

IDR-Prüfungsleitlinie 300 „Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Gesamtabchlussprüfungen“

Stand: 28.03.2012

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkungen.....	3
2	Grundlagen	4
	2.1 Funktion des kommunalen Gesamtabchlusses.....	4
	2.2 Ziele und Umfang der kommunalen Abschlussprüfung	5
	2.3 Aufgaben des kommunalen Rechnungsprüfers.....	6
	2.4 Verantwortlichkeit der Organe.....	11
3	Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	11
4	Grundsätze für die Prüfungsdurchführung	12

1 Vorbemerkungen

- (1) Das Institut der Rechnungsprüfer (IDR) legt mit dieser Prüfungsleitlinie die Berufsauffassung dar, nach der kommunale Rechnungsprüfer im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit kommunale Gesamtabschlussprüfungen durchführen und verdeutlicht zugleich Inhalt und Abgrenzung der Aufgaben der kommunalen Gesamtabschlussprüfung.
- (2) Eine reine Betrachtung der Einzelabschlüsse ist nicht ausreichend, um einen zutreffenden Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage einer Kommune zu erhalten. Aus diesem Grund und der Tendenz zu weiteren Ausgliederungen auf eigenständige Organisationsformen angesichts des anhaltenden Drucks auf die kommunalen Finanzen war die Einführung einer verpflichtenden Gesamtrechnungslegung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften erforderlich.
- (3) Die Leitlinie behandelt die Grundsätze zur Durchführung von kommunalen Gesamtabschlussprüfungen. Darüber hinaus enthält sie Ausführungen über generelle Prüfungshandlungen, ohne jedoch eine Aufzählung aller vorzunehmenden Prüfungshandlungen zu geben.
- (4) Im Gesamtabschluss sind der Jahresabschluss der Kommune sowie aller verselbstständigten Aufgabenbereiche / Aufgabenträger (nachfolgend Konzerneinheiten) zu konsolidieren (so z. B. §116 Abs. 2 GO NRW).
- (5) Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabschlusses werden der Jahresabschluss der Kommune mit den Jahresabschlüssen der voll zu konsolidierenden Konzerneinheiten zusammengefasst und die innerkonzernlichen Kapital- und Leistungsbeziehungen eliminiert (Konsolidierung). Die Einzel-

Jahresabschlüsse der Konzerneinheiten werden in der Regel nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) und/oder des Eigenbetriebsrechts aufgestellt; unterscheiden sich also hinsichtlich der anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften vom Jahresabschluss der Kommune, der nach bundeslandspezifischen haushaltsrechtlichen Regeln aufgestellt wird. Folglich unterscheiden sich die Methoden und Prüfungsinhalte, die zum Erreichen des Prüfungsziels zur Anwendung kommen, bei einer Gesamtabschlussprüfung grundsätzlich von denen der Jahresabschlussprüfung.

2 Grundlagen

2.1 Funktion des kommunalen Gesamtabschlusses

- (1) Die zentrale Bedeutung des kommunalen Gesamtabschlusses liegt in der Informationsfunktion; d.h. der von der Kommune vorgelegte Abschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune insgesamt, d.h. über alle ihr (wirtschaftlich) zuzurechnenden Aktivitäten hinweg, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung widerspiegeln.
- (2) Durch den Gesamtabschluss legt die Kommune Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Gesamtentwicklung.
- (3) Der kommunale Gesamtabschluss besteht regelmäßig aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Der Gesamtabschluss ist in der Regel durch einen Gesamtlagebericht bzw. einen Konsolidierungsbericht sowie einen Beteiligungsbericht zu ergänzen. Eine Kapitalflussrechnung nach dem Deutschen

Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) oder eine Finanzrechnung sind ebenfalls Bestandteil des Gesamtabchlusses.

2.2 Ziele und Umfang der kommunalen Abschlussprüfung

- (1) Für sämtliche Prüfungsaussagen, die im Prüfungsbericht sowie im Bestätigungsvermerk enthalten sind, ist der kommunale Rechnungsprüfer verantwortlich.
- (2) Die kommunale Gesamtabschlussprüfung umfasst grundsätzlich nicht die Prüfung der Jahresabschlüsse der Konzerneinheiten. Die Prüfung der Jahresabschlüsse der Konzerneinheiten ist im Handelsgesetzbuch (HGB) bzw. in den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften gesondert geregelt. Da der kommunale Rechnungsprüfer die volle Verantwortung für das Prüfungsurteil trägt, muss er eigenverantwortlich entscheiden und dokumentieren, inwieweit er eigene Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Jahresabschlüsse der Konzerneinheiten vornimmt bzw. die Prüfungsergebnisse des Prüfers des Einzelabschlusses berücksichtigt.
- (3) Beabsichtigt der kommunale Rechnungsprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen, die Arbeit des Prüfers des Einzelabschlusses zu berücksichtigen, hat er die Qualifikation des Prüfers des Einzelabschlusses zu beurteilen und seine Beurteilung zu dokumentieren.
- (4) Es empfiehlt sich in diesem Zusammenhang, den Prüfungsbericht des Prüfers des Einzelabschlusses über die durchgeführte Prüfung kritisch zu lesen und die wesentlichen Prüfungsfeststellungen des Prüfers des Einzelabschlusses zu beurteilen.
- (5) Kommt der kommunale Rechnungsprüfer zu dem Ergebnis, dass eine hinreichende Qualifikation des Prüfers des Einzelabschlusses vorliegt und ergeben sich aus der Durchsicht des Prüfungsberichts sowie der wesentlichen Prüfungsfeststellungen des Prüfers des Einzelabschlusses keine Anhaltspunkte für die Notwendigkeit einer weiteren Prüfung, kann

der kommunale Rechnungsprüfer die Ergebnisse des Prüfers des Einzelabschlusses ohne weitere Prüfungshandlungen übernehmen.

- (6) In den Fällen, in denen eine Übernahme der Prüfungsergebnisse nicht möglich ist, kommt eine Verwertung der Prüfungsergebnisse des Prüfers des Einzelabschlusses in Betracht. Bei einer Verwertung hat der kommunale Rechnungsprüfer die vom Prüfer des Einzelabschlusses durchgeführte Arbeit zu überprüfen und dies zu dokumentieren.
- (7) Hierzu kann es erforderlich sein, dass der kommunale Rechnungsprüfer die Prüfungsfeststellungen mit dem Prüfer des Einzelabschlusses erörtert, an wesentlichen prüfungsbezogenen Besprechungen mit den Vertretern der geprüften Konzerneinheiten teilnimmt oder die Arbeitspapiere des Prüfers des Einzelabschlusses einsieht.
- (8) Neben der Beurteilung der Aussagekraft bzw. Richtigkeit und Angemessenheit der Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sowie der Beurteilung, inwieweit der Gesamtlagebericht bzw. Konsolidierungsbericht in Einklang mit dem Gesamtabchluss steht, soll die kommunale Gesamtabchlussprüfung auch Aussagen zur Einhaltung der geltenden gesetzlichen und ortsrechtlichen Bestimmungen liefern.

2.3 Aufgaben des kommunalen Rechnungsprüfers

- (1) Der kommunale Rechnungsprüfer hat unter Beachtung der Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit sich ein Urteil darüber zu bilden, ob die Buchführung, der Gesamtabchluss und der Gesamtlagebericht bzw. Konsolidierungsbericht der Kommune den geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und den ergänzenden ortsrechtlichen Bestimmungen entsprechen.

- (2) Die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände (z.B. Untreuehandlungen, Unterschlagungen) und außerhalb der Rechnungslegung begangener Ordnungswidrigkeiten ist nicht die Aufgabe des kommunalen Rechnungsprüfers, da die Gesamtabschlussprüfung ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet ist.
- (3) Die in den jeweiligen Landesgesetzen enthaltenen Regelungen zur Prüfung des kommunalen Gesamtabschlusses sowie des in den Ländern unterschiedlich geregelten Gesamtlage-, Rechenschafts- oder Konsolidierungsberichts legen den grundsätzlichen Ansatz der Prüfung dar, enthalten jedoch regelmäßig keine weiteren Bestimmungen über die Durchführung der Prüfung. Somit liegt es im pflichtgemäßen Ermessen des kommunalen Rechnungsprüfers, Art und Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen.
- (4) Aufgrund der teilweisen inhaltlichen Übereinstimmung von landesgesetzlichen Regelungen zu Umfang und Inhalt der kommunalen Gesamtabschlussprüfung mit den Regelungen des Handelsgesetzbuches (HGB), insbesondere den §§ 316ff. HGB, können in Einzelfällen aus den Regelungen des HGB bzw. hierzu erlassenen Kommentierungen Anregungen für einzelne Aspekte bei der Durchführung von kommunalen Gesamtabschlussprüfungen gewonnen werden.
- (5) Die teilweise wörtliche Anlehnung in gesetzlichen Bestimmungen zur kommunalen Gesamtabschlussprüfung 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 Gesamtabschlusses bzw. der Inhalte der kommunalen Gesamtabschlussprüfung nicht eine spezifische kommunale Sichtweise oder Auslegungspraxis für geboten erscheint.

- (6) Wesentliche Inhalte der Prüfung des Gesamtabchlusses sind die zutreffende Festlegung des Konsolidierungskreises, die zutreffende Anpassung der Einzelabschlüsse der Konzerneinheiten an die für die Kommune geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze und die Konsolidierungsmaßnahmen.
- (7) Das Ziel der Prüfung des Konsolidierungskreises ist es sicherzustellen, dass der Kreis der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Unternehmen und Körperschaften vollständig und richtig abgeleitet wurde. In diesem Zusammenhang wird der kommunale Rechnungsprüfer insbesondere zu beurteilen haben, ob die Kommune eine zutreffende Beurteilung hinsichtlich Vorliegens der Beherrschung von Unternehmen als Voraussetzung für eine Konsolidierung vorgenommen hat. Gleiches gilt im Zusammenhang mit einer At-Equity Bilanzierung für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses der Kommune auf die betroffenen Beteiligungsunternehmen. Ferner prüft der kommunale Rechnungsprüfer, ob die Kommune zu Recht von einem Wahlrecht zum Verzicht auf eine Einbeziehung von Tochterunternehmen wegen untergeordneter Bedeutung Gebrauch gemacht hat.
- (8) In der Regel werden die Konzerneinheiten die Bilanzierung und Bewertung im ihrem Jahresabschluss an die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln, die für die Kommune gelten, anpassen müssen. Die Anpassungen, die in Form einer Kommunalbilanz II vorgenommen werden, sind Gegenstand der Prüfung durch den kommunalen Rechnungsprüfer. Es kann sich empfehlen, dass die Prüfung der Anpassungsbuchungen vom Prüfer des Einzelabschlusses vorgenommen wird. Hierzu ist der Prüfer des Einzelabschlusses gegebenenfalls von der betreffenden Konzerneinheit zu beauftragen. Der kommunale Abschlussprüfer sollte in diesem Fall bezüglich der Prüfung der Kommunalbilanz II Prüfungsvorgaben (audit

instructions) zur Prüfungsplanung, Art und Umfang der Prüfungshandlungen und zur Berichterstattung machen.

- (9) In einer für alle Konzerneinheiten verbindlichen Gesamtabschlussrichtlinie trifft die Kommune Regelungen zur organisatorischen Zuständigkeit sowie zum zeitlichen Ablauf der Aufstellung des Gesamtabschlusses. Die Gesamtabschlussrichtlinie regelt die einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Gesamtabschluss. Der Konsolidierungsformularsatz (Reporting Package) ist ein Hilfsmittel zur einheitlichen Berichterstattung der Konzerneinheiten an die Kommune. Die einheitliche Berichterstattung betrifft die nach den Vorgaben der Kommune gegliederte Bilanz und Ergebnisrechnung der Konzerneinheiten, die innerkonzernlichen Leistungs- und Kapitalbeziehungen sowie die für einen Gesamtanhang und Gesamtlagebericht bzw. Konsolidierungsbericht notwendigen Angaben. Ein einheitliches Berichtsformat dient damit der vollständigen und richtigen Erfassung der im Gesamtabschluss zu erfassenden Sachverhalte sowie der zutreffenden Eliminierung der innerkonzernlichen Leistungs- und Kapitalbeziehungen. Im Zusammenhang mit dem Summenabschluss ist die Eignung der Gesamtabschlussrichtlinie im Hinblick auf gesetzesentsprechende konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung zu prüfen. Außerdem sind die Vollständigkeit der im Konsolidierungsformularsatz (Reporting Package) abgefragten Informationen sowie die vollständige und zutreffende Übernahme aller erforderlichen Angaben der im Gesamtabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse in das Konsolidierungssystem bzw. den Summenabschluss zu prüfen.
- (10) Bei den Konsolidierungsmaßnahmen ist zu unterscheiden zwischen der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung und der Ertrags- und Aufwandskonsolidierung. Darüber hinaus betreffen Konsolidierungsmaßnahmen die Eliminierung von Zwischengewinnen, die dann entstehen können, wenn von einer Konzerneinheit Leistungen an

eine andere Konzerneinheit erbracht werden, die bei letzterer zum Bilanzstichtag in der Bilanz im Anlage- oder Vorratsvermögen ausgewiesen werden.

- (11) Die Prüfungsziele der Kapitalkonsolidierung sind die Feststellung der sachgerechten Anwendung der Konsolidierungsmethode, des Zeitpunktes der Kapitalkonsolidierung, der Erstkonsolidierung mit Ermittlung des Unterschiedsbetrages aus der Konsolidierung, der Minderheitenanteile sowie der Ergebnisse aus Endkonsolidierungen.
- (12) Der kommunale Rechnungsprüfer prüft im Rahmen der Prüfung der Erstkonsolidierung insbesondere, ob Unterschiedsbeträge aus der Konsolidierung plausibel sind und ob die aus den Unterschiedsbeträgen resultierenden Konsequenzen zutreffend im Gesamtabchluss abgebildet wurden. Die Plausibilitätsprüfung lässt gegebenenfalls Rückschlüsse zu, so zum Beispiel auf eine zutreffende Auflösung stiller Reserven, eine zutreffende Beteiligungsbewertung im Einzelabschluss und eine zutreffende Durchführung der Kapitalkonsolidierung. Ferner sollte der kommunale Rechnungsprüfer eine Überleitung des Eigenkapitals im Einzelabschluss der Kommune auf das Eigenkapital in der Gesamtabchluss-Eröffnungsbilanz erbitten. Soweit eine solche bei der Kommune nicht vorliegt, empfiehlt es sich, eine Überleitungsrechnung im Rahmen der Prüfung der Erstkonsolidierung zu erstellen. Diese Überleitungsrechnung kann für Folgekonsolidierungen und deren Prüfung fortgeschrieben werden.
- (13) Bei der Schuldenkonsolidierung ist der sachgerechte Ablauf zu prüfen, ebenso wie Ursachen und die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen. Häufig werden Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung auf sogenannten Differenzkonten erfasst, die als sonstige Forderungen oder Verbindlichkeiten in die Gesamtbilanz eingestellt werden, soweit der Umfang der Differenzen nicht wesentlich ist. Aus der Analyse der

Differenzkonten lassen sich Rückschlüsse auf die Qualität der Schuldenkonsolidierung ziehen.

- (14) Prüfungsziele der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist deren Ablauf, die Identifizierung von konsolidierungspflichtigen Sachverhalten, die Anwendung von Eliminierungswahlrechten sowie das Durchführen von Plausibilitätsprüfungen. Hinsichtlich der Analyse von Differenzkonten gilt das Gleiche wie bei der Prüfung der Schuldenkonsolidierung.

2.4 Verantwortlichkeit der Organe

- (1) Die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die korrekte Rechnungslegung sowie für eine ordnungsgemäße Buchführung und den daraus zu erstellenden Gesamtabchluss und Gesamtlagebericht bzw. Konsolidierungsbericht wird durch eine kommunale Gesamtabchlussprüfung nicht eingeschränkt.
- (2) Die zur Aufsicht berufenen Organe werden vom kommunalen Rechnungsprüfer – insbesondere durch den Prüfungsbericht – in ihrer Funktion der Aufsicht lediglich unterstützt; die ihnen übertragene Verantwortung für die Aufsicht bleibt hiervon gänzlich unberührt.

3 Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit

- (1) Die Prüfung des kommunalen Gesamtabchlusses und des Gesamtlage- bzw. Konsolidierungsberichts ist so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße mit hinreichender Sicherheit aufgedeckt werden. Unrichtigkeiten und Verstöße gelten als wesentlich, wenn sie wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf

den Aussagewert der Rechnungslegung für die Abschlussadressaten haben bzw. die wirtschaftliche Entscheidung der kommunalen Abschlussadressaten beeinflussen kann.

- (2) Der Begriff der Wesentlichkeit ermöglicht der kommunalen Gesamtabschlussprüfung ein gezieltes Setzen von Schwerpunkten auf relevante Sachverhalte.
- (3) Für die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze in kommunalen Abschlüssen, sind die Ausführungen der Kommunalaufsicht des jeweiligen Bundeslandes, soweit vorhanden, zu beachten.
- (4) Durch Beachtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes kann unter anderem dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung Rechnung getragen werden.

4 Grundsätze für die Prüfungsdurchführung

- (1) Die Grundsätze der Prüfungsdurchführung entsprechen denen in der IDR Prüfungsleitlinie 200 („Leitlinien zur Durchführung kommunaler Jahresabschlussprüfungen“). Auch hier ist der risikoorientierte Prüfungsansatz anzuwenden.