

IDR Prüfungsleitlinie L 120 "Methoden und Kommunikation in der Rechnungsprüfung"

Stand 19.03.2018

ENTWURF

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkungen	3
2. Methoden der Rechnungsprüfung	3
3. Kommunikation in der Rechnungsprüfung.....	8

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 Methoden und Kommunikation in der Rechnungsprüfung.
- (3) Die Leitlinie ist unter Berücksichtigung der länder- und kommunalspezifischen Regelungen in den einzelnen Bundesländern anzuwenden.

2. Methoden der Rechnungsprüfung

- (4) Die chancen-, risiko- und nutzenorientierte Planung ist Ausgangspunkt der Rechnungsprüfung. Sie wird in der IDR-Leitlinie 112 behandelt.
- (5) Die Prüfungsdurchführung erfolgt in den drei grundsätzlichen Phasen, unterteilt in die folgenden Schritte:

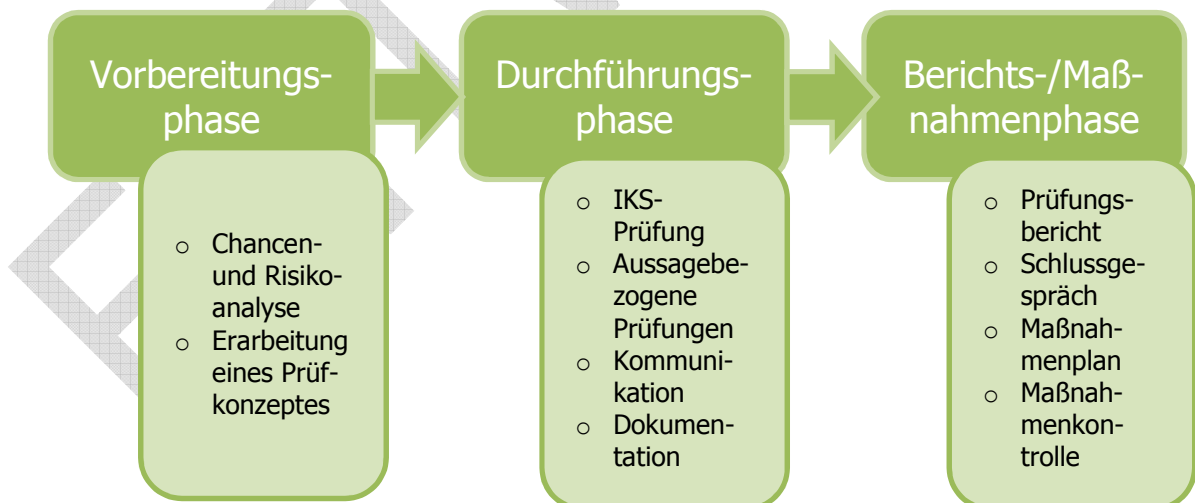


Abb. 1: Drei Phasen der Prüfungsdurchführung¹

Darüber informiert die IDR-Leitlinie 110.

¹ 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>

- (6) Grundlegende Prüfungsmethoden und -handlungen, soweit sie nicht in anderen IDR-Leitlinien behandelt werden, sowie die Grundsätze der Kommunikation in der Rechnungsprüfung sollen in dieser Leitlinie vorgestellt werden.
- (7) Prüfungsmethoden können unterschieden werden nach:

Prüfungsform	formell	Einhaltung von Anweisungen u. Regeln sowie Funktionsfähigkeit des IKS
	materiell	Inhalt, Wertigkeit und Umfeld des Prüfungsobjekts
Prüfungsumfang	stichprobenweise (Stichprobenprüfung)	Untersuchung ausgewählter Vorgänge bzw. Geschäftsvorfälle (Zufalls- oder gezielte Stichprobenauswahl)
	lückenlos (Vollprüfung)	Nur in Ausnahmefällen sinnvoll, z.B. bei Unterschlagungen
	direkt	Prüfungshandlungen befassen sich mit Einzelfällen. Hohe Beweiskraft, aber begrenzter Einblick in das Prüffeld
	indirekt	Abgeleitete Prüfungshandlungen, die sich auf Vergleiche, Plausibilitätsüberlegungen, Kennzahlen, Beurteilungen, logische Zusammenhänge etc. beziehen
Prüfungsrichtung	progressiv	Ausgehend vom Beleg über einzelne Verarbeitungsphasen bis zum Bescheid oder bis zur Ergebnisrechnung.
	retrograd	Ausgehend vom Bescheid oder von der Ergebnisrechnung zurück zum Beleg.

Abb. 2: Übersicht Prüfungsmethoden²

- (8) Prüfungen sind so zu planen und durchzuführen, dass die Prüfungsziele erreicht und die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können.
- (9) Im Rahmen der Konzeption einer Prüfung sind die Prüfungsziele zu beschreiben. Aus den Prüfungszielen werden die geeigneten Prüfungsmethoden und aus ihnen die geeigneten Handlungen und der notwendige Umfang abgeleitet.

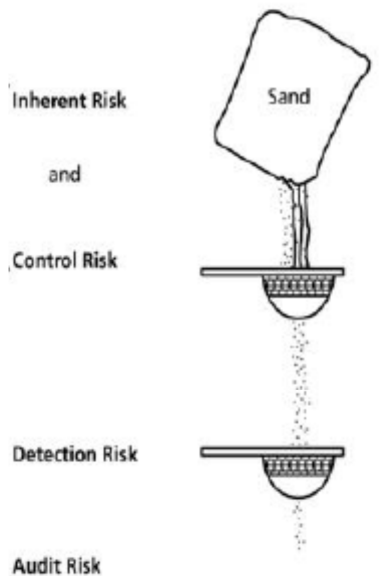
Chancen- und Risikoorientierung

- (10) Prüfungen erfolgen chancen-, risiko- und nutzenorientiert. Dies gilt regelmäßig für alle Prüft Themen der Rechnungsprüfung. Nicht nur in Jahres- oder Gesamt-

²Vgl. IIR, Revisionshandbuch, S. 44 ff; Schroff, Aufgabenwandel, S. 156 f.; Amling/Bantleon, Handbuch der Internen Revision, S. 852

abschlussprüfungen kommt der risikoorientierte Prüfungsansatz zur Anwendung.

(11) Zu beachten sind dabei:



Inhärentes Risiko:

Die Wahrscheinlichkeit für das Auftreten wesentlicher Fehler ohne Kontrolle

Kontrollrisiko:

Die Wahrscheinlichkeit, dass wesentliche Fehler nicht durch das interne Kontrollsystem verhindert werden.

Entdeckungsrisiko:

Die Wahrscheinlichkeit, dass die Prüfung (noch enthaltene) wesentliche Fehler nicht aufdeckt.

Abb. 3: Modell der risikoorientierte Prüfung, Quelle: unbekannt³

(12) Unterschieden werden

- (IKS-) Systemprüfungen
 - Aufbauprüfung
 - Funktionsprüfung
- aussagebezogene Prüfungshandlungen
 - analytische Prüfungshandlungen
 - Einzelfallprüfung

(13) Die Erkenntnisse der Systemprüfung beeinflussen maßgeblich Umfang und Art der aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

(14) Die IDR-Leitlinien 111 erläutert die IKS-Prüfung als Systemprüfung. Sie bündelt mehrere Prüfungshandlungen.

(15) Die Systemprüfung als umfassende Prozessprüfung erläutert die IDR-Leitlinie 114.

³ Vgl. EU-Kommission, 2017, Guidance on sampling methods for audit authorities, S. 11

- (16) Als aussagebezogenen Prüfungshandlungen kommen insb. in Betracht⁴:
- analytische Verfahren
 - Beobachtung
 - Inaugenscheinnahme
 - Befragung
 - Externe Bestätigung
 - Nachvollzug
 - Nachberechnung
- (17) Analytische Verfahren können bei der Risikoanalyse und zur Gewinnung von ersten Prüfungsnachweisen angewandt werden. Diese können entweder durch Datenvergleich, Untersuchung von Abweichungen oder Auffälligkeiten gegenüber früheren Daten oder Erfahrungswerten eingeholt werden. Eine Analyse von Massendaten sollte mithilfe von Analysesoftware erfolgen. Analytische Verfahren sollten i.d.R. nicht ausschließlich angewandt, sondern zumeist um Einzelfallprüfungen ergänzt werden.
- (18) Gegenstand von Beobachtungen ist die Umsetzung eines Ablaufs bzw. Verfahrens durch Dritte. Durch Beobachtung werden Prüfungsnachweise zu Abläufen oder Verfahren geliefert. Dabei ist zu beachten, dass die Erkenntnisse nur punktuell gelten und die Beobachtung selbst das ganze Geschehen beeinflussen kann.
- (19) Bei der Inaugenscheinnahme geht es um die Einsichtnahme in Bücher, Aufzeichnungen und sonstige Akten in Papier- oder Dateiform bzw. durch physische Inaugenscheinnahme. Es ist dabei die Zuverlässigkeit der gesichteten Unterlagen zu beurteilen, wobei stets zu beachten ist, dass es sich dabei um Fälschungen handeln könnte
- (20) Im Rahmen von Befragungen werden Auskünfte von der geprüften und ggf. sonstigen Stellen eingeholt.
- (21) Eine externe Bestätigung ist ein Prüfungsnachweis in Form einer schriftlichen Antwort eines Dritten oder in Form eines Testates.
- (22) Beim Nachvollzug werden die von der geprüften Stelle im Zuge ihrer internen Kontrolle angewandten Verfahren nochmals durchgeführt. Der Nachvollzug kann manuell oder IT-gestützt erfolgen. Bei komplexen Fachfragen kann externer Sachverstand hinzugezogen werden.
- (23) Die Nachberechnung besteht in der Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit von Dokumenten oder Aufzeichnungen.

⁴ Vgl. INTOSAI, ISSAI 4000, Nr. 160 ff

- (24) Zur Prüfung von Einzelvorgängen bedarf es einer Stichprobenauswahl, sofern eine Vollprüfung nicht möglich oder unwirtschaftlich ist. Dabei können unterschiedliche Auswahlmethoden zur Anwendung kommen:

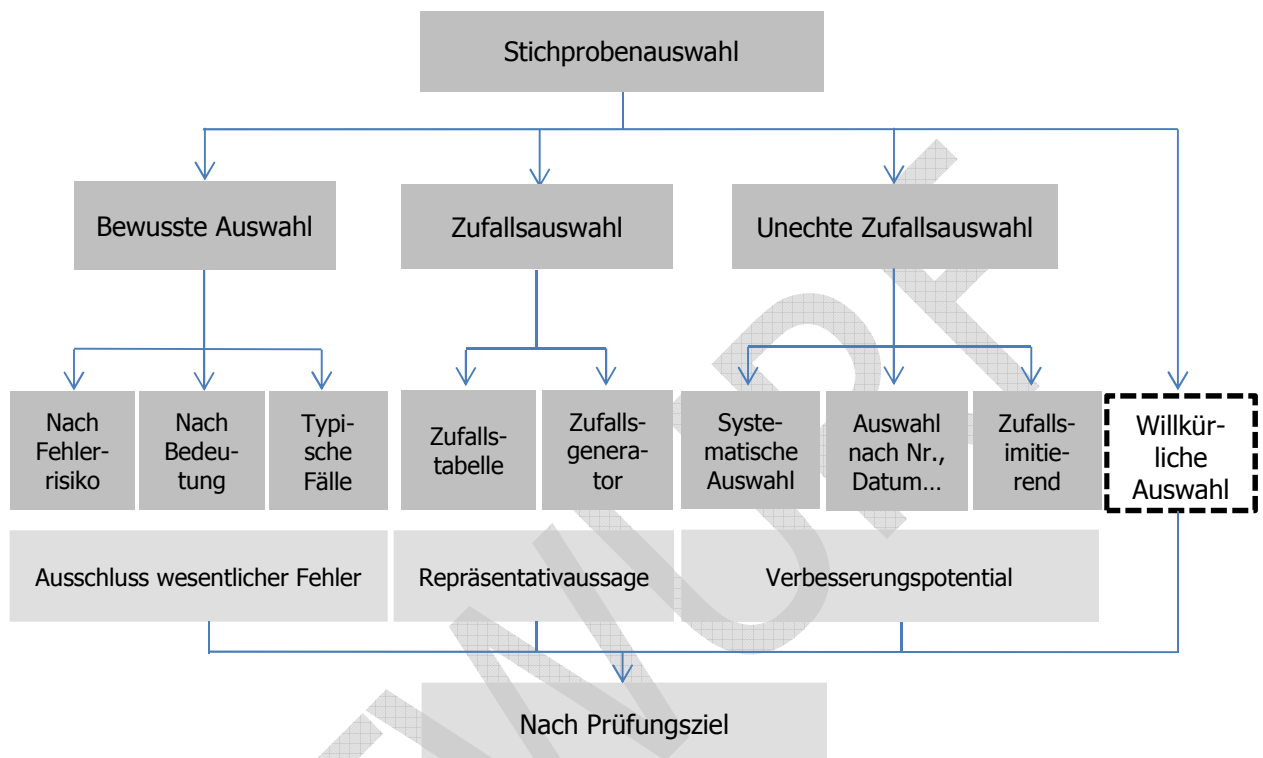


Abb. 4: Übersicht Stichproben-Auswahlverfahren in der Rechnungsprüfung⁵

- (25) Die Wahl der Auswahlmethode richtet sich insb. nach dem Prüfungsziel.
- (26) Eine Stichprobe der Rechnungsprüfung soll nur im Ausnahmefall nach willkürlicher Zufallsauswahl erfolgen.
- (27) Ist das Ziel, wesentliche Fehler aufzudecken, so kommen Verfahren der bewussten Auswahl in Betracht: Auswahl nach dem Fehlerrisiko, nach relativer oder absoluter Bedeutung sowie Auswahl typischer Fälle.
- (28) Ist das Ziel, eine repräsentative Aussage über den Prüfbereich treffen zu können, so kann eine reine Zufallsauswahl mit Hilfe einer Zufallsgenerator-Software oder mit Hilfe einer Zufallstabelle getroffen werden.
- (29) Mit dem Ziel Verbesserungspotential aufzuzeigen erfolgen eine systematische Auswahl – z.B. jedes zehnte Element, eine Auswahl nach Schlussziffer, Datum, Anfangsbuchstaben, etc. - oder eine zufallsimitierende Auswahl – nach dem

⁵ Vgl. Martin Richter, Grundlagen der Prüfung – Basiskurs 1; Grafische Darstellung: Stefan Katczynski

Geratewohl, also ohne strukturiertes Verfahren jedoch unter Vermeidung jeder bewussten Verzerrung oder Vorhersehbarkeit.

- (30) Es ist empfehlenswert, der Stichprobenauswahl eine Datenanalyse vorzuschalten, aufgrund derer auffällige Einzelfälle bewusst ausgewählt werden.
- (31) Welchen Grad der Prüfungssicherheit die Prüfer benötigen, wirkt sich auf den Umfang der Stichprobe aus: Je sicherer die Aussage sein soll oder je weniger eine falsche Angabe tolerierbar ist, umso größer muss die Stichproben sein.
- (32) Ebenso wirkt es sich aus, wie hoch sie die Fehlerrisiken einschätzen: Je mehr Fehler sie in der Grundgesamtheit aller Fälle erwarten, umso größer muss die Stichprobe ausfallen.
- (33) Abschließend bleibt die Aussagekraft der Ergebnisse der Stichprobe nach professionellem Ermessen zu beurteilen.
- (34) Die Ergebnisse der Stichprobe sollten jedoch nicht für sich allein stehen. I.d.R. sollte jeder Einzelfall-Stichprobe eine Systemprüfung vorausgegangen sein.

3. Kommunikation in der Rechnungsprüfung

- (35) Wesentlicher Bestandteil der täglichen Arbeit in der Rechnungsprüfung ist die laufende Kommunikation, in mündlicher wie in schriftlicher Form.
- (36) Sie ist bewusst eingesetzte Methode und ihr Erfolgsfaktor zugleich.

Selbstverständnis

- (37) Rechnungsprüfer verstehen sich als Prüfer sowie als Berater.
- (38) Sie nehmen ihre Kolleginnen und Kollegen in den zu prüfenden Aufgabenfeldern ernst und behandeln sie wertschätzend und respektvoll. Sie achten darauf, dass diese ihr Gesicht wahren können.
- (39) Sie geben den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und Vorgesetzten in den zu prüfenden Aufgabenfeldern kein Gefühl von Unterordnung.
- (40) Sie beziehen deren Kenntnisse und Erfahrungen in die eigene Arbeit mit ein.
- (41) Dazu führen sie laufend Gespräche mit den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und Vorgesetzten in den zu prüfenden Aufgabenfeldern.

- (42) So wollen sie eine Abwehrhaltung der Berichtadressaten vermeiden, damit sie sie so weitgehend wie möglich für Veränderungen gewinnen können.

Kommunikationsebenen

- (43) Jedes Verhalten hat einen Mitteilungscharakter. „Man kann nicht nicht kommunizieren!“⁶.
- (44) „4 Ohren“⁷ hören mit,

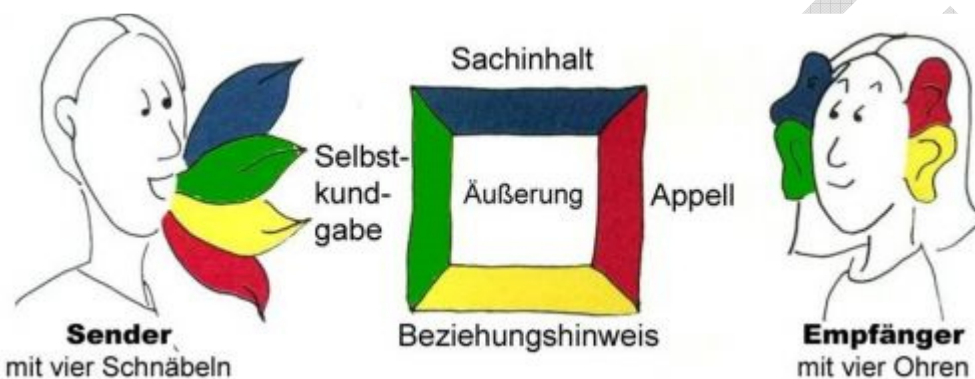


Abb. 5: "Vier-Ohren-Modell" oder "Nachrichtenquadrat", Quelle: schulz-von-thun.de

- das
- Selbstoffenbarungsohr (*Was ist das für einer? Was ist mit ihm?*)
 - Sachohr (*Was ist der Sachverhalt? Ist noch etwas zu bedenken?*)
 - Beziehungsohr (*Wie spricht der mit mir? Wie geht er mit mir um?*)
 - Appellohr (*Was soll ich jetzt (nicht) machen, denken oder fühlen?*)

Vorbereitung und Gesprächsführung

- (45) Gespräche sollen gezielt vorbereitet werden, insb. Auftakt-, Beratungs-, Feedback- und Schlussgespräche. Hilfreich ist eine Vorbereitung im Prüfungsteam.
- (46) Grundsätze erfolgreicher Kommunikation müssen geschult, angewandt und ihre Anwendung eingeübt. Schulungen müssen in regelmäßigen Abständen wiederholt und so das Wissen aufgefrischt werden.
- (47) Kommunikationsstrategie und Formulierungen sind bewusst zu wählen.
- (48) Wichtige Grundsätze sind
- sich innerlich auf die/den Empfänger/in bzw. Sender/in einstellen
 - Gesprächsablauf strukturieren
 - Informationsmenge dosieren

⁶ Paul Watzlawick, Menschliche Kommunikation, 1969

⁷ Schulz von Thun, Miteinander reden 1 - Störungen und Klärungen, 1981

- einfache und treffsichere Wortwahl
- kurze Sätze, logischer Aufbau
- Sender/in aussprechen lassen
- aktiv zuhören
- Ergebnis abschließend eindeutig festhalten

(49) Zu erfolgreichem Kommunikationsverhalten gehört

- sich selbst vorstellen
- Gesprächspartner beim Namen ansprechen
- Vorschläge in Frageform kleiden
- Positives persönlich ausdrücken
- Negatives unpersönlich ausdrücken
- Reizwörter (z.B. „Verstoß“), Killerphrasen und Fachchinesisch vermeiden
- Polemik überhören
- keine Fragenketten bilden
- Körpersprache mit der eigenen Botschaft in Übereinstimmung bringen

(50) Verboten sind

- Negativformulierungen (z.B. nein, nicht, nie, kein)
- Weichmacher (z.B. vielleicht, eventuell, eigentlich, unter Umständen)
- Widerspruchswecker (z.B. aber, trotzdem)
- Konjunktive
- das Wort „müssen“

Konflikte

(51) Konflikte sind nicht zu provozieren. Konfliktsignale dagegen sind zu erkennen.

(52) Sollte ein Konflikt entstehen, ist eine konstruktive Konfliktlösung anzustreben. Ggf. wird dazu ein Gespräch zunächst bewusst noch einmal unterbrochen.

Kommunikation in Schriftform

(53) Das zur mündlichen Kommunikation Genannte gilt auch für die Schriftform.

(54) Was in einem schriftlichen Bericht festgehalten wird, wird immer vorab im Gespräch ausgetauscht. Überraschungen im Bericht sind auszuschließen.