

# **IDR Prüfungsleitlinie L 110 "Die Integrierte Durchführung der Rechnungsprüfung"**

***Stand 07.02.2018***

ENTWURF

## Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkungen .....	3
2. Auftrag und Ziele .....	3
2.1 Rechtmäßigkeit .....	3
2.2 Zweckmäßigkeit .....	4
2.3 Wirtschaftlichkeit .....	4
2.4 Zukunftssicherung, Risiko-, Chancen- und Nutzenorientierung .....	5
3. Aufgaben der integrierten Rechnungsprüfung .....	6
4. Durchführung der Rechnungsprüfung .....	7
4.1 Vorbereitungsphase .....	7
4.2 Durchführungsphase .....	8
4.3 Berichts- und Maßnahmenphase .....	10
5. Integrierte Wahrnehmung der Rechnungsprüfung ..	12

ENTWURF

## **1. Vorbemerkungen**

- (1) Das Institut der Rechnungsprüfer (IDR) legt mit dieser Prüfungsleitlinie die Berufsauffassung dar, nach der kommunale Rechnungsprüfer im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit ihre Aufgaben der kommunalen Rechnungsprüfung integriert durchführen.
- (2) Die Leitlinie behandelt die Phasen der Durchführung von kommunalen Prüfungen und ihrer Teilschritte.
- (3) Die Leitlinie ist unter Berücksichtigung der länder- und kommunalspezifischen Regelungen in den einzelnen Bundesländern anzuwenden.

## **2. Auftrag und Ziele**

- (4) Die Rechnungsprüfung erfüllt als Teil der kommunalen Selbstverwaltung ihren gesetzlichen Auftrag der kommunalen Finanzkontrolle nach den Regelungen der Gemeindeordnungen.
- (5) Ziele der Prüfung sind es,
  - die Rechtmäßigkeit
  - die Zweckmäßigkeit
  - die Wirtschaftlichkeit und
  - die Zukunftssicherung, Risiko- und Chancenorientierung des Verwaltungshandelns zu fördern.

### **2.1 Rechtmäßigkeit**

- (6) Der Grundsatz der Rechtmäßigkeit ergibt sich aus Artikel 20 Abs. 3 GG. Danach ist die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden. Dies gilt natürlich auch für die Rechnungsprüfung. In Bezug auf den Jahresabschluss wird dieser Grundsatz in den Gemeindeordnungen ausdrücklich hervorgehoben. Er gilt jedoch für alle Prüfungsaufgaben.

Zu beachten sind neben dem Grundgesetz alle sonstigen Rechtsakte wie Gesetze, Rechtsverordnungen, Satzungen, Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsakte, öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Verträge, Einzelweisungen usw.

- (7) Von besonderer Bedeutung ist es hierbei, den Inhalt der Regelungen zu ermitteln und klarzustellen. Dies geschieht durch Auslegung. Die Auslegung darf jedoch nicht willkürlich durchgeführt werden, sondern unterliegt den Regeln juristischer Methodik. Unverzichtbar ist in diesem Zusammenhang das Beherrschen der Subsumtionstechnik. Mit dieser Technik wird überprüft, ob ein Sachverhalt (IST) unter eine rechtliche Regelung (SOLL) gefasst werden kann.

## 2.2 Zweckmäßigkeit

- (8) Die Prüfung der Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns untersucht die Prozesse und das Interne Kontrollsystem darauf hin, ob sie dazu geeignet sind, den Verwaltungszweck zu unterstützen.
- (9) Als Zweck wird in der Regel der Beweggrund einer zielgerichteten Tätigkeit oder eines Verhaltens verstanden. Das Ziel als Anlass für eine Handlung wird als Zweck bezeichnet. Zweckmäßig ist eine Handlung, die geeignet ist, ein bestimmtes Ziel zu erreichen. Ziele geben dem Handeln Orientierung. Ohne Ziele kann nicht gesteuert werden, ist weder Erfolg noch wirtschaftliches/effizientes Handeln möglich. Ziele sind grundlegend für jede Tätigkeit, wobei entsprechende Prozesse und Strukturen zielführend sind.

## 2.3 Wirtschaftlichkeit

- (10) Ziel der Prüfung der „Wirtschaftlichkeit“ ist die Verbesserung der Effizienz aller Verwaltungs- und Betriebsabläufe. Hierbei wird untersucht, ob alle Sachverhalte und Abläufe dem ökonomischen Prinzip entsprechen und somit die Prozesse effizient gestaltet sind, die etablierten Kontrollen zum angenommenen Risiko in angemessenem Verhältnis stehen, das Verhältnis von Aufwand und Nutzen optimiert wurde und

die zur Verfügung stehenden Mittel und Ressourcen effizient eingesetzt werden.

- (13) Die Wirtschaftlichkeit erfährt eine systemimmanente Begrenzung durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Dies bedeutet, dass sich wirtschaftliches Handeln im Rahmen des sonstigen Rechts halten muss. Rechtmäßig ist kommunales Handeln wiederum nur, wenn es auch wirtschaftlich ist.

#### **2.4 Zukunftssicherung, Risiko-, Chancen- und Nutzenorientierung**

- (11) Alle Ziele der Rechnungsprüfung dienen grundsätzlich der Zukunftssicherung der Dienstleistung und Daseinsvorsorge durch die Verwaltung. Grundlage für die Zukunftssicherung einer Verwaltung ist eine nachhaltige Strategie. Ziel der Prüfung der „Zukunftssicherung“ ist zum einen die Einhaltung und Umsetzung der von der Verwaltungsvorführung vorgegebenen Verwaltungsstrategie und zum anderen die konsistente Ausrichtung der Risikostrategie hieran. Dies umfasst die Prüfung, ob geeignete Maßnahmen getroffen wurden, um den dauerhaften Bestand der geprüften Körperschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können (vgl. § 91 Abs. 2 AktG); ferner ist in diesem Rahmen zu prüfen, ob ein funktionsfähiges Risikomanagementsystem eingerichtet worden ist.
- (12) Der Inhalt der Verwaltungsstrategie ist nicht Gegenstand von Prüfungshandlungen durch die Rechnungsprüfung, dieser liegt allein in der Verantwortung der Politik und der Verwaltungsleitung. Stattdessen prüft die Rechnungsprüfung den Strategieprozess und leistet durch die Prüfung der Umsetzung der vom Verwaltungsvorstand beschlossenen Strategie sowie deren adäquater Berücksichtigung in der Risikostrategie und ggf. sonstigen Teilstrategien einen Beitrag zur Zukunftssicherung. Letzteres erfolgt u. a. durch Prüfung der vollständigen Erfassung und Identifikation aller Chancen und Risiken, Beurteilung von Chancen-/Risikoanalyse und -bewertung, Prüfung der Realisierung und Zweckmäßigkeit der Maßnahmen zur Risikosteuerung

und der Einhaltung der integrierten Kontrollen sowie der Prüfung der Kommunikation der Risiken.

### 3. Aufgaben der integrierten Rechnungsprüfung

(13) Die Aufgaben der Rechnungsprüfung können unterteilt werden in jährliche Prüfungsaufgaben und laufende unterjährige Aufgaben:

(14) Jährliche Prüfungsaufgaben

- die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses des zu Prüfenden und seiner Sondervermögen
- Prüfungen zu Landes- und Bundeserstattungen

(15) Laufende unterjährige Prüfungsaufgaben

- die Prüfung des Verwaltungshandelns auf Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit
- die Prüfung des Haushalts- und Rechnungswesens
- die Prüfung von finanzwirksamen Maßnahmen und Vergaben
- die Prüfung der Einführung und des Einsatzes von Informationstechnologien und der Sicherheit der IT-Systeme
- die Prüfung von Planungen und Projekten
- die Prüfung der Führungs- und Überwachungsprozesse, des Risikomanagements, der Geschäftsprozesse und der Internen Kontrollsysteme
- die Prüfung der Betätigung als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und Vereinigungen des öffentlichen und privaten Rechts
- die Prüfung der Wirtschaftsführung der Beteiligungen, Sondervermögen und anderer Vereinigungen des öffentlichen und privaten Rechts sowie die Prüfung der Erfüllung ihres öffentlichen Auftrags
- die Wahrnehmung der Prüfungsrechte, die sich der zu Prüfende bei der Gewährung von Darlehen, bei Zuschüssen und Beihilfen und in sonstigen Fällen hat einräumen lassen

- die Beratung der Vertretungsorgans und der Verwaltungsführung.

(16) Die Aufzählung versteht sich unter Berücksichtigung der länder- und kommunalspezifischen Regelungen in den einzelnen Bundesländern (s. Ziffer 2).

#### 4. Durchführung der Rechnungsprüfung

(17) Die Prüfungsdurchführung erfolgt in den drei grundsätzlichen Phasen Vorbereitungsphase, Durchführungsphase und Berichts- und Maßnahmenphase, unterteilt

in folgende Schritte:

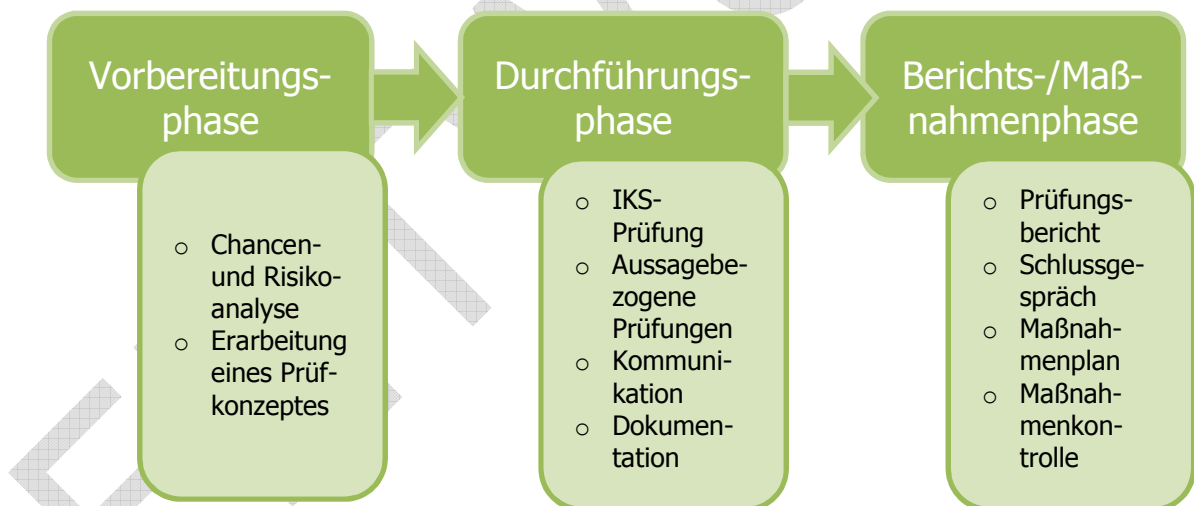


Abb. 1: Drei Phasen der Prüfungsdurchführung<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl. INTOSAI, ISSAI 100 - Allgemeine Grundsätze der staatlichen Finanzkontrolle, S. 11, abgerufen am 01.02.2018 von <http://www.issai.org/de/site-issai/issai-framework/3-wesentliche-pruefungsgrundsätze.htm>

## **4.1 Vorbereitungsphase**

### *1. Chancen- und Risikoanalyse*

(18) Zunächst sind Hintergrundinformationen zu den Prüfungsobjekten aus allen verfügbaren Quellen (z. B. organisatorische Regelungen und Dienstweisungen, IT-Systeme, Gespräche/Interviews, Dauerakten, Vorprüfungen, Reports, Datenanalysen, etc.) heranzuziehen, um eine fundierte Chancen- und Risikoeinschätzung vornehmen zu können. Die systematische Analyse des Chancen- und Risikopotenzials hat nach einer einheitlichen Methodik zu erfolgen. Bei dieser anfänglichen Beurteilung sind z. B. das inhärente Risiko und die bereits gesammelten Erfahrungen vergleichbarer Prüfungsobjekte oder wesentliche Veränderungen der Aufbau- und Ablauforganisation zu berücksichtigen. In die Chancen- und Risikobewertung ist darüber hinaus auch das künftige Stärken-/Schwächen- und Risikopotenzial zu integrieren. Zu dieser Analyse muss eine schriftliche Begründung gegeben werden.

### *2. Erarbeitung eines Prüfkonzeptes*

(19) Einer ordnungsgemäßen Prüfung ist ein Konzept voranzustellen. Das Konzept umfasst alle Überlegungen in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht zur Vorbereitung und Durchführung der Prüfung unter Beachtung der örtlich gegebenen Verhältnisse sowie eines wirtschaftlichen Prüfungsablaufes.

## **4.2 Durchführungsphase**

### *3. IKS-Prüfung*

(20) Ein Internes Kontrollsystem (IKS) besteht aus systematisch gestalteten organisatorischen (Sicherungs-) Maßnahmen und Kontrollen in der Kommune zur Einhaltung von Richtlinien und zur Abwehr von Schäden, die durch das eigene Personal oder böswillige Dritte verursacht werden können. Die Maßnahmen beruhen auf technischen und



organisatorischen Prinzipien. Ein funktionierendes Internes Kontrollsystem reduziert das Risiko von Fehlern und rechtfertigt einen geringeren Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen (s.a. IDR PL 111 - Die IKS-Prüfung in der Rechnungsprüfung).

#### *4. Aussagebezogene Prüfungshandlungen*

- (21) Sofern die IKS-Funktionsprüfung erfolgreich war, werden aussagebezogene Prüfungshandlungen angeschlossen, um die Ergebnisse der IKS-Prüfung zu bestätigen. Sofern die IKS-Funktionsprüfung nicht erfolgreich war, kann i.d.R. allein auf der Grundlage aussagebezogener Prüfungshandlungen keine hinreichende Prüfungssicherheit erreicht werden.
- (22) Als Prüfungshandlungen kommen z.B. in Betracht Massendatenanalysen, Analytische Prüfungshandlungen, Durchsicht von Unterlagen, Beobachtungen, Befragungen, Einholung von Bestätigungen, rechnerische Überprüfungen und Plausibilitätsbeurteilungen. Sie dienen dem Soll-Ist-Vergleich auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit. Dabei kann eine kontinuierliche Prüfung der Kontrollen durch Etablierung automatisierter Massendatenanalysen erfolgen.

#### *5. Laufende Kommunikation*

- (23) (Die Mitglieder des Prüfungsteams sollen während der gesamten Prüfung ein konstruktives, offenes und von Fairness geprägtes Verhältnis zu den Führungskräften und Mitarbeitern der geprüften Einheit aufbauen. Hierdurch wird der Informationsaustausch zwischen der Rechnungsprüfung und den Geprüften gefördert und die Akzeptanz für die Prüfungshandlungen und -ergebnisse gesteigert.

#### *6. Erweiterte Prüfungshandlungen*

- (24) Die Prüfungskonzeption endet nicht mit der ersten Prüfungshandlung, sondern begleitet den gesamten Prüfungsablauf. Ergeben sich während der Prüfungsdurchführung neue Erkenntnisse, ist die Prüfungs-

planung ggf. anzupassen und es sind erweiterte Prüfungshandlungen vorzusehen und durchzuführen.

## 7. Dokumentation

- (25) Die Prüfungen sind durch Arbeitsunterlagen laufend, vorwiegend digital zu dokumentieren. Aus ihnen müssen die durchgeführten Arbeiten für sachkundige Dritte nachvollziehbar hervorgehen. Die Feststellungen und vorgeschlagenen Maßnahmen müssen belegbar und transparent sein.

### 4.3 Berichts- und Maßnahmenphase

## 8. Prüfungsbericht

- (26) Über die Prüfung wird unverzüglich ein schriftlicher Prüfungsbericht erstellt, der richtig, objektiv, prägnant, klar, konstruktiv und vollständig sein muss. Hierbei sind wesentliche Mängel besonders herauszustellen und die Prüfungsergebnisse zu beurteilen. Eine zusammenfassende Bewertung der Prüfungsergebnisse muss nicht zwingend erfolgen, könnte sich jedoch an folgendem Beispiel<sup>2</sup> orientieren:

- ✓ Gut
  - Keine oder nur geringe Prüfungsfeststellungen
  - Keine oder nur unwesentliche Verbesserungsmöglichkeiten hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit innerhalb des Prüfungsgebietes sowie der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems
  
- ✓ Zufriedenstellend
  - Wesentliche Auswirkungen der Feststellungen auf das Prüfungsgebiet
  - Keine wesentlichen Auswirkungen über das Prüfungsgebiet hinaus auf die Gesamtverwaltung

<sup>22</sup> Vgl. Online-Revisionshandbuch, DIIR-Arbeitskreis MaRisk, 2016, S. 61, abgerufen am 01.02.2018 von <http://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/revisionshandbuch-marisk.pdf>

- Deutliche Verbesserungsmöglichkeiten hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit innerhalb des Prüfungsgebietes sowie der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems
- ✓ Nicht zufriedenstellend
  - Wesentliche Auswirkungen der Feststellungen auf das Prüfungsgebiet
  - Wesentlichen Auswirkungen über das Prüfungsgebiet hinaus auf die Gesamtverwaltung (z. B. durch Verstöße gegen Gesetze/aufsichtsrechtliche Vorgaben, dolose Handlungen)
  - Erhebliche, ggf. auch grundsätzliche Mängel hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit sowie der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems innerhalb der Gesamtverwaltung

### *9. Schlussbesprechung*

(27) Durch die Schlussbesprechung wird sowohl der Rechnungsprüfung als auch der geprüften Einheit die Gelegenheit eingeräumt, abschließend zu Prüfungsfeststellungen und vorgeschlagenen Maßnahmen Stellung zu beziehen.

### *10. Maßnahmenplan*

(28) Am Ende der Schlussbesprechung sollten für die vorgesehene Umsetzung ein Maßnahmenplan mit Zuständigkeiten und Umsetzungsterminen festgehalten werden.

(29) Sofern über einzelne Berichtsaussagen keine Einigung erzielt werden kann, haben die geprüften Einheiten die Möglichkeit, hierzu separat Stellung zu nehmen.

### *11. Maßnahmenkontrolle*

(30) Im Zuge der Maßnahmenkontrolle (Follow-Up) wird die fristgerechte Umsetzung der mit der geprüften Einheit vereinbarten Maßnahmen überwacht. Im Sinne einer Ausrichtung der Prüfungsaktivitäten an

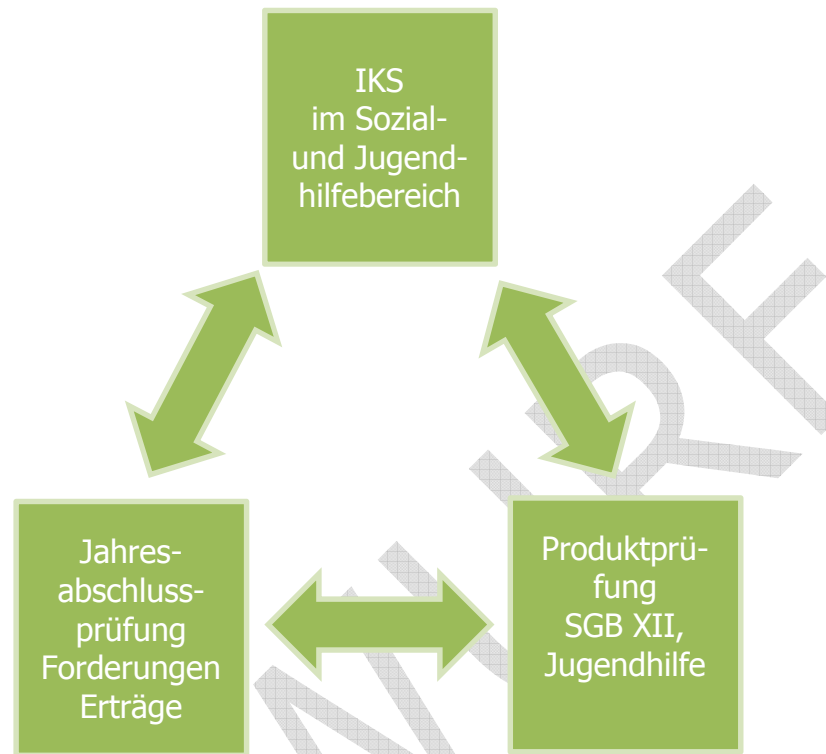
den Verwaltungszielen gilt an dieser Stelle, dass sowohl die jeweilige geprüfte Einheit als auch die Rechnungsprüfung gemeinsame Ziele verfolgen. Es ist im Interesse aller, z.B. Prozessmängel und bestehende Kontrollschwächen unverzüglich und effektiv zu beheben.

- (31) Die Verantwortung für den Follow-Up-Prozess obliegt der Rechnungsprüfung. Sie ist dabei zuständig für die Begleitung und Unterstützung der geprüften Einheit bei der Mängelbeseitigung durch Überwachung, Nachschauprüfung und ggf. Eskalation zur Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen.

## **5. Integrierte Wahrnehmung der Rechnungsprüfung**

- (32) Die Erkenntnisse der durchgeführten Prüfungen sollen bei der Wahrnehmung aller Prüfungsaufgaben berücksichtigt werden. Dabei soll die Rechnungsprüfung ihre Teilaufgaben so bearbeiten, dass die Prüfergebnisse einer Teilaufgabe (z.B. Verwaltungs-/Produktprüfung, IT-Prüfung, Vergabeprüfung) zur Erfüllung weiterer Teilaufgaben (z.B. Jahresabschlussprüfung) nutzbar gemacht werden können. Die dabei verbindenden Elemente werden insb. die IKS-Prüfung und die Prozessprüfungen sein.

*Beispiel Integrierte Prüfung im Sozial- oder Jugendhilfebereich:*



*Abb. 2: Integrierte Rechnungsprüfung im Sozial- und Jugendhilfebereich*

*Ist die IKS-Prüfung in der Produktprüfung erfolgt, wird sie auch in den Prüffeldern Bilanz/Forderungen und Verbindlichkeiten oder Ergebnisrechnung/Erträge und Aufwendungen der Jahresabschlussprüfung nutzbar.*