

Im Änderungsmodus

Grundwerk

Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern

**Grundsätze des Landesrechnungshofes
Mecklenburg-Vorpommern zur
Jahresabschlussprüfung kommunaler
Wirtschaftsbetriebe nach Abschnitt III
Kommunalprüfungsgesetz – KPG M-V – sowie
von Betrieben mit Beteiligung des Landes**

Stand: ~~14. November 2017~~ 25. November 2016



Vorwort

Das vorliegende Grundwerk enthält alle Grundsätze, Standards, Regelungen und Hinweise des Landesrechnungshofes Mecklenburg-Vorpommern zur Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe nach Abschnitt III Kommunalprüfungsgesetz M-V sowie von Betrieben, bei denen die Wahl oder Bestellung des Abschlussprüfers im Einvernehmen mit dem Landesrechnungshof zu erfolgen hat (§ 68 Abs. 1 Satz 2 Landeshaushaltsordnung M-V). Die Rundschreiben des Landesrechnungshofes seit 2000, soweit sie weiterhin gültig bleiben, wurden in das Grundwerk aufgenommen. Alle bisherigen Rundschreiben werden aufgehoben und durch dieses Dokument ersetzt. Es wird bei Bedarf um den Inhalt künftiger Rundschreiben ergänzt. Das Grundwerk ist bei der Prüfung des Jahresabschlusses kommunaler Wirtschaftsbetriebe stets Vertragsgegenstand.

Die Kooperation zwischen Abschlussprüfern und dem Landesrechnungshof bei der Jahresabschlussprüfung von kommunalen Wirtschaftsbetrieben und von Betrieben mit Landesbeteiligung hat sich nach meiner Überzeugung bewährt. Mit dem Grundwerk stellt der Landesrechnungshof nicht nur den Wirtschaftsprüfern, sondern auch den prüfungspflichtigen Einrichtungen eine Arbeitsgrundlage für die Jahresabschlussprüfung zur Verfügung. Ich bin überzeugt, dass damit die Rahmenbedingungen für eine erfolgreiche Zusammenarbeit weiter verbessert werden.

Schwerin, im [November 2017](#)—

Dr. Martina Johannsen
Präsidentin des
Landesrechnungshofes
Mecklenburg-Vorpommern

Inhaltsverzeichnis

- A Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für alle prüfungspflichtigen Einrichtungen; Seite 11 – 25
- B Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für gebührenfinanzierte Einrichtungen (Abfallentsorgungsbetriebe, Wasserver- und Abwasserentsorgungsbetriebe), soweit nicht unter A genannt; Seite 26 – 28
- C Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für prüfungspflichtige Einrichtungen der Wohnungswirtschaft, soweit nicht unter A genannt; Seite 29 – 30
- D Standardisierung der Prüfungsverfahren; Seite 31 – 37
- I Neubestellung des Abschlussprüfers; Seite 31 – 32
- II Ausschreibung der Prüfungsleistung; Seite 32 – 36
- III Verpflichtungserklärung zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit; Seite 36 – 37
- E Trennung von Abschlussprüfung und Beratung; Seite 37 – 398
- F Musterfassung des Berichts über die Pflichtprüfung; Seite 39

Anlagenverzeichnis

- Anlage 1: Musterschreiben zur Ausschreibung der Prüfungsleistungen
- Anlage 2: Verpflichtungserklärung zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit (Musterfassung Stand: ~~14. November 2017~~ ~~25. November 2016~~)
- Anlage 3: Musterfassung des Berichts über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts eines Unternehmens in der Rechtsform des Eigenbetriebs oder Zweckverbands
- Anlage 4: Musterfassung des Berichts über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts eines Unternehmens in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft nach HGB unter Berücksichtigung der Prüfung nach HGrG ergänzt um Hinweise und landesrechtliche Vorschriften
- Anlage 5: Mustervordruck (unverbindlich) zur Erklärung zu Geschäftsbeziehungen mit Aufsichtsratsmitgliedern
- Anlage 6: Vorzulegende Unterlagen für die Jahresabschlussprüfung zum.....
- Anlage 7: Wirtschaftliche und technische Daten für Unternehmen der Ver- und Entsorgung (Strom/Gas/Wasser)
- Anlage 8: Vorzulegende Unterlagen und Fragen im Zusammenhang mit Derivaten

Stichwortverzeichnis

Stichwörter	Abschnitt/Ziffer
Abfallentsorgungsbetriebe	B
Abschlussprüfer, Auswahl	D-II/8
Abschlussprüfer, Wechsel zu anderer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder selbständige Tätigkeit	D-I/7
Abwasserabgabe, verrechenbare	B/2
Abwasserentsorgungsbetriebe	B
Abwassermengen, nicht erfasste	B/5
Aktenzeichen, neu	A/2
Altfälle, Bearbeitung	A/7
Angebote, realistische Kalkulation der	D-II/13
Angebotsvergleich	D-II/3
Anschlussbeiträge	
- bisher nicht erhobene	B/6
- Ende der Festsetzungsfrist	B/6
- altangeschlossene Grundstücke	C/1
Anwendungszeitpunkt, Rundschreiben und Grundwerk	A/1
Aufschlüsselung der Prüfungsleistungen	D-II/10
Aufsichtsinstanzen, wirtschaftl., vertragl. Verflechtungen	A/26
Aufsichtsrat	
- Unabhängigkeit, notwendige Fortbildung	A/25
- Erklärung zu geschäftlichen Beziehungen	A/26
- Mustervordruck, unverbindlich	A/26; Anl. 5
Auftragsvergabe zur Jahresabschlussprüfung	D-II/2
Ausschlussgründe	E/3
Ausschreibung der Prüfungsleistung	D-II
Auswahlvorschlag	D-II/10
Auszug aus dem Berufsregister	D-III/4

AV-Jap	A/1, A/10
Befangenheit des Abschlussprüfers	E/3
Beihilfen nach Artikel 107 AEUV	A/34
Beitragserhebung gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 KAG M-V	B/11
Beitragsrückerstattungen	B/11
Bereichsrechnungen	A/14
Bericht, vertragskonform, dreifach, PDF-Datei	A/8
Bescheide, Erstellung	B/6
Bestätigung der Fahrplankilometer gemäß § 10b FAG M-V	E/5
Bestätigungsvermerk	A/9
Beteiligungsberichte	A/29
Betriebsführungsverträge und Bauleistungen	A/12
Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)	A/31
Bürgschaften, verbürgte Verbindlichkeiten	A/11
Derivatgeschäfte	A/3, A/13; Anl. 8
Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr.21 (DRS 21)	A 15
Eigenkapital	
- Entnahmen	A/19
- Ausstattung	A/20
- Verzinsung	B/4
EigVO, § 4028	A/18
Einführung privatrechtlicher Entgeltregelungen	B/11
Einvernehmen des Landesrechnungshofes	D-II/11
e-mail, Pdf-Datei	A/2, A/8, A/29
Ersatzprüfungsberichte, Anforderungen	A/29
Festsetzungsfrist, Ende der	B/6
Fördermittel, Auflösungsbeträge	B/3
Fragenkatalog zur Prüfung nach § 53 HGGrG	A/12

Garantien	A/11
Gebühren für Pflichtprüfungen	D-II/12, 13
- Stundensätze gem. Erlass des Innenministeriums	D-II/12
- Angabe im Anhang	A/23
Gebührenrechnung des Abschlussprüfers	
- Übersendung	D-II/14
- direkte Vorlage	D-II/14
- Mehraufwand BilMoG	D-II/17
- Nachforderungen	D-II/16
- Offenlegung Jahresabschlüsse	E/4
Gebührenkalkulation, Berücksichtigung	B/2, 3, 4, 5
Gebühren- und Beitragsentwicklung	B/7
Gebührenüberdeckungen	B/9
Gefährdete kommunale Unternehmen	A/21
Geschäftsführung, transparente	A/25
Geschäftsunterlagen, Pflicht zur Aufbewahrung	A/24
Gesellschaftsverträge	A/33
Grabnutzungsrechte	A/30
Größenklassenänderung, Unterrichtung LRH	A/32
Größenmerkmale (Umsatzerlöse, Bilanzsumme)	A/30
Gutachten über Pensions-(VBL), Altersteilzeit-, Jubiläumsverpflichtungen	A/3
Investitionen, Rentabilitätsprüfung	C/6
Jahresabschluss, Feststellung (auch bei zusammenhängender Prüfung)	A/18
Jahresabschlussprüfungsberichte, Rückforderung	A/6
Kalkulation	
- Auflösungsbeträge Fördermittel	B/3
- Eigenkapitalverzinsung	B/4
- Abwassermengen, sämtliche	B/5
- Hauspumpwerke	B/5
Karenzzeit	D-I/5

Kennziffer „Wohn-/Gewerbeeinheiten je Mitarbeiter“	C/5
Kleinstkapitalgesellschaften	A/4
Kreditnachweis	A/13
Kreditvolumina, zur Prolongation anstehende	C/4
Landesbeteiligungen, Prüfungsberichte	A/2, A/7, A/8
Liquidität	A/15
Mehraufwand für Erstprüfung, Nachforderungen	D-II/7
Mitteilung bestehender Kapitalgesellschaften an LRH	A/31
Musterfassung des Berichts über die Pflichtprüfung	F
- Eigenbetrieb oder Zweckverband	Anl. 3
- Kapitalgesellschaft	Anl. 4
- Mindestanforderungen	F/2
Musterschreiben, Ausschreibung der Prüfungsleistung	D-II/1; Anl. 1
Nachkalkulationen, gebührenrechtliche	B/8
Nachweis nach § 40 Abs. 3 WPO	D-II/8
Namensänderungen und weitere Veränderungen	A/2
Nebenleistungen, § 285 Satz 1 Nr. 9 HGB	A/23
Negativerklärung zu § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB	A/8
Neubestellung des Abschlussprüfers	D-I
Neutralitätsphase	D-I/7
Prüferwechsel	
- Neubestellung	D-I/1
- zusammenhängende Prüfung	D-I/2
- zwei aufeinander folgende zusammenhängende Prüfungen	D-I/3
- vor Ablauf von 5 Jahren	D-I/5
Prüferwechsel, sofortiger, bei	
- schädlicher Beratung	D-II/15
- Sonderprüfung	
- Gutachten	
Prüfung nach der Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV)	E/6

Prüfung der Trennungsrechnung	E/8
<u>Prüfung nach EEG und KWKG</u>	<u>E/9</u>
Prüfungsbereitschaft; rechtzeitig vorzulegende Unterlagen	A/3; Anl. 6, Anl. 7, Anl. 8
Prüfungsschwerpunkte	
- keine Prüfungserweiterung	A/5
Prüfungsunterlagen, Qualität	A/4
Patronatserklärung	A/11
Pflichtangaben, sonstige	A/23
Preisspiegel	D-II/10
Prüfungshemmnisse, Mitteilung	A/7
Prüfungsstandard IDW PS 700	A/33
<u>Rechnungsprüfung der Honorarrechnungen</u>	<u>D-II/16</u>
Rechnungsprüfungsämter	A/29
Rechnungswesen, funktionierendes fehlerfreies	A/4
Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes	A/27
Rotation, externe	D-I/7
Rücklagenbildung	B/3
Sachverhalte, gewichtige	A/16
Schlussrechnungen des Abschlussprüfers	D-II/7
Siegelpflicht	A/9
Spartenbilanzen	A/14
Spartenrechnungen, Aufteilung des Anlagevermögens	A/14
Spezialkontenrahmen	B/10
Standardisierung der Prüfungsverfahren	D-I-III
Standardverträge des Landesrechnungshofes	A/1
Trennung, Abschlussprüfung und Beratung	E
Überschuldungen, insolvenzrechtliche	A/17

Überschuldungsprüfung	A/17
Verbindlichkeitspiegel	A/13
Vergaberecht, Anwendung	A/27
Vergleichsangebote	D-II/3; Anl. 5 Rückseite
Vermögen, bei unentgeltlicher Übernahme	B/1
Verpflichtungserklärung zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit	D-III; Anl. 2
- Ergänzung	D-III/2; Anl. 2 S. 2/4, 4/4
- Änderung	D-III/2; Anl. 2 S. 3/4
- Anpassung	D-III/2
Verwendungsnachweisprüfung	E/7
Vorlage der Verpflichtungserklärung	D-II/9, 10
Vorwarnsystem, Vorwarngrenzwert	A/21
Wasserversorgungsbetriebe	B
Wiederbestellung des Abschlussprüfers	A/1
Wirtschaftliche und technische Daten (Strom/Gas/Wasser)	Anlage 7
Wirtschaftlichkeit der Betriebe der Trinkwasserversorgung und der Abwasserbeseitigung	B/8
Wohnungsbestand	
- Zeitpunkt der vollständigen Abschreibung	C/2
- angemessene Bewertung	C/3
Wohnungswirtschaft	C
Zahlungsunfähigkeit, drohende	A/17
Zukunftsinvestitionsprogramm M-V (ZIP M-V)	A/28
Zweifelsfragen	E/10

Das Stichwortverzeichnis erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

A Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für prüfungspflichtige Einrichtungen und Abschlussprüfer

1. Rundschreiben sowie Änderungen des Grundwerks sind grundsätzlich ab der Veröffentlichung zu beachten bzw. anzuwenden. Dies gilt auch für noch nicht abgeschlossene Prüfungen. Sollten im Einzelfall Abweichungen hiervon sinnvoll sein, so wird dies gesondert bestimmt.

Nach dem Standardvertrag des Landesrechnungshofes über die Abschlussprüfung sind drei Ausfertigungen des Prüfungsberichts und eine Ausfertigung als PDF-Datei dem Landesrechnungshof direkt zuzuleiten. Das Grundwerk des Landesrechnungshofes wird in der jeweils aktuellen Fassung Vertragsgegenstand.

Die Standardverträge des Landesrechnungshofes werden zu Ziffer 1 letzter Satz (Prüfungsbericht als PDF-Datei) neu gefasst und lauten: „Drei Ausfertigungen des Prüfungsberichts und eine Ausfertigung als PDF-Datei sind dem Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern direkt zuzuleiten.“

Der Vertragstext zur Beauftragung des Abschlussprüfers wird zu Ziffer 2 angepasst. Wegen Aufhebung der Allgemeinen Vertragsbedingungen für die Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe (AV-Jap) vom 30. August 1993 durch das Ministerium für Inneres und Sport ist der bisherige Satz 2 unter Nr. 2 des Vertragstextes zu entfernen, eingefügt wird: „Das Grundwerk des Landesrechnungshofes wird in der jeweils aktuellen Fassung Vertragsgegenstand, Homepage des Landesrechnungshofes unter <http://www.lrh-mv.de>.“ Satz 3 wird entfernt. In diesem Zusammenhang **Hinweis auf Grundwerk A/10.**

Das bei Wiederbestellung des Abschlussprüfers verwendete LRH-Serienschreiben S-2 wird ergänzt. Im dritten Absatz wird nach dem ersten Satz zur Klarstellung folgender Satz eingefügt: „Schwerwiegende Bedenken können im Ausnahmefall bestehen, wenn in der Person des Abschlussprüfers Ausschlussgründe im Sinne von § 319 Absätze 2 bis 4 HGB vorliegen“.

2. Bei jeglichem Schriftverkehr bitte stets das Aktenzeichen angeben. Auch beim e-mail-verkehr ist die vollständige Bezeichnung der prüfungspflichtigen Einrichtung erforderlich. Dazu gehört die Angabe des Aktenzeichens, des Namens und der Anschrift des Unternehmens.

Die Installierung einer neuen Software zur IT-Unterstützung des Verfahrens bei der Prüfung kommunaler Beteiligungen beim Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern (Kommunaldatenbank) hat zu einer anderen Aktenzeichensystematik geführt. Deswegen erhalten alle nach Abschnitt III KPG M-V prüfungspflichtigen Einrichtungen und alle Betriebe mit Beteiligungen des Landes ein neues Aktenzeichen.

~~Alle Schreiben des Landesrechnungshofes weisen bereits jetzt schon das neue Aktenzeichen aus.~~

~~Der Landesrechnungshof bittet darum, Namensänderungen und weitere Veränderungen kommunaler Wirtschaftsbetriebe als Folge der Kreisgebietsreform zeitnah mitzuteilen.~~

Zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben nach Abschnitt III KPG M-V wird darum gebeten, Namensänderungen und Änderungen der rechtlichen Verhältnisse sowohl bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben als auch bei Landesbeteiligungen ebenfalls zeitnah mitzuteilen und umgehend geänderte Satzungen/Gesellschaftsverträge (in Kopie) als Druckexemplar und per e-mail als PDF-Datei dem Landesrechnungshof zu übersenden.

3. Aus gegebener Veranlassung weist der Landesrechnungshof die prüfungspflichtigen Einrichtungen mit Nachdruck darauf hin, dass bei Prüfungsbeginn auch die Prüfungsbereitschaft gegeben sein muss. Das bedeutet die rechtzeitige Vorlage des vollständigen Jahresabschlusses einschließlich Abschlussbuchungen nebst Anhang und Lagebericht, des Soll-Ist-Vergleichs der Erfolgs- und der Vermögensplanung sowie der Erklärungen zu Geschäftsbeziehungen mit Aufsichtsratsmitgliedern. Gutachten über die Pensions- (VBL), Altersteilzeit- und Jubiläumsverpflichtungen zum Bilanzstichtag sind gegebenenfalls mit dem Jahresabschluss vorzulegen. Die vom Abschlussprüfer als notwendig angesehenen Bank-, Rechtsanwalts- und Steuerberaterbestätigungen sind unmittelbar nach Erhalt der Anforderungsliste vom Abschlussprüfer einzuholen; der Rücklauf ist unmittelbar an den Abschlussprüfer zu adressieren, eventuelle Kosten für die Ausstellung der erforderlichen Bescheinigungen sind vom Unternehmen zu tragen.

Neben diesen Unterlagen sind insbesondere bei Einrichtungen der Ver- und Entsorgung die branchenüblichen wirtschaftlichen und technischen Kennzahlen vorab zu ermitteln und dem Prüfer zur Verfügung zu stellen. Zudem ist für eine ordnungsgemäße Prüfung von Versorgungsunternehmen die Vorlage von abgestimmten Mengenzuordnungen (bspw. Strom- bzw. Gasein- und -verkauf) unverzichtbar. Neben den Mengen muss auch die Zuordnung spezifischer Preise für die Prüfung vorliegen (vgl. u.a. IDW PH 9.314.1, Tz. 6 und 7).

Um einen reibungslosen Prüfungsablauf zu gewährleisten, sind dem Abschlussprüfer weitere nachfolgende Unterlagen zum Prüfungsbeginn zur Verfügung zu stellen; entsprechende Einzelheiten sollten in diesem Zusammenhang rechtzeitig vorab mit dem Prüfer abgestimmt werden:

- Allgemeine Geschäftsunterlagen
- Organisation/Wirtschaftliche Grundlagen
- Verträge/Zweckvereinbarungen (jeweils sofern Änderungen gegenüber Vorjahr)
- Rechnungslegungsrelevante Unterlagen
- Unterlagen zu Prüfungen Dritter
- IT-Unterlagen
- Einholung von Bestätigungen Dritter
- ggf. Gutachten zu Pensions- (VBL), Altersteilzeit- und Jubiläumsverpflichtungen zum Bilanzstichtag
- ggf. Unterlagen zu Derivatgeschäften.

Der Landesrechnungshof entspricht der Bitte der Abschlussprüfer nach Unterstützung zur Herstellung der Prüfungsbereitschaft, in dem er dem Grundwerk die Anlagen 6, 7 und 8 als Hilfestellung beifügt. **Anlage 6** enthält eine Aufstellung der Unterlagen, die im Regelfall zu Beginn einer Jahresabschlussprüfung vorzulegen sind. Angesichts der Vielzahl von unterschiedlichen Einrichtungen dient die Anlage nur als Beispiel. Darüber hinaus muss immer eine konkrete Abstimmung zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Einrichtung erfolgen. **Anlage 7** enthält eine Liste mit beispielhaft typischerweise in Prüfungsberichten genannten wirtschaftlichen und technischen Daten für Ver- und Versorgungsunternehmen (Strom/Gas/Wasser). **Anlage 8** enthält eine Aufstellung von Unterlagen und Fragen, die gegebenenfalls im Zusammenhang mit Derivatgeschäften bereitzuhalten und zu beantworten sind. Die **Rückseite** von Anlage 8 enthält eine auszufüllende Tabelle zu Derivatgeschäften.

Zur Vermeidung von Mängeln in der Vorbereitung und von Verzögerungen im Ablauf der Prüfung und wegen der daraus immer wieder resultierenden Nachforderungen bittet der Landesrechnungshof dringend, die Hilfestellung anzunehmen. Gleichzeitig erwartet er einen gewissenhaften Umgang damit. Künftig sind die notwendigen Unterlagen bereits zu Beginn jeder Jahresabschlussprüfung **komplett** bereitzuhalten. Nur so können Verzögerungen und dadurch verursachte Prüfungsmehrkosten vermieden werden.

4. Nach Angaben der Abschlussprüfer ist oftmals auch die Qualität der vorgelegten Unterlagen zu beanstanden. So käme es immer wieder vor, dass nur Salden- bzw. Sachkontenlisten vorgelegt werden und keine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Erforderliche Bereichsbilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen sowie die Finanzrechnungen würden oftmals erst nach Aufforderung durch den Abschlussprüfer erstellt. Altersteilzeitrückstellungen würden immer wieder nach den steuerlichen Regeln in der Handelsbilanz angesetzt, was zu umfangreichen Nacharbeiten und einer veränderten Darstellung der Ertragslage führe. Die wenigsten Anhänge und Lageberichte entsprächen den gesetzlichen Anforderungen, zudem wären sie oftmals

sprachlich und in der technischen Ausführung zu beanstanden. Erläuterungen der Abweichungen bei den Soll-ist-Vergleichen wären oftmals nicht ausreichend oder plausibel. Die prüfungspflichtigen Einrichtungen sind aufgefordert, derartige Mängel unverzüglich abzustellen und unbedingt zu vermeiden.

Der Landesrechnungshof erwartet von den prüfungspflichtigen Einrichtungen, dass sie ein besonderes Augenmerk auf ein funktionierendes fehlerfreies Rechnungswesen legen.

Das Gesetz über Erleichterungen für *Kleinstkapitalgesellschaften* bei der Rechnungslegung (MicroBilG) vom 27. Dezember 2012 findet keine Anwendung für die Jahresabschlüsse kommunaler Wirtschaftsbetriebe. Es gelten auch keine Erleichterungen für die Offenlegungspflichten. Es sind die Offenlegungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften anzuwenden.

5. Prüfungsschwerpunkte sind vom Abschlussprüfer im Rahmen seines Auftrags zur Prüfung zu bearbeiten. Es handelt sich insoweit grundsätzlich nicht um eine Prüfungsweiterung, die höhere Prüfungsgebühren oder Nachberechnungen rechtfertigen könnte.
6. Forderte der Abschlussprüfer bereits an den Landesrechnungshof ausgelieferte Jahresabschlussprüfungsberichte wegen vorzunehmender Änderungen zurück, hatte der Landesrechnungshof stets ein der drei vorgelegten Berichtsexemplare zur Prüfung der Abweichung behalten. Verschiedene Abschlussprüfer haben sich dagegen gewandt, weil aus berufsrechtlichen Gründen keine fehlerhaften Berichte „im Umlauf“ sein dürfen. Der Landesrechnungshof trägt dem Rechnung und wird er zukünftig alle Exemplare zurücksenden, es sei denn, der Fortgang der Bearbeitung durch den Landesrechnungshof steht dem entgegen. Er erwartet aber, dass mit der Auslieferung der drei „neuen“ Exemplare im Begleitschreiben erläutert wird, an welcher Stelle des Berichts welche Änderung vorgenommen wurde.
7. Der Landesrechnungshof strebt eine möglichst zeitnahe Bearbeitung an. Dies liegt nicht nur im Interesse der prüfungspflichtigen Einrichtung, sondern auch im Interesse des Abschlussprüfers. Alle Abschlussprüfer sind daher aufgefordert, noch nicht erledigte Altfälle zügig zum Abschluss zu bringen oder ggf. vorhandene Prüfungshemmnisse umgehend mitzuteilen. Der Landesrechnungshof gibt an dieser Stelle zu bedenken, dass eine Verletzung der Aufklärungs- und Nachweispflichten nach § 320 HGB (Prüfungshemmnisse) sich im Prüfungsergebnis niederschlagen kann. So kann eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks in Betracht kommen.

Prüfungshemmnisse/Verzögerungen sind auch bei der Prüfung von Unternehmen mit Landesbeteiligung dem Landesrechnungshof rechtzeitig anzuzeigen.

8. Der Landesrechnungshof erwartet einen vertragskonformen Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses. Dazu gehört, dass zukünftige Rundschreiben des Landesrechnungshofes und das vorliegende Grundwerk beachtet werden; sie sind stets Vertragsgegenstand. Der Landesrechnungshof bittet in diesem Zusammenhang, neben den Druckexemplaren die Prüfungsberichte künftig auch per e-mail als PDF-Datei nur an folgende Adresse zu senden: pruefungsberichtemanthoni@lrh-mv.de oder poststelle@lrh-mv.de. Elektronisch übersandte Prüfungsberichte müssen nicht vom testierenden Wirtschaftsprüfer original unterschrieben werden; der Vermerk gezeichnet unter Anführung des Namens des WP ist ausreichend. Zur Datensicherung ist in einer zweiten e-mail das Kennwort zum Öffnen der PDF-Datei gesondert mitzuteilen. Prüfungsberichte bitte nicht per CD-ROM oder USB-Stick übermitteln.

Der Landesrechnungshof erwartet künftig auch, dass die Prüfungsberichte von Betrieben mit Landesbeteiligung per e-mail als PDF-Datei (neben der Papierform) übersendet werden. Die weiteren nach § 69 Satz 2 LHO beizufügenden Anlagen und Dokumente sollten, soweit sie dem Ministerium als Datei vorliegen, ebenfalls elektronisch übermittelt werden. ~~Von der elektronischen Übermittlung wurde bisher kein Gebrauch gemacht.~~

Der Landesrechnungshof hält es für ausreichend, wenn ihm drei Exemplare zugeleitet werden. Nach der Neufassung des § 14 Abs. 4 KPG M-V erhält die zuständige Rechtsaufsichtsbehörde (Innenministerium oder Landrat) ein Exemplar nach erfolgter Bearbeitung (Freigabe oder eigener Feststellungsvermerk) durch den Landesrechnungshof. Der kommunale Wirtschaftsbetrieb erhält nach der Bearbeitung ein Exemplar. ~~Auf diese Weise werden Papier- und Portokosten eingespart~~

Mehrere Abschlussprüfer halten Negativerklärungen zu § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB (entwicklungsbeeinträchtigende und/oder bestandsgefährdende Tatsachen sowie zu Unregelmäßigkeiten/Unrichtigkeiten) mit dem Hinweis auf den IDW Prüfungsstandard 450 Tzn. 38, 39, 43, 45 für nicht erforderlich. Auch könne der Prüfer im Rahmen der Prüfung nicht positiv bestätigen, dass keine berichtspflichtigen Tatsachen vorliegen. Der Landesrechnungshof erwartet, auch wenn keine negativen Feststellungen im Sinne von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB getroffen wurden, Ausführungen zu entwicklungsbeeinträchtigenden und/oder bestandsgefährdenden Tatsachen sowie zu festgestellten und berichtspflichtigen Unrichtigkeiten am Anfang des Prüfungsberichts (unter Abschnitt B II des Prüfungsberichts), vgl. hierzu Anlagen 3 und 4 zu Grundwerk.

9. Bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk gem. IDW PH 9.400.3 in der jeweils aktuellen Fassung zu erteilen. Dabei ist § 14 Abs. 2 KPG ergänzend zu beachten. Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers oder der Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks ist bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben zu siegeln (§ 48 WPO) und unter Angabe von Ort und Tag original zu unterzeichnen. Neben der Wiedergabe des Bestätigungsvermerks im Prüfungsbericht ist der Bestätigungsvermerk dem Jahresabschluss als gesonderte Anlage beizufügen, vgl. Anlagen 3 und 4 zum Grundwerk.
10. Mit Aufhebung der AV-Jap durch das Ministerium für Inneres und Sport finden folgende Regelungen Eingang in das Grundwerk des Landesrechnungshofes (bisherige Bezugnahmen im Grundwerk auf die AV-Jap sind obsolet):
- Für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung und für den Prüfungsbericht ist der Abschlussprüfer verantwortlich. § 323 HGB gilt entsprechend.
 - Der Tag des Prüfungsbeginns ist dem Landesrechnungshof unmittelbar nach Prüfungsbeginn anzuzeigen.
 - Ergeben sich während der Prüfung Anhaltspunkte für Verfehlungen oder wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet oder muss die Prüfung wegen sonstiger Prüfungshemmnisse unterbrochen werden, sind prüfungspflichtige Einrichtung und Landesrechnungshof sofort zu benachrichtigen.
 - Dem Landesrechnungshof ist die Möglichkeit der Teilnahme an der Schlussbesprechung einzuräumen. Rechtzeitig vor dem Termin sind dem Landesrechnungshof der geprüfte Jahresabschluss und ein Berichtsentwurf zuzuleiten.

~~Als Folge wird der Vertragstext zur Beauftragung des Abschlussprüfers angepasst, vgl. Grundwerk A1.~~

11. Im Prüfungsbericht sind das Volumen der durch die öffentlich-rechtlichen Gesellschafter verbürgten Verbindlichkeiten, die von Gesellschaftern übernommenen Garantien und sonstige Gewährleistungen inklusive Patronatserklärungen sowie Tatbestände, die zur Durchgriffshaftung der öffentlich-rechtlichen Gesellschafter führen können, darzustellen. Diese Feststellungen sind auch in den Fällen zu treffen, in denen der öffentlich-rechtliche Gesellschafter nur indirekt betroffen ist (z. B. bei Tochtergesellschaften von Eigengesellschaften). Die von der prüfungspflichtigen Einrichtung erstellte separate Anlage ist vom Abschlussprüfer auf Plausibilität zu prüfen.
12. Der Fragenkatalog zur Prüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720) ist durch die Abschlussprüfer sorgfältig und ausführlich zu beantworten. Bei Vorliegen von Betriebsführungsverträgen sind vom Abschlussprüfer im Abschnitt G des Prüfungsberichts darüber hinaus Vertragsinhalt und -durchführung zu würdigen: Sind die Betriebsführungsentgelte angemessen? Sind Kontrollrechte vorhanden und wie wer-

den diese wahrgenommen? Hat der Betriebsführer Ausschreibungspflichten verletzt? Wo liegen Schwachpunkte und Risiken für die Kommune?

Betriebsführungs- und Geschäftsbesorgungsverträge sind oft zeitlich begrenzt. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die kommunalen Einrichtungen rechtzeitig vor dem Auslaufen des Vertrags beispielsweise über Vertragsverlängerungen, veränderbare Konditionen, neue Vertragspartner oder auch über einen Vergabeverzicht entscheiden müssen. Dazu sind im Vorfeld Vergleichsrechnungen anzustellen. Erforderliche Ausschreibungsverfahren zur Fremdvergabe von Leistungen sind zu beachten. Für Bauleistungen gelten diese Ausführungen entsprechend.

13. Den Prüfungsberichten ist ein Verbindlichkeitspiegel/Kreditnachweis als Anlage beizufügen, aus der hervorgeht, welche Konditionen vereinbart wurden, ob und inwieweit eine Besicherung beispielsweise in Form von Bürgschaften ggf. durch welche Gemeinde, Grundschulden oder Eigentumsvorbehalten vorliegt.

Der Verbindlichkeitspiegel/Kreditnachweis, der sämtliche Konditionen enthalten muss, kann mit Einverständnis des kommunalen Wirtschaftsbetriebs in den Prüfungsbericht integriert werden. Soll keine Aufnahme in den Prüfungsbericht erfolgen, sind die Unterlagen von der prüfungspflichtigen Einrichtung dem Landesrechnungshof unaufgefordert und zeitnah zum Prüfungsbericht in einfacher Ausfertigung zu übersenden; auf die gesonderte Zusendung ist im Bericht hinzuweisen. Damit wird dem Anliegen der gesonderten Platzierung dieser sensiblen Angaben Rechnung getragen.

Derivatgeschäfte, welche Einfluss auf die Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage haben könnten, sind vom Abschlussprüfer zu prüfen und im Prüfungsbericht zu würdigen. Bei risikobehafteten Derivatgeschäften hat der Prüfer den Landesrechnungshof zeitnah zu informieren. Ziel ist die Vermeidung von Verlustausgleichsverpflichtungen, insbesondere finanzschwacher Kommunen.

14. Nach § 36 § 24 EigVO i. d. F. vom 14. Juli 2017 ~~25. Februar 2008~~ haben Eigenbetriebe für jeden Bereich Bereichsrechnungen (bestehend aus Bereichsbilanz, Bereichs-Gewinn- und Verlustrechnung und Bereichsfinanzrechnung) als Bestandteil des Jahresabschlusses zu erstellen. Ausnahmen beispielsweise für kleinere Betriebe oder bestimmte Branchen sieht weder die Verordnung selbst noch die dazu ergangene Verwaltungsvorschrift des Ministeriums für Inneres und Sport vor. Besteht ein Eigenbetrieb aus mehreren Bereichen (Betriebszweigen), ist die Betriebsatzung zu ändern, sofern die Bereiche noch nicht in der Satzung bestimmt sind. Der Prüfungsbericht sollte eine dementsprechende Aussage (z. B. unter Fragenkreis 14 des Fragenkatalogs zu IDW PS 720) enthalten.

Bei Nichtbeachtung (Rechtsverstoß) hat der Abschlussprüfer seinen Bestätigungsvermerk dementsprechend einzuschränken.

15. Zur Prüfung der Liquidität werden vom Abschlussprüfer Aussagen zu den Liquiditätskennziffern (Gliederung nach der Liquidität 1., 2. und 3. Grades) erwartet. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob Niedrigzinsphasen für vorzeitige Kreditumschuldungen genutzt wurden.

Der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 21 (DRS 21) zur Kapitalflussrechnung ist verpflichtend anzuwenden. Die Abschlussprüfer werden gebeten, neben dem Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit künftig auch den Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach Zins und planmäßiger Tilgung (ggf. in einer Nebenrechnung) darzustellen.

16. Bei Vorliegen von Sachverhalten mit einigem Gewicht (z. B. Grundstückskäufe und -verkäufe, Ausführungen und Prognosen der Geschäftsführung im Lagebericht, finanzielle Folgen bei anhängigen Rechtsstreitigkeiten etc.) erwartet der Landesrechnungshof nicht nur deren Darstellung im Prüfungsbericht, sondern eine Würdigung durch den Abschlussprüfer.
17. In Fällen evtl. insolvenzrechtlicher Überschuldungen und drohender Zahlungsunfähigkeit sind durch den Abschlussprüfer berufsübliche Überschuldungsprüfungen vorzunehmen und im Prüfungsbericht umfassend darzustellen.
18. § 40 ~~EigVO28-EigVO~~ i. d. F. vom ~~14. Juli 2017~~ 25. Februar 2008 ist dahingehend zu interpretieren, dass der Jahresabschluss einer prüfungspflichtigen Einrichtung bereits nach dem Vorliegen des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers von der Gemeindevertretung festgestellt werden kann. Somit ist die Entlastung der Betriebsleitung, die Behandlung des Jahresergebnisses sowie die künftige Haushaltsplanung unabhängig vom Zeitpunkt der Freigabe des Jahresabschlussprüfungsberichts durch den Landesrechnungshof möglich.

Nach § 42a Abs. 2 GmbHG haben die Gesellschafter kleiner Kapitalgesellschaften spätestens bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahrs über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Ergebnisverwendung zu beschließen. Das gilt auch bei einer zusammenhängenden Prüfung mehrerer Jahresabschlüsse kleiner kommunaler Kapitalgesellschaften, die aufgrund einer satzungsrechtlichen Regelung der Abschlussprüfung unterliegen. Eine Entscheidung über die Feststellung der einzelnen Jahresabschlüsse erst nach Abschluss der zusammenhängenden Prüfung ist nicht zulässig und wäre ein Rechtsverstoß.

19. Bei der Entnahme aus Jahresgewinnen oder Gewinnrücklagen in Höhe der Eigenkapitalverzinsung und bei Eigenkapitalentnahmen aus Rücklagen sind die landesrechtlichen Vorschriften zu beachten (KV M-V, EigVO, VVEigVO zu § 120). Dies gilt auch für die Verpflichtung der Gemeinde zum Verlustausgleich.
20. Der Landesrechnungshof hält bei Eigenbetrieben grundsätzlich eine Eigenkapitalausstattung von mindestens 30 % für erforderlich (§ 119 VVEigVO, Stand: neu). Eine geringere Eigenkapitalquote sieht er wegen etwaiger Risiken aus künftigen Verpflichtungen als nicht ausreichend an. Im Hinblick auf die angespannte Haushaltslage eines Großteils der Kommunen des Landes M-V werden Begründungen mit dem Hinweis auf die Haftung der Gemeinde für Verbindlichkeiten ihrer Eigenbetriebe und die bestehende Verlustausgleichsverpflichtung nicht akzeptiert.
21. Für gefährdete kommunale Unternehmen (gebührenfinanzierte Einrichtungen der Abwasser- und Abfallentsorgung sowie Unternehmen der Wohnungswirtschaft) hat der Landesrechnungshof ein Kontrollsystem entwickelt, das er im Rahmen der Bearbeitung der Jahresabschlussprüfungsberichte intern anwendet. Mit Hilfe dieses Vorwarnsystems werden gefährdete Betriebe herausgefiltert, um die Gesellschafter dieser Unternehmen und gegebenenfalls auch die zuständigen Rechtsaufsichtsbehörden möglichst frühzeitig auf Anhaltspunkte für eine mögliche Überschuldung (Insolvenz) hinzuweisen und gleichzeitig wirksame Empfehlungen auszusprechen. Das System basiert auf den Komponenten Eigenkapital und Ertragskraft. Es soll darauf hinwirken, dass das Eigenkapital konsequent ausreichend verstärkt wird, um damit das Unternehmen aus der Krise herauszuführen oder vor der Überschuldung (Insolvenz) zu bewahren.

Zur Risikofrüherkennung hat der Landesrechnungshof folgende Vorwarngrenzwerte für die Mindesteigenkapitalausstattung festgelegt:

- für die als Eigenbetrieb/Zweckverband geführten gebührenfinanzierten Einrichtungen: 30 %,
- für Unternehmen der Wohnungswirtschaft: 25 %.

Bei Unterschreitung dieses Vorwarngrenzwerts, beispielsweise im Jahresabschluss 2007, zieht der Landesrechnungshof die Komponenten Eigenkapital und Gewinn/Verlust der beiden vorangegangenen Geschäftsjahre (hier 2006 und 2005) heran. Wurde sowohl der Grenzwert in allen 3 Geschäftsjahren unterschritten als auch in allen 3 Geschäftsjahren ein Verlust erzielt, würde der Landesrechnungshof in seinem Freigabeschreiben neben seinen Empfehlungen zur Eigenkapitalverstärkung darauf hinweisen, dass er den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers im Folgejahr gegebenenfalls mit einem eigenen Feststellungsvermerk nach § 14 Abs. 4 KPG M-V ergänzen werde, falls sich die Situation nicht verbessern sollte.

22.

23. Im Anhang sind als sonstige Pflichtangaben die diesen Personengruppen gewährten Gesamtbezüge für die Tätigkeit im Geschäftsjahr, die Gesamtbezüge der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen und die gewährten Vorschüsse und Kredite anzugeben (§ 285 Satz 1 Nr. 9 Buchstaben a, b, c HGB i. V. m. § 73 Abs. 1 Nr. 8 KV M-V). Hierzu gehören sämtliche Nebenleistungen, wie Strompreisermäßigungen, Brennstoffdeputate, Zinssatzvergünstigungen etc. Der Landesrechnungshof erwartet von den prüfungspflichtigen Einrichtungen vollständige Angaben. Die Abschlussprüfer werden gebeten, die Vollständigkeit dieser Angaben zu erfragen und das Ergebnis in den Jahresabschlussprüfungsberichten entsprechend darzustellen.

In der durch das BilMoG geänderten Fassung des HGB (§ 285 Nr. 17) hat jedes Unternehmen, das zur Aufstellung eines Anhangs als Bestandteil des Jahresabschlusses verpflichtet ist, Angaben zum Prüfungshonorar zu machen. *Im Anhang muss das von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar angegeben werden*, aufgeschlüsselt in das Honorar für Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen, soweit die Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind. Die nach Abschnitt III KPG M-V prüfungspflichtigen Einrichtungen haben diese Angaben stets vorzunehmen. Die Erleichterungsvorschrift nach § 288 Abs. 1 HGB kommt nicht zur Anwendung.

24. Unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 19.8.2002 – BStBl II 2003 S. 131 weist der Landesrechnungshof darauf hin, dass wegen des mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 257 HGB) verbundenen zukünftigen Aufwands eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist. Die Rückstellung ist mit dem Betrag zu passivieren, der nach den Preisverhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags für die Erfüllung von Verpflichtungen voraussichtlich notwendig ist (vgl. H 6.11 EStH 2005). Die kommunalen Wirtschaftsbetriebe werden um Beachtung gebeten; die Prüfungsberichte sollten hierzu Aussagen enthalten.

25. Die Unabhängigkeit des Aufsichtsrats sowie eine transparente Geschäftsführung sind unverzichtbare Grundlagen für wirtschaftlichen Erfolg. Werden diese Grundsätze eingehalten, so hat dies auch Einfluss auf den Grad der Kreditwürdigkeit. Dies zeigen Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes.

Aufsichtsratsmitglieder sind gehalten, vor Annahme eines Mandats und stets während der Ausübung des Mandats sich die daraus ergebenden Pflichten zu vergegenwärtigen und gegebenenfalls notwendige Fortbildungen in Anspruch zu nehmen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Fähigkeit zur Einschätzung von Ge-

schäftsrisiken für das kommunale Unternehmen sowie zur Erkennung von Interessenkonflikten bei wirtschaftlichen Verflechtungen mit dem zu beaufsichtigenden Unternehmen.

26. Der Landesrechnungshof erwartet von den Aufsichtsinstanzen die unabhängige und pflichtgemäße Wahrnehmung ihres Mandats. Dies ist im Falle von Interessenkollisionen nicht gewährleistet. Interessenkollisionen können entstehen, wenn zwischen Mitgliedern des Überwachungsorgans einerseits und dem kommunalen Wirtschaftsbetrieb andererseits direkt oder mittelbar wirtschaftliche bzw. vertragliche Verflechtungen bestehen. Um Verflechtungen zu verdeutlichen, erwartet der Landesrechnungshof, dass die Geschäftsführung von den Mitgliedern des Aufsichtsrats jährlich zum 01.01. die Abgabe einer Erklärung zu geschäftlichen Beziehungen verlangt, die in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist. Das Aufsichtsratsmitglied muss darin Auskunft über geschäftliche Beziehungen zwischen dem prüfungspflichtigen Unternehmen und ihm selbst, seinem Ehepartner oder seinen Verwandten ersten Grades sowie zu Unternehmen, an denen dieser Personenkreis direkt oder mittelbar beteiligt ist, geben.

Das Aufsichtsratsmitglied muss ferner erklären, ob es bei einem Unternehmen als Arbeitnehmer beschäftigt ist, das geschäftliche Beziehungen zum prüfungspflichtigen Unternehmen unterhält.

Die Erklärung des Aufsichtsratsmitglieds muss Aufschluss geben über Vertragspartner, Vertragsgegenstand, Gegenleistung, Laufzeit und Vertragsabschluss sowie Ausschreibungs- und Genehmigungsverfahren. Sofern das Aufsichtsratsmitglied mit seiner Erklärung wirtschaftliche oder vertragliche Verflechtungen bestätigt, erwartet der Landesrechnungshof, dass die Geschäftsführung ausführt, ob und mit welchem Ergebnis diese Geschäfte der internen Kontrolle und Berichterstattung unterzogen wurden. Der Abschlussprüfer wird gebeten, im Rahmen der Prüfung nach § 53 HGrG (Fragenkreis 10g) darzulegen, ob sich anlässlich der Abschlussprüfung Anhaltspunkte für die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit dieser Angaben ergeben haben.

Der Landesrechnungshof stellt hiermit klar, dass diese Erklärungen auch von den Mitgliedern der Aufsichtsorgane der Zweckverbände und der Eigenbetriebe abzugeben sind.

Die Erklärungen können mit Einverständnis der Gesellschaft, des Zweckverbands bzw. des Eigenbetriebs in den Prüfungsbericht integriert werden. Soll keine Aufnahme in den Prüfungsbericht erfolgen, **sind die Erklärungen zu den geschäftlichen Beziehungen von der prüfungspflichtigen Einrichtung dem Landesrechnungshof unaufgefordert und zeitnah zum Prüfungsbericht in einfacher Ausfertigung zu übersenden**; auf die gesonderte Zusendung ist im Bericht hinzuwei-

sen. Im Fall der Erklärungsverweigerung wird der Abschlussprüfer gebeten, im Rahmen der Prüfung nach § 53 HGrG zu berichten. Das weitere Vorgehen (z. B. Nachforderung, Beauftragung zur Tiefenprüfung ausgewählter Bereiche im Folgejahr) ist dem Landesrechnungshof vorbehalten.

Der Landesrechnungshof entspricht der Bitte der Gesprächsteilnehmer nach Erleichterung und Vereinheitlichung, indem er dem Grundwerk einen *Mustervordruck* für das jeweils zu prüfende Geschäftsjahr als *unverbindliche Anlage* (**Anlage 5**) beifügt.

27. Öffentliche Auftraggeber sind bei der Beschaffung von Waren, Bau- und Dienstleistungen grundsätzlich zur Anwendung des Vergaberechts verpflichtet, vgl. § 75 Abs. 1 Satz 3 Kommunalverfassung Mecklenburg-Vorpommern (KV M-V) i. V. m. § 21 Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik). Zur Vermeidung von Interessenkonflikten und Wettbewerbsverzerrungen erwartet der Landesrechnungshof von den kommunalen Wirtschaftsbetrieben die Einhaltung der Ausschreibungspflichten unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes. Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Geschäftsführung die organisatorischen Vorkehrungen, die zur Einhaltung des Vergaberechts getroffen worden sind, umfassend darstellt. Der Abschlussprüfer wird gebeten, hierüber im Rahmen der Berichterstattung nach § 53 HGrG (Fragenkreis 2d und 9) zu berichten.
28. ~~Im Lagebericht sind ab 2009 detaillierte Erläuterungen erforderlich, wenn zusätzliche Investitionen im Sinne des Zukunftsinvestitionsprogramms Mecklenburg-Vorpommern (ZIP M-V) vorgenommen werden. Die Geschäftsführung/Betriebsleitung hat im Lagebericht auch darzustellen, ob sich durch die Finanzierung des Eigenanteils möglicherweise Risiken für das Unternehmen ergeben. Der Abschlussprüfer wird gebeten, diese Ausführungen bei der Berichterstattung nach § 53 HGrG (Fragenkreis 8) zu würdigen.~~
29. Die Rechnungsprüfungsämter sollten die Berichte über die Ersatzprüfungen (bei Befreiung von der Jahresabschlussprüfung nach § 12 KPG M-V) möglichst zeitnah vorlegen, vgl. § 13 Abs. 4 KPG M-V. Künftig wird der Landesrechnungshof spätestens nach 12 Monaten an die Erledigung unter Einräumung einer Frist (4 Wochen) schriftlich erinnern. An den Inhalt dieser Prüfungsberichte werden grundsätzlich dieselben Anforderungen gestellt, die für die Jahresabschlussprüfungsberichte der Wirtschaftsprüfer gelten (Mindestvorgaben nach § 13 Abs. 3 KPG M-V). Entspricht der Bericht diesen Anforderungen nicht, wird der Landesrechnungshof das Innenministerium (IM) entsprechend informieren. In beiden Fällen (Nichtvorlage des Prüfungsberichts innerhalb von 12 Monaten und Nichteinhaltung der Nachfrist oder inhaltliche Mängel) sollte das IM den Widerruf der Befreiung prüfen mit der Folge, dass ein Wirtschaftsprüfer zu bestellen ist; bei inhaltlichen Mängeln gilt dies für etwaige Folgejahre.

Auch die Ersatzprüfungen durchführenden Organe und Rechnungsprüfungsämter (12 Abs. 2 KPG M-V) sollten die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung intensiv nutzen und die Prüfungsberichte von kommunalen Wirtschaftsbetrieben neben der Papierform künftig per e-mail als PDF-Datei übersenden.

Soweit Gemeinden Beteiligungsberichte gemäß § 73 Abs. 3 KV M-V erstellen, sollten diese von den Landkreisen und kreisfreien Städten künftig neben der Papierform elektronisch übermittelt werden. Das gilt nicht für Gemeinden, die einen doppelten Jahresabschluss erstellen und gemäß § 73 Abs. 4 KV M-V von der Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichts befreit sind.

- 30.** Kommunale Friedhöfe haben für seit ihrem Bestehen erhobene Gebühren und Entgelte für die Einräumung von Grabnutzungsrechten die gesetzliche Pflicht zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach § 250 Abs. 2 HGB zu beachten. Auf die Pflicht der Trägerkommunen zu erforderlichen Ausgleichszahlungen nach § 10 Abs. 8 und 9 EigVO M-V wird hingewiesen.
- 31.** Unter Zugrundelegung der neuen Größenmerkmale (Umsatzerlöse, Bilanzsumme) aufgrund des am 23. Juli 2015 in Kraft getretenen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) können bisher als mittelgroße Kapitalgesellschaften eingestufte Unternehmen nun der Prüfungspflicht nach Abschnitt III KPG M-V unterliegen. Die Schwellenwerte nach § 267 HGB dürfen erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2013 beginnen, angewendet werden (Wahlrecht). Sie sind erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, Artikel 75 Abs. 2 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB).

~~Für die Jahresabschlussprüfungen 2014 und 2015 gilt Folgendes:~~

~~Wurde der Prüfungsauftrag für die Prüfung des Jahresabschlusses 2014 bzw. 2015 bereits durch die Gesellschaft vergeben und wollen Gesellschaft und Abschlussprüfer an dem bereits geschlossenen Vertrag festhalten, kommt eine Freigabe des Prüfungsberichts nach § 14 Abs. 4 KPG M-V dann nicht in Betracht.~~

~~Der Landesrechnungshof ist auch bereit, mit Zustimmung des bisherigen Abschlussprüfers und mit Zustimmung der Gesellschaft mit dem bisherigen Abschlussprüfer für die Gesellschaft einen geänderten Vertrag über die Jahresabschlussprüfung nach Abschnitt III KPG M-V zu schließen.~~

~~Ist der Auftrag für die Prüfung 2014 bzw. 2015 noch nicht vergeben, kann die Gesellschaft das Wahlrecht ausüben. In dem Fall ist der Landesrechnungshof zu unterrichten. Wird das Wahlrecht zur Anwendung der erhöhten Schwellenwerte wahr-~~

genommen, schließt der Landesrechnungshof den Vertrag mit dem Abschlussprüfer, der das Vorjahr geprüft hat. Ist der Fünf-Jahres-Turnus abgelaufen, hat das nunmehr nach Abschnitt III KPG M-V prüfungspflichtige Unternehmen das Ausschreibungsverfahren durchzuführen und dem Landesrechnungshof einen Auswahlvorschlag zu unterbreiten.

Der Landesrechnungshof erinnert daran, dass die Änderungen des HGB in Form des BilRUG verpflichtend zum 01.01.2016 in Kraft treten. Damit sind die Grundsätze erstmalig anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Insbesondere sind folgende **Neuerungen** sind zu beachten:

- Größenklassen nach § 267 HGB; Anhebung der Schwellenwerte wie folgt:
kleine KapG: bis 6 Mio. € Bilanzsumme, bis 12 Mio. € Umsatzerlöse, bis 50 Arbeitnehmer (unverändert)
- Neudefinition Umsatzerlöse: dazu gehören alle Erlöse aus Erzeugnissen, Waren, Vermietung und Verpachtung oder Dienstleistungen (also einschließlich der sonstigen betrieblichen Erträge und der außerordentlichen Erträge) nach Abzug von Erlösschmälerungen und sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern (Verbrauchssteuern)
- Weitere Änderungen betreffen die Berichterstattung in Anhang und Lagebericht (z.B. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag waren bisher im Nachtragsbericht des Lageberichts, jetzt sind sie im Anhang anzugeben)
- Es sind nur noch geprüfte Jahresabschlüsse zur Offenlegung nach § 325 HGB beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeiger elektronisch einzureichen.

Die Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

- 32.** ~~Nach § 12 Abs. 2 KPG M-V a.F. konnten der Landesrechnungshof und die Rechtsaufsichtsbehörde die Vorlage der Prüfungsberichte verlangen, wenn einer kommunalen Körperschaft Anteile an Gesellschaften in dem in § 53 HGrG bezeichneten Umfang gehören und die Jahresabschlussprüfung nach anderen Rechtsvorschriften erfolgt. Anhand der vorgelegten Berichte dieser nicht nach KPG M-V prüfungspflichtigen Unternehmen (mittelgroße/große Kapitalgesellschaften) konnte der Landesrechnungshof eine Größenklassenänderung wegen Unterschreitung der Schwellenwerte nach § 267 HGB zeitnah erkennen. Die Neufassung des KPG M-V enthält diese Regelung nicht mehr.~~ Die unteren Rechtsaufsichtsbehörden und die beteiligungsverwaltenden Ressorts werden **daher** gebeten, von sich aus regelmäßig neben den prüfungspflichtigen Einrichtungen auch die in ihrem Zuständigkeitsbereich *existierenden mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sowie Neugründungen dem Landesrechnungshof mitzuteilen*. Die Mitteilung sollte jährlich in

der ersten Kalenderwoche des neuen Jahres erfolgen. Darüber hinaus werden die gesetzlichen Vertreter von kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sowie deren Abschlussprüfer gebeten, den Landesrechnungshof möglichst bald über Größenklassenänderungen oder zu erwartende Änderungen zu unterrichten.

- ~~33. Darüber hinaus werden die gesetzlichen Vertreter von kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sowie deren Abschlussprüfer gebeten, den Landesrechnungshof möglichst bald über Größenklassenänderungen oder zu erwartende Änderungen zu unterrichten.~~

Unternehmen und Einrichtungen der kommunalen Körperschaften in der Rechtsform des privaten Rechts unterliegen der Jahresabschlussprüfung nach Abschnitt III KPG M-V, soweit ihr Jahresabschluss nach Maßgabe des § 73 Abs. 1 Nr. 2 der Kommunalverfassung auf der Grundlage entsprechender Bestimmungen in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag geprüft wird, § 11 Abs. 1 KPG M-V. Sofern die Prüfungsrechte nach den Vorschriften des KPG M-V noch nicht im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung verankert sind, ist dies baldmöglichst nachzuholen.

34. Der Landesrechnungshof weist auf den Prüfungsstandard „IDW PS 700 Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV insbesondere zugunsten öffentlicher Unternehmen vom 29.11.2012“ hin. Das IDW legt in diesem Prüfungsstandard die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer, unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit, zum Einen im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen beurteilen, ob erhaltene Beihilfen in Übereinstimmung mit dem EU-Beihilferecht gewährt und in der Bilanz ordnungsgemäß abgebildet wurden. Zum Anderen wird dargelegt, wie die EU-rechtlich vorgeschriebene Prüfung der Beihilfekonformität (insbesondere die Vermeidung von Überkompensation) auf Ebene der gewährenden Stelle im Rahmen einer gesonderten Prüfung durchzuführen und hierüber Bericht zu erstatten ist.

B Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für gebührenfinanzierte Einrichtungen (Abfallentsorgungsbetriebe; Wasserver- und Abwasserentsorgungsbetriebe) und Abschlussprüfer, soweit nicht unter A genannt.

1. Nach dem Urteil des OVG Greifswald vom 15.11.2000 – 4 K 8/99 (LKV 2001 S. 516) dürfen Betriebe der Wasserver- und Abwasserentsorgung, die wasserwirtschaftliches Vermögen unentgeltlich übernommen haben, für diese Wirtschaftsgüter keine Anschaffungskosten in die Beitragskalkulation einfließen lassen.
2. Die prüfungspflichtige Einrichtung erhält mit Zugang der Bescheide Kenntnis über die geschuldete und ggf. verrechenbare Abwasserabgabe. Die verrechenbare Abwasserabgabe ist in einen Sonderposten einzustellen und rätierlich aufzulösen. Die Höhe des Auflösungsbetrags richtet sich nach dem den begünstigten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu Grunde liegenden Abschreibungssatz.
3. Wasserver- und Abwasserentsorgungsbetriebe müssen Vorsorge treffen für künftige Reinvestitionen. Wegen ausbleibender Fördermittel sollten nach Möglichkeit die Finanzierungsmittel in den Betrieben erwirtschaftet werden. Dazu sind sukzessiv ausreichende Rücklagen aufzubauen. Die Auflösungsbeträge der erhaltenen Fördermittel (Investitionszuschüsse) sollten daher nicht gebührenmindernd in der Gebührenkalkulation berücksichtigt werden, soweit dies nach dem Zuwendungsbescheid zulässig ist. Ggf. ist eine entsprechende Anpassung der Bescheide zu prüfen. Eine angemessene Eigenkapitalverzinsung sollte ihren Niederschlag – auch zur künftigen Liquiditätssicherung – in der Gebührenkalkulation finden.
- 4.
5. Bei der Ermittlung von Abwassergebühren ist sicherzustellen, dass sämtliche eingeleitete Abwassermengen berücksichtigt werden. Es sind auch die Mengen zu erfassen, die bei Eigenwasserversorgung durch Hauspumpwerke von angeschlossenen Haushalten verursacht werden. Nicht erfasste Abwassermengen führen im Ergebnis zu Einnahmeausfällen beim Abwasserentsorgungsbetrieb und zur Ungleichbehandlung von Anschlussnehmern. Die Einrichtungen sind in diesen Fällen gehalten, eine Bestandsaufnahme im eigenen Entsorgungsgebiet vorzunehmen. Gegebenenfalls sind die entsprechenden technischen Voraussetzungen für eine vollständige ordnungsgemäße Erfassung zu schaffen. Dieses bildet die Grundlage für eine korrekte Gebührenerhebung. Der Landesrechnungshof erwartet von den prüfungspflichtigen Einrichtungen zu diesem Sachverhalt Informationen im Jahresabschluss, die Abschlussprüfer werden um Würdigung gebeten.
6. Der Landesrechnungshof erwartet, dass alle wasser- und abwasserwirtschaftlichen Ver- und Entsorgungsunternehmen bislang nicht erhobene Anschlussbeiträge festsetzen und entsprechende Bescheide erlassen. Dabei sind die Verfahrensvorschrif-

ten im Dritten Teil des KAG M-V zu beachten. Nach § 12 Abs. 2 des Ersten Gesetzes vom 14. Juli 2016 zur Änderung des KAG ist die Festsetzungsfrist für nicht erhobene Anschlussbeiträge nach § 9 Abs.1 Satz 1 KAG auf 20 Jahre verlängert worden. Der Lauf der Frist beginnt frühestens mit Ablauf des 31.12.2000, die Festsetzungsfrist endet zum 31.12.2020. § 9 Absatz 1 Satz 2 (Erhebung von Erneuerungsbeiträgen) wurde aufgehoben. Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 12 Abs. 2 KAG für alle kommunalen Abgaben und Steuern vier Jahre. Der Landesrechnungshof erwartet Feststellungen des Abschlussprüfers dazu, ob und inwieweit Verwaltungsakte ergangen sind.

7. Zunehmend ist festzustellen, dass Abwasserentsorgungsbetriebe unter ernsthaften Liquiditätsproblemen leiden. Der Landesrechnungshof erwartet im Lagebericht eine Aussage über die Gebühren- und Beitragsentwicklung in den nächsten 10 Jahren unter Berücksichtigung der Finanzierung erforderlicher Neu- und Reinvestitionen sowie von zu erwartenden Verbrauchsänderungen. Durch den Abschlussprüfer sind diese Ausführungen auf Plausibilität zu prüfen, das Ergebnis ist im Prüfungsbericht darzustellen.
8. Von der Geschäftsführung werden Aussagen zu gebührenrechtlichen Nachkalkulationen erwartet. Diese Nachkalkulationen sind vom Abschlussprüfer ebenfalls auf Plausibilität zu prüfen und im Prüfungsbericht darzustellen (Soll-/Ist-Vergleiche zur Wirtschaftlichkeitsberechnung).

Nach den Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes im Bereich der Betriebe der Trinkwasserversorgung und der Abwasserbeseitigung belasten bestimmte Kostenfaktoren die Wirtschaftlichkeit dieser Betriebe stark. Um festzustellen, wo die Ursachen dafür liegen und welche Maßnahmen gegebenenfalls zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation zu ergreifen sind, hatte der Landesrechnungshof von der Geschäftsführung die Darstellung verschiedener Kennzahlen als Anlage zum Bericht erwartet. Nach Abschluss der Querschnittsprüfung des Landesrechnungshofes zur wirtschaftlichen Entwicklung ist nur noch die Kennziffer „Auslastungsgrad der Kläranlage“ (Entsorgte EGW / Gesamtkapazität EGW, Einwohnergleichwerte) darzustellen. Die **Anlage 7** zum Grundwerk wurde entsprechend ergänzt.

9. Gebührenüberdeckungen sind in der Bilanz auszuweisen. als Rückstellungen für künftige Gebührenunterdeckungen/Kostenunterdeckungen auszuweisen. Bezüglich des Ausgleichs von Gebührenüber- oder -unterdeckungen wird auf § 6 Abs. 2d KAG verwiesen.
10. In seinem Bericht zur Abwasserentsorgung in Mecklenburg-Vorpommern vom 14.12.2004 hat der Landesrechnungshof den Aufgabenträgern empfohlen, nach einem Spezialkontenrahmen zu buchen. Die Anwendung des daraufhin von der Arbeitsgemeinschaft Mecklenburg-Vorpommerscher Wasserver- und Abwasserent-

~~sorger (ARGE) erstellten Musterkontenplans (www.bdew.de/internet.nsf/id/DE_Mecklenburg-Vorpommern) ist allen betreffenden Betrieben vom Innenministerium empfohlen worden. Der Landesrechnungshof erwartet eine Feststellung des Abschlussprüfers, ob dieser Kontenplan bei der geprüften Einrichtung zur Anwendung kommt oder ob nach anderen Kontenplänen gebucht wird.~~

11. Aus aktuellem Anlass bittet der Landesrechnungshof im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen ab 2008 um detaillierte Erläuterungen zur Einführung privatrechtlicher Entgeltregelungen für die Wasserver- und Abwasserentsorgung.

Dabei ist aufzuzeigen, ob

- bis zum Zeitpunkt der Umstellung auf privatrechtliche Entgelte Beiträge gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 KAG M-V erhoben wurden,
- eine rechtlich verbindliche Beitragssatzung bestand,
- nach der Einführung der Entgeltregelung Baukostenzuschüsse i. S. des § 9 AVB-WasserV erhoben werden.

Für den Fall, dass in der Vergangenheit bereits Beiträge erhoben wurden, ist aufzuzeigen, ob diese Beiträge an die Anschlussnehmer zurückgezahlt werden sollen, und wie die Finanzierung erfolgen soll. Die Geschäftsführung/Betriebsleitung hat im Lagebericht darzustellen, wie sich die Umstellung auf ein privatrechtliches Entgeltsystem auf die Liquidität und die Ertragssituation auswirkt sowie eine Risikoeinschätzung vorzunehmen. Der Abschlussprüfer wird gebeten, diese Ausführungen auf Plausibilität zu prüfen und das Ergebnis in seinem Jahresabschlussprüfungsbericht ausführlich darzustellen.

C Hinweise, Bemerkungen und Prüfungsschwerpunkte für prüfungspflichtige Einrichtungen der Wohnungswirtschaft und Abschlussprüfer, soweit nicht unter A genannt

1. Nach dem BFH-Urteil vom 3.8.2005 – I R 36/04 (BStBl 2006 II S. 369) sind die zu leistenden Anschlussbeiträge für altangeschlossene Grundstücke nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren; sie kommen vielmehr so genannten Ergänzungsbeiträgen gleich und sind als Erhaltungsaufwand zu behandeln. Der Aufwand ist in einer Rückstellung zu erfassen. Es ist durch den Abschlussprüfer zu prüfen, ob die Rückstellungen für zu erwartende Anschlussbeiträge in einer ausreichenden Höhe bemessen sind.
2. Die demografische Entwicklung in M-V führt zu weiter steigenden Leerständen. Technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauern werden daher in zunehmendem Maße auseinander fallen. Es ist sicherzustellen, dass im Zeitpunkt der vollständigen Abschreibung des Wohnungsbestands nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer die darauf entfallenden Darlehensverbindlichkeiten ebenfalls vollständig getilgt sind. Der Landesrechnungshof erwartet hierzu von der Geschäftsführung eine umfassende Prognose zum demografischen Risiko, zum Kapitaldienst und zur langfristigen Unternehmensentwicklung; diese sollte im Lagebericht unter Risiken der künftigen Entwicklung dargestellt werden. Die dieser Vorausschau zu Grunde liegenden Berechnungen sollten dem Abschlussprüfer zur Verfügung gestellt werden. Der Abschlussprüfer wird um entsprechende Würdigung gebeten. Der Landesrechnungshof behält sich vor, diese Berechnungen im Einzelfall anzufordern.
3. Die prüfungspflichtigen Einrichtungen müssen den Wohnungsbestand unter Berücksichtigung des strukturellen Leerstands angemessen bewerten (reale Bewertung, marktangemessene Bilanzwerte etc.) und ggf. Anpassungen unter Beachtung des § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB vornehmen. Durch den Abschlussprüfer sind diese Sachverhalte auf Plausibilität zu prüfen und im Bericht darzustellen.
4. Die in den nächsten 3 Jahren zur Prolongation anstehenden Kreditvolumina sind vom Abschlussprüfer im Prüfungsbericht aufzuzeigen. Auf ggf. bereits veranlasste Neuverhandlungen oder Umschuldungen ist dabei einzugehen.
5. Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes im Bereich der prüfungspflichtigen Einrichtungen der Wohnungswirtschaft zeigen, dass bestimmte Kostenfaktoren, insbesondere Personalkosten, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zum Teil stark belasten. Um den kommunalen Gesellschaftern wichtige Informationen zur Wirtschaftlichkeit ihres Unternehmens zur Verfügung zu stellen und um gleichzeitig eine Vergleichbarkeit von Kennzahlen der Unternehmen der Wohnungswirtschaft zu erreichen, erwartet der Landesrechnungshof von der Geschäftsführung die Darstellung der Kennziffer „Wohneinheiten/Gewerbeeinheiten je Mitarbeiter“

(*WE/MA*) in der Anlage „Wohnungswirtschaftliche Kennzahlen“. Als angemessen sieht der Landesrechnungshof 300 WE/MA an, sofern die Reparaturarbeiten durch beauftragte Handwerker ausgeführt werden. Bei Unterschreitung dieser Größe (< 300 WE/MA) erwartet der Landesrechnungshof von der Geschäftsführung eine Begründung. Der Abschlussprüfer wird gebeten, die Begründung im Rahmen der Berichterstattung nach § 53 HGrG (Fragenkreis 16) auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen.

Der Landesrechnungshof stellt klar, dass die Kennziffer „Wohneinheiten/Gewerbeeinheiten je Mitarbeiter“ (WE/MA) von allen prüfungspflichtigen Einrichtungen der Wohnungswirtschaft in der Anlage „Wohnungswirtschaftliche Kennzahlen“ darzustellen ist, also auch von Einrichtungen, die eigene Handwerker beschäftigen.

Der Ermittlung der wohnungswirtschaftlichen Kennziffer WE/MA ist nur das kaufmännische Personal, das mit der Bewirtschaftung des eigenen und des fremden Wohnungs-/Gewerbebestands beschäftigt ist, zugrunde zu legen. Eigene Handwerker, Hausmeister und Gärtner sind nicht einzubeziehen. Auszubildende und Geschäftsführer werden ebenfalls nicht berücksichtigt. Teilzeitkräfte sind auf das Vollzeitäquivalent einer 40 Stundenwoche umzurechnen. Weitere zu bewirtschaftende Einheiten, wie Garagen oder Stellplätze sind zu berücksichtigen.

6. Der Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG beinhaltet auch die Frage nach der Prüfung der Rentabilität von vorgesehenen Investitionen. Zur Vermeidung von Fehlentscheidungen (z. B. Sanierungen über Bedarf) hält der Landesrechnungshof eine verstärkte Kontrolle wesentlicher geplanter Investitionen für dringend erforderlich. Er erwartet weitere detaillierte Ausführungen von der Geschäftsführung im Lagebericht, insbesondere ob und mit welchem Ergebnis im Vorwege die Notwendigkeit der Investition geprüft wurde. Der Abschlussprüfer wird gebeten, die Schlüssigkeit dieser Ausführungen zu prüfen.

D Standardisierung der Prüfungsverfahren

I Neubestellung des Abschlussprüfers

1. Nur im Falle der Neubestellung eines Abschlussprüfers (z. B. bei Prüferwechsel oder Firmengründung) wird ein öffentlicher Auftrag vergeben. Die Verpflichtung zur Einhaltung des Vergaberechts besteht nur in diesen Fällen. Innerhalb des Fünf-Jahres-Turnus ist eine Ausschreibung nicht erforderlich.
2. Bei zusammenhängenden Prüfungen nach § 11 Abs. 2 KPG M-V zählen die im Zusammenhang geprüften Geschäftsjahre einzeln hinsichtlich der Frage, ob nach fünf Jahren ein Prüferwechsel angezeigt ist.
3. Ein Prüferwechsel steht bereits nach vier Jahren an, wenn zwischen zwei zusammenhängenden Jahresabschlussprüfungen über einen Zeitraum von jeweils drei Jahren eine Einzelprüfung durchzuführen ist. Kommt es im Ausnahmefall gemäß § 11 Abs. 2 KPG M-V zu zwei aufeinander folgenden zusammenhängenden Prüfungen über einen Zeitraum von jeweils drei Jahren, erfolgt der Prüferwechsel erst nach Abschluss der zweiten Prüfung, also nach sechs Jahren.
4. Vor Ablauf des Fünf-Jahre-Turnus ist ein Prüferwechsel grundsätzlich nicht möglich. Ausnahmen kann der Landesrechnungshof aus wichtigem Grund zulassen oder wenn zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Einrichtung Einvernehmen über einen vorzeitigen Prüferwechsel besteht. Kostengründe rechtfertigen keinen vorzeitigen oder späteren Prüferwechsel.
5. Kommt es in Ausnahmefällen vor Ablauf von fünf Jahren zu einem Prüferwechsel (z. B. wegen Nichtvereinbarkeit von Prüfung und Beratung), ist vom neuen Abschlussprüfer eine Karenzzeit von mindestens fünf Jahren zum zuletzt geprüften Jahresabschluss der jeweiligen Einrichtung zu gewährleisten.
- 6.
7. Der Wechsel des Abschlussprüfers im Fünf-Jahre-Turnus (externe Rotation) hat sich bei den Gesellschaften mit Beteiligung der öffentlichen Hand in Mecklenburg-Vorpommern bewährt. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die externe Rotation weitgehend den gleichen Regeln unterliegt wie die Trennung von Abschlussprüfung und Beratung. Danach ist nach Ablauf des Fünf-Jahre-Turnus die Bestellung eines Abschlussprüfers nicht zulässig, wenn er mit dem Prüfer des vorhergehenden Jahresabschlusses durch gesellschaftsrechtliche oder sonstige Beziehungen (z. B. Bürogemeinschaft, wechselseitige Personalgestellung oder andere Fallgestaltungen, die zu einem Netzwerk i. S. v. § 319b HGB führen) verbunden ist. Der Landesrechnungshof hat die Verpflichtungserklärung zur Unabhängig-

keit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit (Anlage 2) zu Punkt 4 entsprechend ergänzt und geändert.

Aus gegebenem Anlass weist der Landesrechnungshof darauf hin, dass die Regelungen zur externen Rotation auch für den Fall Anwendung finden, dass ein Wirtschaftsprüfer zu einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wechselt oder eine selbständige Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer aufnimmt. Es könnte sonst einen zweiten Fünf-Jahres-Turnus im Anschluss geben und derselbe Wirtschaftsprüfer bis zu zehn Jahresabschlussprüfungen durchführen. Eine Neutralitätsphase von fünf Jahren ist also stets einzuhalten.

Wechselt ein Wirtschaftsprüfer zu einer anderen Wirtschaftsprüfereinheit, ist durch diese sicherzustellen, dass der wechselnde Wirtschaftsprüfer nicht an einer solchen Jahresabschlussprüfung mitwirkt, wenn er schon an den vorangegangenen fünf Jahresabschlussprüfungen für das geprüfte Unternehmen verantwortlich teilgenommen hat. Dies gilt auch, wenn ein zuvor selbständiger Wirtschaftsprüfer (in eigener Praxis) oder ein Wirtschaftsprüfer neben seiner Praxis eine Tätigkeit bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aufnimmt.

II Ausschreibung der Prüfungsleistung

1. Der Landesrechnungshof hat für die Ausschreibung der Prüfung von Jahresabschlüssen ein standardisiertes Verfahren zur Qualitätssicherung eingeführt. In diesem Musterschreiben zur Ausschreibung der Prüfungsleistung (Anlage 1) werden Prüfungsgegenstand und vertragliche Pflichten des noch auszuwählenden Abschlussprüfers zwecks Vereinheitlichung der Berichterstattung über die Jahresabschlussprüfungen näher beschrieben.

Das Musterschreiben enthält ferner Vorgaben, die bei Abgabe von Angeboten für Jahresabschlussprüfungen einzuhalten sind. Hierdurch wird sichergestellt, dass Abschlussprüfer die Nachweise über ihre Qualifikation und Praxisorganisation nach HGB, WPO und landesrechtlichen Vorschriften in einem einheitlichen Verfahren beibringen.

Der Ausschreibungstext (Musterschreiben zur Ausschreibung der Prüfungsleistungen, vgl. Grundwerk Anlage 1) ist ggf. von der prüfungspflichtigen Einrichtung um Prüfungsleistungen nach weiteren rechtlichen Vorschriften zu ergänzen, z. B. Energiewirtschaftsgesetz, EnWG. Der Begriff „Kurztestate“ wird um den Klammerzusatz „Jahresabschluss, Lagebericht, Bestätigungsvermerk“ ergänzt.

Die formularmäßige Erklärung führt im Interesse der prüfungspflichtigen Einrichtung bereits im Vorfeld der Jahresabschlussprüfung kostenseitig zu mehr Überschaubarkeit. Auf der Grundlage der entsprechenden Angaben der Bieter zu ihrer Qualifikati-

on und den Prüfungskosten kommt ein für alle Beteiligten transparentes Auswahlverfahren zum Tragen.

2. Aufträge zur Jahresabschlussprüfung sollten entsprechend dem VOL-Verfahren der Freihändigen Vergabe vergeben werden. Das Innenministerium Mecklenburg-Vorpommern empfiehlt, ab einem geschätzten Auftragswert von 10.000 € die Absicht der Auftragsvergabe in angemessener Weise (beispielsweise auf der eigenen Homepage) zu veröffentlichen, um der Verpflichtung zur Vergabe in einem transparenten Verfahren nachzukommen. Im Regelfall müssen mindestens drei Angebote eingeholt werden. Der Zuschlag ist auf das wirtschaftlichste Angebot zu erteilen. Das gilt nicht für Angebote, deren Preis in offenbarem Missverhältnis zur Leistung stehen. Erscheint ein Angebotspreis im Verhältnis zur Leistung ungewöhnlich niedrig, so sind die Einzelposten des Angebots zu überprüfen. Zu diesem Zweck hat der Anbieter die erforderlichen Belege zur Preiskalkulation vorzulegen.
3. Bitte beachten Sie beim Angebotsvergleich, dass neben den Prüfungsleistungen (vgl. Aufschlüsselung der Gesamthonorare) auch Fahrtzeiten, Kilometergeld, Verpflegungsmehraufwand sowie Übernachtungskosten anfallen können. Bei erheblich voneinander abweichenden Angeboten empfiehlt es sich, weitere Vergleichsangebote einzuholen.
4. Bei der Angebotsabgabe ist bereits zu beachten, dass die Prüfung der Nachkalkulationen bei Abwasser- und Abfallentsorgungsbetrieben zu erhöhtem Prüfungsaufwand und damit zu höheren Prüfungsgebühren führen kann.
5. Der Landesrechnungshof stellt anheim, in Angeboten neben der Tabelle zur Aufschlüsselung der Prüfungsleistungen im Einzelnen zu begründen, welcher Aufwand auf eigene Schwerpunkte und welcher auf jene des Landesrechnungshofes entfällt. Sowohl die vom Abschlussprüfer selbst ausgewählten als auch die vom Landesrechnungshof gesetzten Schwerpunkte sind genau zu benennen.
6. Angebote zur Durchführung von Jahresabschlussprüfungen kommunaler Wirtschaftsbetriebe sollten dem Auftrag entsprechend möglichst realistisch kalkuliert werden, um Nachberechnungen zu vermeiden.

Bei den vorgelegten Angeboten wurden zum Teil äußerst unterschiedliche Stundenkontingente und damit Preisunterschiede sichtbar. Der Landesrechnungshof warnt vor „Dumpingangeboten“. Er behält sich vor, derartige Auswahlvorschläge zurückzuweisen, um die Qualität der Abschlussprüfung zu gewährleisten. Gegebenenfalls wird die Wirtschaftsprüferkammer hiervon unterrichtet.

7. Nachforderungen im Rahmen von Schlussrechnungen wegen eines Mehraufwands für die Erstprüfung verstoßen gegen den Vertrag über die Jahresabschlussprüfung und sind daher unzulässig. Mit Abschlussprüfern, die so verfahren, wird der Lan-

desrechnungshof künftig keine Verträge abschließen. Bei Eintritt nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftragsgebers im Sinne von § 27 Abs. 2 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer, die zu einer erheblichen Erhöhung des Aufwands des Abschlussprüfers führen, bittet der Landesrechnungshof um unverzügliche Unterrichtung.

8. Bereits bei Auswahl des Abschlussprüfers ist zu berücksichtigen, dass der dem Landesrechnungshof vorzuschlagende Abschlussprüfer über einen Auszug aus dem Berufsregister nach § 40 Abs. 3 WPO verfügen muss, aus dem sich ergibt, dass er als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 38 Nr. 1h oder Nr. 2g WPO in das Berufsregister der Wirtschaftsprüferkammer eingetragen ist. Auch wenn das Kommunalprüfungsgesetz diesen Auszug selbst nicht vorsieht, so ist der Wirtschaftsprüfer berufsrechtlich verpflichtet, sich einer Qualitätskontrolle zu unterziehen, wenn er gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführt. Der Landesrechnungshof weist deutlich darauf hin, dass er Verträge über die Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe nach § 13 Abs. 2 KPG M-V nur mit Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften abschließt, die über einen entsprechenden Nachweis verfügen. Weiterhin werden Kenntnisse des Abschlussprüfers zu den landesrechtlichen Vorschriften Mecklenburg-Vorpommerns, insbesondere dem Kommunalprüfungsgesetz, dem Kommunalabgabengesetz, der Kommunalverfassung, der Eigenbetriebsverordnung sowie der dazu gehörigen Verwaltungsvorschriften vorausgesetzt.
- 9.
10. Mit dem Auswahlvorschlag hat die prüfungspflichtige Einrichtung gleichzeitig den Preisspiegel über die eingeholten Vergleichsangebote, eine Aufschlüsselung des jeweiligen Gesamthonorars nach Prüfungsleistungen und Qualitätsstufe der eingesetzten Prüfer und die Verpflichtungserklärung des empfohlenen Abschlussprüfers zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit vorzulegen. Dies wird noch nicht von allen prüfungspflichtigen Einrichtungen beachtet. Mehrmals musste die fehlende Verpflichtungserklärung gesondert vom Abschlussprüfer angefordert werden. Zur Vermeidung von unnötigem Aufwand bittet der Landesrechnungshof dringend um Ihre Mitarbeit.
11. In der elektronischen Kommunaldatenbank des LRH (LinDesk) wurde die Möglichkeit eingerichtet, dass die prüfungspflichtigen Einrichtungen stets über den Vertragsabschluss mit dem Abschlussprüfer nachrichtlich informiert werden, also nicht nur im Fall des Prüferwechsels.
12. ~~Die Stundensätze für Jahresabschlussprüfungen kommunaler Wirtschaftsbetriebe nach Abschnitt III KPG M-V wurden zuletzt für die Jahresabschlussprüfungen ab 2011 angehoben und sollten mindestens für drei weitere Geschäftsjahre gelten.~~

Darüber hatte der Landesrechnungshof in seinem Rundschreiben 1/2010 vom 27. Mai 2010 informiert. Der Landesrechnungshof hält nunmehr eine moderate Anpassung der Prüfungsgebühren für angezeigt, die auch die wirtschaftliche Entwicklung der kommunalen Unternehmen berücksichtigen soll. Die erhöhten Stundensätze finden auf die Jahresabschlussprüfungen ab 2016 (für alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung des Geschäftsjahrs 2016, unabhängig vom Zeitpunkt der Durchführung) Anwendung, sofern nicht bereits ein Vertrag über die Prüfung des Jahresabschlusses 2016 abgeschlossen worden sein sollte. Die Stundengebühr beträgt für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe I 101 €, für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe II 79 € und für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe III 60 €. Die neuen Stundengebühren gelten für mindestens drei weitere Geschäftsjahre. Für die Jahresabschlussprüfungen 2015 sind noch die bisherigen Stundensätze von 95 €, 74 € und 56 € gültig.

Die Stundensätze für Jahresabschlussprüfungen kommunaler Wirtschaftsbetriebe nach Abschnitt III KPG M-V wurden zuletzt für die Jahresabschlussprüfungen ab 2016 angehoben und sollten mindestens für drei weitere Geschäftsjahre gelten. Darüber hatte der Landesrechnungshof in seinem Rundschreiben 1/2016 vom 1. März 2016 informiert. Der Landesrechnungshof greift das Anliegen der Vertreter der Wirtschaftsprüferkammer auf und hält nunmehr eine moderate Anpassung der Prüfungsgebühren in Anlehnung an die Entwicklung der Beamtenbesoldung in Mecklenburg-Vorpommern für angezeigt. Hiermit soll auch die wirtschaftliche Entwicklung der kommunalen Unternehmen berücksichtigt werden. Die erhöhten Stundensätze finden auf die Jahresabschlussprüfungen ab 2019 (für alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung des Geschäftsjahrs 2019, unabhängig vom Zeitpunkt der Durchführung) Anwendung. Die Stundengebühr beträgt für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe I 108 €, für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe II 84 € und für Prüfungsleistungen der Qualifikationsstufe III 64 €. Die neuen Stundengebühren gelten für mindestens drei weitere Geschäftsjahre. Für die Jahresabschlussprüfungen 2018 sind noch die bisherigen Stundensätze von 101 €, 79 € und 60 € gültig.

13. Einheitliche Gebührensätze ermöglichen erst eine gewisse Vergleichbarkeit der angebotenen Leistungen und wirken damit der Gefahr entgegen, den Abschlussprüfer eher nach dem Preis und weniger nach der Qualität (Referenzen etc.) vorzuschlagen. Im Interesse der kommunalen Wirtschaftsbetriebe, deren Vermögens- und Ertragslage nach wie vor vielfach unbefriedigend ist, sollten die Prüfungsgebühren für Pflichtprüfungen auch weiterhin maßvoll bemessen sein. Mit Abschlussprüfern, die individuelle Honorare verlangen, wird der Landesrechnungshof künftig keine Verträge abschließen.
14. Der Landesrechnungshof erwartet die Vorlage der Rechnungen nach Möglichkeit gleichzeitig mit der Übersendung des Jahresabschlussprüfungsberichts, spätestens

nach 4 Wochen nach Übersendung. Der Landesrechnungshof ist auch damit einverstanden, wenn die detaillierte Gebührenrechnung künftig der jährlich erneut einzureichenden Verpflichtungserklärung zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit des Folgejahres beigelegt wird. ~~Stimmt die Rechnung mit dem abgegebenen Angebot überein, kann auf die Übersendung der Gebührenrechnung verzichtet werden. In dem Fall ist im Anschreiben zur Übersendung des Prüfungsberichts darauf hinzuweisen. Dieses Verfahren berücksichtigt das Anliegen der Abschlussprüfer zur Minimierung des Verwaltungsaufwands.~~

Da leider noch immer nicht alle Abschlussprüfer der Bitte nachkommen, die Kopien ihrer Gebührenrechnungen vollständig zu übersenden, wird hiermit erneut daran erinnert. Der Landesrechnungshof hat bereits säumige Abschlussprüfer direkt zur Vorlage aufgefordert und wird auch weiterhin dementsprechend verfahren.

15. Der Landesrechnungshof hat die Gebührenrechnungen der Abschlussprüfer stichprobenweise eingesehen. Dabei hat er festgestellt, dass in Ausnahmefällen zahlreichen Fällen Mehrberechnungen zum Teil erheblich über das vertraglich vereinbarte Honorar hinaus vorgenommen wurden. Die Nachforderungen waren nach Auffassung des Landesrechnungshofes nicht immer sachlich gerechtfertigt. Es zeigte sich, dass Mehrberechnungen auch dadurch entstanden sind, weil Prüfungsvorbereitung, Vorprüfung und Prüfungsdurchführung nicht konsequent bzw. effektiv genug vorgenommen wurden. Eindeutige Fälle von schädlichen Beratungsleistungen hatten, ebenso wie neben der Jahresabschlussprüfung durchgeführte Sonderprüfungen oder erstellte Gutachten, den sofortigen Prüferwechsel zur Folge. In begründeten Fällen konnten die Bedenken des Landesrechnungshofes indes auch ausgeräumt werden.

16. Der Landesrechnungshof weist aus gegebener Veranlassung darauf hin, dass die Rechnungsprüfung der Honorarrechnungen auf sachliche und rechnerische Richtigkeit grundsätzlich zu den Aufgaben der prüfungspflichtigen Einrichtungen zählt und vor der endgültigen Bezahlung vorgenommen werden sollte. Die Einsichtnahme des Landesrechnungshofes in die Rechnungen erfolgt aus Gründen der Qualitätssicherung der Jahresabschlussprüfung.

III Verpflichtungserklärung zur Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit

1. Der Abschlussprüfer hat dem Landesrechnungshof jährlich für jeden Prüfungsfall eine Verpflichtungserklärung vorzulegen. Der Wortlaut der Verpflichtungserklärung wird um einen Absatz ergänzt, der klarstellt, dass Formulierungen, die sich auf Kapitalgesellschaften beziehen, z. B. bei Eigenbetrieben sinngemäß gelten. Formulierungen, die nicht auf alle Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Wirtschaftsprüfer zutreffen, gelten ebenfalls sinngemäß.

2. Die Verpflichtungserklärung ist dem durch das Bilanzrechtsreformgesetz geänderten Gesetzeswortlaut angepasst worden. Sie entspricht nunmehr – mit Ausnahme der unter Abschnitt D-I Ziffer 7 genannten Ergänzung zu Punkt 4 – der Formulierungsempfehlung nach IDW PS 345 Stand: 06.12.2013 (FN-IDW 2/2014, S.122 ff.).
3. Der vorgesehene Abschlussprüfer hat Art und Umfang der Leistungen anzugeben, die über die Abschlussprüfungen hinaus für die zu prüfende Einrichtung erbracht werden sollen. Bei den erbrachten und vereinbarten Leistungen sind auch Beträge für die *beiden¹ vorangegangenen Geschäftsjahre* anzugeben (z. B. für 2010 und 2011, wenn die Verpflichtungserklärung für die Prüfung des Jahresabschlusses 2012 abgegeben wird). Das gilt auch für die Leistungen auf Grund der Jahresabschlussprüfungen. Bei Erstprüfungen bitte bei Auftrag und Honorar „keine“ eintragen. Bitte verzichten Sie auf freies Formulieren.
4. Jede Verpflichtungserklärung muss eine Aussage darüber enthalten, ob der Abschlussprüfer über einen *Auszug aus dem Berufsregister* nach § 40 Abs. 3 WPO verfügt; der Auszug ist *unaufgefordert beizufügen*. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass der maßgebliche Zeitpunkt hierfür die Annahme des Prüfungsauftrags ist, nicht der tatsächliche Beginn der Prüfungshandlungen. Er behält sich vor, bei Verstößen die Wirtschaftsprüferkammer zu informieren.
5. Die Verpflichtungserklärung muss die Versicherung enthalten, dass sie im Wortlaut mit der Anlage 2 zum Grundwerk des Landesrechnungshofes Stand: **14. November 2017** ~~25. November 2016~~ übereinstimmt. Es wird darauf hingewiesen, dass die Verpflichtungserklärung in Punkt 4 auf die Regelungen des Landesrechnungshofes nach Abschnitt D-I Ziffer 7 Bezug nehmen muss.
6. Der Landesrechnungshof behält sich weiterhin vor, unzureichende Verpflichtungserklärungen zurückzuweisen.
- 7.

E Trennung von Abschlussprüfung und Beratung

1. Der Landesrechnungshof vertritt nach wie vor die Auffassung einer strikten *Trennung von Beratung und Abschlussprüfung*. Der Landesrechnungshof wird daher *Verträge i. S. des § 13 KPG M-V* über die Durchführung der Jahresabschlussprüfungen nur mit solchen Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften abschließen, die *keine weiteren Beratungsleistungen* für die zu prüfende Einrichtung erbringen oder sich hierzu vertraglich verpflichtet haben. Ausgenommen hiervon sind unentgeltlich erbrachte Beratungsleistungen, die unmittelbar Ausfluss der Abschlussprüfung sind.

¹ Abweichend zu der Erklärung auf Seite 1 im zweiten Absatz Zeilen 6 bis 8 i. S. der Ziffer 7.2.1 des Deutschen Corporate Governance Kodex (und damit darüber hinausgehend).

2. Der Landesrechnungshof wird den Grundsatz der Trennung von Abschlussprüfung und Beratung (E/1) auch in den Fällen durchsetzen, in denen die Beratungsleistungen nicht vom Abschlussprüfer, sondern von einem Dritten erbracht werden, mit dem der Abschlussprüfer durch gesellschaftliche oder sonstige Beziehungen (z. B. Bürogemeinschaft, wechselseitige Personalgestaltung oder andere Fallgestaltungen, die zu einem Netzwerk i. S. v. § 319b HGB führen; vgl. D-I/7) verbunden ist. Dabei bezieht sich „Berater“ und „Abschlussprüfer“ nicht nur auf die zeichnungsberechtigten Personen, sondern auch auf die eingesetzten Mitarbeiter. Abschlussprüfer, die nach Abschluss des Vertrags über die Jahresabschlussprüfung Beratungsleistungen für die prüfungspflichtige Einrichtung erbringen, müssen damit rechnen, den Auftrag zur Jahresabschlussprüfung für die Folgejahre bis zum Ende des Prüfungsturnus nicht zu erhalten.
3. Im Übrigen sind die Ausschlussgründe i.S.d. §§ 319 Abs. 3 und 319b Abs. 1 HGB zu beachten und die besonderen Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen gemäß der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBp) vom 23. September 2016 zu erfüllen. Nach § 29 Abs. 1 BS WP/vBP haben Wirtschaftsprüfer ihre Tätigkeit zu versagen, wenn sie bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nicht unbefangen sind oder die Besorgnis der Befangenheit besteht. Außer in Fällen der Selbstprüfung (D-III/7 i.V.m. E/1 und E/2) können auch Eigeninteressen, Interessenvertretung und persönliche Vertrautheit des Abschlussprüfers die Unbefangenheit beeinträchtigen oder die Besorgnis der Befangenheit begründen (§§ 29 Absätze 2 bis 4, 32, 34 und 35 BS WP/vBP).
4. Zur *Offenlegung von Jahresabschlüssen* nach § 14 Abs. 5 KPG M-V bzw. § 325 HGB besteht Übereinstimmung, dass diese originäre Aufgabe der prüfungspflichtigen Einrichtung im Angebot enthalten sein muss, sofern sie als Ausfluss der Prüfungsleistungen vom Abschlussprüfer übernommen werden soll. Im ersten Prüfungsjahr dürfen hierfür höchstens 500 Euro, in den Folgejahren höchstens 250 Euro veranschlagt werden.
5. Die *Bestätigung der Fahrplankilometer* gemäß § 18 FAG M-V in der Fassung vom 10. November 2009 ist keine schädliche Beratungsleistung.
6. Der Landesrechnungshof ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die *Prüfung nach der Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV)* neben der Jahresabschlussprüfung durch denselben Abschlussprüfer zulässig ist. Es handelt sich nicht um eine schädliche Beratungsleistung. Da der Landesrechnungshof diese Prüfungsleistung nicht gemäß § 13 Abs. 2 KPG M-V im Namen und für Rechnung des prüfungspflichtigen Unternehmens in Auftrag gibt, sind diese Kosten nicht im Angebot für die Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen.

7. Bei *Verwendungsnachweisprüfungen* (z. B. First Level Control Prüfungen) sieht der Landesrechnungshof den Grundsatz der Trennung von Abschlussprüfung und Beratung nicht verletzt. Hier ist allerdings im Einzelfall zu prüfen, ob die Leistungen innerhalb oder außerhalb der Jahresabschlussprüfung erbracht werden. Fließen die Prüfungsergebnisse in den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses ein, müssen die Kosten grundsätzlich im Angebot zur Jahresabschlussprüfung enthalten sein. Wird das Erfordernis einer Verwendungsnachweisprüfung erst nach Abgabe des Angebots bekannt, kommt eine Erweiterung des Prüfungsauftrags in Betracht. Werden die Prüfungsergebnisse nicht Bestandteil des Berichts über die Jahresabschlussprüfung, so sind die Prüfungsleistungen dem prüfungspflichtigen Unternehmen gesondert anzubieten und auch gesondert in Rechnung zu stellen.
8. Die *Prüfung der Trennungsrechnung* bei Betrieben des öffentlichen Personennahverkehrs (siehe hierzu „Altmark Trans“-Entscheidung, EuGH-Urteil vom 24. Juli 2003 - C - 280/00 i.V.m. EG-Verordnung Nr. 1370/2007 vom 23. Oktober 2007) verstößt nicht gegen den Grundsatz der Trennung von Abschlussprüfung und Beratung. Der Prüfungsgegenstand ist nicht Bestandteil der Jahresabschlussprüfung. Die Prüfung der Trennungsrechnung ist keine Erweiterung der Jahresabschlussprüfung, sondern eine gesonderte, auf anderer rechtlicher Grundlage beruhende Prüfung, die der Landesrechnungshof nicht gemäß § 13 Abs. 2 KPG M-V im Namen und für Rechnung des prüfungspflichtigen Unternehmens in Auftrag gibt.
9. *Prüfungsleistungen nach den Vorschriften des EEG und des KWKG bei energierechtlich betroffenen Unternehmen (qualitätssichernde begleitende Prüfung des Stromentgelts im Bereich Netze, Prüfung Einhaltung der Preisgrenzen der Regulierungsbehörde) sind keine schädlichen Leistungen neben der Jahresabschlussprüfung und dürfen erbracht werden.*
10. *Zweifelsfragen* richten Sie bitte schriftlich an den Landesrechnungshof.

F Musterfassung des Berichts über die Pflichtprüfung

1. Die *Musterfassung des Berichts* über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts eines Unternehmens in der Rechtsform des *Eigenbetriebs* oder *Zweckverbands* ist als **Anlage 3**, die *Musterfassung des Berichts* über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts eines Unternehmens in der Rechtsform der *Kapitalgesellschaft* nach HGB ist als **Anlage 4** beigelegt.
2. Es ist festzuhalten, dass die Musterfassungen lediglich *Mindestanforderungen* enthalten. Zudem sind die besonderen Anforderungen des Landesrechnungshofes zur Abfassung von Prüfungsberichten stets zu erfüllen. Weitergehende Darstellungen oder spezifizierende Übersichten, die zweckdienlich sind, werden anheim gestellt.

