



# **Örtliche Prüfung nach KPG M-V**

## **PRAXISKOMMENTAR**

**NKHR-BERATUNG GmbH**



## Vorwort

Mit Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen hat sich auch die örtliche Prüfung verändert. Neue Aufgabenfelder sind hinzugekommen und die Anforderungen an die Prüfung sind gestiegen.

Die örtliche Prüfung orientiert sich mit dem risikoorientierten Prüfungsansatz und der Prüfungsplanung und -durchführung im Wesentlichen an der Prüfung von Wirtschaftsprüfern.

Die Doppik ist sehr stark verwaltungsrechtlich geprägt und hat sich nach und nach vom HGB emanzipiert. Eine Rechnungsprüferin oder ein Rechnungsprüfer im kommunalen Bereich braucht nicht nur ein Verständnis für Soll und Haben, sondern muss auch kommunalrechtliche Zusammenhänge verstehen können.

Ziel dieses Praxiskommentars ist es, ein Grundverständnis für die Prüfung zu vermitteln sowie rechtliche und buchungstechnische Zusammenhänge zu erkennen und zu verstehen.

Dieser Praxiskommentar wird ständig weiterentwickelt und ausgebaut und soll am Ende einen umfassenden Überblick über alle prüfungsrelevanten Felder der örtlichen Prüfung bieten. Ausgehend von den rechtlichen Grundlagen der Prüfung soll es mit diesem Praxiskommentar möglich sein, die Prüfung vorzubereiten, durchzuführen und mit dem Bestätigungsvermerk abzuschließen.

Die 2. Auflage berücksichtigt die Evaluierungen der GemHVO-Doppik, des Kommunalprüfungsgesetzes und der Kommunalverfassung aus den Jahren 2019 und 2020.

In diesem Praxiskommentar wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit für Prüferin / Prüfer, Amtsvorsteherin / Amtsvorsteher, Leitende Verwaltungsbeamtin / Leitender Verwaltungsbeamter und Bürgermeisterin / Bürgermeister jeweils die männliche Form verwendet.

2. Auflage, Stand Oktober 2022

### Impressum

Herausgeber: NKHR-Beratung GmbH  
Geschäftsführer: Michael Necke  
Amtsgericht Rostock, HRB 12838  
Ernst-Alban-Str. 9  
18059 Rostock  
Tel.: 0381 / 77 89 533  
E-Mail: [info@nkhr-beratung.de](mailto:info@nkhr-beratung.de)  
Internet: [www.nkhr-beratung.de](http://www.nkhr-beratung.de)

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Grundlagen der Prüfung</b>	<b>6</b>
I. Allgemein	6
II. Rechtsgrundlagen	6
III. Risikoorientierter Prüfungsansatz	7
IV. Wesentlichkeitsgrenzen	9
1. Fehlertoleranz	10
2. Nichtaufgriffsgrenze	11
V. Ausweisfehler	11
1. Bereichsabgrenzung A / B	12
2. Bereichsabgrenzung C / D	12
VI. Bewertungsfehler	13
VII. Beanstandungen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze	14
VIII. Meinungsstreit	14
IX. Ermessen	15
X. Institut der Rechnungsprüfer	15
XI. Sachverständiger Dritter	15
<b>B. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung</b>	<b>16</b>
I. Vorbereitung der Prüfung	16
II. Durchführung der Prüfung	17
1. Ankündigung	17
2. Auftaktgespräch	17
3. Prüfungshandlungen	17
4. Schlussbesprechung	18
III. Arbeitspapiere	18
IV. Prüfbericht	19
V. Bestätigungsvermerk	20
VI. Beschlussfassung	21
<b>C. Prüfung des Jahresabschlusses</b>	<b>21</b>
I. Abgleich zwischen Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung und Kasse	21
II. Abgleich zwischen Ergebnis- und Finanzrechnung sowie Bilanz	22
III. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Finanzrechnung	22
IV. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Ergebnisrechnung	23
V. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Bilanz	23
VI. Wertberichtigungen	24
1. Abschreibungen auf Forderungen	24
2. Wertberichtigungen	24

VII.	Liquide Mittel	24
VIII.	Rechnungsabgrenzungsposten	25
IX.	Eigenkapital	25
X.	Kapitalrücklage	25
	1. Allgemeine Kapitalrücklage	25
	2. Zweckgebundene Kapitalrücklage	25
	a. Finanzausgleichsgesetz bis zum 31. Dezember 2019	26
	b. Finanzausgleichsgesetz ab dem 01. Januar 2020	26
XI.	Ergebnisrücklage	26
XII.	Jahresergebnis und Ergebnisvortrag	27
XIII.	Sonderposten	27
XIV.	Rückstellungen	28
XV.	Verbindlichkeiten	28
XVI.	Teilhaushalte	30
	1. Kennzahlen und Ziele	30
	2. Interne Leistungsverrechnung	30
XVII.	Anhang	30
XVIII.	Anlagen / amtliche Muster	30
XIX.	Vollständigkeitserklärung	31
	<b>D. Prüfung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	<b>31</b>
	<b>E. Prüfung der Haushaltswirtschaft, der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung</b>	<b>31</b>
	<b>F. Laufende Überwachung der Zahlungsabwicklung</b>	<b>36</b>
	<b>G. Kassenprüfung</b>	<b>37</b>
	<b>H. Vergabepfung</b>	<b>37</b>
	Anlage: Checkliste zur Vergabepfung	38

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	Anderer Auffassung
Abs.	Absatz
a.F.	Alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
ER	Ergebnisrechnung
EWB	Einzelwertberichtigung
FAG M-V	Finanzausgleichsgesetz M-V
FAQ	Frequently Asked Questions/Häufig gestellte Fragen
FR	Finanzrechnung
GemHVO-Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung
GemKVO-Doppik	Gemeindekassenverordnung
GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V	Verwaltungsvorschrift zur Gemeindehaushalts- verordnung-Doppik und zur Gemeindekassenverordnung-Doppik
ggf.	gegebenenfalls
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Hausaltsgrundsätzegesetz
HHJ	Haushaltsjahr
HHFJ	Haushaltfolgejahr
HHVJ	Haushaltsvorjahr
h.L.	Herrschende Literatur
h.M.	Herrschende Meinung
IDR	Institut der Rechnungsprüfer
IKS	Internes Kontrollsystem
KA	Kontenart
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KPG M-V	Kommunalprüfungsgesetz
KV M-V	Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg- Vorpommern
LFI	Landesförderinstitut
M.M.	Mindermeinung
n.F.	Neue Fassung
NKHR-MV	Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Mecklenburg-Vorpommern
PWB	Pauschalwertberichtigung
RPA	Rechnungsprüfungsausschuss
Rspr.	Rechtsprechung
Vgl.	Vergleiche
VOB	Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen
VOL	Vergabe- und Vertragsordnung für Leistungen
VV	Verwaltungsvorschrift
VwVfG M-V	Verwaltungsverfahrensgesetz M-V

## Literaturverzeichnis

Bundesministerium des Innern / Bundesverwaltungsamt	Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, <a href="http://www.orghandbuch.de">www.orghandbuch.de</a> , Stand Februar 2018
Brösel, Gerrit Freichel, Christoph Toll, Martin Buchner, Robert	Wirtschaftliches Prüfungswissen – Der Einstieg in die Wirtschaftsprüfung, 3.Auflage, München 2015
Gemeinschaftsprojekt zur Umsetzung des NKHR-MV	Praxishilfe Jahresabschlussprüfung – Empfehlungen zur Prüfung des Jahresabschlusses, Stand 29.04.2011
Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e.V.	Prüfungsleitlinien des IDR, <a href="http://www.idrd.de">www.idrd.de</a>
Ministerium für Inneres und Europa Mecklenburg-Vorpommern	Vorgaben zur Öffentlichkeit der Sitzung der Gemeindevertretung bei Beratung des Prüfberichts zum Jahresabschluss; Veröffentlichungspflichten
Truecare GmbH Projekt Performance	PMH Projektmanagement Handbuch, Stand September 2018, <a href="http://www.projektmanagementhandbuch.de">www.projektmanagementhandbuch.de</a>
Schartow, Dirk	Gemeindehaushaltsrecht Mecklenburg-Vorpommer Kommentar, Mai 2017

## **A. Grundlagen der Prüfung**

### **I. Allgemein**

Die Aufgaben der örtlichen und überörtlichen Prüfung unterscheiden sich in wesentlichen Teilbereichen von der Prüfung nach HGB. Diese Unterschiede werden schon bei der Aufstellung des Jahresabschlusses deutlich. Nach § 242 HGB besteht der Jahresabschluss aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung. Ein doppischer Jahresabschluss besteht gemäß § 60 Abs. 2 KV M-V aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Diese Reihenfolge ist Ausdruck einer Wertigkeit und zeigt zugleich, wo das Hauptaugenmerk bei der Jahresabschlussprüfung liegt.

Die Gemeindevertretung beschließt zu Beginn des Haushaltsjahres die Haushaltssatzung<sup>1</sup> und gibt damit der Verwaltung einen Handlungsauftrag. Diese Vorgaben gehen bis in den Bereich der Produktsachkonten. Grundsätzlich ist die Verwaltung bei der Umsetzung des Haushaltsplanes an die gesetzlichen und ortsrechtlichen Bestimmungen gebunden. Durch Regelungen zur Deckungsfähigkeit in der Haushaltssatzung und in der GemHVO-Doppik erhält die Verwaltung einen gewissen Handlungsspielraum, den sie aber nicht überschreiten darf. Eine zentrale Aufgabe der örtlichen Prüfung ist danach der Plan-Ist-Vergleich und das Erkennen möglicher Fehler. So sind zum Beispiel Aussagen zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen oder zu möglichen Nachtragshaushaltssatzungen zu treffen.

Eine zentrale Stellung im gemeindlichen Haushaltsrecht hat § 16 GemHVO-Doppik. Ob ein Haushalt in Planung oder in Rechnung ausgeglichen ist, hat wesentlichen Einfluss auf die Frage, ob eine Gemeinde einen genehmigungsfreien oder genehmigungspflichtigen Haushalt beschlossen hat, oder ob ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt und beschlossen werden muss. Die Kontrolle und Prüfung der Ergebnisvorträge gemäß § 16 GemHVO-Doppik ist Kernstück der örtlichen Prüfung. Alle anderen Prüfungshandlungen zum Jahresabschluss, wie z. B. Aktivierung von Vermögensgegenständen, Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rücklagen oder Rückstellungen führen im Ergebnis zur Frage des Haushaltsausgleiches.

Ein weiterer wesentlicher Unterschied zur Prüfung nach HGB ist der Bereich der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung. Diese Prüfung ist deutlich umfangreicher als der Prüfauftrag in § 53 HGrG.

Die Aufgaben der örtlichen Prüfung gemäß § 3 Abs. 1 KPG M-V umfassen 10 einzelne Prüfaufträge. Bei kleineren Gemeinden oder Ämtern werden sicherlich nicht alle Prüfaufträge notwendig sein. Der Aufgabenbereich der örtlichen Prüfung, insbesondere des Rechnungsprüfungsausschusses, hat mit der Umstellung auf die Doppik aber deutlich zugenommen.

### **II. Rechtsgrundlagen**

Das Kommunalprüfungsgesetz (KPG M-V) bildet den rechtlichen Rahmen für die Rechnungsprüfung in Mecklenburg-Vorpommern. Das KPG M-V gliedert sich in 3 Abschnitte. Abschnitt I regelt die örtliche Prüfung durch die Rechnungsprüfungsämter und den Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinden. Abschnitt II regelt die überörtliche Prüfung durch das Gemeindeprüfungsamt der Landkreise. Der Abschnitt III befasst sich mit der Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe. Der Abschnitt III unterliegt der

---

<sup>1</sup> Vgl. KV M-V, Abschnitt 4, Haushaltswirtschaft, § 45.

Kontrolle des Landesrechnungshofes. Die Prüfungen aus diesem Bereich werden von Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt.

Neben den rechtlichen Rahmenbedingungen der Prüfung sind die gesetzlichen Vorschriften sowie die ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Hier beginnt die Aufgabe der Rechnungsprüfung. Wurden bei der Haushaltsdurchführung und bei der Erstellung des Jahresabschlusses alle relevanten Rechtsvorschriften eingehalten? Dies setzt eine Kenntnis aller relevanten Rechtsvorschriften voraus. Hierzu zählen u. a. die KV M-V, die GemHVO-Doppik, die GemKVO-Doppik, die Verwaltungsvorschriften zu den Verordnungen sowie ortsrechtliche Satzungen und Dienstanweisungen. Besondere Aufmerksamkeit erfordern Leitfäden. Einige Leitfäden<sup>2</sup> werden als Verwaltungsvorschrift herausgegeben und sind somit verbindlich anzuwenden, andere Leitfäden<sup>3</sup> wiederum nicht. Darüber hinaus gibt es auch Erlasse und rechtsaufsichtliche Hinweise des Innenministeriums<sup>4</sup>. Diese sind für die untergeordneten Verwaltungseinheiten i. d. R. verbindlich.

Die Kenntnis aller für die Prüfung relevanten Rechtsvorschriften ist unerlässlich. Dabei ist darauf zu achten, dass Rechtsvorschriften in der aktuellen Fassung anzuwenden sind. Eine Ausnahme von dieser Regel ist in der GemHVO-Doppik geregelt. Durch die Übergangsregelungen in § 63 GemHVO-Doppik ist die Anwendung der GemHVO-Doppik in der alten Fassung unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Hierbei ist die Anwendung der jeweiligen Fassung, durch die Verwendung des Zusatzes a. F. (alte Fassung) oder n. F. (neue Fassung), sichtbar zu machen.

Ein besonderes Augenmerk ist dabei auf Leitfäden, Kommentare oder FAQ zu legen. Insbesondere der Praxisleitfaden Jahresabschlussprüfung<sup>5</sup> entspricht in einigen Punkten nicht mehr den aktuellen Rechtsvorschriften. Ein Beispiel hierfür ist Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und der Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Anlehnung an § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)<sup>6</sup>. Der Gesetzgeber hat in Mecklenburg-Vorpommern den § 53 HGrG in das KPG M-V integriert. Der § 3 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 5 KPG M-V beinhaltet den Prüfauftrag nach § 53 HGrG. Im Prüfbericht ist zwingend darauf zu achten, dass die korrekten Rechtsvorschriften für den jeweiligen Prüfauftrag benannt werden. Als sog. Lex specialis Regelung hat das KPG Vorrang vor einer analogen Anwendung des HGrG. Vor allem bei Beanstandungen kann eine fehlerhafte Rechtsgrundlage zu Problemen führen.

### III. Risikoorientierter Prüfungsansatz

Mit Einführung der Doppik wurde auch die örtliche Prüfung auf den risikoorientierten Prüfungsansatz aus der Wirtschaftsprüfung nach HGB<sup>7</sup> umgestellt.

---

<sup>2</sup> z.B.: Leitfaden zur Erstellung von Dienstanweisungen zur Organisation des Rechnungswesens – Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums vom 8. Dezember 2008 einschließlich erster Änderung vom 13. Dezember 2011.

<sup>3</sup> z.B.: Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens, Stand Januar 2006, Änderung September 2008.

<sup>4</sup> z.B.: Vorgaben zur Öffentlichkeit der Sitzung der Gemeindevertretung bei Beratung des Prüfberichts zum Jahresabschluss; Veröffentlichungspflichten, vom 07. Mai 2021.

<sup>5</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Empfehlung zur Prüfung des Jahresabschlusses, Stand: 29.04.2011.

<sup>6</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, S. 5, Anlage 1 S. 1.

<sup>7</sup> Der risikoorientierte Prüfungsansatz ergibt sich aus § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB.



Die Prüfung eines Jahresabschlusses unterliegt auch dem Gebot der Wirtschaftlichkeit. Deshalb müssen Prüfungshäufigkeit und Prüfungsumfang in vertretbarem Rahmen gehalten werden. Der risikoorientierte Prüfungsansatz ist ein Arbeitsinstrument für die Prüfer.

Der Jahresabschluss einer Gemeinde soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln sowie insbesondere mit Hilfe des Anhangs und des Rechenschaftsberichts<sup>8</sup> eine zukunftsorientierte Beurteilung enthalten. Bei der Prüfung eines Jahresabschlusses müssen in kurzer Zeit umfangreiche Informationen verarbeitet werden. Damit ergibt sich ein Prüfungsrisiko. Es besteht darin, dass Fehler nicht entdeckt werden, die wesentlich sind.

Der Prüfer soll aber mit hinreichender Sicherheit zu einem Prüfungsurteil kommen. Eine Vollprüfung ist unter dem Gesichtspunkt von Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit ausgeschlossen. Mit Hilfe des risikoorientierten Prüfungsansatzes haben die Prüfer die Möglichkeit, Prüfungsschwerpunkte zu setzen. Dies geschieht mittels systematischer Risikoanalyse anhand einer Differenzierung der Risiken: das dem Prüffeld innewohnende, inhärente Risiko und das aus unzureichenden internen Kontrollsystemen resultierende Kontrollrisiko ergeben das Fehlerrisiko<sup>9</sup>.

Die Prüfungshandlungen müssen auf das Fehlerrisiko ausgerichtet werden, damit das Entdeckungsrisiko (die Wahrscheinlichkeit, dass bei der Prüfung wesentliche Fehler nicht aufgedeckt werden) minimiert werden kann.

Die Leistungsfähigkeit des risikoorientierten Prüfungsansatzes ist eng mit der Möglichkeit verbunden, die genannten Risiken zu erkennen und zu konkretisieren.

Weitere Ausführungen zur Risikoanalyse finden Sie auf den Internetseiten des IDR oder der KGSt.

Für die örtliche Prüfung ergeben sich aus dem risikoorientierten Prüfungsansatz folgende Fragestellungen (verkürzte Darstellung):

- Besteht in der geprüften Stelle ein internes Kontrollsystem (Wäre die Verwaltung in der Lage Fehler selbst zu erkennen)?
- Sind Dienst- und Arbeitsanweisungen vorhanden und wird danach gearbeitet?
- Gab es bei vorherigen Prüfungen (auch Prüfungen Dritter) Beanstandungen?
- Arbeitet die Verwaltung mit einer zugelassenen Software und wurde diese an den Produkt- und Kontenrahmenplan des Landes angepasst?

Wenn ein Überblick über die einzelnen Risikofelder besteht, kann die Anzahl der Prüffelder und die Anzahl der jeweiligen Stichproben festgelegt werden. Für die Berechnung des Stichprobenumfangs gibt es eine mathematische Formel<sup>10</sup>. Die Darstellung der einzelnen Stichprobenverfahren würde an dieser Stelle aber zu weit führen.

Für die Dokumentation in den Arbeitspapieren sind zwei Punkte entscheidend.

- Festlegung der Prüffelder: Soll die Kontenklasse, die Kontengruppe oder die Kontenart mein Prüffeld sein?

---

<sup>8</sup> Der Rechenschaftsbericht entfällt ab dem Haushaltjahr 2021, kann gemäß § 63 Abs. 1 GemHVO-Doppik in der Fassung vom 01.08.2019 aber auch schon früher entfallen.

<sup>9</sup> Vgl. hierzu ausführlich: Brösel, Freichel, Toll, Buchner; Wirtschaftliches Prüfungswissen.

<sup>10</sup> Vgl. BMI Handbuch für Organisationsuntersuchungen, S. 157; [www.orghandbuch.de](http://www.orghandbuch.de).

- Festlegung der Stichproben: Viele Buchungsvorgänge pro Prüffeld sollen geprüft werden?

Die Anzahl der Stichproben soll es dem Prüfer ermöglichen, mit hinreichender Sicherheit eine Beurteilung der Lage der Gemeinde vorzunehmen.

Bei der Auswahl der Stichproben ist darauf zu achten, dass prüfungsrelevante Bestimmungen der GemHVO-Doppik in den Stichproben enthalten sind. Ist dies nicht der Fall, sind diese Prüfungspunkte zusätzlich zu prüfen.

### **Beispiel:**

Ein Prüfer hat die Kontenklasse als Prüffeld festgelegt. Je Kontenklasse sollen 20 Stichproben erfolgen. In der Kontenklasse 4 (Erträge) befinden sich auch die Kontenarten 492 (Entnahmen aus der allgemeinen und der zweckgebundenen Kapitalrücklage) und 493 (Entnahmen aus der Rücklage für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich). Die §§ 18 und 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik sind wesentliche Prüfungspunkte und müssen in jedem Fall geprüft werden. Für die Prüfung ergeben sich daraus drei Möglichkeiten.

1. Die entsprechenden Konten müssen in der Stichprobe enthalten sein.
2. Die §§ 18 und 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik werden zusätzlich geprüft.
3. Die §§ 18 und 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik werden beim Eigenkapital (Kontengruppe 20) mit geprüft.

An diesem Beispiel wird auch deutlich, dass durch Soll- und Haben-Konto immer zwei Möglichkeiten zu Prüfung eines Sachverhaltes vorhanden sind. Dadurch kann eine breite Auswahl der Stichproben gewährleistet werden.

## **IV. Wesentlichkeitsgrenzen**

In § 3a KPG M-V wird definiert, wie die Prüfung des Jahresabschlusses durch die örtliche Prüfung erfolgen soll und welche Folgen sich aus wesentlichen Beanstandungen ergeben. Das Ergebnis der Prüfung ist zum Ende des Prüfberichtes in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Um eine Aussage darüber treffen zu können, ob wesentliche Fehler im Jahresabschluss vorhanden sind, muss der Prüfer für alle Teilbereiche der Prüfung eine Wesentlichkeitsgrenze festlegen.

Innerhalb des Gemeinschaftsprojekts NKHR-MV<sup>11</sup> wurden Wesentlichkeitsgrenzen und Bezugsgrößen festgelegt. Zur Gewährleistung eines einheitlichen Prüfungsstandards in Mecklenburg-Vorpommern ist es zu empfehlen, sich an diesen Wesentlichkeitsgrenzen zu orientieren. Nur in begründeten Ausnahmefällen und mit Zustimmung der Rechtsaufsichtsbehörden sollte hiervon abgewichen werden.

Uneinigkeit besteht darüber, ob die Wesentlichkeitsgrenzen im Prüfbericht ausführlich erläutert werden müssen. Aus Sicht des Verfassers ist dies nicht der Fall. Der Prüfer hat Wesentlichkeitsgrenzen für alle Prüfbereiche festzulegen und er hat dies zu dokumentieren. Dieser Nachweis erfolgt aber in den Arbeitspapieren des Prüfers und nicht im Prüfbericht. Im Prüfbericht wird nur die Art der Wesentlichkeitsgrenze und ggf. Abweichungen vom Standard dargestellt. Erst wenn eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes durch Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenzen geboten ist, muss im Prüfbericht nachvollziehbar dokumentiert

---

<sup>11</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, S. 14.

werden, welche Wesentlichkeitsgrenzen bei der Beurteilung der Prüfungsfeststellung herangezogen wurden.

Der Unterschied zwischen Arbeitspapieren und Prüfbericht wird in Abschnitt B dieses Praxiskommentars erläutert.

Die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen wird nachfolgend an einem vereinfachten Beispiel erläutert. Eine tiefere Gliederung sollte sich am Dreisteller des Landeseinheitlichen Kontenrahmenplanes oder Produktrahmenplanes orientieren. Die Wertgrenzen gelten auch sinngemäß für die Prüfung der Teilrechnungen.

<b>Prüfbereich</b>	<b>Bezugsgröße in €</b>	<b>Wesentlichkeitsgrenze (0,5 % der Bezugsgröße)<sup>12</sup></b>
Summe der ordentlichen Erträge	890.000	4.450
Summe der ordentlichen Aufwendungen	887.000	4.435
Anlagevermögen	5.159.500	25.797
Umlaufvermögen	468.900	2.344
Eigenkapital	1.899.000	9.495
Sonderposten	1.531.100	7.655
Verbindlichkeiten	2.198.300	10.991

*Die Tabelle beinhaltet nicht alle erforderlichen Prüfpositionen und dient nur als Beispiel.*

Die Wesentlichkeitsgrenzen gelten für die Summe aller Ausweis- oder Bewertungsfehler. Wenn ich im Anlagevermögen einen Bewertungsfehler mit 27.000 € habe, handelt es sich um einen wesentlichen Fehler. Wenn ich im Anlagevermögen mehrere kleinere Ausweis- oder Bewertungsfehler habe, die in Summe aber über der Wesentlichkeitsgrenze liegen, handelt es sich auch um einen wesentlichen Fehler. Dies setzt voraus, dass der Prüfer in den Arbeitspapieren alle Fehler dokumentiert und zusammenrechnet. Wenn die Summe aller Einzelfehler die Wesentlichkeitsgrenze überschreitet, besteht Handlungsbedarf. In diesem Fall erfolgt eine Korrektur der Fehler oberhalb der Wesentlichkeitsgrenze. Es ist nicht erforderlich alle Einzelfehler zu korrigieren. Die Auswahl der zu korrigierenden Fehler trifft der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen.

## **1. Fehlertoleranz**

Versierte Prüfer ergänzen die oben aufgeführte Tabelle um die Spalte „Fehlertoleranz“. Durch den risikoorientierten Prüfungsansatz kann es vorkommen, dass ein Fehler nicht entdeckt wird, weil das betreffende Produktsachkonto nicht in der Stichprobe oder Auswahl aufgeführt ist. Diese unentdeckten Fehler sind bei der Wesentlichkeitsgrenze durch die Einführung einer Fehlertoleranz zu berücksichtigen.

<sup>12</sup> In der Praxishilfe Jahresabschlussprüfung wird in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung mit einer Wesentlichkeitsgrenze von 1% gearbeitet.

Die Fehlertoleranz liegt bei 75 % der Wesentlichkeitsgrenze.

Prüfbereich	Bezugsgröße in €	Wesentlichkeitsgrenze	Fehlertoleranz (75 % der Wesentlichkeit)
Anlagevermögen	5.159.500	25.797	19.347

Der Prüfer beginnt schon bei Erreichen der Fehlertoleranz (19.347 €) mit der Korrektur der Fehler und überschreitet diese Grenze auch nicht. Die Differenz von 25 % bleibt als Puffer für unentdeckte Fehler.

## 2. Nichtaufgriffsgrenze

Für die Prüfung gibt es aber auch eine „Kleinstbetragsregelung“. Mit der Nichtaufgriffsgrenze soll verhindert werden, dass die Arbeitspapiere mit kleinen Euro- oder Cent-Beträgen überlastet werden. Die Nichtaufgriffsgrenze liegt zwischen 3 % und 5 % der Wesentlichkeitsgrenze.

Prüfbereich	Bezugsgröße in €	Wesentlichkeitsgrenze	Fehlertoleranz	Nichtaufgriffsgrenze (5% der Wesentlichkeit)
Anlagevermögen	5.159.500	25.797	19.347	1.289

Fehler unterhalb dieser Nichtaufgriffsgrenze werden nicht in der Fehlerzusammenfassung aufgeführt.

*Hinweis: Die Nichtaufgriffsgrenze ist insoweit von Bedeutung, als Fehler unterhalb dieses Betrages (Bagatellgrenze) nicht in die Zusammenstellung der nicht gebuchten Prüfungsdifferenzen eingehen (Fehlerzusammenfassung) und folglich auch nicht Gegenstand einer zusätzlich einzuholenden Erklärung der gesetzlichen Vertreter sind, nach der diese bestätigen, dass nicht gebuchte Prüfungsdifferenzen im Abschluss sowohl einzeln als auch insgesamt unwesentlich sind. Insofern muss zwingend davon auszugehen sein, dass Beträge unterhalb der festzulegenden Bagatellgrenze in keinem Fall Wesentlichkeit erlangen können.*

## V. Ausweisfehler

Fehler in der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung oder Bilanz werden in die Bereiche Ausweisfehler oder Bewertungsfehler unterteilt.

Ein Ausweisfehler liegt vor, wenn ein Betrag fehlerhaft einem Produkt oder Konto zugeordnet wurde. Eine Gemeindestraße (Produktgruppe 541) wird fehlerhaft in der Produktgruppe 542 (Kreisstraße) ausgewiesen. Erträge aus der Grundsteuer A (Konto 4011) werden fehlerhaft bei sonstigen Gemeindesteuern (Kontenart 403) ausgewiesen.

Grundlage hierfür sind § 12 GemHVO-Doppik sowie die Verwaltungsvorschriften Landeseinheitlicher Produktrahmenplan und Landeseinheitlicher Kontenrahmenplan. Beide Rahmenpläne haben einen Erläuterungsteil, in dem der Anwendungsbereich definiert wird.

Der Produktrahmenplan ist durch die Gemeinde bis zur Produktgruppe verbindlich zu übernehmen<sup>13</sup>. Dabei ist auch darauf zu achten, dass die jeweiligen Produkte oder Leistungen der richtigen Produktgruppe zugeordnet wurden.

Der Produktrahmenplan lässt unter bestimmten Voraussetzungen auch Ausnahmen zu. Hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob dieser definierte Ausnahmetatbestand vorliegt. In einem solchen Fall liegt kein Ausweisfehler vor.

Der Kontenrahmenplan ist grundsätzlich bis zur Kontenart verbindlich<sup>14</sup>. Hierbei sind aber Ausnahmetatbestände zu berücksichtigen. Im Rahmen der Bereichsabgrenzung kann es unterhalb der Kontenart zu unterschiedlichen Positionen in der Bilanz sowie der Ergebnis- und Finanzrechnung kommen. Die Bereichsabgrenzung ist Prüfungsrelevant und bei der Jahresabschlussprüfung zu beachten.

## 1. Bereichsabgrenzung A und B

Kontenrahmenplan / Kontenklasse 4						
Kontenklasse				Position	Bereichsabgrenzung	Konto- Nummer Stat. BA
Kontengruppe	Kontenart		Bezeichnung			
		Konto			Ergebnis- haushalt (EH)	A
		Unterkonto				
41			Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfererträge			
	413		Sonstige allgemeine Zuweisungen	EH 2	A	-
		4130	von der EU	EH 2		4148
		4131	vom Bund	EH 2		4130
		4132	vom Land	EH 2		4131
		4133	von Gemeinden und Gemeindeverbänden	EH 2		4132

↑
↑
↑

Bei der Bereichsabgrenzung A und B soll die Herkunft der Mittel ausgewiesen werden. Am Beispiel der allgemeinen Zuwendungen ist ersichtlich, dass eine Unterscheidung erst im Bereich des Kontos erfolgt. Die Position in der Ergebnisrechnung ist jeweils identisch. Es werden aber unterschiedliche Statistikkonten ausgewiesen. Die für die Statistik benötigten Bereichsabgrenzungen sind durch die Gemeinden zu berücksichtigen<sup>15</sup>.

## 2. Bereichsabgrenzung C und D

Die Bereichsabgrenzung C sieht eine Abgrenzung der Laufzeiten<sup>16</sup> bei Finanzanlagen oder Investitionskrediten vor. Diese Aufteilung spiegelt sich auch in den Mustern 17 (Forderungsübersicht) und 18 (Verbindlichkeitenübersicht) wider.

Die Bereichsabgrenzung D soll Euro- und Fremdwährung unterscheiden. Beide Bereichsabgrenzungen können Einfluss auf den Ausweis in der Bilanz sowie der Ergebnis- oder Finanzrechnung haben.

<sup>13</sup> VV-Produktrahmenplan, Pkt. 4.

<sup>14</sup> VV-Kontenrahmenplan, Pkt. 3.

<sup>15</sup> VV-Kontenrahmenplan, Pkt. 4.

<sup>16</sup> Bis einschl. 1 Jahr, über 1 bis einschl. 5 Jahre, mehr als 5 Jahre.

Kontenrahmenplan / Kontenklasse 3								
Kontenklasse					Bilanz-Position	Bereichsabgrenzung	Statistisches Bundesamt Schulden der kommunalen Haushalte	
Kontengruppe	Kontenart		Bezeichnung	Aktivseite (A) Passivseite (B)			Statistik- konten (nur für Kassen- statistik)	P-Code
	Konto	Unterkonto						
3				Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung				
30				Anleihen			-	-
	314			Investitionskredite vom öffentlichen Bereich	B 4.9 B 4.10.2	B + C		
		3140		von der EU	B 4.10.2	D		
		3144		von Zweckverbänden und dergl.	B 4.9			

Am Beispiel der Investitionskredite für den öffentlichen Bereich wird die Wirkungsweise der Bereichsabgrenzung deutlich. Eine Unterscheidung zwischen EU und Zweckverband erfolgt erst im Bereich des Kontos. Das Konto 3140 wird aber in der Bilanz in der Position B.4.10.2 und das Konto 3144 in der Position B.4.9 ausgewiesen.

### Achtung!

Für den Bereich der Forderungen und Verbindlichkeiten gibt es in Mecklenburg-Vorpommern noch einen wesentlichen Grundsatz:

Die Herkunft der Forderung oder Verbindlichkeit hat Vorrang vor der Art der Forderung oder Verbindlichkeit.

**Beispiel 1:** Eine Gemeinde nimmt einen Investitionskredit bei einer Bank und einen Investitionskredit beim Landesförderinstitut (LFI) auf. Der Investitionskredit bei der Bank wird in der Bilanzposition B.4.2.1 „Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen“ ausgewiesen, der Investitionskredit beim LFI in der Bilanzposition B.4.10.2 „Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber dem sonstigen öffentlichen Bereich“.

Kredite bei Anstalten des öffentlichen Recht sind in der Bilanzposition B.4.9 auszuweisen.

**Beispiel 2:** Eine Gemeinde vermietet den Gemeindesaal für eine Veranstaltung an eine Privatperson und an den Landkreis. Beide Mietforderungen wurden zum Bilanzstichtag noch nicht beglichen. Die Mietforderung gegenüber der Privatperson wird in der Bilanzposition A.2.2.2 „Privatrechtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ ausgewiesen, die Mietforderung gegenüber dem Landkreis in der Bilanzposition A.2.2.6.2 „Sonstige Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich“.

## VI. Bewertungsfehler

Ein Bewertungsfehler liegt vor, wenn ein Vermögensgegenstand sowie Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen oder Verbindlichkeiten der Höhe nach fehlerhaft sind.

Vermögensgegenstände sind gemäß § 33 Abs. 1 GemHVO-Doppik höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibung nach § 34, anzusetzen. Beim Anlagevermögen ist die Abgrenzung zwischen Investition und Erhaltungsaufwand zu beachten. Im Bereich der Forderungen ist eine Prüfung der Werthaltigkeit (Wertberichtigung auf Forderungen) vorzunehmen.

## **Achtung!**

Das Innenministerium hat den Investitionsbegriff für das Infrastrukturvermögen und öffentliche Gebäude neu definiert<sup>17</sup>.

Auf die einzelnen Bewertungsfehler wird im Punkt C. Prüfung des Jahresabschlusses näher eingegangen.

## **VII. Beanstandungen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenzen**

Bewertungs- oder Ausweisfehler können bei einem Verstoß gegen Bestimmungen der Kommunalverfassung oder der GemHVO-Doppik auch unterhalb der Wesentlichkeitsgrenzen zu einer Beanstandung<sup>18</sup> und somit zu einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk führen.

**Beispiel:** Die Gemeindevertretung hat in der Haushaltssatzung einen Kassenkredit von 100.000 € festgesetzt. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag des Kassenkredites wurde gemäß § 53 Abs. 3 KV M-V von der Rechtsaufsichtsbehörde genehmigt. Der Kassenkreditrahmen gilt bei Ämtern und amtsangehörigen Gemeinden auch innerhalb des gemeinsamen Zahlungsmittelbestandes. Die Gemeinde hat unterjährig den festgesetzten Höchstbetrag mehrfach überschritten. Im Jahresabschluss wird ebenfalls ein Kassenkredit vom 110.000 € ausgewiesen. Es liegt ein Verstoß gegen § 53 Abs. 2 KV M-V vor. Auch wenn die Überschreitung von 10.000 € unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegt, ist dieser Bewertungsfehler zu beanstanden.

## **VIII. Meinungsstreit**

Rechtsgrundlagen sind teilweise auslegungsbedürftig oder beinhalten unbestimmte Rechtsbegriffe. Die Auslegung einzelner Paragraphen kann im Einzelfall streitig sein. Die Juristen unterscheiden dabei z. B. die herrschende Meinung (h.M.), die Mindermeinung (M.M.), die herrschende Literatur (h.L.) und die Rechtsprechung (Rspr.). Im Regelfall sollte sich der Prüfer der herrschenden Meinung anschließen. Hierbei ist aber zu beachten, dass untergeordnete Verwaltungseinheiten oft weisungsgebunden sind und keinen Spielraum bei der Umsetzung von Vorgaben haben. Dadurch entsteht oft der Eindruck einer herrschenden Meinung. Das Meinungsbild sollte aber auch durch Kommentare, Aufsätze in Fachzeitschriften oder Rechtsprechungen untermauert sein.

Ist es im Rahmen einer Prüfung notwendig, zu einem auslegungsbedürftigen Tatbestand Stellung zu nehmen, kann dies mit Hinweis auf den bestehenden Meinungsstand und anderen Auffassungen (a.A.) erfolgen.

Soweit gegenteilige Rechtsauffassungen zwischen Prüfer und geprüfter Stelle bestehen, sind diese im Prüfbericht kurz darzustellen.

Meinungsstreits sind grundsätzlich nichts Negatives. Hierbei sind aber zwei Grundsätze zu beachten:

Ein Meinungsstreit ist nicht auf dem „Rücken“ der zu prüfenden Stelle auszutragen.

Ein Meinungsstreit kann umfassender im Rahmen eines Aufsatzes oder Kommentars geführt werden aber nicht im Prüfbericht.

---

<sup>17</sup> GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, vom 23. Juli 2019, Pkt. 26.

<sup>18</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, S. 15.

## IX. Ermessen

Einige Rechtsvorschriften lassen der Gemeinde einen Handlungsspielraum. Dieser Handlungsspielraum wird unter anderem durch das Wort „kann“ eröffnet. Es gibt aber auch weniger offensichtliche Ermessensspielräume für die Gemeinden.

An Hand von zwei Beispielen (§ 18 Abs. 4 und § 48 Abs. 5 GemHVO-Doppik) soll dies verdeutlicht werden.

**Beispiel 1:** § 18 Abs. 4 GemHVO-Doppik: „Soweit ein Fehlbetrag durch planmäßige Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entstanden ist, **kann** dieser durch eine Entnahme der in Vorjahren oder im laufenden Haushaltsjahr der zweckgebundenen Kapitalrücklage aus investiv gebundenen Zuweisungen zugeführten Beträge gedeckt werden.“

Ist ein Jahresfehlbetrag durch planmäßige Abschreibung entstanden, ist die Gemeinde nicht verpflichtet diesen auszugleichen. Der Gesetzgeber gibt der Gemeinde nur die Wahlmöglichkeit dies zu tun. Soweit eine Gemeinde auf eine Entnahme aus Rücklagen gemäß § 18 Abs. 4 GemHVO-Doppik verzichtet, obwohl sie es dürfte, ist dies nicht zu beanstanden.

**Beispiel 2:** § 48 Abs. 5 GemHVO-Doppik: „Soweit unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde **nicht von untergeordneter Bedeutung**, sind ferner anzugeben und zu erläutern: ...“

Die Gemeinde kann im Anhang auf Angaben und Erläuterungen zu bestimmten Tatbeständen verzichten, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind. Bei der Definition von „untergeordneter Bedeutung“ steht der Gemeinde ein gewisser Ermessensspielraum zu. Dieser Ermessensspielraum ist durch den Prüfer auf Angemessenheit, Nachvollziehbarkeit und Plausibilität zu prüfen. Eine Beanstandung erfolgt erst, wenn die Gemeinde ihren Ermessensspielraum objektiv fehlerhaft ausgeweitet hat. Dies kann z. B. bei einer unangemessen hohen Wesentlichkeitsgrenze (> 30%) der Fall sein.

## X. Institut der Rechnungsprüfer

Das Institut der Rechnungsprüfer e. V. (IDR)<sup>19</sup> ist ein Zusammenschluss aller Rechnungsprüfer und Rechnungsprüfungsämter in Deutschland. Neben dem Leitbild der Rechnungsprüfung<sup>20</sup> unterstützt das IDR die Rechnungsprüfer bei ihrer Arbeit durch einheitliche Grundsätze und Prüfungsstandards. Die Prüfungsleitlinien des IDR sollen einen einheitlichen und hohen Standard der Rechnungsprüfung sichern und können auf der Internetseite des IDR eingesehen und verwendet werden.

## XI. Sachverständiger Dritter

Soweit es der Gegenstand der örtlichen Prüfung erfordert, können sich der Rechnungsprüfungsausschuss und das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 1 Abs. 5 KPG M-V sachverständiger Dritter als Prüfer bedienen. In § 2 Abs. 7 KPG M-V ist geregelt, wer nicht als sachverständiger Dritter tätig werden darf.

---

<sup>19</sup> [www.idrd.de](http://www.idrd.de)

<sup>20</sup> IDR Prüfungsleitlinie L 10.



Darüber hinaus sollte der sachverständige Dritte entsprechende Kenntnisse im Bereich der Doppik und bei der Prüfung öffentlicher Gebietskörperschaften vorweisen können. Diese Sachkenntnis ist dem Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen der Ausschreibung nachzuweisen. Als sachverständige Dritte können Rechnungsprüfer aus anderen Gemeinden oder des Gemeindeprüfungsamtes, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Berater aus dem kommunalen Bereich tätig werden.

Der sachverständige Dritte (auch ein Wirtschaftsprüfer) arbeitet faktisch als Prüfassistent des Rechnungsprüfungsausschusses. Anders als bei Prüfungen nach Abschnitt III des KPG M-V ist der sachverständige Dritte nicht berechtigt einen rechtswirksamen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Der sachverständige Dritte kann in seinem Prüfbericht einen Bestätigungsvermerk erteilen. Dieser ist aber nur eine Entscheidungshilfe für den Rechnungsprüfungsausschuss.

Durch diese „Helfertätigkeit“ des sachverständigen Dritten unterliegt die Zusammenarbeit mit dem sachverständigen Dritten, anders als bei Prüfungen nach Abschnitt III des KPG, keiner zeitlichen Beschränkung.

Bei Ausschreibungen ist der Arbeitsauftrag genau zu beschreiben. Welche Aufgaben der örtlichen Prüfung gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 KPG M-V soll der sachverständige Dritte übernehmen.

## **B. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung**

### **I. Vorbereitung der Prüfung**

Nicht nur die Verwaltung soll wirtschaftlich und zweckmäßig arbeiten, auch die Prüfung unterliegt diesen Vorgaben. Grundlagen hierfür sind Prüfungsplanung und Prüfungscontrolling. Die Prüfungsplanung unterteilt sich in Mehrjahresplanung und Jahresplanung. Für die örtliche Prüfung ist hierbei die Schwerpunktsetzung und der Zeit- und Personalaufwand relevant.

Schwerpunktsetzung bei der Mehrjahresplanung: (Beispiel)

- 1 Prüfungsjahr – Zu- und Abgänge in der Anlagenbuchhaltung (inkl. Sonderposten)
- 2 Prüfungsjahr – Tiefenprüfung Offene-Posten-Listen und Wertberichtigungen
- 3 Prüfungsjahr – Verwahr- und Vorschusskonten
- 4 Prüfungsjahr – Inventur (Dienstanweisungen, Planung und Durchführung)

Bei der Jahresplanung ist der Zeit- und Personalaufwand zu planen.

- Anzahl der RPA-Sitzungen
- Vorprüfung oder aufstellungsbegleitende Prüfung
- Arbeitsteilung oder gemeinsame Prüfung aller RPA-Mitglieder
- Abstimmung mit der Verwaltung – Soweit Prüfungen erst nach 16 oder 17 Uhr stattfinden, müssen die betreffenden Mitarbeiter aus den Fachämtern vor Ort und der Zugang zu den Unterlagen gewährleistet sein.

Für die konkrete Einzel-Prüfung sollte ein Prüfungskonzept als Detailplanung vorhanden sein. Das Prüfkonzept für die bevorstehende Prüfungsmaßnahme sollte die sog. „W-Fragen“ beantworten (was, warum, wie, womit, wer, bis wann).

- Prüfungsgrundlage (KPG M-V oder Sonderprüfung?)
- Prüfungsanlass (Warum soll die Prüfung durchgeführt werden?)

- Prüfungsziel (Was soll mit dieser Prüfung erreicht werden?)
- Gegenstand der Prüfung (Was soll warum geprüft werden?)
- Prüfungsmethoden (Wie soll geprüft werden – Vollprüfung oder Stichproben?)
- Prüfungsumfang (Zeit / Personal / Ort?)
- Prüfungswerkzeuge (Welche Hilfsmittel oder Unterstützung?)

Wie überall im Leben gilt auch bei der Prüfung: „Manchmal kommt es anders als gedacht.“

Mit Hilfe des Prüfungs-Controllings<sup>21</sup> soll eine Selbstkontrolle der eigenen Prüfungstätigkeit erfolgen und ggf. nachgesteuert werden.

- Ist der Prüfungsumfang größer oder kleiner als gedacht.
- Sind Mitarbeiter aus der Verwaltung lange krank und können nicht zuarbeiten.
- Ist die Daten- oder Aktenlage nicht wie oder anders als erwartet.

Auch bei guter Planung sind immer wieder Anpassungen erforderlich.

Grundsätzlich sollte sich jeder Prüfer vor Beginn der Prüfungshandlungen Gedanken über den Ablauf und die Zielrichtung der Prüfung gemacht haben und nicht „einfach drauf los prüfen“.

## **II. Durchführung der Prüfung**

### **1. Ankündigung**

Die zu prüfende Stelle wird rechtzeitig vor Prüfungsbeginn schriftlich über den Beginn der Prüfung unterrichtet. (Soweit es sich nicht um eine unvermutete Kassenprüfung handelt.)

Um Verzögerungen bei der Prüfung zu vermeiden sollte hierbei schon mitgeteilt werden:

- Welche Unterlagen benötigt werden.
- Die Anzahl der Prüfer (Platzbedarf).
- Ob ein Gastzugang zum Buchungssystem benötigt wird.
- Ob eine Vorprüfung erforderlich ist.
- Ob Unterlagen im Vorfeld an den Prüfer zu senden sind.

### **2. Auftaktgespräch**

Das Auftaktgespräch dient dazu, den Bürgermeister/Amtsvorsteher oder die Fachabteilung über die bevorstehende Prüfungsmaßnahme zu unterrichten. Der Prüfungsablauf wird kurz dargestellt und Vereinbarungen zur Durchführung der Prüfung getroffen.

### **3. Prüfungshandlung**

Die eigentliche Prüfungshandlung ist abhängig vom Prüfauftrag. Die Prüfung des Jahresabschlusses, die Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sowie die Prüfung der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung wird im Anschluss erläutert. Bei Sonderprüfungen nach § 2 Abs. 1 S. 3 und § 3 Abs. 5 KPG M-V richten sich die Prüfungshandlungen nach den jeweiligen Gegebenheiten.

---

<sup>21</sup> Hierzu ausführlich unter: [www.projektmanagementhandbuch.de](http://www.projektmanagementhandbuch.de).

#### 4. Schlussbesprechung

Bei der überörtlichen Prüfung ist eine Schlussbesprechung gemäß § 9 Abs. 1 KPG M-V vorgeschrieben. Diese Vorgabe gibt es für die örtliche Prüfung nicht. Hier ist aber gemäß § 3a Abs. 3 KPG M-V dem Bürgermeister vor Abgabe des Prüfberichtes Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Ob im Rahmen der örtlichen Prüfung eine Schlussbesprechung notwendig ist, sollte im Einzelfall entschieden werden. Dabei erscheint es aber sinnvoll, den Prüfbericht in der Entwurfsfassung oder Lesefassung bereits vor der Schlussbesprechung zur Kenntnis zu geben.

#### III. Arbeitspapiere

Die Arbeitspapiere<sup>22</sup> dokumentieren die gesamte Prüfung. Aus den Arbeitspapieren und dem Prüfbericht müssen sich alle Informationen ergeben, um das Prüfergebnis zu verstehen. Die Arbeitspapiere sollten sich in mindestens zwei Teile (Ordner) gliedern.

1. Grundakte oder Dauerakte: Alle Unterlagen, die für alle (nachfolgenden) Prüfungen relevant sind (z.B. Dienstanweisungen, Bewertungsleitfaden der Gemeinde, Hauptsatzung, u.a.)
2. Arbeitspapiere der konkreten Prüfung

Für die Mindestgliederung (Inhalt) der Arbeitspapiere gibt es folgenden Merksatz:

- wer hat (welcher Prüfer?)
- was (genaue Bezeichnung des Prüfobjektes)
- wann (Zeitpunkt der Prüfungshandlung)
- wie (Prüfungsmethoden / Prüfungshandlungen)
- mit welchem Ergebnis geprüft ... und
- woher stammen die Informationen?
- Ableitung und Begründung für wesentliche Entscheidungen / Alternativen

Inhaltsverzeichnis der Arbeitspapiere: (Beispiel)

- Prüfungskonzept
- Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen
- IKS-Prüfung
- Übersicht über externe Arbeitshilfen
- Dokumentation der einzelnen Prüfungstätigkeiten
- Saldenbestätigungen
- Fehlerzusammenfassung
- Vollständigkeitserklärung
- Aktenvermerk über das Ergebnis der Schlussbesprechung
- Schlussmemorandum / Hinweise für die Folgeprüfung

---

<sup>22</sup> Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 110 „Grundlagen der Rechnungsprüfung“ – Arbeitspapiere sind alle Aufzeichnungen und Unterlagen, die von der Rechnungsprüfung im Zusammenhang mit der Planung und Durchführung der Prüfung selbst erstellt wurden, sowie alle Unterlagen und Informationen, die von den geprüften und anderen Bereichen oder Dritten der Rechnungsprüfung im Rahmen der Prüfungsdurchführung zum Verbleib überlassen wurden. Arbeitspapiere dienen internen Zwecken und sind nicht zur Weitergabe bestimmt.

#### IV. Prüfbericht

Über Gegenstand, Art und Umfang sowie über die Ergebnisse der Prüfung ist gemäß § 3 Abs. 1 KPG M-V ein schriftlicher Prüfungsbericht zu erstellen. Der Prüfungsbericht soll neben Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss auch eine Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde enthalten. Ferner sind Aussagen zu treffen über die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung.

Der Prüfbericht bezieht sich dabei auf die letzte vom Prüfer freigegebene Fassung des Jahresabschlusses.

Im Prüfbericht steht nicht: „Zu Beginn der Prüfung wurde in der Bilanzposition A.1. ein Betrag von X € ausgewiesen. Nach Korrekturen innerhalb der Prüfung wird jetzt ein Betrag von Y € ausgewiesen.“ Der Prüfbericht ist kein Arbeitsnachweis des Prüfers. Er orientiert sich streng an den gesetzlichen Vorgaben und Erfordernissen.

Im Prüfbericht steht: In der Bilanzposition A.1. ergaben sich keine Beanstandungen oder die Bilanzposition A.1 entspricht den gesetzlichen Vorgaben.

Wie man zu diesem Ergebnis gekommen ist, ergibt sich aus den Arbeitspapieren des Prüfers.

Der Prüfbericht ist in seinem Aufbau sehr formal und orientiert sich an den gesetzlichen Vorgaben. Eine beispielhafte Gliederung:

- A. Prüfungsauftrag
- B. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- C. Grundsätzliche Feststellungen
- D. Feststellungen zur Rechnungslegung
  - I. Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
    - 1. Belegwesen
    - 2. Finanzsoftware
    - 3. Kostenrechnung und Interne Leistungsverrechnung
    - 4. Jahresabschluss
    - 5. Rechenschaftsbericht
  - II. Gesamtaussage des Jahresabschlusses und des Anhangs zum Jahresabschluss
    - 1. Übernahme der Vorjahreswerte
    - 2. Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses
    - 3. Aufgliederung und Erläuterungen
    - 4. Wesentliche Bewertungsgrundlagen
- E. Analyse der Vermögens- und Finanzlage
  - I. Bilanz
  - II. Finanzrechnung
  - III. Ergebnisrechnung
  - IV. Teilrechnungen
- F. Prüfung der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung

## G. Wiedergabe des Bestätigungsvermerkes und Schlussbemerkung

In der Praxishilfe Jahresabschlussprüfung<sup>23</sup> wird eine weitere beispielhafte Gliederung zur Verfügung gestellt.

Der Prüfbericht in seiner jetzigen Form ist sehr umfangreich und für ehrenamtliche Gemeindevertreter in der Regel sehr schwer zu verstehen. Seitens des IDR gibt es Vorschläge, den Prüfbericht moderner und verständlicher zu gestalten. Hierfür kann z. B. eine Zusammenfassung inkl. Bestätigungsvermerk an den Anfang gestellt werden. Alle weiteren Punkte folgen im Anschluss.

Der Prüfbericht sollte mindestens in einer gedruckten Version mit Originalunterschrift und ggf. mit Stempel vorliegen und fest mit dem Jahresabschluss verbunden sein. Dies ist aus Beweis- und Dokumentationsgründen erforderlich. Dadurch ist zweifelsfrei sicher gestellt, auf welche Version des Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk erteilt wurde.

## V. Bestätigungsvermerk

Das Ergebnis der Prüfung ist gemäß § 3a Abs. 2 S. 4 KPG M-V in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Im Bestätigungsvermerk sind insbesondere Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Für den Bestätigungsvermerk gilt § 322 des Handelsgesetzbuches mit Ausnahme des Absatzes 6 entsprechend.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses muss dabei zweifelsfrei ergeben, ob

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk,
2. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk mit Zusatz,
3. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk,
4. ein Versagungsvermerk

erteilt wurde.

Bezüglich der Erläuterungen zu den einzelnen Formen des Bestätigungsvermerkes verweisen wir auf die Ausführungen in der Praxishilfe Jahresabschlussprüfung<sup>24</sup>.

Die Praxishilfe Jahresabschlussprüfung enthält in den Anlagen 4 bis 8 Vorlagen für Bestätigungsvermerke. Hier sollte aus Sicht des Verfassers, mit Bezug auf § 322 Abs. 2 HGB, darauf geachtet werden, dass auch die Gemeindevertreter auf einen Blick und zweifelsfrei erkennen können, welche Art von Bestätigungsvermerk erteilt wurde. In diesen Vorlagen steht jeweils nur das Wort „Bestätigungsvermerk“ und erst aus dem nachfolgenden Text ist ersichtlich, ob ein uneingeschränkter oder eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde. Hier sollte gleich in der ersten Zeile deutlich werden, welche Art von Bestätigungsvermerk erteilt wurde.

Soweit ein Rechnungsprüfungsamt eingerichtet ist, ist darauf zu achten, dass gemäß § 3a Abs. 4 KPG M-V sowohl Rechnungsprüfungsamt als auch der Rechnungsprüfungsausschuss einen abschließenden Prüfungsvermerk ausfertigen müssen.

---

<sup>23</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Anlage 1.

<sup>24</sup> Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Punkt 8.4, S. 11 ff.

## VI. Beschlussfassung

Der Rechnungsprüfungsausschuss gibt der Gemeindevertretung gemäß § 3a Abs. 4 KPG M-V eine Empfehlung über die Feststellung des Jahresabschlusses in der vorliegenden Fassung und eine Empfehlung für die Entlastung des Bürgermeisters für das Haushaltsjahr.

Die Gemeindevertretung beschließt gemäß § 60 Abs. 5 KV M-V in zwei getrennten Beschlüssen über die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses und die Entlastung des Bürgermeisters.

### Achtung!

Die Entlastung des Bürgermeisters erfolgt nicht (nur) für den Jahresabschluss, sondern vor allem für die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft sowie die Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung (§ 3 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 5 KPG M-V)<sup>25</sup>.  
**Um den Bürgermeister zu entlasten, sind diese Prüfungspunkte zwingend erforderlich!**

Ergibt sich nach Feststellung des Jahresabschlusses, dass dieser wesentliche Fehler enthält, so sind dies Fehler gemäß § 60 Abs. 7 KV M-V im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss zu berichtigen. Soweit keine Verfahrensfehler vorliegen, wird ein festgestellter Jahresabschluss nicht korrigiert und neu beschlossen.

## C. Prüfung des Jahresabschlusses<sup>26</sup>

### I. Abgleich zwischen Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung und Kasse

Das kommunale Rechnungswesen ist in (mindestens) drei Bereiche unterteilt, die über Schnittstellen miteinander verbunden sind. Die Funktionsweise und das Zusammenspiel der Bereiche werden an einem Beispiel kurz erläutert.

Es soll durch den Bauhof eine Motorsäge für 400 € gekauft werden. In der Finanzrechnung wird durch einen anordnungsberechtigten Mitarbeiter eine Anordnung erstellt und in das System eingebucht. In der Bilanz wird ein Zugang im Konto 0827 (GWG) und bei den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen. Über die Schnittstelle wird der Anlagenbuchhaltung mitgeteilt, dass ein Vermögensgegenstand angeschafft wurde. Dieser Vermögensgegenstand wird in der Anlagenbuchhaltung aktiviert und im Jahr der Anschaffung zeitanteilig abgeschrieben. Dieser Abschreibungslauf wird an die Ergebnisrechnung übermittelt. Wenn die Kassen den Rechnungsbetrag für die Motorsäge überweist, erfolgt ein Zahlungsmittelabfluss auf dem Konto. In der Bilanz verschwindet die Verbindlichkeit. Am Ende weisen Kasse und Finanzbuchhaltung den gleichen Zahlungsmittelbestand aus sowie Anlagenbuchhaltung und Finanzbuchhaltung den gleichen Restbuchwert der Motorsäge.

---

<sup>25</sup> Punkt E: Prüfung der Haushaltswirtschaft, der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, S. 31.

<sup>26</sup> Soweit in diesem Bereich auf Muster Bezug genommen wird, handelt es sich um die amtlichen Muster, Stand 03.06.2019. Die hier aufgeführten Beispiele sind **nicht abschließend**.

Der Tagesabschluss zum 31.12. des Haushaltsjahres aus der Kasse muss mit dem Stand der Liquididen Mittel in der Bilanz der Gemeinde übereinstimmen. Differenzen können ggf. durch sog. Schwebeposten<sup>27</sup> entstehen.

Alle Buchungsvorgänge in der Anlagenbuchhaltung müssen auch in der Finanzbuchhaltung zu finden sein.

## **II. Abgleich zwischen Ergebnis- und Finanzrechnung sowie Bilanz**

Buchungen im kommunalen Rechnungswesen erfolgen „im Dreieck“ oder in zwei Schritten.

Schritt 1: Ein Mitarbeiter gibt eine Anordnung in das System ein. Dadurch wird in der Ergebnisrechnung ein Ertrag oder ein Aufwand erzeugt. Gleichzeitig wird in der Bilanz eine Forderung oder Verbindlichkeit ausgewiesen.

Schritt 2: Durch die Kasse wird eine Einzahlung oder eine Auszahlung auf dem Konto verbucht. Dadurch verschwindet die Forderung oder Verbindlichkeit in der Bilanz und gleichzeitig wird in der Finanzrechnung die Ein- oder Auszahlung ausgewiesen.

Werden alle Aus- und Eingangsrechnungen im gleichen Haushaltsjahr beglichen, stimmen die Beträge in der Ergebnis- und Finanzrechnung überein. Sind zum 31. Dezember des Haushaltsjahres noch nicht alle Rechnungen beglichen, kommt es zu Differenzen zwischen der Ergebnis- und Finanzrechnung und es werden Forderungen oder Verbindlichkeiten ausgewiesen.

### **Beispiel:**

Durch die Verwaltung werden Bescheide für die Grundsteuer B i. H. v. 10.000 € versendet. Mit Ausgabe der Bescheide wird in der Ergebnisrechnung im Konto 4012 ein Betrag von 10.000 € ausgewiesen. Bis zum 31. Dezember sind in der Finanzrechnung Zahlungseingänge von 8.000 € im Konto 6012 zu verzeichnen. Der fehlende Betrag von 2.000 € muss in der Bilanz im Konto 1535 (Steuerforderungen) zu sehen sein.

Im Haushaltsfolgejahr werden in der Ergebnisrechnung wieder Erträge aus Grundsteuer B von 10.000 € ausgewiesen. In der Finanzrechnung erfolgen Einzahlungen aus der Grundsteuer B von 11.000 €. In der Bilanz werden somit 1.000 € weniger Steuerforderungen ausgewiesen.

Für den Bereich der Ausgaben und Verbindlichkeiten findet das Grundprinzip analog Anwendung.

## **III. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Finanzrechnung**

Die Beziehung zwischen Anlagenbuchhaltung und Finanzrechnung sieht in der Regel so aus:

- Ich zahle Geld an einen Dritten (Muster 13 Zeile 25) und bekomme dafür einen Vermögensgegenstand (Muster 16, Zugänge im Haushaltsjahr – Spalte 2).
- Ich verkaufe einen Vermögensgegenstand (Muster 16, Abgänge im Haushaltsjahr – Spalte 3) und bekomme dafür Geld (Muster 13 Zeile 19).
- Ich bekomme eine Zuwendung oder Beiträge (Muster 13 Zeile 20) und bilanziere diese als Sonderposten (Muster 16, Zugänge im Haushaltsjahr – Spalte 2).

---

<sup>27</sup> Schwebeposten sind bereits gebuchte aber noch nicht vom Konto abgebuchte Geldbeträge. Kann am 31. Dezember oder an nicht bundeseinheitlichen Feiertagen passieren.

Hierbei kann es zu Differenzen zwischen Finanzrechnung und Anlagenspiegel kommen.

- Es wurde ein Vermögensgegenstand aktiviert, es wird aber keine Auszahlung in der FR ausgewiesen – Die Rechnung wurde noch nicht bezahlt, es wird eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen (Bilanzposition B.4.5) ausgewiesen.
- Es wird ein Grundstück verkauft und ein Abgang auf Vermögensgegenstände ausgewiesen, es ist aber keine Einzahlung in der FR ausgewiesen. Das Geld ist noch nicht eingegangen, es wird eine privatrechtliche Forderung aus Lieferungen und Leistungen (Bilanzposition A.2.2.2) ausgewiesen.
- Es wird ein Sonderposten aus Zuwendungen ausgewiesen, es erfolgte aber noch kein Zahlungseingang in der FR. Der rechtskräftige Zuwendungsbescheid ist schon eingegangen, das Geld wurde aber noch nicht an die Gemeinde ausgezahlt. Es wird in der Bilanzposition A.2.2.6.2 eine Forderung ausgewiesen.

#### **IV. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Ergebnisrechnung**

In der Anlagenbuchhaltung erfolgen auch zahlungsneutrale Buchungen, die in der Ergebnisrechnung zu finden sind. Hierzu zählen zahlungsneutrale Zugänge, Abgänge und Abschreibungen.

Zahlungsneutrale Zugänge:

- Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände (Konto 4662)
- Erhöhung des Eigenkapitals bei Eigenbetrieben ohne Gewinnausschüttung (Konto 476)

Zahlungsneutrale Abgänge:

- Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (KA 461) – Verkauf über Restbuchwert
- Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen (KA 565) – Verkauf unter Restbuchwert oder Verschrottung

Abschreibungen:

Die planmäßigen Abschreibungen im Haushaltsjahr (Muster 16, Spalte 8) müssen mit dem Wert in der Ergebnisrechnung (Muster 12, Zeile 14) übereinstimmen. Soweit hier eine Differenz vorhanden ist, handelt es sich um Abschreibungen auf das Umlaufvermögen.

Die ertragswirksame Auflösung der Sonderposten wird im Muster 16 auch in der Spalte 8 (Abschreibungen) ausgewiesen. Die ertragswirksame Auflösung der Zuwendungen erfolgt in der Ergebnisrechnung in der Kontenart 415, die ertragswirksame Auflösung der Beiträge erfolgt in der Kontenart 437.

#### **V. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Bilanz**

Die Ergebnisse der Anlagenbuchhaltung, wie Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Abschreibungen werden in der Anlagenübersicht mit Übersicht über die Sonderposten zum Anlagevermögen (Muster 16) zusammengefasst. Die Restbuchwerte am Ende des Haushaltsvorjahres (Spalte 14) und die Restbuchwerte am Ende des Haushaltsjahres (Spalte 13) müssen mit den Werten in der Bilanz übereinstimmen.



**Merke!** Das Vorratsvermögen und die sonstige Sonderposten werden im Muster 16 nicht ausgewiesen.

## VI. Wertberichtigungen

### 1. Abschreibungen auf Forderungen:

Eine bestehende Forderung ist abzuschreiben und als Verlust aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens (Konto 56553) zu buchen, wenn:

- Rechtswirksam erlassen (§ 22 Abs. 3 GemHVO-Doppik)
- Einziehung ist rechtlich nicht möglich (Verjährung)
- Einziehung ist tatsächlich nicht möglich (Tod des Schuldners und keine Erbmasse)
- Vollstreckung nicht ausführbar (im Sinne § 44 VwVfG M-V)

### 2. Wertberichtigungen:

Wertberichtigungen berücksichtigen das mögliche, subjektiv bestimmte Ausfallrisiko einer Forderung, welches hinreichend konkretisiert vorliegen kann (Einzelwertberichtigung) oder allgemein besteht (Pauschalwertberichtigung).

Grundsätzlich hat gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO-Doppik die EWB Vorrang vor der PWB. Wertberichtigungen erfolgen indirekt, d. h. unter Nutzung eines passiven Wertberichtigungskontos (Konto 211/212).

In der Bilanz erfolgt der Ausweis:

Bilanzposition	Konto	Bezeichnung	Betrag
A.2.2.1		Öffentlich-rechtliche Forderungen	8.000 €
	1535	Steuerforderung (Nominalwert)	10.000 €
	212	Einzelwertberichtigung	-2.000 €

Im Muster 17 (Forderungsübersicht) erfolgt ebenfalls ein getrennter Ausweis nach Nominalwert der Forderung und der kumulierten Wertberichtigung zum Ende des Haushaltsjahres.

Die EWB und PWB sind jährlich anzupassen und durch das Fachamt entsprechend zu belegen. Die Anpassung führt entweder zu einem Ertrag (Konto 4661) oder zu einem Aufwand (Konto 5655) in der Ergebnisrechnung.

Für den Abgleich sind auch die entsprechenden OP-Listen (offene Posten) aus der Kasse mit zu berücksichtigen.

## VII. Liquide Mittel

Die liquiden Mittel in der Bilanz (und im Muster 5a) müssen mit dem Tagesabschluss zum 31. Dezember und den Saldenbestätigungen bzw. Kontoauszügen übereinstimmen.

Bei Ämtern mit einer Einheitskasse<sup>28</sup> weist das Amt oder ggf. die geschäftsführende Gemeinde den gesamten Kassenbestand der Einheitskasse in seiner Bilanz aus. Gleichzeitig werden Forderungen (Bilanzposition A.2.2.6.1) oder Verbindlichkeiten (Bilanzposition B.4.10.1) aus dem gemeinsamen Zahlungsmittelbestand ausgewiesen.

## **VIII. Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten richtet sich nach § 36 GemHVO-Doppik. Dabei ist darauf zu achten, ob die Gemeinde eine Wertgrenze festgelegt hat. Soweit eine Wertgrenze festgelegt wurde (z.B. 1.000 €) und keine Ausnahmetatbestände bestehen, dürfen keine Beträge unterhalb dieser Wertgrenze ausgewiesen werden. Abgrenzungsposten unterhalb der Wertgrenze stellen einen Ausweisfehler dar.

## **IX. Eigenkapital**

Das Eigenkapital gliedert sich in verschiedene Unterpunkte. Grundsätzlich ist darauf zu achten, dass das Eigenkapital nicht aufgebraucht wird oder in der Bilanz ein „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen wird. In einem solchen Fall verstößt die Gemeinde gegen das Überschuldungsverbot nach § 43 KV M-V. Im Prüfbericht erfolgt hierzu ein Hinweis und ggf. ein Verweis auf die §§ 17, 17a und 17b GemHVO-Doppik.

## **X. Kapitalrücklage**

Die Kapitalrücklage gliedert sich in die allgemeine Kapitalrücklage und die zweckgebundene Kapitalrücklage.

### **1. Allgemeine Kapitalrücklage**

Die allgemeine Kapitalrücklage wurde mit Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstmalig (rechnerisch) festgestellt. Entnahmen aus der allgemeinen Kapitalrücklage und Einstellungen in die allgemeine Kapitalrücklage sind grundsätzlich nur unter der Voraussetzung des § 18 Abs. 1 bis 3 und 5 GemHVO-Doppik sowie des § 60 Abs. 7 KV M-V i. V. m § 53a GemHVO-Doppik zulässig.

Eine ergebnisneutrale Korrektur der Eröffnungsbilanzwerte erfolgt gemäß § 53a Abs. 2 GemHVO-Doppik.

### **2. Zweckgebundene Kapitalrücklage**

Eine zweckgebundene Kapitalrücklage liegt gemäß § 37 Abs. 3 GemHVO-Doppik vor, wenn die ertragswirksame Auflösung der erhaltenen Zuwendung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde. Ob ein Kapitalzuschuss oder ein Sonderposten vorliegt, ist den Bestimmungen des Zuwendungsgebers zu entnehmen.

---

<sup>28</sup> Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, Stand 2019, S. 32, Punkt III 3.

## a. Finanzausgleichsgesetz bis zum 31. Dezember 2019

Die investiven Schlüsselzuweisungen nach § 11 Abs. 3 FAG M-V<sup>29</sup> sind laut Kontenrahmenplan dem Konto 2012<sup>30</sup> zuzuordnen.

Bei den investiven Schlüsselzuweisungen ist eine Besonderheit zu beachten. Der Anteil der investiven Schlüsselzuweisungen nach § 11 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 3 FAG M-V ist auf 4 % zu reduzieren, soweit der Haushaltsausgleich gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2 GemHVO-Doppik<sup>31</sup> beeinträchtigt ist. In einem solchen Fall hat die kreisangehörige Gemeinde den investiven Anteil der Schlüsselzuweisungen von 8,7 % auf 4 % zu reduzieren. Es erfolgt eine Umbuchung in die Konten 4111/6111.

Im zweiten Schritt kann eine Entnahme gemäß § 18 Abs. 4 GemHVO-Doppik aus der zweckgebundenen Kapitalrücklage erfolgen, soweit ein Jahresfehlbetrag durch planmäßige Abschreibung entstanden ist (2012 an 4922). Im Rahmen der Prüfung ist darauf zu achten, dass der Jahresfehlbetrag tatsächlich durch die planmäßige Tilgung und nicht durch andere Faktoren entstanden ist.

**Merke!** Der § 11 Abs. 3 S. 3 FAG M-V mit seinem Bezug auf die Finanzrechnung ist eine Muss-Vorschrift, der § 18 Abs. 4 GemHVO-Doppik mit seinem Bezug auf die Ergebnisrechnung ist eine Kann-Vorschrift.

## b. Finanzausgleichsgesetz ab dem 01. Januar 2020

Zuweisungen für Infrastruktur gemäß § 23 FAG M-V sind laut Kontenrahmenplan dem Konto 2013 zuzuordnen. Unter welchen Voraussetzungen eine Entnahme aus der zweckgebundenen Kapitalrücklage oder eine Umbuchung in den Bereich der laufenden Auszahlungen erfolgen darf, ist in den §§ 12 Nr. 6 und 18 Abs. 6 GemHVO-Doppik geregelt.

## XI. Ergebnistrücklage

Gemäß § 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik haben kreisangehörige Gemeinden zum Ausgleich zukünftiger Umlageverpflichtungen nach dem FAG M-V sowie zum Zwecke der Vorsorge für absehbare Mindereinnahmen aus dem FAG M-V eine Rücklage zu bilden. Unter welchen Voraussetzungen diese Rücklage zu bilden ist, ergibt sich aus der Verwaltungsvorschrift<sup>32</sup>.

Die Gemeinden haben für jeden Jahresabschluss die Berechnung nachzuweisen. Soweit die 30 % - Grenze überschritten wurde, ist eine Rücklage zu bilden. Hierbei ist aber zu beachten, dass sowohl die Bildung der Rücklage als auch die Prüfung der Rücklage in zwei Schritten zu erfolgen hat.

Schritt 1: Wurde die 30 % – Grenze überschritten: ja / nein.

Schritt 2: Liegt ein positives Jahresergebnis in entsprechender Höhe vor.

Sowohl die GemHVO-Doppik als auch die Verwaltungsvorschrift zur GemHVO-Doppik geben nicht vor, dass die Ergebnistrücklage „vollständig“ oder in „voller Höhe“ zu bilden ist.

<sup>29</sup> Die nachfolgenden Erläuterungen beziehen sich auf das FAG M-V bis zum 31.12.2019.

<sup>30</sup> Hier ist der 4-Steller zu beachten, da sich unterhalb der Kontenart die Bilanzposition ändert.

<sup>31</sup> Ausgleich der Finanzrechnung – Muster 5a/5b.

<sup>32</sup> GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, zu 37, Pkt. 29.4.

### **Beispiel:**

Eine kreisangehörige Gemeinde führt die Berechnung zur FAG-Rücklage durch und kommt zu dem Ergebnis, dass ein Betrag von 60.000 € in die Ergebnissrücklage einzustellen ist. Die Gemeinde kann aber nur ein Jahresergebnis von 30.000 € ausweisen. In diesem Fall kann die Gemeinde nur einen Betrag von 30.000 € in die zweckgebundene Ergebnissrücklage einstellen. Wird ein Jahresfehlbetrag ausgewiesen, erfolgt keine Einstellung in die zweckgebundene Ergebnissrücklage.

Aus Sicht des Verfassers darf eine Ergebnissrücklage grundsätzlich nur aus einem positiven Jahresergebnis erfolgen<sup>33</sup>. Fraglich wäre in diesem Zusammenhang nur noch, ob dabei auf die Zeile 20, 25 oder 27 abgestellt werden kann.

### **Achtung!**

Bei der Neufassung des FAG M-V zum 01. Januar 2020 wurde der § 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik leider nicht angepasst. In der GemHVO-Doppik erfolgt ein Verweis auf § 12 FAG-MV. Die Schlüsselzuweisungen werden in der Neufassung des FAG M-V in den §§ 15 ff FAG M-V geregelt. Inwieweit die Bedarfsmesszahl bei der Berechnung der Rücklage eine Rolle spielt, ist ebenfalls noch unklar.

Eine Bildung sonstiger zweckgebundener Ergebnissrücklagen war nur bis zum Jahresabschluss 2016 zulässig. Diese Rücklagen sind aufzulösen, wenn der Zweck, für den die Rücklagen gebildet wurden, entfallen ist.

## **XII. Jahresergebnis und Ergebnisvortrag**

Das Jahresergebnis und der Ergebnisvortrag in der Bilanz und in der Ergebnisrechnung müssen übereinstimmen. In einigen Buchungssystemen muss der Ergebnisvortrag aus dem Haushaltsvorjahr manuell gebucht oder vorgetragen werden (Konten 204/205).

## **XIII. Sonderposten**

Soweit eine ertragswirksame Auflösung von Zuwendungen durch den Zuwendungsgeber nicht ausgeschlossen wurde, ist gemäß § 37 Abs. 2 GemHVO-Doppik ein Sonderposten zu bilden. Dieser Sonderposten ist über die Abschreibungsdauer<sup>34</sup> des damit finanzierten Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen. Gleiches gilt gemäß § 37 Abs. 4 GemHVO-Doppik auch für Beiträge (z.B. Anliegerbeiträge) und ähnliche Entgelte.

Befindet sich ein Vermögensgegenstand, für den eine Zuwendung gezahlt wurde, noch im Bau, ist gemäß § 37 Abs. 5 GemHVO-Doppik ein Sonderposten aus Anzahlungen auszuweisen. Zum Zeitpunkt der Aktivierung des Vermögensgegenstandes erfolgt eine Umbuchung des Sonderpostens.

Bei Sonderposten für den Gebührenaussgleich gemäß § 39 GemHVO-Doppik erfolgt eine Prüfung der kostendeckenden Einrichtung (i.d.R. ein Produkt). Hierbei geht es nicht um eine

---

<sup>33</sup> a.A. Schartow, in: Gemeindehaushaltsverordnung (Doppik) M-V, Kommentar, § 37 Nr. 5.

<sup>34</sup> Die landeseinheitliche Abschreibungstabelle ist eine Verwaltungsvorschrift. Die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände ist verbindlich vorgegeben.

Kosten- und Leistungsrechnung. Es soll eine mögliche Verpflichtung gegenüber dem Gebührenzahler nach dem Gebührenrecht ausgewiesen werden.

Sonstige Sonderposten (Kontenart 239) sind bei Zuwendungen für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens und für Aufwendungen auszuweisen.

#### **Beispiel:**

Eine Gemeinde kauft Vorratsvermögen mit Hilfe von Fördermitteln.

Eine Gemeinde übernimmt für 20 Jahre die Grünpflege an einer Autobahnbrücke und bekommt dafür eine Einmalzahlung vom Bund. Der sonstige Sonderposten wird analog zum Grünpflegeaufwand in den Haushaltsfolgejahren ertragswirksam aufgelöst.

### **XIV. Rückstellungen**

Unter welchen Voraussetzungen Rückstellungen zu bilden sind, ergibt sich aus § 35 GemHVO-Doppik. Die Gemeinden können gemäß § 35 Abs. 3 Nr. 3 GemHVO-Doppik Wertgrenzen bestimmen, bis zu denen die Bildung von Rückstellungen unterbleiben kann.

Eine Besonderheit gibt es bei den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen und Beihilfeverpflichtungen. Hier ist grundsätzlich eine versicherungsmathematische Berechnung notwendig, die auch zu überprüfen wäre. Diese Berechnung erfolgt aber durch den Kommunalen Versorgungsverband M-V und die Gemeinden übernehmen nur noch die Teilwerte aus diesen Berechnungen in die Bilanz<sup>35</sup>. Für die Berechnung der Beihilferückstellungen wird ein Prozentsatz der Pensionsrückstellungen ermittelt (i.d.R. 20 %).

Bei einem Dienstherrnwechsel eines Beamten erfolgt eine Entnahme aus der allgemeinen Kapitalrücklage gemäß § 18 Abs.1 GemHVO-Doppik<sup>36</sup>.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO-Doppik können gebildet werden, wenn im aktuellen Haushaltsjahr ein Haushaltsansatz vorhanden war<sup>37</sup> und wenn in der mittelfristigen Finanzplanung des Haushaltes im Folgejahr ein Ansatz im Finanzhaushalt vorhanden ist.

Eine Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellung ist von der Auflösung der Rückstellung zu unterscheiden. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme der Rückstellung wird gebucht: Rückstellungskonto an Auszahlungskonto<sup>38</sup>. Bei einer Auflösung der Rückstellung (§ 35 Abs. 5 GemHVO-Doppik) wird gebucht: Rückstellungskonto an Ertragskonto.

### **XV. Verbindlichkeiten**

Verbindlichkeiten sind analog zu den Forderungen auf Ausweis- und Bewertungsfehler zu prüfen. Bezüglich der Ausweisfehler verweisen wir auf die Ausführungen unter Punkt A. V.

Zur Prüfung eines Bewertungsfehlers sind Saldenbestätigungen, Kontoauszüge, Rechnungen oder Lieferverträge notwendig. Für ihre Investitionskredite erhalten die Gemeinden am Ende

---

<sup>35</sup> Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zu § 35, Pkt. 28.1.3.

<sup>36</sup> Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zur § 18, Pkt. 201.1.

<sup>37</sup> Ob eine Deckung der Aufwandsrückstellung über den Deckungspreis möglich ist, ist streitig.

<sup>38</sup> Bei einigen Buchungssystemen ist eine solche Buchung nicht vorgesehen. Hier wird Aufwands- an Auszahlungskonto gebucht und im zweiten Schritt (zahlungsneutral) Rückstellungs- an Aufwandskonto.

eines jeden Haushaltsjahres eine Saldenbestätigung der Bank. Hier sind Restbetrag, Tilgungsleistung im Haushaltsjahr sowie Zinszahlungen in Haushaltsjahr ersichtlich.

Bei Jahresabschlussprüfungen nach HGB holen die Wirtschaftsprüfer auch Saldenbestätigungen für Verbindlichkeiten und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ein. Hierzu wird der Schuldner oder Gläubiger angeschrieben und abgefragt, ob der ausgewiesene Betrag mit seinen Unterlagen übereinstimmt.

Im Rahmen der kommunalen Jahresabschlussprüfung wurde Testweise bei drei Gemeinden überprüft, ob ein solches Vorgehen auf den Jahresabschluss einer Gemeinde übertragbar ist.

Im Bereich der Forderung kam keine einzige Saldenbestätigung zurück. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Bürger bestätigt, dass die Gemeinde eine Forderung gegen ihn hat, ist wohl sehr gering. Im Bereich der Verbindlichkeiten lag die Rücklaufquote bei 30 %. Vor allem Firmen, die diese Praxis aus der eigenen Jahresabschlussprüfung kennen, haben sich an der Abfrage beteiligt.

Verbindlichkeiten können aber auch über alternative Prüfungshandlungen geprüft werden. So können Kassenreste (OP-Listen) aus der Kasse mit den ausgewiesenen Verbindlichkeiten in der Bilanz abgeglichen werden. Einzelne Anordnungen und Rechnungen können mit Stichproben überprüft werden.

Im Bereich der sonstigen Verbindlichkeiten<sup>39</sup> sollte ein besonderes Augenmerk auf die Verwahrkonten und ungeklärten Zahlungsvorgänge gelegt werden. Zu diesem Bereich gehören u.a. treuhänderische Gelder, Kautionen, weiterzuleitende Spenden, Umsatz- und Lohnsteuer sowie Spenden vor Annahme. Auch 8 Jahre nach Einführung der Doppik, werden immer noch Beträge, die anderen Bereichen zuzuordnen sind, in den Verwahrkonten „geparkt“.

Darüber hinaus bilden durchlaufende Gelder (Muster 5a) sowie Verwah- und Vorschusskonten eine Einheit und können miteinander abgeglichen werden. Durchlaufende Gelder werden definiert als: „Gelder, bei denen die Gemeinde weder Schuldner noch Gläubiger ist“<sup>40</sup>. Die Höhe und die jährliche Veränderung der Verwah- und Vorschusskonten sowie die Höhe und die jährliche Veränderung der durchlaufenden Gelder muss übereinstimmen.

#### **Beispiel:**

Der Saldo der durchlaufenden Gelder und ungeklärten Zahlungsvorgänge im Muster 5a beträgt zum Jahresende 50.000 €. Das heißt, die Gemeinde müsste 50.000 € auf dem Konto haben, die ihr nicht gehören. Die entsprechenden Verwah- und Vorschusskonten weisen im Saldo aber nur einen Betrag von 30.000 € aus.

Mögliche Ursache: Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten wurde festgestellt, dass ein Betrag nicht dem Bereich der Verwahrkonten zuzurechnen ist und wurde (zahlungneutral – Sachkonto an Sachkonto) umgebucht. Die Umbuchung in der Finanzrechnung wurde vergessen. Im Haushaltsfolgejahr erfolgt hier eine Korrektur des Vortrages im Muster 5a.

Die Verbindlichkeiten in der Bilanz müssen mit den Verbindlichkeiten im Muster 18 (Verbindlichkeitenübersicht) übereinstimmen.

---

<sup>39</sup> Als sonstige Verbindlichkeiten gelten laut VV-Kontenrahmenplan alle Verbindlichkeiten, die keiner anderen Position zugeordnet werden können.

<sup>40</sup> Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zu § 8, Pkt. 8.4.

## **XVI. Teilhaushalte**

Die Teilhaushalte der Gemeinde gemäß § 46 i. V. m § 4 GemHVO-Doppik sind Bestandteil des Jahresabschlusses und werden als Übersicht über die Teilrechnungen (Muster14) ausgewiesen. Hierbei ist darauf zu achten, dass alle Teilhaushalte in Summe den Wert der Ergebnis- oder Finanzrechnung ergeben.

### **1. Kennzahlen und Ziele**

Die Gemeinden haben gemäß § 4 Abs. 2 GemHVO-Doppik in den Teilhaushalten zu den wesentlichen Produkten Ziele und Leistungen zu beschreiben sowie Kennzahlen zur Zielvorgabe anzugeben.

Im Rahmen des Jahresabschlusses ist gemäß § 48 Abs. 3 GemHVO-Doppik im Anhang über die Erfüllung der Ziele, Leistungsmengen und Kennzahlen zu berichten.

Hier erfolgt durch den Prüfer nur eine Sachstandsdarstellung. Eine Analyse des Erfüllungsstandes oder der Qualität der Aussage ist nicht erforderlich.

### **2. Interne Leistungsbeziehungen**

Bei den internen Leistungsbeziehungen gemäß § 4 Abs. 4 und § 11 Abs. 6 GemHVO-Doppik ist darauf zu achten, dass diese zwischen den Teilhaushalten erfolgt und nicht innerhalb eines Teilhaushaltes.

Auf eine Kosten- und Leistungsrechnung kann gemäß § 27 Abs. 1 GemHVO-Doppik nur verzichtet werden, wenn durch eine angemessene interne Leistungsverrechnung eine ausreichende Steuerungsgrundlage gegeben ist.

## **XVII. Anhang**

Der § 48 GemHVO-Doppik regelt die einzelnen Bestandteile des Anhangs. Die Absätze 1 bis 4 sind Pflichtangaben. Hier ist im Rahmen der Abschlussprüfung darauf zu achten, dass durch die Verwaltung alle erforderlichen Angaben gemacht werden.

Der § 48 Abs. 2 GemHVO-Doppik ist Rechtsgrundlage für das Muster 12a (Übersicht über Erträge und Aufwendungen zur Ergebnisrechnung) und das Muster 5a (Zusammensetzung und Entwicklung des Saldos der liquiden Mittel und der Kassenkredite im Haushaltsjahr).

Soweit die Voraussetzungen des Absatzes 5 erfüllt sind, sollen auch hierzu Angaben erfolgen. Hier besteht ein gewisser Interpretationsspielraum. Die (schwere) Aufgabe des Prüfers besteht darin, einzuschätzen, ob dieser Sachverhalt eine untergeordnete Bedeutung für die Gemeinde hat.

## **XVIII. Anlagen / amtliche Muster**

Gemäß § 61 GemHVO-Doppik sind dem Jahresabschluss als Anlagen beizufügen:

Anlagenübersicht (Muster 16)

Forderungsübersicht (Muster 17)

Verbindlichkeitenübersicht (Muster 18)

Übersicht über die über das Ende des Haushaltsjahres hinaus geltenden Haushaltsermächtigungen (Muster 19)

### **XIX. Vollständigkeitserklärung**

Die Vollständigkeitserklärung ist keine (Pflicht-) Anlage zum Jahresabschluss. Sie ist keine „Bringschuld“ des Bürgermeisters, sondern eine „Holschuld“ des Prüfers. Rechtsgrundlage für die Vollständigkeitserklärung ist § 3 Abs. 6 KPG M-V. Sie ist Folge des risikoorientierten Prüfungsansatzes. Der Bürgermeister gibt die Vollständigkeitserklärung gegenüber dem Rechnungsprüfungsamt oder dem Rechnungsprüfungsausschuss ab und nicht gegenüber der Gemeindevertretung oder der Rechtsaufsichtsbehörde. Die Vollständigkeitserklärung wird zu den Arbeitspapieren gelegt. Im Prüfbericht wird Stellung dazu genommen, ob eine Vollständigkeitserklärung abgefordert wurde und ob sie vollständig ist und mit dem geprüften Jahresabschluss in Einklang steht.

### **D. Prüfung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Der Zweck der Buchführung, die Buchführungspflicht sowie die Beschaffenheit der Buchführung wird in den §§ 25 und 26 GemHVO-Doppik geregelt. Grundsätzlich könnte eine Gemeinde ihre Geschäftsvorfälle auch ganz „altmodisch“ mit Papier, Taschenrechner und Stift über T-Konten buchen. Bei der hohen Anzahl an Buchungsvorgängen ist dies natürlich unrealistisch. Durch die Verwendung EDV-gestützter Buchungssysteme ist darauf zu achten, dass die Buchungssysteme alle Anforderungen der ordnungsgemäßen Buchführung erfüllen.

Alle in Mecklenburg-Vorpommern verwendeten Buchungssysteme werden durch sachverständige Dritte zertifiziert. Dabei ist darauf zu achten, dass das Zertifikat auch für Mecklenburg-Vorpommern gilt. Grundsätzlich sind die Zertifikate nur im Zusammenhang mit dem Prüfbericht gültig. Die Zertifizierung erfolgt über 2 oder 3 Jahre und ist regelmäßig zu erneuern.

Unabhängig vom Zertifikat ist der Bürgermeister verpflichtet, das gültige Programm vor seiner Verwendung gemäß § 12 Abs.1 GemKVO-Doppik freizugeben.

Durch die fortschreitende Digitalisierung der Verwaltung wird sich auch die Jahresabschlussprüfung verändern. Wenn Rechnungen und Anordnungen nur noch digital erfasst werden, gibt es bald keine (analogen) Akten mehr zum Prüfen. Somit werden auch die technischen Anforderungen an die Prüfer weiter steigen. Ein Gastzugang mit Leserechten gehört in Zukunft zum Standard der örtlichen Prüfung.

### **E. Prüfung der Haushaltswirtschaft, der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung**

Die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandeln kann anhand der Prüfungsleitlinie 720<sup>41</sup> des Instituts der Rechnungsprüfer untersucht und in die Berichterstattung mit einbezogen werden. Die Fragenkreise sollten an die Bedürfnisse der jeweiligen Gemeinde angepasst werden. Einzelne Fragenkreise können entfallen, soweit sie auf die Gemeinde nicht zutreffen. Bei Ämtern ist darauf zu achten, dass gemäß § 127 KV M-V wesentliche Teile des

---

<sup>41</sup> Quelle: IDR Prüfungsleitlinie 720 „Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft“, Stand: 17.02.2009, [www.idrd.de](http://www.idrd.de)



Wirkungsbereiches der Gemeinden auf das Amt übertragen werden. Hier ist zu unterscheiden, ob mögliche Beanstandungen dem Amtsvorsteher oder dem Bürgermeister der Gemeinde zuzurechnen sind.

Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit, Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung erfolgt in Mecklenburg-Vorpommern nach § 3 Abs. 1 Nr. 4, 5 KPG M-V und nicht nach § 53 HGrG!

### **Fragenkreis 1: Tätigkeit von Überwachungsorganen und Verwaltungsleitung**

- a. Gibt es Geschäftsordnungen für die Verwaltung und einen Geschäftsverteilungsplan für die Verwaltungsleitung? Gibt es darüber hinaus schriftliche Weisungen des Überwachungsorgans zur Organisation für die Verwaltungsleitung (Geschäftsweisung)? Entsprechen diese Regelungen den Bedürfnissen der Gebietskörperschaft?
- b. Wie viele Sitzungen der Organe (Stadtvertreterversammlung) und ihrer Ausschüsse (Haupt- und Finanzausschuss) haben stattgefunden und wurden Niederschriften hierüber erstellt?
- c. In welchen Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 AktG sind die einzelnen Mitglieder der Verwaltungsleitung tätig?
- d. Wird die Vergütung der Organmitglieder (Verwaltungsleitung, Ratsmitglieder) soweit gesetzlich gefordert im Anhang des Jahresabschlusses ausgewiesen?

### **Fragenkreis 2: Aufbau- und ablauforganisatorische Grundlagen**

- a. Gibt es einen den Bedürfnissen der Kommune entsprechenden Organisationsplan, aus dem Organisationsaufbau, Arbeitsbereiche und Zuständigkeiten/ Weisungsbefugnisse ersichtlich sind? Erfolgt dessen regelmäßige Überprüfung?
- b. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass nicht nach dem Organisationsplan verfahren wird?
- c. Orientiert sich der Verwaltungsaufbau an den Produktbereichen der Verwaltung?
- d. Sind die Produktbereiche dezentral für ihren Ressourcenverbrauch verantwortlich?
- e. Gibt es geeignete Richtlinien bzw. Arbeitsanweisungen für wesentliche Entscheidungsprozesse (insbesondere Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung, Personalwesen, Kreditaufnahme und -gewährung)? Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass diese nicht eingehalten werden?
- f. Besteht eine ordnungsmäßige Dokumentation von Verträgen (z.B. Grundstücksverwaltung, EDV)?

### **Fragenkreis 3: Strategische Steuerung**

- a. Orientiert sich das Handeln der Gebietskörperschaft an einer langfristigen strategischen Ausrichtung?
- b. Ist diese strategische Ausrichtung in Form eines Leitbildes oder in anderer Form dokumentiert?

### **Fragenkreis 4: Ziele und Kennzahlen**

- a. Sind Ziele und Kennzahlen für eine Outputorientierte Steuerung definiert worden?

### **Fragenkreis 5: Controlling**

- a. Existiert ein Controlling in der Verwaltung und wie ist es organisiert?

### **Fragenkreis 6: Kosten und Leistungsrechnung**

- a. In welchen Teilen der Verwaltung existiert eine Kosten- und Leistungsrechnung?

### **Fragenkreis 7: Risikofrüherkennungssystem**

- a. Hat die Verwaltungsleitung nach Art und Umfang Frühwarnsignale definiert und Maßnahmen ergriffen, mit deren Hilfe wesentliche Risiken rechtzeitig erkannt werden können?

### **Fragenkreis 8: Finanzinstrumente, andere Termingeschäfte, Optionen und Derivate**

- a. Hat die Verwaltungsleitung den Geschäftsumfang zum Einsatz von Finanzinstrumenten sowie von anderen Termingeschäften, Optionen und Derivaten schriftlich festgelegt?

### **Fragenkreis 9: Haushaltsgrundsätze**

- a. Wurde der Grundsatz der Vollständigkeit beachtet oder gibt es relevante Sachverhalte, die nicht im Haushalt abgebildet sind?
- b. Wurde der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit beachtet bzw. gab es wesentliche Sachverhalte, bei denen sich die Verwaltung unwirtschaftlich verhalten hat?
- c. Wurde der Grundsatz der Haushaltswahrheit und -klarheit beachtet und wurden insbesondere alle geplanten Erträge und Aufwendungen sorgfältig geschätzt, sofern sie nicht errechenbar sind?
- d. Wurde die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung beachtet, wonach die zur Erfüllung der Aufgaben erforderlichen Finanzmittel vorrangig aus speziellen Entgelten und im Übrigen aus Steuern zu beschaffen sind, sofern die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen?

### **Fragenkreis 10: Planungswesen**

- a. Existiert eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und entspricht diese den geltenden gesetzlichen Vorschriften?
- b. Werden Planabweichungen systematisch untersucht?

### **Fragenkreis 11: Haushaltssatzung**

- a. Enthält die Haushaltssatzung alle erforderlichen Angaben und entspricht die Form den gesetzlichen Vorgaben?
- b. Ist die Haushaltssatzung fristgerecht beschlossen und veröffentlicht worden?
- c. Wurden ggf. die Vorschriften zur vorläufigen Haushaltsführung beachtet, d. h. sind nur Aufwendungen entstanden bzw. Auszahlungen geleistet worden, zu denen eine rechtliche Verpflichtung bestand oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar waren?
- d. War eine Nachtragsatzung erforderlich und ist diese fristgerecht erlassen worden?

### **Fragenkreis 12: Haushaltsplan**

- a. Enthält der Haushaltsplan alle erforderlichen Angaben und entspricht die Form den gesetzlichen Vorgaben?
- b. Wurde der Haushaltsplan eingehalten bzw. an welchen Stellen gab es wesentliche Abweichungen und welche Gründe waren hierfür ausschlaggebend?

### **Fragenkreis 13: Haushaltssicherungskonzept**

- a. War die Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes erforderlich, um die künftige dauernde Leistungsfähigkeit der Gebietskörperschaft zu erreichen?

### **Fragenkreis 14: Investitionen**

- a. Werden Investitionen (in Sachanlagen, Beteiligungen, sonstige Finanzanlagen, immaterielle Anlagewerte und Vorräte) angemessen geplant und vor Realisierung auf Rentabilität/Wirtschaftlichkeit, Finanzierbarkeit und Risiken geprüft?
- b. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass die Unterlagen/Erhebungen zur Preisermittlung nicht ausreichend waren, um ein Urteil über die Angemessenheit des Preises zu ermöglichen (z.B. bei Erwerb bzw. Veräußerung von Grundstücken oder Beteiligungen)?
- c. Werden Durchführung, Budgetierung und Veränderungen von Investitionen laufend überwacht und Abweichungen untersucht?
- d. Haben sich bei abgeschlossenen Investitionen wesentliche Überschreitungen ergeben? Wenn ja, in welcher Höhe und aus welchen Gründen?
- e. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass Leasing- oder vergleichbare Verträge nach Ausschöpfung der Kreditlinien abgeschlossen wurden?

### **Fragenkreis 15: Kredite**

- a. Gab es eine Nettoneuverschuldung oder konnten per Saldo Schulden abgebaut werden?
- b. Wurden Kredite nur für Investitionen und zur Umschuldung aufgenommen?

### **Fragenkreis 16: Liquidität**

- a. Besteht ein funktionierendes Finanzmanagement, welches u. a. eine laufende Liquiditätskontrolle gewährleistet?
- b. Musste die Verwaltung Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen und wie hat sich der Bestand dieser Kredite entwickelt?

### **Fragenkreis 17: Forderungsmanagement**

- a. Gibt es eine Dienstanweisung zur Stundung, zur Niederschlagung und zum Erlass von Forderungen und entspricht diese den Bedürfnissen der Verwaltung?
- b. Ist durch das bestehende Mahn- und Vollstreckungswesen sichergestellt, dass Entgelte vollständig und zeitnah in Rechnung gestellt werden? Ist durch das bestehende Mahnwesen gewährleistet, dass ausstehende Forderungen zeitnah und effektiv eingezogen werden?

### **Fragenkreis 18: Vergaberegelungen**

- a. Gibt es eine Dienstanweisung zum Vergabewesen und entspricht diese den gesetzlichen Vorgaben?
- b. Werden für Geschäfte, die nicht den Vergaberegelungen unterliegen, Konkurrenzangebote (z.B. auch für Kapitalaufnahmen und Geldanlagen) eingeholt?
- c. Gab es im Rahmen der Prüfung Anhaltspunkte, dass gegen bestehende Vergaberegelungen verstoßen wurde?

### **Fragenkreis 19: Gebühren- und Beitragssatzungen**

- a. Wurden die Gebührenbedarfsberechnungen von der örtlichen Prüfung auf Plausibilität und Rechtmäßigkeit überprüft?
- b. Ist sichergestellt, dass alle Beiträge zeitnah und vollständig erhoben werden?

### **Fragenkreis 20: Korruptionsprävention**

- a. Hat die Verwaltungsleitung Vorkehrungen zur Korruptionsprävention ergriffen und dokumentiert?
- b. Gibt es interne Regelungen zur Korruptionsprävention, z. B. Annahme von Geschenken?
- c. Gab es im abgelaufenen Jahr Fälle von Korruption, die zur Anzeige gebracht wurden?

### **Fragenkreis 21: Berichterstattung an das Überwachungsorgan**

- a. Hat die Verwaltungsleitung die Stadtvertreterversammlung unterjährig über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft informiert?
- b. Vermitteln die Berichte einen zutreffenden Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft und in die wichtigsten Verwaltungsbereiche?
- c. Wurde die Stadtvertreterversammlung über wesentliche Vorgänge angemessen und zeitnah unterrichtet? Liegen insbesondere ungewöhnliche, risikoreiche oder nicht ordnungsgemäß abgewickelte Geschäftsvorfälle sowie erkennbare Fehldispositionen oder wesentliche Unterlassungen vor und wurde hierüber berichtet?

### **Fragenkreis 22: Ungewöhnliche Kennzahlen zur Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage**

- a. Gibt es Auffälligkeiten bei den Kennzahlen zur Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gebietskörperschaft?

### **Fragenkreis 23: Ungewöhnliche Bilanzposten und stille Reserven**

- a. Besteht in wesentlichem Umfang offenkundig nicht betriebsnotwendiges Vermögen?
- b. Sind Bestände auffallend hoch oder niedrig?
- c. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass die Vermögenslage durch im Vergleich zu den bilanziellen Werten erheblich höhere oder niedrigere Verkehrswerte der Vermögensgegenstände wesentlich beeinflusst wird?

### **Fragenkreis 24: Finanzierung**

- a. Wie setzt sich die Kapitalstruktur nach internen und externen Finanzierungsquellen zusammen? Wie sollen die am Abschlussstichtag bestehenden wesentlichen Investitionsverpflichtungen finanziert werden?
- b. Wie ist die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu beurteilen, insbesondere hinsichtlich der bestehenden Kredite für Investitionen und zur Liquiditätssicherung?
- c. In welchem Umfang hat das Unternehmen Finanz-/Fördermittel einschließlich Garantien der öffentlichen Hand erhalten? Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass die damit verbundenen Verpflichtungen und Auflagen des Mittelgebers nicht beachtet wurden?

### **Fragenkreis 25: Eigenkapitalausstattung**

- a. Besteht kurz- bis mittelfristig die Gefahr einer bilanziellen Überschuldung? Die Gefahr einer kurz- oder mittelfristigen bilanziellen Überschuldung besteht für die Stadt Bergen auf Rügen nicht.

### **Fragenkreis 26: Rentabilität/Wirtschaftlichkeit**

- a. Haben die ordentlichen Erträge die ordentlichen Aufwendungen decken können?
- b. Ist das Jahresergebnis entscheidend von einmaligen Vorgängen geprägt?
- c. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass wesentliche Kredit- oder andere Leistungsbeziehungen zwischen der Gebietskörperschaft und deren Eigengesellschaften bzw. Eigenbetrieben eindeutig zu unangemessenen Konditionen vorgenommen werden?

### **Fragenkreis 27: Strukturelles Defizit und seine Ursachen**

- a. Existiert ein strukturelles Defizit und was sind seine Ursachen?

### **Fragenkreis 28: Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage**

- a. Sind langfristige Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage erforderlich?
- b. Welche Maßnahmen wurden eingeleitet bzw. sind beabsichtigt, um die Ertragslage der Gebietskörperschaft zu verbessern?

## **F. Laufende Überwachung der Zahlungsabwicklung**

Hierbei sind im Verlaufe des Haushaltsjahres die verschiedenen kassenspezifischen Tätigkeiten und Arbeitsabläufe bei der Zahlungsabwicklung durch stichprobenweise Prüfung zu überwachen.

- Arbeiten die Mitarbeiter der Kasse so, wie es die Dienstanweisung vorsieht?
- Besteht ein internes Kontrollsystem (IKS) und wird dies überwacht?
- Werden Aus- oder Einzahlungen nur durch befugte Mitarbeiter getätigt?
- Liegen Unterschriftenproben in der Kasse?
- Gibt es eine EC- oder Kreditkarte, wer kann damit wie und wo bezahlen?

Die laufende Überwachung der Zahlungsabwicklung kann bei Gemeinden ohne eigenes Rechnungsprüfungsamt auch im Zusammenhang mit einer Kassenprüfung oder der Jahresabschlussprüfung erfolgen.

## **G. Kassenprüfung**

Mindestens einmal pro Jahr erfolgt durch die örtliche Prüfung eine unvermutete Kassenprüfung. Das heißt, wenn möglich sollten die Mitarbeiter der Kasse nicht wissen, dass sie an diesem Tag überprüft werden.

Eine Kassenprüfung erfolgt ebenfalls regelmäßig durch das Gemeindeprüfungsamt des Landkreises und durch die örtliche Kassenaufsicht. Zu allen Kassenprüfungen liegen Protokolle vor. Diese Protokolle können als Hilfestellung und kleiner Leitfaden genutzt werden.

Die Kassenprüfung erstreckt sich auf die Konten der Gemeinde sowie alle Bar- und Nebenkassen. Bei den Konten erfolgt ein Abgleich der Kontoauszüge vom Prüfungstag mit dem vorläufigen Tagesabschluss. Bei der Barkasse und den Nebenkassen (z.B. Standesamt, Bürgeramt) erfolgt eine Zählung des Bargeldbestandes.

## **H. Vergabepfung**

Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 9 KPG M-V sind mindestens 10 % der Auftragsvergaben des Haushaltsjahres zu prüfen. Zu den Auftragsvergaben zählen dabei Bauvorhaben, die Anschaffung von beweglichen Vermögensgegenständen sowie Dienstleistungen, unabhängig vom konkreten Auftragswert. Hierfür ist es notwendig, dass die Verwaltung einen Überblick über alle Vergaben des Haushaltsjahres hat. Dies kann durch eine zentrale Vergabestelle erfolgen oder durch eine Eintragung aller Vergaben durch die Fachämter in einer zentralen Datenbank.

Für eine Zuordnung der Auftragsvergaben zu einem Haushaltsjahr ist bei der Ausschreibung von Bauleistungen oder Dienstleistungen der Zeitpunkt der Zuschlagserteilung maßgeblich. Bei freihändigen Vergaben oder Anschaffungen von beweglichen Vermögensgegenständen ist auf das Rechnungsdatum und den Zeitpunkt der Aktivierung abzustellen.

Rechtsgrundlagen sowie Wertgrenzen für beschränkte Ausschreibungen und freihändige Vergaben:

- Vergabe und Vertragsordnung für Bauleistungen – Teil A (VOB/A) und Vergabe und Vertragsordnung für Leistungen – Teil A (VOL/A)
- Vergabegesetz Mecklenburg - Vorpommern (VgG M-V) - Wertgrenze für Bauleistungen ab 50.000 € und Dienstleistungen ab 10.000 €
- Vergabe öffentlicher Aufträge mit geringen Auftragswert (Wertgrenzenerlass)

Beim Wertgrenzenerlass ist darauf zu achten, dass in der Verordnung jeweils gleich immer ein „Außerkräfttreten“ vorgesehen ist.

## Checkliste zur Vergabeprüfung

### 1. Allgemeine Angaben

Durchführende Stelle für die Vergabeprüfung	
Bezeichnung der geprüften Maßnahme	
Zuwendungsempfänger der geprüften Maßnahme	
Gegenstand der Vergabe/Leistung (kurze Beschreibung)	
Begünstigte/r (= Auftraggeber)	
geschätzter Nettogesamtauftragswert laut Angaben Begünstigte/r (in vollen Euro)	

### 2. Art der Ausschreibung

2.1	Ist/war eine EU-weite Ausschreibung notwendig? (siehe EU-Schwellenwerte)	
	ja      nein	EU-Schwellenwert _____ Euro
2.2	Wenn ja, wurde eine EU-weite Ausschreibung durchgeführt?	
	ja      nein	
Bemerkungen:		
2.3	Welche Vergabeart wurde von der/dem Begünstigten gewählt?	
	Nationales Verfahren ... öffentliche Ausschreibung ... beschränkte Ausschreibung ... freihändige Vergabe ... Direktkauf	EU-weites Verfahren ... offenes Verfahren ... nicht offenes Verfahren ... Verhandlungsverfahren mit Teilnahmewettbewerb ... Verhandlungsverfahren ohne Teilnahmewettbewerb
2.4	Ist die Wahl der Vergabeart nachvollziehbar und plausibel?	
	... ja	... nein
Bemerkungen:		
2.5	Sind die Abläufe und Entscheidungen des Vergabeverfahrens dokumentiert und nachvollziehbar?	
	... ja	... nein
Bemerkungen:		
2.6	Vorgelegte und eingesehene Unterlagen	
...	Veröffentlichung/Bekanntmachung/Ausschreibungstext	

...	Submissionsprotokoll
...	Preisspiegel
...	Vergabevermerk mit den Bestandteilen gemäß § 20 VOL/A beziehungsweise § 20 VOB/A
...	Auftragserteilung (Zuschlag)
...	Stellungnahme Rechnungsprüfungsamt oder einer gleichgelagerten Einrichtung
...	
...	
...	
2.7	Erhielt die Bieterin/der Bieter mit dem wirtschaftlichsten Angebot (= Angebot, bei dem das günstigste Verhältnis zwischen der gewünschten Leistung und dem angebotenen Preis erzielt wird) den Zuschlag?
	... ja      ... nein
	Bei Losvergabe (gegebenenfalls weiterführendes/gesondertes Blatt als zusätzliche Anlage zur Checkliste)
	Los 1      ... ja      ... nein Los 2      ... ja      ... nein Los 3      ... ja      ... nein Los 4      ... ja      ... nein Los 5      ... ja      ... nein
	Bemerkungen:
2.8	Liegt eine nachvollziehbare und plausible Begründung für die Vergabeeinstscheidung vor?
	... ja      ... nein
	Bemerkungen:
2.9	Prüfung auf Unregelmäßigkeiten, zum Beispiel:
	a) Auftragsbekanntmachung wurde nicht veröffentlicht (Nummer 1 <sup>42</sup> )      ... ja      ... nein      ... entfällt
	b) Künstliche Aufteilung von Bau-, Liefer- oder Dienstleistungsverträgen (Nummer 2)      ... ja      ... nein      ... entfällt
	c) Interessenskonflikt (Nummer 21)      ... ja      ... nein      ... entfällt
	d) Vergabe zusätzlicher Bau-, Liefer- oder Dienstleistungsverträge ohne Wettbewerb (Nummer 24)      ... ja      ... nein      ... entfällt
	e) Zusätzliche Bau- oder Dienstleistungen, die die in den einschlägigen Vorschriften festgelegten Schwellenwerte übersteigen      ... ja      ... nein      ... entfällt
	f) Sonstiges:      ... ja      ... nein      ... entfällt
2.10	weitere Bemerkungen/Begründungen:
<b>3. Einholung von Mindestangeboten</b>	
3.1	Wurden vor der Auftragserteilung mindestens drei Angebote eingeholt beziehungsweise Unternehmen zur Angebotsabgabe aufgefordert?
	... ja      ... nein
3.2	Liegt eine plausible Begründung/ein nachvollziehbarer Nachweis für das Vorliegen von weniger als den erforderlichen Angeboten vor?
	... ja      ... nein      ... entfällt (Mindestanzahl liegt vor)



Bemerkungen:	
3.3	Wurde von der/dem Begünstigten das wirtschaftlichste Angebot (= Angebot, bei dem das günstigste Verhältnis zwischen der gewünschten Leistung und dem angebotenen Preis erzielt wird) ausgewählt?
	... ja      ... nein
Bemerkungen:	
3.4	Ist die Vergabeentscheidung inklusive Begründung dokumentiert, nachvollziehbar und plausibel?
	... ja      ... nein
Bemerkungen:	
<b>4. Abschließendes Votum</b>	
4.1	
... Die Prüfung hat keine Hinweise auf Vergabeverstöße ergeben.	
... Bei der Prüfung wurden folgende Vergabeverstöße festgestellt hinsichtlich:	
	... Wahl der Vergabeart
	... Zuschlagserteilung
	... Sonstiges
Konkreter Verstoß:	
4.2	
... Der Verstoß führt zu keiner finanziellen Beanstandung.	
Bemerkungen:	
4.3	
... Der Verstoß führt zu einer finanziellen Beanstandung.	
Die finanzielle Beanstandung erfolgt in Form	
... eines Abzugsbetrages in Höhe von _____ Euro	
... eines prozentualen Abzuges in Höhe von _____ Prozent	
4.4	
Begründung für die gewählte Höhe der finanziellen Beanstandung:	
Vorschlag für weiteres Verfahren/einzuleitende Schritte:	

---

Datum, Unterschrift Prüfer/-in