

Örtliche Prüfung
Kommunal-Prüfungs-Gesetz
Mecklenburg-Vorpommern

PRAXISKOMMENTAR

3. Auflage

Michael Necke

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 3. Auflage berücksichtigt die Evaluierungen der GemHVO-Doppik, der GemKVO-Doppik, des Kommunalprüfungsgesetzes und der Kommunalverfassung aus dem Jahr 2024.

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.

3. Auflage, Stand September 2024

Autor Michael Necke Zertifizierter Rechnungsprüfer (IDR), Wirtschaftsjurist LL.B.
Tätigkeiten: Kommunalaufsicht LK Uckermark, Abt. Finanzaufsicht,
Mittelrheinische Treuhand Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH,
WIKOM AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Seit 2012 Freiberuflicher Rechnungsprüfer

Impressum

Herausgeber: Michael Necke
Am Strom 38
18119 Rostock
Tel.: 0381 / 77 89 533
E-Mail: m.necke@nchr-beratung.de
Internet: www.nchr-beratung.de

Inhaltsverzeichnis

A. Grundlagen der Prüfung	7
I. Allgemein	7
II. Rechtsgrundlagen	7
III. Risikoorientierter Prüfungsansatz	8
IV. Wesentlichkeitsgrenzen	10
1. Fehlertoleranz	11
2. Nichtaufgriffsgrenze	12
V. Ausweisfehler	12
1. Bereichsabgrenzung A / B	13
2. Bereichsabgrenzung C / D	13
VI. Bewertungsfehler	14
VII. Beanstandungen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze	15
VIII. Meinungsstreit	15
IX. Ermessen	16
X. Institut der Rechnungsprüfer	16
XI. Sachverständiger Dritter	17
B. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	18
I. Vorbereitung der Prüfung	18
II. Durchführung der Prüfung	19
1. Ankündigung	19
2. Auftaktgespräch	19
3. Prüfungshandlungen	19
4. Schlussbesprechung	19
III. Arbeitspapiere	19
IV. Prüfbericht	20
V. Bestätigungsvermerk	22
VI. Beschlussfassung	23
C. Prüfung des Jahresabschlusses	25
I. Abgleich zwischen Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung und Kasse	25
II. Abgleich zwischen Ergebnis- und Finanzrechnung sowie Bilanz	25
III. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Finanzrechnung	26
IV. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Ergebnisrechnung	26
V. Abgleich zwischen Anlagenbuchhaltung und Bilanz	27
VI. Wertberichtigungen	27
1. Abschreibungen auf Forderungen	27
2. Wertberichtigungen	27

VII.	Liquide Mittel	28
VIII.	Rechnungsabgrenzungsposten	29
IX.	Eigenkapital	29
X.	Kapitalrücklage	29
	1. Allgemeine Kapitalrücklage	29
	2. Zweckgebundene Kapitalrücklage	30
	a. Finanzausgleichsgesetz bis zum 31. Dezember 2019	30
	b. Finanzausgleichsgesetz ab dem 01. Januar 2020	30
XI.	Ergebnisrücklage	30
XII.	Jahresergebnis und Ergebnisvortrag	31
XIII.	Sonderposten	31
XIV.	Rückstellungen	32
XV.	Verbindlichkeiten	33
XVI.	Teilhaushalte	34
	1. Kennzahlen und Ziele	34
	2. Interne Leistungsverrechnung	34
XVII.	Anhang	35
XVIII.	Anlagen / amtliche Muster	35
XIX.	Vollständigkeitserklärung	35
	D. Prüfung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	36
	E. Prüfung der Haushaltswirtschaft, der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung	37
	F. Laufende Überwachung der Zahlungsabwicklung	48
	G. Kassenprüfung	48
	H. Vergabeprüfung	48
	I. Städtebauliches Sondervermögen	50
	I. Rechtsgrundlagen	50
	II. Prüfungshandlung	52
	III. Prüfbericht und Bestätigungsvermerk	53
	J. Bestätigung der Zwischenabrechnung	54
	I. Prüfauftrag	54
	II. Prüfungshandlung	54
	Anlage 1: Checkliste zur Prüfung von Jahresabschlüssen / Arbeitspapiere	55
	Anlage 2: Checkliste zur Vergabeprüfung	72

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	Anderer Auffassung
Abs.	Absatz
a.F.	Alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
DA	Dienstanweisung
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
OP-Liste	Offene Posten Liste (Kassenreste im Kassensystem)
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, www.orghandbuch.de , Stand Februar 2018
Brösel, Gerrit Freichel, Christoph Toll, Martin Buchner, Robert	Wirtschaftliches Prüfungswissen – Der Einstieg in die Wirtschaftsprüfung, 3. Auflage, München 2015
Darsow, Dr. Thomas	Schweriner Kommentierung der Kommunalverfassung Mecklenburg-Vorpommern, 4. Auflage 2014
Fandrich, Thomas Schartow, Dirk Sewing, Annette	Gemeindehaushaltsrecht Mecklenburg-Vorpommer Kommentar, September 2020
Förschle, Prof. Dr. Gerhard	Beck'scher Bilanz-Kommentar Handels- und Steuerrecht, 9. Auflage, München 2014
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, www.idrd.de
Ministerium für Inneres und Europa Mecklenburg-Vorpommern	Vorgaben zur Öffentlichkeit der Sitzung der Gemeindevertretung bei Beratung des Prüfberichts zum Jahresabschluss; Veröffentlichungspflichten
Ramsauer, Prof. Dr. Ulrich	Kopp / Ramsauer Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, 25. Auflage, München 2024
Schülke, Prof. Dr. Thilo	Rechnungslegung nach HGB und IFRS – Themensystematischer Kommentar und synoptische Darstellung, 1. Auflage, 2017
Truecare GmbH Projekt Performance	PMH Projektmanagement Handbuch, Stand September 2018, www.projektmanagementhandbuch.de

KGSt – Kommunale
Gemeinschaftsstelle
für Verwaltungs-
management

Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse

- Band 1 Bericht Nr. 6/2009, Anlagevermögen und korrespondierende Sonderposten, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung.
- Band 2 Bericht Nr. 9/2009, Erbbaurechte und Verpflichtungen aus Erbbaurechten, Städtebauliche Maßnahmen, Finanzanlagen, Grundstücke zur Entwicklung, Grundstücke zum Verkauf.
- Band 3 Bericht Nr. 1/2010, Forderungen, sonstige Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten.
- Band 4 Bericht Nr. 4/2010, Anhang und Rechenschaftsbericht / Lagebericht
- Band 5 Bericht Nr. 6/2010, Rechnungsabgrenzungsposten, Wertansätze nach Eröffnungsbilanz, Haushaltsausgleich, Eigenkapital.

Wille, Dietger

Schweriner Kommentierung der Kommunalverfassung
Mecklenburg-Vorpommern, 4. Auflage 2014

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 Haushaltssatzung¹ 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

¹ 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 Leitfäden² werden als Verwaltungsvorschrift herausgegeben und sind somit verbindlich anzuwenden, andere Leitfäden³ wiederum nicht. Darüber hinaus gibt es auch Erlasse und rechtsaufsichtliche Hinweise des Innenministeriums⁴. 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 Jahresabschlussprüfung⁵ 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)⁶. 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 HGB⁷ umgestellt.

² 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.

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

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

⁵ Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Empfehlung zur Prüfung des Jahresabschlusses, Stand: 29.04.2011.

⁶ Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, S. 5, Anlage 1 S. 1.

⁷ 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 Rechenschaftsberichts⁸ 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 Fehlerrisiko⁹.

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 Formel¹⁰. 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?

⁸ 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.

⁹ Vgl. hierzu ausführlich: Brösel, Freichel, Toll, Buchner; Wirtschaftliches Prüfungswissen.

¹⁰ Vgl. BMI Handbuch für Organisationsuntersuchungen, S. 157; 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-MV¹¹ 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

¹¹ 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.

Prüfbereich	Bezugsgröße in €	Wesentlichkeitsgrenze (0,5 % der Bezugsgröße)¹²
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.

¹² 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 €	Wesentlichkeits- grenze	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 unterteilt¹³.

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.

¹³ Vgl. hierzu ausführlich: Schülke in: Schäffer-Poeschel, Rechnungslegung nach HGB und IFRS, Kapitel 19, Tz. 5.

Der Produktrahmenplan ist durch die Gemeinde bis zur Produktgruppe verbindlich zu übernehmen¹⁴. 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 verbindlich¹⁵. 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	Konto	Unterkonto			
Bezeichnung				Ergebnis- haushalt (EH)	Bereichsabgrenzung	Konto- Nummer Stat. BA
41						
	413			Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfererträge		
				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 berücksichtigen¹⁶.

2. Bereichsabgrenzung C und D

Die Bereichsabgrenzung C sieht eine Abgrenzung der Laufzeiten¹⁷ 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.

¹⁴ VV-Produktrahmenplan, Pkt. 4.

¹⁵ VV-Kontenrahmenplan, Pkt. 3.

¹⁶ VV-Kontenrahmenplan, Pkt. 4.

¹⁷ 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 definiert¹⁸.

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 Beanstandung¹⁹ 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 drei 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.

¹⁸ GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, vom 24. Mai 2024, Pkt. 26.

¹⁹ Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, S. 15.

Eine Prüfung erfolgt immer aus einem neutralen Blickwinkel. Soweit die Rechtsauffassung der Verwaltung vertretbar und nicht offensichtlich rechtsfehlerhaft ist, erfolgt keine Beanstandung.

IX. Ermessen

Einige Rechtsvorschriften lassen der Gemeinde einen Ermessensspielraum²⁰. Dieser Ermessensspielraum 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: „Aufwendungen aus planmäßigen Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können**, soweit diesen keine Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüberstehen, durch Entnahmen aus in Vorjahren oder im laufenden Haushaltsjahr der zweckgebundenen Kapitalrücklage aus investiv gebundenen Zuweisungen oder der zweckgebundenen Kapitalrücklage aus Zuweisungen nach § 23 und § 24 des Finanzausgleichsgesetzes Mecklenburg-Vorpommern zugeführten Beträgen 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)²¹ ist ein Zusammenschluss aller Rechnungsprüfer und Rechnungsprüfungsämter in Deutschland. Neben dem Leitbild der Rechnungsprüfung²² unterstützt das IDR die Rechnungsprüfer bei ihrer Arbeit durch einheitliche Grundsätze und Prüfungsstandards. Die Prüfungsleitlinien²³ des IDR sollen einen einheitlichen und hohen Standard der Rechnungsprüfung sichern und können auf der Internetseite des IDR eingesehen und verwendet werden.

²⁰ Vgl. ausführlich zu „Ermessen“: Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 40, Rn. 2 ff, 74.

²¹ www.idrd.de

²² IDR Prüfungsleitlinie L 10.

²³ IDR Prüfungsleitlinie L 200 „Leitlinie zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlüssen“.

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. Aus § 1 Abs. 5 KPG M-V ergeben sich keine Beschränkungen bezüglich der Beauftragung eines sachverständigen Dritten mit der Durchführung der örtlichen Prüfung in ihrer Gesamtheit²⁴.

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.

Der sachverständige Dritte hat entsprechende Kenntnisse im Bereich der Doppik und bei der Prüfung öffentlicher Gebietskörperschaften vorzuweisen. 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.

In § 2 Abs. 7 KPG M-V ist geregelt, wer nicht als sachverständiger Dritter tätig werden darf.

Im Rahmen der Beauftragung ist zu klären, ob der sachverständige Dritte für den Rechnungsprüfungsausschuss den Prüfbericht erstellt und ob eine Teilnahme an der Ausschusssitzung oder der Gemeindevertretersitzung notwendig ist.

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 Rechnungsprüfungsausschuss²⁵.

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.

²⁴ Der sachverständige Dritte kann gemäß § 1 Abs. 5 KPG M-V auch mit einer „Vollprüfung“ beauftragt werden, a.A.: Kortmann, Erläuterungen zum Kommunalprüfungsgesetz (KPG M-V), Pkt. 1.1.5, Stand 01.04.2012 (Die Erläuterungen zum Kommunalprüfungsgesetz sind keine Rechtsvorschrift – Status ungeklärt).

²⁵ Gemäß § 3a Abs. 4 KPG M-V fertigen das Rechnungsprüfungsamt sowie der Rechnungsprüfungsausschuss auf der Grundlage des Prüfberichts einen abschließenden Prüfvermerk, der mit dem Prüfbericht der Gemeindevertretung vorzulegen ist.

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 – Verwehr- 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 betroffenen 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-Controllings²⁶ 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“.

²⁶ Hierzu ausführlich unter: www.projektmanagementhandbuch.de.

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.

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 Arbeitspapiere²⁷ 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.

²⁷ 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.

1. Grundakte oder Dauerakte: Alle Unterlagen, die für alle (nachfolgenden) Prüfungen relevant sind (z.B. Dienstsanweisungen, 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

IV. Prüfbericht

Über Gegenstand, Art und Umfang sowie über die Ergebnisse der Prüfung ist gemäß § 3a Abs. 2 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
 - 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 Jahresabschlussprüfung²⁸ und in den Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse²⁹ werden weitere beispielhafte Gliederungen 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 sichergestellt, auf welche Version des Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk erteilt wurde. Alternativ kann der

²⁸ Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Anlage 1.

²⁹ Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse, Band 1 – 5, KGSt-Bericht Nr. 6/2009, 9/2009, 1/2010, 6/2010, 6/2010.

Prüfbericht inkl. des geprüften Jahresabschlusses in einer unveränderbaren Datei (z. B. PDF) erstellt werden.

Soweit der Prüfbericht durch einen sachverständigen Dritten erstellt wurde, ist folgendes zu beachten:

- Gemäß § 3a Abs. 2 Satz 1 KPG M-V ist ein Prüfbericht zu erstellen. Der Prüfbericht ist aber nicht zwingend durch den Rechnungsprüfungsausschuss zu erstellen.
- Der Rechnungsprüfungsausschuss kann sich den Prüfbericht des sachverständigen Dritten, der als Prüfassistent tätig ist, zu eigen machen.
- Übernimmt der Ausschuss den Prüfbericht des sachverständigen Dritten, ist dies in der Beschlussfassung zu dokumentieren.

Formulierungsvorschlag: „Der Rechnungsprüfungsausschuss schließt sich dem Ergebnis der Prüfung und dem Prüfbericht des sachverständigen Dritten vollumfänglich an. Eigene Prüfungshandlungen wurden am / wurden nicht durchgeführt. Der Prüfbericht vom ... ist Bestandteil des Bestätigungsvermerks.“

Der Prüfbericht darf nicht durch die geprüfte Verwaltung erstellt werden.

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 wird auf die Ausführungen in der Praxishilfe Jahresabschlussprüfung³⁰ verwiesen.

Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn keine wesentlichen Ausweis- oder Bewertungsfehler im Jahresabschluss vorhanden sind. Dabei ist es nicht notwendig, dass der Jahresabschluss vollständig fehlerfrei ist. Die Summe aller Fehler muss unterhalb der verbindlich festgesetzten Wesentlichkeitsgrenze liegen.

Unbeschadet von der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes, hat der Rechnungsprüfungsausschuss die Möglichkeit, auf bestimmte Tatbestände unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze hinzuweisen. In solchen Fällen ist im Anschluss an das eigentliche Prüfungsurteil ein gesonderter Absatz aufzunehmen, wobei folgende Einleitung empfohlen wird: „Ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken, wird auf folgendes hingewiesen: ...“.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn (nicht korrigierte) wesentliche Ausweis- oder Bewertungsfehler im Jahresabschluss vorhanden sind. Grundsätzlich besteht

³⁰ Praxishilfe Jahresabschlussprüfung, Punkt 8.4, S. 11 ff.

im Rahmen der örtlichen Prüfung jederzeit die Möglichkeit, Fehler zu korrigieren. Der Bestätigungsvermerk wird auf die letzte, vom Prüfer freigegebene, Variante des Jahresabschlusses erteilt. Soweit sich wesentliche Fehler nicht mehr korrigieren lassen,³¹ ist ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erteilen.

Ein weiterer Grund für eine Einschränkung kann ein Prüfungshemmnis für bestimmte abgrenzbare Teile der Rechnungslegung sein. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn zu einzelnen Buchungen keine Belege vorliegen, die Anordnung fehlerhaft ist oder die Mitarbeiter der Verwaltung zu bestimmten Buchungsvorgängen keine Aussagen treffen können und somit eine Beurteilung des Sachverhaltes mit hinreichender Sicherheit nicht möglich ist.

Verstöße gegen § 60 der KV M-V und der §§ 24 bis 48 sowie der §§ 50 bis 53a der GemHVO-Doppik sowie den sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen führen ohne Rücksicht auf ihre Wesentlichkeit immer zu einer Einschränkung, wenn den Bestimmungen nach ihrem Sinn und Zweck besondere Bedeutung zuzumessen und der Verstoß nicht geringfügig ist (Systemfehler).

Wird ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk auf Grund von Meinungsverschiedenheiten zur Auslegung von Rechtsvorschriften oder Ermessensentscheidungen erteilt,³² ist dies im Bestätigungsvermerk zu erläutern. Die Stellungnahme der Verwaltung ist der Gemeindevertretung zusammen mit dem Prüfbericht und dem Bestätigungsvermerk zu übergeben.

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.

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.

³¹ Bei der Korrektur von Bestandskonten, insbesondere bei Forderungen und Verbindlichkeiten, ist auf die Verknüpfung zu den Personenkonten (werden durch die Kasse verwaltet) zu beachten. Bestimmte Bilanzkonten sind nur Summenkonten der Personenkonten und können nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand korrigiert werden. Hier kann es im Einzelfall zweckmäßig sein, den Fehler stehen zu lassen und erst in einem Haushaltsfolgejahr über die Personenkonten zu korrigieren.

³² Bei auslegungsbedürftigen Rechtsvorschriften kann es zu unterschiedlichen Ansichten kommen. Können sich Rechnungsprüfungsausschuss und Verwaltung auf keine gemeinsame Auslegung einigen, geben beide Parteien eine Stellungnahme ab. Eine Abschließende Entscheidung erfolgt durch die Gemeindevertretung. Siehe auch Ausführungen zum Meinungsstreit auf Seite 14.

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)³³.

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 i. V. m. § 53a GemHVO-Doppik im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss zu berichtigen. Soweit keine Verfahrensfehler vorliegen, wird ein festgestellter Jahresabschluss nicht korrigiert und neu beschlossen.

³³ Punkt E: Prüfung der Haushaltswirtschaft, der Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, S. 31.

C. Prüfung des Jahresabschlusses³⁴

Die ausführliche **Checkliste zur Prüfung des Jahresabschlusses** ist als **Anlage 1** beigelegt.

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 ein Kipper für 15.000 € 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 0713 (Fahrzeuge/Kipper) 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 Abschreibungsprozess wird an die Ergebnisrechnung übermittelt. Wenn die Kassen den Rechnungsbetrag für den Kipper 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 des Kippers.

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. Schwebeposten³⁵ 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.

³⁴ Soweit in diesem Bereich auf Muster Bezug genommen wird, handelt es sich um die amtlichen Muster, Stand 24.05.2024. Die hier aufgeführten Beispiele sind **nicht abschließend**.

³⁵ Schwebeposten sind bereits gebuchte aber noch nicht vom Konto abgebuchte Geldbeträge. Kann am 31. Dezember oder an nicht bundeseinheitlichen Feiertagen passieren.

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 21).
- Ich bekomme eine Zuwendung oder Beiträge (Muster 13 Zeile 20) und bilanziere diese als Sonderposten (Muster 16, Zugänge im Haushaltsjahr – Spalte 2).

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. Dezember³⁶ und den Saldenbestätigungen bzw. Kontoauszügen übereinstimmen.

Bei Ämtern mit einer Einheitskasse³⁷ weist das Amt oder ggf. die geschäftsführende Gemeinde den gesamten Kassenbestand der Einheitskasse in seiner Bilanz³⁸ aus. Gleichzeitig werden Forderungen (Bilanzposition A.2.2.6.1) oder Verbindlichkeiten (Bilanzposition B.4.10.1) aus dem gemeinsamen Zahlungsmittelbestand ausgewiesen.

Soweit ein Städtebauliches Sondervermögen gemäß § 64 Abs. 2 KV M-V als Sonderrechnung oder als wesentliches Produkt in einem gesonderten Teilhaushalt geführt wird, ist die Kontoinhaberschaft zu beachten. Ist der Sanierungsträger Kontoinhaber, ist ein Ausweis als Liquide Mittel (A.2.4) oder Forderungen aus dem gemeinsamen Zahlungsmittelbestand (A.2.2.6.1) unzulässig.³⁹ In diesem Fall wäre ein Ausweis als Privatrechtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (A.2.2.2) notwendig.

³⁶ Tagesabschluss gemäß § 24 GemKVO-Doppik, Jahresabschluss gemäß § 25 GemKVO-Doppik. Beim Jahresabschluss ist darauf zu achten, dass bei Ämtern mit einer Einheitskasse Umbuchungen nur innerhalb der amtsangehörigen Gemeinden oder des Amtes erlaubt sind. Hierbei sind keine Umbuchungen zwischen den Mandanten oder Gemeindekennziffern erlaubt. Die stichtagsbezogene Abrechnung bezieht sich nicht auf die Einheitskasse als Ganzes, sondern auf die jeweiligen Gemeinden.

³⁷ Gemäß § 127 Abs. 2 KV M-V besorgt das Amt (oder eine geschäftsführende Gemeinde, § 148 KV M-V) die Kassengeschäfte im Sinne des § 58 Abs. 1 KV M-V. Die amtsangehörigen Gemeinden verlieren ihre Kontoführungsbefugnis (Vgl. Darsow, in: Schweriner Kommentierung der KV M-V, § 127 Rn. 6). Dabei ist zu beachten, dass der § 127 Abs. 2 KV M-V den amtsangehörigen Gemeinden nur die Kontoführungsbefugnis entzieht und nicht das Recht zur Kontoinhaberschaft (zum Unterschied zwischen Kontoführungsbefugnis und Kontoinhaberschaft siehe auch: <https://www.wirtschaftslexikon24.com/d/kontoverfuegung/kontoverfuegung.htm>). Aus § 127 Abs. 2 KV M-V ergibt sich keine Pflicht zum gemeinsamen Zahlungsmittelbestand.

³⁸ Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, Stand 2024, S. 46, Punkt III 3.

³⁹ Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, Stand 2024, S. 46, Punkt III 3. (Für die Bilanzierung von Zahlungsmittelbeständen ist maßgeblich, wer Kontoinhaber ist. Bei der Bilanzierung von Bankkonten ist allein die rechtliche Betrachtungsweise heranzuziehen. Bilanzierungsrelevantes wirtschaftliches Eigentum kann es in diesem Zusammenhang nicht geben.)

Achtung! Sämtliche Gemeinden mit einem Städtebaulichen Sondervermögen weisen den Kassenbestand des Treuhandkontos als liquide Mittel aus. Der Ausweisfehler wird ohne Beanstandung rechtsaufsichtlich geduldet⁴⁰.

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.

Entnahmen nach § 18 Abs. 2 und Abs. 3 GemHVO-Doppik dürfen nicht dazu führen, dass die allgemeine Kapitalrücklage negativ wird oder sich eine bereits bestehende negative allgemeine Kapitalrücklage weiter erhöht.⁴¹

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

⁴⁰ Vgl. Leitfaden Städtebauliches Sondervermögen, S. 8; Wille, in: Schweriner Kommentierung zur KV M-V, § 64

⁴¹ In § 18 Abs. 2 Satz 2 GemHVO-Doppik steht: „Entnahmen dürfen nicht dazu führen, dass ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auszuweisen ist.“ Dieser Satz ist unzutreffend und muss gegen den oben aufgeführten Satz ausgetauscht werden. Eine Entnahme aus dem Konto 2011 Allgemeine Kapitalrücklage (B.1.1.1) führt zu einem Zugang im Konto 205 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag (B.1.4). Eine Entnahme aus der allgemeinen Kapitalrücklage hat weder Einfluss auf das Konto 206 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (B.1.5) noch auf das Eigenkapital als Ganzes. Siehe auch § 47 Abs. 5 Nr. 1 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.

a. Finanzausgleichsgesetz bis zum 31. Dezember 2019

Die investiven Schlüsselzuweisungen nach § 11 Abs. 3 FAG M-V⁴² sind laut Kontenrahmenplan dem Konto 2012⁴³ 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-Doppik⁴⁴ 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. 4 GemHVO-Doppik geregelt.

XI. Ergebnisrücklage

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 Verwaltungsvorschrift⁴⁵.

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,

⁴² Die nachfolgenden Erläuterungen beziehen sich auf das FAG M-V bis zum 31.12.2019.

⁴³ Hier ist der 4-Steller zu beachten, da sich unterhalb der Kontenart die Bilanzposition ändert.

⁴⁴ Ausgleich der Finanzrechnung – Muster 5a/5b.

⁴⁵ GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V, zu 37, Pkt. 29.4.

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 Ergebnismrücklage „vollständig“ oder in „voller Höhe“ zu bilden ist.

Beispiel:

Eine kreisangehörige Gemeinde führt die Berechnung zur FAG-Rücklage durch und kommt zu dem Ergebnis, dass ein Betrag von 60.000 € in die Ergebnismrücklage 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 Ergebnismrücklage einstellen. Wird ein Jahresfehlbetrag ausgewiesen, erfolgt keine Einstellung in die zweckgebundene Ergebnismrücklage.

Aus Sicht des Verfassers darf eine Ergebnismrücklage grundsätzlich nur aus einem positiven Jahresergebnis erfolgen⁴⁶. Fraglich wäre in diesem Zusammenhang nur noch, ob dabei auf die Zeile 20, 25 oder 27 abgestellt werden kann.

Eine Bildung sonstiger zweckgebundener Ergebnismrücklagen war nur bis zum Jahresabschluss 2016 zulässig. Die 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 Abschreibungsdauer⁴⁷ des damit finanzierten Vermögensgegenstandes⁴⁸ ertragswirksam aufzulösen. Gleiches gilt gemäß § 37 Abs. 4 GemHVO-Doppik auch für Beiträge (z.B. Anliegerbeiträge) und ähnliche Entgelte.

⁴⁶ Vgl. Förtschle, in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 337 Rn. 8; Dieser Grundsatz aus dem HGB und dem GmbH-Gesetz kann von der oberen Rechtsaufsichtsbehörde zwar aufgehoben werden. Dies ist aber eindeutig durch Begriffe wie „vollständig“ oder „in voller Höhe“ zu dokumentieren. Ohne diesen Zusatz gelten die Grundsätze des HGB. A.A. Schartow, in: Gemeindehaushaltsverordnung (Doppik) M-V, Kommentar, § 37 Nr. 5.

⁴⁷ Die landeseinheitliche Abschreibungstabelle ist eine Verwaltungsvorschrift. Die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände ist verbindlich vorgegeben.

⁴⁸ Ist eine Zuordnung der Zuwendungen zu einem Vermögensgegenstand nicht möglich, sind sie gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik in einem gesonderten Sonderposten einzustellen und über eine sachgerechte pauschale Nutzungsdauer aufzulösen.

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 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. Eine ertragswirksame Auflösung erfolgt in der Regel in Höhe der laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Sonderposten.

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 Bilanz⁴⁹. 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-Doppik⁵⁰.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO-Doppik können gebildet werden, wenn im aktuellen Haushaltsjahr ein Haushaltsansatz vorhanden war⁵¹ und die unterlassene Instandhaltung im Haushaltsfolgejahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt wird.

Eine Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellung ist von der Auflösung der Rückstellung zu unterscheiden. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme der Rückstellung wird gebucht:

⁴⁹ Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zu § 35, Pkt. 28.1.3.

⁵⁰ Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zur § 18, Pkt. 20.1.1.

⁵¹ Ob eine Deckung der Aufwandsrückstellung über den Deckungspreis möglich ist, ist streitig.

Rückstellungskonto an Auszahlungskonto⁵². 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 eines jeden Haushaltsjahres eine Saldenbestätigung der Bank. Hier sind Restbetrag, Tilgungsleistung im Haushaltsjahr sowie Zinszahlungen im 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 Verbindlichkeiten⁵³ sollte ein besonderes Augenmerk auf die Verwahrkonten und ungeklärten Zahlungsvorgänge gelegt werden. Zu diesem Bereich gehören u.a. treuhänderische Gelder, Kauttionen, weiterzuleitende Spenden, Umsatz- und Lohnsteuer sowie Spenden vor Annahme. Auch 12 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“⁵⁴. Die Höhe und die jährliche Veränderung der Verwah- und Vorschusskonten sowie die Höhe und die jährliche Veränderung der durchlaufenden Gelder muss übereinstimmen.

⁵² Bei einigen Buchungssystemen ist eine solche Buchung nicht vorgesehen. Hier wird Aufwands- an Auszahlungskonto gebucht und im zweiten Schritt (zahlungneutral) Rückstellungs- an Aufwandskonto.

⁵³ Als sonstige Verbindlichkeiten gelten laut VV-Kontenrahmenplan alle Verbindlichkeiten, die keiner anderen Position zugeordnet werden können.

⁵⁴ Vgl. GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V zu § 8, Pkt. 8.4. Aus dieser Definition ergibt sich zwingend, dass der Saldo im Muster 5a Spalte 3 Zeile 10 niemals negativ sein darf.

Beispiel:

Der Saldo der durchlaufenden Gelder und ungeklärten Zahlungsvorgänge im Muster 5a beträgt zum Jahresende 5.000 €. Das heißt, die Gemeinde müsste 50.000 € auf dem Konto haben, die ihr nicht gehören. Die entsprechenden Verwahr- und Vorschussskonten weisen im Saldo aber nur einen Betrag von 3.000 € 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) umbucht. 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.

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 (Muster 14) 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.

Gemäß § 27 Abs. 2 GemHVO-Doppik regelt der Bürgermeister die Einzelheiten zu den Grundlagen und zum Umfang des internen Rechnungswesens in einer Dienstanweisung gemäß § 28 Abs. 1 GemHVO-Doppik.

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.⁵⁵

XVIII. Anlagen / amtliche Muster

Dem Jahresabschluss sind folgende Muster (§ 61 GemHVO-Doppik) als Anlagen beizufügen:

- Anlagenübersicht (Muster 16) - § 50 GemHVO-Doppik
- Forderungsübersicht (Muster 17) - § 51 GemHVO-Doppik
- Verbindlichkeitenübersicht (Muster 18) - § 52 GemHVO-Doppik
- Übersicht über die über das Ende des Haushaltsjahres hinaus geltenden Haushaltsermächtigungen (Muster 19) - § 53 GemHVO-Doppik

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.

⁵⁵ Hier wird auf die Ausführungen zum „Ermessen“ auf Seite 15 verwiesen.

D. Prüfung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Der Zweck der Buchführung, die Buchführungspflicht sowie die Beschaffenheit der Buchführung wird in den §§ 24 bis 29 GemHVO-Doppik geregelt.

Die Prüfung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfolgt über einen „Soll-Ist-Abgleich“. Wie soll die Verwaltung arbeiten? – Arbeitet die Verwaltung auch so?

- Welche Vorgaben ergeben sich aus den Rechtsvorschriften?
- Gibt es eine Dienstanweisung und erfüllt diese Dienstanweisung alle rechtlichen Vorgaben?
- Arbeiten alle Mitarbeiter der Verwaltung nach dieser Dienstanweisung?

Beispiel:

Es werden Kassenanordnungen (Einzahlungs- oder Auszahlungsanordnungen) geprüft.

- Wer ist laut Dienstanweisung berechtigt „sachliche und rechnerisch richtig“ zu zeichnen und wurde das auch von diesen Mitarbeitern gemacht.
- Wer die sachliche und rechnerische Feststellung getroffen hat, darf nicht auch die Kassenanordnung erteilen (Vier-Augen-Prinzip).
- Stehen auf der Anordnung alle notwendigen Daten, wie z.B.: eindeutige Belegnummer, Buchungsbetrag, Konto und Gegenkonto sowie Zahlungsempfänger.
- Gibt es zu dieser Anordnung einen Beleg (Rechnung) und stimmen Rechnungsbetrag und Kassenanordnung überein.

Erfolgt die Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung ist zu prüfen, ob das verwendete Buchungssystem sicher und geeignet ist und alle Anforderungen der ordnungsgemäßen Buchführung erfüllen.

Grundsätzlich sind alle Programme des Rechnungswesens vor ihrer Anwendung vom Anwender zu prüfen. Alle in Mecklenburg-Vorpommern verwendeten Buchungssysteme wurden bis 2022 durch sachverständige Dritte geprüft und zertifiziert. Diese Zertifizierung ist ausgelaufen und erfordert durch die Verwaltungen alternative Prüfungshandlungen.⁵⁶

Wird ein Buchungssystem schon über einen längeren Zeitraum verwendet und liegt ein „altes“ Zertifikat inkl. Prüfbericht vor, ist eine erneute Prüfung erst bei einem Releasewechsel notwendig. Bei einem Releasewechsel wird immer die erste Zahl der Versionsnummer geändert. Bei Updates oder Patches ändert sich nur die Zahl nach dem Punkt.⁵⁷

Unabhängig vom Zertifikat ist der Bürgermeister verpflichtet, das gültige Programm vor seiner Verwendung gemäß §§ 59 Abs. 2 KV M-V, 26 Abs. 10 GemHVO-Doppik i. V. m. § 12 Abs.1 GemKVO-Doppik freizugeben.

Durch die fortschreitende Digitalisierung der Verwaltung wird sich auch die Jahresabschlussprüfung verändern. Wenn Rechnungen (X-Rechnung) 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 steigen⁵⁸. Ein Gastzugang mit Leserechten zum Buchungssystem der Gemeinde gehört in Zukunft zum Standard der örtlichen Prüfung.

⁵⁶ Vgl. Rundschreiben des Ministerium für Inneres, Bau und Digitalisierung M-V vom 22.11.2023 „Ausgelaufene Zertifizierung der im Rechnungswesen eingesetzten Software“.

⁵⁷ So ist z.B. bei H&H ProDoppik der Wechsel von Version 5 auf Version 6 ein Releasewechsel und erfordert eine Prüfung und Freigabe. Ein Update von Version 5.1 auf 5.2 erfordert keine erneute Prüfung und Freigabe.

⁵⁸ Die Prüfung von X-Rechnungen und digitalen Akten wird in der Checkliste zur Prüfung des Jahresabschlusses erläutert.

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

Die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandeln kann anhand der Prüfungsleitlinie 720⁵⁹ 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 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-V⁶⁰ und ist Grundlage für die Entlastung des Bürgermeisters gemäß § 60 Abs. 5 Satz 2 KV M-V.⁶¹

Fragenkreis 1: Tätigkeit von Überwachungsorganen und Verwaltungsleitung

- a. Wie viele Sitzungen der Organe (Gemeindevertreterversammlung) und ihrer Ausschüsse (Haupt- und Finanzausschuss) haben stattgefunden und wurden Niederschriften hierüber erstellt?

Es erfolgt eine numerische Aufzählung der Gemeindevertretersitzungen sowie aller Ausschusssitzungen. Gemäß § 29 Abs. 8 KV M-V⁶² ist über jede Sitzung der Gemeindevertretung eine Niederschrift anzufertigen. Näheres bestimmt die jeweilige Geschäftsordnung.

- b. In welchen Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 AktG sind die einzelnen Mitglieder der Verwaltungsleitung tätig?

Diese Angaben sind in Mecklenburg-Vorpommern keine Pflichtangaben zum Anhang. Dieser Punkt kann entfallen. Es erfolgt in der Regel eine Nennung der Aufsichtsratsmandate des Bürgermeisters, der Stellvertreter oder der Beigeordneten in Aktiengesellschaften, einer GmbH sowie Verbänden, soweit ein Aufsichtsrat besteht.

- c. Wird die Vergütung der Organmitglieder (Verwaltungsleitung, Ratsmitglieder) soweit gesetzlich gefordert im Anhang des Jahresabschlusses ausgewiesen?

In Mecklenburg-Vorpommern ist gemäß § 48 Abs. 4 GemHVO-Doppik nur die Zahl der während des Haushaltsjahres beschäftigten Beamten und Arbeitnehmern anzugeben. Weitere Angaben können sich im Einzelfall aus § 38 Abs. 5 Nr. 10 GemHVO-Doppik ergeben.

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?

Der Bürgermeister ist gemäß § 38 KV M-V⁶³ für den ordnungsgemäßen Gang der Verwaltung

⁵⁹ Quelle: IDR Prüfungsleitlinie 720 „Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft“, Stand: 17.02.2009, www.idrd.de

⁶⁰ Die Prüfung erfolgt nicht nach § 53 HGrG.

⁶¹ Der Bürgermeister oder der Amtsvorsteher wird nicht dafür entlastet, dass die Bilanz ohne Beanstandung ist. Die Entlastung erfolgt für die ordnungsgemäße Haushaltswirtschaft und die Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandeln.

⁶² Gleiches gilt für den Hauptausschuss gemäß § 35 Abs. 5 KV M-V sowie alle beratenden und weiteren Ausschüsse gemäß § 36 Abs. 7 KV M-V.

⁶³ Der Aufgabenbereich des Amtsvorstehers ist in § 138 KV M-V geregelt.

Verantwortlich und hat die Verwaltung zu organisieren. Hier erfolgt im Wesentlichen eine Sachstandsdarstellung der Gegebenheiten vor Ort.

- b. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass nicht nach dem Organisationsplan verfahren wird?

Gibt es Änderungen in der Zuordnung der Teilhaushalts oder den einzelnen Produkten, ohne dass der Organisationsplan angepasst wurde?

- c. Orientiert sich der Verwaltungsaufbau an den Produktbereichen der Verwaltung? Hier erfolgt ein Abgleich zwischen dem Organisationsplan und den Verantwortlichen für die jeweiligen Teilhaushalte. Sind beide Strukturen deckungsgleich?

d. Sind die Produktbereiche dezentral für ihren Ressourcenverbrauch verantwortlich? Ein wesentlicher Grundgedanke bei der Einführung der Doppik war die Budgetierung und die Verantwortlichkeit einzelner Fachbereiche für den Teilhaushalt. Im Rahmen der Haushaltssatzung kann die Gemeinde gemäß § 14 Abs. 2 GemHVO-Doppik Deckungsfähigkeiten erklären, die über die Teilhaushalte hinaus gehen. Dies ist nur zulässig, soweit ein sachlicher Zusammenhang besteht.

- 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?

Hier sind die jeweiligen Dienstanweisungen zu prüfen. Entsprechen die Dienstanweisungen den rechtlichen Vorgaben. Halten sich die Mitarbeiter der Verwaltung an die Dienstanweisungen.

- f. Besteht eine ordnungsmäßige Dokumentation von Verträgen (z.B. Grundstücksverwaltung, EDV)?

Wie ist das Datenmanagementsystem aufgebaut? Werden Datenschutz, Archivierungsvorgaben und Aufbewahrungsfristen beachtet.

Fragenkreis 3: Strategische Steuerung

- a. Orientiert sich das Handeln der Gebietskörperschaft an einer langfristigen strategischen Ausrichtung?

Dieser Punkt steht im engen Zusammenhang mit den Zielen und Kennzahlen im Fragenkreis 4. Darüber hinaus sind Satzungen (z. B. Flächennutzungsplan und B-Plan) sowie die mittelfristige Finanzplanung ein wesentlicher Indikator für eine strategische Ausrichtung.

- b. Ist diese strategische Ausrichtung in Form eines Leitbildes oder in anderer Form dokumentiert?

Eine Gemeinde kann ein eigenständiges Leitbild beschließen oder ein solches Leitbild in die jeweiligen Satzungen (z. B. Haushaltssatzung, Flächennutzungsplan und B-Plan) integrieren.

Fragenkreis 4: Ziele und Kennzahlen

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

Gemäß § 4 Abs. 2 GemHVO-Doppik sind zu den wesentlichen Produkten Ziele und Leistungen zu beschreiben sowie Leistungsmengen und Kennzahlen zu Zielvorgaben anzugeben. Die Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der

Gestaltung, der Planung, der Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

Jede Gemeinde ist verpflichtet eine Bestandsaufnahme (Kennzahlen) zu machen und für die mittel- und langfristige Finanzplanung Ziele zu definieren, z.B. durch eine Prioritätenliste für Baumaßnahmen oder sonstige investive Auszahlungen.

Fragenkreis 5: Controlling

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

Hierbei geht es nicht nur um das klassische Controlling und die Frage, ob es eine Controllingstelle gibt. Im Wesentlichen geht es um das Interne Kontrollsystem (IKS) der Verwaltung. Grundlage des IKS ist die Frage: Ist die Verwaltung in der Lage, Fehler durch festgelegte Sicherheitssysteme eigenständig zu erkennen.⁶⁴ Ist dies nicht der Fall, erweitert sich automatisch das Prüfungsfeld und der Umfang der Stichproben für den Prüfer.

Fragenkreis 6: Kosten und Leistungsrechnung

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

Gemäß § 27 Abs. 1 GemHVO-Doppik ist nach den örtlichen Bedürfnissen durch ein internes Rechnungswesen eine wirtschaftliche Verwaltungssteuerung sicherzustellen. Die hierfür erforderlichen Informationen können durch eine Kosten- und Leistungsrechnung oder durch eine angemessene Produktgliederung und interne Leistungsverrechnungen gewonnen werden.

Zu prüfen ist, ob der Bürgermeister gemäß § 27 Abs. 2 GemHVO-Doppik die Einzelheiten zu den Grundlagen und zum Umfang des internen Rechnungswesens in einer Dienstanweisung geregelt hat und ob diese Dienstanweisung auch eingehalten wird.

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?

Solche Risikofrüherkennungssysteme können entweder durch eine Dienstanweisung, ein bestehendes Controlling oder regelmäßige Dienstberatungen der Fachämter erfolgen. Hierzu ist es erforderlich, dass die Verwaltung definiert hat, was wesentliche Risiken sein 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?

Die Gemeinden haben gemäß § 56 Abs. 2 KV M-V i. V. m. § 19a GemKVO-Doppik eine Anlagenrichtlinie zu erlassen.

⁶⁴ Siehe auch Punkt A. III. Risikoorientierter Prüfungsansatz.

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?

Rechtsgrundlagen sind die §§ 45 und 46 KV M-V, sowie Abschnitt 1 der GemHVO-Doppik. Die Kontrolle erfolgt i. d. R. durch die untere Rechtsaufsichtsbehörde. Prüfungsrelevant ist der Plan-Ist-Vergleich und die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze im Rahmen der Haushaltsdurchführung.

Fragenkreis 10: Planungswesen

- a. Existiert eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und entspricht diese den geltenden gesetzlichen Vorschriften?

Rechtsgrundlage ist § 46 KV M-V sowie Abschnitt 1 der GemHVO-Doppik. Die Kontrolle erfolgt i. d. R. durch die untere Rechtsaufsichtsbehörde.

- b. Werden Planabweichungen systematisch untersucht?

Mit einer solchen Untersuchung soll verhindert werden, dass Planungsfehler ungeprüft in die nachfolgenden Haushaltssatzungen übernommen werden.

Fragenkreis 11: Haushaltssatzung

- a. Enthält die Haushaltssatzung alle erforderlichen Angaben und entspricht die Form den gesetzlichen Vorgaben?

Die Gemeinde hat gemäß § 45 KV M-V für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltssatzung und des Haushaltsplanes gemäß § 46 KV M-V wird von der Rechtsaufsichtsbehörde geprüft. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat hier nur zu prüfen, ob es im Rahmen der Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde Auflagen gab, die durch die Gemeinde zu beachten waren.

- b. Ist die Haushaltssatzung fristgerecht beschlossen und veröffentlicht worden?

Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wird von der Gemeindevertretung gemäß § 47 Abs. 1 KV M-V in öffentlicher Sitzung beraten und beschlossen. Die Beschlussfassung sowie die unverzügliche Vorlage bei der Rechtsaufsichtsbehörde soll vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. Enthält die Haushaltssatzung genehmigungspflichtige Teile, so darf sie erst nach Erteilung der Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Hier ist zu prüfen, ob die Haushaltssatzung nur anzeigepflichtig oder genehmigungspflichtig war und ob sich aus der Genehmigung ggf. Auflagen (z.B. eine Haushaltswirtschaftliche Sperre, Kürzung des Kassenkredites oder sonstige Anweisungen) ergeben haben.

- 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?

Soweit die Haushaltssatzung noch nicht bei Beginn des Haushaltsjahres öffentlich bekannt gemacht wurde, darf die Gemeinde gemäß § 49 KV M-V nur unter bestimmten Voraussetzungen Aufwendungen tätigen oder Auszahlungen leisten. Es ist zu prüfen, ob die Vorgaben der vorläufigen Haushaltsführung beachtet wurden.

d. War eine Nachtragssatzung erforderlich und ist diese fristgerecht erlassen worden? Unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen hat, ist in § 48 KV M-V geregelt. Hierbei ist zu prüfen, ob entsprechende Wesentlichkeitsgrenzen in der Haushaltssatzung oder ggf. in der Hauptsatzung festgelegt wurden und ob die Nachtragshaushaltssatzung unverzüglich nach Eintritt der entsprechenden Voraussetzungen erlassen wurde.

Erfolgt eine entsprechende Überschreitung der Wesentlichkeits- oder Erheblichkeitsgrenzen erst im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten im Haushaltsfolgejahr, erfolgt die Genehmigung der über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen durch die Gemeindevertretung mit Feststellung des Jahresabschlusses.⁶⁵

Fragenkreis 12: Haushaltsplan

a. Enthält der Haushaltsplan alle erforderlichen Angaben und entspricht die Form den gesetzlichen Vorgaben?

Die Ordnungsmäßigkeit des Haushaltsplanes gemäß § 46 KV M-V wird von der Rechtsaufsichtsbehörde geprüft. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat hier nur zu prüfen, ob es im Rahmen der Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde Auflagen gab, die durch die Gemeinde zu beachten waren.

b. Wurde der Haushaltsplan eingehalten bzw. an welchen Stellen gab es wesentliche Abweichungen und welche Gründe waren hierfür ausschlaggebend?

Wesentliche Plan-Ist-Abweichungen sind durch die Gemeinde gemäß § 48 Abs. 1 GemHVO-Doppik im Anhang zu erläutern. Es erfolgt eine Prüfung der Angaben im Anhang.

Fragenkreis 13: Haushaltssicherungskonzept

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

Rechtsgrundlagen für das Haushaltssicherungskonzept sind § 43 Abs. 7 KV M-V sowie die §§ 17, 17a und 17b GemHVO-Doppik. In der Regel wird die Pflicht zur Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Rechtsaufsichtsbehörden festgestellt.

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?

Der § 9 GemHVO-Doppik schreibt vor, dass erhebliche Investitionen erst nach einem Wirtschaftlichkeitsvergleich geplant und durchgeführt werden dürfen. Die Fachämter haben

⁶⁵ Vgl. Wille, in: Schweriner Kommentierung der KV M-V, § 48, Rn. 7; Diese Ausnahme betrifft nur zahlungsneutrale Buchungen in der Ergebnisrechnung. Eine Auszahlung in der Finanzrechnung ist nach Abschluss des Haushaltsjahres gemäß § 25 GemKVO-Doppik grundsätzlich unzulässig.

die entsprechenden Berechnungen und Vergleiche zu dokumentieren.

- 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)?

Lagen Wertgutachten, verschiedene Angebote oder Preisvergleiche vor. Der Erwerb und die Veräußerung von Vermögen ist in § 56 KV M-V geregelt.

- c. Werden Durchführung, Budgetierung und Veränderungen von Investitionen laufend überwacht und Abweichungen untersucht?

Erfolgt eine Kontrolle und Überwachung durch das zuständige Fachamt oder ggf. durch einen beauftragten Sachverständigen.

- d. Haben sich bei abgeschlossenen Investitionen wesentliche Überschreitungen ergeben? Wenn ja, in welcher Höhe und aus welchen Gründen?

Wesentliche Überschreitungen haben i. d. R. einen Beschluss zu Überplanmäßigen Auszahlungen gemäß § 50 KV M-V oder eine Nachtragshaushaltssatzung gemäß § 48 KV M-V zur Folge. Es ist zu prüfen, ob die Bestimmungen der KV M-V beachtet wurden.

- e. Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass Leasing- oder vergleichbare Verträge nach Ausschöpfung der Kreditlinien abgeschlossen wurden?

Leasing und kreditähnliche Rechtsgeschäfte sind gemäß § 52 Abs. 5 KV M-V genehmigungspflichtig.

Fragenkreis 15: Kredite

- a. Gab es eine Nettoneuverschuldung oder konnten per Saldo Schulden abgebaut werden?

Die Entwicklung der Investitionskredite kann aus der Bilanz und aus der Finanzrechnung (Zeile 34) entnommen werden.

- b. Wurden Kredite nur für Investitionen und zur Umschuldung aufgenommen?

Die Rechtsgrundlage für Investitionskredite ist § 52 i. V. m. § 44 Abs. 3 KV M-V. Investitionskredite dürfen nur zu diesem Zweck aufgenommen werden.

Fragenkreis 16: Liquidität

- a. Besteht ein funktionierendes Finanzmanagement, welches u. a. eine laufende Liquiditätskontrolle gewährleistet?

Die Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung resultiert aus § 43 Abs. 2 und aus § 53 Abs. 1 KV M-V. Die Organisation der Liquiditätskontrolle hängt maßgeblich von den örtlichen Gegebenheiten ab.

- b. Musste die Verwaltung Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen und wie hat sich der Bestand dieser Kredite entwickelt?

Hierbei ist zu prüfen, ob Kassenkredite zum Bilanzstichtag in der Bilanz und im Muster 5a ausgewiesen werden. Darüber hinaus sind in einzelnen Stichproben unterjährige Tagesabschlüsse auf mögliche Kassenkredite zur Liquiditätssicherung zu prüfen. Wird ein

Kassenkredit ausgewiesen, darf dieser nur in der festgesetzten und genehmigten Höhe aufgenommen werden.⁶⁶

Fragenkreis 17: Forderungsmanagement

- a. Gibt es eine Dienstanweisung zur Stundung, zur Niederschlagung und zum Erlass von Forderungen und entspricht diese den Bedürfnissen der Verwaltung?

Stundungen, Niederschlagungen und Erlass sind in § 22 GemHVO-Doppik sowie im Punkt 22 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V geregelt. Soweit eine Dienstanweisung gemäß § 28 Abs. 1, 2 GemHVO-Doppik besteht, sind diese Vorgaben zu beachten und an die Bedingungen in der Gemeinde oder im Amt anzupassen.⁶⁷

- 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?

Die Mahnung und die Vollstreckung ist gemäß § 1 GemKVO-Doppik Aufgabe der Gemeindekasse. Wesentliches Hilfsmittel zur Prüfung sind hierbei die Offenen-Posten-Listen (OP-Listen) der Kasse. Schuldner bezahlen relativ oft nur die Hauptforderung. Mahngebühren und Vollstreckungsgebühren bleiben offen und werden seitenweise auf den OP-Listen ausgewiesen. Die Kasse hat darauf zu achten, dass bei Zahlungseingängen vorrangig die Mahn- und Vollstreckungsgebühren bedient werden.⁶⁸

Fragenkreis 18: Vergaberegelungen

- a. Gibt es eine Dienstanweisung zum Vergabewesen und entspricht diese den gesetzlichen Vorgaben?

Ist keine Dienstanweisung vorhanden gelten die Rechtsvorschriften der EU, des Bundes und des Landes. Gibt es eine Dienstanweisung muss sie sich innerhalb der übergeordneten Rechtsvorschriften bewegen.

- b. Werden für Geschäfte, die nicht den Vergaberegelungen unterliegen, Konkurrenzangebote (z.B. auch für Kapitalaufnahmen und Geldanlagen) eingeholt? Hier erfolgt eine Prüfung der Unterlagen beim jeweiligen Fachamt (z.B.: Zinsabfragen bei Investitionskrediten / Umschuldungen).

- c. Gab es im Rahmen der Prüfung Anhaltspunkte, dass gegen bestehende Vergaberegelungen verstoßen wurde?

Hier erfolgt eine kurze Zusammenfassung der Vergabepfung.⁶⁹ Der Prüfbericht zur Vergabepfung kann separat oder als Anlage zum Prüfbericht zur Jahresabschlussprüfung erstellt werden.

⁶⁶ Die Höchstgrenze gilt für jeden einzelnen Tagesabschluss, Vgl. Wille, in: Schweriner Kommentierung zur KV M-V, § 53 Rn. 1.

⁶⁷ Insbesondere § 23 GemHVO-Doppik (Kleinbeträge).

⁶⁸ Vgl. § 44 Abs. 2 KV M-V; § 111 VwVfG M-V i. V. m. Verwaltungs-Vollstreckungsgesetzes (VwVG) - Aufwandsentschädigung für die Arbeit der Kasse als Vollstreckungsbehörde.

⁶⁹ Vgl. auch Punkt H und Checkliste zur Vergabepfung.

Fragenkreis 19: Gebühren- und Beitragssatzungen

- a. Wurden die Gebührenbedarfsberechnungen von der örtlichen Prüfung auf Plausibilität und Rechtmäßigkeit überprüft?

Die Prüfung der Gebührenbedarfsberechnung ist eine separate Prüfungshandlung und nicht automatisch Bestandteil der Prüfung gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 KPG M-V. Hierfür ist ein eigenständiger Prüfauftrag erforderlich.

- b. Ist sichergestellt, dass alle Beiträge zeitnah und vollständig erhoben werden?

Wurde die Gebührenbedarfsberechnung durch die örtliche Prüfung nicht geprüft, ist dieser Punkt trotzdem zu Prüfen und zu beantworten. Hierbei geht es um die Ausstellung von Gebührenbescheiden, das Forderungsmanagement sowie die Vollstreckung offener Forderungen, unabhängig von der Rechtmäßigkeit der zugrundeliegenden Satzung.

Fragenkreis 20: Korruptionsprävention

- a. Hat die Verwaltungsleitung Vorkehrungen zur Korruptionsprävention ergriffen und dokumentiert?

Gibt es eine Dienstanweisung zur Korruptionsprävention und hat jeder Mitarbeiter die Kenntnisnahme mit seiner Unterschrift dokumentiert.

- b. Gab es im abgelaufenen Jahr Fälle von Korruption, die zur Anzeige gebracht wurden?

Die Bekämpfung und Verfolgung von Korruption ist Aufgabe der Strafverfolgungsbehörden. Hier erfolgt nur eine Sachstandsdarstellung.

Fragenkreis 21: Berichterstattung an das Überwachungsorgan

- a. Hat die Verwaltungsleitung die Gemeindevertreterversammlung unterjährig über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft informiert?

Hier erfolgt eine Beurteilung anhand der Niederschriften und der Tagesordnung zu den Gemeindevertretersitzungen.

- b. Vermitteln die Berichte einen zutreffenden Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft und in die wichtigsten Verwaltungsbereiche?

Hierzu ist es notwendig, dass in den Niederschriften entsprechende Aussagen vorhanden sind. Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses, die auch Mitglieder der Gemeindevertretung sind, können auch eigene Einschätzungen formulieren.

- c. Wurde die Gemeindevertreterversammlung 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?

Hierzu ist es notwendig, dass in den Niederschriften entsprechende Aussagen vorhanden sind. Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses, die auch Mitglieder der Gemeindevertretung sind, können auch eigene Einschätzungen formulieren.

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?

Hier erfolgt eine Analyse der Angaben im Anhang gemäß § 48 Abs. 1 GemHVO-Doppik im Hinblick auf Auffälligkeiten im Vergleich zu anderen Gemeinden im Amtsbereich oder im Landkreis.

Fragenkreis 23: Ungewöhnliche Bilanzposten und stille Reserven

a. Besteht in wesentlichem Umfang offenkundig nicht betriebsnotwendiges Vermögen? Eine Gemeinde soll gemäß § 56 Abs. 1 KV M-V Vermögensgegenstände nur erwerben oder auch besitzen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt. Bezugsgrößen können hierbei die Wesentlichkeitsgrenzen der Jahresabschlussprüfung sein. Ob ein Vermögensgegenstand zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig ist, unterliegt jeweils einer Einzelfallprüfung. (Beispiele: Grundstücke außerhalb des Gemeindegebietes, Anteile an privatrechtlichen Unternehmen, die nicht der Daseinsvorsorge oder als Finanzanlage dienen.)

b. Sind Bestände auffallend hoch oder niedrig? Im Vergleich zu anderen Gemeinden im Amtsbereich oder im Landkreis. Hierbei sind auch die Bilanzpositionen der Passivseite zu prüfen. Hat eine Gemeinde z. B. einen geringen Anteil an Sonderposten. Verzichtet sie ggf. freiwillig auf die Beantragung von Fördermittel und sonstigen Zuwendungen.

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? Der § 34 Abs. 6 und Abs. 7 GemHVO-Doppik trifft Regelungen zur Abschreibung und Zuschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens. Hierbei ist § 33 Abs. 1 GemHVO-Doppik zu beachten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden den Höchstwert in der Bilanz. So ist z. B. eine Anpassung an gestiegene Bodenrichtwerte bei Grundstücken grundsätzlich unzulässig.

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? Wie wurden die Vermögensgegenstände (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) finanziert. Durch Eigenkapital, Zuwendungen sowie langfristige oder kurzfristige Verbindlichkeiten. Stehen für Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen genügen liquide Mittel, Forderungen aus Zuwendungen oder Einzahlungen aus Investitionskrediten zur Verfügung?

b. Wie ist die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu beurteilen, insbesondere hinsichtlich der bestehenden Kredite für Investitionen und zur Liquiditätssicherung? Ist die Finanzlage der Gemeinde gesichert, angemessen oder angespannt. Besteht ein Kassenkredit. Wie hoch sind die Investitionskredite und ist die Gemeinde in der Lage, die planmäßige Tilgung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erwirtschaften.

c. In welchem Umfang hat die Gemeinde Zuwendungen und Fördermittel einschließlich Garantien der öffentlichen Hand erhalten? Haben sich Anhaltspunkte ergeben, dass die damit verbundenen Verpflichtungen und Auflagen des Mittelgebers nicht beachtet wurden? Zuwendungen für laufende Zwecke, Zuwendungen für Investitionen inkl. der Infrastrukturauschale. Hierbei geht es im Wesentlichen um die korrekte Verbuchung der Zuwendungen.

Im § 37 Abs. 2 bis Abs. 5 GemHVO-Doppik ist geregelt, wie entsprechende Zuwendungen zu welchem Zeitpunkt zu buchen sind. Sonderregelungen zur Infrastrukturpauschale⁷⁰ ergeben sich aus § 12 Nr. 6 sowie § 18 Abs. 4 GemHVO-Doppik.

Fragenkreis 25: Eigenkapitalausstattung

a. Besteht kurz- bis mittelfristig die Gefahr einer bilanziellen Überschuldung?
Hier geht es um das Überschuldungsverbot gemäß § 43 Abs. 3 KV M-V. In diesem Zusammenhang gibt es eine Ausnahmeregelung für Ämter.⁷¹

Fragenkreis 26: Rentabilität/Wirtschaftlichkeit

a. Haben die ordentlichen Erträge die ordentlichen Aufwendungen decken können?
Hier geht es um die Zeile 20 in der Ergebnisrechnung (Jahresergebnis vor Veränderung der Rücklagen).

b. Ist das Jahresergebnis entscheidend von einmaligen Vorgängen geprägt?
Hiermit sind keine Einstellungen oder Entnahmen in die Kapital- oder Ergebnisrücklage gemäß § 18 oder § 37 Abs. 6 GemHVO-Doppik gemeint. Einmalige Vorgänge sind z.B. Sonderbedarfswweisungen, außerplanmäßige Abschreibungen oder Abgänge von wesentlichen Vermögensgegenständen oder einmalige Steuerzahlungen oder Sonderabgaben.

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?

Soweit eine Gemeinde einen Eigenbetrieb oder eine Kapitalgesellschaft besitzt, ist der entsprechende (geprüfte) Jahresabschluss einzusehen und auf gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu prüfen. Weiterhin sind ausgereichte Darlehen, Dienstleistungsverträge oder Bauverträge auf marktübliche Konditionen zu prüfen. Das Hauptaugenmerk liegt hier auf einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung, die zu einer Nachzahlungen an das Finanzamt führen kann.

Fragenkreis 27: Strukturelles Defizit und seine Ursachen

a. Existiert ein strukturelles Defizit und was sind seine Ursachen?
Ein strukturelles Defizit besteht, wenn die Gemeinde sowohl im geprüften Haushaltsjahr, in den Haushaltsvorjahren und in der mittelfristigen Finanzplanung keinen Haushaltsausgleich erzielen kann. In der Ergebnisrechnung ist dabei auf das Jahresergebnis vor Veränderung der Rücklagen (Zeile 20) abzustellen. In der Finanzrechnung auf den jahresbezogenen Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen. Im Prinzip geht es um die Frage: Reichen die Einnahmen aus, um alle pflichtigen Ausgaben zu decken. Falls nein, warum nicht?

Fragenkreis 28: Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage

a. Sind langfristige Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage erforderlich?

⁷⁰ Gemäß § 37 Abs. 3 GemHVO-Doppik eine Kapitalzuschuss, Konto 2013.

⁷¹ Vgl. Wille, in: Schweriner Kommentierung der Kommunalverfassung M-V, § 43, Rn. 6.

Die Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde erfolgt gemäß § 17 GemHVO-Doppik auf der Grundlage von RUBIKON und wird im Wesentlichen durch die Rechtsaufsichtsbehörden im Rahmen der Haushaltsgenehmigung festgestellt. Hier sind Feststellungen und Anweisungen der unteren Rechtsaufsichtsbehörde zu prüfen.

- b. Welche Maßnahmen wurden eingeleitet bzw. sind beabsichtigt, um die Ertragslage der Gebietskörperschaft zu verbessern?

Besteht ein Haushaltssicherungskonzept und ist dieses Konzept geeignet einen Haushaltsausgleich zu erreichen? In der Regel erfolgt hier eine Sachstandsdarstellung sowie eine Analyse gemäß § 17b GemHVO-Doppik.

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 gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 7 KPG M-V 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 Landkreises⁷² und durch die örtliche Kassenaufsicht⁷³. 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 prüfen⁷⁴. 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.

⁷² § 7 Abs. 1 Nr. 2 KPG M-V.

⁷³ § 30 Abs. 1 GemKVO-Doppik.

⁷⁴ Siehe auch Anlage 2, Checkliste zur Vergabepfung.

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 und Dienstleistungen.
- Vergabe öffentlicher Aufträge mit geringen Auftragswert (Wertgrenzenerlass)

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

I. Städtebauliche Sondervermögen

I. Rechtsgrundlage

Das Städtebauliche Sondervermögen ist Bestandteil der örtlichen Prüfung gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 KPG M-V i. V. m. § 64 Abs. 2, 4 KV M-V. Hierbei ist zu beachten, dass sich die Zuständigkeit der örtlichen Prüfung gemäß § 1 Nr. 1 KPG M-V auf die Wirtschaftsführung der Gemeinden als Aufgabe des eigenen Wirkungskreises beschränkt.

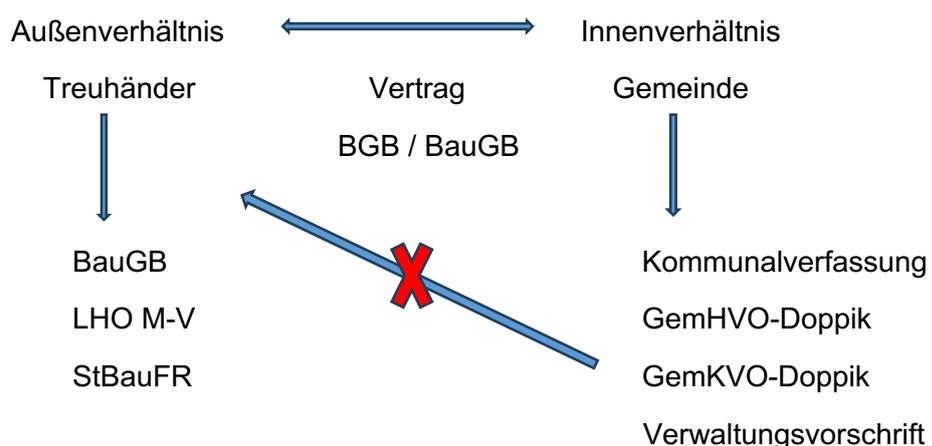
Der beauftragte Sanierungsträger im Städtebaulichen Sondervermögen arbeitet gemäß §§ 159 und 160 BauGB in eigenem Namen für Rechnung der Gemeinde. Hierzu wurde ein zivilrechtlicher Vertrag mit dem Sanierungsträger geschlossen. Die Kommunalverfassung und die GemHVO-Doppik finden auf den Sanierungsträger und die Umsetzung der Städtebaulichen Gesamtmaßnahme keine Anwendung⁷⁵.

Im Zusammenhang mit der Anwendung von Verwaltungsvorschriften auf das Städtebauliche Sondervermögen als Sonderrechnung nach § 64 Abs. 2, 4 KV M-V sind Außen- und Innenverhältnis zu unterscheiden.⁷⁶

Die Gemeinden haben einen zivilrechtlichen Vertrag (Werkvertrag nach §§ 631 ff BGB) mit dem Sanierungsträger geschlossen. Rechtsgrundlage für die Beauftragung eines Sanierungsträgers sind die §§ 157, 159 BauGB.

Im Vertragsverhältnis zwischen dem Sanierungsträger und der Gemeinde finden ausschließlich die Vorschriften des BauGB, der StBauFR und des Treuhändervertrages Anwendung. Rechtsvorschriften des kommunalen Haushaltsrechts finden im Verhältnis zwischen Treuhänder und Gemeinde keine Anwendung. Es gibt keine rechtlichen oder vertraglichen Durchgriffsmöglichkeit. Auch eine analoge Anwendung des kommunalen Haushaltsrechts auf den Sanierungsträger ist nicht möglich. Eine analoge Anwendung kommt nur in Betracht, soweit eine Regelungslücke besteht. Im vorliegenden Fall wurde eine Anwendung der geänderten Rechnungslegung nach dem NKHR-MV sowie eine Anpassung der Treuhänderverträge ausdrücklich ausgeschlossen.⁷⁷

Abbildung 1:



⁷⁵ Die Anwendung der Doppik auf das Städtebauliche Sondervermögen wurde durch das damalige Ministerium für Verkehr, Bau und Landesentwicklung ausdrücklich ausgeschlossen.

⁷⁶ Siehe Abbildung 1.

⁷⁷ Vgl. Leitfaden Städtebauliches Sondervermögen NKHR M-V, Punkt 2.3.3

Abweichende Vorschriften aus dem BauGB und der LHO M-V finden gemäß § 46 Abs. 3 KV M-V auch auf den Haushaltsplan des Städtebaulichen Sondervermögens Anwendung.

Der Sanierungsträger hat gemäß § 149 BauGB i. V. m. Punkt 7.2.3.1 Abs. 3 StBauFR für jedes Haushaltsjahr einen Wirtschaftsplan (Kosten- und Finanzierungsübersicht) aufzustellen. Alle Planansätze sind gemäß Punkt 7.2.3.1 Abs. 3 StBauFR jährlich neu in Ansatz zu bringen.

Im Städtebaulichen Sondervermögen gibt es auf Grund der Jährlichkeit keine übertragenen Haushaltsermächtigungen. Darüber hinaus kann es im Städtebaulichen Sondervermögen auch keine Verpflichtungsermächtigungen gemäß § 54 KV M-V geben. Mit Hilfe von Verpflichtungsermächtigungen kann nur die Verwaltung ermächtigt werden, Verpflichtungen einzugehen. Ein privater Dritter (Treuhandler) kann auf Grundlage der KV M-V und der GemHVO-Doppik nicht ermächtigt werden. Eine analoge Anwendung kommt ebenfalls nicht in Betracht.

Ausschließlich der Wirtschaftsplan gemäß § 149 BauGB ist für den Treuhänder verbindlich. Sobald die notwendige Abstimmung mit der Gemeinde erfolgt ist, kann der Sanierungsträger mit seinen Tätigkeiten beginnen. Der Treuhänder muss nicht auf die Veröffentlichung (§ 47 Abs. 2 KV M-V) des doppischen Haushaltes warten. Die Vorschriften zur vorläufigen Haushaltsführung gemäß § 49 KV M-V gelten für den Treuhänder ebenfalls nicht.

Anders als bei Haushaltssatzungen für Eigenbetriebe nach Eigenbetriebsverordnung (EigVO M-V), bei dem der Eigenbetrieb an die Haushaltssatzung gebunden ist, besteht für den Sanierungsträger keine Bindung an den doppischen Haushalt. Dies hätte über landesrechtliche Vorschriften (StBauFR) oder über den Treuhandervertrag geregelt werden müssen.

Der Sanierungsträger hat gemäß Punkt K 2 StBauFR für jedes Haushaltsjahr eine Zwischenabrechnung vorzulegen. Umfang und Form der Zwischenabrechnung wird durch die StBauFR vorgegeben. Diese Zwischenabrechnung ist Grundlage für den Jahresabschluss gemäß § 60 KV M-V des Städtebaulichen Sondervermögens. Grundsätzlich erfolgt durch die Gemeinde nur eine Übersetzung der Einzahlungs- und Auszahlungsliste der Zwischenabrechnung in das doppische System.

Ein wesentliches Problem ist dabei der abweichende Deckungsgrundsatz. Gemäß § 164a BauGB und Punkt J 2 StBauFR gibt es im Sanierungsgebiet keine Unterteilung zwischen laufenden Ein- und Auszahlungen und investiven Ein- und Auszahlungen. Alles kommt in einen Topf und wird aus diesem Topf bezahlt. Mit dieser Ausgangslage hat die Gemeinde im Anschluss einen Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz unter Beachtung der Deckungsgrundsätze des § 12 GemHVO-Doppik zu erstellen.

Wenn wir uns § 12 Satz 1 GemHVO-Doppik (Soweit in der Kommunalverfassung und in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen ...) genau anschauen und über § 64 Abs. 4 letzter Halbsatz KV M-V⁷⁸ zu dem Ergebnis kommen, dass für das Städtebauliche Sondervermögen ein abweichender Deckungsgrundsatz nach § 164a BauGB gilt, sind im Ergebnis die §§ 12 und 16 GemHVO-Doppik (inkl. Muster 5a und 5b) nicht anwendbar.⁷⁹

⁷⁸ § 64 Abs. 4 letzter Halbsatz KV M-V ... „soweit gesetzlich nicht etwas anderes bestimmt ist“.

⁷⁹ a.A. Will, in: Schweriner Kommentierung zur KV M-V, § 64 mit Verweis auf: Gemeinschaftsprojekt zur Umsetzung des NKHR-MV, Ergänzung zum Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens – Bilanzielle Behandlung des Städtebaulichen Sondervermögens im Neuen Kommunalen Haushalts-

Bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit und Rechtmäßigkeit der Verwaltung im Städtebaulichen Sondervermögen erfolgt keine Prüfung des § 58 Abs. 6 KV M-V i. V. m. § 64 Abs. 4 letzter Halbsatz KV M-V. Aufgrund der privatwirtschaftlichen Struktur kann der Sanierungsträger diese (zwingenden) Vorgabe für das Treuhandkonto nicht erfüllen.

II. Prüfungshandlungen

Grundsätzlich ist es wünschenswert, wenn eine Prüfung „vor Ort“ erfolgt. Im Falle der Städtebaulichen Sondervermögen würde dies aber bedeuten: beim Sanierungsträger.

Streitig ist nach wie vor, ob die Zwischenabrechnung des Sanierungsträgers als Grundlage für eine Abschlussprüfung ausreicht. Sie bietet zumindest einen wichtigen Grundstein für die Prüfung.

Der Rechnungsprüfungsausschuss kann darüber hinaus auch auf Prüfungshandlungen Dritter zurückgreifen. So erfolgt z.B. durch das Gemeindeprüfungsamt eine Bestätigung der Zwischenabrechnung gemäß Nr. 5.3.2 VV-K, ANBest-K 7.2 zu § 44 LHO. Hier erfolgt in bestimmten Bereichen ein Abgleich zwischen dem Kernhaushalt der Gemeinde und der Zwischenabrechnung des Sanierungsträgers.

Das Landesförderinstitut prüft die ordnungsgemäße Verwendung der Fördermittel und Eigenmittel der Gemeinde. Auf beide Prüfungshandlungen kann Bezug genommen werden.

Als Mindestvoraussetzung für eigene Prüfungshandlungen des Rechnungsprüfungsausschusses sollte ein Abgleich der Zwischenabrechnung mit dem doppischen Jahresabschluss erfolgen.

- Abgleich des Kontostandes Treuhandkonto mit den liquiden Mitteln im Jahresabschluss.
- Überleitung aller Einzahlungen und Auszahlungen aus der Zwischenabrechnung in die entsprechenden Konten laut Kontenrahmenplan.
- Fertigstellung und Übergabe von Baumaßnahmen an den Kernhaushalt.
- Forderungen und Verbindlichkeiten zum 31.12. des Haushaltsjahres.
- Entwicklung der Sonderposten.
- Ausgleichsbuchungen für die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung.
- Verwendung aller erforderlichen Anlagen und Muster nach GemHVO-Doppik.

Um im Kernhaushalt der Gemeinde die korrespondierenden Konten prüfen zu können, ist der Jahresabschluss des Städtebaulichen Sondervermögens notwendig.

Folgende Konten müssen im Städtebaulichen Sondervermögen und im Kernhaushalt der Gemeinde übereinstimmen:

<i>Städtebauliches Sondervermögen</i>		<i>Kernhaushalt der Gemeinde</i>	
20	Eigenkapital	1212	Finanzanlagen SSV
34431	Anzahlungen der Gemeinde für Baumaßn.	0911	Anlagen im Bau SSV
23143	Sonderposten aus Zuwendungen	0122	Geleistete Zuwendungen an das SSV*

und Rechnungswesen (NKHR-MV) – **Hinweis!** Der Leitfaden zum SSV aus dem Jahr 2011 bezieht sich auf eine alte Fassung (a.F.) der KV M-V.

239314 Sonderposten für D4-Objekte

0192 Geleistete Anzahlungen an das SSV

23985 Erhaltene Anzahlungen auf sonstige Sonderposten

* Die Sonderposten der Gemeinde im SSV können im Kernhaushalt auch ausschließlich im Konto 0192 gespiegelt werden.

III. Prüfbericht und Bestätigungsvermerk

Über Gegenstand, Art und Umfang sowie über die Ergebnisse der Prüfung nach § 3a Abs. 2 KP M-V ist ein schriftlicher Prüfungsbericht zu erstellen. Erfolgt keine Prüfung beim Sanierungsträger und wird nur die Zwischenabrechnung als Grundlage der Prüfung verwendet, ist dies im Prüfbericht entsprechend darzustellen.

Das Rechnungsprüfungsamt sowie der Rechnungsprüfungsausschuss fertigen auf der Grundlage des Prüfungsberichtes einen Prüfungsvermerk, der mit dem Prüfungsbericht der Gemeindevertretung vorzulegen ist. Der abschließende Prüfungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses soll auch einen Vorschlag zur Entlastung des Bürgermeisters gemäß § 3a Abs. 4 KPG M-V enthalten.

J. Bestätigung der Zwischenabrechnung

I. Prüfauftrag

Der Prüfauftrag für die Bestätigung der Zwischenabrechnung ergibt sich aus der Städtebauförderrichtlinie M-V (StBauFR M-V) und nicht aus dem KPG M-V. Die Prüfung erfolgt gemäß Nr. 5.3.2 VV-K, ANBest-K 7.2 zu § 44 LHO⁸⁰ im Auftrag des Landesförderinstitutes Mecklenburg-Vorpommern (LFI M-V) und der Gemeinde.

II. Prüfungshandlung

Die Angaben im Haushalt der Gemeinde zu Einnahmen im Zusammenhang mit der städtebaulichen Gesamtmaßnahme wie

- Ausgleichsbeträge nach §§ 154 ff BauGB,
- Erschließungsbeiträgen nach §§ 123 ff BauGB,
- Einnahmen der Gemeinde aufgrund von Landesrecht (z.B. Ablösebeträge nach LBauO M-V, Kommunalabgaben nach KAG M-V),
- Einnahmen aus der Veräußerung von Grundstücken (D4 StBauFR) sowie Ersatzgrundstücken,
- Überschüssen aus Umlegungen,
- Sonstige gebietsbezogene Einnahmen (z.B. Erbbauzinsen)

sind deckungsgleich mit den entsprechenden Angaben im Zwischenabrechnungsnachweis bis auf die Einnahmen, welche nicht über den Haushalt der Gemeinde, sondern direkt im Sondervermögen verbucht wurden. Die im Haushalt verbuchten Einnahmen sind zeitnah an das Sondervermögen weitergeleitet worden.

Hierbei ist **nicht** der doppelte Jahresabschluss des Städtebaulichen Sondervermögens gemäß § 64 Abs. 2 und 4 KV M-V mit der der Zwischenabrechnung abzugleichen. Diese Prüfung hat keine Berührungspunkte mit der Doppik.

Die oben aufgeführten Einnahmen gelten laut StBauFR M-V als Eigenmittel der Gemeinde⁸¹ und sind vorrangig zur Finanzierung von Baumaßnahmen einzusetzen. Es ist sicherzustellen und zu prüfen, dass vor dem Abruf von Fördermitteln die Eigenmittel der Gemeinde verwendet werden. Wurden Ausgleichsbeträge oder Einnahmen aus der Veräußerung von Grundstücken an den Kernhaushalt der Gemeinde gezahlt, sind diese Einnahmen unverzüglich und in voller Höhe an das Treuhandkonto zu überweisen.

Zu prüfen ist, ob alle Einnahmen auf dem Konto der Gemeinde, die dem Städtebaulichen Sondervermögen zuzurechnen sind, zeitnah und in voller Höhe an das Treuhandkonto überwiesen wurden. Hierzu sind die entsprechenden Einzahlungen und Auszahlungen auf den Personenkonten und den Verwahrkonten in der Kasse der Gemeinde zu prüfen.

Soweit Einzahlungen auf dem Konto der Gemeinde nicht zeitnah oder in voller Höhe an das Treuhandkonto ausgezahlt wurden, sind für diese schuldhaftige Verzögerung Strafzinsen oder ein Vorteilsausgleich an das LFI M-V zu zahlen. Entsprechende Ansprüche werden durch das LFI M-V nach Prüfung und Anhörung gemäß Punkt K 4.1 StBauFR M-V per Bescheid festgesetzt.

⁸⁰ Anlage 1 zu Anlage 16.1 StBauFR M-V.

⁸¹ Punkt J 2,3 StBauFR M-V.

Anlage 1

Checkliste zur Prüfung von Jahresabschlüssen / Arbeitspapiere

Paragrafen ohne Bezeichnung beziehen sich auf die GemHVO-Doppik

Nr.	Prüfungshandlung	Erläuterung
1	Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen	<ul style="list-style-type: none"> - 0,5% der jeweiligen Prüfungsposition - ggf. Kappungsgrenze festlegen - Fehlertolleranz beachten - Kleinstbetragsregelung festlegen
2	Festlegung der Prüfungsfelder	<ul style="list-style-type: none"> - Querschnittsprüfung oder Tiefenprüfung - Schwerpunkte im Haushaltsjahr
3	Beurteilung Internes Kontrollsystem	<ul style="list-style-type: none"> - Kann die Verwaltung Fehler eigenständig erkennen? - Sind Rechtsvorschriften und Dienstweisungen bekannt? - Sind ausreichende Kenntnisse in der Doppik und im Buchungssystem vorhanden?
4	Anzahl der Stichproben	Die Beurteilung des internen Kontrollsystems hat wesentlichen Einfluss auf die Anzahl der Stichproben. Je höher die Fehlerwahrscheinlichkeit, umso mehr Stichproben sind notwendig.
5	Festlegung der Prüfungsstrategie	<ul style="list-style-type: none"> - Prüfergebnisse aus Vorjahren und Prüfungen Dritter beachten - Sonstige Risikofaktoren - Arbeitsteilung im RPA
Anlagevermögen		
6	Zugänge	Zugänge von VG des Anlagevermögens erfolgen über: <ul style="list-style-type: none"> • § 33 Abs. 1 bis 4 - Wertansätze VG • § 34 Abs. 4 - Abschreibung im 1 HHJ • § 37 Abs. 1 - Zuwendung an Dritte • § 18 Abs. 1 - Übertragung von VG • § 53a – Korrektur von Jahresabschlüssen aus HHVJ • Investive Auszahlung in der FR (Kontengruppe 78) • Zahlungsneutrale Zuschreibung über die Kontenart 466 • Jahresergebnis Sondervermögen (Finanzerträge - Kontenart 473 ff.)

7	Abgänge	<ul style="list-style-type: none"> • Verkauf – Zahlungseingang in der Finanzrechnung + Ertrag aus Verkauf oder Verlust aus Abgang • Verschrottung – Verlust aus Abgang • § 18 Abs. 1 – Übertragung von VG • § 53a – Korrektur von Jahresabschlüssen aus HHVJ • Jahresergebnis Sondervermögen (Finanzaufwendungen - Kontenart 571 ff.)
8	Umbuchungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anlagen im Bau werden zum Zeitpunkt der Fertigstellung aktiviert • Umbuchungen erfolgen innerhalb des Anlagevermögens und sind im Saldo immer Null • <i>Ausnahme:</i> Umbuchungen ins Vorratsvermögen (Systembedingt)
9	Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 34 • Landeseinheitliche Abschreibungstabelle (Anlage 5 zur GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V) • Zeitanteilige Abschreibung im Jahr der Anschaffung § 34 Abs. 4 • Sonderregelungen GWG (bis 1.000 €) § 34 Ab. 5 • Außerplanmäßige Abschreibung § 34 Abs. 6 (Erläuterung im Anhang)
10	Restbuchwerte zum Bilanzstichtag	Abgleich Muster 16 (Anlagenübersicht) Spalte 13
11	Schnittstelle zwischen Anlagebuchhaltung und Finanzbuchhaltung	Die Finanzbuchhaltung ist über eine Schnittstelle mit der Anlagenbuchhaltung verbunden. Zum Zeitpunkt der Prüfung müssen als Vorgänge in der Schnittstelle bearbeitet sein. Der systemseitige Abgleich zwischen Finanzbuchhaltung und Anlagenbuchhaltung darf keine Fehler ausweisen.
12	Inventarisierung	<ul style="list-style-type: none"> • § 30 Inventur, Inventar • § 31 Vereinfachungsverfahren • § 32 Allg. Bewertungsgrundsätze Prüfung der DA und Abgleich mit Arbeitsablauf in der Verwaltung.
13	Sonderfälle	<ul style="list-style-type: none"> • § 41 Betriebe gewerblicher Art (BGA) Bei steuerlichen Sachverhalten ist die Anwendung abweichender

		steuerlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zulässig (z.B. kürzere Restnutzungsdauer).
	Umlaufvermögen	
14	Vorräte	<ul style="list-style-type: none"> • § 33 Abs. 1 – Maximale Anschaffungs- und Herstellungskosten • § 34 Abs. 7 – Abschreibung auf niedrigeren Wert • Zahlungsneutrale Abgänge und Zugänge werden als Bestandsveränderung gebucht (Kontenart 451). • Einzahlungen aus Vorräten (Kontenart 688) • Auszahlungen für Vorräte (Kontenart 788)
15	Forderungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 33 Abs. 5 – Forderungen sind mit dem Nominalwert anzusetzen • Abgleich mit den OP-Listen der Kasse • Prüfung einzelner Personenkonten • Wertberichtigungen – Einzelwertberichtigung (EWB) hat Vorrang vor der Pauschalwertberichtigung (PWB) (§ 32 Abs. 1 Nr. 2) • Negative Forderungen (kreditorische Debitoren) – Bilanzausweis erfolgt auf der Passivseite unter sonstige Verbindlichkeiten <ul style="list-style-type: none"> - Wesentlichkeitsgrenzen beachten (nicht jeder Ausweisfehler ist relevant für den Bestätigungsvermerk) - Sonderregelungen für Steuern, (inkl. Steuerlicher Nebenleistungen) Abgaben, Beiträge sowie allgemeine Zuweisungen und Umlagen (§ 11 Abs. 1, Punkt 11 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V) - Absetzungsgebot, negative Beträge dürfen stehen bleiben • Vorschüssen prüfen (DA beachten) • Vorsteuer / Umsatzsteuer – ggf. Abgleich mit Unterlagen des BgA • § 2b UStG beachten
16	Kassenbestand	<ul style="list-style-type: none"> • Abgleich mit dem Tagesabschluss / Jahresabschluss der Kasse (§§ 24 und 25 GemKVO-Doppik)

		<ul style="list-style-type: none"> • Kontoauszüge für alle Zahlwege • Barkassen und Handkassen prüfen • Unvermutete Kassenprüfung (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 KPG M-V) • Sonderkassen (z.B. Hausverwalter) <ul style="list-style-type: none"> - § 58 Abs 6 KV M-V - § 33 GemKVO-Doppik - § 25 Abs. 4 GemHVO-Doppik • Einheitskasse bei Ämtern <ul style="list-style-type: none"> - § 127 Abs. 2 KV M-V - Punkt III GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V (Besonderheiten bei der Kassenführung der Ämter) <ul style="list-style-type: none"> - Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem gemeinsamen Zahlungsmittelbestand
	Aktive Rechnungsabgrenzung	
17		<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 1 <ul style="list-style-type: none"> - Bildung und Auflösung der RAP erfolgt jeweils Zahlungsneutral - Wertgrenzen beachten <p>Hat eine Gemeinde eine Wertgrenze (z.B. 1.000 €) in der DA festgelegt, dürfen keine RAP unterhalb der Wertgrenze ausgewiesen werden.</p>
	Eigenkapital	
18	Allgemeine Kapitalrücklage	<p>Die allgemeine Kapitalrücklage wurde erstmalig zur Eröffnungsbilanz gebildet und ist eine reine Rechengröße aus:</p> <p>Vermögensgegenständen (Aktiva)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sonderposten - Rückstellungen - Verbindlichkeiten - Passive RAP - zweckgebundene Kapitalrücklage - zweckgebundene Ergebnisrücklage <p>= Allgemeine Kapitalrücklage</p> <p>Entnahmen und Einstellungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs. 1 – Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden auf der Grundlage von Rechtsvorschriften • § 18 Abs. 2 – Deckung von Aufwendungen für bestimmte Sonderfälle (§ 18 Abs. 2 Nr. 1 bis 4)

		<ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs. 3 – Weite Aufwendungen, die nicht unter Abs. 1 und Abs. 2 fallen <ul style="list-style-type: none"> - Beschluss der GV notwendig - Spätestens mit Feststellung des Jahresabschlusses - Genehmigung der uRAB notwendig • § 18 Abs. 5 – Weitere Entnahmemöglichkeit bei einem Fehlbetrag <ul style="list-style-type: none"> - Subsidiär zu Abs. 1 bis Abs. 4 - Maximal in Höhe: Wert in der Eröffnungsbilanz Muster 5a Spalte 1 Zeile 11 a.F. • Die Allgemeine Kapitalrücklage darf durch Entnahme nicht negativ werden oder eine bereits bestehende negative allgemeine Kapitalrücklage darf sich nicht erhöhen.
19	Zweckgebundene Kapitalrücklage	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 3 <p>Zweckgebundene Kapitalrücklagen sind Kapitalzuschüsse, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde.</p> <p>Das Jahresergebnis <u>vor</u> Veränderung der Rücklagen ist für Kapitalzuschüsse gesperrt.</p> <p>Entnahmen aus der Kapitalrücklage:</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs. 4 und Punkt 20.4 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Investiv gebundene Zuweisungen oder Infrastrukturpauschale - Entnahme in Höhe der Differenz aus Abschreibung und ertragswirksamer Auflösung der Sonderposten in Vorjahren oder im laufenden Haushaltsjahr <p>Die Konten 2012 und 2013 dürfen nicht negativ werden.</p>
20	Zweckgebundene Ergebnissrücklage	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 6 und Punkt 29.4 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Vergleich der Steuerkraftmesszahlen der beiden HHVJ und des HHJ - Bildung der Rücklage erst ab einer Steigerung von mehr als 30 %

		<p>Auflösung spätestens im 3 HHFJ</p> <ul style="list-style-type: none"> • Weitere Ergebnisrücklagen dürfen nicht gebildet werden
21	Ergebnisvortrag	<ul style="list-style-type: none"> • Konto 204 = Zeile 26 ER • Kumulierter Wert aller Jahresergebnisse bis zum HHVJ
22	Jahresergebnis	<ul style="list-style-type: none"> • Konto 205 = Zeile 25 ER
23	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	<ul style="list-style-type: none"> • § 38 <p>Überschuss der Passivposten über die Aktivposten. Entsteht durch einen Jahresfehlbetrag / negativen Ergebnisvortrag oder eine negative allgemeine Kapitalrücklage aus der Eröffnungsbilanz.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Konten 2061 und 2062 - Das Eigenkapital muss größer / gleich Null sein
Sonderposten		
24	Zuwendungen an Dritte	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 1 • Voraussetzung für die Aktivierung: <ul style="list-style-type: none"> - Mehrjährige Zweckbindung - Gegenleistungsverpflichtung • Abschreibung über die Dauer der Zweckbindung • Liegen die Voraussetzungen nach § 37 Abs. 1 nicht vor = laufender Aufwand
25	Erhaltene Zuwendungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 2 <ul style="list-style-type: none"> - ertragswirksame Auflösung nicht ausgeschlossen - Ausweis als Sonderposten - Ertragswirksame Auslösung über Zeitraum der Abschreibung des damit finanzierten VG • Sonderfall § 37 Abs. 2 Satz 3 und 4 <ul style="list-style-type: none"> - Keine Zuordnung zu VG möglich
26	Zuschüsse aus Beiträgen und Entgelten	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 4 • § 8a Kommunalabgabengesetz KAG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Ausweis als Sonderposten - Ertragswirksame Auslösung über Zeitraum der Abschreibung des damit finanzierten VG

27	Sonderposten aus Anzahlungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 5 <ul style="list-style-type: none"> - Bis zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Fertigstellung des damit finanzierten VG - Aktivierung VG = Umbuchung Sonderposten
28	Sonderposten für den Gebührenausgleich	<ul style="list-style-type: none"> • § 39 Abs. 1 und 2 <ul style="list-style-type: none"> - Kostenrechnende Einrichtung - Prüfung des jeweiligen Produkts - ggf. Prüfung der Gebührenkalkulation notwendig
29	Sonstige Sonderposten	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 2 <ul style="list-style-type: none"> - Sonderposten zum Umlaufvermögen - Sonderposten für laufende Aufwendungen (Kontenart 239)
Rückstellungen		
30	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 1 Nr. 1 und 2 • Punkt 28.1 und GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Teilwertverfahren (Abs. 4) - Berechnung erfolgt durch den Kommunalen Versorgungsverband M-V - Beihilfe i.d.R. 20% - Orientierungsdatenerlass für das HHJ beachten
31	Rückstellungen für Altersteilzeit	<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 1 Nr. 3 <ul style="list-style-type: none"> - Rückstellung abhängig vom Teilzeitmodell
32	Unterlassene Instandhaltung	<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 1 Nr. 4 <ul style="list-style-type: none"> - Instandhaltung muss innerhalb der ersten 3 Monate des HHFJ nachgeholt werden
33	Sonstige Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 1 Nr. 9 <ul style="list-style-type: none"> - Verpflichtung gegenüber Dritten, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet ist und in der Höhe und Fälligkeit noch nicht genau bekannt ist
34	Übertragene Haushaltsermächtigungen	Hat die Gemeinde Übertragene Haushaltsermächtigungen gemäß § 15 ausgewiesen (Muster 19), entfällt eine Rückstellung für ausstehende

		Rechnungen gemäß § 36 Abs. 1 Nr. 9. (doppelter Ausweis im Muster 13, Spalte 1 und Spalte 2)
35	Inanspruchnahme und Auflösung	<ul style="list-style-type: none"> • Rückstellung sind gemäß § 36 Abs. 5 aufzulösen, soweit der Grund für die Bildung entfallen ist • Unterschied zwischen Inanspruchnahme (reduziert den Aufwand in der ER) und ertragswirksamer Auflösung (Ertragskonto 46614) beachten
	Verbindlichkeiten	
36	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen	<ul style="list-style-type: none"> • § 33 Abs. 6 – Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen • Verbindlichkeiten werden nach Art des Kreditgebers ausgewiesen <ul style="list-style-type: none"> - Banken (P.4.2) - Anstalten des öffentlichen Rechts (P.4.9) - Landesförderinstitut (P.4.10.2) • Saldenbestätigungen prüfen • Tilgungsleistung und Zinszahlung mit der FR abgleichen
37	Lieferungen und Leistungen	<ul style="list-style-type: none"> • Abgleich mit OP-Listen der Kasse • Prüfung einzelner Personenkonten
38	Verwahr- und Vorschusskonten	<ul style="list-style-type: none"> • Abgleich mit Muster 5a Spalte 3 Zeile 10 • Definition durchlaufende Gelder beachten (Punkt 8.4 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V): <ul style="list-style-type: none"> - Gemeinde handelt im fremden Namen und auf fremde Rechnung - Gemeinde handelt im eigenen Namen für fremde Rechnung - Gemeinde hat keinen Ermessensspielraum bei der Entscheidung • Sonderregelung zu Sicherheits-einbehalten (Punkt 9.6 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V) • Vorsteuer / Umsatzsteuer – ggf. Abgleich mit Unterlagen des BgA • § 2b UStG beachten
	Passive Rechnungsabgrenzung	
39		<ul style="list-style-type: none"> • § 36 Abs. 2

		<ul style="list-style-type: none"> - Bildung und Auflösung der RAP erfolgt jeweils Zahlungsneutral - Wertgrenzen beachten <p>Hat eine Gemeinde eine Wertgrenze (z.B. 1.000 €) in der DA festgelegt, dürfen keine RAP unterhalb der Wertgrenze ausgewiesen werden.</p>
	Ergebnisrechnung	
40	Muster 12	<ul style="list-style-type: none"> • § 44 • § 16 Abs. 2 Nr. 1 – Ausgleich der Ergebnisrechnung unter Berücksichtigung von Vorträgen aus HHFJ. (Zeile 27 ER – Jahresergebnis <u>nach</u> Veränderung der Rücklagen)
41	Abgleich Ergebnisrechnung / Finanzrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Differenzen Erträge / Einzahlungen: <ul style="list-style-type: none"> - Auflösung von Sonderposten - Zuschreibungen - Auflösung von Rückstellungen - Auflösung von EWB und PWB - Verkauf von Anlagevermögen - Bestandserhöhung - Auflösung pRAP - Veränderung der Forderungen - Jahresergebnis Sondervermögen • Differenz Aufwendungen / Auszahlungen: <ul style="list-style-type: none"> - Abschreibungen - Wertberichtigungen - Zuführungen zu Rückstellungen - Abgang auf Forderungen - Verkauf von Anlagevermögen - Bestandsverminderungen - Auflösung aRAP - Veränderung Verbindlichkeiten - Jahresergebnis Sondervermögen • Absetzungen gemäß § 11 Abs. 1 • Umbuchung gemäß § 12 Abs. 6
42	Abgleich Ergebnisrechnung / Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungen • Ertragswirksame Auflösung der Sonderposten • Zahlungsneutraler Abgang oder Zuschreibung von Vermögensgegenständen • Wertberichtigungen oder Abgang auf Forderungen • Bestandsveränderung Vorräte

		<ul style="list-style-type: none"> • Zuführung, Inanspruchnahme oder Auflösung der Rückstellungen • Jahresergebnisse Sondervermögen • Rechnungsabgrenzungsposten • Entnahmen oder Einstellungen in die Kapital- oder Ergebnisrücklagen
43	Einstellungen und Entnahmen aus der allgemeinen Kapitalrücklage	<ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs. 1 – Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden auf der Grundlage von Rechtsvorschriften • § 18 Abs. 2 – Deckung von Aufwendungen für bestimmte Sonderfälle (§ 18 Abs. 2 Nr. 1 bis 4) • § 18 Abs. 3 – Weite Aufwendungen, die nicht unter Abs. 1 und Abs. 2 fallen <ul style="list-style-type: none"> - Beschluss der GV notwendig - Spätestens mit Feststellung des Jahresabschlusses - Genehmigung der uRAB notwendig • § 18 Abs. 5 – Weitere Entnahmemöglichkeit bei einem Fehlbetrag <ul style="list-style-type: none"> - Subsidiär zu Abs. 1 bis Abs. 4 - Maximal in Höhe: Wert in der Eröffnungsbilanz Muster 5a Spalte 1 Zeile 11 a.F. • Die Allgemeine Kapitalrücklage darf durch Entnahme nicht negativ werden oder eine bereits bestehende negative allgemeine Kapitalrücklage darf sich nicht erhöhen.
44	Einstellungen und Entnahmen aus der zweckgebundenen Kapitalrücklage	<ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs. 4 und Punkt 20.4 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Investiv gebundene Zuweisungen oder Infrastrukturpauschale - Entnahme in Höhe der Differenz aus Abschreibung und ertragswirksamer Auflösung der Sonderposten in Vorjahren oder im laufenden Haushaltsjahr - Die Konten 2012 und 2013 dürfen nicht negativ werden
45	Einstellungen und Entnahmen aus der zweckgebundenen Ergebnisrücklage	<ul style="list-style-type: none"> • § 37 Abs. 6 und Punkt 29.4 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Vergleich der Steuerkraftmesszahlen der beiden HHVJ und des HHJ

		<ul style="list-style-type: none"> - Bildung der Rücklage erst ab einer Steigerung von mehr als 30 % - Auflösung spätestens im 3 HHFJ
46	Übersicht über die Erträge und Aufwendungen zur Ergebnisrechnung (Muster 12a)	<ul style="list-style-type: none"> • § 48 Abs. 2 Satz 2 <p>Das Muster 12a ist eine etwas ausführlichere Ergebnisrechnung (Muster 12) mit „Davon-Vermerken“</p>
	Finanzrechnung	
47	Muster 13	<ul style="list-style-type: none"> • § 45 und Punkt 31 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V • § 25 Abs. 1 GemKVO-Doppik • Kassenwirksamkeitsprinzip • Ausnahme: Abschlussbuchungen / Umbuchen • § 16 Abs. 2 Nr. 2 – Ausgleich der Finanzrechnung unter Berücksichtigung von Vorträgen aus Haushaltsvorjahren (Zeile 39 FR)
48	Abgleich Finanzrechnung / Ergebnisrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Differenzen Einzahlungen / Erträge: <ul style="list-style-type: none"> - Auflösung von Sonderposten - Zuschreibungen - Auflösung von Rückstellungen - Auflösung von EWB und PWB - Verkauf von Anlagevermögen - Bestandserhöhung - Auflösung pRAP - Veränderung der Forderungen - Jahresergebnis Sondervermögen • Differenz Auszahlungen / Aufwendungen: <ul style="list-style-type: none"> - Abschreibungen - Wertberichtigungen - Abgang auf Forderungen - Verkauf von Anlagevermögen - Bestandsverminderungen - Auflösung aRAP - Veränderung Verbindlichkeiten - Jahresergebnis Sondervermögen - Absetzungen gemäß § 11 Abs. 1
49	Abgleich Finanzrechnung / Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> • Differenz Investitionseinzahlungen Anlage- und Umlaufvermögen / Abgänge aus dem Anlage- und Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> - Buchgewinn bzw. Buchverlust

		<ul style="list-style-type: none"> - Forderungen (Sollstellung aber noch kein Zahlungseingang) - Zahlungseingang Forderungen aus HHVJ - Bestandsveränderungen Vorräte - Korrekturen gemäß § 53a • Differenz Investitionsauszahlungen Anlage und Umlaufvermögen / Zugänge zum Anlage- und Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> - Verbindlichkeiten (Sollstellung aber noch kein Zahlungsausgang) - Zahlung von Verbindlichkeiten aus HHVJ - Zahlungsneutrale Zuschreibung - Bestandsveränderungen Vorräte - Korrekturen gemäß § 53a • Veränderung der Investitionskredite <ul style="list-style-type: none"> - FR Zeile 34 = Bilanz P.4.2.1 + P.4.10.2 • Veränderung der Kassenkredite <ul style="list-style-type: none"> - Muster 5a Saldo Zeile 2 und Zeile 12 = Bilanz P.4.2 oder P.4.10.1 • Veränderung der Liquididen Mittel <ul style="list-style-type: none"> - FR Zeile 36 = Bilanz A.2.4 oder A.2.2.6.1, P.4.10.1 • Veränderung der durchlaufenden Gelder <ul style="list-style-type: none"> - FR Zeile 35 = Bilanz Saldo der Verwahr und Vorschusskonten
50	Abweichungen im Haushaltsjahr (Muster 13 Spalte 5)	<p>Abweichungen im HHJ (Spalte 5) = Saldo der Spalten 3 und 4. Sollte nicht negativ sein. Falls doch: Prüfung</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deckungsfähigkeit gemäß § 14 und Haushaltssatzung - Beschluss der GV - Überschreitung durch Jahresabschlussbuchungen entstanden = Beschluss und Genehmigung mit der Feststellung des Jahresabschlusses
51	Zuführungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 12 Nr. 4 <p>Bei einer Zuführung nach § 12 Nr. 4 wird ein positiver Betrag nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 39 in den investiven Bereich umgebucht (Muster 5a von Spalte 1 in</p>

		<p>Spalte 2). Bei dem Betrag in Zeile 39 (FR) handelt es sich um den Saldo der Ein- und Auszahlungen aus HHVJ.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nur zulässig im Sinne einer Umbuchungen gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 GemKVO-Doppik und Punkt 31 (zu § 45) Satz 3 GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V • § 12 Nr. 5 <ul style="list-style-type: none"> - Einzelfallentscheidung - Genehmigung uRAB notwendig
	Anhang	
52		<ul style="list-style-type: none"> • § 48 Abs. 1 bis 4 Pflichtangaben • § 48 Abs. 5 Angaben Notwendig, soweit für Gemeinde zutreffend <ul style="list-style-type: none"> - Angaben teilweise Ermessensentscheidung der Gemeinde
	Anlagen und Muster	
53	Übersicht über die Teilrechnungen (Muster 14)	<ul style="list-style-type: none"> • § 46 i. V. m. § 4 Abs. 11 • Die Teilhaushalte müssen in Summe die Finanzrechnung ergeben. • Ziel und Kennzahlen müssen beschrieben werden (§ 4 Abs. 2).
54	Anlagenübersicht (Muster 16)	<ul style="list-style-type: none"> • Muster 16 Spalte 8 = ER Zeile 14 • Muster 16 Spalte 13 = Muster 15 A.1 • Der Restbuchwert der Abgänge im Haushaltsjahr ergibt sich aus dem Saldo der Spalten 3 und 10 • Umbuchungen im Saldo immer Null – Ausnahme: Vorratsvermögen
55	Sonderpostenübersicht (Muster 16)	<ul style="list-style-type: none"> • Abgleich der Zugänge im HHJ mit den Einzahlungen in der FR • Abgleich ertragswirksame Auflösung (Muster 16 Spalte 8) mit ER Kontenart 415, 437 • Muster 16 Spalte 13 = Muster 15 B.2.1
56	Forderungsübersicht (Muster 17)	<ul style="list-style-type: none"> • Aufteilung der Restlaufzeit beachten • Nominalwert der Forderung • Wertberichtigungen • Abgleich mit der Bilanz
57	Verbindlichkeitenübersicht (Muster 18)	<ul style="list-style-type: none"> • Aufteilung der Restlaufzeit beachten • Abgleich mit der Bilanz

58	Übersicht über die Zusammensetzung und Entwicklung des Saldos der liquiden Mittel und der Kassenkredite im Haushaltsjahr (Muster 5a)	<ul style="list-style-type: none"> • § 48 Abs. 2 • Abgleich mit den Werten in der Finanzrechnung • Spalte 1 Zeile 10 = Haushaltsausgleich nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 • Spalte 3 Zeile 10 = Saldo der Verwah- und Vorschusskonten in der Bilanz
59	Übersicht über die über das Ende des Haushaltsjahres hinaus geltenden Haushaltsermächtigungen (Muster 19)	Die übertragenen Ansätze nach § 15 dürfen nicht höher sein als die Differenz zwischen den Gesamtermächtigungen und dem Ergebnis des Haushaltsjahres.
Haushaltsdurchführung		
60	Haushaltssatzung und Haushaltsplan	<ul style="list-style-type: none"> • § 45 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Festsetzungen (Kassenkredit) • § 46 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Bestandteile des Haushaltsplans • § 47 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Genehmigungspflichtig Ja/Nein - Vorlage bei der uRAB - Vor Beginn des Haushaltsjahres - Öffentliche Bekanntmachung
61	Nachtragshaushaltssatzung	<ul style="list-style-type: none"> • § 48 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Nachtragssatzung notwendig - Wesentlichkeitsgrenzen bestimmt
62	Vorläufige Haushaltsführung	<ul style="list-style-type: none"> • § 49 KV M-V beachtet
63	Über- und außerplanmäßige Ausgaben	<ul style="list-style-type: none"> • § 50 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Deckungsgrundsatz beachtet - Eilentscheidungen des Bgm.
64	Haushaltswirtschaftliche Sperre	<ul style="list-style-type: none"> • § 51 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Anordnung der uRAB - Sperre eingehalten und beachtet
65	Kredite für Investitionen	<ul style="list-style-type: none"> • § 52 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Kreditgenehmigung der uRAB - Kreditrahmen beachtet - Zeitablauf der Kreditermächtigung - Kreditähnliche Rechtsgeschäfte
66	Kassenkredite	<ul style="list-style-type: none"> • § 53 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Genehmigungspflichtig Ja/Nein - Höchstbetrag beachte (auch unterjährig!)
67	Verpflichtungsermächtigungen	<ul style="list-style-type: none"> • § 54 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Genehmigung der uRAB - Höchstbetrag und Zeitablauf

68	Gemeindekassen	<ul style="list-style-type: none"> • § 58 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Trennung von anordnungsbefugten Mitarbeitern und Kassenverwalter beachtet - Tagesabschlüsse § 24 GemKVO - Jahresabschluss § 25 GemKVO - Belege § 26 GemKVO - Sonderkassen § 58 Abs 6 KV M-V, § 33 GemKVO-Doppik, § 25 Abs. 4 GemHVO-Doppik
Jahresabschluss		
69	Bestandteile und Anlagen	<ul style="list-style-type: none"> • § 60 Abs. 1, 2 und 3 KV M-V
70	Aufstellung	<ul style="list-style-type: none"> • § 60 Abs. 4 KV M-V
71	Beschlussfassung	<ul style="list-style-type: none"> • § 60 Abs. 5 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Feststellung des geprüften Jahresabschlusses - Entlastung des Bürgermeisters in einem gesonderten Beschluss (Beachte notwendige Prüfung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4, 5 KPG M-V)
72	Korrekturen von Jahresabschlüssen	<ul style="list-style-type: none"> • § 60 Abs. 7 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Wesentlicher Fehler - Korrektur Jahresabschluss oder Eröffnungsbilanz; siehe § 53a Abs 1 und 2 GemHVO-Doppik - Erläuterung im Anhang
Sondervermögen		
73	Eigenbetriebe	<ul style="list-style-type: none"> • § 64 Abs. 1 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Lag zum Zeitpunkt der Prüfung ein geprüfter Jahresabschluss des Eigenbetriebes vor - Eigenkapitalspiegelbildmethode
74	Städtebauliche Sondervermögen	<ul style="list-style-type: none"> • § 64 Abs. 2 und 4 KV M-V <ul style="list-style-type: none"> - Lag zum Zeitpunkt der Prüfung ein geprüfter Jahresabschluss des SSV vor - Korrespondierende Bilanzpositionen - Übernahme von Baumaßnahmen - Treuhandkonto als Sonderkasse § 66 i. V. m. § 58 KV M-V

Arbeitspapiere		
75	Dokumentation	<p>Die Arbeitspapiere sind der Arbeitsnachweis zur Prüfung. Wie ist der Prüfer zu seinem Ergebnis gekommen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Was wurde wie geprüft? - Gibt es Belege und Nachweise?
76	Vollständigkeitserklärung	<ul style="list-style-type: none"> • § 3 Abs. 6 KPG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Notwendig durch risikoorientierten Prüfungsansatz - Holschuld des Prüfers - Keine Anlage zu Jahresabschluss
77	Fehlerzusammenfassung	<ul style="list-style-type: none"> • Zusammenfassung der Ausweis- und Bewertungsfehler, die im Rahmen der Prüfung <u>nicht</u> korrigiert werden konnten. • Sind diese Fehler in Summe Wesentlich?
Prüfbericht		
78	Formalien	<ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 2 KPG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Aussagen zum Jahresabschluss - Aussagen zur Buchführung - Aussagen zur Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung
79	Bestätigungsvermerk	<ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 2 KPG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Ergebnis der Prüfung
80	Stellungnahme Bürgermeister	<ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 3 KPG M-V <p>Die Stellungnahme des Bgm. Ist vor Übergabe des Prüfberichtes an den Ausschuss oder die GV einzuholen.</p>
Rechnungsprüfungsausschuss		
81	Sachverständiger Dritter	<ul style="list-style-type: none"> • § 1 Abs. 5 KPG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Der RPA kann sich eines Sachverständigen Dritten als Prüfer bedienen. - Der sachverständige Dritte führt die Prüfung durch, erstellt die Arbeitspapiere, den Prüfbericht und gibt eine Empfehlung an den Ausschuss. - Der Ausschuss kann sich den Prüfbericht des sachverständigen Dritten aneignen und das Prüfungsergebnis übernehmen.

		<ul style="list-style-type: none"> - Der Ausschuss kann jederzeit eigene Prüfungshandlung durchführen.
82	Beschlussfassung / Empfehlung	<ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 4 KPG M-V <ul style="list-style-type: none"> - Abschließender Prüfungsvermerk durch den RPA - Vorschlag zur Entlastung des Bürgermeisters

Anlage 2

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 ⁸²)	... ja	... nein
	b) Künstliche Aufteilung von Bau-, Liefer- oder Dienstleistungs- verträgen (Nummer 2)	... ja	... nein
	c) Interessenskonflikt (Nummer 21)	... ja	... nein
	d) Vergabe zusätzlicher Bau-, Liefer- oder Dienstleistungsverträge ohne Wettbewerb (Nummer 24)	... ja	... nein
	e) Zusätzliche Bau- oder Dienstleistungen, die die in den einschlägigen Vorschriften festgelegten Schwellenwerte übersteigen	... ja	... nein
	f) Sonstiges:	... ja	... nein
2.10	weitere Bemerkungen/Begründungen:		
3. Eiholung von Mindestangeboten			
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:	
4. Abschließendes Votum	
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

Anlage 3

Arbeitspapiere