

INTOSAI



Umweltprüfung & Prüfung der Ordnungsmäßigkeit

*Mehemea Kei te ora a Papatuanuku ka ora te tangata
(Wenn wir Mutter Erde nähren, nährt sie uns)*

INTOSAI Arbeitsgruppe für Umweltprüfung

Das Sekretariat der Arbeitsgruppe Umweltprüfung möchte den folgenden Obersten Rechnungskontrollbehörden für die Übersetzung dieses Dokuments danken.

Arabisch: Zentrales Rechnungsprüfungsamt von Ägypten
Französisch und Spanisch: der Kanadische Rechnungshof
Deutsch: der Österreichische Rechnungshof

Umweltprüfung & Prüfung der Ordnungsmäßigkeit

*Mehemea Kei te ora a Papatuanuku ka ora te tangata
(Wenn wir Mutter Erde nähren, nährt sie uns)*

INTOSAI Arbeitsgruppe für Umweltprüfung
2004

Vorwort

Während Menschen sich zunehmend der weltweiten Umweltbedrohung bewusst werden, wächst auch die Erkenntnis, dass die Privatwirtschaft sowie alle Regierungsebenen dafür verantwortlich sind, sich mit Umweltfragen zu befassen. Die Öffentlichkeit - nicht nur einzelne Bürger oder Gruppen, sondern auch Kreditinstitute - wendet ihre Aufmerksamkeit in verstärktem Maße Fragen der Verantwortlichkeit in Umweltangelegenheiten zu. Das hat dazu geführt, dass sich Behörden wie auch Unternehmen stärker bemühen, umweltliche Belange bei ihren Planungen und Grundsatzentscheidungen zu berücksichtigen. Als Resultat hat sich der Umfang der Umweltbestimmungen auf nationaler wie auch auf lokaler Ebene bedeutend vergrößert. Dadurch sind sowohl dem öffentlichen wie auch dem privaten Sektor neue bzw. zusätzliche Maßnahmen und Kosten für die Einhaltung auferlegt worden.

Dadurch, dass der Staat wie auch die Privatwirtschaft mehr für ihre umweltpolitischen Handlungen zur Rechenschaft gezogen werden, ist es auch notwendig geworden, über die Konsequenzen dieser Handlungen Bericht zu erstatten. Außerdem erwartet man, dass diese Berichterstattung einer unabhängigen Wirtschaftsprüfung unterzogen wird. So fällt den Rechnungsprüfern die wichtige Rolle zu, auf diese Anliegen zu reagieren und glaubhafte, objektive Informationen zu vermitteln, auf denen sich Entscheidungen aufbauen und nach denen Leistungen beurteilt werden können.

Umweltprüfungen passen jedoch nicht immer reibungslos zum Mandat der einzelnen Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB). Die Schwierigkeiten, Umweltprüfungen innerhalb eines Ordnungsprüfungsmandats durchzuführen, kamen erstmalig auf der sechsten Sitzung der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfung (WGEA) in Kapstadt (Südafrika) zur Sprache.



Das vorliegende Schriftstück „Umweltprüfung und Prüfung der Ordnungsmäßigkeit“ vermittelt den ORKBn Richtlinien zur Durchführung von Umweltprüfungen unter Anwendung der bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (Finanz- und Rechtmäßigkeitsprüfungen) üblichen praktischen Grundsätze. Es zeigt, dass die ORKBn nicht unbedingt ein Mandat zur Wirtschaftlichkeitsprüfung brauchen, um Prüfungsarbeiten mit umweltlichen Schwerpunkten durchzuführen.

Im Jahre 2001 verteilte die neuseeländische ORKB (Office of the Controller and Auditor General) einen frühen Entwurf dieses Schriftstücks zur Diskussion am 7. Treffen der WGEA in Ottawa (Kanada). Eine aktualisierte Version wurde im folgenden Jahr auf der Sitzung des Lenkungsausschusses der WGEA in London vorgelegt. Dieser empfahl, die WGEA solle das Schriftstück genehmigen und zur Anerkennung als offizielles INTOSAI-Dokument einreichen. Diese Empfehlung wurde auf dem Treffen der WGEA in Warschau im Juni 2003 einstimmig gebilligt.

Im Oktober 2003 wurde diese Absicht dem Präsidium der INTOSAI [Governing Board] ordnungsgemäß mitgeteilt. Er erklärte sich daraufhin einverstanden, Maßnahmen zur Verteilung des Schriftstücks an INTOSAI Mitglieder zu ergreifen, die um Kommentare und Durchsicht gebeten wurden. Anfang 2004 sammelte die WGEA die von den INTOSAI Mitgliedern erhaltenen Kommentare und Vorschläge und veranlasste entsprechende Änderungen, bei denen die Beiträge der Mitglieder zur Entwicklung des Schriftstücks berücksichtigt wurden. Das vorliegende Schriftstück ist das Ergebnis dieser Beratungen. Wir erwarten, es auf dem XVIII. Internationalen Kongress der Obersten Rechnungs- und Kontrollbehörden (INCOSAI) in Budapest im Oktober 2004 als INTOSAI Dokument vorschlagen zu können.

Wir danken Herrn Kevin Brady, Controller and Auditor General von Neuseeland, auf dessen Initiative dieses WGEA-Projekt beruht. Wir danken auch Martyn Pinckard, Wendy Venter und Gareth Ellis im Büro des neuseeländischen Office of the Controller and Auditor General für ihre hervorragende Arbeitsleistung bei der Entwicklung des Schriftstücks und der



Vorbereitung zur Veröffentlichung. Schließlich danken wir den Mitgliedern der WGEA und anderen ORKBn, deren Kommentare und Vorschläge geholfen haben, das Schriftstück inhaltlich zu vervollständigen und seine Verteilung zu verwirklichen.

Dieses Schriftstück ist in allen INTOSAI-Sprachen erhältlich und auch über die WGEA-Website (www.environmental-auditing.org) zu finden. Wir sind zuversichtlich, dass die Schrift „Umweltprüfung und Prüfung der Ordnungsmäßigkeit“ nicht nur jenen Rechnungsprüfern wertvolle Hinweise und Richtlinien vermittelt, die Umweltprüfungen bereits auf regelmäßiger Basis durchführen, sondern auch denen, die damit noch weniger vertraut sind.

Mit freundlichen Grüßen,



Sheila Fraser, FCA
Vorsitzende, INTOSAI WGEA
Auditor General of Canada



Johanne Gélinas
Stellvertretende Vorsitzende,
INTOSAI WGEA
Beauftragte für Umwelt und Nachhaltige
Entwicklung
im Büro des Auditor General of Canada

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	i
Kurzfassung	1
Was ist eine Umweltprüfung?	2
Warum beschäftigen wir uns mit diesem Thema?	4
Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung	5
Die Finanzprüfung	6
Der Zweck finanzieller Abschlüsse	6
Prüfungsziele	7
Umweltbelange	8
Rechnungsführung auf Kassen- oder Fälligkeitsbasis	9
Die Auswirkungen umweltrelevanter Themen auf Bilanzen	10
Auf Kassenbasis	10
Auf Fälligkeitsbasis	13
Rechtmäßigkeitsprüfung	15
Was kann ein Ordnungsmäßigkeitsprüfer tun?	18
Sich Wissen über Umweltbelange aneignen	18
Beurteilung inhärenter Risiken, interner Kontrollsysteme und der Umweltkontrolle	18
Gesetze und Vorschriften beachten	20
Weitergehende Verfahren anwenden	20
Berichterstattung	21
Berichterstattung über erbrachte Dienstleistungen	21
Sonstige Arten der Berichterstattung	23
Schlussfolgerungen	24
Anhang - Fragen und Richtlinien	27
Anhang - Mitglieder der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfung	30



Kurzfassung

1. Eine Oberste Rechnungskontrollbehörde (ORKB) kann Prüfungen mit Umweltbezug ausführen, wenn sie einen Auftrag für Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (Finanz- und Rechtmäßigkeitsprüfungen) besitzt.¹ Um Prüfungen mit Umweltbezug durchzuführen, ist ein Auftrag für Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht erforderlich. Eine ORKB mag der Ansicht sein, dass ihre größten Stärken und Erfahrungen in der Durchführung von Finanz- und Rechtmäßigkeitsprüfungen liegen. Für sie wäre es sinnvoll, diese Erfahrungen für Umweltprüfungen zu nutzen. Dieses Schriftstück erläutert die Möglichkeiten, Prüfungen mit Umweltbezug im Rahmen von Finanz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen durchzuführen.

2. Die Kosten, die Regierungen bei der Entwicklung und Umsetzung umweltbezogener Konzepte und Verpflichtungen entstehen, sind von zunehmender Bedeutung. Als ORKB sollten wir erkennen, dass umweltbezogene Kosten, Verbindlichkeiten und Vermögensminderungen die Erstellung und Prüfung von Rechnungsabschlüssen beeinflussen. Der Prüfer der Ordnungsmäßigkeit muss die Vollständigkeit und die Richtigkeit der Ziffern bewerten.

3. Das Ziel einer Prüfung von Rechnungsabschlüssen ist, den Prüfer in die Lage zu versetzen, eine Meinung darüber abzugeben, ob die Rechnungsabschlüsse in allen inhaltlichen Belangen mit vorgegebenen Berichtsstrukturen übereinstimmen. „Materielle Belange“ können, wie erwähnt, direkt mit umweltbezogenen Kosten, Verpflichtungen, Einflüssen und Ergebnissen zusammenhängen. In diesem Zusammenhang verlangt die Prüfung von Abschlüssen vom Prüfer, Umweltangelegenheiten als Teil der Ordnungsmäßigkeitsprüfung zu betrachten.

¹ INTOSAI WGEA, *Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective* [WGEA-Richtlinien zur Prüfung von Aktivitäten mit Umweltbezug], Absatz 124.

Was ist eine Umweltprüfung?

4. Rechnungsführer und Rechnungsprüfer wurden bislang nicht als Teil der Umweltschutzbewegung betrachtet. Als diejenigen, die Informationen, Berichte und Richtigkeitsvermerke liefern - die ja häufig Entscheidungsgrundlage für Wirtschaft und Regierung sind - werden sie immer mehr in den Umweltbereich einbezogen. Der Einfluss von Rechnungsführern und Prüfern resultiert aus ihrem Zugang zu finanziellen und leistungsbezogenen Informationen. Ihre Aufgabe ist es, Informationen, auf deren Grundlage Entscheidungen getroffen und Leistungen gemessen werden, zu analysieren, Berichte zu verfassen und dies zu kommunizieren. Sie können transparentere und fundiertere Entscheidungen bezüglich Ressourceneinsatz und den Einfluss von Handlungen auf umweltbezogene Ergebnisse fördern, ohne bestehende Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungsführung umstoßen zu müssen.

5. In ihrem Schriftstück „Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective“ [Richtlinien zur Durchführung von Aktivitäten mit Umweltbezug] identifizierte die Arbeitsgruppe Umweltprüfung (WGEA) drei verschiedene Prüfungsarten, bei denen Umweltthemen berücksichtigt werden können²: die Prüfung von Bilanzen, Rechtmäßigkeitsprüfungen und Wirtschaftlichkeitsprüfungen.

6. Bei der Prüfung von Bilanzen können Umweltthemen folgende Punkte beinhalten:

- Initiativen zur Verhütung, Verminderung oder Behebung der Umweltschädigung;
- Erhaltung erneuerbarer und nicht - erneuerbarer Ressourcen;

² INTOSAI WGEA, Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective, 2000.



-
-
- die Konsequenzen von Verstößen gegen Umweltgesetze und -verordnungen, und
 - die Konsequenzen der vom Staat verordneten Haftung für fremdes Verschulden.

7. Rechtmäßigkeitsprüfungen im Zusammenhang mit Umweltfragen können sich darauf beziehen, zu gewährleisten, dass staatliche Aktivitäten auf nationaler und ggf. auch internationaler Ebene unter Befolgung relevanter Umweltschutzgesetze, -normen und -maßnahmen stattfinden.

8. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung umweltbezogener Aktivitäten kann der Gewährleistung folgender Punkte dienen:

- dass Kennzahlen umweltbezogener Leistung (wenn in Rechenschaftsberichten enthalten) die Wirtschaftlichkeit der geprüften Dienststelle akkurat widerspiegeln; und
- dass Umweltschutzprogramme auf wirtschaftliche, effiziente und effektive Weise durchgeführt werden.³

9. Während sich dieses Schriftstück auf Umweltprüfungen und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass eine Prüfung der nachhaltigen Entwicklung auf ähnliche Weise in Angriff genommen werden kann. In diesem Zusammenhang werden Leser auf das INTOSAI WGEA Dokument „Nachhaltige Entwicklung: die Rolle Oberster Rechnungs- und Kontrollbehörden“ verwiesen.⁴

³ Im INTOSAI WGEA-Schriftstück „*Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective*, 2000“ werden die verschiedenen Arten möglicher Wirtschaftlichkeitsprüfungen genauer beschrieben (Absatz 210).

⁴ www.environmental-auditing.org.

Warum beschäftigen wir uns mit diesem Thema?

10. Auf dem 6. Treffen der WGEA in Kapstadt (Südafrika) im April 2000 wurden die Probleme der Durchführung von Umweltprüfungen unter der bloßen Kompetenz für Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen angesprochen. Dies betraf vor allem jene ORKBn, die kein Mandat für eine spezifische Wirtschaftlichkeitsprüfung haben bzw. die keine besonderen Stärken und Erfahrungen auf den Gebieten Buchführung und Rechtmäßigkeitsprüfung haben.⁵

11. Auf dem 7. Treffen der WGEA Ottawa (Kanada) im September 2001 hob ein Diskussionspapier die Bedeutung dieses Themas für die Tätigkeit aller ORKBn hervor. Außerdem meinte die Arbeitsgruppe, es sei wichtig, weiterhin auf diesem Gebiet tätig zu sein und ein mehr detailliertes Schriftstück auszuarbeiten, das zu erkennen gibt, wie eine Umweltprüfung mit den Finanz- und Rechtmäßigkeitsprüfungen einer ORKB in Bezug gebracht werden kann.

12. Dieses Schriftstück vermittelt Richtlinien, wie man Umweltprüfungen mit denselben Prüfungsmethoden durchführen kann wie Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (Finanz- und Rechtmäßigkeitsprüfungen).

⁵ Die Ergebnisse der INTOSAI WGEA-Befragung von 1997 zeigen, dass sich die Anzahl der einem beschränkten Mandat unterliegenden ORKB mit der Zeit verringert hat, während die ORKB ihre Kapazitäten und neuen Mandate erweitern. Die Befragung führte zu dem Schluss, dass 94 % der ORKB eine Form von Mandat hatten, Umweltprüfungen durchzuführen.



Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung

13. Das INTOSAI Dokument „Pflichten- und Verhaltenskodex und Richtlinien für die Finanzkontrolle“⁶ [Regeln der Ethik und Prüfungsnormen] sieht vor, dass eine staatliche Rechnungsprüfung vollen Umfangs auch Ordnungsmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu beinhalten hat.

14. Eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung (wie in diesen Normen definiert) schließt ein:

- Testat finanzieller Rechenschaftslegung verantwortlicher Dienststellen einschließlich Prüfung und Beurteilung finanzieller Unterlagen und Kommentare zu den Abschlüssen;
- Testat finanzieller Rechenschaftslegung staatlicher Verwaltungsbehörden;
- Prüfung finanzieller Systeme und Transaktionen einschließlich Beurteilung der Einhaltung der entsprechenden Gesetze und Verordnungen;
- Prüfung der internen Kontroll- und Prüfungsvorgänge;
- Prüfung der Rechtschaffenheit und Angemessenheit von Verwaltungsentscheidungen innerhalb der geprüften Dienststelle; und
- Berichterstattung über sämtliche anderen auf die Prüfung zurückzuführenden oder mit ihr zusammenhängenden Angelegenheiten, die nach Ansicht der ORKB offengelegt werden sollten.

⁶ INTOSAI -Richtlinien für die Finanzkontrolle, Juni 1992.



15. Die Normen sehen vor, dass die Wirtschaftlichkeitsprüfung aus Prüfungen der Wirtschaftlichkeit, Effektivität und Effizienz besteht und folgendes beinhaltet:

- Prüfung der Wirtschaftlichkeit administrativer Aktivitäten gemäß soliden Verwaltungsgrundsätzen und -praktiken sowie der Managementgrundsätze;
- Prüfung der rationellen Nutzung menschlicher, finanzieller und anderer Ressourcen. Dazu gehören die Untersuchung von Informationssystemen, Leistungsmaßnahmen, Überwachungsregelungen und Verfahren, die von den geprüften Dienststellen eingesetzt werden, um festgestellte Mängel zu bereinigen; und
- Prüfung der Fähigkeit der geprüften Dienststelle, ihre gesteckten Ziele zu erreichen, und Prüfung der tatsächlichen Auswirkungen ihrer Aktivitäten im Vergleich mit den beabsichtigten Auswirkungen.

16. Das Schriftstück bestätigt auch, dass Überschneidungen zwischen der Ordnungsmäßigkeitsprüfung und der Wirtschaftlichkeitsprüfung möglich sind und dass sich die Einstufung einer bestimmten Prüfung in solchen Fällen nach dem Hauptzweck der Prüfung richtet.

17. Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung beinhaltet daher die Finanzprüfung und die Rechtmäßigkeitsprüfung. So kann sich die Rechtmäßigkeit im Rahmen einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung z.B. auf die Beachtung ordnungsgemäßer Buchführungsgrundsätze und/oder relevanter Umweltgesetze und -abkommen beziehen.

Die Finanzprüfung

Der Zweck finanzieller Abschlüsse

18. Die finanziellen Abschlüsse sollten Informationen über die finanzielle Lage, das Ergebnis und den Cashflow einer Dienststelle liefern,



damit sie für Entscheidungen über den Ressourceneinsatz und deren Bewertung benutzt werden können. Insbesondere sollten finanzielle Abschlüsse im öffentlichen Bereich Informationen liefern, die für Entscheidungen nützlich sind und die Verantwortlichkeit der Dienststelle für ihre Ressourcen aufzeigen.⁷

19. Bisher zeigten die finanziellen Abschlüsse von Regierungsstellen (und ihren untergeordneten Behörden) allgemein die Tendenz, umweltbezogene Themen zu meiden. Heute wird jedoch erkannt, dass die Kosten sowie Fragen der Einhaltung und Leistungserbringung im Zusammenhang mit der Umweltpolitik und umweltlichen Verpflichtungen in den finanziellen Abschlüssen zum Ausdruck kommen sollten.

Jahresabschlüsse 2002/03 der Atomenergiebehörde Großbritanniens (UKAEA)

Die Bilanzen 2002/03 der Atomenergiebehörde Großbritanniens enthalten folgende Nachweise:

- Ein Leistungsbericht auf Basis eines umweltlichen Wirtschaftlichkeitsindex ist eine zahlenmäßige Maßnahme, die erstklassige Umweltbewirtschaftung fördert. Die bei UKAEA bestehenden Umweltbewirtschaftungspläne ermöglichen die Anerkennung gemäß Umweltnorm ISO 14001;
- Ein Bericht über die Hauptmerkmale der umweltlichen Wiederherstellung aller Areale, für die UKAEA verantwortlich ist, und
- Ausarbeitung detaillierter Kosten für die Außerbetriebsetzung und von Kostenanschlägen für die umweltliche Wiederherstellung nuklearer Areale.

Prüfungsziele

20. Ziel der Prüfung eines finanziellen Abschlusses ist es, dem Prüfer die Beurteilung, ob der Abschluss in allen inhaltlichen Belangen in

⁷ International Public Sector Accounting Standard IPSAS 1: Presentation of Financial Statements herausgegeben von der International Federation of Accountants, Mai 2000.



Übereinstimmung mit einem definierten Berichtsrahmen erstellt worden ist, zu ermöglichen.⁸

Umweltbelange

21. Umweltbelange werden für eine zunehmende Anzahl von Regierungen und Organisationen bedeutsam. Diese Themen werden für die Benutzer von Jahresabschlüssen zunehmend interessant. Manche Organisationen sind z.B. in Bereichen tätig, in denen Umweltbelange materielle Auswirkungen auf die Abschlüsse haben können.

22. Das International Auditing Practices Committee (IAPC) hat Umweltbelange im Zusammenhang mit Finanzprüfungen wie folgt definiert

- (a) „Initiativen, um Umweltschäden zu vermeiden, zu verringern oder zu beheben oder die sich mit der Erhaltung von erneuerbaren oder nicht erneuerbaren Ressourcen auseinandersetzen (solche Initiativen können aufgrund von Umweltgesetzen und -vorschriften, Verträgen oder freiwillig gesetzt werden);
- (b) Folgen aus der Übertretung von Umweltgesetzen und -vorschriften;
- (c) Folgen aus der Verursachung von Umweltschäden die Dritten oder Umweltressourcen zugefügt werden; und
- (d) Folgen aus der gesetzlichen Haftung (z.B. Haftung für Schäden, die von früheren Eigentümern verursacht wurden).“⁹

23. Bisher hat man sich im Rechnungs- und Prüfungswesen auf umweltliche Belastungen konzentriert. So können die Abschlüsse einer Organisation Grund und Boden (auf derselben Basis wie andere Aktiva) zwar als Anlagevermögen aufführen. In jüngster Zeit liegt der Schwerpunkt jedoch

⁸ International Standard on Auditing ISA 200: Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements.

⁹ International Auditing Practice Statement 1010: The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements, März 1998.



auf „umweltlichen Aktiva“, d.h. natürlichen Vermögenswerten, die keine Zuwendungen von Ressourcen erfordern, sondern umweltlichen Nutzen bringen wie z.B. Habitat-, Hochwasser- oder Klimaschutz und andere nichtwirtschaftliche Funktionen haben wie ästhetische oder gesundheitliche Werte. Hier kommt zum Ausdruck, dass Dienststellen nicht nur ihren Gesellschaftern gegenüber verantwortlich sind, sondern auch der Allgemeinheit schulden, die natürliche Umwelt zu erhalten. Der Begriff „umweltliche Aktiva“ ist noch im frühen Entwicklungsstadium, wobei der Privatsektor durchaus die Führung übernimmt.

Rechnungsführung auf Kassen- oder Fälligkeitsbasis

24. Öffentliche Wirtschaftsrechnungen durchlaufen ein breites Spektrum zwischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung und Periodenrechnung. Weltweit benutzen Regierungsbehörden eine Vielzahl von Berichtsmethoden innerhalb dieses Spektrums.¹⁰

25. Die Einnahmen- und Ausgabenrechnung erkennt Transaktionen und Ereignisse, wenn Bargeld (bzw. Äquivalente) eingenommen oder ausgegeben wird. Der Erfolg der Finanzperiode wird als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben dargestellt. Die wichtigste finanzielle Aussage betrifft den Barmittelfluss (Cashflow).

26. Im Vergleich dazu erkennt die Periodenrechnung Transaktionen und andere Ereignisse, wenn sie stattfinden (und nicht nur, wenn Geldmittel oder Äquivalente erhalten oder gezahlt werden). Die Elemente in Abschlüssen nach Periodenrechnung sind Aktiva, Passiva, Nettovermögen/Eigenkapital, sowie Erträge und Aufwendungen.

¹⁰ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices, Mai 2000.

27. In diesem Schriftstück betrachten wir den Einfluss umweltrelevanter Themen auf finanzielle Abschlüsse nach beiden Arten der Rechnungsführung und was eine ORKB bei deren Prüfung beachten sollte.

Die Auswirkungen umweltrelevanter Themen auf Bilanzen

Auf Kassenbasis

28. Umweltrelevante Themen können sich auch auf finanzielle Abschlüsse auswirken, die nach Einnahmen- und Ausgabenrechnung aufgestellt werden. Die Auswirkungen sind dabei jedoch geringer als bei denen nach Periodenrechnung, da es bei der Einnahmen- und Ausgabenrechnung darum geht, die Auswirkungen im Berichtsjahr selbst zu erkennen (durch spezifische Zahlungen bzw. im Falle von Verlusten spezielle Zahlungen). Umweltliche Einflüsse sind nicht unbedingt auf spezifische Perioden beschränkt und müssen oft projiziert werden. Rechnungsprüfer könnten daher in Betracht ziehen, eine Methodik zu entwickeln, um solche umweltliche Auswirkungen von Maßnahmen zu untersuchen, die langfristiger sind als das jeweilige Geschäftsjahr.

29. Umweltrelevante Themen können den Bargeldfluss einer Organisation während des Berichtszeitraums beeinflussen. Ein zusätzlicher Einfluss kann eintreten, wenn in dem Abschluss Berichte über die Rechtmäßigkeit enthalten sind, beispielsweise wenn die Organisation verpflichtet ist, die Einhaltung von Umweltgesetzen und -vorschriften nachzuweisen. Die Nichteinhaltung kann durch spezifische Einzelheiten oder Sonderberichte dokumentiert werden, bei denen die Grundsätze der Finanzprüfung und der Rechtmäßigkeitsprüfung in Anwendung kommen.



Republik Südafrika - Apollo Sea Ölkatastrophe

Mitte der 1990er Jahre verseuchte ein Ölunfall vor der westlichen Kaphalbinsel Südafrikas einen landschaftlich reizvollen Küstenstreifen in einem Gebiet, das wegen seiner natürlichen Schönheit ein beliebter Anziehungspunkt für Touristen war.

Die Verantwortung für die Bekämpfung der Ölkatastrophe wurde von verschiedenen staatlichen Behörden getragen. Die Versicherungspolice, unter der die Kosten erstattet werden konnten, entfiel jedoch auf ein Ministerium, das seine finanziellen Abschlüsse auf Kassenbasis aufstellt.

Die zusätzliche Offenlegung verschiedener Posten wie Verluste, Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten war erforderlich. Die Abrechnung mit Dienstleistern sowie die endgültige Abwicklung des Versicherungsfalls zog sich über mehrere Geschäftsperioden hin. Dadurch blieb der Nachweis für die tatsächlichen Kosten in den einzelnen Bargeldposten uneindeutig. Die Auswirkungen zusätzlich gemeldeter Ausgaben mussten laufend berücksichtigt werden. Das hieß, dass die Rechnungsprüfer die Situation bis zur endgültigen Abwicklung über eine Reihe von Berichtsperioden hinweg überwachen mussten, obwohl sie überwiegend auf der Kassenbasis beruhte.

Der Versicherungsträger bot eine Abfindung von 15 Millionen Rand auf Basis der verfügbaren, einzelnen Zahlen, obwohl eine umfassende Analyse zeigte, dass die verschiedenen Behörden ca. 25 Millionen Rand ausgegeben hatten. Da die Verantwortung unter verschiedenen Dienststellen aufgeteilt war, hatten diese Erwägungen erheblichen Einfluss auf die einzelnen Prüfungen.

In dieser Situation war die ORKB in der Lage, in einem Sonderbericht die Gesamtkosten der Umweltkatastrophe darzustellen und zur Koordination zwischen den verschiedenen Behörden Stellung zu nehmen. Dies wäre wohl bei getrennten Prüfungsberichten für die einzelnen Behörden nicht möglich gewesen.

Es gibt auch noch andere Fälle, in denen ein Rechnungsprüfer die Tatsache in Betracht ziehen kann, dass selbst wenn ein bestimmtes Problem nicht unbedingt eine einzelne Dienststelle betrifft, dieses Problem jedoch für eine Anzahl anderer Dienststellen von Bedeutung sein kann. So mag z.B. die effiziente Energiebewirtschaftung bei einer einzelnen Behörde unwichtig sein, sie könnte aber zu erheblichen Einsparungen führen, wenn sie bei mehreren Behörden zur Anwendung kommt.

Ordnungsmäßigkeitsprüfung und Umweltthemen - Polen

Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (finanzielle Prüfung und Rechtmäßigkeitsprüfung) der polnischen ORKB umfassten ein weites Feld umweltrelevanter Themen und Ergebnisse:

- die Umsetzung eines Aufforstungsprogramms;
- Landgewinnungs- und Umweltschutzprogramm nach Bergbauaktivitäten (Schwefelindustrie)
- Erfüllung der Verpflichtungen aus der Helsinki-Konvention und
- Erhebung und Verwendung von Gebühren und Geldstrafen bei Versalzung von Oberflächengewässern.

Umsetzung eines Aufforstungsprogramms

Nach Prüfung dieses forstwirtschaftlichen Programms berichtete die polnische ORKB dem Parlament über folgende Mängel:

- Mangel an günstigen Voraussetzungen zur Unterstützung der erfolgreichen Umsetzung des Programms;
- Mangel an allgemeiner Forst- und Raumbewirtschaftungsstrategien;
- unwirksame Koordination durch Ministerien
- Knappheit finanzieller Ressourcen und
- unvollständige und ungeeignete Verwendung der dem Programm zur Verfügung gestellten Mittel.

Anbringung und Instandhaltung von Bohrlöchern - Simbabwe

Hier handelte es sich um die Prüfung eines Regionalen Entwicklungsfonds [District Development Fund/DDF], zu dessen Zielen es gehörte, die Bewohner ländlicher Gebiete durch kommunal angelegte und kommunaleigene Bohrlöcher mit gesundheitlich einwandfreiem Trinkwasser zu versorgen. Die dem Parlament mitgeteilten Mängel beinhalteten Folgendes:

- das finanzielle Management- und Kontrollsystem eignete sich nicht für solche Bohrarbeiten auf dem Lande;
- es wurden Bohrdienste für Menschen erstellt, die sich außerhalb des Mandats des DDF befanden, und
- DDF erreichte nur 45 % der für die Prüfungsperiode geplanten Leistung.



Auf Fälligkeitsbasis

30. Umweltrelevante Themen können Rechnungslegung auf Fälligkeitsbasis auf viele Arten beeinflussen. Es gibt internationale Rechnungslegungsstandards, die allgemeine Grundsätze für die Bestätigung, die Bewertung und die Veröffentlichung umweltrelevanter Angelegenheiten in Jahresabschlüssen regeln.¹¹ ORKBn können daher Prüfungsnormen entwickeln, die im Einvernehmen mit ihren eigenen nationalen Aufsichtsbehörden den internationalen Buchführungsnormen entsprechen.

31. Aus der Einführung von Umweltgesetzen und -vorschriften kann sich die Verpflichtung zur Abwertung von Anlagen ergeben.

32. Aus der Nichteinhaltung von Umweltvorschriften wie Emissionen oder Abfallentsorgung kann sich die Verpflichtung zur Rückstellung notwendiger Kosten für Sanierungsmaßnahmen, Ausgleichszahlungen oder gesetzlich vorgeschriebene Zahlungen ergeben. So kann zum Beispiel die Nichteinhaltung von Reinhaltungsvorschriften zu Geldbußen und Strafen für die Organisation führen.

33. So manche jährlichen Betriebskosten sind umweltrelevanter Natur. So können zum Beispiel Energiekosten als Umweltkosten gesehen werden, da die Verwendung fossiler Energieträger zur Emission von Kohlendioxid und zu Luftverschmutzung führt.

34. Manche Organisationen werden umweltrelevante Verpflichtungen als Verbindlichkeiten in ihre Jahresabschlüsse aufnehmen müssen, beispielsweise Verpflichtungen aus der Schließung von Deponien oder Nachsorge- und Wiederherstellungsverpflichtungen aus der Beendigung von Bergbauaktivitäten.

¹¹ Zum Beispiel ISA 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets gibt allgemeine Anregungen, die sich auf das Erkennen und die Veröffentlichung von Vorsorgen und Rückstellungen für Verluste inklusive solcher aus Umweltangelegenheiten. Beispiele für umweltrelevante Verpflichtungen sind ebenfalls angeführt.

35. Eine Organisation kann eine umweltrelevante Verpflichtung als Eventualverbindlichkeit aufnehmen müssen, wenn

- die Möglichkeit der Verpflichtung vom möglichen Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängt oder
- die Höhe der derzeitigen Verpflichtung nicht vollständig abgeschätzt werden kann oder
- ein Kapitalfluss zur Bereinigung der Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist.

36. Beim Versuch, die relevanten Rechnungslegungsstandards einzuhalten, kann die Veröffentlichung zusätzlicher Informationen in den Beilagen zu den Jahresabschlüssen notwendig werden. Dies können sein:

- die Branche und die damit verbundenen umweltrelevanten Themen;
- die Bewertungsmaßstäbe für Umweltkosten, z.B. was wird eingerechnet, wenn Gegenstände als Betriebsaufwand bezeichnet oder aktiviert werden, wie wird die Amortisation berechnet, usw.;
- Bußgelder und Strafen aufgrund von Umweltgesetzen und
- umweltbezogene Wiederherstellungsverpflichtungen inklusive der Bewertungenungenauigkeiten, der Art und der Zeit.

37. Abgesehen von der wachsenden Bedeutung einer umweltrelevanten Buchführung erfasst die Periodenrechnung nicht nur umweltbezogene Kosten, wenn sie entstehen (wie z.B. Bargeldmittel usw.), sondern auch umweltbezogene Belastungen, und zwar auf lange Sicht z.B. durch Bildung finanzieller Reserven in der Bilanz und durch Offenlegung von Eventualverbindlichkeiten an anderen Stellen im finanziellen Abschluss. Auch der Wert des Anlagevermögens kann etwa durch permanente Wertminderung korrigiert werden, z.B. wenn er durch Umwelteinflüsse beeinträchtigt wird. So können bestehende Normen auch Umweltfragen berücksichtigen, und Rechnungsprüfer haben dann einen Standard, an dem



sie die Einbeziehung umweltlicher Themen in finanziellen Abschlüssen messen können.

Verbuchung von Schlüsselinfrastruktur in Neuseeland

In Neuseeland sind die lokalen Verwaltungen für die Bereitstellung wichtiger Umweltdienstleistungen wie Wasserversorgung und Abwasserentsorgung und -behandlung sowie für Abfallentsorgung zuständig. Sie erlassen auch wichtige Umweltgesetze.¹²

1993 legte die Neuseeländische ORKB dem Parlament einen Bericht vor, aus dem hervorgeht, dass *für die langfristige finanzielle Sicherheit der lokalen Verwaltungen nicht garantiert war*. Begründet war dies im fehlenden Wissen über den gegenwärtigen Zustand wichtiger infrastruktureller Anlagen und im Fehlen einer strategischen Planung betreffend Instandhaltung und Weiterentwicklung solcher Anlagen. Diese Befunde des Auditor General basierten auf den Ordnungsmäßigkeitsprüfungen, die überall in Gemeindeverwaltungen durchgeführt worden waren.

Der Bericht führte zu einer Änderung des Local Government Act, der nun fordert, dass die Gemeinden den Zustand und die künftigen Instandhaltungserfordernisse ihrer Infrastrukturanlagen (sowohl in bezug auf die Kunden als auch hinsichtlich der Umwelt) beurteilen. Obwohl der Hauptgrund dafür finanzieller Natur war, haben die Ergebnisse Folgendes erbracht:

- Deutliches Ansteigen der vorhandenen Information über wichtige infrastrukturelle Anlagen wie Wasser- und Abwasserleitungs- und -behandlungsanlagen;
- verbesserte kurzfristige Instandhaltung und langfristige Ersatzinvestitionen in umweltrelevante Infrastruktur, um Kundenwünsche und Umwelterfordernisse erfüllen zu können, und
- verbesserte Funktion solcher Systeme und damit Verringerung der Umweltrisiken durch Systemstörungen.

Rechtmäßigkeitsprüfung

38. Wie in Punkt 1 angegeben, fällt die Rechtmäßigkeitsprüfung im Sinne der Definition der INTOSAI unter die Kategorie der Ordnungsmäßigkeitsprüfung. Bei einer Rechtmäßigkeitsprüfung kann

¹² Der *Building Act* und *The Resource Management Act* 1991 sind zwei Beispiele.



untersucht werden, ob die geprüfte Dienststelle eine Reihe von Anforderungen erfüllt. Erstens kann man untersuchen, ob die Dienststelle die amtlichen Vorschriften über ordnungsmäßige Rechnungsführung befolgt (z.B. legislative Kontrollen wie Rechenschaftlegung über die Aufwendungen der Dienststelle). Zweitens kann untersucht werden, ob Umweltgesetze und -abkommen befolgt werden. So könnten sich die Prüfer dafür interessieren, ob die Bestimmungen in Gesetzen und Abkommen befolgt werden, da eine Nichtbefolgung die Bilanzen der Dienststelle beeinträchtigen könnte. Ferner könnten Prüfer an der Untersuchung einer solchen Befolgung auch interessiert sein, weil sie - abgesehen von Auswirkungen auf die Bilanzen - unausweichlich zu Unkosten führen und daher zu einem höheren Aufwand an öffentlichen Geldern beitragen könnten.

39. Manche ORKBn führen diese zweite Art der Rechtmäßigkeitsprüfung im Rahmen ihres Mandats für die Wirtschaftlichkeitsprüfung durch und so könnte diese Rechtmäßigkeitsprüfung sowohl in die Kategorie der Ordnungsmäßigkeitsprüfung als auch in die der Wirtschaftlichkeitsprüfung fallen.

40. Die Rechtmäßigkeitsprüfung ermöglicht den ORKBn auch, einzuschätzen, wie gut eine Dienststelle die verschiedenen Bestimmungen einhält. Sie kann der Regierung und ihren Behörden helfen, die Lücke zwischen ihren Versprechen und den mit ihren Maßnahmen und Programmen erzielten Resultaten zu schließen. So kann ein Ministerium beispielsweise mit Mitteln ausgestattet sein, um umweltbezogene Aktivitäten zu regulieren und etwa Lizenzen für den Einschlag von Bäumen auszugeben. Besitzt es den für diese Aufgabe erforderlichen Apparat? Werden seine Aktivitäten fair und akkurat berichtet?

41. Diese Art der Umweltprüfung kann

- die Befolgung bestehender und bevorstehender Umweltmaßnahmen und -bestimmungen fördern oder besser gewährleisten,



-
- die mit der Nichtbefolgung von Bestimmungen verbundenen Risiken und Kosten verringern,
 - durch Minimalisierung der Vergeudung und Verhütung der Umweltverschmutzung Kosten sparen, sowie
 - Belastungen und Risiken identifizieren.

Griechische ORKB - Zahlungen für Autobahnbau und Überwachung der Wasserqualität

Die ORKB Griechenlands führt nur Finanzprüfungen durch und hat keine unmittelbare Befugnis für "grüne Prüfungen". Sie kann untersuchen, ob

- (a) öffentliche Gelder unter Nichtbeachtung umweltbezogener Regeln ausgegeben werden bzw. wurden (Befolgung) und
- (b) öffentliche Gelder, die für den Umweltschutz vorgesehen sind, auch wirkungsvoll für diesen Zweck ausgegeben werden.

Die ORKB hat festgestellt, *dass sich die Prüfung öffentlicher Aufwendungen nicht auf die Befolgung finanzieller Verordnungen beschränkt, sondern auch die Durchführung von Umweltschutzverordnungen beinhaltet.*

Die ORKB führte eine solche Prüfung im Zusammenhang mit Zahlungen für den Bau einer Autobahn und kam zu dem Schluss, dass der für die Erweiterung der Autobahn gewählte Ansatz der wirtschaftlich günstigste war. Die Mittelbeschaffung für das Projekt wurde jedoch nicht genehmigt, weil der Küstenstreifen, in dem die Autobahn gebaut werden sollte, verfassungsmäßig als öffentliches Allgemeingut geschützt war.

Außerdem führte die ORKB eine Prüfung durch, die untersuchte, wie ein Programm zum Schutz von Badestränden implementiert wurde. Das Programm sah vor, einen Überwachungsmechanismus für die Wasserqualitätsprüfung an Stränden herzustellen. Die ORKB beobachtete, dass öffentliche Gelder nicht auf Basis einer permanenten Lösung, sondern zur Zahlung an Privatunternehmen oder Privatpersonen ausgegeben worden waren, die gelegentlich mit dem Öffentlichen Dienst zusammenarbeiteten. Die ORKB stellte die Rechtmäßigkeit derartiger Ausgaben in Frage. Sie nahm in Betracht, dass es Ziel des Programms war, das betreffende Überwachungssystem mit hochqualifizierten Fachkräften aufzubauen. Dazu war es erforderlich, eine Infrastruktur zu gestalten, und die Einstellung neuer Kräfte im Staatsdienst zu ermöglichen.

Was kann ein Ordnungsmäßigkeitsprüfer tun?

Sich Wissen über Umweltbelange aneignen

42. Bei allen Prüfungen ist fundiertes Wissen über die Tätigkeit nötig, um den Prüfer in die Lage zu versetzen, Angelegenheiten, die deutliche Auswirkungen auf die finanziellen Abschlüsse, den Prüfungsvorgang und den Prüfungsbericht haben können, zu erkennen und zu verstehen. (ISA 310, Paragraph 2).

43. Vom Prüfer wird nicht erwartet, dass er mehr weiß als das Management oder die Umweltexperten.

44. Der Ordnungsmäßigkeitsprüfer sollte die Branche, in der die Organisation tätig ist, in seine Betrachtungen miteinbeziehen, da dies auf mögliche Verpflichtungen und Probleme hinweisen könnte. Manche Industriezweige sind Umweltrisiken stärker ausgesetzt; beispielsweise die Chemie, Öl und Gas, die Pharmazie und der Bergbau oder Verwaltungskörper mit Verantwortung für Umweltmanagement oder Umweltvorschriften.

Beurteilung inhärenter Risiken, interner Kontrollsysteme und der Umweltkontrolle

45. Nachdem er genügend Wissen über den Geschäftszweig erlangt hat, schätzt der Prüfer das Risiko erheblicher Fehler des Jahresabschlusses. Dies beinhaltet auch das Fehlerrisiko betreffend umweltbezogene Angelegenheiten, namentlich von Umweltrisiken.



46. Beispiele für Umweltrisiken sind:

- Kosten aus der Erfüllung von gesetzlichen Vorschriften und
- Auswirkungen der Nichteinhaltung von Umweltgesetzen und -vorschriften.

47. Die geprüfte Stelle kann auf verschiedene Weise Kontrolle über Umweltangelegenheiten erhalten. Kleinere Organisationen oder solche, die nur geringen Umweltrisiken ausgesetzt sind, können Umweltkontrollsysteme in ihre übliche interne Kontrolle einbeziehen. Andere, mit hohen Umweltrisiken, können ein eigenes internes Sub-Kontrollsystem entwickeln, zum Beispiel ein Umweltmanagementsystem (Environmental Management System, EMS).¹³

48. Der Prüfer sollte auch Verständnis für die Prüfungsumgebung in Umweltbelangen entwickeln. Prüffelder, die untersucht werden können, sind beispielsweise die Haltung des Vollzugs und des Managements in Bezug auf die interne Kontrolle, sind jedoch nicht darauf beschränkt.

49. Wenn der Prüfer annimmt, es bestünde Gefahr, dass der Abschluss wesentlich falsche Angaben enthält, dann sollte er besondere Methoden entwickeln und anwenden, um sich zu vergewissern, dass keine wesentlich falschen Angaben vorliegen.

Österreich – Siedlungswasserwirtschaft

Der Österreichische Rechnungshof führte eine Prüfung der Förderungen des Bundesministeriums für Land -und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft durch. Ein Kernthema der Prüfung war die Organisation und Finanzierung des Systems der Siedlungswasserwirtschaft. Die Aufbringung der Mittel und ihre Verteilung wurde als wichtig erachtet, weil bei effizienter Verteilung der Mittel mehr Projekte gefördert werden können und so mehr Nutzen für die Umwelt erreicht werden kann.

¹³ Standards für ein EMS wurden von der International Organisation for Standardisation ISO 14001: *Environmental Management Systems - Specification with Guidance for Use* entwickelt.



Gesetze und Vorschriften beachten

50. In der Planung und Durchführung einer Prüfung kann der Prüfer die Übereinstimmung mit anzuwendenden Gesetzen und Vorschriften beurteilen, wenn ihre Nichteinhaltung die Jahresabschlüsse inhaltlich beeinflussen oder eine Befolgung die Aufwendung öffentlicher Mittel nach sich ziehen kann. Trotzdem kann man von einer Prüfung nicht verlangen, dass sie alle Vorschriftswidrigkeiten aufdeckt.¹⁴

51. Der Prüfer erlangt ein generelles Verständnis für Umweltgesetze und -vorschriften, die zu inhaltlichen Fehlern in den Jahresabschlüssen führen können oder die auf die Handlungen einer Organisation grundlegenden Einfluss haben können.

52. Vom Prüfer wird nicht erwartet, dass er die Erfahrung oder die professionelle Kompetenz hat festzustellen, ob die geprüfte Stelle die Umweltgesetze und -vorschriften einhält. Er kann aber seine Ausbildung, seine Erfahrung und sein Wissen über die geprüfte Stelle und Branche nutzen, um zu erkennen, welche Handlungen Verstöße darstellen könnten und weitere Beratung durch Experten suchen.

Weitergehende Verfahren anwenden

53. Hinweise für die Auslegung der Umweltberichte in Jahresabschlüssen erhält der Prüfer auch aus der Befragung sowohl des für die Rechnungslegung als des für Umweltbelange zuständigen Managements.

54. Verfügt die Organisation über eine interne Revisionseinrichtung, die die Umweltaspekte der Handlungen der Organisation überprüft, sollte der Prüfer erwägen, ihre Arbeit einzubeziehen. In manchen Situationen kann ein Umweltfachmann für die in den Jahresabschlüssen erkannten oder veröffentlichten Ergebnisse beigezogen werden, um zum Beispiel die Art und

¹⁴ ISA 250: Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements.



dem Umfang von Verunreinigungen festzustellen, alternative Methoden der Wiederherstellung zu erwägen usw. In solchen Fällen sollte der Prüfer die Auswirkungen der Arbeit des Experten auf die Jahresabschlüsse, seine Kompetenz und seine Objektivität berücksichtigen.

55. Ein weiterer Gesichtspunkt, den Ordnungsmäßigkeitsprüfer berücksichtigen können, ist die Verwendung von Erträgen, zu deren Erhebung eine Dienststelle berechtigt ist, wie z.B. die gemäß dem „Verursacherprinzip“ eingezogenen Gelder. Prüfer können die finanziellen Systeme und Kontrollen im Zusammenhang mit der Einziehung derartiger Gelder untersuchen und prüfen, ob die Gelder auch wirklich für die vorgesehenen Zwecke Verwendung finden.

Berichterstattung

Berichterstattung über erbrachte Dienstleistungen

56. Manche Verwaltungen berichten in ihren Jahresabschlüssen oder Einzelberichten über erbrachte Dienstleistungen. In solchen Fällen kann es einer ORKB möglich sein, den Umfang der Bewertung und Berichterstattung ihrer Ordnungsmäßigkeitsprüfungen auszudehnen.

57. Mit steigendem Bewusstsein in der Öffentlichkeit wird das Verlangen nach öffentlicher Rechenschaft von Personen oder Organisationen, die mit öffentlichen Mitteln arbeiten, immer deutlicher, sodass es immer wichtiger wird, dass ein Verfahren zur Berichtslegung vorhanden ist und effektiv arbeitet.¹⁵

¹⁵ INTOSAI Richtlinien für die Finanzkontrolle, Überarbeitete Ausgabe 1992, Paragraphen 20-22.

58. Dieser Vorschlag betrifft alle Organisationen, die Einfluss auf die Umwelt haben. Sie können in drei Gruppen eingeteilt werden:

- Dienststellen, deren Arbeit direkt oder indirekt die Umwelt positiv oder negativ beeinflusst - beispielsweise durch Wiederherstellung oder (im umgekehrten Sinn) durch Verbrauch und Verschmutzung.
- Dienststellen, die umweltrelevante Strategien und Vorschriften erstellen oder diesen Vorgang beeinflussen - unabhängig davon, ob international, national oder lokal, und
- Dienststellen mit der Möglichkeit, umweltrelevantes Handeln anderer zu kontrollieren und zu bewerten.¹⁶

59. Die Entwicklung von entsprechenden Systemen für Information, Kontrolle, Bewertung und Berichterstattung innerhalb der Verwaltung wird diesen Prozess unterstützen. Das Management ist verantwortlich für die richtige Form und den richtigen Inhalt der Jahresabschlüsse und anderer Informationsquellen.¹⁷

60. Wenn wichtige Umweltabteilungen oder Dienststellen eine Darstellung ihrer Ziele geben müssen (im Sinne von Berichten über erbrachte Dienstleistungen für umweltrelevante Ergebnisse), können ORKBn die Verwaltung dazu ermutigen, solche Berichte als Teil des Budgetantrags der entsprechenden Organisation oder Dienststelle einzuführen. Jedes Jahr könnten die Ergebnisse des vergangenen Jahres als Teil des Jahresabschlusses im Zuge einer Finanzprüfung überprüft werden.

61. Dies könnte eine Basis für jährliche Kontrollpunkte bilden, von denen aus sich der Fortschritt in Richtung des erwünschten umweltlichen Ergebnisses überwachen lässt. Jede ORKB sollte sich überlegen, wie angemessen diese Möglichkeit unter Berücksichtigung ihres eigenen Mandats ist.

¹⁶ INTOSAI Richtlinien für die Durchführung von Prüfungen mit Umweltbezug, 2000.

¹⁷ INTOSAI Richtlinien für die Finanzkontrolle 1992, Paragraphen 23-24.



Republik Südafrika - Bewirtschaftung und Entwicklung der Seefischerei

Im Jahre 1997 führte die ORKB Südafrikas eine Prüfung des Ministeriums für Umwelt und Fremdenverkehr durch: Management und Entwicklung der Hochseefischerei. Ziel der Überprüfung war es, die Rechenschaftspflicht bezüglich Umweltbelange zu erweitern durch

- Prüfung der Jahresabschlüsse,
- Ordnungsmäßigkeitsprüfung und
- Wirtschaftlichkeitsprüfung.

So wurden z.B. Folgendes geprüft:

- Nutzung und Verwahrung von Vermögenswerten,
- unzweckmäßige und unwirtschaftliche Managementmaßnahmen,
- Angelegenheiten von öffentlichem Interesse, die der zuständigen Gesetzgebung zur Kenntnis gebracht werden sollten und
- Gesetzeswidrigkeiten und andere Gegebenheiten, die eine entsprechende Darstellung in den Jahresabschlüssen beeinflussen könnten.

Die Überprüfung der Finanz- und Ordnungsmäßigkeit stand im Mittelpunkt der Umweltprüfung und erlaubte es der ORKB, unter anderem zu berichten, dass

- ein Leistungsbericht und die Umsetzung von Umweltmanagementsystemen durch fehlende gesetzliche Grundlagen verhindert worden waren,
- Kapazitätseinschränkungen eine effektive Durchsetzung der Gesetze verhinderten und
- die Erstellung und Umsetzung einer Strategie durch die Nichtverfügbarkeit strukturierter Informationen über den Zustand der Umwelt, das Fehlen einer Vollkostenrechnung und genauer Information über die Art der Ressourcen verhindert wurde.

Sonstige Arten der Berichterstattung

62. Organisationen im öffentlichen Bereich erzielen Fortschritte mit der Entwicklung unternehmerischer Betriebsführung und Maßnahmen für Risikomanagement. Es zeichnet sich die Tendenz ab, nicht nur allein das finanzielle Risiko zu beachten, sondern alle größeren Risiken ins Auge zu fassen, die sich auf die Allgemeinheit auswirken können. Das Management aller wesentlichen Risiken, die eine Erfüllung der Zielsetzungen gefährden

könnten, hat zu Änderungen in der unternehmerischen Verantwortung und Berichterstattung geführt.

63. Die Aufstellung von Umweltberichten ist als eine unternehmerische Methode entwickelt worden, den Gesellschaftern umweltliche Erfolge und deren Auswirkungen mitzuteilen. Diese Berichte sind als neuer, wichtiger Aspekt unternehmerischer Betriebsführung anzusehen. Sie können ein organisatorisches Profil, umweltpolitische Stellungnahmen, einzelne Ziele und Erfolge sowie Einzelheiten über Leistungen und die Einhaltung von Normen darstellen.

64. In Großbritannien haben im öffentlichen Bereich eine Reihe von Dienststellen damit begonnen, Umweltberichte herauszugeben. So brachte z.B. *English Nature*, eine öffentliche Einrichtung, im Jahre 2000/01 ihren ersten Umweltbericht heraus. In diesem Bericht wurde die Umweltpolitik der Dienststelle sowie ihre wichtigsten umweltlichen Leistungen und deren Auswirkungen beschrieben.

Schlussfolgerungen

65. Die Umweltprobleme der Welt werden nicht über Nacht und nicht allein durch die Maßnahmen von ORKBn gelöst werden. Trotzdem wird viel Vertrauen in die Arbeit von ORKBn gelegt und sie können Teil der Lösung sein.

66. Die Aufgabe von ORKBn ist es, den Erwartungen der Bürger zu entsprechen und unabhängige, glaubwürdige und objektive Prüfungsergebnisse über die Informationen, die die Verwaltungseinheiten über ihre Arbeit und ihre Umweltauswirkungen gegeben werden, zu liefern.

67. Wie wir in diesem Schriftstück gezeigt haben, ist es Ziel einer Finanzprüfung, es dem Prüfer zu ermöglichen, eine Meinung darüber



abzugeben, ob die Jahresabschlüsse in allen inhaltlichen Belangen in Übereinstimmung mit den vorhandenen Rechnungslegungsvorschriften erstellt wurden. Wir wollten zeigen, dass „inhaltliche Aspekte“ direkt mit Umweltkosten, Verpflichtungen, Einflüssen und Ergebnissen verbunden sein können. in diesem Zusammenhang *verlangen* Finanzprüfungen vom Prüfer, Umweltangelegenheiten als Teil der Ordnungsmäßigkeitsprüfung zu beachten.

68. Außerdem müssen Rechnungsprüfer mit weiterführenden Entwicklungen vertraut sein und z.B. umweltliche Aktiva als solche erkennen. Sie sollten nach Möglichkeiten suchen, ihre Klienten dazu anzuhalten, Maßnahmen einzuführen, die zwar als gute Praxis gelten, aber gegenwärtig noch nicht obligatorisch sind. Dazu gehört z.B. die Veröffentlichung von Umweltberichten. Während sich die Normen - sowohl in der finanziellen Berichterstattung als auch in der unternehmerischen Betriebsführung - immer stärker der vollen umweltlichen, sozialen und ethischen Berichterstattung und Offenlegung nähern, müssen sich auch Rechnungsprüfer an eine neue Betrachtungsweise gewöhnen.

Großbritannien - Ministerium für Handel und Industrie, konsolidierte Bilanz über Ministeriumsressourcen für 2002/03

Die konsolidierte Jahresbilanz über Ministeriumsressourcen im Ministerium für Handel und Industrie enthält folgende Offenlegungen:

- eine Bestimmung für die Kostendeckung bei der Wiederherstellung eines stark kontaminierten Koksfabrikgeländes - und zwar für die erforderlichen Mindestkosten, um umweltliche Normen einhalten zu können;
- eine Bestimmung im Rahmen einer Vereinbarung mit der Atomenergiebehörde Großbritanniens, die Kosten für Belastungen zu übernehmen, die durch Programme entstehen, die beispielsweise mit der Außerbetriebsetzung radioaktiver Anlagen und Einrichtungen zusammenhängen;
- Bestimmungen zur Übernahme der Haftung bei gesundheitlicher Schädigung von Arbeitnehmern durch Kontakt mit Umweltgefahren wie Kohlenstaub, Abgasen oder langfristigem Arbeiten mit rüttelnden Geräten.

69. Mit Danksagung an:

- Bruce Gilkison für sein Buch, „*Accounting for a Clean Green Environment*“¹⁸
- The International Auditing Practices Committee (IAPC) of the International Federation of Accountants in the production of ISA 1010: *The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements*.

¹⁸ Erste Ausgabe 1999, Bruce Gilkison und KPMG, Anchor Press Limited, Nelson New Zealand, ISBN 0-473-06106-6.



Anhang - Fragen und Richtlinien

Fragen, die das mögliche Ausmaß einer Umweltprüfung bestimmen können

Nationale und lokale Umweltgesetzgebung oder -politik

Hat die Regierung **nationale Umweltziele** festgelegt?

- Wer hat sie entwickelt?
- Was wollen sie erreichen?
- Legen sie Standards oder Richtlinien fest, die eingehalten werden müssen?

Hat die Regierung **Dienststellen oder Ministerien**, die für den Schutz, die Wiederherstellung und Bewirtschaftung der Umwelt verantwortlich sind?

- Welche Dienststellen sind es und wofür sind sie zuständig?
- Wie erreichen sie die Ergebnisse (durch Vorschriften, Strategien oder Managementprogramme)?

Hat die Regierung relevante Buchführungsnormen?

Hat die Regierung einen **rechtlichen Rahmen** für den Schutz, die Wiederherstellung und das Management der Umwelt entwickelt?

- Gibt es Gesetze, für deren Durchsetzung die Verwaltung verantwortlich ist?
- Müssen sich die Verwaltungsabteilungen an Umweltgesetze oder -vorschriften halten?

Regierungsprogramme und Maßnahmen

Hat die Regierung **Programme** für den Schutz, die Wiederherstellung und das Management der Umwelt?

Ist die Regierung in die **Finanzierung** der Programme zur Erreichung von Umweltzielen eingebunden?

Solche Programme können folgende Leistungen beinhalten: Erhaltung des Bodens auf landwirtschaftlich genutztem Land; Bewässerung für die Landwirtschaft; Schutz von Wassereinzugsgebieten; Unterstützung der Forstwirtschaft; Unterstützung der Landwirtschaft; Gewässerschutz; Erhaltung



der Biodiversität; Verbesserung der Energienutzung; Schutz vor Verschmutzung; Kommunales Abfallmanagement; Schutz und Erhaltung von kulturellem Erbe, von Nationalparks, Baudenkmälern oder von Orten von besonderem kulturellem oder wissenschaftlichem Wert.

- Welche Ressourcen nutzen die Ministerien, um die erforderlichen Erfolge zu erreichen?
- Sind die Ressourcen genau verbucht und werden die Ergebnisse exakt dokumentiert?
- Welche Verantwortung hat die ORKB in Hinblick auf die Erfüllung der Rechnungslegungs- und Berichtspflichten dieses Programms?

Kenntnis des Ministeriums bzw. der Branche

Hat die Regierung Ministerien/Industriebranche oder Dienststellen, deren Arbeit umweltrelevante Auswirkungen hat?

Hat die Regierung Ministerien/Industriebranche oder Dienststellen, die in einem Umfeld tätig sind, das deutlichen Umweltrisiken ausgesetzt ist, das die finanziellen Ergebnisse und Berichte der Organisation beeinflussen kann?

Welche Umweltgesetze und -vorschriften sind auf die Organisation anwendbar?

Gibt es Stoffe in den Produkten oder dem Produktionsverfahren der Organisation, die speziellen Gesetzen oder Regelungen unterliegen?

Wird die Einhaltung der Umweltgesetze, -vorschriften oder -lizenzen von externen Prüfern überwacht?

Haben externe Prüfer Maßnahmen getroffen oder Berichte gelegt, die inhaltliche Auswirkungen auf die Organisation und ihre Jahresabschlüsse und/oder Berichte haben?

Gab es in der Vergangenheit Strafen oder gerichtliche verfahren gegen die Organisation oder ihre leitenden Organe im Zusammenhang mit Umweltangelegenheiten? Wenn ja, was war der Grund dafür?

Gibt es laufende Verfahren in Hinblick auf die Einhaltung von Umweltgesetzen und -vorschriften?

Sind Umweltrisiken oder -einflüsse durch Versicherungen abgedeckt?



Kontrollkultur und Kontrollverfahren

Wie lautet die allgemeine Philosophie der Führung und des Betriebs bezüglich Umweltkontrolle?

Beinhaltet die Betriebsstruktur, was die Umweltkontrolle betrifft, die Zuordnung von Verantwortlichkeiten, inklusive der Aufteilung von Pflichten, auf festgelegte Personen?

Unterhält die Organisation ein Umweltinformationssystem, das auf den Erfordernissen von Regelwerken oder eigenen Risikobeurteilung beruht?

Hat die Organisation ein Umweltmanagementsystem (EMS)?

- Dieses System kann beispielsweise Informationen über die physischen Mengen von Emissionen und gefährlichen Abfällen, umweltbezogene Charakteristik der Produkte und Dienstleistungen oder die Ergebnisse von Inspektionen oder Vorfällen liefern
- Beispiele für anerkannte Standards für ein EMS sind ISO 14001 und das Europäische System für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung (EMAS).

Hat die Organisation (freiwillig) einen Umweltbericht veröffentlicht? Wenn ja, wurde er von einem unabhängigen Dritten nachgeprüft?

Gibt es Kontrollmechanismen, um Umweltrisiken zu erkennen und zu beurteilen, die Einhaltung von Umweltgesetzen und -vorschriften zu überwachen und mögliche Änderungen in der Umweltgesetzgebung, die Einfluss auf die Organisation haben könnten, zu bewerten?

Sind dem Management die Existenz und der mögliche Einfluss auf die Betriebsergebnisse durch

- alle Risiken aus Haftungen, die sich aus der Verschmutzung von Boden, Grund- und Oberflächengewässern ergeben können;
- alle Risiken aus Luftverschmutzung oder
- ungelöste Beschwerden wegen Umweltangelegenheiten seitens der Angestellten oder Dritter bewusst?

Hat die Organisation Einrichtungen und Kontrollmechanismen für die Abfallentsorgung und den Umgang mit gefährlichen Sonderabfällen, die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen?

Anhang - Mitglieder der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfung

(Juni 2003)

Vorsitz: Frau Sheila Fraser, Kanada			
Stellv. Vorsitz: Frau Johanne Gélinas, Kanada			
Land	Oberster Rechnungshof	Präsident des Rechnungshofes	Titel
Ägypten	Zentrale Rechnungsprüfungsorganisation	Herr Mohammed Gawdat Ahmet El Malt	Präsident
Algerien	Cour des Comptes	Herr Abdelkader Benmarouf	Präsident
Äthiopien	Oberster Rechnungshof	Herr Lemma Argaw	Präsident des Rechnungshofes
Bangladesh	Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh	Herr Muhammad Ahsan Ali Sarkar	Comptroller and Auditor General
Brasilien	Brasilianischer Rechnungshof	Herr Valmir Campelo	Präsident
Chile	Contraloria General de la República de Chile	Herr Gustavo Sciolla Avendano	Sr. Contralor General de la República
China (Volksrepublik)	Nationaler Rechnungshof der Volksrepublik China (CNAO)	Herr Li Jinhua	Präsident des Rechnungshofes
Costa Rica	Contraloria General de la República	Herr Luis Fernando Vargas Benavides	Contralor General de la República



Land	Oberster Rechnungshof	Präsident des Rechnungshofes	Titel
Dänemark	Nationaler Rechnungshof von Dänemark	Herr Henrik Otbo	Präsident des Rechnungshofes
El Salvador	Corte de Cuentas de la República	Herr Rafael Hernán Contreras	Presidente de la Corte de Cuentas
Estland	Staatsrechnungshof	Herr Mikhel Oviir	Präsident des Rechnungshofes
Georgien	Oberste Rechnungskammer von Georgien	Herr Sulkhan Molashvili	Vorsitzender der Rechnungskammer von Georgien
Guyana	Oberster Rechnungshof	Herr Swatantra Anand Goolsarran	Präsident des Rechnungshofes
Indien	Office of the Comptroller and Auditor General	Herr Vijayendra Nath Kaul	Comptroller and Auditor General
Indonesien	Oberster Rechnungshof der Republik Indonesien	Herr Satrio Budihardjo Joedono	Präsident
Iran	Oberster Rechnungshof	Herr Seyed Kazem Mirvalad	Präsident
Island	Oberster Rechnungshof	Herr Sigurdur Thordarson	Präsident des Rechnungshofes
Jordanien	Rechnungshof	Herr Abed Kharabsheh	Präsident
Kamerun	Oberster Rechnungshof	Herr Njiemoun Mama	Präsident des Rechnungshofes
Kanada	Office of the Auditor General	Frau Sheila Fraser	Auditor General
Kasachstan	Prüfungsausschuss für die Haushaltskontrolle der Republik	Herr Zhaksybek Kulekeyev	Präsident
Kolumbien	Contraloria General de la República de Colombia	Dr. Antonio Hernandez Gamarra	Präsident des Rechnungshofes



Land	Oberster Rechnungshof	Präsident des Rechnungshofes	Titel
Korea (Republik)	Oberste Rechnungs- und Inspektionsbehörde	Herr Jong-Nam Lee	Präsident
Kuweit	Oberster Rechnungshof	Herr Abdulaziz Sulaiman Al-Roumi	Präsident (mdWdGb)
Lettland	Oberster Rechnungshof	Herr Raits Cernajs	Präsident des Rechnungshofes
Libyen	Allg. Volkskomitee für Öffentliche Kontrolle	Herr Hosni Sadeg Wahishi	Sekretär
Litauen	Oberster Rechnungshof der Republik Litauen	Herr Jonas Liaucius	Präsident des Rechnungshofes der Republik Litauen
Malta	Oberster Rechnungshof	Herr Joseph G. Galea	Präsident des Rechnungshofes
Mazedonien (Republik)	Staatl. Rechnungshof	Herr Metodija Toshevski	Präsident des Rechnungshofes
Niederlande	Niederländischer Rechnungshof	Frau Saskia J. Stuiveling	Präsidentin
Neuseeland	Office of the Controller and Auditor General	Herr Kevin Brady	Controller and Auditor General of New Zealand
Norwegen	Oberster Rechnungshof von Norwegen	Herr Bjarne Mork Eidem	Präsident des Rechnungshofes
Österreich	Rechnungshof von Österreich	Herr Fanz Fiedler	Präsident
Pakistan	Office of the Auditor General of Pakistan	Herr Muhammad Yunis Khan	Auditor General
Paraguay	Contraloria General de la República de Paraguay	Herr Francisco Javier Galiano Morán	Contralor de la República
Peru	Contraloria General de la Republica	Dr. Genaro Matute Mejia	Contralor General de la Republica



Land	Oberster Rechnungshof	Präsident des Rechnungshofes	Titel
Polen	Oberste Rechnungsprüfungskammer	Herr Miroslaw Sekula	Präsident
Rumänien	Rechnungshof	Herr Dan Drosu Saguna	Präsident
Russland	Rechnungsprüfungskammer der Russischen Föderation	Herr Sergey Vadimovich Stepashin	Vorsitzender der Kammer
Saudi Arabien	Oberster Rechnungshof	Herr H.E. Tawfik Ibrahim Tawfik	Präsident
Simbabwe	Oberster Rechnungshof	Herr Abdulman Eric Harid	Präsident des Rechnungshofes
Sri Lanka	Auditor General's Department	Herr S.C. Mayadunne	Auditor General of Sri Lanka
Südafrika	Office of the Auditor General	Herr Shauket A. Fakie	Auditor General
Tschechische Republik	Oberste Rechnungsbehörde	Herr Lubomir Volenik	Präsident
Türkei	Türkischer Rechnungshof	Herr Mehmet Damar	Präsident
Ukraine	Rechnungsprüfungskammer	Herr Valentyn Kostiantynovych Symonenko	Präsident der Kammer
Vereinigtes Königreich	National Audit Office	Sir John Bourn KCB	Comptroller and Auditor General
Vereinigte Staaten von Amerika	U.S. General Accounting Office	Herr David M. Walker	Comptroller General of the United States
Zypern	Audit Office of the Republic	Frau Chrystalla Georghadji	Auditor General