

**Drs. Nr. 279/10**

# **Bericht**

## **über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008**

**Hinweis:** Der Kreistag des Kreises Düren hat mit Beschluss vom 31.01.2012 festgelegt, dass der Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 (unter Wahrung personenbezogener oder unternehmensbezogener Daten) der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden kann.

---

**KREIS DÜREN  
RECHNUNGSPRÜFUNGSAMT**

**Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008**

Bismarckstraße 16  
52351 Düren

Haus A, Zimmer 166-170

Tel. 02421 - 22 2344  
Fax. 02421 - 22 2078

[www.kreis-dueren.de](http://www.kreis-dueren.de)  
E-Mail: [amt14@kreis-dueren.de](mailto:amt14@kreis-dueren.de)

## Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008

### Inhaltsverzeichnis

Einleitung	4
Prüfauftrag und Rechtsstellung	5
Prüfungsgegenstand und -umfang	6
Prüfungsunterlagen	9
Prüfungsmaßstäbe	10
Methodik der Prüfung	12
Externe Begleitung des RPA	15
Prüfbemerkungen des RPA	16
Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB	17
Inventur, Inventar und Bewertung	31
Abschreibungen	32
Das Interne Kontrollsystem (IKS)	38
Haushaltssatzung und Haushaltsplan	44
Jahresabschluss und Anlagen	47
Die Komponenten im Jahresabschluss	48
Ergebnis- und Finanzrechnung	51
Prüfung der Ergebnisrechnung	62
Prüfung der Finanzrechnung	65
Prüfung der Haushaltsplanermächtigungen	71
Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 GemHVO	73
Prüfung einzelner Bilanzpositionen – AKTIVA	77
Exkurs: Zinsentwicklung seit 2002	95
Prüfung einzelner Bilanzpositionen – PASSIVA	99
Exkurs: Prüfung von Delegationsaufgaben	126
Sonderhaushalt und Jahresabschluss	127
Prüfung des Anhangs	133
Prüfung des Lageberichts	136
Kennzahlen und Analysen zum Jahresabschluss	139
Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken	143
Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz	144
Prüfergebnis und Beurteilung der örtlichen Rechnungsprüfung	146
Allgemeines zum Bestätigungsvermerk	147
Wiedergabe des Bestätigungsvermerks	148
Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses (Empfehlung)	149

### ANLAGEN

## Einleitung

Nach Umstellung des kommunalen Rechnungswesens auf das NKF hatte der Kreis Düren zum Bilanzstichtag 01.01.2008 zunächst eine *Eröffnungsbilanz* aufzustellen (§§ 1 NKFEg, 92 GO). Diese wurde nach Aufstellung durch den Kämmerer am 23.12.2008 durch den Landrat bestätigt und sodann vom Rechnungsprüfungsamt bzw. -ausschuss geprüft (§ 92 Abs. 5 GO). Hierzu ist der Prüfbericht Drs. Nr. 181/09 ergangen. Die Eröffnungsbilanz wurde zum 14.05.2009 korrigiert und in der geprüften Fassung durch den Kreistag am 24.06.2009 festgestellt (§ 96 GO). Nach Ablauf des Haushaltsjahres 2008 hat der Kreis nach § 95 GO einen *Jahresabschluss* aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises vermitteln und ist zu erläutern.

Der Jahresabschluss besteht gem. § 37 GemHVO aus

- der Ergebnisrechnung
- der Finanzrechnung
- den Teilrechnungen
- der Bilanz und
- dem Anhang

Ihm ist ebenfalls ein Lagebericht nach § 48 GemHVO beizufügen.

Der Jahresabschluss ist die dokumentierte Form der Rechenschaftslegung. Rechenschaft beinhaltet hierbei die Offenlegung von Informationen zum Zwecke des Nachweises bestimmter Sachverhalte<sup>1</sup>.

Nach § 103 GO kommt dem RPA die Prüfung des Jahresabschlusses zu. Der Jahresabschluss ist (gleichzeitig) vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen (§ 101 Abs. 1 GO). Er bedient sich hierzu des Rechnungsprüfungsamtes (§ 101 Abs. 8 GO). Über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis ist ein *Prüfbericht* zu erstellen. Der *Bestätigungsvermerk* oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfbericht aufzunehmen (§ 101 Abs. 1 GO). Neben den vorgegebenen materiellen *Prüfinhalten* (§ 101 Abs. 2 bis 8 GO) macht der Gesetzgeber im Übrigen keine weiteren Vorgaben zu Form, Gliederung und Inhalt des Berichts. Eine Verweisung auf § 321 HGB wurde im kommunalen Bereich *nicht* ausgesprochen. Daher steht es vorbehaltlich der sonstigen Vorgaben im Ermessen der örtlichen Rechnungsprüfung, Format, Gliederung, Umfang und Inhalt der dargestellten Prüfung selbst zu bestimmen<sup>2</sup>. Maßgebliche Rechtsvorschriften enthalten die GO sowie die GemHVO. Die Vorschriften des HGB und der AO finden nur nach Maßgabe geltender (Verweisungs-) Vorschriften Anwendung. Neben den in diesen Regelungen aufgenommenen Prüfungsbereichen prüft das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 103 GO den Jahresabschluss insbesondere auf Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Einhaltung der Vorgaben aus § 101 GO.

Mit diesem Prüfbericht erstellt die Rechnungsprüfung eine Arbeits- und Beratungsunterlage für den Rechnungsprüfungsausschuss<sup>3</sup>. Die anhand zahlreicher Unterlagen, Sachvorgänge, Vermerke und Datenbanken vollzogene Prüfung kann aber nicht inhaltsgleich mit der Darstellung im vorliegenden Prüfbericht sein. Dieser kann daher nur die wesentlichen Prüffelder und die aus den Prüfhandlungen gewonnenen Ergebnisse beinhalten, damit ein annähernd noch *handhabbarer* Berichtsumfang gewährleistet ist.

<sup>1</sup> *Fudalla*: "Rechenschaft als Jahresabschlusszweck im NKF", in: der Gemeindehaushalt 5/2008, S. 110 ff.

<sup>2</sup> bestätigend IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.4

<sup>3</sup> OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05

## Prüfauftrag und Rechtsstellung

Gemäß § 53 Abs. 3 KrO muss jeder Kreis ein Rechnungsprüfungsamt einrichten. Aufgabe der Rechnungsprüfung ist die Unterstützung des Kreistages bei der demokratischen Kontrolle der Verwaltung. Für die Prüfung gelten grundsätzlich die Vorschriften der Gemeindeordnung. Das RPA ist dem Kreistag unmittelbar verantwortlich und in seiner sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt (§ 104 Abs. 1 GO). In der Beurteilung der Prüfungsvorgänge ist das RPA nur dem Gesetz unterworfen und an fachliche Weisungen nicht gebunden (§ 104 GO). Die Bindung an das Gesetz wird bei Prüfung des Jahresabschlusses vor allem durch die Prüfungsvorgaben des § 101 GO konkretisiert. Die Unabhängigkeit der Prüfung ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Kreistag und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung<sup>4</sup>. Die Prüfung bedeutet Zuwachs an Kontrolle, Information und Zuverlässigkeit<sup>5</sup>.

Die Rechnungsprüfung dient somit auch der Überprüfung der *Gesetzmäßigkeit* des Verwaltungshandelns; die Überprüfung erfolgt im (öffentlichen) Interesse der Allgemeinheit<sup>6</sup>. Damit ist Rechnungsprüfung in erster Linie eine kreisinterne verwaltungstechnische Kontrolle<sup>7</sup>, deren Inhalt vor allem eine Gesetzmäßigkeitskontrolle<sup>8</sup> ist. Die Haushaltskontrolle durch die Prüfung und letztlich durch die Vertretungskörperschaft wird zwar vom Gesetz nicht mehr gesondert als Prüfungsziel erwähnt, sie ist aber Teil der allgemeinen *Rechtmäßigkeitsprüfung* geworden<sup>9</sup>. Darüber hinaus ist die Rechtmäßigkeit ebenso Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>10</sup>.

Soweit die Rechnungsprüfung den Schutz bzw. Erhalt des Vermögens der Kommunen bezweckt, dessen erstmalige Erfassung und Bewertung bei Einführung des NKF vollzogen wurde, geschieht dies ebenfalls im *öffentlichen Interesse*, da die von den Kommunen verwalteten öffentlichen Mittel im Interesse der Allgemeinheit möglichst erhalten und effektiv eingesetzt werden sollen<sup>11</sup>.

Ein nicht geprüfter Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden. Ein ohne Prüfung festgestellter Jahresabschluss ist nichtig<sup>12</sup>.

Im Rahmen der Internen Revision hat das RPA aufgrund geänderter Vorschriften des Haushalts- und Korruptionsbekämpfungsrechts sowie der Bezüge zum Handelsrecht und der Sicherstellung eines funktionsfähigen IKS auch dolose Handlungen aufzudecken und zu unterbinden. In Anlehnung an § 321 HGB hat die Prüfung über festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße zu berichten. Hierbei kommt dem RPA als Interner Revision u.U. eine Garantenfunktion zu<sup>13</sup>.

Gegenüber dem Kreistag ist der Rechnungsprüfungsausschuss für eine nach Verfahren und Ergebnis korrekte Prüfung verantwortlich<sup>14</sup>. Mit dem Beschluss über den geprüften *Jahresabschluss* übt der Kreistag als Vertretung seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan des Kreises aus. Dabei hat er sich vor der Beschlussfassung von deren Ordnungsmäßigkeit zu überzeugen und damit eine örtliche Rechnungsprüfung durchzuführen.

<sup>4</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 104 GO, Erl. I

<sup>5</sup> Haufe FinanzOffice für die öffentliche Verwaltung Version 5.4.0.0; iDesk Version 2009.12.01.7548

<sup>6</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>7</sup> OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06

<sup>8</sup> Henneke/Strobl/Diemert: Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, 1. Auflage 2008, § 24, Rn. 31

<sup>9</sup> Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 NKF-GO, Erl. Nr. 5.2

GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 5.2

<sup>10</sup> Hierauf wird im Entwurfsbericht der Verwaltung zur Eröffnungsbilanz zu Recht hingewiesen (Kap. A, S. 4)

<sup>11</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>12</sup> Koller/Roth/Morck: Handelsgesetzbuch, Kommentar, 6. Auflage, zu § 316 HGB, Abschnitt IV.

<sup>13</sup> umfassend BGH, 5. Strafsenat, U. v. 17.7.2009, 5 StR 394/08

<sup>14</sup> GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6

Held/Becker/Decker u.a., Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6

## Prüfungsgegenstand und -umfang

### ➤ *Aufstellung und Inhalt des Jahresabschlusses*

Nach Umstellung der Haushaltswirtschaft auf das Neue Kommunale Finanzmanagement zum 01.01.2008 hat der Kreis nach Ablauf des Haushaltsjahres, in dem er erstmals seine Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, einen Jahresabschluss unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* aufzustellen (§ 95 GO).

Der Jahresabschluss hat unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*<sup>15</sup> ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises zu vermitteln.

Erstmals liegen nunmehr eine *Ergebnis- und Finanzrechnung* (§§ 38, 39 GemHVO) vor, die die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen (Ergebnisrechnung) bzw. die Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzrechnung) nachzuweisen haben.

Weiterhin ist die erstmals aufgestellte Eröffnungsbilanz um eine (Folge-)Bilanz fortzuschreiben (§§ 95 GO, 41 GemHVO).

Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern (§ 44 GemHVO).

Der Lagebericht ist nach § 48 GemHVO so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt wird. Dazu ist ein *Überblick* über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben.

Über Vorgänge von *besonderer* Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zu enthalten<sup>16</sup>. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen<sup>17</sup>, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden.

Auch ist auf die *Chancen und Risiken* für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Im Übrigen unterliegt der Lagebericht in seinem Aufbau und seinem Umfang keinen besonderen Formvorschriften<sup>18</sup>.

Die Aufstellung des Jahresabschlusses entspricht letztlich der Rechenschaftslegung im Handelsrecht. Mit der Bestätigung des Jahresabschlusses legt die Verwaltung Rechenschaft über den Haushaltsvollzug und die Einhaltung der Vorgaben des kommunalen Haushaltsrechts ab.

<sup>15</sup> die GoB sind auch im Handelsrecht vorgeschrieben, vgl. § 243 HGB

<sup>16</sup> weitergehende Anforderungen: WP Handbuch 2006, Teil F, Rn. 847 ff.

<sup>17</sup> vgl. § 12 GemHVO

<sup>18</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 48 GemHVO, S. 732

➤ *Prüfung des Jahresabschlusses*

Der Jahresabschluss ist nach Maßgabe des § 101 GO dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften ist ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung<sup>19</sup>.

In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen.

Der Lagebericht ist dahingehend zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Grundlage hierfür bietet der Prüfbericht des Rechnungsprüfungsamtes sowie der von ihm erteilte Bestätigungsvermerk.

Vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Kreistag ist dem Landrat Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben (§ 101 Abs. 2 GO).

Der Jahresabschluss 2008 wurde dem RPA am 14.12.2009 übergeben. Gleichzeitig wurde dieser mit Drs. Nr. 377/09 dem Kreistag zugeleitet, der den Entwurf des Jahresabschlusses am 15.12.2009 zur Kenntnis genommen hat<sup>20</sup>. Der vom Gesetzgeber in § 95 Abs. 3 GO vorgesehene Dreimonatszeitraum (31.03.) wurde verwaltungsseitig nicht eingehalten.

<sup>19</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 96 GO, Erl. 1.1.2

<sup>20</sup> Niederschrift Drs. Nr. 3/10, TOP 18

In Durchführung seiner Prüfung hat das RPA nachstehende Betrachtungspunkte in die Prüfung mit einbezogen:

- Erstellung(verfahren) des Jahresabschlusses
- Durchführung/Fortschreibung der Inventur
- Grundsätze ordnungsmäßig Inventur (GoI)
- Fortschreibung des Inventars<sup>21</sup> (Zu- und Abgänge etc.)
- Finanzbuchhaltung
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Fortsetzung)
- Werteverzehr und Ressourcenverbrauch (*Nutzungsdauern, Abschreibungen*)
- Fortschreibung bedeutsamer Bilanzpositionen
- Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel
- Ergebnis- und Finanzrechnung
- Lagebericht
- Darstellung der Chancen und Risiken
- Auswirkungen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA

Der Umfang der von der GO vorgesehenen Prüfung erzwingt keine Vollprüfung aller Geschäftsvorfälle<sup>22</sup>. Die Rechnungsprüfung hat sich daher auf Schwerpunkte und Stichprobenprüfungen konzentriert und in diesem Rahmen einen *risikoorientierten Prüfungsansatz*<sup>23</sup> als Grundlage der hier vollzogenen Prüfung gewählt. Das Rechnungsprüfungsamt hat seine Prüfung so ausgerichtet, dass mit einem sachgerechten Aufwand und dem vorhandenen Personalbestand unter Beachtung des Grundsatzes der *Wesentlichkeit* ein möglichst hinreichendes Urteil über den Jahresabschluss sowie den Lagebericht erteilt werden kann.

An den Prüfhandlungen waren (wie bereits bei der Eröffnungsbilanz) im Wesentlichen nachstehende Prüfer beteiligt:

Guido Kämmerling	Prüfungsleitung, Prüfkonzeption, abschließende Prüfbewertung, Einleitung, Grundsätze, Eigenkapital, Lagebericht, Chancen und Risiken, Berichtswesen, Bestätigungsvermerk
Johann Esch	Inventur, Inventar, Vermögensbewertung, Infrastrukturvermögen, Gebäude, Sonderposten, Restnutzungsdauern, Abschreibungen
Arno Breuer	Buchführung, IKS, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungen, Ergebnis- und Finanzrechnung, Lagebericht, Kennzahlen
Konrad Schöller	Rückstellungen
Herbert Breuer	Zahlungsabwicklung, liquide Mittel, Verbindlichkeiten aus Krediten

#### ➤ *Beratungen und Beschlussfassung*

Die Beratungen im Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen zunächst in nicht-öffentlicher Sitzung. Anschließend vollzieht der Kreistag seine Feststellung des Jahresabschlusses in öffentlicher Sitzung. Hierbei entscheiden die Kreistagsmitglieder über die Entlastung des Landrats (§ 96 Abs. 1 Satz 4 GO).

<sup>21</sup> §§ 28 GemHVO, 240 HGB

<sup>22</sup> GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 4

<sup>23</sup> KGSt Berichte 7/2007 und 8/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen" Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, zu § 317 HGB, Kap. F, S. 1856 ff.  
*Rödl/Partner: Leitfaden zur Bilanzierung und Prüfung nach NKFG, 1. Auflage, S. 195.*

## Prüfungsunterlagen

An Prüfungsunterlagen konnte das Rechnungsprüfungsamt im Wesentlichen nachstehende Dokumente heranziehen:

- Jahresabschluss vom 07.12.2009 (dem RPA zugeleitet am 14.12.2009)
- Ergebnis- und Finanzrechnung (mit Teilrechnungen)
- Bilanz
- Anhang und Anlagen
- Lagebericht
- Inventurleitkonzept
- Dienstanweisung Finanzbuchhaltung
- Dienstanweisung Forderungsmanagement
- Rechnungsbelege, begründende Unterlagen, Zahllisten, Saldierungen etc.
- Vorgänge, Akten, Unterlagen, Stellungnahmen der Verwaltung
- Übersicht über die örtlich festgesetzten Restnutzungsdauern

Auf folgende *prüfungsunterstützende Unterlagen* wurde **in Teilen** u.a. zurückgegriffen, soweit dies für die Prüfung als hilfreich angesehen werden konnte:

- Handreichung des Innenministeriums NRW zum NKF, zuletzt 3. Auflage
- *GPA NRW*: Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar
- Ergänzende Vorschriften des HGB
- Bilanzrechtskommentar
- NKF Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen gemäß RdErl. IM NRW
- KGSt Berichte 6/2007, 7/2007 und 8/2007 zum neuen Haushalts- und Rechnungswesen
- WP-Handbuch des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)
- IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfung
- IDW PS 250: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
- IDW PS 261: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...]
- IDW PS 400: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]
- IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung
- IDR PS 200 (Entwurf) "Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen"
- IDR PS 260 (Entwurf) "Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen"
- IDR PS 720 (Entwurf) "Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft"
- IDR PH 2.300 (Entwurf) "Vollständigkeitserklärung"
- Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR)<sup>24</sup>
- Dt. Städtetag u.a.: "Hinweise zur Prüfung des Jahresabschlusses nach neuem doppeltem Gemeindehaushaltsrecht"
- IM NRW: NKF Leitfaden – Anzeige des kommunalen Jahresabschlusses (für Aufsichtsbehörden)
- KGSt Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse, Bände 1-3

### Anmerkung

Die Rechtslage nach NKF muss nach wie vor als schwierig und (mehrfach) auslegungsfähig eingestuft werden. Gerade im Hinblick auf die erstmalige Aufstellung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss fehlen den Kommunen wie auch den Prüfungsämtern landeseinheitlich verbindliche Vorgaben. Auf eine klärende Rechtsprechung zu Fragen des NKF kann derzeit noch nicht zurückgegriffen werden. Die vorliegende Handreichung des IM NRW stellt ausdrücklich weder eine Verwaltungsvorschrift dar, noch hat sie verbindlichen Erlasscharakter.

<sup>24</sup> Die Wirtschaftsprüfung 2005, 887

## Prüfungsmaßstäbe

Die Prüfungsmaßstäbe sind zum einen unmittelbar im NKF-Recht der GO normiert. So ist der Jahresabschluss dahingehend zu prüfen, ob er ein *den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises* unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>25</sup> vermittelt.

Als Maßstab gilt die **Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften** (vgl. § 101 Abs. 1 GO). Das IM NRW hat hierzu in seiner 3. Auflage der NKF-Handreichung einige klarstellende Aussagen getroffen und ausgeführt, dass sich die Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die *gemeindliche Haushaltswirtschaft* erstrecken muss<sup>26</sup>. Diese Einschätzung ist in jedem Falle zutreffender, als die (bisherige) Beschränkung auf reine rechnungslegende Vorschriften<sup>27</sup>.

Da die Ordnungsmäßigkeit in jedem Falle auch die Übereinstimmung mit der Rechtsordnung umfasst<sup>28</sup>, die Rechnungsprüfung auch der Überprüfung der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns dient<sup>29</sup> und daher eine kreisinterne verwaltungstechnische Kontrollfunktion ausübt<sup>30</sup>, erfährt der Aspekt der *Rechtmäßigkeit* im Prüfungsansatz des RPA eine herausgehobene Bedeutung.

Weitere Prüfungsmaßstäbe *können* sich unter Heranziehung maßgeblicher IDW- und IDR-Standards ergeben. An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, dass eine gänzlich vollständige (oder analoge) Heranziehung der Regelungen des HGB oder der zahlreichen Prüfverlautbarungen des IDW in der Sache *nicht* als gerechtfertigt angesehen werden kann<sup>31</sup>. Die Prüfberichtsvorgaben des § 321 HGB wurden daher ausdrücklich nicht übernommen.

Prüfungsgrundlagen und -maßstäbe sind und bleiben daher zunächst in der GO und der GemHVO normiert. Diese Rechtsnormen bleiben für das RPA primär verbindlich. Das RPA hat sodann, abgestuft von GO und GemHVO, die Auffassungen des IM NRW (Handreichung) und der GPA (Kommentierung, Beratung) herangezogen.

Auch für die Darstellungen im Prüfbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die Vorgaben der GO hinaus keine weiteren Vorgaben. Der Prüfbericht der kommunalen Rechnungsprüfung kann daher eigenverantwortlich ausgestaltet werden<sup>32</sup>.

Das Institut der Rechnungsprüfer (IDR) hat in Anlehnung an Maßstäbe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) Leitlinien zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft herausgegeben<sup>33</sup>, die nachstehend auszugsweise zitiert werden und der örtlichen Rechnungsprüfung im weiteren Sinne als Anhaltspunkte gedient haben.

<sup>25</sup> § 243 Abs. 1 HGB

<sup>26</sup> IM NRW: NKF Handreichung für Kommunen, 3. Auflage (September 2008), zu § 101 GO, Erl. 1.2.1. Bemerkenswert ist jedoch, dass der IM NRW ausdrücklich die Verbindlichkeit oder "Erlass-Qualität" seiner Handreichung im dortigen Vorwort ausschließt.

<sup>27</sup> *Kämmerling*: "Rechnungsprüfung in NRW – mehr als nur Finanzkontrolle", in: *der gemeindehaushalt*, 1/2009, S. 8 ff.. Bestätigend *Prof. Dr. Adam* (Berlin): Rechtsgutachten zu GO und GemHVO (im Auftrag der VERPA NRW)

<sup>28</sup> BVerfGE 20, 56

<sup>29</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>30</sup> OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06

<sup>31</sup> vgl. IM NRW, Handreichung NKF, 2. Auflage, zu § 32 GemHVO, Rn. 2. Unberührt bleiben die Regelungen des HGB, auf die ausdrücklich hingewiesen wird, z.B. in den §§ 49 ff. GemHVO bzw. der DA-Finanzbuchhaltung des Kreises.

<sup>32</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.4

<sup>33</sup> IDR 720

### Leitlinien des IDR

"Im Jahresabschluss einer Gebietskörperschaft ist deutlich zu machen, dass im Finanzmanagement die materiellen Rechtsvorschriften eingehalten wurden und damit die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft herbeigeführt wurde. Sofern es sich nicht nur um unwesentliche Mängel handelt, kann das Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und Entlastungsvorschlag der kommunalen Rechnungsprüfung haben.

Die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft einer Gebietskörperschaft abzusichern ist eine zentrale Aufgabe der örtlichen Prüfung (§ 103 GO). In einigen Bundesländern ist ausdrücklich geregelt, dass die Prüfung des Jahresabschlusses sich auch darauf erstreckt, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind (z. B. § 101 GO).

Die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft umfasst dabei auch die sparsame und wirtschaftliche Verwaltung des anvertrauten öffentlichen Vermögens.

Die Prüfung des Jahresabschlusses darf sich nicht alleine darauf erstrecken, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gebietskörperschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Durch die Prüfung ist vielmehr sicherzustellen, dass auch die haushaltsrechtlichen Vorschriften (z. B. §§ 75 ff. GO), die sich nicht explizit auf den Jahresabschluss beziehen, beachtet werden. Hierzu zählen insbesondere Vorschriften zu den Allgemeinen Haushaltsgrundsätzen, dem Haushaltssicherungskonzept, den Grundsätzen der Einnahmebeschaffung, der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan. Darüber hinaus sind ortsrechtliche Bestimmungen wie z. B. Vergabedienstanzweisungen, Beitragsatzungen, Gebührensatzungen etc. zu beachten.

Liegen grobe Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft vor, kann dies Auswirkungen auf den zu erteilenden Bestätigungsvermerk und den Entlastungsvorschlag für den Verantwortlichen haben.

Im Ergebnis unterscheidet sich die Rechtsfolge nicht wesentlich von der Jahresabschlussprüfung im HGB. Hier hat der Rechnungsprüfer nach § 321 Abs. 1 Nr. 3 HGB auch eine „**Redepflicht**“, wenn er im Rahmen der Prüfung feststellt, dass Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen vorliegen, die schwerwiegende Verstöße von gesetzlichen Vertretern oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.

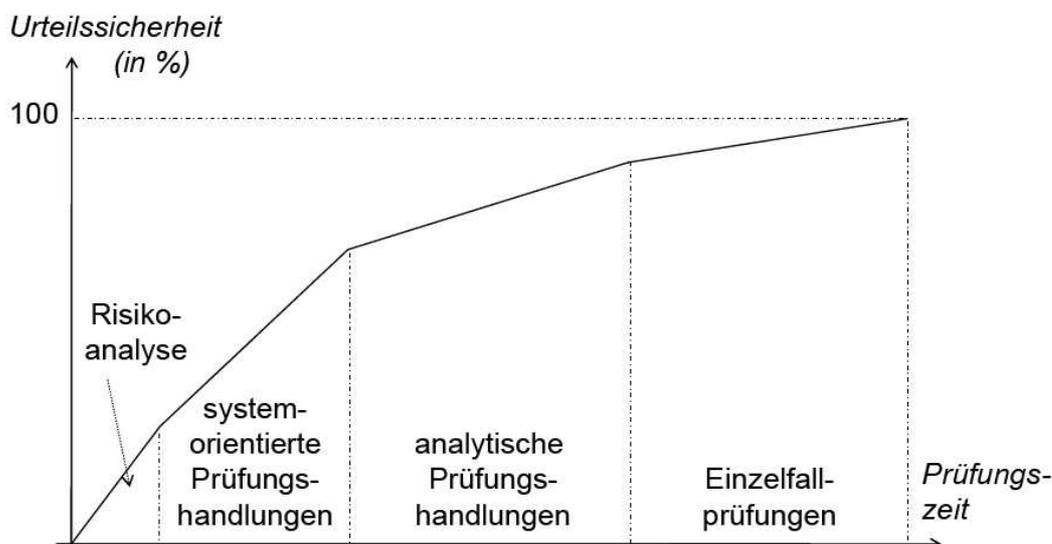
Für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bedarf es keiner gesonderten Beauftragung. Die Erweiterung der Abschlussprüfung (in Anlehnung an § 53 HGrG) ergibt sich aus der Stellung der örtlichen Prüfung, die sicherzustellen hat, dass im Interesse der Bürger alle haushaltsrechtlichen Bestimmungen eingehalten werden. Wenn eine solche Prüfung bereits für ausgelagertes kommunales Vermögen verbindlich vorgeschrieben ist, muss diese erweiterte Prüfung erst recht für Vermögen der *Kernverwaltung* einer Gebietskörperschaft gelten.

Schließlich hat der Bürger einen Anspruch darauf, dass seine Steuergelder entsprechend den geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften verwendet werden. Dies sicherzustellen ist Aufgabe der öffentlichen Finanzkontrolle, die auf der Ebene der Gebietskörperschaften bei der örtlichen Prüfung angesiedelt ist."

## Methodik der Prüfung

### ➤ Risikoorientierter Prüfungsansatz

Für die kommunale Jahresabschlussprüfung ist ein *risikoorientierter Prüfungsansatz* Ausfluss der Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung<sup>34</sup> und in Literatur, Kommentierung und Prüfungspraxis anerkannt<sup>35</sup>. Er muss Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen können<sup>36</sup>. Die Prüfung hat zu gewährleisten, dass ihre Aussagen hinreichend *sicher* und dass die geprüften Bereiche *wesentlich* für den Jahresabschluss sind. Eine Vollprüfung des Jahresabschlusses mit allen dahinter liegenden Vorgängen, Erfassungen, Bewertungen, Buchungen etc. kann allerdings *nicht* in Frage kommen; es wird sich immer nur um eine *Teilprüfung* in Stichproben handeln können<sup>37</sup>.



Quelle: WP Handbuch 2006, Bd. I, S. 1959

Beim risikoorientierten Prüfungsansatz werden Einzelfallprüfungen nur *stichprobenweise* und nur dann durchgeführt, wenn sich aufgrund der *analytischen* Prüfungshandlungen Hinweise auf *wesentliche* Falschabweisung oder mögliche Fehler ergeben<sup>38</sup>. Im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes war auch für die Prüfung des Jahresabschlusses erneut das bereits im Rahmen der Eröffnungsbilanz aufgezeigte interne Kontrollsystem (IKS)<sup>39</sup> ein wesentliches Element.

Gleichwohl kann im Rahmen *des risikoorientierten Prüfungsansatzes* nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass Erfassungs-, Bewertungs-, Übertragungs- oder Dokumentationsfehler ggf. auch unentdeckt bleiben.

<sup>34</sup> § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB

<sup>35</sup> Held/Becker/Decker: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 NKF-GO, Erl. Nr. 4

<sup>36</sup> WP Handbuch 2006, Kapitel R, Tz. 1 ff.

<sup>37</sup> KGSt Bericht 7/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band 1

<sup>38</sup> KGSt-Bericht 7/2007, "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band 1, S. 53

<sup>39</sup> Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), S. 28 ff.

## ➤ Wesentlichkeit

Das RPA prüft nach Vorgabe des § 101 GO wesentliche Bestandteile des Jahresabschlusses unter Anwendung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes. Hierzu hat das RPA bereits im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz Grundsätze formuliert<sup>40</sup>.

In Anwendung der Wesentlichkeitsfrage hat sich das RPA von nachstehenden Erwägungen leiten lassen, die auch bereits bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz mit der GPA NRW im Rahmen der dortigen Beratung erörtert wurden.

Im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses lehnte sich das RPA bei der Festlegung der Wesentlichkeit an den IDW Prüfungsstandard – Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung – (IDW PS 250) an. Das bedeutet, dass die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes darauf ausgerichtet waren, mit hinreichender Sicherheit falsche Angaben aufzudecken, die auf Unrichtigkeiten oder Verstöße zurückzuführen sind und die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert des Jahresabschlusses haben.<sup>41</sup>

Die quantitative Wesentlichkeitsgrenze ist als obere Schranke zu verstehen. Bei Überschreitung dieser Grenze kann von Seiten des RPA kein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ausgesprochen werden. Grundsätzlich hielt das RPA auch bei der Prüfung von Jahresabschlüssen an einer Wesentlichkeitsgrenze als Prozentsatz der Bilanzsumme fest. Die GPA führt diese Möglichkeit in ihrer Stellungnahme vom 18.12.2008 zum Thema *Bestätigungsvermerk* explizit auf. Zusätzlich sollten folgende Faktoren bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze Berücksichtigung finden:

- die Einschätzung des Fehlerrisikos
- die Haushaltslage des Kreises Düren

Aufgrund der Tatsache, dass es sich um den 1. Jahresabschluss handelt ging das RPA von einem hohen Fehlerrisiko aus. Darüber hinaus sieht der vorliegende Jahresabschluss einen Eigenkapitalabbau vor, sodass sich das RPA für eine Verringerung des Prozentsatzes -bezogen auf die Prüfung der Eröffnungsbilanz- von 0,5% auf 0,3 % entschieden hat. Dies führte zu einer quantitativen Wesentlichkeitsgrenze in Höhe von 1.035.790 €, deren Überschreitung mindestens eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes zur Folge hat.

Der Prüfung des 1. Jahresabschlusses des Kreises Düren lag somit grundsätzlich eine Wesentlichkeitsgrenze von 1.035.790 € (0,3 Prozent der Bilanzsumme) zu Grunde (Anhaltswert).

Daraus folgte ebenfalls ein neuer Wert für die Fehlertoleranz<sup>42</sup>, mit 50 Prozent der Wesentlichkeitsgrenze, also **517.895 €**. Für einzelne Bilanzpositionen, die aus Sicht des RPA als besonders kritisch einzustufen waren, lag die Fehlertoleranz weiterhin bei **0 €**.

Dazu zählen:

- A 2.4 Liquide Mittel
- P 1.3 Ausgleichsrücklage
- P 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- P 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
- P 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

<sup>40</sup> Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), S. 12 ff.

<sup>41</sup> Für weitere Erläuterungen zum Thema *Wesentlichkeit* wird auf die Ausführungen aus dem Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz vom 27.5.2009, Kapitel 2.5, verwiesen.

<sup>42</sup> Die Fehlertoleranz kann als Wesentlichkeitsgrenze für die einzelnen Bilanzzeilen verstanden werden.

Soweit die Differenz zwischen korrektem und falschem Wert bekannt war, wurde die Fehlertoleranz daran ausgerichtet. In den übrigen Fällen wurde der Fehlerwert soweit wie möglich eingegrenzt, um eine Aussage über die Bedeutung des Fehlers machen zu können. Dies erfolgte anhand von Alternativberechnungen bzw. Plausibilitätsprüfungen.

Die Wesentlichkeit im Rahmen der **qualitativen Eigenschaften** ist auch im Rahmen des Jahresabschlusses kaum einzuschätzen. Die in § 101 Abs. 1 Satz 2 GO geforderte Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen wurden mit Schwerpunkt auf den Bereichen:

- Anwendung von Bewertungsspielräumen
- Anwendung von Bewertungs-/ Inventurvereinfachungen
- Schätzwerte
- Einhaltung des Grundsatzes der Stetigkeit
- Einhaltung der Haushaltsermächtigungen
- Übertragung von Ermächtigungen gem. § 22 GemHVO

geprüft.

Die dargestellten Summen für die Annahme der Wesentlichkeit stellen lediglich **Anhaltswerte** dar. Daraus ist nicht abzuleiten, die Rechnungsprüfung prüfe oder beanstande fehlerhafte Sachverhalte niedrigerer Werte grundsätzlich nicht. Prüfung, Bemerkung oder Beanstandung können sich vielmehr auch aus grundsätzlichen Erwägungen oder Sachverhalten besonderer Bedeutung ergeben.

## Externe Begleitung des RPA

Gemäß § 101 GO hat der Rechnungsprüfungsausschuss den Jahresabschluss zu prüfen. Er bedient sich zur Durchführung des Rechnungsprüfungsamtes (§ 101 Abs. 8 GO). Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen (§ 103 Abs. 5 GO).

Mit der Vorlage 346/07 wurden dem Rechnungsprüfungsausschuss die Sachlage und Notwendigkeit externer Beratung/Begleitung im Rahmen des NKF umfassend dargelegt. In diesem Rahmen war grundsätzlich *keine Vollprüfung*, sondern eine *punktueller Beratung* zu einzelnen, sich ergebenden Rechts- oder Verfahrensfragen geplant.

Der Rechnungsprüfungsausschuss stimmte in seiner Sitzung am 05.12.2007 der Beauftragung Dritter (externe Beratung/Prüfung) durch das Rechnungsprüfungsamt im Rahmen des NKF gemäß § 103 Abs. 5 GO zu.

Wie bereits zur Eröffnungsbilanz erfolgreich praktiziert, wurde die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (GPA) beauftragt, das Rechnungsprüfungsamt des Kreises punktuell und in (rechtlichen) Einzelfragen zur Prüfung des Jahresabschlusses zu beraten.

Im Rahmen der Beratung ist das RPA mit konkreten Rechts-, Verfahrens- und Prüfungsfragen an die GPA herangetreten, die hierzu in jeweiligen Einzelstellungennahmen ihre Auffassungen mitgeteilt hat.

Die Erfahrungen mit der GPA waren *positiv* und bestätigten die Einschätzung anderer Kommunen in NRW. Die Stellungnahmen der GPA erfolgen schnell, fundiert und unbürokratisch und tragen zu einer *Rechtsklarheit* und *Prüfungssicherheit* bei. Die zur Prüfung der Eröffnungsbilanz in Anspruch genommene Beratung durch die GPA NRW wurde somit zur Prüfung des Jahresabschlusses punktuell fortgeführt.

## Prüfbemerkungen des RPA

Das RPA hat zur Jahresprüfung 2006 ein neues Verfahren eingeführt, das mit *Feststellungen* und *Anmerkungen* operierte, die nachstehende Bedeutung haben:

### Feststellung

Das Rechnungsprüfungsamt spricht zu wesentlichen Erkenntnissen der Prüfung oder zu festgestellten Sachverhalten und Tatsachen eine Feststellung aus. Diese kann auch getroffen werden, soweit Vorgänge nach prüfseitiger Auffassung/Erkenntnis nicht im Einklang mit der im Zeitpunkt der Verwaltungsentscheidung geltenden Gesetzes-, Rechts-, Beschluss- oder Erlasslage stehen oder mit sonstigen Rechtsgrundsätzen unvereinbar erscheinen<sup>43</sup>.

### Anmerkung

Unter der Vergabe eines "A" subsumiert die Rechnungsprüfung verschiedene allgemeine Aussagen und Prüfbemerkungen. Anmerkungen des RPA können daher insbesondere allgemeine Hinweise, Anregungen, Empfehlungen und Vorschläge sowie Erwartungen, Forderungen und sonstige (Rechts)Auffassungen der Rechnungsprüfung umfassen. Sinnzusammenhang und Tragweite ergeben sich aus dem Kontext des geprüften Sachverhalts/Themas sowie des textlich wiedergegebenen Prüfungsergebnisses.

Die Prüfbemerkungen des RPA sind nach NKF-Recht im Hinblick auf den Bestätigungsvermerk zu sehen, der vollumfänglich oder eingeschränkt erteilt werden kann oder versagt werden muss<sup>44</sup>. Das Gesetz spricht hierbei selbst von Hinweisen und Beanstandungen<sup>45</sup>. Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks (BV) ist zu differenzieren zwischen

- *uneingeschränktem BV*
- *Hinweisen, die den BV nicht einschränken*<sup>46</sup>
- *Hinweisen, die ihn einschränken, aber nicht zu einer Versagung führen*<sup>47</sup>
- *erheblichen Beanstandungen, die zu einer Versagung des BV führen*<sup>48</sup>.

Der BV ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer *keine* Beurteilung abzugeben vermag<sup>49</sup>. Dies beinhaltet aber keine negative Prüfungsaussage oder Versagung des BV.

Das vom RPA neu eingeführte Verfahren der Prüfbemerkungen ist im Rechnungsprüfungsausschuss auf **positive Resonanz** gestoßen und kann daher in diesem Sinne fortgeführt werden<sup>50</sup>. Das gleiche gilt für die optische Gestaltung der Prüfberichte, die sich auf die Grundlagen anerkannter Regeln zur Abfassung wissenschaftlicher Abhandlungen stützt. Die neue Prüfgestaltung wurde zwischenzeitlich auch durch den Kreistag bei der Beschlussfassung über die neue Rechnungsprüfungsordnung am 17.06.2008 berücksichtigt.

<sup>43</sup> Eine Prüfung anhand des **geltenden Rechts** erstreckt sich hierbei auf sämtliche Rechtssätze, also Gesetze im formellen und materiellen Sinne, Rechtsprechung und auch ungeschriebene Rechtsnormen (VG Düsseldorf, B. v. 30.11.2005, 1 L 2045/05).

<sup>44</sup> § 101 Abs. 3 bis 8 GO, 322 HGB

<sup>45</sup> der vergleichbare § 322 HGB verwendet hingegen den Begriff „Einwendungen“

<sup>46</sup> vgl. § 101 Abs. 4 letzter Satz GO

<sup>47</sup> Wortlaut § 101 Abs. 5 Satz 1 GO

<sup>48</sup> § 101 Abs. 5 Satz 3 GO

<sup>49</sup> § 101 Abs. 5 Satz 4 GO

<sup>50</sup> vgl. auch Beratungen im Rechnungsprüfungsausschuss am 5.12.2007, 15.6.2009 und 8.3.2010

## Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB

Der Jahresabschluss ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)<sup>51</sup> aufzustellen (§ 95 Abs. 1 GO). Hierbei ist unter Buchführung die laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation von Geschäftsvorfällen zu verstehen<sup>52</sup>.

§ 93 GO normiert, dass die Finanzbuchhaltung die *Buchführung* und die Zahlungsabwicklung zu erledigen habe. Nach § 27 GemHVO sind sodann alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem *System der doppelten Buchführung* und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen. Unter Hinweis auf § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem *sachverständigen Dritten* innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens (des Kreises) vermitteln kann<sup>53</sup>. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehören auch die Richtigkeit und Vollständigkeit<sup>54</sup>.

Ein Großteil der GoB (*s. Fußnote*) ist im HGB geregelt, andere sind nicht kodifiziert. Aus der Verantwortung der Verwaltung gegenüber der Allgemeinheit und der Kommunalvertretung ergeben sich jedoch *besondere* Anforderungen, die ergänzende Grundsätze nahe legen.

In Nordrhein-Westfalen sind daher GoB-kommunal (GoB-K) erarbeitet worden. Aus den auch im kommunalen Rechnungswesen anerkannten Zielen *Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung* sind als GoB-K<sup>55</sup> folgende Grundsätze abgeleitet worden, die neben die allgemeinen GoB gestellt werden können:

GoB-K	GoB
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vollständigkeit</li> <li>▪ Richtigkeit und Willkürfreiheit</li> <li>▪ Verständlichkeit</li> <li>▪ Öffentlichkeit</li> <li>▪ Aktualität</li> <li>▪ Relevanz</li> <li>▪ Stetigkeit</li> <li>▪ Recht- und Ordnungsmäßigkeit</li> <li>▪ Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit<sup>56</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vollständigkeit</li> <li>▪ Richtigkeit, Willkürfreiheit</li> <li>▪ Belegprinzip</li> <li>▪ Klarheit und Nachprüfbarkeit</li> <li>▪ Realisationsprinzip</li> <li>▪ Imparitätsprinzip</li> <li>▪ Vorsichtsprinzip</li> <li>▪ Stetigkeit und Vergleichbarkeit</li> </ul>

<sup>51</sup> Die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** stellen einen Kernbegriff der handelsrechtlichen Rechnungslegung dar. Das HGB nimmt in seinem dritten Buch in Kernvorschriften mehrfach Bezug zu den GoB (z.B. § 238 HGB, § 264 Abs. 2 HGB), ohne aber im Einzelnen zu sagen, was genau unter diesem Begriff zu verstehen ist. Die offensichtliche fundamentale Bedeutung der GoB für die handelsrechtliche Rechnungslegung verbunden mit ihrem Charakter als *unbestimmter Rechtsbegriff* hat zur Folge, dass ihre Systematisierung und Einordnung problematisch ist. Erschwerend tritt hinzu, dass ein Teil der GoB Eingang in gesetzliche Regelungen gefunden hat (kodifizierte GoB), während andere Teile der GoB außerhalb der rechtlichen Normen angesiedelt sind (nicht kodifizierte GoB). Die **GoB** sind somit gesetzlich nicht *expressis verbis* definiert. Sie werden aber als ein *System von Regeln und Konventionen*, das die *gesamte Rechnungslegung* umfasst, angesehen, die nicht nur auf die Buchführung beschränkt sind, sondern auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Aufbewahrung von Büchern und Belegen, aber auch die materielle Buchführung umfassen und auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und ordnungsmäßiger Bilanzierung mit einschließen.

<sup>52</sup> Koller/Roth/Morck: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 238, Rn. 4

<sup>53</sup> Die §§ 238 ff. HGB und 145 ff. AO finden nach der DA-Finanzbuchhaltung Anwendung.

<sup>54</sup> BVerfGE 111, 54

<sup>55</sup> Teilweise werden diese auch als Grundsätze ordnungsmäßiger *öffentlicher* Buchführung (GoöB) bezeichnet.

<sup>56</sup> Bezeichnenderweise ist diese nur in § 1 Abs. 1 GO, nicht aber in der KrO normiert worden.

Gem. § 101 Abs. 1 Satz 3 GO ist die Prüfung der Buchführung in die Prüfung des Jahresabschlusses einzubeziehen. Dabei stand für das RPA schwerpunktmäßig im Fokus:

- Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen
- Vollständigkeit der Weitergabe an die Jahresabschlusskomponenten Schlussbilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung
- Anlagenbuchhaltung

Allgemeine Erläuterungen zu den im Einsatz befindlichen Softwareverfahren finden sich im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz vom 27.05.2009 und werden an dieser Stelle nicht noch einmal aufgeführt. Es wird lediglich festgehalten, dass die Bewertungssoftware GISMA ausschließlich zur Erstellung der Eröffnungsbilanz verwendet wird und im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen keine Bedeutung mehr hat.

Bezüglich der Finanzsoftware K-IRP liegen dem RPA durch das Rechenzentrum KDVZ Rhein-Erft-Rur erstellte Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom 18.04.2006 und 19.01.2009, sowie eine Bescheinigung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PKF Fasel & Partner vom 07.03.2006 vor.

Darüber hinaus ist K-IRP bereits in anderen Kommunen im Einsatz, die geprüfte Jahresabschlüsse erstellt haben – das RPA geht daher ohne weitere Prüfung davon aus, dass die Rechnungslegung der Finanzsoftware bei sachgemäßer Anwendung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht.

Die Übertragung der Geschäftsvorfälle in die Finanzsoftware erfolgt zentral<sup>57</sup> in der Geschäftsbuchführung (Kämmerei). Die allgemeinen Abläufe und Zuständigkeiten wurden in der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung des Kreises Düren vom 20.12.2007<sup>58</sup> (DA FiBu), die unter Beteiligung des RPA erstellt wurde, geregelt. Als örtliche Vorschrift iSv. § 31 Abs. 1 GemHVO muss diese insbesondere die mit Umstieg auf das Rechnungswesen des NKF weggefallene GemKVO ersetzen und stellt damit einen Teil des IKS der Verwaltung dar.

Die Prüfung eines Geschäftsvorfalles erfolgt im ersten Schritt durch das Fachamt. Aus Sicht des RPA ist an dieser Stelle anzumerken, dass es im Buchungskreislauf derzeit kein Rechnungseingangsbuch gibt, das sämtliche Rechnungen zentral erfasst und deren weiteren (Verarbeitungs-)Verlauf kontrolliert. Die Kämmerei teilte auf Anfrage hin mit, dass im Zuge der Umstellung auf eine neue Finanzsoftware (voraussichtlich im Jahr 2012) zusätzlich ein papierloses Workflow-System installiert werden soll, das über eine zentrale Erfassung verfügt. Aktuell befindet man sich noch im Auswahlprozess, sodass die weitere Entwicklung abzuwarten bleibt.

Ebenfalls aus diesem Anlass wird die Prüfung der digitalen Aufbewahrung der Buchungsbelege beim Kreis Düren auf den Zeitpunkt der Einführung des papierlosen Workflow-Systems verschoben. Dies ist zum aktuellen Zeitpunkt möglich, da sämtliche Buchungsbelege neben der digitalen Erfassung auch noch in Papierform vorgehalten werden.

<sup>57</sup> Eine Ausnahme bilden die Fachverfahren (z.B. Loga, Kita2000, Prosoz, etc.), die über Schnittstellen gesteuert Buchungen in der Finanzbuchhaltung erzeugen.

<sup>58</sup> Eine überarbeitete Version der DA Fibu erfolgte mit Datum vom 28.1.2010.

## Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen (GV):

### a) Zentrale Finanzbuchhaltung

Die Erfassung eines GV beginnt im Fachamt, welches mittels vorgegebener Vordrucke Kontierungsvorschläge erstellt und diese inklusive buchungsbezüglicher Unterlagen an die Finanzbuchhaltung übersendet. Durch die Zentralisierung der Finanzbuchhaltung reichte es aus, nahezu alle Fachämter lediglich mit Leserechten auszustatten und damit den Schulungsaufwand zu minimieren. Buchungstechnisches know-how (bezogen auf die Finanzsoftware) ist für die Erstellung der „Buchungsaufträge“ nicht erforderlich.

Die Einrichtung einer zentralen Geschäftsbuchführung stellt in den Jahren der Umstellung auf das Rechnungswesen des NKF eine verbreitete Vorgehensweise dar, die der Sicherung der Qualität der Rechnungslegung dient. Die Fachämter sollen zunächst die neuen Buchungssystematiken verstehen und anwenden (Kontierungsvorschlag). Die Finanzsoftware selber wird von den Fachämtern hauptsächlich zur Mittelüberwachung der Ermächtigungen aus Ergebnis- und Finanzplanung genutzt.

Die Kontrolle und die Buchung erfolgen in der Geschäftsbuchführung. Diese ist grundsätzlich nach Ämtern strukturiert, sodass es (bis auf die Anlagenbuchhaltung) keine Aufgabentrennung gibt. Dieser Umstand erforderte umfangreiche Schulungsmaßnahmen bezogen auf den Umgang mit gesetzlichen Vorschriften und der Software. Auf Erfahrungen aus der kameralen Nutzung der Finanzsoftware kann kaum zurückgegriffen werden.

Mit der Buchung eines Geschäftsvorfalles werden die rechnungslegungsrelevanten Komponenten wie Ergebnis- und Finanzrechnung bedient, d.h. die Auswirkungen können sofort in den Konten abgelesen werden. Die Buchungen selber erfolgen vorgangsgesteuert, sodass bereits vor der Eingabe in die Finanzsoftware die „Buchungsart“<sup>59</sup> geklärt sein muss.

#### Beispiel für den Aufbau eines Buchungsvorgangs

<b>NKF Vorgang</b>		<input type="text" value="1000"/>	Gültig <input type="checkbox"/>							
			Benutzt <input type="text" value="01"/>							
Bezeichnung	<input type="text" value="Aufwand/Auszahlung"/>									
Belegart	<input type="text" value="A"/>	<input type="text" value="Anordnung"/>								
Anordnungsart	<input type="text" value="A"/>	<input type="text" value="Auszahlungsanordnung"/>								
<b>Vorgaben für aktuelle Buchung</b>										
	Produkt					Betrieb		Sachkonto		
Soll	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="10000"/>	<input type="text" value="====="/>	<input type="text" value="====="/>	<input type="text" value="====="/>	
Haben	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="PPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	
<b>Vorgaben für Folgebuchung</b>										
Soll	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="; ; ;"/>	<input type="text" value="PPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	<input type="text" value="PPPPPPP"/>	
Haben	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="==="/>	<input type="text" value="10000"/>	<input type="text" value="====="/>	<input type="text" value="====="/>	<input type="text" value="====="/>	

Der Vorgang verbindet Eingabefelder mit Plausibilitätskontrollen bzw. sperrt Felder für die Eingabe. Mit einem Vorgang für Aufwand/Auszahlung kann z.B. kein Ertrag/Einzahlung gebucht werden.

Die Einhaltung der Planermächtigungen kann durch die Finanzsoftware überwacht werden. Ist diese aktiviert, erscheint eine Fehlermeldung, sobald eine Buchung den

<sup>59</sup> z.B. Aufwand und Auszahlung, Ertrag und Einzahlung, Rechnungsabgrenzung, Bestandskontenumbuchung, etc.

Planansatz überschreitet und die Buchung wird abgewiesen. Das RPA hat diesen Sachverhalt im Rahmen der Jahresabschlussprüfung geprüft, mit dem Ergebnis, dass es in der Ergebnisrechnung nur dann zu Planüberschreitungen kommt, wenn die Mittelprüfung durch die Kämmerei deaktiviert wurde. Im Bereich der Finanzrechnung konnten auch Konstellationen festgestellt werden, bei denen es trotz aktivierter Mittelprüfung zu Ermächtigungsüberschreitungen gekommen ist.

Alle Buchungen, die Änderungen der Bankbestände zur Folge haben, werden an die entsprechenden Module der Zahlungsabwicklung weitergegeben. In der Zahlungsabwicklung (ehem. Kasse) wird schließlich der angeordnete Betrag ausgezahlt bzw. realisiert. Aufgrund der Tatsache, dass durch die Umstellung auf das Rechnungswesen des NKF kein Softwarewechsel stattfinden musste, bleiben die Arbeitsabläufe in der Zahlungsabwicklung annähernd unverändert zur Kameralistik. Als größter Unterschied ist der Tagesabschluss gem. § 32 GemKVO (alt) nunmehr dem sog. Kontenabgleich gem. § 30 Abs. 4 GemHVO gewichen, der den täglichen Abgleich der Finanzmittelkonten mit den Bankkonten vorschreibt.

### **b) Dezentrale Finanzbuchhaltung**

Im Bereich der Fachverfahren spricht auch die DA FiBu in § 16 zurecht von einer dezentralen Finanzbuchhaltung. Die GV werden durch die Fachämter in eine Software eingegeben, die wiederum z.T. die buchungsrelevanten Daten an die Finanzsoftware weitergibt<sup>60</sup>.

Bezogen auf die Jahresabschlusskomponenten verläuft der Datentransport zwischen den Fachverfahren und der Finanzsoftware bei den beim Kreis Düren im Einsatz befindlichen Softwareprodukten lediglich vom Fachverfahren zur Finanzsoftware. Dieser läuft entweder direkt über die von der KDVZ-Rhein-Erft-Rur bereitgestellten Schnittstellen oder per ftp-Datentransport<sup>61</sup>. Die Vollständigkeit der Datenübertragungen wird durch (Fehler-)Protokolle sichergestellt. Es konnten keine Anhaltspunkte festgestellt werden, die gegen die Vollständigkeit der Datenübertragungen sprechen.

Die Eingaben in die Fachverfahren sind streng reglementiert und erzeugen fast ausschließlich Buchungen mit Aufwand und Auszahlung oder Ertrag und Einzahlung. Fälle der Rechnungsabgrenzung werden durch die Verfahren nicht abgefangen und müssen manuell ermittelt/korrigiert werden. Gerade der Bereich der Leistungsverwaltung, die im Jahreswechsel eine Vielzahl abgrenzungsrelevanter GV erzeugt, muss auch softwareseitig eine Unterstützung der Mitarbeiter erfolgen. Die Kämmerei wurde mit Schreiben vom 16.07.2009 um Mitteilung des Entwicklungsstandes der Fachverfahren gebeten. Diese teilte mit Schreiben vom 23.12.2009 mit, dass bereits mehrfach bei der KDVZ bzw. beim PROSOZ-Administrator auf diese Missstände hingewiesen wurde.

Das RPA unterstützt die Kämmerei weiterhin bei der Forderung nach NKF-konformen Fachverfahren. Insbesondere müssen die Anforderungskataloge für neu zu beschaffende Softwareprodukte neben fachlicher Unterstützung der Mitarbeiter auch die Entlastung bei der Rechnungslegung beinhalten. Dies spart manuellen Erfassungsaufwand und erhöht die Sicherheit bezogen auf die Aussagekraft des Jahresabschlusses i.S.e. IKS.

Darüber hinaus hat das RPA bei der stichprobenartigen Überprüfung der Fachverfahren festgestellt, dass über das Fachverfahren Kita2000 gebuchte Abgänge auf Forderungen aus Vorjahren (z.B. Niederschlagungen, Erlasse, Korrekturen) nicht als Aufwand in die Ergebnisrechnung einfließen, sondern als Ertragsreduzierung. Dies stellt einen Verstoß gegen das Bruttoprinzip dar, soweit es sich nicht um Rückerstattungen im Sinne von § 19 Abs. 1 GemHVO handelt. Aufgrund der Tatsache,

<sup>60</sup> Einige Fachverfahren werden neben der Finanzsoftware geführt, wie z.B. Prosoz.

<sup>61</sup> ftp steht für *File Transfer Protocol* und ist ein standardisiertes Datenübertragungsverfahren

dass dies zu keiner Änderung des Jahresergebnisses führt bzw. der Kreis Düren sich derzeit im ersten Jahr der Umstellung auf das Rechnungswesen des NKF befindet, verbleibt es bei einer Anmerkung.

#### **Anmerkung A 1**

Die Verwaltung wird aufgefordert, den festgestellten Verstoß gegen das Bruttoprinzip in der Software Kita2000 schnellstmöglichst abzustellen. Darüber hinaus sollten alle Fachverfahren diesbezüglich auf den Prüfstand gestellt und gegebenenfalls Nachbesserung beim Hersteller gefordert werden.

#### **Vollständigkeit der Weitergabe an die Jahresabschlusskomponenten, Schlussbilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung**

Bezüglich der Vollständigkeit hat sich der Prüfer diverse Ausgaben durch die Finanzsoftware geben lassen und diese mit den vorliegenden Jahresabschlusskomponenten abgeglichen. Sowohl summarisch als auch in Stichproben konnte die Übereinstimmung festgestellt werden, dass die Buchungen der Geschäftsbuchhaltung vollständig in die rechnungslegungsrelevanten Komponenten übernommen wurden. Dem RPA liegen keinerlei Hinweise vor, die gegen die Vollständigkeit sprechen.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 GemHVO abschließend den Begriff der *fremden Finanzmittel*<sup>62</sup> definiert. Diese Ein- und Auszahlungen sind in einer Sonderrechnung neben der Finanzrechnung zu buchen, deren Saldo (Änderung des Bestandes an *fremden Finanzmitteln*) gem. § 39 GemHVO in die Finanzrechnung einfließt. Eine detaillierte Aufspaltung der Ein- und Auszahlungen, wie sie in § 39 iVm. § 3 GemHVO für die Finanzrechnung vorgeschrieben ist, findet nicht statt, die summarische Veränderung der fremden Finanzmittel wird in Zeile 40 der Finanzrechnung abgebildet.

In der Finanzsoftware wurden die *fremden Finanzmittel* in separaten Haushalten mit eigenen Buchungskreisen bewirtschaftet<sup>63</sup>. Die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle und die Übergabe der Salden an die Finanzrechnung/Schlussbilanz erfüllen die gesetzlichen Vorgaben. Die Salden werden in der Finanzsoftware ausgewiesen und wurden durch das RPA nachvollzogen. Es liegen keinerlei Hinweise vor, dass die Ein- und Auszahlungen aus den separaten Buchungskreisen nicht vollständig an die Komponenten des Jahresabschlusses weitergegeben wurden.

<sup>62</sup> zur Definition und Prüfung der fremden Finanzmittel wird auf Kapitel 4.5 des Verwaltungsprüfberichtes 2008/2009 verwiesen.

<sup>63</sup> Dabei handelt es sich um einen Ordnungsbegriff, der von der Entwicklerfirma festgelegt wurde und daher nicht unbedingt analog zur Verwendung dieses Begriffes in den Gesetznormen wie GO, GemHVO, usw. zu verstehen ist.

## Anlagenbuchhaltung

### Einrichtung und Aufgaben

Die Kommune hat neben den Hauptbüchern bestimmte Nebenbücher zu führen<sup>64</sup>. Wie bereits ausgeführt, ist eine ordnungsmäßige Anlagenbuchhaltung Grundlage für das vereinfachte Verfahren einer Buchinventur und daher bei der Umsetzung von NKF unverzichtbar. Beim Kreis Düren wird das gesamte Buchungsgeschäft von der Kämmerei zentral erledigt. Im sogenannten Buchungspool bildet die Anlagenbuchhaltung einen besonderen, separaten Arbeitsbereich. Für die ordnungsgemäße Führung der in diesem Prüfungsabschnitt betrachteten Anlagenbuchhaltung nach den GoB ist der Anlagenbuchhalter zuständig.

Die Aufgaben der Anlagenbuchhaltung sind vielfältig und beziehen sich vor allem auf

- den Nachweis des Bestands und der Entwicklung der langlebigen Anlagegüter
- die Erfassung und Umsetzung der Daten für die planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung der langlebigen Anlagegüter im Rahmen der Nutzungsdauer
- die Auflösung der Sonderposten in Korrespondenz mit den Abschreibungen
- die Feststellung des Werteverzehrs des kommunalen Vermögens
- die Lieferung aussagekräftiger Daten für eine Kosten- u. Leistungsrechnung
- die Bereitstellung von Werten zur Planung künftiger Aufwendungen und Erträge aus Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten
- die Vorlage des kommunalen Anlagespiegels

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Anlagenbuchhaltung der Fortschreibung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dient. Damit die von ihr geforderten Ergebnisse, Listen und Aufstellungen erstellt und vorgelegt werden können, sind von der Anlagenbuchhaltung sämtliche während des Haushaltsjahres eintretenden bilanzrelevanten Veränderungen am Bestand der langlebigen Vermögensgegenstände sowie die Abschreibungen, Änderungen der Restnutzungsdauer und Auflösungen der Sonderposten zu erfassen.

Die Einführung und die lfd. Anwendung der Doppik im Rahmen des NKF erfordert besonders bei der Verwaltung des Anlagevermögens umfassende buchhalterische Kenntnisse. An das Know-how und die Verantwortlichkeit des Anlagenbuchhalters werden besondere Anforderungen gestellt. Er ist auf die Aktivierung und Passivierung von investiven Geschäftsvorgängen spezialisiert und muss dazu mit den gesetzlichen Bestimmungen, den GoB und den örtlichen Regelungen und Organisationsabläufen genauestens vertraut sein.

### Organisation und Arbeitsweise der Anlagenbuchhaltung

Die Anlagenbuchhaltung ist sowohl in der Organisation der Geschäftsbuchführung (= Buchungspool) als auch systemseitig ein getrennter Bereich vom allgemeinen Buchungsgeschäft. Zur Sicherstellung einer zeitnahen Bearbeitung der Geschäftsvorfälle durch die Finanzbuchhaltung hat sich der Kreis Düren für die Methode der nachgeschalteten Anlagenbuchhaltung entschieden. Dadurch kommt es vor allem bei Auszahlungen zu keinen Verzögerungen. Jedoch erfordert dieses Verfahren ein hohes Maß an Fachwissen von den Finanzbuchhaltern. Ihnen müssen die Unterscheidungsmerkmale zwischen investiven und konsumtiven Geschäftsvorfällen, die bestehenden Festwerte, vorhandene Investitionsaufträge (= Anlagen im Bau)

<sup>64</sup> Gem. § 45 GemHVO hat die Kommune die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens in einem Anlagespiegel darzustellen. Da dieser nur aus einer Anlagenbuchhaltung heraus zu entwickeln ist, ergibt sich die Notwendigkeit, ein entsprechendes Nebenbuch zu führen.

u.v.m. bekannt sein. Durch interne Schulungen sind die Mitarbeiter der zentralen Geschäftsbuchhaltung (= Buchungspool) in die Lage versetzt worden, die Korrektheit der Buchungsanordnungen der einzelnen Organisationseinheiten zu beurteilen. Neue Mitarbeiter erhalten spezielle Einzelschulungen. Die sich anlässlich der Bearbeitung der Geschäftsvorfälle ergebenden Zweifelsfragen werden jeweils umgehend zwischen Buchhaltung und Fachamt abgeklärt.

Beim Kreis Düren wurde erstmals zum Stichtag 01.01.2008 eine Anlagenbuchhaltung eingerichtet, in die sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Stand 01.01.2008 aufgenommen worden sind. Zur Erfassung, Bewertung und Fortschreibung und Bilanzierung seines Anlagevermögens setzt der Kreis Düren folgende Softwareprodukte ein:

<u>Inventursoftware KAI</u>	für die Inventur und Inventar sowie lfd. Buchinventur
<u>Bewertungssoftware GISMA</u>	für Bewertung und erstmalige Bilanzierung
<u>Finanzsoftware K-IRP</u>	für die allgemeine Geschäftsbuchhaltung
<u>Anlagenbuchhaltung als Modul in der Finanzsoftware K-IRP</u> (=K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung)	für Buchhaltung, Fortschreibung und weitere Bilanzierung des Anlagevermögens

Die Erfassung, Bewertung und Fortschreibung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens des Kreises Düren erfolgt mit der *Inventursoftware KAI*. Die darin zum Stichtag 01.01.2008 gesammelten Daten wurden, einschließlich einiger Berichtigungen, die sich auf den Vermögensbestand der Haushaltsjahre 2007 und früher bezogen, im Dezember 2008 in die *Bewertungssoftware GISMA* eingespielt<sup>65</sup>. Damit waren die Daten in der *Bewertungssoftware GISMA* auf dem Stand vom 01.01.2008 und bildeten die Anfangsbestände für die in der *Finanzsoftware K-IRP* enthaltene Anlagenbuchhaltung (=K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung). Wegen der weiteren Einzelheiten bzgl. der erstmaligen Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens wird auf die umfangreichen Ausführungen im Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 verwiesen<sup>66</sup>.

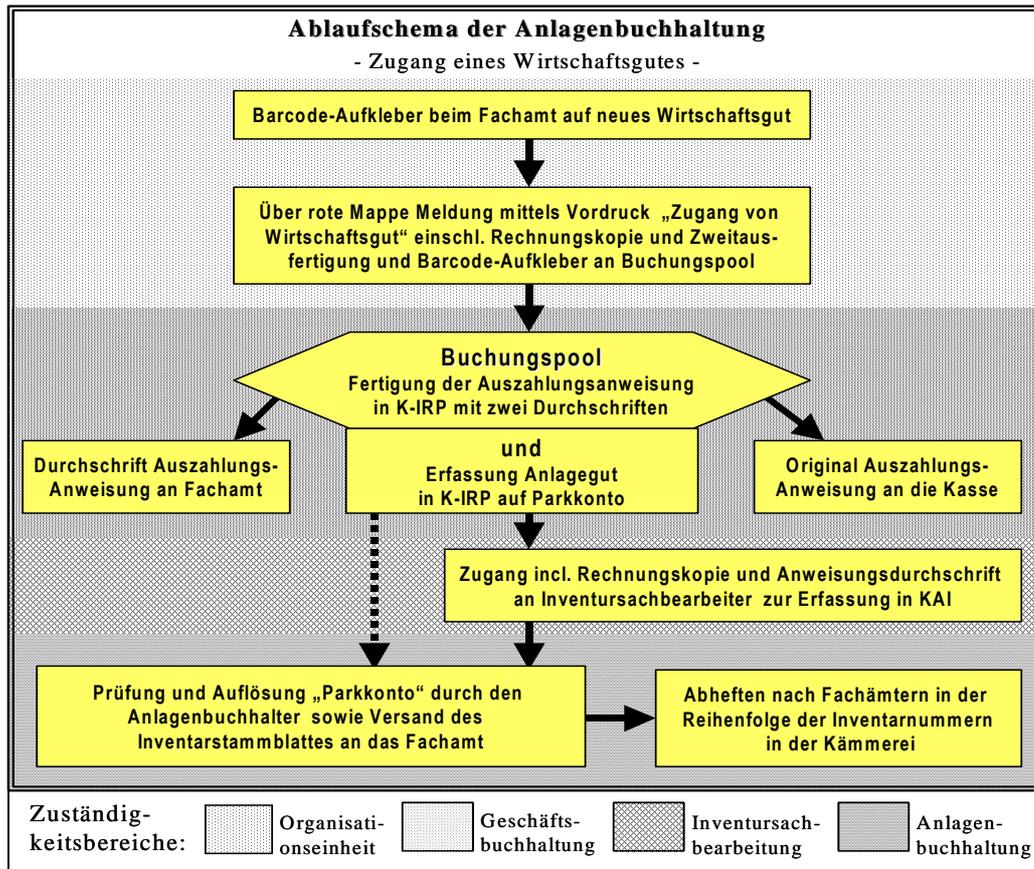
Im Haushaltsjahr 2008 wurde neben der in der *Finanzsoftware K-IRP* neu eingerichteten maßgeblichen *K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung* die *Inventursoftware KAI* weiter geführt. In der *Inventursoftware KAI* sind alle im Haushaltsjahr 2008 angefallenen Zu- und Abgänge bei den Vermögensgegenständen mit einem Wert über 60 € erfasst worden. Die Schnittstellen<sup>67</sup> zwischen den Softwareprodukten *Inventursoftware KAI* und dem *K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung* wurden erst mit Abschluss der Arbeiten für die Eröffnungsbilanz, also im Dezember 2008, aktiviert. Bis zur Aktivierung mussten Zu- und Abgänge von Wirtschaftsgütern parallel in das *K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung* und in die *Inventursoftware KAI* eingepflegt werden.

Nachdem nunmehr die Schnittstellen zwischen den einzelnen Softwareprodukten aktiviert sind und der normale Geschäftsbetrieb angelaufen ist, stellte die Kämmererei auf Anfrage vom 08.06.2009 den derzeitigen aktuellen Verfahrensablauf in einem Ablaufschema beispielhaft für den Zugang eines Wirtschaftsgutes während des Haushaltsjahres dar. In Absprache mit dem zuständigen Sachgebietsleiter und dem Anlagenbuchhalter ist diese Darstellung gemeinsam überarbeitet worden. Daraus resultierend wird prüfseitig der Arbeitsablauf innerhalb der Buchhaltung bei Zugang eines langlebigen Wirtschaftsgutes folgendermaßen dargestellt und beschrieben:

<sup>65</sup> Durch Verzögerungen bzgl. Veränderungsmitteilungen der Fachämter und Klarstellungen bei der Bestandsaufnahme zum Ende des Haushaltsjahres 2008 ergaben sich noch Berichtigungen.

<sup>66</sup> Drs. Nr. 181/09, S. 23 ff. und 37 ff.

<sup>67</sup> "Schnittstelle" meint die mechanische Verbindung zwischen zwei datenverarbeitenden Geräten zum Austausch von Daten und Informationen.



Wie das Schaubild zeigt, sind viele Stellen im Hause an der ordnungsgemäßen Erfassung und Pflege der Werte der langlebigen Vermögensgegenstände beteiligt. Damit die Ergebnisse der Anlagenbuchhaltung den GoB entsprechen und als Grundlage für eine Buchinventur herangezogen werden können, ist eine präzise Betrachtung der Geschäftsvorfälle durch alle Beteiligten erforderlich. Dabei fallen für jede einzelne betroffene Stelle bestimmte Aufgaben und Beurteilungen an.

#### Aufgaben der Organisationseinheiten

Wie aus dem Ablaufdiagramm ersichtlich ist, fällt die erste Entscheidung darüber, ob es sich um einen investiven Geschäftsvorfall handelt, bei den jeweiligen Fachämtern (= Organisationseinheiten). Die bei den Organisationseinheiten für das Finanzwesen zuständigen Sachbearbeiter (= Haushaltssachbearbeiter) sind durch die Kämmerei ausreichend geschult worden. Den Haushaltssachbearbeitern sind somit die grundlegenden Bestimmungen des NKF bekannt, so dass die zu treffenden Entscheidungen bezüglich der bilanziellen Zuordnung des Aufwands und der Ausgaben aus den von ihnen bewirtschafteten Produktkonten korrekt erfolgen dürften.

Nach der Zuordnung eines Geschäftsvorfalles zum konsumtiven oder investiven Bereich durch den Haushaltssachbearbeiter sind die Organisationseinheiten bei investiven Auszahlungsaufträgen grundsätzlich verpflichtet,

- das Wirtschaftsgut durch Bekleben mit dem Barcode zu inventarisieren
- die Anordnungsaufträge an die Buchhaltung vollständig auszufüllen
- die Meldung mittels Vordruck "Zugang Wirtschaftsgut" mit vorzulegen

Der vollständige Anordnungsauftrag nebst aller Anlagen geht in einer "Roten Mappe" auf dem internen Postweg an die Geschäftsbuchhaltung.

Neben den Zu- und Abgängen von Vermögensgegenständen sind in der Anlagenbuchhaltung auch die Geschäftsvorfälle zu erfassen, die nicht durch einen monetären Vorgang eintreten. Dabei handelt es sich z.B. um die Berichtigung der Bewertung, Veränderung der Restnutzungsdauer oder des Standortes des Vermögensgegenstandes. Auch hier sind die Organisationseinheiten in der Pflicht, entsprechende Mitteilungen an die Anlagenbuchhaltung vorzunehmen. Diese Änderungsmitteilungen erfolgen bisher formlos als Mail oder Anschreiben und enthalten infolge dessen nicht immer alle notwendigen Angaben, die für die Anlagenbuchhaltung erforderlich sind.

### **Anmerkung A 2**

Aus Sicht der Prüfung erscheint es sinnvoll, neben den im Word-Vordruckverzeichnis hinterlegten Formularen für die Geschäftsvorfälle "Abgang Wirtschaftsgut" und "Zugang Wirtschaftsgut" einen Vordruck "Änderung Wirtschaftsgut" zu entwickeln. Dadurch könnte zur Vereinheitlichung und Vereinfachung des Arbeitsprozesses in den Organisationseinheiten beigetragen werden.

### *Aufgaben der Geschäftsbuchhaltung*

Schon bei Eingang des Anordnungsauftrages bei der Geschäftsbuchhaltung (= Buchungspool) wird dieser durch den zuständigen Geschäftsbuchhalter auf Vollständigkeit und Richtigkeit geprüft und erst dann dem Buchungsgeschäft und der weiteren Bearbeitung zugeleitet. Aufgrund des Anordnungsauftrages erfolgen dann die Bearbeitungsschritte:

- Buchung des Geschäftsvorfalles in der Geschäftsbuchhaltung
- Fertigung der Auszahlungsanweisung und Weitergabe des Originals an die Kasse
- Rückgabe der Durchschrift der Auszahlungsanweisung an das Fachamt
- Erfassung des Anlagegutes in K-IRP auf einem "Parkkonto"
- Übergabe der Durchschrift der Auszahlungsanweisung incl. Rechnungsdurchschrift und Vordruck "Zugang Wirtschaftsgut" an die Inventursachbearbeitung

Dabei ist natürlich die laufende Buchung der Geschäftsvorfälle in der Geschäftsbuchhaltung vorrangig vor der weiteren Bearbeitung in der Anlagenbuchhaltung, die dennoch nicht unterbleiben darf.

### *Aufgaben der Inventursachbearbeitung*

Seit Inbetriebnahme der Schnittstelle zwischen der *Inventursoftware KAI* und dem *K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung* werden die Grunddaten jeden Wirtschaftsgutes in die *Inventursoftware KAI* eingegeben und über die Schnittstelle in das *K-IRP Modul Anlagebuchhaltung* übertragen<sup>68</sup>. Deshalb wird anhand der Durchschrift der Anweisung und der Angaben auf dem Vordruck "Zugang Wirtschaftsgut" in einem ersten Schritt das Wirtschaftsgut durch die Inventursachbearbeiterin der Kämmerei in die *Inventursoftware KAI* eingegeben.

### *Aufgaben der Anlagenbuchhaltung*

Nach Prüfung des Sachverhalts und der bisherigen Arbeitsschritte durch den Anlagenbuchhalter wird der Vorgang im *K-IRP Modul Anlagebuchhaltung* mittels Auflösung der "Parkbuchung" aktiviert.

In einem zweiten Schritt erfolgt nach Kontrolle der Dateneingabe im Rahmen des IKS die Freigabe zur Übernahme dieser Daten in das *K-IRP Modul Anlagenbuchhaltung*.

<sup>68</sup> mit Ausnahme von Festwerten

tung durch den Anlagenbuchhalter. Bei Zugängen von Wirtschaftsgütern, bei denen nicht gleichzeitig ein Abgang gemeldet wird, wird bei den Organisationseinheiten nachgefragt, ob ein solcher nicht erfolgt ist. Derart geprüft und bearbeitet, werden die investiven Geschäftsvorfälle obligatorisch als langlebiger Vermögensgegenstand in die Bücher der Anlagenbuchhaltung eingebucht und geführt.

Wie aus der Darstellung des grundsätzlichen Bearbeitungsablaufs ersichtlich, ist neben der allgemeinen Bearbeitung des Geschäftsvorfalles immer wieder eine Kontrolle des zu Grunde liegenden Sachverhaltes durch den für den jeweiligen Bearbeitungsschritt zuständigen Bearbeiter gefordert. Hier kommt vor allem dem Anlagenbuchhalter eine gewichtige Rolle zu. Der Anlagenbuchhalter ist in der Lage, durch die Kontrolle der investiven Posten Sachverhalte zu erkennen, die korrekterweise dem konsumtiven Geschäft zuzuordnen wären, aber z.B. investiv als Vermögenszugang gebucht wurden. Hier ist es seine Aufgabe, eine Berichtigung zu veranlassen.

Werden von der verantwortlichen Organisationseinheit allerdings Anlagegüter über Aufwand und Auszahlung ohne Hinweis auf ihren investiven Charakter zur Buchung eingereicht, so erhält der Anlagenbuchhalter von diesem Umstand keine Kenntnis, da ihm als konsumtiv deklarierte Buchungsbelege nicht vorgelegt werden. Hier müssen interne Kontrollinstanzen ansetzen. Soweit es sich dabei um Zugänge zum Anlagevermögen handelt, sind die Bilanzbuchhalter darauf eingestellt, investive Ausgaben zu erkennen, zu hinterfragen und einer evtl. Berichtigung zuzuführen.

Dieses Kontrollsystem ist stark abhängig von der Ausbildung der Geschäftsbuchhalter und deren Aufmerksamkeit. Im Rahmen eines internen Kontrollsystems wird jede Geschäftsbuchung vor der Weitergabe an die ausführende Kreiskasse vom Leiter des Buchungspools nochmals gegengeprüft und abgezeichnet. Dieses Verfahren wird vom RPA als ausreichend angesehen, da der Buchungsvorgang dem Vier-Augen-Prinzip, also einer doppelten Kontrolle unterliegt.

Anlässlich der Prüfung wurden die bei der Kämmerei vorgehaltenen Akten über die Meldungen der Organisationseinheiten bzgl. der Zu- und Abgänge von Wirtschaftsgütern stichprobenweise geprüft, wobei insbesondere die Unterlagen zu den Produkten 010 006 001 und 002 eingesehen worden sind. Dabei wurde festgestellt, dass die vom Fachamt eingereichten Meldungen über Zu- und Abgänge von Wirtschaftsgütern mit einem Wert über 60 Euro in mehreren Fällen nicht korrekt waren. Es sind mehrfach Vermögensgegenstände als Zugang gemeldet worden, obwohl es sich um Güter handelte, die einem Festwert zuzuordnen waren. Diese in der Zeit von März 2008 bis Februar 2009 noch als einzelnes Wirtschaftsgut aktivierten (also in die Anlagenbuchhaltung als Einzelwert aufgenommenen) Vermögensgegenstände wurden im November 2008 bzw. April 2009 in der Anlagenbuchhaltung storniert.

Worauf noch im Februar 2009 die Fehleinschätzung der Abgrenzung der zum Festwert rechnenden Wirtschaftsgüter beruhte, wurde von der Prüfung nicht näher betrachtet. Wichtig ist es jedoch festzuhalten, dass die anhand der Angaben im Anordnungsauftrag vorgenommenen falschen Buchungen aufgefallen sind, berichtigt werden konnten und das Fachamt entsprechend benachrichtigt wurde. Daraus ist abzuleiten, dass das IKS in diesem Bereich funktionsfähig ist.

Eine andere Methodik muss angewendet werden, wenn eine als konsumtiv bezeichnete Ausgabe tatsächlich jedoch investiv ist. Hier ist eine Kontrolle durch den Anlagenbuchhalter nicht möglich, da ihm konsumtive Anordnungsaufträge nicht zugeleitet werden. Die grundsätzliche Beurteilung der korrekten Zuordnung zu den einzelnen Produkten unter Berücksichtigung des zugrunde liegenden Sachverhaltes erfolgt in diesen Fällen durch den Geschäftsbuchhalter. Die vom Geschäftsbuchhalter erstellten Anordnungen für die Finanzbuchhaltung werden durch den Leiter des Buchungspools kontrolliert, so dass auch hier das Vier-Augen-Prinzip gewährleistet ist.

### Behandlung besonderer Geschäftsvorfälle

Besondere Aufgaben der Anlagenbuchhaltung sind

- die Verwaltung der Sonderposten für investive Maßnahmen
- die Kontrolle und Fortführung der Festwerte
- die Erfassung und Zuordnung der Anlagen im Bau

Zuwendungen sind, soweit sie für Investitionen eingesetzt wurden, als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz zu verbuchen<sup>69</sup>. Sie sind jeweils einem Vermögensgegenstand zuzuordnen und in der Anlagenbuchhaltung zu berücksichtigen, da sie sich auf die Abschreibungen auswirken. Soweit die von der stichprobenweisen Prüfung erfassten investiven Geschäftsvorfälle bezuschusst worden sind, wurden entsprechende Sonderposten eingerichtet.

Ob alle Zuwendungen, Zuschüsse und Sponsorengelder für Investitionen auch von den Organisationseinheiten auf dem Vordruck "Zugang Wirtschaftsgut" angegeben worden sind, muss vom Anlagenbuchhalter kontrolliert werden, dem dazu u.a. die Einsichtnahme in die Geschäftsvorfälle im Bereich der investiven Einzahlungen, also der erhaltenden Zuwendungen, möglich ist. Genau wie bei den Investitionen auf der Aktivseite (s. Ablaufschema *Zuständigkeitsbereich Geschäftsbuchhaltung*) werden investive Zuwendungen auf ein "Parkkonto" gebucht und vom Anlagenbuchhalter zu gegebener Zeit aufgelöst.

Den Zuwendungen usw. wird grundsätzlich große Bedeutung beigemessen, da eine ertragswirksam vereinnahmte Zuwendung immer die Ergebnisrechnung verbessert. Dies resultiert daraus, dass die Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufzulösen sind, sodass der Abschreibungsaufwand der Zuschussauflösung gegengerechnet und somit neutralisiert wird.

#### *Kontrolle der Festwerte*

Bei der Inventarisierung von Vermögensgegenständen kann neben der Vereinfachungsmöglichkeit der Gruppenbewertung auch die Festwertmethode angewandt werden. Beim Kreis Düren wurden bei der Inventur zur Eröffnungsbilanz 2008 in verschiedenen Bereichen Festwerte gebildet.

#### *Erfassung und Aktivierung der Anlagen im Bau*

Zu den investiven Maßnahmen zählen auch die Anlagen im Bau. Dabei handelt es sich überwiegend um Baumaßnahmen, die noch nicht fertiggestellt sind. Zwar handelt es sich um langlebige Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen, jedoch ist der Nutzungsbeginn noch nicht eingetreten. Da noch keine Nutzung erfolgt, kann auch noch kein Werteverzehr entstehen. Die Anlagenbuchhaltung ist von der Organisationseinheit über derartige Maßnahmen und Projekte zu informieren. Die Investitionen hierfür werden auf besondere Konten gebucht. Bei Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes erfolgt dann die Umbuchung in die entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Gleichzeitig beginnt der Werteverzehr und somit die Abschreibung des Vermögensgegenstandes.

<sup>69</sup> § 43 Abs. 5 GemHVO

**Anmerkung A 3**

Aufgrund des Fehlens einer eindeutigen generellen Regelung darüber, wann der auf dem Konto "Anlagen im Bau" verbuchte Aufwand auf ein entsprechendes Konto des Anlagevermögens umgebucht wird (= Aktivierung), sollte in Absprache mit den im Wesentlichen betroffenen Organisationseinheiten eine örtlich verbindliche und konkrete Vorgabe i.S.d. Ausführungen in der ministeriellen Handreichung zur GemHVO geschaffen werden. Nach Aussage der Kämmerei ist eine entsprechende Regelung in Bearbeitung.

Nach den Ausführungen in der Handreichung des Innenministers zur Gemeindehaushaltsverordnung ist ein Vermögensgegenstand ab dem Zeitpunkt der Anschaffung- oder Herstellung bzw. der Betriebsbereitschaft abzuschreiben. An anderer Stelle der Handreichung wird der Aktivierungszeitpunkt oder der Abschreibungsbeginn mit den Begriffen "Inbetriebnahme eines Vermögensgegenstandes"<sup>70</sup> und auch "Fertigstellungszeitpunkt"<sup>71</sup> bezeichnet. Darüber, wann ein Bauwerk betriebsbereit, fertiggestellt oder in Betrieb genommen ist, kann es unterschiedliche Auffassungen geben. Bei den im Bau befindlichen Projekten oder Maßnahmen wird es sich überwiegend um Straßen- oder Hochbaumaßnahmen handeln. Je nachdem, aus welchem Blickwinkel man z.B. eine Straßenbaumaßnahme betrachtet, wird der Begriff der Betriebsbereitschaft, Inbetriebnahme bzw. Fertigstellung unterschiedlich ausgelegt werden.

Der Anschaffungs- und Herstellungsprozess ist noch nicht als abgeschlossen anzusehen, wenn der betriebsbereite Zustand des Vermögensgegenstandes erreicht ist oder seine Inbetriebnahme erfolgt. Auch die Bezahlung der Herstellungskosten reicht für sich allein gesehen nicht, eine Aktivierung des Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Erst wenn der Besitz an dem Vermögensgegenstand auf den Kreis Düren übergegangen ist und er die Gefahr, den Nutzen und die Lasten trägt, kann eine Aktivierung erfolgen.<sup>72</sup>

Da Vermögensgegenstände unter Beachtung der GoI zu erfassen, zu bewerten und zu bilanzieren sind, ist u.a. auch der Grundsatz der (Bewertungs-) Stetigkeit zu beachten<sup>73</sup>. Damit der Zeitpunkt des Beginns der ersten Abschreibung bei Bauwerken konkret ermittelt werden kann, ist es erforderlich, die Begriffe "Fertigstellung", "Inbetriebnahme" und "Betriebsbereitschaft" entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen und ministeriellen Vorgaben unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten genauestens zu beschreiben und festzusetzen.

*Erfassung und Zuordnung aktivierbarer Eigenleistungen*

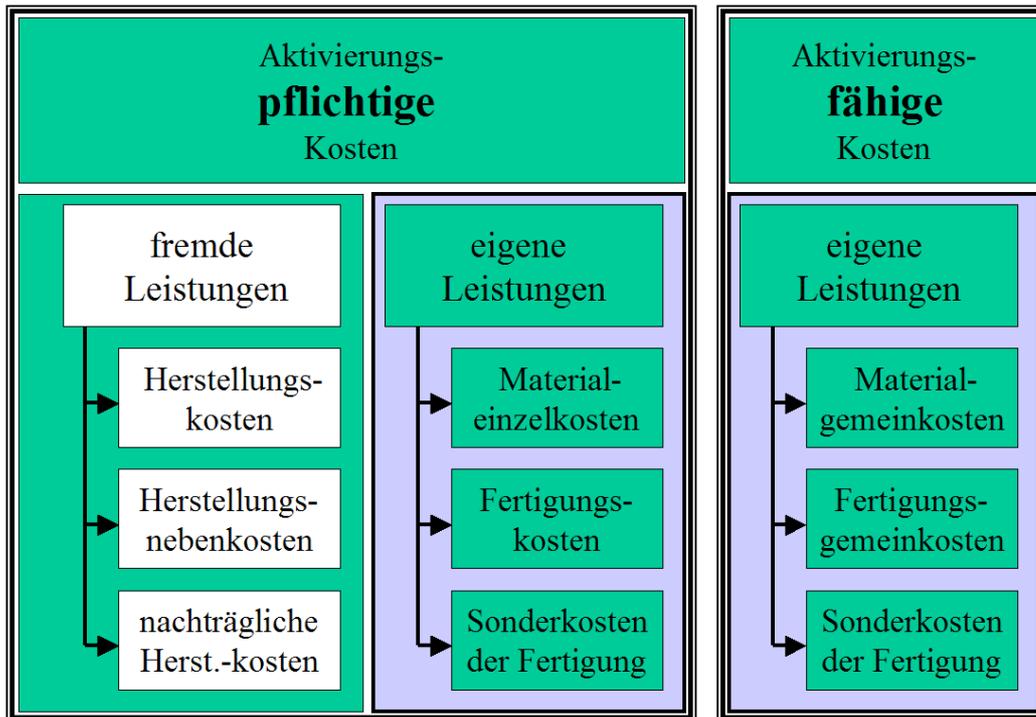
Die langlebigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind, wenn es sich z.B. um Bauprojekte handelt, nach den Vorschriften des § 33 GemHVO mit ihren Herstellungskosten zu aktivieren. Neben den Kosten für fremde Leistungen müssen aktivierungspflichtige und können aktivierungsfähige aufwandsgleiche Eigenleistungen der Bediensteten des Kreises für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes bei dessen Bewertung berücksichtigt werden.

<sup>70</sup> Ziff II. 2 der ministeriellen Handreichung zu § 35 Abs. 2 GemHVO – S. 575 –

<sup>71</sup> Ziff. II. 4.2 der ministeriellen Handreichung zu § 33 GemHVO – S. 564 –

<sup>72</sup> Ziff. II. 3.5 der ministeriellen Handreichung zu § 33 GemHVO – S. 561 –

<sup>73</sup> Ziff. II. 1.5 der ministeriellen Handreichung zu § 32 GemHVO – S. 555 –



In vielen Fällen der Herstellung neuer Vermögensgegenstände fallen aktivierbare Eigenleistungen in den Bereichen Planung, Vergabe, Beaufsichtigung und evtl. Eigenbau an. Auch Materialgestellung wäre denkbar.

Beim Kreis Düren wurden die Organisationseinheiten gemäß Vermerk der Kämmerei vom 06.07.2009 zum Jahresabschluss aufgefordert, ihre für die Herstellung von Vermögensgegenständen aufgewandten aufwandsgleichen Kosten produkt- und objektbezogen zu melden. Daraufhin wurden seitens der Fachämter 18 und 38 maßnahmenbezogene Arbeitsstunden einzelner Mitarbeiter gemeldet, die im Zusammenhang mit der Fertigstellung der jeweiligen Maßnahme angefallen waren. Von Amt 61 wurde Fehlanzeige gemeldet. Der sich aus den angezeigten Stunden ergebende Personalkostenaufwand wurde durch Amt 10 personenbezogen ermittelt und ist, wie anlässlich der stichprobenweisen Prüfung festgestellt werden konnte, in die Anlagenbuchhaltung entsprechend eingepflegt worden. Eine Prüfung der Einzelfallangaben der Organisationseinheiten wurde nicht vorgenommen.

Allerdings ist anzumerken, dass von der Zentralen Vergabestelle keine aktivierbare Eigenleistung angemeldet wurde. Da von der Vergabestelle aber oftmals die Aufgaben der HOAI-Leistungsphase "Mitwirkung bei der Vergabe ..." selbst geleistet werden und somit in der Honorarvereinbarung mit dem Ingenieur oder Architekten nicht enthalten sind, kommt es auch hier unter bestimmten Umständen zu aufwandsgleichen Kosten, die wertsteigernd berücksichtigt werden müssen. Eine Berücksichtigung von Planungs- und Vergabeaufwendungen ist immer dann aktivierbar, wenn sie nach Beginn der Herstellung des Vermögensgegenstandes anfallen.

Die Kämmerei wurde anlässlich der Prüfung auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Nach Angabe der Kämmerei vom 22.03.2010 sind im Jahre 2008 bei der Zentralen Vergabestelle keine aktivierbaren Eigenleistungen angefallen.

#### Reglementierung der Arbeitsabläufe

In dem vorhergehenden Berichtsteil sind die komplexen Zuordnungskriterien, die vielfältigen Arbeitsschritte und die ganz besonders geforderte Aufmerksamkeit der Mitarbeiter der Geschäftsbuchhaltung und der Anlagenbuchhaltung beschrieben und

erläutert worden. Obwohl darin nicht alle Aspekte aufgegriffen werden konnten, ist daraus die Komplexität der verschiedenen Arbeitsbereiche ersichtlich. Daraus erwächst die Notwendigkeit, eine übersichtliche, detaillierte und verständliche Beschreibung der Organisations- und Geschäftsabläufe in einer grundsätzlichen Regelung zusammenzufassen.

Die bisher angewandten grundsätzlichen gesetzlichen Regelungen und internen Vereinbarungen sowie die abgesprochenen Vorgehensweisen, die sich bewährt haben, können nicht nur aufgrund persönlicher Übereinkommen, durch Austausch von Erfahrungen und Kenntnissen oder ausführlicher Einarbeitungsgespräche als Grundsatzregelungen weitergegeben werden. Ein solch umfangreiches System wie die Geschäfts- und Anlagenbuchhaltung, in welches auch noch eine große Anzahl von Haushaltssachbearbeitern der Organisationseinheiten eingebunden ist, bedarf einer schriftlichen Arbeitsanweisung. Zwar liegen derzeit Vortragsfolien, Fortbildungsmaterial und auch eine Dienstanweisung "Finanzbuchhaltung" vor, jedoch sind diese Unterlagen nicht ausreichend, da sie entweder keinen Weisungscharakter haben oder für andere Bereiche gelten.

#### **Anmerkung A 4**

Nach Aussagen der Kämmerei soll nach Ablauf einer Probephase von einem Jahr eine Dienstanweisung für die Geschäftsbuchhaltung und die Anlagenbuchhaltung erstellt werden. Von Seiten der Prüfung wird angeraten, diese Dienstanweisung schnellstmöglich zu fertigen, damit die bisher erarbeiteten Vorgehensweisen gefestigt und dokumentiert werden und die in die Bearbeitungsabläufe eingefügten Kontrollmechanismen weiterhin greifen.

#### Abgleich mit der Finanzbuchhaltung

Bei einer nachgeschalteten Anlagenbuchhaltung – wie sie beim Kreis Düren praktiziert wird – wird erst nach der Verbuchung der ertragswirksamen und der finanzwirksamen Tatbestände die wertewirksame Einbuchung des Vermögensgegenstandes in die Anlagenbuchhaltung vorgenommen. Daraus folgert, dass die Finanzvorfälle mit den Werteveränderungen übereinstimmen müssen, soweit es sich um die Herstellung oder Beschaffung neuer Vermögensgegenstände handelt.

Anlässlich der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 wurden die Bestände der folgenden Finanzkonten ermittelt:

- |                                |                    |
|--------------------------------|--------------------|
| • bewegliches Anlagevermögen   | Kontenkreis 783... |
| • unbewegliches Anlagevermögen | Kontenkreis 785... |
| • Finanzanlagen                | Kontenkreis 784... |

Dem Ergebnis wurden die bis 31.12.2008 aktivierten, also die in die Anlagebuchhaltung eingebuchten Anlagegüter gegenübergestellt.

Es ergab sich eine so geringe Abweichung, die auch nicht auf einen Systemfehler zurückzuführen war, dass von Seiten des Prüfers auf eine Ermittlung der Gründe verzichtet wurde. Ein weiterer Grund hierfür war auch, dass sich keine Auswirkungen auf das Jahresabschlussergebnis und die Bilanzsumme ergaben.

## Inventur, Inventar und Bewertung

Nach § 91 GO hat der Kreis zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)* vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar). Gemäß der Ausführungsvorschrift des § 28 GemHVO sind in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der GoI vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

In der *Inventur* sind die im *wirtschaftlichen Eigentum* stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der GoI vollständig aufzunehmen. Zusätzlich zu den o.g. Bestimmungen sind *Forderungen* und *Verbindlichkeiten* gesondert zu erfassen (§ 28 Abs. 2 GemHVO). Für die Erstellung des Inventars eröffnet die GemHVO in § 29 ebenfalls die Möglichkeit, *Vereinfachungsverfahren* zu nutzen.

Im Rahmen der GoI prüfte das RPA die Inventur insbesondere unter den Aspekten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit
- Einzelerfassung<sup>74</sup>
- Nachprüfbarkeit
- Fortschreibung im Rahmen des Jahresabschlusses

Aus der Inventur der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie der Bewertung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten ergibt sich das Inventar (vgl. §§ 91 Abs. 1 GO, 28 GemHVO).

Nach § 91 Abs. 2 GO gilt grundsätzlich für die Wertansätze, dass

1. Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten<sup>75</sup>, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen sind,
2. Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist.

Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit die GO nichts anderes vorsieht, vorzunehmen. Diese Grundsätze werden sodann in den §§ 32 bis 36 GemHVO näher bestimmt.

<sup>74</sup> vorbehaltlich Inventurvereinfachungsverfahren, Fest- oder Gruppenbewertung etc.

<sup>75</sup> vgl. hierzu §§ 33 Abs. 2 und 3 GemHVO, 255 HGB

## Abschreibungen

### Örtlich festgelegte Restnutzungsdauern

**Summe gem. Ergebnisrechnung 2008: 7.562.154,73 Euro**

(Zeile 14, erstmalige Ausweisung)

Nach § 35 Abs. 3 GemHVO ist für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen die vom IM NRW bekannt gegebene *Abschreibungstabelle* zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird.

Die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurde gemäß § 101 Abs. 1 Satz 3 GO in die Prüfung mit einbezogen.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung einer zeitlichen Begrenzung unterliegt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. die Werte der Eröffnungsbilanz 2008 um die planmäßigen Abschreibungen zu vermindern. Daraus ergeben sich die Werte, die als fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (auch Restbuchwert) bezeichnet werden und den Bilanzwert zum Jahresabschluss 2008 darstellen.

Will man das Ressourcenverbrauchskonzept<sup>76</sup> und damit eine generationengerechte Aufwandsverteilung auch im kommunalen Finanzmanagement umsetzen, bedarf es der Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens der Kommune durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz. Durch diese als Abschreibung bezeichnete Wertminderung wird der betreffende Produktbereich in der Ergebnisrechnung mit dem periodischen, also dem auf das Haushaltsjahr entfallenden Aufwand belastet. Dadurch erhöht sich die Aussagekraft der Bilanz, weil

- der innerhalb eines Geschäftsjahres eingetretene Verbrauch eines Vermögensgegenstandes beziffert und offen gelegt wird
- der Restbuchwert, also der zum Jahresbeginn bilanzierte Wert des Vermögensgegenstandes um die Abschreibungen gemindert, angegeben wird
- der Abschreibungsbetrag ertragsmindernd eingebucht wird, sodass er im Jahresergebnis zu einer Belastung führt

Die Abschreibungen beziffern die Wertminderungen von Vermögensgegenständen. Wertminderungen treten durch planmäßigen Verbrauch bzw. planmäßige Abnutzung oder durch außerplanmäßigen nicht vorhersehbaren Werteverzehr ein. Diesen wertmindernden Einflüssen unterliegen allerdings nicht alle Vermögensgegenstände.

<sup>76</sup> Mit Einführung des NKF entsteht dort die Notwendigkeit, Transparenz hinsichtlich des Aufkommens und des Verbrauchs von Ressourcen zu schaffen. Kerngedanke dieses so genannten Ressourcenverbrauchskonzepts ist es, den gesamten Ressourcenbestand bzw. -verbrauch einer Kommune zu erfassen und abzubilden. Der Ressourcenverbrauch wird im doppischen Rechnungswesen in der Ergebnisrechnung abgebildet und schlägt sich entsprechend in der Bilanz nieder.

Welche Gegenstände des Anlagevermögens der Abnutzung und damit der Abschreibung unterliegen, ergibt sich aus dem folgenden Schaubild.



Aus § 35 GemHVO ergibt sich der Grundsatz, dass alle langlebigen abnutzbaren Vermögensgegenstände über ihre wirtschaftliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben sind. Damit die Abnutzung berechnet und die Abschreibung, also der Wert der Abnutzung, beziffert werden kann, sind grundsätzliche Vorgaben zu ermitteln bzw. zu erfüllen. Diese ergeben sich aus den gesetzlichen und örtlichen Regelungen sowie der Inventur und dem Inventarverzeichnis.

Zur Berechnung der planmäßigen Abschreibung müssen für jeden Vermögensgegenstand folgende Daten festgesetzt werden:

- der Zeitpunkt der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme oder der Anschaffung als Abschreibungsbeginn
- die Herstellungs- oder Anschaffungskosten als Ausgangswert
- eine den örtlichen Verhältnissen angepasste voraussichtliche Nutzungsdauer als Abschreibungszeitraum
- die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Abschreibungsmethode als Basis für die Berechnung des Abschreibungsbetrages

Der aus diesen Daten für jeden langlebigen abnutzbaren Vermögensgegenstand zu bildende Abschreibungsplan wird beim Kreis Düren mit der *Finanzsoftware K-IRP* in der Nebenbuchhaltung "Anlagevermögen" erstellt und automatisch fortgeschrieben.

Der Abschreibungsplan<sup>77</sup> enthält Aussagen zu den im Folgenden erläuterten Berechnungskomponenten. Die Basisdaten für den Abschreibungsplan unterliegen den GoB und hier insbesondere dem Grundsatz der Stetigkeit. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einer sehr genauen Ermittlung, sorgfältigen Festlegung und vollständigen Dokumentation der Abschreibungsmodalitäten sowie der erhobenen Abschreibungsdaten, da diese über die gesamte Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes kontinuierlich anzuwenden sind.

#### Der Abschreibungsausgangswert

ist für die vor dem 01.01.2008 angeschafften Vermögensgegenstände grundsätzlich der in der Eröffnungsbilanz angesetzte vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswert. Bezüglich der Ermittlung und Festsetzung dieser Daten wird auf die Ausführungen im Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 verwiesen. Für die nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz (= 01.01.2008) hinzugekommenen Vermögensgegenstände sind die Herstellungs- oder Anschaffungskosten als Ausgangswert anzusetzen. Diesem Wert liegen die zur Herstellung oder Anschaffung des Vermögensgegenstandes aufgewendeten Mittel, die in der Geschäftsbuchhaltung gebucht wurden, zu Grunde. Der Herstellungs- oder Anschaffungswert entspricht dem in der Anlagenbuchhaltung anlässlich der Aktivierung des neuen Vermögensgegenstandes eingebuchten Wert.

#### Die Nutzungsdauer

und zwar die wirtschaftliche Nutzungsdauer von langlebigen abnutzbaren Vermögensgegenständen wird durch die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Kommunen bestimmt. Diese Abschreibungstabelle schreibt die voraussichtlichen Nutzungsdauern für bestimmte Vermögensgegenstände verbindlich fest. Sie enthält für einzelne Vermögensgegenstände nur *Nutzungszeitrahmen* und nicht auch Regelungen für *alle* beim Kreis Düren vorhandenen Vermögensgegenstände. Daher hat der Kreis Düren für sich selbst auf der Grundlage dieser ministeriellen Vorgabe und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine eigene, vervollständigte Abschreibungstabelle zum Stand 18.09.2008 erarbeitet.<sup>78</sup> Darin waren für die Vermögensgegenstände Nutzungszeiträume fest bestimmt, so dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wurde.

Anlässlich der Prüfung der Eröffnungsbilanz wurde bereits festgestellt, dass die dem Jahresabschluss 2008 als Anlage beigefügte Abschreibungstabelle<sup>79</sup> mit den ministeriellen Vorgaben übereinstimmen und jeweils die vorgegebenen Zeiträume präzisieren. Die Nutzungsdauern für die ergänzend zur ministeriellen Aufstellung in die kreiseigene Abschreibungstabelle aufgenommenen Vermögensgegenstände wurden auf der Grundlage der im Steuerrecht verwendeten AfA-Tabelle in Absprache mit dem Fachamt festgesetzt. Die dem Jahresabschluss 2008 beigefügte kreiseigene Abschreibungstabelle<sup>80</sup> stimmt mit der für die Eröffnungsbilanz erstellten Tabelle überein. Insofern ist eine Stetigkeit bei den Abschreibungen festzustellen.

#### Der Abschreibungsbeginn

ist der 1. des auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Monats. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung können Vermögensgegenstände nur zu einem Teil des jährlichen Aufwandes abgeschrieben werden. Dabei wird der auf die vollen Monate nach Anschaffung oder Herstellung fallende Abschreibungsteilbetrag mit einem Zwölftel je Monat angesetzt.

<sup>77</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, Ziff. 1.5 § 35 GemHVO (S. 575)

<sup>78</sup> Grundlage der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz 2008 war die Abschreibungstabelle nach § 35 Abs. 3 GemHVO mit örtlicher Festlegung des Kreises Düren mit Stand 18.9.2008. Diese Abschreibungstabelle ist der dem RPA mit Schreiben vom 1.10.2008 von der Kämmererei übersandten ausführlichen Dokumentation der Eröffnungsbilanz als Anlage 04/01 beigefügt.

<sup>79</sup> s. Jahresabschluss 2008, Band 2, hinter Seite 154 – Anlage zu Drs.-Nr. 377/09 -

<sup>80</sup> s. Jahresabschluss 2008 – Band 2 – J. Anlagen 1.

Daraus folgert, dass bei Ablauf der Nutzungsdauer entsprechend zu verfahren ist, sodass im letzten Nutzungsjahr nur noch der verbleibende Teilbetrag abgeschrieben werden darf.

#### **Anmerkung A 5**

Damit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit Rechnung getragen wird, ist der Beginn der Abschreibung - insbesondere bei Bauwerken - jeweils an den selben Tatbestand anzuknüpfen. Es ist daher erforderlich, diesen konkreten Tatbestand bzw. Zeitpunkt in Absprache mit den im Wesentlichen betroffenen Organisations-einheiten festzulegen und in einer eindeutigen generellen Regelung zu beschreiben.

Für den Zeitpunkt des Beginns der planmäßigen Abschreibung eines langlebigen abnutzbaren Vermögensgegenstandes ist der *Fertigstellungszeitpunkt* maßgeblich.<sup>81</sup> "Die Abschreibung eines Vermögensgegenstandes beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung oder Herstellung des Anlagevermögens bzw. deren Betriebsbereitschaft"<sup>82</sup>. Eine weitere Beschreibung des Abschreibungsbeginns enthält § 35 Abs. 6 GemHVO, wonach die "Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes" als Datum genannt wird. Somit liegt weder vom Gesetzgeber noch vom Innenminister eine genaue Begriffswahl und damit eine konkrete Festlegung des Abschreibungsbeginns vor.

Aus den verschiedenen Bezeichnungen lässt sich ein Abschreibungsbeginn nur schwerlich ableiten. Bei einem Bauwerk könnte dies der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung (= Baubeginn) oder der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes (= Einzug in das Gebäude oder Einweihung einer Straße) sein. Hierüber kann es unterschiedliche Auffassungen geben, wann und durch welchen Tatbestand die Abschreibung angestoßen wird. Unter Hinblick auf die GoB wird vom RPA angeregt, eine grundsätzliche Regelung zur Bestimmung des Zeitpunktes der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme eines Vermögensgegenstandes zu schaffen.

#### Das Abschreibungsende

ergibt sich grundsätzlich als Gegenstück des Abschreibungsbeginns nach Ablauf der festgelegten Nutzungsdauer. Liegt das Ende innerhalb eines Geschäftsjahres, so wird ein Zwölftel je angefangenem Monat angesetzt. Ebenso endet die Abschreibung, wenn der Vermögensgegenstand aus dem Anlagevermögen ausscheidet, etwa durch Verkauf, Verlust, Verschrottung usw.

#### Die planmäßige Abschreibungsmethode

setzt fest, wie der Aufwand auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt wird. Grundsätzlich ist die lineare Abschreibung anzuwenden (§ 35 GemHVO). Dabei wird der Abschreibungsausgangswert durch die Nutzungsdauer dividiert. Der so errechnete jährliche Abschreibungsbetrag wird im 1. Jahr vom Abschreibungsausgangswert und ab dem 2. Jahr vom Restbuchwert<sup>83</sup> abgezogen. Dadurch verteilt sich der Aufwand zu gleichen Teilen auf die Haushaltsjahre der Nutzungsdauer, sodass das Ergebnis jeden Haushaltsjahres mit gleichbleibenden Abschreibungsbeträgen belastet wird. Nur im Anschaffungsjahr und im letzten Abschreibungsjahr sind die Beträge abweichend (s. Ausführungen im vorhergehenden Absatz bzgl. Abschreibungsbeginn). Mit dieser Abschreibungsmethode wird dem Prinzip eines generationengerechten Ressourcenverbrauchskonzepts Rechnung getragen.

Daneben lässt § 35 GemHVO auch die degressive Abschreibung<sup>84</sup> zu, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht. Weitere Abschreibungs-

<sup>81</sup> Ziff. II 4.2 letzter Satz der ministeriellen Handreichung zu § 33 GemHVO

<sup>82</sup> Ziff. II 2 der ministeriellen Handreichung zu § 35 GemHVO

<sup>83</sup> Der Restbuchwert ergibt sich, wenn man vom Vermögenswert der Vorjahresbilanz (beim vorliegenden Jahresabschluss vom Wert in der Eröffnungsbilanz 2008) den jährlichen Abschreibungsbetrag subtrahiert.

<sup>84</sup> Bei der degressiven Abschreibung sinken die Abschreibungsbeträge von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr. Das bedeutet, dass der Aufwand im 1. Jahr am höchsten ist und dann nach einem bestimmten Berechnungsmodus von Jahr zu Jahr niedriger wird. Somit

methoden sind nicht zulässig, da ansonsten durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen entstehen könnte. Beim Kreis Düren wird ausschließlich die lineare Abschreibungsmethode angewendet.

#### Die vom Standard abweichende Abschreibung

ist immer dann vorzunehmen, wenn sich der Wert des Vermögensgegenstandes durch außergewöhnliche Umstände verändert, also

- verbessert aufgrund von umfangreicher Sanierung, Modernisierung, Erweiterung usw.
- verringert aufgrund von Wertminderung durch Beschädigung, technische Überalterung, Defekte, Fehler etc. oder
- ganz entfällt aufgrund von Verkauf, Verlust, Zerstörung oder Diebstahl

Neben der Wertberichtigung kann unter Umständen auch eine Berichtigung der restlichen Nutzungsdauer erforderlich werden. Die Abweichungen von den standardmäßigen linearen Abschreibungen und die Gründe hierfür sind im Anhang zur Bilanz zu erläutern.<sup>85</sup>

Nach den vorliegenden Unterlagen zum Jahresabschluss 2008 sind keine Abschreibungen vorgenommen worden, die nicht standardgemäß erfolgten. Auf Anfrage vom 03.02.2010 (E-Mail) hat die Kämmerei mit Schreiben vom 23.02.2010 mitgeteilt: "Ein derartiger Sachverhalt war in 2008 nicht gegeben."

Natürlich sind andererseits Veränderungen in Form von z.B. Instandsetzungen eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens, die zu einer Wertsteigerung und/oder Verlängerung der Restnutzungsdauer führen, in der Anlagenbuchhaltung zu berücksichtigen. Diese Veränderungen ergeben sich insbesondere bei der Bewertung und Abschreibung von Immobilien und Gegenständen des Infrastrukturvermögens. Von Bedeutung sind dabei die im Folgenden dargestellten Geschäftsvorfälle:

#### *Wert unbebauter Grundstücke*

Im Rahmen von Aufforstungsmaßnahmen wurden im Haushaltsjahr 2008 mehrere unbebaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke im unbeplanten Außenbereich aufgeforstet. Der durch den Wegfall der landwirtschaftlichen Nutzung eingetretene Werteverzehr wurde in die Anlagenbuchhaltung eingepflegt.

#### *Grundstückswert und Infrastrukturbauten*

Außergewöhnliche Umstände, die zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung<sup>86</sup> des Grundvermögens führen, bedingen also eine außerplanmäßige Abschreibung. Dies kommt insbesondere dann vor, wenn ein Grundstück für die Nutzung als Infrastrukturgrundstück eingesetzt wird. Die Wertminderung beruht auf dem folgenden Tatbestand: Zur Verbreiterung einer Kreisstraße wird Ackerland zum Preis von 3,00 Euro/qm angekauft und muss mit diesem Wert bilanziert werden. Zu einem späteren Zeitpunkt wird auf dem Ackerland mit dem Ausbau der Kreisstraße begonnen. Somit wird aus dem Ackerland ein Infrastrukturgrundstück (= Straßenland). Nach § 55 Abs. 2 GemHVO ist Straßenland mit 10 % des Bodenrichtwertes für Ackerland anzusetzen, mindestens aber mit 1 Euro/qm zu bewerten. Eine höhere Bewertung ist nicht möglich. Somit entsteht bei den Straßengrundstücken ein

---

wird bei diesem Verfahren der Abschreibungsausgangswert mit sinkenden Beträgen auf die Nutzungsdauer verteilt. Man unterscheidet dabei zwei Abschreibungsverfahren (teilweise mit verschiedenen Unterformen):

a) arithmetisch-degressive Abschreibung = der Abschreibungsbetrag wird jährlich um den gleichen Betrag (Degressionsbetrag) vermindert.

b) geometrisch-degressive Abschreibung = Minderung um gleich bleibende Prozentsätze

<sup>85</sup> §§ 35 Abs. 5 und 44 Abs. 2 Ziff. 5 GemHVO

<sup>86</sup> Nicht nur vorübergehend ist eine Wertminderung, wenn erkennbar bzw. abschätzbar ist, dass sie für mindestens 5 Jahre bestehen bleibt. (Ziff. 5.1.2 ministerielle Handreichung zu § 35 Abs. 5 S. 1 GemHVO – Seite 579 -)

außerordentlicher Werteverzehr von 2 Euro/qm. Beim Kreis Düren wird entsprechend verfahren.

#### *Wertveränderungen an Gebäuden*

Auch Immobilien unterliegen neben der normalen Abnutzung oftmals weiteren Wertveränderungen, die durch bauliche Veränderungen, Beschädigungen, neue bautechnische Erkenntnisse, Umwelteinflüsse usw. verursacht werden.

Beim Kreis Düren sind die Organisationseinheiten aufgefordert, Tatbestände, die eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes bedingen, mit dem Vordruck "Abgang von Wirtschaftsgütern" der Buchhaltung anzuzeigen. Wie sich aus dem Berichtsteil "Anlagenbuchhaltung" ergibt, ist durch die Installierung und umfangreiche Schulung von NKF-Ansprechpartnern bei den Organisationseinheiten sicher gestellt, dass der Kämmerei entsprechende Mitteilungen zugehen und von der Buchhaltung sowie der Anlagenbuchhaltung bearbeitet werden. Im Rechnungsjahr 2008 sind keine außergewöhnlichen Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen angefallen. Dennoch wurde es im Hinblick auf die korrekte Bearbeitung künftiger, derartig gelagerter Einzelfälle von der Prüfung als sinnvoll erachtet, die Beispielfälle aufzuzeigen.

#### *Abschreibungen beim Kreis Düren*

Auf Anfrage teilt die Kämmerei folgendes mit: "Die Abschreibungen werden durch das testierte Anlagenmodul der Software K-IRP maschinell berechnet. Aus Kontrollzwecken wurden und werden in den verschiedenen Bereichen der Anlagegüter manuelle Berechnungen zur Überprüfung der Richtigkeit der maschinellen Berechnung durch den Anlagenbuchhalter vorgenommen. Zur Überprüfung der Vollständigkeit können Abschreibungswerte in KAI ermittelt werden, um diese mit den Werten aus K-IRP abzugleichen."

Nach Auskunft des Anlagenbuchhalters vom 04.11.2009 ist eine solche Vollständigkeitsüberprüfung noch nicht durchgeführt worden, aber absehbar geplant.

Die Zuordnung des Abschreibungsaufwandes auf die einzelnen Produkte erfolgt im Rahmen des Abschreibungs-Rechenlaufs in K-IRP durch Bebuchung der dort eingerichteten Abschreibungskonten. Anlässlich dieser umfangreichen Berechnung wird ein Protokoll produziert, aus welchem die Abschreibung zu jedem einzelnen Wirtschaftsgut und auch das angesprochene Abschreibungskonto der Ergebnisrechnung nachvollziehbar ist.

Das vg. Abschreibungsprotokoll wurde prüfungsseitig stichprobenweise eingesehen. Es ergaben sich keine Anmerkungen.

## Das Interne Kontrollsystem (IKS)

Das RPA hat bereits im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz die Bedeutung eines funktionierenden IKS dargestellt<sup>87</sup>. Bestandteile des IKS sind nach dem *IDW WP Handbuch 2006*

- Kontrollumfeld
- Risikobeurteilung
- Kontrollaktivitäten
- Information und Kommunikation
- Überwachung des IKS



Quelle: Roedel & Partner

Dem *verwaltungsseitigen* IKS kommt eine wichtige Funktion zu. Ist ein solches funktionsfähig vorhanden, sinkt die Wahrscheinlichkeit (Risiko) von unrichtigen Aussagen im Jahresabschluss bzw. in der Eröffnungsbilanz mit wesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Hierbei ist zwischen dem eigentlichen Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko zu unterscheiden. Ein funktionsfähiges IKS reduziert somit Umfang und Notwendigkeit von Einzelfallprüfungen<sup>88</sup>. Sofern die Kommune Kontrollen eingerichtet hat, die sicherstellen, dass die rechnungslegungsrelevanten Informationen in den einzelnen Transaktionen vollständig und korrekt erfasst werden, bedeutet dies eine Risikoreduktion<sup>89</sup>.

Um das IKS beurteilen zu können, bedürften wesentliche Prozessabläufe in der Verwaltung (z.B. Liegenschaften, Beschaffung, Personal, Haushalts- und Rechnungswesen etc.) einer eingehenden Betrachtung. Darüber hinaus bedarf es einer nachvollziehbaren Kontrolle des Beleg- und Informationsflusses einschließlich der IT-Systemprüfungen<sup>90</sup>.

Im Lagebericht zum Jahresabschluss hat die Verwaltung den Bereich des IKS thematisch aufgegriffen und (erneut) exemplarisch Punkte aufgezeigt, aus denen sich Mechanismen eines funktionsfähigen IKS, wie bereits im Lagebericht zur Eröffnungsbilanz dargestellt, ableiten lassen. Hierzu zählen insbesondere:

- Trennung von Geschäftsbuchhaltung und Zahlungsabwicklung
- Plausibilitätsprüfung hinsichtlich der richtigen Auswahl von Buchungspositionen im Rahmen der Vorkontierung durch Angabe von Ergebnis- und Finanzplankonten in Anweisungsaufträgen
- Mittelprüfung in Haushaltssoftware
- Vier-Augen-Prinzip im Anweisungsgeschäft und im Bereich der Zahlungsabwicklung
- Erstellung von Protokollen bei der Übertragung von Daten zwischen Software-Verfahren

<sup>87</sup> Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), Kap. 9, S. 28 ff.

<sup>88</sup> IDW WP Handbuch 2006, Teil R, Rn. 31, S. 1946

<sup>89</sup> IDW WP Handbuch 2006, Teil R, Rn. 32, S. 1946

<sup>90</sup> KGSt-Bericht 7/2007, Band 1, S. 49

- Trennung von Sachbearbeitung und Zahlungsfreigabe im Leistungsbereich
- Plausibilitätsprüfung der dezentral ermittelten Bilanzwerte durch die Kämmererei
- Überprüfung der für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte durch Mitarbeiterinnen, die diese nicht mit aufgestellt haben
- Weitere Regelungen in der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung

Gleichwohl führt der Lagebericht zunächst aus, dass eine umfassende Dokumentation des Gesamtsystems noch nicht vorliege (dort S. 139).

Mit dem Vermerk vom 01.09.2009 "*Konzept zum Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS) für das Finanzwesen bei der Kreisverwaltung Düren*" hat die Kämmererei allerdings weitere Vorgaben für die Einführung und den Aufbau eines IKS gemacht. Darin sind u.a. nachstehende Aspekte aufgeführt:

- Aufführung der geltenden Dienstanweisungen
- Vier-Augen-Prinzip bei Mittelanforderungen und beim Anordnungswesen
- Korrekturlesungen
- Plausibilitätsprüfungen
- Wirtschaftlichkeitsberechnungen
- Stichprobenprüfung einzelner Buchungen
- Protokollerstellung Vorverfahren
- Rechtevergabe und Trennung Zugriffsberechtigung in der Finanzsoftware
- Keine Buchung ohne Beleg
- Regelmäßige Inventuren
- Barcodes bei Wirtschaftsgütern
- Übersicht Zuschusszahlungen u. Bürgschaftsprovisionen bei Beteiligungen
- Abhaltung hausinterner Seminare und Schulungen

Die Rechnungsprüfung hatte im Prüfbericht zu Eröffnungsbilanz bereits die Implementierung eines *zentralen Vertragsmanagements* empfohlen, das verwaltungsweit sämtliche vertraglichen Dokumente des Kreises Düren erfasst, vorhält und in den Folgejahren nachvollziehbar fortführt. Im Bereich der Verbindlichkeiten wurde zudem angeregt, eine zentrale Erfassung aller Verbindlichkeiten und Zahlungsverpflichtungen (z.B. durch eine zentrale Rechnungsstelle o.ä.) einzurichten. Eine verwaltungsseitige Umsetzung dieser Empfehlungen wurde bisher nicht mitgeteilt.

#### **Anmerkung A 6**

Nach Ansicht der Rechnungsprüfung bedürfen Aufbau und Sicherstellung eines funktionsfähigen IKS noch der Fortentwicklung. Hierzu wurden allerdings mit dem "*Konzept zum Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS) für das Finanzwesen bei der Kreisverwaltung Düren*" aus dem Jahre 2009 erste Wege beschritten. Das IKS wird auch in den Folgejahren und im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen ständig fortzuentwickeln und prüfungsseitig zu betrachten sein.

Das Rechnungsprüfungsamt wiederholt seine Forderung nach Einrichtung eines zentralen Vertragsmanagements, empfiehlt aber auch die Einführung eines zentralen Rechnungseingangsbuches.

## IKS - Einzelprüfungen

Im Rahmen der ersten Jahresabschlussprüfung hat sich das RPA schwerpunktmäßig mit der Überwachung/Qualitätssicherung der Finanzbuchhaltung auseinandergesetzt und die entsprechenden IKS-Maßnahmen einer näheren Prüfung unterzogen. Dazu zählen:

- Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung (DA FiBu) vom 23.12.2007<sup>91</sup>
- Prüfung der Buchungsaufträge durch die Geschäftsbuchführung
- Sicherheitssysteme und Plausibilitätsprüfungen innerhalb der Finanzsoftware
- Nachgelagerte Belegkontrolle
- Kontrolle der Investitionsvorgänge durch den Anlagenbuchhalter
- Trennung von Geschäftsbuchführung und Zahlungsabwicklung (ehem. Kasse)

Die Prüfung der einzelnen Komponenten wird in der Folge näher beschrieben:

### DA FiBu vom 23.12.2007

Mit der Umstellung auf das Rechnungswesen des NKF zum 01.01.2008 tritt die Gemeindekassenverordnung (GemKVO) außer Kraft. Diese beinhaltet gerade im Bereich "Sicherheit im Umgang mit Zahlungsmitteln" eine Fülle an Vorschriften, deren Einhaltung in den vergangenen Jahren fester Bestandteil der Prüfung durch das RPA war.

Die neue Gemeindehaushaltsverordnung enthält mit § 31 Abs. 1 GemHVO die Pflicht zur Erstellung **einer örtlichen Vorschrift** zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwaltung und Verwahrung von Wertgegenständen. In § 31 Abs. 2 GemHVO wird der Mindestinhalt dieser Vorschrift aufgezählt. Zur Steigerung der kommunalen Selbstverwaltung soll den Verwaltungen sowohl die Möglichkeit als auch die Verantwortung gegeben werden, die starren (Landes-)Vorschriften der GemKVO an den individuell gestalteten Verwaltungsaufbau oder auch die Finanzbuchhaltung anzupassen.<sup>92</sup>

Im Vorfeld der Veröffentlichung wurde ein Entwurf der DA FiBu dem RPA zur Stellungnahme vorgelegt. Die von Seiten des RPA vorgeschlagenen Ergänzungen sowie weitere wichtige Festlegungen wurden in einem gemeinsamen Gespräch zwischen Kämmerei, Kasse und RPA am 06.12.2007 in die Dienstanweisung eingearbeitet. Die Form der ämterübergreifenden Zusammenarbeit wird vom RPA ausdrücklich begrüßt.

Als Ergebnis dieser Zusammenarbeit lag aus Sicht des RPA mit der *Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung* eine örtliche Vorschrift vor, die den Mindestanforderungen des § 31 Abs. 2 GemHVO genügt und damit wichtige Vorgaben über Verfahrensabläufe und Zuständigkeiten enthält. Zwischenzeitlich wurde diese durch die DA FiBu vom 28.01.2010 ersetzt, bei der ebenfalls das RPA im Vorfeld beratend hinzugezogen wurde.

Das RPA empfiehlt, die DA FiBu aufgrund ihrer Bedeutung für die Sicherheit der Finanzmittel in regelmäßigen Abständen einer intensiven Überprüfung zu unterziehen.

<sup>91</sup> Eine überarbeitete Version der DA FiBu erfolgte mit Datum vom 28.1.2010.

<sup>92</sup> siehe auch Handreichungen des IM, 2. Auflage, zu § 31 Abs. 1 GemHVO, S. 291

## Prüfung der Buchungsaufträge durch die Geschäftsbuchführung

Der Prüfungsauftrag der Geschäftsbuchführung leitet sich aus der DA FiBu ab und wurde in einer Stellungnahme der GPA wie folgt verdeutlicht:

*Die Aufgaben der Geschäftsbuchführung werden nach § 4 Abs. 2 der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung des Kreises Düren (DA FiBu) vom Sachgebiet 20/1 wahrgenommen. Der Kreis Düren hat sich entschieden, die Buchhaltung zentral und nicht bei den Fachämtern zu organisieren. Schließlich wurde der Kämmerei auch die Verantwortung übertragen: Verantwortlich für die Finanzbuchhaltung ist die Leitung der Kämmerei und in deren Abwesenheit die Stellvertretung (§ 6 Abs. 1 der Dienstanweisung). In der Kämmerei werden demnach nicht nur Eintragungen im Sinne einer Schreibtätigkeit vorgenommen. Auch wenn in den meisten Fällen der Buchungsvorschlag der Fachämter übernommen wird, so liegt doch in jedem Fall die Entscheidung und der eigentliche Buchungsvorgang in der Verantwortung der Kämmerei.*

In Ausübung dieser Verantwortung erfolgt die Prüfung des Buchungsauftrages vom Fachamt durch die Geschäftsbuchführung, insbesondere durch den sog. Buchungspool. Dieser ist nach Ämtern strukturiert, sodass es (bis auf die Anlagenbuchhaltung) keine Aufgabentrennung gibt. Eine solche Struktur stellt hohe Anforderungen an die Mitarbeiter/innen, insbesondere in ihrer Funktion als Kontrollinstanz. Jeder Bedienstete der Geschäftsbuchführung muss sich grundsätzlich in allen Bereichen der Buchführung auskennen, d.h. das Buchungsspektrum zieht sich z.B. über einfache Aufwands- und Auszahlungsbuchungen hin zu Rechnungsabgrenzungen, Bestandsumbuchungen, Vermögenszugängen (Investitionen) etc.. Wie die GPA ausgeführt hat, handelt es sich nicht um eine „Schreibtätigkeit“. Vielmehr stellte das RPA fest, dass eine Vielzahl schwieriger Sachverhalte und damit möglicher Fehlerquellen durch die Geschäftsbuchführung (insb. Buchungspool) als vorgelagerte Kontrollinstanz abgefangen werden müssen. Die Mitarbeiter/innen müssen somit über bestimmte Qualifikationen verfügen, die z.T. auch schon im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz begutachtet wurden. Dort ist das RPA zu dem Ergebnis gekommen, dass die Geschäftsbuchführung grundsätzlich in der Lage ist, dieser Prüfaufgabe nachzukommen, es ist jedoch zu beachten, dass innerhalb der Rechnungsperiode 2008 **drei von vier** Mitarbeiterinnen den Buchungspool verließen und durch neue Mitarbeiterinnen –teilweise mit einer Verzögerung von mehreren Monaten– ersetzt wurden.

*Die Anforderungen an die Mitarbeiter/innen in der Geschäftsbuchführung sind bezogen auf das Buchungs-know-how und die Kontrollarbeit stark gestiegen. Das RPA sieht im Rahmen eines IKS hier Bedarf an Konstanz und Erfahrung. Losgelöst von der Prüfung des Jahresabschlusses sollte die Verwaltung eine Überprüfung der dortigen Stellenbewertungen vornehmen. Darüber hinaus sind kontinuierliche Fortbildungsmaßnahmen (intern wie extern) geboten.*

Grundlage für Buchungskontrollen müssen neben dem Anordnungsauftrag (Kontierungsvorschlag) des Fachamtes auch die sog. *buchungsbegründenden Unterlagen* sein, d.h. jeder Buchung muss ein Beleg zugrunde liegen, der ursächlich für die Buchung ist<sup>93</sup>. Die Pflicht zur Vorlage entsprechender Unterlagen ergibt sich neben § 27 Abs. 3 GemHVO direkt aus § 15 Abs. 4 Satz 4 DA FiBu<sup>94</sup> und gilt daher für ausnahmslos alle Buchungen in der zentralen Geschäftsbuchführung. Die sachliche und rechnerische Feststellung der Richtigkeit in den einzelnen Fachämtern (gemäß § 30 Abs. 3 GemHVO) bleibt hiervon unberührt.

<sup>93</sup> z.B. in Form einer Rechnung, eines Bescheides etc.

<sup>94</sup> Mit der DA FiBu vom 28.1.2010 ist Absatz 4 erweitert worden und nennt als Ausnahmeregelung für das Beifügen von buchungsbegründenden Unterlagen Einzelfälle aus dem Bereich des Sozialdatenschutzes. Diese sind jedoch mit speziellen Informationen zu versehen, die eine eindeutige Zuordnung zum Einzelfall gewährleisten und damit eine Prüfung durch das RPA ermöglichen.

Das RPA hat in der vergangenen Rechnungsperiode mehrfach auf die Verpflichtung hingewiesen, dass keine Buchungen ohne Vorlage buchungsbelegender Unterlagen durchzuführen sind. Die Kämmerei setzt in diesem Bereich seit der Einführung von NKF immer strengere Maßstäbe an – insbesondere bei Buchungen, die die Finanzrechnung berühren. Dies wird positiv beurteilt, da sich aus Sicht des RPA nur in den ersten Jahren grundlegende Änderungen sinnvoll durchführen lassen. Aus Sicherheitsaspekten kann das System aber erst dann als vollständig bezeichnet werden, wenn alle Buchungsbelege inklusive buchungsbelegender Unterlagen auch vollständig und auswertbar archiviert werden. Hier sieht der Prüfer noch Kompletierungsbedarf, z.B. im Bereich der Buchungen, die nicht die Finanzrechnung berühren.

### **Sicherheitssysteme und Plausibilitätsprüfungen innerhalb der Finanzsoftware**

Das RPA hat sich eingehend mit den in der Finanzsoftware integrierten Sicherheitssystemen und Plausibilitätsprüfungen befasst. Diese dienen in erster Linie dazu, größere Verstöße gegen die GoB oder Überschreitungen der Haushaltsermächtigungen zu verhindern. Die durch den Softwarehersteller limitierten Möglichkeiten werden aus Sicht des RPA von der Verwaltung ausgeschöpft, insbesondere durch

- Umstellung auf eine zentrale Geschäftsbuchführung
- Erteilung von „nur Leserechten“ in den Fachämtern
- Limitierung der Eingaben über Fachverfahren

### **Nachgelagerte Buchungskontrolle**

Die nachgelagerte Kontrolle der gebuchten GV erfolgt in Stichproben durch die Haushaltssachbearbeiterin der Kämmerei. Gerade in der Umstellungsphase erfolgte nach Auskunft der Kämmerei eine nahezu vollständige Buchungskontrolle. Danach wurde die Intensität zurückgenommen unter Begründung der zunehmenden Buchungssicherheit und der Tatsache, dass z.B. Sachverhalte der Rechnungsabgrenzung ihre Spitzen am Jahresanfang und am Jahresende haben.

Zum Zeitpunkt der Kontrolle sind die Buchungsbelege noch nicht an die Zahlungsabwicklung weitergeleitet worden, sodass die Buchungen in der Finanzsoftware noch storniert werden können. Die nachgelagerte Kontrolle ist ein wichtiger Qualitätsindikator, der grundsätzliche Fehler und Buchungsprobleme aufdecken kann.

Das RPA hat bisher keine Anzeichen feststellen können, die eine vollständige Kontrolle der Buchungen oder eine sog. Visakontrolle durch das RPA erforderlich machen würden. Die nachgelagerte stichprobenartige Überprüfung wird bei ordnungsgemäßer Durchführung für ausreichend angesehen.

### **Kontrolle der Investitionsvorgänge durch den Anlagenbuchhalter**

Die Anlagenbuchhaltung ist in der Geschäftsbuchführung als auch systemseitig ein getrennter Bereich vom vorher beschriebenen Buchungsgeschäft. Das know-how des Anlagenbuchhalters ist viel spezieller auf die Aktivierung und Passivierung von investiven Vorgängen ausgelegt. Der Anlagenbuchhalter kann Sachverhalte abfangen, die konsumtiver Natur sind (Aufwand/Ertrag), aber investiv z.B. als Anlagezugang gebucht wurden. Den umgekehrten Fall, dass Anlagezugänge über Aufwand und Auszahlung gebucht wurden, kann er nicht erkennen, da ihm diese Belege nicht vorgelegt werden. Diese müssen durch die beiden vorgelagerten Kontrollinstanzen (s.o.) abgefangen werden.

Noch schwieriger gestaltet sich die Kontrolle der Investitionszuwendungen, also Zahlungen für die (An-) Schaffung eines neuen Vermögensgegenstandes. Werden diese Zahlungen sofort ergebniswirksam vereinnahmt, erhält der Anlagenbuchhalter

keine Informationen über den Eingang entsprechender Mittel. Auch hier liegt die Kontrolle bei den vorgelagerten Kontrollinstanzen.

Zu beiden Fällen teilte die Kämmerei auf Anfrage hin mit, dass bereits bei der Planung der Sachkonten/Haushaltsmittel darauf geachtet wird, dass die Maßnahmen investiv und konsumtiv getrennt werden und somit der Mittelabruf des Fachamtes bereits die richtige Zuordnung gewährleistet. Ob diese Maßnahme ausreichend zur Sicherstellung der Finanz-/Anlagenbuchhaltung ist, wird das RPA in zukünftigen Jahresabschlüssen zu prüfen haben.

### **Trennung von Geschäftsbuchführung und Zahlungsabwicklung (Kasse)**

Diese Trennung wurde bereits zu Zeiten der Kameralistik praktiziert und hat mit der Einführung von NKF keine grundlegende Änderung erfahren. Entsprechende Regelungen wurden in der DA FiBu eingearbeitet. Die Fortführung ist zur Beibehaltung des Vier-Augen-Prinzips unabdingbar und dient eher dem Schutz vor Missbrauch öffentlicher Gelder als zur Vermeidung von Buchungsfehlern. Dem RPA liegen insgesamt keine Anhaltspunkte vor, die auf Sicherheitslücken in den geprüften Kontrollsystemen hinweisen.

## Haushaltssatzung und Haushaltsplan

Haushaltssatzung und Haushaltsplan haben im Rahmen des NKF inhaltliche Änderungen erfahren.

Nach § 78 GO hat der Kreis für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Die **Haushaltssatzung** enthält die Festsetzung

### 1. des Haushaltsplans

a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres

b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres

c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung)

d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen)

2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage

3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung

4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind

5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist

Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

Demgegenüber enthält der **Haushaltsplan** nach § 79 GO alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich

1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen

2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen

3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen

Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO ist Teil des Haushaltsplans; der Stellenplan für die Bediensteten ist Anlage des Haushaltsplans.

Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich (§ 79 Abs. 3 GO).

Dem Haushaltsplan sind nach § 1 Abs. 2 GemHVO beizufügen

- der Vorbericht
- der Stellenplan
- die Bilanz des Vorjahres
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen
- eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres
- eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO erfolgt
- die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden
- eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist

Die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan für das Jahr 2008 wurden nach Maßgabe des § 80 GO im Rahmen des Doppelhaushalts 2008/2009 durch den Kreistag am 11.03.2008 mit 32 zu 15 Stimmen beschlossen. Die diesem zugrunde liegenden Unterlagen und Vorlagen (u.a. Drs. Nr. 78/08) sind in der Niederschrift des Kreistags (Drs. Nr. 152/08) aufgeführt. Der Kreis hat für jedes Hj. getrennt eine Satzung erlassen. Von der Möglichkeit der Festsetzung für zwei Jahre innerhalb einer Satzung (§ 78 Abs. 3 GO) wurde Abstand genommen.

Nach Mitteilung der Kämmerei wurde den Hauptverwaltungsbeamten der Städte und Gemeinden des Kreises Düren am 18.12.2007 der Haushaltsentwurf für die Jahre 2008 und 2009 umfassend vorgestellt. Eckdaten zum Haushalt seien bereits vorher in einer Bürgermeisterkonferenz bekannt gegeben worden. Mit Schreiben vom 16.01.2008 haben die Bürgermeister zum Haushaltsentwurf und zum Entwurf des Haushaltssicherungskonzeptes Stellung genommen (siehe Anlage 1 zu Drs.-Nr. 53/08). Die Bürgermeister haben auf Nachfrage am 29.01.2008 erklärt, dass ihr vg. Schreiben nicht als Einwendung im Sinne des § 55 Abs. 2 KrO zu betrachten sei, sodass diesbezüglich kein Beschluss erforderlich war<sup>95</sup>.

Nach TOP 11.3 der o.g. Sitzung wurde die *Kreisumlage* auf 37,5 % festgelegt. Gleichzeitig wurde die Verwaltung gebeten, durch weitere Konsolidierungsmaßnahmen die Inanspruchnahme der *Ausgleichsrücklage* im Rahmen des Jahresabschlusses möglichst gering zu halten. Für kreiseigene *Unternehmen* wurde beschlossen, den Zuschussbedarf bzw. dortige Defizite möglichst zu verringern.

In der HHS 2008 wurden folgende Festsetzungen getroffen:

im **Ergebnisplan** mit

Gesamtbetrag der Erträge auf	332.635.453 EUR
Gesamtbetrag der Aufwendungen auf	344.158.772 EUR

im **Finanzplan** mit

Gesamtbetrag der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf	331.501.678 EUR
--	-----------------

<sup>95</sup> Zum Umfang des Beteiligungsverfahrens nach § 55 KrO siehe OVG NRW, B. v. 20.5.2010, 15 A 15/09

Gesamtbetrag der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf	336.585.197 EUR
--	-----------------

Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit u. Finanzierungstätigkeit auf	5.718.700 EUR
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit u. Finanzierungstätigkeit auf	8.237.700 EUR

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wurde auf 4.183.750 EUR festgesetzt. Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wurde auf 50.000.000 EUR festgesetzt.

Verpflichtungsermächtigungen wurden auf 479.000 EUR festgesetzt.

Die Verringerung der Ausgleichsrücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wurde auf 11.523.319 EUR festgesetzt. Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans war planmäßig nicht erforderlich.

Die Kreisumlage für das Haushaltsjahr 2008 wurde auf 37,50 v.H. der maßgebenden Umlagegrundlagen gemäß GFG 2008 festgesetzt. Die Jugendamtsumlage wurde mit 15,10 v.H. festgesetzt.

Die Haushaltssatzung enthielt keine genehmigungspflichtigen Bestandteile. Die BR Köln hat mit Verfügung vom 09.06.2008 keine Beanstandungen ausgesprochen, allerdings zahlreiche Hinweise zum Fortgang im Haushaltsbereich abgegeben (z.B. Verzicht erstes Kindergartenjahr, Defizit aus Altfehlbeträgen, Kennzahlen nach § 12 GemHVO etc.).

Die **Teilpläne** sind produktorientiert (§ 4 GemHVO). Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (§ 12 GemHVO). Der produktorientierte Kreishaushalt beinhaltet insgesamt

- 16 Produktbereiche
- 68 Produktgruppen
- 128 Produkte

Die einzelnen Produktübersichten wurden von der Verwaltung im Haushaltsplan (Band 1, S. P – 1) abgedruckt und erläutert<sup>96</sup>.

Der **Stellenplan** hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiterinnen und Arbeiter auszuweisen (§ 8 GemHVO). Der Stellenplan ist im Doppelhaushalt 2008/2009 dargestellt (Band 1, S. SP – 1). Die im Hpl. (Band 1, S. SP – 25) gewählte Darstellung führt zwar die einzelnen Organisationseinheiten auf, wesentliche *Erläuterungen* wurden hierbei nicht vorgenommen.

Aus Sicht der Prüfung wurden Haushaltssatzung und Haushaltsplan im Rahmen des Doppelhaushalts ordnungsgemäß aufgestellt, beschlossen und angezeigt.

<sup>96</sup> Kommunale Produktbereiche wurden in der Anlage 5 der VV Muster zur GO und GemHVO festgelegt.

## Jahresabschluss und Anlagen

Der Kreis hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern.

Der Jahresabschluss besteht nach §§ 95 GO, 37 GemHVO aus

- der Ergebnisrechnung
- der Finanzrechnung
- den Teilrechnungen
- der Bilanz
- dem Anhang
- dem Lagebericht

Der Jahresabschluss gibt Aufschluss über die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und informiert über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Er hat daher die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen, Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu geben.

Während der Haushaltsplan die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft darstellt, dient der Jahresabschluss dazu, mit Hilfe von Ergebnisrechnung und Finanzrechnung die notwendige Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Planung zu geben<sup>97</sup>.

Nach § 96 GO stellt der Kreistag bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest.

### **Anmerkung A 7**

Der Jahresabschluss vom 07.12.2009 wurde nicht fristgerecht aufgestellt. Hierdurch war eine Prüfung und Beschlussfassung im gesetzlich vorgegebenen Zeitrahmen nicht möglich. Im Übrigen ist der Jahresabschluss vollständig und enthält die gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile.

<sup>97</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, zu § 37 GemHVO

## Die Komponenten im Jahresabschluss

In der *Ergebnisrechnung* sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt voneinander nachzuweisen. Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist (§ 38 GemHVO). In der *Finanzrechnung* sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist (§ 39 GemHVO.)

*Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Aufwand“ und „Ertrag“ ermittelt und abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erfordert eine Vielzahl von materiellen Anpassungen der gesetzlichen Regeln in der Gemeindeordnung über das kommunale Haushaltsrecht<sup>98</sup>.*

Mit Einführung des NKF sind neue, dem Haushaltsrecht der Kommunen bisher fremde Komponenten der Haushaltswirtschaft hinzugetreten. Die bisherige (kamerale) Betrachtung von Einnahmen und Ausgaben ist anderen Parametern gewichen. Das NKF operiert vielmehr mit dem Ergebnisplan und dem Finanzplan bzw. der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, deren Bedeutung vorab kurz tabellarisch aufgezeigt wird.

Ergebnisplan	Ergebnisrechnung	Finanzplan	Finanzrechnung
	Aufwand		Auszahlung
	Ertrag		Einzahlung

Während Ergebnisplan und Finanzplan Teile des Haushaltsplans darstellen, weisen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung nach Ablauf des Haushaltsjahres die tatsächlich entstandenen Aufwendungen/Erträge bzw. Auszahlungen/Einzahlungen nach. Der *NKF-Kontenrahmen*<sup>99</sup> weist beiden Komponenten nachstehende Kontenklassen zu:

- Kontenklasse 4: Erträge
- Kontenklasse 5: Aufwendungen
- Kontenklasse 6: Einzahlungen
- Kontenklasse 7: Auszahlungen

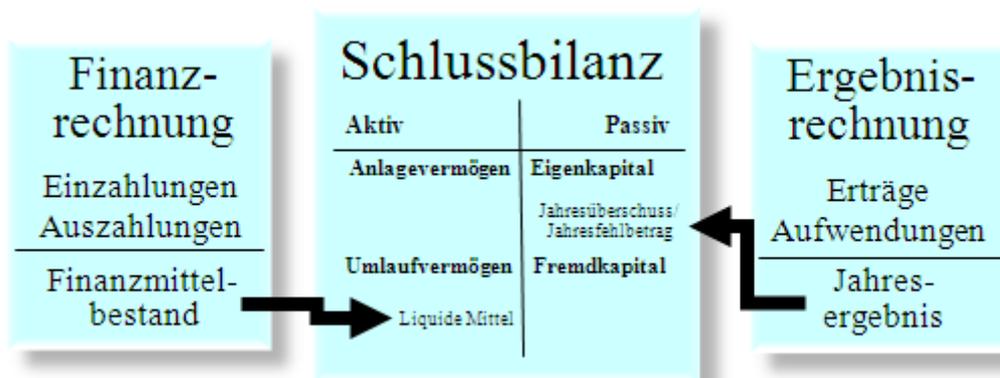
Finanzplan und Finanzrechnung beinhalten alle Einzahlungen und Auszahlungen und geben einen Überblick über die Liquidität der Kommune. Bei der Finanzrechnung ist aber der Blick auf die Investitionen wesentlich. Hier werden Informationen abgebildet, die im kamerale System im Vermögenshaushalt dargestellt waren.

Kernbestandteil des NKF-Haushalts bilden aber *Ergebnisplan* und *Ergebnisrechnung*. Sie weisen alle Aufwendungen und Erträge aus. Die Ergebnisrechnung entspricht in etwa der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung. Die Bedeutung dieser NKF-Komponente wird auch deutlich im Zusammenhang mit dem Haushaltsausgleich.

<sup>98</sup> IM NRW, Handreichung zum NKF, Vorbemerkungen

<sup>99</sup> vgl. 27 Abs. 7 GemHVO, Anlage 16 der VV Muster zur GO und GemHVO

Im Jahresabschluss werden erstmalig Bilanz und Rechnungslegung als Verbund dargestellt, der auch als **3-Komponenten-System** bezeichnet wird:



Die nachfolgenden Erläuterungen stellen die Unterschiede von Eröffnungs- und Schlussbilanz dar und beschreiben den Aufbau von Ergebnis- und Finanzrechnung sowie deren Zusammenspiel mit der Schlussbilanz.

### Schlussbilanz

Die Schlussbilanz ist wie die Eröffnungsbilanz eine stichtagsbezogene Betrachtung der Vermögens- und Schuldenlage des Kreises Düren, mit Stand zum 31.12. des abzurechnenden Haushaltsjahres. Die Wertveränderungen zur Eröffnungsbilanz ergeben sich ausschließlich aus Geschäftsvorfällen, die in der abzuschließenden Rechnungsperiode zu Buchungen in der Finanzbuchhaltung geführt haben. Sie kann daher als *Fortschreibung der Eröffnungsbilanz* interpretiert werden. Bezüglich Aufbau und Bedeutung einzelner Bilanzzeilen wird auf die umfangreichen Ausführungen im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz verwiesen, mit Ausnahme von zwei Erweiterungen:

1. neben den aktuellen Bilanzwerten sind gemäß § 41 Abs. 5 GemHVO auch die Vorjahreswerte anzugeben<sup>100</sup>
2. im Eigenkapital wird eine zusätzliche Bilanzzeile ausgewiesen, welche den Saldo der Ergebnisrechnung beinhaltet: **1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

Die Schlussbilanz gibt über den zusätzlichen Ausweis der Vorjahreswerte einen Überblick über Veränderungen, die in der abgelaufenen Rechnungsperiode aufgrund von Geschäftsvorfällen beim Kreis Düren stattgefunden haben.

Über die Bilanzzeile **1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag** wird der Saldo aller Erträge und Aufwendungen in die Schlussbilanz übernommen. Im Falle eines Jahresfehlbetrages (Aufwendungen > Erträge) wird mit Hilfe der Bilanzzeile

#### o Ausgleichsrücklage

bestimmt, ob der Haushalt nach § 75 Abs. 2 Satz 3 GO dennoch als ausgeglichen gilt. Diese sog. *Fiktion des Haushaltsausgleichs* tritt ein, wenn der Wert der Ausgleichsrücklage größer als der Fehlbetrag der Ergebnisrechnung ist<sup>101</sup>. In diesem Falle ist zwingend die Ausgleichsrücklage zur Deckung heranzuziehen – ein Rückgriff auf z.B. die allgemeine Rücklage ist nicht möglich.

<sup>100</sup> In der ersten Schlussbilanz können laut den Handreichungen des IM zu § 41 Abs. 5 GemHVO zu diesem Zweck die Werte der Eröffnungsbilanz ausgewiesen werden.

<sup>101</sup> Tritt im Gegensatz zur Haushaltsplanung ein größeres Defizit in der Ergebnisrechnung auf, ist dies der Aufsichtsbehörde gem. § 75 Abs. 5 GO anzuzeigen – unabhängig davon, ob dieser höhere Fehlbetrag durch die Ausgleichsrücklage egalisiert werden kann.



## Ergebnis- und Finanzrechnung

### 1. Allgemein:

Während die Schlussbilanz eine stichtagsbezogene Konglomeration aller Geschäftsjahre/-vorgänge darstellt, werden in Ergebnis- und Finanzrechnung fast ausschließlich die Summen der letzten Rechnungsperiode ausgewiesen<sup>103</sup>.

Zwecks Vereinheitlichung der Rechnungslegung hat der IM verbindliche Muster in seinem RdErl. vom 30.10.2006 festgelegt (VV Muster zur GO und GemHVO), der u.a. einen Kontenrahmen<sup>104</sup> sowie Muster für Ergebnis- und Finanzrechnung enthält.

*Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen des IM für die Ergebnis- und die Finanzrechnung*

Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
Ergebnisrechnung	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 <b>Bilanzielle Abschreibungen</b> 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

Vor der Buchung z.B. von Aufwendungen ist festzulegen, welcher Kontengruppe der Aufwand zuzuordnen ist. Bei der Buchung des jährlichen Werteverlustes (Abschreibung) eines Dienstfahrzeuges muss ein Buchungskonto aus der Kontengruppe 57 *Bilanzielle Abschreibungen* verwendet werden. Dieser Aufwand muss sich wertmäßig in der Ergebnisrechnung des Jahresabschlusses niederschlagen (s.u. Muster zur Ergebnisrechnung Zeile 14 *Bilanzielle Abschreibungen*<sup>105</sup>).

<sup>103</sup> Die Ausnahme ist der Ausweis der liquiden Mittel in der Finanzrechnung.

<sup>104</sup> Im Grunde handelt es sich um ein Bezifferungssystem für Buchungskonten der Rechnungslegung, vergleichbar mit den Vorgaben der Gliederungs- und Gruppierungsvorschriften für Haushaltsstellen in der Kameralistik. In der Privatwirtschaft findet er sein Pendant z.B. im Industriekontenrahmen (IKR), welcher im Gegensatz zum haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen jedoch nicht verbindlich ist.

<sup>105</sup> Es ist zu beachten, dass der Kontenrahmen und die Muster der Rechnungslegung in der Bezeichnung und nicht in der Bezifferung übereinstimmen.

Die Buchung auf einem Konto des Kontenrahmens hat in der Rechnungslegung zwingend die summarische Erfassung dieser Buchung in einer bestimmten Zeile der Spalte *Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres* zur Folge.

Die Ergebnis- und Finanzrechnung ist in „Staffelform“ aufgebaut, welche einzelne Positionen untereinander anordnet und zum Periodenergebnis über eine Fortrechnung in mehreren Zwischenschritten gelangt. Die Ergebnisrechnung entspricht damit in ihrer Form der privatrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Der IM hat ihren Aufbau wie folgt festgelegt:

*Ergebnisrechnung (Anlage 18 der VV Muster zur GO und GemHVO)*

### Ergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 / Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
		1	2	3	4
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfererträge				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen				
7	+ Sonstige ordentliche Erträge				
8	+ Aktivierte Eigenleistungen				
9	+/- Bestandsveränderungen				
10	= <b>Ordentliche Erträge</b>				
11	- Personalaufwendungen				
12	- Versorgungsaufwendungen				
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen				
14	- <b>Bilanzielle Abschreibungen</b>				<b>X</b>
15	- Transferaufwendungen				
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen				
17	= <b>Ordentliche Aufwendungen</b>				
18	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 10 und 17)				
19	+ Finanzerträge				
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen				
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)				
22	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)				
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)				

Der grundsätzliche Spaltenaufbau der Rechnungen ist in § 38 Abs. 2 GemHVO geregelt, für alle Zeilen sind mindestens<sup>106</sup> die folgenden Werte anzugeben.

Komponenten der Ergebnisrechnung				
Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist
	EUR	EUR	EUR	EUR

### Ergebnis des Vorjahres

Das in der 3. Spalte ausgewiesene Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres aus dem Vorjahr wird hier nachrichtlich aufgeführt. Auf die entsprechenden Ausführungen zur 3. Spalte wird verwiesen.

### Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres

Im Jahresabschluss wird nicht der ursprüngliche Haushaltsansatz ausgewiesen und für den Soll-Ist-Vergleich herangezogen, sondern der sog. *fortgeschriebene* Ansatz. Dabei handelt es sich lt. den Handreichungen des IM um *durch zulässige hauswirtschaftliche Entscheidungen und Maßnahmen veränderte Planwerte*, welche wie folgt gebildet werden<sup>107</sup>:

	Ansatz der Haushaltsplanung
+/-	Veränderung durch Nachtragshaushaltsplan gem. § 10 GemHVO
+/-	Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 Abs. 1 und 3 GemHVO
+/-	üpl/ apl Aufwendungen und Auszahlungen gem. § 83 GO
=	<b>fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>

Eine Pflicht zur Angabe des ursprünglichen Ansatzes ist nicht vorgesehen. Auch beinhaltet die Fortschreibung keine Mittelübertragungen im Rahmen der Budgetierung gem. § 21 GemHVO, sodass der Plan-/Ist-Vergleich auch im Aufwands- und Auszahlungsbereich negative Werte ausweisen kann<sup>108</sup>.

### Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres

In dieser Spalte werden für die einzelnen Aufwands-, Ertrags-, Auszahlungs- und Einzahlungsarten **die in der Rechnungsperiode tatsächlich gebuchten Summen** angegeben. Durch das Periodisierungsprinzip der Aufwendungen und Erträge gem. § 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO (im Gegensatz zum Kassenwirksamkeitsprinzip u.a. gem. § 39 GemHVO) ergeben sich Differenzen zwischen Ergebnis- und Finanzrechnung, die allgemein unter dem Begriff *Rechnungsabgrenzung* gefasst werden. Diese können in den Kombinationen

Aufwand vor und Auszahlung nach dem Bilanzstichtag  
(*antizipative Rechnungsabgrenzung*)

Auszahlung vor und Aufwand nach dem Bilanzstichtag  
(*transitorische Rechnungsabgrenzung*)

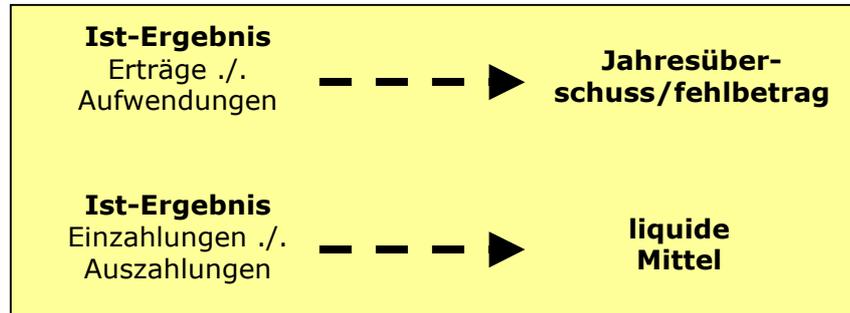
auftreten. Entsprechend gilt dies für Erträge und Einzahlungen.

<sup>106</sup> Der IM zeigt in seinen Handreichungen (3. Auflage) zu § 38 Abs. 2 GemHVO, S. 618, auch Möglichkeiten zur Erweiterung der Rechnungslegung auf.

<sup>107</sup> s. Handreichung des IM (3. Auflage) zu § 38 Abs. 2 GemHVO, S. 617

<sup>108</sup> D.h. das Ist-Ergebnis ist größer als der fortgeschriebene Ansatz des Haushaltsjahres. Beispielsweise erlauben die Budgetierungsregeln des Kreises Düren, dass Mehrerträge zur Leistung von Mehraufwendungen verwendet werden können (analog: unechte Deckung). Da diese Übertragung nicht vom fortgeschriebenen Ansatz erfasst wird, erhöht sich bei Buchung von Aufwand/Auszahlung nur das Ist-Ergebnis.

Das Wort „Ist“ kann als Abgrenzung zum aus der Kameralistik bekannten Soll-Prinzip verstanden werden, das mit der Einführung des NKF in der Rechnungslegung keine Anwendung mehr findet. Alle Buchungen in dieser Spalte entfalten direkte Auswirkung auf die Schlussbilanz<sup>109</sup>:

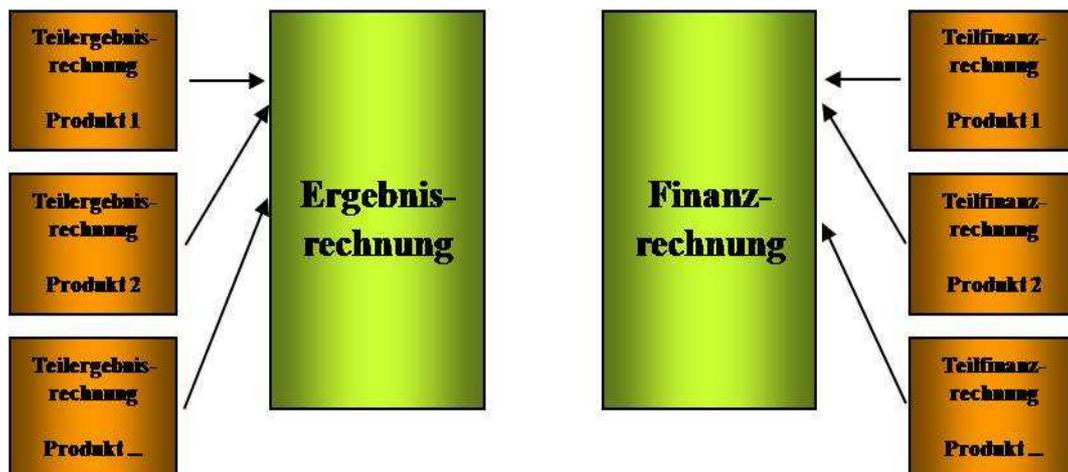


Damit ist begründet, dass der Schwerpunkt der Prüfungshandlungen und Jahresabschlussanalysen auf den dort ausgewiesenen Werten fußt – noch vor dem in der 4. Spalte ausgewiesenen Plan-/Ist-Vergleich.

### Plan-/Ist-Vergleich

In dieser Spalte werden die Salden aus den fortgeschriebenen Ansätzen des Haushaltsjahres und den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres ausgewiesen, dh. es wird aufgezeigt, in wie weit die Verwaltung zu den erzielten Ist-Ergebnissen ermächtigt war. Darüber hinaus schreibt § 38 Abs. 2 GemHVO vor, dass der Plan-Ist-Vergleich auch die Ermächtigungsübertragungen nach § 22 Abs. 1 GemHVO gesondert auszuweisen hat. Dies geschieht zur Abgrenzung von Einsparungen und Ermächtigungsübertragungen, die ansonsten nicht aus den Rechnungen abzulesen sind.

Die vorstehenden Ausführungen gelten gleichermaßen auch für die Finanzrechnung sowie die jeweiligen produktbezogenen Teilrechnungen, aus deren Aggregation letztlich Ergebnis- und Finanzrechnung entstehen:



<sup>109</sup> Insbesondere die in den Ausführungen zur Schlussbilanz geschilderten Konsequenzen nach §§ 75 Abs. 5 und 76 Abs.1 GO beruhen auf dem Saldo *Ist-Ergebnis der Ergebnisrechnung*.

Die **Ergebnisrechnung** setzt sich gem. § 38 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 2 GemHVO aus folgenden Blöcken zusammen:



Sie ist das Kernstück des Jahresabschlusses und bestimmt mit ihrem Ergebnis die Veränderung des Eigenkapitals. Ihre zentrale Bedeutung ergibt sich aus der Tatsache, dass die dortigen Werte mittel- und unmittelbar ursächlich für die haushaltsrechtlichen Konsequenzen gem. §§ 75 und 76 GO sind. Über die Rechnungsgrößen *Aufwand* und *Ertrag* wird nicht mehr zentral auf die monetären Bewegungen der abzurechnenden Rechnungsperiode abgestellt, sondern auf den Ressourcenverbrauch<sup>110</sup>. Die Handreichungen des IM (3. Auflage) zu § 2 GemHVO, S. 373, zeigen Definitionen und Zielsetzungen auf:

*Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen dagegen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch. Im zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, wird gezeigt, ob die Erträge und Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit beruhen oder durch außerordentliche Ereignisse entstanden sind. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr als Periode bezogen. Der Ergebnisplan einschließlich der Ergebnisrechnung stellt eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.*

### **Ordentliches Ergebnis**

Zur Abgrenzung vom außerordentlichen Ergebnis wählt der IM in seinen Handreichungen (3. Auflage) zu § 38 Abs. 1 GemHVO das Ausschlussprinzip:

*Es stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar. Das ordentliche Ergebnis wird – wie im Handelsrecht – nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen.*

So stellt das ordentliche Ergebnis die aus den *Aufgaben und Zielen* des Kreises Düren erwachsenen Erträge und Aufwendungen dar. Es unterscheidet zwischen dem *Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit* und dem *Finanzergebnis* (z.B. Zinsaufwendungen/-erträge)<sup>111</sup>.

<sup>110</sup> Während in der Kameralistik der Kauf eines Fahrzeuges in Höhe des Kaufpreises als Ausgabe in die Jahresrechnung eingeflossen ist, wird in der Ergebnisrechnung der Wertverlust (z.B. durch Verschleiß) des Fahrzeuges innerhalb der Rechnungsperiode als Aufwand ausgewiesen.

<sup>111</sup> Das Finanzergebnis wird anders als im Privatrecht im ordentlichen Ergebnis miterfasst. Die Verwaltung der Finanzanlagen und des Finanzvermögens stellt für die Gemeinde keine „Nebenaufgabe“ dar, sondern sie dient der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Der IM hat mit Erlass vom 30.10.2006, Anlage 17 der VV Muster zur GO und GemHVO eine nicht abschließende Aufzählung der Sachverhalte vorgenommen, die im ordentlichen Ergebnis abzubilden sind. Diese Sachverhalte wurden gleichzeitig den Zeilen der Ergebnisrechnung zugewiesen. Erläuterungen hierzu sind als **Anlage** diesem Bericht beigefügt.

### Außerordentliches Ergebnis

Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen liegen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Kreises Düren. Dabei haben sich in der Literatur drei Kriterien zur Feststellung dieses Sachverhaltes gebildet, die alle erfüllt sein müssen:

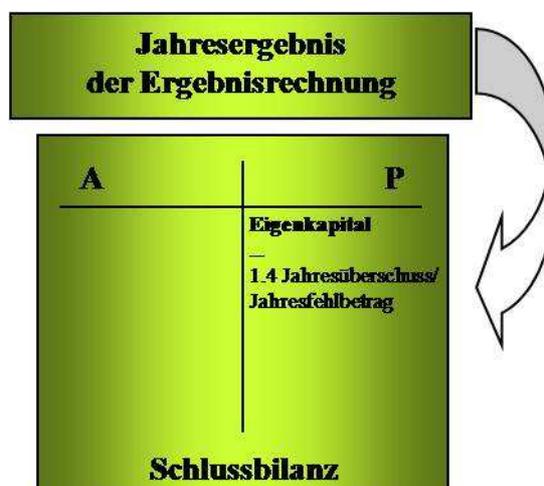
1. ungewöhnlich in seiner Art
2. selten im Vorkommen
3. von einiger materieller Bedeutung

Nur in seltenen Fällen wird es Geschäftsvorfälle geben, die im außerordentlichen Ergebnis ausgewiesen werden. Einziges Hilfskriterium könnte sein, dass der Geschäftsvorfall über außerplanmäßigen Aufwand (Apl.) gem. § 83 Abs. 1 GO abgewickelt werden musste – ein Apl. führt aber nicht zwangsläufig zu einem außerordentlichen Aufwand.

Das außerordentliche Ergebnis soll positive wie negative Effekte aus *ungewöhnlichen Vorgängen* ausweisen und deren Auswirkung auf das Jahresergebnis kenntlich machen.

### Jahresergebnis

Das Jahresergebnis fasst letztlich das ordentliche und außerordentliche Ergebnis zusammen und weist den Wert aus, der in die Schlussbilanz in die Zeile *1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag* übernommen wird.



Das Jahresergebnis sagt aus, ob der Kreis Düren in der abzurechnenden Periode zu Lasten zukünftiger Generationen gewirtschaftet und somit sein Eigenkapital verringert hat. Dies ist der Fall, wenn der Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) größer war als der Ressourcenzuwachs (Erträge).

Die **Finanzrechnung** setzt sich gem. § 39 i.V.m. § 3 GemHVO aus folgenden Blöcken zusammen:

<b>Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit Zeilen 1-17</b>
<b>Ergebnis der Investitions- tätigkeit Zeilen 18-32</b>
<b>Ergebnis der Finanzie- rungstätigkeit Zeilen 33-37</b>
<b>Veränderung der Finanz- mittel Zeilen 38-41</b>

Bei der Bewertung der Ergebnisse müssen die einzelnen Bausteine stets separat betrachtet werden, was u.a. auch dadurch unterstrichen wird, dass in der Finanzrechnung –im Gegensatz zur Ergebnisrechnung– kein vergleichbarer Terminus wie „Jahresergebnis“ verwendet wird. Aus der Finanzrechnung erwachsen keinerlei Konsequenzen für die Verwaltung, somit hat diese eher einen *nachrichtlichen Charakter*, der die Veränderung der Finanzmittel thematisch aufschlüsselt. Der IM macht in seinen Handreichungen (3. Auflage) zu § 75 Abs. 2 Satz 1 GO nochmals deutlich, dass sich die Ausgleichspflicht lediglich auf Ergebnisplanung und -rechnung bezieht<sup>112</sup>:

*Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden dazu, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Dadurch wird der jährliche Haushaltsausgleich im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung der Gemeinde bestimmt und nachgewiesen. **Eine weitere Ausgleichsverpflichtung für den Finanzplan und die Finanzrechnung besteht im NKF nicht.** Diesen Teilen des gemeindlichen Haushalts kommen die Aufgabe der Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung sowie des Nachweises einer ausreichenden Liquidität im jeweiligen Haushaltsjahr zu (vgl. § 75 Abs. 6 i.V.m. § 3 GemHVO NRW).*

Trotz dieser Einschränkung beinhaltet die Finanzrechnung wichtige Informationen, die alleine aus Bilanz und Ergebnisrechnung nicht ersichtlich sind. Auf diese wird im Folgenden weiter eingegangen.

### **Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit**

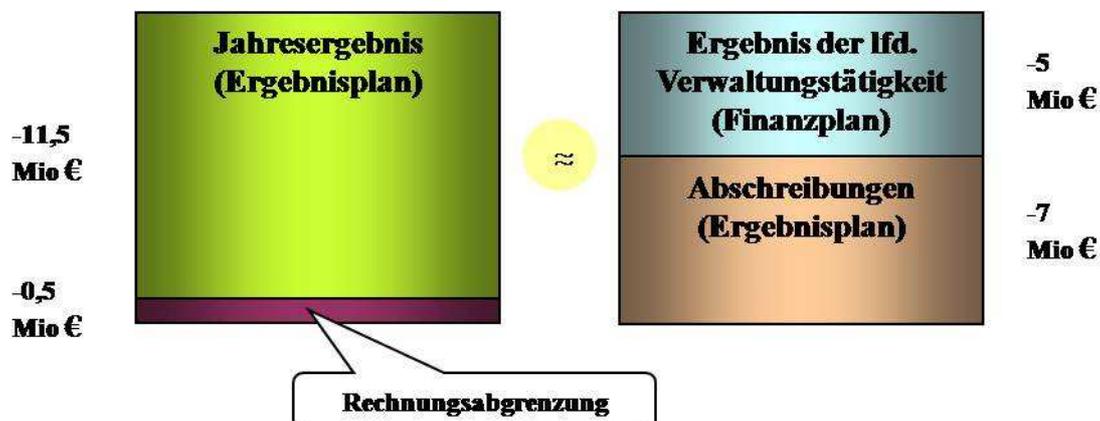
Die Ein- und Auszahlungen der laufenden Verwaltung werden auch unter dem Begriff „**konsumtive** Ein- und Auszahlungen“ geführt. Sie finden ihre ungefähre kamerale Entsprechung im Verwaltungshaushalt, unterscheiden sich aber sowohl in der Abgrenzung zu investiven Zahlungen<sup>113</sup> (als Pendant des Vermögenshaushaltes) als auch in der Definition zu Einnahmen und Ausgaben<sup>114</sup>.

<sup>112</sup> Eine Forderung dieser Art könnte von der Kommune schon alleine daher kaum erfüllt werden, weil sich Geschäftsvorfälle, bezogen auf die beiden Rechnungssysteme z.T. auf verschiedene Rechnungsperioden auswirken (z.B. Rechnungsabgrenzungen). D.h. positive/negative Effekte für die eine Rechnung wirken sich erst in späteren Perioden positiv/negativ auf die andere Rechnung aus.

<sup>113</sup> Der Vermögenshaushalt wurde erst bei der Anschaffung von Vermögensgegenständen über 410 € (netto) targiert – im NKF müssen Vermögensgegenstände bereits mit einem Wert über 60 € (netto) *investiv* gebucht werden.

<sup>114</sup> Einnahmen und Ausgaben werden nach dem Soll-Prinzip gebucht (z.B. mit Entstehung einer Forderung). Ein- und Auszahlungen werden nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip gebucht (also erst mit Eingang der Zahlung)

Während bei der Ergebnisrechnung dieser Abschnitt mit als Kern der Jahresabschlussanalyse gesehen werden muss, stellt sich dieser in der Finanzrechnung eher als *Konsequenz der Ergebnisrechnung*<sup>115</sup> dar. Abweichungen ergeben sich hauptsächlich durch Rechnungsabgrenzungen oder aus Komponenten, die keine Geldmitteflüsse nach sich ziehen (z.B. Abschreibungen). Dieser Sachverhalt kann wie folgt am Haushaltsplan 2008 grob verdeutlicht werden:



### Ergebnis der Investitionstätigkeit

Wie aus den vorstehenden Ausführungen ableitbar, befinden sich in den restlichen Blöcken der Finanzrechnung Informationen, die sich nicht aus der Ergebnisrechnung ableiten lassen.

Der IM definiert den Begriff der Investitionstätigkeit *als Anlage von Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter, die für die Gemeinde von Nutzen sind*. Die **investiven** Ein- und Auszahlungen entsprechen ungefähr den Zahlungsströmungen des kamerale Vermögenshaushaltes, beinhalten aber neben den weiter oben bereits genannten Unterschieden auch eine Abtrennung von der Kreditwirtschaft.

Investive Auszahlungen stehen laut Definition des IM in unmittelbarem Zusammenhang zu Vermögensgegenständen der Aktivseite der Bilanz<sup>116</sup>, d.h. sie führen bei der Buchung immer zu einem Aktivtausch. Die Gliederung in der Finanzrechnung erfolgt entsprechend ihrer Verwendung nach

- Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
- Baumaßnahmen
- Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (z.B. Fahrzeuge)
- Erwerb von Finanzanlagen
- aktivierbaren Zuwendungen<sup>117</sup>
- sonstige Investitionsauszahlungen

<sup>115</sup> Z.B. wurde das in der Ergebnisrechnung noch separat betrachtete Finanzergebnis (Zeilen 19-21) in der Finanzrechnung in das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Zeilen 8 und 13) integriert. Gleiches gilt auch für das außerordentliche Ergebnis, welches nicht einmal mehr in separaten Zeilen ausgewiesen wird.

<sup>116</sup> Die Änderung z.B. des Anlagevermögens lässt sich mit folgender Formel berechnen:

+	investive Auszahlungen für den Erwerb von Anlagevermögen
./.	Abschreibungen auf das Anlagevermögen
./.	Abgänge aus dem Verkauf von Anlagevermögen
+ / ./.	Umbuchungen mit dem Umlaufvermögen
+	aktivierte Eigenleistungen
=	Änderung des Anlagevermögens

<sup>117</sup> Diese Zahlung stellt den seltenen Fall dar, dass die Verwaltung z.B. an eine Einrichtung eine Zuwendung zum Erwerb eines Vermögensgegenstandes gewährt und wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögensgegenstandes wird, mit der Folge, dass dieser auch in der Bilanz des Kreises Düren zu bilanzieren ist.

Investive Einzahlungen wiederum werden gegliedert nach

- Zuwendungen<sup>118</sup>
- Verkaufserlösen
- Beträgen und Entgelten
- sonstigen Investitionseinzahlungen

Dabei können diverse Buchungskombinationen auftreten, wie z.B. eine Aktiv-Passiv-Mehrung bei der Einzahlung von Zuwendungen oder ein Aktivtausch bei der Buchung von Verkaufserlösen in Höhe des (Rest-) Buchwertes des veräußerten Vermögensgegenstandes<sup>119</sup>.

Der Saldo der konsumtiven und investiven Ein- und Auszahlungen wird in Zeile 32 *Finanzmittelüberfluss/-Fehlbetrag* ausgewiesen. Dieser Saldo kann als *Cashflow<sup>120</sup> aus der Erfüllung der Aufgaben des Kreis Düren im engeren Sinne* verstanden werden, da die Kreditbewirtschaftung einen negativen Finanzmittelsaldo aufheben kann. Damit stellt dieses Ergebnis fest, in wie weit der Kreis Düren seiner Aufgabenerfüllung ohne Inanspruchnahme von Krediten nachkommen kann.

### **Ergebnis der Finanzierungstätigkeit**

Auch diese Zahlungsströme sind nicht aus der Ergebnisrechnung ableitbar, da sie weder Erträge noch Aufwendungen nach sich ziehen. Die auszuweisenden Zahlungsströme sind danach zu trennen, ob sie im Rahmen von Krediten zur Liquiditätssicherung (ehem. Kassenkredite) oder allgemein für die Rückflüsse und Gewährung von Darlehen<sup>121</sup> geflossen sind. Davon abzugrenzen sind Zu- und Abflüsse für Ausleihungen, die als langfristige Kapitalüberlassungen angesehen und daher bereits im Ergebnis der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden.

Für die Zahlungen im Rahmen der Liquiditätskredite ergibt sich die Besonderheit, dass keine Planwerte vorliegen. Dies begründet der Gesetzgeber mit der Tatsache, dass die Höhe der Ein- und Auszahlungen durch ihren ständigen Wechsel kaum planbar ist. Durch die Beschränkung der Gesamthöhe in der Haushaltssatzung wird der Kreditrahmen begrenzt.

Eine Bewertung des Saldos aus Finanzierungstätigkeit kann schnell zu falschen Aussagen führen, da ein positiver Saldo bedeutet, dass mehr Kredite aufgenommen als getilgt wurden. Dies ist insbesondere bei den Krediten zur Liquiditätssicherung negativ zu bewerten.

### **Veränderung der Finanzmittel**

Anders als in der Ergebnisrechnung soll die Finanzrechnung durch die Veränderung der Bilanzposition *2.4 Liquide Mittel* einen periodenübergreifenden Bezug bekommen. Mit der *Zeile 38 Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln* wird zunächst der Saldo aller vorherigen Ein- und Auszahlungen ausgewiesen. Die Bezeichnung dieser Zeile ist jedoch als ungünstig anzusehen, eigentlich wird der *Cashflow aus der Erfüllung der Aufgaben des Kreis Düren im weiteren Sinne* dargestellt. Bei der Haushaltslage des Kreises Düren erscheint es sachgerecht, die Finanzierungstätigkeiten bei der allgemeinen Aufgabenerledigung zu berücksichtigen.

Um die Veränderung der liquiden Mittel jedoch vollständig darstellen zu können, müssen neben dem vg. Saldo noch zwei weitere Größen herangezogen werden:

<sup>118</sup> Bestimmte Zuwendungen werden z.T. konsumtiv und investiv verwendet (Bsp: Schulpauschale). Die Handreichungen des IM (3. Auflage) zu § 3 GemHVO, S. 392, sehen für diesen Fall eine komplett investive Vereinnahmung der Einzahlung vor.

<sup>119</sup> Es handelt sich hier um eine Ausnahme vom strengen Bruttoprinzip, die der IM in seinen Handreichungen (3. Auflage) zu § 2 GemHVO, S. 374 explizit aufführt.

<sup>120</sup> Ein in der Privatwirtschaft geläufiger Begriff, übersetzt: Geldfluss

<sup>121</sup> dies wird im Kommentar der GPA zu § 3 Abs. 1 Nr. 26 und 27 GemHVO (S. 11) vorgeschlagen, übereinstimmend mit dem kommunalen Kontierungsplan von Anlage 20 der VV Muster zu GO und GemHVO lt. Erlass des IM vom 30.10.2006 (Kontengruppen 69 und 79).

1. der Anfangsbestand an Finanzmitteln zum 01.01. der abzurechnenden Periode
2. die Änderung<sup>122</sup> des Bestandes an fremden Finanzmitteln

Der Anfangsbestand an Finanzmitteln lässt sich im ersten Jahresabschluss aus der Eröffnungsbilanz entnehmen, jedoch nicht ausschließlich aus der Bilanzzeile 2.4 *Liquide Mittel*. Aus der Kameralistik hat der Kreis Düren Kassenkredite<sup>123</sup> in Höhe von ca. 18 Mio € übernommen, deren Ausweis in der Eröffnungsbilanz auf der Passivseite unter 4.3 *Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung* erfolgt. In der Bilanz erfolgt grundsätzlich kein Ausweis negativer Werte, das Bruttoprinzip verbietet die Verrechnung.

Auszug aus der Eröffnungsbilanz des Kreises Düren zum 01.01.2008

A		P	
<b>Umlaufvermögen</b>		<b>Verbindlichkeiten</b>	
-€ -			-€ -
0,4 Mio €	2.4 Liquide Mittel	4.3 Verb. a. Kred. zur	
-€ -		Liquiditätssicherung	18,1 Mio €
			-€ -
<div style="border: 1px solid black; background-color: yellow; padding: 5px; display: inline-block;"> <b>Anfangsbestand an Finanzmitteln</b>  <b>-17,7 Mio €</b> </div>			

Die Änderungen des Bestandes an fremden Finanzmitteln ergeben sich aus der Möglichkeit der Verwaltung, Ein- und Auszahlungen zu tätigen, die nicht der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde dienen. Der Gesetzgeber regelt in § 16 Abs. 1 GemHVO abschließend, welche Zahlungsvorgänge darunter zu verstehen sind:

1. durchlaufende Finanzmittel
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel)
3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden

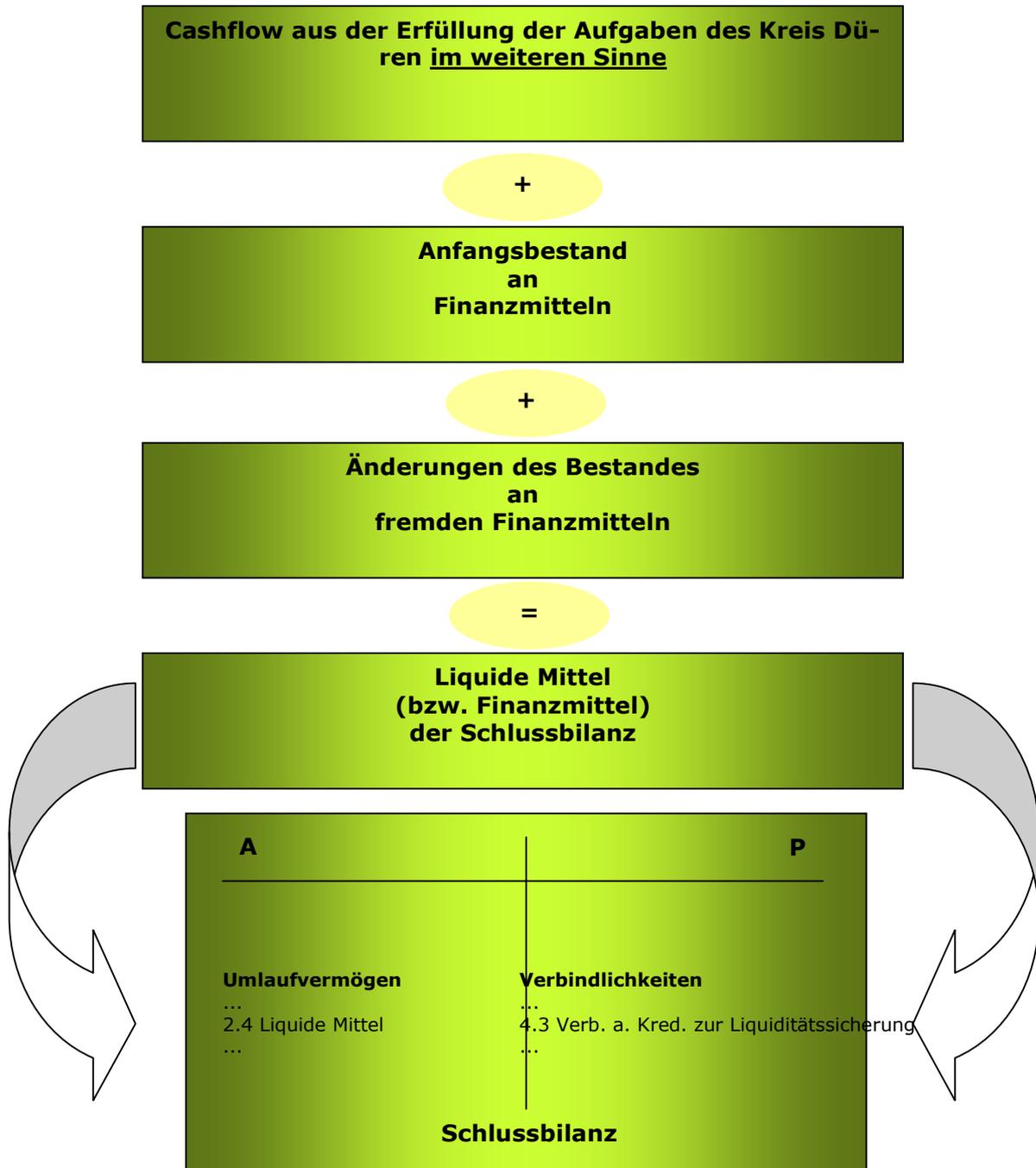
Zur näheren Erläuterung der fremden Finanzmittel wird auf Kapitel 4.5 des Verwaltungsprüfberichtes 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09, S. 18 ff.) verwiesen. Transaktionen aus fremden Finanzmitteln werden in einem separaten Buchungskreis getätigt und haben somit keinerlei wertmäßigen Einfluss auf die vorherigen Zeilen der Finanzrechnung. Dennoch bewirken auch diese Ein- und Auszahlungen eine Veränderung der Bestände der Bankkonten des Kreises Düren. Im Gegensatz zum sonst so

<sup>122</sup> Diesbezüglich ist das Muster zur Finanzrechnung (Anlage 20 des RdErl des IM vom 30.10.2006, VV Muster zur GO und GemHVO) fehlerhaft. Für nähere Erläuterungen wird auf die 2. Fußnote des GPA Kommentars zu § 39 GemHVO, S. 2, verwiesen.

<sup>123</sup> Damit wird vereinfacht die Möglichkeit beschrieben, sein Konto in einem bestimmten Rahmen zu überziehen (Dispo).

streng auszulegenden Bruttoprinzip ist es ausreichend, den Saldo der Ein- und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln in die Finanzrechnung zu übernehmen.

Letztlich berechnen sich die liquiden Mittel der Schlussbilanz wie folgt, allerdings nur im idealisierten Fall, dass keine Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ausgewiesen werden müssen – es sollte der neutralere Begriff „Finanzmittel“ Verwendung finden:



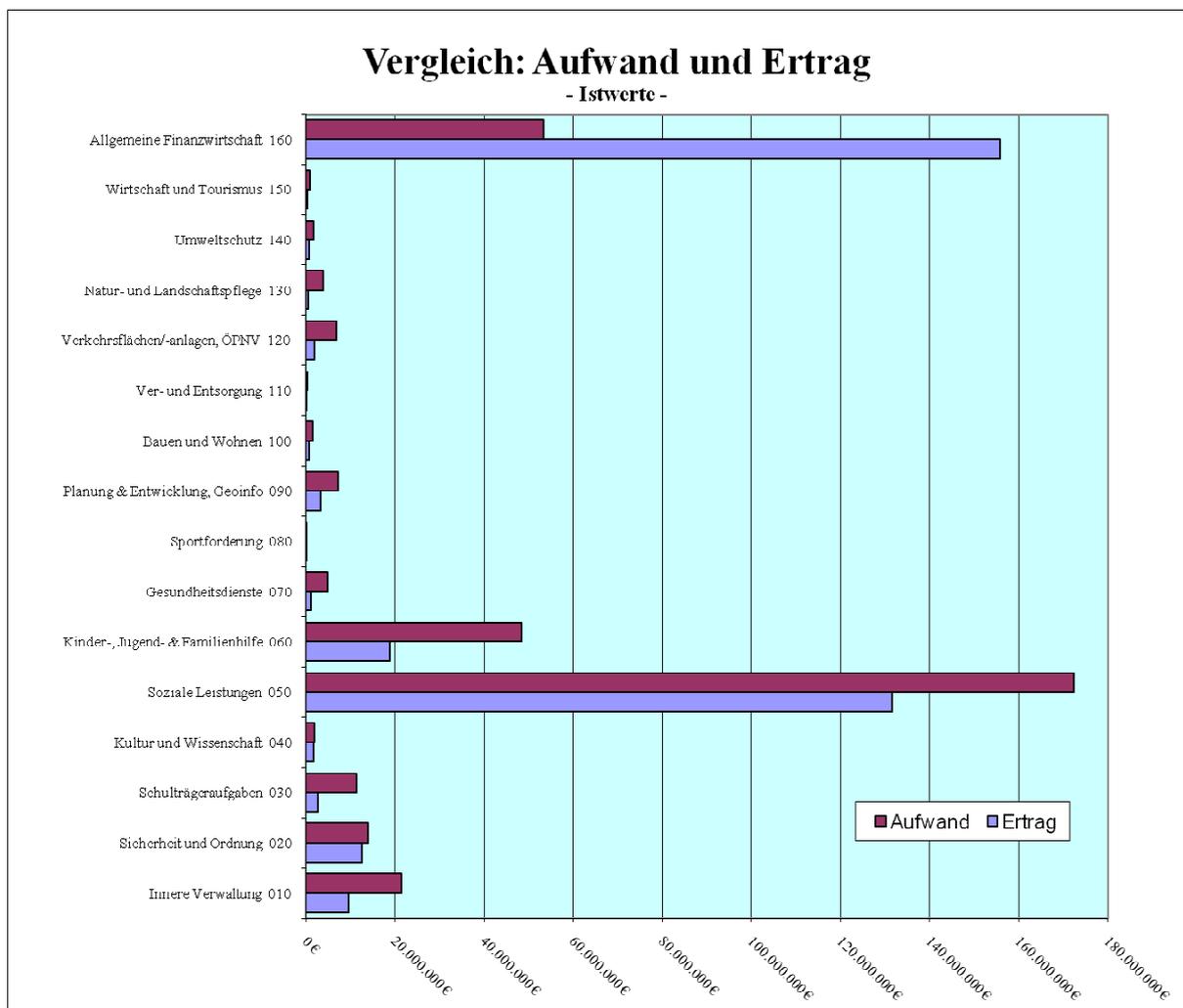
## Prüfung der Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung des Kreises Düren schließt nach dem vorliegenden Jahresabschluss mit einem Defizit von 8,8 Mio € ab, d.h. in dieser Höhe wurde in der Rechnungsperiode 2008 das Eigenkapital verringert.

Durch die Haushaltswirtschaft des Kreises Düren in der Rechnungsperiode 2008 hat sich das Eigenkapital um 8,8 Mio € verringert.

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Zeile 18) weist einen Saldo von –5,2 Mio € aus, welcher durch das Finanzergebnis (Zeile 21) nochmals um 3,6 Mio € verschlechtert wird. Dabei handelt es sich um Zinsleistungen für Investitionskredite in Höhe von 2,7 Mio € und Liquiditätskredite von 0,9 Mio €. Anschaulich kann das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit als das echte Jahresergebnis und das Finanzergebnis als Folge der Bewirtschaftung früherer Rechnungsperioden aufgefasst werden.

Das Jahresergebnis stellt die Zusammenfassung der Teilergebnisrechnungen dar. Wie sich die Erträge und Aufwendungen im Einzelnen auf die 16 Produktbereiche verteilen, verdeutlicht das nachfolgende Diagramm:



Nahezu alle Produktbereiche arbeiten defizitär, was u.a. an der Vorgabe des IM liegt, die Haupteinnahmequellen (z.B. die Kreisumlage, Jugendamtsumlage, Schlüsselzuweisungen) zentral im Produktbereich *Allgemeine Finanzwirtschaft* zu buchen.

Der dortige Überschuss sollte sämtliche Defizite der anderen Produktbereiche ausgleichen.

Somit werden in den Teilrechnungen die Aufwendungen und Erträge ausgewiesen, die ursächlich auf die Tätigkeiten der Produktbereiche zurückzuführen sind (Tätigkeitsergebnis), bestehend aus Personal- und Sachaufwendungen/-erträgen inkl. der sog. internen Leistungsverrechnung (ILV)<sup>124</sup>. Nachfolgende Tabelle stellt die Absolutzahlen und den Deckungsgrad der Produktbereiche dar:

Produkt	Bezeichnung	Ertrag	Aufwand	Deckung in %
010	Innere Verwaltung	9.693.593 €	21.422.704 €	45,25
020	Sicherheit und Ordnung	12.487.492 €	13.963.267 €	89,43
030	Schulträgeraufgaben	2.662.669 €	11.380.657 €	23,40
040	Kultur und Wissenschaft	1.747.699 €	1.827.844 €	95,62
050	Soziale Leistungen	131.612.753 €	172.461.015 €	76,31
060	Kinder-, Jugend- & Familienhilfe	18.838.519 €	48.422.722 €	38,90
070	Gesundheitsdienste	1.141.962 €	4.781.236 €	23,88
080	Sportförderung	37.769 €	214.051 €	17,65
090	Planung & Entwicklung, Geoinfo	3.294.291 €	7.255.749 €	45,40
100	Bauen und Wohnen	675.185 €	1.569.958 €	43,01
110	Ver- und Entsorgung	77.891 €	380.523 €	20,47
120	Verkehrsflächen/-anlagen, ÖPNV	1.839.222 €	6.812.754 €	27,00
130	Natur- und Landschaftspflege	508.256 €	3.921.611 €	12,96
140	Umweltschutz	768.679 €	1.747.505 €	43,99
150	Wirtschaft und Tourismus	340.725 €	861.438 €	39,55
160	Allgemeine Finanzwirtschaft	155.793.394 €	53.372.768 €	291,90

Damit liefert das Rechnungswesen des NKF –anders als die Abschlüsse der kameralistik- aufgaben/tätigkeitsorientierte Ergebnisse. Die Verwaltung erhält somit Datenmaterial für Analysezwecke, das bei zukünftigen Optimierungsprozessen herangezogen werden sollte.

Durch den von der Kämmerei gewählten Ansatz, möglichst alle Erträge und Aufwendungen produktscharf zu verteilen, ergibt sich im Jahresabschluss ein entsprechend zutreffendes Tätigkeitsergebnis für die Produkte des Kreises Düren. Auch das RPA wird bei seinen zukünftigen Prüfungen verstärkt Produktergebnisse mit einbeziehen.

Bezüglich konkreter Einzelfallprüfungen wird auf den Abschnitt *Spezielle Prüfungen aus dem Bereich der Ergebnis- und Finanzrechnung* verwiesen.

Die gem. § 12 GemHVO vorgeschriebenen Ziele und Kennzahlen zur Zielerreichung werden als IST-Zahlen im Rahmen der Teilergebnisrechnungen gem. § 40 Abs. 2 GemHVO dargestellt. Diese ergänzenden Informationen sind aus Sicht des RPA für die Prüfung des Jahresabschlusses auf Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen von geringerer Bedeutung. In erster Linie dienen diese primär der Haushaltsplanung, insbesondere für den sog. Kontrakt zwischen Politik und der produktbewirtschaftenden Verwaltungseinheit über die Höhe des zur Verfügung stehenden Budgets. Eine Prüfung der Ziele und Kennzahlen zur Zielerreichung ist durch das RPA nicht erfolgt.

<sup>124</sup> Darunter sind z.B. Sachverhalte zu verstehen, die aus Aspekten der Wirtschaftlichkeit zunächst zentral einem Produkt angelastet und anschließend anhand von Schlüsseln verteilt werden. Ein Beispiel ist die Umlegung von Reinigungskosten.

### **Schließung der Ergebnisrechnung und Erstellung des Jahresabschlusses**

Gem. § 32 Abs. 1 Alt. 3 GemHVO sind alle Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen (Wertaufhellungsprinzip). Mit Verfügung der Kämmerei vom 09.02.2009 wurde festgelegt, dass bis maximal zum 25.02.2009 Buchungen in der Ergebnisrechnung 2008 durch die Fachämter veranlasst werden konnten<sup>125</sup>. Alle nachfolgenden Aufwendungen für Risiken und Verluste der Rechnungsperiode 2008 flossen ab diesem Zeitpunkt in die Ergebnisrechnung 2009, was prinzipiell dem vg. Wertaufhellungsprinzip widerspricht. Diesbezüglich haben im Vorfeld zwischen Kämmerei und RPA Gespräche stattgefunden. Im Ergebnis hat das RPA der Schließung der Ergebnisrechnung unter dem Vorbehalt einer zeitnahen Erstellung des Jahresabschlusses zugestimmt.

Bereits im Juli 2009 zeichnete sich ab, dass sich die Jahresabschlussarbeiten bis Ende 2009 hinziehen werden. Nach erneuten Gesprächen zwischen Kämmerei und RPA teilte die Kämmerei mit Schreiben vom 21.07.2009 mit, dass es beabsichtigt ist, unmittelbar vor Fertigstellung des Jahresabschlusses eine Abfrage berücksichtigungspflichtiger Sachverhalte (Wertaufhellungsprinzip) bei den Organisationseinheiten durchzuführen. Die Abfrage erfolgte am 29.10.2009 und führte vereinzelt zu Korrekturen in der Ergebnisrechnung 2008.

Parallel hat das RPA die GPA bezüglich der Wertaufhellungsproblematik um Stellungnahme gebeten, die zu folgendem Ergebnis führte:

*Da die Aufstellung des Jahresabschlusses ein Prozess ist, ist als Zeitpunkt, also als Tag der Aufstellung, derjenige anzusehen, an dem die Erstellung des Jahresabschlusses abgeschlossen wird. Grundsätzlich erfolgt dies mit der Zuleitung des durch den Landrat bestätigten Entwurfs an den Kreistag (vgl. Kommentierung der GPA zu § 32 GemHVO, Seite 5). Die Ausführungen des Innenministeriums in der 3. Auflage der Handreichung schränken diesen Zeitraum bis zum 31.03. des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres ein. Diese Einschränkung erscheint insbesondere aufgrund der Umstellung auf ein neues Rechnungswesens sachgerecht, da sich die Aufstellungen des Jahresabschlusses derzeit erheblich verzögern. Grundsätzlich ist der Jahresabschluss bis zum 31.03. des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres aufzustellen. Da diese gesetzlichen Fristen aufgrund der Umstellung vielfach nicht eingehalten werden können, ist die Begrenzung des Wertaufhellungszeitraums nachvollziehbar.*

Die GPA sieht in Übereinstimmung mit dem IM im Ergebnis eine Erhebung der Risiken und Verluste bis zum 31.03. des Folgejahres als ausreichend im Sinne von § 32 Abs. 1 Alt. 3 GemHVO an. Durch die nachträgliche Erhebung und Berücksichtigung wertaufhellungsrelevanter Sachverhalte durch die Kämmerei wurden die Verluste und Risiken in ausreichender Weise berücksichtigt.

### **Ausweis der Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 Abs. 1 GemHVO**

Gem. § 38 Abs. 2 GemHVO sind in der Spalte Plan-/Ist-Vergleich die Übertragungen nach § 22 Abs. 1 GemHVO gesondert auszuweisen. Damit will der Gesetzgeber sicherstellen, dass sich z.B. der Plan-/Ist-Vergleich der Ergebniszeile *13 Aufwendung für Sach- und Dienstleistungen* in Höhe von -298.320 € nicht (wie im vorliegenden Jahresabschluss) als echte Ersparnis darstellt. Tatsächlich hat die Prüfung ergeben, dass zusätzlich zu den Ist-Buchungen Ermächtigungen in Höhe von 514.179 € in die Rechnungsperiode 2009 übertragen wurden, die bei Inanspruchnahme die Ergebnisrechnung in 2009 zusätzlich belasten.

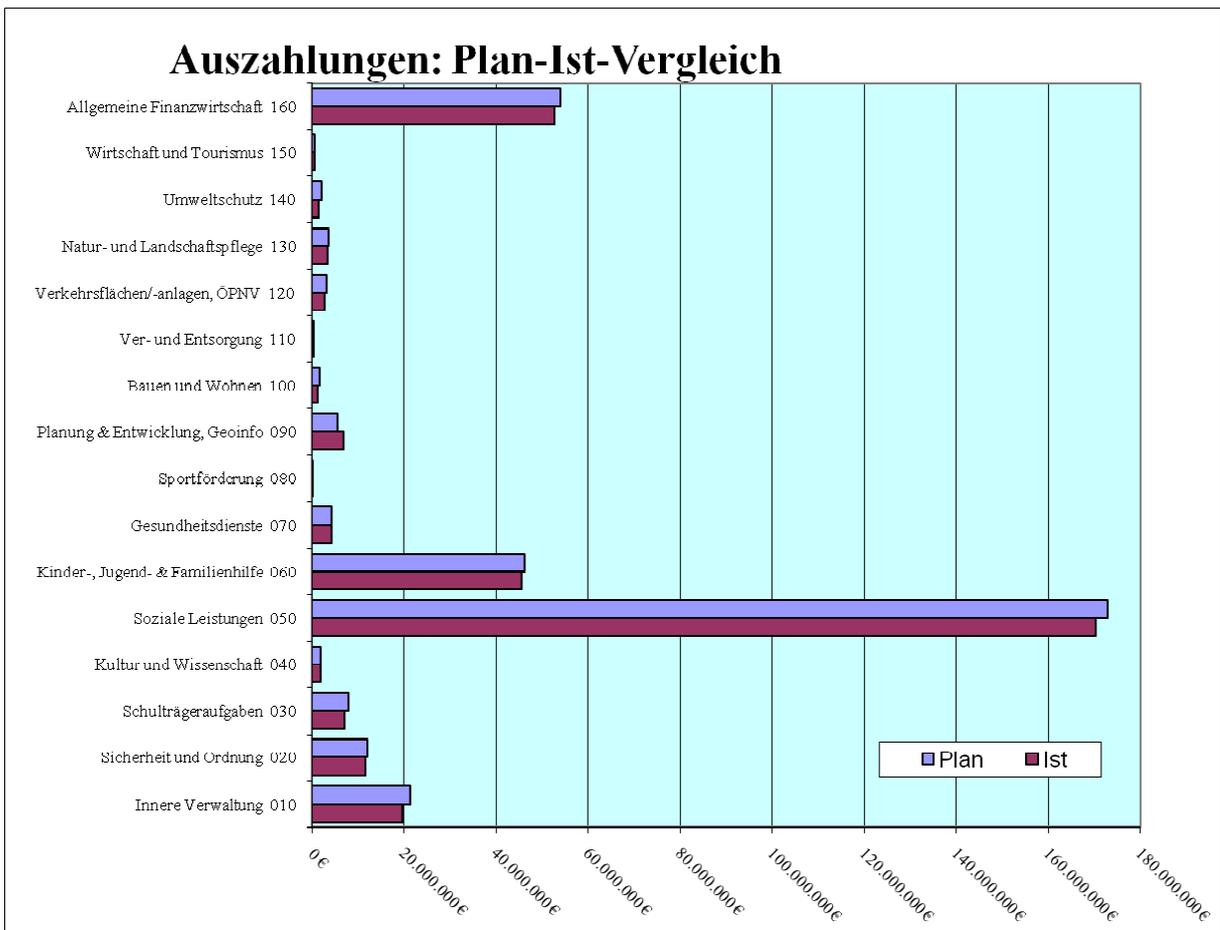
### **Anmerkung A 8**

Die Ergebnis- und Finanzrechnung entspricht nicht in Gänze § 38 Abs. 2 GemHVO. Bei zukünftigen Jahresabschlüssen muss ein Ausweis der Ermächtigungsübertragungen erfolgen.

<sup>125</sup> Abgesehen von den Erfolgsbuchungen im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses, wie z.B. die Buchung der Abschreibungen auf das Anlagevermögen.

## Prüfung der Finanzrechnung

Die Gesamtfanzrechnung schließt ohne Berücksichtigung der Kreditgeschäfte mit einem Saldo in Höhe von -1,4 Mio €. Wenn man das Ergebnis in Zeile 17 *Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit* zugrunde legt, verbessert sich das Ergebnis sogar auf -0,4 Mio €. Dieser Wert stellt eine Abweichung vom Planwert in Höhe von 4,6 Mio € dar und ergibt sich aus Mindereinzahlungen in Höhe von 3,3 Mio € und Minderauszahlungen in Höhe von 7,9 Mio €. Wie sich die hohen Abweichungen im Auszahlungsbereich auf die einzelnen Produktbereiche verteilen, zeigt der nachfolgende Plan-Ist-Vergleich:



In nahezu allen Bereichen ist es zu geringeren Auszahlungen gekommen, ob es sich dabei jedoch um Sparmaßnahmen handelt, kann bei der ersten Jahresabschlussprüfung noch nicht abschließend beurteilt werden. Dies liegt zum einen an der Frage, ob entsprechende Auszahlungsermächtigungen in die Buchungsperiode 2009 übertragen wurden. Diesbezüglich wird auf die Anmerkung im vorherigen Abschnitt verwiesen.

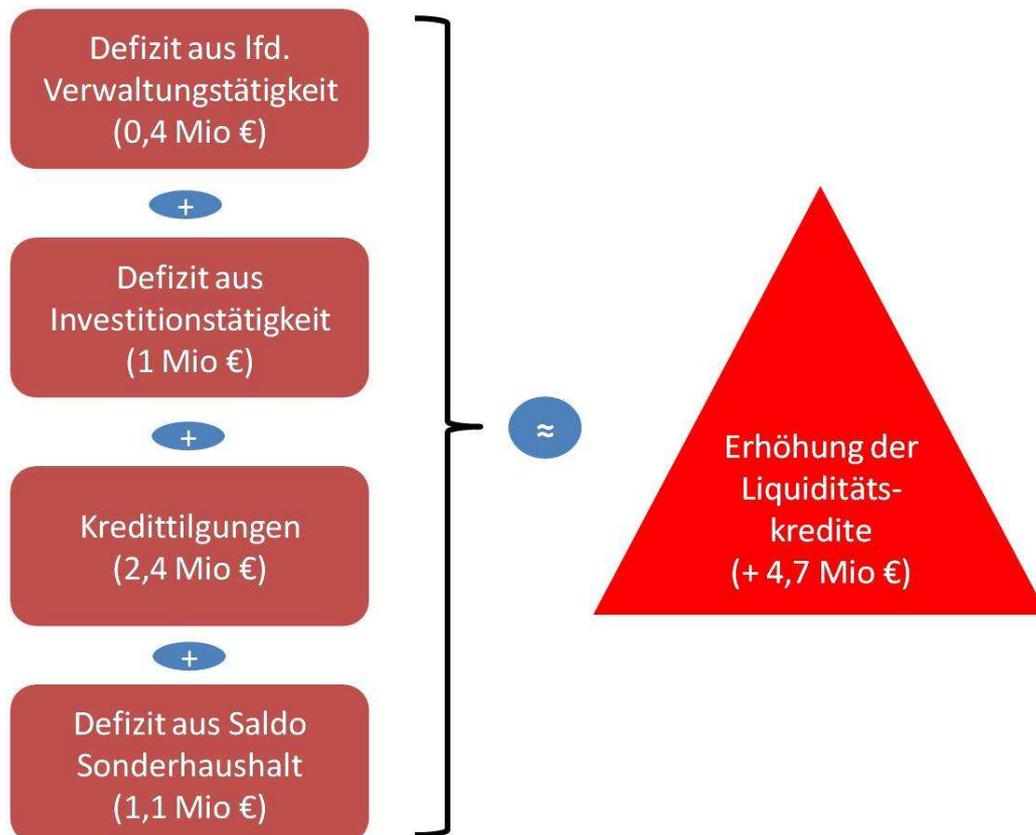
Zum anderen gibt es nach der Umstellung auf das Rechnungswesen des NKF Möglichkeiten, die Finanzrechnung durch die Änderung von Zahlungsmodalitäten einmalig zu verbessern. Diesbezüglich wird auf die speziellen Prüfungen der Ergebnis- und Finanzrechnung verwiesen, wo eine solche Maßnahme im Bereich der Betriebskostenzuschüsse für Tageseinrichtungen dargestellt wird.

Darüber hinaus gibt es im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit wenig Ein- oder Auszahlungen, die nicht auch Ertrag oder Aufwand mit sich ziehen. D.h. die Einsparungen im Bereich der Finanzrechnung hätten entsprechende Einsparungen im Bereich der Ergebnisrechnung bewirken müssen – zumindest im Bereich der Er-

träge<sup>126</sup>. Letztlich werden die Budgets über Aufwand und Ertrag gesteuert, weshalb es im Bereich der Ergebnisrechnung zu geringeren Planabweichungen gekommen ist.

Der Saldo aus Investitionstätigkeit (Zeile 31) zeigt sich mit –1 Mio € defizitär, liegt aber 3 Mio € hinter dem geplanten Wert für Investitionen. In diesem Bereich geht der Prüfer von erheblichen Ermächtigungsübertragungen in die Rechnungsperiode 2009 aus.

Prinzipiell muss die laufende Verwaltungstätigkeit einen Überschuss zur Deckung von Investitionen und der Kredittilgungen erwirtschaften, da diese von sich aus nicht gewinnbringend sind. Da dies aber nicht der Fall ist, müssen neue Liquiditätskredite aufgenommen werden. Die nachfolgende Abbildung illustriert diesen Zusammenhang:



Auf die Rolle des Sonderhaushaltes wird in einem separaten Kapitel eingegangen. Obwohl die Finanzrechnung im Bereich der Zeilen 1 – 16 eher informatorischen Charakter aufweist<sup>127</sup>, können diese Daten für verschiedene Auswertungszwecke herangezogen werden. Wie bereits aus der Prüfung der Ergebnisrechnung hervorgegangen ist, wird das Defizit aus lfd. Verwaltung durch Zinsleistungen in Höhe von 3,6 Mio € belastet. Aus dem negativen Ergebnis muss abgeleitet werden, dass nicht einmal die Zinsleistungen über eigene Finanzkraft gezahlt werden können, im Bereich der Tilgungen wird sogar vollständig umgeschuldet.

#### Anmerkung A 9

Es ist dringend geboten, die jährlichen Zinsleistungen zu senken und damit Freiräume für finanzielle Rücklagen zu schaffen. In 2008 konnten Zins- und Tilgungsleistungen nur über die Aufnahme neuer Liquiditätskredite erfolgen.

<sup>126</sup> Im Bereich der Aufwendungen können aus Sicht des Prüfers die Posten *Abschreibungen* und *Zuführung zu Rückstellungen* erhebliche Planabweichungen bedingen.

<sup>127</sup> Die Steuerung erfolgt in der Regel über die Ergebnisrechnung. Die Buchungen der Finanzrechnung sind eine Folge der Buchungen der Ergebnisrechnung.

### Liquiditätskredite

Im Gegensatz zur Haushaltsplanung sind in der Finanzrechnung die finanziellen Transaktionen, die mit der Aufnahme und Tilgung von Kassenkrediten im Zusammenhang stehen, in Summe aufzuführen. Die Differenz zwischen aufgenommenen und getilgten Krediten von +19 Mio € entspricht aber nicht dem Anstieg der Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung von der Eröffnungsbilanz hin zur Schlussbilanz in Höhe von +4,7 Mio €. Die Prüfung dieser Angelegenheit hat ergeben, dass in der Gesamtfinanzrechnung nur die Aufnahmen und Tilgungen von Kassenkrediten dargestellt werden, die auf einem separaten Bilanzkonto im Bereich der Verbindlichkeiten gebucht werden. Es fehlen die Buchungen aus den Liquididen Mitteln, die Kassenkredite in Form von Kontoüberziehungen entstehen lassen. Dort wurde die Summe der Kassenkredite unterjährig um 14,3 Mio € verringert, was verrechnet mit dem Saldo der Kassenkredite aus der Finanzrechnung den in der Bilanz ausgewiesenen Anstieg der Kredite zur Liquiditätssicherung von 4,7 Mio € begründet.

### Feststellung F 1

Die Aufnahme und Tilgung der Kredite zur Liquiditätssicherung werden sowohl in Summe der Ein- und Auszahlungen als auch in ihrem Saldo falsch ausgewiesen. Als geschlossenes System von Finanzrechnung und Bilanzen muss der Saldo der Aufnahme und Tilgung der Zeilen 34 und 36 der Veränderung des Bilanzwertes 4.3 *Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung* entsprechen.

### Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln / Sonderhaushalt

In Zeile 40 der Finanzrechnung wird die Änderung des Bestandes an fremden Mitteln ausgewiesen.

Zusätzlich zu der Änderung des Bestandes aus fremden Finanzmitteln wird in dieser Zeile ein Korrekturposten in Höhe von -19 Mio € ausgewiesen<sup>128</sup>. Dieser ist zwar erforderlich, um in Zeile 42 die *Liquiden Mittel* aus der Schlussbilanz rechnerisch herleiten zu können, eine solche Korrektur sollte aus Gründen der Klarheit jedoch in einer zusätzlichen Zeile erfolgen.

### Anmerkung A 10

In Zeile 40 *Änderungen des Bestandes an fremden Finanzmitteln* sollte lediglich der Saldo aller Finanztransaktionen des Sonderhaushaltes ausgewiesen werden. Der korrekte Ausweis beträgt **-1.123.035,09 €**.

### Spezielle Prüfungen aus dem Bereich der Ergebnis- und Finanzrechnung

Neben der allgemeinen Betrachtung der „neuen“ Rechnungslegungssysteme hat das RPA in Stichproben konkrete Geschäftsvorfälle aus der Rechnungsperiode 2008 und deren Auswirkung auf die Komponenten *Ergebnis- und Finanzrechnung* geprüft. Bis auf die nachfolgend aufgeführten Sachverhalte führten die Prüfungen nicht zu Anmerkungen / Beanstandungen, sodass die Vielzahl an Fortbildungs- und Informationsmaßnahmen der Verwaltung bzw. die Kontrollfunktionen durch die Geschäftsbuchführung ihre Wirkung gezeigt haben. Das RPA möchte durch diese Einzelfallprüfungen auch zukünftig eine (nachgelagerte) Qualitätssicherung betreiben, die insbesondere auch der Geschäftsbuchhaltung Rückmeldung über die eingesetzten Kontrollmechanismen geben soll.

<sup>128</sup> s. Erläuterungen im Jahresabschluss 2008, Band 2, S. 042

### Verbindlichkeit aus der Erhebung der Jugendamtsumlage

Bereits bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz hat das RPA sich mit der Frage beschäftigt, ob es sich bei der in der Bilanzzeile 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* ausgewiesenen Spitzabrechnung der Jugendamtsumlage um einen passivierungsfähigen Sachverhalt handelt. Zwischenzeitlich ist eine Klärung durch den IM erfolgt, dass nach derzeit gültiger Rechtslage keine Spitzabrechnung möglich ist und somit keine bilanzierungsfähige Verbindlichkeit vorliegt. Die Eröffnungsbilanz war in diesem Punkt zu korrigieren. § 57 Abs. 2 GemHVO sieht für nachträgliche Eröffnungsbilanzänderungen zwingend vor, dass diese **ergebnisneutral** gegen die *allgemeine Rücklage* zu erfolgen haben.

Die Korrektur des Bilanzwertes ist im Jahresabschluss 2008 erfolgt, allerdings ist die Verbindlichkeit **ertragswirksam** aufgelöst worden. Dies führte somit zu einer Verbesserung der Ergebnisrechnung in Höhe von 143T €.

### Feststellung F 2

Die Korrektur der Eröffnungsbilanz hätte nach § 57 Abs. 2 GemHVO **ergebnisneutral** erfolgen müssen. Die Ergebnisrechnung schließt somit tatsächlich mit einem Defizit von 9 Mio € ab.

### Buchung von Zuwendungen durch Dritte

Die bilanztechnische Behandlung von Zuwendungen ist abhängig von der Zweckbestimmung des Zuwendungsgebers. Auf Anfrage des RPA hat die Kämmerei mit Schreiben vom 28.01.2010 die Buchungen, die den folgenden Zuwendungen zugrunde liegen, erläutert:

Investitionspauschale	585.855 €
Feuerschutzpauschale	13.106 €
Schlüsselzuweisungen	18.089.036 €
Schulpauschale	1.481.510 €

Die Investitionspauschale und die Feuerschutzpauschale sind reine Investitionszuschüsse und wurden laut Schreiben vom 28.01.2010 als Sonderposten für entsprechende Vermögensgegenstände passiviert. Die Schlüsselzuweisungen sind nach den Handreichungen des IM zu § 43 Abs. 5 GemHVO immer **ertragswirksam** zu vereinnahmen, aufgrund der Tatsache, dass diese „zweckfrei“ durch das Land gewährt werden. Dies ist lt. Schreiben vom 28.01.2010 auch so vorgenommen worden.

Die Schulpauschale hingegen ist eine Mischform, die sowohl für Investitionen als auch für konsumtive Zwecke verwendet werden kann. Je nach Verwendung der Mittel, ist diese buchungstechnisch unterschiedlich zu behandeln:

- bei der Finanzierung von Investitionen sind entsprechende Sonderposten zu bilden
- bei einer Verwendung für konsumtive Aufwendungen wie Sanierung, Miete oder Leasing kann die Zuwendung sofort als Ertrag gebucht werden

Die Kämmerei teilte auf Anfrage hin mit, dass die komplette Schulpauschale **ertragswirksam** vereinnahmt wurde und somit zu einer entsprechenden Verbesserung der Ergebnisrechnung geführt hat. Mit Schreiben vom 24.03.2010 wurden dem Prüfer entsprechende Aufwandspositionen genannt, zu deren Deckung die Schulpauschale verwendet wurde.

Obwohl die Vorgehensweise der Verwaltung nicht zu beanstanden ist, weist das RPA darauf hin, dass die Möglichkeit der Verwendung der Schulpauschale zur Deckung von Investitionen diejenige ist, die vor dem Hintergrund der *intergenerativen Gerechtigkeit* zu bevorzugen ist. Investitionen haben mit ihren Abschreibungen Aus-

wirkungen auf zukünftige Ergebnisrechnungen. Sofern die Schulpauschale zur Finanzierung dieser Investitionen verwendet wird, werden entsprechende Sonderposten gebildet, die die jährlichen Abschreibungen mit Erträgen abmildern. Eine vollständig konsumtive Vereinnahmung der Schulpauschale entspricht dem Ziel der maximalen Verbesserung des aktuellen Jahresabschlusses zu Lasten zukünftiger Generationen.

### **Anmerkung A 11**

Das RPA wird sich in zukünftigen Jahresabschlüssen regelmäßig mit der Verwendung der Schulpauschale beschäftigen. Im Sinne der *intergenerativen Gerechtigkeit* sollte es Ziel sein, diese möglichst zur Finanzierung von Investitionen zu verwenden.

### **Verbesserung des JA 2008 durch einmalige Geschäftsvorfälle**

Das RPA hat sich im Rahmen der Jahresabschlussprüfung u.a. mit der Frage beschäftigt, ob es einmalige Geschäftsvorfälle in der Rechnungsperiode 2008 gab, die den vorliegenden Jahresabschluss beeinflussten. Nachfolgend werden in diesem Zusammenhang

- die Auflösung des KVR Fonds iHv. 852.976 €
- die Auflösung der Pensionsrücklage des Studieninstituts für Kommunale Verwaltung Herzogenrath iHv. 62.514,82 €
- die Umstellung der Auszahlungsmodalitäten bei den Betriebskosten von Tageseinrichtungen i.H.v. ca. 1 Mio €

aufgeführt. Diese verbessern die Finanzrechnung 2008 um fast 2 Mio €, entsprechen aber aufgrund bestehender Wahlrechte den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

- KVR Fond

§ 14a Bundesbesoldungsgesetz verpflichtet die Kommunen zur Bildung von Versorgungsrücklagen. Durch das Gesetz zur Einrichtung von Fonds für die Versorgung in NRW (Versorgungsfondsgesetz –EFoG-) hat das Land NRW geregelt, dass diese Rücklagen bei einem Sondervermögen –also außerhalb des Kreises Düren- zu bilden sind. Bis zum 31.12.2007 wurden Leistungen an den KVR-Fond durch den Kreis Düren gezahlt.

§ 1 Abs. 2 EfoG beinhaltet die Regelung, dass dieses Gesetz nicht für Körperschaften, die aufgrund anderer rechtlicher Bestimmungen verpflichtet sind, in Höhe ihrer künftigen Pensionsverpflichtungen Rückstellungen zu bilden (...), gilt. Der Kreis Düren hat den KVR-Fond mit der Umstellung auf das NKF zum 01.01.2008 gekündigt und bereits in der Eröffnungsbilanz eine entsprechende Forderung aktiviert. Das Geld wurde in der Rechnungsperiode 2008 an den Kreis Düren ausgezahlt und verbessert entsprechend die Finanzrechnung.

Das RPA hat die Verwaltung mit Schreiben vom 28.07.2009 um Stellungnahme gebeten, wie die Finanzmittel aus der Auflösung des KVR-Fonds verwendet wurden (unter Hinweis auf den RdErl. des IM vom 01.02.2005, der empfiehlt, die zur Sicherung der Versorgungsaufwendungen angesammelten Mittel weiterhin als Finanzanlagen anzulegen). Mit Schreiben vom 28.09.2009 teilte die Verwaltung mit, dass sich intensiv mit der Problematik auseinandergesetzt wurde, u.a. in einem Projekt „Abdeckung der Lasten aus der Beamtenversorgung“, durchgeführt durch die Fachhochschule für öffentliche Verwaltung Köln. Eine Umsetzung der Ergebnisse scheiterte jedoch an der Finanzlage des Kreises Düren, da die Ansparung liquider Mittel zu Lasten neuer Kredite nicht wirtschaftlich war.

Im Grundsatz stimmt der Prüfer mit dieser Auffassung überein, ein Hinweis auf die Folgen dieser Vorgehensweise muss jedoch an dieser Stelle erfolgen. Die Intention des Gesetzgebers entsprach dem Gedanken der intergenerativen Gerechtigkeit. Spätere „Generationen“ sollten nicht mit Zahlungsverpflichtungen belastet werden, die durch Entscheidungen der aktuellen Verwaltungsleitung verursacht wurden. Das NKF hat diesen Gedanken in seiner Ergebnisplanung aufgenommen und in der GO gesetzlich verankert. Für die Finanzplanung gilt dies aber nicht, sodass zukünftigen Generationen zwar keine Aufwendungen mehr entstehen, die liquiden Mittel aber dennoch aufgebracht werden müssen. Bei einer defizitären Haushaltslage macht es sicher keinen Sinn, liquide Mittel zurückzulegen, allerdings muss sich der Gedanke bei der Planung bereits festigen, dass neben den laufenden Auszahlungen auch Gelder für Rücklagen erwirtschaftet werden müssen. Ein dauerdefizitärer Finanzhaushalt ist dem Bürger gegenüber nicht zumutbar und erfordert weitere Sparmaßnahmen.

- Pensionsrücklage des Studieninstituts für Kommunale Verwaltung  
Ähnlich wie bei dem v.g. KVR-Fond hat sich der Kreis Düren in 2008 auch Rücklagen für Pensionszahlungen vom Studieninstitut für Kommunale Verwaltung erstatten lassen. Bereits in der Eröffnungsbilanz wurde ein Teil der Forderungen aktiviert, über den auf 2008 entfallenden Betrag erfolgte eine ertragswirksame Vereinnahmung. Das Geld wurde in der Rechnungsperiode 2008 an den Kreis Düren ausgezahlt und verbessert entsprechend die Finanzrechnung. Die grundsätzlichen Hinweise zum KVR-Fond gelten entsprechend.

#### **Anmerkung A 12**

Sowohl der KVR-Fond als auch die Pensionsrücklage dienen der finanziellen Entlastung zukünftiger Rechnungsperioden. Zwar verbessert der Rückfluss der Finanzmittel in Höhe von 900T € die Finanzrechnung einmalig, die erneute Anlage der Mittel für den ursprünglichen Zweck ist jedoch nicht erfolgt.

- Betriebskosten von Tageseinrichtungen  
In der Eröffnungsbilanz wurde ein ARAP für die Vorauszahlung der Betriebskostenzuschüsse gebildet, da diese bereits im Dezember 2007 (für Januar 2008) zur Auszahlung gekommen sind. In 2008 wurde diese Zahlungsmodalität geändert. Die Auszahlungen erfolgen nunmehr Anfang des Monats, was zu einer Entlastung der Finanzrechnung in 2008 von ca. 1 Mio € führte, da nur 11 Zahlungen gebucht wurden.

## Prüfung der Haushaltsplanermächtigungen inkl. der üpl./apl. Aufwendungen und Auszahlungen

Ob die Planermächtigungen im laufenden Haushaltsjahr eingehalten wurden, lässt sich kaum dem Jahresabschluss selber entnehmen, da dieser der Übersicht halber keine Einzelkonten ausweist. Die Einhaltung der Planermächtigungen besteht im NKF grundsätzlich aus dem Abgleich

- **der fortgeschriebenen Planansätze**<sup>129</sup>  
(unter Berücksichtigung der Mittelverschiebungen im Rahmen der Budgetierung bzw. der Haushaltssperren) und
- **den Aufwands- und Auszahlungsbuchungen**

auf Ebene der Produktsachkonten<sup>130</sup>. Die Prüfung hat ergeben, dass es zu Ermächtigungsüberschreitungen im Bereich der Aufwendungen von 298.617 € und im Bereich der Auszahlungen von 26.177 € gekommen ist.

### Feststellung F 3

Im Bereich der Aufwendungen ist es zu wesentlichen Ermächtigungsüberschreitungen gekommen.

Die Kämmererei hat mit Stellungnahme vom 20.05.2010 Erläuterungen bezüglich der Entstehung vorgelegt und Wege aufgezeigt, wie diese Überschreitungen zukünftig vermieden werden können. Dazu zählt auch die Hinzunahme von Prüfungsmethoden, die vom RPA im Rahmen der Jahresabschlussprüfung angewendet wurden.

Im Bereich der neu gestalteten Budgetierungsregeln hat das RPA insbesondere die zu Zeiten der Kameralistik als „unechte Deckung“ bezeichneten Sachverhalte einer Prüfung unterzogen<sup>131</sup> und dabei festgestellt, dass z.T. Mehrerträge und Mehreinzahlungen, die als Deckungsgrundlage herangezogen wurden, nicht realisiert werden konnten. Dabei belief es sich in beiden Fällen um ca. 200.000 €.

### Anmerkung A 13

Ein wirksames IKS muss auch die Mittelverschiebungen im Rahmen der Budgetierung kontrollieren. Ein Mehraufwand ohne Mehrertrag ist mit einer Aufwandsbuchung ohne Ermächtigungsgrundlage gleichzusetzen. Gleiches gilt für Mehrauszahlungen.

Die Kämmererei teilte mit Stellungnahme vom 20.05.2010 mit, dass diese Sachverhalte im Rahmen einer dezentralen Budgetverantwortung in 2008 keiner ausreichenden Kontrolle unterzogen wurden. Gleichzeitig wurde zugesichert, dies zukünftig effektiver nachzuhalten.

Dem Jahresabschluss 2008 ist in Band II (S. 121 – 126) eine Übersicht über die über- und außerplanmäßigen (Üpl./Apl.) Aufwendungen und Auszahlungen gem. § 83 GO beigefügt. Diese Anlage stellt keinen Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses dar. Sie wird von der Verwaltung u.a. genutzt, um die nicht erheblichen Üpl/Apl des 2. Quartals der Rechnungsperiode 2008 dem Kreistag zur Kenntnis zu geben. Die Üpl/Apl des 1. Quartals wurden mit Vorlage vom 04.08.2008 angezeigt.

<sup>129</sup> Zur Erläuterung dieses Begriffs wird auf die Erläuterungen zur Ergebnis- und Finanzrechnung verwiesen.

<sup>130</sup> Dem Namen entsprechend besteht ein Produktsachkonto aus den Bestandteilen *Produkt* und *Sachkonto*. Das Pendant in der Kameralistik war die Haushaltsstelle. Auf dieser Ebene werden die Haushaltsplanungen durchgeführt. Anschließend werden alle Planwerte auf die entsprechenden Zeilen der Ergebnis- und Finanzpläne aggregiert

<sup>131</sup> im NKF bedeutet das Mehrerträge für Mehraufwendungen / Mehreinzahlungen für Mehrauszahlungen

Gem. § 83 Abs. 2 GO hat der Kreistag gem. Beschluss vom 11.03.2008 die Erheblichkeitsgrenze auf 40.000 € festgelegt. Darunter liegende üpl/apl. sind dem Kreistag zur Kenntnis zu bringen<sup>132</sup>.

Eine Überprüfung der Werte hat ergeben, dass diese z.T. nicht mit den in der Finanzbuchhaltung gebuchten Üpl/Apl übereinstimmen. Bei zwei Produkten (010.010.004 und 050.003.003) liegen aus Sicht des Prüfers *erhebliche Üpl/Apl* im Sinne von § 7 der Haushaltssatzung des Kreises Düren für das Haushaltsjahr 2008 vor. Diese sind in der Aufstellung „Zustimmung Politik 2008“ (Jahresabschluss, Band 2, S. 121) nicht enthalten.

#### **Anmerkung A 14**

Die über den Jahresabschluss und die Vorlage vom 04.08.2008 dem Kreistag angezeigten Üpl./Apl. differieren von den in der Finanzbuchhaltung enthaltenen Buchungen.

Die Kämmererei hat mit Stellungnahme vom 20.05.2010 bestätigt, dass die in der Finanzsoftware gebuchten Ermächtigungsübertragungen korrekt sind und für die Finanzrechnung insgesamt ein Volumen in Höhe von 4.673.403 € einnehmen.

<sup>132</sup> die nach früherem kameralem Recht noch existierende Grenze zur "Geringfügigkeit" (§ 82 GO a.F.) ist im NKF entfallen

## Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 GemHVO

### ➤ Bei Aufwendungen und Auszahlungen

Allgemein gilt im NKF der Grundsatz, dass die in der Planung veranschlagten, aber nicht verbrauchten Ressourcen und Zahlungsmittel als „eingespart“ gelten und sich damit bezogen auf Aufwendungen und Auszahlungen positiv auf den Jahresabschluss auswirken.

Die Ermächtigungsübertragung gibt eine Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch (Stichwort „Dezemberfieber“) von Ermächtigungen des Haushaltsplans zu vermeiden und sie entsprechend dem Bedarf in Anspruch zu nehmen. Somit wurde über § 22 GemHVO die Möglichkeit geschaffen, nicht ausgeschöpfte Planermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen. Die GPA NRW umschreibt diesen Sachverhalt wie folgt:

*Durch die Übertragung wird die Ermächtigung (Erlaubnis) übertragen, im folgenden Haushaltsjahr mehr Aufwendungen und/oder Auszahlungen auszulösen, als der Haushaltsplan für diese Periode vorsieht.<sup>133</sup>*

Dies erklärt, warum der Kreistag als Inhaber des Budgetrechtes vor Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen über diese inkl. der Auswirkungen auf den Ergebnis- und Finanzplan gem. § 22 Abs. 4 Satz 1 GemHVO in Kenntnis gesetzt werden muss<sup>134</sup>.

Anders als in der Kameralistik belastet eine Ermächtigungsübertragung nicht das Haushaltsjahr, für das die Mittel ursprünglich geplant wurden - eine Übertragung wirkt dort wie eine Einsparung, da die Planansätze nicht ausgeschöpft werden.

Aus der Kameralistik wurden keine Ermächtigungsübertragungen in das Rechnungswesen des NKF übernommen, sodass im Jahresabschluss 2008 nur die Auswirkungen der Ermächtigungsübertragungen von 2008 nach 2009 zu betrachten sind.

In der Ergebnis-/Finanzrechnung sind Ermächtigungsübertragungen nur dadurch von „echten“ Einsparungen zu unterscheiden, dass in der Spalte Plan-Ist-Vergleich die übertragenen Ermächtigungen<sup>135</sup> gem. § 22 Abs. 1 GemHVO gesondert ausgewiesen werden müssen. Dies gilt gem. § 40 Abs. 1 Satz 2 GemHVO auch für die Teilrechnungen. Wie bereits bei der Prüfung von Ergebnis- und Finanzrechnung festgestellt wurde, entsprechen die vorgelegten Unterlagen nicht den gesetzlichen Anforderungen – im vorliegenden Jahresabschluss sind Ermächtigungsübertragungen nicht von Einsparungen zu unterscheiden.

Dem Jahresabschluss ist eine Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen von 2008 nach 2009<sup>136</sup> beigefügt. Die GPA NRW vertritt in ihrer Kommentierung zu § 38 Abs. 2 GemHVO die Auffassung, dass eine solche Übersicht im Jahresabschluss einen Ausweis der Ermächtigungsübertragungen in der Ergebnis- / Finanzrechnung ersetzen kann. Die Handreichungen des IM sehen ein solches Wahlrecht nicht vor, sodass sich das RPA aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung sowohl in § 22 Abs. 4 Satz 2 GemHVO als auch in § 38 Abs. 2 GemHVO nicht der Auffassung der GPA NRW anschließen kann.

<sup>133</sup> s. GPA Kommentar zu § 22 GemHVO, S. 1

<sup>134</sup> s. Handreichungen des IM zu § 22 Abs. 4 GemHVO, 3. Auflage, S. 488

<sup>135</sup> Die GPA hat mit Stellungnahme vom 6.8.2009 bestätigt, dass an dieser Stelle die Ermächtigungsübertragungen ins Folgejahr gemeint sind. Die Übertragungen aus dem Vorjahr sind bereits in den fortgeschriebenen Ansätzen enthalten.

<sup>136</sup> s. Jahresabschluss 2008, Band 2, S. 117-120

Da die Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen somit nicht Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses ist, führt die Tatsache, dass der Prüfer Differenzen zwischen der vorliegenden Übersicht und den im Buchhaltungssystem befindlichen Buchungen festgestellt hat, lediglich zu einer Anmerkung.

### Anmerkung A 15

Die Summe der in der Finanzbuchhaltung gebuchten Ermächtigungsübertragungen differiert von der Übersicht der Ermächtigungsübertragungen aus Band II des Jahresabschlusses 2008 (dort S. 118-120).

Für die Schlussbilanz ist zu unterscheiden, ob die Ermächtigungsübertragung aus dem Ergebnis- oder dem Finanzplan erfolgt. Bei der Übertragung von Aufwandsermächtigungen sieht die GemHVO in § 43 Abs. 3 im Unterschied zu einer „echten“ Einsparung vor, dass über die Summe der Übertragungen in der Schlussbilanz des Jahres, aus dem die Übertragung erfolgte, eine sog. *zweckgebundene Deckungsrücklage* auszuweisen ist. Diese wird aus der allgemeinen Rücklage „entnommen“ und entweder in Form einer separaten Bilanzposition

Eigenkapital	12.000.000 €
<i>Allgemeine Rücklage</i>	<i>9.500.000 €</i>
<i>Zw. Deckungsrücklage</i>	<i>500.000 €</i>
<i>Ausgleichsrücklage</i>	<i>2.000.000 €</i>

*Beispielwerte !*

oder als ein sog. Davon-Vermerk

Eigenkapital	12.000.000 €
<i>Allgemeine Rücklage</i>	<i>10.000.000 €</i>
<i>davon Zw. Deckungsrücklage</i>	<i>500.000 €</i>
<i>Ausgleichsrücklage</i>	<i>2.000.000 €</i>

ausgewiesen. In beiden Fällen handelt es sich nicht um eine echte Reduzierung der allgemeinen Rücklage<sup>137</sup>, welche Konsequenzen nach § 76 GO nach sich zieht. Diese können erst durch Inanspruchnahme der Ermächtigungen im Folgejahr erwachsen.

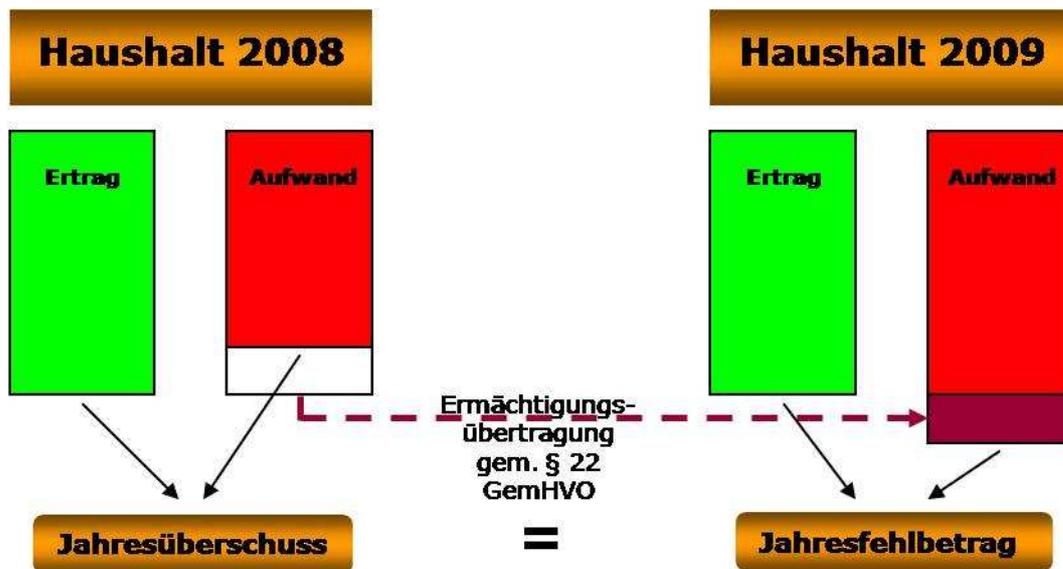
Die Formulierung des § 43 Abs. 3 GemHVO impliziert die Begrenzung der Höhe der Aufwandsermächtigungsübertragungen auf die Höhe der allgemeinen Rücklage, auch wenn noch eine Ausgleichsrücklage vorhanden sein sollte. Da der Gesetzgeber stets von ausgeglichenen Ergebnisplänen ausgeht wird mit dieser Vorschrift verhindert, dass durch die Ermächtigungsübertragungen im Folgejahr das Eigenkapital vollständig aufgebraucht wird<sup>138</sup>.

Im Idealfall zweier ausgeglichener Ergebnispläne/Finanzpläne verbessert die Ermächtigungsübertragung die abgebende und verschlechtert –bei Inanspruchnahme der Ermächtigungen– die annehmende Rechnung:

<sup>137</sup> Dagegen spricht die 2. Möglichkeit des *Davon-Vermerkes*, der den Wert der allg. Rücklagen nicht verändert

<sup>138</sup> Der Haushaltsplan gilt gem. § 75 Abs. 2 Satz 3 GemHVO als ausgeglichen, wenn der Fehlbetrag im Ergebnisplan über die Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann.

**Beispiel:** Aufwandsermächtigungsübertragung (unter Fiktion ausgeglichener Haushalte)



Wie aus dem vorstehenden Schaubild hervorgeht, führt eine Aufwandsermächtigungsübertragung bei Inanspruchnahme zu einer Verschlechterung des Rechnungsergebnisses im Folgejahr<sup>139</sup>. Letztlich kann also über die zweckgebundene Deckungsrücklage bereits der geplante Abbau der allgemeinen Rücklage, verursacht durch die Ermächtigungsübertragungen aus der abzuschließenden Rechnungsperiode, abgelesen werden.

Die Schlussbilanz des Jahresabschlusses 2008 weist eine Deckungsrücklage in Höhe von 514.179 € als Davon-Ausweis aus. Eine entsprechende Überprüfung hat bereits bei der Prüfung dieser Bilanzposition stattgefunden und nicht zu Prüffeststellungen geführt. Die Buchung selber erfolgte ergebnisneutral gegen die allgemeine Rücklage.

Die Übertragung von Auszahlungsermächtigungen (konsumtiv/investiv) hat keinerlei Auswirkung auf die Schlussbilanz. Mit der Übertragung wird der Abfluss liquider Mittel „zurückgestellt“.

Insgesamt wurden Auszahlungsermächtigungen i.H.v. 4.673.403 € von 2008 nach 2009 übertragen, davon 3,3 Mio € für Investitionen. Die Prüfung hat keinerlei Hinweise ergeben, die gegen die Korrektheit der Übertragungen spricht.

Zur Verhinderung grenzenloser Ermächtigungsübertragungen im Bereich der investiven Auszahlungen ist mit § 22 Abs. 2 Satz 2 GemHVO eine weitere Neuerung im Gegensatz zur Kameralistik eingeführt worden:

*Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.*

Aufgrund der von der Verwaltung in den letzten Jahren praktizierten Haushaltsplanung in Form von Doppelhaushalten hat das RPA die Kämmeri mit E-Mail vom 06.07.2009 auf mögliche Problematiken im Zusammenhang mit § 22 Abs. 2 Satz 2 GemHVO hingewiesen. Die Kämmeri hat die Beachtung der neuen Regelung zugesichert.

<sup>139</sup> sofern nicht an anderer Stelle Einsparungen oder Mehr-Erträge vorliegen

➤ *Bei Erträgen und Einzahlungen*

§ 22 Abs. 3 GemHVO normiert die Pflicht<sup>140</sup>, zweckgebundene Erträge/Einzahlungen zu übertragen, wenn entsprechende Aufwendungen / Auszahlungen gem. § 22 Abs. 1 u. 2 GemHVO übertragen wurden. Dies ist vor allem unter dem Gesichtspunkt sinnvoll, dass ansonsten die Möglichkeit bestünde, Erträge und Einzahlungen in die Haushaltsplanung des Folgejahres einfließen zu lassen und die Aufwendungen und Auszahlungen zu übertragen. Dies würde zu einer positiven Verzerrung der Haushaltsplanung führen.

Der Jahresabschluss 2008 sieht keine Ermächtigungsübertragungen für Erträge und Einzahlungen vor. Durch den Doppelhaushalt 2008/2009 besteht nicht die Gefahr einer Verzerrung wie beschrieben<sup>141</sup>. Zum Zeitpunkt der Prüfung lagen keine Informationen vor, die das Erfordernis einer entsprechenden Ermächtigungsübertragung begründet hätten.

---

<sup>140</sup> Gem. GPA-Kommentar zu § 22 Abs. 3 GemHVO bleiben sie „kraft Gesetzes“ verfügbar.

<sup>141</sup> Diese Möglichkeit könnte sich im Rahmen der Jahresabschlussprüfung 2009 ergeben und wird dort näher untersucht.

## Prüfung einzelner Bilanzpositionen – AKTIVA

### Anlagevermögen

Das Anlagevermögen einer Kommune besteht aus der Zusammenfassung ihrer Vermögenswerte, die langfristig der Aufgabenwahrnehmung und ihrem Geschäftsbetrieb dienen. Dabei werden die Vermögensgegenstände untergliedert in

- immaterielle Vermögensgegenstände (z.B. Lizenzen, Software)
- Sachanlagen (z.B. Grundstücke, Bauwerke, Maschinen)
- Finanzanlagen (z.B. Anteile an Gesellschaften, Aktien)

Im Laufe eines Haushaltsjahres ist das Anlagevermögen der Kommune aufgrund der Aufgabenwahrnehmung und des Geschäftsbetriebs (= Haushaltswirtschaft) den verschiedensten Veränderungsprozessen unterworfen. Neben den Zu- und Abgängen, etwa durch An- und Verkauf, ergeben sich weiterhin Wertveränderungen durch plan- oder außerplanmäßigen Werteverzehr (= Abschreibung) oder durch Investitionsmaßnahmen in die Substanz des Vermögensgegenstandes (z.B. Sanierung, Substanzverbesserung usw.).

Der Kreis Düren erstellt pflichtgemäß einen jährlichen Abschluss, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des vergangenen Haushaltsjahres nachgewiesen ist.<sup>142</sup> Im Jahresabschluss und der daraus erstellten Jahresschlussbilanz, die ein stichtagsbezogenes Bild der wirtschaftlichen Lage des Kreises wiedergibt, werden auch die Veränderungen des Anlagevermögens dargestellt.

Unter Hinzuziehung der Jahresabschlussergebnisse des Vorjahres, also der Eröffnungsbilanz für das Haushaltsjahr 2008, können aus der Jahresschlussbilanz 2008 die im Laufe des Haushaltsjahres eingetretenen Veränderungen, u.a. auch des Anlagevermögens, abgelesen werden. Den genauen Überblick über die Zu- und Abgänge im Einzelnen gibt die nach den GoB geführte Anlagenbuchhaltung. Aus den Daten, die der Anlagenbuchhaltung zur Verfügung stehen, kann mit der eingesetzten Software jederzeit ein Inventarverzeichnis entwickelt werden. Das so für den Jahresabschluss aufgestellte Inventarverzeichnis enthält alle Vermögensgegenstände und die dazu gehörenden Daten zum Bilanzwert, zur Restnutzungsdauer und bzgl. einer evtl. Bezuschussung des einzelnen Vermögensgegenstandes.

Anlässlich der Prüfung des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2008 erfolgte eine Betrachtung der Anlagenbuchhaltung und der Veränderungen des Anlagevermögens sowie der Sonderposten. Dabei sind die Vorgänge, die zur Ermittlung der im Laufe des Haushaltsjahres eingetretenen Werteveränderungen des Anlagevermögens geführt haben, stichprobenweise eingesehen worden. Ein Schwerpunkt der Prüfung war die Beachtung der GoB durch die Verwaltung.

Bezogen auf die konkrete Prüfung einzelner im Jahresabschluss 2008 bilanzierter Vermögensgegenstände wurden vorwiegend die folgenden Fragen abgeklärt:

- Sind Vermögensgegenstände erworben worden?
- Sind Vermögensgegenstände abgegeben worden?
- Sind Vermögensgegenstände wert- und nutzungsdauerbezogen verändert worden?
- Sind bestimmte Vermögensgegenstände vorhanden?
- Sind die Veränderungen von Werten und Restnutzungsdauer korrekt festgesetzt?
- Sind die Vermögensgegenstände vollständig erfasst?

<sup>142</sup> § 95 GO i.V.m. §§ 37 ff. GemHVO

Darüber hinaus sind die organisatorischen und verfahrenstechnischen Abläufe der Anlagenbuchhaltung geprüft worden.

Aus den maßgeblichen haushaltsrechtlichen Vorgaben folgt, dass dem Jahresabschluss eine *Inventur* vorausgeht. Aus den aufgenommenen Inventurdaten wird ein Inventar(-verzeichnis) erstellt, welches eine wesentliche Grundlage für den Jahresabschluss darstellt. Im Inventar sind für den Schluss jedes Haushaltsjahres die im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs entstandenen Veränderungen der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden verzeichnet und mit dem jeweiligen Wert angegeben.

Eine Inventur verursacht jedoch personellen und zeitlichen Aufwand. Zudem kann in bestimmten Fällen die Inaugenscheinnahme und Aufnahme von Vermögensgegenständen unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur unter erheblichen Erschwernissen erfolgen. Vor allem dann darf auf die körperliche Inventur verzichtet werden, denn der Gesetzgeber lässt zu, dass bei der jährlichen körperlichen Inventur bestimmte Inventurvereinfachungsverfahren angewendet werden dürfen. Es können somit z.B. Bestandsverzeichnisse sowie andere geeignete Nachweise, Listen, Bücher und Datenverarbeitungsverfahren eingesetzt werden, um den fortgeschriebenen Wert des Anlagevermögens zu ermitteln. Eine aus laufenden Aufzeichnungen während des Haushaltsjahres entwickelte Beleginventur, Buchinventur oder fortgeschriebene Inventur steht, soweit die Aufzeichnungen systematisch und nach den GoI geführt werden, in Einklang mit den Grundformen einer Inventur und kann diese über einen Zeitraum von drei Jahren ersetzen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist vom Kreis in Abwägung der Gesamtbedeutung der aufzunehmenden Werte, der Erheblichkeit und Genauigkeit des Vereinfachungsverfahrens sowie des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit jeweils das Inventurverfahren zu wählen, welches mit dem geringsten Aufwand das annähernd korrekteste Ergebnis erbringt.

Beim Kreis Düren wurde dieses Prinzip bereits bei der Inventur zur Eröffnungsbilanz 2008 angewandt. Die seinerzeit gewählten Inventurverfahren sind nach dem Grundsatz der Stetigkeit der Vermögenserfassung und -bewertung auch bei den folgenden Inventuren anzuwenden.

Im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz für das Haushaltsjahr 2008 wurde das im Wege einer Inventur Ende des Jahres 2007 aufgenommene und erstmals bewertete Anlagevermögen des Kreises Düren beurteilt. Die Prüfung der Eröffnungsbilanz führte zu keinen wesentlichen Anmerkungen durch den Prüfer, sodass die dort abgebildeten Werte und die Art und Weise der Wertermittlung als Ausgangswert für die fortzuführende Anlagenbuchhaltung und die Bewertung des Anlagevermögens im Jahresabschluss 2008 übernommen werden können.

Nach Mitteilung der Kämmerei vom 30.09.2009 ist beim Kreis Düren für den Jahresabschluss 2008 auf eine körperliche Inventur verzichtet worden. Unter Hinweis auf § 28 Abs. 1 GemHVO, wonach eine körperliche Inventur mindestens alle drei Jahre erforderlich ist, plant die Kämmerei die nächste Inventur für das Jahr 2010. Bis dahin wird von der Möglichkeit der Buchinventur aus den Büchern der Anlagenbuchhaltung bzw. der Inventursoftware KAI Gebrauch gemacht. Zur Kontrolle der Vollständigkeit wurden zum Jahresabschluss 2008 die Organisationseinheiten aufgefordert, ihre aktuellen Vermögensgegenstände anhand einer zur Verfügung gestellten Auflistung zu kontrollieren und zu korrigieren.

Das dem Ergebnis der Jahresabschlussbilanz zu Grunde liegende Inventarverzeichnis ist nach Auswertung der Änderungsmitteilungen der Organisationseinheiten erstellt worden.

Durch die eingeführte ordnungsgemäße Anlagenbuchhaltung und den ergänzenden Bestandsabgleich mit den Organisationseinheiten sind alle notwendigen Voraussetzungen erfüllt, die auf Vollständigkeit und Korrektheit des Inventarverzeichnisses schließen lassen. Unter diesen Voraussetzungen erscheint es der Prüfung akzeptabel, die körperliche Inventur für das Haushaltsjahr 2008 durch eine Buchinventur zu ersetzen.

#### Fortschreibung der Festwerte

Für bestimmte Vermögensgegenstände sind anlässlich der Erstellung der Eröffnungsbilanz Festwerte gebildet worden<sup>143</sup>. Festwerte sind anhand einer Inventur alle drei Jahre zu überprüfen. Sie sind anzupassen, wenn eine dauerhafte, wertmäßige Abweichung von mehr als 10 % vom Wert des Festwertes vorliegt. Die Kämmerei hat mit Schreiben vom 30.09.2009 mitgeteilt, dass die Festwerte daraufhin überprüft worden sind, ob die Veränderungsquote von 10 % überschritten wurde. Dies war bei keinem der gebildeten Festwerte der Fall, sodass eine Anpassung nicht erforderlich wurde.

#### Wechsel von der Festwertmethode auf die Einzelbewertung

Die Kämmerei hat mit Schreiben vom 08.06.2009 mitgeteilt, dass sie einen Wechsel der Bewertungsmethodik bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung für den 01.01.2010 beabsichtigt. Ab diesem Zeitpunkt sollen die bisher als Festwert bilanzierten Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung als Einzelwerte in die Buchhaltung übernommen und in die Bilanz eingestellt werden. Das RPA hat mit Schreiben vom 06.08.2009 gegenüber der Kämmerei zu diesem Thema Stellung genommen und sich dabei auf die Ansicht der GPA gestützt.

Zwar wird das evtl. angewandte Verfahren der Umstellung der Bewertungsmethode erst Gegenstand der Prüfung des Jahresabschlusses 2010 sein, jedoch erscheint es zweckdienlich, bereits an diesem Ort nochmals darauf aufmerksam zu machen, dass bei der Umsetzung der geplanten Maßnahme von der Kämmerei besondere Bedingungen zu erfüllen und Vorgehensweisen zu beachten sind. Die Vorgänge werden von der Prüfung weiterhin beobachtet werden.

<sup>143</sup> Gem. § 34 Abs. 3 GemHVO ist für gleichartige Vermögensgegenstände die Bildung von Festwerten möglich.

## Grund und Boden

Nach § 55 Abs. 1 GemHVO waren Grund und Boden kommunalnutzungsorientierter Gebäude im Rahmen der Eröffnungsbilanz mit 25 bis 40 Prozent des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen. Generell hat der Kreis Düren den Grund und Boden seiner kommunalnutzungsorientierten Gebäude mit 30 Prozent des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes bewertet. Das Grundstück des Schulkomplexes *Athénée Royal* wurde mit dem vollen Bodenrichtwert der umliegenden Gewerbegrundstücke in Höhe von 40 Euro je Quadratmeter bewertet. Im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW hat diese in ihrem *Prüfberichtsentswurf* festgestellt, dass der Wertansatz der Bilanz damit zu hoch ausgewiesen sei. Soweit hierdurch in Folgewirkung die Schlussbilanz im Jahresabschluss an dieser Stelle unkorrekt ist, bedarf dies verwaltungsseitig der Änderung bzw. Korrektur.

## Gebäudebewertung

Bei bebauten Grundstücken soll(t)en die Gebäude im Rahmen der Eröffnungsbilanz nach § 55 Abs. 1 GemHVO anhand eines Sachwertverfahrens mit den Normalherstellungskosten (NHK 2000) nach der Wertermittlungsverordnung (WertV) und den Wertermittlungsrichtlinien (WertR) bewertet werden. Die GemHVO lässt aber auch "besser geeignete örtliche Grundlagen" zu.

Die GPA NRW hat im Rahmen ihrer überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz in ihrem *Prüfberichtsentswurf* festgestellt, dass der Kreis Düren bei der Gebäudebewertung auf Indexwerte des Statistischen Bundesamtes für Wohngebäude vom April 2007 in Höhe von 110,0 Prozentpunkten zurückgegriffen habe. Zur Ermittlung der vorsichtig geschätzten Zeitwerte sei jedoch der letzte vor dem Wertermittlungstichtag 01.01.2008 veröffentlichte, für die jeweilige Gebäudeart zutreffende Baupreisindex der Statistischen Landesämter zugrunde zu legen. Hiernach seien Gebäude z.T. zu gering bewertet worden. Soweit durch die ungenaue Indizierung in Folgewirkung die Schlussbilanz im Jahresabschluss an dieser Stelle unkorrekt ist, bedarf dies verwaltungsseitig der Änderung bzw. Korrektur.

## Brücken und Tunnel

Im Rahmen der Erstbewertung bei der Eröffnungsbilanz war die Ermittlung der Wertansätze auf Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen (§ 54 Abs. 1 GemHVO). Die GPA NRW hat im Rahmen ihrer überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz in ihrem *Prüfberichtsentswurf* festgestellt, dass die Verwaltung die notwendige Preisentwicklung nicht im erforderlichen Maße berücksichtigt habe. Ob und inwieweit das von der GPA NRW zitierte "Stichtagsprinzip" in diesem Falle in Konkurrenz zum "Vorsichtsprinzip" steht, vermag die örtliche Rechnungsprüfung nicht abschließend zu klären.

Soweit die ursprüngliche Bewertung aufgrund Nichtberücksichtigung der Preisentwicklung Folgewirkung auf die Schlussbilanz des Jahresabschlusses hat, bedarf dies vorbehaltlich des endgültigen Ergebnisses der überörtlichen Prüfung bzw. des Ausräumverfahrens mit der BR Köln der verwaltungsseitigen Korrektur bzw. Anpassung.

## Infrastrukturvermögen

Nach § 55 Abs. 2 GemHVO waren der Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im Rahmen der Eröffnungsbilanz im planungsrechtlichen Innenbereich mit 10 v.H. des nach § 13 Abs. 1 der VO über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleiteten gebietstypischen Wertes für das Kreisgebiet für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbau in mittlerer Lage anzusetzen. Die GPA NRW hat bei der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz in ihrem *Prüfberichtsentwurf* festgestellt, dass die im Grundstücksmarktbericht 2008 des Gutachterausschusses des Kreises Düren ausgewiesenen Werte von den angesetzten Werten abweiche. Soweit dies Auswirkungen auf die in der Schlussbilanz des Jahresabschlusses ausgewiesenen Werte hat und diese wesentlich sind, bedarf es einer entsprechenden verwaltungsseitigen Änderung.

## Beteiligungen

Die Bewertung der Beteiligungen zur Eröffnungsbilanz (vgl. § 55 Abs. 6 GemHVO) gründete im Wesentlichen auf Gutachten von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vom zuständigen Prüfer als nachvollziehbar bewertet wurden. Die GPA NRW ist im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz in ihrem *Prüfberichtsentwurf* bei einer Stichprobe zur *Krankenhaus gGmbH* zur Auffassung gelangt, dass Teile des zu Grunde liegenden Gutachtens nicht nachvollziehbar bzw. nicht begründet seien sowie das Substanzwertverfahren nicht korrekt durchgeführt worden sei. Soweit die Bewertung damit nicht den Vorgaben der §§ 54 Abs. 1 i.V.m. 55 Abs. 6 GemHVO entspricht und wesentlich ist, bedarf es verwaltungsseitig entsprechender Korrektur bzw. Änderung.

Im Hinblick auf den dargelegten voraussichtlichen Änderungsbedarf bei den vorgeannten fünf Bilanzpositionen wird auf die Erläuterungen im Kapitel "Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz" (S. 144) hingewiesen.

## Kauf und Verkauf von Grundstücken

### Allgemeines

Im Zuge seiner Aufgabenwahrnehmung tätigt der Kreis Düren auch Grundstücksgeschäfte. Dadurch entstehen Zahlungsvorgänge, Erträge oder Verluste sowie Veränderungen des Anlagevermögens. Diese Geschäftsvorfälle sind nach den GoB klar ersichtlich und nachprüfbar zu verbuchen. Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind (§ 27 Abs. 2 GemHVO). Dabei sind auch die durch den Eigentumswechsel an einem Vermögensgegenstand eintretenden Werteveränderungen des Anlagevermögens des Kreises Düren buchhalterisch darzustellen und in die Anlagenbuchhaltung einzupflegen.

In die stichprobenweise Prüfung der im Haushaltsjahr 2008 abgewickelten Grundstücksgeschäfte wurden einbezogen:

- a) 14 Grundstücksankäufe
- b) 1 Einzelfall der Grundstücksverkäufe

Anlässlich der Prüfung ergab sich das Erfordernis, zu den einzelnen Arten von Geschäftsvorfällen einige Erläuterungen zu geben.

### Ankauf von Grundstücken

#### *Pflicht der Bilanzierung*

Nach § 33 Abs. 1 GemHVO ist ein Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbständig verwertbar ist. Dies gilt auch für Grundstücke. Wann jedoch bei Grundstücksgeschäften das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. NKF auf den Käufer übergeht, ist rechtlich nicht eindeutig bestimmt.

Das **Bürgerliche Gesetzbuch (BGB)** schreibt für Grundstücksgeschäfte die notarielle Beurkundung (§ 311b BGB) zwingend vor. Der notarielle Vertrag beinhaltet in der Regel den Auftrag an den beurkundenden Notar, im Grundbuch eine Auflassung vormerken zu lassen. Die formgerechte Urkunde wird bei Unterschrift beider Vertragsparteien rechtsverbindlich und ist Voraussetzung für diese Auflassungsvormerkung. Die im Grundbuch eingetragene Auflassung bewirkt nicht den Übergang des Eigentums, welcher der Eintragung in das Grundbuch bedarf (§ 873 BGB). Allerdings bewirkt die Eintragung der Auflassung ein "Anwartschaftsrecht" des Erwerbers (§ 925 BGB, Rd.-Nr. 18 Kommentar *Jauernig*). Diese Rechtsposition des Erwerbers beinhaltet die Übertragbarkeit, Verpfändbarkeit und Pfändbarkeit des Grundstücks. (Kommentar *Jauernig* aaO.). Allerdings gilt diese Rechtssituation nach Meinung anderer Stellen als unsicher. Dagegen garantiert die endgültige Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch die Bindung der Vertragsparteien an die vertraglichen Vereinbarungen und die damit verbundenen Rechte.

Nach den Bestimmungen des **NKF** ist ein Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Bedingungen des § 33 Abs. 1 GemHVO erfüllt sind. Eine konkretere Regelung, wann bei einem Grundstückskauf das wirtschaftliche Eigentum an der Sache i.S.d. NKF wechselt, ergibt sich aus den angeführten Rechtsvorschriften genau bestimmbar nicht.

Nach diesen Bestimmungen könnten für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Vermögensgegenstand i.S.d. NKF verschiedene Zeitpunkte in Frage kommen, wie etwa

- der Tag der ersten Kaufpreiszahlung
- das Datum der Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch
- das Datum der Eintragung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch
- der Tag der Unterschrift des notariellen Vertrages usw.

Da nach den vorgenannten Bestimmungen ein konkreter Zeitpunkt nicht festzulegen ist, sollte die bisher bereits übliche Praxis in der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung übernommen werden, da im NKF nichts anderes gelten kann, als das nun auch im HGB eingeführte Recht. Durch das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums nun in § 246 Absatz 1, Satz 2 HGB n. F. normiert worden. Die Gesetzesbegründung zum BilMoG verweist zudem explizit auf § 39 AO. Bei der Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums des § 33 Absatz 1 GemHVO ist daher ebenfalls die Vorschrift des § 39 Absatz 2 Nr. 1 AO heranzuziehen.

Nach § 246 Abs. 1 **Handelsgesetzbuch (HGB)** ist derjenige wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes, der – ohne das rechtliche Eigentum zu haben – die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen wird (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)<sup>144</sup>

Mithin sind für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums also maßgeblich,

- die "tatsächliche Herrschaft über den Vermögensgegenstand" und
- die Möglichkeit "des wirtschaftlichen Ausschlusses des rechtlichen Eigentümers von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand"

Bei einem Grundstücksverkauf ist in dem notariell zu beurkundenden Kaufvertrag regelmäßig eine Regelung zum Übergang von "Besitz, Nutzen, Lasten und Verkehrssicherungspflicht" enthalten. Dieser Übergang tritt i.d.R. jedoch nicht vor vollständiger Zahlung des Kaufpreises ein. Für die Frage, wann das wirtschaftliche Eigentum auf den Käufer übergeht, dient diese Regelung zum Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten als erster Anhaltspunkt. Daraus folgert, dass der Käufer allein durch den Abschluss des notariellen Kaufvertrages die wirtschaftliche Verfügungsgewalt bzw. die tatsächliche Herrschaft über den Vermögensgegenstand nicht erlangt, sondern zumindest die erste vereinbarte Zahlung auf den Kaufpreis entrichtet hat. Diese Rechtsauffassung wurde auf entsprechende Anfrage hin vom GPA mitgeteilt.

Von der Kämmerei wird das Datum des notariellen Kaufvertrages als Anschaffungsdatum des Grundstücks gewertet, da zu diesem Zeitpunkt die Willenserklärungen zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück formgerecht beurkundet werden, stets eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch vorgesehen wird und auch die Kreiskasse umgehend angewiesen wird, den Kaufpreis, wie im notariellen Vertrag vereinbart, zu zahlen. Zwar ergibt sich wegen des Anweisungsgeschäftsganges eine geringe Verzögerung zwischen Unterschrift des Kaufvertrages und tatsächlicher Kaufpreiszahlung. Diese ist aber aus Sicht der Prüfung nicht erheblich.

<sup>144</sup> Beck'scher Bilanz-Kommentar zu § 246 HGB, Rd.-Nr. 5 ff.)

### Anschaffungskosten

Beim Kauf von Grundstücken ist grundsätzlich der Kaufpreis zuzüglich der mit dem Kauf verbundenen Nebenkosten (= Notarkosten, Grunderwerbssteuer, Gerichtsgebühren evtl. Vermessungskosten usw.) als Anschaffungswert anzusetzen und bei der Aufnahme in die Anlagenbuchhaltung sowie in das Inventarverzeichnis mit diesem Wert zu berücksichtigen. Treten Minderungen des Kaufpreises ein, sind diese dementsprechend vom Anschaffungswert abzusetzen (§ 33 Abs. 2 GemHVO).

Mit Schreiben vom 19.04.2010 erläuterte die Kämmerei, dass sich die Grunderwerbsvorgänge i.d.R. aus mehreren Zahlungen zusammensetzen und über mehrere Jahre erstrecken können. In der Praxis kann ein entsprechender Geschäftsvorfall viele Zahlungen mit sich bringen, nämlich

- a) die notariell vereinbarte Kaufpreiszahlung, wenn die Größe des Grundstückes bekannt ist
- b) die notariell vereinbarte vorläufige Kaufpreiszahlung, wenn die Größe des Grundstückes noch nicht bekannt ist und dieses noch vermessen werden muss
- c) die Begleichung der Vermessungsgebühren
- d) die Zahlung der Notariatsgebühren
- e) die Übernahme der Grunderwerbssteuer
- f) die Zahlung der Gerichtsgebühren und
- g) die Restzahlung aus der Spitzabrechnung des Kaufpreises nach endgültiger Vermessung

Nach den geltenden Rechtsvorschriften bedeutet jede Zahlung einer der vorgenannten Nebenkosten im Einzelfall eine Veränderung des Anschaffungswertes des Vermögensgegenstandes und ist nicht nur in der Geschäftsbuchhaltung zu bearbeiten, sondern auch in der Anlagenbuchhaltung entsprechend zu erfassen, damit den GoB entsprechend Rechnung getragen wird. Gleiches gilt auch für eintretende Wertminderungen. Bei den Grundstückskäufen praktiziert die Kämmerei derzeit die konkrete Buchung eines jeden einzelnen dabei anfallenden Geschäftsvorfalles. Es wird also verbucht:

- der im Notarvertrag vereinbarte Gesamtpreis als Vermögenswert
- der vereinbarte Anzahlungsbetrag von 80 % des Kaufpreises als Auszahlung
- die einbehaltene Restsumme von 20 % des Kaufpreises als Verbindlichkeit

Bei den weiteren Geschäftsvorfällen, die den Grundstückskauf betreffen, wird entsprechend verfahren. Stellt sich also später heraus, dass der nach Vermessung zu zahlende Kaufpreis nur bei 70 % des Kaufpreises gelegen hat, so muss eine außerplanmäßige Abschreibung des Grundstücks von 30 % erfolgen (Außerplanmäßige Abschreibung an Grundstücke). Die Verbindlichkeit von 20 wird ausgebucht (Verbindlichkeit an Ertrag) und eine Forderung in Höhe von 10 wird eingebucht (Forderung an Ertrag), so dass sich letztendlich das Ergebnis neutralisiert. Damit werden die GoB grundsätzlich beachtet.

Würde nicht so vorgegangen werden, würden auf der Aktivseite nicht die tatsächlichen, zum jeweiligen Bilanzstichtag ausschlaggebenden Vermögensverhältnisse dargestellt und auf der Passivseite würde auf einen Ausweis von Verbindlichkeiten verzichtet. Diese Vorgehensweise entspräche nicht den GoB und verletzte insbesondere das Anschaffungswertprinzip und das Vorsichtsprinzip. Damit entfällt die Möglichkeit, den gesamten Geschäftsvorfall in seinen einzelnen Schritten erst zu sammeln und dann nach endgültigem Abschluss der Vermessung und der Gebühren-, Steuerzahlungen und Restkaufpreiszahlungen in einer Summe zu verbuchen.

Lediglich bei Infrastrukturgrundstücken könnte man die Auffassung vertreten, dass es sich hierbei um Teilwerte einer Anlage im Bau handle. Unter *Anlagen im Bau* werden entsprechend den einschlägigen handelsrechtlichen Regelungen alle bis zum Bilanzstichtag getätigten Investitionen des Kreises für alle Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, die am Bilanzstichtag noch nicht endgültig fertig gestellt sind, subsumiert (vgl. die Ausführungen im Beck'schen Bilanzkommentar zu § 247 Ziffer 561).

Beharrt man nun auf dem Standpunkt, dass das Grundstück insgesamt zur Straßenbaumaßnahme gehört, lässt sich ein separater Ausweis unter den *Anlagen im Bau* rechtfertigen. Gleichwohl würde dies aber nur zu einer neuen Bilanzposition führen, der Buchungsaufwand würde sich dadurch nicht verringern. Auch bei Ausweis als *Anlage im Bau* ist der komplette Kaufpreis zu aktivieren (also die 100 %), ebenfalls unabhängig davon, wann die einzelnen Zahlungen erfolgen.

Im Rechnungsjahr 2008 wurden nach den im Computerprogramm zur Erfassung der kreiseigenen Grundstücke – KeG – aufgelisteten Einzelfällen insgesamt 14 Grundstücke erworben. Diese waren unbebaut und wurden insgesamt mit einem Wert von 52.694,01 Euro angesetzt. Darin enthalten sind 5 Grundstücke, die ganz oder überwiegend dem Infrastrukturvermögen zuzuordnen sind und einige Ausgleichsflächen nach § 5 LG-NRW.

#### *Berücksichtigung in der Anlagenbuchhaltung*

Die Infrastrukturgrundstücke sind in der KeG-Software mit 1,00 Euro je Quadratmeter bewertet. Es war nunmehr zu klären, zu welchem tatsächlichen Preis die Grundstücke erworben worden sind und welche Buchungen in der Geschäftsbuchhaltung und in der Anlagenbuchhaltung erfolgt sind. Auf die diesbezügliche prüfseitige Anfrage vom 07.04.2010 hat die Kämmerei im Schreiben vom 19.04.2010 die Buchungsvorgänge dargelegt.

Danach hat der Kreis Düren für sich festgelegt, *"dass der Bilanzwert für Grund und Boden des Infrastrukturvermögens mit 1 Euro pro Quadratmeter analog der Bestimmung des § 55 Abs. 2 GemHVO bewertet wird, soweit die Flächen bereits zum Bau der Straße verwendet wurden bzw. der Bau bevorsteht. Mit dem Straßen(aus)bau wurde bei den in der o.g. Liste dargestellten Flächen bereits begonnen, so dass hier eine Bewertung von 1 Euro pro Quadratmeter vorgenommen wurde."*<sup>145</sup>

Für die vorgenannten Grundstücke war dieses Vorgehen bei der Bewertung nachvollziehbar. Bei den sonstigen Grundstücken wird der Wert entsprechend dem Kostenaufkommen eingebucht. Dadurch sind neben den Buchungen in der Finanzbuchhaltung auch bei jedem entsprechenden Geschäftsvorfall Änderungsbuchungen in der Anlagenbuchhaltung erforderlich. Die Kämmerei beabsichtigt nunmehr eine Änderung zur Vereinfachung des Verfahrens, welche für die rückwirkende Betrachtung des Jahresabschlusses 2008 aber nicht von Bedeutung ist.

Bezüglich einiger weiterer Grundstücke erklärt die Kämmerei: *"Im Falle einer Sonderfinanzierung des Grundstücks aus den sog. § 5 LG-Mitteln wurden entsprechende Sonderposten gebildet."*

Nach dem Ergebnis der stichprobenweisen Prüfung der Darstellung des vom Kreis Düren im Haushaltsjahr 2008 durchgeführten Grundstücksverkehrs in der Anlagenbuchhaltung ergaben sich keine Anmerkungen.

<sup>145</sup> Zitat aus dem Schreiben der Kämmerei vom 19.4.2010

### Verkauf von Grundstücken

Bei einem Verkauf sind bei den Buchungen in der Finanz- und Ergebnisrechnung die Werte zu berücksichtigen, die sich aus der Eröffnungsbilanz und dem erzielten Kaufpreis ergeben. Falls der Verkaufserlös vom bilanzierten Wert abweicht, ergeben sich daraus sonstige ordentliche Aufwendungen oder Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrages.

Aus den im Rechnungsjahr 2008 bearbeiteten Vorgängen über Grundstücksveräußerungen wurde der Einzelfall des Verkaufs der Parzelle Gemarkung Koslar, Flur 2, Flurstück 1010 (ehemaliger Bauhof) als Stichprobe in die Prüfung einbezogen. Dabei wurden lediglich die Aspekte der Buchhaltung und der Bilanzierung betrachtet. Der Vermögensgegenstand konnte zum Bilanzwert ohne Nebenkosten verkauft werden.

Die Buchungen in der Geschäftsbuchhaltung und der Anlagenbuchhaltung wurden von der Kämmererei mit Schreiben vom 20.04.2010 beschrieben und nachgewiesen. Es ergaben sich keine Anmerkungen.

## Vorräte

**Bilanzsumme: 3.901 €**

Aus der Fortschreibung der Wertansätze für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ergaben sich keine Anhaltspunkte, die gegen die Korrektheit sprachen.

Mit Schreiben vom 15.07.2009 wurde die Verwaltung um Sachstandsmitteilung bzgl. der Erfassung von **unfertigen Leistungen** gebeten. Mit Stellungnahme vom 21.07.2009 teilte die Verwaltung mit, dass keine unfertigen Leistungen erhoben / bilanziert werden. Das RPA kann sich in der Bilanz zum 31.12.2008 dieser Vorgehensweise anschließen, da die Forderung nach Erhebung entsprechender Daten erst nach dem Bilanzstichtag an die Verwaltung herangetragen wurde. Auf die Ausführungen im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz wird entsprechend verwiesen.

Die Verwaltung hat mit Schreiben vom 21.07.2009 bereits angekündigt, auch zukünftig auf die Bilanzierung von **unfertigen Leistungen** zu verzichten. Diese Vorgehensweise wird u.a. unter Bezug auf den GoI der Wirtschaftlichkeit begründet.

Die GoI sind im Rahmen der Prüfung von Jahresabschlüssen gegeneinander abzuwägen, insbesondere der GoI der Wirtschaftlichkeit gegen den GoI der Vollständigkeit. Das RPA kann die Zulässigkeit eines generellen Verzichts auf die Bilanzierung aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nur bei Vorlage prüffähiger Unterlagen bewerten. Sofern diese nicht vorliegen, muss das RPA einen Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit feststellen.

### **Anmerkung A 16**

Das RPA empfiehlt der Verwaltung, die Erhebung der unfertigen Leistungen zum 31.12.2010 von den Fachämtern, deren (Teil-)Leistung als selbständig bewertbar gewertet werden muss und damit bereits zu einem Ertrag in der abzuschließenden Rechnungsperiode führt, vornehmen zu lassen und diese Daten im Rahmen der nächsten Inventur auszuwerten.

## Öffentlich-rechtliche Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen

**Bilanzsumme: 5.866.322 €**

Der Bereich der *ö.r. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen* unterliegt vielfachen unterjährigen Veränderungen, was insbesondere an dem Ausweis der Gebühren, Beiträge und Steuern liegt, die außerhalb der Zuwendungen die größten Ertragspositionen darstellen. Der Stand der Forderungen zum Bilanzstichtag ist nicht unmittelbar durch die Verwaltung steuerbar, da zu viele Faktoren Einfluss auf die Werte nehmen. Festzustellen ist ein Rückgang an offenen Gebührenforderungen in Höhe von über 400.000 €, hauptsächlich in den Bereichen Kindergartenelternbeiträge (-150T €), Zwangsstillegungsgebühren (-90T €) und Rettungsdienstgebühren (-60T €). Darüber hinaus wurden die Wertberichtigungen um 70T € erhöht. Ob sich der Rückgang der Forderungen auf eine niedrigere Ertragslage zurückführen lässt, kann ohne die Hinzunahme der Ergebnisrechnung nicht beurteilt werden. Zugenommen haben bei den o.a. Gebühren die Zahlungen auf Forderungen mit einer Fälligkeit < 01.01.2008, was auf verbesserte Realisationsmechanismen hinweist.

Das RPA hat stichprobenartig die Forderungen aus *Gebühren, Beiträgen und Steuern* überprüft, ohne Anhaltspunkte festgestellt zu haben, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen Werte sprechen.

In der Bilanzzeile *2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen* wird im Jahresabschluss die Belastung der *Liquiden Mittel* durch die Verwaltung der *fremden Finanzmittel* gem. § 16 Abs. 1 GemHVO in Höhe von 617T € ausgewiesen. Diese ergibt sich aus dem Saldo des Sonderhaushaltes zum 31.12.2008 in Höhe von -1,1 Mio €, verrechnet mit den Verbindlichkeiten gegen den Sonderhaushalt aus der Eröffnungsbilanz in Höhe von 505T €. Bezüglich der Prüfung dieser Bilanzposition wird auf das separate Kapitel Sonderhaushalt verwiesen.

Im Bereich *2.2.1.5 sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen* ist es zu einer Steigerung von über 1 Mio € gekommen. Diese beruht auf einer Forderung gegen das Land NRW in Höhe von 1,4 Mio € aus der Übernahme von Beamten im Bereich der Versorgungsämter. Zwischenzeitlich wurde auf Landesebene einheitlich geregelt, dass entsprechende Rückstellungen und damit auch die korrespondierenden Forderungen in der Bilanz der aufnehmenden Behörde ausgewiesen werden sollen<sup>146</sup>. Daher erfolgte im Jahresabschluss 2008 eine erfolgsneutrale Bilanzverlängerung.

Bis auf die *ö.r. Forderungen der job-com* sind auch im Bereich der *sonstigen ö.r. Forderungen* die Rückstände rückläufig, insbesondere im Bereich der Bußgelder. Das RPA hat im Rahmen der Prüfung angeregt, den Bereich *ö.r. Einnahmen von Amt 56* weiter zu untergliedern<sup>147</sup>. Die Vielzahl an unterschiedlichen Geschäftsvorfällen, die auf diesem Konto gebucht werden, erschweren Analyse und Kontrolle der Buchungen. Ähnliche Empfehlungen hat das RPA an die Kämmerei ausgesprochen<sup>148</sup>.

### Anmerkung A 17

Die Erfahrungen aus dem ersten Jahresabschluss zeigen, dass weitere Untergliederungen der Forderungskonten aus Transparenzgründen sinnvoll erscheinen. Dies vereinfacht auch die Durchführung der Berichtigungsmaßnahmen im Jahresabschluss.

<sup>146</sup> s. Rundschreiben LKT Nr. 0709/09 vom 30.7.2009

<sup>147</sup> Kontenbezeichnung: 1681056

<sup>148</sup> Kontenziffern: 1681020 HF öffentl. Forderung Amt 20 und 1681025 öffentl. rechtl. Einnahmen

## Wertberichtigungen

Folgende Einzelwert-/Pauschalwertberichtigungen (EWB / PWB) wurden im Rahmen des Jahresabschlusses vorgenommen:

Bezeichnung Aktiva		EWB Wert	Änderungen zu EB	PWB Wert	Änderungen zu EB
2.2.1.1	Gebühren	162.384,51 €	+154.847,77 €	288.616,51 €	-82.735,62 €
2.2.1.2	Beiträge	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2.2.1.3	Steuern	1.202,75 €	-926,25 €	1.897,55 €	+53,49 €
2.2.1.4	F. aus Transfer	118.062,66 €	+85.047,15 €	152.197,08 €	+60.963,77 €
2.2.1.5	Sonst.ö-r. F.	179.696,83 €	+138.625,17 €	298.364,66 €	+51.273,91 €
	Summe	<b>461.346,75 €</b>	<b>+377.593,84 €</b>	<b>741.075,80 €</b>	<b>+29.555,55 €</b>

Im Gegensatz zur Eröffnungsbilanz hat sich die Summe der EWB fast verfünffacht. Eine Änderung der Vorgehensweise ist dem RPA nicht bekannt. Weder der Anhang noch die von der Kämmerei vorgelegten Daten geben entsprechende Hinweise. Die Datengrundlagen der EWB wurden dem Prüfer in Dateiform vollständig und transparent zur Verfügung gestellt. Forderungen gegen natürliche Personen wurden zu über 50 % wertberichtigt. Dies verstärkt aus Sicht der Prüfung die bereits im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz ausgesprochene Forderung, die Wertgrenze für die EWB von 2.000 € auf 1.000 € zu senken, was die Aussagekraft der Bilanzen weiter erhöhen würde. Die Grenze von 2.000 € führt dazu, dass z.T. Sammelpersonen, wie z.B. aus dem Bereich der Ordnungswidrigkeiten (OWIG), nicht berichtet werden, obwohl diese Forderungen in Höhe von ca. 670T € ausweisen. Die hohen Ausfallquoten im dortigen Bereich belegen die fehlende Werthaltigkeit.

Die EWB wurden stichprobenartig überprüft und führten zu keinen Beanstandungen.

Die Prozentwerte im Rahmen der PWB befinden sich noch in der Entwicklung. Der mit der Eröffnungsbilanz eingeschlagene Weg, pauschale Abschläge aufgrund der Erfahrungen vergangener Jahre zu finden, ist fortgeschrieben worden. Mit Schreiben vom 04.05.2010 hat die Kämmerei ausführliche Erläuterungen vorgelegt, die den Prozess der Ermittlung der pauschalen Abschläge je Forderungskonto darlegen. Der Prüfer konnte sich ein genaues Bild über die Fortschreibung der Werte und die Sicherheitsvorkehrungen innerhalb der Datenbestände machen.

Lediglich bei den Kindergartenelternbeiträgen und den Ordnungswidrigkeiten wurde abweichend zu den anderen Forderungsarten nicht mit 3-Jahres-Durchschnittswerten, sondern mit einem auf dem Jahr 2008 basierenden Abschlag gearbeitet.

### Anmerkung A 18

Bei den Berechnungsgrundlagen für die PWB der vorgenannten Forderungsarten ist festzustellen, dass die Prozentsätze für die Abschläge -über die Jahre gesehen- starken Schwankungen unterliegen. Bei der Festsetzung der PWB-Prozentsätze sollte daher ebenfalls mit einem 3-Jahres-Durchschnitt gearbeitet werden.

Im Vergleich zur Eröffnungsbilanz ist die Summe der PWB annähernd gleich geblieben. Dem Vorschlag des RPA aus der Prüfung der Eröffnungsbilanz, jedes Forderungskonto pauschal mit mindestens 5% zu bereinigen, ist die Kämmerei nicht gefolgt. Die buchungstechnische Betrachtung der EWB/PWB führte zu keinen Beanstandungen. Dem RPA liegen bezogen auf die EWB/PWB keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit sprechen.

## Privatrechtliche Forderungen

**Bilanzsumme: 645.899 €**

Im Vergleich zur Eröffnungsbilanz haben sich im Bereich der privatrechtlichen Forderungen kaum Veränderungen ergeben. Lediglich in der Zeile 2.2.2.3 *gegen verbundene Unternehmen* werden nunmehr Zinsforderungen gegen eine Tochtergesellschaft des Kreises Düren ausgewiesen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im separaten Kapitel Sonderhaushalt verwiesen.

Auf Anfrage des RPA gab die Kämmerei mit Schreiben vom 07.05.2010 Erläuterungen zu den Buchungen auf dem Konto "HF Priv. Ford. Amt 20"<sup>149</sup>. Diese konnten insgesamt nachvollzogen werden, es wird aber auf die Anmerkung aus dem Kapitel *öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen* verwiesen, die Möglichkeit weiterer Untergliederungen dieser Forderungen in Erwägung zu ziehen, insbesondere im Bereich der Kreditwirtschaft.

Folgende Wertberichtigungen wurden im Rahmen des Jahresabschlusses vorgenommen:

Bezeichnung Aktiva		EWB	Änderungen	PWB	Änderungen
privatr. Forderungen		Wert	zu EB	Wert	zu EB
2.2.2.1	ggü. priv. Bereich	0,00 €	0,00 €	3.752,34 €	-7.478,75 €
2.2.2.2	ggü. öffentl. Bereich	0,00 €	0,00 €	183,58 €	+146,50 €
2.2.2.3	ggü. verb. Unternehmen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2.2.2.4	ggü. Beteiligungen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2.2.2.5	ggü. Sondervermögen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	Summe	<b>0,00 €</b>	<b>0,00 €</b>	<b>3.935,92 €</b>	<b>-7.332,25 €</b>

Das RPA hat keine Besonderheiten bei den durchgeführten Wertberichtigungen feststellen können. Insgesamt liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der Bilanzposition 2.2.2 *privatrechtliche Forderungen* sprechen.

<sup>149</sup> Kontoziffer: 1721520

## Sonstige Vermögensgegenstände

**Bilanzsumme: 1.673.144 €**

Im Vergleich mit der Eröffnungsbilanz ist ein starker Rückgang der Höhe der sonstigen Vermögensgegenstände zu verzeichnen. Zum Teil ist dies mit der Liquidierung des KVR-Fonds zu erklären, welcher in der Eröffnungsbilanz noch als Forderung aktiviert wurde. Das RPA hat die nachfolgenden Gruppen in Stichproben überprüft und kommt zu folgenden Ergebnissen:

### **Antizipative Rechnungsabgrenzungen<sup>150</sup>**

Die antizipativen Rechnungsabgrenzungen wurden für den Jahresabschluss nicht mehr über Ämterlisten ermittelt, sondern als Konsequenz von Einzahlungen in der Rechnungsperiode 2009 direkt für 2008 gebucht. Aufgrund des deutlich zu verzeichnenden Rückgangs der Rechnungsabgrenzungen wurden diese stichprobenartig überprüft. Für alle größeren Abweichungen von den Werten der Eröffnungsbilanz konnten von Seiten der Verwaltung schlüssige Begründungen geliefert werden. Laut Auskunft der Kämmerei beträgt die Summe der antizipativen Rechnungsabgrenzungen zum 31.12.2008 insgesamt 1.540.678 €. Dem RPA liegen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der Rechnungsabgrenzungen sprechen.

### **Ungeklärte Zahlungsausgänge (UZA)**

In der Bilanz werden UZA in Höhe von 117.017 € ausgewiesen, die Steigerung, verglichen mit der Eröffnungsbilanz, entstand durch Abbuchungen am 30.12.2008 für Zins- und Tilgungsleistungen der Rechnungsperiode 2008 in Höhe von insgesamt 113.781 €. Die Zinsaufwendungen sind eindeutig der Rechnungsperiode 2008 zuzuordnen. Die Kämmerei hat im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten mit Hilfe einer Rechnungsabgrenzung den Zinsaufwand der Rechnungsperiode 2008 zugewiesen, eine entsprechende Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten<sup>151</sup> ist aber nicht erfolgt. Dies führt zu einer Bilanzverlängerung, die bereits aus dem Realisationsprinzip heraus zu beanstanden ist.

### **Feststellung F 4**

Die Prüfung hat ergeben, dass die Bilanzzeile 2.2.3 *Sonstige Vermögensgegenstände* um 113.781 € zu hoch angesetzt wurde. In dieser Höhe bestehen keine Forderungen von Seiten des Kreises Düren.

Die übrigen Forderungen wurden stichprobenartig überprüft. Da zumindest alle Posten der antizipativen Rechnungsabgrenzung durch entsprechende Einzahlungen im Jahr 2009 ermittelt wurden, besteht kein Bedarf für Wertberichtigungen in dieser Bilanzzeile.

Dem RPA liegen darüber hinaus keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der sonstigen Vermögensgegenstände sprechen.

<sup>150</sup> Antizipative Rechnungsabgrenzung bedeutet, dass Ertrag oder Aufwand vor dem Bilanzstichtag entstehen, der entsprechende Zahlungsvorgang aber erst nach dem Bilanzstichtag gebucht wird. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden die Ertrags- und Aufwandsbuchungen gegen Forderungen und Verbindlichkeiten für die abzuschließende Rechnungsperiode nachgebucht und finden somit Einzug in Ergebnisrechnung und Schlussbilanz.

<sup>151</sup> Der Zinsanteil ist gegen die Bilanzzeile 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* und der Tilgungsanteil gegen bestehende Kreditverbindlichkeiten zu buchen.

## Liquide Mittel

**Bilanzsumme: 143.473,80 €**

Unter *liquide Mittel* sind alle Bar- oder Buchgeldguthaben anzusetzen, über die der Kreis **kurzfristig** frei verfügen kann. Darunter versteht man sämtliche

- Hauptkassen
- Handkassen
- Nebenkassen (z.B. Automaten)
- Kontokorrentguthaben
- Festgeldguthaben
- Sparguthaben
- etc.

Guthaben in Fremdwährung sind am Bilanzstichtag zum geltenden Geldkurs zu bewerten.

Gem. § 41 Abs. 3 GemHVO NRW sind unter dem Aktivposten (*echte*) *liquide Mittel* ausschließlich die tatsächlich zur Verfügung stehenden Guthaben bei Banken zu erfassen. Eine Saldierung, also eine Gegenrechnung der Verbindlichkeiten (z.B. Dispokredite) ist nicht vorzunehmen. Die Verbindlichkeiten sind stattdessen gesondert als Passivposten auszuweisen.

Die vorausgeschickt setzen sich die **liquiden Mittel zum Stichtag 31.12.2008** lt. Jahresabschluss für das Jahr 2008 wie folgt zusammen:

- Barkasse	2.493,16 €
- Sparkasse Düren (Konto 114 256)	541,88 €
- Postbank	119.691,14 €
- Deutsche Bundesbank	900,88 €
- Portokasse (Frankiermaschine Botenmeisterei)	10.571,18 € *
- Guthaben Schulgirokonten	9.412,04 €
- Verrechnungskonto	383,37 € **
- Schwebeposten (Schecks)	./.
- <b>Gesamte liquide Mittel</b>	<b>143.473,80 €</b>

\*) *S. Schreiben der Kämmerei vom 25.09.2009.*

\*\*) *Die liquiden Mittel sind um den Bestand des Verrechnungskontos i.H.v. 383,37 € zu erhöhen. Der am 31.12.2008 bestehende Schwebeposten Scheck i.H.v. 519,85 € hingegen ist von den liquiden Mitteln abzuziehen.*

### Ermittlung der einzelnen Bestände:

#### Barkassenbestand

Der Sollbestand der Barkasse lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	2.493,16 €
Der Istbestand der Barkasse lt. Tagesabschluss vom 30.12.2008 beträgt	2.493,16 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Konto 114 256, Sparkasse Düren**

Der Sollbestand lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	541,88 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Sparkasse vom 30.12.2008 beträgt	541,88 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Konto 79 1485 03, Postbank**

Der Sollbestand der Barkasse lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	119.691,14 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Postbank vom 30.12.2008 beträgt	119.691,14 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Konto 39501701, Deutsche Bundesbank**

Der Sollbestand der Barkasse lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	900,88 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Bundesbank vom 30.12.2008 beträgt	900,88 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestände Schulgirokonten**

Der Sollbestand der Schulgirokonten lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	9.412,04 €
Der Istbestand der Schulgirokonten lt. Kundenfinanzstatus der Sparkasse Düren vom 30.12.2008 beträgt	9.412,04 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Portokasse**

Der Sollbestand der Portokasse lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	10.383,37 €
Der Istbestand der Portokasse lt. Tagesabschluss vom 30.12.2008 beträgt	10.383,37 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Verrechnungskonto**

Der Sollbestand des Verrechnungskontos lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	383,37 €
Der Istbestand des Verrechnungskontos lt. Aktenvermerk der Kämmerei vom 30.12.2008 beträgt	383,37 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

**Bestand Schwebeposten (Scheck)**

Der Sollbestand des Schwebepostens lt. Jahresabschluss 2008 beträgt	519,85 €
Der Istbestand des Schwebepostens lt. Buchungsunterlagen der Zahlungsabwicklung vom 30.12.2008 beträgt	519,85 €

**Ergebnis:**  
**Die Beträge stimmen überein.**

Die im Jahresabschluss des Jahres 2008 dokumentierten **liquiden Mittel** stimmen mit den Kontoständen per 31.12.2008 überein. Prüfungsfeststellungen ergaben sich nicht.

## Exkurs: Zinsentwicklung seit 2002

Bereits im Zuge der Prüfung der Jahresrechnungen der Hj. 2006 und 2007 wurde die Entwicklung der Kassenlage des Kreises Düren betrachtet. Um einen diesbezüglich Anhaltspunkt zu erlangen, wurden die Soll- und Habenzinsen für den Zeitraum von 2002 bis 2007 dargestellt und als Ergebnis der Prüfung folgendes festgestellt:

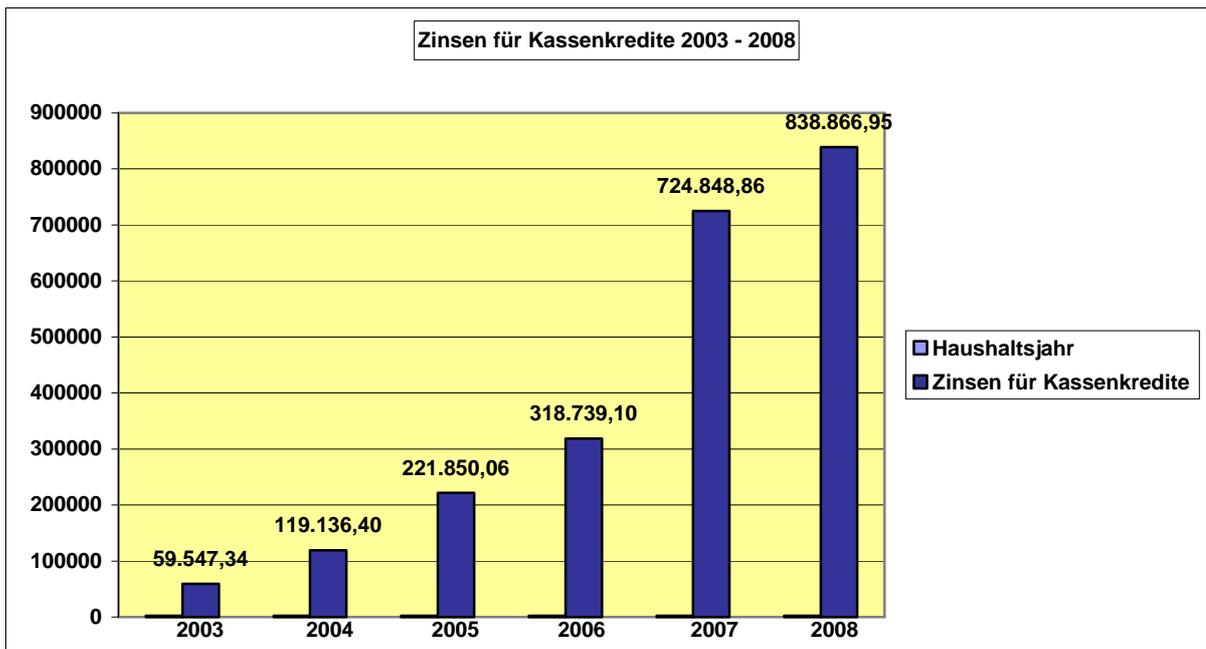
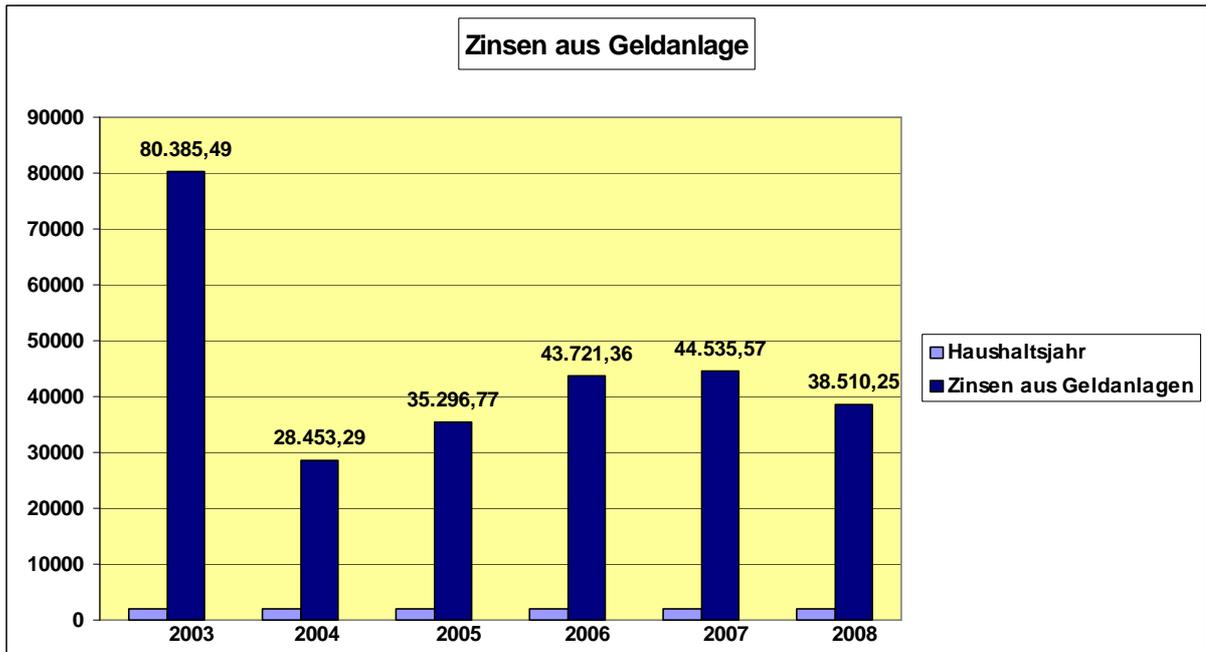
### Anmerkung A 19

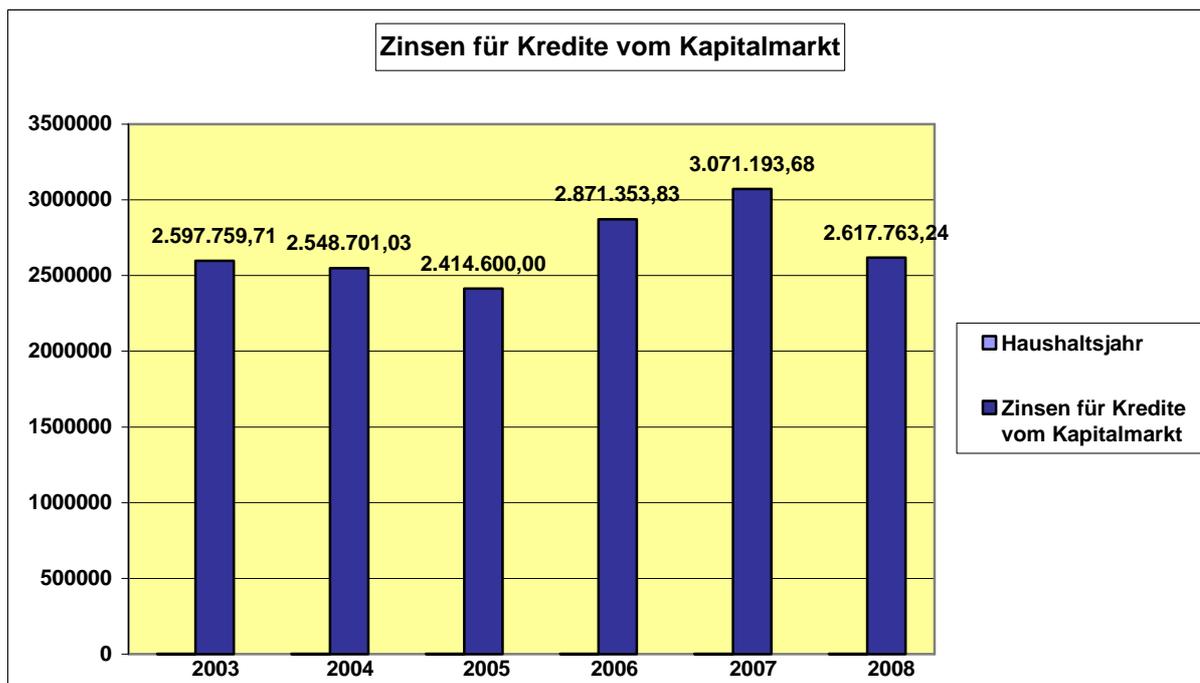
Die Höhe der Kassenkreditzinsen ist exponentiell gestiegen. Der bereits früher festgestellte Trend hat sich fortgesetzt. Es sollten Anstrengungen unternommen werden, diese wieder auf ein sachgerechtes Maß zurückzuführen. Hierzu zählt ggf. auch die Wiedereinführung einer monatlichen Kreisumlagezahlung.

Dem Vorschlag, die Kreisumlage wieder monatlich zu fordern, ist die Verwaltung nicht gefolgt.

Im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung des Hj. 2008 wird dargestellt, wie sich die Kassenlage im Zeitraum von 2003 - 2008 weiter entwickelt hat. Die Soll- und Habenzinsen haben folgende Entwicklung genommen:

HHSt.	Hj. 2003	Hj. 2004	Hj. 2005	Hj. 2006	Hj. 2007	Hj. 2008
1.9160.2050/ 160.001.002 - 4617.001/6617.001 (2008) Zinsen aus Geldanlagen	80.385,49	28.453,29	35.296,77	43.721,36	44.535,57	38.510,25
1.9110.8051/ 160.001.002 - 5517.002/7517.002 (2008) Zinsen für Kassenkredite	59.547,34	119.136,40	221.850,06	318.739,10	724.848,86	838.866,95
1.9110.8070/ 1.9110.8050/ 160.001.002 - 5517.001/7517.001 (2008) Zinsen f. Kredite v. Kapitalmarkt	2.597.759,71	2.548.701,03	2.414.600,00	2.871.353,83	3.071.193,68	2.617.763,24





Im Vergleich der Jahre 2007 und 2008 sind:

- die Habenzinsen für Geldanlagen (Tagesgeld) um 6.025,32 € bzw. 13,53 % gesunken,
- die Sollzinsen für Kassenkredite nochmals um 14.018,09 € bzw. 15,73 % gestiegen,
- die Sollzinsen für Kredite vom Kapitalmarkt um 453.430,44 € bzw. 14,76 % gesunken.

## Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)

**Bilanzsumme: 8.926.744 €**

### *Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung*

Im Vergleich zur Eröffnungsbilanz sind in dieser Bilanzposition in Teilbereichen starke Veränderungen zu verzeichnen. Dieser Posten setzt sich weiterhin hauptsächlich aus Vorauszahlungen<sup>152</sup> der Leistungsverwaltung und des Personalbereichs (Beamtengehälter) zusammen, wobei die Summen speziell in der job-com (-1,5 Mio €) und im Jugendamt (-1 Mio €) stark gesunken sind:

job-com	5.796.400 €
Sozialamt	2.180.750 €
Jugendamt	248.631 €
Personalverwaltung	616.195 €

Im Fokus der Prüfung durch das RPA standen

- die *Zusammensetzung der neuen ARAP* für job-com und Personalverwaltung
- die *buchungstechnische Abwicklung* der Vorjahreswerte und der neuen ARAP, die von den Ämtern sofort gebucht, d.h. nicht über Listen gemeldet wurden

Die Ämter job-com und Personalverwaltung konnten dem Prüfer detaillierte Aufstellungen über die Berechnung der ARAP vorlegen bzw. im Falle der job-com Gründe für die Veränderungen im Vergleich zu den Eröffnungsbilanzwerten nennen.

Die Verringerung der ARAP im Bereich des Jugendamtes resultiert aus einer Änderung der Zahlungszeitpunkte für Abschlagszahlungen im Bereich der Betriebskosten für Tageseinrichtungen<sup>153</sup>.

Im Bereich der ARAP/PRAP ist es unterjährig zu buchungstechnischen Fehlern gekommen. Diese wurden von Seiten der Kämmerei korrigiert. Entsprechende Erläuterungen erfolgten mit Schreiben vom 15.04.2010. Im Rahmen der Prüfung hat das RPA erneut darauf hingewiesen, dass die Fachverfahren aus der Leistungsverwaltung und dem Personalbereich weiterhin nicht NKF-konform arbeiten und sämtliche Rechnungsabgrenzungen von den Mitarbeitern manuell ermittelt werden müssen<sup>154</sup>.

Es liegen dem RPA keinerlei Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit der ARAP sprechen.

<sup>152</sup> Ende Dezember werden die Zahlungen für den Monat Januar zur Auszahlung gebracht. Diese sind in der Finanzrechnung dem Jahr der Auszahlung anzulasten (Kassenwirksamkeitsprinzip), Aufwand stellen sie jedoch erst im Folgejahr dar (Periodisierungsprinzip).

<sup>153</sup> Auf die Auswirkung dieser Umstellung wird im Prüfteil *Finanzrechnung* genauer eingegangen.

<sup>154</sup> Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen im Prüfteil *Buchführung* verwiesen.

## Prüfung einzelner Bilanzpositionen – PASSIVA

### Eigenkapital

Die Passivseite der Bilanz gibt Auskunft darüber, in welchem Verhältnis das gemeindliche Vermögen durch Eigenkapital und durch Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) finanziert ist.

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, in Sonderrücklagen, die Ausgleichsrücklage und in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert. Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der *Differenz* der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab.

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu, da sie auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat. Die Kommune ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird (§ 75 Abs. 7 GO). Daher kann das Eigenkapital wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern<sup>155</sup>.

### Allgemeine Rücklage

Die Größe der allgemeinen Rücklage in der Eröffnungsbilanz stellt die Differenz zwischen den Aktivposten der Bilanz und den übrigen Passivposten einschließlich der Sonderrücklagen und der Ausgleichsrücklage dar. Sie hängt somit in der Höhe von den in die Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden ab. Die Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten allgemein.

**Deckungsrücklage (als Davon-Vermerk der allgemeinen Rücklage)**  
**Bilanzsumme: 514.179,50 € (Eröffnungsbilanz: 0 €)**

### Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Eine *zweckgebundene Deckungsrücklage* ist gem. § 43 Abs. 3 GemHVO für Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 GemHVO im Eigenkapital auszuweisen. Der Ausweis der zweckgebundenen Deckungsrücklage kann auf zwei Arten erfolgen, als separate Bilanzzeile oder als sog Davon-Vermerk von der allgemeinen Rücklage. Das folgende Beispiel illustriert den Unterschied:

-separate Bilanzzeile-

<b>Eigenkapital</b>	<b>10.000.000 €</b>
Allgemeine Rücklage	7.500.000 €
Zw. Deckungsrücklage	500.000 €
Ausgleichsrücklage	2.000.000 €

-Davon-Vermerk-

<b>Eigenkapital</b>	<b>10.000.000 €</b>
Allgemeine Rücklage	8.000.000 €
<i>davon zw. Deckungsrücklage</i>	500.000 €
Ausgleichsrücklage	2.000.000 €

<sup>155</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 75 GO, Kap. 3.1.2

Es handelt sich noch nicht um eine echte Reduzierung der allgemeinen Rücklage<sup>156</sup>, welche Konsequenzen nach § 76 GO (Haushaltssicherungskonzept) nach sich zieht. Diese können erst durch Inanspruchnahme der Ermächtigungen im Folgejahr erwachsen<sup>157</sup>.

Nach der dem RPA vorliegenden Aufstellung über die Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 GemHVO wurden im Bereich der Aufwendungen insgesamt 541.179 € übertragen<sup>158</sup>. Für den Bilanzausweis wurde zur Darstellung die 2. Alternative -als Davon-Ausweis- gewählt.

### Ausgleichsrücklage

Die Ausgleichsrücklage betrug in der Eröffnungsbilanz 31.572.713 €. Die Berechnung erfolgte im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz und wurde im dortigen Lagebericht sowie im Prüfbericht erläutert<sup>159</sup>. Diese Summe war in der Schlussbilanz ebenfalls auszuweisen.

Die Ausgleichsrücklage (§ 75 Abs. 3 GO) ist für Kreise in § 56a KrO gesondert normiert. Sie ist eine Rücklage eigener Art und muss als Bestandteil des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz als gesonderter Posten angesetzt werden. Sie ist somit nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die ebenfalls auf der Passivseite der Bilanz im Bereich „Eigenkapital“, aber gesondert als „Restposten“, anzusetzen ist.

Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie soll den Kommunen den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Dies erfordert, sie so zu bemessen, dass die Kommune auch nach ihrer vollständigen Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dies ohne nähere Prüfung der Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Dabei ist berücksichtigt worden, dass eine dauernde Verringerung des in der Eröffnungsbilanz erstmalig ausgewiesenen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Kommune führt. Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf vom Kreis nur *einmal* bei der Aufstellung seiner Eröffnungsbilanz vorgenommen werden<sup>160</sup>.

Die Ausgleichsrücklage ist ein bei der *Eröffnungsbilanzierung* von der Allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, *höchstens* jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Kreisumlage und der allgemeinen Zuweisungen (§ 56a Satz 2 KrO).

Aus dem gesonderten Ansatz einer Ausgleichsrücklage als Sonderrücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz lässt sich eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der allgemeinen Rücklage ableiten, weil die allgemeine Rücklage einen „Restposten“ des Eigenkapitals darstellt. Diese mögliche Rangfolge zwischen den Eigenkapitalposten wird durch den gesetzlich vorgeschriebenen Haushaltsausgleich verstärkt und ausgestaltet (§ 75 Abs. 2 GO). Bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichs-

<sup>156</sup> die Möglichkeit eines Davon-Vermerkes lässt den Wert der allg. Rücklagen unverändert

<sup>157</sup> Die Formulierung des § 43 Abs. 3 GemHVO impliziert die Begrenzung der Höhe der Aufwandermächtigungsübertragungen auf die Höhe der allgemeinen Rücklage – auch wenn noch eine Ausgleichsrücklage vorhanden sein sollte. Dies kann damit begründet werden, dass der Gesetzgeber von ausgeglichenen Ergebnisplänen ausgeht und durch die Ermächtigungsübertragungen kein vollständiger Eigenkapitalverzehr stattfinden darf.

<sup>158</sup> Bezüglich weiterer Erläuterungen/Prüfungen wird auf das Kapitel Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 GemHVO dieses Prüfberichts verwiesen. Dort werden auch die Ermächtigungsübertragungen aus dem Bereich der Auszahlungen geprüft.

<sup>159</sup> Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), Kap. 11.1, S. 74

<sup>160</sup> IM NRW Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 75 Abs. 3 GO, Kap. 3.2.3

rücklage gilt nämlich die gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt (§ 75 Abs. 2 S. 3 GO). Dagegen wirkt sich eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht auf den gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleich aus, auch wenn nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO beide Arten der Inanspruchnahme des Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltsatzung bedürfen. Diese Rangfolge bei der Inanspruchnahme von Eigenkapital wird dadurch noch verstärkt, dass in der gemeindlichen Praxis die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf.

Das Eigenkapital stellt somit eine eher rechnerische Größe dar, die im Rahmen der Prüfung grds. erst dann zu betrachten war, nachdem die übrigen Bilanzpositionen von Aktiva und Passiva geprüft und deren Werte ggf. korrigiert wurden.

## Jahresergebnis

Das erwirtschaftete Jahresergebnis steht im direkten Zusammenhang mit dem Eigenkapital bzw. der Ausgleichs- oder allgemeinen Rücklage. Der erforderliche Haushaltsausgleich stellt hierbei auf den Ergebnisplan, nicht auf den Finanzplan ab<sup>161</sup>.

### Anmerkung A 20

Das Jahresergebnis mündet in einen **Jahresfehlbetrag von 8,87 Mio €**<sup>162</sup>. Damit liegen die Aufwendungen des Kreises über den erwirtschafteten Erträgen. Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben muss der Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Er ist ausgeglichen, wenn die Erträge die Aufwendungen erreichen oder übersteigen (§ 75 Abs. 2 GO). Dieser Ausgleich gilt auch dann als erreicht, wenn ein Fehlbetrag durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann. Dies war vorliegend erforderlich und ist geschehen.

Die Ausgleichsrücklage fingiert insofern einen Haushaltsausgleich, während erst bei Inanspruchnahme der von der Ausgleichsrücklage gesonderten allgemeinen Rücklage der Haushalt der Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf (§ 75 Abs. 4 GO)<sup>163</sup>.

Jede Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage führt zu einer Verringerung des Eigenkapitals. Wenn dies aufgebraucht ist, ist der Kreis überschuldet (§ 75 Abs. 7 Satz 2 GO)<sup>164</sup>. Die Wiederauffüllung der Ausgleichsrücklage ist allerdings begrenzt, da sie den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag nicht übersteigen darf<sup>165</sup>.

Die Ursachen für den Jahresfehlbetrag von **8,87 Mio €** mögen vielseitig sein und können im Rahmen dieser Prüfung nicht umfassend und abschließend analysiert werden. Sie verdeutlichen aber, dass die Ertragslage des Kreises geringer ist als seine Aufwendungen. Von einer Zielerreichung kann man bei Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage daher nicht sprechen<sup>166</sup>. Neben der Diskussion über die zahlreichen übertragenen Pflichtaufgaben, dem geringen Anteil an freiwilligen Aufgaben oder der Frage nach Erhebung einer kostendeckenden Kreisumlage dürfen wesentliche Grundsätze des Haushaltsrechts nicht in den Hintergrund geraten. So hat die Kommune ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Haushaltswirtschaft ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (§ 75 Abs. 1 GO). Gleichzeitig hat der Kreis seine Liquidität sicherzustellen und darf sich nicht überschulden (§ 75 Abs. 6 und 7 GO).

Der Sparsamkeitsgrundsatz stellt hierbei ein allgemeines Prinzip der Haushaltsführung für den gesamten öffentlichen Bereich dar und steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot<sup>167</sup>. Er gilt nicht nur für die Haushaltswirtschaft in ihrer Gesamtheit, sondern ist bei jeder einzelnen Maßnahme der Verwaltung/Kommune zu beachten. Dies gilt vor allem für Kommunen mit defizitärem Haushalt<sup>168</sup>.

Das Wirtschaftlichkeitsgebot ist hierbei ein Verfassungsgrundsatz, der auch den Haushaltsgesetzgeber bindet. Es verlangt, in jedem Haushaltsjahr bei allen Maßnahmen die günstigste Relation zwischen dem gesteckten Ziel und den eingesetzten

<sup>161</sup> Held/Becker/Decker u.a. Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentar, zu § 75 GO (NKF), Rn. 4.2.3

<sup>162</sup> Dieser Wert ist nach Ansicht der Rechnungsprüfung noch zu korrigieren. Vgl. hierzu Feststellung F 2

<sup>163</sup> Held/Becker/Decker u.a.: a.a.O

<sup>164</sup> Rehn/Cronauge u.a.: Gemeindeordnung NRW, Kommentar, zu § 75 GO, Abschnitt V.

<sup>165</sup> GPA NRW, Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar, zu § 75 GO (NKF), Ziff. 3.3. Held/Winkel: Gemeindeordnung NRW, Kommentar, 1. Auflage, zu § 75 GO, Ziff. 3

<sup>166</sup> Schuster: Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, 1. Auflage 2008, Kap. 10.4, S. 125

<sup>167</sup> BGH, U. v. 29.8.2007, 5 StR 103/07

<sup>168</sup> OVG NRW, B. v. 17.12.2008, 15 B 1755/08

Mitteln anzustreben. Dies schließt das Erfordernis ein, ein bestimmtes Ziel mit dem geringst möglichen Einsatz von Mitteln zu erreichen<sup>169</sup>.

Schließlich hat der Haushaltsgrundsatz der Sparsamkeit sowohl eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Kreistags und soll zudem die Verschwendung der den Kommunen anvertrauten Haushaltsmittel verhindern<sup>170</sup>. Neben einer besonderen Haushaltsdisziplin auf der Ausgabenseite (Aufwendungen, Auszahlungen) ist aber auch die Ausschöpfung sämtlicher Möglichkeiten auf der Einnahmenseite (Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung gemäß § 77 GO) zu beachten<sup>171</sup>.

Bei einem Fortgang der diesjährigen Ertragslage besteht die Gefahr, dass die Ausgleichsrücklage auch in Folgejahren zum Ausgleich von Defiziten herangezogen werden muss und sich dadurch das Eigenkapital weiter reduziert. Ist die Ausgleichsrücklage aufgebraucht, wird die Substanz der (allgemeinen) Rücklage angegriffen, was den Haushaltsausgleich tangiert. Die Verringerung der allgemeinen Rücklage bedarf sodann der Genehmigung der Aufsichtsbehörde (§ 75 Abs. 4 GO). In einem solchen Fall wäre zu befürchten, dass sich der Kreis Düren bei Aufbrauch des Eigenkapitals überschuldet (§ 75 Abs. 7 GO).

<sup>169</sup> VGH NRW, U. v. 13.2.2007, VerfGH 9/06, U. v. 2.9.2003, VerfGH 6/02

<sup>170</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 75 GO, Kap. 1.1.5

<sup>171</sup> hierzu u.a. OVG NRW, B. v. 24.5.2007, 15 B 778/07

## Sonderposten

**Bilanzsumme: 64,9 Mio €**

Gemäß § 43 Abs. 2 GemHVO sind Vermögensgegenstände, für die Zuwendungen geleistet wurden, zu aktivieren. Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind (hingegen) als Sonderposten auf der Passivseite anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen (§ 43 Abs. 5 GemHVO).

Im Zuge der Wahrnehmung der Aufgabenerfüllung für die Daseinsfürsorge sind Investitionen bzw. die Anschaffung werthaltiger Vermögensgegenstände von ganz besonderer Bedeutung. Diese Vermögensgegenstände werden als *Anlagevermögen* bezeichnet. Die Darstellung dieser Werte sowie der Finanzierung dieses Vermögens in der Bilanz ist ein vorrangiges Ziel des NKF. Dadurch wird deutlich, dass die Finanzierung dieser Investitionen durch Zuwendungen einen erheblichen Raum einnimmt. Diese Zuwendungen für Investitionszwecke sind gem. § 43 GemHVO auf der Passivseite der Bilanz als Sonderposten auf den Bestandskonten darzustellen.

Die Bestandskonten<sup>172</sup> der Bilanz gliedern sich in Aktivkonten und Passivkonten. Dabei stehen dem auf den Aktivkonten abgebildeten Vermögen die Passivkonten gegenüber. Diese weisen nach, wie bzw. woraus das auf den Aktivkonten abgebildete Vermögen finanziert worden ist. Dabei werden neben dem Eigenkapital und den Verbindlichkeiten des Kreises auf den Passivbestandskonten die Zuwendungen bilanziert. Diese Kapitalzuwächse aus Zuweisungen, Zuschüssen, Schenkungen oder Spenden sind als Sonderposten in der Bilanz aufzuführen.<sup>173</sup> Aus diesen Bilanzwerten lässt sich mithin ablesen, in welchem Umfang das Anlagevermögen einer Kommune aus Kreditaufnahme, Verbrauch von Eigenkapital oder Inanspruchnahme von Zuwendungen angeschafft bzw. hergestellt werden konnte.

### Zuwendungen für Investitionen

Die Buchung der Sonderpostenkonten erfolgt in der Anlagenbuchhaltung. Diese ist darauf angewiesen, dass bei den Buchungsanweisungen zur Anlagenbuchhaltung die Angaben zu den Sonderposten von den Organisationseinheiten korrekt ausgefüllt werden. Dabei ist zu beachten, dass nach dem Grundsatz der Stetigkeit die Buchhaltung der Sonderposten auf dem Verfahren der Eröffnungsbilanz aufbaut.

Dies bedeutet, dass

- die Kontrolle der Buchungsbelege und der Ablauf des Buchungsverfahrens in die Anlagenbuchhaltung integriert sein müssen und
- die Auflösung der Sonderposten analog zu den Vorgängen der Abschreibung wegen des Werteverzehrs erfolgen muss

Anlässlich einer stichprobenweisen Prüfung der Anweisungen der Anlagenbuchhaltung wurde festgestellt, dass von den Organisationseinheiten die Angaben zu der Finanzierung des Vermögensgegenstandes stets ausgefüllt worden sind.

Weiterhin wurde in einem Einzelfall bei der Kämmerei am 10.02.2010 nachgefragt, wie sich die einmalige Entschädigungszahlung zum Teilabriss und Wiederaufbau der Förderschule Stephanus-Schule, Jülich-Selgersdorf, in Höhe von ca. 2,3 Mio. € auf

<sup>172</sup> Bestandskonten sind die Konten, die in der doppelten Buchführung aus der Bilanz abgeleitet werden. Jedem Posten in der Bilanz wird ein eigenes Bestandskonto zugeordnet.

<sup>173</sup> § 43 Abs. 4 GemHVO

die Sonderposten ausgewirkt hat. Mit Schreiben vom 22.02.2010 teilte die Kämmererei mit, dass sämtliche Mittel konsumtiv eingesetzt wurden.

### Bilanzierung von Sonderposten

Wie bereits erläutert, wird auf der Passivseite der Bilanz die Finanzierung des auf der Aktivseite aufgelisteten Vermögens – einschließlich der Forderungen und Ansprüche – der Kommune dargestellt. Die eingesetzten Finanzierungsmittel werden den Bilanzposten *Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Sonderposten* und dem *Eigenkapital* zugeordnet. Diese Bilanzposten werden beginnend in der untersten Zeile aufsteigend entsprechend einer fiktiven Einschätzung des Grades der ursächlichen Besitzumsverhältnisse an den Finanzierungsmitteln in die Bilanz eingestellt. Daraus ergibt sich, dass das Eigenkapital an erster Stelle auf der Passivseite der Bilanz steht.

Da das Eigenkapital das Ergebnis einer Differenzrechnung darstellt, bedeutet dies zwingend, dass eine Veränderung des Volumens der Bilanzposten *Verbindlichkeiten, Rückstellungen* oder *Sonderposten* unmittelbare Auswirkungen auf die Summe des Eigenkapitals hat. So würde z.B. die Mehrung der Sonderposten zu einer Minderung des Eigenkapitals führen. Diesen Vorgang, der keine Veränderung der Bilanzsumme mit sich bringt, bezeichnet man auch als Passivtausch.

Die Art und Weise der Berücksichtigung der Sonderposten in der Eröffnungsbilanz des Kreises Düren ergibt sich aus Abschnitt E der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz 2008. Die dort getroffenen Aussagen und verwaltungsseitig beschriebenen Verfahren erschienen dem zuständigen Verwaltungsprüfer seinerzeit plausibel und nachvollziehbar. Sie beschreiben die Vorgehensweisen und Ermittlungen für einzelne Vermögensgegenstände.

Im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW hat diese in ihrem dem RPA vorliegenden *Prüfberichtsentwurf* ausgeführt, die Sonderposten seien zu niedrig angesetzt, da die allgemeine Preisentwicklung bei den Vermögensgegenständen bei der Bewertung der Sonderposten unberücksichtigt geblieben wäre. Der so ermittelte Wert entspreche daher nicht dem nach § 54 Abs. 1 i.V.m. § 43 Abs. 5 GemHVO zu ermittelnden Zeitwert. Richtigerweise sei ein prozentualer Zuwendungsanteil zu errechnen. Mit dem auf diese Weise ermittelten Prozentsatz, angewendet auf den Zeitwert des entsprechenden Vermögensgegenstandes, sei der Sonderposten (neu) zu bilden. Auch im Bereich der Pauschalzuweisungen für den kommunalen Straßenbau hat die GPA NRW festgestellt, dass die Auflösung der Pauschalzuweisungen (mit Auswirkung in der Eröffnungsbilanz) nicht den Vorgaben des § 43 Abs. 5 GemHVO entspreche, sondern eine Einzelzuordnung zu den mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenständen vorzunehmen sei.

Die Feststellungen der GPA NRW werden durch die örtliche Rechnungsprüfung anerkannt. Soweit hieraus allerdings verwaltungsseitige Änderungen bzw. Korrekturen der bilanzierten Summe der Sonderposten erfolgen, ist zu erwarten, dass der im zu prüfenden Jahresabschluss 2008 ausgewiesene Betrag voraussichtlich nicht endgültig ist. Vorbehaltlich der endgültigen Ergebnisse aus den überörtlichen Feststellungen und dem Abschluss des mit der Bezirksregierung Köln durchzuführenden Ausräumverfahrens erschien daher eine weitergehende (Einzel)Prüfung der Sonderposten zum jetzigen Zeitpunkt nicht angezeigt. Auf die Erläuterungen im Kapitel "Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz" wird hingewiesen (S. 144).

## Rückstellungen

### Pensionsrückstellungen

Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 LBG sowie andere Ansprüche außerhalb des BeamtVG kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen (§ 36 Abs. 1 GemHVO).

Im Jahresabschluss 2008 sind im Einzelnen ausgewiesen:

• Pensionsrückstellung Beamte	28.611.801,00 €
• Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger	<u>30.684.552,00 €</u>
	59.296.353,00 €
• Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung	7.709.772,00 €
• Beihilferückstellung Versorgungsempfänger	<u>8.485.490,00 €</u>
	16.195.262,00 €
• Barwert der Erstattungsverpflichtungen aufgrund von Aufteilungen von Pensionsverpflichtungen gemäß § 107b BeamtVG	684.455,00 €

Der Kreis hat mit der Berechnung vorstehender Rückstellungen die Rheinische Versorgungskasse Köln beauftragt. Mit Hilfe einer durch die HEUBECK AG zur Verfügung gestellten Software und auf der Basis der beim Kreis vorliegenden Daten wurden von der Rheinischen Versorgungskasse Köln die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen zum Stichtag „31.12.2008“ bewertet.

Die versicherungsmathematische Bewertung besteht aus

- der sogenannten "Ausgabedatei" 20090724094017\_607.xls, die die zu bewertenden Personen und ihre zu berücksichtigenden persönlichen und beamtenrechtlichen Daten sowie die Teilwerte der Verpflichtungen enthält und
- dem Testat der Heubeck AG vom 24.07.2009 mit Angaben zur Höhe der ausgewiesenen Rückstellungen.

In diesem Testat hat die HEUBECK AG ihre Bewertungsgrundsätze näher erläutert:

- Ermittlung des Teilwerts der Verpflichtungen, wobei eine kalkulatorische Gleichverteilung der Belastungen aus den Pensions- und Beihilfeverpflichtungen über die Dauer des aktiven Dienstverhältnisses unterstellt wird
- Finanzierungsbeginn: Beginn des Kalenderjahres, im Verlauf dessen das Dienstverhältnis beim ersten Dienstherrn begonnen hat. In einem Fall wurde der Beginn des Dienstverhältnisses der Aktiven pauschal nach den Durchführungshinweisen zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen (RdErl. des In-

nenministers NW vom 04.01.2006 – 34 – 48.01.02/30 – 1276/05 -) angesetzt

- Rechnungszins = 5%. Als biometrische Rechnungsgrundlagen dienen die Richttafeln 2005 G von Klaus Heubeck. Als Eintrittsalter in den altersbedingten Ruhestand wird die Vollendung des 65. Lebensjahres unterstellt, für Feuerwehrleute abweichend die für diese maßgebliche Altersgrenze von 60 Jahren. Die Anwartschaft auf Witwen/Witwerrente wird nach der kollektiven Methode bewertet
- Die Bewertung der Beihilfeverpflichtungen beschränkt sich auf die Verpflichtungen ab Eintritt des Versorgungsfalls. Beihilfezahlungen an Aktive gelten als laufende Personalkosten

	01.01.2008	Verbrauch	Auflösung	Umbuchung	Zuführung	31.12.2008
Pensionsrückstellung Beamte	27.573.354,00 €			- 1.255.195 € <sup>174</sup>	2.293.642 €	28.611.801,00 €
Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger	30.803.062,00 €	3.646.532 €	432.738 € <sup>175</sup>	1.167.208 € <sup>176</sup>	2.793.552 €	30.684.552,00 €
Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung	7.244.111,00 €		31.623 € <sup>177</sup>	- 349.104 € <sup>178</sup>	846.388 €	7.709.772,00 €
Beihilferückstellung Versorgungsempfänger	8.195.727,00 €	563.196 €	154.251 € <sup>179</sup>	349.104 € <sup>180</sup>	658.106 €	8.485.490,00 €

	01.01.2008	Zugänge	Abgänge	31.12.2008
Barwert Erstattungsverpflichtungen (§ 107b BeamtVG)	657.377,00 €	27.078,00 €	-	684.455,00 €

Das Rechnungsprüfungsamt hat entsprechende Buchungen stichprobenweise geprüft (vgl. im Einzelnen dazu die näheren Angaben in den Fußnoten).

Prüfungsfeststellungen ergaben sich hierbei nicht.

<sup>174</sup> Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (R.H. = 469.996 €, R.K. = 363.917 € A.G. = 333.295 €) + Versetzung: Umbuchung an Verbindlichkeit (I.H. = 87.987 €)

<sup>175</sup> Todesfälle: Auflösung (B.M. = 108.053 €, H.B. = 19.026 €, K.S. = 50.191 €, K.B. = 43.208 €, A.K. = 8050 €, K.R. = 57.100 €), Witwen (Trude B. = 111.890 €)

<sup>176</sup> Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (R.H. = 469.996 €, R.K. = 363.917 € A.G. = 333.295 €)

<sup>177</sup> Versetzung: Auflösung (I.H. = 31.623 €)

<sup>178</sup> Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (R.H. = 117.341 €, R.K. = 117.824 € A.G. = 113.939 €)

<sup>179</sup> Todesfälle: Auflösung (B.M. = 29.899 €, H.B. = 65584 €, K.S. = 26.081 €, K.B. = 28.003 €, A.K. = 2467 €, K.R. = 20.575 €), Witwen (T.B. = 40.658 €)

<sup>180</sup> Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (R.H. = 117.341 €, R.K. = 117.824 € A.G. = 113.939 €)

## Rückstellung Überstunden

Vergleicht man die Werte von Eröffnungsbilanz (Stichtag "01.01.2008") und Jahresabschluss ("31.12.2008"), fällt insbesondere die erhebliche Differenz im Bereich der Urlaubsrückstellungen auf. Amt 10 begründete im Schreiben vom 21.04.2009 die Ausweisungen in der Eröffnungsbilanz u.a. mit offensichtlichen Datenfehlern und der Einbeziehung von nicht in TARIS geführten Überstunden/Urlaubslisten in den Außenstellen.

	<i>01.01.2008</i>	<b>31.12.2008</b>
Überstunden	203.000,00 €	<b>247.226,83 €</b>
Urlaub	1.631.000,00 €	<b>847.457,78 €</b>
Summe	1.834.000,00 €	<b>1.094.684,61 €</b>

Bei der Ermittlung der Rückstellungen dürfen gemäß § 34 Abs. 3 GemHVO Bewertungsvereinfachungsverfahren angewandt werden. Danach ist es zulässig, gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen. Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden usw. Das Einzelbewertungsprinzip verlangt dem Grunde nach, für jede Person den anzusetzenden Stundenpreis zu ermitteln und somit den anzusetzenden Wert zu berechnen (Einzelbewertung). Durch die Bewertungsvereinfachung aus § 34 Abs. 3 GemHVO können abweichend vom Einzelbewertungsprinzip Stunden bestimmter Personengruppen zusammengefasst und mit dem über die jeweilige Gruppe ermittelten durchschnittlichen Stundensatz multipliziert werden. Der so ermittelte Wert wird als Rückstellung angesetzt (Gruppenbewertung).

Die Kreisverwaltung Düren hat sich für eine Gruppenbewertung auf der Basis von durchschnittlichen Entgelt- bzw. Besoldungsgruppen entschieden. Für den Bereich der Beschäftigten hat Amt 10 allgemein die Entgeltgruppe 8 Stufe 4 (Stundensatz 18,59 € / Tagessatz = 145,04 €), für den Beamtenbereich allgemein die Besoldungsgruppe A 11 Stufe 6, verheiratet, 1 Kind (Stundensatz 17,18 € / Tagessatz = 140,90 €) zu Grunde gelegt. Entsprechende Rückstellungswerte für nicht beanspruchten Urlaub sowie für geleistete Überstunden ergeben sich aus der Multiplikation vorstehender Stunden- bzw. Tagessätze mit den im Zeiterfassungssystem registrierten Jahresurlaubstagen bzw. Jahreszeitguthaben der jeweiligen Mitarbeitergruppe.

Basierend auf modifizierten Zeitwerten aus TARIS - multipliziert mit pauschalen Stunden- bzw. Tagessätzen - wurden durch das Amt für zentrale Verwaltungsaufgaben die rückzustellenden Beträge bei geringfügigen Rundungs-Differenzen wie folgt errechnet:

- Urlaub
  - für Beamtinnen und Beamte
    - 2.208 Tage x 140,90 € = 311.104,12 €
  - für Beschäftigte
    - 3.698 Tage x 145,04 € = 536.353,65 €
- Zeitguthaben/Überstunden
  - für Beamtinnen und Beamte
    - 2.627,20 Std. x 17,18 € = 45.142,54 €
  - für Beschäftigte
    - 10.867,83 Std. x 18,59 € = 202.084,30 €

Lt. Erläuterungen von Amt 10 blieben bestimmte von der Zeiterfassungs-Software registrierte Sachverhalte mit folgender Begründung unberücksichtigt:

*Vertrauensarbeitszeit, Schulen, Altersteilzeit, Leitstelle, Pensionierte, Personal außerhalb der Kreisverwaltung, Ehrenfriedhöfe, Landesbeschäftigte, Kreisstraßenmeisterei, Rentner auf Zeit, Fleischbeschauer, Rentner, Ausgeschiedene, Feuer-schutztechnisches Zentrum, Beurlaubte, Spiel- und Lernstube, Jugendzeltplatz, Fraktion, Friedhof.*

**Anmerkung A 21**

Eine nähere Überprüfung hat nicht stattgefunden, da der Hinweis aus dem Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz zu wiederholen bleibt. In übereinstimmender Auffassung mit der GPA NRW empfiehlt die Rechnungsprüfung weiterhin, die Berechnung der Rückstellungen für Urlaub und Überstunden nicht pauschal, sondern auf Grundlage einer individuell ermittelten Stundenvergütung anhand der am Bilanzstichtag gültigen Stundensätze entsprechend der Entgelt- bzw. Besoldungstabellen vorzunehmen. Auf die detaillierten Ausführungen im Prüfbericht vom 27.05.2009 wird verwiesen.

## Rückstellung für Altersteilzeit (2.732.763,37 €)

Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit sind anzusetzen, wenn die Altersteilzeit auf Grund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Wird für die Altersteilzeit das sogenannte Blockmodell vereinbart, erbringt der Mitarbeiter in der Beschäftigungsphase der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung, während ihm entsprechend der Teilzeitvereinbarung nur die Hälfte seiner ihm zustehenden Vergütung (zuzüglich des Aufstockungsbetrags) ausgezahlt wird. Der sich mit dem Beginn der Beschäftigungsphase durch die Nichtauszahlung aufbauende Erfüllungsrückstand stellt eine in der Beschäftigungsphase rätierlich anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dar, die in der Freistellungsphase wieder rätierlich in Anspruch genommen wird.

Die Kreisverwaltung hat ihre Rückstellungen für Altersteilzeit auf Basis der sogenannten Alternativmethode errechnet. Bei dieser Methode erfolgt die Rückstellungsbildung während der Beschäftigungsphase in Höhe des gesamten Entgelts (ohne Aufteilung in Arbeitsentgelt und Aufstockungsbetrag). In der Freistellungsphase wird die Rückstellung gleichmäßig aufgebraucht. Das IDW hingegen favorisiert die Behandlung der Aufstockungsleistungen im Rahmen der Altersteilzeit als Abfindungszahlungen. Die GPA NRW hält in ihrem Kommentar zu § 36 GemHVO die alternative Vorgehensweise in den Kommunen für zweckmäßig. Dieser Einschätzung schließt sich das Rechnungsprüfungsamt an.

Die von Amt 10 überlassenen Übersichten zu den Altersteilzeitfällen in der Kreisverwaltung weisen für 2008 folgendes Ergebnis aus:

	01.01.2008	Zugänge	Abgänge	31.12.2008
Beschäftigte - 30 Fälle	2.078.551,19 €	636.226,22 €	364.328,94 €	<b>2.350.448,47 €</b>
-				
Beamte - 8 Fälle -	592.712,41 €	10.862,93 €	221.260,43 €	<b>382.314,91 €</b>
Summe	2.671.263,60 €	647.089,15 €	585.589,37 €	<b>2.732.763,38 €</b>

Im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung wurde folgendes festgestellt:

Sofern die Arbeitsphase nicht exakt zum 31.12. eines Kalenderjahres endet, fallen unterjährig sowohl Zuführungen als auch Entnahmen an. Verbucht wurde demgegenüber in solchen Fällen zunächst lediglich der nach Verrechnung von Zuführungen und Entnahmen verbleibende Saldo. Vor dem Hintergrund der Regelung in § 38 Abs. 1 GemHVO erschien dem RPA die Handhabung der Verwaltung klärungsbedürftig.

Nach dieser Vorschrift sind in der Ergebnisrechnung die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt voneinander nachzuweisen. Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Die GPA NRW bestätigte die Rechtsauffassung der örtlichen Rechnungsprüfung, dass sämtliche Rückstellungen für Altersteilzeitfälle nach dem Bruttoprinzip zu erfolgen haben und abweichende Regelungen nicht existieren.

Mit Schreiben vom 16.09.2009 schloss sich auch das Fachamt dieser Meinung an und korrigierte im Nachhinein die bisherigen Berechnungen und Buchungen in der erforderlichen Weise. Die Hinweise der Rechnungsprüfung konnten somit noch im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses Berücksichtigung finden. Das endgültige Zahlenwerk für 2008 entspricht nunmehr den Vorgaben des § 38 Abs. 1 GemHVO.

## Beihilferückstellungen für aktive Beamte (17.890,91 €)

Das Rechnungsprüfungsamt hat zu dieser Rückstellungsbildung die GPA NRW um Mitteilung ihrer Rechtsauffassung ersucht. Die Stellungnahme der GPA NRW vom 23.09.2009 lautet wie folgt:

*"Die Bildung der Beihilferückstellungen für die aktiven Beamten für das vergangene Haushaltsjahr ist unter den § 36 Abs. 4 GemHVO zu subsumieren. Die wertmäßige Bestimmung des Begriffs „geringfügig“ liegt in der Eigenverantwortung des Kreises. Hierzu muss eine Geringfügigkeitsgrenze festgelegt werden, die sich an verschiedenen Faktoren festmachen lässt (z.B. Bilanzsumme, Summe aller Aufwendungen, Summe der Personalaufwendungen, etc.). Grundsätzlich empfehlen wir soweit möglich immer die entsprechenden Rückstellungen zu bilden, auch wenn sie geringfügig sind, es sei denn, der Ermittlungsaufwand ist so hoch, dass ein Verstoß gegen die Wirtschaftlichkeit vorliegt.*

*In diesem Zusammenhang möchten wir darauf hinweisen, dass die Begründung der Kämmerei, dass die Rückstellung für jedes Produkt nur 150 Euro betrage und damit die Geringfügigkeit gegeben ist, nicht greift. Die Rückstellung als solche muss zur Bestimmung der Geringfügigkeit als Ganzes betrachtet werden, sodass in dem geschilderten Sachverhalt zu prüfen ist, ob 18.000 Euro unter die Geringfügigkeitsgrenze fallen.*

*Bezüglich der Bildung der Rückstellungen greift zudem § 19 Abs. 3 GemHVO. Demnach können Beihilfeaufwendungen zentral veranschlagt werden. Eine produktscharfe Aufteilung entfällt damit, sodass der zeitliche Aufwand nicht erheblich sein dürfte."*

Kämmerei und Fachamt wurden in vorstehendem Sinne am 29.09.2009 informiert und um Mitteilung gebeten, inwieweit die getroffenen Aussagen verwaltungsseitige Umsetzung erfahren. Im Schreiben vom 24.02.2010 nimmt die Kämmerei wie folgt Stellung:

*"Mit der Entscheidung für die Bildung einer Beihilferückstellung für die aktiven Beamten stand aus Gründen der Haushaltsklarheit und -wahrheit verwaltungsseitig fest, dass von der von Ihnen bzw. der GPA vorgeschlagenen Vereinfachungsmöglichkeit des § 19 Abs. 3 GemHVO (zentrale Veranschlagung der Beihilfeaufwendungen) kein Gebrauch gemacht wird. Vielmehr wurde anhand der vorgelegten Aufteilung von Amt 10 über fast alle Produkte die Bildung der Beihilferückstellung für Aktive vorgenommen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Zahlungen der Beihilfen auch über "Loga" produktscharf erfolgen und durch die mögliche Vereinfachung eine Schieflage in der Haushaltsführung hervorgerufen worden wäre."*

Ausweislich der Aussagen im Aktenvermerk des Amtes 10 vom 06.04.2009 ist im Rahmen der Rechnungsabgrenzung 2007/2008 festgestellt worden, dass in der Zeit vom 01.03.2008 bis 30.09.2008 der Aufwand "Beihilfe für Beschäftigte/Beamte aus den Vorjahren" = 17.890,91 € betrug. Gemäß Schreiben der Kämmerei vom 08.04.2009 sind die Aufwandsbuchungen mit einer hohen Ungenauigkeit behaftet, da die Beihilfeaufwendungen, welche für das Jahr 2008 noch in 2009 entstehen werden, nur aufgrund der Erfahrungswerte aus dem letzten Jahr geschätzt und dann mit einem Schlüssel auf die einzelnen Produkte aufgeteilt werden können.

Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit verzichtet die Rechnungsprüfung in vorbezeichneter Angelegenheit auf weitgehende Recherchen.

## **Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen und Beihilfeansprüche für die vom Land NRW übernommenen Beamten der Umwelt- und Versorgungsverwaltung (1.428.722 €)**

Das Rechnungsprüfungsamt hat zu dieser Rückstellungsbildung die GPA NRW um Mitteilung ihrer Rechtsauffassung ersucht. Die Stellungnahme der GPA NRW vom 08.10.2009 lautet wie folgt:

*"Ob eine Rückstellung auszuweisen ist, hängt entscheidend von der Frage ab, ob der Kreis Düren Dienstherr der übergeleiteten Beamten geworden ist und ob diese daher aus dem Alimentationsprinzip einen direkten Anspruch auf Versorgungsleistungen gegen den Kreis haben. Insoweit würde uns eine Antwort Ihrer Versorgungskasse sehr interessieren. Gleichwohl empfehlen wir die Überleitungsverträge zu überprüfen, ggf. lässt sich die Fragestellung hieraus beantworten.*

*Soweit der Kreis nicht Dienstherr geworden ist, sehen wir nach wie vor keine rechtliche Möglichkeit, eine entsprechende Rückstellung auszuweisen. Auch die Ausführungen des Landkreistages lassen dann an sich keinen anderen Schluss zu. Darin heißt es: „Den kommunalen Aufgabenträgern entstehen für die Versorgung übergeleiteter Beamte keine Aufwendungen, weil das Land nach Maßgabe von § 23 Abs. 2 des Gesetzes zur Eingliederung der Versorgungsämter in die allgemeine Verwaltung des Landes NRW sowie § 4 Abs. 2 des Gesetzes zur Kommunalisierung von Aufgaben des Umweltrechts i.V.m. den jeweils einschlägigen Ausführungsverordnungen für die erworbenen Versorgungsanwartschaften und die Versorgungsleistungen aufkommt.“*

*§ 23 Abs. 9 VersÄEinglG sagt, dass die für die übergeleiteten Beamten entstehenden Versorgungsleistungen einschließlich der Beihilfeleistungen durch das Land getragen werden. Das bedeutet, dass die übergeleiteten Beamten keine Ansprüche gegen den Kreis, sondern gegen das Land haben. Auf der anderen Seite besteht daher auch keine Verpflichtung des Kreises, für diese übergeleiteten Beamten Pensionen zu leisten. Damit würde eine Rückstellungsbildung u.E. ausscheiden.*

*Soweit der Kreis jedoch für die übergeleiteten Beamten Dienstherr geworden ist, muss dieser für die Versorgungsleistungen aufkommen, d.h. der Kreis müsste die Pensionsrückstellungen bilden und eine entsprechende Forderung gegen das Land aktivieren. In diesem Fall müsste grundsätzlich eine Korrektur der Eröffnungsbilanz gemäß § 57 GemHVO erfolgen. Soweit auf eine Korrektur der Eröffnungsbilanz im Jahresabschluss aufgrund der von der Kämmerei vorgebrachten Gründe, dass in diesem Zusammenhang aufgrund der "Aktiv-Passiv-Mehrung" (= bloße Bilanzverlängerung) von einer Korrektur der Eröffnungsbilanz nach § 92 Abs. 7 GO abgesehen werden könne, verzichtet wird, löst dies unseres Erachtens in jedem Fall eine Berichtspflicht aus, führt jedoch nicht unweigerlich zu einer Einschränkung des Testats. Hier müssten von Ihrer Seite die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden- und Ertragslage abgeschätzt werden. Soweit dann zu dem Schluss gekommen wird, dass diese nicht gegeben sind, kann von einer Einschränkung abgesehen werden."*

Kämmerei und Fachamt wurden in vorstehendem Sinne am 12.10.2009 informiert und um Mitteilung gebeten, inwieweit die getroffenen Aussagen verwaltungsseitige Umsetzung erfahren. Im Schreiben vom 23.02.2010 nimmt die Kämmerei wie folgt Stellung:

*"Nach Auskunft von Amt 10 sind die Beamten der Umwelt- und Versorgungsverwaltung nach dem Gesetz zur Kommunalisierung kraft Gesetzes zum Kreis Düren gewechselt. Somit ist der Kreis Düren Dienstherr dieser Beamten. Andernfalls wäre diesbezüglich keine Bildung der Rückstellungen und Forderungen erfolgt.*

*Die Rheinische Versorgungskasse hat die Höhe der zu bildenden Rückstellung für die übernommenen Beamten mit Mail bzw. Schreiben vom 11.11.2009 mitgeteilt. Die Beträge der eingestellten Rückstellung sowie der entsprechenden Forderung im Entwurf der Schlussbilanz 2008 sind mit den von der RVK ermittelten Zahlen identisch."*

Ausweislich der dem Kreis Düren im November 2009 von den Rheinischen Versorgungskassen übermittelten Teilwertberechnung ergeben sich für insgesamt acht zu bewertende Personen zum Stichtag "31.12.2008" folgende Einzel-Daten:

Erstattungsanspruch gegen Land	1.112.664,00 €
Rückstellung für Beihilfe an Versorgungsempfänger	316.058,00 €
Summe	1.428.722,00 €

Hinsichtlich der Grundsätze der Berechnungsmodalitäten wird auf die Ausführungen zu den Pensionsrückstellungen verwiesen, die hier sinngemäß gelten.

#### **Anmerkung A 22**

Da der Kreis Düren für die übergeleiteten Beamten nach Auffassung der Verwaltung Dienstherr geworden ist, ist vor dem Hintergrund der rechtlichen Würdigung der GPA NRW die Eröffnungsbilanz im Sinne des § 57 GemHVO noch entsprechend zu korrigieren.

## Rückstellungen für Erstattungen an andere Träger der Jugendhilfe und für Anteile an Betriebskosten der Tageseinrichtungen für Kinder

Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird (§ 36 Abs. 4 GemHVO).

Im Jahresabschluss 2008 wurden für den Fachbereich des Jugendamts u.a. folgende Rückstellungen ausgewiesen:

▪ Anteil Betriebskosten Tageseinrichtungen Kommunale Träger	382.823,31 €
▪ Anteil Betriebskosten Tageseinrichtungen Kirchliche Träger	83.014,61 €
▪ Anteil Betriebskosten Tageseinrichtungen Arme Träger	258.024,65 €
▪ Erstattung an andere Träger der Jugendhilfe	743.441,18 €

In seinem Schreiben vom 01.03.2010 hat das Fachamt zur Notwendigkeit der Bildung dieser Rückstellungen folgende Angaben gemacht:

### Anteil an den Betriebskosten der Tageseinrichtungen für Kinder

*"Bis zum 31.07.2008 wurden die Betriebskostenzuschüsse nach dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (GTK) "spitz" abgerechnet. Zum 01.08.2008 ist das Kinderbildungsgesetz (KiBiz) in Kraft getreten. Der Ergebnisplan 2008 wurde mit Ablauf 25.02.1009 geschlossen. Zu diesem Zeitpunkt lagen die Anträge der Träger auf Festsetzung der Betriebskostenzuschüsse nicht in geprüfter Form vor. Für Nachzahlungen an die Träger wurden daher Rückstellungen in o.g. Höhe gebildet. Erfahrungswert aus Vorjahren."*

### Erstattung an andere Träger der Jugendhilfe

*"Die Beträge wurden von der Sachbearbeitung auf den Einzelfall bezogen festgestellt. Soweit Forderungen anderer Jugendämter nicht in bezifferter Form vorlagen, wurde eine Hochrechnung aufgrund von Erfahrungswerten vorgenommen. Nach der jeweiligen Einschätzung der Sachbearbeitung kann in jedem betroffenen Fall davon ausgegangen werden, dass die Forderung zu Recht besteht und die Zahlung aus diesem Grund zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen muss. Der Ergebnisplan 2008 wurde mit Ablauf des 25.02.1009 geschlossen. Die Forderungen beziehen sich alle auf einen Zeitraum vor dem 01.01.2009. Nähere Angaben können zu Prüfzwecken den Einzelakten entnommen werden."*

Die Fälle, für die Rückstellungen gebildet wurden, ergeben sich aus nachstehender Tabelle des Fachamts:

<b>Rückstellungen für Kostenerstattungen an andere Träger</b>			
<i>Az.</i>	<i>Rückstellung 2007 (€)</i>	<i>Rückstellung 2008 (€)</i>	<i>Bemerkungen</i>
2292	50.000	14.000	Rechtsstr. VG wegen KE ab 08/03
3006	5.600		KE zw. JÄ strittig, KE für 2007
2547	11.109		Rechtsstr. VG wegen 10/02 bis 01/03
Vorg.	4.600		KE zw. JÄ strittig für 2007
1206	8.151	9.200	KE zw. JÄ strittig ab 2007
Vorg.	30.000	8.000	KE zw. JÄ strittig ab 2006
1794	63.224		KE-Rückford. LVR ab 01.01.2003 strittig
2023	44.047		KE-Rückford. Stadt. Eschw. Strittig
4012	4.125		KE zw. JÄ strittig 2007
Vorg.		8.500	KE zw. JÄ strittig 2008
Vorg.		4.200	KE zw. JÄ strittig 2008
Vorg.		1.900	KE zw. JÄ strittig 10/08 bis 12/08
Vorg.		5.394	ungkl. Zuständigkeitswechsel
Vorg.		5.059	ungkl. Zuständigkeitswechsel
Vorg.		1.994	ungkl. Zuständigkeitswechsel
3931		7.400	KE zw. JÄ strittig ab 26.12.07
3455		3.850	KE zw. JÄ strittig ab 01.07.08
Vorg.		12.000	Kein KE erteilt
Vorg.		12.000	Kein KE erteilt
Vorg.		760	Kein KE erteilt
Vorg.		4.774	Kein KE erteilt
Vorg.		4.571	Kein KE erteilt
Vorg.		1.400	Kein KE erteilt
Vorg.		4.500	Fehlender Forderungsnachweis
Vorg.		30.000	Fehlender Forderungsnachweis
Vorg.		35.000	Fehlender Forderungsnachweis
3774		1.770	Fehlender Forderungsnachweis
3607		6.090	Fehlender Forderungsnachweis
Vorg.		1.400	Fallübernahme verzögerte sich
Vorg.		1.290	Fallübernahme verzögerte sich
Vorg.		6.000	KE zw. JÄ strittig ab 04/08
Vorg.		11.000	KE zw. JÄ strittig ab 01/08
Vorg.		26.000	KE zw. JÄ strittig ab 07/08
Vorg.		40.000	KE wegen evt. OEG Anspr. Offen (seit 2005)
2657		9.800	Ausstehender Forderungsnachweis 02/08 - 12/08
4269		26.843	Ausstehender Forderungsnachweis 06/08 - 12/08
4319		1.773	Ausstehender Forderungsnachweis 11/08 - 12/08
Vorg.		17.756	Ausstehender Forderungsnachweis 09/08 - 12/08
Vorg.		198.361	für sonst. KE-Fälle analog geb. Verbindl. 2007
<b>Summe</b>	<b>220.856</b>	<b>522.585</b>	

Aufgrund der vom Fachamt zur Verfügung gestellten Unterlagen und Erläuterungen sah das Rechnungsprüfungsamt keine Veranlassung für eine darüberhinausgehende Prüfung.

## Instandhaltungsrückstellungen

**Bilanzsumme: 3.092.212,25 €**

Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein (§ 36 Abs. 3 GemHVO).

Vergleicht man die Werte von Eröffnungsbilanz (Stichtag "01.01.2008") und Jahresabschluss ("31.12.2008"), stellt sich die Entwicklung innerhalb der Einzelvorhaben des Kreises wie folgt dar:

	<i>01.01.2008</i>	<i>31.12.2008</i>
Mauersanierung Burg Nideggen	140.481,00 €	<b>81.811,86 €</b>
Dachsanierung Haus A	12.000,00 €	<b>12.000,00 €</b>
Sanierung der Trinkwasserleitungen	65.000,00 €	<b>65.000,00 €</b>
Sanierung von Alu-Fassaden	20.000,00 €	<b>20.000,00 €</b>
WC-Sanierung KH, Haus A	80.000,00 €	<b>80.000,00 €</b>
Sanierung Ersatzstromversorgung	1.848,00 €	<b>0,00 €</b>
Sanierung Rampe Tiefgarage Nord	41.000,00 €	<b>19.049,08 €</b>
Sanierung Hoffläche	140.000,00 €	<b>140.000,00 €</b>
Sanierung Kaltwasserleitungen	50.000,00 €	<b>50.000,00 €</b>
Sanierung der Wasserleitung BKN	50.000,00 €	<b>50.000,00 €</b>
Sanierung WC-Anlagen BKN	43.000,00 €	<b>43.000,00 €</b>
Sanierung Sporthallenboden BKN	70.000,00 €	<b>70.000,00 €</b>
Sanierung Warmwasserversorg. Sporthalle BKS	200.000,00 €	<b>200.000,00 €</b>
Sanierung Betonstützmauer Außenb. BKS	90.000,00 €	<b>90.000,00 €</b>
Sanierung Sonnenschutzanlagen	36.275,00 €	<b>0,00 €</b>
Sanierung WC-Anlagen EG, BKT	15.000,00 €	<b>15.000,00 €</b>
Dachsanierung Altbau, BKT	130.000,00 €	<b>130.000,00 €</b>
Sanierung Kühlhaus Trakt II, B	10.000,00 €	<b>10.000,00 €</b>
Sanierung von Dachflächen BKS	640.000,00 €	<b>640.000,00 €</b>
Sanierung Aufzugsanlagen, BKT	50.000,00 €	<b>50.000,00 €</b>
Erneuerung Klassenbeleuchtung	40.000,00 €	<b>40.000,00 €</b>
Sanierung Bodenb. Kleinspiel. Sport. SA	19.000,00 €	<b>19.000,00 €</b>
Dachsanierung Schwimmbad	46.306,00 €	<b>32.842,39 €</b>
Sanierung Abwasseranlagen, SAS	30.000,00 €	<b>30.000,00 €</b>
Brückensanierung	635.848,29 €	<b>597.358,85 €</b>
Sanierung vor Ab- und Umstufungen	167.500,00 €	<b>167.500,00 €</b>
Sanierung der Rurbrücke Kallerbend	150.000,00 €	<b>150.000,00 €</b>
Rückstellung PPP Amt 18	362.379,28 €	<b>289.650,07 €</b>
<b>Summe</b>	<b>3.335.637,00 €</b>	<b>3.092.212 €</b>

In einzelnen Fällen reduzierte sich die Rückstellungshöhe (5) oder der Ansatz wurde gänzlich aufgelöst (2). In den weitaus meisten Fällen (21) blieben die Ansätze gegenüber den Werten in der Eröffnungsbilanz unverändert.

Am 11.02.2010 wurde das Fachamt um eine dezidierte Darstellung von Rückstellungsnotwendigkeit und - berechtigung, im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, unterlassene Aufwendung für die Instandhaltung (betriebliche Gründe), konkrete Beabsichtigung der Nachholung (Haushaltsplanung etc.), Wahrscheinlichkeit

der Realisierung und um konkrete Ermittlung bzw. Berechnung der Rückstellungshöhe im Einzelfall gebeten.

Mit Schreiben vom 23.02.2010 nimmt Amt 18 dazu wie folgt Stellung:

*"Bei den angefragten Rückstellungspositionen handelt es sich um erforderliche Instandsetzungs- und Sanierungsmaßnahmen, die eigentlich bereits vor Jahren hätten durchgeführt werden müssen. Auf Grund restriktiver Haushaltsplanungen konnten diese jedoch nicht realisiert werden. Erst mit Einführung der bilanziellen Haushaltsplanung und der hiermit verbundenen Abgrenzungspflicht wurden hierfür Rückstellungen gebildet. Hinsichtlich ihrer Erforderlichkeit wurden die einzelnen Maßnahmen bereits mit der ersten Eröffnungsbilanz vom Fachamt hinreichend erläutert."*

Aufgrund der verwaltungsseitigen Erläuterungen und angesichts des Umstandes, dass der Jahresabschluss gegenüber den Ausweisungen in der Eröffnungsbilanz keine neugebildeten Einzelansätze enthält, verzichtet das Rechnungsprüfungsamt auf weitergehende Prüfungshandlungen.

### Rückstellungen Brandschutzmaßnahmen

**Bilanzsumme: 1.116.706,93 €**

Rückstellungen aufgrund gesetzlicher und behördlicher Auflagen hinsichtlich Brandschutzmaßnahmen stellen keine Instandhaltungsrückstellung, sondern eine „sonstige Rückstellung“ nach § 36 Abs. 4 GemHVO für Verpflichtungen dar, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind. In diesem Fall liegen öffentliche Auflagen vor (die § 17 und §§ 29 – 38 BauO NRW enthalten beispielsweise zahlreiche Vorschriften zum vorbeugenden baulichen Brandschutz), die, falls die Brandschutzmaßnahmen nicht durchgeführt werden, im Extremfall die Sanktion vorsehen, dass die Gebäude nicht mehr genutzt werden dürfen.

In Gegensatz zu den Instandhaltungsrückstellungen, bei denen als Aufwandsrückstellung nur eine Innenverpflichtung hinsichtlich der Beseitigung des Instandhaltungsrückstaus vorliegt, existiert bei den Brandschutzmaßnahmen mithin eine konkrete Außenverpflichtung der Kommune. Vergleicht man die Werte von Eröffnungsbilanz (Stichtag "01.01.2008") und Jahresabschluss ("31.12.2008"), stellt sich die Entwicklung innerhalb der Einzelvorhaben des Kreises wie folgt dar:

	01.01.2008	31.12.2008
Brandschutzmaßnahmen Kreishaus	979.026 €	<b>911.026 €</b>
Brandschutzmaßnahmen Flure / Kunstraum BKS	64.641 €	<b>36.968 €</b>
Brandschutz Neubauflore BKT	90.000 €	<b>90.000 €</b>
Austausch Brandmeldeanlage BK	73.000 €	<b>68.711 €</b>
Rettungswege Fensteranlagen	10.000 €	<b>10.000 €</b>
Austausch Brandmeldeanlagen BK	42.214 €	<b>0,00 €</b>
Summe	1.258.881 €	<b>1.116.706 €</b>

Bei drei Maßnahmen reduzierte sich die Rückstellungshöhe, in einem Fall wurde der Ansatz gänzlich aufgelöst. In zwei Fällen blieben die Ansätze gegenüber den Werten in der Eröffnungsbilanz unverändert.

Am 11.02.2010 wurde das Fachamt um eine dezidierte Darstellung von Rückstellungsnotwendigkeit und - berechtigung, im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, unterlassene Aufwendung für die Instandhaltung (betriebliche Gründe), konkrete Beabsichtigung der Nachholung (Haushaltsplanung etc.), Wahrscheinlichkeit der Realisierung und um konkrete Ermittlung bzw. Berechnung der Rückstellungshöhe im Einzelfall gebeten.

Mit Schreiben vom 23.02.2010 nimmt Amt 18 dazu wie folgt Stellung:

*"Bei den angefragten Rückstellungspositionen handelt es sich um erforderliche Instandsetzungs- und Sanierungsmaßnahmen, die eigentlich bereits vor Jahren hätten durchgeführt werden müssen. Auf Grund restriktiver Haushaltsplanungen konnten diese jedoch nicht realisiert werden. Erst mit Einführung der bilanziellen Haushaltsplanung und der hiermit verbundenen Abgrenzungspflicht wurden hierfür Rückstellungen gebildet. Hinsichtlich ihrer Erforderlichkeit wurden die einzelnen Maßnahmen bereits mit der ersten Eröffnungsbilanz vom Fachamt hinreichend erläutert."*

Aufgrund der verwaltungsseitigen Erläuterungen und angesichts des Umstandes, dass der Jahresabschluss gegenüber den Ausweisungen in der Eröffnungsbilanz keine neugebildeten Einzelansätze enthält, verzichtet das Rechnungsprüfungsamt auf weitergehende Prüfungshandlungen.

## Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

**Bilanzsumme: 59.838.858,59 €**

Bei dem Bilanzposten *Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gem. § 86 GO NRW* sind solche Geldbeträge zu bilanzieren, die der Gemeinde von einem Dritten mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen. Die Kredite für Gemeinden, z.B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredits ist daher von dort übernommen und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen. Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Die Gemeinde muss in ihrer Bilanz sämtliche aufgenommenen Kredite, differenziert nach Kreditgebern, ansetzen, sodass gem. § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW nach

- Verbundenen Unternehmen (Nr. 4.2.1)
- Beteiligungen (Nr. 4.2.2)
- Sondervermögen (Nr. 4.2.3)
- Krediten vom öffentlichen Bereich (Nr. 4.2.4)
- Krediten vom privaten Kreditmarkt (Nr. 4.2.5)

zu unterscheiden ist.

Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen betreffen ausschließlich Darlehen von Banken und Kreditinstituten. Die Erfassung der diesbezüglichen Verbindlichkeiten zum 31.12.2008 erfolgte unter Zugrundelegung der von der Kämmerei für sämtliche Darlehen dokumentierten Restschuldbeträge. Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten belief sich auf 59.838.858,59 €. Die Restlaufzeiten der Darlehen stellen sich wie folgt dar:

- Darlehen mit Restlaufzeit bis zu einem Jahr	8.575.890,24 €
- Darlehen mit Restlaufzeit von einem bis fünf Jahren	25.711.654,85 €
- Darlehen mit Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren	25.551.313,50 €

Im Zuge der Prüfung erfolgte ein Abgleich der von der Kämmerei erstellten Auflistung des Schuldendienstes, welcher sämtliche Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, deren Ursprungskapital, die Restschuld sowie die Zins- und Tilgungszahlungen enthält, mit einem von der Kreiskasse zur Verfügung gestellten Nachweis der vierteljährlichen Abbuchungen der Zins- und Tilgungsleistungen durch die Darlehensgeber. Die Prüfung führte zu dem Ergebnis, dass die Darlehen, für die Abbuchungen vorgenommen worden sind, mit den Darlehen lt. Auflistung der Verbindlichkeiten übereinstimmt. Insofern ist davon auszugehen, dass sämtliche Kredite erfasst wurden.

### Anmerkung A 23

Die im Jahresabschluss für das Jahr 2008 dokumentierten Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen wurden lückenlos erfasst. Allerdings wurden die Tilgungszahlungen zum 30.12.2008 für die Darlehen Nr. 20, 72 und 78 (Restlaufzeiten mehr als fünf Jahre) i.H.v. 21.729,85 € bei der Ermittlung der Restschuld zum 31.12.2008 nicht berücksichtigt. Die tatsächliche Bilanzsumme betrug demnach 59.817.128,73 €. Zur näheren Erläuterung des Sachverhalts wird auf die Ausführungen im Kapitel "Sonstige Vermögensgegenstände" (S. 91) verwiesen.

## Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

**Bilanzsumme: 22.885.129,73 €**

Bei dem Bilanzposten *Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gem. § 89 Abs. 2 GO NRW* sind Kredite der Gemeinde zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit zu bilanzieren. Ein Hauptmerkmal dieser Kredite ist deren kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils nie länger als ein Jahr. Die "Liquiditätskredite", die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zugeordnet sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen der Kredite für Investitionen. Diese unterliegen einer gesonderten Festsetzung. In der gemeindlichen Haushaltssatzung ist ein Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen.

Zu unterscheiden ist zwischen:

- Festbetragskrediten und
- Kontokorrentkrediten.

Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen.

Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kontokorrentkredits. Demzufolge sind unter diesem Bilanzposten die Verbindlichkeiten aus allen Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln anzusetzen.

Gem. § 41 Abs. 4 GemHVO NRW sind Kredite zur Liquiditätssicherung auf der Passivseite der Bilanz zu bilanzieren. Die vorausgeschickt setzen sich diese Kredite zum Stichtag 31.12.2008 lt. den ergänzenden Erklärungen der Kämmerei zum Jahresabschluss 2008 (Ziff. 2.4 und 4.3) wie folgt zusammen:

- Girokonto Sparkasse Düren (Konto 356 212)	./.	3.885.129,73 €
- Kassenkredit Sparkasse Düren (Konto 261784)	./.	4.000.000,00 €
- Kassenkredit Sparkasse Düren (Konto 263129)	./.	<u>15.000.000,00 €</u>
- Gesamtbetrag Liquiditätskredite	./.	22.885.129,73 €

Im Zuge der Prüfung wurden die im Jahresabschluss ausgewiesenen Kredite zur Liquiditätssicherung mit den Beständen des Girokontos und der beiden Kassenkreditkonten der Zahlungsabwicklung abgeglichen. Abweichungen ergaben sich nicht.

Die in der Bilanz dokumentierten Kredite zur Liquiditätssicherung stimmen mit den Kontoständen per 31.12.2008 überein.

## Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

**Bilanzsumme: 13.163.269 €**

Bereits im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz befinden sich ausführliche Erläuterungen zu den in dieser Bilanzzeile zu passivierenden Sachverhalten, insbesondere der Verbindlichkeiten aus einem unter der Bezeichnung *ÖPP/PPP*<sup>181</sup> bekannten Konstrukt. Mit der Fertigstellung erster Teilbereiche ist die Grundlage für die Berechnung der Verbindlichkeiten nicht mehr nur der Aktivposition *Anlagen im Bau*, da fertige, einzeln bewertbare Vermögensgegenstände innerhalb der Sachanlagen entsprechend ausgewiesen werden.

Auf Anfrage des Prüfers hin hat die Kämmerei die Berechnung der Bilanzposition erläutert. Der Wert aus der Eröffnungsbilanz wurde zunächst erhöht um die in 2008 fertiggestellten Vermögensgegenstände in Höhe von 8.929.507 €; entsprechende Aktivierungen finden sich auf der Aktivseite. Anschließend erfolgte der Abzug der investiven Auszahlungen an den ÖPP-Partner in Höhe von 779.592 €.

Der Prüfer konnte die nunmehr konform zu den Handreichungen des IM NRW und dem GPA-Kommentar durchgeführte Bilanzierungsmethode anhand von Listen nachvollziehen. Es lagen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen Verbindlichkeiten sprechen.

## Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

**Bilanzsumme: 0 €**

Im Gegensatz zur Eröffnungsbilanz schließt der Sonderhaushalt 101 defizitär ab, sodass aus der ehemaligen Verbindlichkeit eine Forderung geworden ist. Diese sagt nunmehr aus, dass der Bestand der Liquidien Mittel durch die Verwaltung fremder Finanzmittel im Sinne von § 16 Abs. 1 GemHVO zusätzlich verringert wurde.

Weitere Erläuterungen zum Thema *fremde Finanzmittel/Sonderhaushalt* finden sich in Kapitel 4.5 des Verwaltungsprüfberichts 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09). Die Prüfung des Saldos findet unter Bilanzziffer 2.2.1.4 *Forderungen aus Transferleistungen* statt.

Erneut werden die Rechnungsabgrenzungen der Leistungsverwaltung nicht bei den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen, sondern bei den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesen, was aus Transparenzgründen vom RPA als die schlechtere Lösung angesehen wird. Beanstandet werden kann dies jedoch nicht, da es sich um ein quasi-Wahlrecht handelt.

Es liegen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sprechen.

<sup>181</sup> Öffentlich-Private Partnerschaft bzw. Public-Privat-Partnership

## Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

**Bilanzsumme: 31.423,02 €**

Wie bereits bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz dargestellt, stehen *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* im engen Zusammenhang mit sog. offenen Posten, somit mit der Kreditorenbuchhaltung (Personenstammdatenmanagement, PSM).

Aus diesem Grunde fand im Vorfeld zum Jahresabschluss bereits ein Abgleich zwischen den Verbindlichkeiten in der Bilanz und den Verbindlichkeiten im PSM statt. Die Übereinstimmung konnte hergestellt werden – das RPA empfahl der Kämmerei jedoch, vereinzelte Sachverhalte vor der Aufstellung des Jahresabschlusses dahingehend zu überprüfen, ob es sich im Einzelnen um passivierungsfähige Posten handelt. Korrekturen sind nicht erfolgt.

Der Rückgang der *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* ist zum Großteil darauf zurückzuführen, dass diverse Zinsverbindlichkeiten -im Gegensatz zum letzten Jahr- noch in der Buchungsperiode abgebucht wurden, für die sie zu zahlen waren. Entsprechend durften diese auch nicht mehr passiviert werden.

Dem RPA liegen keine Hinweise vor, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen *konsumtiven* Verbindlichkeit sprechen.

Ebenfalls für den Jahresabschluss besteht die Pflicht zum Ausweis investiver Verbindlichkeiten vorrangig im Bereich der *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen*<sup>182</sup>. Die Kämmerei wurde zuletzt mit Schreiben vom 22.02.2010 aufgefordert, die Gesamtsumme der investiven Verbindlichkeiten zu benennen, die in der Bilanzzeile *4.8 sonstige Verbindlichkeiten* ausgewiesen werden. Der Gesamtbetrag beläuft sich laut Schreiben der Kämmerei vom 15.04.2010 auf 114.662 €.

### **Anmerkung A 24**

Nach den GoI der Klarheit und der Nachprüfbarkeit hätten die Investitionsverbindlichkeiten in Höhe von 114.662 € in der Bilanzzeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* ausgewiesen werden müssen.

Der Ausweis in einer falschen Bilanzzeile ist bezogen auf die Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen als weniger gravierend zu bewerten, als das Auslassen einer Position – zumal beide Bilanzzeilen den Verbindlichkeiten gem. § 41 Abs. 4 GemHVO zuzurechnen sind. Damit führt dieser Fehler zu keiner Beanstandung im Sinne von § 101 Abs. 5 GO.

<sup>182</sup> eine detaillierte Begründung findet sich im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz, Abschnitt 11.4.5, S. 96-99. Letztlich steht den Verbindlichkeiten für Investitionen ein bewertbarer Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz gegenüber, mit dessen Wert sich die Höhe der Verbindlichkeit bestimmen lässt.

## Erhaltene Anzahlungen / Sonstige Verbindlichkeiten

**Bilanzsummen: 90.258 € / 6.330.644 €**

Anders als in der Eröffnungsbilanz werden im ersten Jahresabschluss die bislang in den *sonstigen Verbindlichkeiten* enthaltenen *erhaltenen Anzahlungen* als separate Bilanzzeile ausgewiesen. Diese Möglichkeit wird in den Handreichungen des IM, 3. Auflage, zu § 41 GemHVO (S. 682) beschrieben<sup>183</sup>.

Die unter der Position 4.7 *erhalte Anzahlungen* ausgewiesenen Werte wurden in Stichproben geprüft und führten nicht zu Beanstandungen. Die vorgenommene numerische Erweiterung der Verbindlichkeiten führt aus Sicht des RPA aufgrund der Eindeutigkeit in der Benennung der Bilanzzeile nicht zu einer Einschränkung der Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen.

Auch in der Schlussbilanz hat die Bilanzzeile 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* eine Art Sammelfunktion – allerdings ist der Gesamtwert der sonstigen Verbindlichkeiten deutlich gesunken. Dies ist zum Teil einer Absprache zwischen RPA und Kämmerei geschuldet, wonach lediglich Rückstellungen, die bis zum Tag der Schließung der Rechnungsperiode 2008 (25.02.2009) zur Auszahlung gekommen sind, in die sonstigen Verbindlichkeiten als Rechnungsabgrenzung umgebucht wurden.

Die Rückstellungen, die zwischen der Schließung der Rechnungsperiode und der Fertigstellung des Jahresabschlusses zur Auszahlung kamen und damit prinzipiell nicht mehr als Rückstellung dargestellt werden sollten, konnten in den Rückstellungen verbleiben. Die Kämmerei teilte auf Anfrage hin mit, dass keinerlei Umbuchungen im Jahresabschluss 2008 durchgeführt wurden. Das RPA hat sich bereits mit der Kämmerei darauf verständigt, dass im Vorfeld der Jahresabschlussarbeiten 2009 diesbezüglich verfeinerte Abstimmungen getroffen werden, die auf den Erfahrungen des ersten Jahresabschlusses aufbauen.

Die Zusammensetzung der Bilanzzeile 4.8 *sonstigen Verbindlichkeiten* wurde mit Schreiben vom 31.07.2009 bei der Kämmerei abgefragt und stellt sich wie folgt dar:

Antizipative Rechnungsabgrenzung <sup>184</sup> lt. Ausk. Kämmerei	4.403.145 €
Ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)	755.226 €
Fehlbetrag KDVZ	337.769 €
Investitionsverbindlichkeiten	114.662 €
Pensionsverbindlichkeiten (Studieninstitut)	269.864 €
Sonstige	449.978 €
<b>Summe:</b>	<b>6.330.644 €</b>

### Antizipative Rechnungsabgrenzungen

Die antizipativen Rechnungsabgrenzungen wurden für den Jahresabschluss nicht mehr über Ämterlisten ermittelt, sondern als Konsequenz von Auszahlungen in der Rechnungsperiode 2009 direkt für 2008 gebucht. Der bei der Prüfung der Rechnungsabgrenzungsposten ebenfalls beschriebene buchungstechnische Fehler<sup>185</sup> wurde vollständig korrigiert. Das Gesamtvolumen der antizipativen Rechnungsabgrenzungen hat sich im Vergleich zur Eröffnungsbilanz (6.696.791 €) stark vermin-

<sup>183</sup> Wegen der Bedeutung der von Dritten der Gemeinde gewährten Zuwendungen ist es sachlich gerechtfertigt, die erhaltenen Zuwendungen, soweit sie noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet worden sind, in der gemeindlichen Bilanz gesondert als „Erhaltene Anzahlungen“ vor dem Sammelposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen und sie nicht in diesem Sammelposten untergehen zu lassen.

<sup>184</sup> Antizipative Rechnungsabgrenzung bedeutet, dass Ertrag oder Aufwand vor dem Bilanzstichtag entstehen, der entsprechende Zahlungsvorgang aber erst nach dem Bilanzstichtag gebucht wird. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden die Ertrags- und Aufwandsbuchungen gegen Forderungen und Verbindlichkeiten für die abzuschließende Rechnungsperiode nachgebucht und finden somit Einzug in Ergebnisrechnung und Schlussbilanz.

<sup>185</sup> Antizipative Verbindlichkeiten wurden versehentlich auf einem Rechnungsabgrenzungsposten gebucht.

dert. Eine Ursache für diese Entwicklung liegt in der weiter oben bereits aufgeführten Absprache zwischen RPA und Kämmerei. Wie zu erwarten, hat sich dadurch auch der Gesamtbetrag der Rückstellungen erhöht.

Bereits bei der Prüfung der Bilanzzeile 2.2.3 *sonstige Vermögensgegenstände* ist eine Bilanzverlängerung beanstandet worden, die durch Abbuchungen von Zins- und Tilgungsleistungen in der Rechnungsperiode 2008 in Höhe von insgesamt 113.781 € entstanden ist. Korrespondierend zu der Forderung wurden bei den "Sonstigen Verbindlichkeiten Amt 20" die Zinsverbindlichkeiten abgegrenzt. Damit ist zwar der Aufwand periodengerecht dem Haushaltsjahr 2008 angelastet worden, der Ausweis von Zinsforderungen und Zinsverbindlichkeiten stellt jedoch eine unrechtmäßige Bilanzverlängerung dar.

#### **Anmerkung A 25**

Die Prüfung hat ergeben, dass Zinsverbindlichkeiten in Höhe von 92.052 € zu Unrecht angesetzt wurden. In dieser Höhe bestehen keine Forderungen gegen den Kreis Düren.

Erneut werden die Rechnungsabgrenzungen der Leistungsverwaltung nicht bei den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sondern bei den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesen, was aus Transparenzgründen vom RPA als die schlechtere Lösung angesehen wird. Beanstandet werden kann dies jedoch nicht, da es sich um ein quasi-Wahlrecht handelt.

#### **Ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)**

Das RPA hat sich bereits im Vorfeld des Jahresabschlusses intensiv mit der Zusammensetzung der UZE zum 31.12.2008 beschäftigt und sich mit der Kämmerei über Korrekturbuchungen im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten verständigt. Erfreulicherweise konnte der Wert der ungeklärten Einzahlungen zum 31.12.2008 im Gegensatz zur Eröffnungsbilanz reduziert werden, was der Transparenz der Schlussbilanz zugutekommt.

#### **Fehlbetrag KDVZ**

Die KDVZ Rhein-Erft-Rur wies in ihrer Eröffnungsbilanz bereits einen „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ aus, der anteilig von den Zweckverbandsmitgliedern gefordert wurde. Der Betrag in Höhe von 337.769 € entspricht dem für den Kreis Düren festgelegten Anteil.

#### **Investitionsverbindlichkeiten**

Es wird auf die Ausführungen unter 4.5 *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* verwiesen.

#### **Pensionsverbindlichkeiten**

Die unter 4.8 ausgewiesene Pensionsverbindlichkeit besteht weiterhin aus einer Verpflichtung gegenüber dem Studieninstitut in Höhe von aktuell 269.864 €. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz verwiesen.

#### **Sonstige**

Die sonstigen Konten wurden stichprobenartig überprüft. Es ergaben sich keine Beanstandungen.

Dem RPA liegen keine weiteren Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit bzw. die Bilanzierungsfähigkeit der unter 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* ausgewiesenen Werte sprechen.

## Passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP)

**Bilanzsumme: 3.602.644 €**

Im Vergleich zur Eröffnungsbilanz sind in dieser Bilanzposition nur wertmäßige Anpassungen zu verzeichnen. Der Hauptbestandteil der PRAP besteht wiederum aus einer Abschlagszahlung im Bereich der job-com in Höhe von 3,6 Mio €, die zur Deckung der Aufwendungen im Jahr 2009 bestimmt ist. Darüber hinaus wurden noch vereinzelte wertmäßig unwesentliche Posten ausgewiesen.

Im Fokus der Prüfung durch das RPA standen

- die *Zusammensetzung der neuen PRAP* für die job-com
- die *buchungstechnische Abwicklung* der Vorjahreswerte und der neuen PRAP, die von den Ämtern sofort gebucht, d.h. nicht über Listen gemeldet wurden

Der PRAP aus dem Bereich der job-com entstand durch eine Einzahlung der Bundeskasse in Höhe von 3,6 Mio €, die als Abschlagszahlung für die Rechnungsperiode 2009 erst im nächsten Jahre ertragswirksam vereinnahmt werden darf.

Die Prüfung der buchungstechnischen Abwicklung der PRAP hat ergeben, dass unterjährig Geschäftsvorfälle aus dem Bereich der antizipativen Rechnungsabgrenzung auf dem Konto der passiven Rechnungsabgrenzungsposten gebucht wurden. Dieser Fehler wurde im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten mit einer Bestandskontenumbuchung hin in die Bilanzzeile *4.8 sonstige Verbindlichkeiten* vollständig korrigiert. Insgesamt haben sich keine Hinweise ergeben, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen Werte sprechen.

Außerhalb der job-com gibt es nur wenige Fachämter, die Abschlagszahlungen erhalten und diese im Kernhaushalt bewirtschaften. Die meisten Sachverhalte, insbesondere aus dem Bereich der Leistungsverwaltung, werden im sog. Sonderhaushalt als durchlaufende Finanzmittel gem. § 16 Abs. 1 GemHVO gebucht und unterliegen somit nicht der Abgrenzungspflicht.

Aufgrund des geringen Buchungsvolumens sieht das RPA im Bereich der PRAP keine Notwendigkeit für die Implementierung einer softwareseitigen Abgrenzungshilfe für die Fachämter.

Die Prüfung ergab keinerlei Anhaltspunkte, die gegen die Vollständigkeit der PRAP sprechen.

## Exkurs: Prüfung von Delegationsaufgaben

Gem. § 103 Abs. 1 GO sind in die Prüfung des Jahresabschlusses auch die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge aus delegierten Aufgaben einzubeziehen. Dies gilt gem. § 103 Abs. 1 letzter Satz GO auch dann, wenn "die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden und insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung sind".

Der Landschaftsverband hat folgende Aufgaben auf den Kreis Düren delegiert:

- Hilfe zur Pflege in Einrichtungen für Personen unter 65 Jahren
- Hilfe zur Pflege für Personen, die vorher Eingliederungshilfe erhalten haben
- Versorgung mit Hilfsmitteln im Bereich der Eingliederungshilfe

Prüfseitig betrachtet wurde lediglich der Komplex "Hilfe zur Pflege in Einrichtungen für Personen unter 65 Jahren". Die beiden übrigen Bereiche sollen im kommenden Jahr geprüft werden.

Mit der Durchführung der Aufgaben ist das hiesige Sozialamt betraut. Sämtliche Zahlungsvorgänge werden unmittelbar durch den Kreis Düren vorgenommen. Der Kreis Düren rechnet die Einnahmen und Ausgaben ¼ jährlich mit dem Landschaftsverband ab. Dieser erstattet die saldierten Ausgaben. Diesbezüglich ist zu beachten, dass die Abrechnungen des letzten Quartals eines jeden Jahres nicht mehr in diesem Jahr nachgewiesen werden sondern erst zu Beginn des neuen Jahres gebucht werden. Insofern sind regelmäßig Differenzen zwischen den gebuchten und den tatsächlichen Einnahmen zu verzeichnen.

Einer Auswertung der Buchungen der UA 4195, 4196 und 4199 zufolge ergeben sich für das Hj. 2008 folgende Einnahmen und Ausgaben:

- Einnahmen UA 4195 – 4199 Hj. 2008	7.464.954,42 €
- saldierte Einnahmen IV Quartal 2007	+ 298.819,05 €
- saldierte Einnahmen IV Quartal 2008	<u>+ 46.231,78 €</u>
- <b>Gesamteinnahmen</b>	<b>7.810.005,25 €</b>
- <b>Gesamtausgaben UA 4195 – 4199 H. 2008</b>	<b><u>7.807.968,91 €</u></b>
- <b>Differenz Einnahmen – Ausgaben</b>	<b>+ 2.036,34 €</b>

Die Differenz i.H.v. 2.036,34 € stammt noch aus dem Hj 2007. Das Sozialamt ist in Zusammenarbeit mit der Kämmerei zur Zeit mit der Klärung dieses im Verhältnis zu den gesamten Einnahmen und Ausgaben geringfügigen Betrags befasst.

Das Ergebnis der materiellen (sozialhilferechtlichen) Prüfung wurde im Bericht über die Verwaltungsprüfung 2008/2009 dargestellt<sup>186</sup>. Auswirkungen auf die Bilanz ergeben sich insofern nicht.

<sup>186</sup> Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09), S. 84

## Sonderhaushalt und Jahresabschluss

### a) Allgemeines

Beim Kreis Düren wird neben dem allgemeinen Kernhaushalt (100) und dem Landshaushalt (300) ein weiterer Sonderhaushalt (101) geführt.

Umfang, Tragweite und rechtliche Rahmenbedingungen für die Einrichtung von Sonderhaushalten sowie die dort zulässigen finanziellen Transaktionen hat die örtliche Rechnungsprüfung bereits im **Verwaltungsprüfbericht 2008/2009** umfassend dargelegt<sup>187</sup>. Diese Darstellung ist Grundlage und Bestandteil der vorliegenden Jahresabschlussprüfung.

Der Jahresabschluss ist u.a. dahingehend zu prüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind (§ 101 Abs. 1 GO). Hierzu zählen insbesondere sämtliche Vorschriften der kommunalen Haushaltswirtschaft<sup>188</sup>, vor allem die §§ 75 ff. GO sowie die Prüfung der Zahlungsabwicklung des Sonderhaushalts nach § 16 Abs. 2 GemVHO.

Der Sonderhaushalt ist nicht gänzlich vom Haushalt losgelöst, sondern tangiert auch Parameter des zu prüfenden Jahresabschlusses, z.B. im Bereich der liquiden Mittel, der Ausweisung von Forderungen (oder Verbindlichkeiten) oder der Finanzrechnung. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat somit auch die Prüfung des Sonderhaushalts zu umfassen.

Ausnahmen vom Veranschlagungsprinzip im Finanzplan enthält § 16 GemHVO, wonach fremde Finanzmittel nicht veranschlagt werden<sup>189</sup>. Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden. Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat. Auch Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln<sup>190</sup>.

§ 16 Abs. 2 GemHVO erweitert den Absatz 1 dahingehend, dass der Hauptverwaltungsbeamte anordnen kann, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen und geleistet werden dürfen. Dies eröffnet auch die Möglichkeit, die Finanzbuchhaltung für Dritte zu übernehmen. Aber auch hierbei muss es sich um *fremde* Finanzmittel im Rahmen des § 16 Abs. 1 GemHVO handeln.

Die Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte (andere Gemeinden, Zweckverbände) ist über Absatz 2 i.V.m. Absatz 1 Nr. 2 gedeckt. Eine vertragliche Vereinbarung mit *Privaten* scheidet aber aus, da es sich nicht um einen öffentlichen Auftraggeber handelt. Die GPA NRW betont zudem, dass die Annahme und Zahlung der Finanzmittel im Interesse des Kreises liegen muss.

Nach § 39 Satz 5 GemHVO sind fremde Finanzmittel nach § 16 GemHVO in der Finanzrechnung in Höhe und Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

<sup>187</sup> Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09), Kap. 4.5, S. 18 ff.

<sup>188</sup> IM NRW, Handreichung NKF (3. Auflage), zu § 101 GO, Erl. 1.2 ff.

<sup>189</sup> Das IM NRW stellt in seinen Handreichungen (3. Auflage) zu § 16 GemHVO klar, dass die Norm kein Verbot für die Veranschlagung fremder Finanzmittel im Haushaltsplan darstellt. Diese muss jedoch -analog der Finanzrechnung- in einer gesonderten Haushaltsposition erfolgen.

<sup>190</sup> IM NRW, Handreichung zum NKF, 3. Auflage, zu § 16 GemHVO

## b) Ergebnis des Sonderhaushaltes 2008

Im Sonderhaushalt müssen lediglich die Ein- und Auszahlungen der abzuschließenden Rechnungsperiode ausgewiesen werden. Die Gliederung dieser Finanztransaktionen erfolgt (wie auch im Kernhaushalt) über Produkte, wobei die Verwaltung frei in der Aufteilung und Benennung ist. Die nachfolgende Übersicht zeigt die von der Verwaltung gewählte Unterteilung inklusive entsprechender Jahreswerte auf:

Bezeichnung	Einzahlungen	Auszahlungen	Saldo
durchlaufende Gelder Amt 10	257.220,26 €	257.282,82 €	-62,56 €
durchlaufende Gelder Amt 18	8.202,90 €	0,00 €	8.202,90 €
durchlaufende Gelder Amt 20	8.190,00 €	8.190,00 €	0,00 €
durchlaufende Gelder Amt 36	1.046.000,00 €	1.087.840,00 €	-41.840,00 €
durchlaufende Gelder Amt 39	1.181.979,91 €	994.205,14 €	187.774,77 €
durchlaufende Gelder Amt 50	20.258.606,40 €	20.586.651,33 €	-328.044,93 €
durchlaufende Gelder Amt 51	2.570.361,11 €	2.634.398,13 €	-64.037,02 €
durchlaufende Gelder Amt 56	111.049.278,12 €	111.056.660,50 €	-7.382,38 €
durchlaufende Gelder Amt 67	3.150,00 €	3.150,00 €	0,00 €
durchlaufende Gelder Stabstelle 01	7.118,20 €	6.873,40 €	244,80 €
Ein- und Auszahlungen Indeland	1.893.840,26 €	2.919.116,44 €	-1.025.276,18 €
Einnahmen/Ausg. durchlauf. VHS	7.942,39 €	5.303,49 €	2.638,90 €
Geldleistungen nach § 25 WBG	303,88 €	303,88 €	0,00 €
Handvorschüsse	416.531,56 €	270.550,93 €	145.980,63 €
ursprüngl. Vorschusskon. Amt 18	12.285,82 €	12.439,84 €	-154,02 €
ursprüngl. Vorschusskon. Amt 50	11.385,00 €	12.465,00 €	-1.080,00 €
<b>Summen:</b>	<b>138.732.395,81 €</b>	<b>139.855.430,90 €</b>	<b>-1.123.035,09 €</b>

Dabei ist zunächst festzustellen, dass es Produkte gibt, die mehr Auszahlungen geleistet als Einzahlungen erhalten haben, was letztlich zu dem negativen Gesamtsaldo in Höhe von 1,1 Mio € geführt hat.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass einige Produkte zum 01.01.2008 über Guthaben<sup>191</sup> verfügten und damit mehr Auszahlungen leisten konnten als ihnen an Liquidität in der Rechnungsperiode zugeflossen ist. Die Eröffnungsbilanz weist ein solches (saldiertes<sup>192</sup>) Guthaben in der Bilanzzeile *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* in Höhe von 505 T € aus. Dieses Guthaben ist zum großen Teil dem Produkt *durchlaufende Gelder Amt 50* zuzuordnen, sodass sich der negative Saldo dort nahezu egalisiert.

Grundsätzlich kann ein Sonderhaushalt, in dem fremde Finanzmittel gem. § 16 Abs. 1 GemHVO gebucht werden, nur mit einem Überschuss an Einzahlungen abschließen, was bedeutet, dass zum Bilanzstichtag nicht alle erhaltenen Finanzmittel an die entsprechenden Empfänger weitergeleitet wurden.

Das Ergebnis in 2008 zeigt jedoch auf, dass die Auszahlungen des Sonderhaushaltes die Einzahlungen und entsprechende Guthaben aus Vorjahren um 600 T € über-

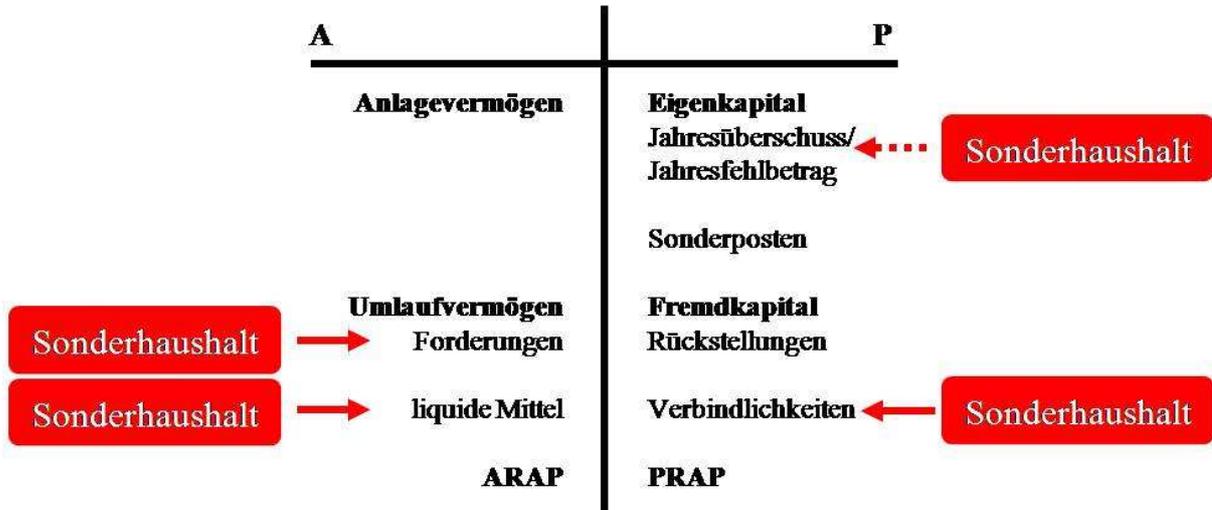
<sup>191</sup> Es handelt sich also um Einzahlungen aus früheren Rechnungsperioden, die noch nicht verausgabt wurden.

<sup>192</sup> Auch in der Eröffnungsbilanz hat es Produkte im Sonderhaushalt mit negativen Beständen gegeben. Im Bereich der Abschlagszahlungen durch ü.ö. Träger kann der Fall auftreten, dass die tatsächlichen Zahlungen des Kreises Düren die erhaltenen Abschläge kurzzeitig überschreiten, in diesem Fall sind aber auf absehbare Zeit hin die Abschläge anzupassen.

steigen. Es kam also nicht nur in Teilbereichen zu Zahlungen, die nicht mit der Definition der durchlaufenden Gelder i.S.v. § 16 Abs. 1 GemHVO vereinbar sind. Aus diesem Grunde hat sich das RPA nach den Ausführungen im Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09, S. 18 ff.) erneut mit dem Thema auseinandergesetzt.

### c) Auswirkungen auf den Haushalt/Jahresabschluss

Obwohl die Finanztransaktionen in einem separaten Buchungskreis geführt werden, wirkt sich der Sonderhaushalt gleich in mehrfacher Weise auf die Komponenten der Rechnungslegung aus. Für die drei Hauptkomponenten *Jahresabschlussbilanz*, *Ergebnis- und Finanzrechnung* zeigt die folgende Übersicht, an welchen Stellen das Ergebnis des Sonderhaushaltes Einfluss nimmt:



### Schlussbilanz (Auswirkung auf Forderungen und Verbindlichkeiten)

Während in der Eröffnungsbilanz<sup>193</sup> Verbindlichkeiten gegen den Sonderhaushalt in Höhe von 505T € ausgewiesen wurden, findet sich in der Schlussbilanz 2008<sup>194</sup> eine Forderung in Höhe von 617T €. Die beiden Posten geben Aufschluss darüber, ob die liquiden Mittel des Kreises Düren durch den Sonderhaushalt verbessert (der Sonderhaushalt verfügt über ein Guthaben) oder belastet wurden (der Sonderhaushalt hat sich zusätzliche Finanzmittel vom Kernhaushalt geliehen). Der Schlussbilanz lässt sich also entnehmen, dass der Kernhaushalt eine **Forderung** gegen den Sonderhaushalt in Höhe von 617T € hat.

Diese Forderung gegen den Sonderhaushalt muss gem. § 35 Abs. 7 GemHVO auch in Gänze werthaltig sein (strenges Niederstwertprinzip). Anderenfalls sind Abschreibungen in Form von Aufwandsbuchungen durchzuführen.

<sup>193</sup> Zeile 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

<sup>194</sup> Zeile 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen

## Finanzrechnung (Auswirkung auf Liquide Mittel)

Jede Finanztransaktion im Sonderhaushalt hat direkte Auswirkung auf die liquiden Mittel, sprich die Bankbestände des Kreises Düren. Innerhalb der Bankkonten<sup>195</sup> wird nicht zwischen Zahlungsvorgängen von Kernhaushalt und Sonderhaushalt unterschieden. Dies entspricht dem Prinzip der „Einheitskasse“, die zum größten Teil zentral im Verantwortungsbereich der Zahlungsabwicklung liegt.

Anhand von offenen Posten (OP) werden die Zahlungsvorgänge in der Finanzsoftware den verschiedenen Haushalten zugeordnet. Der OP wird durch die Fachämter mittels Anordnungen erzeugt (früher: Soll-Stellung). Die Zuteilung einer Zahlungstransaktion zum Kernhaushalt oder Sonderhaushalt lässt sich ausschließlich der Finanzsoftware entnehmen. Ungeklärte Ein- und Auszahlungen werden zunächst im Kernhaushalt gebucht, bis ggf. die Zahlungsabwicklung eine Zuordnung zu einem OP aus dem Sonderhaushalt vornimmt.

Zum Bilanzstichtag kann aus der Summe der Ein- und Auszahlungen des Sonderhaushaltes abgelesen werden, wie sich die Finanzmittel des Kreises Düren durch dessen unterjährige Finanztransaktionen verändert haben. In 2008 stellt sich dies wie folgt dar:

Einzahlungen 2008	138.732.395 €
./. Auszahlungen 2008	<u>139.855.430 €</u>
<b>Saldo</b>	<b>-1.123.035 €</b>
./. "Guthaben" aus EB	<u>505.083 €</u>
<b>Belastung Liqu. Mittel</b>	<b>617.952 €</b>

Der Sonderhaushalt hat also die liquiden Mittel des Kreises Düren belastet.

## Ergebnisrechnung (Auswirkung auf Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag)

Die in der vorseitigen Grafik aufgeführte gestrichelte Linie besagt, dass der Sonderhaushalt nur *indirekte* Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung entfaltet, da in den separaten Kontenkreisen nur Zahlungstransaktionen gebucht werden.

Aber durch die Verwendung der kreiseigenen Finanzmittel entstehen auch Zinsaufwendungen /-erträge, die Auswirkung auf das Ergebnis des Kernhaushaltes haben. Hinzu kommen noch die Personal-/Sachaufwendungen, die bei der Bearbeitung des Sonderhaushaltes anfallen, diesem aber nicht in Rechnung gestellt werden.

<sup>195</sup> Der Plural der Bankkonten (z.B. Sparkasse, Deutsche Bank, Postbank) gilt nur für Einzahlungen, Auszahlungen erfolgen ausschließlich über das Konto der Sparkasse.

#### d) Produktkonto Indeland

Beim risikoorientierten Prüfungsansatz werden Einzelfallprüfungen dann durchgeführt, wenn sich aufgrund der analytischen Prüfungshandlungen Hinweise auf mögliche Fehler ergeben<sup>196</sup>. Gleichzeitig hat das RPA die Wirtschaftlichkeit kommunalen Handelns zu überprüfen (§§ 75 GO, 4 Abs. 3 RPO).

Im Sonderhaushalt 2008 wurden über das Produkt-Ausführungskonto 222 111 610 "Ein- und Auszahlungen Indeland" haushaltsrelevante Geschäftsvorfälle geführt. Aus der Finanzsoftware KIRP ergibt sich für das Hj. 2008 folgendes Ergebnis:

	<b>Einzahlungen</b>	<b>Auszahlungen</b>	<b>Saldo</b>
<b>Jahressumme</b>	<b>1.893.840,26 €</b>	<b>2.919.116,44 €</b>	<b>-1.025.276,18 €</b>

Mit Schreiben vom 25.01.2010 wurde die Kämmerei um Mitteilung gebeten, woraus sich dieser Saldo ergibt und wie die Summe im Folgejahr haushalts-, kassen- oder buchungstechnisch fortgeführt worden ist. Die Kämmerei teilte mit Schreiben vom 22.02.2010 mit, die Verantwortung über den Mittelfluss liege bei den jeweils bewirtschaftenden Organisationseinheiten.

Nach den der Rechnungsprüfung vorliegenden Unterlagen schloss der Kreis Düren am 30.04.2008 mit der GmbH einen Vertrag zur Durchführung einer Konzertveranstaltung im Mai 2008. Die Abwicklung sollte durch den Kreis Düren im eigenen Namen auf Rechnung der GmbH erfolgen. Der Kreis Düren galt insoweit als Veranstalter der Konzertveranstaltung und ging mit Auszahlungen in Vorleistung; spätere Erstattung(en) durch die GmbH war(en) vorgesehen. Nach Maßgabe des Vertrages trägt die GmbH das Risiko des Konzertes bis zu einer maximalen Summe von 300.000 €.

Für die örtliche Rechnungsprüfung ergeben sich folgende kommunal- und haushaltsrechtliche Bewertungen:

- Der geschlossene Vertrag begegnet bereits kommunalrechtlichen Bedenken, da in Anbetracht der finanziellen Größenordnung nicht mehr von einem Geschäft der laufenden Verwaltung i.S.d. § 42 KrO ausgegangen werden kann<sup>197</sup>.
- Die vom Sonderhaushalt geleisteten Zahlungen des Kreises tangieren die liquiden Mittel des Haushalts. Da zur Leistung der Zahlungen voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung (Kassenkredite) erforderlich waren, sind entsprechende Zinsaufwendungen (in der Ergebnisrechnung) entstanden.
- Die Abwicklung dieses Projekts über den Sonderhaushalt ist von § 16 GemHVO nicht gedeckt. Insbesondere ist nicht von "durchlaufenden Geldern" im Sinne dieser Vorschrift auszugehen, da hierzu die Finanzmittel zuerst eingehen müssen, bevor sie auszahrend weitergeleitet werden können<sup>198</sup>. Nur in einem solchen Fall wäre nach Auffassung der GPA NRW von einer "haushaltsneutralen" und die liquiden Mittel nicht tangierenden Haushaltsführung auszugehen.
- Nach § 24 Abs. 4 der Dienstanweisung "Finanzbuchhaltung" sollen Auszahlungen für andere nur geleistet werden, wenn Kassenmittel aus Einzahlungen für diese Stelle oder aus deren Beständen zur Verfügung stehen.

<sup>196</sup> KGSt Bericht 7/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band 1, S. 53

<sup>197</sup> Nach § 42 KrO obliegt dem Landrat die Führung der **Geschäfte der laufenden Verwaltung**. Dies ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, dessen Inhalt durch Auslegung oder Definition zu bestimmen ist. Nach Auffassung des OVG NRW liegt ein Geschäft der laufenden Verwaltung vor, wenn die Sache nach **Regelmäßigkeit** und **Häufigkeit** zu den **üblichen Geschäften** gehört (OVGE 25, 186, OVG 10, 311). Nach Ansicht des BGH sind hierunter Geschäfte zu verstehen, die in **regelmäßiger** Wiederkehr vorkommen und nach Größe, Umfang der Verwaltungstätigkeit und Finanzkraft der Kommune von sachlich **weniger erheblicher Bedeutung** sind (BGH, Urteil v. 27.10.2008, II ZR 158/06; Urteil v. 4.12.2003, III ZR 30/02).

<sup>198</sup> hierzu auch: GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 16 GemHVO, Erl. 2.

- Die mit der                      GmbH getroffene Erstattungsregelung unter Begrenzung auf 300.000 € ist mit haushaltswirtschaftlichen Vorgaben nicht vereinbar. Die maßgeblichen Haushaltsgrundsätze verpflichten die Kommunen vielmehr zur Beachtung des Vorrangs der Sicherheit und Risikominimierung<sup>199</sup>.
- Der Kreis Düren hat Zahlungen vor Eingang ausreichender Finanzmittel der                      GmbH geleistet. Dies tangiert die Vorgaben des § 87 GO. Dieser geht davon aus, dass die Kommunen möglichst keine wirtschaftlichen Risiken für fremde Interessen eingehen bzw. die Stellung eines Garanten für Dritte einnehmen<sup>200</sup>. Auszahlungen, die vor Eingang von Einzahlungen geleistet werden, sind dann ggf. unter die Begriffe "Sicherheiten, Bürgschaften oder Verpflichtungen aus Gewährverträgen" bzw. *Rechtsgeschäften, die diesen wirtschaftlich gleichkommen* zu subsumieren. In einem solchen Falle wäre aber nach § 87 Abs. 2 GO die Aufsichtsbehörde einzuschalten gewesen<sup>201</sup>.

Nach Auffassung der GPA NRW sollen Kommunen im Rahmen des § 16 GemHVO grundsätzlich nicht in Vorausleistung für Dritte gehen, da dies nicht ohne weiteres mit den Grundsätzen einer wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung in Einklang zu bringen ist. Eine vertragliche Vereinbarung mit *Privaten* scheidet ohnehin bereits aus, da es sich nicht um einen öffentlichen Auftraggeber i.S.d. GemHVO handelt<sup>202</sup>.

#### **Feststellung F 5**

Der Sonderhaushalt schließt mit –1.123 Mio € defizitär ab und ist in mehrere Komponenten des Jahresabschlusses 2008 eingeflossen. Dieser weist insgesamt eine Forderung i.H.v. 617 T € gegen den Sonderhaushalt aus. Die Höhe dieser Forderung ist allerdings gem. §§ 32, 35 Abs. 7 GemHVO im Einzelfall auf ihre Wertigkeit zu überprüfen. Soweit Forderungswerte abzuschreiben sind, sind diese gegen Aufwand zu buchen und damit vom allgemeinen Haushalt zu tragen.

Weiterhin wurden Maßnahmen über den Sonderhaushalt geführt, die nicht von den Vorgaben des § 16 GemHVO und des § 87 GO gedeckt waren und die über die Ergebnis- und Finanzrechnung des Haushalts hätten abgewickelt werden müssen. Die Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2008 können prüfungsseitig nicht beziffert werden.

<sup>199</sup> s. "Krediterlass" des IM NRW (RdErl. vom 9.6.2006, geändert durch Erlass vom 4.9.2009)

<sup>200</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 87 GO, Erl. 1 und 2.1, S. 189 ff.

<sup>201</sup> Vertiefend hierzu: *Rehn/Cronauge u.a.*: Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Band II, zu § 87 GO

<sup>202</sup> Stellungnahmen der GPA NRW vom 9.9. und 10.9.2009

## Prüfung des Anhangs

Nach § 44 GemHVO sind im Anhang zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Dem Anhang ist ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen (§ 44 Abs. 3 GemHVO). Weiterhin ist ein Lagebericht zu erstellen (§§ 95 GO, 48 GemHVO).

Der Anhang beschreibt zu den einzelnen Positionen die Erfassung und die angewandten Bewertungs- und/oder Vereinfachungsmethoden. Angaben zum Anlagevermögen, zu (sonstigen) Rückstellungen sowie den Restnutzungsdauern liegen vor. Die Beteiligungen und verbundenen Unternehmen sind angegeben (vgl. Kap. 1.3 ff. des Jahresabschlusses, S. 30 ff.). Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel sowie die Darstellung zu Leasingverträgen liegen vor.

Der Anhang enthält des Weiteren die erforderlichen Angaben nach § 95 Abs. 2 GO (unter Beifügung sog. Personenstammbblätter) sowie die nach § 35 Abs. 3 GemHVO vorgesehene Abschreibungstabelle. Die Verpflichtungen aus Leasingverträgen (§ 44 Abs. 2 Ziff. 8 GemHVO) sind abgedruckt (dort S. 067).

### Forderungsspiegel, Verbindlichkeitspiegel und Übersicht über die Leasingverpflichtungen

Dem Anhang des Jahresabschlusses waren ein Forderungsspiegel<sup>203</sup> gem § 46 GemHVO und ein Verbindlichkeitspiegel inkl. Übersicht über die Haftungsverhältnisse<sup>204</sup> gem. § 47 GemHVO beigefügt. Darüber hinaus erfolgte der Ausweis der Verpflichtungen aus Leasingverträgen<sup>205</sup> gem. § 44 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO. Die Prüfung der Daten führte zu folgenden Ergebnissen:

#### Forderungsspiegel

Der Forderungsspiegel stellt dar, zu welchem Zeitpunkt die bestehenden Forderungen zu liquiden Mitteln umgewandelt werden. Wie bereits im korrigierten Anhang der Eröffnungsbilanz werden die Bilanzpositionen unter *2.2 Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände* dargestellt.

Zur Vervollständigung schlägt das RPA der Verwaltung nochmals vor, den Forderungsspiegel auf alle Forderungen, also auch die Ausleihungen, zu erweitern. Nur in diesem Fall lassen sich sinnvolle Aussagen, z.B. bezogen auf Kennzahlen bezüglich Liquiditätszuflüssen aus dem Forderungsspiegel ableiten. Ebenfalls ist die Verwaltung nicht dem Vorschlag des RPA gefolgt, die zeitliche Zusammensetzung der Forderungen für die Vergangenheit darzustellen. Da der Forderungsspiegel vom Aufbau her dem Muster des IM entspricht, führte dies nicht zu einer Beanstandung.

Der IM legt sich in seinen Handreichungen zur GemHVO, 3. Auflage, nicht explizit fest, ob Forderungsberichtigungen (PWB/EWB) im Forderungsspiegel zu berücksichtigen sind. Der GPA-Kommentar zu § 46 GemHVO legt sich aufgrund der Formulierung von Abs. 2 darauf fest, dass die Forderungswerte des Forderungsspiegels nicht mit den Forderungen der Schlussbilanz übereinstimmen, da dort ein wertberechtigter Ausweis erfolgt.

<sup>203</sup> s. Band 2 des Jahresabschlusses 2008, Kap. E, S. 061

<sup>204</sup> s. Band 2 des Jahresabschlusses 2008, Kap. F1-2, S. 063 - 065

<sup>205</sup> s. Band 2 des Jahresabschlusses 2008, Kap. F3, S. 067 - 068

Aus Sicht des RPA ist es nicht sinnvoll, die einzelwertberechtigten Forderungen im Forderungsspiegel auszuweisen, da die Bewertung zum Bilanzstichtag einen reduzierten Zahlungseingang vorsieht, was direkte Auswirkungen auf den Zufluss liquider Mittel und somit auf die Kernaussage des Forderungsspiegels hat. Dies trifft grundsätzlich auch auf die pauschal berichtigten Forderungen zu, zumal diese Reduzierungen vollständig im Bereich der Forderungen mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr liegen sollten und damit (prognostiziert) den Zufluss liquider Mittel ebenfalls reduzieren.

Die Prüfung hat ergeben, dass die Verwaltung die berichtigten Bilanzwerte in den Forderungsspiegel übernommen hat, was aufgrund der vorstehenden Ausführungen zunächst nicht zu Beanstandungen führte. Jedoch wurde in der Bilanzzeile 2.2.1.4 *Forderungen aus Transferleistungen* ein um 505.083 € differierender Betrag übernommen.

### **Feststellung F 6**

Die Summe der Forderungen im Forderungsspiegel differiert zu der Summe der Forderungen aus der Eröffnungsbilanz.

Die Aufteilung der Forderungen auf die Spalten *bis zu 1 Jahr*, *1 bis 5 Jahre* und *mehr als 5 Jahre* wurde stichprobenartig geprüft und führte zu keinen Beanstandungen.

### **Verbindlichkeitspiegel/Haftungsverhältnisse**

Der Verbindlichkeitspiegel enthält wichtige Informationen über die finanziellen Belastungen des Kreises Düren in den nächsten Jahren. Dem Vorschlag der Erweiterung des Verbindlichkeitspiegels um die Rückstellungen ist die Verwaltung nicht gefolgt.

Im Vergleich zur Eröffnungsbilanz haben sich insbesondere im Bereich der Kredite für Investitionen starke Verschiebungen hin zu kürzeren Restlaufzeiten ergeben, wie die folgende Tabelle darstellt:

	<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>
Invest. Kredite EB	20.000 €	7.759.757 €	54.475.665 €
Invest. Kredite SB	8.575.890 €	25.711.654 €	25.551.313 €
<b>Veränderung</b>	<b>+8.555.890 €</b>	<b>+17.951.897 €</b>	<b>-28.924.352 €</b>

Die aufgrund der vorstehenden Zahlen zu treffende Aussage ist, dass der Kreis Düren in den nächsten 5 Jahren Tilgungen in Höhe von über 26 Mio € zu leisten und damit enorme finanzielle Belastungen in den nächsten Jahren zu tragen hätte. Eine Anfrage des Prüfers bei der Kämmerei hat jedoch ergeben, dass bei der Aufteilung der Summen nicht die Tilgungszeitpunkte, sondern die Zinsbindungsfristen zu Grunde gelegt wurden. Dies sind die Zeitpunkte, zu denen die Zinskonditionen für die Restschulden neu mit dem Kreditinstitut verhandelt werden, Tilgungen erfolgen dann weiterhin gemäß Tilgungsplan.

Der IM NRW vertritt die Auffassung, dass unter dem Begriff *Restlaufzeiten* die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem letzten Fälligkeitstag der einzelnen Verbindlichkeiten zu verstehen ist. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung dieser Verbindlichkeit vorzunehmen. Die Ermittlung der Restlaufzeiten darf nicht anhand vereinbarter Zinsfestschreibungen erfolgen<sup>206</sup>.

<sup>206</sup> s. Handreichungen des IM, 3. Auflage, zu § 47 Abs. 2 GemHVO, 2.2 Angabe der Restlaufzeiten (S. 730).

**Feststellung F 7**

Der Verbindlichkeitspiegel entspricht nicht den gesetzlichen Anforderungen. Eine Aussage über die Auswirkung der Verbindlichkeiten auf die Liquidien Mittel des Kreises Düren ist nicht möglich.

Bei den sonstigen Verbindlichkeiten wird in der Spalte *1 bis 5 Jahre* eine Verbindlichkeit gegenüber dem Studieninstitut ausgewiesen. Der Fehlbetrag der KDVZ aus der Eröffnungsbilanz wird unter den Verbindlichkeiten *bis zu 1 Jahr* ausgewiesen, obwohl nach den vorgelegten Unterlagen derzeit keine Zahlungspflicht besteht. Beide Summen waren im Verbindlichkeitspiegel der Eröffnungsbilanz noch in der Spalte *mehr als 5 Jahre* zu finden. Dem Jahresabschluss lassen sich keine Informationen entnehmen, die für einen Ausweis der Verbindlichkeiten, wie im Jahresabschluss dargestellt, sprechen.

**Anmerkung A 26**

Aus Sicht des RPA sind die Verbindlichkeiten gegenüber dem Studieninstitut und der KDVZ weiterhin in der Spalte *mehr als 5 Jahre* auszuweisen. Sollten Informationen vorliegen, die für entsprechende Liquiditätsabgänge in den nächsten 5 Jahren sprechen, sind die Verbindlichkeiten gegebenenfalls aufzuteilen.

Mit Stellungnahme vom 19.04.2010 gab die Kämmerei zusätzliche Erläuterungen zu den Bürgschaften, insbesondere bezogen auf die Veränderungen im Gegensatz zur Eröffnungsbilanz. Unter Zugrundelegung dieser Informationen konnten die Bürgschaften durch den Prüfer nachvollzogen werden.

Bezüglich der Haftungsverhältnisse liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit bzw. Korrektheit der ausgewiesenen Beträge sprechen. Das RPA regt an, sämtliche Bürgschaftserklärungen in der Aufstellung aufzuzeigen, selbst wenn die Verbürgung selber noch aussteht<sup>207</sup>.

**Verpflichtungen aus Leasingverträgen**

Die Verpflichtungen aus Leasingverträgen wurden vom RPA stichprobenartig geprüft. Dabei wurden insbesondere die Veränderungen im Vergleich zur Aufstellung in der Eröffnungsbilanz betrachtet. Positiv fiel dabei auf, dass nunmehr eine Summenangabe der monatlichen Belastungen durch Leasingverträge hinzugefügt wurde. Diese konnte durch den Prüfer nachvollzogen werden. Die Sortierung der Leasingverbindlichkeiten wurde in den beiden Anhängen unterschiedlich vorgenommen, was den direkten Vergleich erschwert.

Das RPA regt an, die Leasingverbindlichkeiten einheitlich zu sortieren (z.B. auf Basis der Spalte *Ende der Laufzeit*), damit die Fortschreibung dieser Verbindlichkeiten direkt aus dem Anhang prüfbar wird.

Die Verwaltung hat dem Prüfer auf Anfrage hin beide Listen in Dateiform zur Verfügung gestellt. Daraus ließ sich ableiten, dass kleinere Korrekturen zu den Angaben aus der Eröffnungsbilanz durchgeführt worden sind. Die finanzielle Belastung durch Leasing ist um ca. 60.000 € pro Jahr angestiegen. Der Prüfer hat sich stichprobenartig Leasingverträge von der Verwaltung vorlegen lassen.

Insgesamt liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit bzw. Korrektheit der ausgewiesenen Leasingverbindlichkeiten sprechen.

<sup>207</sup> Die Kämmerei teilte u.a. mit Schreiben vom 19.4.2010 mit, dass der Kreis Düren in 2008 eine Bürgschaftserklärung gegenüber der EwiG in Höhe von ca. 4 Mio € abgegeben hat, die Darlehnsaufnahme der EwiG ist jedoch in 2008 nicht erfolgt, sodass der Kreis Düren noch keine Bürgschaft eingegangen ist.

## Prüfung des Lageberichts

Der Lagebericht ist Teil des Jahresabschlusses (§ 95 GO). Nach § 48 GemHVO ist er so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt wird. Dazu ist ein *Überblick* über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über *Vorgänge von besonderer Bedeutung*, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zu enthalten<sup>208</sup>. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen<sup>209</sup>, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben. Im Übrigen unterliegt der Lagebericht in seinem Aufbau und seinem Umfang keinen besonderen Formvorschriften<sup>210</sup>. Aus der handelsrechtlichen Literatur ist aber zu entnehmen, dass sich die Prüfung des Lageberichts eher auf eine Vollständigkeits- und Plausibilitätsprüfung beschränkt<sup>211</sup>.

Der Lagebericht wurde als Teil "G" (S. 71) dem Anhang des Jahresabschlusses vom 07.12.2009 beigefügt. Neben allgemeinen Vorbemerkungen enthält er im Wesentlichen eine Darstellung zu den Kennzahlen des Kreises, den Rahmenbedingungen der Haushalts- und Finanzlage sowie eine Darstellung der Entwicklung(en) des Kreishaushalts. In der Darstellung der Haushalts- und Finanzlage nimmt zunächst die Darstellung vorangegangener Jahre einen breiten Raum ein. Es werden die Entwicklungen seit dem Haushaltssicherungskonzept 1996-1999 und den folgenden Haushaltsjahren dargestellt (S. 80 ff.). Wesentliche Schwerpunkte werden hierbei insbesondere auf die Sozialausgaben sowie die (nicht kostendeckend erhobene) Kreisumlage gelegt. Anschließend erfolgt eine Darstellung wesentlicher Haushaltsparameter für das Haushaltsjahr 2008. In diesem Rahmen werden Eckpfeiler kommunaler Einflussgrößen aufgezeigt, hierunter u.a.:

- Umlagegrundlagen für die Landschaftsumlage
- Kostenbeteiligung des Bundes an den Kosten der Unterkunft nach SGB II
- Mehraufwendungen im Bereich der Grundsicherung
- Wohngeldreform
- geringere Gebühren im Bereich der Bauordnung
- Entwicklung der Personalkosten
- gestiegene Aufwendungen/Auszahlungen im Bereich "Soziale Sicherung"
- Steigerung der Aufwendungen im Jugendamtsbereich
- Defizit im Ertragsplan

Im Zusammenhang mit der **Kreisumlage** wird insbesondere auf die Schonung der Finanzsituation der ka. Kommunen eingegangen und unter Hinweis auf das gemeindefreundliche Verhalten nach § 9 KrO die Bedeutung herausgestellt, die Kreisumlage nicht gesenkt zu haben (S. 85). Ob und inwieweit nach Umstellung der Haushaltswirtschaft auf das NKF der letzte kamerale Fehlbetrag als Forderung gegenüber den Kommunen hätte ausgewiesen werden müssen, hat das RPA bereits im Prüfbericht über die Jahresrechnung 2007 dargelegt<sup>212</sup>.

<sup>208</sup> weitergehende Anforderungen: WP Handbuch 2006, Teil F, Rn. 847 ff.

<sup>209</sup> vgl. § 12 GemHVO

<sup>210</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 48 GemHVO, S. 732

<sup>211</sup> Koller/Roth/Morck: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 317 HGB, Rn. 3

<sup>212</sup> Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), Kap. 3.5 "Was geschieht mit dem Fehlbetrag von 14,8 Mio € im NKF?" (S. 29 ff.)

Ob die Festsetzung der **Kreisumlage** primär kreispolitisches Instrumentarium oder rechtlich verbindlich vorgegebener Rahmen ist, vermag die Rechnungsprüfung angesichts des zwischenzeitlich unüberschaubaren Diskussionsstands in Kommentierung und Literatur an dieser Stelle nicht abschließend zu bewerten.

In der jüngeren Rechtsprechung ist allerdings auch geklärt, dass die Kreisumlage nach § 56 KrO das haushaltsjährlich neu festzusetzende Instrument zur Deckung des jeweiligen im Haushaltsjahr offenen Finanzbedarf des Kreises darstellt<sup>213</sup>. Sie ist damit keine Abgabe, auch nicht im weiteren Sinne, sondern ein Instrument des *Finanzausgleichs* zwischen dem Gemeindeverband und den ka. Kommunen als öffentlichen Aufgabenträgern<sup>214</sup>.

Das OVG NRW hat wiederum ausgeführt, dass die Höhe der Kreisumlage vom nicht gedeckten Finanzbedarf des Kreises abhängig und sie deshalb ein wesentliches Element zur Erfüllung der gemäß den §§ 53 KrO iVm. 75 Abs. 3 GO bestehenden Pflicht des Kreises zum Haushaltsausgleich ist. Gleichzeitig hat das Gericht auch auf den Grundsatz des gemeindefreundlichen Verhaltens hingewiesen<sup>215</sup>.

Andererseits hat das OVG NRW bereits in früherer Rechtsprechung festgestellt, dass die allgemeine Kreisumlage eine *Fehlbetragsdeckungsabgabe* sei, deren Festsetzung allerdings in Ausübung der Rechtssetzungsautonomie des Kreises erfolgt<sup>216</sup>. Dies führt hingegen nicht dazu, die Festsetzung der Kreisumlage durch die Vertretung sei nicht überprüfbar<sup>217</sup>.

Schließlich hat der Verfassungsgerichtshof NRW entschieden, dass die Kreisumlage eine bedeutsame eigenbestimmbare Einnahmequelle darstellt, die allerdings nur ein nachrangiges Deckungsmittel darstellt. Den notwendigen Interessenausgleich zwischen Kreis und ka. Kommunen hat der Gesetzgeber durch diese Nachrangigkeit bewirkt.

Dies verlangt allerdings vom Kreis zur Schonung der Kommunen eine *Ausgabendisziplin* und eine damit einhergehende *Aufgabenkritik*. Hierbei hat auch der Kreistag die Notwendigkeit von Aufgaben und Ausgaben zu bewerten. Der Kreis ist hingegen nicht gänzlich frei darin, welche Aufgaben er freiwillig übernehmen will. In diesem Sinne weist der VGH NRW im Hinblick auf § 9 KrO ebenfalls auf das Gebot, auf die wirtschaftlichen Kräfte der ka. Kommunen Rücksicht zu nehmen<sup>218</sup>.

Ob die Aufgabenerfüllung und die hieraus erwachsenden finanziellen Aufwendungen, die von den Kommunen über die Kreisumlage zu finanzieren sind, stets als überörtliche Kreisaufgaben anzusehen sind, wurde bereits im Jahresprüfbericht 2007 thematisiert<sup>219</sup>. Die Kreise sind zwar verpflichtet, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Finanzen gesund bleiben und auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (§ 9 KrO). Diese Vorschrift ermächtigt hingegen nicht dazu, eine defizitäre Haushaltswirtschaft zu betreiben<sup>220</sup>.

Ob aus alledem eine Pflicht der Kreise zur Erhebung einer kostendeckenden Kreisumlage folgt, vermag auch hier nicht abschließend bewertet zu werden. Gesetzliche oder ministerielle Vorgaben hierzu fehlen<sup>221</sup>. Andererseits muss der Kreis die Deckungsmittel nicht bis zur Grenze des Möglichen ausschöpfen<sup>222</sup>.

<sup>213</sup> VG Aachen, U. v. 5.4.2007, 4 K 2593/05, U. v. 22.3.2007, 4 K 2593/05

<sup>214</sup> OVG NRW, U. v. 12.10.2004, 15 A 4597/02

<sup>215</sup> OVG NRW, U. v. 22.2.2005, 15 A 130/04

<sup>216</sup> OVG NRW, U. v. 20.11.2001, 15 A 2905/97

<sup>217</sup> hierzu ausführend OVG NRW, U. v. 23.4.2002, 15 A 5295/00

<sup>218</sup> VGH NRW, U. v. 13.8.1996, VerfGH 23/94

<sup>219</sup> Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), Kap. 4.3, S. 66 ff.

<sup>220</sup> OVG NRW, B. v. 22.7.2009, 15 A 2324/07 zu § 10 GO

<sup>221</sup> vgl. hierzu aber *Grünwald*: "Die Bemessung der Kreisumlage unter der Geltung des Gesetzes zur Einführung des NKF in NRW", in: *der gemeindehaushalt* 9/2009, S. 199 ff.

<sup>222</sup> so OVG NRW, B. v. 20.5.2010, 15 A 15/09

Weiterhin wird die Verschlechterung im Rahmen der Darlehen zur **Liquiditätssicherung** (früher Kassenkredite) dargelegt. Auf den enormen Anstieg der Kassenkredite (und der daraus erwachsenen Zinsaufwendungen) hatte die Rechnungsprüfung bereits mehrfach kritisch hingewiesen<sup>223</sup>.

**Anmerkung A 27**

Der Lagebericht enthält Darstellungen über die aktuelle Haushaltslage sowie besondere Vorgänge, enthält Kennzahlen und vermittelt somit im Wesentlichen ein realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage des Kreises und der diese bestimmenden Einflussgrößen. Er entspricht nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im Wesentlichen den gesetzlichen Vorschriften und enthält die erforderlichen Angaben.

<sup>223</sup> Jahresprüfbericht 2006 (Drs. Nr. 287/07), Kap. 3.10, S. 91 ff. und Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), Kap. 3.6, S. 36 ff.

## Kennzahlen und Analysen zum Jahresabschluss

Das IM NRW hat u.a. ein NKF-Kennzahlenset NRW für die *Prüfung und Bewertung kommunaler Haushalte* veröffentlicht. Dieses ist in gemeinsamer Arbeit von Aufsichtsbehörden, der GPA NRW sowie Vertretern der VERPA für die Beurteilung der *wirtschaftlichen Lage* der Kommunen erarbeitet worden und wird auch vom Rechnungsprüfungsamt des Kreises Düren zur Prüfung und Darstellung herangezogen.

Dem Lagebericht zum Jahresabschluss wurden, wie auch schon bei der Eröffnungsbilanz, Kennzahlen vorangestellt, die dem NKF-Kennzahlenset des Innenministers NRW vom 01.10.2008 mitsamt den entsprechenden Erläuterungen entnommen wurden.

### Anmerkung A 28

Eine stichprobenartige Überprüfung der Kennzahlen hat zum Teil zu abweichenden Ergebnissen geführt, welche u.a. aus der Nichtberücksichtigung des Jahresfehlbetrages in Höhe von 8.875.701,83 € resultieren.

Betroffen sind die Kennzahlen: *Kurzfristige Verbindlichkeitsquote, Eigenkapitalquote 1 und 2, Anlagendeckungsgrad 2<sup>224</sup> sowie Infrastrukturquote.*

Während die Kennzahlen der Eröffnungsbilanz eher informatorischen Charakters waren, lassen sich im Jahresabschluss erste Entwicklungen erkennen, was dem eigentlichen Sinn und Zweck der Kennzahlen eher entspricht. In der folgenden Tabelle werden die Kennzahlen der Eröffnungsbilanz den Kennzahlen des Jahresabschlusses<sup>225</sup> gegenübergestellt, zwecks Darstellung der Entwicklungen<sup>226</sup>:

Kennzahl	Werte Eröffnungsbilanz	Werte Jahresabschluss	Entwicklung
1. Aufwandsdeckungsgrad	97,9 %	98,4 %	+0,5 %
2. Eigenkapitalquote 1	27,4 %	24,9 %	-2,5 %
3. Eigenkapitalquote 2	46,4 %	43,7 %	-2,7 %
4. Fehlbetragsquote	12,2 %	9,3 %	-2,9 %
5. Infrastrukturquote	40,1 %	38,9 %	-1,2 %
6. Abschreibungsintensität	2,1 %	2,2 %	+0,1 %
7. Drittfinanzierungsquote	25,1 %	27,0 %	+1,9 %
8. Investitionsquote	78,1 %	29,4 %	-48,7 %
9. Anlagendeckungsgrad 2	90,5 %	80,6 %	-9,9 %
10. Dynamischer Verschuldungsgrad	-35 Jahre	-488 Jahre	-453 Jahre
11. Liquidität 2. Grades	19,6 %	17,1 %	-2,5 %
12. Kurzfristige Verbindlichkeitsquote	7,9 %	10,9 %	+3 %
13. Zinslastquote	1,3 %	1,1 %	-0,2 %
14. Allgemeine Umlagequote	41,3 %	41,0 %	-0,3 %
15. Zuwendungsquote	10,7 %	11,0 %	+0,3 %
16. Personalintensität	10,8 %	11,2 %	+0,4 %
17. Sach- und Dienstleistungsintensität	6,8 %	6,7 %	-0,1 %
18. Transferaufwandsquote	75,5 %	75,1 %	-0,4 %

Eine „echte“ Vergleichbarkeit liegt allerdings noch nicht vor, da die meisten Kennzahlen nicht nur auf Bilanzwerten, sondern auch auf Werten der Ergebnis- und Fi-

<sup>224</sup> Bei dieser Kennzahl liegt darüber hinaus im Bereich des „langfristigen Fremdkapitals“ ein Druckfehler vor. Anstatt der angegebenen 144.206.198 € muss es 114.206.198 € heißen. Die Berechnung erfolgte auch mit diesem Wert.

<sup>225</sup> Wie bereits beschrieben, weichen die rot-markierten Werten von den im Jahresabschluss angegebenen Werten ab.

<sup>226</sup> Negative oder positive Entwicklungen können nicht verallgemeinernd als „gut“ oder „schlecht“ eingeordnet werden. Jede Kennzahl muss diesbezüglich einzeln betrachtet werden.

nanzrechnung basieren. Für die Kennzahlen der Eröffnungsbilanz konnten hier nur Werte aus dem Ergebnis- und Finanzplan herangezogen werden, was eine nicht unwesentliche Unschärfe in den Vergleich bringt. Insbesondere erschwert dieser Sachverhalt die *prüfseitige Betrachtung der Entwicklungen*, weshalb das RPA es für diese Kennzahlen bei der vorstehenden Gegenüberstellung belässt<sup>227</sup>.

Bei der Prüfung wurden daher die folgenden Kennzahlen näher betrachtet:

- Eigenkapitalquote 1 und 2
- Infrastrukturquote
- Anlagendeckungsgrad 2
- Liquidität 2. Grades
- kurzfristige Verbindlichkeitsquote

### **Eigenkapitalquote (EKQ) 1 und 2**

Die Abnahme der EKQ ist natürlich hauptsächlich als Konsequenz des erwirtschafteten Jahresfehlbetrages in der Ergebnisrechnung 2008 zu sehen. Sie macht deutlich, dass –selbst wenn der Jahresfehlbetrag von der Ausgleichsrücklage gedeckt ist– ein Eigenkapitalabbau stattfindet. Die Tendenz bei der EKQ 1 ist dabei interessanter als die der EKQ 2, denn die Sonderposten, die bei der EKQ 2 mit in die Berechnung einbezogen werden, sind nur indirekt von der Verwaltung steuer-/beeinflussbar. In der Haushaltsplanung war noch ein zusätzlicher Eigenkapitalabbau von 2,6 Mio € vorgesehen, der aber aufgrund einer verbesserten Ertragslage und Minderaufwendungen vermieden werden konnte. Aus dem Lagebericht ist aber bereits zu entnehmen, dass es u.a. aufgrund der Wirtschaftskrise in den nächsten Jahren zu höheren Eigenkapitalrückgängen kommen wird.

### **Infrastrukturquote**

Der Rückgang der Infrastrukturquote ist, wie aus dem Anlagespiegel ersichtlich, der jährlichen Abschreibung geschuldet. Es wurde lediglich neues Vermögen in Höhe von ca. 16T € geschaffen, demgegenüber steht eine Abnutzung von 3,9 Mio €; eine Tendenz, die prozentual zunächst gering erscheint, aber letztlich für die Alterung von Teilen des Anlagevermögens spricht. Veraltetes Anlagevermögen führt zu Sanierungsaufwand, der zusätzlich zur Abschreibung negativ die Ergebnisrechnung und damit das Eigenkapital beeinflusst. Ein Werterückgang im Infrastrukturvermögen sollte somit auf keinen Fall zur Regel werden und ist damit in den kommenden Jahren stets zu beobachten.

### **Anlagendeckungsgrad 2**

Verschiedene Bewegungen innerhalb der Rechnungsperiode 2008 haben den Anlagendeckungsgrad 2 auf „negative“ Weise beeinflusst. Das Anlagevermögen als Divisor hat wertmäßig zugenommen, das langfristige Kapital als Dividend abgenommen. Die Abnahme im Eigenkapital ist bereits beschrieben worden. Die größte Verschiebung hat es aber im Bereich der langfristigen Verbindlichkeiten gegeben, die sich dem Verbindlichkeitspiegel entnehmen lassen. Ca. 29 Mio € sind aus dem Bereich der *Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über 5 Jahren* in kurzfristigere Verbindlichkeiten eingestuft worden. Diese Entwicklung wird in der Folge bei der Begutachtung der Kennzahl *Verbindlichkeitenstruktur* näher betrachtet. Für den Anlagendeckungsgrad besagt die Verschiebung, dass sich nunmehr fast 20% des Anlagevermögens in kurzfristig auslaufenden Finanzierungsformen befindet und damit vom Prinzip her nicht mehr als Vermögen des Kreises Düren bezeichnet werden kann. Dies ist insbesondere unter dem Aspekt problematisch, dass keine Umschuldung von kurzfristigen in langfristige Kredite möglich ist.

<sup>227</sup> Ab dem nächsten Jahresabschluss können Vergleiche auf reinen Ist-Daten gemacht werden, sodass alle Kennzahlen prüfseitig betrachtet und ausgewertet werden können.

## Liquidität 2. Grades

Selbst der Zuwachs an kurzfristigen Forderungen in Höhe von ca. 1,2 Mio € kann den Rückgang dieser Kennzahl, bedingt durch den Zuwachs an kurzfristigen Verbindlichkeiten und die Abnahme an liquiden Mitteln, nicht verhindern. Zum 01.01.2008 war der Kreis Düren in der Lage, ca. 20% seiner Kredittilgungen aus „eigener Kraft“ zu decken – was auch bedeutet, dass 80% der Kredittilgungen nur über die Aufnahme neuer Liquiditätskredite gedeckt werden können. Allerdings ist bei der Kennzahlenanalyse unter Verwendung von Bilanzwerten immer zu berücksichtigen, dass es sich um Stichtagswerte handelt, die sich zu anderen Zeitpunkten komplett anders verhalten können. Mit dem Jahresabschluss liegt nunmehr jedoch ein zweiter Stichtagswert für die Liquidität 2. Grades vor, sodass sich eine zeitpunktbezogene Tendenz ergibt. Folgende Schlussfolgerungen sind möglich:

1. die Liquiditätskredite haben weiter zugenommen, was eine Verschlechterung des beschriebenen Verhältnisses bedeutet – die prozentuellen Angaben selber bleiben Stichtagsbetrachtungen
2. dem Gesamtfinanzplan ist in Zeile 32 zu entnehmen, dass der Kreis Düren in 2008 ein Defizit in Höhe von ca. 1,4 Mio € erwirtschaftet und somit keinerlei Finanzmasse für die Deckung von Krediten hinzugewonnen hat

### Anmerkung A 29

In der Tendenz der Kennzahl kann somit festgehalten werden, dass sich die Kredittilgung kaum noch mit „echter Liquidität“ vollziehen lässt. Die Finanzrechnung zeigt darüber hinaus, dass aus der Tätigkeit der Verwaltung keine neue Liquidität entstanden ist.

### Kurzfristige Verbindlichkeitsquote

Die prozentuale Steigerung von ca. 3% ist vor dem Hintergrund zu betrachten, dass die Summe der kurzfristigen Verbindlichkeiten der Bilanzsumme -also einem wertmäßig sehr großem Divisor- gegenübergestellt wird. Eine Steigerung von 3% entspricht somit einer Summe von über 10 Mio €, die im Haushaltsjahr 2009 mehr als im Haushaltsjahr 2008 zu tilgen sind. Bei der Analyse der Kennzahl *Liquidität 2. Grades* wurde bereits ausgeführt, dass diese zum größten Teil nicht mehr über eigene Liquidität gedeckt werden kann. Die Verschiebungen innerhalb der Verbindlichkeiten werden in der Folge bei der Betrachtung der Kennzahl *Verbindlichkeitenstruktur* noch weiter durchleuchtet.

### Verbindlichkeitenstruktur

Über die vom IM vorgeschlagenen Kennzahlen hinaus wurde im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz bereits eine Möglichkeit zur Erweiterung der Kennzahlen vorgestellt, in Form der Verbindlichkeitenstruktur. Die Verwaltung ist diesem Vorschlag nicht gefolgt. Die Verbindlichkeitenstruktur stellt sich im Vergleich zur Eröffnungsbilanz wie folgt dar:

Kennzahl	Werte Eröffnungsbilanz	Werte Jahresabschluss	Entwicklung
1. Verbindlichkeitenstruktur:	<b>95 Mio €</b>	<b>102 Mio €</b>	
kurzfristige Verb./Verb.	28,4 %	<b>36,9 %</b>	<b>+8,5 %</b>
mittelfristige Verb./Verb.	8,2 %	<b>25,1 %</b>	<b>+16,9 %</b>
langfristige Verb./Verb.	63,4 %	<b>40,0 %</b>	<b>-23,4 %</b>

Festzustellen ist, wie bereits weiter oben beschrieben, eine drastische Verschiebung hin zu kurz-/mittelfristigen Verbindlichkeiten. Besorgniserregend sind neben den hohen *Kredit*en zur *Liquiditätssicherung* vor allem die Verschiebungen der *Kredite für Investitionen*, für die Tilgungen in Höhe von 8,5 Mio € im Jahr 2009 und 26 Mio € in den Jahren 2010 – 2013 geleistet werden müssen. Sollten sich nicht in den nächsten Jahren größere Geldsummen realisieren lassen, erfolgt die Umschichtung der Investitionskredite in Kredite zur Liquiditätssicherung. Dies stellt bei dem aktu-

ell sehr niedrigem Zinsniveau noch keine Gefahr für den Kreishaushalt dar, Zinsveränderungen haben allerdings eine Hebelwirkung, sodass kleine Änderungen am Zinsniveau starke Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung haben. Langfristige Kredite dienen u.a. dem Schutz vor unvorhersehbaren Zinsschwankungen.

**Anmerkung A 30**

Die untersuchten Kennzahlen deuten zum Großteil auf aktuelle und vor allem zukünftige Liquiditätsprobleme hin. Die kurzfristigen Verbindlichkeiten sind aufgrund des derzeitigen Zinsniveaus noch nicht ausschlaggebend für den erwirtschafteten Jahresfehlbetrag, bergen aber durch die Hebelwirkung von Zinserhöhungen ein unkalkulierbares Risiko. Der bereits mehrfach vom RPA geforderte Abbau der aus der Kameralistik übernommenen Altfehlbeträge ist unumgänglich, kann die beschriebene Entwicklung aber nur hinausschieben. Es müssen dringend neue Wege zur Liquiditätsverbesserung gefunden werden.

## Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken

Im Lagebericht ist neben einer Analyse der Haushaltswirtschaft auch auf die *Chancen und Risiken* für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen (§ 48 GemHVO). Nach § 101 Abs. 1 GO wurde der Lagebericht dahingehend geprüft, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine *falsche* Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises erweckt. Aus § 101 Abs. 6 GO ergab sich weiterhin zu prüfen, ob eben jene Chancen und Risiken (s.o.) im Lagebericht *zutreffend* dargestellt wurden.

In der im Handelsrecht korrespondierenden Vorschrift des § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB ist in dem Bericht (vorweg) zu der Beurteilung der Lage der Kommune durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen. Die Vorschriften von GO und GemHVO sehen eine solche Vorweg-Berichterstattung<sup>228</sup> indes nicht vor.

Die Chancen und Risiken wurden im Lagebericht (dort S. 134 ff.) dargestellt. Hierbei wurde u.a. auf nachstehende Aspekte eingegangen:

- ungünstige Sozialstruktur im Kreis Düren
- Belastungen im Bereich des Sozialamtes und der job-com
- Anstieg der Hilfeempfänger (Sozialamt/Landschaftsverband)
- Auswirkungen der Finanzkrise auf den Sozialbereich
- höhere Fallzahlen im Jugendamt
- Kürzungen von Zuweisungen
- Verzicht auf Erhebung auskömmlicher Umlagen

Das Rechnungsprüfungsamt hat bereits im Prüfbericht über die Eröffnungsbilanz angeregt, im Rahmen der Darstellung von Chancen und Risiken künftig auch Aspekte der *wirtschaftlichen Betätigung* des Kreises in seinen Beteiligungen eingehender darzustellen<sup>229</sup>. Hinsichtlich der Chancen und Risiken bei den kreiseigenen Gesellschaften wird nunmehr im Lagebericht auf die Darstellungen in den dortigen Jahresabschlüssen verwiesen (S. 138).

### Anmerkung A 31

Die Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung des Kreises beschränkt sich lediglich auf wesentliche Faktoren und Einflussgrößen. Diese sind im Lagebericht aus Sicht der Rechnungsprüfung hingegen zutreffend erläutert und erwecken insoweit keine *falsche* Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

<sup>228</sup> IDW WP Handbuch 2006, Abschn. Q, S. 1660, Rn. 83 ff

<sup>229</sup> Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), Kap. 15, S. 112

## Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz

### Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2008

Die Eröffnungsbilanz unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die GPA NRW (§§ 92 Abs. 6 iVm. 105 GO). Aufgrund der Bedeutung der Ansätze in der Eröffnungsbilanz und deren Auswirkungen auf die weitere Haushaltsführung stellt der Gesetzgeber besondere Anforderungen an die Prüfung der Eröffnungsbilanz. Nach Mitteilung des Präsidenten der GPA NRW, hat die GPA im Zeitpunkt April 2010 mehr als **200** Eröffnungsbilanzen überörtlich geprüft. Nicht zuletzt die Prüfung habe deutlich gezeigt, dass in der kommunalen Landschaft zum Teil noch Unsicherheit und differierende Auffassungen bei der praktischen Anwendung des neuen Haushaltsrechts bestehen<sup>230</sup>.

Im Januar 2010 hatte die GPA NRW mit der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz des Kreises Düren begonnen. Hierbei hat die GPA mit ihrer Prüfung auf den Ergebnissen der örtlichen Prüfung aufgesetzt und sich – um eine Doppelprüfung zu vermeiden – in Form von Stichproben auf die Bilanzpositionen beschränkt, die von ihrer Bedeutung für den Kreis wesentlich und aus der Erfahrung (landesweit) häufig fehleranfällig und problembehaftet sind.

Ausgehend von analytischen Prüfungshandlungen anhand des Kennzahlensets NRW und den Ergebnissen der örtlichen Prüfung führte die GPA allerdings eine stichprobenhafte Prüfung auffälliger und der Erfahrung nach fehleranfälliger Bilanzpositionen durch. Hierbei nahm sie in erster Linie die Bewertungsverfahren und -methoden in den Blick und ergänzte diese Systemprüfung um Einzelfallprüfungen. Hierzu wurden landeseinheitliche Vorgaben der GPA herangezogen und Änderungsbedarf bei einzelnen Wertermittlungen festgestellt. Diese betreffen insbesondere *bebaute Grundstücke* und *grundstücksgleiche Rechte, Brücken und Tunnel, Infrastrukturvermögen, die Gebäudebewertung, die Sonderposten* sowie die Bewertung einzelner *Unternehmen*. Die Feststellungen der GPA NRW erfordern voraussichtlich entsprechende Korrekturen oder weitergehende Überprüfungen.

Die örtliche Rechnungsprüfung hat die Prüfung der Eröffnungsbilanz auf Grundlage des *risikoorientierten Prüfungsansatzes* durchgeführt. Die von der Verwaltung/Kämmerei durchgeführten Verfahrens-, Bewertungs- und Berechnungsverfahren zu den o.g. Punkten erschienen dem zuständigen Prüfer zum damaligen Zeitpunkt nachvollziehbar und plausibel und führten nicht zu Beanstandungen. Auf der Grundlage der von den jeweiligen Prüfern für ihre Teilbereiche erteilten einzelnen Bestätigungsvermerke (§ 103 Abs. 6 GO) hat die örtliche Rechnungsprüfung ihren Bestätigungsvermerk nach § 101 Abs. 8 GO erteilt. Soweit die GPA NRW im Rahmen der überörtlichen Prüfung zu anderen Erkenntnissen gelangt ist, die landesweit einheitlich Geltung erlangen sollen, werden diese von der örtlichen Rechnungsprüfung anerkannt.

### Anzupassende Prüfungsstrategie

Anlässlich einer telefonischen Unterredung am 18.03.2010 mit der für die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz zuständigen Prüferin der GPA NRW wurden die (möglichen) Auswirkungen auf die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 erörtert. Hierzu wurden auch Aspekte aus der Handreichung des IM NRW zu § 57 GemHVO thematisiert. Soweit Änderungen im Rahmen der Eröffnungsbilanzwerte erfolgen müssen, ist anzunehmen, dass die Schlussbilanz des Jahresabschlusses 2008 tangiert ist. In Abhängigkeit von der Höhe der Änderungen wären somit Bilanzwerte zu korrigieren (Wesentlichkeit).

<sup>230</sup> Werner Haferkamp, Präsident der GPA NRW in: "Prüfung durch Profis wichtiger denn je", Städte- und Gemeinderat 4/2010, S. 18

Das Rechnungsprüfungsamt zeichnete gegenüber der GPA NRW daher eine Verfahrensweise auf, wonach die jetzige Prüfung des Jahresabschlusses 2008 (u.a. Ergebnis- und Finanzrechnung, Anhang, Anlage etc.) gleichwohl fortgesetzt und einem Abschluss zugeführt wird. Da aber erkennbar ist, dass nach (derzeit noch unbekannt) Änderungen oder Korrekturen auch die Schlussbilanz des Jahresabschlusses 2008 möglicherweise berührt ist, kann der Prüfbericht hierüber zwar fertiggestellt werden, der Bestätigungsvermerk wäre aber einzuschränken mit der Option, die konkreten Änderungen nach deren Ermittlung (bzw. Beendigung des Ausräumverfahrens zum GPA-Bericht mit der BR Köln) in einem folgenden Jahresabschluss vorzunehmen.

Eine Aussetzung der jetzigen Prüfung (für den JA 2008) bis zum Ende des vg. Ausräumverfahrens, verbunden mit der Notwendigkeit bzw. unter der Maßgabe, dass der Jahresabschluss 2008 ggf. durch die Verwaltung nochmals zu ändern wäre, bevor der JA 2009 erstellt wird, wurde – auch im Hinblick auf die daraus resultierenden enormen Zeitverzögerungen – nicht für zielführend erachtet.

Die überörtliche Prüfung der GPA hat die Auffassung des hiesigen Rechnungsprüfungsamtes bestätigt und hält die Vorgehensweise sachlich für begründet.

Sofern Berichtigungen von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz erforderlich werden, ist auf die Vorschrift des § 57 GemHVO hinzuweisen.

#### § 57 GemHVO

##### *Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz*

- (1) *Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden*
- 1. mit einem zu niedrigen Wert,*
  - 2. mit einem zu hohen Wert,*
  - 3. zu Unrecht oder*
  - 4. zu Unrecht*
- nicht angesetzt worden sind, so ist in der **später** aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.*
- (2) *Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.*

Die Kämmerer hat mit Schreiben vom 07.06.2010 mitgeteilt, etwaige erforderliche Änderungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz erst im Jahresabschluss 2010 berücksichtigen zu wollen.

## Prüfergebnis und Beurteilung der örtlichen Rechnungsprüfung

Das RPA hat auf Grundlage des § 101 GO die Bestandteile des Jahresabschlusses geprüft und seine Bewertungen in diesem Prüfbericht dokumentiert. Das Prüfergebnis beinhaltet neben den Einzelfeststellungen auch eine zusammenfassende Beurteilung zur Haushaltsführung und Rechnungslegung. Die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 wurde z.T. flankiert durch die (zeitgleiche) überörtliche Prüfung der *Eröffnungsbilanz* durch die GPA NRW, deren Ergebnisse zur Beurteilung des hiesigen Prüfungsergebnisses nicht außer Acht gelassen werden können. Auch wenn die endgültigen Ergebnisse dieser überörtlichen Prüfung bzw. deren verbindliche Vorgaben im Ausräumverfahren mit der BR Köln zum Abschluss der hiesigen Prüfung nicht abschließend vorlagen, war bereits zu erkennen, dass Bewertungsmethoden bzw. Bilanzansätze in der Eröffnungsbilanz voraussichtlich Änderungen bzw. Korrekturen unterzogen werden müssen, die Folgewirkungen mindestens auf die Schlussbilanz des Jahresabschlusses 2008 haben könn(t)en.

Auch Auswirkungen im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung des Sonderhaushalts können im Hinblick auf ihre Höhe und Wesentlichkeit nicht hinreichend sicher bestimmt werden.

Gleichzeitig hat die örtliche Rechnungsprüfung in diesem Bericht weitere Prüffeststellungen getroffen.

Die Kämmerei wurde mit Schreiben vom 01.06.2010 unter Beifügung einer "Korrekturliste" um Mitteilung ersucht, ob der aufgestellte Jahresabschluss 2008 im Hinblick auf die dargestellten Prüfaspekte

- **Auswirkungen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz**
- **Feststellungen der örtlichen Prüfung zum Jahresabschluss 2008**

noch Änderungen/Korrekturen erfährt oder ob der zum 14.12.2009 vorgelegte Jahresabschluss endgültige Grundlage für die örtliche Prüfung nach § 101 GO darstellt.

Nach schriftlicher Mitteilung der Kämmerei vom 07.06.2010 liege das endgültige Ergebnis der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz noch nicht vor. Im Übrigen würden keine Änderungen/Korrekturen am vorgelegten Jahresabschluss mehr vorgenommen. Zu den von der Rechnungsprüfung dargestellten Korrekturhinweisen vertrete die Verwaltung z.T. andere Rechtsauffassungen.

Da der Jahresabschluss ein den *tatsächlichen* Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage vermitteln muss (§ 95 GO) und die Rechnungsprüfung zu prüfen hat, ob der Jahresabschluss eben dieses Bild ergibt (§ 101 Abs. 1 GO), kann für den Jahresabschluss 2008 *kein* uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, da hierbei zu erklären wäre, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt habe (§ 101 Abs. 4 GO), was nach der derzeitigen Erkenntnislage und vorbehaltlich der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz nach Auffassung aller beteiligten Prüfer nicht bestätigt werden kann.

Wenn auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks nach Auffassung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht angezeigt ist, ist der Bestätigungsvermerk dennoch unter der Maßgabe *einzuschränken*, dass sowohl die von der örtlichen Rechnungsprüfung aufgezeigten Änderungs- und Korrekturnotwendigkeiten sowie die in der Schlussbilanz ggf. ausgewiesenen (noch fehlerhaften) Bilanzpositionen (entsprechend dem endgültigen Ergebnis der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW) rechtskonform anzupassen sind und im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben der §§ 92 GO und 57 GemHVO in einem der nächsten Jahresabschlüsse berichtigt werden müssen.

## Allgemeines zum Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk (BV) fasst das Ergebnis der Prüfung zusammen (§ 101 Abs. 3 GO). Im Gegensatz zum Prüfbericht, der an den Rechnungsprüfungsausschuss (bzw. Kreistag) gerichtet ist, ist der Bestätigungsvermerk nach außen gerichtet. Er ist Gegenstand der Offenlegung und damit an einen Personenkreis gerichtet, dem der Prüfungsbericht nicht zugänglich ist.

Mit dem BV wird entsprechend dem Ziel der Prüfung ein Urteil darüber abgegeben, ob bzw. inwieweit der aufgestellte Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine Aussage über die wirkliche wirtschaftliche Lage des Kreises ist mit dem BV nicht verbunden, auch wenn nach § 101 Abs. 6 GO darauf eingegangen werden muss, ob der Lagebericht eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Kommune vermittelt.

Ein ohne Prüfung festgestellter Jahresabschluss ist nichtig. Ein mit einer Einschränkung versehener Jahresabschluss kann gleichwohl festgestellt werden, ebenso ein Jahresabschluss, dem der BV versagt wurde<sup>231</sup>.

Der BV kann somit uneingeschränkt oder eingeschränkt sein bzw. eine Versagung wg. Beanstandung oder wg. Unprüfbarkeit beinhalten<sup>232</sup>.

Weitere Grundsätze ergeben sich aus dem IDW Prüfungsstandard "Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen" (IDW PS 400).

Die Erteilung des BV ist in der GO verschiedentlich geregelt und gilt für Prüfer, Rechnungsprüfungsamt und Rechnungsprüfungsausschuss bzw. dessen Vorsitzenden<sup>233</sup>.

- Alle Prüfer des RPA haben im Rahmen ihrer Prüfung einen *eigenen* BV über den von ihnen geprüften Teilbereich abzugeben (§ 103 Abs. 6 GO). Die vor dem Gesamttestat des RPA zu erteilenden Einzeltestate wurden – wie bereits bei der Eröffnungsbilanz – abgegeben durch die Verwaltungsprüfer Johann Esch, Arno Breuer, Konrad Schöller und Herbert Breuer und befinden sich in den amtsinternen Prüfunterlagen.
- Die örtliche Rechnungsprüfung hat auf dieser Grundlage sodann einen BV nach § 101 Abs. 8 GO zu erteilen, einzuschränken oder zu versagen.
- Der Rechnungsprüfungsausschuss, der den Jahresabschluss prüft, hat einen Prüfungsbericht zu erstellen, das Ergebnis in einem BV zusammenzufassen und den BV in den Prüfbericht aufzunehmen (§ 101 Abs. 3 GO).
- Der Ausschussvorsitzende hat den BV des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen (§ 101 Abs. 7 GO).

Auf Grundlage des Prüfberichts und der Beratungsergebnisse im Rechnungsprüfungsausschuss stellt der Kreistag den geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Die Kreistagsmitglieder entscheiden sodann über die Entlastung des Landrats (§ 96 Abs. 1 GO).

<sup>231</sup> zur Gesamthematik *Koller/Roth/Morck*: HGB Kommentar, 6. Auflage, zu § 322 HGB

<sup>232</sup> *Held/Becker/Decker* u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentar, zu § 101 GO, Erl. 7

<sup>233</sup> hierzu IM NRW, Handreichung zum NKF, 2. Auflage, zu § 92 GO, Rn. 5

## Wiedergabe des Bestätigungsvermerks

Das Rechnungsprüfungsamt hat den Jahresabschluss des Kreises Düren für 2008, einschließlich der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Bilanz, des Anhangs und des Lageberichts geprüft. Inventur, Inventar und die Übersicht über die örtlichen Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurden in die Prüfung einbezogen. Die Prüfung wurde auf Grundlage des § 101 GO sowie eines risikoorientierten Prüfungsansatzes vorgenommen. Hierbei ist u.a. zu prüfen, ob die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingehalten wurden. Die Prüfung hat als Prüfungsgrundlage den Jahresabschluss 2008 vom 07.12.2009 zu Grunde gelegt. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf den Jahresabschluss, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Vollständigkeit und Richtigkeit, die angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die Bewertungsvorgaben und das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage auswirken, unter Berücksichtigung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, aber auch im Rahmen der vorhandenen Personalkapazitäten nach Möglichkeit erkannt werden. Dies erfolgte auf der Basis von Stichprobenprüfungen.

Die örtliche Prüfung des Jahresabschlusses hat zu Prüfbemerkungen geführt, die in diesem Bericht aufgeführt sind. Die örtliche Prüfung erfolgte z.T. zeitgleich mit der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW. Da nach der überörtlichen Prüfung ggf. Korrekturen oder Änderungen von Ausgangsdaten der Eröffnungsbilanz (bzw. künftiger Jahresabschlüsse) möglich sind, ist anzunehmen, dass der auf der Eröffnungsbilanz beruhende Jahresabschluss 2008 nicht gänzlich, sondern nur mit Einschränkungen (§ 101 Abs. 5 Satz 2 GO) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises i.S.d. § 101 Abs. 1 GO NRW wiedergibt. Nach Prüfung des Jahresabschlusses 2008 erteilt das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 101 Abs. 8 Satz 2 GO einen *ingeschränkten* Bestätigungsvermerk, da die Voraussetzungen des § 101 Abs. 4 Satz 1 GO nicht im vollen Umfange vorliegen. Die im Jahresabschluss 2008 dargestellten Werte stehen unter dem Vorbehalt von Korrekturen nach Maßgabe der Anmerkungen der örtlichen Prüfung wie auch der Vorgaben durch GPA NRW und Aufsichtsbehörde (§ 105 GO). Diese sind ggf. in einem der folgenden Jahresabschlüsse vorzunehmen (§ 57 GemHVO).

Jahresabschluss und Lagebericht entsprechen auf Grund der bei der örtlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnisse und vorbehaltlich der von der überörtlichen Prüfung aufgezeigten Änderungserfordernisse zur Eröffnungsbilanz *im Übrigen* den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermitteln mit den genannten Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

Düren, den 24.06.2010  
Für die örtliche Rechnungsprüfung

**gez.**

(Guido Kämmerling)  
Leiter des Rechnungsprüfungsamtes

## **Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses (Empfehlung)**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat gemäß § 101 GO den Jahresabschluss des Kreises Düren für das Jahr 2008 geprüft. Grundlage der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss waren die Prüfhandlungen des Rechnungsprüfungsamtes, dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfung bedient hat (§ 101 Abs. 8 GO). Der Rechnungsprüfungsausschuss erklärt den Prüfbericht des Rechnungsprüfungsamtes zu seinem Prüfbericht gemäß § 101 Abs. 1 Satz 5 GO. Das Rechnungsprüfungsamt hat einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt. Dieser lautet wie folgt:

Das Rechnungsprüfungsamt hat den Jahresabschluss des Kreises Düren für 2008, einschließlich der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Bilanz, des Anhangs und des Lageberichts geprüft. Inventur, Inventar und die Übersicht über die örtlichen Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurden in die Prüfung einbezogen. Die Prüfung wurde auf Grundlage des § 101 GO sowie eines risikoorientierten Prüfungsansatzes vorgenommen. Hierbei ist u.a. zu prüfen, ob die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingehalten wurden. Die Prüfung hat als Prüfungsgrundlage den Jahresabschluss 2008 vom 07.12.2009 zu Grunde gelegt. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf den Jahresabschluss, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Vollständigkeit und Richtigkeit, die angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die Bewertungsvorgaben und das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage auswirken, unter Berücksichtigung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, aber auch im Rahmen der vorhandenen Personalkapazitäten nach Möglichkeit erkannt werden. Dies erfolgte auf der Basis von Stichprobenprüfungen.

Die örtliche Prüfung des Jahresabschlusses hat zu Prüfbemerkungen geführt, die in diesem Bericht aufgeführt sind. Die örtliche Prüfung erfolgte z.T. zeitgleich mit der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW. Da nach der überörtlichen Prüfung ggf. Korrekturen oder Änderungen von Ausgangsdaten der Eröffnungsbilanz (bzw. künftiger Jahresabschlüsse) möglich sind, ist anzunehmen, dass der auf der Eröffnungsbilanz beruhende Jahresabschluss 2008 nicht gänzlich, sondern nur mit Einschränkungen (§ 101 Abs. 5 Satz 2 GO) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises i.S.d. § 101 Abs. 1 GO NRW wiedergibt. Nach Prüfung des Jahresabschlusses 2008 erteilt das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 101 Abs. 8 Satz 2 GO einen *eingeschränkten* Bestätigungsvermerk, da die Voraussetzungen des § 101 Abs. 4 Satz 1 GO nicht im vollen Umfange vorliegen. Die im Jahresabschluss 2008 dargestellten Werte stehen unter dem Vorbehalt von Korrekturen nach Maßgabe der Anmerkungen der örtlichen Prüfung wie auch der Vorgaben durch GPA NRW und Aufsichtsbehörde (§ 105 GO). Diese sind ggf. in einem der folgenden Jahresabschlüsse vorzunehmen (§ 57 GemHVO).

Jahresabschluss und Lagebericht entsprechen auf Grund der bei der örtlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnisse und vorbehaltlich der von der überörtlichen Prüfung aufgezeigten Änderungserfordernisse zur Eröffnungsbilanz *im Übrigen* den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermitteln mit den genannten Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

Der eingeschränkte Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung wird durch den Rechnungsprüfungsausschuss vollinhaltlich übernommen. Eine Ergänzung ist nicht erforderlich.

**Düren den, 12.04.2011**

**gez.**

(Josef Johann Schmitz)

Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses