

Die neue kommunale Rechnungsprüfung im Rahmen des NKF

Dr. Marian Ellerich, WP/StB

Bad Sassendorf, 29. Oktober 2009

Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

1. Einleitung

- Kommunale Rechnungsprüfung steht durch die Einführung des NKF vor einem Paradigmenwechsel
- NKF erfordert nicht nur eine Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung, sondern auch ein Umdenken im Bereich Rechnungsprüfung
- Ziel der kommunalen Abschlussprüfung: Zusammenfassendes Urteil zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses
- Hoher Komplexitätsgrad bezogen auf den Prüfungsgegenstand bedeutet auch hohe Anforderungen an den Rechnungsprüfer
- Im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat sich der sog. Risikoorientierte Prüfungsansatz etabliert, der bereits seit vielen Jahren verpflichtend angewandt wird
 - national: IDW Prüfungsstandards
 - international: ISA (ausdrücklich bindend auch für den öffentlichen Sektor)

Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

2. Gegenstand der Abschlussprüfung

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (1)

- Pflichtaufgaben (§ 103 Abs. 1 GO)
 - Prüfung des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts (Nr. 1 i.V.m. § 101 Abs. 1 GO)
 - Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 GO genannten Sondervermögen (Nr. 2)
 - Prüfung des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts (Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 6 GO)
 - Laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses (Nr. 4)
 - Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen (Nr. 5)
 - Prüfung der EDV-Programme vor ihrer Anwendung (Nr. 6)
 - Prüfung der Finanzvorfälle gem. § 100 Abs. 4 LHO (Nr. 7)
 - Prüfung von Vergaben (Nr. 8)

2. Gegenstand der Abschlussprüfung

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (2)

- Weitere Aufgaben (§ 103 Abs. 2 GO)
 - Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit (Nr. 1)
 - Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der A.ö.R. gem. § 114a GO sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde vorbehalten hat (Nr. 2)

2. Gegenstand der Abschlussprüfung

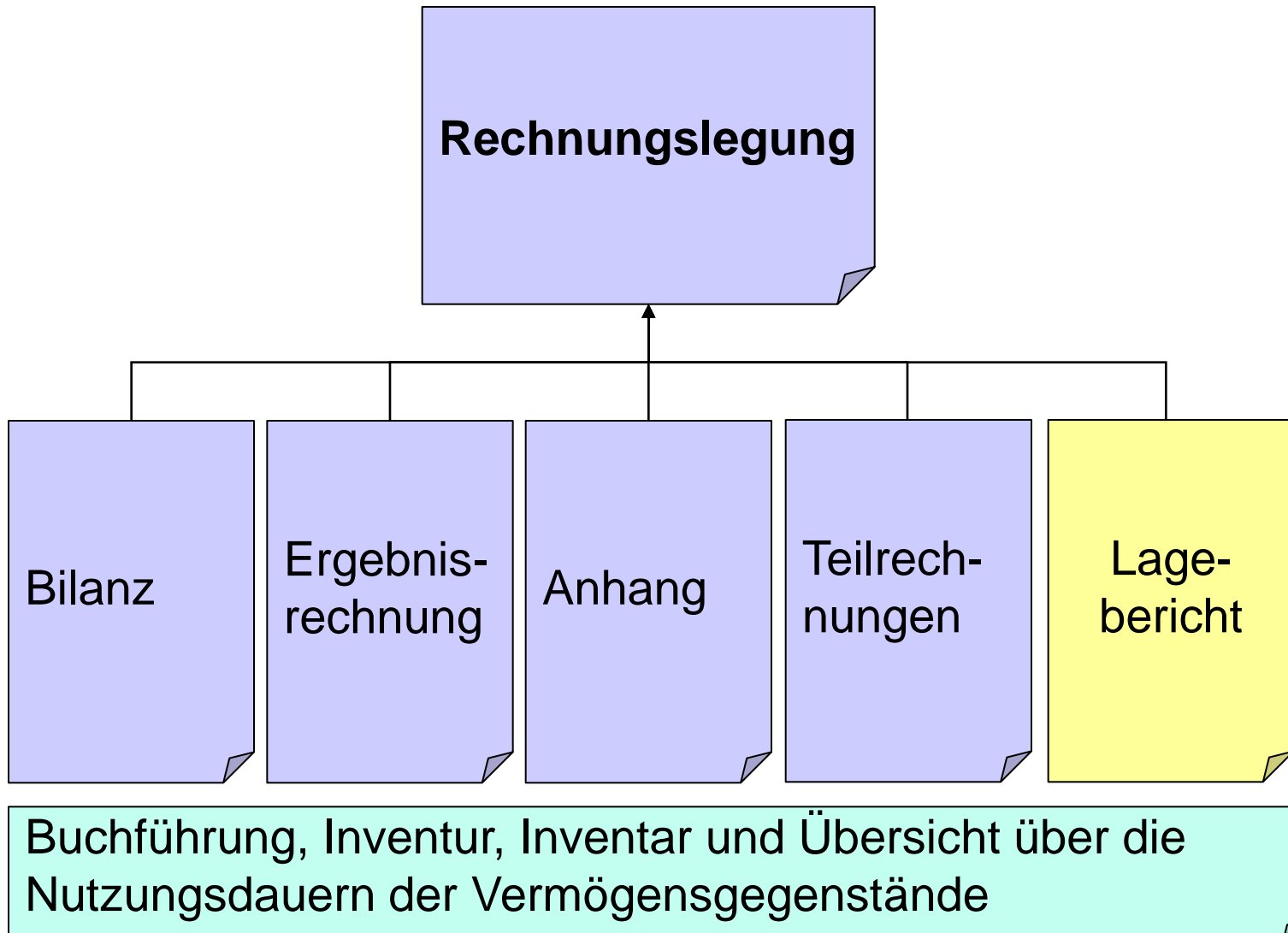
Abgrenzung der Jahresabschlussprüfung*

- Aufgaben gem. § 103 GO sind jeweils eigenständig und gleichberechtigt (trotz Überschneidungen)
- Prüfungen gem. § 103 Abs. 1 Nr. 2 bis 8 und § 103 Abs. 2 GO sind nicht Bestandteile der Jahresabschlussprüfung gem. Nr. 1
- Aber: Redepflicht des Abschlussprüfers:
Berichterstattung im Prüfungsbericht
 - ↳ bei Anhaltspunkten
 - ↳ für schwerwiegende Verstöße
 - ↳ gegen sonstige (nicht rechnungslegungsbezogene) gesetzliche Vorschriften, Satzungen, andere ortsrechtliche Beziehungen
- Freiwillige Erweiterung des Prüfungsauftrags ist möglich

* Vgl. gemeinsame Stellungnahme von GPA und IDW in Abstimmung mit dem IM NRW, WPg 2008, S. 755 - 758

2. Gegenstand der Abschlussprüfung

Bestandteile der kommunalen Rechnungslegung (§ 101 Abs. 1 GO)



Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung

- Beurteilung (§ 101 Abs. 1 GO), ob
 - der Jahresabschluss
 - unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt
 - die rechnungslegungsbezogenen gesetzlichen Vorschriften einschl. GoB sowie ergänzende Satzungen und ortsrechtliche Bestimmungen beachtet worden sind
 - der Lagebericht
 - in Einklang mit dem Jahresabschluss und den gesetzlichen Vorschriften steht
 - insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Gemeinde vermittelt und
 - Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt werden

Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Zielsetzung und konzeptioneller Ansatz

- Sicherstellung der Effektivität und der Effizienz der Prüfungsdurchführung
- Reduzierung des Risikos eines Fehlurteils bzgl. der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung auf ein akzeptables Maß
- Erreichung durch
 - Ausrichtung der Prüfungshandlungen an den jeweiligen Risiken
 - Handlungsmaximen
 - Risikoreiche Bereiche sind intensiver zu prüfen
 - Risikoarme Bereiche sind mit geringerem Einsatz zu beurteilen, um Ineffizienzen zu vermeiden

4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Vorgehensweise zur Ableitung des Prüfungsurteils

- Abschlussprüfer muss sein Prüfungsvorgehen an den Zielen und Grenzen der Abschlussprüfung ausrichten, d.h.
 - Abschlussprüfer muss sein Prüfurteil mit hinreichender Sicherheit treffen; absolute Urteilssicherheit ist nicht erreichbar
 - Keine lückenlose Prüfung
 - Zulässigkeit von Stichprobenprüfungen
 - Aber: Hinreichende Sicherheit erfordert Prüfungsnachweise, die
 - ausreichend und
 - angemessen sind

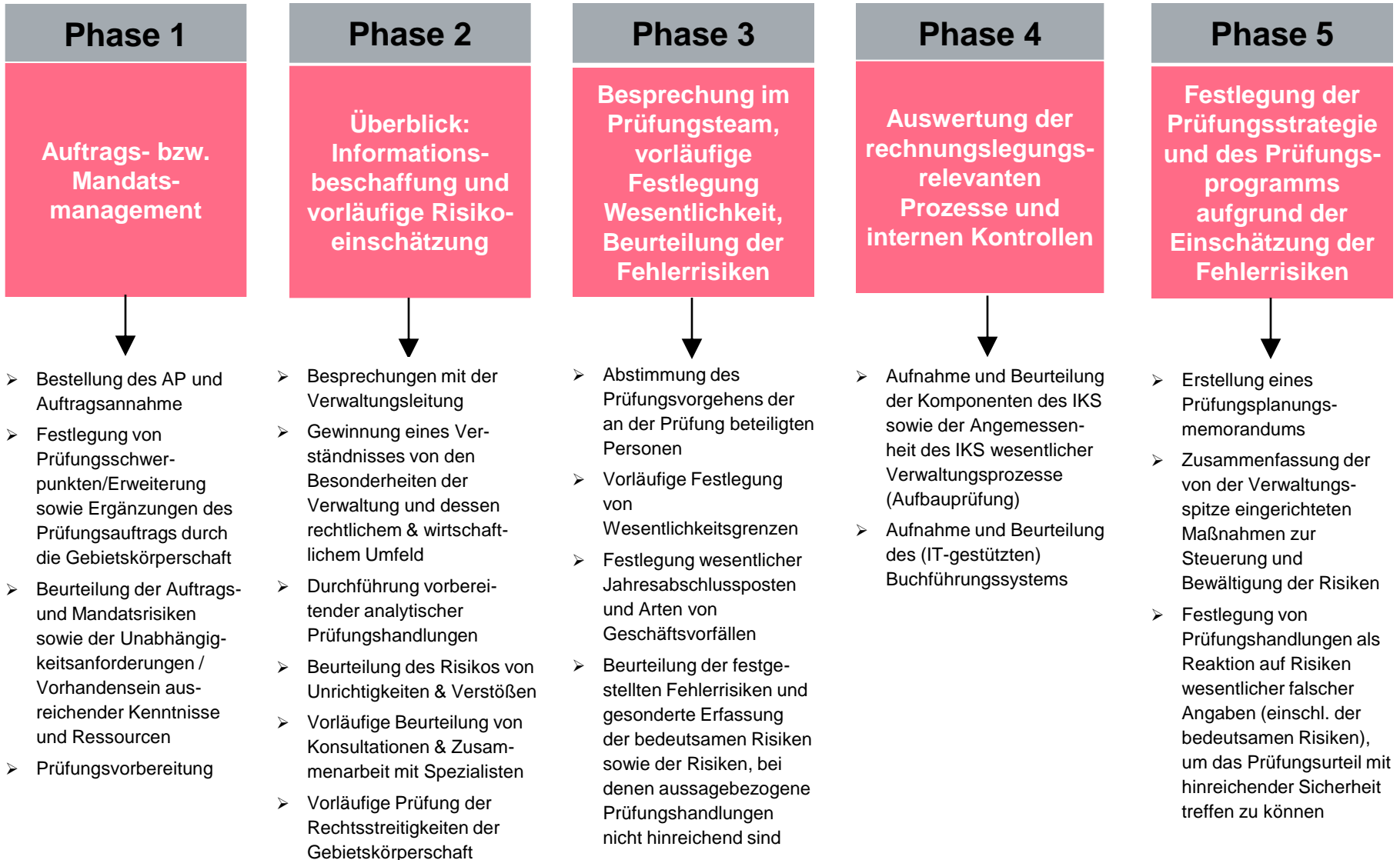
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Phasen des risikoorientierten Prüfungsansatzes (1)

- Risikoorientierter Prüfungsansatz erstreckt sich auf sämtliche Phasen der Abschlussprüfung
- Prüfer muss während des gesamten Prüfungsprozesses risikoabwägend handeln und entscheiden
- Risikobeurteilung hat für jedes Prüffeld gesondert zu erfolgen.

4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Phasen des risikoorientierten Prüfungsansatzes (2)



4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Phasen des risikoorientierten Prüfungsansatzes (3)



4. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Mehrwert für die öffentliche Verwaltung

- Gewährleistung einer hohen Qualität der Abschlussprüfung und des Prüfungsurteils
- Sicherstellung einer wirtschaftliche Durchführung der Prüfung
- Ausrichtung der Prüfung an den individuellen Verhältnissen der Verwaltung, d.h. kein undifferenziertes Abarbeiten von Checklisten

Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

5. Bestätigungsvermerk Rechtlicher Rahmen

- Detaillierte Regelungen in § 101 Abs. 3 bis 7 GO NW, insbesondere § 101 Abs. 3 S. 4 GO:

„Die Beurteilung des Prüfergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben“

- Rückgriff auf § 322 HGB und Grundsätze ordnungsmäßiger Erteilung von Bestätigungsvermerken, insbesondere IDW PS 400
- Muster-Bestätigungsvermerk im Anhang von *IDW EPS 730 „Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft“*

5. Bestätigungsvermerk

Gliederung gemäß IDW EPS 730

- Überschrift
- Einleitender Abschnitt
 - *Gegenstand der Prüfung*
 - *Abgrenzung der Verantwortlichkeiten*
- Beschreibender Abschnitt
 - *Beschreibung von Art und Umfang der Prüfung*
- Beurteilung durch den Abschlussprüfer

5. Bestätigungsvermerk

Behandlung von quantifizierbaren Fehlern

- Betrachtung der Fehler
 - je Abschlussposten
 - bezogen auf den Abschluss insgesamt
- Bewertung der Fehler unter Berücksichtigung der jeweils festgelegten Wesentlichkeitsgrenze
- Überschreitung der für den jeweiligen Abschlussposten festgelegten Wesentlichkeitsgrenze?
- Überschreitung der für den Abschluss insgesamt festgelegten Wesentlichkeitsgrenze

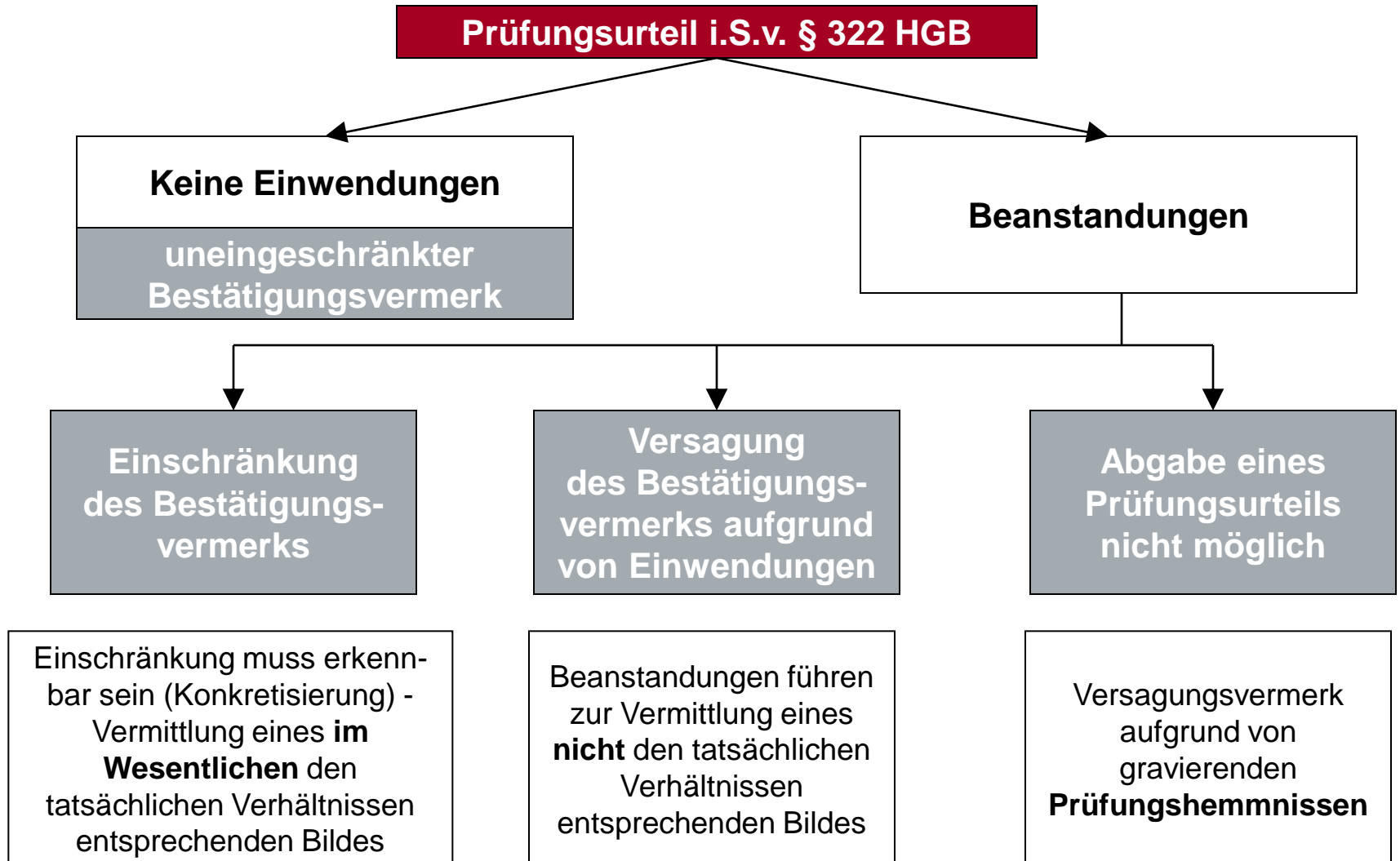
5. Bestätigungsvermerk

Plausibilisierung des vorläufigen Prüfungsurteils

- Abschließende analytische Durchsicht des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der Angaben im Lagebericht
 - *Nochmalige Plausibilitätsbeurteilung hinsichtlich der getroffenen Prüfungsfeststellungen*
 - *Beurteilung der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage*
(§ 101 Abs. 1 GO)
 - i.d.R. durch Einhaltung der Einzelnormen erfüllt, aber:
 - *Ausnahmsweise kann bei Einhaltung der Einzelnormen der „True & Fair-View“ nicht erfüllt sein*
 - *Beispiel:*
Einseitige Ausnutzung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen mit dem Ziel, Entwicklungstendenzen im Jahresabschluss zu verbergen oder umzukehren

5. Bestätigungsvermerk

Arten des Prüfungsurteils



5. Bestätigungsvermerk

Urteilsformulierung gemäß IDW EPS 730

- Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einer Gebietskörperschaft:

„ ... Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen] und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.“

Agenda

1. Einleitung: Paradigmenwechsel in Rechnungslegung und Prüfung
2. Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung
3. Ziel der kommunalen Jahresabschlussprüfung
4. Risikoorientierter Prüfungsansatz
5. Bestätigungsvermerk
6. Fazit und Ausblick

6. Fazit und Ausblick

- Risikoorientierter Prüfungsansatz berücksichtigt die individuellen Risiken der jeweiligen Kommune und ist daher einer weniger differenzierten Prüfung anhand von Checklisten naturgemäß überlegen
- Nur bei einer risikoorientierten Vorgehensweise ist eine effektive und effiziente kommunale Jahresabschlussprüfung sichergestellt
- Umsetzung des BilMoG und die Prüfung des Gesamtabschlusses stellen künftig neue Anforderungen an die kommunale Rechnungsprüfung

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

**Dr. Marian Ellerich
PKF FASSELT SCHLAGE LANG UND STOLZ
Schifferstraße 210
47059 Duisburg**

**Tel. +49 (0) 203 30001 465
FAX +49 (0) 203 30001 8 465
Mobil +49 (0) 162 2001 465
E-Mail marian.ellerich@pkf-fsl.de**

36000\ELPJAX01_Radde

Phase 1

Auftrags- bzw. Mandatsmanagement



- Bestellung des AP und Auftragsannahme
- Festlegung von Prüfungsschwerpunkten/Erweiterung sowie Ergänzungen des Prüfungsauftrags durch die Gebietskörperschaft
- Beurteilung der Auftrags- und Mandatsrisiken sowie der Unabhängigkeitsanforderungen / Vorhandensein ausreichender Kenntnisse und Ressourcen
- Prüfungsvorbereitung

Phase 2

Überblick: Informationsbeschaffung und vorläufige Risikoeinschätzung



- Besprechungen mit der Verwaltungsleitung
- Gewinnung eines Verständnisses von den Besonderheiten der Verwaltung und dessen rechtlichem & wirtschaftlichem Umfeld
- Durchführung vorbereitender analytischer Prüfungshandlungen
- Beurteilung des Risikos von Unrichtigkeiten & Verstößen
- Vorläufige Beurteilung von Konsultationen & Zusammenarbeit mit Spezialisten
- Vorläufige Prüfung der Rechtsstreitigkeiten der Gebietskörperschaft

Phase 3

**Besprechung im Prüfungsteam, vorläufige Festlegung
Wesentlichkeit, Beurteilung der Fehlerrisiken**



- Abstimmung des Prüfungsvorgehens der an der Prüfung beteiligten Personen
- Vorläufige Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen
- Festlegung wesentlicher Jahresabschlussposten und Arten von Geschäftsvorfällen
- Beurteilung der festgestellten Fehlerrisiken und gesonderte Erfassung der bedeutsamen Risiken sowie der Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht hinreichend sind

Phase 4

Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und internen Kontrollen



- Aufnahme und Beurteilung der Komponenten des IKS sowie der Angemessenheit des IKS wesentlicher Verwaltungsprozesse (Aufbauprüfung)
- Aufnahme und Beurteilung des (IT-gestützten) Buchführungssystems

Phase 5

Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms aufgrund der Einschätzung der Fehlerrisiken



- Erstellung eines Prüfungsplanungsmemorandums
- Zusammenfassung der von der Verwaltungsspitze eingerichteten Maßnahmen zur Steuerung und Bewältigung der Risiken
- Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Angaben (einschl. der bedeutsamen Risiken), um das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit treffen zu können

Phase 6

Wirksamkeit der internen Kontrollen (Funktionsprüfungen)



- Durchführung der Funktionsprüfungen und Nachweis über die Funktionsfähigkeit von Kontrollen für den gesamten Prüfungszeitraum

Phase 7

Aussagebezogene Prüfungshandlungen



- Prüfung der Posten der Bilanz, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung
- Durchführung weiterer aussagebezogener Prüfungshandlungen, z.B. einzelner komplexer Geschäftsvorfälle
- Einholung von Bestätigungen Dritter
- Inventurprüfung

Phase 8

Abschließende Prüfungshandlungen



- Prüfung des Anhangs, des Lageberichts, der Teilergebnis- und Teilfinanzrechnungen
- Abschließende Abstimmungsarbeiten und analytische Durchsicht
- Abschließende Durchsicht der Protokolle von Sitzungen und Versammlungen
- Abschließende Prüfung der Rechtsstreitigkeiten
- Abschließende Beurteilung der Wesentlichkeit nicht korrigierter Fehler
- Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag und zusätzlicher mit dem Jahresabschluss veröffentlichter Informationen
- Einholung von Vollständigkeitserklärungen sowie des unterschriebenen Jahres- bzw. Gesamtabschlusses
- Abschließende Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung, der Ergebnisse von Konsultationen und der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung
- Abschließende Würdigung, ob hinreichende Sicherheit für jedes Prüffeld erzielt wurde und der Gesamtdarstellung des Abschlusses

Phase 9

Berichterstattung und Archivierung



- Erstellung des Prüfungsberichts
- Erteilung des Bestätigungsvermerks
- Kommunikation mit dem Mandanten und dem Überwachungsorgan/
Teilnahme an der JA-feststellenden Sitzung
- Fertigstellung der Arbeitspapiere