

# Der Bürgermeister

Hilden, den 15.08.2007

AZ.: I/14-Wit



# Hilden

**WP 04-09 SV 14/034**

## Mitteilungsvorlage

öffentlich

**Prüfungsstandarts für die Rechnungsprüfung in Hilden - Anwendung der Regelungen des VERPA-Prüferarbeitsplatzes**

<b>Beratungsfolge:</b>	<b>Sitzung am:</b>	<b>Bemerkungen</b>
Rechnungsprüfungsausschuss	17.09.2007	
Rat der Stadt Hilden	19.09.2007	

**Beschlussvorschlag:**

**Beschlussvorschlag für den Rechnungsprüfungsausschuss:**

„Der Rechnungsprüfungsausschuss der Stadt Hilden nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die örtliche Rechnungsprüfung den VERPA<sup>1</sup>-Prüferarbeitsplatz, der aus den Prüfungsstandards des Institutes der Deutschen Wirtschaftsprüfer (IDW) entwickelt wurde, als Grundlage bei den Prüfungen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement verwendet.“

**Beschlussvorschlag für den Rat:**

„Der Rat der Stadt Hilden nimmt nach vorheriger, zustimmender Kenntnisnahme des Rechnungsprüfungsausschusses ebenfalls zustimmend zur Kenntnis, dass die örtliche Rechnungsprüfung den VERPA<sup>2</sup>-Prüferarbeitsplatz, der aus den Prüfungsstandards des Institutes der Deutschen Wirtschaftsprüfer (IDW) entwickelt wurde, als Grundlage bei den Prüfungen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement verwendet.“

G. Scheib

Finanzielle Auswirkungen:		<b>ja</b>		
Produktnummer:		011001	<b>Bezeichnung:</b>	<b>Technikunterstützte Informationsverarbeitung</b>
Mittel stehen zur Verfügung:		<b>ja</b>		
<b>Investitions-Nr.:</b>		<b>I071000034</b>		
<b>Haushaltsjahr</b>	<b>Auszahlung</b>	<b>Einzahlung</b>	<b>Investitions- haushalt</b>	<b>Beschreibung</b>
	€	€	<b>ja/nein</b>	
2006	2.240,00		VwHh	1. redaktioneller Teil des Prüferhandbuchs
2007	3.483,20		ja	2. Software-Programmteil des Prüferhandbuchs
2007	715,39		nein	Softwarewartung üpl. - Deckung durch Minderaufwendungen im Produkt 010501 „Durchführung der Rechnungsprüfung“ - Konto 529100 „Sonstige Aufwendungen für Dienstleistungen“
2008 ff	1.430,80		nein	Softwarewartung

<sup>1</sup> Vereinigung der Leiterinnen und Leiter von Rechnungsprüfungsämtern in kreisangehörigen Gemeinden Nordrhein-Westfalens (VERPA)

<sup>2</sup> Vereinigung der Leiterinnen und Leiter von Rechnungsprüfungsämtern in kreisangehörigen Gemeinden Nordrhein-Westfalens (VERPA)

**Sichtvermerk Kämmerer**

### **Erläuterungen und Begründungen:**

Mit dem Inkrafttreten des Neuen Kommunalen Finanzmanagements hat sich auch die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung verändert. Die §§ 101 bis 104 der GO enthalten dazu eine Vielzahl von Aufgaben und Regelungen für die örtliche Rechnungsprüfung, die zum Teil natürlich denen des Handelsgesetzbuches entsprechen, an einigen Stellen aber auch davon abweichen, wie auch viele Regelungen des NKF auf denen des HGB basieren. Es ist jedoch wichtig, dass die Regelungen des HGB und des NKF nicht identisch sind. Der wesentlichste Unterschied besteht z. B. darin, dass für die öffentlichen Haushalte das Drei-Säulen-Modell (Ergebnisplan, Finanzplan und Bilanz) gilt. Ein Finanzplan/Finanzhaushalt ist in der privaten Doppik unbekannt.

Wie dem Rat der Stadt durch verschiedene Bekanntgaben der Verwaltungsführung und des Rechnungsprüfungsamtes bekannt ist, prüft das Rechnungsprüfungsamt die Arbeiten der Verwaltung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz bereits von Anfang an (seit mehr als 2 Jahren) begleitend. Bereits vor dem Inkrafttreten der gesetzlichen Regelungen zum Neuen Kommunalen Finanzmanagement wurde sehr deutlich, dass die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowohl auf Seiten der Verwaltung als auch auf Seiten der örtlichen Prüfung einen erheblichen Arbeitsaufwand verursachen würde. Erst am 20. Juli 2007 hat die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) in ihrem Bericht Nr. 08/2007 - Band 2: Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen ausgeführt, dass *„unter Fachleuten Einigkeit besteht, dass die Prüfung der Eröffnungsbilanz wesentlich aufwändiger sein wird als die Prüfung der Bilanz/Vermögensrechnung im Rahmen späterer Jahresabschlüsse. Grund sind die **erstmalige** Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens, der Schulden und Rückstellungen etc. ... Sind die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz korrekt, sind Vermögen und Verbindlichkeiten vollständig erfasst, entspricht die Darstellung den gesetzlichen Vorgaben etc. - mit anderen Worten: ist das Grundwerk in Ordnung, wird die Prüfung zukünftiger Jahresabschlüsse erleichtert. ...“*

Nicht nur die Verwaltung, sondern auch die Rechnungsprüfung hat sich dieser Aufgabe von Anfang an gestellt. Hinsichtlich der anstehenden Prüfungsaufgabe ergab sich im Rechnungsprüfungsamt sehr schnell der Wunsch nach einem grundsätzlichen, einheitlichen Vorgehen, ja sogar bundes- oder zumindest landesweit einheitliche Standards für die Prüfung kommunaler Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse, hervorgerufen durch viele unmittelbar zu Beginn der begleitenden Prüfung auftretenden Fragen und die sich daraus ergebende Kommunikation mit anderen Rechnungsprüfungsämtern oder auch bei Konferenzen der Vereinigung der Leiterinnen und Leiter von Rechnungsprüfungsämtern in kreisangehörigen Gemeinden Nordrhein-Westfalens (VERPA). Ein einheitliches Prüfungsvorgehen und Prüfungsstandards dienen in erster Linie der Qualitätssicherung. Wie die KGSt in ihrem Bericht 07/2007 Band 1: Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen vertritt, *„sollen die Aussagen des doppelten Rechnungswesens und der Jahresabschlüsse die Steuerung der Kommunen unterstützen, weshalb eine hohe Prüfqualität, die sicherstellt, dass das Rechnungswesen und die Jahresabschlüsse die tatsächlichen Verhältnisse abbilden, von strategischer Bedeutung ist.“*

Während die Jahresabschlüsse und Bilanzen in der Privatwirtschaft (ab einer gewissen Größenordnung der betreffenden Unternehmen) von Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsunternehmen zu prüfen sind, ist die Prüfung der Jahresabschlüsse der Kommunen der örtlichen Rechnungsprüfung übertragen. Für die Privatwirtschaft existieren sowohl auf internationaler Ebene als auch auf nationaler Ebene bereits seit vielen Jahren Prüfungsstandards. Auf nationaler Ebene haben sich die Wirtschaftsprüfungsunternehmen im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zusammengeschlossen. Das IDW bemüht sich sehr erfolgreich darum, die im internationalen Bereich geltenden (Selbst-)Verpflichtungen der Wirtschaftsprüfer auch im innerstaatlichen Raum zu postulieren: *„Mit den IDW Prüfungsstandards legt das IDW die Berufsauffassung zu den von Wirtschaftsprüfern zu beachtenden Grundsätzen dar. Durch die (englische) Übersetzung soll auch in anderen Staaten und bei*

*internationalen Diskussionen leichter nachvollziehbar werden, dass die deutschen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei der Durchführung von Abschlussprüfungen mindestens ebenso strengen Maßstäben unterworfen sind, wie diese international üblich sind.“*

Tatsächlich sind die IDW Prüfungsstandards der Standard in Deutschland, dem sich die Wirtschaftsprüfungsunternehmen und die Wirtschaftsprüfer unterwerfen.

Naturgemäß gab es solche Regelungen für die Prüfung von Kommunalbilanzen noch nicht. Die gesetzlichen Vorschriften definieren zwar die Prüfungsaufgaben für die örtlichen Rechnungsprüfungen, zu den anzuwendenden Prüfungsmethoden gab es allerdings keine Grundlagen. So lag es nahe zu prüfen, ob die IDW Prüfungsstandards nicht ebenfalls auf die Prüfungsarbeit der örtlichen Rechnungsprüfungen angewendet werden könnten, um auch bei Prüfungen die selben Maßstäbe anlegen zu können, wie dies bei einer Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer auch möglich ist.

Ohne weitere Prüfungsvorgaben blieb dem Rechnungsprüfungsamt im Rahmen der begleitenden Prüfungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz keine andere Möglichkeit, als möglichst vollständig zu prüfen und Stichproben weitgehend zu vermeiden. Aus diesem Grund wurden z. B. nicht nur die Gebäudebewertungen nahezu vollständig geprüft, was angesichts des Einflusses der zusammen kommenden Werte auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz sicherlich kein falscher Arbeitsansatz war.

Auch bei äußersten Anstrengungen wurde aber deutlich, dass, wie es auch die KGSt in ihrem Bericht 07/2007 schreibt, *„im Rahmen der Abschlussprüfung der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit auch in Kommunen erfordert, dass die Prüferinnen und Prüfer auf Vorgänge fokussieren, die sich wesentlich auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage auswirken. Eine Vollprüfung kommt nicht in Betracht; es wird sich immer nur um Teilprüfungen handeln, was auch bei der Prüfung der kameralen Jahresrechnung nicht anders war. Der Prüfungsleiter muss eine Auswahl treffen, welche Bereiche geprüft werden sollen - und welche nicht bzw. mit geringerer Intensität. Diese Auswahl bedeutet für die Prüferinnen und Prüfer ein Risiko, dass sie Unrichtigkeiten nicht entdecken.“*

Wie bereits erwähnt, ist dieses Risiko in Hilden bei der Eröffnungsbilanz auf Grund der schon sehr nahe an der Vollständigkeitsgrenze gelegenen Prüfungen nicht sehr groß. Dennoch muss auch in Hilden laut KGSt-Bericht 07/2007 *„dieses“* übrig bleibende *„Prüfungsrisiko nun soweit minimiert werden, dass das Rest-Risiko akzeptabel erscheint. Hier sind sich alle Fachleute einig (auch die kommunalen Rechnungsprüfer), dass zur Risikominimierung ein **systematisches** Vorgehen erforderlich ist. Das bedeutet umgekehrt, dass eine zufällige Einschränkung bzw. Auswahl der Prüfungshandlungen und Prüfungsbereiche nicht ausreicht; die zu prüfenden Bereiche müssen nach einem festgelegten, nachvollziehbaren und transparenten Verfahren ausgewählt werden. Ein solches Verfahren ist der so genannte **risikoorientierte Prüfungsansatz**.*

*Der Risikobegriff muss beim risikoorientierten Prüfungsansatz unterschieden werden in*

- *das Risiko des Prüfers, wesentliche Unrichtigkeiten nicht zu entdecken (Prüfungsrisiko),*
- *das Risiko wesentlicher Verluste/Gefahren für die zu prüfenden Einheit (Geschäftsrisiko).“*

*Ersteres müssen die Prüferinnen und Prüfer durch ihre Handlungen so gering wie möglich halten, letztere gilt es durch die Prüferinnen und Prüfer aufzudecken bzw. zu vermeiden.*

*Zum Regelwerk der Wirtschaftsprüfer, dass das Prüfungsvorgehen strikt bestimmt, weist die*

*Gesetzeslage zur Prüfung kommunaler Abschlüsse einen entscheidenden Unterschied auf, der zwar die Eignung des risikoorientierten Prüfungsansatzes nicht infrage stellt, jedoch beachtet werden sollte: Die Wirtschaftsprüfer wollen und müssen feststellen, ob der Jahresabschluss die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung wiedergibt - nicht mehr und nicht weniger. An der Lage ändern geringfügige Unrichtigkeiten nichts Entscheidendes, so dass die Prüfung (nur) auf die wesentlichen Unrichtigkeiten ausgerichtet wird. Bei kommunalen Abschlüssen ist jedoch auch die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns zu prüfen. Und bei der Ordnungsmäßigkeit, also der Einhaltung von Gesetzen/Satzungen etc. muss der Gesichtspunkt der Wesentlichkeit anders gesehen werden.“*

Nach all diesen jetzt von der KGSt thematisierten und vielen weiteren Fragen, die unter anderem auf der Ebene der Vereinigung der Leiterinnen und Leiter von Rechnungsprüfungsämtern in kreisangehörigen Gemeinden Nordrhein-Westfalens intensiv diskutiert wurden, hat sich die VERPA deshalb der Frage der Standardisierung der Prüfung im Rahmen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements angenommen. In einem sicherlich einzigartigen Gemeinschaftsprojekt haben die Rechnungsprüfungsämter von zehn Kommunen und Kreisen aus NRW (VERPA-Mitglieder) mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Rödl & Partner unter fachlicher Begleitung der VERPA den „Prüferarbeitsplatz“ erarbeitet.

Mit dem Werk des Prüferarbeitsplatzes steht den örtlichen Rechnungsprüfungen nun die Standard-Arbeitsgrundlage zur Verfügung, die speziell auf die Bedürfnisse bei der Prüfung der Bilanz, des Jahresabschlusses und des Lageberichtes nach dem neuen kommunalen Finanzmanagement "NKF" zugeschnitten ist.

Der Prüferarbeitsplatz basiert eben auf dem "risikoorientierten Prüfungsansatz", der den Wirtschaftsprüfern vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland als maßgeblicher Standard vorgegeben ist:

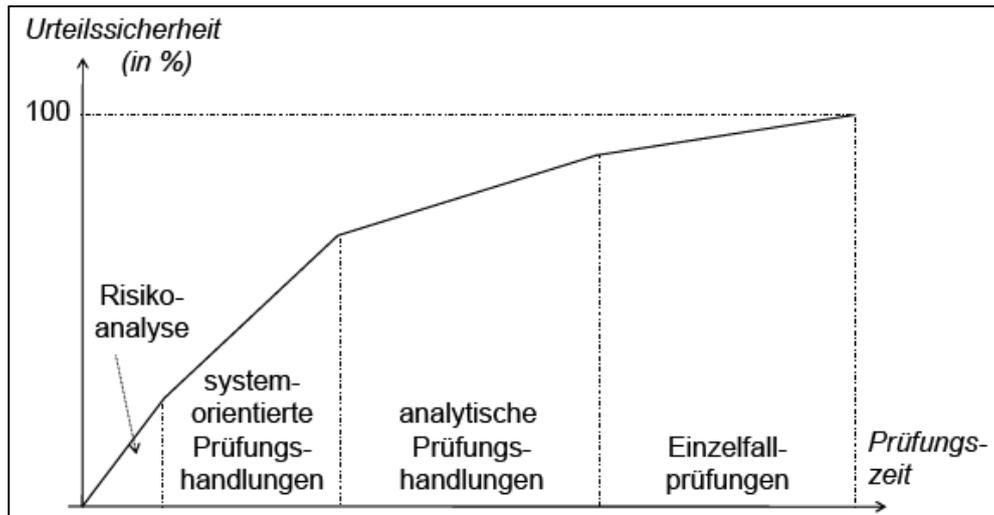
Was bedeutet nun „Risikoorientierter Prüfungsansatz“ konkret?

Schon innerhalb der Prüfungsplanung erfolgt eine "Risiko- und Umweltanalyse", das heißt eine Risikobeurteilung der Verwaltungstätigkeit sowie des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeldes, die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen und der Prüfstrategie. Zudem erfolgt eine erste Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystems "IKS" sowie eine vorläufige prüffeldbezogene Risikobeurteilung.

An die erste Beurteilung des IKS schließt sich grundsätzlich die Systemprüfung der Kontrollaktivitäten in den einzelnen Bereichen des Internen Kontrollsystems an, um das Prüfungsrisiko in den einzelnen Prüffeldern konkret einzuschätzen und damit den Umfang der notwendigen Einzelfallprüfungen festzulegen. Die Dateien zur Systemprüfung sollen eine Einschätzung der einzelnen Prüffelder in "Mittleres Risiko" oder "Geringes Risiko" zukünftig ermöglichen.

Für die Bearbeitung der Prüffelder enthält das Prüferhandbuch entsprechend der IDW Prüfungsstandards einen vollständigen Katalog an Standardarbeitsprogrammen, in denen die vorzunehmenden Prüfungshandlungen konkret und detailliert vorgegeben werden. Prüffelder für die eine geringere Risikoeinschätzung erfolgt ist, können durch vorhandenen kürzeren "Postenmemoranden" bearbeitet werden.

Das Verhältnis zwischen Urteilssicherheit und der für die Prüfung aufgewendete Zeit zeigt die folgende Grafik (Entnommen aus WP Handbuch 2006, Bd. I, S. 1959):



Für die Bearbeitung der Prüffelder enthält das Prüferhandbuch entsprechend der IDW Prüfungsstandards einen vollständigen Katalog an Standardarbeitsprogrammen, in denen die vorzunehmenden Prüfungshandlungen konkret und detailliert vorgegeben werden. Prüffelder, für die eine geringere Risikoeinschätzung erfolgt ist, können durch vorhandenen kürzeren "Postenmemoranden" bearbeitet werden.

Ebenfalls standardisiert ist der auf Grund der einzelnen Prüfungsergebnisse zu erstellende Prüfungsbericht mit einem Hauptteil und Anlagen zur Beschreibung der rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse. Außerdem ist ein Erläuterungsteil der einzelnen Posten der Bilanz, der Ergebnis- und Finanzrechnung enthalten. Der Prüferarbeitsplatz regelt außerdem die Gliederung für die Arbeitspapiere und sonstigen Bestandteile der Dokumentation. Damit sind sämtliche Teilbereiche standardisiert, die für die Prüfung der Eröffnungsbilanz, des Jahresabschlusses und des Lageberichtes notwendig sind.

Aus der VERPA heraus hat sich Anfang 2007 das deutschlandweit tätige Institut der Rechnungsprüfer (IDR e.V.) gegründet, welches die öffentliche Rechnungsprüfung bei der Umsetzung der neuen Anforderungen unterstützt und länderübergreifend weiterentwickelt, indem es unter anderem durch die Verfügbarkeit des Prüferarbeitsplatzes auch in anderen Bundesländern (jeweils nach örtlich erforderlichen Anpassungen) ermöglicht.

Nachdem wie weiter oben bereits erwähnt die Rechnungsprüfung in Hilden im Rahmen der begleitenden Prüfung bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz in vielen Bereichen bereits eine Vielzahl (teilweise nahezu 100 %) von Sachverhalten (vor-)geprüft hat, steht nun nach der bevorstehenden Vorlage der Eröffnungsbilanz die Aufgabe an, die richtige und vollständige Aufnahme der vorgeprüften Sachverhalte in die Eröffnungsbilanz zu prüfen. Dies soll nun unter Zugrundelegung des standardisierten Prüfverfahrens, welches der VERPA-Prüferarbeitsplatz beinhaltet, geschehen. Die Software „VERPA-Prüferarbeitsplatz“ steht dem Rechnungsprüfungsamt seit Anfang Juli 2007 zur Verfügung und wird bereits täglich benutzt.

Im Rahmen der nun unter Zuhilfenahme des Prüferarbeitsplatzes erfolgten Prüfungsplanung sind die "Risiko- und Umweltanalyse" und die Festlegung der Prüfstrategie abgeschlossen. Nur die ebenfalls in den Bereich der Prüfungsplanung gehörende Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen konnte noch nicht erfolgen, da die hierfür erforderlichen Werte der Eröffnungsbilanz ja noch nicht vorliegen. Allerdings wurden die nach der Prüfungsplanung anstehende erste Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystems "IKS" sowie eine vorläufige prüffeldbezogene Risikobeurteilung von der örtlichen Rechnungsprüfung durchgeführt.

Aktuell finden gerade die Systemprüfungen der Kontrollaktivitäten in den einzelnen Bereichen des Internen Kontrollsystems statt, nach denen das Prüfungsrisiko in den einzelnen Prüffeldern konkret eingeschätzt und damit der Umfang der notwendigen Einzelfallprüfungen festgelegt werden soll.

G. Scheib