

INTOSAI

**Leitfaden für die
Durchführung
von Prüfungen
mit umweltbezogener
Themenstellungen**

Arbeitsgruppe
Umweltprüfungen

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing

Vorsitz Frau Saskia J. Stuiveling, niederländischer Rechnungshof

Mitglieder der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen

Ägypten Dr. Gawdat El-Malt Central Auditing Organization	Libyen Dr. Mahmoud Badi General People's Committee for Popular Control
Brasilien Herr Luciano Carlos Batista Tribunal de Contas da União	Malta Herr William Peplow National Audit Office
Chile Herr Arturo Aylwin Azocar Contraloría General de la República	Neuseeland Herr Martyn Pinckard The Office of the Controller and Auditor General
Costa Rica Lic. Luis Fernando Vargas Benavides Contraloría General de la República	Norwegen Frau Therese Johnsen Riksrevisjonen
El Salvador Lic. Mauricio Machón Corte de Cuentas de la República	Österreich Dr. Helmut Berger Rechnungshof
Estland Frau Karin Kuller State Audit Office	Pakistan Herr Mansur Hussain Auditor General's Office
Europäische Union Herr François Colling Europäischer Rechnungshof	Paraguay Dr. Daniel Fretes Ventre Contraloría General de la República
Georgien Herr Zurab Dvali Chamber of Control	Peru Frau Carmen Higaonna de Guerra Contraloría General de la República
Großbritannien Herr Joe Cavanagh National Audit Office	Polen Herr Zbigniew Wesolowski Supreme Chamber of Control
Indonesien Herr M.P.S. Yoedono Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Rumänien Herr Dr. Ioan Condor Romanian Court of Audit
Iran Herr Seyed Kazem Mrivalad Divan e Moshasebat e Keshvar	Russland Herr Sergey P. Openishev Accounts Chamber of the Russian Federation
Jordanien Dr. Abed Kharabsheh Divan Al Muhasabeh	Saudi-Arabien Herr Tawfik Ibrahim Tafik General Auditing Bureau
Kamerun Prof. François-Xavier Owona Ndougoussa Service du Contrôle	Simbabwe Herr E. Harid Office of the Comptroller and Auditor General
Kanada Herr Wayne Cluskey Office of the Auditor General	Sri Lanka Herr S.C. Mayadunne Auditor General's Department
Kolumbien Dr. David Turbay Turbay Contraloría General de la República	Südafrika Herr Graham Randall Office of the Auditor General
Republik Korea Dr. Jong-Nam Lee Board of Audit and Inspection	Tschechien Herr Miroslav Kruchina Supreme Audit Office
Kuwait Herr Barrak Khaled Al-Marzouq State Audit Bureau	Vereinigte Staaten von Amerika Herr Steven Elstein General Accounting Office

Vorwort

Auf dem XV. INCOSAI in Kairo 1995 wurde die Arbeitsgruppe Umweltprüfungen beauftragt, auf der Grundlage der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle einen Leitfaden auszuarbeiten, der Richtlinien und Methoden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen enthält.

Auf dem XVI. INCOSAI in Montevideo 1998 wurde ein Entwurf des Leitfadens vorgelegt. In der Zeit nach 1998 wurde dann unter Berücksichtigung der Anregungen und Kommentare der Mitglieder der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen ein geänderter Entwurf ausgearbeitet. Auf seiner 47. Sitzung in Seoul im Oktober 2000 beschloss das Präsidium der INTOSAI, den Leitfaden zu einem offiziellen INTOSAI-Dokument zu machen und ihn dem XVII. INCOSAI in Seoul im Oktober 2001 zu unterbreiten. Gemäß dem offiziellen INTOSAI-Verfahren wurde der Entwurf des Leitfadens sodann allen INTOSAI-Mitgliedern zur Stellungnahme zugeleitet; 25 von ihnen reagierten.

Ziel des vorliegenden Leitfadens ist es, den ORKB die erforderlichen Grundlagen zum Verständnis der bisher im Bereich der öffentlichen Verwaltung entwickelten Konzepte für Umweltprüfungen zu vermitteln. Diese Grundlagen sind als solider 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. Damit ist er ein überaus wichtiges Instrument zur Weiterentwicklung der Prüfungspraxis der ORKB im Umweltbereich.

Es ist mir eine Ehre, diesen Leitfaden dem XVII. INCOSAI vorzulegen. Seine Ausarbeitung wurde vom Office of the Controller and Auditor General Neuseelands koordiniert. Mein besonderer Dank gilt Herrn Terry McLaughlin und Herrn Martyn Pinckard für das Engagement und die Professionalität, mit denen sie den Leitfaden vorbereitet haben. Ebenfalls danken möchte ich den Mitgliedern der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen und allen ORKB, die durch die Weitergabe ihrer Erfahrungen und durch ihre Kommentare zu den Textentwürfen zu seiner Realisierung beigetragen haben.

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

Ich hoffe, dass der Leitfaden ein inspirierendes und nützliches Instrument für alle ORKB sein möge, die an der Weiterentwicklung von Umweltprüfungen interessiert sind.

Saskia J. Stuiveling
Vorsitzende der INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen
Präsidentin des niederländischen Rechnungshofs

Den Haag, im Oktober 2001

VORWORT

In den vergangenen zwanzig Jahren hat das Umweltbewusstsein weltweit stark zugenommen – wobei Themen wie der Abbau der Ozonschicht, die Zerstörung der Regenwälder und die globale Erwärmung im Vordergrund stehen. Das in diesem Zeitraum deutlich gesteigerte 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 und 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 gesteigerten 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.¹

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.

¹ Die INTOSAI-Arbeitsgruppe erarbeitet zurzeit ein Papier zum Thema nachhaltige Entwicklung und zu der Frage, wie mit diesem Konzept im Rahmen von Umweltprüfungen umgegangen werden soll.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Um auf die daraus resultierenden Fragen eine Antwort zu finden, hat die INTOSAI eine Arbeitsgruppe mit der Aufgabe ins Leben gerufen, eine Diskussionsgrundlage für das Thema I des XV. INCOSAI in Kairo 1995, Umweltprüfung, auszuarbeiten. Der vorliegende Leitfaden wurde auf der Grundlage von Empfehlung 1 zum Unterthema IC erarbeitet, die auf dem XV. INCOSAI angenommen wurde:

„Die INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen möge unter Berücksichtigung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle Richtlinien und Methoden für

- ◆ die Durchführung von Umweltprüfungen und
- ◆ die Erarbeitung technischer Kriterien durch die ORKB

ausarbeiten.“

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. ORKB setzen vielfach Aktivitäten, die nicht als Prüfung im engeren Sinne anzusehen sind, die aber dennoch zur Verbesserung staatlichen Handelns beitragen. In dem vorliegenden Leitfaden 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 ORKB unterscheiden und dass diese generell alle Arten von Prüfungen umfassen können. Dabei verlagert sich der Prüfungsschwerpunkt beispielsweise auf die Betrachtung umweltbezogener 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.

Ziel des vorliegenden Leitfadens ist es, den ORKB die erforderlichen Grundlagen zum Verständnis der bisher im Bereich der öffentlichen Verwaltung entwickelten Konzepte für Umweltprüfungen zu vermitteln. Diese Grundlagen sind als solider 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 und ihres Auftrags entwickeln kann.

Die drei Abschnitte dieses Leitfadens behandeln folgende Themen:

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

- ◆ Überlegungen zur Anwendung der *INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle* auf Umweltprüfungen

- ◆ Praktische Unterstützung bei der Entwicklung von Methoden und Verfahren zur Durchführung von Umweltprüfungen – insbesondere von Wirtschaftlichkeitsprüfungen – erläutert anhand von Beispielen.

- ◆ Vorschlag eines Ansatzes zur Aufstellung technischer Kriterien, die als Benchmarks für eine Umweltprüfung dienen können.

INHALT

	<i>Seite</i>
1 Anwendung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle	6
Einleitung	6
Grundlegende Forderungen	7
Allgemeine Richtlinien	13
Richtlinien für die Prüfungspraxis	17
Richtlinien für die Berichterstattung	21
2 Entwicklung von Methoden und Verfahren	23
Einleitung	23
Berücksichtigung von Umweltthemen in einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung	23
Wirtschaftlichkeitsprüfung und Umwelt	25
(i) Prüfung der staatlichen Aufsicht über die Einhaltung von Umweltgesetzen	27
(ii) Prüfung des Erfolges staatlicher Umweltprogramme	30
(iii) Prüfung der Umwelteffekte anderer staatlicher Programme	33
(iv) Prüfung von Umweltmanagementsystemen	36
(v) Evaluierung geplanter Strategien und Programme	39
3 Aufstellung technischer Kriterien	42
Einleitung	42
Rahmenvorgabe	42
Rechnungsabschlussprüfungen	43
Rechtmäßigkeitsprüfungen	44
Wirtschaftlichkeitsprüfungen	45
Verringerung des Risikos für die ORKB	46
Anhänge	
1 Beispiele aus Wirtschaftlichkeitsprüfungen	49
2 Aufstellung technischer Kriterien für Umweltprüfungen	58

ANWENDUNG DER INTOSAI-RICHTLINIEN FÜR DIE FINANZKONTROLLE

Einleitung

- 101 Die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle² spiegeln einen Konsens der einzelnen ORKB über bestmögliches Vorgehen wider. Generell gilt, dass diese Richtlinien allgemein akzeptierte fachspezifische Vorgehensweisen kodifizieren, die bei der Durchführung unabhängiger externer Prüfungen angewendet werden und die auch die Überprüfung von umweltrelevanten Tätigkeiten umfassen können.
- 102 Entsprechend den Vereinbarungen auf dem XV. INCOSAI sollte eine ORKB bei der Planung und Durchführung von Umweltprüfungen und der diesbezüglichen Berichterstattung – im weitestgehenden Umfang – die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle berücksichtigen.
- 103 Zur Erläuterung, wie die INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle auf Umweltprüfungen anzuwenden sind und welche wesentlichen Probleme und Risiken sich aus ihrer Anwendung ergeben können, werden in diesem Kapitel folgende Themenstellungen behandelt:
- ◆ Eine Zusammenfassung aller wesentlichen Ableitungen aus jeder grundlegenden Forderung und jeder Richtlinie.
 - ◆ Besondere Probleme und Risiken, die zu beachten sind.
 - ◆ Mögliche Strategien oder Lösungen hinsichtlich dieser Fragen und Gefahren.
- 104 Der vorliegende Leitfaden selbst stellt keine INTOSAI-Richtlinie dar. Wie der Titel bereits sagt, soll er als *Richtschnur* für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen dienen.

Grundlegende Forderungen

Die ORKB sollte in allen als erheblich erachteten Belangen nach einer Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle trachten.³

² Bearbeitete Ausgabe Juni 1992.

³ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 8–11.

- 105 Im Allgemeinen kann eine Angelegenheit als erheblich erachtet werden, wenn ihre Kenntnis den Benutzer der Stellungnahme oder des Prüfungsberichts wahrscheinlich beeinflusst. Erheblichkeit wird oft im Zusammenhang mit dem Wert eines Prüfungsgegenstandes gesehen; doch können ein bzw. mehrere Gegenstände auch aufgrund ihrer spezifischen Eigenart oder Merkmale erheblich sein. Beispielsweise können die Übereinstimmung mit nationalen oder internationalen Vereinbarungen ebenso wie bestimmte Aspekte einer Wirtschaftlichkeitsprüfung eine Bedeutung für Nutzer oder Interessenten haben, die sich von einer am Wert gemessenen Erheblichkeit deutlich unterscheidet.
- 106 Ferner ist zu berücksichtigen, dass einzelne Länder dem Umweltschutz und der nachhaltigen Entwicklung im Laufe der Jahre eine immer stärkere Bedeutung beimessen. Themen, die zunächst nicht als wichtig eingestuft wurden, können im Laufe der Zeit durchaus an Bedeutung gewinnen.
- 107 Um einen hohen Qualitätsstandard ihrer Tätigkeit und Ergebnisse zu wahren, sollte jede ORKB grundsätzlich festlegen, welche grundlegenden Forderungen und Richtlinien bei Durchführung von Umweltprüfungen zu befolgen sind.

Die ORKB sollte in den verschiedenen Situationen, die sich im Zuge der staatlichen Finanzkontrolltätigkeit ergeben, ihr eigenes Urteilsvermögen einsetzen.⁴

- 108 Die Bestimmungen des Prüfungsauftrages, mit dem die ORKB befasst sind, haben Vorrang gegenüber jeglichen bestehenden Regelungen im Bereich des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle, mit denen sie in Konflikt stehen. Dennoch sollte sich die ORKB der globalen Reichweite von Umweltproblemen bewusst sein und erforderlichenfalls versuchen, Unvereinbarkeiten in ihrem eigenen Bereich zu beseitigen, um somit die Übernahme erwünschter Richtlinien zu ermöglichen.
- 109 Umweltprüfungen können zudem von ihrem Wesen her eine verstärkte Zusammenarbeit der Prüfer erforderlich machen. So kann es notwendig sein, auf spezifischen Gebieten parallele, koordinierte oder gemeinsame Prüfungen durchzuführen. Es kann auch der Fall eintreten, dass ein Land, das überprüft wird, nicht zu den

⁴ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 15–19.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Unterzeichnern des entsprechenden internationalen Abkommens gehört. Obwohl die Behandlung dieses Themas eines gewissen diplomatischen Geschicks bedarf, wird empfohlen, dass die ORKB diese Tatsache gegebenenfalls in ihrem Bericht erwähnt.

Angesichts eines verstärkten Bewusstseins der Öffentlichkeit ist die Forderung nach öffentlicher Rechenschaftspflicht von Personen oder Organen, die staatliche Mittel verwalten, immer deutlicher geworden, sodass sich die Notwendigkeit für das Bestehen und wirksame Funktionieren des Prozesses der Verantwortlichkeit ergibt.⁵

110 Diese grundlegende Forderung betrifft alle Stellen, die die Umwelt beeinflussen. Sie können in drei Kategorien unterteilt werden:

- ◆ Stellen, deren Tätigkeiten die Umwelt direkt oder indirekt – sei es positiv oder negativ – beeinflussen, beispielsweise durch Wiederherstellungsmaßnahmen oder (im umgekehrten Fall) durch Verschmutzung und Verbrauch.
- ◆ Stellen, in deren Zuständigkeit die Gestaltung oder Beeinflussung der Umweltpolitik und umweltbezogener Vorschriften fällt – sei es im internationalen, im nationalen oder im regionalen Rahmen.
- ◆ Stellen, die umweltrelevante Tätigkeiten anderer überwachen oder steuern können.

111 Diese unterschiedlichen Formen der Einflussnahme können die Zuweisung von Verantwortlichkeiten erschweren, und die ORKB sollten dabei die globalen Auswirkungen auf die Umwelt nicht aus dem Auge verlieren und nötigenfalls den Prozess der Zuordnung von Verantwortlichkeiten selbst zum Gegenstand ihrer Überlegungen machen. Jede ORKB sollte den geeignetsten Ansatz finden, ohne ihren eigenen Prüfungsauftrag dabei aus den Augen zu verlieren.

Die Entwicklung angemessener Informations-, Kontroll-, Bewertungs- und Berichterstattungssysteme innerhalb der Verwaltung wird den Verantwortlichkeitsprozess erleichtern. Die Leitung ist für die Richtigkeit und Hinlänglichkeit

⁵ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 20–22.

***von Form und Inhalt der Finanzberichte und
anderer Informationen verantwortlich.⁶***

- 112 Die Regierung trägt die Letztverantwortung, darüber zu entscheiden, welche Informationen erforderlich sind, um die Erreichung ihrer umweltrelevanten Ziele sicherzustellen, wie die Erreichung dieser Ziele sinnvollerweise zu messen ist und wie häufig diese Informationen erhoben werden sollen.
- 113 Die geprüfte Stelle und ihre Leitung sind für die Richtigkeit und die Hinlänglichkeit der Angaben über die von dieser Stelle ausgehenden Umwelteinflüsse direkt verantwortlich. Dies betrifft sowohl die finanziellen Auswirkungen, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten als auch die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen oder anderer leistungsbezogener Vorgaben. Diese Verpflichtung umfasst alle drei in Absatz 110 genannten Gruppierungen.
- 114 In der Praxis entstehen jedoch oft Situationen, in denen relevante gesetzliche Vorgaben für die Offenlegung einschlägiger umweltbezogener Informationen fehlen oder in denen aus einem anderen Grund bestimmte Angaben nicht offengelegt sind. In solchen Situationen sollte die ORKB diesen Mangel beschreiben und die möglichen Auswirkungen in ihren Bestätigungsvermerk (ihre Beurteilung) mit einbeziehen.
- 115 Die ORKB sollte sich auch der Tatsache widmen, dass Umweltschädigungen oder Wiederherstellungsmaßnahmen hohe Kosten für die entsprechende Organisation mit sich bringen können. Dies wird im Zuge der Ausweitung von Umweltschutzvorschriften vermehrt der Fall sein.
- 116 Wenn die ORKB die Verbesserung der Gesetze oder anderer Vorschriften fördern wollen, sollten sie die überprüften Stellen dazu ermutigen, objektiv über ihre eigenen umweltbezogenen Leistungen zu berichten, und zwar auch dann, wenn Verstöße vorliegen oder positive Leistungen gänzlich fehlen.

***Entsprechende Organe sollten für die
Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsgemäßer
Buchführung sowie für die Vorlage und
Veröffentlichung von Finanzberichten unter
Berücksichtigung der Bedürfnisse der Verwaltung
Sorge tragen, und die geprüften Stellen sollten***

⁶ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 23 u. 24.

***spezifische und messbare Zielsetzungen und
Leistungsvorgaben erarbeiten.***⁷

- 117 Es sind noch umfangreiche Entwicklungsarbeiten erforderlich, bevor anerkannte Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Erstellung und Veröffentlichung von Finanzberichten über Umweltthemen zur Verfügung stehen werden. Beispielsweise kann zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine Bewertung von Urwäldern oder Gewässern mit gutem Fischbestand vorgelegt werden. Ebenso lassen sich die Haftungsfragen im Zusammenhang mit der Behebung von Umweltschäden nur schwer quantifizieren; hierbei wird häufig von unzuverlässigen und ungenauen Schätzungen ausgegangen werden müssen.
- 118 Die ORKB sollten mit den für die Ausarbeitung von Richtlinien für das Rechnungswesen befassten Organisationen zusammenarbeiten, um die Veröffentlichung zweckmäßiger Richtlinien für das Rechnungswesen zu gewährleisten. Ebenso sollten die geprüften Stellen ermutigt werden, spezifische und messbare Zielsetzungen im Umweltbereich zu erarbeiten. Jedenfalls sollte die ORKB jedoch Konflikte vermeiden, die dadurch entstehen könnten, dass sie einerseits die Normen aufstellt und diese andererseits selbst bei ihrer Prüfungstätigkeit als Maßstab verwendet.

Die durchgängige Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sollte eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Wiedergabe der Finanzposition und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit bewirken.⁸

- 119 Die durchgängige Anwendung von Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und eine konsequente Offenlegung umweltrelevanter Themen werden im Zuge der Aufstellung neuer Richtlinien für Umweltfragen eingeführt werden müssen. Dies gilt insbesondere, wenn mehrere Rechnungslegungsperioden geprüft werden. Dieser Prozess wird sicher noch einige Zeit in Anspruch nehmen und die ORKB sollten in besonderem Maße darauf bedacht sein, eine ausgewogene Darstellung zu gewährleisten.
- 120 Prüfungen von Jahresabschlusspositionen mit Umweltrelevanz, insbesondere Verbindlichkeiten, Eventualverbindlichkeiten, Zusagen oder Rückstellungen für Wertberichtigungen bei Vermögenswerten, gestalten

⁷ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 25–27.

⁸ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 28 u. 29.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

sich oft sehr komplex. Umweltrelevante Kosten, Verbindlichkeiten (einschließlich Eventualverbindlichkeiten) und Vermögenswerte sollten in Übereinstimmung mit der allgemein anerkannten Buchführungspraxis erfasst, bewertet und dargestellt werden.

Das Vorhandensein eines angemessenen internen Kontrollsystems verringert die Gefahr von Fehlern und Unregelmäßigkeiten auf ein Mindestmaß.⁹

- 121 Ein angemessenes internes Kontrollsystem ist auch bei einer Umweltprüfung von entscheidender Wichtigkeit. Es obliegt in erster Linie der geprüften Stelle, das Vorhandensein und Funktionieren von Kontrollmechanismen zu gewährleisten. Der Prüfer sollte jedoch Vorschläge und Empfehlungen unterbreiten, wenn sich Kontrollmechanismen als unzulänglich oder fehlend erwiesen haben. Dies wird wahrscheinlich bei Umweltthemen eher der Fall sein als in vielen anderen Bereichen. Die ORKB sollten darauf entsprechend vorbereitet sein.
- 122 Um die geprüften Stellen zu ermutigen, effektive interne Kontrollsysteme in Umweltbelangen einzurichten, sollten es die ORKB vermeiden, die Feststellungen und Schlussfolgerungen über interne Umweltkontrollen dazu zu nutzen, die Stellen in ein negatives Licht zu rücken.

Die Verabschiedung von gesetzlichen Bestimmungen würde die Zusammenarbeit der geprüften Stellen bei der Wahrung und Schaffung des Zugangs zu allen einschlägigen Daten, die für eine umfassende Einschätzung der geprüften Tätigkeiten erforderlich sind, erleichtern.¹⁰

- 123 Soweit dies in Übereinstimmung mit dem Prüfungsauftrag der ORKB steht, kann es erforderlich sein, die Regelungen und Anforderungen hinsichtlich des zur ordnungsgemäßen Ausführung ihrer Prüfungsaufgaben erforderlichen Zugangs zu relevanten Informations- und Datenquellen über Umweltfragen zu überprüfen. In Fällen, in denen ein solcher Zugang nicht gegeben ist, sollte die ORKB diesen Tatbestand in ihrem Bericht aufnehmen und sich um eine Verbesserung der Situation bemühen.

Alle Prüfungstätigkeiten sollten in den Prüfungsauftrag der ORKB fallen.¹¹

⁹ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 30 u. 31.

¹⁰ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 32 u. 33.

¹¹ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 34–44.

- 124 Die gesamte Bandbreite staatlicher Finanzkontrolle – Ordnungsmäßigkeit, Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit – ist auch bei Umweltprüfungen anzuwenden.
- 125 Die Prüfung von Jahresabschlüssen kann folgende umweltrelevante Bereiche umfassen:
- ◆ Initiativen zur Prävention, Linderung oder Behebung von Umweltschäden.
 - ◆ Den Erhalt erneuerbarer oder nicht erneuerbarer Ressourcen.
 - ◆ Die Folgen des Verstoßes gegen Umweltgesetze und -vorschriften.
 - ◆ Die Folgen aus staatlich auferlegter Haftung für Dritte.
- 126 Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit hinsichtlich umweltrelevanter Themen kann mit der Bestätigung einhergehen, dass die staatlichen Maßnahmen in Übereinstimmung mit den einschlägigen Umweltgesetzen, -normen und -strategien durchgeführt werden. Dies gilt sowohl auf nationaler als gegebenenfalls auch auf internationaler Ebene.
- 127 Die Wirtschaftlichkeitsprüfung umweltrelevanter Tätigkeiten beinhaltet folgende Bereiche:
- ◆ Die Bestätigung, dass die Indikatoren (Kennzahlen) für umweltrelevante Leistungen (sofern in öffentlichen Rechenschaftsberichten enthalten) die Leistungen der geprüften Stelle angemessen widerspiegeln.
 - ◆ Die Bestätigung, dass Umweltprogramme sparsam, wirtschaftlich und wirksam durchgeführt werden.

Die ORKB sollten sich um eine Verbesserung der Methoden zur Prüfung der Stichhaltigkeit von Leistungskriterien bemühen.¹²

- 128 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 Stichhaltigkeit der von der geprüften Stelle im Umweltbereich angewandten Leistungskriterien festgestellt wird. Dies kann als geeignetes Beispiel dienen, das zeigt, dass die Prüfer sich die Verfahren und Methoden anderer Disziplinen aneignen sollten.

¹² *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 45 u. 46.

***Die ORKB sollten jeglichen Interessenskonflikt
zwischen Prüfer und überprüfter Stelle vermeiden.***¹³

- 129 Es ist unerlässlich, dass die ORKB bei der Durchführung von Umweltprüfungen und der diesbezüglichen Berichterstattung ihre Unabhängigkeit und Objektivität wahrt und dass dies so wahrgenommen wird.

Allgemeine Richtlinien

- 130 Die allgemeinen Richtlinien für die Finanzkontrolle enthalten Richtlinien, die sowohl für die Prüfer als auch für die ORKB gleichermaßen gelten. Dies betrifft die Aspekte der Unabhängigkeit, der Fachkompetenz und der Sorgfaltspflicht.

***Der Prüfer und die ORKB müssen unabhängig
sein.***¹⁴

- 131 Der Prüfer und die ORKB müssen bei der Durchführung von Umweltprüfungen unabhängig und objektiv sein und von Außenstehenden als unabhängig und objektiv wahrgenommen werden. Ihre Bewertungen und ihre Berichterstattung über die Prüfungsergebnisse müssen ausgewogen sein.
- 132 Prüfer und ORKB sollten daher (beispielsweise) nicht die tatsächlichen umweltrelevanten Kosten bzw. den Nutzen berechnen. Sie sollten sich auf die Überprüfung der Kalkulationen und auf die Berichterstattung über die Angemessenheit – beziehungsweise Unangemessenheit – des Jahresabschlusses als Ganzes beschränken.

***Der Prüfer und die ORKB müssen über die
erforderliche Fachkompetenz verfügen.***¹⁵

- 133 Je umfassender der Prüfungsauftrag und je mehr er von seiner Art her Ermessenssache der ORKB ist, 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.
- 134 Die ORKB und ihre Prüfer sowie alle anderen, die an der Umweltprüfung beteiligt sind, sollten hinsichtlich ihrer

¹³ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 47–49.

¹⁴ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 53–81.

¹⁵ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absätze 82–87.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Fachkenntnisse und Eigenschaften folgende Mindestanforderungen erfüllen:

- ◆ Einschlägige und umfassende Kenntnis der Finanzkontrolle und Kompetenz in der Durchführung von Ordnungsmäßigkeits- (Rechnungsabschluss- und Rechtmäßigkeits-) und Wirtschaftlichkeitsprüfungen.
- ◆ Durch Ausbildung und praktische Erfahrung erworbene einschlägige Fachkenntnisse in der Durchführung von Umweltprüfungen.
- ◆ Unabhängige und objektive Vorgehensweise.
- ◆ Adäquate soziale und kommunikative Fähigkeiten.

135 Spezialisten können in unterschiedlichen Stadien eingesetzt werden, um zur Unterstützung des Managements Wertansätze zu ermitteln. Dies kann Folgendes beinhalten:

- ◆ Erkennen von Situationen, in denen Bewertungen notwendig sind.
- ◆ Erheben der als Grundlage für die Bewertung notwendigen Daten.
- ◆ Entwickeln von Annahmen, die zu einem möglichst realitätsnahen Ergebnis führen.
- ◆ Festlegung des Wertansatzes (beispielsweise die Festlegung der Kosten der geprüften Stelle für Umweltsanierungsmaßnahmen) und Berücksichtigung bei der Darstellung im Jahresabschluss.

136 Zieht die ORKB externen Sachverstand heran, so hat sie sich mit angemessener Sorgfalt über die Kompetenz und Befähigung der Berater für die betreffenden Aufgaben Gewissheit zu verschaffen. Die Verantwortung für die Einhaltung der Richtlinien für die Finanzkontrolle trägt weiterhin die ORKB. Die Beiziehung externer Experten für Beratungsaufgaben enthebt die ORKB nicht von ihrer Verantwortung für den für eine Prüfung erteilten Bestätigungsvermerk bzw. die gewonnenen Schlussfolgerungen.

137 Da es sich bei umweltspezifischem Fachwissen um ein recht junges Spezialgebiet handelt, können Personen mit unterschiedlichem Bildungs- und Erfahrungshintergrund beteiligt werden, und es kann für den Prüfer durchaus schwierig sein, sich vom fachlichen Ansehen des externen Experten zu vergewissern und sicherzustellen, dass die Arbeit des externen Experten mit den Zielen der Prüfung übereinstimmt. Daher sollte der Prüfer folgende Mindestanforderungen berücksichtigen:

- ◆ Die Ausbildung des externen Experten.
- ◆ Die Dauer der Berufsausübung des externen Experten.

- ◆ Die Einschlägigkeit der Berufserfahrung des externen Experten.
- ◆ Die Akkreditierung bei einer einschlägigen Fachorganisation.

138 Der Prüfer muss ein geeignetes Verfahren wählen, um sicherzugehen, dass die von einem externen Experten ausgeführte Arbeit den angestrebten Zielsetzungen dient. Dazu muss er sich Einblick in folgende Bereiche verschaffen:

- ◆ Art und Zielsetzung des Berichts des externen Experten.
- ◆ Verwendete Annahmen und Methoden.
- ◆ Die Objektivität des externen Experten und Risiken ihrer Beeinträchtigung.

Der Prüfer und die ORKB haben bei der Einhaltung der INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle angemessene Sorgfalt walten zu lassen. Dies beinhaltet angemessene Sorgfalt bei der Planung, Auswahl, Erfassung und Bewertung von Belegen sowie bei der Berichterstattung und bei der Vorlage von Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen.¹⁶

139 Diese Norm ist ebenso auf Umweltprüfungen anwendbar und es können sich besondere Schwierigkeiten bei der Aufstellung von Richtlinien zur Erstellung angemessener Nachweise ergeben, auf denen die Ergebnisse, Schlussfolgerungen und Empfehlungen beruhen.

140 Weitere allgemeine Richtlinien, die im Zusammenhang mit einer Umweltprüfung zu beachten sind¹⁷:

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um entsprechend qualifiziertes Personal einzustellen.

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um ORKB-Mitglieder zu schulen und fortzubilden, damit sie ihre Aufgaben wirksam erfüllen können, und um die Grundlagen für die Weiterbildung der Prüfer und anderer Behördenmitarbeiter genau festzulegen.

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um Handbücher sowie andere

¹⁶ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 88–95.

¹⁷ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 96–128.

schriftliche Anleitungen und Anweisungen für die Durchführung von Prüfungen zu erarbeiten.

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um das innerhalb der ORKB vorhandene Potenzial an Fähigkeiten und Fachwissen zu fördern und mangelnde Fähigkeiten aufzudecken; sie sollte für eine ausgewogene Aufteilung der vorhandenen Fähigkeiten auf Prüfungsaufgaben sorgen und eine ausreichende Zahl von Personen für die Prüfung bestimmen; sie sollte des Weiteren über entsprechende Planungs- und Überwachungssysteme zur Erreichung ihrer Ziele im erforderlichen Sorgfaltsausmaß verfügen.

Die ORKB sollte Maßnahmen und Verfahren in die Wege leiten, um die Effizienz und Wirksamkeit der internen Richtlinien und Verfahren der ORKB zu überprüfen.

Richtlinien für die Prüfungspraxis

- 141 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. Bei diesen Schritten und Vorgangsweisen handelt es sich um Forschungsregeln, die der Prüfer auf seiner Suche nach Prüfungsdokumentierung zur Anwendung bringt, um ein bestimmtes Ergebnis zu erzielen.

Der Prüfer sollte die Prüfung in einer Art und Weise planen, die gewährleistet, dass eine qualitativ hochstehende Prüfung sparsam, wirtschaftlich, wirksam und zeitgerecht durchgeführt wird.¹⁸

- 142 Der Prüfer hat die Aufgabe, Informationen über die geprüfte Stelle zusammenzutragen. Dies sollte gegebenenfalls auch relevante Umweltdaten mit einbeziehen und kann beispielsweise beinhalten:
- ◆ Den gesetzlichen Auftrag der Stelle.
 - ◆ Den Zugang der Stelle zu Umweltfragen. Dies betrifft auch ihre Umweltpolitik und -ziele sowie das Vorhandensein eines Umweltmanagementsystems.
 - ◆ Gesetze und Vorschriften, die die Verantwortlichkeit der Stelle bezüglich der Umwelt oder ihre Rolle bei der Festlegung von Verantwortlichkeiten anderer betreffen. Dieser Aspekt umfasst die Ermittlung der für die Stelle geltenden rechtlichen Verpflichtungen –

¹⁸ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 132–134.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

oder jener Auflagen, die diese anderen auferlegt – wie beispielsweise Berichterstattungspflichten, Emissionsbeschränkungen hinsichtlich ihrer Tätigkeiten oder die Verpflichtung zur Sanierung durch sie verursachter Schäden.

- ◆ Das Vorhandensein umweltbezogener Vermögenswerte und Verbindlichkeiten samt allen darin während des Prüfungszeitraums allenfalls erfolgten Veränderungen. Beispiele für derartige Verbindlichkeiten sind die Kosten für die Stilllegung einer kommunalen Mülldeponie oder die kostenmäßige Vorsorge während der Betriebsdauer dieser Deponie.

- 143 Die Prüfungsziele und der Prüfungsumfang sollten klar festgelegt werden. Ergänzend zu den üblicherweise berücksichtigten Gesichtspunkten der Verrechnung, Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit kann die (explizite oder implizite) Erwartung bestehen, dass durch die Prüfung eine zusätzliche umweltbezogene Bestätigung erteilt wird. Beispielsweise kann von der ORKB erwartet werden, die Angaben der Stelle hinsichtlich der Wirksamkeit des Umweltmanagementsystems oder der Offenlegung der Umweltdaten zu bestätigen.

Die Arbeit des Prüfungsstabes sollte während der Prüfung auf jeder Ebene und in jeder Prüfungsphase überwacht werden; die dokumentierte Tätigkeit sollte von einem leitenden Mitglied des Prüfungsstabes überprüft werden.¹⁹

- 144 Die speziellen Bedürfnisse einer Umweltprüfung können zusätzliche Verfahren erforderlich machen. Zur Erreichung der erforderlichen Sicherheit kann es auch ratsam sein, einen Spezialisten der ORKB einzusetzen, um die Planung und die örtliche Prüfarbeit unter Umweltgesichtspunkten zu überprüfen.

Bei der Festlegung von Prüfungsausmaß und –umfang sollte der Prüfer die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme untersuchen und bewerten.²⁰

- 145 Um Umweltfragen strukturiert behandeln zu können, sollte die Leitung der geprüften Stelle im Idealfall die Kernelemente des Umweltmanagementsystems skizzieren und dokumentieren. Dies umfasst unter anderem folgende Aspekte:

¹⁹ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 136–140.

²⁰ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 141–144.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

- ◆ Feststellung anwendbarer Gesetze und Vorschriften.
- ◆ Aufstellung und Anwendung von Methoden und Verfahrensweisen, die die Einhaltung dieser Vorschriften durch die Stelle in angemessener Weise gewährleisten.
- ◆ Überprüfung und Überwachung der Einhaltung der externen Auflagen, der Umweltpolitik und der umweltrelevanten Verfahrensabläufe durch die geprüfte Stelle.
- ◆ Angabe von Berichten, die den Auflagen in Gesetzen, Verordnungen oder anderen Vorschriften entsprechen.

146 Der Prüfer hat die von der Leitung erstellten internen Kontrollmechanismen für Umweltbelange zu untersuchen und zu bewerten und den Grad der Zuverlässigkeit zu beurteilen. Der Umfang der Untersuchung hängt vom Prüfungsziel sowie vom angestrebten Zuverlässigkeitsgrad ab.

Bei der Durchführung von Prüfungen sollte die Einhaltung von einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen geprüft werden. Die Prüfungsschritte und -verfahren sollten die Aufdeckung von Irrtümern, Unregelmäßigkeiten und rechtswidrigen Handlungen gewährleisten, welche sich maßgeblich auf die Jahresabschlüsse auswirken könnten.²¹

147 Der Gegenstand einer umweltbezogenen Rechtmäßigkeitsprüfung ist üblicherweise die Zusicherung des Managements, dass sämtliche gültigen Vorschriften eingehalten wurden. Diese Zusicherung kann explizit oder implizit erteilt werden, z.B. in Form einer standardmäßigen Erklärung.

148 Die Nichteinhaltung gültiger Gesetze und Verordnungen wird oft vor dem Hintergrund zweier Problemkreise untersucht. Einerseits kann es (beispielsweise) sein, dass die Stelle Aktivitäten entfaltet, die nicht ihrem Auftrag entsprechen. Auch wenn der Jahresabschluss die betreffenden Aktivitäten und das Ergebnis der Tätigkeiten in zutreffender Weise wiedergibt, ist die ORKB dennoch dazu verpflichtet, diese Abweichung im Interesse einer öffentlichen Rechenschaftspflicht in ihren Bericht aufzunehmen.

149 Andererseits besteht die große Gefahr eines signifikanten Fehlers im Jahresabschluss, etwa durch das Fehlen einer

²¹ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 145–151.

Rückstellung oder Verbindlichkeit für zukünftig fällige Ausgaben zur Behebung eines Umweltschadens und/oder zur Zahlung einer Buße wegen eines Rechtsverstoßes.

Das Urteil des Prüfers und die Schlussfolgerungen bezüglich des geprüften Programmes, der geprüften Organisation, Tätigkeit oder Funktion sollten durch einen qualifizierten, sachgerechten und angemessenen Nachweis abgesichert werden.²²

- 150 Signifikante durch Umweltfragen bedingte Fehler in Jahresabschlüssen kommen erfahrungsgemäß eher durch Weglassung oder Unterbewertung als durch Überbewertung zustande. Die meisten der dem Prüfer vorgelegten Unterlagen sollen daher eher überzeugen als dass sie einen schlüssigen Nachweis liefern. Die Nachweise werden wahrscheinlich eher aus Befragungen, Prüfverfahren oder Darstellungen des Managements gewonnen werden und sich nicht direkt aus Kontoständen oder bestimmten gleichartigen Transaktionen ableiten lassen.
- 151 Die Suche nach Prüfungsnachweisen sollte sich deshalb auf folgende Bereiche konzentrieren:
- ◆ Verbindlichkeiten, die sich nicht aus vertraglichen Verpflichtungen ergeben.
 - ◆ Schätzungen im Rahmen der Rechnungslegung, die keinem in der Vergangenheit herangezogenen Muster folgen.
 - ◆ Neue oder in Entstehung begriffene Umweltgesetze und -vorschriften.
- 152 Darüber hinaus basiert die Quantifizierung umweltrelevanter Verbindlichkeiten oft auf Schätzungen. Das wird folglich die Methoden beeinflussen, die der Prüfer anwendet, um adäquate Prüfungsnachweise zu erhalten. Die gewählte Vorgehensweise sollte mit der Überprüfung anderer Schätzungen übereinstimmen – einschließlich der Bewertung der Schlüssigkeit der Annahmen, der Nachkalkulation und der Bewertung der Methode sowie der Überprüfung der Qualifikationen und Berufserfahrungen der für die Schätzung verantwortlichen Person.

Der Prüfer sollte die Jahresabschlüsse einer Untersuchung unterziehen, um festzustellen, ob die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die

²² Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 152–158.

*Vorlage und Veröffentlichung von Finanzberichten
befolgt werden.*²³

- 153 Angesichts der Art möglicher Fehler in den Jahresabschlüssen, die aus Umweltfragen resultieren, sollte der Prüfer die Abschlüsse nach Umweltgesichtspunkten analysieren, um Bereiche aufzufinden, die genauer untersucht werden müssen. Besondere Bedeutung kommt hierbei vermutlich der Angemessenheit der angewandten Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze und der Offenlegung von Eventualverbindlichkeiten zu.

Richtlinien für die Berichterstattung²⁴

- 154 Die schriftlichen Prüfungsberichte sind unter Berücksichtigung der besonderen Umstände der ORKB sowohl der Leitung der geprüften Stelle als auch ihrem Aufsichtsgremium vorzulegen. Je nach Art der Prüfung kann der Bericht eine Stellungnahme zu den Finanzberichten oder zu verschiedenen anderen Themen enthalten – wie etwa zur Einhaltung des Auftrags der geprüften Stelle, zur Wirtschaftlichkeit oder (dem Thema des vorliegenden Leitfadens) zu umweltrelevanten Aktivitäten.
- 155 Besondere Aufmerksamkeit erfordern gegebenenfalls die in den Berichten enthaltenen Formulierungen zur Vollständigkeit der umweltbezogenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie die Prüfungsfeststellungen über die darin enthaltenen Schätzungen.

Nach Beendigung jeder Prüfung ist vom Prüfer ein schriftlicher Bestätigungsvermerk zu erteilen oder ein Bericht zu erarbeiten, worin die Prüfungsergebnisse in entsprechender Form festgehalten sind. Die Berichterstattung soll in prägnanter, klarer und eindeutiger Form erfolgen; es sollen nur Informationen enthalten sein, die durch fachlich kompetente und sachgemäße Prüfungsfeststellungen belegt werden können, die in unabhängiger, unparteiischer, angemessener Weise vorgebracht werden und auf Tatsachen basieren.

Bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen sollte der Prüfer einen schriftlichen Bericht entweder als Teil des Prüfberichtes zu den Rechnungsabschlüssen oder als eigenständigen Bericht über vorgenommene Tests bezüglich der Einhaltung von geltenden Gesetzen und Verordnungen vorlegen. Der Bericht

²³ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 159–162.

²⁴ Richtlinien für die Finanzkontrolle, Absätze 163–191.

sollte eine positive Stellungnahme bezüglich der nach den Kriterien der Einhaltung von Gesetzen untersuchten Punkte und eine negative Stellungnahme bezüglich der nicht geprüften Punkte beinhalten.

Es obliegt der ORKB, der der Prüfer angehört, eine endgültige Entscheidung über Sanktionen gegen die im Zuge der Prüfung aufgedeckten betrügerischen Praktiken oder gravierenden Unregelmäßigkeiten zu treffen.

Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen sollte der Prüfbericht alle wesentlichen Fälle anführen, in denen Gesetze nicht eingehalten wurden und die sich auf das Prüfungsziel auswirken.

ENTWICKLUNG VON METHODEN UND VERFAHREN

Einleitung

- 201 Eine ORKB kann Umweltprüfungen im Rahmen ihres Auftrags zur Durchführung von Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (Rechnungsabschluss- und Rechtmäßigkeitsprüfungen) oder Wirtschaftlichkeitsprüfungen gemäß der Definition in den INTOSAI-Richtlinien für die Finanzkontrolle durchführen:
- ◆ In den Absätzen 202–208 wird erläutert, wie Umweltfragen in Ordnungsmäßigkeitsprüfungen berücksichtigt werden können und wie fachspezifische Richtlinien für die Rechnungslegung und die Finanzkontrolle anzuwenden sind.²⁵
 - ◆ Für die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen werden in den Absätzen 209–266 fünf unterschiedliche Typen von Prüfungen mit Umweltschwerpunkt dargestellt und erörtert.

Berücksichtigung von Umweltthemen in einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung

- 202 Die Staaten erkennen zunehmend, dass Kosten aus umweltbezogenen Strategien und daraus resultierende Verpflichtungen – wie beispielsweise der Aufwand für Einrichtungen zur Behebung von Umweltschäden oder Kosten für die Bodensanierung – erheblich sein können. Diese Strategien und Verpflichtungen können auch erhebliche Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten bedingen, deren Kosten von einem möglicherweise in der Zukunft auftretenden Ereignis bestimmt werden. Umweltbelastungen können außerdem einen erheblichen Einfluss auf die Bewertung von Grundstücken, Gebäuden, Anlagen und Ausrüstungsgegenständen haben.
- 203 Diese umweltbedingten Kosten, Verbindlichkeiten und Auswirkungen auf Vermögenswerte haben Einfluss auf die Erstellung und die Prüfung von Jahresabschlüssen. Einige Staaten haben sich zu deren Offenlegung verpflichtet. Die Schwierigkeit kann hier darin bestehen, dass die geprüfte Stelle nicht zwischen umweltrelevanten Kosten und

²⁵ Die INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen erarbeitet zurzeit ein Diskussionspapier zu den einzelnen Fragen im Zusammenhang mit der Behandlung von Umweltfragen im Rahmen dieses Auftrags.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Ausgaben für ihre laufende Geschäftstätigkeit unterscheiden kann.

- 204 Bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung muss sich der Prüfer der Vollständigkeit und Richtigkeit der Darstellungen des Berichts versichern. Zu diesem Zweck benötigt der Prüfer eine grundlegende Einsicht in umweltrelevante Fragen, Strategien und Techniken, die sich sowohl langfristig als auch kurzfristig auf die Finanzlage der geprüften Stelle auswirken könnten.
- 205 Anerkannte fachspezifische nationale und internationale Richtlinien der Rechnungslegung und Finanzkontrolle enthalten eine Darlegung der Prinzipien, die der Behandlung der Kosten, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Jahresabschlüssen zugrunde liegen und die auch auf die Behandlung umweltrelevanter Kosten und Verbindlichkeiten anwendbar sind. Die ORKB kann diese Richtlinien anwenden, um die Notwendigkeit zur Offenlegung umweltbedingter Auswirkungen auf die Kosten, Verbindlichkeiten und Vermögenswerte in staatlichen Rechnungsabschlüssen einzuschätzen.
- 206 Hierfür kann es erforderlich sein, dass die ORKB Schätzungen der Höhe solcher Kosten und Verbindlichkeiten prüft.²⁶ In diesem Zusammenhang sollte der Prüfer Folgendes beachten:
- ◆ Es sind sowohl die aktuellen als auch die potenziellen Kosten und Auswirkungen der umweltrelevanten Bereiche zu berücksichtigen.
 - ◆ Es sind tatsächliche oder mögliche Änderungen der Gesetzeslage oder sonstiger Vorschriften, der eingesetzten Technologien und der für die Schätzungen angewandten Kalkulationen zu berücksichtigen.
 - ◆ Es muss eine Beurteilung der Zuverlässigkeit der für die Abschätzung zukünftiger Kosten, Verbindlichkeiten und Vermögenswerte gemachten Annahmen sowie der Richtigkeit der Kalkulationen erfolgen.
- 207 Es kann zudem erforderlich sein, dass die ORKB auf die vollständige Offenlegung aller getroffenen Annahmen Wert legt.
- 208 Viele Bewertungen umweltbezogener Auswirkungen machen höchst komplexe Kalkulationen erforderlich – wie

²⁶ Die INTOSAI-Arbeitsgruppe Umweltprüfungen erarbeitet zurzeit ein Papier zur Frage der Durchführung von Umweltprüfungen aufgrund eines „beschränkteren“ Auftrags bzw. eines Auftrags im Sinne der traditionellen Finanzkontrolle.

dies beispielsweise bei der Berechnung zukünftiger Kosten für die Dekontaminierung von Nuklearanlagen der Fall ist. Bei der Beurteilung dieser Bewertungen im Rahmen der Prüfung wird die ORKB möglicherweise Dritte zu Rate ziehen. In diesen Fällen ist es unerlässlich, sich der Qualifikationen und Unabhängigkeit der hinzugezogenen externen Experten zu vergewissern. (Siehe hierzu auch die Absätze 138–140.)

Wirtschaftlichkeitsprüfung und Umwelt

- 209 Die Wirtschaftlichkeitsprüfung kann sich in der Beurteilung der Leistung einer geprüften Stelle bei der Durchführung staatlicher Umweltprogramme gegebenenfalls mit folgenden Themenbereichen befassen:
- ◆ Der **Sparsamkeit** bei der Durchführung von Verwaltungshandlungen;
 - ◆ der **Wirtschaftlichkeit** des Einsatzes personeller, materieller und anderer Ressourcen für die Durchführung des Programms oder der Aktivität; und
 - ◆ der **Wirksamkeit** des Programms oder der Aktivität zur Erreichung seiner Ziele und seiner angestrebten Wirkung.²⁷
- 210 Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung mit Umweltschwerpunkt kann in vielen Fällen einem der folgenden fünf spezifischen Typen zugeordnet werden:
- (i) Prüfung der staatlichen Aufsicht über die Einhaltung von Umweltgesetzen;
 - (ii) Prüfung des Erfolges staatlicher Umweltprogramme;
 - (iii) Prüfung der Umwelteffekte anderer staatlicher Programme;
 - (iv) Prüfung von Umweltmanagementsystemen sowie
 - (v) Evaluierung geplanter Umweltstrategien und -programme.
- 211 Da es der ORKB unmöglich sein kann, jede involvierte Stelle zu überprüfen, kann es erforderlich sein, sorgfältig eine Methode zu erarbeiten, die es ermöglicht, fundierte Schlussfolgerungen darüber anzustellen, wie eine bestimmte Funktion oder Aktivität im nationalen Rahmen umgesetzt wird. Alle verfügbaren Prüfungsinstrumente, wie Befragungen oder Dokumenten-/Dateisuche, können notwendiger Bestandteil des Vorgehens sein. Zu den möglichen Instrumenten gehören außerdem:

²⁷ *Richtlinien für die Finanzkontrolle*, Absatz 40.

- ◆ **Prüfung vor Ort**
 - Es kann notwendig sein, dass Mitarbeiter die verschiedensten nationalen, regionalen und kommunalen Behörden und möglicherweise auch private Organisationen besuchen, um zu ermitteln, wie staatliche Mittel verwendet wurden, wie wirksam die Aufsicht über Umweltvorschriften ist und wo Verbesserungen möglich sind.
 - Diese Vorgehensweise ist besonders dann sinnvoll, wenn die ORKB einen detaillierten Einblick darüber gewinnen will, wie erfolgreich eine bestimmte Aktivität in einer begrenzten Anzahl von Stellen durchgeführt wird.

- ◆ **Standardisierter Fragebogen**
 - Wenn eine große Anzahl an Organisationseinheiten untersucht werden muss, kann es sinnvoll sein, einen sorgfältig vorbereiteten und getesteten Fragebogen einzusetzen, der in konsequenter Art und Weise anzuwenden ist.
 - In Fällen, in denen nachgeordnete staatliche Stellen mit der Aufsicht über die Einhaltung von Umweltvorschriften betraut sind, kann die ORKB einen Fragebogen entwickeln, um den Erfolg bei der Umsetzung einer bestimmten Aktivität zu messen, mögliche Probleme zu erkennen und empfehlenswerte Maßnahmen zur Leistungssteigerung zu ermitteln.

- ◆ **Statistische Stichprobennahme**
 - Unter bestimmten Umständen mag es erforderlich sein, dass die ORKB umweltbezogene Daten von Hunderten oder sogar Tausenden von Organisationseinheiten untersucht. Dabei kann es sich beispielsweise um toxisch belastete Deponien, chemische Lagerstätten oder Trinkwasserversorgungssysteme handeln.
 - Die notwendigen Informationen über diese Stellen sind möglicherweise nicht in Datenbanken oder anderer geeigneter Form verfügbar. In solchen Fällen kann eine Alternative darin bestehen, dass die ORKB die Angaben anhand einer statistisch aussagekräftigen Stichprobe der betreffenden Stellen ermittelt, um

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

anschließend Schlussfolgerungen über die Grundgesamtheit zu ziehen.

Siehe Beispiel Nr. 1

(i) *Prüfung der staatlichen Aufsicht über die Einhaltung von Umweltgesetzen*

212 In vielen Ländern gibt es ein zuständiges Ministerium (oder eine andere oberste Behörde), 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 durch den Emittenten;
- ◆ 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.

213 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.

Siehe Beispiel Nr. 2

214 Prüfungen von Systemen zur Überwachung der Einhaltung von Umweltgesetzen gehen üblicherweise von eindeutigen und expliziten Prüfungskriterien aus, die oft in speziellen gesetzlichen Vorschriften oder in Richtlinien des federführenden Umweltministeriums enthalten sind, das diese rechtlichen Vorschriften erlässt²⁸. Aufgabe der ORKB ist es dann, eine Methode zu entwickeln, mit der die

²⁸

Andere mögliche Kriterien können in technischen Richtlinien oder Normen, Sachverständigengutachten oder in Leistungen vergleichbarer Stellen bestehen.

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Leistung des Ministeriums (oder einer anderen beteiligten Stelle) anhand der festgelegten Kriterien bewertet wird.

Siehe die Beispiele Nr. 3 und 4

- 215 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 zusammengefasst.
- 216 Letzteres trifft häufig auf föderal strukturierte Länder zu, in denen die zentrale Regierung für die Finanzierung zuständig ist und die Kompetenzen an die Länder- oder Provinzregierungen überträgt. Diese Stellen können mit der Zuständigkeit beauftragt sein, Genehmigungen an Emittenten zu erteilen, Verstöße zu sanktionieren sowie andere laufende Aufsichtskompetenzen zu erfüllen.
- 217 Welche Methoden auch immer eingesetzt werden, es erweist sich als sinnvoll, wenn die ORKB von der geprüften führenden Behörde sowie (eventuell) von einigen der anderen geprüften Stellen die Zustimmung zur gewählten Vorgangsweise erwirkt. Eine solche Einwilligung ist besonders bei relativ komplexen Prüfungen sinnvoll, da diese erhebliche Mittelaufwendungen erforderlich machen. Eine Einwilligung verringert zudem die Gefahr, dass die Prüfungsergebnisse bei ihrer Veröffentlichung als „wenig repräsentativ“ kritisiert werden.
- 218 Die ORKB kann bei der Überprüfung der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften oder der Evaluierung der Wirksamkeit von Abhilfemaßnahmen eventuell Daten aus einer zentralen Datenbank verwenden. Solche Daten können eine wichtige erste Informationsquelle für die Prüfungsfeststellungen sein, indem sie den Zeit- und Kostenaufwand für die Erhebung und Analyse der Daten reduzieren und diverse umfangreiche Erhebungen vor Ort überflüssig machen.

Siehe Beispiel Nr. 5##

- 219 Die aus Datenbanken gezogenen Schlussfolgerungen sind natürlich immer nur so gut wie die Qualität der zugrundeliegenden Informationsquelle. Die geprüfte Stelle trägt die Hauptverantwortung dafür, dass deren Leitung taugliche Informationssysteme über die Tätigkeit und die erbrachten Leistungen zur Verfügung stehen. Die ORKB sollte sich jedoch dessen bewusst sein, dass die Daten über die Einhaltung von Umweltvorschriften in vielen Ländern

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

erfahrungsgemäß besonders fehleranfällig sind, da die Regulierungsbestrebungen in diesem Bereich relativ jungen Datums sind.

- 220 Beispielsweise haben einige Prüfungen der ORKB gravierende Mängel in Datenbanken, die zum Nachweis der Einhaltung von Umweltvorschriften verwendet wurden, aufgezeigt. Es ist daher wichtig, die Daten, die zur Überprüfung der Einhaltung von Umweltvorschriften verwendet werden, richtig zu interpretieren und, soweit möglich, ihre Verlässlichkeit zu überprüfen. In Fällen, in denen auf solche Datenbanken Bezug genommen wird, haben einige ORKB es sich zur Regel gemacht, in ihren Berichten darzulegen, in welchem Umfang die Richtigkeit der Datenbanken einem unabhängigen Urteil unterzogen wurde.
- 221 Die Qualität und Vollständigkeit von Daten über Umweltbedingungen (z.B. Schadstoffgehalte in Gewässern; Entwicklungstrends in Fischpopulationen) kann sogar noch problematischer sein als die von Daten über die Einhaltung von Umweltvorschriften. Obwohl die Erhebung von Daten über Umweltbedingungen typischerweise in den Verantwortungsbereich der geprüften Stelle und nicht in den der ORKB fällt, braucht die ORKB dennoch häufig diese Informationen, um das Ausmaß des Problems und die Wirksamkeit von Maßnahmen zu seiner Kontrolle zu verstehen.
- 222 Leider sind die einschlägigen Daten in vielen Ländern oft unvollständig oder von geringer Qualität. Diese Einschränkungen müssen die ORKB jedoch nicht notwendigerweise daran hindern, sachdienliche Analysen und Informationen zu erarbeiten.

Siehe die Beispiele Nr. 6 und 7

- 223 In vielen Fällen kann das Fehlen verlässlicher Umweltdaten selbst eine zentrale Feststellung des Berichts der ORKB werden. Hier kann die ORKB die Empfehlung aussprechen, vollständigere Daten zu erheben, um dem für Umweltfragen zuständigen Ministerium dabei zu helfen, die begrenzten Mittel für die dringendsten Problembereiche einzusetzen.
- 224 Einige Prüfungsberichte haben dem für Umweltfragen zuständigen Ministerium beispielsweise die folgenden Schritte vorgeschlagen:
- ◆ Die Erarbeitung besserer Daten über die gesundheitsschädigenden Wirkungen von Schadstoffen;

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

- ◆ bestimmte Maßnahmen, um den begrenzten Datenbestand besser zu verwalten; und
- ◆ die Erarbeitung der technischen Informationen („Umweltindikatoren“), die erforderlich sind, um einschätzen zu können, ob die Regulierungsmaßnahmen des Ministeriums die Umwelt in angemessener Weise schützen.

(ii) Prüfung des Erfolges staatlicher Umweltprogramme

225 Eine Regierung kann durch Gesetz oder auf andere Weise ermächtigt sein, Programme und Maßnahmen durchzuführen (oder anderen Stellen Mittel für die Durchführung zu 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 liegen, das eine besondere Zuständigkeit für die Umwelt hat – beispielsweise das Umweltministerium, das ein Programm zur Erhaltung ökologisch wertvoller Gebiete durchführt;
- ◆ kann beispielsweise im Verantwortungsbereich des Landwirtschaftsministeriums liegen, das ein Programm zur Förderung landwirtschaftlicher Betriebe betreibt, die Methoden zur Verringerung der Umweltbelastung einsetzen.

226 Umweltprogramme sind üblicherweise in staatlichen Plänen und Jahresberichten zu finden. Bisweilen stellt eine Regierung ihre Umweltprogramme in einem einheitlichen Umweltplan und -bericht zusammen. Wo ein solcher Plan fehlt, kann die ORKB zu einer verbesserten Zuordnung von Verantwortlichkeiten beitragen, indem sie die verschiedenen staatlichen Grundsätze und Programme in ihrem Bericht zusammenstellt. Hierbei könnte die ORKB von den wesentlichsten Umweltproblemen des Landes ausgehen und dann die Programme benennen, die die Regierung zur Lösung dieser Probleme ins Leben gerufen hat.

227 Es kann für die ORKB hilfreich sein, die internationalen Abkommen über Umweltfragen anzuführen, denen die Regierung beigetreten ist, um dann die Programme zu deren Umsetzung zu ermitteln.

Siehe Beispiel Nr. 8

228 Bei der Auswahl eines staatlichen Umweltprogramms und der Festlegung des Prüfungsumfanges sollte die ORKB sehr sorgfältig vorgehen. Hierbei sind die Risiken einer

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

fehlenden Wirksamkeit, die die Prüfung untersuchen soll, sowie deren Erheblichkeit und Prüfbarkeit zu beachten. Der Prüfer benötigt hierzu gründliche Kenntnisse der Ziele des Programms und der zu ihrer Erreichung eingesetzten Instrumente.

- 229 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. Eine praktische Schwierigkeit bei letzterer Vorgehensweise kann sich ergeben, wenn zu beurteilen ist, inwieweit die Ergebnisse der verschiedenen Instrumente zu einem Gesamteffekt der geprüften Stelle zusammengefasst werden können.

Siehe Beispiel Nr. 9

- 230 Bei der Planung ihrer Prüfung sollte die ORKB die folgenden Punkte bedenken:
- ◆ Die Risiken und die Erheblichkeit des betreffenden staatlichen Programms oder der betreffenden staatlichen Maßnahme, wobei die eingesetzten Mittel, die Bedeutung des Umweltproblems und die Größenordnung des beabsichtigten Effekts in Betracht zu ziehen sind.
 - ◆ Der beabsichtigte und der tatsächliche Gesamteffekt des Programms oder der Maßnahme.

- 231 In Fällen, in denen nur geringe Mittel eingesetzt werden, der potenzielle Effekt des Programms oder der Maßnahme jedoch sehr groß ist, kann es sinnvoll sein, das Hauptaugenmerk der Prüfung auf die Wirksamkeit des Programms oder der Maßnahme statt auf die Sparsamkeit der Verwaltungsvorgänge oder die Wirtschaftlichkeit des Mitteleinsatzes zu richten. Die ORKB ist möglicherweise auch in der Lage, ihren Schwerpunkt auf Bereiche zu begrenzen, in denen es Hinweise darauf gibt, dass die Planziele nicht erreicht werden.

Siehe Beispiel Nr. 10

- 232 Der Prüfer hat zudem zu erheben, welche Vereinbarungen über die Durchführung des Programms getroffen wurden, um Verantwortlichkeiten festzustellen und allfällige Grenzen der Prüfung aufzeigen zu können, wenn Angelegenheiten außerhalb des Verantwortungsbereichs der geprüften Stelle betroffen sind.
- 233 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 Praxis vergleichbarer Umweltprogramme im selben Land oder im Ausland zu messen. Außerdem kann die ORKB die Ergebnisse des Programms im Zeitablauf in ihrem Bericht darstellen – und an den Zielsetzungen des Programms selbst oder an Zielsetzungen und Benchmarks, die von Sachverständigen aufgestellt worden sind, messen.²⁹

- 234 Bei der Auswahl einer Prüfung sollte die ORKB besonders auf die Verfügbarkeit hinreichender, aussagekräftiger und verlässlicher Daten achten. Ein sicheres Urteil über die Wirksamkeit eines Programms kann die ORKB nur aufgrund qualitativ hochwertiger Daten über längere Zeiträume gewinnen.
- 235 Der Prüfer sollte beachten, dass Umweltprogramme Ziele anstreben 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 – beispielsweise Witterungsbedingungen oder anderen Maßnahmen, die denselben Umweltbereich beeinflussen.

(iii) Prüfung der Umwelteffekte anderer staatlicher Programme

- 236 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 ihren Effekt auf das Gebiet, in dem sie stattfindet. Staatliche Tätigkeiten bilden hierin keine Ausnahme.
- 237 Einige staatliche Programme haben weitreichende Auswirkungen, die positiv oder negativ, beabsichtigt oder unbeabsichtigt sein können. Das primäre Ziel des Straßenbaus ist es zum Beispiel, die Fortbewegung von Menschen und Gütern zu erleichtern. Der Bau einer Straße hat jedoch eine weitere und direkte Auswirkung durch seinen Geländeverbrauch und seinen Effekt auf die

²⁹

Siehe Kapitel 3 dieses Leitfadens; INTOSAI – *How SAIs May Co-operate on the Audit of International Environmental Accords* (Möglichkeiten der Zusammenarbeit der ORKB bei der Prüfung internationaler Umweltabkommen); sowie die INTOSAI-Datenbank zur Umweltprüfung.

Ökologie des Gebiets und die Landschaft. Die Benutzung der Straße führt zudem zu Luftverschmutzung und Lärmbelastung.

- 238 In ähnlicher Weise ist es das Ziel militärischer Aktivitäten, die Fähigkeit zur Landesverteidigung aufrecht zu erhalten und zu darüber hinausgehenden Sicherheitsinteressen sowie zur Sicherung des Friedens beizutragen. Militärische Tätigkeiten haben jedoch auch eine Reihe von Auswirkungen auf die Umwelt, die vom Verbrauch erheblicher Mengen an nicht erneuerbaren Ressourcen bis hin zur Umweltverschmutzung durch den Betrieb und die Lagerung militärischen Geräts und militärischer Verbrauchsgüter reichen.
- 239 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.
- 240 Als Ausgangspunkt zur Feststellung der Auswirkungen staatlicher Tätigkeiten auf die Umwelt sollte sich die ORKB damit vertraut machen, welche Verpflichtungen die Regierung eingegangen ist, diese Auswirkungen zu ermitteln und bei der Bewertung ihrer Politik zu berücksichtigen. Im Sinne einer optimalen Vorgehensweise sollten alle Stellen Umweltaspekte in ihren strategischen Zielbestimmungen sowie bei der Bewertung neuer oder laufender Aktivitäten berücksichtigen. Einige Regierungen haben sich zu einer solchen Vorgehensweise verpflichtet und haben auch festgelegt, dass staatliche Tätigkeiten in Umweltfragen denselben gesetzlichen Regelungen und Vorschriften unterliegen wie nichtstaatliche Tätigkeiten.
- 241 Die ORKB sollte bei ihrer Prüfung von der durch die Regierung selbst vorgenommenen Bewertung der voraussichtlichen Umweltauswirkungen ausgehen, so eine solche vorliegt. Die ORKB kann dann prüfen, ob
- ◆ das Programm oder die Maßnahme, ihr Umfeld und der Ausgangslage ausreichend beschrieben sind;
 - ◆ die angeführten wichtigsten Auswirkungen vollständig erfasst sind;
 - ◆ die richtigen Daten zur Abschätzung der Wahrscheinlichkeit und des Umfangs der Umweltauswirkungen verwendet werden; und
 - ◆ die Vorschläge für Maßnahmen zur Begrenzung der Auswirkungen angemessen sind.

Siehe Beispiel Nr. 11

242 Die ORKB kann in manchen Fällen selbst überprüfen, welche Auswirkungen eine staatliche Tätigkeit auf die Umwelt haben kann, welchen Umfang 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. Wenn ihr eine Evaluierung nicht möglich ist – indem beispielsweise der Verlust einer bestimmten Landschaft oder eines Umweltmerkmals nicht zu beziffern ist – 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.

Siehe Beispiel Nr. 12

243 Die ORKB sollte zu Beginn bedenken, welche Daten zur Messung der Auswirkungen einer staatlichen Tätigkeit verfügbar sein werden. Hat die Regierung eine Erhebung der Umweltauswirkungen durchgeführt, sollte die ORKB feststellen, welche Daten zum Zeitpunkt der Erhebung verfügbar waren und ob beabsichtigt ist, weitere Daten zu erheben. Wo solche Daten fehlen, muss sie überlegen, ob hinreichende, relevante und verlässliche Informationen zur Verfügung stehen.

244 Umweltvorschriften können auch für staatliche Tätigkeiten gelten, die sekundäre Auswirkungen auf die Umwelt haben. In diesen Fällen liegt die primäre Verantwortung für die Überprüfung der Einhaltung bei dem Ministerium oder der Behörde, die mit der Aufsicht über die Einhaltung der Vorschriften beauftragt ist, und nicht bei der ORKB. Die ORKB kann es jedoch für sinnvoll halten, im Einvernehmen mit der Aufsichtsbehörde die Einhaltung der Vorschriften zu prüfen.

245 In Fällen, in denen die Vorschriften nicht unmittelbar für die betreffende Tätigkeit gelten, kann die ORKB entscheiden, sie dennoch als geeignete Benchmark heranzuziehen. Es sollte jedoch sorgfältig erwogen werden, ob diese Vorgehensweise als zulässig angesehen werden kann.

246 Die Regierung kann von vornherein Maßnahmen zur Eindämmung oder Verringerung von Umweltauswirkungen

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

vorsehen. Die Prüfung durch die ORKB kann hier den Fragen nachgehen,

- ◆ inwieweit diese Maßnahmen umgesetzt worden sind, die bestmögliche Vorgehensweise einhalten wurde und ob die Maßnahmen dem Stand der Technik entsprechen, ohne übermäßige Kosten zu verursachen (BATNEEC); und
- ◆ inwieweit durch diese Maßnahmen der beabsichtigte präventive Effekt eingetreten ist oder welche Schritte die Regierung andernfalls unternommen hat.

Siehe Beispiel Nr. 13

247 In bestimmten Fällen müssen solche präventiven Maßnahmen 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 Notfallübungen; und
- ◆ die Frage, ob allfällige Vereinbarungen mit Dritten (Zulieferern, Einsatzkräften usw.) auf aktuellem Stand sind ,

Gegenstand der Prüfung sein.

248 Bei einem eng definierten Prüfungsthema mit alleinigem Schwerpunkt auf den Auswirkungen auf die Umwelt muss die ORKB sorgfältig erwägen, wie die ökologischen Auswirkungen angemessen gegen die Kosten und den Nutzen der eigentlichen Zielsetzung des Programms abgewogen werden können.

(iv) Prüfung von Umweltmanagementsystemen

249 Organisationen setzen Umweltmanagementsysteme ein, um sicherzustellen, dass sie systematisch Strategien zur kontinuierlichen Verbesserung der umweltbezogenen Leistungen verfolgen und die dabei angestrebten Ziele erreichen. National, regional und international wurden auf freiwilliger Basis Zulassungssysteme eingeführt, um es den Organisationen zu ermöglichen, eine externe Begutachtung über die Angemessenheit ihres Umweltmanagementsystems zu erhalten und um als Anwender derartiger Systeme anerkannt zu werden.

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

- 250 Die internationale Norm für Umweltmanagementsysteme ISO 14001 enthält folgende Merkmale einer bestmöglichen Vorgehensweise:
- ◆ Definition einer Umweltpolitik.
 - ◆ Planung — Berücksichtigung umweltrelevanter Aspekte sowie gesetzlicher und sonstiger Anforderungen; Ausarbeitung von Zielsetzungen und Einführung eines Umweltmanagement-Programms.
 - ◆ Implementierung und Durchführung — Festlegung von Strukturen und Verantwortlichkeiten, Schulung von Mitarbeitern und Vermittlung der grundlegenden Anforderungen, Dokumentation des Umweltmanagementsystems, Durchführung der Systeme und Erstellung von Notfallplänen.
 - ◆ Überprüfung und korrigierende Eingriffe — Überwachung und Messung, Ermittlung von Fällen der Nichteinhaltung von Vorschriften und entsprechende Korrekturmaßnahmen, Überprüfung des Umweltmanagementsystems.
 - ◆ Bewertung sämtlicher Aspekte des Systems durch das Management.
- 251 In Europa wird erwartet, dass ISO 14001 als gangbarer Weg zur Erreichung der Zulassung im Rahmen des Systems für das Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung der Europäischen Union anerkannt wird. Als ergänzende internationale Standards wurden die ISO-Normen 14010–14012 für diejenigen erlassen, die als Gutachter tätig werden wollen.
- 252 Üblicherweise werden diese Zulassungssysteme auf Wirtschafts- und Industrieunternehmen ausgerichtet. Dennoch sind die darin enthaltenen Managementsysteme auch auf staatliche Stellen anwendbar.
- 253 Auf dem XV. INCOSAI wurde Einvernehmen darüber erzielt, dass eine Zulassung als Umweltgutachter im Rahmen dieser freiwilligen Programme für die ORKB keinen geeigneten Weg darstellt. Wenn eine ORKB jedoch über einen ausreichenden Auftrag zur Durchführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen verfügt, kann sie sich dafür entscheiden, staatliche Umweltmanagementsysteme zu prüfen.
- 254 Bei der Entscheidung, ob eine Prüfung von Umweltmanagementsystemen vorgenommen werden soll, sollte die ORKB feststellen, ob deren Einsatz in der Umweltstrategie der Regierung vorgesehen ist. In einigen Ländern ist die Einführung von Umweltmanagementsystemen bei allen staatlichen

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

Behörden gesetzlich vorgeschrieben. In solchen Fällen besteht möglicherweise bereits ein staatliches Verfahren, mit dem die Einhaltung der Anforderungen überprüft wird; die ORKB sollte dies bei der Planung ihrer Prüfung berücksichtigen.

Siehe Beispiel Nr. 14##

- 255 In Ländern, in denen keine Verpflichtung zur Einführung von Umweltmanagementsystemen in allen staatlichen Stellen besteht, obliegt es der ORKB zu entscheiden, ob sie in Zusammenarbeit mit den Behörden oder von diesen unabhängig vorgeht, um:
- ◆ festzustellen, inwieweit die Systeme teilweise eingeführt wurden;
 - ◆ die geeignetsten Modelle für solche Systeme zu ermitteln; und
 - ◆ den Nutzen ihrer Anwendung zu bewerten.

Siehe Beispiele Nr. 15 und 16

- 256 Die ORKB kann sich beispielsweise dafür entscheiden, vollständige Umweltmanagementsysteme für einzelne 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. Die Prüfung kann unterschiedliche Vorgehensweisen aufzeigen, auf deren Grundlage praktische Empfehlungen erteilt werden können.
- 257 Bei der Entscheidung über den Umfang der Prüfung ist es für die ORKB wichtig, das Ausmaß der möglichen Auswirkung des Umweltmanagementsystems/der Umweltmanagementsysteme zu berücksichtigen. Einige Ministerien haben weitestgehend Verwaltungsaufgaben und die wesentlichsten Umweltauswirkungen beschränken sich auf einen relativ niedrigen Verbrauch von Ressourcen wie Strom und Wasser, Papier und anderem Büromaterial, Transportleistungen sowie auf das Recycling von Büroabfällen. Andere Ministerien oder Behörden können hingegen industrielle Prozesse durchführen, die die Umwelt in erheblichem Maße verschmutzen.

Siehe Beispiel Nr. 17

- 258 Die zweckmäßigsten Umweltmanagementsysteme setzen voraus, dass die Organisationen sich selbst Ziele für die nachhaltige Verbesserung ihrer Leistung stecken und die Ergebnisse überwachen. Die Systeme selbst geben nicht vor, was als angemessene Leistungsnorm anzusehen ist, und sie verlangen nicht immer eine vollständige Prüfung und Berichterstattung über die erreichten Leistungen. Dies fällt in den Aufgabenbereich der Führung der Organisationen.
- 259 Eine ORKB kann erwägen, die aktuellen staatlich festgelegten Leistungsziele zu prüfen und darüber zu berichten. Bei einer solchen Prüfung, sollte die ORKB sinnvollerweise aufzeigen, wie sich die staatlichen Ziele im Vergleich mit den anderenorts gesetzten Zielen sowie den staatlichen Verpflichtungen aus internationalen Verträgen darstellen.

Siehe Beispiel Nr. 18

- 260 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 Erfüllung der Leistungsziele zu erfüllen. Die ORKB kann eine Prüfung durchführen, um das Leistungsniveau und die Gründe für eine Nichterreicherung bestimmter Ziele zu untersuchen.

(v) *Evaluierung geplanter Strategien und Programme*

- 261 Laut einer 1995 vom niederländischen Rechnungshof durchgeführten Untersuchung führen nur wenige ORKB Prüfungen geplanter Umweltstrategien und -programme durch. In dem daraus folgenden Diskussionspapier, das auf dem XV. INCOSAI vorgestellt wurde, fügte der Rechnungshof ergänzend hinzu, dass die ORKB einer Erweiterung ihrer Rolle in diese Richtung im Allgemeinen ablehnend gegenüber standen. Diese Zurückhaltung ist verständlich, da in solchen Situationen – in denen die Prüfungskriterien selbst (z.B. gesetzliche Umweltvorschriften) zum Gegenstand der Untersuchung werden könnten – für die ORKB das Risiko entstünde, dass ihre Ergebnisse als nicht auf Tatsachen beruhend oder als Widerspiegelung einer bestimmten Ideologie angesehen würden.
- 262 Dennoch kann es in bestimmten Situationen vorkommen, dass ORKB dazu herangezogen werden, den gesetzgebenden Instanzen Informationen über geplante

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

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 kosteneffizienter wird oder in anderer Weise verbessert werden kann?“. Unter diesen Umständen kann von der ORKB verlangt werden, Alternativvorschläge zu analysieren, die Gegenstand laufender Überlegungen sind.

Siehe Beispiel Nr. 19 und 20

- 263 Generell gilt, dass solche Arbeiten sowohl Herausforderungen als auch Gefahren beinhalten. Insbesondere kann es vorkommen, dass Analysen von Strategie- oder Programmvorschlügen zuweilen Fähigkeiten verlangen, die außerhalb des für die Rechnungsprüfung üblichen Rahmens liegen. Das trifft beispielsweise auf die Bewertung von Kosten und Nutzen geplanter Umweltvorschriften zu, wozu in vielen Fällen das Wissen eines Wirtschaftsexperten erforderlich ist. In solchen Situationen wird die ORKB Experten mit dem entsprechenden Fachwissen einstellen müssen. Es kann sich jedoch auch als kostengünstiger erweisen, die Dienste eines externen Beraters in Anspruch zu nehmen.
- 264 Eine dritte Alternative besteht darin, ein Sachverständigen-gremium zu bilden. Solche Gremien, die aus Experten aus Industrie, Behörden und Umweltorganisationen bestehen können, wurden von einigen ORKB eingesetzt, um Prioritäten für die Umweltprüfung festzulegen, Prüfungsverfahren für spezielle Themen zu entwickeln oder um Daten zu erheben.
- 265 Auch wenn das vorhandene Fachwissen solchermaßen ergänzt wird, beinhalten 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, in denen Informationen zu alternativen politischen Programmen bereitgestellt werden sollen, kann sich die ORKB für eine der im Folgenden dargestellten Alternativen entscheiden, um die genannten Gefahren möglichst gering zu halten:

◆ Fakten statt Beurteilungen

Es ist weniger umstritten und entspricht eher der traditionellen Rolle der ORKB, sich auf die Darstellung von Fakten und Analysen der

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Auswirkungen alternativer Strategien zu beschränken, als eine spezielle alternative Vorgehensweise zu empfehlen.

- ◆ **Konsens der Experten**
Ein Konsens der Meinungen von Experten über einen komplexen oder kontroversiellen Vorschlag kann die Schlussfolgerungen und Empfehlungen der ORKB auf sinnvolle Weise unterstützen.

- ◆ **Evaluierung und Kommentierung der Analysen anderer Organisationen**
Für die ORKB ist es oft riskant, alternative Strategievorschläge zu bewerten, wenn ihre Analyse dabei spekulative Annahmen über zukünftig erwartete Wachstumsraten der Wirtschaft oder über technische Faktoren wie die Reaktion des Ökosystems auf unterschiedliche Umweltbelastungen enthält. Dennoch erstellen andere Organisationen oft derartige Analysen, in denen sie zusammen mit ihren Feststellungen ihre Methodik und die ihr zugrunde liegenden Annahmen darstellen. Anstatt die eigenen Annahmen rechtfertigen zu müssen (und sich damit möglicherweise der Kritik, diese seien subjektiv, auszusetzen) kann es die ORKB für sinnvoller erachten, sich auf die Bewertung solcher Annahmen, Feststellungen und Schlussfolgerungen aus anderen Studien zu beschränken.

- ◆ **Ablehnung von Aufträgen**
Unter außergewöhnlichen Umständen kann es vorkommen, dass die ORKB es für notwendig hält, einen Auftrag abzulehnen, weil das damit verbundene Risiko zu hoch erscheint. In der Praxis wird die ORKB jedoch üblicherweise dennoch einen Weg finden, dem Informationsbedarf wenigstens teilweise ohne übermäßiges Risiko nachzukommen.

AUFSTELLUNG TECHNISCHER KRITERIEN

Einleitung

- 301 Eine wesentliche Problemstellung der ORKB bei der Durchführung von Umweltprüfungen ist die Festlegung der technischen Kriterien, anhand derer Offenlegungsberichte oder Leistungen der geprüften Stellen überprüft werden sollen. Eine ORKB geht ein nicht unerhebliches Risiko ein, wenn sie falsche oder subjektiv erscheinende Kriterien verwendet. Daher hat sie sorgfältig darauf zu achten, dass die gewählten Kriterien allgemein als relevant, vollständig und verständlich anerkannt werden.
- 302 Dieses Kapitel enthält einige Faktoren, die die ORKB bei der Entscheidung über die für eine Umweltprüfung heranzuziehenden technischen Kriterien berücksichtigen sollte. Es werden für den jeweiligen Prüfungstyp mögliche Kriterienquellen aufgeführt und es wird darauf hingewiesen, wie die ORKB das Risiko der Verwendung unangemessener Kriterien so gering wie möglich halten kann.

Rahmenvorgabe

- 303 In Übereinstimmung mit dem auf dem XV. INCOSAI angenommenen Rahmen zur Definition des Begriffs „Umweltprüfung“ wird die Vorgabe eines grundlegenden Rahmens als beste Möglichkeit angesehen, um eine ORKB bei der Erstellung der für eine Umweltprüfung erforderlichen technischen Kriterien anzuleiten. Die wesentlichen Elemente dieses Rahmens sind in Anhang 2 zusammengefasst.
- 304 Die Kriterien werden entlang zweier Achsen entwickelt:
- ◆ Typ der durchzuführenden Prüfung.
 - ◆ Zweck und Quellen der Kriterien.
- 305 Die unterschiedlichen Prüfungstypen sind (wie bereits festgestellt):
- ◆ Ordnungsmäßigkeitsprüfung, die folgende Prüfungen umfasst:
 - Rechnungsabschlussprüfung; und
 - Rechtmäßigkeitsprüfung.
 - ◆ Wirtschaftlichkeitsprüfung.

- 306 Zweck und Quelle der Kriterien werden durch den Typ der Prüfung und somit die globale Zielsetzung der Prüfung vorgegeben. Sofern verbindliche Quellen für Kriterien vorhanden sind, sollten sie vorrangig gegenüber nicht verbindlichen Quellen herangezogen werden.
- 307 Auch die unterschiedlichen Prüfungstypen müssen nicht unbedingt getrennt voneinander durchgeführt werden. Insbesondere eine Rechtmäßigkeitsprüfung könnte Teil einer Rechnungsabschlussprüfung oder einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bilden.
- 308 Die Kriterien können aus zweierlei Arten von Quellen stammen:
- ◆ **Verbindliche Quellen** – wodurch der Prüfer Sicherheit über die Akzeptanz der Kriterien als solide Grundlage der Prüfung erhält.
 - ◆ **Nicht verbindliche Quellen** – was für den Prüfer ein Risiko hinsichtlich der Akzeptanz der Kriterien als solide Grundlage der Prüfung bedeutet (siehe die Absätze 325–329).
- 309 Eine Rechnungsabschlussprüfung oder eine Wirtschaftlichkeitsprüfung muss gegebenenfalls auf Kriterien aus verbindlichen sowie aus nicht verbindlichen Quellen zurückgreifen. Eine Rechtmäßigkeitsprüfung sollte hingegen nicht auf Kriterien aus nicht verbindlicher Quelle aufbauen, weil die geprüfte Stelle zu deren Einhaltung nicht verpflichtet ist.

Rechnungsabschlussprüfungen

Zweck der Kriterien

- 310 Zweck der Kriterien für die Umweltaspekte einer Rechnungsabschlussprüfung ist es, **dem Prüfer die Feststellung zu ermöglichen, ob die geprüfte Stelle umweltbezogene Kosten, Verbindlichkeiten (einschließlich Eventualverbindlichkeiten) und Vermögenswerte ordnungsgemäß erfasst, beziffert und in die Berichterstattung aufgenommen hat.**

Kriterien aus verbindlichen Quellen

- 311 Kriterien stammen aus verbindlicher Quelle, wenn diese im rechtlichen Rahmen, in dem die Berichterstattung der Stelle erfolgt, unter den Begriff der „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Rechnungslegung“ (oder einen entsprechenden Begriff) fallen.
- 312 Mögliche Quellen dieser Art sind:

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

- ◆ Verbindliche Richtlinien einer dazu befugten normsetzenden Stelle.
- ◆ Richtlinien einer anderen anerkannten Stelle.
- ◆ Internationale Richtlinien einer anerkannten Stelle.

Kriterien aus nicht verbindlichen Quellen

- 313 Abhängig von einer Bewertung der Risiken kann als nicht verbindliche Quelle zur Festlegung von Kriterien jede Quelle dienen, die der Prüfer als für diesen Zweck geeignet erachtet.
- 314 Es kann sich dabei um folgende Quellen handeln:
- ◆ Leitlinien eines einschlägigen Berufsverbands.
 - ◆ Wissenschaftliche Literatur.

Rechtmäßigkeitsprüfungen

Zweck der Kriterien

- 315 Der Zweck der Kriterien einer umweltorientierten Rechtmäßigkeitsprüfung ist es, **dem Prüfer die Feststellung zu ermöglichen, ob die geprüfte Stelle ihre umweltbezogenen Aktivitäten unter Einhaltung aller anwendbaren Verpflichtungen durchgeführt hat.**

Kriterien aus verbindlichen Quellen

- 316 Der Begriff der „Verpflichtung“ ist in diesem Zusammenhang im eigentlichen Sinne als etwas zu verstehen, das die geprüfte Stelle einzuhalten hat. Es kann sich um eine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung oder um eine Verpflichtung handeln, die sich aus einzuhaltenden Vorgaben einer übergeordneten Behörde ergibt.
- 317 Folgende Quellen sind daher als verbindlich anzusehen:
- ◆ Nationale Gesetze – von der Legislative erlassene Gesetze sowie alle Richtlinien, Verordnungen, Erlässe usw., die auf einem Gesetz beruhen und rechtsverbindlich sind.
 - ◆ Supranationale Gesetze – wie beispielsweise die Rechtsvorschriften der Europäischen Union.
 - ◆ Internationale Vereinbarungen – wie etwa internationale Verträge sowie Konventionen der Vereinten Nationen.
 - ◆ Verbindliche Richtlinien (einschließlich Techniken, Verfahren und Qualitätskriterien).
 - ◆ Verträge.
 - ◆ Grundsätzliche Anordnungen.

Wirtschaftlichkeitsprüfungen

Zweck der Kriterien

- 318 Der Zweck der Kriterien einer umweltbezogenen Wirtschaftlichkeitsprüfung ist es, **dem Prüfer die Meinungsbildung über eine oder beide der nachfolgenden Fragen zu ermöglichen:**
- ◆ **Die Stichhaltigkeit der von der geprüften Stelle in ihrer öffentlichen Berichterstattung über ihre umweltbezogenen Aktivitäten verwendeten Leistungsindikatoren.**
 - ◆ **Die Frage, ob die Stelle ihre umweltbezogenen Aktivitäten in wirksamer, wirtschaftlicher und sparsamer Art und Weise durchgeführt hat; und zwar in Übereinstimmung mit –**
 - **den anwendbaren staatlichen Strategien und**
 - **allen anderen außerhalb der Einflussnahme der Stelle liegenden Faktoren, die für die Aktivitäten relevant waren.**

Kriterien aus verbindlichen Quellen

- 319 In Management- und Prüfungsbereichen, die sich noch in Entwicklung befinden, sind nur selten verbindliche Quellen verfügbar oder fehlen gänzlich. Mögliche Quellen sind:
- ◆ Leistungsindikatoren für Wirksamkeit, Wirtschaftlichkeit oder Sparsamkeit, die –
 - gesetzlich vorgeschrieben sind; oder
 - durch offizielle staatliche Strategien vorgegeben sind ; oder
 - auf andere Weise für die Stelle verbindlich festgelegt sind.
 - ◆ Allgemein akzeptierte Richtlinien einer anerkannten Stelle.
 - ◆ Von einer anerkannten Stelle erlassene berufsständische Verhaltenskodizes.

Kriterien aus nicht verbindlichen Quellen

- 320 Wie bei einer Rechnungsabschlussprüfung kann als nicht verbindliche Quelle zur Erstellung von Kriterien jede Quelle dienen, die der Prüfer, abhängig von einer Einschätzung der Risiken, als für diesen Zweck geeignet erachtet.
- 321 Es kann sich um folgende Quellen handeln:

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

- ◆ Leistungsindikatoren oder Maßstäbe, die von vergleichbaren oder anderen Stellen, die ähnliche Tätigkeiten ausüben, verwendet werden.
- ◆ Wissenschaftliche Literatur.
- ◆ Externe Experten.
- ◆ Die ORKB selbst.

Verringerung des Risikos für die ORKB

- 322 Das spezielle Risiko, das eine ORKB bei der Durchführung einer Umweltprüfung eingeht, besteht darin, dass die Kriterien:
- ◆ nicht anwendbar,
 - ◆ unangemessen oder
 - ◆ subjektiv
- sind.
- 323 Kritik an der ORKB aus einem der erwähnten Gründe kann aus verschiedenen Richtungen kommen – am wahrscheinlichsten von der geprüften Stelle sowie von Organen und Personen, die ein berufliches Interesse am Gegenstand der Prüfung haben.
- 324 Kritik von Seiten der geprüften Stelle begegnet man naturgemäß am besten damit, vor Beginn der Prüfung das Einverständnis der Stelle zu den anzuwendenden Kriterien einzuholen. Beim Bemühen um Zustimmung muss die ORKB jedoch sorgfältig darauf bedacht sein, dass ihre Unabhängigkeit nicht durch Außerachtlassung oder Modifizierung der Kriterien wider besseres Wissen in Gefahr gerät. Versagt die Stelle ihr Einverständnis zu den Kriterien, muss sich die ORKB in besonderem Umfang versichern, dass die verwendeten Kriterien der Kritik standhalten werden.
- 325 Der größte Risikobereich für die ORKB besteht in der Verwendung von Kriterien aus nicht verbindlichen Quellen. Wenn beispielsweise auf wissenschaftliche Veröffentlichungen verwiesen wird, sollte der Prüfer mit allergrößter Sorgfalt in allen verfügbaren Quellen recherchieren und die Qualifikation der Autoren überprüfen.
- 326 Gleichermaßen muss bei der Hinzuziehung externer Experten vorgegangen werden. Sofern die Möglichkeit dazu besteht, ist es besser, sich auf den Rat eines Expertengremiums als auf eine einzelne Person zu berufen. Außerdem ist darauf zu achten, dass sich die beratenden Experten nicht in einem Interessenkonflikt mit der geprüften Stelle befinden. Ein derartiger Konflikt könnte sich etwa aus einer vorangegangenen unbefriedigenden

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

Zusammenarbeit mit der Stelle oder aus veröffentlichten, gegen die Stelle gerichteten Äußerungen sowie aus einer (früheren oder gegenwärtigen) Verbindung zu einer mit der Stelle im „Wettbewerb“ stehenden Institution ergeben (siehe hierzu auch die Absätze 138–140).

- 327 Abschließend werden die gewählten Kriterien (wie alle Prüfungskriterien) dahingehend geprüft, dass sie nicht subjektiv, sondern objektiv sind. Subjektive Beurteilungen sind den Personen vorbehalten, die die „politische“ Verantwortung für die Ergebnisse tragen.
- 328 Die Beurteilung des Prüfers sollte mit den Kriterien übereinstimmen, die für die Prüfung festgelegt wurden. Dabei sollten die Leistungsindikatoren der geprüften Stelle folgenden objektiven Merkmalen entsprechen:

Relevanz

- ◆ Ein Leistungsindikator ist dann **relevant**, wenn dieser:
 - Einer gesetzlichen oder anderen Leistungsverpflichtung oder einem zwischen der Stelle und ihren Interessentengruppen vereinbarten Ziel entspricht. Das bedeutet, dass sich der Indikator auf spezifische Funktionen, Aufgaben, Leistungen oder Ergebnisse bezieht, die die Stelle erreichen und erfüllen sollte.
 - Darüber Auskunft erteilt, ob spezifische Funktionen, Aufgaben, Leistungen oder Ergebnisse den Bedürfnissen eines möglichen Nutzers entsprechen. Dabei kann es sich etwa um Interessenten wie einen verantwortlichen Minister, Vertreter der Gesetzgebung, Steuerzahler oder andere, die zu Ressourcen der Stelle beitragen, aber auch um Analysten oder Medienvertreter handeln.

Verständlichkeit

- ◆ Ein Leistungsindikator ist dann **verständlich**, wenn er etwas mit Deutlichkeit zum Ausdruck bringt, sodass:
 - seine Bedeutung eindeutig ist;
 - er nachvollziehbar begründet ist.

Zuverlässigkeit

Leitfaden für die Durchführung von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen

- ◆ Ein Leistungsindikator ist dann zuverlässig, wenn dieser:
 - getreu ein messbares Leistungsmerkmal der Funktionen, Aufgaben, Leistungen oder Ergebnisse darstellt;
 - sich auf Informationen stützt, die anhand geeigneter Nachweisungen einer unabhängigen Prüfung unterzogen werden können;
 - gegebenenfalls in der Lage ist, konsistente Ergebnisse bereitzustellen, die über einen längeren Zeitraum hinweg vergleichbar sind.

- 329 Nicht jeder einzelne Leistungsindikator muss für jeden Nutzer relevant oder verständlich sein.

- 330 Die Prüfungskriterien sollten die **Vollständigkeit** der verwendeten Leistungsindikatoren gewährleisten. Für das Management und die Berichterstattung einer Stelle über erbrachte Leistungen, sollten so viele Leistungsindikatoren verwendet werden, wie erforderlich sind, um Folgendes darzustellen:
 - ◆ Alle ihre wesentlichen Aktivitäten.
 - ◆ Sämtliche signifikanten Aspekte jeder wesentlichen Aktivität.
 - ◆ Alle gesetzlichen oder sonstigen Leistungsverpflichtungen und vereinbarten Leistungsziele.

ANHANG 1 BEISPIELE AUS WIRTSCHAFTLICHKEITSPRÜFUNGEN

PRÜFUNG DER STAATLICHEN AUFSICHT ÜBER DIE EINHALTUNG VON UMWELTGESETZEN

Beispiel Nr. 1

In manchen Fällen muss die ORKB sich einer Kombination von Methoden bedienen, um die erforderlichen Informationen zu erhalten. Bei einer Prüfung in den Vereinigten Staaten im Jahr 1993 unter dem Titel *Trinkwasser: Ein wichtiges Qualitätssicherungsprogramm ist mangelhaft und unterfinanziert (Drinking Water: Key Quality Assurance Programme Is Flawed and Underfunded)* (GAO/RCED-93-97) haben die Mitarbeiter des GAO einen Fragebogen eingesetzt, um in allen 50 Staaten die grundlegenden Informationen zu erheben, wie zum Beispiel die zeitlichen Abstände, in denen Inspektionen der Trinkwasserversorgungssysteme durchgeführt wurden, und die Art der von den Inspektoren zusammengetragenen Informationen.

Um genauere Informationen über die Leistungen der Staaten und über die Ursachen von damit zusammenhängenden Problemen zu erhalten, wurden vom GAO vier Staaten für eine genauere Untersuchung ausgewählt. In jedem der vier Staaten führte das GAO zunächst Gespräche mit leitenden Mitarbeitern des Staates und des Wasserversorgungsunternehmens. Anschließend wurden 50 zufällig ausgewählte Inspektionsberichte aus den Beständen der Staaten untersucht, um Informationen über die Sicherheit und Verlässlichkeit der Wasserversorgungssysteme aus erster Hand zu erhalten.

Beispiel Nr. 2

Im Jahr 1990 führte das General Accounting Office (GAO) der Vereinigten Staaten eine Prüfung eines gesetzlich vorgeschriebenen Programms durch, dessen Ziel es war, die Sicherheit der öffentlichen Trinkwasserversorgung zu gewährleisten. Das GAO untersuchte dabei gründlich die Umsetzung zentraler Anforderungen des Programms durch die Umweltschutzbehörde (engl.: Environmental Protection Agency, EPA) und eine Stichprobe aus sechs ausgewählten Staaten. Unter anderem wurden die folgenden Fragen angesprochen:

- ob die öffentlichen Wasserversorgungsunternehmen ihre Reservoirs ausreichend überwachen, um sicher zu stellen,

dass sie frei von Verunreinigungen sind;

- ob die Aufsichtsbehörden des Staates der EPA Verstöße gegen die Wasserqualitätsnormen melden;
- ob die Behörden des Staates bei Zuwiderhandlungen gegen die Verursacher Bußgelder oder andere Strafen verhängen;
- wie wirksam die EPA über das gesamte Programm Aufsicht führt.

Das GAO sprach eine Reihe von Empfehlungen aus, die dazu beitragen sollten, dass die Wasserversorgungstechniker in geeigneter Weise geschult und geprüft werden, dass die Staaten besser in der Lage sind, Verstöße festzustellen und dass die Staaten und die EPA gegen Verursacher von Verstößen Bußgelder oder andere Strafen verhängen, wo dies in den Vorschriften vorgesehen ist.

Beispiel Nr. 3

Der estnische Staatliche Rechnungshof überprüfte die Einhaltung des Gesetzes über nachhaltige Entwicklung durch das Umweltministerium. **Das Gesetz verlangt die Einrichtung langfristiger Programme für umweltrelevante Probleme**, damit die Tätigkeit der Wirtschaft einerseits und umweltpolitische und soziale Belange andererseits gegeneinander abgewogen werden können. Nach einer Prüfung der von dem Ministerium entwickelten Pläne für die entsprechenden Programme kam der Rechnungshof zu dem Schluss, dass die Hauptzielsetzungen der Programme nicht in allen Fällen ausreichend präzisiert waren; so waren keine Haushaltsansätze für die Programme als Ganzes aufgestellt worden; Finanzierungspläne und -quellen waren nicht angegeben; und eine Reihe von Fragen im Zusammenhang mit dem Fortgang und der Wirksamkeit der Programme waren nicht detailliert genug ausgearbeitet. Der Rechnungshof empfahl dem Ministerium, präzisere Zielsetzungen mit entsprechenden Zeit- und Finanzierungsplänen aufzustellen. Der Rechnungshof sprach zudem die Empfehlung aus, das Finanzministerium solle die Ausarbeitung von Regeln für die Entwicklung, die Beschlussfassung und die Finanzierung staatlicher Programme beschleunigen. *Die Tätigkeiten des Umweltministeriums im Bereich der Entwicklung und Umsetzung von Umweltschutzprogrammen (The activities of the Ministry of Environment in drafting and implementing programmes on environmental protection) (Nr. 10-12/31).*

Beispiel Nr. 4

Im Jahr 1997 überprüfte der Europäische Rechnungshof die Umsetzung der **Richtlinie der Gemeinschaft über die Behandlung von kommunalem Abwasser** durch die Kommission und die Mitgliedstaaten. Ziel dieser Richtlinie ist unter anderem eine stetige Verringerung und Steuerung der Wasserverschmutzung in den Städten auf ein gemeinsam für alle Länder Europas festgesetztes Niveau. In diesem Zusammenhang prüfte der Rechnungshof auch die den Mitgliedsstaaten ausbezahlten Zuschüsse, die zur Finanzierung von Programmen und Projekten zu diesem Problemkreis verwendet wurden. In Folge dieser Maßnahmen müssen ca. 40.000 Kläranlagen gebaut oder verbessert werden, damit die durch diese Vorschriften aufgestellten neuen Qualitätsnormen eingehalten werden können.

Beispiel Nr. 5

In einem Bericht mit dem Titel ***Superfund: Rückstand bei der Überprüfung von Bundeseinrichtungen verzögert Reinigungsmaßnahmen*** (*Superfund: Backlog of Unevaluated Federal Facilities Slows Cleanup Efforts*) (GAO/RCED-93-119) verwendete das GAO Daten des Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Information System (CERCLIS) der Umweltschutzbehörde EPA, um einen Überblick über den Zustand mehrerer hundert Problemstoffdeponien des Bundes zu geben. Anhand dieser Informationen kam das GAO zu dem Schluss, dass die EPA nur 500 von 823 erforderlichen Inspektionen eventuell kontaminierter Einrichtungen durchgeführt und dass die Sanierung potenziell gefährlicher Standorte hierdurch eine schwerwiegende Verzögerung erfahren hatte.

Beispiel Nr. 6

In einem Bericht mit dem Titel ***Wasserverschmutzung: deutlichere Führungsrolle der Umweltschutzbehörde (EPA) zur Verringerung großflächiger Verschmutzungen notwendig*** (*Water Pollution: Greater Environmental Protection Agency (EPA) Leadership Needed to Reduce Non-point Source Pollution*) (GAO/RCED-91-10) stellte das GAO fest, dass die Überwachungsdaten über das Ausmaß der Verschmutzung aus landwirtschaftlicher Versickerung und anderen diffusen Quellen trotz ihrer Unvollständigkeit dennoch sinnvolle Schlüsse und Empfehlungen zur Budgetgestaltung erlaubten.

Das GAO stellte fest, dass die wenigen zur Verfügung stehenden

Daten der EPA – in Übereinstimmung mit der Meinung der Wissenschaft – den Schluss erlaubten, dass Wasserverschmutzungen aus diffusen Quellen für den größten Teil der verbleibenden Probleme mit der Wasserqualität in den Vereinigten Staaten verantwortlich sind. Das GAO erachtete dieses Ergebnis als verlässlich – wie auch die folgenden Ergebnisse:

- ◆ Bei der Bekämpfung von Verschmutzungen aus diffusen Quellen sind bundesweit bisher nur geringe Fortschritte zu verzeichnen; und
- ◆ nur ein sehr geringer Teil der für die Probleme mit der Wasserqualität eingesetzten Bundesmittel wurde bisher gezielt gegen die Verschmutzung aus diffusen Quellen eingesetzt.

Das GAO konnte gegenüber dem Kongress die Empfehlung aussprechen, die Budgetansätze der EPA für Wasserqualitätsfragen dahingehend umzugestalten, dass der Verschmutzung aus diffusen Quellen ein größerer Anteil zufiele.

Beispiel Nr. 7

In ähnlicher Weise bemühte sich die ORKB Großbritanniens (National Audit Office, NAO), Daten der Regionalbüros der Staatlichen Fließgewässerbehörde zusammenzufassen und zu analysieren. Da die Daten in den verschiedenen Regionen auf unterschiedlichen Grundlagen aufbauten, war dies sehr schwierig. Dennoch erlaubten die Daten den Schluss, dass auf einem Viertel der Flussstrecken Verbesserungen der Wasserqualität möglich waren. Hierdurch wurden andere Ergebnisse gestützt, denen zufolge die Präventivmaßnahmen der Behörde auf demselben Niveau fortgesetzt und auf die risikoträchtigen Strecken konzentriert werden sollten. (*Staatliche Fließgewässerbehörde: Verschmutzung der Flüsse durch die Landwirtschaft in England (National Rivers Authority: River Pollution from Farms in England), HC 235, 1994-95*)

PRÜFUNGEN DES ERFOLGES STAATLICHER UMWELTPROGRAMME

Beispiel Nr. 8

Im Jahr 1997 befasste sich eine Prüfung der kanadischen ORKB (Office of the Auditor General, OAG) mit der Wirksamkeit der Verfahren der kanadischen Bundesregierung zur Überwachung der Ein- und Ausfuhr von gefährlichen Abfällen. Ziel der Prüfung war es festzustellen, inwieweit Kanada die Anforderungen der Baseler Konvention umgesetzt hat, der es

1992 beigetreten war. (*Überwachung grenzüberschreitender Transporte von gefährlichen Abfällen (Control of the Transboundary Movement of Hazardous Wastes), Oktober 1997*)

Beispiel Nr. 9

Der britische NAO überprüfte eine Reihe verwaltungstechnischer Instrumente, die vom Umweltministerium zur Verringerung der Umweltbelastung durch Büro- und Wohngebäude eingesetzt wurden. Zu diesen Instrumenten zählten unter anderem Vorschriften für die Bauindustrie, Zuschüsse für Hausbesitzer zur Förderung der Isolierung der Häuser sowie Anleitung und Hilfe für andere Ministerien bei der Verringerung des Energiebedarfs und beim Einsatz umweltverträglicherer Baumaterialien in ihren Gebäuden. In diesem Falle wurde nicht versucht, den Gesamteffekt aus allen untersuchten Instrumenten zu ermitteln, obwohl es denkbar gewesen wäre, Schätzwerte für die Effekte beim Energieverbrauch und bei CO₂-Emissionen zu addieren. (*Gebäude und Umwelt (Buildings and the Environment), HC 365, 1993-94*)

Beispiel Nr. 10

Obwohl nur verhältnismäßig geringe öffentliche Mittel eingesetzt wurden, untersuchte das britische NAO staatliche Zuschüsse mit dem Ziel, im Hinblick auf positive Auswirkungen auf die Umwelt die Verlagerung von Gütertransportleistungen von der Straße auf die Schiene oder die Binnenwasserstraßen zu fördern. Die Zuschüsse decken einen Teil der Investitionsaufwendungen der Industrie für den Transport auf der Schiene oder auf Binnenwasserstraßen ab. Die Prüfung ergab, dass die Zuschussmöglichkeiten von der Industrie nicht in vollem Umfang wahrgenommen wurden und dass die Gesamtmenge der auf Schiene und Binnenwasserstraßen beförderten Güter weiterhin sank. **Die Gründe dafür wurden festgestellt und Vorschläge gemacht, wie die** Zuschüsse im Hinblick auf die Bedürfnisse der Industrie und auf die zu erreichenden positiven Auswirkungen auf die Umwelt flexibler verwaltet werden könnten. (*Gütertransportzuschüsse (Freight Facilities Grants), HC 632, 1995-96*)

**PRÜFUNG DER UMWELTEFFEKTE ANDERER
STAATLICHER PROGRAMME**

Beispiel Nr. 11

Das britische NAO prüfte die Methoden, mit denen das Verkehrsministerium die Umweltauswirkungen von Straßenbauvorhaben bewertete. Die Bewertungen des Ministeriums wurden an den gesetzgeberischen Maßnahmen zur Umsetzung **der Europäischen Richtlinie über die Umweltverträglichkeitsprüfung bei bestimmten öffentlichen und privaten Projekten (85/337/EWG)** und an den Grundsätzen optimalen Vorgehens gemessen. Im Ergebnis wies die Untersuchung auf die Notwendigkeit hin, zusätzlich die globalen und kumulativen Auswirkungen des Straßenbaus in die Bewertung mit einzubeziehen, die Bewertung bestimmter Auswirkungen zu verbessern und die kostenmäßige Quantifizierung von Umweltauswirkungen zu verbessern. (*Umweltfaktoren bei Planung und Entwurf von Straßen (Environmental Factors in Road Planning and Design)*, HC 389, 1993-94)

Beispiel Nr. 12

Im Rahmen einer Prüfung der Landnutzung durch das Militär wandte sich das britische NAO an Landschaftsschutz- und Umweltorganisationen, um deren Standpunkte über die Umweltauswirkungen der Nutzung von Truppenübungsplätzen durch das Verteidigungsministerium und die zum Schutz der Umwelt ergriffenen Maßnahmen in Erfahrung zu bringen. Die Prüfung stellte dar, welcher Art die konkurrierenden Ansprüche an die Landnutzung sind. (*Verwaltung und Überwachung von Truppenübungsplätzen (Management and Control of Army Training Land)*, HC 218, 1991-92)

Beispiel Nr. 13

Bei der Prüfung der Auswirkungen des Straßenbaus untersuchte das britische NAO das Vorgehen der Regierung beim Bestreben, Maßnahmen zur Verringerung von Umweltschäden in die Planung neuer Straßen zu integrieren. Die Prüfung ergab, dass weitere Forschungsarbeiten zur Wirksamkeit und zu den Kosten der verfügbaren Maßnahmenpalette erforderlich waren. (*Umweltfaktoren bei Planung und Entwurf von Straßen (Environmental Factors in Road Planning and Design)*, HC 389, 1993-94)

PRÜFUNG VON UMWELTMANAGEMENTSYSTEMEN

Beispiel Nr. 14

Das kanadische OAG untersuchte eine Vielzahl von Unternehmen und Bundesbehörden und entwickelte einen Fragebogen für die Bewertung staatlicher Umweltmanagementsysteme. (*Umweltmanagementsysteme: Grundsatzüberlegungen (Environmental Management Systems: A Principle-based Approach)*, Bd. 2, Kap. 11, 1995)

Beispiel Nr. 15

In einer im Jahr 1996 durchgeführten Prüfung stellte der österreichische Rechnungshof die Notwendigkeit fest, die Umweltrisiken der Österreichischen Bundesbahn zu bewerten. Die Prüfung stellte zudem fest, dass es notwendig sei, die erforderlichen Umweltschutzmaßnahmen festzulegen, ihnen Prioritäten zuzuordnen und die Kosten der Maßnahmen zu ermitteln. (*Umweltstrategie der Österreichischen Bundesbahn (mit besonderer Berücksichtigung der Lärmverringerung) (Austrian Federal Railway Environmental Strategy (especially in the area of noise reduction)) 1996*)

Beispiel Nr. 16

Das GAO der Vereinigten Staaten untersuchte, welche positiven Auswirkungen systematische und umfassende umweltbezogene Wirtschaftlichkeitsprüfungen haben können und wie die Regierung die Ergebnisse am besten in ihre Arbeit einfließen lassen kann. (*Umweltprüfungen: Ein nützliches Instrument zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit in Umweltfragen und zur Kostensenkung (Environmental Auditing: A useful tool that can improve environmental performance and reduce costs)*, GAO/RCED-95-37, April 1995)

Beispiel Nr. 17

Das britische NAO untersuchte die Tätigkeit mehrerer Ministerien im Zusammenhang mit Instandhaltung und Erhalt von Gebäuden, die laufend genutzt wurden, gleichzeitig aber auch von historischem Interesse waren. Die Untersuchung wies darauf hin, dass die Regierung zur Instandhaltung von Gebäuden, die zum Kulturerbe des Landes zählten, ihren Beitrag zu leisten habe. Die Untersuchung betonte die Bedeutung einer vollständigen Erfassung des baulichen Zustandes, ständig aktualisierter Datenbanken über den Stand der Instandhaltung der Gebäude und der Durchführung von Instandhaltungsarbeiten zur Verhinderung weiteren Verfalls. (*Erhalt historischer Gebäude der öffentlichen Hand (Upkeep of*

Historic Buildings on the Civic Estate), HC 37, 1991-92)

Beispiel Nr. 18

Die britische Regierung hat Zielvorgaben für effiziente Energienutzung in allen Ministerien und Behörden erlassen. Das NAO hat im Rahmen einer weit gefassten Untersuchung die vorzeitige Erreichung dieser Ziele bestätigt. Vor kurzem hat die Regierung auch selbst die Erreichung der Ziele gemeldet, sodass keine weiteren Arbeiten in diesem Bereich notwendig waren. (*Gebäude und Umwelt (Buildings and the Environment), HC 365, 1993-94*)

**EVALUIERUNG GEPLANTER STRATEGIEN UND
PROGRAMME**

Beispiel Nr. 19

Das GAO der Vereinigten Staaten bekam vor einigen Jahren den Auftrag, eine Analyse und Vorschläge zu der Frage auszuarbeiten, wie die verfügbaren Mittel noch besser auf jene Umweltprobleme konzentriert werden können, die die größten Risiken für die Gesundheit der Menschen und für die Umwelt in sich bergen. Ein Beispiel hierfür ist der Bericht des GAO *Umweltschutz: Mit begrenzten Mitteln den Erwartungen der Öffentlichkeit entsprechen (Environmental Protection: Meeting Public Expectations With Limited Resources, GAO/RCED - 91-97)*, der zu dem Schluss kam, dass die wichtigsten Umweltprogramme des Landes ihre Ziele weitgehend nicht erreicht hätten und dass einer der wichtigsten Gründe hierfür darin bestünde, dass die verfügbaren Mittel nicht effektiv genug auf die schwerwiegendsten Problembereiche konzentriert würden.

Der Bericht führte die auf einem vom GAO veranstalteten Symposium formulierte einhellige Meinung landesweit anerkannter Umweltexperten aus Unternehmen, Behörden und anderen Gruppen an, der zufolge die Förderungsprioritäten der Umweltschutzbehörde EPA mehr auf den in der Öffentlichkeit kursierenden Fehleinschätzungen der Risiken verschiedener Umweltprobleme beruhten als auf einer wissenschaftlichen Einschätzung dieser Risiken. Unter anderem wurde in dem Bericht vorgeschlagen, dass der Kongress und die EPA gemeinsam die folgenden Ziele anstreben sollten:

- ◆ Ermittlung von Möglichkeiten zur Mittelumwidmung von Problemen mit geringerem Risiko zu solchen mit größerem

Risiko; und

- ◆ Maßnahmen zur Aufklärung der Öffentlichkeit über die relative Bedeutung von Umweltrisiken.

Beispiel Nr. 20

Die südafrikanische ORKB (Office of the Auditor General) führte im Jahre 1997 eine Prüfung der Rolle der Zentralregierung im Hinblick auf die Hochseefischerei durch, bei der Fragen der Finanzberichterstattung, der Einhaltung von Vorschriften, der Wirtschaftlichkeit und der Umweltmanagementsysteme untersucht wurden. Das Prüfungsteam kam zu dem Schluss, dass die Gesetzgebung und die staatlichen Strategien insbesondere im Bereich der Finanz- und Wirtschaftlichkeitsberichterstattung verbesserungswürdig waren.

ANHANG 2

AUFSTELLUNG TECHNISCHER KRITERIEN FÜR UMWELTPRÜFUNGEN

	Art der Prüfung		
	Ordnungsmäßigkeit		Wirtschaftlichkeit
	Rechnungsabschluss (-legung)	Rechtmäßigkeit	
Zweck der Kriterien	Die Kriterien sollen dem Prüfer die Feststellung ermöglichen, ob die geprüfte Stelle umweltbezogene Kosten, Verbindlichkeiten (einschließlich Eventualverbindlichkeiten) und Vermögenswerte ordnungsgemäß erfasst, beziffert und in die Berichterstattung aufgenommen hat.	Die Kriterien sollen dem Prüfer die Feststellung ermöglichen, ob die geprüfte Stelle ihre umweltbezogenen Aktivitäten unter Einhaltung aller anwendbaren Verpflichtungen durchgeführt hat.	Die Kriterien sollen dem Prüfer ermöglichen, sich über die folgenden Fragen eine Meinung zu bilden: i Die Stichhaltigkeit der von der geprüften Stelle in ihrer öffentlichen Berichterstattung über ihre umweltbezogenen Aktivitäten verwendeten Leistungsindikatoren. ii Die Frage, ob die Stelle ihre umweltbezogenen Aktivitäten in wirksamer, wirtschaftlicher und sparsamer Weise durchgeführt hat; und zwar in Übereinstimmung mit den

**Leitfaden für die Durchführung
von Prüfungen mit umweltbezogenen Themenstellungen**

			<p>anwendbaren staatlichen Strategien und allen anderen außerhalb der Einflussnahme der Stelle liegenden Faktoren, die für die Aktivitäten relevant waren.</p>
<p>Quellen der Kriterien – verbindliche (= „Sicherheit“)</p>	<p>i Alle Quellen, die in dem rechtlichen Rahmen, in dem die Berichterstattung der Stelle erfolgt, unter den Begriff der „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Rechnungslegung“ (oder einen entsprechenden Begriff) fallen. Mögliche Quellen dieser Art sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Verbindliche Richtlinien einer dazu befugten normsetzenden Stelle. ◆ Richtlinien einer anderen anerkannten Stelle. ◆ Internationale Richtlinien einer anerkannten Stelle. 	<p>i National:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Gesetze. ◆ Offizielle staatliche Strategien. ◆ Verbindliche Richtlinien. ◆ Verträge. ◆ Grundsätzliche Anordnungen. <p>ii International:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Gesetze. ◆ Vereinbarungen (z.B. internationale Verträge und Konventionen der Vereinten Nationen). 	<p>i Leistungsindikatoren oder Maßstäbe für Wirksamkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, die gesetzlich oder durch offizielle staatliche Strategien vorgeschrieben oder die in anderer Art und Weise für die Stelle verbindlich sind.</p> <p>ii Allgemein akzeptierte Richtlinien einer anerkannten Stelle.</p> <p>iii Berufsständische Verhaltenskodizes.</p>

<p>nicht verbindliche (= „Risiko“)</p>	<p>ii Alle anderen Quellen, die der Prüfer als für diesen Zweck geeignet erachtet. Mögliche Quellen dieser Art sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Leitlinien eines einschlägigen Berufsverbands. ◆ Wissenschaftliche Literatur. 		<p>iv Leistungsindikatoren oder Maßstäbe, die von vergleichbaren Stellen verwendet werden.</p> <p>v Wissenschaftliche Literatur.</p> <p>vi Externe Experten.</p> <p>vii Die ORKB selbst.</p>
---	---	--	--