

Datenorientierte Jahresabschlussprüfung: mehr Reichweite, bessere Evidenz, klarere Urteile

Wie kommunale Rechnungsprüfungen Datenanalysen systematisch in den Assurance-Pfad integrieren können

Ausgangslage

Kommunale Jahresabschlüsse werden digital erstellt – geprüft werden sie jedoch vielfach noch mit Methoden, die stark von Listen, Einzelfallauswahlen und manuellen Abstimmungen geprägt sind. Das ist nicht falsch. Aber es schöpft die Möglichkeiten der vorhandenen Daten nicht aus. Datenorientierte Prüfung erweitert den klassischen Werkzeugkasten: Sie macht vollständige Datenbestände analysierbar, beschleunigt bewährte Prüfungshandlungen und lenkt die Aufmerksamkeit gezielter auf ungewöhnliche Sachverhalte.

Der Fortschritt liegt nicht in möglichst viel Technik, sondern in der Verbindung von Fehlerrisiko, Wesentlichkeit, Prüfungsziel, Datenbestand, Prüfungshandlung, Evidenz und Schlussfolgerung. Eine Analyse ist erst dann prüferisch wertvoll, wenn ihre Aussage, Grenzen und fachliche Klärung nachvollziehbar sind.

Datenanalysen im ISA-orientierten Phasenmodell

Eine digital vorliegende Buchungsdatei macht noch keine digitale Prüfung. Datenorientierung beginnt dort, wo strukturierte Daten einem Prüfungsrisiko, einer Aussage des Abschlusses und einer vorgesehenen Reaktion zugeordnet werden. Das in der Praxis verbreitete Fünf-Phasen-Modell verdichtet den risikoorientierten ISA-Prozess; die Nummerierung selbst ist kein eigenständiger ISA-Standard.

- Phase 0 – Auftragsannahme und Vorbereitung: Prüfungsgegenstand, Zuständigkeit, Unabhängigkeit, Ressourcen, Datenzugang und Auftragsbedingungen klären. Für kommunale Rechnungsprüfungen sind die gesetzlichen Zuständigkeiten und der konkrete Prüfungsauftrag maßgeblich; ISA 210 und ISA 220 können ergänzend Orientierung geben.
- Phase 1 – Verständnis und Risikoidentifikation: Verwaltung, Aufgaben, Rechnungswesen, IT-Landschaft, Prozesse und IKS verstehen. Datenanalysen unterstützen nach ISA 315 die Identifikation und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.
- Phase 2 – Risikobewertung und Prüfungsstrategie: Risiken klassifizieren, Wesentlichkeit und Durchführungsmaterialität bestimmen und Art, Zeitpunkt und Umfang weiterer Prüfungshandlungen planen. Maßgeblich sind insbesondere ISA 300, ISA 320 und ISA 330.
- Phase 3 – Durchführung: Kontrollprüfungen und aussagebezogene Prüfungshandlungen ausführen. Dazu gehören analytische Prüfungshandlungen, Einzelfallprüfungen, Stichproben und datenbasierte Vollpopulationsanalysen; einschlägig sind vor allem ISA 330, ISA 500, ISA 520 und ISA 530.
- Phase 4 – Gesamtbeurteilung und Berichterstattung: Abweichungen würdigen, Prüfungsnachweise beurteilen und Prüfungsurteil sowie kommunalen Prüfungsbericht ableiten. International bildet ISA 700 den Bezugspunkt; kommunal gelten vorrangig Landes- und Ortsrecht.
- Phase 5 – Qualitätssicherung und Dokumentationsabschluss: Berichtskritik, Vollständigkeitskontrolle und Archivierung abschließen. Orientierung geben ISA 220 und ISA 230; Qualitätssicherung begleitet allerdings die gesamte Prüfung und ist nicht nur ein letzter Arbeitsschritt.

Ein maschineller Alert ist daher noch keine Feststellung. Erst die fachliche Validierung mit Belegen, Kontrollen und Auskünften macht daraus verwertbare Evidenz und gegebenenfalls einen Abschlussfehler oder eine Kontrollschwäche.

Mehr prüfen – aber nicht unkritisch automatisieren

Datenanalysen können den Prüfungsumfang deutlich erweitern. Gegenkonten, Buchungsarten, Beträge, Zeitpunkte, Benutzer, Freigaben und Stammdaten lassen sich über eine vollständige Grundgesamtheit auswerten. Wiederkehrende Berechnungen können standardisiert und bei Folgeprüfungen erneut ausgeführt werden. Das schafft Zeit für das, was menschliche Urteilskraft erfordert: Sachverhalte verstehen, Ursachen bewerten und belastbare Schlussfolgerungen ziehen.

Vollpopulationsanalysen ersetzen die Einzelfallprüfung dennoch nicht. Sie verbessern vor allem die Abdeckung und die Auswahl. Die Prüfung muss weiterhin klären, ob die Daten vollständig und richtig übernommen wurden, ob die verwendete Regel zum Prüfungsziel passt und ob die ausgewählten Fälle tatsächlich aussagekräftig sind.

Welche Analysen in der kommunalen Abschlussprüfung besonders nützlich sind

Die kommunale Doppik verbindet allgemeine Rechnungslegungsfragen mit besonderen Aufgaben-, Finanzierungs- und Prozessstrukturen. Deshalb reicht es nicht, Standardanalysen aus der Privatwirtschaft unverändert zu übernehmen. Datenorientierte Prüfprogramme müssen auf kommunale Bilanzposten, Ertrags- und Aufwandsarten, Fachverfahren und Kontrollabläufe zugeschnitten werden.

1. Generelle Fehlriskoeinschätzung

Bereits zu Beginn der Prüfung lassen sich Daten nutzen, um Umfang und Richtung weiterer Prüfungshandlungen zu bestimmen. Zeitreihen, Plan-Ist-Abweichungen, ungewöhnliche Saldenentwicklungen, Rundbeträge, seltene Buchungskombinationen oder starke Buchungskonzentrationen zum Jahresende zeigen, wo erhöhte Fehlriskos liegen können. Ziffernanalysen können auffällige Verteilungen sichtbar machen; sie liefern jedoch keine automatische Fehlerdiagnose, sondern einen Anlass für weitere Prüfung.

2. Prozesse und Kontrollen

Prozessdaten zeigen nicht nur, was gebucht wurde, sondern auch, wie ein Vorgang tatsächlich insgesamt ablief. User-, Verlaufs-, Alters- und Schichtenanalysen können ungewöhnliche Bearbeitungsmuster, fehlende Funktionstrennung oder zeitliche Häufungen erkennen lassen. Process Mining rekonstruiert reale Prozessvarianten und macht etwa fehlende Freigaben, nachträgliche Bestellungen (Ist-vor-Soll), wiederholte Rücksprünge oder Kontrollumgehungen sichtbar. Der Three-Way-Match "Bestellung – Lieferung/Leistungsnachweis – Rechnung" verbindet den nachgewiesenen Bestellvorgang, den Lieferungsbeziehungsweise Leistungsnachweis und die Rechnung. Abweichungen werden dadurch systematisch über die gesamte Grundgesamtheit prüfbar, sofern die benötigten Daten vollständig und verlässlich bereitgestellt werden.

Der Three-Way-Match betrifft zunächst die fachliche Ebene, deren Daten in der Regel in Vorsystemen vorgehalten werden. Buchungserfassung, Zahlungsabwicklung und Ausgleichsbuchung gehören demgegenüber zur Finanzebene. Die Herausforderung besteht darin, für beide Ebenen die benötigten Daten zu identifizieren, vollständig bereitzustellen sowie sachgerecht miteinander zu verknüpfen und auszuwerten.

Der vollständige prüfungsrelevante Ablauf (Prozess) umfasst damit:

Bestellung – Lieferung/Leistung – Rechnung – Buchungserfassung – Zahlungsabwicklung – Ausgleichsbuchung.

Er bildet eine wesentliche Variante des Beschaffungsprozesses ab.

3. Fachlich zugeschnittene Prüfprogramme

Besonders wirksam sind Analysen, wenn sie als fachliche Prüfprogramme aufgebaut werden. Bei der Straßeninfrastruktur können Anlagenbestand nach Straßenabschnitten, Zustandsdaten, Investitionen, Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand miteinander abgeglichen werden. Bei Betriebs- und Geschäftsausstattungen stehen Zugänge, Aktivierungsgrenzen (GWG), Nutzungsdauern, Inventardaten und Abgänge im Mittelpunkt. Forderungsanalysen verbinden Fälligkeit, Alter, Mahnstatus, Wertberichtigung und Zahlungseingangskontrollen.

Für SGB-Transfers sind unter anderem Leistungszeiträume, Fallkonstellationen, Zahlwege, Rückforderungen, Erstattungen und Empfängerkonzentrationen relevant. Bei Steuererträgen können Veranlagung, Sollstellung, Zahlung, Erlass, Niederschlagung und periodenrichtige Abgrenzung verknüpft werden. Die Stärke liegt jeweils in der fachlichen Kombination: Ein einzelnes Merkmal ist oft erklärbar; mehrere zusammenhängende Auffälligkeiten erhöhen dagegen die Prüfungsrelevanz.

4. Gegenkonten- und Buchungsmusteranalysen

Gegenkontenanalysen machen sichtbar, welche Konten und Kontierungsmerkmale regelmäßig miteinander verbunden werden. Ungewöhnliche oder seltene Kombinationen können auf Fehlkontierungen, Umgehungen oder atypische Geschäftsvorfälle hinweisen. Ebenso relevant sind In-sich-Buchungen, bei denen Kostenstellen (Profit-Center, Produkte) auf demselben Sachkonto umgebucht werden. Eine hohe Umbuchungsquote kann auf

unklare Verantwortlichkeiten, fehleranfällige Verteilungen oder ineffiziente Nachbearbeitung hindeuten. Auch hier gilt: Auffälligkeit bedeutet Prüfbedarf, nicht automatisch Fehler.

5. Datengestützte Stichproben

Nicht jede Aussage lässt sich durch eine Vollprüfung abdecken. Datenorientierung verbessert aber auch klassische Stichproben. Monetary Unit Sampling, Attributstichproben, Zufalls- oder systematische Auswahl und risikoorientierte Stichproben können transparent aus einer dokumentierten Grundgesamtheit gezogen werden. Wichtig sind ein klarer Prüfungszweck, die vollständige Population, reproduzierbare Auswahlparameter und die sachgerechte Auswertung und Interpretation festgestellter Abweichungen.

Der Assurance-Pfad: Technik in prüferische Evidenz übersetzen

Ein belastbarer digitaler Prüfungsansatz beginnt nicht mit einer Liste verfügbarer Algorithmen, sondern mit dem Prüfungsziel. Für jede Analyse sollte feststehen:

- a. Welches Risiko wird adressiert?
- b. Welche Aussage des Jahresabschlusses ist betroffen?
- c. Welche Daten werden benötigt?
- d. Welche Regel oder Methode wird angewendet?
- e. Wie werden Treffer geklärt?
- f. Welche Schlussfolgerung darf aus dem Ergebnis gezogen werden?

Damit entsteht ein elektronischer Prüfungsnachweis, der auch für Dritte nachvollziehbar bleibt. Dazu gehören mindestens Datenquelle und Stichtag, Import- und Qualitätskontrollen, Definition der Grundgesamtheit, Regelversion und Parameter, Trefferliste, Auswahl- und Klärungsschritte, Belegverweise, Würdigung sowie die abschließende Folgerung. Reproduzierbarkeit ("Audit-Trail") ist kein technischer Luxus, sondern Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Prüfungsdokumentation.

IT-Tools als analytischer Kern – nicht als Ersatz der Prüferin

Eine IT-gestützte Prüfungsplattform wie unsere eigene AppSuite AT kann diesen Weg unterstützen. Ihr Zweck besteht darin, Datenverträge, Regelprüfungen, Risikoindikatoren, Stichproben, Gegenkontenanalysen, Process Mining und Evidenzdokumentation in einem durchgängigen Arbeitsablauf zu verbinden. Typische Analysen betreffen Zahlwegprüfungen, Dublettenidentifikation, die Identifikation manueller Buchungen auf Systemkonten, ungewöhnliche Rundbeträge, auffällig häufige Stornos, seltene Buchungskombinationen ("Pairs"), seltene Zahlungsverläufe, Benutzerkonstellationen und mögliche Funktionstrennungskonflikte (sogenannte "SoD-Flags").

Die Rollen müssen dabei sauber getrennt bleiben: Die Jahresabschlussprüfung beurteilt den Abschluss. Ein unterjähriges Continuous Auditing überwacht ausgewählte Transaktionen und Kontrollen in kürzeren Zyklen. Verwaltungsprüfung untersucht unterjährig Prozesse, Zweckmäßigkeit und Wirksamkeit des Verwaltungshandelns. Haushaltsanalytik bewertet finanzielle Tragfähigkeit und Steuerungsrisiken. Gemeinsam ist ihnen die Logik Risiko – Kontrolle – Nachweis – Feststellung. Ihre Prüfungsgegenstände und Urteile bleiben unterschiedlich und sind nicht austauschbar. Daten, Methoden und Erkenntnisse können jedoch aus verschiedenen Blickwinkeln und zu unterschiedlichen Zeitpunkten genutzt werden.

Auch Forensic Readiness ist ein sinnvoller Nebennutzen. Datenanalysen können Muster und Hinweise erzeugen, die eine vertiefte Untersuchung rechtfertigen. Sie entscheiden aber nicht über Betrug, Vorsatz, Schuld oder Strafbarkeit.

Was Rechnungsprüfungen für den Einstieg brauchen

Der Einstieg muss nicht mit einer großen Softwareeinführung beginnen. Zweckmäßiger ist u.E. ein gestufter Aufbau:

- Zunächst zwei bis vier klar abgegrenzte Prüfungsfragen mit hohem Wiederholungsnutzen auswählen.
- Datenanforderung, Felddefinitionen und Vollständigkeitskontrollen verbindlich dokumentieren.
- Prüfregeln mit fachlich erwarteten Ergebnissen und Grenzfällen testen.
- Trefferworkflow, Verantwortlichkeiten und Nachweisführung in der Prüfungsakte festlegen.
- Ergebnisse der ersten Prüfungen auswerten und geeignete Analysen standardisieren.

Excel-basierte Modelle können für nachvollziehbare, übergebbare Einstiegs- und Schulungslösungen geeignet sein. Python- oder datenbankgestützte Anwendungen bieten Vorteile bei großen Datenmengen,

Automatisierung und wiederkehrenden Prüfungen. Entscheidend ist nicht die Plattform, sondern ein gemeinsamer Datenvertrag, dokumentierte Regeln und ein konsistentes Evidenzmodell.

Fazit: Evidenz vor Meinung

Datenorientierte Jahresabschlussprüfung bedeutet nicht, die Prüfung an Algorithmen abzugeben. Sie bedeutet, vorhandene Daten systematisch für bessere Prüfungsentscheidungen zu nutzen. Vollständige Bestände können schneller untersucht, Muster sichtbar gemacht und Stichproben gezielter gezogen werden. Die gewonnene Effizienz schafft Raum für fachliche Klärung und Urteilskraft.

Der größte Nutzen entsteht, wenn Technik und Prüfungsmethodik von Anfang an zusammen gedacht werden: vom Risiko über das Prüfungsziel und die Datenanalyse bis zum einzelnen Nachweis und zur Gesamtbeurteilung. Dann wird Digitalisierung nicht zum Selbstzweck, sondern zu einem belastbaren Assurance-Pfad – nachvollziehbar, reproduzierbar und auf die Besonderheiten kommunaler Rechnungslegung zugeschnitten.