

## **IDR Prüfungsleitlinie 260**

# **"Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen"**

*Stand 17.02.2009*

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Vorbemerkungen .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Inhalt und Umfang des kommunalen Jahresabschlusses .....</b>	<b>4</b>
<b>3. Allgemeine Grundsätze der Berichterstattung .....</b>	<b>6</b>
<b>4. Prüfungsbericht über die Jahresabschlussprüfung .....</b>	<b>6</b>
4.1. Prüfungsauftrag und Prüfungsgegenstand .....	6
4.2. Grundsätzliche Feststellungen .....	7
4.2.1. Lage der Kommune .....	7
4.2.2. Unregelmäßigkeiten .....	8
4.3. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung .....	10
4.3.1. Grundsätzliche Anmerkungen .....	10
4.3.2. Allgemeine Anforderung an die Berichterstattung .....	12
4.3.3. Gegenstand der Jahresabschlussprüfung .....	12
4.3.4. Art und Umfang der Jahresabschlussprüfung .....	12
4.3.5. Berichtspflichtige Inhalte .....	13
4.3.6. Mitwirkung der Verantwortlichen .....	13
4.4. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung .....	14
4.4.1. Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung .....	14
4.5. Feststellungen und Erläuterungen zur Haushaltswirtschaft .....	16
4.5.1. Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft .....	16
4.6. Gesamtaussage des Jahresabschlusses .....	18
4.6.1. Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses .....	18
4.7. Bestätigungsvermerk .....	21
4.8. Anlagen zum Prüfungsbericht .....	21
4.9. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts .....	22

## **1. Vorbemerkungen**

- (1) Das Institut der Rechnungsprüfer (IDR) formuliert mit dieser Prüfungsleitlinie Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Jahresabschlussprüfungen.
- (2) Die Leitlinie behandelt grundsätzliche Aspekte der Berichterstattung; dazu gehören Struktur und Inhalt von Prüfungsberichten sowie ergänzende Hinweise zum Umfang der Berichterstattung.
- (3) Die Leitlinie ist nicht als abschließende Stellungnahme zur Berichterstattung zu sehen.
- (4) Die Leitlinie ist unter Berücksichtigung der länder- und kommunalspezifischen Regelungen in den einzelnen Bundesländern anzuwenden.
- (5) Die Anforderungen an die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse und die damit verbundene Berichterstattung bewegen sich insgesamt in einem Umfeld, das auch durch die Existenz weiterer Berufsverbände bzw. die Veröffentlichung von Verlautbarungen zur Durchführung von Audits und Prüfungen durch diese Berufsverbände geprägt wird. In diesem Zusammenhang sind beispielhaft zu erwähnen: Die Revisionstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision (DIIR), die Prüfungsleitlinien des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), die International Standards on Auditing der International Federation of Accountants (IFAC) bzw. des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Die vorliegende Prüfungsleitlinie berücksichtigt u. a. wesentliche Aussagen der folgenden Verlautbarungen: ISA 260, 230 sowie IDW PS 450 und 400.

## 2. Inhalt und Umfang des kommunalen Jahresabschlusses

- (6) Der kommunale Jahresabschluss stellt in Verbindung mit dem Beteiligungsbericht, dem Haushaltsplan und ggf. Berichten über weitere Prüfungen des Rechnungsprüfungsamtes oder anderer Prüfungsinstanzen ein zentrales Informationselement für die Steuerung und Kontrolle der Verwaltungsführung durch den Rat bzw. die interessierte Öffentlichkeit dar.
- (7) Die zentrale Funktion des kommunalen Jahresabschlusses liegt damit in der Informationsfunktion; d. h. inwieweit der durch die Kommune vorgelegte Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Kommune vermittelt. Hinzu treten ergänzend Informationen zur Ordnungsmäßigkeit und als deren Bestandteil zur Wirtschaftlichkeit der Verwaltungsführung. Der Jahresabschluss ist damit eine wesentliche Grundlage für die öffentliche Finanzkontrolle sowie die Prüfung der Verwaltungsführung.
- (8) Aufgrund der in Teilbereichen teilweisen inhaltlichen Übereinstimmung von landesgesetzlichen Regelungen zu Umfang und Inhalt der kommunalen Jahresabschlussprüfung mit den Regelungen des Handelsgesetzbuches (HGB), insbesondere den §§ 316 ff. HGB, können in Einzelfällen aus den Regelungen des HGB bzw. hierzu erlassenen Kommentierungen Anregungen für einzelne Aspekte bei der Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen gewonnen werden.
- (9) Die teilweise wörtliche Anlehnung in gesetzlichen Bestimmungen zur kommunalen Jahresabschlussprüfung an Begrifflichkeiten des HGB lässt jedoch eine direkte Übertragung von Sachverhalten, Interpretationen oder Verfahrensweisen auf die kommunale Rechnungslegungs- und v. a. Prüfungspraxis nicht zu. In jedem Einzelfall ist zu prüfen, inwieweit vor dem Hintergrund der Aufgaben und Funktionen des kommunalen Jahresabschlusses bzw. der Inhalte der kommunalen Jahresabschlussprüfung nicht eine spezifische kommunale Sichtweise oder Auslegungspraxis für geboten erscheint.

- (10) Auf die weiteren Ausführungen im IDR Prüfungsleitlinie (Entwurf) 200 "Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen" zu Funktion des kommunalen Jahresabschlusses, Ziele und Umfang der kommunalen Jahresabschlussprüfung und Aufgaben des kommunalen JahresRechnungsprüfers wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.
- (11) Für sämtliche Prüfungsaussagen, die im Prüfungsbericht sowie im Bestätigungsvermerk enthalten sind, ist der kommunale Rechnungsprüfer verantwortlich.

### **3. Allgemeine Grundsätze der Berichterstattung**

- (12) Die Berichterstattung muss gewissenhaft, unparteiisch, wahrheitsgetreu und klar sein. Gewissenhafte Berichterstattung beinhaltet die Vollständigkeit des Prüfungsberichts, das Treffen von Feststellungen gemäß der gesetzlichen Vorschriften und das Berichten wesentlicher Feststellungen und Ergebnisse. Zudem sind in den Prüfungsbericht alle Feststellungen und Tatsachen aufzunehmen, die für eine ausreichende Information der Adressaten notwendig sind.
- (13) Unparteiische Berichterstattung ist bei sachgerechter Berücksichtigung aller relevanten Informationen und bei Hinweis auf abweichende Ergebnisse gegeben.
- (14) Entspricht die Berichterstattung den tatsächlichen Gegebenheiten, so ist eine wahrheitsgetreue Berichterstattung gewährleistet.
- (15) Eine klare Berichterstattung umfasst eine verständliche, eindeutige und problemorientierte Darlegung der Sachverhalte sowie eine übersichtliche Gliederung des Berichts. Die Berichterstattung hat sich auf die wesentlichen Aspekte zu konzentrieren. Die Gliederung muss in ihrer Form beibehalten werden. Es muss im Prüfungsbericht dargestellt werden, was die jeweilige Grundlage für die dortige Ausführung ist, d. h. inwieweit es sich um selbst geprüfte oder übernommene Grundlagen handelt. Letztlich muss der Prüfungsbericht als ein einheitliches Ganzes sowohl lesbar, als auch verständlich sein.

### **4. Prüfungsbericht über die Jahresabschlussprüfung**

#### **4.1. Prüfungsauftrag und Prüfungsgegenstand**

- (16) Im Rahmen der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung muss der Prüfungsbericht nicht adressiert werden, da sich der Adressat anhand der gesetzlichen Vorschriften ergibt. Im Prüfungsauftrag sind einleitende Angaben zur Kommune und dem Abschlussstichtag zu machen. Dazu gehören auch ein Hinweis darauf, dass es sich um eine Abschlussprüfung handelt sowie die Sicherstellung, dass dieser Standard bei der Berichterstellung Verwendung gefunden hat.

## **4.2. Grundsätzliche Feststellungen**

- (17) Grundsätzliche Feststellungen bedürfen einer vorangestellten Berichterstattung, um die Berichtsadressaten auf wichtige Sachverhalte aufmerksam zu machen. Dafür ist eine in sich geschlossene Darstellung zweckmäßig.

### **4.2.1. Lage der Kommune**

#### **a) Stellungnahme zur wirtschaftlichen Lageeinschätzung und zum Verlauf des Haushaltsjahrs**

- (18) Der Rechnungsprüfer hat eine Stellungnahme zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und des Verlaufs des Haushaltsjahrs durch den Verantwortlichen der Kommune (Bürgermeister<sup>1</sup>) abzugeben. Hierbei müssen innerhalb des Prüfungsbericht die wesentlichen Angaben, die von den Verantwortlichen gemacht wurden, hervorgehoben werden.
- (19) Es ist eine Unterteilung in zwei Abschnitte vorzunehmen. Der erste Teil wird hervorgehoben und enthält die wesentlichen Aussagen der Verantwortlichen der Kommune. Er ist der Kernpunkt der Stellungnahme. Im zweiten Teil erfolgt dann die Stellungnahme des Rechnungsprüfers auf Grund der Prüfung.
- (20) Dabei ist zu beachten, dass die Berichtsform dem sachkundigen Leser ermöglichen muss, sich selbst ein Urteil über die wirtschaftliche Situation der Kommune zu bilden. Dies kann in Form von grafischen oder tabellarischen Übersichten, Verwendung von geeigneten Kennzahlen oder ähnlichen geeigneten Darstellungsformen geschehen.
- (21) Berichtspflicht besteht nur dann, wenn die Unterlagen eine Beurteilung der wirtschaftlichen Situation durch den Rechnungsprüfer zulassen. Unterlagen sind alle durch den Rechnungsprüfer zu prüfenden Dokumente. Diese können sich je nach Bundesland in Umfang und Bezeichnung unterscheiden (Jahresabschluss, Lage-/Rechenschaftsbericht, Inventur, Inventar, etc.).

---

<sup>1</sup> Gemeint ist der jeweilige Hauptverwaltungsbeamte der Einrichtung

**b) Künftige Entwicklung und entwicklungsbezogene Chancen und Risiken**

- (22) Stellt der Rechnungsprüfer Tatsachen fest, welche die zukünftige Entwicklung der Gemeinde gefährden, ist darüber im Prüfungsbericht zu berichten. Dies gilt bereits bei der Gefahr einer Entwicklungsgefährdung und nicht erst bei einer konkreten Gefährdung.
- (23) Die Berichtspflicht beschränkt sich auf Tatsachen, die sich im Rahmen der ordnungsgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung ergeben. Der Berichtspflicht kann durch die Darstellung der betreffenden Sachverhalte und ihrer Konsequenzen Rechnung getragen werden.
- (24) Es ist eine Unterteilung in zwei Abschnitte vorzunehmen. Der erste Abschnitt hebt die wesentlichen Aussagen des Bürgermeisters für die voraussichtliche Entwicklung der Kommune und die damit verbundenen Chancen und Risiken hervor. Im zweiten Abschnitt erfolgt die Stellungnahme durch den Rechnungsprüfer auf Grund der Prüfung.

**4.2.2. Unregelmäßigkeiten**

- (25) Stellt der Prüfer im Rahmen der Durchführung seiner Prüfung Unregelmäßigkeiten fest, ist dies zu berichten. Man unterscheidet im Prüfungsbericht zwischen Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung und sonstigen Unregelmäßigkeiten. Liegen keine berichtspflichtigen Tatsachen vor, entfällt dieser Gliederungspunkt. Gliederung und Inhaltsverzeichnis sind entsprechend anzupassen.

**a) Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung**

- (26) Unter den gesetzlichen Vorschriften sind u. a. auch die für die Erstellung des Jahresabschlusses relevanten Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen, zu denen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige relevante Normen zu zählen sind.



- (27) Verstöße sind falsche Angaben im Jahresabschluss und Lage-/Rechenschaftsbericht, die eine absichtliche Verletzung der gesetzlichen Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätze zum Ziel haben. Unrichtigkeiten sind unbeabsichtigte falsche Angaben in Jahresabschluss oder Lage-/Rechenschaftsbericht.
- (28) Berichtspflicht besteht, soweit Unrichtigkeiten oder Verstöße wesentlich für die Überwachungsfunktion der Kontrollgremien (Rat/Kreistag) sind. Sind die Informationen über die Verstöße oder Unregelmäßigkeiten insbesondere wesentlich bezüglich der Schwächen des internen Kontrollsystems, muss dies im Prüfungsbericht berichtet werden. Während der Prüfung behobene Verstöße und Unrichtigkeiten sind nicht berichtspflichtig.

#### **b) Unregelmäßigkeiten in der Verwaltungsführung**

- (29) Hierbei handelt es sich nicht um Verstöße, die sich unmittelbar auf die Rechnungslegung beziehen, die aber dennoch eine Verletzung einer gesetzlichen Vorschrift oder Satzung darstellen.
- (30) Die Rechnungsprüfung hat bereits dann über festgestellte Tatsachen zu berichten, wenn substantielle Hinweise auf schwerwiegende Verstöße vorliegen. Die Verstöße bedürfen allerdings keiner Würdigung durch den Rechnungsprüfer. Schwerwiegende Verstöße sind anhand der Bedeutung der verletzten Rechtsnorm und dem Grad des Vertrauensbruchs charakterisiert.

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

#### **4.3.1. Grundsätzliche Anmerkungen**

- (31) Die kommunale Jahresabschlussprüfung unterscheidet sich betreffend Inhalt und Umfang von der bisher geübten Prüfung der kommunalen Jahresrechnung. Schwerpunkt der Prüfung der kommunalen Jahresrechnung war vornehmlich die Prüfung des ordnungsmäßigen Vollzugs des Haushaltsplans; Fragen der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns waren weniger Gegenstand der Prüfung der kommunalen Jahresrechnung als vielmehr Inhalt weiterer, in der Regel unter- oder mehrjährig durchgeführter Prüfungen, wie z. B. Vergabe-, Personal-, Bau- und Investitions-, Kassen-/Bankprüfungen etc., durch die Rechnungsprüfung oder andere Prüfungseinrichtungen.
- (32) Die Prüfung des kommunalen Jahresabschlusses bezieht sich zunächst auf den vorläufigen kommunalen Jahresabschluss. Festgestellte Mängel sind, sofern diese nicht unwesentlich sind, zu korrigieren; andernfalls können sich Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ergeben.
- (33) Neben der Beurteilung der Aussagekraft bzw. Richtigkeit und Angemessenheit der Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sowie der Beurteilung inwieweit der Lage-/Rechenschaftsbericht in Einklang mit dem Jahresabschluss steht, soll die kommunale Jahresabschlussprüfung auch Aussagen zur Einhaltung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen liefern.
- (34) Damit umfasst die kommunale Jahresabschlussprüfung neben der Prüfung der Buchführung und des Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung, Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung und Anhang sowie Lage-/Rechenschaftsbericht, auch die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns; anders ausgedrückt: der Umfang der kommunalen Jahresabschlussprüfung ist auf die Prüfung der wirtschaftlich-finanziellen Situation und der Verwaltungsführung ausgerichtet.

- (35) Die kommunale Jahresabschlussprüfung ist damit grds. geeignet, die bisher eigenständigen Prüfungen (wie Vergabeprüfungen, Bau- und Investitionsprüfungen, Gebühren- und Beitragsprüfungen, Personal- und Organisationsprüfungen, u. a.) der Rechnungsprüfungsämter inhaltlich aufzugreifen und organisatorisch-inhaltlich in den Prüfungs- bzw. Berichterstattungsprozess zu integrieren.
- (36) Weitere Informationen zu dem Aspekt der Integration weiterer Prüfungen der (örtlichen) Rechnungsprüfung in die kommunale Jahresabschlussprüfung können dem IDR Prüfungsleitlinie (Entwurf) 200 "Leitlinien zur Durchführung kommunaler Jahresabschlussprüfungen" unter Tz. 4 "Die kommunale Jahresabschlussprüfung im Kontext der Aufgaben und Inhalte der kommunalen Rechnungsprüfung" entnommen werden.
- (37) Die Entscheidung über die Frage, inwieweit die weiteren Prüfungen der (örtlichen) Rechnungsprüfung in die Jahresabschlussprüfung integriert werden, liegt bei den Rechnungsprüfungsausschüssen bzw. der (örtlichen) Rechnungsprüfung.
- (38) Die Entscheidung hat maßgebliche Auswirkung auf den Umfang, Struktur und Inhalt der Berichterstattung.

#### **4.3.2. Allgemeine Anforderung an die Berichterstattung**

- (39) Um den Berichtsadressaten einen genauen Einblick und eine bessere Beurteilung der Prüfungstätigkeit zu ermöglichen, sind Gegenstand, Art und Umfang der Abschlussprüfung ausführlich zu erläutern.
- (40) Bei dieser Erläuterung ist auch darauf einzugehen, welche Prüfungstätigkeiten die kommunale Jahresabschlussprüfung konkret beinhaltet (s. o.).
- (41) In diesem Rahmen sind auch die angewendeten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze darzulegen.

#### **4.3.3. Gegenstand der Jahresabschlussprüfung**

- (42) Die kommunale Jahresabschlussprüfung umfasst neben der Prüfung der Buchführung und des Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung, Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung und Anhang sowie Lage- und Rechenschaftsbericht, auch die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit und als deren Bestandteil zur Wirtschaftlichkeit der Verwaltungsführung; anders ausgedrückt: der Umfang der kommunalen Jahresabschlussprüfung ist auf die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft ausgerichtet.

#### **4.3.4. Art und Umfang der Jahresabschlussprüfung**

- (43) Es wird empfohlen die IDR Prüfungsleitlinien IDR PS 200 „Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen“, IDR PS 260 „Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen“ und IDR PS 720 „Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft“ anzuwenden und hierauf im Prüfungsbericht hinzuweisen. Der Rechnungsprüfer hat auf die Grundsätze, nach denen die Prüfung vorgenommen wird, einzugehen und deren Art und Umfang zu erläutern. Wenn er von diesen abweicht, muss er dieses Abweichen begründen.

#### **4.3.5. Berichtspflichtige Inhalte**

- (44) Die Berichterstattung muss so detailliert ausgestaltet sein, dass es für die Gremien mit Überwachungsfunktion möglich ist, Rückschlüsse aus dieser Beschreibung zur Wahrnehmung ihrer Überwachungsfunktion zu ziehen.
- (45) Berichtspflichtige Inhalte können dabei z. B. Prüfungsstrategie, Prüfungsschwerpunkte, die Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) und deren Auswirkungen auf Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungsinhalte sowie die Zielsetzung und Verwendung stichprobengestützter Prüfungsverfahren sein.
- (46) Außerdem können die Prüfung der zukunftsbezogenen Angaben im Lage-/Rechenschaftsbericht, die Darstellung von Prüfungshandlungen, welche aus festgestellten Täuschungen und Vermögensschädigungen resultieren, Auswirkungen aus dem Vorjahresbericht auf die aktuellen Prüfungshandlungen sowie Vorgehensweisen und Kriterien, nach denen Bestätigungen Dritter eingeholt wurden, berichtspflichtig sein.

#### **4.3.6. Mitwirkung der Verantwortlichen**

- (47) Es besteht die Möglichkeit ergänzende Angaben zu machen, falls die Informationsbereitstellung durch die Verantwortlichen der Kommune (Bürgermeister) nicht ausreichend ist.
- (48) Sollte durch mangelnde Mitwirkung der Verantwortlichen keine Beurteilung möglich sein, muss dies im Prüfungsbericht dokumentiert werden. Des Weiteren sollte eine geschlossene Übersicht über alle Teilbereiche erarbeitet werden, um eine umfassende Übersicht über die relevanten Informationen für die Adressaten zu gewährleisten.

## **4.4. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung**

### **4.4.1. Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung**

(49) Im Prüfungsbericht muss festgestellt werden, ob die Buchführung und alle anderen geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss sowie der Lage-/Rechenschaftsbericht und weitere landesrechtliche Prüfungsgegenstände den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Hier ist auch ein Hinweis auf Beanstandungen einzubringen, der ggf. das Prüfungsurteil einschränkt.

#### **a) Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen**

(50) Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der weiteren geprüften Unterlagen muss festgestellt werden.

(51) Zudem muss eine Beurteilung vorgenommen werden, ob die aus den Unterlagen gewonnenen Erkenntnisse Buchführung, Jahresabschluss, Lage-/Rechenschaftsbericht etc. ordnungsgemäß abbilden. Dies setzt auch eine Beurteilung der Sicherheit von rechnungslegungsrelevanten DV- und IT-Systemen voraus.

(52) Bestehende Mängel müssen generell und in diesem Fall in den Prüfungsbericht aufgenommen werden. Wesentliche Mängel im Bereich des internen Kontrollsystems, welche nicht auf den Jahresabschluss bezogen sind, müssen bei Wesentlichkeit berichtet werden.

(53) Es muss die Gesetzesentsprechung der Buchführung festgestellt werden. Dies beinhaltet auch die Aussage zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung während des gesamten Geschäftsjahres. Daher sind behobene Mängel in der Buchführung in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

#### **b) Jahresabschluss**

(54) Im Rahmen der Berichterstattung zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses muss der Prüfer feststellen, ob innerhalb des Jahresabschlusses alle für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften und landesrechtlichen Regelungen sowie Satzungen berücksichtigt sind.

(55) Ausführungen im Prüfungsbericht zur Ordnungsmäßigkeit von Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung müssen die Feststellung beinhalten, ob sie aus der Buchführung abgeleitet wurden und ob die jeweiligen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften beachtet wurden.

(56) Die Ordnungsmäßigkeit der Angaben im Anhang muss in einer gesonderten Stellungnahme gewürdigt werden.

### **c) Inventur/Inventar**

(57) Im Rahmen der Berichterstattung zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur bzw. des Inventars ist die Feststellung zu treffen, ob die gesetzlichen Vorschriften und landesrechtlichen Regelungen sowie Satzungen beachtet wurden.

### **d) Lage-/Rechenschaftsbericht**

(58) Innerhalb der Berichterstattung zur Ordnungsmäßigkeit des Lage-/Rechenschaftsbericht muss eine Feststellung erfolgen, ob dieser mit dem Jahresabschluss übereinstimmt. Die Grundlage dafür bilden die gewonnenen Erkenntnisse des Rechnungsprüfers aus der Prüfung. Es ist außerdem festzustellen, ob die zukünftige Entwicklung treffend dargestellt wird.

### **e) Anlagen**

(59) Im Rahmen der Berichterstattung der Ordnungsmäßigkeit der Anlagen ist eine Feststellung zu treffen, ob die Anlagen in Bezug auf die gesetzlichen Vorschriften und landesrechtlichen Regelungen sowie Satzungen vollständig und richtig sind.

## **4.5. Feststellungen und Erläuterungen zur Haushaltswirtschaft**

### **4.5.1. Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft**

- (60) Im Rahmen der Berichterstattung über die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft ist eine Feststellung zu treffen, ob die Haushaltswirtschaft insgesamt den geltenden gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat. Dabei ist insbesondere darauf einzugehen, ob dem Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprochen wurde und ob die haushaltswirtschaftliche Lage geeignet ist eine nachhaltige, d. h. stetige Aufgabenerledigung sicherzustellen.
- (61) Nähere Informationen zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft können dem IDR Prüfungsleitlinie (Entwurf) 720 "Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft" unter Tz. 28 ff. entnommen werden.
- (62) Im Rahmen der Berichterstattung soll nur auf Feststellungen eingegangen werden, die für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft wesentlich sind. Durch eine Beschränkung auf wesentliche Feststellungen an dieser Stelle im Prüfungsbericht soll dem Berichtsadressaten verdeutlicht werden an welchen Stellen der Rechnungsprüfer Handlungsbedarf sieht.
- (63) Mögliche Feststellungen betreffen die Bereiche haushaltswirtschaftliche Organisation, haushaltswirtschaftliche Instrumente, haushaltswirtschaftliche Prozesse und die haushaltswirtschaftliche Lage.
- (64) Darüber hinaus wird empfohlen, den vollständigen ausgefüllten Fragenkatalog des IDR Prüfungsleitlinie (Entwurf) 720 "Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft" als Anlage dem Prüfungsbericht beizufügen.



**a) haushaltswirtschaftliche Organisation**

(65) Bei Feststellungen, die insbesondere die Tätigkeit von Überwachungsorganen (Rat/Kreistag) und Verwaltungsleitung sowie aufbau- und ablauforganisatorische Grundlagen betreffen, ist an dieser Stelle zu berichten.

**b) haushaltswirtschaftliche Instrumente**

(66) Bei Feststellungen, die insbesondere die Strategische Steuerung, die Verwendung von Zielen und Kennzahlen, das Controlling, die Kosten- und Leistungsrechnung, das Risikofrüherkennungssystem sowie die Anwendung von Finanzinstrumenten betreffen, ist an dieser Stelle zu berichten.

**c) haushaltswirtschaftliche Prozesse**

(67) Bei Feststellungen, die insbesondere die Haushaltsgrundsätze, das Planungswesens, die Haushaltssatzung, den Haushaltsplan, das Haushaltssicherungskonzept, die Investitionen, die Kredite, die Liquidität, das Forderungsmanagement, die Vergaberegelungen, die Gebühren- und Beitragsrechnungen, die Korruptionsprävention und die Berichterstattung an den Rat/Kreistag betreffen ist an dieser Stelle zu berichten.

**d) haushaltswirtschaftliche Lage**

(68) Bei Feststellungen, die ungewöhnliche Kennzahlen zur Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage, ungewöhnliche Bilanzposten und stille Reserven, die Finanzierung der Kommune, die Eigenkapitalausstattung, die Rentabilität/Wirtschaftlichkeit, ein strukturelles Defizit und seine Ursachen sowie Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage betreffen, ist an dieser Stelle zu berichten.

## **4.6. Gesamtaussage des Jahresabschlusses**

### **4.6.1. Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses**

- (69) Der Jahresabschluss insgesamt muss unter der Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune vermitteln. Dies ist durch eine entsprechende Darstellung der einzelnen Bestandteile (Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung etc.) zu gewährleisten. Der Lage-/Rechenschaftsbericht ist in die Darstellung nicht mit einzubeziehen.
- (70) Das Ergebnis der Beurteilung, ob und inwieweit die vermittelte Gesamtaussage mit allen Anforderungen übereinstimmt, muss im Bericht gesondert berichtet werden.
- (71) Im Rahmen der Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Gesamtaussage des Jahresabschlusses können weitere Erläuterungen in den Bericht aufgenommen werden, die zum Verständnis der Gesamtaussage erforderlich sind.

#### **a) Wesentliche Bewertungsgrundlage**

- (72) Wesentliche Bewertungsgrundlagen umfassen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Faktoren, die maßgeblich für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sind (Parameter, Annahmen und Ausübung von Bewertungsspielräumen). Entscheidend ist dabei die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, da diese Einflussnahme die Gesamtaussage des Jahresabschlusses ermöglicht.
- (73) . Annahmen sind subjektive Faktoren der Wertbestimmung. Ermessensspielräume beruhen auf unsicheren Erwartungen bei der Bestimmung von Schätzgrößen und den ihnen zugrundeliegenden Annahmen, wodurch eine Bandbreite zulässiger Werte entsteht.

(74) Einer Erläuterung bedürfen nur die wesentlichen Bewertungsgrundlagen. Diese ergeben sich anhand ihres besonders hohen Informationsgehalts für die Adressaten. Besonders beim Vorliegen erheblicher Spielräume sind Hinweise oder Erläuterungen anzubringen. Hinweise oder Erläuterungen sind auch notwendig, wenn diese Spielräume eine Beeinflussungsmöglichkeit der Gesamtaussage des Jahresabschlusses beinhalten.

### **b) Änderungen in den Bewertungsgrundlagen**

(75) Die gewählten Bewertungsmethoden sind grundsätzlich beizubehalten. Des Weiteren gilt ein Willkürverbot für Ansatzwahlrechte und Ermessensspielräume. Eine Durchbrechung der stetigen Bewertung muss im Anhang angegeben werden. Die Auswirkungen dieser Durchbrechung müssen erläutert werden, da Sie sowohl Auswirkungen auf Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie auf wertbestimmende Faktoren, insbesondere Ermessensspielräume, haben können...

(76) Berichtspflicht besteht bei Änderungen der Bewertungsgrundlagen, wenn diese eine wesentliche Auswirkung auf die Gesamtaussage des kommunalen Jahresabschlusses und somit auf das vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune hat.

### **c) Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen**

(77) Bei der Erläuterung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses ist auch auf sachverhaltsgestaltende Maßnahmen einzugehen. Dies sind Maßnahmen, welche sich auf Ansatz und/oder Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden auswirken, wenn sie von der üblichen Gestaltung abweichen. Dabei sind Abweichungen von den Einschätzungen des Rechnungsprüfers, die auf die Interessen der Adressaten abzielen von der Abweichung mit wesentlicher Auswirkung auf die Gesamtaussage des Jahresabschlusses zu unterscheiden.

(78) Berichtspflicht besteht für die Sachverhaltsgestaltungen, welche eine Möglichkeit der wesentlichen Beeinflussung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beinhalten. Je nach Maßnahme kann dabei entweder die Vermögens- oder die

Finanz- und Ertragslage im Vordergrund stehen. Ein Beispiel für eine sachverhaltsgestaltende Maßnahme ist die abschlussstichtagsbezogene Beeinflussung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses.

- (79) Wie bei den Änderungen in den Bewertungsgrundlagen gilt bzgl. Art und Umfang der Berichterstattung auch für die sachverhaltsbezogenen Maßnahmen, dass die wesentlichen Maßnahmen in den Prüfungsbericht einbezogen werden müssen.

#### **d) Aufgliederungen und Erläuterungen**

- (80) Besteht besonderer Informationsbedarf des Empfängers des Prüfungsberichts zum Verständnis der Gesamtaussage des Jahresabschlusses und sind insbesondere Erläuterungen zu den Bewertungsgrundlagen und sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen erforderlich, sollte eine Aufgliederung von Abschlussposten vorgenommen werden. Wird von dieser Möglichkeit gebrauch gemacht, so sind die Aufgliederungen hinlänglich zu erläutern..
- (81) Es besteht auch die Möglichkeit über gesetzliche Anforderungen hinaus Aufgliederungen vorzunehmen. Diese Möglichkeit kann beispielsweise durch die Erwartungen der Gremien mit Überwachungsfunktion (Rat/Kreistag) ergeben. Vertiefende Darstellungen durch betriebswirtschaftliche Auswertungen wie Strukturbilanzen oder Tabellen können für den Adressatenkreis eine wesentliche Unterstützung darstellen.

(82) Diese zusätzlichen Aufgliederungen und Erläuterungen können auch eine Analyse jedes einzelnen Jahresabschlusspostens umfassen. Auch dies dient der Verständnisvertiefung der Adressaten und kann die finanziellen Verhältnisse der Kommune über das gesamte Geschäftsjahr darstellen. Werden zusätzliche Vertiefungen und Erläuterungen gemacht, müssen diese in einen eigenständigen Abschnitt des Prüfungsberichts aufgenommen werden. Diese müssen den generellen Anforderungen an Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung entsprechen.

#### **4.7. Bestätigungsvermerk**

(83) In vielen Landesrechtlichen Regelungen ist der Begriff „Bestätigungsvermerk“ nicht geregelt. Jedoch räumen die meisten Gesetzgebungen einen weiten Spielraum zur Formulierung individueller Bestätigungsvermerke ein. Es wird daher empfohlen, den aus dem kaufmännischen Recht bekannten und in anderen Bundesländern zum Teil verwendeten Bestätigungsvermerk in der Berichterstattung zu verwenden.

(84) Der Vermerk über die Jahresabschlussprüfung ist unter der Angabe von Ort, Datum und Namen des unterzeichnenden Rechnungsprüfers auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Der im Prüfungsbericht wiedergegebene Bestätigungsvermerk bedarf keiner gesonderten Bezeichnung.

#### **4.8. Anlagen zum Prüfungsbericht**

(85) In den Anhang sind als Pflichtbestandteil der Jahresabschluss, Bilanzen, Ergebnis- und Teilergebnisrechnung, Finanz- und Teilfinanzrechnung, Anhang und Bestätigungsvermerk aufzunehmen.

(86) Zudem können sonstige Anlagen hinzugefügt werden. Dies sind die rechtlichen und steuerlichen Verhältnisse, wirtschaftliche Grundlagen, analysierende Darstellungen der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage, sowie Aufgliederungen und Erläuterungen der Posten der Bilanz und Ergebnisrechnung.

#### **4.9. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts**

- (87) Der Prüfungsbericht ist vom Rechnungsprüfer eigenhändig zu unterschreiben. Der Prüfungsbericht wird dabei in der Regel von der Person unterzeichnet, die auch den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat.
- (88) Grundsätzlich muss die Unterzeichnung des Prüfungsberichts konform mit den Angaben des Bestätigungsvermerks sein. Dies gilt auch für Angaben wie Ort und Datum.