

Stellungnahme zu IDW EPS 731

Inhaltliche Stellungnahme zum Standard:

- Allgemein

Der Entwurf geht nicht darauf ein, ob und inwieweit der WP bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft die für die Abschlussprüfung geltenden Grundsätze der Wesentlichkeit (IDW PS 250 n.F.) anzuwenden hat. Eine Antwort hierauf kann nur differenziert pro Bundesland gegeben werden.

Hat der Landesgesetzgeber bei der Definition der Prüfungsgegenstände keine entsprechenden Spielräume eingeräumt, kommt eine Wesentlichkeitsgrenze nach unserer Beurteilung bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft nicht in Betracht. Wenn etwa festzustellen ist, ob die Festsetzungen der Haushaltssatzung oder des Haushaltsplans eingehalten wurden (so etwa für Hessen gem. § 128 Abs. 1 Nr. 1 HGO), muss daher für diese Sachverhalte eindeutig geurteilt werden, ob dies im Berichtsjahr der Fall war oder nicht. Kommt der WP zum Urteil, dass die Festsetzungen von Haushaltssatzung und/oder Haushaltsplan nicht eingehalten wurden, muss festgestellt werden, in welchem Teilhaushalt und in welcher Höhe eine Überschreitung eingetreten ist. Dazu werden dann folglich geeignete Prüfungshandlungen durchzuführen sein.

Soweit das Prüfungsziel lautet, festzustellen, dass „bei den Erträgen, Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen sowie bei der Vermögens- und Schuldenverwaltung nach den geltenden Vorschriften verfahren worden ist“ (z. B. § 128 Abs. 1 Nr. 3 HGO) oder ob „zweckmäßig und wirtschaftlich verfahren wird“ (vgl. § 131 Abs. 1 Nr. 5 HGO), so kann der Prüfer sein Prüfurteil unter Anwendung von angemessenen Stichproben oder nach sachgerechter Beurteilung unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit des Prüffeldes abgeben.

- Zu Tz. 28:

Sofern der Auftrag an den WP alle landesrechtlich der öffentlichen Prüfeinrichtung obliegende Prüfungsgegenstände umfasst, stellt die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft keine Erweiterung der Abschlussprüfung dar, sondern ist integraler Bestandteil derselben (s. dazu auch oben, S. 3 f.)

Abzulehnen ist ferner, dass der beauftragte WP Prüfer kein Gesamturteil zur Ordnungsmäßigkeit treffen soll, sondern lediglich den Fragenkatalog abzarbeiten hat.

Zumindest muss sich dessen Urteil zu den nach Landesrecht geforderten Prüfungsgegenständen äußern. Andenfalls wäre der auf die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft bezogene Auftrag für das RPA weitgehend nutzlos oder würde dieses verpflichten, sich auf der Grundlage der prüferischen Äußerungen des beauftragten WP ein eigenes, die gesetzliche Berichtspflicht erfüllendes Prüfurteil zu bilden.

- Zu Tz. 32

Wenn Ergebnis der Prüfung lediglich die Beantwortung des Fragenkataloges sein soll, ist dies nicht hinreichend, um darauf die landesrechtlich geforderte Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit oder zu einzelnen, landesrechtlich geforderten Aussagen des Prüfungsorgans zu treffen. Nötig sind vielmehr konkrete, nach ordnungsgemäßer Stichprobe ausgewählte Prüfungshandlungen, insbesondere zur Frage, ob der Haushaltsplan eingehalten ist (vgl. z. B. § 128 Abs. 1 Nr. 1 HGO). Auf die Beantwortung des Fragenkatalogs kann als Checkliste oder Leitfaden für die Durchführung von Prüfungshandlungen aufgebaut werden. Welche Prüfungshandlungen der WP für seine Antworten auf die einzelnen Fragen durchzuführen hat, bleibt offen. Hierfür sieht der EPS keine Anforderungen vor. Auch im Interesse der Qualitätssicherung ist dies zu wenig.

Ergänzende inhaltliche Stellungnahme zum Fragenkatalog (Tz. 5):

- Generelle Anmerkungen

Der Fragenkatalog entspricht weitgehend der IDR PL 720, die sich wiederum eng an den IDW PS 720 anlehnt. Im Kontext zum hier in Rede stehenden Prüfungsgegenstand „Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft“ erscheinen allerdings einzelne Fragenkreise entbehrlich (insbesondere 1 bis 3), da diese bereits Gegenstand des Fragenkatalogs IDW PS 720 sind und primär die Beurteilung des IKS auf Ebene der Verwaltungsleitung ermöglichen sollen.

- Zu Fragenkreis 5:

Die Abgrenzung zum Fragenkreis 11 ist nicht eindeutig. Sofern es hierbei um die Prüfung der formalen Ordnungsmäßigkeit (Rechtmäßigkeit und Rechtswirksamkeit Wirksamkeit) der erlassenen Rechtsakte geht, sollte zumindest der Unterpunkt e) dahingehend, ob eine Nachtragssatzung erforderlich war, zum Fragenkreis 11 verlagert werden. Diese Prüfung steht im Zusammenhang mit der Bewertung von wesentlichen Abweichungen im Vollzug des Haushalts gegenüber der Planung.

- Zu Fragenkreis 5, Unterpunkt f):

Es ist unklar, was mit der „Fortschreibung des Haushalts“ gemeint ist. Sofern es um die fortgeschriebene Ansätze i. S. der Gemeindehaushaltsverordnungen geht, sollte dies entsprechend formuliert werden.

Nicht damit erfasst wird offenkundig die Frage, ob bei der Übertragung von Haushaltsermächtigungen in das folgende Haushaltsjahr nach Maßgabe der kommunalverfassungs- und –gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen die tatsächlich in das Folgejahr übertragenen Mittel zutreffend ermittelt wurden. Diese übertragenen Ansätze sind im Jahresabschluss in einzelnen Bundesländern zwingend aufzuführen. Auch dies gehört zur Einhaltung der Festsetzungen des Haushaltsplans. Sofern diese Prüfung mit Frage 11 c) erfasst wird, empfehlen wir in diesem Kontext einen Querverweis hierin aufzunehmen.

- Zu Fragenkreis 8:

In Abhängigkeit von der landesrechtlichen Ausgestaltung der kommunalen Abgaben nach Maßgabe der Kommunalabgabengesetze wäre hier entweder auf landesrechtliche Besonderheiten einzugehen (was den Rahmen des Standards sprengen würde) oder aber ein Hinweis auf die erforderliche Ausdifferenzierung je nach Bundesland aufzunehmen. Die vorgesehenen Fragen differenzieren nicht hinreichend zwischen den einzelnen Abgabearten, insbesondere nicht zwischen Verwaltungs- und Benutzungsgebühren und Beiträgen.

Es fehlt konkret die Prüfung, ob die ermittelte Über- oder Unterdeckung bei Benutzungsgebühren zutreffend ermittelt und entsprechend den abgaben- und haushaltsrechtlichen Bestimmungen passiviert wurden (insbesondere Sonderposten für den Gebührenaussgleich). Wurden hierzu keine konkreten, bestätigenden Prüfungshandlungen durchgeführt, kann auch das Jahresergebnis der Ergebnisrechnung sowie die Ergebnisverwendung mitsamt Rücklagenveränderungen nicht als zutreffend testiert werden, was wiederum auf die Feststellungen zur Rechnungslegung und damit das Prüfurteil über den Jahresabschluss im engeren Sinne Auswirkungen haben kann.

- Zu Fragenkreis 11 ff.:

Die Subsumierung der Fragenkreise 11 bis 14 unter dem Sammelbegriff (Gliederungspunkt) „*Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Verwaltungsleitungstätigkeit*“ erscheint nicht sachgerecht, da es sich hierbei nicht um unmittelbare Aufgaben der Verwaltungsleitung handelt, sondern primär um solche der Amts-/Abteilungsleitungen („mittleres Management“) und der Mitarbeiterschaft handelt. Die allgemeine Überwachungsfunktion der Verwaltungsleitung erstreckt sich auf alle Organisations- und Rechtsgebiete der

Verwaltung und sollte nicht auf die hier genannten Themen reduziert werden. Vorschlag: Gliederungspunkt streichen.

- Zum Fragenkreis 11:

Zu Unterpunkt a):

Im Unterpunkt a) wird die Frage der Einhaltung der Haushaltssatzung mit derjenigen betreffend Einhaltung des Haushaltsplans vermischt. Die Einhaltung des Haushaltsplans als Anlage zur Haushaltssatzung wird im Übrigen in den Unterpunkten b) und c) thematisiert. Es wird empfohlen, den Unterpunkt a) auf die Frage, ob die Festsetzungen der Haushaltssatzung (abgesehen von der Festsetzung des Haushaltsplans) eingehalten wurden, zu beschränken. Die Einhaltung des Haushaltsplans mit dessen Festsetzungen wäre dann in den nachfolgenden Unterpunkten zu thematisieren.

Zu Unterpunkt b):

Die Frage, ob der Haushaltsplan eingehalten ist, impliziert auch die Prüfung, ob und inwieweit es zu genehmigungsbedürftigen über- bzw. außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen kam. Ihre Beantwortung wiederum setzt voraus, dass der WP die entstanden Abweichungen zwischen (fortgeschriebenem¹) Plan und Ist unter Einbeziehung der gesetzlichen (z. B. §§ 19 und 20 GemHVO He) oder satzungsmäßigen Deckungsregeln identifiziert bzw. analysiert.

Eine Beschränkung auf *wesentliche* Abweichungen vom Haushaltsplan wäre mit dem gesetzlichen Prüfungsauftrag und Berichtspflicht nicht vereinbar (s. dazu oben, S. 4).

Ferner fehlt die Frage, ob der Stellenplan (NRW: Anlage zum Haushaltsplan gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO; Hessen: Bestandteil des Haushaltsplans gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO) eingehalten ist. Zwar ließe sich bei weiter Interpretation des Begriffs „Haushaltsplan“ ableiten, dass damit auch dessen Bestandteile bzw. Anlagen unter die Prüfungspflicht fallen; allerdings erscheint ein ausdrücklicher Hinweis empfehlenswert.

- Zum Fragenkreis 12:

Der Unterpunkt 12 d) sollte zum Fragenkreis 11 verlagert werden, da der Fokus hier auf der Einhaltung der Festsetzungen des Haushaltsplans liegt.

- Zum Fragenkreis 13:

¹ Zum Begriff s. z. B. § 38 Abs. 2 GemHVO NRW; § 46 Abs. 2 und § 47 Abs. 4 GemHVO He

Die angegebenen Vergaberegelerwerke sind teilweise durch die jüngsten Änderungen auf Bundes- bzw. Landesebene überholt. Es wird eine neutrale Formulierung (z. B. Oberschwellen- bzw. Unterschwellenvergaberecht) empfohlen.

- Zum Fragenkreis 16:

Der Unterpunkt 16 h) sollte zum Fragenkreis 11 verlagert werden, da der Fokus hier auf der Einhaltung der Festsetzungen der Haushaltssatzung liegt. Im Falle einer landesrechtlichen Genehmigungsbedürftigkeit des Höchstbetrages der Kassenkredite (z. B. § 105 Abs. 2 HGO) muss die Prüfung die Einhaltung des genehmigten Höchstbetrages zum Gegenstand haben.