und Professionalität der Prüfer beeinträchtigen kann.

1.9 Zusammenfassung

- Die Wirtschaftlichkeitsprüfung untersucht Regierungsprogramme und -organisationen auf ihre Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit und beantwortet Fragen wie beispielsweise: Entsprechen die ausgewählten Inputs der Forderung nach der sparsamsten Verwendung öffentlicher Gelder? Erhalten wir mit den eingesetzten Mitteln die bestmögliche Leistung? Werden die Ziele der Rahmenpolitik vollständig erfüllt und sind die Wirkungen tatsächlich das Ergebnis dieser Rahmenpolitik? Die Betrachtungsweisen und Gegenstände der Prüfung können variieren, d.h. es können einzelne Behörden ebenso wie Regierungsprojekte geprüft werden. Wirtschaftlichkeitsprüfungen beruhen auf Entscheidungen und Zielvorgaben des Gesetzgebers und können im gesamten öffentlichen Sektor durchgeführt werden.
- Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist keine reguläre Prüfung mit formalisierten Bestätigungsvermerken. Sie ist eine Untersuchung, die in unregelmäßigen Abständen erfolgt und konzentriert sich mehr auf die erzielte Leistung statt auf Ausgaben und Rechnungsführung. Sie beruht auf der Forderung nach einer unabhängigen Prüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit von Regierungsprogrammen und Behörden. Die Besonderheit der Wirtschaftlichkeitsprüfung ergibt sich teilweise aus der Bandbreite und der Vielschichtigkeit ihrer behandelten Sachverhalte.
- Alle staatlichen Handlungen lassen sich mit Hilfe einer Formel untersuchen, die beschreibt, wie man mit bestimmten Mitteln von Punkt A nach Punkt B gelangt, um spezielle Prüfungsziele zu erreichen. Diesem Zweck dienen im Falle der Wirtschaftlichkeitsprüfung oft zwei Grundfragen, die man zu beantworten versucht: Ist die Art und Weise, wie etwas gemacht wird, richtig? Ist das, was gemacht wird, richtig?
- Die fortlaufende Untersuchung, ob ein staatliches Programm oder eine staatliche Stelle die gesetzten Zielmarken erreicht hat, ist eine Angelegenheit der unternehmensinternen Steuerung und der Kontrolle. Jedoch können in eine Wirtschaftlichkeitsprüfung sowohl Prüfer der Rechnungsführung als auch Wirtschaftlichkeitsprüfer mit einbezogen werden.

- Neben der Prüfung der Wirkungen der Outputs kann mit einer Evaluierung zum Beispiel auch untersucht werden, ob die Zielsetzungen mit der Rahmenpolitik oder mit den vorhandenen Optionen für eine Änderung der Rahmenpolitik im Hinblick auf wirksamere Ergebnisse übereinstimmen. In manchen Ländern kann eine Wirtschaftlichkeitsprüfung viele unterschiedliche Untersuchungsarten und sogar mehrere Programmevaluierungen beinhalten. In diesem Sinn kann die Programmevaluierung als eines von vielen möglichen „Tools“ der Wirtschaftlichkeitsprüfung gesehen werden.
- Die Wirtschaftlichkeitsprüfung entspringt verschiedenartigen Traditionen. Es gibt zwei grundsätzlich verschiedene Ansätze. Der ergebnisorientierte Ansatz befasst sich mit Fragen wie „Welche Leistung bzw. welche Ergebnisse wurde(n) erzielt, und sind die Zielsetzungen erfüllt worden?“ Beim problemorientierten Ansatz stellen sich folgende Fragen: „Gibt es die erklärten Probleme wirklich und, wenn ja, worin liegen ihre Ursachen?“ Rechnungsprüfungen sind gewöhnlich mit Rechenschaftspflicht verbunden. Das ist jedoch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht immer so.
- Die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte nicht nach einem starren Schema abgewickelt werden. Sie besteht aus einer komplexen Untersuchungsarbeit, die Flexibilität, Phantasie und ein hohes Maß an analytischer Kompetenz erfordert. Allzu streng festgelegte - und detaillierte - Verfahren, Methoden und Richtlinien können der Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung eher abträglich sein.



Teil 2: Prinzipien der staatlichen Finanzkontrolle und ihre Anwendung in der Wirtschaftlichkeitsprüfung

Bei der Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sollen sich die Prüfer an den INTOSAI-Pflichten- und Verhaltenskodex und an die einschlägigen Richtlinien und Grundsätze der ORKB für die Wirtschaftlichkeitsprüfung halten. Nach den allgemeinen INTOSAI-Richtlinien müssen die Prüfer und die ORKB unabhängig sein, über die erforderliche Fachkompetenz verfügen und mit der gebotenen Sorgfalt vorgehen (*RfF 1.0.6 und 2.2.1.*).²⁴

2.1 Inwieweit sind die allgemeinen Prinzipien der Finanzkontrolle auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung anwendbar?

Der Prüfungsauftrag und die allgemeinen Ziele müssen klar definiert sein. Der Prüfungsauftrag ist generell in einer Satzung verankert. Unter anderem regelt er, bis zu welchem Umfang eine ORKB Programme und Einrichtungen des öffentlichen Sektors prüfen kann. Oft sind spezielle Vorschriften erforderlich, die die Detailbedingungen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung festlegen, so zum Beispiel den Zugang zu Informationen aus anderen Quellen als von der geprüften Stelle, die Befugnis, Empfehlungen zu erteilen, den Auftrag zur eingehenden Untersuchung staatlicher Projekte und Programme sowie der Wirksamkeit von Gesetzen usw. Der Auftrag enthält normalerweise die Mindestanforderungen an Prüfung und Berichterstattung, erläutert die Anforderungen an den Prüfer und verleiht ihm die Befugnis, die Arbeit durchzuführen und über die Ergebnisse zu berichten (*RfF 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32-38, 1.0.42 und 1.0.47.*).

²⁴ Nähere Informationen enthalten die folgenden INTOSAI-Dokumente: Deklaration von Lima, Pflichten- und Verhaltenskodex und Richtlinien für die Finanzkontrolle, S. 10-34, und Unabhängigkeit der ORKB.

Der Prüfungsauftrag sollte möglichst den gesamten Staatshaushalt, einschließlich aller Durchführungsorgane und der entsprechenden Regierungsprogramme oder öffentlichen Dienstleistungen umfassen. Ohne die entsprechende Rückendeckung des Gesetzgebers kann es sogar als ungesetzlich angesehen werden, berechtigte Kritik an Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit von Regierungsprogrammen öffentlich zu machen, zumindest bei politisch sensiblen Themen. Um dies - und den Verdacht der Selbstzensur - zu vermeiden, muss der Prüfungsauftrag politisch und öffentlich abgesichert sein (*RfF 2.2.18-20 und 2.2.23*).

Die Prüfungsthemen, das heißt, die Punkte, die von den ORKBn im Rahmen ihres Prüfungsauftrags einer Wirtschaftlichkeitsprüfung unterzogen werden können, können als Rahmenpolitik, Programme, Organisation und Management beschrieben werden. Die Rahmenpolitik wird gemeinhin als Bemühen erklärt, mit bestimmten Mitteln und vielleicht innerhalb eines bestimmten Zeitraumes bestimmte Ziele zu erreichen.²⁵ Ein Programm lässt sich beschreiben als ein Komplex miteinander verbundener Mittel, rechtlicher, finanzieller und anderer Art, mit dem sich eine bestimmte staatliche bzw. behördliche Rahmenpolitik umsetzen lässt. Organisation lässt sich verschieden definieren, wird aber meistens verstanden als die Gesamtheit von Menschen, Strukturen und Prozessen, die bestimmte Ziele erreichen wollen. Unter Management versteht man im Allgemeinen alle Entscheidungen, Handlungen und Vorschriften für die Steuerung, Kalkulation und den Einsatz der Personal-, Finanz- und Sachmittel. Management bezieht sich oft auch auf die internen Geschäftsabläufe einer Organisation. Auch Rahmenpolitik und Programme – beschlossen von der Legislative, der Exekutive oder deren Handlungsbeauftragten – können schwerpunktmäßig nach innen gerichtet sein, wenn sie eine spezielle Organisation (und deren innere Handlungsabläufe und Leistungsfaktoren) betreffen. Doch ist ihr Fokus in den meisten Fällen breiter angelegt und stärker nach außen orientiert: er erfasst sogar die Betätigung von Nichtregierungsorganisationen (und die Auswirkungen der Rahmenpolitik und der Programme auf die Gesellschaft usw.).²⁶

²⁵ Der Begriff "Rahmenpolitik" bezeichnet, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes festgelegt wird, die Rahmenpolitik von Regierung und Behörden. Bei ORKBn, die nicht befugt sind, die staatliche Rahmenpolitik zu überprüfen oder zu evaluieren, bezeichnet der Begriff die behördliche Rahmenpolitik. (Der Begriff "Staatliche Projekte und Programme" umfasst Rahmenpolitik und Programme.)

²⁶ Siehe zum Beispiel „Manual of Performance Auditing“, AG (Niederlande), 1996.



In vielen Ländern ermächtigt die Verfassung oder die Gesetzgebung die ORKB ausdrücklich zu Wirtschaftlichkeitsprüfungen in der einen oder anderen Form. Einige ORKBn haben das Recht, die Wirtschaftlichkeit oder die Wirksamkeit komplexer staatlicher Projekte zu prüfen, vielleicht durch vertiefende Analysen der erklärten Probleme. Die Zuständigkeit anderer ORKBn ist begrenzter. Als Teil der Erläuterung der Prüfungsnormen heißt es in den Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 1.0.42*): „In vielen Ländern ist die Untersuchung der grundsatzpolitischen Basis des Verwaltungshandelns aus dem Auftrag zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit ausgeklammert.“ In diesen Fällen stellt die Wirtschaftlichkeitsprüfung den Sinn und Zweck der rahmenpolitischen Ziele an sich nicht in Frage, sondern untersucht die Handlungen bei der Konzipierung, Umsetzung und Evaluierung ihrer Ergebnisse. Sie kann dabei aber auch die Zweckmäßigkeit der den Richtungsentscheidungen zugrunde liegenden Informationen prüfen. Selbst in Ländern, wo die ORKB weder durch die Verfassung noch durch die Gesetzgebung zur Durchführung von Prüfungen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit verpflichtet ist, besteht in der derzeitigen Praxis die Tendenz, diese Arbeit im Rahmen von Rechnungsführungs- oder Ordnungsmäßigkeitsprüfungen mit einzubeziehen (*RfF 1.0.13, 1.0.42-43*).

Die allgemeinen Zielsetzungen der Wirtschaftlichkeitsprüfung sollten gesetzlich definiert oder innerhalb der ORKB beschlossen werden. Dabei sind die ORKBn gewöhnlich bestrebt, eines oder mehrere der folgenden allgemeinen Ziele zu verwirklichen:

- (1) der Legislative unabhängige Prüfungen zur Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit oder Wirksamkeit der Umsetzungspraxis staatlicher Rahmenpolitik oder Programme an die Hand zu geben;
- (2) der Legislative in unregelmäßigen Abständen unabhängige Analysen der Gültigkeit und Zuverlässigkeit von Leistungsbemessungssystemen oder der von Durchführungsorganen veröffentlichten Bewertungen oder Selbsteinschätzungen bereitzustellen;
- (3) der Legislative unabhängige Analysen bei Problemen in Verbindung mit Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit staatlicher Tätigkeiten zu liefern und so einen Beitrag zur Verbesserung zu leisten;
- (4) der Legislative unabhängige Bewertungen der beabsichtigten oder unbeabsichtigten direkten bzw. indirekten Wirkungen staatlicher oder behördlicher Programme zur Verfügung zu stellen und darüber zu berichten, ob und in welchem Maße erklärte Ziele erfüllt bzw. warum sie nicht erfüllt wurden.

Ein Ziel der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist es in vielen Ländern - auf Anweisung des Gesetzgebers oder der ORKB selbst -, die Arbeitsweise der staatlichen Programme und der zentralen Regierungsbehörden und verbundener Organe zu beurteilen und zu verbessern (*RfF 1.0.20, 1.0.27, 1.0.40 und 4.0.25*). In einigen Ländern gelten Prüfungsempfehlungen als sehr wichtig, in anderen wiederum werden aus Gründen der gegebenen Struktur, der Rechtsverhältnisse und geschichtlichen Tradition überhaupt keine Empfehlungen erteilt.

Wahlfreiheit der Prüfungsgebiete innerhalb des Prüfungsauftrags

Nach den Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 2.2.10-19*) muss eine ORKB die von ihren Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu erfassenden Gebiete frei bestimmen können. In *RfF 2.2.8* heißt es: „Die ORKB kann Mitglieder der Gesetzgebung sachlich über Prüfungsberichte informieren; wesentlich ist jedoch, dass die ORKB von politischem Einfluss unabhängig bleibt, um ihre Unparteilichkeit in Prüfungsaufgaben zu wahren. Dies bedeutet, dass die ORKB den Wünschen spezifischer politischer Interessen gegenüber nicht aufgeschlossen sein darf bzw. nicht den Anschein einer solchen Aufgeschlossenheit erwecken darf.“ In Punkt *2.2.10* wird gesagt: „In manchen Ländern ist es das Vorrecht des Parlaments bzw. der gewählten Volksvertretung, die Haushalts- und Wirtschaftsführung der ausführenden Regierungsgewalt zu prüfen; dies kann auch auf die Prüfung der Einnahmen und Ausgaben regionaler Verwaltungsdienststellen zutreffen, wo die externe Kontrolle in den Zuständigkeitsbereich einer gesetzgebenden Körperschaft fällt. In solchen Fällen wird die Prüfung im Auftrag dieser Körperschaft durchgeführt, und die ORKB sollte danach trachten, solche Ersuchen um außerordentliche Prüfungen in ihrer Prüfungsplanung zu berücksichtigen. Unbeschadet dessen sollte der ORKB genügend Ermessensspielraum in der Gestaltung ihrer gesamten Prüfungstätigkeit bleiben, einschließlich der auf Ersuchen des Parlaments durchgeführten Prüfungen.“ Als wichtig wird auch betont, „dass die ausführende Gewalt keine Weisungsgewalt im Bereich der Erfüllung des Prüfungsauftrages der ORKB besitzt“ (*RfF 2.2.14*).

Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollten im Allgemeinen ex-post-Prüfungen sein

Eine ORKB kann Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit frühestens prüfen, nachdem die Regierung die betreffende politische Richtungsentscheidung getroffen hat (was mehr oder weniger in *RfF 4.0.22 und*



4.0.25 impliziert ist). In einigen Ländern kann schon vor der eigentlichen Umsetzung der Rahmenkonzeption eine Zielanalyse oder eine Prüfung der Vorfeldaktivitäten unternommen werden. Dabei ist aber zu bedenken, dass die Probleme, die die Wirtschaftlichkeitsprüfung ins Visier nimmt oder beseitigen will, aktuellen Bezug haben sollten, damit die Prüfung für den Nutzer der Prüfungsberichte auch wertvoll wird.

Die allgemeinen Ziele des Gesetzgebers sind verbindlich

Politische Entscheidungen und Zielvorgaben des Gesetzgebers bilden im Allgemeinen den Bezugsrahmen, von dem ausgehend die Prüfungskriterien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung festgesetzt werden. Es ist nicht Aufgabe der ORKB, diese Entscheidungen und Zielsetzungen in Frage zu stellen. Die ORKB kann jedoch - als Ergebnis ihrer Arbeit - kritische Anmerkungen zu den Zielsetzungen vorbringen, wenn diese zum Beispiel in sich nicht folgerichtig sind oder wenn sich die Zielerreichung nicht angemessen beurteilen lässt. Der Prüfungsbericht zu einer Wirtschaftlichkeitsprüfung kann die Angemessenheit einer Rahmenpolitik oder getroffener Entscheidungen in Frage stellen. Zielsetzungen können beispielsweise zu vage formuliert sein, im Widerspruch zu anderen Zielen stehen oder auf ungenügender Information beruhen. Eine Rahmenpolitik kann unwirtschaftlich und unwirksam sein und es können Veränderungen erforderlich sein, um bestehende Schwachpunkte auszuräumen. Andererseits ist es unbestreitbar Aufgabe der Wirtschaftlichkeitsprüfung, die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit spezifischerer Ziele und Vorschriften zu bewerten, die beispielsweise von Behörden vorgegeben werden (*siehe RfF 2.2.5 und 2.2.9*).

Wenngleich die Wirtschaftlichkeitsprüfung die politischen Ziele nicht hinterfragt, kann sie sehr wohl auf die Konsequenzen einer bestehenden Politik hinweisen. Sie kann auch Fehlentwicklungen aufgrund von Zielkonflikten ermitteln und veranschaulichen. So stellt die Wirtschaftlichkeitsprüfung beispielsweise nicht die Höhe der Sozialleistungen in Frage. Die Prüfer können erst tätig werden, wenn ein bestimmter Problemkomplex vorliegt, der im Zusammenhang mit der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der zu prüfenden Sozialsysteme steht. Ein solcher Fall könnte bestehen, wenn beispielsweise die Höhe der Sozialleistungen in einem Gebiet unbeabsichtigte Nebeneffekte in einem anderen Gebiet hat. Der Wirtschaftlichkeitsprüfer kann dann die mangelnde Abstimmung zwischen

den verschiedenen Systemen untersuchen und auf die damit zusammenhängenden Probleme aufmerksam machen. Wenn das bestehende Sozialhilfeniveau nachweislich von dem ursprünglich festgesetzten abweicht, kann eine Wirtschaftlichkeitsprüfung die Gründe dieser Entwicklung untersuchen.

Gewährleistung und Erhalt eines hohen Maßes an Qualität und Professionalität

Die Richtlinien für die Finanzkontrolle und der Pflichten- und Verhaltenskodex der INTOSAI besagen, dass alle staatlichen Prüfer ihr Handeln an Integrität, Unparteilichkeit, Objektivität, Fachkompetenz und Professionalität ausrichten sollen. Um den Interessen der Öffentlichkeit am besten zu dienen, müssen hohe ethische Normen befolgt werden. *RfF* 2.2.36 besagt: „Da die von der ORKB getragenen Aufgaben und Pflichten wesentlich für den Begriff öffentlicher Rechenschaftspflicht sind, muss die ORKB bei ihren Prüfungen qualitativ hochstehende Methoden und Techniken anwenden. Es obliegt der ORKB, Verfahren zu entwickeln, die die wirksame Erfüllung ihrer Aufgaben in Bezug auf die Prüfungsberichterstattung sicherstellen, ohne durch die nicht vollständige Einhaltung ihrer Richtlinien, Planungsverfahren, Methoden und Überwachungsmechanismen durch ihre Mitarbeiter oder ORKB-fremde Experten beeinträchtigt zu sein“.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen sind meistens komplexe Projekte, die eine breite Palette von Fähigkeiten, Sachkenntnissen und Erfahrungen voraussetzen. In *RfF* 2.1.26 heißt es dazu: „Aufgrund der Bedeutung, die der Gewährleistung eines hohen Qualitätsstandards durch die ORKB zukommt, sollte sie zur Verbesserung der Prüfungsdurchführung und der Prüfungsergebnisse besonderes Augenmerk auf Qualitätssicherungsprogramme legen“. Weiter wird gesagt, die ORKB sollte Systeme und Verfahren einsetzen, um „(a) sich zu vergewissern, dass grundlegende Qualitätssicherungsprozesse zufriedenstellend funktionieren, (b) die Qualität des Prüfungsberichtes zu gewährleisten, und (c) Verbesserungen sicherzustellen, sowie das wiederholte Auftreten von Schwachstellen zu vermeiden“ (*RfF* 2.1.27). Dennoch vermag kein Qualitätssicherungssystem eine absolute Garantie für die hohe Qualität eines Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichts zu bieten. Eine solche Garantie geht eher von kompetenten und motivierten Mitarbeitern als von modernen Qualitätssicherungssystemen aus. Mit anderen Worten sollten solche Systeme nicht kompliziert und zu anspruchsvoll, sondern zweckdienlich und leicht zu handhaben sein.



Die INTOSAI verlangt, Qualitätsgesichtspunkte in den Prüfungsprozess mit einzubeziehen und Qualitätssysteme können sogar in den frühen Planungsstadien unverzichtbar sein, um sicherzustellen, dass die aufgegriffenen Problemstellungen erheblich und eindeutig definiert sind. Die Ziele, Probleme, Prüfungsfragen und ausgewählten Bereiche bestimmen in hohem Maß die Qualität der Prüfung. Im Verlauf der Planung und in den verschiedenen Phasen des Entscheidungsfindungsprozesses wird sichergestellt, dass die Qualität regelmäßig auf den Prüfstand kommt, denn, bevor es mit der Prüfung weitergehen kann, sind bestimmte Bedingungen zu erfüllen. Sorgfältigste Vorbereitung sind wichtig, um die Prüfungsfragen, die benötigten Informationen und die anzuwendenden Methoden (Prüfungskonzeption) festzulegen (*RfF 2.1.27 und 3.1.1*).

Der Prüfungsauftrag sollte den gesamten Staatshaushalt und alle darin eingeschlossenen Regierungsprogramme umfassen. Der Prüfer muss die Prüfungsmaterien innerhalb seines Auftrags frei wählen können. Politische Entscheidungen und Zielvorgaben des Gesetzgebers bilden den grundsätzlichen Bezugsrahmen. Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung kann, als Ergebnis ihrer Feststellungen, eine bestehende Rahmenpolitik in Frage stellen. Wirtschaftlichkeitsprüfungen sind in der Regel Ex-Post-Prüfungen, die sich mit aktuellen Themen beschäftigen. Es muss ein hohes Maß an Qualität in der Arbeit der Prüfer angestrebt und gewährleistet werden.

2.2 Welche allgemeinen Anforderungen gelten für einen Wirtschaftlichkeitsprüfer?

Wirtschaftlichkeitsprüfer müssen über spezielles Fachwissen verfügen Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist eine informationsgestützte Tätigkeit, in der Professionalität und mit ihr einhergehende Werte einen zentralen Platz einnehmen. Zu diesen gehört, dass den Prüfern Gelegenheit gegeben wird, ihre Qualifikationen zu erweitern, damit ihre Arbeit und ihre Arbeitsergebnisse von hoher Güte sein können. Das verlangt u.a. nach einem Arbeitsfeld, das anregend wirkt und Qualitätsverbesserungen fördert (*RfF 1.0.45 und 2.1.9*).

Alle Prüfer sollen eine ihren Aufgaben angemessene Fachkompetenz besitzen (*RfF 2.2.1 und 2.2.33-38*), und die ORKBn sollen einschlägig qualifiziertes Personal einstellen (*RfF 2.1.2*). Nach den allgemeinen

Richtlinien der INTOSAI ist es auch erforderlich, dass die ORKBn zum Beispiel

- ihre Mitarbeiter so weiter- und fortbilden, dass sie ihre Aufgaben wirksam erfüllen können, und dass sie die Grundlagen für die Weiterbildung der Prüfer und anderer Mitarbeiter genau festlegen,
- Handbücher sowie andere Leitfäden für die Durchführung der Prüfungen erarbeiten,
- das vorhandene Eigenpotenzial der ORKB an Fähigkeiten und Fachwissen fördern und Bereiche aufdecken, in denen Qualifikationen fehlen; für eine ausgewogene Aufteilung der vorhandenen Fähigkeiten auf die Prüfungsaufgaben sorgen und eine ausreichende Zahl von Personen für die Prüfung abstellen; und über eine entsprechende Planung und Aufsicht verfügen, so dass ihre Ziele mit dem gebotenen Maß an Sorgfalt und Interesse erreicht werden, sowie
- die Leistungsfähigkeit und Wirksamkeit ihrer eigenen internen Richtlinien und Arbeitsverfahren überprüfen.

Die Fähigkeit zur Einstellung der richtigen Mitarbeiter ist für die Wirtschaftlichkeitsprüfung entscheidend. Jeder Mitarbeiter ist eine einzigartige Investition. Ein Wirtschaftlichkeitsprüfer soll eine gute Allgemeinbildung besitzen, den in aller Regel geforderten Universitätsabschluss vorweisen sowie Prüfungs-/Evaluierungserfahrung einbringen können. Persönliche Qualitäten (analytische Fähigkeiten, Kreativität, Aufnahmefähigkeit, soziale Kompetenz, Integrität, Urteilsvermögen, Belastbarkeit, guter schriftlicher und mündlicher Ausdruck usw.) sind ebenfalls äußerst wichtig (*Rff 2.1.4 und 2.1.10.*).

Um Wirtschaftlichkeitsprüfer, Teamleiter oder Prüfungsleiter für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu werden, müssen bestimmte Qualifikationsanforderungen erfüllt werden. Der Prüfer soll zum Beispiel in den Sozialwissenschaften und in der wissenschaftlichen Untersuchungs- bzw. Evaluierungsmethodik gut bewandert sein. Spezialwissen in den verschiedenen geprüften politischen Bereichen könnte auch sehr gefragt sein, während höhere Fähigkeiten im Rechnungswesen und in der Prüfung der Rechnungsführung für die Wirtschaftlichkeitsprüfung oder Programmevaluierung nicht immer erforderlich sind. Wo ORKBn ihre Wirtschaftlichkeitsprüfungen getrennt von den Prüfungen der Rechnungsführung organisiert haben, ist es durchaus akzeptabel, dass sich die für Wirtschaftlichkeitsprüfungen ausgewählten Mitarbeiter hinsichtlich ihres Wissens und ihrer Qualifikationen von



den für die Prüfung der Rechnungsführung ausgewählten Mitarbeitern unterscheiden.²⁷ Um die in den Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF* 2.2.36-39) aufgeführten Qualitätsanforderungen erfüllen zu können, sollte die ORKB ein Programm vorhalten, das es den Mitarbeitern ermöglicht, ihre berufliche Qualifikation durch Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen auf dem erforderlichen Stand zu halten. Es braucht wohl kaum betont zu werden, dass in diesem Lernprozess der praktischen Prüfungsarbeit eine entscheidende Rolle zukommt (*RfF* 2.1.2, 2.2.37-38 und 2.1.16).

Die fachliche Fort- und Weiterbildung kann beispielsweise folgende Themen umfassen: aktuelle Entwicklungen in der Methodik der Wirtschaftlichkeitsprüfung, Management- oder Aufsichtsaufgaben, qualitative Untersuchungsmethoden, Analyse von Fallstudien, statistische Stichprobennahme und quantitative Datenerfassungstechniken, die Anlage von Evaluierungsprüfungen, Datenanalyse und leserorientiertes Schreiben. Hinzukommen können Themen aus der örtlichen Prüfungspraxis, so beispielsweise über öffentliche Verwaltung, öffentliche Ordnung und Struktur, Grundsätze des staatlichen Verwaltungshandelns, Wirtschafts-, Sozial- oder Computerwissenschaften (*RfF* 2.1.6-10).

Zu den Qualifikationen der Mitarbeiter, die mit Wirtschaftlichkeitsprüfungen betraut werden, gehören:

- Kenntnis der in der Wirtschaftlichkeitsprüfung anwendbaren Methoden und Verfahren und die für die Anwendung dieser Kenntnisse erforderlichen Voraussetzungen an Allgemeinbildung, Qualifikationen und Erfahrung,
- Kenntnisse über staatliche Organisationen, Programme und Funktionen,
- Fähigkeiten, sich mündlich und schriftlich klar und wirksam auszudrücken, und
- Spezialkenntnisse für die jeweilige Prüfung (Statistik, Computertechniken, Ingenieurwissenschaften oder Expertenwissen zur betreffenden Thematik (*RfF* 2.2.33-38 und 2.1.11-12).

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte eine Teamarbeit sein, da sie sich mit sehr vielfältigen Themen befasst. Das heißt, dass nicht jedes Mitglied des Teams auch sämtliche der vorstehend genannten Fähigkeiten besitzen muss. Es ist für eine ORKB wohl auch nicht immer

²⁷ Ein Team- oder Prüfungsleiter für Wirtschaftlichkeitsprüfungen, der nicht über die entsprechende Erfahrung auf dem Gebiet der Wirtschaftlichkeitsprüfung oder ähnlicher Tätigkeiten verfügt, läuft Gefahr, von den Prüfern nicht wirklich anerkannt (oder respektiert) zu werden.

möglich, Prüfer zu finden, die alle fachlichen Anforderungen erfüllen. Ein Prüfer kann sich die erforderlichen Fähigkeiten auch nach seiner Einstellung im Rahmen der Weiterbildung aneignen, wenn er bei den Einstellungsgesprächen überzeugend nachweisen konnte, das er über die notwendigen Voraussetzungen und die richtige Einstellung zu dieser Art von Tätigkeit, wie sie die Wirtschaftlichkeitsprüfung erfordert, verfügt.

Die Prüfungsarbeit erfordert Wirksamkeit, Professionalität und Sorgfalt

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung soll hinlänglich klar definiert, der Prüfungsansatz zweckmäßig sein. Die Organisation der Prüfung soll den allgemeinen Anforderungen des guten Projektmanagements genügen (*RfF 3.0.2-3 und 3.1.1-3*).

Die Prüfung muss gründlich durchgeführt werden, damit sachgerechte, verlässliche und hinreichende Nachweise gewonnen werden, anhand derer jede andere Person zu den gleichen Schlussfolgerungen wie der Wirtschaftlichkeitsprüfungsbericht gelangen kann. Das erfordert ein solides Urteilsvermögen bei der Entscheidung, was das Prüfungsziel sein soll, was wann zu prüfen ist, welcher Ansatz und welche Methodik in Frage kommen sowie welchen Umfang die Prüfung haben soll, welche Sachverhalte zu berichten sind und welche Gesamtschlussfolgerung zu ziehen ist.

Eine gute Kommunikation mit der geprüften Stelle und den verschiedenen Experten ist während des gesamten Prüfungsprozesses von Wichtigkeit. In diesem Sinne ist auch die Leitung der Wirtschaftlichkeitsprüfung gehalten, wachsam zu sein. Es ist wichtig, dass die Faktenlage der abschließenden Beschreibungen, Analysen und Empfehlungen vollständig zutrifft. Der Bericht soll objektiv und ausgewogen ausfallen und in einem sachlichen Ton gehalten sein, so dass er der Regierung einen zusätzlichen Nutzwert bringt (*RfF 2.2.39, 3.5.1-2 und 4.0.22-25*.)

Die Prinzipien der guten Verwaltungsführung sollen beachtet werden. Der Prüfungsprozess soll gut protokolliert werden. Wichtige, in seinem Ablauf getroffene Entscheidungen sollen schriftlich festgehalten werden. Die Akten sollen zugänglich sein und ein Aktenablageplan angelegt werden. Abgesehen davon, dass die Dokumentation dem Prüfungsteam hilft, dient sie hauptsächlich dazu, das Beweismaterial für die Schlussfolgerungen und Entscheidungen aufzuzeichnen, der Prüfungsleitung und Prüfungsüberwachung Unterlagen zur Verfügung stellen und es den Vorgesetzten zu ermöglichen, die Arbeit zu



überprüfen. Im Verlauf der Prüfung erlangte Informationen sollen als vertraulich behandelt werden, bis der Bericht herausgegeben wird (*RfF* 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7 und 4.0.24).

Alle staatlichen Prüfer sollen ihr Handeln an Integrität, Unparteilichkeit, Objektivität, Fachkompetenz und Professionalität ausrichten. Um diese Anforderungen zu erfüllen, muss der Wirtschaftlichkeitsprüfer eine gute Allgemeinbildung besitzen und Prüfungs-/Evaluierungserfahrung einbringen können. Persönliche Qualitäten sind ebenfalls äußerst wichtig. Die Prüfungsarbeit muss von Wirksamkeit, Professionalität und Sorgfalt geprägt sein.

2.3 Gibt es weitere wichtige Maßnahmen zur Absicherung?

Obwohl die vorliegenden Grundsätze ein schlüssiges Gesamtkonzept für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen anbieten, bleibt das fachkundige Urteil (gestützt auf einschlägige Vorschriften und Verfahren) bei der Prüfungsarbeit zur Wirtschaftlichkeit deren wichtigster Bestandteil. Dabei sollte der Prüfer stets professionelle Skepsis an den Tag legen, im Bewusstsein dessen, dass gewisser Umstände wegen die Informationen zur Wirtschaftlichkeit in der Sache falsch sein können.

Um zu verhindern, dass eine solche Lage eintritt, mag es erforderlich sein, sich durch verschiedene Maßnahmen, grundsätzlicher und praktischer Art, abzusichern.

Die Qualität der Informationen sollte hinreichend abgesichert sein

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung, die nach den geltenden Richtlinien für die Finanzkontrolle durchgeführt wird, bietet hinreichende Gewähr dafür, dass die maßgeblichen Informationen sachlich nicht falsch sind. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung hängt in immer stärkerem Maße von der Qualität der von den geprüften Stellen selbst produzierten Informationen ab und inzwischen auch von den Möglichkeiten der Informationsbeschaffung auf elektronischen Datenträgern. Ein funktionierendes internes Kontrollsystem hilft dem Prüfer bei dieser Arbeit. Was „hinreichend“ ist, hängt von der Situation ab, d.h. von der Art der vorliegenden Nachweise und der Schlussfolgerungen, die sich daraus ziehen lassen (*RfF* 3.5.2).

Die betroffenen Einrichtungen sollten angemessen informiert werden
Die ORKB sollte die für das geprüfte Programm verantwortlichen bzw. davon betroffenen Regierungseinrichtungen über die Prüfungsmodalitäten unterrichten, möglichst vor Beginn der Prüfung (*RfF 3.1.4*). Wegen des besonderen Charakters der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist es wichtig, dass die leitenden Mitarbeiter mit dem Prüfungszweck vertraut sind.

Die Arbeit der Prüfer sollte ordnungsgemäß überwacht werden

In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es: „Die Arbeit des Prüfungsstabes sollte während der Prüfung auf jeder Ebene und in jeder Prüfungsphase ordnungsgemäß überwacht werden; die dokumentierte Tätigkeit sollte von einem leitenden Mitglied des Prüfungsstabes überprüft werden.“ (*RfF 3.2.1*) Wenn Teile der Prüfungsarbeit an bestimmte Mitglieder des Prüfungsteams delegiert werden, soll der Projektleiter die delegierte Arbeit sorgfältig anweisen, beaufsichtigen und überprüfen. Alle Teammitglieder sollen die Zielsetzungen der Prüfung, die Aufgabenstellung für die ihnen zugewiesenen Arbeiten und die Art der ihnen durch die gültigen Richtlinien für die Finanzkontrolle entstehenden Verpflichtungen verstehen (*RfF 3.2.2*).

Die Überwachung des Prüfungsteams durch leitende Mitarbeiter des Prüfungspersonals bedeutet, die Prüfungsteams so zu führen und zu unterstützen und ihre Arbeit so zu kontrollieren, dass die Prüfungsziele erreicht werden (siehe Anhang 4). Nach den Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 3.2.3*) schließt dies ein, dass

- alle Mitglieder des Prüfungsteams die Prüfungsziele vollständig verstehen,
- die Prüfungsverfahren angemessen sind und ordnungsgemäß durchgeführt werden,
- die internationalen und nationalen Richtlinien für die Finanzkontrolle befolgt werden,
- die Prüfungsnachweise sachgerecht, verlässlich, hinreichend und dokumentiert sind und die Prüfungsfeststellungen und Prüfungsschlussfolgerungen stützen und
- die Haushaltsmittel, Zeit- und andere Pläne eingehalten werden.

Die Hinzuziehung von Experten erfordert besondere Sorgfalt

Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen werden häufig Experten hinzugezogen. Bevor der Prüfer einen Experten zur Mitarbeit heranzieht, sollte er sich vergewissern, dass dieser über die notwendige Fachkompetenz für



den jeweiligen Prüfungszweck verfügt. Ein Experte ist eine Person oder Firma mit speziellen Fähigkeiten, Kenntnissen und Erfahrungen auf einem besonderen Gebiet außerhalb des Prüfungswesens. Der Prüfer muss gewährleisten, dass der Experte unabhängig von der geprüften Maßnahme bzw. dem Programm ist und der Experte sollte mit den Voraussetzungen und dem Pflichten- und Verhaltenskodex vertraut gemacht werden. Auch wenn der Prüfer die Arbeit eines Experten als Prüfungsnachweis heranziehen kann, bleibt er selbst trotzdem voll verantwortlich für die im Prüfungsbericht enthaltenen Schlussfolgerungen (*RfF 2.1.18, 2.2.43-45*).

Die Prüfer sollten den vom geprüften Programm betroffenen Regierungseinrichtungen die Einzelheiten der Prüfungsmodalitäten mitteilen. Sie sollten hinreichende Gewähr dafür bieten, dass die leistungsrelevanten Informationen verlässlich sind. Auch wenn der Prüfer die Arbeit eines Experten heranzieht, bleibt er selbst trotzdem voll verantwortlich für die Schlussfolgerungen im Prüfungsbericht.

2.4 Zusammenfassung

- Der Prüfungsauftrag für die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte gesetzlich verankert sein und oft sind spezielle Vorschriften erforderlich, die die Detailbedingungen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung festlegen. Der Prüfungsauftrag sollte möglichst den gesamten Staatshaushalt, einschließlich aller staatlichen Projekte oder öffentlichen Dienstleistungen umfassen. Der Prüfungsauftrag soll Prüfungen sowohl einzelner Regierungseinrichtungen als auch großer Staatsunternehmen von öffentlichem Interesse und regierungsweiter Programme aus unterschiedlichen Betrachtungsweisen gestatten. Der Wirtschaftlichkeitsprüfer muss in der Wahl der Prüfungsgebiete innerhalb des Prüfungsauftrags völlig frei sein.
- Politische Entscheidungen und Zielvorgaben des Gesetzgebers sollten die Ausgangsbasis der Wirtschaftlichkeitsprüfung sein. Die ORKB kann jedoch - als Ergebnis ihrer Arbeit - kritische Anmerkungen zu den Zielsetzungen vorbringen, wenn diese zum Beispiel in sich nicht folgerichtig sind oder wenn sich die Zielerreichung nicht angemessen beurteilen lässt.
- Wirtschaftlichkeitsprüfungen sind im Allgemeinen ex-post-Prüfungen, in einigen Ländern kann jedoch schon vor der eigentlichen Umsetzung der Rahmenkonzeption eine Prüfung der Vorfeldaktivitäten unternommen werden.

- Alle staatlichen Prüfer sollen ihr Handeln an Integrität, Unparteilichkeit, Objektivität, Fachkompetenz und Professionalität ausrichten, besonders wichtig ist dies jedoch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung wegen der Besonderheiten dieser Prüfungsart. Ein Wirtschaftlichkeitsprüfer soll eine gute Allgemeinbildung besitzen und Prüfungs-/Evaluierungserfahrung einbringen können. Persönliche Qualitäten (analytische Fähigkeiten, Kreativität, Aufnahmefähigkeit, soziale Kompetenz, Integrität, Urteilsvermögen, Belastbarkeit sowie guter schriftlicher und mündlicher Ausdruck usw.) sind ebenfalls äußerst wichtig.
- Die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist eine wissensgestützte Tätigkeit und durch ihre Besonderheit – und ihre engen Verbindungen zur Politik – ist ein hohes Maß an Qualität wohl der wichtigste Einzelfaktor, der ausschlaggebend für die Anerkennung der Prüfungstätigkeit ist. Um diese hohe Qualität zu gewährleisten, sollte die ORKB besonders bemüht sein, ein Arbeitsumfeld für die Wirtschaftlichkeitsprüfung zu schaffen, das die besten Anreize für gute Qualität und Qualitätsverbesserungen bietet. Eines der wichtigsten Elemente ist hierbei ein gut funktionierendes System zur Qualitätssicherung.
- Die Arbeit der Prüfer muss von Wirksamkeit, Professionalität und Sorgfalt geprägt sein und soll die Prinzipien der guten Verwaltungsführung beachten. Die Prüfer sollten den vom geprüften Programm betroffenen Regierungseinrichtungen die Einzelheiten der Prüfungsmodalitäten mitteilen.
- Bevor der Prüfer einen Experten zur Mitarbeit heranzieht, sollte er sich vergewissern, dass dies wirklich notwendig ist und dass die Experten unabhängig sind. Auch wenn der Prüfer die Arbeit eines Experten als Prüfungsnachweis heranzieht, bleibt er selbst trotzdem voll verantwortlich für die Schlussfolgerungen im Prüfungsbericht.



Teil 3: Richtlinien und Hinweise für die Prüfungspraxis – Einleitung und Planung der Wirtschaftlichkeitsprüfung

3.1 Die einzelnen Ablaufschritte der Wirtschaftlichkeitsprüfung

In *RfF 3.0.1* heißt es: „Zweck der Richtlinien für die Prüfungspraxis ist die Schaffung von Kriterien bzw. einer Ausgangsbasis für sinnvolle, systematische und ausgewogene Schritte oder Vorgangsweisen, die vom Prüfer zu befolgen sind.“ Die Richtlinien für die Prüfungspraxis bilden den Rahmen für die Abwicklung und Gestaltung der Prüfungstätigkeit (*RfF 3.0.2*).

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung durchläuft verschiedene Phasen. Allgemein gesagt setzt sie sich aus dem Planungsprozess, der eigentlichen Prüfung und der Nachverfolgung zusammen. Der Planungsprozess ist oft in verschiedene Einzelschritte unterteilt. Die erste Phase ist die der strategischen Planung, in der potenzielle Themen untersucht werden. Nach der Auswahl eines Themas kann eine Voruntersuchung – die letztlich in einen Arbeitsplan für die eigentliche Überprüfung mündet – stattfinden, um einschlägige Informationen zusammenzutragen und so einen Vorentwurf für die Prüfung zu erstellen.

Während der gesamten Prüfung sollte bereits an die Erstellung eines Abschlussberichts gedacht werden, der von der Regierung, der Legislative, den betreffenden Durchführungsorganen und der Öffentlichkeit behandelt werden wird. Die Erfahrung zeigt, dass die Berichtabfassung als ein Prozess angesehen werden sollte, in dem Hypothesen zum Prüfungsthema formuliert, getestet und revidiert werden. So sollten während des gesamten Prüfungsverlaufs Gesichtspunkte wie die vermutliche Wirkung bzw. der zu erwartende Wert der Prüfung in Betracht gezogen werden. Durch die Vorgabe von Terminen für die Berichte kann eine rechtzeitige Berichtsabgabe unterstützt werden.

Im Rahmen nachverfolgender Maßnahmen werden die Prüfungsauswirkungen und die Fortschritte bei der Umsetzung der Prüfungsempfehlungen festgestellt und protokolliert. Dies ist besonders wichtig, um der ORKB und der Legislative eine Rückmeldung zu liefern (*RfF 2.2.5-6*).

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung durchläuft verschiedene Phasen: die strategische Planung, die Vorbereitung, die eigentliche Überprüfung und die Nachverfolgung (Follow-up).

3.2 Was beinhaltet die strategische Planung?

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung soll auf Gebiete gerichtet sein, wo eine externe, unabhängige Prüfung für wertvoll und der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit für förderlich gehalten wird. Im Falle der Prüfung der Rechnungsführung sind der Prüfungsgegenstand - und die anzuwendenden Betrachtungsweisen - der ORKB oft in der eigenen Satzung definiert. Sie hat bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung, wie bereits erwähnt, gewöhnlich einen größeren Ermessensspielraum. Die ORKB muss sich daher ihre Strategie bei der Auswahl der entsprechenden Gegenstände von Wirtschaftlichkeitsprüfungen sorgfältig überlegen. Das hilft ihr, Prioritäten zu setzen und zwischen verschiedenen Möglichkeiten auszuwählen. Ein deutliches Interesse an Veränderungen, zum Beispiel auf Seiten der Regierung, kann diesen Prozess unterstützen (*RfF 2.1.21-22 und 3.1.1-2*).

Die Auswahl der Prüfungsgebiete darf keinem Druck von außen unterliegen (*RfF 2.2.14*). Die ORKB muss ihre politische Neutralität wahren, die Wahrung der Unabhängigkeit der ORKB schließt jedoch nicht aus, dass Prüfungsvorschläge von der Exekutive an sie herangetragen werden. Bei entsprechender Unabhängigkeit hat es der ORKB jedoch möglich zu sein, solche Vorschläge abzulehnen (*RfF 2.2.16*).

Die strategische Planung ist die Grundlage für die Auswahl der Prüfungsthemen und möglicher Voruntersuchungen. Die Planung könnte in folgenden drei Schritten ablaufen:

1. *Festlegung der potenziellen Prüfungsbereiche, aus denen die strategische Auswahl zu treffen ist.* Die Auswahl der Bereiche bedeutet eine strategische Entscheidung mit Folgen für die ORKB. Die Zahl der



potenziellen Bereiche ist beträchtlich, und die Kapazität der ORKB ist begrenzt. Das heißt, dass solche Entscheidungen mit Umsicht getroffen werden müssen (*RfF 2.1.21 und 2.2.38*).

2. *Festlegung der Kriterien für diese Wahl.* Das wichtigste Auswahlkriterium ist wahrscheinlich der primäre Beitrag, den die Prüfung zur Beurteilung und Verbesserung der Arbeitsweise der nationalen Regierung und der ihr verbundenen Organe leisten kann (*RfF 3.0.1*). Zu Punkt 2 gehören zum Beispiel die folgenden allgemeinen Kriterien:

- **Zusätzlicher Nutzwert:** Je besser die Aussichten dafür sind, dass eine zweckdienliche Prüfung hoher Qualität durchgeführt werden kann, und je weniger Prüfungen oder andere Kontrollen des rahmenpolitischen Bereichs bzw. Gegenstands vorher stattgefunden haben, desto größer könnte der zusätzliche Nutzwert sein. Zusätzlicher Nutzwert wird durch die Vermittlung neuen Wissens und neuer Betrachtungsweisen geschaffen.
- **Wichtige Probleme oder Problembereiche:** Je größer das Risiko hinsichtlich der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit oder des Vertrauens der Öffentlichkeit, desto schwerwiegender sind im Allgemeinen die Probleme. Ein Problem kann als wichtig oder erheblich eingestuft werden, wenn angenommen werden kann, dass die Kenntnis darüber den Nutzer des Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichts beeinflussen wird. Durch aktive, problemorientierte Überwachung wird die Feststellung der möglichen Prüfungsgebiete vereinfacht.²⁸
- **Risiken oder Ungewissheiten:** Die strategische Planung kann von einer Risikoanalyse ausgehen oder – weniger theoretisch – von einer Analyse der Hinweise auf bestehende oder potenzielle Probleme. Je mehr das öffentliche Interesse Anlass sieht, Unwirtschaftlichkeit zu vermuten, desto höher ist das Risiko einzuschätzen – und je weniger Kenntnisse bestehen, desto größer die Ungewissheit. Die Häufung solcher Indikatoren oder Faktoren in Verbindung mit einer bestimmten Stelle oder einem Regierungsprogramm kann ein deutliches Signal für die ORKB sein und Anlass für die Planung von Prüfungen geben, deren Umfang von den vorliegenden Hinweisen abhängt. Zu den Faktoren, die ein höheres Risiko (oder größere Ungewissheit) anzeigen, können beispielsweise folgende gehören:

²⁸ Ausführlichere Erläuterungen zur Problemauswahl, siehe Handbook in Performance Auditing RRV (Schweden), 1999, und Picking the winners, NAO (GB) 1997.

- Es geht um hohe Finanz- oder Haushaltsbeträge oder diese Beträge sind erheblich geändert worden.
- Es handelt sich um traditionell risikoträchtige Bereiche (Beschaffung, Technologie, Umwelt, Gesundheit usw. oder Bereiche mit unannehmbarem Risiko).
- Es handelt sich um neue oder Dringlichkeitsmaßnahmen oder um veränderte Verhältnisse (Erfordernisse, Forderungen).
- Die Managementstrukturen sind komplex und die Zuständigkeiten erscheinen unklar.
- Es gibt keine verlässlichen, unabhängigen und neuen Informationen zur Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit eines staatlichen Programms.

Manche ORKBn gehen bei der Auswahl der Prüfungsgebiete eher von strategischen Erwägungen als von objektiven Auswahlkriterien aus (beispielsweise in Bezug auf die Art der Wirtschaftlichkeitsprüfung, die Rahmenpolitik, Bezug auf Reformen im öffentlichen Sektor usw.). Diese strategischen Erwägungen können von den verfassungsmäßigen und gesetzlichen Rahmenbedingungen oder tradierten Gewohnheiten herrühren. Ebenso können sie aber auch Ausdruck der „politischen Realitäten“ sein, das heißt bei manchen Themen wird eine Prüfung einfach nicht erwartet.

Die strategische Planung bietet somit Raum für unterschiedliche Ansprüche und Entscheidungen. In Verbindung mit der jährlichen Prüfungsplanung der ORKB kann die strategische Planung ein nützliches Instrument für die Festlegung von Prioritäten und die Auswahl möglicher Prüfungsgebiete sein. Auf der anderen Seite kann sie ein Hilfsmittel für die Auswahl künftiger Prüfungsthemen als Grundlage für eine ausführlichere Planung sein. Schließlich kann sie auch als Instrument für strategiepolitische Entscheidungen über die künftige Richtung der Prüfung genutzt werden. Bildlich dargestellt bieten sich einer ORKB die folgenden Optionen für die zukünftige Ausrichtung ihrer Prüfungstätigkeit.

Schwerpunkt auf der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften zur Gewährleistung ihrer Umsetzung

Schwerpunkt auf einzelnen organisatorischen Einheiten

Schwerpunkt auf staatlichen Projekten/Programmen

Schwerpunkt auf der Wirksamkeit als Beitrag zu Veränderung und Erneuerung



Eine mögliche strategische Wahl wäre die Entscheidung, verstärkt einen Beitrag zur Modernisierung der staatlichen Verwaltung leisten zu wollen und den Schwerpunkt auf die Prüfung staatlicher Programme zu legen, deren Wirksamkeit Probleme bereitet. Eine andere Möglichkeit wäre etwa die Entscheidung für die schwerpunktmäßige Prüfung einzelner Behörden in Bezug auf die Einhaltung der Verwaltungs- bzw. Wirtschaftsbestimmungen, mit der ein ganz anderer Prüfungsanspruch umgesetzt wird.

In einer im Wandel begriffenen Gesellschaft ist es ganz natürlich, dass das öffentliche Handeln regelmäßig überprüft wird, damit feststellbar wird, ob es die Zielsetzungen erfüllt und die Probleme löst, für die es gedacht war. Gleichzeitig treten neue Forderungen an die Stelle älterer. Da sich die Forderungen und Verhältnisse ständig ändern, muss die Wirtschaftlichkeitsprüfung darauf eingestellt sein, die Entwicklungstrends zu überwachen und aufmerksam zu verfolgen, Prioritäten zu überprüfen und zu neuen Handlungsansätzen und Methoden überzugehen. Ist eine ORKB als ein Instrument des Wandels definiert oder definiert sie sich selbst so, wird es wichtig sein, dass sich in den Prioritäten der Wirtschaftlichkeitsprüfung diese notwendig gewordenen Verbesserungen im öffentlichen Sektor auch tatsächlich widerspiegeln. Wenn zum Beispiel ein großes Haushaltsdefizit besteht oder ein unzeitgemäßer Managementstil herrscht, kann die Wirtschaftlichkeitsprüfung zu Einsparungen, einer besseren Ressourcennutzung oder der Modernisierung des Managements beitragen. Wenn aber Probleme der Arbeitslosigkeit, des Umweltschutzes, der Gleichstellung, der Transparenz, der Serviceleistungen usw. die öffentliche Debatte bestimmen, kann sich die Wirtschaftlichkeitsprüfung vorrangig zur Aufgabe machen, diese Problemen anzugehen.

Mit anderen Worten: die strategische Planung kann mehr als nur gangbare Themen für die Prüfung zu erarbeiten. Idealerweise sollte sie Prüfungsgebiete – oder Prüfungsthemen – aus einer übergeordneten Betrachtungsweise heraus festlegen.²⁹ Manche ORKBn führen zur Unterstützung des strategischen Planungsprozesses spezielle Untersuchungen zum Aufbau von Wissen oder Fachkompetenz - ob in einem einzelnen Bereich staatlichen Handelns oder in einem durch ein Prüfungsthema abgesteckten Bereich - durch.³⁰

²⁹ Prüfungsarbeiten zu einem speziellen Thema sind in den letzten Jahren gängiger geworden. Sie sind langfristiger ausgerichtet und führen gewöhnlich zu einer Reihe von miteinander verbundenen Prüfungsberichten.

³⁰ Ein Beispiel enthält das Papier *Strategy for Performance Audits in the Chemical Sector*, Swedish National Office. 2002.

Die strategische Planungstätigkeit führt im Normalfall zu einem schlüssigen und verbindlichen (jährlichen) Prüfungsprogramm für die ORKB. Das Programm nennt die Prüfungsbereiche und listet kurz die vorläufig festgestellten Probleme, Fragen und anderen Begründungen, die für jeden einzelnen Bereich sprechen, auf. Im Idealfall dient das Programm dann als Grundlage für die operative Planung und die Mittelzuweisung.

Die strategische Planung ist die Grundlage für die Auswahl von Prüfungsthemen und kann in Verbindung mit dem jährlichen Prüfungsprogramm der ORKB ein nützliches Instrument sein, um Prioritäten zu setzen und Prüfungsgebiete auszuwählen. Sie kann ferner ein Hilfsmittel für die Auswahl künftiger Prüfungsthemen und eine Grundlage für die ausführlichere Planung sein. Schließlich kann sie als ein Instrument für strategische Entscheidungen über die künftige Richtung der Prüfung genutzt werden. Die Planung kann etwa die folgenden Einzelschritte umfassen: Bestimmung möglicher Prüfungsbereiche, Erarbeiten der Auswahlkriterien und Feststellen der wichtigsten Informationsquellen für die möglichen Prüfungen. Die strategische Planungstätigkeit führt im Normalfall zu einem schlüssigen und verbindlichen Prüfungsprogramm für die ORKB, das als Grundlage für die operative Planung und die Mittelzuweisung dient.

3.3 Was beinhaltet die Planung der einzelnen Wirtschaftlichkeitsprüfung?

Nach den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF 3.1.1*) soll der Prüfer die Prüfung in einer Weise planen, die gewährleistet, dass eine hochwertige Prüfungsarbeit sparsam, wirtschaftlich und wirksam und unter Einhaltung des gesteckten Zeitrahmens durchgeführt wird. Ein durchdachter Arbeitsplan ist für die Wirtschaftlichkeitsprüfung im Allgemeinen unverzichtbar. Vor Beginn der Hauptprüfung ist es daher wichtig, die Prüfungsziele, den Prüfungsumfang und die zur Zielerreichung geeigneten Verfahrensweisen festzulegen. Dies geschieht häufig in Form einer Voruntersuchung.³¹

Die Voruntersuchung soll feststellen, ob die eine Durchführung der eigentlichen Überprüfung rechtfertigenden Bedingungen bestehen, und wenn ja, einen Prüfungsvorschlag nebst einem Arbeitsplan ausarbeiten. Die operative Planung soll zunächst ein Instrument für die

³¹ In manchen ORKBn auch als "preliminary study" bezeichnet



zielgerichtete Durchführung einer Prüfung sein. Darüber hinaus liefert sie Hintergrundwissen und Informationen, die zum besseren Verständnis der geprüften Stelle, des Programms oder der Funktion erforderlich sind. Durch einen angemessenen Prüfungsplan kann zum Beispiel einfacher sichergestellt werden, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung in ihrem Umfang ausreichend und realistisch ist. Die Voruntersuchung dürfte im Normalfall nicht viel Zeit in Anspruch nehmen.

Drei wichtige Schritte

Die wichtigsten Schritte für die Erstellung eines Prüfungsvorschlags sind:

- das Prüfungsthema und den Prüfungsgegenstand festzulegen,
- den Prüfungsrahmen und die Prüfungskonzeption zu entwickeln,
- die Qualitätssicherung, den Zeitplan und die Ressourcen zu bestimmen.

In der Praxis lassen sich diese Schritte nicht immer strikt voneinander trennen, und sie finden auch nicht immer in der gleichen Reihenfolge statt.

1. Festlegung des Prüfungsthemas und des Prüfungsgegenstandes

Die genauere Bestimmung der zu prüfenden Themen bzw. Probleme ist einer der ersten Schritte. Es müssen Begründungen und Zielsetzungen für die Prüfung erarbeitet werden. Dieser Schritt ist schwierig, aber wichtig, denn es geht dabei beispielsweise um eine tiefer gehende Untersuchung des zu prüfenden Gegenstands durch Recherchen in der einschlägigen Literatur, in Unterlagen und Statistiken, durch Befragungsgespräche mit wichtigen Interessengruppen und Experten usw. sowie durch die Betrachtung der aufgedeckten Probleme unter verschiedenen Gesichtspunkten. Es ist wichtig, dass klare Definitionen benutzt werden, zweideutige oder vage Formulierungen sind zu vermeiden.³² Bereits geringfügige Veränderungen in der Fragestellung für die Prüfung oder der Definition des Problems, das untersucht werden soll, können große Auswirkungen auf den allgemeinen Prüfungsumfang haben.

Kurz, bei diesem Schritt sollen die folgenden beiden Fragen geklärt werden:

- Was?* Was ist die für die Prüfung zentrale Frage bzw. das Problem, das untersucht werden soll?
- Warum?* Was sind die Prüfungsziele?

³² Nähere Informationen siehe zum Beispiel Handbook on Performance Auditing, RRV, 1999.

Die genaue Formulierung der grundlegenden Prüfungsfrage ist ein ganz wesentlicher Aspekt der Untersuchung, denn sie ist ausschlaggebend für die Prüfungsergebnisse. Die grundlegende Prüfungsfrage ist so etwas wie die Kernfrage bei der Untersuchung eines staatlichen Programms, auf das die Prüfer eine Antwort suchen. Es ist daher besonders wichtig, dass sie auf rationalen, objektiven Erwägungen beruht. Die ORKB muss im Allgemeinen hier einen holistischen Ansatz verwenden, der dem öffentlichen Interesse und dem allgemeinen Auftrag der Wirtschaftlichkeitsprüfung am besten dient. Die Prüfungsziele stehen in Zusammenhang mit den Gründen für die Durchführung der Prüfung und sollen in einem frühen Stadium des Prüfungsprozesses aufgestellt werden, damit sie schon bei der Festlegung der Prüfungs- und Berichtsmaterie dienlich sind. Bei der Festsetzung der Ziele berücksichtigt das Prüfungsteam die Aufgaben und die Zuständigkeit ihrer ORKB sowie ferner das konkrete Ergebnis wie im strategischen Prüfungsplan vorgesehen. Prüfungsziele und -umfang sind wechselseitig miteinander verbunden, und weil Veränderungen bei den Zielen normalerweise Auswirkungen auf den Prüfungsumfang haben, müssen beide gemeinsam betrachtet werden. Es ist gute Führungspraxis, wenn Prüfungsziele und Prüfungsumfang mit den geprüften Stellen zu einem möglichst frühen Zeitpunkt besprochen werden.³³ Ein Kriterium für die Festlegung der Prüfungsziele könnte darin bestehen, den durch die Prüfung bewirkten Nutzen zu optimieren. Ein mögliches Instrument zur Nutzungsbestimmung ist die Erarbeitung einer allgemeinen Übersicht der zu erwartenden Schlussfolgerungen. Findet eine Prüfung auf Ersuchen statt, dürfte der Prüfungsgegenstand schon mehr oder minder bestimmt oder naheliegend sein (*RfF 3.1.3*).

Eine weitere Entscheidung bezieht sich auf die erforderliche Feinplanung der Prüfung. Immer ist eine sorgfältige Vorbereitung der Prüfung erforderlich. Eine gute, vorausschauende Planung verhindert, dass später Klärungsbedarf über die Art der Prüfungsabwicklung entsteht. Andererseits kann manchmal eine zu starke Feinplanung auch innovatives Denken und gedankliche Offenheit während der Prüfung lähmen. Da die Prüfungen aber in einem komplexen Umfeld stattfinden, kann

³³ Manchmal kann es auch sinnvoll sein, explizit zu klären, was mit der aktuellen Untersuchung nicht geprüft wird (was nicht zum Prüfungsumfang gehört). So können unter Umständen Fehler im Planungskonzept oder falsche Erwartungen bei Betroffenen vermieden werden.



man nur selten eine Prüfung so allumfassend konzipieren, dass sich der Fortgang der Wirtschaftlichkeitsprüfung in jedem Detail voraussehen ließe.

2. Entwicklung des Prüfungsrahmens und der Prüfungskonzeption

Der nächste Schritt in der konzeptionellen Phase ist die Entwicklung des Prüfungsrahmens und der Prüfungskonzeption. Wie bei der Prüfung der Rechnungsführung muss es auch bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung einen strukturierten Prüfungsansatz geben.³⁴

Bestimmung des Prüfungsumfangs und der konkreten Fragen oder Hypothesen, die untersucht werden sollen

Der Umfang der Prüfung steckt die Grenzen für die Tätigkeit des Prüfers ab. Er beinhaltet Festlegungen wie etwa die Fragen, die konkret zu stellen sind, die Art der durchzuführenden Untersuchung und die Besonderheiten der Prüfung.³⁵ Außerdem beschäftigt er sich mit der Informationserfassung und den erforderlichen Analysen (RfF 3.1.3-4).³⁶

Der Umfang einer Prüfung ergibt sich aus der Beantwortung der folgenden Fragen:

- Was?* Welche konkreten Fragen oder Hypothesen sollen untersucht werden?
Welche Art von Untersuchung ist dafür geeignet?³⁷
- Wer?* Wer sind die beteiligten Hauptakteure und die geprüfte(n) Stelle(n)?
- Wo?* Ist die Zahl der zu prüfenden Stellen begrenzt?
- Wann?* Ist der Zeitrahmen für die Prüfung beschränkt?

Nachdem Begründungen und Ziele der Prüfung sowie die für die Prüfung zentrale Frage bzw. die Probleme, die untersucht werden sollen, festgelegt sind, müssen die konkreten Fragen, die zu beantworten sind bzw. die Hypothesen, die untersucht werden sollen (die wahr-

³⁴ In dieser Phase kann es angebracht sein, wissenschaftliche Arbeiten und Theorien über das Prüfungsgebiet oder die Prüfungsfragen zu studieren.

³⁵ Siehe Abschnitt 4.2. Nähere Informationen siehe Performance Audit Manual, CAG, Bangladesch, 2000 und Government Auditing Standards, GAO (USA), 2002.

³⁶ Zuweilen kann eine ORKB ihre Wirtschaftlichkeitsprüfung auf eine „Metaevaluierung“ (Evaluierung von Selbstevaluierungen) begrenzen. Es ist jedoch zu bedenken, dass dieser Weg nur gangbar ist, wenn der Prüfer der ORKB vollständig davon überzeugt ist, dass die internen Evaluierungsprozesse objektive, zeitnahe und umfassende Bewertungen der betreffenden Programme erbringen.

³⁷ Untersuchungskonzept (Untersuchung der Zielerreichung, Zeitmanagementprüfung usw.)

scheinlichen Ursachen des Problems) definiert werden. In der praktischen Arbeit bilden sie die Grundlage für die Wahl der geeigneten Datenerfassungsverfahren. Der Prüfer muss ferner entscheiden, was für eine Art von Prüfung erforderlich ist, um die Fragen ausführlich zu beleuchten.

Es ist jedoch zu beachten, dass die Prüfungsarbeit vor Ort mehr ein ständiger Lernprozess als eine reine Datensammlung ist. Und je mehr der Prüfer während seiner Tätigkeit in die Materie eindringt, umso häufiger kann es erforderlich werden, die gestellten Fragen (oder Hypothesen) zu verändern. Während der Planungsphase soll jedoch systematisch das erarbeitet werden, was die Prüfer wissen müssen und wo und wie sie diese Informationen erhalten.

Die Prüfungswürdigkeit ist ein wichtiges Erfordernis im Planungsprozess. Sie bestimmt, ob sich ein Bereich für die Wirtschaftlichkeitsprüfung überhaupt eignet. Da Ziele und Umfang von einer Prüfung zur anderen verschieden sind, muss das Prüfungsteam beurteilen, ob eine Prüfung tatsächlich möglich ist. Ein Problem muss sowohl prüfbar als auch prüfungswert sein, um in die Prüfung einzugehen. Der Prüfer wird zum Beispiel zu beurteilen haben, ob zweckdienliche Prüfungsansätze, -methoden und -kriterien existieren und ob die erforderlichen Informationen oder Nachweise verfügbar sind und mit vertretbarem Aufwand beigebracht werden können. Berücksichtigt werden müssen auch die Übereinstimmung mit dem Prüfungsauftrag, den Ressourcen und Fachkompetenzen, die zur Durchführung der Prüfung erforderlich sind, sowie die Einhaltung der Zeitvorgaben. Des Weiteren sollten verlässliche und objektive Informationen vorhanden sein und reale Aussichten bestehen, Zugang zu ihnen zu erhalten (*RfF 2.1.23, 2.2.39, 3.0.3 und 3.1.1-4*).

Kenntnis des Programms

Es ist wichtig, sich fundierte Kenntnisse des geprüften Programms bzw. von der Tätigkeit der geprüften Stelle anzueignen, damit die Prüfungsziele erreicht, bedeutende Prüfungsthemen besser herausgearbeitet und die übertragenen Prüfungsaufgaben erfüllt werden können. Zum Erwerb dieser Kenntnisse könnte gehören, dass der Prüfer Folgendes bedenkt,

- die Art des geprüften staatlichen Programms (Aufgabe und Funktion, allgemeine Programmaktivitäten und -abläufe, Entwicklungstrends usw.)
- die Gesetze und allgemeine Programme und Leistungsziele,



- den organisatorischen Aufbau und die Rechenschaftsverhältnisse,
- das interne und externe Umfeld und die Interessengruppen,³⁸
- die äußeren Zwänge, die das Programmangebot beeinträchtigen,
- frühere Untersuchungen zu diesem Gebiet,
- die Managementabläufe und Ressourcen.

Der erforderliche Wissenserwerb über die Tätigkeit der geprüften Stelle ist ein kontinuierlicher und kumulativer Prozess der Informationserfassung und -bewertung, bei dem die gewonnenen Erkenntnisse in allen Phasen der Prüfung in das Beweismaterial einfließen. Es ist wichtig, dass die Prüfer die Kosten der Informationsbeschaffung und deren zusätzlichen Wert mit der Prüfung vergleichen. Informationsquellen können sein

- die ermächtigenden Gesetze und die Ansprachen der Abgeordneten,
- ministerielle Erklärungen, Regierungsvorlagen und -entscheidungen,
- Prüfungsberichte jüngerer Datums, Überprüfungen, Evaluierungen und Untersuchungen,
- wissenschaftliche Studien und relevante (auch ausländische) Forschungsarbeiten,
- strategische und Firmenpläne, Firmenphilosophien und Jahresberichte,
- Aktenunterlagen zur Geschäftspolitik, Protokolle von Verwaltungsausschuss- und Vorstandssitzungen,
- Organigramme, interne Leitfäden und Betriebshandbücher,
- Pläne und Berichte über die Programmevaluierung und die interne Kontrolle,
- Konferenzberichte und -protokolle,
- Meinungen von Experten vor Ort,
- Besprechungen mit der Leitung der geprüften Stellen und den wichtigen Interessengruppen,
- Managementinformationssysteme und
- andere einschlägige Informationssysteme sowie offizielle Statistiken.

Vorangegangene Überprüfungen sind oft eine nützliche Informationsquelle. Sie können dazu beitragen, unnötige Prüfungsarbeiten zu vermeiden, wenn die betreffenden Bereiche erst kürzlich eingehend geprüft wurden, und sie können die Aufmerksamkeit auf Mängel lenken, die noch immer nicht behoben worden sind. Besprechungen mit

³⁸ Manche ORKBn können in dieser Phase ggf. Untersuchungen der Interessengruppen durchführen, um ein konkretes Bild der Istsituation aus unterschiedlichen Betrachtungsweisen zu erhalten.

der Führungsspitze eines bestimmten Programms können ebenfalls wichtig sein, um sich einen Gesamteindruck von dem betreffenden Programm zu machen. Andere einschlägige Informationsquellen sind

- Studien der Industrie und berufsständischer Vereinigungen oder spezieller Interessengruppen,
- Anfragen oder frühere Überprüfungen seitens der Legislative,
- Informationen aus dem Fundus von Koordinierungsstellen oder Regierungsausschüssen,
- Arbeiten anderer Regierungen und
- Presseberichte.

Festlegung der Prüfungskriterien

Die Prüfungskriterien sollen die Beurteilung steuern (dem Prüfer dabei helfen, Fragen wie etwa die folgende zu beantworten: Auf welcher Grundlage lässt sich das derzeitige Verhalten beurteilen; was wird gefordert oder erwartet; welche Ergebnisse sollen durch das Programm erreicht werden, und wie?) Die Prüfungskriterien sind Normen, die man anwendet, um festzustellen, ob ein Programm die Erwartungen erfüllt oder sie sogar übertrifft.³⁹

Bei den Prüfungen der Rechnungsführung werden die untersuchten Geschäftsvorfälle vom Prüfer gewöhnlich als „korrekt“ oder „unkorrekt“, „rechtmäßig“ oder „rechtswidrig“ usw. eingestuft. Solche Kriterien sind relativ starr. Sie sind gewöhnlich vorgegeben, und finden sich beispielsweise in den Gründungsstatuten der geprüften Stelle (Näheres siehe Anhang 2). Für die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist die Auswahl der Prüfungskriterien normalerweise relativ offen und wird durch den Prüfer selbst getroffen und, wie bereits an anderer Stelle erwähnt, sind die Kriterien bei einem problemorientierten Ansatz oft von untergeordneter Bedeutung. Bei diesem Ansatz ist die Festlegung nachprüfbarer Hypothesen über die möglichen Ursachen des zu prüfenden Problems wichtiger.⁴⁰

Somit müssen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung die Generalbegriffe Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit im Verhältnis zum Sachgegenstand konkretisiert werden. Entsprechend werden

³⁹ Die Prüfungskriterien sollen zum Beispiel verlässlich, objektiv, nützlich, vollständig und anerkannt sein.

⁴⁰ Nähere Informationen zur Feststellung von Problemen und zur Formulierung und Überprüfung von Hypothesen, siehe beispielsweise *Handbook in Performance Auditing: Theory and practice*, The Swedish National Audit Office. 1999.



auch die sich daraus ergebenden Kriterien von einer Prüfung zur anderen unterschiedlich ausfallen. Bei der Festlegung der Kriterien müssen die Prüfer sicherstellen, dass sie sachdienlich, vernünftig und erfüllbar sind. Schließlich wird jedes Kriterium in Form einer Frage gekleidet. Diese Fragen orientieren sich an den Fakten und sollen die zu prüfende Praxissituation beschreiben oder messen.

Prüfungskriterien können zum Beispiel aus folgenden Quellen gewonnen werden:

- Gesetze und Verordnungen zum Betrieb der geprüften Stelle,
- Entscheidungen der Legislative und der Exekutive,
- Hinweise aus Vergleichen mit der Vorgeschichte oder Vergleichen mit der besten Praxis,
- berufsständische Standards, Erfahrungen und Wertvorstellungen,
- von der geprüften Stelle oder der Regierung vorgegebene wichtige Leistungsindikatoren,
- Beratung mit und Know-how von unabhängigen Experten,
- neue oder gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse und andere verlässliche Informationen,
- Kriterien, die in vorherigen ähnlichen Prüfungen oder von anderen ORKBn angewendet wurden,
- Organisationen (im Inland oder Ausland), die ähnliche Maßnahmen oder Programme durchführen,
- Wirtschaftlichkeitsrichtlinien oder vorherige Untersuchungen seitens der Legislative und
- allgemeine und spezielle Managementliteratur.

Die Grundlage der Prüfungskriterien ist aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten:

- Je nach Fall sind verbindliche Quellen entweder offizielle Richtlinien (wie beispielsweise Zielsetzungen, die in Gesetzen und Vorschriften niedergelegt sind, Entscheidungen und Rahmenpolitik des Gesetzgebers oder der Exekutive) oder
- es wird auf der Basis der wissenschaftlichen Grundlagen der Richtlinien der Schwerpunkt auf wissenschaftliche Fachliteratur und andere Quellen wie etwa berufsständische Normen und beste Vorgehensweisen („best practices“) gelegt.

Die Prüfungskriterien sind manchmal einfach festzulegen, zum Beispiel, wenn die vom Gesetzgeber oder von der Exekutive formulierten Ziele klar, präzise und relevant sind. Dies ist aber häufig nicht der Fall. Die Ziele können unklar formuliert, widersprüchlich oder schlicht nicht vorhanden sein. Unter diesen Bedingungen muss der Prüfer unter

Umständen die Prüfungskriterien völlig neu definieren. Eine Möglichkeit hierfür ist die Anwendung eines „theoretischen“ Ansatzes, bei dem Experten vor Ort auf Fragen wie die folgenden antworten sollen: Was wären bei vernünftiger Betrachtung oder bei der gängigsten vergleichbaren Praxis die idealen Ergebnisse unter perfekten Bedingungen? Andererseits kann für die Festlegung und Untermauerung begründeter, realistischer Kriterien ein „empirischer“ Ansatz hilfreich sein, der Gespräche mit Interessengruppen und Entscheidungsträgern beinhaltet.⁴¹

Methodische Planung

Die methodische Planung umfasst eine Vielzahl unterschiedlicher Tätigkeiten. Wichtig ist zum Beispiel die Unterscheidung des Prüfungsprogramms (die Art der Untersuchung, die für die Datenerfassung erforderlich ist) und der Methoden der Datenerfassung. Wirtschaftlichkeitsprüfungen können sich auf vielfältigste Datenerfassungstechniken stützen, die in den Sozialwissenschaften gängig sind, etwa auf Erhebungen, Befragungsgespräche, Beobachtungen und schriftliches Material.⁴² Ziel ist die Anwendung bester Verfahrensweisen, jedoch können praktische Gründe wie zum Beispiel die Verfügbarkeit von Daten die Auswahl der Methoden einschränken, d.h. der Prüfer muss sich manchmal mit der zweitbesten Lösung begnügen. Grundsätzlich sollte man in der Auswahl der Methoden möglichst flexibel und pragmatisch vorgehen.⁴³ Auch praktische Erwägungen sind für das Prüfungsprogramm zu berücksichtigen. Stichprobenverfahren und Erhebungen können zu allgemeinen Schlussfolgerungen führen, während Fallstudien eher eine Möglichkeit für vertiefende Studien bieten.⁴⁴

⁴¹ Siehe Anhang 2.

⁴² Dies setzt voraus, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfer ein aktives Interesse daran zeigen - und die Gelegenheit dazu erhalten - ihre methodischen Fähigkeiten ständig zu verbessern und einschlägige Fortbildungsveranstaltungen in verschiedenen Forschungseinrichtungen usw. besuchen. Ermöglicht wird dies beispielsweise durch die Veranstaltung von In-house-Seminaren mit externen Fachleuten und durch das Lesen von Fachartikeln und Fachliteratur. Bei der Wahl der Methoden zur Datenerfassung müssen die Prüfer den Zweck der Prüfung und die konkret gestellten Fragen oder Hypothesen beachten. Eine Übersicht über die verschiedenen Verfahren zur Sammlung von Prüfungsnachweisen und zur Informationsauswertung enthält das Papier Evidence-Gathering Techniques, OAG (Kanada), 1994. Zu weiteren Informationen über Methodik, Verfahren und Konzepte in der Sozialforschung, siehe The Research Methods Knowledge Base, Trochim, 2002. Siehe auch Evaluation, Rossi et al. 1999, und Case Study Research, Design and methods, Yin et al, 1994.

⁴³ Die Gründe, weshalb bei der Auswahl der Methoden pragmatisch vorzugehen ist, sind erläutert in Designing Evaluations, GAO (USA), 1991, Kapitel 2.

⁴⁴ Siehe Case Study Research, Design and Methods, Yin et al, 1994. Zur Auswahl von Musterfällen für Fallstudien siehe Case Study Evaluation, GAO, (USA), 1990. Für Erhebungen siehe Conducting Surveys, OAG (Kanada), 1998. Using statistical sampling, GAO (USA), 1992 und The Research Methods Knowledge Base, Trochim, 2002.



Zwar erfordert der spezifische Charakter der Wirtschaftlichkeitsprüfung eine sorgfältige Wahl - und Kombination - der Verfahrensweisen, mit denen die Variablen untersucht werden sollen, es ist aber auch wichtig, sich während des Prüfungsprozesses gedanklich offen zu halten. Die Auswahl der Quellen darf in diesem Stadium nicht starr festgelegt sein. (*RfF* 3.0.3, 3.1.1-4, 3.5.2-4 und 4.0.4). Mehr dazu enthält Anhang 1.⁴⁵

Insbesondere bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen wird sich der Prüfer um die Gültigkeit und Verlässlichkeit der für die Datenerfassung und -analyse angewandten Methoden kümmern:

- Gültigkeit: Die Methoden müssen das messen können, was sie messen sollen,
- Verlässlichkeit: Bei wiederholten Erhebungen aus ein und derselben Datenpopulation sollen die Feststellungen stets übereinstimmen.⁴⁶

3. Bestimmung der Qualitätssicherung, des Zeitplans und der Ressourcen

Der abschließende Schritt ist die Bestimmung der Qualitätssicherungsmaßnahmen, die innerhalb der Prüfung zu ergreifen sind, des Zeitplans und der Finanzmittel.

Qualitätssicherung

In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle (*RfF* 2.1.27) heißt es, dass die ORKB Systeme und Verfahren zur Qualitätssicherung einführen soll. Ferner sollen Verfahren der Qualitätskontrolle entwickelt werden, um sicherzustellen, dass alle Prüfungen im Einklang mit den einschlägigen Richtlinien und der Rahmenpolitik stehen.

Zu unterscheiden ist u.U. zwischen ex-ante-Maßnahmen – ständige Qualitätssicherungsmaßnahmen während der laufenden Arbeit, beispielsweise in Form von Peer reviews durch Kollegen, Proof-Reader, Expertenrunden, Sonderausschüsse und Fachleute oder Experten auf dem betreffenden Gebiet wie beispielsweise der Problemanalyse – und ex-post-Maßnahmen, dies sind beispielsweise unabhängige Überprüfungen veröffentlichter Berichte zur Feststellung, welche Schlussfolgerungen daraus zu ziehen sind, wie die Berichte von den wichtigen Interessengruppen aufgenommen wurden und welchen Nutzen diese daraus ziehen. Einige ORKBn haben einzelne Wissenschaftler oder

⁴⁵ Zur Konzeption einer Wirtschaftlichkeitsprüfung siehe Handbook in Performance Auditing, RRV (Schweden) und Designing vfm studies, a guide, NAO (GB) 1997.

⁴⁶ Ausführlichere Informationen enthält z.B. The Research Method Knowledge Base, Trochim, 2002.

wissenschaftliche Einrichtungen verpflichtet, ex-post-Bewertungen durchzuführen. Grundsätzlich müssen alle Maßnahmen - ob ex ante, Zwischenbewertungen oder ex post - sorgfältig geplant werden.

Der Prüfungsleiter ist für die laufende Steuerung und Abwicklung der Prüfung, einschließlich der ausführlichen Planung, Durchführung, Überwachung der Mitarbeiter, seiner Berichtspflicht gegenüber der ORKB-Leitung und der Aufsicht über die Erstellung des Prüfungsberichts verantwortlich. Bei komplexen Wirtschaftlichkeitsprüfungen kann die ORKB die Einrichtung eines Lenkungsausschusses in Erwägung ziehen, der das Prüfersteam steuert und den Stand der Prüfung überwacht (siehe Anhang 4.)

Administrative Planung

Es müssen das Prüfersteam und der Teamleiter ausgewählt und ein Tätigkeitsplan erstellt werden. Wichtig ist die sorgfältige Planung des Zeitrahmens und der benötigten Mittel. Wesentliche Faktoren sind ferner die Art und Weise, wie die Prüfung organisiert wird, die erwarteten Kosten (sowohl für Personal - nach festen Tarifen - als auch für die Ausrüstung) und der voraussichtliche Fertigstellungstermin. Finanzmittel und Zeitplan sind zu dokumentieren und der Stand der Arbeit jeweils im Vergleich mit diesen Vorgaben zu überwachen. Der Prüfungsleiter und die ORKB-Leitung sind dafür verantwortlich, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung innerhalb des festgelegten Kosten- und Zeitrahmens durchgeführt wird (*RfF 2.1.26-28, 2.2.36 und 3.1.4*).

Einhaltung der Gesetze und Verordnungen

Wenn Gesetze, Verordnungen und andere von der geprüften Stelle zu befolgende Vorschriften für die Prüfungsziele von Bedeutung sind, sollten die Prüfer die Prüfung so gestalten, dass hinreichende Gewähr dafür besteht, dass die darin enthaltenen Erfordernisse erfüllt werden. Bei allen Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollten die Prüfer auf Situationen oder Geschäftsvorfälle achten, die rechtswidrige oder missbräuchliche Handlungen vermuten lassen. Sie müssen auch festlegen, in welchem Maße derartige Fehlhandlungen die Prüfungsergebnisse negativ beeinflussen. In komplizierten Fällen kann die Hinzuziehung von Experten für diese Themen erforderlich sein (*RfF 3.4.1-7*).

Ergebnis der Voruntersuchung – der Prüfungsvorschlag

Die Phase, in der die Prüfungskonzeption bestimmt wird, endet in einem schlüssigen Prüfungsvorschlag nebst einem Arbeitsplan



(RfF 3.0.1-3). Vor der Entscheidung über die Durchführung einer Hauptprüfung muss die Qualität der Arbeit gesichert sein.

Vor Beginn der Hauptprüfung ist es wichtig, die Prüfungsziele, den Prüfungsumfang und die für die Zielerreichung geeigneten Verfahrensweisen zu definieren. Dies erfolgt in Form einer Voruntersuchung. Zweck der Voruntersuchung ist es, festzustellen, ob die Voraussetzungen für die eigentliche Überprüfung gegeben sind und, wenn ja, einen Prüfungsvorschlag und einen Arbeitsplan zu entwerfen. Die wichtigsten Schritte beim Entwurf eines Prüfungsvorschlags sind die Festlegung des speziellen Prüfungsgegenstands und der Prüfungsziele, die Entwicklung eines Prüfungsrahmens und der Prüfungskonzeption und die Bestimmung möglicher Prüfungsbereiche, Erarbeiten der Auswahlkriterien und Feststellen der wichtigsten Informationsquellen für die möglichen Prüfungen.

3.4 Zusammenfassung

- Die einzelnen Phasen einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sind die strategische Planung, die Vorbereitung, die eigentliche Überprüfung und die Nachverfolgung. Die strategische Planung ist Grundlage für die Wahl der Prüfungsthemen bzw. -gebiete. Sie kann auch als ein Instrument für strategische Entscheidungen über die allgemeine Richtung der Prüfung dienen. Die Planung kann die folgenden Einzelschritte umfassen: Bestimmung möglicher Prüfungsbereiche, Erarbeiten der Auswahlkriterien und Feststellen der wichtigsten Informationsquellen für die möglichen Prüfungen.
- Vor Beginn der Hauptprüfung ist es wichtig, den Prüfungsumfang, die Prüfungsziele und die für die Zielerreichung geeigneten Verfahrensweisen zu definieren. Dies erfolgt in Form einer Voruntersuchung. Zweck der Voruntersuchung ist es, festzustellen, ob die Voraussetzungen für die eigentliche Überprüfung gegeben sind und, wenn ja, einen Prüfungsvorschlag und einen Arbeitsplan zu entwerfen.
- Bei der Planung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung sollen sich die Prüfer an folgende Regeln halten:
 - die Wichtigkeit und Bedürfnisse der potenziellen Nutzer des Prüfungsberichts und anderer Interessenten beachten;
 - Einblick in die geprüfte Stelle und die zu untersuchenden Probleme sowie in den Kontext der betreffenden Maßnahmen gewinnen;
 - bedeutende Feststellungen aus vorherigen Prüfungen und anderen Untersuchungen und Berichten ermitteln, die die Prüfungsziele beeinflussen könnten (auch laufende Untersuchungen);

- politische Zielsetzungen und das rechtliche und ordnungspolitische Umfeld berücksichtigen,
- die zu untersuchenden Themen bzw. Probleme, die zu prüfende Stelle und die Prüfungsziele, d.h. die zu erwartende Wirkung der Prüfung, definieren;
- die grundlegenden Prüfungsfragen – sowie die konkreteren Fragen – , die beantwortet werden sollen und die Hypothesen, die zu untersuchen sind, festlegen;
- die Bewertungskriterien für die Prüfung festsetzen. Diese Kriterien verkörpern die normativen Richtlinien, in deren Licht die Prüfungsnachweise beurteilt werden. Sie werden je nach speziellem Prüfungsgegenstand und besonderen Prüfungszielen, den gesetzlichen Bestimmungen über das Projekt oder die zu prüfende Stelle, den erklärten Zielen und besonderen Verhältnissen, die die ORKB einzelfallspezifisch für relevant und wichtig erachtet, variieren,
- die Prüfungsnachweise bestimmen, mit denen die Prüfungsfrage zu beantworten ist; die Sachdienlichkeit, Verlässlichkeit und Hinlänglichkeit jeglicher, innerhalb der zu prüfenden Stellen vorhandenen Daten ist zu evaluieren. Es sollte getestet werden, ob es möglich ist, das benötigte Beweismaterial (Daten) zu erfassen,
- potenzielle Informationsquellen aufdecken, die zu nutzen wären, um die Hypothesen zu überprüfen, bessere Kenntnisse über den Prüfungsgegenstand zu gewinnen oder die für die Prüfung zentralen Fragen zu beantworten, d.h. Informationen, die als Beweismaterial genutzt werden könnten,
- die Notwendigkeit einer Hinzuziehung von Experten (Berater, andere Prüfer) und Wege zur Qualitätssicherung während der Prüfung erwägen. Es ist wichtig, die Fachkenntnisse und Qualifikationen, die das Prüfungsteam zur Durchführung der Prüfung benötigt, abzuschätzen,
- ausreichend viel Personal und andere Ressourcen für die Prüfungsarbeit bereitstellen und einen schriftlichen Plan ausarbeiten. Es ist ein geeignetes Prüferteam zusammenzustellen. Es ist ein Budget der für die Prüfung einzusetzenden Ressourcen und ein Zeitplan erforderlich,
- die möglichen Schlussfolgerungen und Wirkungen der Untersuchung in Betracht ziehen. Das anzustrebende Endergebnis der Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte nach den Gesichtspunkten „Nützlichkeit“ und „Machbarkeit“ beurteilt werden. Der Prüfer sollte auch die Ansichten und Interessen der Interessengruppen berücksichtigen.



Teil 4: Richtlinien und Hinweise für die Prüfungspraxis: die Durchführung der Wirtschaftlichkeitsprüfung

4.1 Was kennzeichnet die eigentliche Überprüfung?

Zweck der eigentlichen Überprüfung ist es, den Arbeitsplan umzusetzen, die Prüfung durchzuführen und einen Prüfungsbericht zu erstellen, der hohe Qualitätsansprüche erfüllt.⁴⁷ Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung besteht nicht aus einer Reihe von klar abgegrenzten Maßnahmen, Arbeitshandlungen oder Unterprozessen, die einzeln, einer nach dem anderen, abgearbeitet werden. Die Prozesse bilden sich in der Prüfungspraxis erst allmählich heraus, beeinflussen sich gegenseitig und laufen gleichzeitig ab, und lassen dadurch eine gründliche Entwicklung relativ anspruchsvoller Methoden zu (*RfF 2.2.39, 3.0.1 und 4.0.21*).

Die bei der Durchführung einer Prüfung zu leistende Arbeit lässt sich als Analyse- aber auch als Kommunikationsprozess begreifen. Im Analyseprozess werden die Daten erfasst, interpretiert und untersucht. Der Kommunikationsprozess beginnt zu dem Zeitpunkt, wenn die zu prüfende Stelle zum ersten Mal von der Prüfung Kenntnis erhält, und setzt sich in der Weise fort, wie die Prüfung selbst voranschreitet und die unterschiedlichen Feststellungen, Argumente und Sichtweisen zur Beurteilung kommen, bis er mit der endgültigen Fertigstellung des Prüfungsberichts seinen Abschluss findet.⁴⁸

Ein offener und konstruktiver Dialog ist sicherlich der Idealfall, doch kann eine Prüfung durchaus auch negative Reaktionen hervorrufen. Der Prüfer kann sich vor verschiedenartigen Situationen gestellt sehen,

⁴⁷Für die Durchführung der eigentlichen Überprüfung sind die besten Vorgehensweisen in Verfahren und Methodik zu beachten (*RfF 2.2.36-37, 1.0.14 und 1.0.46*).

⁴⁸Nähere Informationen siehe beispielsweise *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, RRV, (Schweden), 1994.

von Offenheit und Kooperationsbereitschaft bis hin zu Ausflüchten und Verschweigen. Daher ist es wichtig, dass die Prüfer die zu prüfende Stelle über die Ziele und Methoden der Prüfung informiert. Das heißt nicht, dass die geprüfte Stelle Bedingungen diktieren oder in anderer Weise den Prüfungsprozess kontrollieren dürfte. Es geht vielmehr um die Schaffung eines konstruktiven interaktiven Prozesses. In aller Regel ist eine Hilfestellung seitens der Mitarbeiter der geprüften Stelle(n) für eine wirksame Prüfung wesentlich. Die Aufrechterhaltung eines aktiven Dialogs mit der geprüften Stelle sowie mit Experten und Dritten während der gesamten Prüfung erleichtert zum Beispiel die laufende Überprüfung vorläufiger Feststellungen (*RfF 2.2.25-26*).

Wesentlich ist es ferner, bei der Durchführung der Prüfung konform mit den Vorgaben zu handeln. Der Arbeitsplan (Ressourcen, Termine, Qualität) muss befolgt, und die Prüfung in Übereinstimmung mit den einschlägigen Entscheidungen und Richtlinien durchgeführt werden (*RfF 2.2.39 und 3.0.2*).

Zweck der eigentlichen Überprüfung ist es, den Arbeitsplan umzusetzen, die Prüfung durchzuführen und einen Prüfungsbericht zu erstellen. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung soll den besten Vorgehensweisen der Praxis entsprechen. Die bei der Durchführung einer Prüfung zu leistende Arbeit lässt sich als Analyse- aber auch als Kommunikationsprozess begreifen. Ein offener und konstruktiver Dialog ist sicherlich der Idealfall, aber auch die Wahrung der Integrität ist wichtig. Der Arbeitsplan muss eingehalten und die einschlägigen Richtlinien erfüllt werden.

4.2 Was ist bei der Datenerfassung zu beachten?

Die Qualität der Datenerfassung und Dokumentation ist ausschlaggebend, bietet die Wirtschaftlichkeitsprüfung doch Ermessensspielräume. In den Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es: „Das Urteil des Prüfers und die Schlussfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden.“ (*RfF 3.5.1*). Während die Aussagen bei Prüfungen der Rechnungsführung im Allgemeinen unumwunden schlüssig sind („ja/nein“ oder „richtig/falsch“), ist das bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen selten der Fall. Es ist hier eher typisch, dass die Sprache der Prüfungsdo-



kumentierung ein Vokabular benutzt, das überzeugen will („legt die Schlussfolgerung nahe, dass.“).⁴⁹

Prüfer müssen bei der Suche nach Beweismaterial kreativ, flexibel und sorgfältig vorgehen. Wenn es sich um Prüfungsbereiche handelt, wo die zu erhaltenden Nachweise eher bloß plausible Hinweise geben als zwingende Schlüsse ermöglichen, ist es zuweilen hilfreich, wenn der Prüfer den Charakter dieses Beweismaterials und die Analyse- und Interpretationsweise im Voraus mit Fachleuten bespricht. Diese Vorgehensweise mindert das Risiko von Unstimmigkeiten und kann den gesamten Prozess beschleunigen. Weiterhin ist es wichtig, dass sich die Prüfer um Informationen aus unterschiedlichen Quellen bemühen, weil Organisationen, die Einzelpersonen in einer Organisation, Experten und interessierte Parteien verschiedene Sichtweisen und Argumente vorzubringen haben (*RfF 2.2.39, 3.4.5 und 4.0.24*).

Daten, Informationen und Wissen sind alles ähnliche Konzepte, die wie in einer Kette miteinander verbunden sind. Die Daten sind das ursprüngliche Beobachtungsmaterial. Sobald sie zusammengetragen sind, werden sie zu Informationen. Aus Informationen wird durch Analyse und Verstehen Wissen. Während einer Prüfung können qualitative und quantitative Daten zu verschiedenen Zwecken ermittelt werden, entweder als Teil des Lernprozesses oder als Voraussetzung, um ein Endergebnis oder ein Problem beschreiben und analysieren zu können.⁵⁰

Erfahrungsgemäß muss bei der Datensammlung zwischen den folgenden Komponenten unterschieden werden:

- den Fragen, die durch die Untersuchung beantwortet werden sollen
- dem Untersuchungskonzept, das heißt der Art der Untersuchung, die für die Beantwortung der gestellten Fragen benötigt wird (Time-Management, Kosten-Nutzen, Zielerreichung, usw.)
- den Prüfungsplänen, das heißt der Art der Untersuchung, die für die Datensammlung benötigt wird (zum Beispiel Stichproben, Fallstudien, Sekundäranalysen, Untersuchungen, Vorher-Nachher-Analysen, vergleichbare Evaluierungen usw.)
- den geeigneten Datenerfassungsverfahren zur Beantwortung der gestellten Fragen (Untersuchung der vorhandenen Dokumentation, Sitzungen, Fragebogen, Gespräche usw.)

⁴⁹ Näheres hierzu siehe Government Auditing Standards, GAO (USA), 2002.

⁵⁰ Siehe Handbook on Performance Auditing, RRV (Schweden), 1998.

- der quantitativen und qualitativen Auswertung der erfassten Daten (zur vertiefenden Analyse des Datenmaterials).

Die Datenerfassung kann einmalig oder durch fortlaufende Messungen (Zeitreihen, Längsschnittanalyse) erfolgen. Informationen können aus physischen Nachweisen, Dokumenten (einschließlich schriftlicher Erklärungen), mündlichen Aussagen (Befragungsgespräche) oder durch andere Mittel, je nach den Zielen der Prüfung, gewonnen werden. Oft wird die Erhebung sowohl quantitativer als auch qualitativer Daten notwendig sein. Die Art der zu beschaffenden Daten sollen im Sinne von Hinlänglichkeit, Gültigkeit, Verlässlichkeit, Sachdienlichkeit und Angemessenheit erklärbar und zu rechtfertigen sein. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann mit Hilfe von Fragebögen, Erhebungen und direkten Beobachtungen Primärdaten (eigenes Quellenmaterial) hervorbringen. Aber oft werden auch Sekundärdaten (von anderen erhobenes Datenmaterial) genutzt. Die bestmöglichen (in einem vernünftigen Rahmen zu erhebenden) Informationen sollen eingeholt werden. Die Prüfer dürfen jedoch in ihrer Forderung nach höchstmöglicher Genauigkeit nicht zu starr sein. Diese kann manchmal nur mit hohen Kosten erzielt werden und ist nicht immer nötig, auch die zweitbeste Lösung ist manchmal ausreichend und angemessen (*RfF 3.4.5 und 3.5.1-4*).⁵¹

Es ist wichtig, dass sich die Prüfer kritisch und objektiv-distanziert zu den eingebrachten Informationen verhalten. Gleichzeitig müssen sie für jede Ansicht und jede Begründung aufnahmebereit sein. Die Prüfer müssen in der Lage sein, Dinge aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten, und sich offen und objektiv zu den vorgebrachten Ansichten und Argumenten zu verhalten. Sind sie das nicht, können ihnen die besten Argumente entgehen. Dies unterstreicht erneut, dass die Beurteilungen rational geleitet sein müssen, d.h. dass die Prüfer ihre eigenen Präferenzen und die anderer Personen außer Acht zu lassen haben. Das Engagement des Prüfers muss sich demnach in seiner Objektivität und seinem analytischen Denken äußern, nicht aber in einer Überzeugung, dass bestimmte Standpunkte richtig seien (*RfF 2.2.40, 3.5.1 und 4.0.24*).

Wo elektronisch verarbeitete Daten für die Prüfungsfeststellungen von Bedeutung sind, könnte es angeraten sein, sich durch spezielle Vorkehrungen hinreichende, qualifizierte und sachdienliche Beweise

⁵¹ Ein Sprichwort lautet: „Besser ungefähr richtig, als genau falsch liegen“.



dafür zu beschaffen, dass die Daten gültig und verlässlich sind. Ist aber die Verlässlichkeit eines Informationssystems selbst das primäre Ziel der Prüfung, sollten die Prüfer eine Überprüfung der allgemeinen Funktionen und der Anwendung des Systems vornehmen. Dazu kommt, dass den Prüfern während der eigentlichen Überprüfung sensible Informationen zur Kenntnis gelangen können (beispielsweise Meinungen über Geschäftsleitung oder Geschäftspolitik). Aus diesem Grund muss natürlich die Anonymität und die Vertraulichkeit solcher Meinungsäußerungen gewährleistet sein (*RfF 2.2.37, 2.2.46 und 3.3.4*).

Die Ergebnisse aus der Prüfungspraxis und Analyse wie auch die Unterlagen der Prüfungsplanung müssen protokolliert, in Akten abgelegt und mit Querverweisen versehen werden, damit die Prüfungsleiter die geleistete Arbeit überprüfen und die daraus gezogenen Schlüsse bestätigen können. Als Beleg für die Arbeit sollen die Arbeitsunterlagen inventarisiert und aufbewahrt werden. Die erhobenen Nachweise sollen hinlänglich, qualifiziert und sachgerecht sein, damit die Feststellungen und Schlussfolgerungen des Prüfers angemessen begründet sind (*RfF 3.2.1 und 3.5.5-7*).

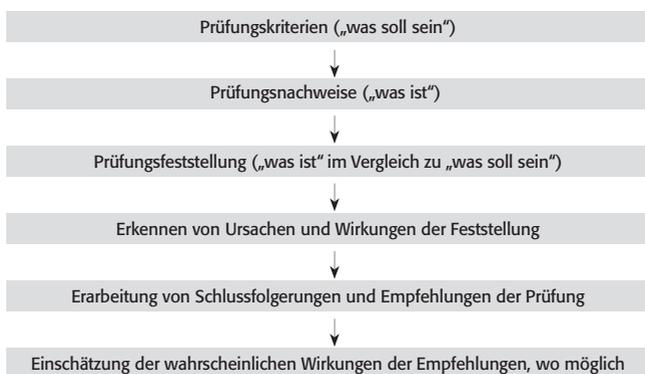
Die Qualität der Datenerfassung und Dokumentation ist von wesentlicher Bedeutung. Prüfer müssen bei der Suche nach hinlänglichem Beweismaterial kreativ, flexibel und sorgfältig vorgehen. Es ist wichtig, dass die Prüfer sich objektiv-distanziert zu den eingebrachten Informationen verhalten, sie müssen aber auch offen für die vorgebrachten Ansichten und Argumente sein und ihre Informationen von verschiedenen Quellen und Interessengruppen beziehen.

4.3 Was charakterisiert das Beweismaterial und die Prüfungsfeststellungen?

Nachweise können physischer, schriftlicher, mündlicher und analytischer Art sein. Eine direkte Inaugenscheinnahme oder die Beobachtung von Menschen, Sachen oder Ereignissen liefert physische Nachweise. Schriftliche Nachweise bestehen aus Unterlagen wie Korrespondenz, Verträgen, Rechnungsunterlagen, Rechnungen und Managementinformationen zur Wirtschaftlichkeit. Mündliche Nachweise ergeben sich aus Untersuchungen, Befragungsgesprächen oder Fragebogenerhebungen. Zu den analytischen Nachweisen gehören Berechnungen, Vergleiche, heruntergebrochene Informationseinheiten und

rationale Argumente. Nachweise sollen hinlänglich, qualifiziert und sachgerecht sein. Sie sind dann hinlänglich, wenn genügend Belege vorhanden sind, um die Prüfungsfeststellung abzusichern. Beweismaterial, mit dem eine Prüfungsfeststellung gestützt wird, ist sachgerecht, wenn es in einem logischen, sinnfälligen Zusammenhang zu dieser Feststellung steht. Nachweise sind qualifiziert, wenn sie den Tatsachen entsprechen (AS 3.4.5 und 3.5.1).

Die Prüfungsfeststellungen sind die speziellen Nachweise, die der Prüfer in Erfüllung der Prüfungsziele zusammengetragen hat, d.h. um die für die Prüfung zentralen Fragen zu beantworten, die geäußerte Hypothese nachzuprüfen usw. Schlussfolgerungen sind Erklärungen, die der Prüfer aus den Prüfungsfeststellungen abgeleitet hat, und Empfehlungen sind Handlungsoptionen, die der Prüfer im Hinblick auf die Prüfungsziele vorschlägt. Die Prüfungsfeststellungen enthalten die folgenden Elemente: Kriterien („was soll sein“), Ist-Zustand („was ist“) und Wirkung („was sind die Konsequenzen“ – sowohl beobachtete als auch vertretbar zu erwartende künftige Konsequenzen), plus, für den Fall, dass Probleme festgestellt werden, Ursache („warum gibt es eine Abweichung von den Normen oder Kriterien“).⁵² In einer Prüfung bedarf es jedoch nicht immer aller vier Elemente; das Element „Kriterien“ findet zum Beispiel in den problemorientierten Prüfungsansatz nicht immer Eingang.⁵³ Der Prozess, der die Analyse der Nachweise, die Entwicklung der Feststellungen und die Erarbeitung von Empfehlungen zur Beseitigung von Unzulänglichkeiten umfasst, ist im folgenden Diagramm aus den ASOSAI-Richtlinien übersichtlich dargestellt.



⁵² Näheres dazu siehe Government Auditing Standards, GAO (USA), 2002.

⁵³ Siehe Abschnitt 1.8.



Sobald eine Prüfungsfeststellung getroffen ist, folgen zwei ergänzende Beurteilungen nach – die eine zur Signifikanz der Feststellung, die andere zur Bestimmung, warum die Wirtschaftlichkeitserwartungen übertroffen oder aber nicht erreicht wurden.

Die Prüfer können auch versuchen, die Konsequenzen einer Feststellung zu beurteilen. In vielen Fällen lässt sich die Wirkung einer festgestellten Tatsache quantifizieren. Beispielsweise können die Aufwendungen für kostspielige Prozessabläufe, aufwändige Inputs oder unproduktive Anlagen geschätzt werden. Außerdem kann sich die Wirkung ineffizienter Prozesse, zum Beispiel ungenutzter Ressourcen oder schlechten Managements, in Terminverzögerungen oder Materialverschwendung zeigen. Qualitative Wirkungen, zum Beispiel mangelnde Kontrolle, schlechte Entscheidungen oder Desinteresse an Serviceleistungen, können auch signifikant sein. Die Wirkung sollte die Notwendigkeit von Abhilfemaßnahmen verdeutlichen. Die Wirkung kann bereits in der Vergangenheit eingesetzt haben, sich in der Gegenwart bemerkbar machen oder eventuell auch erst in der Zukunft eintreten. Damit eine Prüfungsfeststellung Bestand hat, sollte man sich Gewissheit verschaffen, dass eine in der Vergangenheit eingetretene Wirkung nicht bereits behoben und dass Vorkehrungen gegen eine Wiederholung getroffen worden sind. Wenn sich die Wirkungen nicht leicht feststellen lassen, muss der Wirtschaftlichkeitsprüfer eventuell mit Annahmen arbeiten.⁵⁴

Nachweise können physischer, schriftlicher, mündlicher und analytischer Art sein. Nachweise sollen hinlänglich, qualifiziert und sachgerecht sein. Die Prüfungsfeststellungen liefern Antworten auf die für die Prüfung zentralen Fragen. Schlussfolgerungen sind Erklärungen, die aus den Prüfungsfeststellungen abgeleitet sind. Ein Vergleich der Prüfungsbeobachtungen (Ist-Zustand) mit den Prüfungskriterien ergibt die Prüfungsfeststellungen. Sobald eine Prüfungsfeststellung getroffen ist, folgen zwei ergänzende Beurteilungen nach – die eine zur Signifikanz der Feststellung, die andere zur Bestimmung, warum die Wirtschaftlichkeitserwartungen übertroffen oder aber nicht erreicht wurden.

⁵⁴ Nähere Informationen siehe Performance Auditing Guidelines, ASOSAI, 2000.

4.4 Wie ist mit einem sich wandelnden und konfliktträchtigen Umfeld umzugehen?

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung kann sich über einen langen Zeitraum hinziehen, und Wissen und Realität können sich daher gegenüber der ursprünglichen Ausgangslage zwischenzeitlich geändert haben. Bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist es oft schwierig, zwischen den im Arbeitsplan enthaltenen Richtungsvorgaben und der Anlage der Prüfungsstruktur einerseits und dem Interesse an der Untersuchung später aufgetretener Fragestellungen andererseits zu wählen. Will man vermeiden, sich in Details und einer Datenflut zu verlieren, muss sowohl vor als auch während der Prüfung der Informationsbedarf hinsichtlich der darzustellenden Problematik genau abgeschätzt werden. Erfahrungsgemäß erleichtert dies, unwesentliche Einzelheiten und unerhebliche Ansätze auszuschließen und die gesammelten Informationen zu sortieren oder zu strukturieren. Auch hier dürfen die Prüfer nicht starr sein und müssen ein übertriebenes Sammeln von Daten vermeiden.

In *RfF 2.2.26* heißt es dazu: „Im Gegensatz zu Prüfungen im privaten Sektor, wo die Aufgaben des Prüfers in einem Prüfungsvertrag einvernehmlich festgelegt werden, befindet sich die geprüfte Stelle nicht in einem Auftraggeber/Auftragnehmeverhältnis mit der ORKB. Die ORKB hat ihrem Auftrag ungehindert und unvoreingenommen nachzukommen und bei der Erteilung des Bestätigungsvermerks und Erarbeitung von Schlussfolgerungen und Empfehlungen zu Prüfungen den Standpunkt der Leitung zu berücksichtigen; sie ist aber der Leitung der geprüften Stelle nicht für Umfang oder Art der vorgenommenen Prüfung verantwortlich“. Jedoch sollen sich die Prüfer um ein gutes Verhältnis zu den Vertretern der geprüften Stelle und anderen interessierten Parteien bemühen.

Um unnötigen Konflikten vorzubeugen, sollen die Prüfer zuhören, lernen und versuchen, die Besonderheit der geprüften Tätigkeit genau zu verstehen. Dazu müssen sie instande sein, eine Tätigkeit aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten und sich zu vorgebrachten Ansichten und Einwänden aufgeschlossen und objektiv zu verhalten. Regelmäßige Treffen und Diskussionen mit Vertretern der geprüften Stelle sind häufig ein wertvoller Bestandteil der Prüfung. Wenn es zu Meinungsverschiedenheiten kommt, ist anzuraten, gegenteilige Auffassungen zu besprechen, damit sich schließlich ein möglichst getreues und zuverlässiges Bild ergibt. Die Prüfer sollen sich von Anfang an um



offene Kooperation, Interaktion und eine vertrauensvolle Atmosphäre mit der geprüften Stelle bemühen. Freilich liegt es in der Natur jeder Prüfung und im Interesse ihrer Unabhängigkeit und Integrität, hier klare Grenzen zu setzen, damit der einzelne Prüfer nicht in die praktischen Umstrukturierungsarbeiten der geprüften Stelle hineingezogen wird (*RfF 2.2.25, 2.2.29, 4.0.24*).

Es gibt Grenzen, wie weit eine Wirtschaftlichkeitsprüfung gehen kann, um Aussagen abzusichern und Prüfungsfeststellungen zu verifizieren. Kritik wird sich nie ganz vermeiden lassen, selbst wenn höchst entwickelte wissenschaftliche Methoden Anwendung finden. Der Nutzen aus der Nachprüfung einer Frage muss deshalb gegen den Zeitaufwand und den Ressourcenverbrauch abgewogen werden. Gleichzeitig müssen die Grunddaten hohe Qualität aufweisen (*RfF 3.1.1, 3.5.1, 4.0.23 und 2.1.26*).

Ein sinnvoller Arbeitsplan kann den Prüfern helfen, sich nicht in Details und einer Datenflut zu verlieren. Um unnötigen Konflikten vorzubeugen, sollen die Prüfer versuchen, die Besonderheit der geprüften Tätigkeit genau zu verstehen. Wenn es zu Meinungsverschiedenheiten kommt, ist anzuraten, gegenteilige Auffassungen zu besprechen, damit sich schließlich ein möglichst getreues und zuverlässiges Bild ergibt.

4.5 Was ist für die Datenanalyse und die Schlussfolgerungen zu beachten?

Bei den meisten Prüfungen wird eine Art Analyse vorgenommen, damit die beobachteten Sachverhalte verständlich oder erklärbar werden. Wie bereits erwähnt, kommt hierbei eine breite Palette von Analysemodellen oder -methoden zur Anwendung (*RfF 4.0.21*). Dies können beispielsweise ausführliche statistische Analysen, Gespräche mit dem Prüfungsteam über die Feststellungen, Untersuchungen in Dokumentation und Arbeitspapieren usw. sein. Die Analyse erfordert manchmal auch Vergleiche zwischen den Prüfungsfeststellungen, etwa zwischen

- Prüfungsobjekten, die gut und die weniger gut funktionieren,
- einem oder mehreren Prüfungsobjekt(en) und einer Gesamtübersicht und
- dem geprüften Bereich und einem ähnlichen Prüfungsbereich im Ausland.

Am Ende der Datenanalyse werden die Ergebnisse aus verschiedenartigen Datenquellen zusammengeführt. Dieser Prozess lässt sich nicht generalisieren. Entscheidend ist jedoch, dass der Prüfer an die Interpretation der gesammelten Daten und Argumente systematisch und sorgfältig herangeht.

Dabei sind Argumente und Behauptungen gegeneinander abzuwägen, Experten zu konsultieren, Vergleiche zu ziehen und Analysen vorzunehmen. Mit dem Fortgang dieser Arbeiten nimmt der Entwurf des Berichtes allmählich Gestalt an.⁵⁵ Die Aufzeichnungen und Beobachtungen werden in eine strukturierte und ausgewogene Form gebracht. Mit dem Fortgang der internen und externen Diskussionen werden Texte entworfen, begutachtet und gegebenenfalls umformuliert; die Details werden überprüft und Schlussfolgerungen diskutiert. Es muss ein Informationsaustausch mit Hilfe dieser Besprechungsunterlagen stattfinden, um wichtige Themen, die während der Prüfung aufgetreten sind, ausführlich zu erörtern. Bei solchen Anlässen können auch Sachverhalte im Gespräch mit den geprüften Stellen bestätigt und die endgültige Formulierung der Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen erarbeitet werden.

Es sollen möglichst alle vorhersehbaren Argumente erfasst werden, so dass völlig neue und eventuell entscheidende Argumente oder Fakten nicht erst im Endstadium der Prüfung auftauchen. In einer ordnungsgemäß durchgeführten Wirtschaftlichkeitsprüfung werden die vorgebrachten Argumente gegen bestmögliche Gegenargumente gesetzt und die verschiedenen gegenteiligen Ansichten gegeneinander gewichtet. Dabei können erfahrene Kollegen, externe Berater usw. hilfreich sein. Die Schlussfolgerungen sollten von den Prüfungszielen, von Rationalität und projektspezifischen Standards und Kriterien bestimmt sein (*RfF 2.2.36, 2.2.39-40, 3.2.4, 3.5.2, 3.5.7 und 4.0.24*).

Die Empfehlungen müssen logisch, wissenschaftsbasiert und rational begründet werden. Der einer Prüfungsfeststellung zugrunde liegende Sachverhalt ist Basis für die Empfehlung. Dieser Sachverhalt kann außerhalb der Einflussmöglichkeit der geprüften Stelle liegen, und dann sollte die Empfehlung den Akzent auch auf diese äußeren Umstände setzen. Jede Empfehlung muss sorgfältig auf ihre praktische

⁵⁵ Wenn die Analysen auf wissenschaftlichen Erkenntnissen und fundierten Theorien beruhen, sind sie wahrscheinlich solider und interessanter. Häufig erleichtern diese anerkannten Theorien auch die Interpretation der Beobachtungen („Nichts ist so praktisch wie eine gute Theorie“).



Umsetzbarkeit und ihren zusätzlichen Nutzwert sowie auf ihre Übereinstimmung mit den Prüfungszielen hin überprüft werden. (*RfF 1.05 und 4.0.23-27*).

Bevor es zur Veröffentlichung eines Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichtes kommt, sollte(n) die geprüfte(n) Stelle(n) stets Gelegenheit erhalten, dessen Fakteninhalt zu prüfen. Der schriftliche Berichtsentwurf bietet der geprüften Stelle die erste Möglichkeit, den vollständigen Inhalt der Prüfungsfeststellungen und der Schlussfolgerungen zu lesen. Können durch Stellungnahmen der geprüften Stelle neue Erkenntnisse gewonnen werden, so sollte der Prüfer diese würdigen und bereit sein, den Berichtsentwurf entsprechend abzuändern, jedoch immer unter der Bedingung, dass die üblichen Anforderungen an die Beweiskraft erfüllt werden. Antworten in mündlicher oder schriftlicher Form sollten möglichst dokumentiert werden. Alle Meinungsverschiedenheiten sollen analysiert werden (*RfF 3.2.4 und 4.0.23-24*).

Am Ende der Datenanalyse werden die Ergebnisse aus verschiedenartigen Datenquellen zusammengeführt. Dieser Prozess lässt sich nicht generalisieren. In einer ordnungsgemäß durchgeführten Wirtschaftlichkeitsprüfung werden die vorgebrachten Argumente gegen bestmögliche Gegenargumente gesetzt und die verschiedenen gegenteiligen Ansichten gegeneinander gewichtet. Die Schlussfolgerungen sollten von den Prüfungszielen, von Rationalität und projektspezifischen Standards und Kriterien bestimmt sein. Bevor es zur Veröffentlichung eines Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichtes kommt, sollte(n) die geprüfte(n) Stelle(n) stets Gelegenheit erhalten, dessen Fakteninhalt zu prüfen. Eventuelle Empfehlungen müssen logisch, wissenschaftsbasiert und rational begründet werden. Wenn Empfehlungen erteilt werden, sollen sie den Kern der Sache treffen.

4.6 Zusammenfassung

Zusammenfassend gesagt, soll der Prüfer bei der Durchführung einer Prüfung die folgenden Regeln beachten:

- den Arbeitsplan mit Integrität und Sorgfalt sowie zeitgerecht und in Übereinstimmung mit den internationalen und nationalen Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung befolgen. Die Planung soll während des gesamten Ablaufs der Prüfung fortgesetzt werden. Mit Fortschreiten des Prüfungsprozesses; sollen die Maßnahmen überprüft und modifiziert werden;

- die geprüfte Stelle mit dem Prüfungsvorhaben vertraut machen, mit der geprüften Stelle und anderen interessierten Parteien während der Prüfung einen aktiven, offenen und konstruktiven Dialog führen. Die geprüfte Stelle (oder die hauptverantwortlichen Ausführungsorgane des geprüften Projekts) sollen in den gesamten Ablauf mit einbezogen werden;
- die Prüfung sorgfältig abwickeln. Der Qualitätsaspekt ist bei der Datenerfassung, Analyse und Dokumentation unbedingt zu beachten;
- die bestmöglichen oder geeignetsten Informationen – sowohl Fakten als auch Meinungen, Argumente und Überlegungen – aus unterschiedlichen Quellen (im vernünftigen Rahmen) sammeln und erforderliches Wissen und Sachverstand einbeziehen. Darauf achten, dass die Arbeit objektiv, unparteilich und mit Sensitivität geleistet wird. Die gewonnenen Informationen und vorgebrachten Argumente kritisch würdigen. Alle sachdienlichen Fakten und Argumente müssen zusammengetragen werden;
- die Integrität der Informationsgeber schützen und sicherstellen, dass Arbeitsunterlagen vertraulich behandelt werden, sowie in jeder Hinsicht auf hohe ethische Normen achten;
- wenn Empfehlungen erteilt werden, sollen sie den Kern der Sache treffen. Die Arbeitsergebnisse vor Ort müssen dokumentiert, in Akten abgelegt und mit Querverweisen versehen werden. Nachweise sollen hinlänglich, qualifiziert und sachgerecht sein;
- geeignete quantitative und qualitative Analysen durchführen und die Analysen mit Vorgesetzten, Interessengruppen und Experten vor Ort diskutieren, Analysen und Beurteilungen von Beobachtungen ausgehend von den für jede Prüfung unterschiedlichen politischen Intentionen, rationalen Überlegungen und projektspezifischen Kriterien vornehmen. Der Grund für die Prüfungsfeststellungen kann die Basis für Empfehlungen sein;
- sicherstellen, dass die Faktenlage der Beschreibungen, Analysen und Empfehlungen sachlich zutreffend ist und sie der geprüften Stelle fair, wohlbegründet, ausgewogen und korrekt mitgeteilt wird. Der Prüfer soll sich vergewissern, dass etwaige Empfehlungen im Zusammenhang mit den Prüfungszielen stehen.



Teil 5: Richtlinien und Hinweise für die Berichterstattung: die Vorlage des Prüfungsergebnisses

5.1 Was bedeutet die Schwerpunktlegung auf den Schlussbericht?

Nach den Richtlinien für die Finanzkontrolle soll der Prüfer einen Prüfungsbericht erarbeiten (*RfF* 4.0.7). Vermittels dieser schriftlichen Berichte sollen die Prüfungsergebnisse allen staatlichen Ebenen mitgeteilt werden, und zwar so, dass Missverständnisse weitgehend auszuschließen sind; die Ergebnisse sollen der öffentlichen Kontrolle zugänglich gemacht werden und eine Nachverfolgung zur Feststellung, ob Abhilfe geschaffen wurde, erleichtern. Der nach Abschluss der Wirtschaftlichkeitsprüfung erschienene Bericht ist das Produkt, nach dem die Regierung, der Gesetzgeber und die Öffentlichkeit die Leistung der ORKB in Bezug auf Wirtschaftlichkeitsprüfung insgesamt messen.

Die meisten ORKBn, die auf eine lange Erfahrung mit Wirtschaftlichkeitsprüfungen zurückblicken können, veröffentlichen Einzelberichte, d.h. zu jeder Prüfung gibt es einen eigenen Bericht. Andere ORKBn, die zur Durchführung derartiger Prüfungsvorhaben nicht verpflichtet sind oder denen es untersagt ist, alle Feststellungen aus Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu veröffentlichen, können ihre Beobachtungen und Schlussfolgerungen in zusammengefasster Form in ihren Jahresberichten veröffentlichen. Die folgenden Grundsätze gelten vor allem für jene ORKBn, die in ihrer Berichterstattung solchen Einschränkungen nicht unterliegen.

Wegen der vielfältigen Berichterstattung im Lauf einer Prüfung kann die Berichterstattung durch einen kontinuierlichen schriftlichen Begleitprozess erleichtert werden. Am Anfang der Prüfung mag ein schriftlicher Überblick stehen, der zu Diskussionspapieren erweitert wird, die dann ihrerseits im Berichtsvorschlag zusammengeführt und im Abschlussbericht weiter vertieft werden (*RfF* 3.2.4).

Die Prüfer sollen schriftliche Prüfungsberichte erarbeiten. Wegen der vielfältigen Berichterstattung kann diese durch einen kontinuierlichen schriftlichen Begleitprozess erleichtert werden.

5.2 Was ist die Voraussetzung für verlässliche Berichte?

Der Prüfungsbericht soll verlässlich sein. Er soll die Prüfungsziele, den Prüfungsumfang, die Methoden und verwendeten Quellen, sowie die Prüfungsfeststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen enthalten.⁵⁶ Jede Einschränkung des Arbeitsumfangs soll mit den entsprechenden Begründungen erläutert werden. Der Leser soll den Prüfungszweck ohne Weiteres verstehen und die Ergebnisse auswerten können. Mit anderen Worten soll der Bericht vollständig, genau, objektiv, überzeugend und so klar und prägnant sein, wie es der Gegenstand erlaubt (*RfF 4.0.8 und 4.0.24*).

Um *vollständig* zu sein, muss der Bericht zum Beispiel alle für die Erreichung der Prüfungsziele relevanten Angaben und Begründungen nennen, zu einem ausreichenden und zutreffenden Verständnis der angeführten Sachverhalte und Bedingungen beitragen, und den Anforderungen an den Berichtsinhalt entsprechen.⁵⁷ Es ist sehr wichtig, dass die Ausgangspunkte der Prüfung, die angewandten Methoden, grundlegendes Quellenmaterial sowie die Schlussfolgerungen im abschließenden Prüfungsbericht festgehalten werden. Der Zusammenhang zwischen Prüfungszielen, Kriterien, Feststellungen und Schlussfolgerungen muss nachvollziehbar, vollständig und klar wiedergegeben sein. Werden Empfehlungen abgegeben, muss es einen klaren Zusammenhang zwischen der Analyse oder den Schlussfolgerungen und den Empfehlungen geben. Die Prüfer sollen – im Rahmen der Prüfungsziele – danach trachten, über alle bedeutenden Fälle einer Nichteinhaltung von Gesetzen oder Verordnungen oder von Unregelmäßigkeiten zu berichten, die während oder in Zusammenhang mit der Prüfung aufgedeckt wurden (*RfF 4.0.87-88, 4.0.22*).

⁵⁶ Der Bericht kann zum Beispiel Vergleiche mit den Prüfungskriterien beinhalten, die bei der Prüfung festgestellten Sachverhalte den Prüfungskriterien gegenüberstellen und Ursachen und Wirkungen möglicher Differenzen analysieren.

⁵⁷ Die allgemeine Veröffentlichung bestimmter Informationen kann per Gesetz oder Vorschrift verboten sein. Solche vertraulichen Auskünfte können an diejenigen Personen weitergegeben werden, die gesetzlich Anspruch hierauf haben, um ihren begründeten Bedürfnissen gerecht zu werden. Gegebenenfalls können vertrauliche oder geheime Informationen in einem eigenen, nicht öffentlichen Bericht zusammengefasst werden (*RfF 4.0.8*).



Um *genau* zu sein, sollen das vorgelegte Beweismaterial stichhältig und umfassend sein und alle Feststellungen korrekt wiedergegeben sein. Das Erfordernis der Genauigkeit gründet sich auf die Notwendigkeit, dem Leser Gewissheit darüber zu verschaffen, dass die Berichterstattung glaubwürdig und zuverlässig ist. Eine einzige Ungenauigkeit in einem Bericht kann die Gültigkeit des gesamten Berichts in Frage stellen und die Aufmerksamkeit von der Kernaussage des Berichts ablenken. Darüber hinaus können ungenaue Berichte die Glaubwürdigkeit der ORKB beschädigen. Das heißt also, dass ein hohes Maß an Genauigkeit ein wirksames System der Qualitätssicherung erfordert. Die Berichterstattung soll zeigen, dass die Sachverhalte richtig und angemessen wiedergegeben wurden. Korrekte Darstellung heißt, den Prüfungsumfang und die -methodik genau zu beschreiben und die Feststellungen und Schlussfolgerungen im Einklang mit dem Prüfungsumfang zu erläutern (*RfF 4.0.23-24*).

Objektivität erfordert, wie oben bereits erwähnt, dass die Darstellung des ganzen Berichts in Inhalt und Ton ausgewogen ist. Die Glaubwürdigkeit eines Berichts erhöht sich erheblich durch die unparteiische Vorlage der Nachweise. Der Bericht soll fair und nicht missverständlich sein und die Prüfungsergebnisse im Zusammenhang darstellen. Dies bedeutet, dass die Prüfungsergebnisse unvoreingenommen dargestellt werden und der Tendenz entgegengetreten wird, Unzulänglichkeiten zu übertreiben oder überzubetonen. Interpretationen sollen auf Wissen und Kenntnis der Fakten und der Verhältnisse basieren. Einseitige Darstellungen sind zu vermeiden. Obwohl sich die Prüfung ihrem Wesen nach auf Schwachstellen konzentriert, ist es doch von Vorteil, wenn im Wirtschaftlichkeitsprüfungsbericht Raum sowohl für positive als auch negative Feststellungen und Bewertungen bleibt (*RfF 4.0.7 und 4.0.23*).

Um *überzeugend* zu sein, sollen die Prüfungsergebnisse aus den Prüfungszielen herleitbar, die Feststellungen überzeugend dargestellt sein und die Schlussfolgerungen und Empfehlungen logisch oder analytisch aus den dargestellten Tatsachen und Argumenten abgeleitet werden können. Die Tatsachen sollen getrennt vom Bestätigungsvermerk aufgeführt werden. Der Ton, in dem der Bericht abgefasst wird, soll weder parteiisch noch suggestiv sein. Die vorgelegten Informationen sollen hinreichend sein, um den Leser von der Stichhaltigkeit der Feststellungen, der Angemessenheit der Schlussfolgerungen und dem Nutzen der Umsetzung der Empfehlungen zu überzeugen. Dabei sollen unterschiedliche Meinungen und Argumente wiedergegeben werden. (*RfF 4.0.7 und 4.0.24*).

Um *klar* zu sein, muss der Bericht einfach lesbar und verständlich sein (so klar wie es das Thema zulässt). Fachausdrücke und unbekanntete Abkürzungen sollen eindeutig definiert werden. Die logische stoffliche Gliederung und die absolute Genauigkeit bei der Beschreibung der Tatsachen und Schlussfolgerungen sind für Klarheit und Verständnis wesentlich. Obgleich die Feststellungen eine klare Darstellung verlangen, sollen die Prüfer doch daran denken, dass eines ihrer Ziele darin besteht, Überzeugungsarbeit zu leisten, und dieses am besten dadurch geschieht, dass man Formulierungen vermeidet, die zu einer Abwehrhaltung und zu Opposition führen (*RfF 4.0.7-8*).

Um *prägnant* zu sein, darf der Bericht nur so lang wie nötig sein, um die Aussage zu vermitteln und zu belegen. Wenngleich es beträchtlichen Ermessensspielraum bei der inhaltlichen Berichtsgestaltung gibt, erreichen diejenigen Berichte, die sich durch Vollständigkeit und Kürze auszeichnen, eher bessere Ergebnisse. Es muss jedoch eingeräumt werden, dass anspruchsvollere Untersuchungen oft längere Berichte erfordern. Zu bedenken ist ferner, dass Prüfungsberichte zu Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht nur für fachlich versierte Leser geschrieben werden, sondern auch für Leser, die zum Verständnis bestimmter Themen ausführlichere Erläuterungen benötigen können. Eine ausführlichere Gestaltung des Berichts ermöglicht dem Leser dann ein besseres Verständnis der Grundlagen, die zu den Schlussfolgerungen geführt haben, und macht den Prüfungsbericht stichhaltiger und glaubwürdiger (*RfF 4.0.4*).

Der Prüfungsbericht muss verlässlich sein. Er muss ausreichende Informationen enthalten und Empfehlungen, sofern solche formuliert werden, müssen logisch und klar sein und im Zusammenhang mit den Prüfungszielen und -feststellungen stehen. Die Prüfer sollen den Prüfungsgegenstand, den Prüfungsumfang und die angewandten Verfahren und Quellen erläutern, sowie Feststellungen und Empfehlungen formulieren. Der Prüfungszweck und die Ergebnisse müssen leicht verständlich sein. Der Bericht soll vollständig, genau, objektiv, überzeugend und so klar und prägnant wie möglich sein.



5.3 Wodurch zeichnet sich ein guter und nützlicher Wirtschaftlichkeitsprüfungsbericht aus?

Gute Prüfungsberichte zu Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollen den Interessengruppen von Nutzen sein und die gesteckten Ziele erfüllen. Sie sollen Informationen erschließen und kurz und zeitgerecht bereitstellen, die der Regierung, dem Parlament, der geprüften Stelle und anderen Interessengruppen zur Verbesserung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit des öffentlichen Sektors dienen können, d.h. der Bericht soll einen Beitrag zu vertieftem Wissen und angemessenen Verbesserungen leisten.⁵⁸ Gute Prüfungsberichte sollen leserorientiert und gut gegliedert sein, die verwendete Sprache soll eindeutig sein. Die Prüfungsfeststellungen sollen objektiv und fair dargestellt werden (*RfF 4.0.7*). Dazu ist erforderlich, dass:

- Feststellungen und Schlussfolgerungen getrennt dargestellt werden,
- Tatsachen objektiv wiedergegeben und gedeutet werden,
- verschiedene Sichtweisen und Standpunkte dargestellt werden,
- alle sachdienlichen Feststellungen, Argumente und Beweise angeführt werden,
- Berichte konstruktiv sind und auch positive Schlussfolgerungen gezogen werden.⁵⁹

Zusammenfassend kann die Qualität eines Berichts grundsätzlich nach den folgenden Kriterien bestimmt werden:

Erheblichkeit, Sachdienlichkeit und Objektivität

Die behandelten Themen sollen erheblich sein. Die Berichtsangaben sollen im Sachzusammenhang mit dem Thema, der Prüfungsfrage oder dem analysierten Problem stehen. Objektivität kann als Unparteilichkeit, Ausgewogenheit und Neutralität definiert werden. Wenn der Prüfer Entscheidungen über Umfang, Prüfungsdokumentierung, Bedeutung von Beobachtungen und Schlussfolgerungen trifft, muss er einen unparteiischen Standpunkt einnehmen und objektiv sein. Durch

⁵⁸ Alle Prüfberichte müssen sich in Form und Inhalt nach den folgenden allgemeinen Prinzipien richten: ein passender Titel und ein ordnungsgemäß unterzeichneter Bericht, eine eindeutige Darstellung von Prüfungszielen und -umfang, Vollständigkeit, Berichtsempfänger und Benennung des Themenkreises (*RfF 4.0.7-8*).

⁵⁹ Folgende Gliederung eines Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichts ist denkbar: (1) Zusammenfassung (2) Einführung und Prüfungskonzeption (einschließlich Hintergrund, Anlass der Untersuchung, Ziele, Umfang, Methoden.) (3) Beschreibung des Prüfungsgegenstands (4) Feststellungen und Analysen (5) Schlussfolgerung und Bewertungen (6) Empfehlungen und Anhang.

die Prüfungskonzeption soll sichergestellt sein, dass die zu prüfenden und im Bericht darzustellenden Tatsachen ausgewogen und unvoreingenommen ausgewählt werden. Die Feststellungen sollen durch die gefundenen Belege abgesichert werden und nach den einschlägigen Richtlinien für die Finanzkontrolle zusammengetragen werden. Tatsachen dürfen nicht unterdrückt werden, und der Prüfer darf kleine Mängel nicht übertrieben darstellen. Stets sind Standpunkte - vor allem der geprüften Stelle - einzuholen und kritisch zu würdigen (*RfF 1.0.9, 2.2.40, 3.5.4, 4.0.7 und 4.0.24-26*).

Verlässlichkeit, Gültigkeit und Stimmigkeit

Die Nutzer sollen Vertrauen in die Zuverlässigkeit und Gültigkeit der berichteten Ergebnisse haben können. Die Datenerfassung soll gültig und verlässlich sein. Die Anlage der Prüfung soll dergestalt sein, dass sich die Schlussfolgerungen aus den, auf bestätigten Tatsachen und vielerlei anderen Informationsquellen beruhenden Feststellungen und Untersuchungen herleiten. Alle im Prüfungsprozess gesammelten und erstellten Dokumente müssen in ihren Betrachtungen und Beurteilungen sehr ausgewogen sein (*RfF 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8 und 4.0.22-25*).

Transparenz, Nutzen und Zeitnähe

Eine ORKB darf nicht gezwungen werden, Feststellungen zurückzuhalten und soll, innerhalb ihres gesetzlichen Auftrags, frei darüber entscheiden, was sie wie veröffentlichen möchte. Der Prüfungsbericht soll nachvollziehbare, prägnante und aktuelle Informationen enthalten, die der Regierung, dem Parlament und der öffentlichen Verwaltung zur Verbesserung ihrer Arbeitsweise dienen können, d.h. die Informationen sollen einen zusätzlichen Nutzwert haben. Auf die für die Prüfung zentralen Fragen sollen Antworten gegeben werden. Ganz klar soll dargelegt werden, in welchen Sachverhalten die ORKB Abhilfemaßnahmen erwartet und von wem. Der Bericht muss zeitnah herausgegeben werden, um die Information dem Management, der Regierung, dem Gesetzgeber und anderen interessierten Parteien aktuell zukommen zu lassen (*RfF 2.2.10-11, 3.1.1, 4.0.4-5, 4.0.7-8 und 4.0.21-22*).



Gute Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte sind von zusätzlichem Nutzen für die Interessengruppen und erfüllen die gesteckten Ziele. Sie leisten einen Beitrag zu tieferem Wissen und der Realisierung notwendiger Verbesserungen. Sie sind leserorientiert und gut gegliedert, die Sprache ist eindeutig. Die Feststellungen werden objektiv und fair dargestellt. Feststellungen und Schlussfolgerungen werden getrennt dargestellt und Tatsachen werden objektiv wiedergegeben und gedeutet. Es werden verschiedene Sichtweisen und Standpunkte dargestellt, alle sachdienlichen Feststellungen, Argumente und Beweise angeführt und die Berichte sind konstruktiv: auch positive Schlussfolgerungen werden gezogen.

5.4 Wie sollen Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte verteilt werden?

Die Erstellung ausführlicher Berichte und ihre breit angelegte Verteilung sind für die Glaubwürdigkeit der Prüfungsaufgabe von zentraler Bedeutung. Im Einklang mit ihrer verfassungsmäßigen Aufgabe muss jede ORKB entscheiden, welche Art der Verteilung der Prüfungsberichte ihrem eigenen und dem öffentlichen Interesse am ehesten gerecht wird, sowohl im Allgemeinen als auch für jeden einzelnen Bericht. Alle relevanten Prüfungsfeststellungen sollten wenn möglich veröffentlicht werden (in einzelnen Prüfungsberichten oder zumindest im Jahresbericht der ORKB). Es ist vorteilhaft, wenn die Berichte öffentlich zur Diskussion gestellt werden und wenn Kritik an ihnen geübt werden kann (*RfF 2.2.11*).

Der Bericht soll, soweit möglich, an die geprüfte Stelle, die Regierung, den Gesetzgeber, die Medien und an andere Interessenten verteilt werden. In den Verteiler des Berichtes können zum Beispiel jene Personen aufgenommen werden, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen als Berichtsempfänger vorgesehen sind, Personen, die für Abhilfemaßnahmen aufgrund der Feststellungen und der Empfehlungen zuständig sind, Verantwortliche anderer Ebenen der öffentlichen Verwaltung, die der geprüften Stelle zugearbeitet haben, sowie der Gesetzgeber (*RfF 4.0.8*).

Die Veröffentlichung von Prüfungsberichten kann Missverständnisse hervorrufen. Die Medien können die Prüfungsfeststellungen missverstehen und übertreiben und dadurch den Zweck der Prüfung zunichte machen. Erfahrungsgemäß ist es daher zu empfehlen, den Medien geeignete, ausgewogene Informationen, beispielsweise in Form von Presseveröffentlichungen, zukommen zu lassen.

Die Erstellung ausführlicher Berichte und ihre breit angelegte Verteilung sind für die Glaubwürdigkeit der Prüfungsaufgabe von zentraler Bedeutung. Es soll möglichst zu jeder Wirtschaftlichkeitsprüfung ein eigener Bericht erstellt werden.

5.5 Welchen Zweck hat die Nachverfolgung?

Durch die Nachverfolgung wird die wirksame Umsetzung der Prüfungsempfehlungen erleichtert und die ORKB, der Gesetzgeber und die Regierung erhalten ein Feedback über die Wirksamkeit der Wirtschaftlichkeitsprüfung. Bei der Nachverfolgung von Empfehlungen soll der Prüfer unvoreingenommen und unabhängig vorgehen und untersuchen, ob aufgedeckten Schwachstellen abgeholfen wurde und erst in zweiter Linie, ob spezifische Empfehlungen erfüllt worden sind.⁶⁰ Welche Nachverfolgungsmaßnahmen Vorrang genießen, sollte im Rahmen der übergeordneten Prüfungsstrategie, die als Ergebnis des strategischen Planungsprozesses festgestellt wurde, abgeschätzt werden (*RjF* 4.0.26).

Die Nachverfolgung der ORKB-Empfehlungen dient vor allem vier Zwecken:

- die Wirksamkeit der Prüfungsberichte zu erhöhen – der Hauptgrund für die Nachverfolgung der Prüfungsberichte besteht darin, die Umsetzung der Empfehlungen wahrscheinlicher werden zu lassen,
- Regierung und Gesetzgeber zu unterstützen – die Nachverfolgung kann eine wertvolle Orientierung für das Handeln des Gesetzgebers sein,
- die Leistung der ORKB zu beurteilen – die Nachverfolgung stellt eine Grundlage zur Beurteilung und Bewertung der Leistung der ORKB dar, und
- Anreize für das Lernen und die Entwicklung zu schaffen – die Nachverfolgung kann zu mehr Wissen und zu besseren Vorgehensweisen in der Praxis beitragen.

Nach Abschluss einer Wirtschaftlichkeitsprüfung gibt es verschiedene Möglichkeiten, sich darüber zu informieren, wie die Prüfung

⁶⁰ Selbstverständlich lässt sich die Wirkung eines Prüfungsberichts nur sehr schwer losgelöst von anderen wichtigen Veränderungen messen. Entscheidend bleibt, ob die Prüfungsempfehlungen umgesetzt wurden und dies mag oftmals der einzig messbare Wirkungsindikator sein.



aufgenommen wurde, zum Beispiel aus den Reaktionen der geprüften Stelle, des Parlaments und den Medien. So kann die Einberufung interner und externer Sitzungen eine Hilfestellung sein, um Erfahrungen zusammenzutragen und aus ihnen zu lernen. Auch interne Überprüfungen und Evaluierungen der Prüfungstätigkeit können hilfreich sein. Darüber hinaus können kritische Meinungen von außerhalb – von Wissenschaftlern, Experten und anderen – eingeholt werden, um von diesen die Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte kritisch durchleuchten zu lassen bzw. ein Urteil über die Qualität der geleisteten Arbeit zu erhalten (*RfF 2.1.26-30*).

Die Ergebnisse aus der Nachverfolgung von Prüfungsempfehlungen sollen schriftlich festgehalten werden. Über Fehlentwicklungen aber auch Verbesserungen, die in einer Nachprüfung festgestellt wurden, sollten gegebenenfalls Regierung oder Gesetzgeber in Kenntnis gesetzt werden.

Durch die Nachverfolgung wird die wirksame Umsetzung der Prüfungsempfehlungen erleichtert und der ORKB ein Feedback geliefert. Solche Informationen können auf unterschiedliche Art gewonnen werden: aus internen Überprüfungen und Evaluierungen, mit Konferenzen und Seminaren, durch spezielle Anschlussprüfungen usw.

5.6 Zusammenfassung

Im Folgenden werden kurz einige wichtige Berichterstattungsgrundsätze zusammengefasst:

- Die Ergebnisse sollen schriftlich niedergelegt werden, und die Berichterstattung soll zeitgerecht erfolgen.
- Der Prüfungsbericht soll mit der geprüften Stelle ausführlich besprochen werden und wohlbegründete, objektive und vollständige Informationen, Analysen und Beurteilungen enthalten, die zusätzlichen Nutzen für die Entscheidungsträger und andere Interessengruppen erzeugen.
- Der Bericht soll objektiv, gut geschrieben, gut strukturiert, umfassend und zuverlässig sein und sachdienliche und stichhaltige Schlussfolgerungen enthalten.
- Die Veröffentlichung und Nachverfolgung des Berichts soll objektiv sein.



REFERENZEN UND LITERATURHINWEISE

Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI)

Deklaration von Lima über die Leitlinien der Finanzkontrolle, 1977.
Journal of Government Audit.

Komitee für die Richtlinien für die Finanzkontrolle
Pflichten- und Verhaltenskodex und Richtlinien für die Finanzkontrolle.
2001.

Unterkomitee für die Unabhängigkeit der ORKB
Projekt betreffend die Unabhängigkeit der ORKB, INTOSAI. 2001

Asiatische Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden,
ASOSAI
Performance Auditing Guidelines (ASOSAI). 2000.

Arbeitsgruppe Programmevaluierung
Entwurf des Kurzberichts. 1995.

Arbeitsgruppe Umweltprüfung
*Umweltprüfung in Europa 2000 – Ergebnisse der EUROSAI- und INTO-
SAI-Fragebögen*. 2000.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen
Themenstellungen. 2001.
Umweltprüfung und Prüfung der Ordnungsmäßigkeit. 2002.

Komitee für die IT-Prüfung
Introducing Performance Audit of the Use of EDP. 1997.
Auditing IT Service Management. Part I-III. 2001.
Mandates of Supreme Audit Institutions. 2003.
IntoIT- The INTOSAI IT Journal (1-17).

Arbeitsgruppe Privatisierung

Richtlinien über das beste Vorgehen bei der Prüfung von Privatisierungen. 1998.

Richtlinien über das beste Vorgehen bei der Prüfung der Wirtschaftsregulierung. 2001.

Richtlinien über das beste Vorgehen bei der Prüfung des öffentlich-privaten Finanzierungs- und Konzessionswesens. 2001.

Oberste Rechnungskontrollbehörden

National Audit Office of Australia

The Performance Audit Policy Manual, 2001.

Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh

Performance Audit Manual. 2000.

Value-for-Money Audit in Bangladesh. Efforts and Challenges. 2002.

Office of the Auditor General of Canada

Auditing the Management of People. An approach to the Identification and selection of Audit Issues. 1991.

Evidence-Gathering Techniques. 1994.

Auditing Efficiency. 1995.

Conducting Surveys. 1998.

VFM Audit Manual. 2000.

Rigsrevisionen Dänemark

Planning and choice of methods for performance audit. 2001.

Measuring results of performance audit. 2002.

Riigikontroll Estland

Measuring Performance Audit Effectiveness: The Case of Estonia. 2002.

Office of the Auditor General of Guyana

Developing Training Programs for the Introduction of VFM Audit in OAG/Guyana. 2000.



State Comptroller's Office Israel

Studies in State Audit, State Comptroller's Office. 1995.

Rechnungshof der Niederlande

Manual on Performance Audits. 1996.

Audit of Policy Results Manual. 1997.

Riksrevisjonen Norwegen

Guidelines for Performance Auditing. Preface. 1998.

Commission on Audit Philippinen

Development of a Self-Study Guide for Philippine VFM Auditing. 2001.

Riksrevisionen Schweden

System-Oriented Effectiveness Audit. 1985.

Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau. 1993.

Handbook in Performance Auditing. Theory and practice. 1999.

Quality Control Model for Performance Audit. 2003.

Office of the Comptroller and Auditor General Simbabwe

Value for money audit manual and the quality assurance system for value for money audits. 2001.

Office of the Auditor General of Thailand, Thailand

Strategy to Improve Planning for Performance Audits. 2000.

NAO (National Audit Office), Vereinigtes Königreich

Collecting, Analysis and Presenting Data. 1996.

Picking the winners. A guide to vfm selection. 1997.

Designing vfm studies. A guide. 1997.

Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examinations. 1997.

Focus groups. How to apply the techniques to vfm work. 1997.

Value for money. Handbook. 1997.

Performance measurement. What to look for in vfm studies. 1998.

Presenting data in reports – a guide. The Public Face of the NAO. 1998.

Getting beneath the surface. A Handbook in Using qualitative evidence in value for money examinations. 1999.

Taking a Survey. 1999.

State Audit in the European Union. 2001.

National Audit Office Sampling Guide. 2001.

Writing smart recommendations.

Are we being served? A value for money guide.

United States Government Accountability Office (GAO) frueher: General Accounting Office, Vereinigte Staaten von Amerika

Causal Analysis: A Method to Identify and Test Cause Effect Relationships in Program Evaluation. 1982.

Content Analysis: A Methodology for Structuring and Analysing Written Material. 1982.

Case Study Evaluation. GAO/PEMD-91-10.1.9. 1990.

Prospective Evaluation Methods: The Prospective Evaluation Synthesis. 1990.

Designing Evaluations. GAO/PEMD-10.1.4.1991.

Using Structured Interviews Techniques, GAO/PEMD-10.1.5.1991.

How to Get Action on Audit Recommendations. 1991.

Quantitative Data Analysis. GAO/PEMD-10.1.11.1992.

Using Statistical Sampling. GAO/PEMD-10.1.6. 1992.

The Evaluation Synthesis. 1992.

Developing and Using Questionnaires. GAO/PEMD-10.1.7.1993.

Best Practices Methodology. 1995.

Program Evaluation: Studies Helped Agencies Measure or Explain Program Performance. 2000.

Total Quality Management for SAIs. 2002.

Managing for results. Using Human Capital Management to Drive Transformational Change. 2002.

Government Auditing Standard. 2002.

Europäischer Rechnungshof

Implementing guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. 1997.



Literaturhinweise

- Richard Boyle and Donald Lemaire, Hrsg. *Building effective evaluation capacity: Lessons from practice*. New Brunswick, N.J.: London: Transaction. 1999.
- Brown, *Auditing Performance in Government. Concepts and Cases*. New Brunswick, New Transaction Books, 1982.
- Campbell, D.T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago: Rand McNally. 1966.
- Coelli, Tom, D.S. Prasala Rao, George Batteses: *An introduction to Efficiency Analysis*. Kluwer Academic Publishers. 1998.
- Franklin J.E.& Trascher, J.H. *An introduction to Program Evaluation*. New York: Wiley & Sons, Inc. 1976.
- Greenbaum, T.L. *The Handbook of Focus Group Research: Revised and Expanded Edition*. Lexinton Books: New York, NY, 1993.
- May, Claire. *Effective Writing. A Handbook for Accountants*. Third Edition. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice Hall. 1992.
- Mohr, L.B. *Impact Analysis for Program Evaluation*. Newbury Park: Sage Publications, Inc. 1992.
- Naess, Arne. *Communication and argument. Elements of Applied Semantics*, Universitetsförlaget, Tangen-Trykk, Drammen. 1981.
- Pollit Christoffer & Hilkha Summa: *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford University Press. 1999.
- Roosi, Peter H., and Freeman Howard E.,& Lipsey, Mark W. *Evaluation A Systematic Approach*. 6. Ausgabe, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, California. 1999.
- Vedung, Evert. *Public policy and program evaluation*. New Brunswick, N.J.: Transaction Publishers. 1997.
- Weiss, Carol H. *Evaluation: methods for studying programs and policies*. Upper Saddled River, N.J.: Prentice Hall. 1998.
- Yin, Robert K. *Case Study Research. Design and Methods*. Zweite Ausgabe. Applied Social Research Methods. VOL 5. Sage Publications. Thousands Oaks, London, New Delhi. 1994.



Anhänge



Methodik von Wirtschaftlichkeitsprüfungen

Einleitung – Wirtschaftlichkeitsprüfungen und Datenerfassung

Wirtschaftlichkeitsprüfungen befassen sich mit einer Vielzahl an Themen und Sichtweisen, die den gesamten öffentlichen Sektor betreffen. Wirtschaftlichkeitsprüfer können sich einer großen Vielfalt von Methoden und Verfahren der Informationserfassung und -verarbeitung einzeln und kombiniert bedienen, die Daten zu unterschiedlichen Zwecken erheben.

Gewöhnlich werden Informationen und Daten gesammelt, um den Prüfungsgegenstand verstehen und beschreiben, das Ergebnis bewerten und messen, Mängel aufzeigen, den Zusammenhang von Ursache und Wirkung darstellen und analysieren, Hypothesen erproben, die Wirtschaftlichkeit erklären sowie Argumente und Vorschläge nachprüfen zu können. Die Datenerfassung kann ebenfalls wichtiger Teil eines Lernprozesses sein, in dem sich ein Prüfer in das untersuchte Gebiet und seine Probleme einarbeitet.

Es ist nicht möglich, alle Konzepte, Modelle und Verfahren zu beschreiben, die für Wirtschaftlichkeitsprüfungen eingesetzt werden. Sie sind sehr vielfältig und ihre Auswahl unterliegt praktisch keinen Beschränkungen. Nachstehend folgt eine kurze Beschreibung der am häufigsten angewandten Konzepte und Verfahren. Zum Teil tragen diese dazu bei, die Wissensbasis und das Verständnis ausbauen, zum anderen dienen sie der Überprüfung und dem Herausfiltern grundlegender Tatsachen.⁶¹

⁶¹ Hier soll lediglich eine allgemeine Beschreibung der in Wirtschaftlichkeitsprüfungen eingesetzten Verfahren bereitgestellt werden. Für die praktische Umsetzung werden ausführlichere Informationen benötigt, die auch die Beschreibung der Prüfungspraxis beinhalten würden. Ob INTOSAI solche Anleitungen bieten sollte, ist eine Frage für künftige Überlegungen. Viele Informationen stehen auf Webseiten zur Verfügung.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen erfordern unterschiedliche Schritte der Datenerfassung, beispielsweise die folgenden:

Planung (Festlegung der Themen bzw. Probleme, die untersucht werden sollen)



Prüfungsfragen (Fragen, die mit der Prüfung beantwortet werden sollen)



Untersuchungskonzept (benötigte Informationen und die Untersuchung, die durchgeführt werden soll)



Prüfungsplan (Art der Untersuchungen, die durchzuführen sind)



Datenerfassung (Verfahren der Datenerfassung, die angewandt werden sollen)



Analysen (Erklärungen und Zusammenhänge, die zu erforschen sind)

Aber auch wenn diese Schritte eine Art Methodik für die Prüfung darstellen, muss klar sein, dass eine Wirtschaftlichkeitsprüfung immer auf Einblick, Erfahrung, Phantasie, Kreativität usw. des einzelnen Prüfers beruht, d.h. es können keine starren Verfahrensmuster vorgegeben werden, die in jedem Fall anzuwenden wären.

1. Planen der Prüfung

Die Datenerfassung beginnt bereits in der Planungsphase, wenn die möglichen Prüfungsthemen verfolgt und ausgewählt werden. Während der Machbarkeitsstudie zur Vorbereitung der eigentlichen Überprüfung wird eine gezielte Suche nach Datenmaterial eingeleitet. Recherchen in Dokumenten und Gespräche mit verschiedenen Interessengruppen sind in dieser Phase wohl die gängigsten Methoden der Datenerfassung. Die ORKBn wenden unterschiedliche Verfahren zur Unterstützung des Planungsablaufs an, wie beispielsweise:

- Risikoanalysen,
- SWOT-Analysen und
- Problemanalysen.⁶²

⁶² Risikoanalysen sind in allen Prüfungsformen, insbesondere bei der Prüfung der Rechnungsführung, üblich. In der Innenrevision sind sie schon immer ein wichtiges Instrument. SWOT-Analysen (Analysen der Stärken, Schwächen, Chancen und Risiken) sind in der staatlichen Finanzkontrolle wohl weniger gängig, werden aber von manchen ORKBn in der Prüfungsplanung angewandt. Problemanalysen sind ein Hilfsmittel hauptsächlich für ORKBn, die mit einem eher problemorientierten Ansatz arbeiten. Nähere Informationen, siehe z.B.: Auditing: A Risk Analysis Approach. 5th Ed. Konrath, Larry. F. Thomson Learning. 2002; Dynamic SWOT Analysis – the Developer’s Guide. Richard Dealtry. IPC. UK. 1994, und Handbook in Performance Auditing. RRV. 1998.



2. Formulieren der Prüfungsfrage oder Feststellen des Problems, das geprüft werden soll

Nachdem die Prüfungsgegenstände und -ziele feststehen, muss festgelegt werden, welche Fragen durch die Prüfung beantwortet werden sollen. Beispiele gängiger Fragen, die im Zuge einer Wirtschaftlichkeitsprüfung zu klären sind, sind die folgenden:

- Bedeutet die Wahl der Mittel die sparsamste Verwendung öffentlicher Gelder?
- Was verursacht den rapiden Kostenanstieg?
- Sind die angebotenen Dienstleistungen von guter Qualität und kundenorientiert?
- Warum werden Dienstleistungen nicht rechtzeitig geliefert?
- Werden die staatlichen Programme wirtschaftlich umgesetzt?
- Werden die Zielsetzungen des staatlichen Programms erfüllt?
- Was ist der Grund für die unzulängliche Wirkung eines staatlichen Programms?

Bei der Formulierung der Prüfungsfragen müssen sich die Wirtschaftlichkeitsprüfer auf die erfassten Daten und auf ihre eigenen Fähigkeiten und Erfahrungen verlassen. Manchmal werden in dieser Phase Techniken wie Mindmapping, Brainstorming usw. eingesetzt.⁶³ Es sind in diesem Stadium sowohl interne Gespräche mit dem Prüfer-team (und mit Seniorprüfer und Prüfungsleitern) als auch externe Treffen mit Experten und Betroffenen erforderlich. Nach der Formulierung der Kernfrage müssen die Prüfer diese in gezielte, nachprüfbare Einzelfragen gliedern, die bei der Prüfung beantwortet werden sollen, d.h. gezielte Fragen nach dem Was geschieht oder Warum ist dies so? Dies ist ein iterativer Prozess.

Beim problemorientierten Ansatz geht es mehr darum, wie das Problem richtig zu formulieren ist. Üblicherweise beginnt die Prüfung mit Problemindikatoren, die in eine bestimmte Richtung weisen (mangelhafte Dienstleistungen, Beschwerden, Kostenanstieg usw.). Im nächsten Schritt versuchen die Prüfer, die verschiedenen Probleme zueinander in Beziehung zu setzen und miteinander zu verknüpfen und schließlich wird versucht, das Kernproblem so präzise wie möglich zu formulieren. Ferner erstellen sie nachprüfbare Hypothesen zu den möglichen Ursachen des Problems.⁶⁴

⁶³ Siehe z.B.: Brainstorming: How To Create Successful Ideas. Charles Clarke. Paperback. 1990, und Mapping the Mind. Rita Carter. Paperback. 2000.

⁶⁴ Praktische Informationen zur Problemlösung und Formulierung von Hypothesen enthält das Handbuch in Performance Auditing, Theory and practice. RRV. 1999.

3. Festlegung des Untersuchungskonzepts

Im nächsten Schritt wird entschieden, welche Art von Informationen benötigt wird, um die Fragen zu beantworten. Um einen Ansatz auswählen zu können, der realitätsbezogen ist und die gestellten Fragen beantworten kann, muss eine Vielzahl von Themen berücksichtigt werden. Einige gängige Ansätze in der Wirtschaftlichkeitsprüfung sind die folgenden:

1. Zielerreichungs- oder ergebnisorientierte Untersuchungen⁶⁵

Kernfrage: Erfüllen die Programme die gesteckten Ziele?

Dabei wird untersucht, bis zu welchem Grad ein Programm seine ergebnis- und kundenorientierten Ziele erreicht. Diese Untersuchungen betrachten vor allem den Output und die Ergebnisse (einschließlich der Nebenwirkungen und unbeabsichtigten Wirkungen), um die Wirksamkeit des Programms zu beurteilen, sie können aber auch qualitätsbezogene Themen oder die Sichtweise der Kunden in den Vordergrund stellen. Typische Fragen sind hier beispielsweise: Wie wurden die Programmziele erstellt, was ist der Stand des Programms und werden die Ziele innerhalb der vorgegebenen Zeit erreicht?

Allgemein umfassen Zielerreichungs- oder ergebnisorientierte Untersuchungen die folgenden Einzelschritte: Festlegen der wichtigsten Outputs und Ergebnisse, die zu untersuchen sind, Bestimmung der beobachtbaren Messgrößen, aus denen geschlossen werden kann, dass die wichtigsten Ergebnisse für die Zielkunden erreicht werden und Feststellung, welche Informationen zum Nachweis dieser Folgerungen erforderlich sind.

Untersuchungen der Zielerreichung sind in der Wirtschaftlichkeitsprüfung weit verbreitet. Vorwiegend wird mit ihnen geprüft, ob die gesteckten Ziele erreicht wurden, und in einer allgemeinen Bewertung wird festgestellt, ob es in der durchgeführten Arbeit irgendwelche Mängel gegeben hat. Jede Abweichung kann ermittelt werden, indem Endergebnisse und Wirkungen zu den festgelegten Zielen und Forderungen in Beziehung gesetzt werden. Der Prüfer greift in erster Linie zu Zielerreichungsanalysen, wenn es sich um klar abgegrenzte Ziele handelt, die als Managementinstrument eingesetzt werden, wenn

⁶⁵ Nähere Informationen, siehe Weiss, C. H. Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall. 1972, und Rossi, Peter H.-Howard E. Freeman. Evaluation A Systematic Approach. Beverly Hills. CA. SAGE. 1985.



über die Wirkungen nur wenig bekannt ist und wenn verallgemeinernde Bewertungen verlangt sein können.

Eine Prüfung der Endergebnisse anhand allgemein formulierter Zielsetzungen kann eine Vorstellung davon vermitteln, wie diese Ziele verwirklicht wurden. Diese Art von Informationen ergibt jedoch gewöhnlich keine befriedigenden Hinweise für die genauere Beurteilung der geprüften Stelle bzw. der Anforderungen im Sinne eines besseren Endergebnisses. Unter bestimmten Umständen können jedoch auch Zielerreichungsanalysen eine Grundlage zur Beurteilung der erforderlichen Veränderungen sein. Das ist zum Beispiel dann der Fall, wenn es nur wenige Ziele gibt, die noch dazu kompatibel und konkret sind und unmittelbar im Zusammenhang mit einem bestimmten Kontrollmittel oder einer einzelnen Maßnahme stehen (wie einer Vorschrift, einer Informationskampagne usw.).

Gelegentlich findet eine so genannte *Ziel-Mittel-Analyse* statt, um bestimmte Missverhältnisse zwischen zugesagten Ressourcen und erreichten Zielen aufzudecken. Eine Ziel-Mittel-Analyse kann ebenfalls angewandt werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass eine geprüfte Stelle nicht wirksam gehandelt hat.

Ein *Programmlogik-Modell* (oder Strategietheorie/Eingriffstheorie) kann dem Prüfer bei der Durchführung von Zielerreichungsuntersuchungen (und auch anderen Untersuchungen) helfen. Das Modell bildet die Struktur oder Logik des geprüften Programms ab und zeigt die Programmhierarchie nach Zielsetzungen und Verantwortlichkeiten. Ausgehend von den übergeordneten Programmzielen und gewünschten Wirkungen, arbeitet sich das Programm über Unterprogramme, Unterprogrammteile und Sondermaßnahmen nach unten durch, wobei jedes Element auf einer tieferen Ebene mit einem höherrangigen Element logisch verknüpft ist. Ein Programmlogik-Modell kann dem Prüfer helfen, die Themen der Wirtschaftlichkeitsprüfung zu verstehen, weil es die Aufmerksamkeit auf die Beziehungen zwischen Programmzielen und -unterzielen und zwischen Outputs und Endergebnissen (Wirkungen und deren Konsequenzen) lenkt. Es kann dem Prüfer helfen, Antworten auf folgende Fragen zu finden:

- Geht aus den Zielen klar hervor, welches das Grundanliegen des Programms ist, welche Erzeugnisse und Dienstleistungen bereitgestellt werden und wer Nutznießer dieser Güter und Dienstleistungen sein soll?
- Gestatten die Ziele Aussagen über messbare Endergebnisse?

- Sind die Kausalzusammenhänge zwischen den einzelnen Hierarchieebenen plausibel?

In der Planungsphase unterstützt das Programmlogik-Modell einen Prüfer dabei, Einblick in die geprüfte Stelle zu gewinnen und entscheidende Programmsergebnisse samt der sie hervorbringenden Systeme und Maßnahmen zu erkennen. Das Programmlogik-Modell lässt sich vor allem dann anwenden, wenn die Realität einfach und rational ist. Der Nachteil bei diesem Modell ist, dass in der Praxis diese Annahmen häufig nicht zum Tragen kommen.

2. Prozessbasierte Untersuchungen⁶⁶

Kernfrage: Wie funktioniert das Programm?

Mit Hilfe prozessbasierter Untersuchungen soll ein umfassender Einblick in die Funktionsweise staatlicher Programme vermittelt werden - wie kommt es zu den Ergebnissen, die das Programm zeigt? Typische Fragestellungen sind hier: Welche Schritte und Abläufe kennzeichnen den Arbeitsprozess? Werden die Ressourcen sparsam und wirtschaftlich verwaltet und eingesetzt? Welchen Prozess durchlaufen die Kunden im Allgemeinen mit diesem Programm? Welche Klagen sind am häufigsten? Welches sind nach Meinung von Kunden und Mitarbeitern die Stärken und Schwächen des Programms? Auf welcher Grundlage werden die Dienstleistungen benötigt? Solche Untersuchungen sind üblich und vor allem dann nützlich, wenn Programme eine lange Laufzeit haben und sich im Verlauf der Jahre verändert haben und Hinweise auf Schwachstellen vorliegen. Der prozessbasierte Ansatz umfasst viele Untersuchungsarten (Untersuchungen von Time-Management, Ressourcennutzung, Interessengruppen usw.).

3. Impaktstudien⁶⁷

Kernfrage: Welche Wirkungen hat das staatliche Programm wirklich?

Bei Impaktstudien wird die Wirkung eines Programms durch einen Vergleich der Programmsergebnisse mit einer Schätzung dessen, was ohne das Programm geschehen wäre, bewertet. Diese Studien werden

⁶⁶ Siehe z.B.: Weiss, C. H. Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall. 1972, und Rossi, Peter H. Howard E. Freeman. Evaluation A Systematic Approach. Beverly Hills. CA. SAGE. 1985.

⁶⁷ Nähere Informationen siehe zum Beispiel: Impact Analysis for Program Evaluation. Lawrence. B. Mohr. Paperback. 1996, und Causal Analysis: A method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation. GAO. 1982.



beispielsweise angewandt, wenn bekanntermaßen externe Faktoren die Ergebnisse des Programms beeinflussen, um auf diese Weise festzustellen, welchen Beitrag das Programm tatsächlich zur Erreichung seiner Ziele leistet.

4. Kosten-Nutzen- und Kosten-Wirksamkeits-Analysen⁶⁸

Kernfrage: Übersteigt der Nutzen des Programms seine Kosten und werden die Ziele zu den niedrigstmöglichen Kosten erreicht?

Kosten-Nutzen-Analysen untersuchen die Beziehungen zwischen Kosten und Nutzen von Regierungsprojekten oder -programmen, wobei sowohl die Kosten als auch der Nutzen in Geldwert ausgedrückt werden. Zum Beispiel könnte eine Kosten-Nutzen-Analyse zur Wirtschaftlichkeitsprüfung von Investitionsprojekten (zum Beispiel eines Straßenbauprojekts) durchgeführt werden. Zweck solcher Untersuchungen ist es, zu entscheiden, ob der durch eine Stelle, ein Programm oder ein Projekt geschaffene Nutzen die Kosten überwiegt. Kosten-Nutzen-Analysen können verwendet werden, um:

- sich zu vergewissern, dass eine von der Prüfungsstelle vorgenommene Analyse den beruflichen Normen entspricht;
- Kosten und Nutzen zu vergleichen, wenn beide bekannt sind oder angemessen geschätzt werden können;
- Kosten für Alternativen unter der Annahme gleich bleibenden Nutzens zu vergleichen.

Wenn eine Kosten-Nutzen-Untersuchung sorgfältig durchgeführt wird, sollte sie im Normalfall nicht nur die materiellen (relativ leicht messbaren) Kosten und den Nutzen in Betracht ziehen, sondern auch die immateriellen (und schwer abschätzbaren) Kosten-Nutzen-Beziehungen.

Kosten-Wirksamkeits-Analysen untersuchen die Beziehungen zwischen Projektkosten und Endergebnissen, wobei letztere als Kosten pro erreichte Endergebniseinheit ausgedrückt werden. Während es die Kosten-Nutzen-Analyse den Bewertern gestattet, die Wirtschaftlichkeit von alternativen Programmen zu vergleichen, sucht die Kosten-Wirksamkeits-Analyse nach der preiswertesten Möglichkeit, ein bestimmtes Ziel zu erreichen oder den größten Nutzwert aus einem bestimmten Kostenaufwand zu erzielen. Im Gegensatz zur Ökonomik der Kosten-Nutzen-Analyse lassen sich die Vorteile der Kosten-Wirksamkeits-Analyse nicht-

⁶⁸ Siehe Cost-benefit and cost-effectiveness analysis. In D.S. Codray, H.S. Bloom and J.R. Light (Hrsg.), Evaluation practice in review, San Francisco, CA: Jossey-Bass. 1987.

monetär ausdrücken: Die Wirksamkeit des Programms in Bezug auf die Erreichung wesentlicher Ziele steht im Verhältnis zum Geldwert der für das Programm oder die Tätigkeit aufgewandten Ressourcen.

5. Benchmarking-Untersuchungen ⁶⁹

Kernfrage: *Wird in Übereinstimmung mit den besten Verfahrensweisen gehandelt?*

Beim Benchmarking werden die Methoden, Prozesse, Verfahrensweisen, Erzeugnisse und Dienstleistungen einer Organisation (eines Programms) mit denen anderer Organisationen (Programme) verglichen, die in denselben Leistungskategorien kontinuierlich hervorragende Ergebnisse erzielen. Benchmarking kann dazu genutzt werden

- eine objektive Überprüfung bedeutender Prozesse, Praktiken und Systeme in Gang zu setzen,
- Kriterien zu entwickeln und potenzielle Verbesserungen der Geschäftsabläufe aufzuzeigen, und um
- den Prüfungsempfehlungen größere Glaubwürdigkeit zu verleihen.

6. Evaluierung auf der Metaebene ⁷⁰

Kernfrage: *Ist die Qualität der durchgeführten Evaluierung annehmbar?*

Zweck der Metaevaluierung ist es, ein Urteil über die Qualität der Evaluierung zu fällen, deren Qualität zu verbessern und die Heranziehung von Evaluierungsstudien in den Managementprozess zu fördern. Die Rolle der ORKB liegt darin, die eigentliche Qualität der durchgeführten Evaluierungen, die Angemessenheit und die Verfahrensbedingungen der Evaluierung zu untersuchen. Die Kriterien für eine Metaevaluierung beziehen sich auf die Qualität der durchgeführten Evaluierungsstudien und auf die Art und Weise, wie die Evaluierungsfunktion in den Managementprozess eingegliedert wurde. Im Großen und Ganzen gibt es dafür zwei Kriterien:

Die wissenschaftliche/erkenntnistheoretische Qualität der Evaluierungsforschung: Theoretische, methodische und technische Kriterien, die den neuesten Erkenntnissen Rechnung tragen. Die theoretischen Anforderungen befassen sich unter anderem mit der Formulierung des Problems, der Begriffsdefinition, den Hypothesen und der Schlüssigkeit der Theorie insgesamt. Bei den der Evaluierungsforschung auferlegten

⁶⁹ Siehe, Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examination. NAO. 1997.

⁷⁰ Siehe z.B.: Cook, T. D. & Gruder, C. L. Meta-evaluation research. Evaluation Quarterly, 2 (1), S. 5-51, 1978; und Scriven, M.: An introduction to meta-evaluation. Educational Product Report No 2. 1999.



methodischen Anforderungen geht es unter anderem um Gültigkeit und Zuverlässigkeit der Forschungsergebnisse. Bei den technischen Erfordernissen geht es unter anderem um die Operationalisierung der Evaluierungskriterien, nach denen entschieden werden kann, ob die grundsätzliche Situation den Evaluierungsstandards genügt.

Nützlichkeitskriterien der Forschung für die Strategie und die Managementpraxis: Das bedeutet, dass ein Evaluierungsbericht Informationen bereitstellen soll, die für ein wirksames, wirtschaftliches und sachgerechtes Herangehen an ein bestimmtes strategisches Problem von Bedeutung sind. So soll der Bericht beispielsweise explizit auf ein von der Forschung zu erfüllendes Informationsbedürfnis, auf ein strategisches Problem in der Praxis und auf die mit der Anwendung der Strategie verbundenen Forschungsziele usw. eingehen.

7. Andere gängige Untersuchungsarten

Sowohl die Ansätze als auch die Beurteilungsgrundlagen müssen an die Vielfalt der in Wirtschaftlichkeitsprüfungen behandelten Themen angepasst werden. Man kann sicherlich behaupten, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung durch ihren besonderen Charakter zum großen Teil dazu beigetragen hat, spezielle Prüfungsthemen herauszubilden und festzulegen und auf den Einzelfall zugeschnittene Modelle und Methoden auszuwählen und zu gestalten. Der Prüfer muss ein umfangreiches Netz von Kontakten pflegen, darunter auch Verbindungen zum Bereich der Sozialwissenschaften. Die Besonderheit ihrer Arbeit verlangt von den Wirtschaftlichkeitsprüfern, neue Forschungsergebnisse im Auge zu behalten und sich neues Wissen anzueignen, um zum Beispiel mit der Entwicklung Schritt zu halten und sich mit innovativen Ansätzen vertraut zu machen. Beispiele verbreiteter Analyseansätze sind:

- Organisationsbezogene Untersuchungen: Untersuchung, ob organisatorische Strukturen, Prozesse, Programme usw. den Grundsätzen des „besten Vorgehens“ entsprechen.
- Spezielle Service- und Qualitätsmanagementuntersuchungen: Analyse der Service-Kapazität und des Qualitätssicherungssystems.

4. Festlegen des Prüfungsplans

In der Wirtschaftlichkeitsprüfung werden selten große Gesamtheiten untersucht. Stichproben und Fallstudien sind dagegen gängige Verfahren. Werden in einer Prüfung Fallstudien betrachtet, so liegt das Interesse nicht auf dem jeweiligen Einzelfall, sondern auf den möglichen Schlussfolgerungen, die daraus gezogen werden können. Gängige Untersuchungskonzepte, die angewandt werden, sind die folgenden:

1. Vergleichende Analyse⁷¹

Eine vergleichende Analyse wird vorwiegend zur Untersuchung von Entwicklungstrends und alternativen Bedingungen eingesetzt. Verglichen werden kann nach Raum und Zeit und zwischen verschiedenen Endergebnissen oder Alternativen. Vergleiche werden so zum Beispiel angestellt zwischen Objekten, die gut und die weniger gut funktionieren, oder zwischen einen bzw. mehreren Objekten und einer Gesamtübersicht, sowie zwischen ähnlichen Gebieten in verschiedenen Ländern.

2. Vorher-Nachher-Analyse⁷²

Bei einer Vorher-Nachher-Analyse wird die Situation vor Anlauf eines Programms mit der Lage nach seiner Einführung verglichen. Bei einem einfachen Zeitfolgenexperiment werden verschiedene Messungen an Probanden vor ihrer Teilnahme an einem bestimmten Programm und eine zweite Messreihe an denselben Probanden nach ihrer ausreichend langen Beteiligung durchgeführt. Die Auswirkungen werden anhand eines Vergleichs beider Messreihen beurteilt. Der Hauptnachteil eines derartigen Ansatzes ist der, dass die Unterschiede vor und nach Einführung der Maßnahmen nicht mit Sicherheit dem Programm zugeschrieben werden können.

3. Stichprobenverfahren⁷³

Die Prüfungsfeststellungen, -schlussfolgerungen und -empfehlungen müssen durch Nachweise belegt werden. Da es dem Prüfer nur in den

⁷¹ Nähere Informationen siehe Ragin, C.C. *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkeley: University of California Press. 1989.

⁷² Siehe z.B. Campbell, D.T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago. Rand McNally. 1966.

⁷³ Siehe z.B.: *Using Statistical Sampling*. GAO. 1992.



seltensten Fällen möglich ist, das gesamte Informationsmaterial über die geprüfte Stelle zu berücksichtigen, ist eine sorgfältige Auswahl der Datenerfassungs- und Stichprobentechniken erforderlich (*RfF* 153).

Der Prüfer muss darüber befinden, ob die Stichprobennahme ein geeigneter Weg ist, um einige der erforderlichen Prüfungsnachweise zu erhalten. Unter anderem sind dabei folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- Anzahl und relativer Umfang der Auswahleinheiten der Grundgesamtheit (Population),
- die Komplexität der Fragen, die mit der Stichprobe beantwortet werden sollen,
- die Sachdienlichkeit und Verlässlichkeit von Nachweisen aus alternativen Prüfungen und Verfahren sowie deren relative Kosten und erforderlicher Zeitbedarf.

Da sich der Prüfer bemüht, durch Prüfung einzelner Auswahleinheiten zu Aussagen über eine Grundgesamtheit zu gelangen, ist es wichtig, dass die Stichprobe repräsentativ für die Population ist, der sie entnommen wurde. Stichproben können statistischer oder nicht-statistischer Art sein. Für beide Probenahmen ist fachliches Urteilsvermögen erforderlich.

Der erste Schritt bei der Planung einer Stichprobe ist die genaue Bestimmung der Grundgesamtheit. Für statistische Stichproben ist wichtig, dass es sich um eine homogene Population handelt. Entscheidend ist ferner, dass der Prüfer das mit der Stichprobenbefragung zu erreichende spezielle Prüfungsziel klar festlegt.

Darüber hinaus ist der Stichprobenumfang zu bestimmen. Während des gesamten Auswahlverfahrens sollte der Prüfer immer wieder abwägen, ob die gewählte Stichprobe die Grundgesamtheit auch in ausreichendem Maße repräsentiert. Soweit wie möglich sollte die Stichprobenbefragung einem vorher festgelegten Fragebogen folgen. Treten Fehler oder Ausnahmen auf, ist deren Art und Ursache zu erklären. Die Ergebnisse sind auszuwerten und zu protokollieren.

Stichprobenverfahren werden bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen häufig herangezogen, um Beweismaterial zu beschaffen. Die Zielsetzungen einer solchen Stichprobenziehung mögen zwar unterschiedlich sein, doch sind die Grundsätze, auf denen sie aufbauen, immer dieselben. Stichprobenverfahren werden bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen meist dann angewendet, wenn wesentliche Tatsachen anders nicht ermittelt werden können und wenn Bedarf besteht, mit strukturierten Vergleichen und gut begründeten Verallgemeinerungen zu arbeiten. Auf

Grund der beschränkten Ressourcen sind die Stichproben selten sehr groß, gewöhnlich ist es notwendig, die Anzahl der zu beantwortenden Fragen zu begrenzen. Um die Kenntnisse weiter zu vertiefen, können die Auswahlmethoden um weitere Verfahren der Informationserhebung, wie z. B. Fallstudien, ergänzt werden.

4. Fallstudien ⁷⁴

Fallstudien können benutzt werden, um nachzuweisen, dass die vermuteten Probleme wirklich vorliegen und es sich bei ihnen nicht lediglich um Randprobleme handelt. Fallstudien können ferner für vertiefende Analysen und Vergleiche sinnvoll sein. Es ist jedoch schwierig, anhand von Fallstudien Aussagen über die Häufigkeit und das Ausmaß bestimmter Problemlagen zu machen, selbst wenn die Fälle so ausgewählt worden sind, dass sie allgemeine Schwierigkeiten verdeutlichen und repräsentativ sind. In Verbindung mit anderen Methoden lassen sich anhand von Fallstudien jedoch einige allgemeine Schlussfolgerungen ziehen. Da derartige Studien Vollerhebungen vorzuziehen sind, werden sie in Wirtschaftlichkeitsprüfungen häufig angewendet.

Unter anderem dienen Fallstudien dazu:

- eine umfassende Tiefenanalyse komplexer Probleme vorzunehmen,
- Beispiele zur Veranschaulichung zu finden, die mit weiteren Informationen verglichen und diskutiert werden können und
- in Verbindung mit allgemeinen statistischen Angaben die Resultate umfangreicherer Stichprobennahmen zu veranschaulichen und zu bestätigen.

Bei der Bestimmung der Anzahl der zu untersuchenden Fälle muss ein Kompromiss zwischen der Untersuchungsbreite und -tiefe gefunden werden. Ausgewählt werden können sehr schwierige aber auch vorbildliche Fälle, die durch den Vergleich Aufschluss über die zu Grunde liegenden Faktoren geben. Eine weitere Art von Fallstudie sieht die Durchführung einer vertiefenden Einzelfallprüfung vor, um allgemeinere, globale Informationen zu ergänzen.

Ist eine Anzahl von Fallstudien erstellt worden, können die Prüfer die Ergebnisse an die geprüften Stellen in Umlauf geben, um ihre Ansicht darüber einzuholen, inwieweit die Untersuchungen ein allgemeines Bild der Problematik zeichnen. Die Ergebnisse der Fallstudien

⁷⁴ Nähere Informationen siehe: Case Study Evaluation. GAO. 1990. Yin, Robert K. Case Study Research. Design and Methods. Second Edition. Applied Social Research Methods. VOL 5. Sage Publications. Thousand Oaks, London, New Delhi. 1994.



können auch in Seminaren und an anderer Stelle mit Wissenschaftlern, Fachleuten und Spezialisten erörtert werden. Durch Kombination der allgemeinen statistischen Angaben mit den vertiefenden Fallstudien und deren Bestätigung können die Prüfer eine hinreichende Akzeptanz für die Gültigkeit der Ergebnisse gewinnen und diese als Beispiele für einige Generalisierungen nutzen.

5. Quasi-experimentelle Untersuchung ⁷⁵

Wesentliches Merkmal reiner Experimente ist die durch Zufallsauswahl vorgenommene Zuweisung von Probanden an vom Experiment erfasste bzw. nicht erfasste Gruppen, die jeweils die Versuchs- bzw. die Kontrollgruppe ausmachen. Eine Kontrollgruppe umfasst eine Gruppe der vom Experiment nicht betroffenen Probanden, die durch Messung von Ergebnissen mit Versuchsgruppen verglichen werden. Eine Versuchsgruppe umfasst Probanden, auf die das Experiment angewendet wurde und deren Messergebnisse mit der von Kontrollgruppen verglichen werden.

Ein Quasi-Experiment ist eine Versuchsanlage zur Wirkungsforschung, bei der die Einteilung in „Versuchsgruppen“ und „Kontrollgruppen“ nicht dem Zufall überlassen wird. Die Verwendung der experimentellen Methode für praktische und theoretische Problemstellungen hat dazu geführt, dass vermehrt „Quasi-Experimente“ durchgeführt werden. Dabei wird versucht, so viele äußere Einflüsse wie möglich auszuschalten, die eine Wirkungsanalyse erschweren. Quasi-Experimenten fehlt jedoch die wissenschaftliche Strenge von reinen Experimenten.

In den beiden verbreiteten Arten von Quasi-Experimenten werden Kontroll- oder Vergleichsgruppen in dem Versuch eingesetzt, sich einer Zufallszuordnung anzunähern. Das erfolgt entweder durch einen Abgleich zwischen teilnehmenden und nicht teilnehmenden Probanden oder durch statistische Korrektur in Bezug auf Teilnehmer und Nichtteilnehmer, so dass diese im Hinblick auf relevante Wesensmerkmale so äquivalent wie möglich sind.

⁷⁵ Siehe Campbell, D. T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago. Rand McNally. 1966.

5. Auswahl der Datenerfassungsverfahren

Die Datenerfassung kann einmalig oder durch fortlaufende Messungen (Zeitreihen, Längsschnittanalyse) erfolgen. Informationen können aus physischen Nachweisen, Dokumenten (einschließlich schriftlicher Erklärungen), mündlichen Aussagen (Befragungsgespräche) oder durch andere Mittel, je nach den Zielen der Prüfung, gewonnen werden. Oft wird die Erhebung sowohl quantitativer als auch qualitativer Daten notwendig sein. Die Art der zu beschaffenden Daten sollen im Sinne von Hinlänglichkeit, Gültigkeit, Verlässlichkeit, Sachdienlichkeit und Angemessenheit erklärbar und zu rechtfertigen sein. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann mit Hilfe von Fragebögen, Erhebungen und direkten Beobachtungen Primärdaten (eigenes Quellenmaterial) hervorbringen. Aber oft werden auch Sekundärdaten (von anderen erhobenes Datenmaterial) genutzt. Dazu gehören offizielle Statistiken, die ausgewertet und verarbeitet werden; auch die eigenen Statistiken der geprüften Stelle finden oft Verwendung, wenn sie als sachdienlich und verlässlich erachtet werden.

Es werden sowohl quantitative und qualitative Informationen und Daten erhoben (und miteinander kombiniert). Quantitative Daten ermitteln messbare oder numerische Beziehungen, sie können zur Verdeutlichung oder als Stütze einer Aussage herangezogen werden. Qualitative Informationen und Daten können sich zum Beispiel auf Ansichten, Haltungen oder allgemeine Beobachtungen beziehen, aber auch auf tiefgründigeres Wissen. Qualitative Informationen werden in irgendeiner Form immer benötigt, um eine Analyse für die Wirtschaftlichkeitsprüfung breit anzulegen und mit Tiefgang auszustatten.

Im Folgenden werden einige Datenerfassungsmethoden erläutert.

1. Akteneinsicht

Schriftliche Unterlagen sind eine sehr ergiebige Datenquelle, und in vielen Wirtschaftlichkeitsprüfungen dürfte daher Einsicht in die Akten genommen werden. Akten enthalten vielfältige Nachweise beispielsweise zu Beschlüssen der Führungskräfte, den Einzelakten der durch ein Programm Begünstigten und zur Dokumentation staatlicher Programme. Es ist wichtig, gleich zu Beginn einer Wirtschaftlichkeitsprüfung Aufschluss über Art, Standort und Verfügbarkeit der Akten zu bestimmen, so dass diese kostenwirksam geprüft werden können.



2. Sekundäranalyse und Literaturrecherche

Eine Sekundäranalyse kann sich auf die Überprüfung allgemeiner Forschungsberichte, von Büchern und Vorträgen des betreffenden Programmbereichs oder von Fachuntersuchungen und statistischen Angaben beziehen, die sowohl geschichtliche Daten als auch aktuelle Publikationen umfassen können. Wichtig ist, verschiedene Arten von Unterlagen zum geprüften Gegenstand sowie vorherige Prüfungen und Evaluierungen von der eigenen (oder einer fremden) ORKB zu untersuchen. Dadurch kann das Hintergrundwissen eines Prüfers zu einem speziellen Thema auf den letzten Stand gebracht und erweitert werden.

Die Durchsicht der Dokumentation kann dem Prüfer Zugang zu wertvollem Material verschaffen, wesentlich ist aber, die inhaltliche Verlässlichkeit der Papiere daraufhin abzuschätzen, ob die in ihnen enthaltenen Informationen ein objektives oder ein subjektives Bild vermitteln, ob sie facettenreich sind usw.

3. Erhebungen oder Fragebögen

Eine Erhebung ist eine systematische Informationssammlung aus einer endlichen Grundgesamtheit, die gewöhnlich in Form von Befragungsgesprächen oder Fragebogenerhebungen an Stichprobeneinheiten aus dieser Grundgesamtheit durchgeführt wird. Erhebungen dienen dazu, detaillierte und spezifische Informationen von einer Gruppe von Menschen oder Organisationen einzuholen. Besonders ergiebig sind sie, wenn es darum geht, Informationen aus einer großen Gruppe von Einzelpersonen zu einem bestimmten Problem bzw. Thema zu quantifizieren.

Fragebögen werden in der Hauptsache verwendet, um Tatsachen zu erfassen, die anders nicht erhoben werden können und die als eine wichtige Bezugsgröße zur Begründung einer bestimmten Ansicht dienen. Fragebögen werden deshalb dann eingesetzt, wenn breit gefächertes Wissen gefragt ist. Fallstudien und vertiefende Methoden werden oft zur Ergänzung herangezogen. Für die Durchführung von Erhebungen gibt es eine Vielzahl unterschiedlicher Verfahren. Am häufigsten bedient man sich der Post, des Internets, des Telefons und persönlicher Befragungen. Fragebögen erfordern häufig eine Verarbeitung per Computer. Außerdem setzen sie gute Kenntnisse des fraglichen Gebiets voraus. Richtig eingesetzt ist das Fragebogenverfahren wirksam, obwohl es schwierig und zeitraubend sein kann, geeignete Fragen zu formulieren und die eingegangenen Antworten auszuwerten. Dazu werden häufig Fachleute benötigt.

4. Befragungsgespräche (Interviews)

Im Grunde ist ein Befragungsgespräch eine Frage- und Antwortrunde zur Informationssammlung. Wirtschaftlichkeitsprüfungen stützen sich zum Großteil auf Befragungen, in verschiedenen Phasen des Prüfprozesses unterscheiden sich die Arten der Befragung. Angewandt wird das gesamte Spektrum von Befragungsgesprächen, angefangen von Befragungen und Diskussionen zur Tatsachenermittlung, über unstrukturierte Gespräche (also solchen mit „offenen“ Fragestellungen), bis hin zu strukturierten Gesprächen, bei denen eine Liste von geschlossenen Fragen abgearbeitet wird:

- Befragungen zur Vorbereitung und Bestandsaufnahme
- Befragungen zur Material- und Informationssammlung
- Befragungen zur Ermittlung von Einstellungen und Argumenten
- Befragungen zur Ermittlung und Bewertung von Ideen und Vorschlägen.

Befragungen können in der Planungsphase und während der eigentlichen Prüfung mit dem Ziel eingesetzt werden, Unterlagen, Einstellungen und Ideen zu den Prüfungszielen zu erhalten, Tatsachen zu bestätigen oder Daten aus anderen Quellen zu erhärten oder möglichen Empfehlungen nachzugehen. Es werden unterschiedliche Befragungstechniken genutzt; eine oder mehrere Personen können zur gleichen Zeit befragt oder die Befragungen können telefonisch oder im persönlichen Gespräch durchgeführt werden. Sie können ausführlich oder cursorisch sein.

Um eine breitest mögliche Sicht auf die Realität zu erhalten, ist es wichtig, Menschen in unterschiedlichen Positionen, mit verschiedenen Perspektiven und Einsichten zu befragen (zum Beispiel Mitarbeiter sowohl der zentralen als auch der lokalen Ebene, Mitarbeiter unterschiedlicher beteiligter Stellen oder interessierter Parteien und Fachleute).

Befragungsgespräche sind eine Art, Tatsachen und Informationen zu gewinnen, um verschiedenste Behauptungen damit zu bekräftigen. Man kann sich jedoch nicht ausschließlich auf derartige Befragungen verlassen. Aber auch wenn viele einzelne Angaben und Aussagen aus einem Befragungsgespräch abgeprüft werden müssen, bevor sie verwendet werden können, lohnen sich Befragungen zwecks Datenerhebung in vielerlei Hinsicht dennoch. Die Befragungsergebnisse müssen dann so zusammengefasst und protokolliert werden, dass Analyse und Qualitätssicherung erleichtert werden, zum Beispiel durch getrennte Erfassung des Tatsachenmaterials nach Problemen, Ursachen, Kon-



sequenzen und unterbreiteten Vorschlägen (Bedingungen, Kriterien, Ursachen, Wirkungen und mögliche Empfehlungen).

5. Seminare und Anhörungen

Oft werden in unterschiedlichen Phasen der Wirtschaftlichkeitsprüfung auch Seminare eingesetzt, nicht zuletzt dann, wenn vorläufige Beobachtungen und Schlussfolgerungen diskutiert werden sollen. In Seminaren lassen sich beispielsweise

- Kenntnisse über ein Spezialgebiet erwerben,
- Probleme, Beobachtungen und denkbare Maßnahmen diskutieren und
- Argumente für oder gegen verschiedene Standpunkte und Sichtweisen vortragen.

Der Vorteil von Seminaren ist, dass sie eine große Anzahl von Menschen zusammenführen, die vielfältiges Wissen und unterschiedliche Sichtweisen einbringen. Das erhöht das Fachwissen auf dem betreffenden Gebiet. Seminare und Anhörungen, die Seminaren ähneln, vorzubereiten und durchzuführen ist jedoch eine anspruchsvolle Aufgabe. Der Zweck von Anhörungen ist jedoch meist darauf gerichtet, interessierte Parteien und Fachleute zu bitten oder einzuladen, ihre Stellungnahme zum betreffenden Prüfungsgebiet abzugeben.

6. Fokusgruppen, Referenzgruppen und Fachleute

Fokusgruppen setzen sich aus ausgewählten Einzelpersonen zusammen, die bestimmte Themen und Fragen diskutieren sollen. Vorrangig dienen Fokusgruppen der qualitativen Datenerhebung, um Informationen zu erhalten, die Aufschluss über die Werte und Auffassungen der am geprüften Prozess oder an der geprüften Maßnahme beteiligten Personen geben können. Mit Hilfe von Fokusgruppen können Informationen zur Umsetzung und zu den Wirkungen staatlicher Programme aus Sicht der Empfänger und anderer Betroffener eingeholt werden.

Die verschiedenen Sichtweisen können in Form eines gruppenspezifischen Modells dargestellt werden. Bei der Planung der Prüfung sollte eine Untersuchung der Interessengruppen durchgeführt werden, bei der die wichtigsten Gruppen ermittelt werden, die von einer staatlichen Maßnahme betroffen sind.

Zu Referenzgruppen gehören gewöhnlich Fachleute und Spezialisten, die entweder aus der ORKB selbst oder von außerhalb kommen. Sie werden manchmal sowohl zu Beginn eines Prüfungsprojekts als auch im

Verlauf einer Prüfung als Informationsquelle herangezogen. Einige der Fachleute können als Berater oder befristete Mitarbeiter tätig sein.

Den Referenzgruppen können Experten angehören, die direkt von der ORKB beauftragt, von der geprüften Stelle als Berater beschäftigt oder unabhängig tätig sind (z.B. Wissenschaftler). Fachleute werden zum Beispiel dazu herangezogen, dem Prüfungsteam Expertenwissen oder Qualifikationen an die Hand zu geben, die zur Erreichung der Prüfungsziele entscheidend sind. Der Vorteil dieser Art von fachlicher Unterstützung ist, dass sie einen raschen Zugang zu einschlägiger Informationsgewinnung bietet. Von Nachteil ist allerdings, dass es schwierig sein kann, die Kompetenz der Fachleute zu beurteilen, die geeigneten Experten zu finden, ihre Arbeit zu kontrollieren und die von ihnen vorgelegten Ergebnisse zu bewerten.

7. Direktbeobachtungen

Direktbeobachtungen sind bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht weit verbreitet. Diese Methode wird in der Hauptsache eingesetzt, um Einblick in und Verständnis über einen Arbeitsablauf zu gewinnen; die Ansichten von Mitarbeitern vor Ort in Erfahrung zu bringen, und um Ideen zu erörtern und zu erproben und um andere Informationen zu ergänzen oder abzugleichen.

Die folgende Übersicht zeigt einige der beschriebenen Verfahren für die Datenerfassung bei Prüfungen/Evaluierungen (Quelle: Carter McNamara, 1998).



Verfahren	Zweck	Vorteile	Nachteile
Fragebögen, Erhebungen, Checklisten	Wenn die bereitwillige Herausgabe einer großen Menge an Informationen schnell und/oder einfach benötigt wird	<ul style="list-style-type: none"> - Anonymität ist gewährleistet - Kein hoher Kostenaufwand - Einfach zu vergleichen und auszuwerten - Man erreicht viele Personen - Sammlung großer Datenmengen - Viele Musterfragebögen sind bereits vorhanden 	<ul style="list-style-type: none"> - Beantwortung u.U. nicht sehr sorgfältig - Formulierungen können die Antworten beeinflussen - Unpersönlich - Erhebungen erfordern ggf. Expertenwissen - Zeigen nicht das ganze Bild
Befragungsgespräche	Wenn man die Eindrücke oder Erfahrungen einer Person wirklich verstehen oder mehr über ihre Antworten auf die Fragebögen erfahren möchte	<ul style="list-style-type: none"> - Einholung ausführlicher, umfangreicher Informationen - Aufbau einer Beziehung zum Kunden - Flexibler Umgang mit dem Kunden 	<ul style="list-style-type: none"> - Können zeitaufwändig sein - Auswertung und Vergleich sind u.U. schwierig - Können kostenintensiv sein - Gesprächsleiter kann die Antworten des Kunden steuern
Einsicht in Unterlagen	Wenn man anhand von Anträgen, Finanzdaten, Memos, Protokollen usw. etwas über den Ablauf des Programms erfahren will, ohne es zu unterbrechen	<ul style="list-style-type: none"> - Liefert umfassende, historische Informationen - Keine Unterbrechung des Programms oder der laufenden Nutzung des Programms durch die Kunden erforderlich - Informationen liegen bereits vor - Kaum Beeinflussung der Informationen möglich 	<ul style="list-style-type: none"> - Oft hoher Zeitaufwand - Informationen können unvollständig sein - Man muss genau wissen, was man sucht - Keine flexible Datenerfassung, Daten sind beschränkt auf das, was schon vorhanden ist
Beobachtungen	Um genaue Informationen über den tatsächlichen Verlauf eines Programms, insbesondere über die einzelnen Prozesse, zu erhalten	<ul style="list-style-type: none"> - Realistische Sicht der Programmabläufe - Anpassung an einzelne Ereignisse möglich 	<ul style="list-style-type: none"> - Verhaltensweisen können schwer zu analysieren sein - Kategorisierung der Beobachtungen kann aufwändig sein - Kann das Verhalten der Programmteilnehmer beeinflussen - Kann kostspielig werden
Fokusgruppen	Vertiefung eines Themas durch Gruppengespräche, z.B. über Reaktionen auf ein Experiment oder einen Vorschlag, Verständnis häufiger Beschwerden usw.; nützlich in Evaluierung und Marketing	<ul style="list-style-type: none"> - Schnelle, verlässliche Auskunft über allgemeine Eindrücke - Gute Möglichkeit, um in kurzer Zeit umfangreiche, ausführliche Informationen zu erhalten - Schlüsselinformationen über Programme werden vermittelt 	<ul style="list-style-type: none"> - Antworten ggf. schwer auszuwerten - Die sichere, zielgerichtete Leitung der Gespräche erfordert einen guten Moderator - Schwierige Terminplanung für 6-8 Personen

6. Analyse und Auswertung von Informationen

Die Analyse quantitativer und qualitativer Daten ist ein wichtiger Schritt in der Wirtschaftlichkeitsprüfung. Bei der Datenanalyse (sei es anhand von Fragebögen, Befragungsgesprächen, Fokusgruppen oder anderen Quellen) sollten die Prüfer immer zunächst die Prüfungsziele und die Prüfungsfrage im Auge behalten. Sie können so ihre Daten besser organisieren und gezielter analysieren. Bei der Auswertung von Informationen sollten die Prüfer versuchen, durch Vergleichen der Ergebnisse mit den Prüfungskriterien oder den allgemeinen Erwartungen die Daten in die richtige Perspektive zu setzen.

Informationen müssen in Inhalt und Umfang geprüft werden. Eine Analyse im Rahmen der Wirtschaftlichkeitsprüfung muss immer auf einem gründlichen Verständnis der geprüften Tätigkeit und ihrer Arbeitsbedingungen beruhen. Aber keine Analyse kann alle Details berücksichtigen. Jede Analyse erfordert daher ein gutes Maß an gesundem Menschenverstand und eine realistische Sicht dessen, was vorangetrieben werden kann, sollte oder muss.

Bei der Analyse von Informationen oder Daten aus Befragungsgesprächen ist die Zuordnung des Gesagten zu einzelnen Kategorien oder Themengruppen besonders problematisch. Bei seinen Befragungen sucht der Prüfer nach einem gemeinsamen roten Faden, nach Dingen, die zusammengehören oder nach Beispielen für dasselbe Grundproblem, dieselbe Frage oder denselben Begriff. In diesem Sinne kann die qualitative (nicht-numerische) Analyse dazu dienen, die Wirtschaftlichkeit einer geprüften Stelle sowohl zu bewerten als auch zu erklären. Durch das Dokumentenstudium sind die Prüfer sowohl in der Lage, deskriptive Informationen zusammenzutragen als auch den Text systematisch zu analysieren und dabei nach allen Informationen Ausschau zu halten, die relevant sind.

Die Informationsanalyse ist ein geistig-schöpferisches Iterationsverfahren, das sowohl rationale als auch nicht rationale Elemente enthält. Immer gehören Denkarbeit und Meinungs austausch zu ihr. Meistens finden nicht-quantitative Verfahren wie Inhaltsanalysen, vergleichende Analysen, Analysen durch Austausch mit Fachleuten usw. Anwendung.⁷⁶

⁷⁶ Die meisten dieser Verfahren sind beschrieben in Büchern wie: Weiss, Carol H. Evaluation: methods for studying programs and policies. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. 1998; Roosi, Peter H, Freeman Howard E & Lipsey, Mark W. Evaluation A Systematic Approach. 6th Ausgabe, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, California. 1999.



Nachfolgend werden zwei Beispiele für quantitative Verfahren vorgestellt.⁷⁷

1. Beschreibende Statistik zum Verständnis von Datenverteilungen

Eine Datenverteilung wird häufig grafisch (durch Balkendiagramme oder Kurven) für sämtliche Werte einer Variablen dargestellt. Die Statistik, die Datenverteilungen beschreibt, kann ein wirksames Instrument der Prüfung und der einschlägigen Berichterstattung sein.

Für den Prüfer können drei grundlegende Dimensionen der Datenverteilung wichtig sein:

- die allgemeine Tendenz der Verteilung (Modus, Zentralwert, arithmetischer Mittelwert, Quartilebene, usw.)
- die Datenstreuung (Variabilität und Spannweite) (Minimum und Maximum, Enden usw.)
- Form der Datenverteilung (Standardabweichung, Normalverteilung, flache Verteilung, bimodale Verteilung usw.).

Datenverteilungen können genutzt werden, um

- die Ebene, Streuung oder Form der Verteilung zu ermitteln, wenn das wichtiger ist als eine einzige Zahl für den ‚Durchschnitt‘,
- zu entscheiden, ob die Leistung einer Variable einem Prüfkriterium entspricht oder nicht,
- aus der Interpretation der Wahrscheinlichkeitsverteilungen das Risiko einzuschätzen
- und zu bewerten, ob Stichprobendaten repräsentativ für eine Grundgesamtheit sind.

2. Regressionsanalyse

Die Regressionsanalyse ist ein Verfahren, um zu bewerten, in welchem Grade Variablen voneinander abhängig sind (korrelieren). Die Regressionsanalyse kann verwendet werden, um

- eine Relation zu prüfen, die für wahr gehalten wird,
- Beziehungen zwischen möglicherweise kausal verbundenen Variablen aufzudecken, die Endergebnisse erklären könnten,
- ungewöhnliche Fälle festzustellen, die aus den erwarteten Werten herausfallen, und
- Vorhersagen über zukünftige Werte abzugeben.

⁷⁷ Siehe z.B., Quantitative Data Analysis. GAO 1992.



Kriterien für Wirtschaftlichkeitsprüfungen

Prüfungskriterien sind angemessene und erreichbare Wirtschaftlichkeitsrichtlinien, nach denen sparsames, wirksames und wirtschaftliches Handeln beurteilt werden kann. Sie spiegeln ein normatives (d.h. ideales) Kontrollmodell für die Materie wider, um die es geht. Sie verkörpern gute bzw. beste Vorgehensweisen in der Praxis – die Erwartung eines vernünftig denkenden und sachkundigen Menschen in Bezug auf einen „Soll-Zustand“. Werden die Kriterien mit dem Ist-Zustand verglichen, leiten sich daraus die Prüfungsfeststellungen ab. Wenn die Kriterien erreicht oder übertroffen werden, kann das auf „beste Praxis“ hinweisen, werden die Kriterien aber nicht erfüllt, dürften Verbesserungen möglich sein.

Geeignete Kriterien weisen u.a. folgende Eigenschaften auf:

Verlässlichkeit: Verlässliche Kriterien führen auch dann zu widerspruchsfreien Schlussfolgerungen, wenn sie ein anderer Prüfer unter denselben Umständen anwendet.

Objektivität: Objektive Kriterien sind frei von Voreingenommenheit seitens des Prüfers oder der Leitung.

Nützlichkeit: Nützliche Kriterien führen zu Feststellungen und Schlussfolgerungen, die dem Informationsbedarf der Nutzer dienen.

Verständlichkeit: Verständliche Kriterien sind klar formuliert und lassen keine erheblichen Abweichungen in der Interpretation zu.

Vergleichbarkeit: Vergleichbare Kriterien stimmen mit denjenigen Kriterien überein, die bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen anderer ähnlicher Stellen oder Tätigkeiten und bei früheren Wirtschaftlichkeitsprüfungen in der geprüften Stelle verwendet wurden.

Vollständigkeit: Vollständigkeit heißt die Feststellung sämtlicher wichtiger Kriterien, die für die Beurteilung wirtschaftlichen Handelns geeignet sind.

Annehmbarkeit: Annehmbare Kriterien sind solche, denen unabhängige Experten vor Ort, die geprüften Stellen, der Gesetzgeber, die Medien und die Öffentlichkeit im Allgemeinen beipflichten.

Kriterien können bei der Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsprüfung in verschiedener Hinsicht wichtig und hilfreich sein.

- Sie bilden eine gemeinsame Verständigungsgrundlage innerhalb des Prüfungsteams und mit der Leitung der ORKB über das Wesen der Prüfung.
- Sie bilden eine Kommunikationsgrundlage mit der Leitung der geprüften Stelle.
- Sie bilden eine Grundlage für die Datenerfassung und somit für die Entwicklung von Verfahrensweisen, nach denen das Beweismaterial erhoben wird.
- Sie schaffen die Grundlage für Prüfungsfeststellungen und helfen dabei, den Feststellungen Form und Struktur zu verleihen.

Inwieweit die Kriterien für diese Anwendungen erfolgreich einsetzbar sind, hängt häufig von ihrer Form und Darstellungstiefe ab.

Es wäre unrealistisch zu erwarten, dass diese Tätigkeiten, Systeme oder Leistungsniveaus im Hinblick auf die Aspekte der Sparsamkeit, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit immer voll und ganz den Kriterien entsprechen. Wichtig ist zu verstehen, dass nicht etwa Vollkommenheit verlangt wird, wenn von einem befriedigenden Wirtschaftlichkeitsniveau die Rede ist, sondern nur das, was – unter Berücksichtigung der speziellen Umstände der geprüften Stelle – angemessen wäre.

Die Prüfungskriterien müssen objektiv festgelegt werden. Dies erfordert rationale Überlegungen und ein gesundes Urteilsvermögen. Die Prüfer müssen beispielsweise:

- das Gebiet, das geprüft werden soll, im Grundsatz verstehen und mit den einschlägigen Gesetzen und anderen Unterlagen sowie neueren Untersuchungen und Prüfungen zu diesem Gebiet vertraut sein;
- die Anlässe und die gesetzliche Basis des staatlichen Programms bzw. der Tätigkeit, das/die geprüft werden soll, sowie die vom Gesetzgeber oder der Regierung gesteckten Zielsetzungen kennen;
- die Erwartungen der wichtigen Interessengruppen weitestgehend verstehen und über Basiswissen zum Thema verfügen, und
- über Praxis und Erfahrung in anderen einschlägigen oder ähnlichen staatlichen Programmen oder Tätigkeiten Bescheid wissen.

Oft kann die Leitung der geprüften Stelle wertvolle Beiträge zu den Prüfungskriterien leisten. Dabei können auch Meinungsverschiedenheiten zu den Kriterien erkannt, erörtert und vielleicht in einem frühen Stadium beigelegt werden. Die von der geprüften Stelle vorgebrachten Fakten und Argumente müssen jedoch immer gegen andere



einschlägige Fakten und Argumente (von anderen Quellen, Experten usw.) abgewogen werden.

Manchmal sind die Zielsetzungen des Gesetzgebers oder der Exekutive vage oder widersprüchlich. Die Prüfer sind dann unter Umständen gezwungen, diese Zielsetzungen zu interpretieren, um sie greifbar oder messbar zu machen. Eine Möglichkeit dazu ist das Gespräch mit Experten und Interessengruppen vor Ort, um Fragen wie zum Beispiel die folgenden zu beantworten: Wie sind die Zielsetzungen am besten zu interpretieren und zu messen? Welche Ergebnisse sind unter den gegebenen Umständen zu erwarten? Welche bekannte Praxis ist vergleichbar? Bei widersprüchlichen Zielsetzungen besteht die Möglichkeit – wenn andere Alternativen nicht sinnvoll erscheinen – darin, das Prüfungsvorhaben in mehrere Teilschritte zu gliedern, die jeweils nur eine Zielsetzung abdecken. Bei vage formulierten oder langfristigen Zielsetzungen ist es manchmal möglich, den Umfang etwas einzuschränken und nach kurzfristigen Perspektiven (und direkten Kriterien) zu suchen. Auch andere Möglichkeiten sind denkbar.



Beweismaterial und Dokumentation

1. Beweismaterial

Das Beweismaterial besteht aus den Informationen, die zusammengetragen wurden und die Prüfungsfeststellungen absichern. Die im Prüfbericht enthaltenen Schlussfolgerungen und Empfehlungen werden durch die Stichhaltigkeit der Nachweise belegt.⁷⁸ Folglich muss der Wirtschaftlichkeitsprüfer die Art und Menge der von ihm zu erhebenden Nachweise sorgfältig abwägen. Alle praktischen Prüfungsarbeiten sollten aus der Überlegung heraus geplant werden, dass Unterlagen zu sammeln sind, die die Feststellungen des Schlussberichts erhärten.

In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es: „Das Urteil des Prüfers und die Schlussfolgerungen zu dem geprüften Programm, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden.“ (*RfF 3.5.1*).

1.1 Qualifizierte Nachweise

Der Nachweis ist dann qualifiziert (gültig und verlässlich) wenn er wirklich das belegt, was er belegen soll. In die Beurteilung der Verlässlichkeit der Nachweise können folgende Überlegungen einfließen:

- Eine überzeugende Methode, um die Verlässlichkeit der Nachweise zu erhöhen, ist das Beweismaterial zu erhärten. Dabei sucht der Prüfer nach verschiedenen Arten von Nachweisen aus unterschiedlichen Quellen.
- Ob richtig oder falsch, gelten häufig Nachweise, die außerhalb der geprüften Stelle erhoben werden, im Vergleich zu Informationen aus der geprüften Stelle selbst, für Prüfungszwecke als verlässlicher.

⁷⁸ INTOSAI-Pflichten- und Verhaltenskodex und Richtlinien für die Finanzkontrolle, Glossar.

- Schriftliche Unterlagen gelten gewöhnlich als verlässlicher als mündliche Aussagen.
- Nachweise, die aus der direkten Beobachtung oder Untersuchung des Prüfers stammen, sind verlässlicher als mittelbar gewonnenes Beweismaterial.
- Die Verlässlichkeit der bei der geprüften Stelle aufgefundenen Unterlagen hängt zum Teil davon ab, wie zuverlässig die Management-/internen Kontrollsysteme der geprüften Stelle funktionieren.
- Mündliche Aussagen, die schriftlich fixiert wurden, sind verlässlicher als rein mündliche Aussagen.
- Originale sind verlässlicher als Fotokopien.

1.2 Sachgerechte Nachweise

Sachgerechte Nachweise erfordern, dass die Belege in klarem, logischem Zusammenhang zu den Prüfungszielen und -kriterien stehen. Die Planung der Datenerfassung kann zum Beispiel so erfolgen, dass für jedes Thema und Kriterium die Art und Fundstelle für den beizubringenden Nachweis sowie das anzuwendende Prüfungsverfahren aufgelistet wird.

Hinlängliche Nachweise

Der Prüfer soll sich hinlängliche, angemessene Prüfungsnachweise verschaffen, um daraus begründete Schlussfolgerungen für seinen Prüfungsbericht abzuleiten. Das Kriterium hinlänglicher Nachweise ist ein Mengenkriterium, die Angemessenheit der Prüfungsunterlagen ein qualitatives Kriterium, das die Sachdienlichkeit und Verlässlichkeit der Belege bemisst.

Nachweise sind dann hinlänglich, wenn genügend sachgerechte und verlässliche Belege vorhanden sind, um einen logisch denkenden Menschen davon zu überzeugen, dass die Feststellungen, Ergebnisse und Empfehlungen der Wirtschaftlichkeitsprüfung zutreffend und abgesichert sind. Um festzustellen, ob die schriftlichen Unterlagen hinlänglich sind, muss der Prüfer die Art dieser Papiere berücksichtigen.

Welcher Beweisdichte es zur Erhärtung einer bestimmten Beobachtung in der Wirtschaftlichkeitsprüfung bedarf, hängt auch von den folgenden Faktoren ab:

- wie erheblich oder signifikant die Beobachtung ist,
- wie hoch das Risiko einer falschen Schlussfolgerung ist,
- welche Erfahrungen aus früheren Prüfungen - oder Untersuchungen - mit der Verlässlichkeit der Unterlagen und den Angaben der geprüften Stelle gemacht wurden,



- inwieweit bekannt ist, dass eine geprüfte Stelle auf ein bestimmtes Thema empfindlich reagiert, und
- wie hoch die Kosten der Beweiserhebung im Vergleich zu dem Nutzen sind, der aus der Absicherung der Beobachtung entsteht.
Es kann sein, dass während einer Wirtschaftlichkeitsprüfung hauptsächlich Nachweise qualitativer Art erhoben werden, die von einem Prüfer ein besonderes Maß an professionellem Urteilsvermögen verlangen. Der Prüfer dürfte daher in der Regel versuchen, zur Beurteilung und Belegung seiner Schlussfolgerungen verschiedenartiges Beweismaterial aus unterschiedlichen Quellen zusammenzutragen.
In der Phase der Prüfungsplanung soll der Prüfer Aufschluss darüber erlangen, welche Art und Quellen von Prüfungsnachweisen wahrscheinlich auffindbar sind. Dabei sollte er in seine Überlegungen andere, bereits vorliegende Prüfungsberichte oder Studien und den Kostenfaktor der Erfassung der Nachweise mit einbeziehen.

2. Merkmale des Beweismaterials in Wirtschaftlichkeitsprüfungen

Die Prüfer müssen sich über mögliche Probleme oder Schwachstellen bei der Erfassung von Beweismaterial in einer Wirtschaftlichkeitsprüfung im Klaren sein, als da wären:

- Beweise aus einer einzigen Quelle (Verlässlichkeit, Gültigkeit, Hinlänglichkeit),
- mündliche Angaben, die weder schriftlich dokumentiert noch durch Beobachtung abgesichert werden können (Verlässlichkeit),
- mangelnde Zeitnähe, d.h. die Nachweise sind zu alt und spiegeln die Veränderungen nicht wider (Sachdienlichkeit),
- die Erfassung der Nachweise ist im Vergleich zu ihrem relativen Nutzen zu kostspielig (Sachdienlichkeit und Hinlänglichkeit),
- die Quelle, aus der der Beweis stammt, hat ein starkes Eigeninteresse am Endergebnis (Verlässlichkeit),
- die getroffene Auswahl ist nicht repräsentativ (Sachdienlichkeit, Gültigkeit, Hinlänglichkeit),
- der Nachweis bezieht sich möglicherweise nur auf einen Einzelfall (Gültigkeit, Hinlänglichkeit),
- die Nachweise sind unvollständig, d.h. sie lassen kein Ursache-Wirkungsverhältnis erkennen (Verlässlichkeit, Hinlänglichkeit), und
- die Nachweise sind widersprüchlich (Verlässlichkeit).

Die Nachweise können nach ihrer jeweiligen Art unterschieden werden: Sie können physischer, mündlicher, schriftlicher oder analytischer Art sein.

2.1 Physische Nachweise

Werden Menschen und Vorfälle beobachtet oder Sachanlagen untersucht, fallen physische Beweismittel an. Dazu können Fotografien, Diagramme, Karten, Grafiken oder anderes Bildmaterial gehören. Die bildliche Darstellung eines Sicherheitsmangels hinterlässt einen viel nachhaltigeren Eindruck als jede schriftliche Beschreibung.

Wenn es für das Erreichen des Prüfungszieles von zentraler Bedeutung ist, sich von einem bestimmten Zustand persönlich ein Bild zu machen, sollte diese Beobachtung erhärtet werden. Dies lässt sich zum Beispiel dadurch erreichen, dass die Inspektion durch mindestens zwei Prüfer, möglichst sogar in Anwesenheit von Vertretern der geprüften Stelle, erfolgt.

2.2 Mündliche Nachweise

Mündliche Nachweise sind Angaben, die gewöhnlich in Beantwortung einer Frage oder in Befragungsgesprächen gemacht werden. Diese Angaben können wichtige Hinweise auf Dinge enthalten, die sich in der Prüfungsarbeit nicht immer auf andere Weise herausfinden lassen. Sie können von den Mitarbeitern der geprüften Stelle, von den Begünstigten und Kunden des geprüften Programms, von Sachverständigen oder Beratern stammen, die zwecks Absicherung weiterer, prüfungsrelevanter Nachweise angesprochen wurden. Es kann sich aber auch um Hinweise aus der Öffentlichkeit handeln. Mündliche Angaben müssen abgesichert werden, wenn sie Beweiskraft erlangen und nicht nur als Hintergrundinformation dienen sollen.

Dies kann zum Beispiel dadurch geschehen,

- dass der Befragte seine Angaben schriftlich bestätigt,
- dass mehrere Quellen unabhängig voneinander dieselben Fakten vortragen und damit dem Gesagten Gewicht verleihen, oder
- dass die Angaben später überprüft werden.

Um die Verlässlichkeit und Sachdienlichkeit der mündlichen Nachweise zu beurteilen, muss der Prüfer die Glaubwürdigkeit des Befragten bewerten. Dabei spielen dessen Position, Wissen, Sachverstand und seine Offenheit eine Rolle.



2.3 Schriftliche Nachweise

Schriftliche Unterlagen in papiermäßiger oder elektronischer Form sind die gängigste Form des Beweismaterials. Sie können von außer- oder innerhalb der geprüften Stelle kommen. Zu den externen schriftlichen Unterlagen können Briefe oder Protokolle gehören, die bei der geprüften Stelle eingegangen sind, Lieferantenrechnungen, Pacht- und andere Verträge, externe und interne Kontroll- und andere Berichte sowie Bestätigungen von Dritten. Interne schriftliche Nachweise stammen aus der geprüften Stelle selbst. Hierzu zählen Dinge wie Buchungsunterlagen, Kopien des ausgehenden Schriftverkehrs, Stellenbeschreibungen, Pläne, Haushalte, interne Berichte und Protokolle, Leistungsstatistiken und hausinterne Grundsätze und Verfahren.

Die Verlässlichkeit und Sachdienlichkeit schriftlicher Unterlagen sind im Zusammenhang mit den Prüfungszielen zu beurteilen. So reicht zum Beispiel die Existenz eines Verfahrenshandbuchs alleine noch nicht als Beweis dafür aus, dass es in der Praxis auch umgesetzt wird. Und wie bei mündlichen Angaben auch, kann es erforderlich sein, die Position, das Wissen und den Sachverstand desjenigen zu bedenken, der den Beleg erstellt oder gezeichnet hat.

Nachweise aus Controllingsystemen (zum Beispiel dem Rechnungsführungssystem) sind nach den intern herrschenden Kontrollsystemen zu beurteilen. Prüfer, die solches Beweismaterial heranziehen möchten, sollten auch die systemeigenen internen Kontrollen begutachten.

2.4 Analytische Nachweise

Analytische Nachweise beruhen auf der Untersuchung und der Überprüfung von Daten. Die Analyse kann aufgrund von Berechnungen, der Untersuchung von Verhältniszahlen, Datentrends und -profilen erfolgen, die von der geprüften Stelle oder aus anderen Quellen stammen. Vergleiche können auch aufgrund vorgeschriebener Standards oder Industrie-Benchmarking angestellt werden. Die Analyse beruht üblicherweise auf Berechnungen. Dabei wird zum Beispiel der Output mit den Ressourcen bzw. dem Teil der verausgabten Haushaltsmittel ins Verhältnis gesetzt. Allerdings muss die Analyse nicht zwangsläufig eine Berechnung sein, sondern kann auch eine Beobachtung betreffen, dass sich nämlich eine bestimmte Art von Beschwerden über eine geprüfte Stelle immer wiederholt.

3. Die Erfassung des Beweismaterials

Die Nachweise werden sowohl während der Voruntersuchung als auch in den einzelnen Prüfungsphasen gewonnen. Die während der Voruntersuchung geleistete Arbeit ist Teil der gesamten Beweisfindung.

Die Prüfer sollten

- die Inhaltsmerkmale der erforderlichen Daten untersuchen,
- Daten erfassen, die der Erreichung der Prüfungsziele sachdienlich sind,
- Daten nach den im Prüfungsplan niedergelegten Kriterien erfassen,
- Daten gewinnen, die hinreichend und überzeugend sind, um die Analyse, die Beobachtungen, die Schlussfolgerungen und die Empfehlungen logisch zu begründen, und
- sich an die für die Erfassung des Beweismaterials geltenden Richtlinien halten, um sachliche Begründungen mit hinreichender Plausibilität vornehmen zu können.

Die nachstehenden Ausführungen setzen sich mit Quellen auseinander, aus denen Beweismaterial gewonnen wird.

3.1 Grundsatzdokumente und Gesetzgebung

Prüfer sollen Dokumente über Politik- und Verfahrensgrundsätze, Handbücher, Ministererlasse, Beauftragungen usw. erfassen und dabei die Vorgeschichte zu deren Bekanntgabe mit einbeziehen. Die Prüfer sollten ebenfalls Gesetzesänderungen samt ihrem schriftlich festgehaltenen Vorlauf, d.h. Regierungsvorlagen, Presseauschnitte, Beschwerden, Chroniken, Ansprachen usw. berücksichtigen.

3.2 Veröffentlichte Leistungsdaten von Programmen

Haushaltsabschlüsse, die eine geprüfte Stelle herausgegeben hat, sind ein Beweis für die Ziele und die Leistung der Behörden. Sie geben einen Überblick über die geprüfte Stelle und bieten Finanz- und Wirtschaftlichkeitsinformationen.

3.3 Befragungsgespräche (Interviews)

Befragungsgespräche können nützlich sein; es ist wichtig, den Gesprächspartner zu finden, der geeignete Erkenntnisse liefern und die mündlichen Angaben erhärten kann. Eine sorgfältige Vorbereitung auf das Gesprächsthema ist unabdingbar und eine vorbereitete Frageliste hilfreich. In einigen Fällen mag es sinnvoll sein, dem Befragten den Fragekatalog vorab auszuhändigen.



3.4 Akteneinsicht

Aktenunterlagen sind glaubhafte Nachweise zur Abstützung der Empfehlungen. Ein Aktenverzeichnis sollte von der Registratur der geprüften Stelle beschafft werden. Darüber hinaus lassen sich wichtige Informationen zu einem bestimmten Arbeitsbereich in den jeweiligen Fachabteilungen finden. Aus den Befragungsgesprächen ergeben sich eventuell auch Hinweise darauf, welche Akten gesichtet und geprüft werden sollten.

Die Einsichtnahme in Akten zu folgenden Themen könnte zum Beispiel nutzbringend sein:

- Strategische und operative Planung,
- Controlling,
- Protokolle von Vorstandssitzungen,
- Beschwerden und Rechtsstreitigkeiten,
- Überprüfungen und Rechnungsprüfungen.

Schriftgut aus Akten kann sich bestens als Beleg von Feststellungen eignen. Die Akteneinsicht nimmt allerdings viel Zeit in Anspruch, und eine Prüfung sämtlicher Akten ist normalerweise nicht möglich. Daher ist zu entscheiden, ob eine Zufallsstichprobe gezogen oder eine bestimmte, im Einklang mit dem Prüfungszweck stehende Auswahl aus dem Aktenbestand getroffen werden soll. In der Regel wird die Entscheidung für den letztgenannten Ansatz fallen, doch wenn es die Zeit erlaubt, sollten auch andere Akten stichprobenartig eingesehen werden.

3.5 Lang- und Kurzberichte für das Management

In staatlichen Stellen werden für die Führungsspitze gewöhnlich eine ganze Reihe interner Lang- oder Kurzberichte zu den aktuell wichtigen Themen erstellt, in denen Handlungsmöglichkeiten vorgeschlagen werden. Die Prüfer sollten sich Aufschluss über den Aufbewahrungsort derartiger Berichte verschaffen und diese dann auswerten. Der Prüfer kann durch Befragungsgespräche, Durchsicht von Vorstandssitzungsprotokollen u.ä. auf diese Berichte aufmerksam werden.

3.6 Datenbanken

Die meisten staatlichen Stellen verfügen über irgendeine Art von Managementinformationssystem, das eine für den Geschäftsablauf relevante Informationsversorgung bietet. Diese Systeme können eine wichtige Quelle für Nachweise, insbesondere quantitativer Art, sein.

3.7 Externe Quellen

Größere Stellen haben mitunter auch moderne Spezialbibliotheken für ihren Aufgabenbereich. Die Literaturrecherche nach einschlägigen Themen und Schlüsselwörtern kann hier besonders ergiebig sein.

3.8 Die ORKB als Quelle

Der Prüfer sollte nicht jene Nachweise außer Acht lassen, die aus früheren Prüfungen oder aus Informationen stammen, die zur Unterstützung der strategischen Planung der geprüften Stelle gesammelt wurden.

3.9 Beobachtung

Der Wert direkter Beobachtungen sollte nicht unterschätzt werden. Das allgemeine Mitarbeiterverhalten zu beobachten, kann Aufschluss über Arbeitsdruck, Arbeitsmoral oder Unterauslastung geben, dem dann gegebenenfalls nachzugehen ist.

Jedoch will die Auswahl bestimmter Tätigkeiten oder Einrichtungen, von denen sich der Prüfer persönlich ein Bild machen will, genau überlegt sein. Sie sollten für den geprüften Bereich repräsentativ sein. Zudem sollten die Prüfer bedenken, dass sich Menschen, die man beobachtet, anders verhalten als sonst.

Diese Art des gewissermaßen „weichen“ Nachweises muss also anderweitig abgesichert werden. Fotografien und Videoaufzeichnungen erhöhen den Wert der Direktbeobachtung. Es empfiehlt sich eine ausführliche Beschreibung der Beobachtungsergebnisse in schriftlicher Form.

4. Dokumentation

In den Richtlinien für die Finanzkontrolle der INTOSAI heißt es: *Die Prüfer sollten die Prüfungsbelegung sowie den Rahmen und Umfang der Planung, der geleisteten Arbeit und der Prüfungsfeststellungen entsprechend dokumentieren.* (RfF 3.5.5). Ferner heißt es darin: *Eine angemessene Dokumentation ist aus mehreren Gründen wesentlich:*

- a) die Bestätigungsvermerke und Berichte des Prüfers werden bekräftigt und untermauert,*
- b) die Effizienz und Wirksamkeit der Prüfung werden erhöht,*



c) sie dient als Informationsquelle zur Erstellung von Berichten oder für die Beantwortung jeglicher Anfragen seitens der geprüften Stelle oder irgendeiner anderen Partei,

d) sie dient als Nachweis für die Einhaltung einschlägiger Richtlinien durch den Prüfer,

e) Planung und Überwachung werden erleichtert,

f) die fachliche Weiterbildung des Prüfers wird gefördert,

g) sie trägt dazu bei, sicherzustellen, dass delegierte Arbeit zufriedenstellend ausgeführt wurde und

h) die Prüfungsarbeit wird für spätere Bezugnahme nachgewiesen.”
(RfF 3.5.6).

Unter Arbeitsunterlagen versteht man das gesamte Schriftgut, das während einer Wirtschaftlichkeitsprüfung gesammelt und erzeugt wird. Hierzu gehören die Aufzeichnungen über Prüfungsplanung, Art, Fristen und Umfang der durchgeführten Verfahren, deren Ergebnisse sowie die Schlussfolgerungen aus den Prüfungsnachweisen. Arbeitsunterlagen sollten in mindestens drei Abschnitte eingeteilt sein: Planung, Durchführung und Berichtswesen.

Die Arbeitsunterlagen sind das Bindeglied zwischen der Prüfungspraxis und dem Prüfungsbericht. Sie sollten vollständig und detailliert genug sein, um die Prüfung nachvollziehbar zu machen. So sollten sie das Beweismaterial zur Absicherung der Bestätigungsvermerke, Schlussfolgerungen und der Analyse erfassen, die die Empfehlungen des Berichtes stützen.

Die Arbeitsunterlagen organisieren die Beweisdokumentation und erleichtern den Zugang zu ihr. Insofern

- unterstützen sie die Prüfungsplanung und -durchführung,
- gewährleisten sie eine wirksame Abwicklung der Einzelprüfungen sowie der Gesamtpfungsaufgabe,
- helfen sie bei der Aufsicht und Überprüfung der Prüfungsarbeit und
- registrieren sie das Beweismaterial aus den zur Absicherung des Bestätigungsvermerks durchgeführten Prüfungsarbeiten.

Der Prüfer sollte mit geeigneten Verfahren die Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitsunterlagen gewährleisten. Er sollte die Arbeitsunterlagen über einen bestimmten Zeitraum so bereithalten, dass dies den gesetzlichen und fachlichen Anforderungen zur Aufbewahrung von Unterlagen genügt.

5. Besser ungefähr richtig als genau falsch liegen

Nur selten ist es für den Wirtschaftlichkeitsprüfer möglich, sich wirklich alle Informationen zu beschaffen, die er benötigt. Vorhandene Informationen können ungenau, unvollständig oder widersprüchlich sein. Prüfer müssen daher recht kreativ in der Beschaffung von Daten vorgehen, die den Sachverhalt, den sie prüfen wollen, zumindest annähernd genau beschreiben. Manchmal findet man lediglich begründete Schätzungen oder man muss sich Daten, die für die praktische Analyse und die Gesamtbewertung nützlich sein könnten, auf anderen Wegen beschaffen. Häufig sind auch weniger präzise Daten – in Verbindung mit logischen Schlussfolgerungen und anderen Informationen – bereits ausreichend, beispielsweise, wenn es darum geht, Trends zu beschreiben. Eine andere Möglichkeit wäre es, von der geprüften Stelle und anderen Interessengruppen die Bestätigung einzuholen, dass die vorhandenen, weniger präzisen Daten ein annehmbares, zutreffendes Bild der Tatsachen widerspiegeln, so dass die vorliegenden Informationen als Nachweise in der einen oder anderen Form und als Grundlage für weitere Analysen und allgemeine Schlussfolgerungen dienen können.

Die Datenerfassung ist immer ein Kompromiss zwischen einem Ideal (der besten Lösung) und der Realität (der zweit- oder gar drittbesten Lösung). Zu hoch gesteckte Ansprüche bei der Suche nach vollständigen, genauen und exakten Daten können die Wirtschaftlichkeitsprüfung sogar in ihrer Wirksamkeit beeinträchtigen. Ein übertriebenes Streben nach Genauigkeit kann leicht in Widerspruch mit dem Wunsch nach einer intelligenten Analyse geraten. Bei der Forderung nach Genauigkeit muss daher stets auch eine Abwägung dessen erfolgen, was angemessen, wirtschaftlich und für die Datenerfassung erheblich ist.

Bei der Datensammlung, -auslegung und -analyse muss der Wirtschaftlichkeitsprüfer daher stets möglichst praxisnah denken. Der Leser des Prüfungsberichts muss jedoch über die Qualität der erfassten Daten und die Art der Datenerfassung informiert werden. Dies ist sogar noch wichtiger, wenn die Daten nicht ganz präzise sind. Der Prüfer darf keine weitergehenden Schlussfolgerungen ziehen als es die Qualität seines Datenmaterials zulässt.



Kommunikation und Qualitätssicherung

Beziehungen nach außen und mit den geprüften Stellen

Der Aufbau guter und angemessener Beziehungen nach außen ist häufig ein bedeutender Aspekt für eine wirksame und wirtschaftliche Prüfung staatlicher Programme. Gelingt es dem Prüfungsteam, eine gute Arbeitsbeziehung und Vertrauen aufzubauen, indem es im gesamten Verlauf der Prüfung ein professionelles Vorgehen an den Tag legt, so werden Fortschritt und Erfolg der Prüfung auf jeden Fall davon profitieren.

Die ORKBn sollten gute Beziehungen mit allen Interessengruppen anstreben, den freien und ungehinderten Informationsaustausch fördern und Besprechungen in einer Atmosphäre gegenseitigen Respekts und Verständnisses führen. Sie sollten ihre Befugnisse hinsichtlich des Zugangs zu Informationen taktvoll einsetzen und stets Rücksicht auf die Verpflichtung der geprüften Stellen nehmen, den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten. Eine ORKB sollte bestrebt sein, jede betreffende Stelle rechtzeitig davon in Kenntnis zu setzen, dass eine Prüfung bevorsteht, und den allgemeinen Umfang der Prüfung mit den verantwortlichen Führungskräften der Behörde zu besprechen.

Beziehungen mit der geprüften Stelle

Im Allgemeinen ist es der verantwortliche Prüfungsleiter - oder der Projektleiter -, der den ersten Kontakt mit der geprüften Behörde herstellt, wobei diese über die folgenden Punkte unterrichtet wird:

- die Ziele, den Termin, die Dauer und die Art der durchzuführenden Prüfung,
- die Büros oder Gebiete, die besucht werden,
- Angaben über den Prüfungsstab sowie Benennung einer Kontaktperson in der ORKB.

Beim ersten Kontakt sollen durch Gespräche und Treffen hauptsächlich folgende Punkte geklärt werden:

- Verabredung der jeweiligen geeigneten Ansprechpartner auf der Leitungs- und Arbeitsebene und des Vorgehens zur regelmäßigen Berichterstattung vorläufiger Ergebnisse,
- Gewährleistung, dass die geprüfte Stelle die Prüfungsziele und -schritte klar versteht, einschließlich einer Information über Zugangsbefugnisse und Vertraulichkeitsschutz,
- Darstellung der Pflichten der geprüften Stelle und Klärung eventueller Rückfragen und Missverständnisse von deren Seite,
- Veranlassung administrativer Vorkehrungen für den Prüfungsstab, wie der Zugang zu Gebäuden, Mitarbeitern, Akten, Geräten und Daten.

Zum Ende einer jeden Prüfung sollte es eine Abschlussbesprechung mit der Leitung der geprüften Stelle geben, um beispielsweise

- vorläufige Prüfungsergebnisse, Schlussfolgerungen und Empfehlungen mit der Leitung der geprüften Stelle zu erörtern und deren Stellungnahme einzuholen,
- der geprüften Stelle Gelegenheit zu geben, Missverständnisse zu beseitigen und die Schlussfolgerungen und Ergebnisse der Prüfung in Frage zu stellen.

Systeme der Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle

In den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle heißt es, dass die ORKB geeignete Systeme einsetzen soll, um sicherzustellen, dass grundlegende Qualitätssicherungsprozesse zufriedenstellend funktionieren, die Qualität des Prüfungsberichtes zu gewährleisten und Verbesserungen zu ermöglichen, sowie das wiederholte Auftreten von Schwachstellen zu vermeiden. Die ORKB sollte sowohl auf verschiedenen Ebenen der eigenen Behörde als auch bei jeder einzelnen Prüfung Maßnahmen und Verfahren zur Qualitätssicherung bzw. -kontrolle in die Wege leiten. Qualitätssicherung bedeutet, dass von der ORKB Strategien, Systeme und Verfahren eingesetzt werden, um ein hohes Qualitätsniveau der Prüfungstätigkeit zu gewährleisten. Sie bezieht sich ferner auf die Anforderungen, die an das alltäglich zu leistende Management von Prüfungsaufträgen anzulegen sind. Qualitätskontrolle betrifft dagegen Überprüfungen, mit denen die



Qualitätssicherungssysteme oder die durchgeführten Prüfungsprojekte beurteilt werden.

Qualitätssicherung bei den ORKBn

Die ORKB ist im Rahmen ihrer gesetzlichen und fachlichen Verantwortung dazu verpflichtet, einschlägige Systeme der Qualitätssicherung einzusetzen und zu fördern. Solche Systeme umfassen eine geeignete Organisationsstruktur sowie Strategien und Verfahren, die angemessen sicherstellen, dass die in der ORKB durchgeführten Arbeiten professionellen Anforderungen und Standards gerecht werden. Zur Qualitätssicherung gehören folgende Aufgaben:

- Sicherung der Planungsqualität: Die Planung ausgewählter Aufgaben sollte überprüft werden, um sicherzustellen, dass alle als wesentlich erachteten Aspekte in der Planungsphase berücksichtigt werden.
- Sicherung der Qualität der laufenden Arbeit: Die laufenden Arbeiten sollten einer kontinuierlichen Kontrolle unterworfen werden. Eine solche Überprüfung ist unverzichtbar für die Gewährleistung einer gleichbleibend hohen Qualität der Prüfungstätigkeit sowie eines Lernprozesses und des Feedbacks.
- Sicherung der Qualität der durchgeführten Prüfung: Alle abgeschlossenen Prüfungsaufgaben sollten vor der Unterzeichnung der entsprechenden Berichte überprüft werden.

Verfahren der Qualitätssicherung sollten so angelegt sein, dass sie die Übereinstimmung jeglicher Prüfungstätigkeit mit den gültigen Richtlinien für die Finanzkontrolle sicherstellen. Die Zielsetzungen der Qualitätskontrollverfahren sollten folgende Aspekte einschließen:

- Fachkompetenz und Integrität,
- Unabhängigkeit
- Aufsicht und Zuweisung von Personal für Prüfungsaufgaben,
- Anleitung und Unterstützung,
- Beurteilung durch Kunden,
- Aufteilung administrativer und fachlicher Zuständigkeiten.

Die in der ORKB üblicherweise zum Einsatz kommenden Strategien und Verfahren der Qualitätssicherung sollten den Mitarbeitern in einer Art und Weise vermittelt werden, die angemessen sicherstellt, dass sie verstanden und angewandt werden. Einzelne Schritte und Elemente der Prüfungsarbeit, die die besondere Aufmerksamkeit des Prüfungsleiters und der ORKB-Leitung erfordern, sind beispielsweise die folgenden: Prüfungsplanung und Zuteilung von Finanzmitteln

Bei der Planung der Prüfung muss der Prüfungsleiter Faktoren wie Qualität, Ressourcen und Terminvorgaben berücksichtigen. Der Haushaltsplan sollte den Personalkostenanteil, die Reisekosten, Honorare für externe Berater und alle anderen Kosten auflisten.

Hinzuziehung von externen Beratern

Stützt sich die ORKB auf den Rat externer Experten, so gelten auch hierfür die Richtlinien über die Anwendung angemessener Sorgfalt und den Vertraulichkeitsschutz.

Überwachung und Durchführung der Prüfung
Der Prüfungsleiter und die ORKB-Leitung sind dafür verantwortlich, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung innerhalb des festgelegten Kosten- und Zeitrahmens durchgeführt wird; falls erforderlich sind die zugeteilten Mittel aufzustocken. Der Prüfungsleiter muss erkennen, wann der rechtzeitige Abschluss der Prüfung gefährdet ist und gewährleisten, dass die Prüfung im Einklang mit den Prüfungszielen und dem Prüfungsumfang steht. Die Entwicklung der Datenerfassung und Analyse müssen überwacht werden. Der Prüfungsleiter sollte gewährleisten, dass die Prüfer-Teams in der Lage sind, gute, vertrauensvolle Beziehungen mit der geprüften Stelle und anderen Interessengruppen zu pflegen.

Fortschrittsberichte und Prüfungsbericht

Der Prüfungsleiter soll die ORKB-Leitung über den Stand der Prüfung informieren und bei Gefährdung des Zeitrahmens ggf. Abhilfemaßnahmen empfehlen. Er soll ferner gewährleisten, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfungsberichte die Richtlinien für das Berichtswesen erfüllen.

Qualitätssicherung durch Erfolgskontrolle– externe und interne Überprüfungen

Im Rahmen eines besonderen Qualitätssicherungsprogramms findet eine Reihe externer und interner Überprüfungen statt, anhand derer das allgemeine Qualitätsniveau der in der ORKB geleisteten Arbeit bewertet wird und verschiedene Themen und Betrachtungsweisen berücksichtigt werden. Das Programm muss daher möglichst flexibel sein. Über die Ergebnisse dieses Programms sollte der Behördenleitung wenigstens einmal pro Jahr Bericht erstattet werden (bei einer großen Anzahl an Wirtschaftlichkeitsprüfungen). Eine solche Erfolgskontrolle kann die Einhaltung von strategischen Vorgaben und Vorgehensweisen



untersuchen und Bereiche ausfindig machen, in denen Potenziale zur Verbesserung dieser Strategien und Vorgehensweisen liegen. Oder sie kann die Qualität der geleisteten Arbeit an der Erfüllung bestimmter Vorgaben oder den Erwartungen bestimmter Interessengruppen messen. Gegenstand der Qualitätssicherung durch Erfolgskontrolle wird im Allgemeinen sowohl die Einhaltung bestimmter Verfahren als auch die Qualität der geleisteten Arbeit sein. Der Bericht über die Erfolgskontrolle zur Qualitätssicherung sollte eine Zusammenfassung aller durchgeführten Überprüfungen, der ausgewählten Aufgaben (Anzahl und Art), der Feststellungen und eventueller Empfehlungen darstellen.

Qualitätssicherung und Qualitätsentwicklung

Es ist wichtig, dass alle Maßnahmen im Rahmen der Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle ein hohes Maß an Akzeptanz unter den Prüfern genießen und dass die Verfahren und Systeme nicht zu kompliziert sind. Neben den reinen Qualitätssicherungs- und Qualitätskontrollmaßnahmen kann eine hohe Qualität der Prüfungstätigkeit wahrscheinlich am wirksamsten erreicht werden, indem kompetente Mitarbeiter eingestellt und Arbeitsbedingungen geschaffen werden, die (i) den Qualitätsgedanken unterstützen, (ii) Offenheit und die Bereitschaft zur Delegation innerhalb der Behörde fördern und (iii) das Verantwortungsbewusstsein jedes Prüfers steigern. Bei einer informationsbasierten und fachlich derart anspruchsvollen Arbeit wie der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist es im Allgemeinen wichtiger, die Prüfungsteams in ihrer Bemühung um eine hohe Qualität ihrer Arbeit zu unterstützen als sie im herkömmlichen Sinne zu beaufsichtigen.



Wirtschaftlichkeitsprüfung und Informationstechnologie

Einführung⁷⁹

Die Informationstechnologie (IT) wird in immer stärkerem Maße bei der Planung, Durchführung und Kontrolle von Programmen der öffentlichen Verwaltung eingesetzt. Die gemeinsame Nutzung und Zusammenführung gespeicherter Informationen von unterschiedlichen Behörden wirft Fragen nach der Gefahr von Verletzungen in der Anwendungssicherheit oder der unerlaubten Manipulation von Daten auf. Prüfer sollten daher nicht nur Kenntnisse über die Anwendung von Informationstechnologie besitzen, sondern auch Strategien und Techniken entwickeln, die geeignet sind, bei den betroffenen Personengruppen Vertrauen in deren Funktionalität zu schaffen, was die erhöhte Wirtschaftlichkeit durch IT-Einsatz, die Systemsicherheit, die adäquate Prozesssteuerung und die Vollständigkeit und Richtigkeit der Datenausgaben angeht. Früher konzentrierte sich die Wirtschaftlichkeitsprüfung auf Themen wie Planung, Entwicklung und Pflege einzelner IT-Systeme. Heute ist dagegen eine übergeordnete Sichtweise erforderlich. IT-Systeme werden vor allem als wichtige Komponenten staatlicher Programme (e-government) gesehen. Diese Verschiebung der Betrachtungsweise hat auch Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung von IT-Systemen.

Gute IT-Systeme können die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit bestehender Programme und somit die öffentlichen Dienstleistungen verbessern. Sie können zur sparsamen und wirksamen Durchführung von Programmen beitragen, da sie in der Lage sind, bestimmte Dienstleistungen preisgünstiger zu erbringen und zudem eine Reihe zusätzlicher Leistungen, einschließlich Informa-

⁷⁹ Dieser Anhang basiert auf Papieren des INTOSAI-Komitees für die IT-Prüfung und den von ASOSAI erarbeiteten Richtlinien für die Wirtschaftlichkeitsprüfung. Auch die Erfahrungen einzelner ORKBn wurden berücksichtigt.

tionen über den Programmerfolg, mit höherer Effizienz, Sicherheit und Steuerungsmechanismen bereitzustellen, als dies mit manuellen Arbeitsabläufen möglich ist. Dennoch bergen IT-Systeme auch die Gefahr von großen Systemfehlern, deren Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit einer Verwaltung viel weitreichender sein können als bei manuellen Systemen.

In diesem Anhang wird eine Reihe wichtiger Aspekte für die Wirtschaftlichkeitsprüfung in einem durch informationstechnische Systeme beeinflussten Umfeld hervorgehoben, die indes nicht als Ersatz für genaue Richtlinien gedacht sind, die in jeder einzelnen ORKB, zugeschnitten auf die IT-Umgebung der zu prüfenden Stellen, gegebenenfalls noch erarbeitet werden müssen.

Eine in einem IT-Umfeld vorgenommene Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte folgende inhaltlich zusammenhängende Arbeitsschritte umfassen:

- Aneignung von Kenntnissen über das EDV-System der geprüften Stelle und Feststellung seiner Bedeutung für das Prüfungsziel,
- Feststellung des Umfangs der zur Erreichung des Prüfungsziels erforderlichen Systemprüfungen (z.B. Prüfung der IT-Investitionsverfahren sowie ihrer Verknüpfung mit den Betriebsstrategien; Prüfung der Systementwicklung; Prüfung der Umgebungs- und Anwendungskontrollen) und Einsatz spezialisierter Informationssystem/IT-Prüfer für diese Aufgabe und
- Entwicklung und Anwendung geeigneter EDV-gestützter Prüfungstechniken, zur Erleichterung der Prüfungsarbeit.

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung in einem durch EDV geprägten Umfeld sollte:

- abschätzen, ob durch die eingesetzte Informationstechnik die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit in den Zielsetzungen und in der Abwicklung der Programme erhöht werden, insbesondere im Hinblick auf die Programmplanung, -durchführung, -kontrolle und entsprechende Rückmeldungen,
- ermitteln, ob der generierte Output des Systems den Anforderungen an die Qualität, die Kosten und die Serviceleistung entsprechen,
- alle Schwachstellen der Informationssysteme und Kontrollmechanismen des IT-Systems ausmachen und deren Auswirkungen auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Leistung feststellen,



- die IT-Systementwicklung und die Wartungspraxis der geprüften Stelle mit den maßgeblichen Verfahrensweisen und Normen vergleichen, und
- die strategische Planung, das Risikomanagement und das Projektmanagement im IT-Bereich der geprüften Stelle mit den besten Verfahrensweisen und Normen, einschließlich der Praxis der Unternehmensführung vergleichen.

Ein hoch entwickeltes Modell für die Prüfung von IT-Systemen

Bei der Prüfung des EDV-Einsatzes in betrieblichen Programmen muss der Prüfer schwerpunktmäßig bestimmte Aspekte betrachten. Grundsätzlich lassen sich für ein hoch entwickeltes Modell zur Prüfung von IT-Systemen die folgenden Komponenten bestimmen:

- Anforderungen der Regierung und sonstige Forderungen bezüglich des IT-Einsatzes in der öffentlichen Verwaltung
- die staatliche Politik zur Verbesserung von IT-gestützten betrieblichen Abläufen und Entscheidungsprozesse für Investitionsvorhaben zur Verbesserung IT-gestützter betrieblicher Abläufe (Einführung von IT-Systemen)
- Entwicklungsprojekte des Staates, Betrieb und Instandhaltung IT-gestützter Betriebsabläufe/Programme, IT-Systeme und IT-Infrastruktur einschließlich Aspekte der Datensicherheit, Datenintegrität, Kontrolle usw.
- Nutzung von IT-Systemen beim Kunden, einschließlich Aspekte der Einsatzfähigkeit und Interaktion zwischen Benutzern und IT-Systemen
- Langfristige Wirksamkeit von IT-Systemen und IT-Support in betrieblichen Programmen (Geldwert durch den IT-Einsatz)
- Unterstützung verschiedener Akteure für Behörden der öffentlichen Verwaltung in IT-bezogenen Themen, einschließlich solcher Themen wie IT-Richtlinien, IT-Technologie usw.
- Hauptakteure, die in IT-bezogenen Themen, wie IT-Trends, IT-Knowhow usw. auf Regierung und Behörden einwirken.

Aspekte der Wirtschaftlichkeit bei der Prüfung in einem EDV-geprägten Umfeld

Oft soll mit der Prüfung vor allem festgestellt werden, ob sich durch den Einsatz der EDV die Wirtschaftlichkeit erhöht hat, mit der die geprüfte Stelle ihre Programme abwickelt, und ob das EDV-System überhaupt positive Auswirkungen für die betroffenen Mitarbeiter hat. Vom Prüfer kann auch erwartet werden, dass er beurteilt, ob die IT-Systeme zu einem besseren Programmmanagement geführt haben. In diesem Zusammenhang sind u.a. folgende Bereiche zu berücksichtigen:

- der IT-Investitionsprozess – insbesondere das Erneuerungskonzept der geprüften Stelle für Entwurf, Bearbeitung und Entscheidung über IT-Investitionsvorschläge - und seine Verknüpfung mit betrieblichen Strategie-, Management- und Planungsprozessen,
- die IT sollte die Zielsetzungen und Geschäftspolitik der geprüften Stelle unterstützen und bildet demzufolge einen integralen Bestandteil ihrer Tätigkeit,
- der IT-Betrieb erfordert hochqualifiziertes Personal,
- der Beitrag der EDV zu den Betriebsabläufen wird anhand der betrieblichen Rentabilität gemessen,
- die Vorteile der Informationstechnik kommen ohne die erforderlichen Veränderungen womöglich nicht zum Tragen, und
- die Anwendung herkömmlicher wirtschaftlichkeitsorientierter Maßnahmen ist in diesem Zusammenhang unter Umständen schwieriger.

Zusätzlich zur Begutachtung, ob das IT-System der geprüften Stelle zur Wirtschaftlichkeit beiträgt, dürfte der Prüfer auch festzustellen haben, ob durch die Einführung der Informationstechnik ein Gewinn an Transparenz, Verantwortlichkeit und guter Verwaltungsführung erreicht wird.

Die Prüfung kann ferner auch spezielle EDV-Themen umfassen, z.B. die IT-Systementwicklung und das operative IT-Systemmanagement.



Wirtschaftlichkeitsprüfung unter Einbeziehung von IT-Systementwicklung

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung unter Einbeziehung der IT-Systementwicklung sollte ermitteln, ob die geprüfte Stelle

- über die entsprechenden Genehmigungen übergeordneter Stellen zur Entwicklung des IT-Systems verfügt, d.h. dass die computer-gestützte Verwaltung mit dem Unternehmenskonzept der geprüften Stelle in Einklang steht,
- geeignete Projektmanagementabläufe zur Projektverwaltung vorgesehen hat,
- die Vorgaben hinsichtlich Zeit, Kosten, Systemfunktion und Wirtschaftlichkeit erfüllt hat,
- eine geeignete Methodologie zur Systementwicklung anwendet, und
- über geeignete Mechanismen verfügt – u.a. die interne Kontrolle – um zu gewährleisten, dass das neue System allen notwendigen Kontrollen und Rechnung trägt, Prüfpfade enthält und den Anforderungen der geprüften Stelle und der Betroffenen entspricht.

Wirtschaftlichkeitsprüfung und operative IT-Systeme

Die folgende Aufstellung enthält einige besonders wichtige Aspekte, die ein Prüfer beachten und den jeweiligen Erfordernissen der geprüften Stelle anpassen sollte:

- das strategische und operative Management der Informationstechnologie, einschließlich der Absicherung, dass diese in das unternehmerische Gesamtführungskonzept der geprüften Stelle eingeflossen ist;
- das Projektmanagement des IT-Systems, einschließlich der Zuverlässigkeit der geprüften Stelle hinsichtlich der Einhaltung gesetzlicher und anderer Fristen,
- das Risikomanagement im IT-Bereich in der Praxis,
- die Systemplanung und -entwicklung sowie die Kontrollen zur Pflege des IT-Systems,
- die Einhaltung von Normen, einschließlich externer Standards,
- die Anwendungssteuerung,
- die Prozesssteuerung, einschließlich der Prüfpfade,
- Maßnahmen zur Unternehmenskontinuität,

- die Datenintegrität, einschließlich Stichprobennahmen (ggf. unter Anwendung EDV-gestützter Prüfungstechniken),
 - Zugangskontrollen sowie die physische und logische Sicherheit der Netzwerke und Computer, einschließlich der Internet Firewalls,
 - Kontrollen zur Absicherung gegen illegale Softwareprodukte,
 - Leistungsmanagement und -messung, sowie
 - weitere Fragen, die sich im Laufe der Prüfung ergeben.
- Bei seiner Bewertung kann der Prüfer:
- Akten und andere Dokumente einsehen, die für die Entwicklung und den Betrieb der IT-Systeme von Bedeutung sind,
 - geeignete Softwareprodukte einsetzen, um die zentralen und vernetzten Systemkontrollen zu testen,
 - stichprobenweise eine Reihe von Prozessen testen (auch unter Einsatz EDV-gestützter Prüfungstechniken), zwecks Validierung der Systeme und der Kontrollen, und
 - Gespräche mit dem Stellenleiter und Mitarbeitern in Schlüsselpositionen führen.

Planung

Wie jede Prüfung, bedarf auch die Wirtschaftlichkeitsprüfung in einem IT-Umfeld einer Planung. Im Rahmen des Planungsprozesses sollten Prüfungsziele formuliert werden, die sich an den Zielsetzungen orientieren, die die geprüfte Stelle selbst mit der IT-Einführung/Umstellung auf EDV verfolgt, und die den Belangen der Prüfer hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit, der Kontrollen und der Sicherheit Rechnung trägt. Auch sollten schon in der Planungsphase die IT-Systeme - sowie deren Rolle in den Programmen - bzw. die Computersysteme und Softwareprodukte festgestellt werden, die in der betroffenen Stelle eingesetzt werden. Ebenfalls sollten die Prüfer bereits in dieser Phase feststellen, welches die größten potenziellen Risiken und Sicherheitslücken in den IT-Systemen sind.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung in einem informationstechnisch geprägten Umfeld erfordert spezialisierte Fachkenntnisse, so dass für diese Aufgabe nur geschultes Personal mit ausreichender Qualifikation in den Bereichen EDV, Finanzkontrolle und Rechnungsführung eingesetzt werden sollte. Auch die Hinzuziehung von Fachberatern für bestimmte technische Spezialgebiete könnte ratsam sein. Ebenso können die ORKBn die Anschaffung geeigneter Hardware- und Soft-



wareprodukte erwägen. Um auf dem aktuellen Stand der technischen Entwicklung und der Prüfungstechniken im IT-Bereich zu bleiben, wird ein erheblicher Fortbildungsbedarf des Prüfungspersonals zu decken sein.

IT-gestützte Prüfungstechniken

Prüfer nutzen in immer stärkerem Maße IT-gestützte Prüfungstechniken, die die Durchführung der Prüfung mittels kundenspezifischer Softwareprogramme unterstützen. Diese Anwendungen können sowohl zur Ziehung von Stichproben aus den Geschäftsdaten als auch zur Überprüfung des Gesamtsystems herangezogen werden. Geeignete Softwaretools lassen sich für folgende Aufgaben entwickeln:

- Zugang zu und Entnahme von Daten aus den Datenbanken der geprüften Stelle,
- Addition, Zusammenfassung, Sortierung, Abgleich und Auswahl von großen Datenmengen nach festgelegten Kriterien,
- tabellarische Darstellung, Überprüfung und Durchführung von Berechnungen anhand der Daten,
- Stichprobenverfahren, statistische Verarbeitung und Analyse,
- auf spezifische Prüfungserfordernisse zugeschnittene Berichterstattung,
- Erleichterung der Prüfungsplanung und -kontrolle, beispielsweise durch elektronisch erstellte Arbeitsunterlagen, die das Anlegen von Registern sowie die Überprüfung und Berichterstattung effektiver gestalten,
- Durchführung von Erhebungen mit Hilfe webgestützter Fragebögen,
- verbesserte Analyse von Prüfungsnachweisen und -feststellungen.

EDV-gestützte Prüfungstechniken können herangezogen werden, um Daten zu erfassen, die Validität der Arbeitsprozesse zu beurteilen oder die Daten zu analysieren. Die Prüfer sollten solche Prüftechniken entwickeln und auch das Personal der geprüften Stelle darin schulen. Bei der Entwicklung bzw. Veränderung solcher automatisierten Tools sollten stets das IT-Umfeld der geprüften Stelle sowie die Prüfungsziele berücksichtigt werden. EDV-gestützte Prüfungstechniken können für Wirtschaftlichkeitsprüfungen von Behörden mit IT-Ausstattung ebenso eingesetzt werden wie für solche, die nicht über diese Technik verfügen.

Berichterstattung

Bei der Abfassung des Berichts über die Wirtschaftlichkeitsprüfung sollte die Verwendung von Fachterminologie auf ein notwendiges Mindestmaß beschränkt werden, damit er für die Leitungsebene, die Mitglieder der Legislative und die Öffentlichkeit leicht verständlich ist. Wo die Benutzung von Fachtermini unumgänglich ist, sollten diese erklärt werden. Die Prüfberichte sollten auf den Webseiten der ORKB oder auf CD veröffentlicht werden, um sie einem möglichst großen Publikum zugänglich zu machen.



Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei Maßnahmen mit umweltbezogenen Themenstellungen

1. Einführung

In den vergangenen zwanzig Jahren hat das Umweltbewusstsein weltweit stark zugenommen – wobei Themen wie der Abbau der Ozon-schicht, die Zerstörung der Regenwälder und die globale Erwärmung im Vordergrund stehen. Das in diesem Zeitraum deutlich gestiegene Wissen und die vermehrten Erfahrungen mit Umweltthemen haben dazu beigetragen, die Rolle und die Verantwortlichkeiten sowohl der staatlichen Stellen (nationale und regionale Regierungen samt deren nachgeordneten Behörden) als auch der Industrie zu überdenken. Dies hat unter anderem zu folgenden wichtigen Veränderungen geführt:

- Zur Ausweitung der von gesamtstaatlichen oder regionalen Behörden erlassenen Umweltschutzvorschriften.
- Zum Anstieg der Kosten für Umweltschutzmaßnahmen im privaten wie im öffentlichen Sektor. Die in beiden Sektoren für die Bekämpfung der Umweltverschmutzung aufgewendeten Mittel haben sich erhöht. Sowohl in der Wirtschaft als auch bei den Behörden ist man nun bemüht, kosteneffizientere Lösungen zur Einhaltung der Umweltvorschriften zu finden.
- Zu einem erhöhten Umweltbewusstsein bei national und international tätigen Finanzierungsinstitutionen. Durch den Druck, den diese Institutionen ausüben, sowie durch ihre eingehenden Überprüfungen sehen sich Behörden und Wirtschaft veranlasst, Umweltthemen ein größeres Gewicht beizumessen.
- Seit der Umweltkonferenz der Vereinten Nationen in Rio de Janeiro sind Regierungen und Unternehmen in verstärktem Maße um eine nachhaltige Entwicklung bemüht.

Der verstärkte Anspruch, umweltbelastende Unternehmen für ihre Tätigkeit zur Verantwortung zu ziehen, führte zur Forderung nach einer Berichterstattungspflicht über die Auswirkungen dieser Tätigkeiten. Gleichzeitig wuchs die Erwartung, die Darstellungen in diesen Umweltberichten unabhängigen Prüfungen zu unterziehen. Wegen der Auswirkungen, die sich aus diesen Erwartungen für die ORKB ergeben, wurde dieses Thema von der INTOSAI aufgegriffen.

Anlässlich des XV. INCOSAI in Kairo 1995 wurde beschlossen, dass die INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfung auf der Grundlage der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle einen Leitfaden mit Richtlinien und Methoden zur Durchführung von Umweltprüfungen erarbeiten solle. Das Ergebnis dieser Arbeit, der „Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen“, wurde beim XVII. INCOSAI in Seoul 2001 verabschiedet.⁸⁰ Ziel dieses Leitfadens ist es, den ORKBn die erforderlichen Grundlagen zum Verständnis der bisher im Bereich der öffentlichen Verwaltung entwickelten Konzepte für solche Prüfungen zu vermitteln. Diese Grundlagen sind als Ausgangspunkt gedacht, von dem aus jede einzelne ORKB einen Ansatz zu einer erfolgreichen Erfüllung ihrer Aufgaben auf dem Gebiet der Umweltprüfung im Rahmen ihres Zuständigkeitsbereichs entwickeln kann.

Der Begriff „Umweltprüfung“ ist ein geeigneter Terminus, der im Allgemeinen verwendet wird, um eine Fülle von Aktivitäten zu beschreiben – beispielsweise Managementaudits, Produktzertifizierungen, staatliche Kontrollmaßnahmen und viele andere Maßnahmen –, die nur in geringem oder gar keinem Zusammenhang mit einer externen Prüfung stehen. ORKBn setzen vielfach Aktivitäten, die nicht als Prüfung im engeren Sinne anzusehen sind, die aber dennoch zur Verbesserung staatlichen Handelns beitragen. In diesem Anhang wird der Begriff „Umweltprüfung“ ausschließlich im Zusammenhang mit unabhängigen externen Prüfungen verwendet.

Auf dem XV. INCOSAI (Kairo) wurde einvernehmlich festgestellt, dass sich Umweltprüfungen im Prinzip nicht von anderen Prüfungen der ORKBn unterscheiden und dass diese generell alle Arten von Prüfungen umfassen können. Dabei verlagert sich der Prüfungsschwerpunkt beispielsweise auf die Betrachtung umweltbezogener

⁸⁰Diese Kurzeinführung beruht größtenteils auf diesem Leitfaden und anderen Dokumenten und Berichten der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfung. Ferner wurden die Erfahrungen einzelner ORKBn berücksichtigt.



Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und Übereinkommen – und zwar sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene – sowie auf die von der geprüften Stelle ergriffenen Maßnahmen zur Förderung von Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit. Es ist daher manchmal einfacher, von Wirtschaftlichkeitsprüfung mit einer umweltbezogenen Themenstellung zu sprechen.

2. Anwendung des INTOSAI-Pflichten- und Verhaltenskodexes und der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle

Der INTOSAI-Pflichten- und Verhaltenskodex und die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle spiegeln einen Konsens der einzelnen ORKBn über bestmögliches Vorgehen wider. Generell gilt, dass diese Richtlinien allgemein anerkannte Vorgehensweisen der beruflichen Praxis kodifizieren, die bei der Durchführung unabhängiger externer Prüfungen angewendet werden und die auch die Überprüfung von umweltrelevanten Tätigkeiten umfassen können. Eine ORKB sollte daher bei der Planung und Durchführung von Umweltprüfungen und der diesbezüglichen Berichterstattung die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle – im weitestgehenden Umfang – berücksichtigen.

2.1 Grundlegende Forderung nach Sachdienlichkeit und ihre Folgen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Die ORKB sollte in allen als erheblich erachteten Belangen nach einer Einhaltung des INTOSAI-Pflichten- und Verhaltenskodexes und der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle trachten. Jede ORKB sollte grundsätzliche Verfahrensweisen festlegen, um einen hohen Qualitätsstandard der Umweltprüfung sicherzustellen. Sie sollte sich der globalen Reichweite von Umweltproblemen bewusst sein und die Wirtschaftlichkeitsprüfung mit umweltbezogenen Themenstellungen fördern.

Staatliche Programme oder Stellen, die die Umwelt beeinflussen, können in drei Kategorien unterteilt werden:

- Programme oder Stellen, deren Tätigkeiten die Umwelt direkt oder indirekt beeinflussen.

- Programme oder Stellen, deren Tätigkeiten die Gestaltung der Umweltpolitik und umweltbezogener Vorschriften direkt oder indirekt beeinflussen – sei es im internationalen, im nationalen oder im regionalen Rahmen.
- Programme oder Stellen, die im Rahmen ihrer Aufgaben umweltrelevante Tätigkeiten anderer überwachen oder steuern können.

Die Regierung trägt die Verantwortung, darüber zu entscheiden, welche Informationen erforderlich sind, um die Erreichung ihrer umweltrelevanten Ziele sicherzustellen. Zusätzlich sind die Behörde (die staatlichen Stellen) und ihre Leitung für die Richtigkeit und die Hinlänglichkeit der Angaben über die von dieser Stelle ausgehenden Umwelteinflüsse direkt verantwortlich. Dies betrifft sowohl die finanzielle Leistungsfähigkeit, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten als auch die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen oder anderer leistungsbezogener Vorgaben.

In der Praxis entstehen jedoch oft Situationen, in denen gesetzliche Vorgaben für die Offenlegung einschlägiger umweltbezogener Informationen fehlen oder in denen aus einem anderen Grund bestimmte Angaben nicht offengelegt sind. In derartigen Fällen sollte die ORKB über diesen Mangel berichten und gegebenenfalls die möglichen Auswirkungen auf ihren Prüfungsbericht beschreiben.

Die gesamte Bandbreite staatlicher Finanzkontrolle – Ordnungsmäßigkeit (Rechnungsführung und Rechtmäßigkeit) und Wirtschaftlichkeit – kommt auch bei Umweltprüfungen zum Tragen. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung umweltrelevanter Tätigkeiten kann zum Beispiel Folgendes beurteilen:

- ob Umweltprogramme ordentlich vorbereitet wurden,
- ob Umweltstrategien und -programme sparsam, wirtschaftlich und wirksam durchgeführt werden,
- ob Umweltprogramme ordnungsgemäß überwacht und evaluiert werden,
- ob Umweltprogramme wirksam sind.

Die Umweltprüfung bedeutet eine besondere Herausforderung. Die wachsenden Prüfungsaufgaben der Prüfer erfordern die Verbesserung und Entwicklung neuer Techniken und Methoden, mittels derer die Angemessenheit und Gültigkeit der von der geprüften Stelle im Umweltbereich angewandten Leistungskriterien festgestellt wird.



2.2 Sachdienliche allgemeine Prüfungsrichtlinien und ihre Folgen

Der Prüfer und die ORKB müssen bei der Durchführung von Umweltprüfungen unabhängig sein und ihre Unabhängigkeit klar zum Ausdruck bringen. Der Prüfer und die ORKB müssen ferner über das erforderliche Fachwissen verfügen. Je umfassender der Prüfungsauftrag und je mehr er von seiner Art her der ORKB Ermessensspielraum gibt, desto schwieriger wird die Gewährleistung einer qualitativ hochstehenden Aufgabenerfüllung im gesamten Auftragsbereich. Dies bezieht sich unmittelbar auf die Umweltprüfung und führt oft zum Einsatz von Teams oder zur Hinzuziehung von externen Experten mit speziellem Fachwissen. Zieht die ORKB externen Sachverstand heran, so hat sie sich mit angemessener Sorgfalt über die Kompetenz und Befähigung der Berater Gewissheit zu verschaffen.

Die ORKBn und ihre Prüfer sowie alle anderen, die an der Umweltprüfung beteiligt sind, sollten einschlägige Kenntnis sowohl in der Durchführung von Umweltprüfungen und von Wirtschaftlichkeitsprüfungen/Programmevaluierungen nachweisen können.

2.3 Richtlinien für die Prüfungspraxis und die Berichterstattung

Der Prüfer muss die Prüfung so planen, dass eine hohe Prüfungsqualität gewährleistet ist und sich sachdienliche, verlässliche Informationen über das geprüfte Programm bzw. die geprüfte Stelle beschaffen. Dies sollte gegebenenfalls auch relevante Umweltdaten mit einbeziehen und kann beispielsweise beinhalten:

- einschlägige Gesetze und Vorschriften,
- Zielsetzungen des Parlaments und der Regierung,
- Rahmenpolitik, Ziele und Praktiken der Stellen, die geprüft werden sollen.
- das Vorhandensein umweltbezogener Aktiva und Passiva samt aller darin während des Prüfungszeitraums eventuell erfolgten Veränderungen.

Die Prüfungsziele und der Prüfungsumfang sollten unmissverständlich definiert sein. Die besonderen Anforderungen einer Umweltprüfung können ferner spezielle Verfahrensweisen erfordern. Beispielsweise kann der Einsatz von Experten in der ORKB ratsam sein, die die Planung und Durchführung aus umweltspezifischer Sicht überprüfen.

3. Entwicklung von Methoden und praktischen Verfahren

Eine ORKB kann Umweltprüfungen im Rahmen ihres Auftrags zur Durchführung von Ordnungsmäßigkeits- oder Wirtschaftlichkeitsprüfungen vornehmen. Für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen existieren mindestens fünf unterschiedliche Typen von Prüfungen mit Umweltschwerpunkt wie beispielsweise

- Prüfung der staatlichen Aufsicht über die Einhaltung von Umweltgesetzen,
- Prüfung des Erfolges staatlicher Umweltprogramme,
- Prüfung der Umweltwirkungen anderer staatlicher Programme,
- Prüfung von Umweltmanagementsystemen, sowie
- Evaluierung geplanter Umweltstrategien und -programme.

Da es der ORKB unter Umständen nicht möglich ist, jede beteiligte Stelle zu überprüfen, wird sie sorgfältig eine Methode erarbeiten müssen, die es ihr ermöglicht, fundierte Schlussfolgerungen darüber anzustellen, wie eine bestimmte Funktion oder Aktivität im nationalen Rahmen umgesetzt wird. Dabei können Instrumente wie Prüfungen vor Ort, Fragebögen oder statistische Stichprobenverfahren zum Einsatz kommen.

3.1 Prüfung der staatlichen Aufsicht

In vielen Ländern gibt es ein zuständiges Umweltministerium (oder eine andere Behörde der Exekutive), das beauftragt ist sicherzustellen, dass öffentliche und/oder private Stellen die Umweltgesetze ordnungsgemäß umsetzen. Daraus ergeben sich beispielsweise folgende Aufgaben für die Umweltbehörde:

- Erteilung von Auflagen zur Emissionsbeschränkung umweltschädigender Stoffe,
- Überwachung der Einhaltung solcher Auflagen,
- Überwachung des Zustands der Umwelt, um weitere potenzielle Regulierungsbereiche zu ermitteln,
- Hilfestellung bei der Auslegung von Vorschriften sowie sonstige Unterstützung jener Stellen, die der Aufsicht unterliegen, bei ihren Bemühungen um die Einhaltung der Vorschriften, sowie
- Durchsetzung der Vorschriften bei erfolgten Verstößen.

In manchen Fällen können diese umweltrelevanten Aufsichtskompetenzen von der föderalen (nationalen) Behörde an nachgeordnete Behörden delegiert werden. Bisweilen kommen auch anderen Ministerien (wie dem Verkehrs- oder Landwirtschaftsministerium) ebenfalls



bestimmte Aufsichtskompetenzen in Umweltschutzangelegenheiten zu. Die ORKB wird in vielen Fällen damit beauftragt, zu untersuchen, wie gut diese anderen Stellen ihre umweltrelevanten Zuständigkeiten erfüllen.

Die die Ergebnisse und Schlussfolgerungen stützenden Daten müssen zentral erfasst und leicht zugänglich sein. Üblicherweise werden wichtige Informationen aus unterschiedlichen Quellen und (eventuell) von mehreren staatlichen und nicht staatlichen Stellen gewonnen. Die ORKB sollte sich jedoch dessen bewusst sein, dass die Daten über die Einhaltung von Umweltvorschriften in vielen Ländern erfahrungsgemäß besonders fehleranfällig sind. In vielen Fällen kann das Fehlen verlässlicher Umweltdaten selbst eine zentrale Feststellung des Berichts der ORKB werden.

3.2 Die Prüfung des Erfolges

Eine Regierung kann durch Gesetz oder auf andere Weise ermächtigt sein, Programme und Maßnahmen durchzuführen (oder anderen Stellen Mittel für die Durchführung zur Verfügung zu stellen), die das Ziel haben, die Umwelt zu schützen oder zu verbessern. Ein solches Programm oder eine solche Maßnahme

- kann im Verantwortungsbereich eines Ministeriums, eines Ressorts bzw. einer oder mehrerer staatlichen Stellen liegen, die eine besondere Zuständigkeit für die Umwelt haben,
- kann beispielsweise im Verantwortungsbereich des Landwirtschaftsministeriums liegen, das ein Programm zur Förderung landwirtschaftlicher Betriebe unterhält, die Methoden zur Verringerung der Umweltbelastung einsetzen.

Es kann für die ORKB hilfreich sein, die internationalen Abkommen über Umweltfragen festzustellen, denen die Regierung beigetreten ist, um dann zu ermitteln, welche Programme zu deren Umsetzung eingeführt wurden. Bei der Auswahl eines staatlichen Umweltprogramms und der Festlegung des Prüfungsumfanges sollte die ORKB sehr sorgfältig vorgehen. Die ORKB kann darüber hinaus entscheiden, ob sie ihren Schwerpunkt auf eines der wesentlichsten umweltpolitischen Instrumente setzen oder sich mit einer Vielzahl unterschiedlicher Instrumente beschäftigen möchte. Bei der Auswahl einer Prüfung sollte die ORKB besonders auf die Verfügbarkeit hinreichender, sachdienlicher und verlässlicher Daten achten. Bei der Planung ihrer Prüfung sollte die ORKB die Risiken und die Erheblichkeit des betreffenden staatlichen Programms oder der betreffenden staatlichen Maßnahme

bedenken, wobei die eingesetzten Mittel, die Bedeutung des Umweltproblems und die Größenordnung des beabsichtigten Effekts in Betracht zu ziehen sind. Die Prüfer sollten auch untersuchen, ob im geprüften Bereich Anzeichen für Probleme in Bezug auf Wirksamkeit oder Wirtschaftlichkeit vorliegen.

In Überlegungen über Umfang und Methode der Prüfung sollte die Verfügbarkeit von Prüfungskriterien mit einbezogen werden, insbesondere in Fällen, in denen das betreffende Programm keinen gesetzlichen Anforderungen unterliegt. Die ORKB kann dabei Methoden entwickeln, um die Maßnahmen des Programms an der zweckmäßigsten Managementpraxis oder an der in- oder ausländischen Praxis vergleichbarer Umweltprogramme zu messen. Außerdem kann die ORKB die langfristigen Ergebnisse des Programms in ihrem Bericht darstellen – und an den Zielsetzungen des Programms selbst oder an Zielsetzungen und Benchmarks, die von Sachverständigen aufgestellt worden sind, messen.

Der Prüfer sollte beachten, dass mit Umweltprogrammen Ziele angestrebt werden können,

- die jedes für sich wenig bedeutsam, in der Summe aber weitreichend sind,
- die einen spürbaren Effekt erst nach langer Zeit bewirken können, und
- die weitreichenden externen Faktoren unterliegen (Witterungsbedingungen u.ä.).

3.3 Prüfung der Umweltwirkungen anderer staatlicher Programme

Neben speziell auf den Schutz oder die Verbesserung der Umwelt gerichteten Programmen hat jede Tätigkeit in irgendeiner Art und Weise Auswirkungen auf die Umwelt, sei es durch die Ressourcen, die sie verbraucht, oder durch die Auswirkungen ihrer sonstigen Handlungen. Einige staatliche Programme haben weitreichende Konsequenzen, die positiv oder negativ, beabsichtigt oder unbeabsichtigt sein können.

Die Umweltauswirkungen bestimmter Tätigkeiten können im Rahmen einer weiterreichenden Wirtschaftlichkeitsprüfung – einer Prüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit einer bestimmten staatlichen Tätigkeit – hervorgehoben werden oder Gegenstand einer eng auf die Umweltauswirkungen begrenzten Untersuchung sein.



Die ORKB kann dann prüfen, ob

- das Programm oder die Maßnahme, ihr Umfeld und die Ausgangslage ausreichend beschrieben sind,
- die angeführten Hauptauswirkungen vollständig erfasst sind,
- die geeigneten Daten zur Abschätzung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes der Umweltwirkungen verwendet werden, und
- die Vorschläge für Maßnahmen zur Begrenzung der Auswirkungen angemessen sind.

Die ORKB kann in manchen Fällen eigenständig überprüfen, welche Auswirkungen eine staatliche Tätigkeit auf die Umwelt haben kann, welches Ausmaß die Auswirkungen erreichen können und wie Kosten und Nutzen zu bewerten sind. Gespräche mit Experten und eine Literaturrecherche können Hinweise auf allgemein übliche Evaluierungsmethoden geben. Ferner kann es hilfreich sein, die Meinungen der wichtigsten Interessengruppen (z.B. Anwohnergruppen aus dem von der Aktivität betroffenen Gebiet, wichtige Umweltinteressengruppen und nicht staatliche Organisationen vor Ort) einzuholen, und auf entsprechende Evaluierungsmethoden spezialisierte Wissenschaftler zu Rate zu ziehen.

Die Regierung kann von vornherein Maßnahmen zur Eindämmung oder Verringerung von Umweltauswirkungen vorsehen. Die Prüfung durch die ORKB kann hier den Fragen nachgehen,

- inwieweit diese Maßnahmen umgesetzt worden sind, die bestmögliche Vorgehensweise eingehalten wurde und ob die Maßnahmen dem Stand der Technik entsprechen, ohne übermäßige Kosten zu verursachen, und
- inwieweit durch diese Maßnahmen die beabsichtigte vorbeugende Wirkung eingetreten ist oder welche Schritte die Regierung andernfalls unternommen hat.

In bestimmten Fällen müssten solche präventiven Maßnahmen eventuell geeignet sein, Vorfällen von geringer Wahrscheinlichkeit, aber großer Gefahr zu begegnen, wie zum Beispiel unbeabsichtigten Emissionen von radioaktiven Substanzen. Entsprechende Unfall- und Störfallverfahren werden zwar nur selten eingesetzt, sie müssen jedoch für den Notfall einsatzbereit gehalten werden. Wo solche Verfahren bedeutsam sind, können

- die Verfahren,
- die Schulung der beteiligten Mitarbeiter,
- die Häufigkeit von Kontrolltests und

- die Frage, ob allfällige Vereinbarungen mit Dritten (Zulieferern, Notfall-Einsatzkräften, Dienstleistern usw.) auf aktuellem Stand sind,
Gegenstand der Prüfung sein.

3.4 Prüfung von Umweltmanagementsystemen

Organisationen setzen Umweltmanagementsysteme ein, um sicherzustellen, dass sie eine systematische Strategie zur kontinuierlichen Verbesserung der umweltbezogenen Leistungen verfolgen und die dabei angestrebten Ziele wirksam erreichen. Bei der Entscheidung, ob eine Prüfung von Umweltmanagementsystemen vorgenommen werden soll, sollte die ORKB feststellen, ob deren Einsatz in der ökologischen Rahmenpolitik der Regierung vorgesehen ist. Die ORKB kann sich beispielsweise dafür entscheiden, das ganze Umweltmanagementsystem einzelner Ministerien zu prüfen. In anderen Fällen kann der Schwerpunkt der Prüfung auf einem oder mehreren Elementen liegen, die in verschiedenen Ministerien, Behörden oder anderen Organisationen innerhalb des Prüfungsauftrags der ORKB überprüft werden. Der letztgenannte Ansatz kann sich insofern als sinnvoll erweisen, als relativ eng gefasste Themenbereiche behandelt werden können, die dennoch die Möglichkeit zu erheblichen Verbesserungen im gesamtstaatlichen Bereich bieten.

Eine ORKB kann erwägen, die tatsächlich vom Staat festgelegten Leistungsziele zu prüfen und darüber zu berichten. Bei einer solchen Prüfung könnte die ORKB sinnvollerweise aufzeigen, wie sich die staatlichen Ziele im Vergleich mit den anderenorts gesetzten Zielen sowie den staatlichen Verpflichtungen aus internationalen Verträgen darstellen. Eine ORKB kann auch eine Prüfung darüber in Betracht ziehen, ob die staatliche Überwachung der öffentlichen Umweltmanagementsysteme und die Berichterstattung über umweltrelevante Leistungen ausreichen, um die Rechenschaftspflicht gegenüber Gesetzgeber und Öffentlichkeit hinsichtlich der Verwirklichung der Leistungsziele zu erfüllen. Die ORKB kann eine Prüfung durchführen, um das Leistungsniveau und die Gründe für eine Nichterreichung bestimmter Ziele zu untersuchen.



3.5 Bewertung von Vorschlägen zu Rahmenpolitik und Programmen

Es kann in bestimmten Situationen vorkommen, dass ORKBn dazu herangezogen werden, den gesetzgebenden Instanzen Auskunft über geplante Strategien oder Programme zu erteilen. Das kann beispielsweise in Fällen geschehen, in denen eine nationale gesetzgebende Instanz ihre Aufmerksamkeit von der Frage: „Funktioniert das Programm im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben?“ auf die grundlegendere Frage lenkt, die etwa lauten könnte: „Müssen die zugrunde liegenden gesetzlichen Bestimmungen selbst modifiziert werden, damit das Programm kostenwirksamer wird oder in anderer Weise verbessert werden kann?“. Unter diesen Umständen kann die ORKB ersucht werden, Alternativvorschläge zu analysieren, die Gegenstand laufender Beratungen sind.

Generell gilt, dass solche Arbeiten sowohl Herausforderungen als auch Gefahren beinhalten. Insbesondere kann es vorkommen, dass Analysen von Vorschlägen zu Rahmenpolitik oder Programmen zuweilen besondere Fähigkeiten verlangen (gezielt geschultes Personal, Berater, Expertenrunden etc.). Auch wenn das vorhandene Fachwissen solchermaßen ergänzt wird, bergen derartige Analysen zusätzliche Gefahren für die ORKB. Das gilt insbesondere, wenn sie in politischen Debatten als Parteinahme für eine bestimmte Seite aufgefasst werden. In solchen Fällen kann sich die ORKB für eine der im Folgenden dargestellten Alternativen entscheiden, um die genannten Gefahren möglichst gering zu halten:

- Fakten statt Beurteilungen
- Feststellen, ob ein Konsens unter Experten besteht
- Evaluierung und Stellungnahme zu Analysen anderer Organisationen
- Ablehnung des Ersuchens.

4. Erstellen von Prüfungskriterien

Von Belang für die ORKB bei der Durchführung von Umweltprüfungen ist die Festlegung der Kriterien, nach denen das geprüfte Programm oder die geprüften Stellen gemessen werden sollen. Daher hat sie sorgfältig darauf zu achten, dass die gewählten Kriterien weithin als sachgerecht, vollständig und verständlich anerkannt werden.

Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung muss gegebenenfalls auf Kriterien aus verbindlichen (Gesetze, festgeschriebene politische Strategien und Zielsetzungen, allgemein akzeptierte Richtlinien usw.) sowie aus nicht verbindlichen Quellen zurückgreifen (wissenschaftliche Literatur, Experten, Leistungsindikatoren oder Maßstäbe, die von vergleichbaren oder anderen Stellen, die ähnliche Tätigkeiten ausüben, verwendet werden usw.). Siehe Anhang 2.

Ein spezielles Risiko, das eine ORKB bei der Durchführung einer Umweltprüfung eingeht, ergibt sich, wenn die Kriterien nicht anwendbar, unangemessen oder subjektiv sind. Das größte Risiko für die ORKB besteht in der Verwendung von Kriterien aus nicht verbindlichen Quellen. Allerdings sind solche Quellen häufig trotzdem notwendig und erweisen sich als sehr ergiebig, wenn eine vertiefte oder breiter angelegte Untersuchung erforderlich wird. Abschließend werden die gewählten Kriterien (wie alle Prüfungskriterien) auf ihre Objektivität geprüft, um jedwede Subjektivität auszuschließen. Die Prüfungskriterien sollten die Vollständigkeit der verwendeten Leistungsindikatoren (die sachgerecht, verständlich und verlässlich sein sollten) gewährleisten.

Beim problemorientierten Ansatz spielt die Anwendung der Prüfungskriterien eine untergeordnete Rolle. Dagegen steht hier die Formulierung begründeter Hypothesen im Vordergrund.⁸¹

⁸¹ Siehe z.B.: Handbook in Performance Auditing. Theory and practice. 1999.



Entwicklung eines systemorientierten Ansatzes der Wirtschaftlichkeitsprüfung – ein theoretisches Rahmenkonzept

1. Der systemorientierte Ansatz der Wirksamkeitsprüfung⁸²

Das öffentliche Dienstleistungswesen ist sehr komplex und die immer aufwändigeren staatlichen Programme führen zunehmend zu Zielkonflikten und zu unbeabsichtigten Nebenwirkungen durch Überschneidung oder Koinzidenz verschiedener Funktionen. Ferner müssen die meisten zentralen Entscheidungen über staatliche Programme getroffen werden, ohne dass zunächst feststeht, ob sie überhaupt die gesteckten Ziele erreichen oder ob dafür unter Umständen mehrere Ansätze erforderlich sind.

Es ist keine einfache Aufgabe, politische Zielsetzungen in staatliche Programme umzusetzen und Maßnahmen zu planen und zu verwirklichen, mit denen die gewünschten Ergebnisse erreicht werden können. Oft ist es sogar schwierig, geeignete Verfahren für die Beurteilung der Ergebnisse und der Wirksamkeit staatlicher Handlungen zu finden. Immer häufiger wird man sich bewusst, dass oft eine große Lücke zwischen politischen Entscheidungen und ihrer tatsächlichen Umsetzung und den letztendlichen Ergebnissen klafft.

Es ist daher sehr wichtig, Modelle zu entwickeln, die dem Wirtschaftlichkeitsprüfer die Untersuchung und Beurteilung von Umsetzung und Wirksamkeit staatlicher Handlungen erleichtern. Ein gängiger Ansatz in der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist das sog. Ziel-Mittel-Modell (d.h. Ziele und Methoden), bei dem die Implementierung als ein Prozess angesehen wird, in dem Ministerien und Behörden aus

⁸² Nähere Informationen siehe Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework. Oberste Rechnungskontrollbehörde Schweden (RRV). 1985.

den allgemeinen Zielen Unterziele und Teilmittel herausfiltern und die Zuständigkeit für die Verwaltung und Bereitstellung einer bestimmten öffentlichen Dienstleistung übernehmen.

Der nachstehend beschriebene Systemansatz bei der Wirksamkeitsprüfung wurde auf der Grundlage des Ziel-Mittel-Modells entwickelt und mit systemtheoretischen Ideen und Konzepten verknüpft, die staatliches Handeln oder staatliche Programme als ein Geflecht interagierender und funktional unabhängiger Einzelelemente sehen. Vorschriften, Ressourcen, Staatsorgane usw. sind Beispiele solcher Einzelelemente, die alle zusammen ein staatliches Projekt darstellen.

Ein staatliches Projekt in Form eines Systems zu betrachten bedeutet, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfer eine holistische Betrachtungsweise anwenden müssen. Bei der Prüfung der Wirksamkeit solcher Systeme kommt der Rechenschaftspflicht einzelner Behörden eine untergeordnete Rolle zu, während der Schwerpunkt auf der Wirksamkeit der Systeme selbst liegt.

2. Das Systemmodell und staatliche Projekte

Das Systemmodell ist nachstehend Schritt für Schritt beschrieben.

2.1 Produktion - die erste Komponente des Modells

Die Produktion steht im Mittelpunkt des Systemmodells. Bei Dienstleistungen fallen die Erbringung (Produktion) und Inanspruchnahme (Verbrauch) der Dienstleistung immer zusammen. Kunden, Personal, Arbeitsmethoden und Mittel sind somit alle Teil des Produktionssystems. Dies ist im folgenden Bild dargestellt.



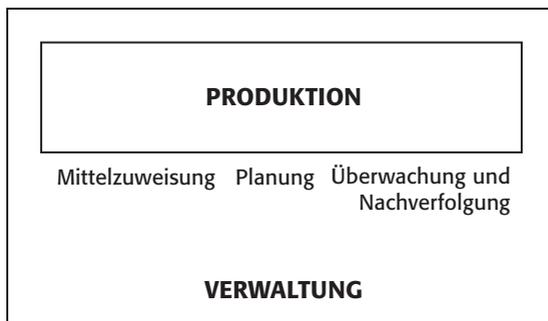
Ziel der Produktion ist es, der Gesellschaft Dienstleistungen auf wirtschaftliche Weise zur Verfügung zu stellen. Dies erfordert beispielsweise motiviertes, qualifiziertes Personal; einen sinnvollen Einsatz der Mittel, angemessene Vorgehensweisen, teilnehmende und gut informierte Kunden usw.



2.2 Verwaltung – die zweite Komponente des Modells

Das Produktionssystem wird im Rahmen einer Verwaltung betrieben, die eventuell mehrere Ministerien und eine Vielzahl von Abteilungen und Stellen sowie regionale Ämter und Kommunen umfasst.

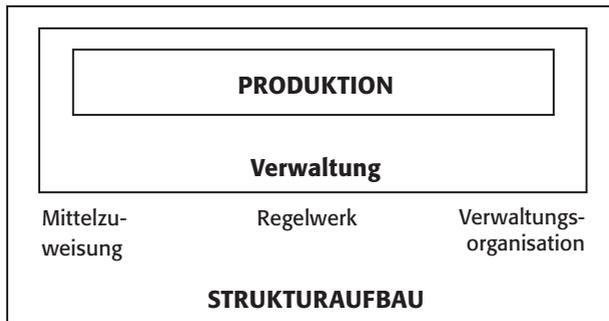
GESELLSCHAFTLICHES PROJEKT



Die Aufgaben der Verwaltung – Zuteilung von Mitteln, Planung und Umsetzung von Maßnahmen, Fortschrittsüberwachung und -evaluierung usw.– zielen vor allem auf die einfachere Koordinierung und Steuerung staatlicher Projekte ab. Verwaltungssysteme sollen zur wirksamen Umsetzung der Projekte beitragen.

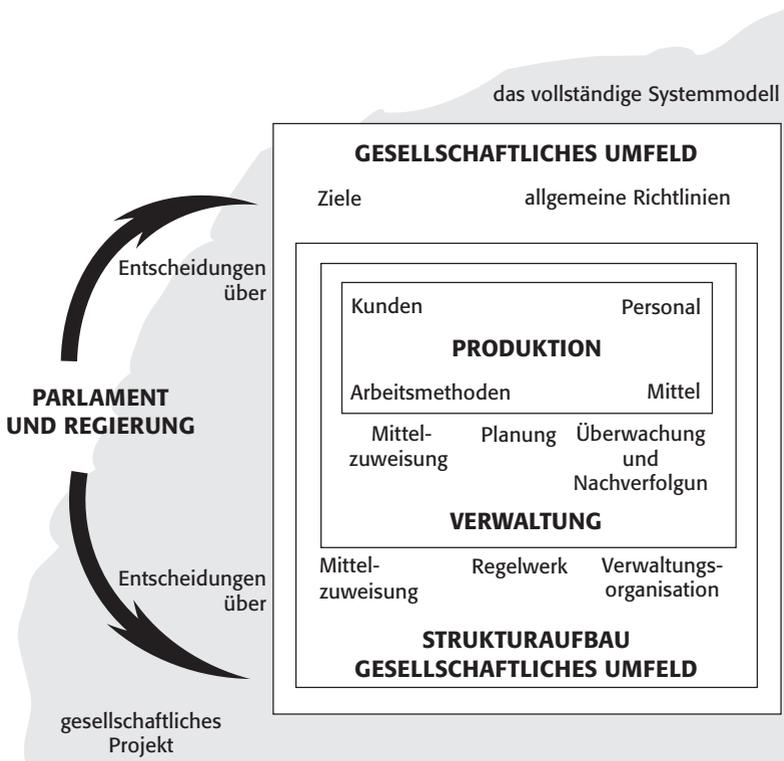
2.3 Strukturaufbau – die dritte Komponente des Modells

Der Strukturaufbau bildet wiederum einen Rahmen (um das Produktions- und das Verwaltungssystem). Doch das gesellschaftliche Projekt und die damit einhergehenden politischen Zielsetzungen sind nicht das Einzige, worüber durch Parlament und Regierung entschieden wird. Ebenso wichtig ist die Ausgestaltung der Behördenstruktur, des Haushaltsrahmens und der Vorschriften, die dafür sorgt, dass die Maßnahmen innerhalb der Produktionssysteme zur Erreichung der politischen Ziele führen. Dies ist im folgenden Bild dargestellt:



2.4 Das Umfeld und das vollständige Systemmodell

Schließlich ist noch anzumerken, dass bestimmte Kräfte im Umfeld der Maßnahme wirken, die einen Einfluss auf die Art und Weise ausüben, in der ein gesellschaftliches Projekt umgesetzt wird. Das vollständige Systemmodell sieht somit folgendermaßen aus:



Das Systemmodell zeigt, dass das Handeln staatlicher Organe (Zentralstellen oder nachgeordnete Stellen) nur ein Glied in einer langen Handlungskette ist. Die Beurteilung eines staatlichen Organs muss deshalb auch andere Kontrollkriterien mit berücksichtigen – Regeln, von der Organisation zur Durchführung bestimmter Maßnahmen eingesetzte Ressourcen, oder das gesellschaftliche Umfeld, in dem die Behörden oder Organisation agiert.

Das Systemmodell gestattet ein weit gestecktes Konzept der Wirksamkeitsprüfung und Fragen wie beispielsweise: Ist das staatliche Projekt richtig aufgebaut? Prüfungen solcher Themenkomplexe können Bewertungen der Vorschriftsmäßigkeit, der Verteilung der Zuständigkeiten oder der Mittelbewilligung usw. beinhalten.

3. Wirksamkeitsprüfung – einige Schlussfolgerungen

Bei der Wirksamkeitsprüfung untersucht die ORKB die Wirksamkeit des Verwaltungshandelns und staatlich finanzierter Maßnahmen. Damit ist gemeint, dass überprüft wird, ob die erzielten Ergebnisse tatsächlich diejenigen sind, die Parlament und Regierung im Sinne hatten, als sie Finanzmittel bereitstellten, staatliche Stellen errichteten und Gesetze auf den Weg brachten, um ein gesellschaftliches Projekt umzusetzen.

Das oben beschriebene Modell veranschaulicht, dass diese Art der Wirksamkeitsbeurteilung nur über einen Systemansatz möglich ist. Sämtliche Faktoren, die eine spürbare Wirkung auf den Grad der Zielerreichung haben, sind zu berücksichtigen. Andernfalls besteht die große Gefahr, dass beispielsweise einer einzelnen Behörde bei der Prüfung zu große Bedeutung beigemessen wird. Tatsächlich mag das Instrumentarium, das den Behörden zur Verfügung steht, im Vergleich zu den herrschenden gesellschaftlichen Kräften eher kümmerlich sein.

Ein bedeutender Teil jeder Wirksamkeitsprüfung ist die Bewertung verwaltungsmäßigen Handelns und Entscheidens. Daher ist eine einfache Erklärung für das Nichterreichen der gesteckten Ziele unzureichend. Auch die Faktoren, die beeinflussbar sind, müssen ermittelt werden. Nach dem dargestellten Systemmodell gibt es zwei Arten von beeinflussbaren Faktoren:

- Das Handeln der staatlichen Stelle: Erfüllen die staatlichen Stellen ihre Aufgaben in der Weise, die in Bezug auf das zu verwirklichende Projekt am besten geeignet ist?
- Der Strukturaufbau: Sind Regelwerk, Zuweisung von Ressourcen und Organisation der Behörden für den ihnen zugewiesenen Zweck in Bezug auf das zu verwirklichende Projekt geeignet?

Der Systemansatz bei der Wirksamkeitsprüfung funktioniert auf der Grundlage eines dualen Prüfungsvorgangs. Sowohl die Tätigkeit der staatlichen Stelle als auch der Strukturaufbau wird bei der Beurteilung, ob eine Maßnahme wirksam ist oder nicht, berücksichtigt.



Die Wirksamkeitsprüfung läuft stets Gefahr, mit Scheuklappen nur die internen Arbeitsabläufe der geprüften Stelle zu betrachten. Dabei wird manchmal übersehen, dass die dringend notwendige Straffung der Verwaltungs- und Planungsprozesse im Sinne einer echten Steigerung der Wirksamkeit gar nicht das Allerwichtigste sein mag. So gerät vielleicht manche Behörde in die Kritik, ohne dass berücksichtigt wird, dass ihre Handlungsmöglichkeiten durch eine völlig ungenügende Finanzausstattung oder einen schwachen Stand in der öffentlichen Verwaltung begrenzt sind. Da der Systemansatz bei der Wirksamkeitsprüfung die staatliche Stelle in einem weiter gefassten Kontext betrachtet, wird hiermit der Gefahr eines verengten Blickwinkels vorgebeugt.

Sinn des entwickelten Modells ist es, die Ziele einer systemorientierten Prüfung zu verdeutlichen. Daran schließt sich die Frage an, wie man die anvisierten Ziele tatsächlich erreichen kann. Ausgehend von den Erfahrungen, die das Amt in konkreten Projekten mit dem Systemansatz gesammelt hat, lassen sich drei methodische Grunderfordernisse ausmachen:

1. Ausgangspunkt für die systemorientierten Prüfungen ist ein bestimmtes Handeln innerhalb eines gesellschaftlichen Bereichs. Dieses drückt sich in einem bestimmten Projekt aus, das als Grundlage für die Untersuchung und auch für die abschließende Bewertung gewählt wurde.
2. In der systemorientierten Finanzkontrolle wird der Umfang der Untersuchung von dem „System“ bestimmt, das durch das Projekt selbst und die Kräfte bzw. Akteure, die die Umsetzung dieses Projekts in irgendeiner Weise beeinflussen, gebildet wird.
3. Bei der systemorientierten Finanzkontrolle werden die Daten über das Endergebnis stets in die Analyse- und Bewertungsgrundlagen mit einbezogen.

Zweck dieses Modells ist die Schaffung eines theoretischen Rahmens für die Wirksamkeitsprüfung, dessen Ausgangspunkt das umzusetzende staatliche Projekt, d.h. die von den öffentlichen Programmen/ Stellen beabsichtigte Gesamtwirkung, ist.