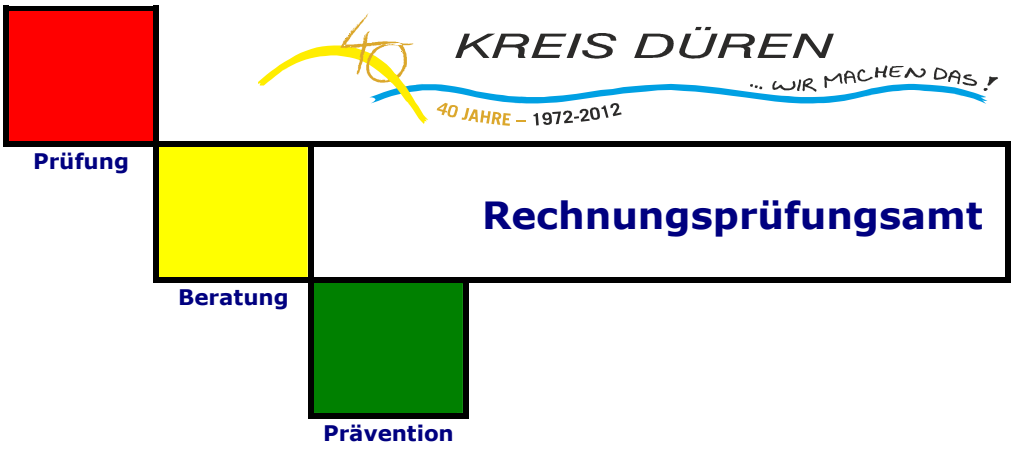


Drs. Nr. 227/12

Hinweis: Der Kreistag des Kreises Düren hat mit Beschluss vom 19.03.2013 festgelegt, dass der Prüfbericht zum Jahresabschluss 2010 unter Wahrung personen- oder unternehmensbezogener Daten der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden kann. Die darunter fallenden Angaben wurden anonymisiert oder unkenntlich gemacht.

Bericht

über die Prüfung des Jahresabschlusses 2010

25.06.2012

KREIS DÜREN
RECHNUNGSPRÜFUNGSAMT

Prüfbericht Jahresabschluss 2010

Bismarckstraße 16
52351 Düren

Haus A, Zimmer 192

Tel. 02421 – 22 2260
Fax. 02421 - 22 182258

www.kreis-dueren.de
E-Mail: amt14@kreis-dueren.de

Inhaltsverzeichnis

Einleitung 4
Prüfungsbemerkungen 4
Evaluierung der Berichterstattung 5
Inhalt und Vorgaben zur Berichterstattung 5
Prüfungsgegenstand 6
Prüfungsnorm 6
Prüfungsauftrag und Rechtsstellung 6
Ablauf der Jahresabschlussprüfung 7
Umfang und Methodik der Prüfung 8
Grundsatz der Wesentlichkeit 8
Externe Begleitung 9
Prüfungsunterlagen 9
Zeitrahmen und Durchführung der Prüfung 9
Haushaltssatzung und Haushaltsplan 2010 10
Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB 10
Inventur, Inventar und Bewertung 11
Prüfung der Zahlungsabwicklung 13
Kassenlage und Zinsentwicklung 13
Abschreibungen, Restnutzungsdauern 14
Abschreibungen auf Finanzanlagen 15
Kreditaufnahmen 17
Ergebnisrechnung 18
Deckung von üpl. und apl. Ausgaben 21
Finanzrechnung 22
Haushaltsplanermächtigungen - üpl./apl. Mittel 25
Ermächtigungsübertragungen 26
Spezielle Prüfungen der Ergebnis- und Finanzrechnung 27
Fremde Finanzmittel / Sonderhaushalt 28
Prüfung der Bilanz 29
Bilanzpositionen der Aktiva 29
Bilanzpositionen der Passiva 32
Jahresergebnis 37
Rechnungsabgrenzungen 38
Internes Kontrollsystem 38
Interne Leistungsbeziehungen 39
Prüfung des Anhangs 39
Prüfung des Lageberichts 40
Kennzahlen und Analysen 41
Schuldenlage 41
Beurteilung der Chancen und Risiken 42
Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz 43
Weitere Änderungen von Bilanzwerten 44
Allgemeine Verwaltungsprüfung 46
Vergaben, Bagatellaufträge und Korruptionsprävention 46
Ausräumverfahren 46
Prüfung, Beschlussfassung und Entlastung 47
Behandlung der Prüfungsunterlagen 48
Hinweise zum Bestätigungsvermerk 48
Ausblick auf künftige Abschlussprüfungen 49
Wiedergabe des Bestätigungsvermerkes 50
Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses 51

ANLAGEN

Einleitung

Nach Ablauf des Haushaltsjahres 2010 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 (GoB) 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.

Die wesentlichen Komponenten des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz) und deren Zusammenwirken wurden bereits umfassend im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 erläutert[1] und bedürfen an dieser Stelle keiner weiteren Vertiefung.

Mit dem Jahresabschluss sollen die Qualität und die Transparenz der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr gegenüber dem kameralen Haushaltsrecht erhöht werden[2]. Er ist die dokumentierte Form der Rechenschaftslegung und beinhaltet die Offenlegung von Informationen zum Zwecke des Nachweises bestimmter Sachverhalte[3].

Der Jahresabschluss ist nach § 103 GO vom Rechnungsprüfungsamt und nach § 101 GO vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen. Die Prüfungsmaßstäbe sind in § 101 GO enthalten.

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).

Mit diesem Prüfbericht erstellt die Rechnungsprüfung eine Arbeits- und Beratungsunterlage für den Rechnungsprüfungsausschuss[4]. Nach den Beratungen im Rechnungsprüfungsausschuss stellt der Kreistag den geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest (§ 96 GO).

Prüfungsbemerkungen

Die Rechnungsprüfung spricht im Rahmen der Abschlussprüfung zu wesentlichen Erkenntnissen der Prüfung Anmerkungen **("A")** aus[5]. Zu den nummerierten Anmerkungen wird die Verwaltung im Rahmen eines Ausräumverfahrens Stellung nehmen.

[1] Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 48 ff.)
[2] KGSt Bericht 6/2011 – Arbeitshilfe Jahresabschluss, Band 6, S. 40
[3] *Fudalla*: "Rechenschaft als Jahresabschlusszweck im NKF", in: der gemeindehaushalt 5/2008, S. 110 ff.
[4] OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05
[5] vgl. zuletzt Erläuterungen im Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 5)

Evaluierung der Berichterstattung

Die Rechnungsprüfung ist gehalten, die Berichte im Hinblick auf zahlreiche Aufgabenerweiterungen bei gleichzeitiger Personalreduzierung zu straffen und an die vorhandenen Prüferkapazitäten anzupassen[6]. Der vorgelegte Prüfbericht beschränkt sich in diesem Jahr in ausgewählten Teilen auf die zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Prüfergebnisse mit dem Ziel, künftig zu einer eher managementorientierten Berichterstattung im Sinne einer modernen Abschlussprüfung[7] zu gelangen. Nachweise, Dokumentationen und umfangreichere Prüfvermerke befinden sich in den amtsinternen Prüfunterlagen[8].

Inhalt und Vorgaben zur Berichterstattung

Im Rahmen der Prüfungs- und Berichtspflicht, die durch § 101 GO konkretisiert wird, hat der Rechnungsprüfungsausschuss einen Prüfbericht zu erstellen. Er kann hierbei auf den Prüfbericht des RPA zurückgreifen und diesen als seinen eigenen deklarieren.

Für Aufbau, Struktur und Umfang des Prüfberichts machen die Vorschriften des § 101 GO keine Vorgaben[9]. Regelungen des HGB oder Prüfungsstandards entfalten zwar keine Bindungswirkung, können aber als Rechnungslegungsgrundsätze *ergänzend* herangezogen werden[10]. Die Gestaltung des Prüfberichts liegt daher im Ermessen der Rechnungsprüfung.

Der Rechnungsprüfung obliegt eine *Garantenfunktion*, deren Überwachungspflichten wesentliches Gewicht zukommt und die eine Pflicht auslöst, erkannte Rechtsverstöße zu beanstanden[11].

Nach den anerkannten Prüfungsstandards hat die Prüfung mit hinreichender Sicherheit Unrichtigkeiten und Verstöße aufzudecken[12]. Unter Heranziehung von § 321 HGB haben die Prüfer über festgestellte Unrichtigkeiten, Unregelmäßigkeiten oder Verstöße zu berichten. Es besteht eine sog. "*Redepflicht*" darüber, was die Prüfung bei gewissenhafter Wahrnehmung ihrer Aufgaben darüber erfährt[13] [14].

---

[6] vgl. Verwaltungsprüfbericht 2010/2011 (Drs. Nr. 351/11, S. 8 ff.)
Niederschrift des Rechnungsprüfungsausschusses vom 28.3.2012 (Drs. Nr. 149/12, TOP 2.1)
Verwaltungsvorlage Drs. Nr. 153/12, 2. Ergänzung, zur Personalreduzierung in der Rechnungsprüfung (S. 5)
[7] so MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.1
[8] zur Dokumentationspflicht vgl. IDW PS 250 Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, Abschn. D, 3)
[9] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.5.2
[10] z.B. IDW PS 200 Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen
IDW PS 201 Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung
IDW PS 210 Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfungen
IDW PS 250 Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung (derzeit IDW EPS 250 n.F.)
IDW PS 260 Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken
IDW PS 300 Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW PS 303 Erklärungen [...] gegenüber dem Abschlussprüfer
IDW PS 350 Prüfung des Lageberichts
IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen
IDW PS 450 Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
IDR PL 200 Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen
IDR PL 260 Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen
KGSt: Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse
NKF-Leitfaden des Innenministeriums NRW "Anzeige des kommunalen Jahresabschlusses" vom 30.10.2006
[11] BGH, U. v. 17.7.2009, 5 StR 394/08.
Streffing/Mensmann, "Strafbarkeit durch Unterlassen – ein Risiko für die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung" in: der gemeindehaushalt 9 / 2010, S. 199
[12] IDW PS 250, Abschn. B 1), IDW PS 210; IDW PS 450, Erl. 3.2.2 ff.
IDW WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschn. Q, Rn. 114 ff.; Abschn. R, Rn. 133 ff.
[13] *Koller/Roth/Morck*: HGB Kommentar, 6. Auflage, zu § 321 HGB, Erl. 3
IDW WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschn. Q, Rn. 77 ff., 114 ff., 125 ff.

Prüfungsgegenstand

Prüfungsgegenstand ist der mit Drs. Nr. 2/12 (v. 04.01.2012) vorgelegte Jahresabschluss 2010 und seine Bestandteile (§§ 95 GO, 37 GemHVO) sowie der Lagebericht (§ 48 GemHVO). Das vollständige Zahlenwerk ging erst am **31.01.2012** beim RPA ein.

Anmerkung
Von der gesetzlichen Dreimonatsfrist (31.03.2011) zur Erstellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO) wurde erheblich abgewichen. Dies führt zu einer Verspätung der Rechnungsprüfung und zu einer Verzögerung der Feststellung durch den Kreistag. Erkenntnisse können für unmittelbare Folgehaushalte somit nicht mehr einfließen[15].

Der Kreisausschuss ist dem vom RPA eingebrachten Vorschlag gefolgt, den Jahresabschluss aus Kostengründen zunächst auf CD und nur im Einzelfall auf Anforderung in Papierform verteilen zu lassen[16].

Prüfungsnorm

Nach § 101 GO ist zu prüfen, ob der Jahresabschluss ein den *tatsächlichen Verhältnissen* entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises unter Beachtung der GoB ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die *gesetzlichen Vorschriften [...]* beachtet worden sind. 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 Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der wirtschaftlichen Lage des Kreises erwecken. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

Prüfungsauftrag und Rechtsstellung

Die Prüfung des Jahresabschlusses erfolgt als Pflichtaufgabe des Rechnungsprüfungsamtes (§ 103 GO). Das Prüfergebnis wird in diesem Prüfbericht zusammengefasst und dient dem Rechnungsprüfungsausschuss als Arbeits- und Beratungsunterlage[17] für seine *eigene* Prüfung und Berichtserstellung nach § 101 GO. Die örtliche Rechnungsprüfung ist als "Hilfsorgan"[18] dem Kreistag unmittelbar unterstellt und in ihrer Prüftätigkeit unabhängig und weisungsfrei (§ 104 GO)[19].

IDR PL 720 "Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft", Kap. 1 (7)

[14] *Knabe/Mika/Müller u.a.*: "Zur Beurteilung des Fraud-Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung", in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 19/2004, S. 1057 ff.
Finking: "Die Aufdeckung von Fraud als Aufgabe der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung", Hamburg 2011

[15] Die Möglichkeit, Erkenntnisse aus der Jahresabschlussprüfung 2010 für den Haushalt 2012/13 nutzen zu können, war somit nicht mehr gegeben.

[16] Kreisausschuss, Niederschrift vom 24.1.2012 (Drs. Nr. 17/12, TOP 9). Die bis dahin allerdings von der Verwaltung bereits in Auftrag gegebenen zahlreichen Papierdrucke erwiesen sich demgegenüber als unwirtschaftlich.

[17] OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05

[18] *Oebbecke*: Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten)

[19] "Zweck der Weisungsfreiheit ist der Schutz vor Einflussnahme durch diejenigen Organe, die kontrolliert werden sollen" (OVG NRW, U. v. 26.10.2011, 8 A 2593/10).

Sie steht dem Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen der Aufgabenerfüllung gleichrangig gegenüber[20]. Rechtsstellung und Befugnisse der örtlichen Rechnungsprüfung wurden bereits mehrfach dargestellt. Hierbei wurde die kommunalverfassungsrechtliche Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung durch Hinweise auf Rechtsprechung, Kommentierung und Schrifttum untermauert[21]. Gegenüber dem Kreistag ist allerdings der Rechnungsprüfungs*ausschuss* für eine korrekte Prüfung verantwortlich[22].

Ablauf der Jahresabschlussprüfung

Der Ablauf der Jahresabschlussprüfung wird durch die §§ 95, 96 und 101, 103 GO vorgegeben und gliedert sich in mehrere Abschnitte:

Nr.	Zuständigkeit	Aufgabe	Vorschrift
1	Kämmerer und Landrat	Aufstellung und Bestätigung des Entwurfes des Jahresabschlusses	§ 95 GO
2	Verwaltung	Zuleitung des JA-Entwurfs an den Kreistag	§ 95 GO
3	Kämmerer	ggf. Stellungnahme des Kämmerers	§ 95 GO
4	Kreistag	Kenntnisnahme des JA-Entwurfs	§ 95 GO
5	Verwaltung	Zuleitung des JA-Entwurfs an das RPA	
6	RPA	Prüfung des Jahresabschlusses	§ 103 GO
7	RPA	Prüfbericht	
8	RPA	Bestätigungsvermerk	§ 101 GO
9	Verwaltung	Stellungnahmen im Ausräumverfahren	
1	RPA	Abschl. Bewertungen zum Ausräumverfahren	
11	RPAusschuss	Prüfung des Jahresabschlusses	§ 101 GO
12	RPAusschuss	Prüfbericht	§ 101 GO
13	RPAusschuss	Bestätigungsvermerk	§ 101 GO
14	RPA-Vorsitzender	Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks	§ 101 GO
15	Landrat	ggf. Stellungnahme	§ 101 GO
16	Kämmerer	ggf. Stellungnahme	§ 101 GO
17	Kreisausschuss	Vorberatung und ggf. Beschlussempfehlung	§ 50 KrO
18	Kreistag	Feststellung des geprüften Jahresabschlusses	§ 96 GO
19	Kämmerer	ggf. abweichende Meinung	§ 96 GO
20	Kreistag	Beschluss über Verwendung Fehlbetrag/Überschuss	§ 96 GO
21	Kreistagsmitglieder	Entlastung des Landrats	§ 96 GO
22	Verwaltung	Vorlage des festgestellten JA an Aufsichtsbehörde	§ 96 GO
23	Verwaltung	Öffentliche Bekanntgabe des JA	§ 96 GO
24	Verwaltung	Ermöglichung der Einsichtnahme in den JA	§ 96 GO

[20] *Oebbecke*: Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten)

[21] Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09, S. 5 ff.)
Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10, S. 8 ff.)
Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 6)
Rechnungsprüfung des Kreises Düren: Leitfaden "*Die örtliche Rechnungsprüfung*" vom 1.6.2011
Adam: Gutachten zur Auslegung von Vorschriften der GO und GemHVO NRW (Mai 2010, Drs. Nr. 280/10)
Fiebig: Kommunale Rechnungsprüfung, 4. Auflage
Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentierungen zu §§ 103, 104 GO NRW
Kämmerling: "Die Rechtsstellung der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen", in: Verwaltungsrundschau, 53/2007 Nr. 1, S. 21 ff.
Kämmerling: "Kommunale Rechnungsprüfung in NRW – mehr als nur Finanzkontrolle", in: der gemeindehaushalt, 1/2009, S. 8 ff.
Kämmerling: "Aufgabenfelder und Grenzen der kommunalen Rechnungsprüfung", in: Der Landkreis, 8/9/2011, S. 352 ff.
KGSt: Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen (Berichte 7/2007 und 8/2007)
Büchner, Mayerhofer, Müller: Leitfaden Rechnungsprüfung
Oebbecke: Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten)
Voringer: Rechnungsprüfung der Kommunen, 2. Auflage

[22] GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6
Held/Becker/Decker u.a., Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6
MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.1.1 und 8.1
nunmehr bestätigend: VG Düsseldorf, U. v. 6.12.2011, 1 K 574/11

Umfang und Methodik der Prüfung

In welcher Hinsicht der Jahresabschluss zu prüfen ist, gibt § 101 GO verbindlich vor. Das Gesetz fordert aber keine Vollprüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle[23]. Die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsführung ist hingegen im umfassenden Sinne zu verstehen[24]. Die Rechnungsprüfung ist hierbei aufgrund ihrer Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit (§ 104 GO) befugt, Methode, Umfang und Inhalt der Prüfungen festzulegen (vgl. §§ 3 Abs. 4 und 4 Abs. 5 RPO).

Für die kommunale Jahresabschlussprüfung ist ein risikoorientierter Prüfungsansatz Ausfluss der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung und in Literatur, Kommentierung und Prüfungspraxis anerkannt[25]. Er muss Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen können[26]. Die Prüfung hat zu gewährleisten, dass ihre Aussagen hinreichend sicher und dass die geprüften Bereiche wesentlich für den Jahresabschluss sind. Es werden Einzelfallprüfungen nur stichprobenweise und nur dann durchgeführt, wenn sich aufgrund der analytischen Prüfungshandlungen Hinweise auf wesentliche Falschausweise oder mögliche Fehler ergeben[27].

Gleichwohl kann im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass Erfassungs-, Bewertungs-, Übertragungs- oder Dokumentationsfehler ggf. auch unentdeckt bleiben[28]. Art und Umfang der Prüfungshandlungen und die Prüfungsrisiken[29] müssen auch immer im Zusammenhang mit den zur Verfügung stehenden Personalkapazitäten gesehen werden[30].

Grundsatz der Wesentlichkeit

Die Grundsätze zur Wesentlichkeit wurden bereits im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2009 erläutert[31]. Danach wird in der Wirtschaftsprüfung zur Wesentlichkeit häufig ein summarischer Anhaltswert von ca. **0,5 %** der Bilanzsumme angenommen[32]. Die rein *quantitativen* Aspekte sind aber um *qualitative* Komponenten zu ergänzen, die im Rahmen von inhaltlichen Aussagen über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft oder festgestellten Rechtsverstößen für das Prüfergebnis beurteilungsrelevant sind[33]. Damit ist neben dem Betrag der Auswirkun-

---

[23] *Rehn/Cronauge* u.a. : Gemeindeordnung NRW, zu § 101 GO, II.
Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 5.
[24] *Adam*: Gutachten zur Auslegung von Vorschriften der GO und GemHVO NRW (Mai 2010, Drs. Nr. 280/10);
MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.1.1.3.2.7
[25] *Held/Becker/Decker u.a.*: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 5.
IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...], Kap. 2, Rn. 5 ff.
KGSt Bericht 7/2007, Band 1, Kap. 4.5, S. 47 ff.
[26] IDW: WP Handbuch 2006, Kap. R, Tz. 1 ff.
IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...], Kap. 2.2, Rn. 10
[27] KGSt-Bericht 7/2007 "*Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen*", Band 1, S. 53
[28] umfassend Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 10)
[29] IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken
[30] hierzu bereits Verwaltungsprüfbericht 2010/2011 (Drs. Nr. 351/11, S. 8)
vgl auch IDW PS 260 Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung, Erl. 6 (Rn. 63)
[31] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 11)
Siehe auch Ministerium für Inneres und Kommunales NRW: Handreichung NKF, 4. Auflage, Vorb. zum 10. Teil der GO NRW, Erl. 6
[32] Diese Werte ergeben sich aus der Wirtschaftsprüfungsliteratur, stellen aber keine allgemeinverbindlichen Bezugsgrößen dar (vgl. IDW PS 250, Rn. 13).
Nun auch Entwurf einer Neufassung: IDW EPS 250 n.F. (Stand: 25.11.2011)
IDW: WP Handbuch, 13. Auflage, Abschn. "R", Rn. 71 ff. (S. 1956 ff.)
[33] Ähnlich *Koller/Roth/Morck*: HGB, 6. Auflage, zu § 322 HGB, Erl. 8

gen (Quantität) auch die Art der Unrichtigkeiten und Verstöße (Qualität) zu beachten.[34] Hierzu zählen auch falsche Angaben[35]. Mehrere Mängel, die für sich allein genommen **un**wesentliche Mängel darstellen, können in ihrer Gesamtheit so wesentlich sein, dass auch dann eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist, wenn die summarische Wertgrenze (noch) nicht erreicht ist[36]. Auch bei Vorliegen von *Prüfungshemmnissen* kann eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks angezeigt sein[37]. Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko stehen daher in einem wechselseitigen Zusammenhang[38].

Externe Begleitung

Der Rechnungsprüfungsausschuss stimmte in seiner Sitzung am 05.12.2007 der Beauftragung Dritter (externe Beratung/Prüfung) durch das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 103 Abs. 5 GO zu. Wie bereits zu den Jahresabschlussprüfungen 2008 und 2009 praktiziert, wurde die örtliche Rechnungsprüfung nur punktuell und zu Einzelfragen von der GPA NRW prüfbegleitend beraten[39].

Prüfungsunterlagen

Neben dem Jahresabschluss, dem Anhang und dem Lagebericht (Drs. Nr. 2/12 mit Anlagen) haben der Rechnungsprüfung zahlreiche Dokumente und Prüfungsunterlagen (Bilanz, Teilrechnungen, Dienstanweisungen, Rechnungsbelege, begründende Unterlagen, Zahllisten usw.) vorgelegen. Auf prüfungsunterstützende Unterlagen (Kommentierungen, Prüfungsstandards und Arbeitshilfen) wurde zurückgegriffen[40].

Zeitrahmen und Durchführung der Prüfung

Der Zeitrahmen der Prüfung wurde durch die verspätete Einbringung des Jahresabschlusses (zum 31.01.2012) beeinflusst. Die Fertigstellung des Jahresabschlusses stand u.a. unter dem Vorbehalt bzw. der abschließenden Klärung von Sachfragen zur überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz[41] sowie weiterer Entscheidungen. Die Beantwortung prüfungsseitig gestellter Anfragen nahm ebenfalls einen langen Bearbeitungszeitraum in Anspruch. Teilweise boten Stellungnahmen der Verwaltung Anlass zu weiteren Nachfragen.

Die Prüfung wurde durchgeführt von den Verwaltungsprüfern Herbert Breuer, Arno Breuer und Konrad Schöller sowie dem Unterzeichner.

---

[34] IDW PS 250, Erl. 3.2, Rn. 16 sowie IDW PS 210 Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten [...]
[35] nunmehr IDW EPS 250 (Stand: 25.11.2011), Erl. 4
[36] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 5.2
IDW PS 400, Rn. 51; IDW WP Handbuch 2006, Rn. 529
[37] umfassend Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 11).
IDW PS 250 Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung (derzeit IDW EPS 250 n.F.)
IDW PS 300 Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW PS 303 Erklärungen [...] gegenüber dem Abschlussprüfer
IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen
IDW PS 450 Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
Vertiefend IDW, WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschnitt R, Rn. 71 ff.
[38] IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken, Kap. 2, Rn. 9
Zu den Risiken ebenfalls Ministerium für Inneres und Kommunales NRW: Handreichung NKF, 4. Auflage, Vorb. zum 10. Teil der GO NRW, Erl. 7
[39] vgl. Ausführungen im Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 12)
[40] s. Übersicht im Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 9)
[41] hierzu Erläuterungen im Jahresabschlussbericht 2008 (Drs. Nr. 279/10) und 2009 (Drs. Nr. 141/11) sowie Verwaltungsvorlagen Drs. Nr. 306/10 (mit 1. Ergänzung)

Jahresabschlüsse 2008 und 2009

Die Jahresabschlüsse 2008 und 2009 wurden von der Rechnungsprüfung geprüft und im Rechnungsprüfungsausschuss beraten[42]. Prüfung, Ausräumverfahren und Beratung konnten z.T. erst mit Verzögerung abgeschlossen werden.

Der Kreistag hat in seiner Sitzung am 31.01.2012 die jeweiligen Jahresabschlüsse festgestellt und auf Grundlage der Vorlage 459/11 (mit 1. Ergänzung vom 29.12.2011) die Entlastung des Landrats erteilt[43]. Der Kreistag entschied hierbei auch über die Verwendung der dortigen Fehlbeträge. Die eingeschränkten Bestätigungsvermerke von örtlicher Rechnungsprüfung und Rechnungsprüfungsausschuss blieben unangetastet.

Haushaltssatzung und Haushaltsplan 2010

Der Haushalt wurde mit Vorlage Drs. Nr. 25/10 zur Kreistagssitzung am 09.02.2010 eingebracht und vom Kreistag am 06.05.2010 im Rahmen des Doppelhaushalts 2010/2011 beschlossen. Sämtliche entscheidungserheblichen Beschlussvorlagen (einschl. Änderungsanträge der Fraktionen) zum Haushalt 2010/2011 ergeben sich aus der

- Einladung für den Kreistag am 06.05.2010 (**Drs. Nr. 176/10**)
- Niederschrift (**Drs. Nr. 213/10**)

Haushaltssatzung und Haushaltsplan wurden ordnungsgemäß beschlossen und der Aufsichtsbehörde mit Bericht vom 10.05.2010 angezeigt. Die BR Köln hat mit Verfügung vom 28.07.2010 hierzu Stellung genommen (vgl. Drs. Nr. 300/10).

Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB

Der Jahresabschluss ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)[44] aufzustellen (§ 95 Abs. 1 GO). Hierbei ist unter Buchführung die laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation von Geschäftsvorfällen zu verstehen[45]. Weitere Regelungen ergeben sich aus § 27 GemVHO.

Aufbau und Funktionsweise der Finanzbuchhaltung (Komponenten der Software, Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen, Anlagenbuchhaltung etc.) wurden bereits in den Prüfberichten zur Eröffnungsbilanz 2008 und zum Jahresabschluss 2008 umfassend erläutert[46]. Notwendige Ergänzungen waren an dieser Stelle nicht vorzunehmen.

Die Finanzbuchhaltung steht vor der Einführung einer neuen Software (Wechsel von *KIRP* zu *Infoma*) und bleibt einer späteren Prüfung vorbehalten. Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten in der jetzigen Buchführung lagen nicht vor.

[42] Berichte zum Jahresabschluss 2008 (Drs. Nrn. 279/10, 54/11), Jahresabschluss 2009 (Drs. Nrn. 141/11, 269/11)
[43] Niederschrift Drs. Nr. 31/12, TOP 13
[44] hierzu Prüfberichte Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 17) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 15)
[45] *Koller/Roth/Morck*: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 238, Rn. 4
[46] zur Finanzbuchhaltung vgl. Drs. Nr. 181/01 (S. 21 ff.) und Drs. Nr. 279/10 (S. 17 ff.)

Inventur, Inventar und Bewertung

Nach § 101 GO sind auch Inventur, Inventar sowie die Bewertung des kommunalen Vermögens zu prüfen. Die weiteren Vorgaben sind in den §§ 91 GO sowie 28, 29 GemHVO enthalten[47]. Für das Jahr 2010 war (erstmals wieder) eine *körperliche* Inventur durchzuführen (§ 28 GemHVO). Diese wurde nach Angaben im Anhang durchgeführt, weitere Erläuterungen hierzu fehlen jedoch[48]. Bisher gebildete Festwerte (vgl. § 34 GemHVO) wurden z.T. wieder abgeschafft. Vielmehr wurden Einzelwirtschaftsgüter wieder einzeln aktiviert[49].

Prüfungsanfragen vom 15.02.2012 zur konkreten Erfassung und Bewertung der *Betriebs- und Geschäftsausstattung* blieben im Wesentlichen unbeantwortet. Zwar wurde verwaltungsseitig auf die Mitzeichnung eines Vermerks (vom 29.04.2010) hingewiesen, dieser betraf allerdings nur die *geplante* Vorgehensweise zur Umstellung auf Einzelwerte und beinhaltete somit nur, was durchgeführt werden *sollte* und nicht, was durchgeführt *wurde*. Die prüfungsseitige Beurteilung ist für diesen Bereich daher nicht möglich; dies stellt ein Prüfungshemmnis dar[50].

Zu den von der Rechnungsprüfung aufgeworfenen Fragen hinsichtlich der körperlichen Inventur wurde durch die Kämmerei mit Schriftsatz vom 23.04.2012 u.a. ein *Inventurvermerk* vorgelegt, der die Überlegungen und Vorgehensweisen der Verwaltung zu unbebauten und bebauten Grundstücken sowie zum Infrastrukturvermögen beschrieb. Zu Unklarheiten im Zusammenhang mit der Datierung des Inventurvermerks hat die Kämmerei nach Aufforderung durch die Rechnungsprüfung am 09.05.2012 ergänzend Stellung genommen.

Prüfungsseitig war einerseits zu hinterfragen, warum die Erläuterungen des Inventurvermerks nicht Eingang in den Anhang des Jahresabschluss gefunden haben, was angesichts der Erläuterungspflicht aus § 44 GemHVO angezeigt gewesen wäre. Andererseits bleibt unklar, warum die Verwaltung in ihren ergänzenden Stellungnahmen einräumt, in den o.g. Bereichen *keine* Inventur durchgeführt zu haben, während sie im Anhang ausführt, eine solche sei durchgeführt worden[51]. Andere, auf Nachfrage erteilte Stellungnahmen enthalten hingegen ausführlichere Beschreibungen, die ebenfalls (bereits) im Anhang hätten erläutert werden müssen. Zu (wiederum) anderen Sachverhalten erfolgten z.T. keine oder unzureichende Ausführungen (hier: Schulen). Zum Teil erfolgten Erklärungen, denen keine Dokumentationen beigefügt waren und die (daher) auch keine Prüfungsnachweise ersetzen können[52].

Wären die von der Verwaltung beschriebenen Verfahren, die die teilweise Nichtdurchführung der körperlichen Inventur begründen, zutreffend und ausreichend, bliebe eine Prüfung ordnungsmäßiger Inventur künftig entbehrlich, wenn und soweit die Sachverhalte *täglicher Kontrolle*, *Überwachung* und *automatischer Datenerfassung* bzw. *Buchhaltung* etc. unterlägen. Dies ist nicht Intention des Prüfauftrags nach § 101 GO.

[47] s. bereits Erläuterungen im Prüfbericht Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09, S. 25)
[48] JA 2010, Band 2, S. 12 und 31 ff.
[49] JA 2010, Band 2, S. 13 und 31 ff.
[50] IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]; Rn. 50 und IDW PS 303 Erklärungen [...] gegenüber dem Abschlussprüfer, Tz. 16
[51] JA 2010, Band 2, S. 12 und 31
[52] vgl. IDW PS 303 Erklärungen [...] gegenüber dem Abschlussprüfer, Tz. 16 und IDW PS 300 Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung

Inhaltlich ist in Übereinstimmung mit der GPA NRW darauf hinzuweisen, dass

alle Vermögensgegenstände gemäß § 28 Abs. 1 Satz 3 GemHVO mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Zwar wird in § 29 Abs. 1 GemHVO die Buch- und Beleginventur grundsätzlich als Vereinfachungsverfahren zugelassen, jedoch enthält diese Vorschrift den ausdrücklichen Hinweis, dass alle drei Jahre eine körperliche Inventur durchzuführen ist.

Ausgenommen von der körperlichen Inventur können lediglich die nichtkörperlichen Positionen (z.B. Schulden, Forderungen, immaterielle Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten) sein. Unbebaute und bebaute Grundstücke sowie das Infrastrukturvermögen zählen jedoch zu den körperlichen Vermögensgegenständen und sind damit auch einer körperlichen Inventur unterworfen.

Bei Grundstücken ist eine Inaugenscheinnahme durchzuführen. Nur so kann festgestellt werden, ob es z.B. Änderungen, Abgänge etc. beim Aufwuchs, der in der Regel gemeinsam mit dem Grundstück bewertet wurde, oder bei Aufbauten, die ebenfalls bei den unbebauten Grundstücken bilanziert sind, gegeben hat. Es empfiehlt sich, wie bei den bebauten Grundstücken, also Gebäuden, und dem Infrastrukturvermögen, eine permanente Inventur durchzuführen, da so der zeitliche Aufwand minimiert werden kann.

Die permanente Inventur ersetzt entgegen der Darstellungen im Vermerk der Verwaltung aber nicht die körperliche Inventur, sie ist vielmehr eine Art der körperlichen Inventur.

Der Vorteil dieser Art ist, dass nicht wie bei der Stichtagsinventur alle Vermögensgegenstände an einem bestimmten Stichtag, sondern über das ganze Jahr verteilt aufgenommen werden können. Die von der Verwaltung beschriebene Vorgehensweise bei den bebauten Grundstücken und dem Infrastrukturvermögen kann zwar akzeptiert werden. Wichtig ist allerdings in diesem Zusammenhang, dass die Inaugenscheinnahme, die von den Mitarbeitern des Kreises eigentlich zu einem anderen Zweck durchgeführt wird (z.B. Verkehrssicherungspflicht bei den Straßen), den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur genügt.

In diesem Zusammenhang ist auf den Grundsatz der Nachprüfbarkeit hinzuweisen. Dieser verlangt, dass das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur so zu dokumentieren sind, dass sie für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

Es empfiehlt sich also für den Kreis, die unbebauten und bebauten Grundstücke sowie das Infrastrukturvermögen im Wege der permanenten Inventur aufzunehmen. Dabei sollten die Mitarbeiter, die die Inaugenscheinnahme durchführen, für die Thematik der Inventur und der damit verbundenen Auswirkungen (z.B. Bildung von Instandhaltungsrückstellungen, außerplanmäßige Abschreibungen) sensibilisiert werden und ihre Ergebnisse dokumentieren. Die Dokumentation erfolgt dabei nicht anders, als wenn eine Stichtagsinventur durchgeführt worden wäre, sodass die Ergebnisse für die Rechnungsprüfung nachvollziehbar bleiben.

Anmerkung A 1

Die unterschiedlichen Angaben der Verwaltung zur körperlichen Inventur erschwer(t)en eine abschließende prüfungsseitige Bewertung. Soweit für den Bereich der unbebauten und bebauten Grundstücke sowie für das Infrastrukturvermögen *keine* körperliche Inventur durchgeführt wurde und die Verwaltung dies auf die Erwägungen in ihrem Inventurvermerk stützt, ist damit den Anforderungen des § 28 GemHVO und damit den GoI nicht in vollem Maße Rechnung getragen.

Die Dokumentation der *permanenten Inventur* bei den unbebauten und bebauten Grundstücken sowie dem Infrastrukturvermögen ist vielmehr so zu überarbeiten, dass sie den GoI entspricht (u.a. Vollständigkeit, Richtigkeit, Einzelerfassung) und nachprüfbar bleibt. Dies gilt auch für die Erfassung (und Bewertung) der übrigen Vermögensgegenstände.

Prüfung der Zahlungsabwicklung

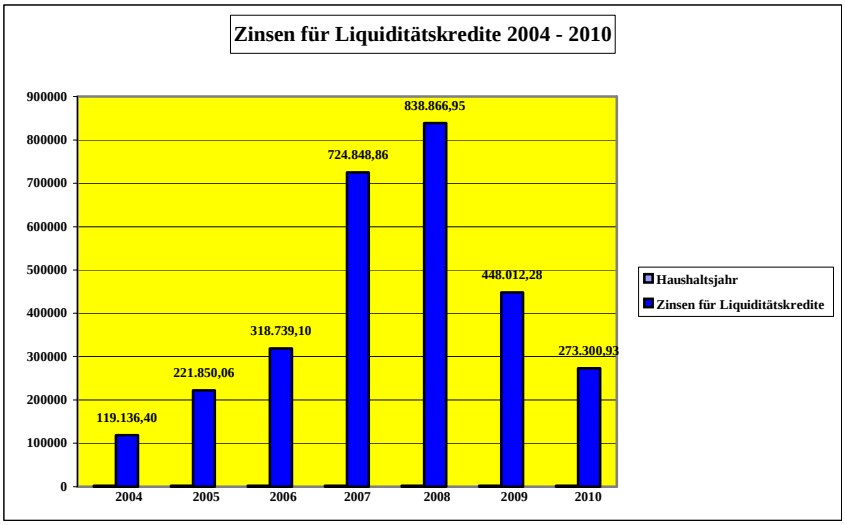
Die Rechnungsprüfung hat nach § 103 GO auch die Zahlungsabwicklung des Kreises zu prüfen (§§ 93 GO, 30 GemHVO). Die Dienstanweisung nach § 30 GemHVO ist vorhanden.

Die unvermutete Kassenprüfung wurde durch die Rechnungsprüfung durchgeführt und in einem separaten Bericht festgehalten.

Mit Datum vom 12.09.2011 wurde des Weiteren eine Dienstanweisung für die Annahme von Zahlungsmitteln außerhalb der Räume der Kreiskasse erlassen.

Kassenlage und Zinsentwicklung

Die kritische Zinsentwicklung bei den Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 89 Abs. 2 GO) wurde bereits mehrfach durch die Rechnungsprüfung dargestellt[53]. Nach einem Höchststand im Jahre 2008 konnten die Zinsaufwendungen allerdings wieder signifikant zurückgeführt werden.



Das hierfür z.T. verantwortliche, allgemein gesunkene Zinsniveau schlägt allerdings auch auf die Zinsen durch, die der Kreis Düren beim Anlegen von Tagesgeldern erzielen kann.

[53] zuletzt Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11), S. 58 ff.

Abschreibungen, Restnutzungsdauern

Die örtlich festzusetzenden Restnutzungsdauern sind nach § 101 GO im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ebenfalls zu prüfen. Umfassende Erläuterungen zu den Abschreibungserfordernissen und –modalitäten (vgl. § 35 GemHVO) wurden bereits in den Prüfberichten 2008 und 2009 dokumentiert und waren daher an dieser Stelle nicht zu wiederholen[54].

Der Bestimmung der Nutzungsdauern für die kommunalen Vermögensgegenstände kommt eine entscheidende Bedeutung zu, da die aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen Auswirkungen auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung haben. Die NKF-Rahmentabelle ist verbindlich und die Kommunen sollen sich in der Regel innerhalb des vorgegebenen Rahmens bewegen (1.5.1 VV zur GO und GemHVO).

In ihren Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen[55] führt die Verwaltung u.a. aus, grundsätzlich seien die in der NKF-Rahmentabelle genannten normalen Nutzungszeiten berücksichtigt worden. War eine Spanne möglicher Nutzungsdauern vorgegeben, sei die längste Nutzungsdauer angesetzt worden.

Bei einem stichprobenweisen Abgleich stellte die Rechnungsprüfung demgegenüber Abweichungen zwischen den Vorgaben gemäß NKF-Rahmentabelle und örtlich festgelegten Nutzungsdauern fest, z.B. in folgenden Bereichen:

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer NKF-Rahmentabelle	Nutzungsdauer Kreis Düren
▪ Bahnkörper, Gleisanlagen etc.	15 – 33 Jahre	48 Jahre
▪ Wechselaufbauten	8 – 12 Jahre	30 Jahre
▪ Motorräder	6 – 10 Jahre	20 Jahre
▪ Rettungsboote	8 – 12 Jahre	20 Jahre

Zu den im Vergleich mit den Rahmenwerten erheblich längeren Nutzungszeiträumen nahm die Kämmerei auf Nachfrage der Rechnungsprüfung mit Schreiben vom 23.05.2012 Stellung und führte aus, dass die Wechselaufbauten, Motorräder und Rettungsboote beim Kreis Düren nur im Bereich des Feuerschutzes und Rettungswesens geführt würden. Die Besonderheit bei diesen Wirtschaftsgütern sei, dass diese in der Regel nur bei Einsätzen benötigt würden und nicht im täglichen Gebrauch stünden. Daher sei in Absprache mit dem Fachamt unter Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse die Nutzungsdauer auf 20 bzw. bei Wechselaufbauten auf 30 Jahre festgesetzt worden.

Anmerkung
Die Abweichungen von der Rahmentabelle hätten im Jahresabschluss erläutert werden müssen (§ 44 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO).

[54] Prüfberichte Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 32 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 18 ff.)
Umfassend: IDW WP Handbuch 2006, Band I, Abschn. E, Rn. 294 ff. (S. 350)
[55] JA 2010, Band 2, Ziffer 1.26 "Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge" , S. 29

Abschreibungen auf Finanzanlagen

Wertminderungen und Werteverzehr sind durch Abschreibungen Rechnung zu tragen. Nach § 35 Abs. 5 GemHVO *können* sie bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen. Zur Bewertung von Beteiligungen wird verwaltungsseitig eine intensive Prüfung im Rahmen der gesellschaft und der dort gehaltenen RWE-Aktien dargelegt[56].

Die Aktien haben seit 2007 einen signifikanten Werteverfall erlitten. Der Kursverlauf stellt sich in den Jahren 2010 und 2011 wie folgt dar:

Quelle: www.rwe.de

Über die daraus abzuleitenden Anforderungen und Vorgehensweisen bzgl. des in der Bilanz des Kreises Düren auszuweisenden Wertes existieren unterschiedliche Auffassungen und Einschätzungen.

Das **MIK NRW** vertritt im Erlass vom 03.03.2009 die Auffassung, es gäbe *keine* zwingende Verpflichtung der Kommune, daraufhin eine apl. Abschreibung bei Finanzanlagen durchzuführen. Dies liege vielmehr eigenverantwortlich im Ermessen der Gebietskörperschaft[59].

Der **Landkreistag NRW** vertritt die Auffassung, der Werteverfall der RWE-Aktien sei weniger gravierend und könne im Hinblick auf zahlreiche Faktoren (Reaktorkatastrophe in Japan, Änderung Atomgesetz, Kabi-

[56] JA 2010, Band 2, S. 34 und 179

[59] Erlass vom 3.3.2009, Az. 34 – 48.01.02/29 – 42/09

nettsbeschluss Laufzeitverlängerung u.v.m) zum Zeitpunkt Juni 2010 durchaus mit einem Wert von 57 – 60 €/Stück angesehen werden.[60]

Die **VERPA** vertritt in dem von ihr in Auftrag gegebenen *Gutachten zur Auslegung von Vorschriften der GO NRW und GemHVO NRW*[61] die Auffassung, dass die vom MIK durch obigen Erlass bestätigte Auslegung von § 35 Abs. 5 Satz 2 GemHVO gegen höherrangiges Recht verstoße. Finanzanlagen sind wie jegliches Anlagevermögen bei Feststellung einer dauerhaften Wertminderung zwingend außerplanmäßig abzuschreiben (Niederstwertprinzip).

Die **GPA NRW** vertritt hingegen die Auffassung, dieses Ermessen sei von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung und der Wesentlichkeit abhängig. Ggf. werde das Ermessen auf Null reduziert, was eine Abschreibungspflicht bedeute. Hierzu wird die Anwendung von Erlassen des BMF empfohlen[62]. Bei Beteiligungen sei zu prüfen, ob sich der *innere Wert* des Unternehmens (nachhaltig und dauerhaft) verringert habe. Soweit eine apl. Abschreibung vorgenommen werde, sei sie als ordentlicher Aufwand zu buchen. Von einer abweichenden Lagebeurteilung in der GmbH und beim Kreis sei allerdings abzuraten[63] [64].

Die Verwaltung hat die vorgenommene Abwertung der Aktien für den eigenen Jahresabschluss 2010 hingegen *nicht* übernommen.

Anmerkung A 2
Im Rahmen der Finanzanlagen bleibt zu hinterfragen, ob und inwieweit durch eine Abschreibung oder Nicht-Abschreibung den haushaltsrechtlichen Vorschriften (mehr) entsprochen wird und die tatsächlichen Wirtschaftsverhältnisse des Kreises Düren (vgl. §§ 95, 101 GO) zutreffend wiedergegeben sind. Angesichts der verschiedenen, z.T. gravierend voneinander abweichenden Auffassungen kann keine abschließende Beurteilung abgegeben werden.

Die von der Verwaltung für den Jahresabschluss 2010 getroffene Entscheidung ist zunächst als (erstmalige) Ermessensausübung i.S.d. § 35 Abs. 5 GemHVO zu bewerten, die allerdings in ihren tragenden Erwägungen für die Folgejahre Bindungswirkung entfalten *kann* und in künftigen Jahresabschlüssen ggf. berücksichtigt werden muss. Dies wird umso mehr gelten, falls die Verwaltung künftig die Abschreibungen im eigenen Jahresabschluss tatsächlich vornimmt.

[60] Dabei ist jedoch zu beachten, dass die RWE-Aktien nicht vom Kreis Düren, sondern (zum größten Teil) von der BTG gehalten werden, die wiederum nach den handelsrechtlichen Vorschriften abschreiben musste. Der Kreis Düren hat in seiner Bilanz den Wert des (verbundenen) Unternehmens anzusetzen.
[61] vgl. Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10, S. 9). Dort Frage 3 des Gutachtens *zur Auslegung von Vorschriften der GO NRW und GemHVO NRW* von Prof. Dr. B. Adam, Mai 2010
[62] BMF-Schreiben vom 26.3.2009 (IV C 6 – S 2171 b/0)
[63] Stellungnahme der GPA NRW an das RPA vom 25.10.2011
[64] Zwischenzeitlich hat die GPA die mit den Aufsichtsbehörden und dem MIK abgestimmte Stellungnahme "*Außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagen des Anlagevermögens*" vom 1.3.2012 veröffentlicht.

Kreditaufnahmen

Kredite dürfen nur nachrangig und nur für Investitionen (oder zur Umschuldung) aufgenommen werden (§§ 86 Abs. 1 i.V.m. 77 Abs. 3 GO). Damit sind sie von den Liquiditätskrediten nach § 89 GO abzugrenzen.

Die Rechnungsprüfung hat bereits anlässlich der in der Drs. Nr. 153/10 dargestellten Kreditaufnahme den Themenbereich näher beleuchtet. Die betreffenden Kreditaufnahmen in Höhe von 6 Mio € waren über die Kreditermächtigungen der Haushaltssatzungen 2008 und 2009 (6,8 Mio €) grundsätzlich gedeckt. Die Sonderregelungen über die vorläufige Haushaltsführung gem. § 82 Abs. 2 GO waren nicht anzuwenden.

Die Kreditaufnahmen dienten aber z.T. der nachträglichen "Umwandlung" von Liquiditätskrediten bzw. der Vorfinanzierung von (geplanten) Investitionen. Eine nachgelagerte Kreditierung ist allerdings sowohl nach der Kommentierung der GPA als auch nach den Handreichung des MIK möglich.

Eine konkrete Zuordnung von Kreditaufnahme und Investitionsverwendung wurde gegenüber der Rechnungsprüfung nicht dargelegt. Nach Auffassung der GPA NRW ist eine Zuordnung von einzelnen Kreditaufnahmen als Einzahlung für bestimmte Investitionsmaßnahmen zwar nicht vorgesehen. Gleichwohl muss bei einer Kreditaufnahme im Einzelfall gesichert sein, dass der Kreditaufnahme in entsprechender Höhe auch tatsächliche (und nicht bloß geplante) Investitionen gegenüber stehen[65].

Anmerkung A 3
Nach Auffassung der Rechnungsprüfung wird die Zuordnung von Krediten zum Investitionsbedarf nicht hinreichend transparent dargestellt. Darüber hinaus bestehen nach wie vor Zweifel, ob Kreditaufnahmen (in unbeschränkter Höhe) ein Geschäft der laufenden Verwaltung darstellen[66]. Dies tangiert sowohl die Zuständigkeiten des Kreistags, Aspekte des Internen Kontrollsystems (IKS) sowie den Schutzzweck der Kreisordnung[67]. Die Rechnungsprüfung mahnt auch deshalb zu einer eingehenderen Betrachtung der Kreditaufnahmen, da nach Rechtsprechung des BGH eine gegen haushaltsrechtliche Vorgaben durchgeführte Kreditaufnahme strafrechtliche Konsequenzen haben kann, falls die Kommune hierdurch in ihrem Vermögen geschädigt wird[68].

---

[65] GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 86 GO, Erl. 2.1, S. 2

[66] hierzu bereits Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10, S. 26 ff.), Anmerkung A 4.
Der Kreistag hat dies in § 15 der Zuständigkeitsordnung angenommen.
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, OVGE 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, U. v. 27.10.2008, II ZR 158/06; U. v. 4.12.2003, III ZR 30/02). Stehen finanzielle Aspekte im Vordergrund der Entscheidung, ist dies für die Abgrenzung ein maßgeblicher Gesichtspunkt. Die Kommentarliteratur geht z.B. bei **Vergaben** oder **Grundstückserwerb** davon aus, dass nur solche geringerer Größenordnung Geschäfte der laufenden Verwaltung sind (*Held/Becker/Decker u.a.*: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 42 KrO, Erl. 2.1 und 2.4). Diese Aspekte nicht auf die Kreditaufnahmen zu übertragen, vermag nicht zu überzeugen. Dies gilt insbesondere deshalb, weil der Kreistag z.B. bei "übrigen Fällen" von Vergaben nur eine Grenze von 50.000 € als Geschäft der laufenden Verwaltung deklariert hat. Auf die Abgrenzung zu den für die Kommune bedeutsamen Geschäften, die im Zweifel **nicht** als Geschäfte der laufenden Verwaltung zu behandeln seien, geht auch der RdErl. IM NRW v. 9.10.2006 ein (hier für Zinsderivate).

[67] hier § 43 Abs. 1 KrO. Auf den Schutzzweck und die Beweissicherungsfunktion hat der BGH bereits hingewiesen, vgl. *Held/Becker/Decker u.a.*: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 43 KrO, Erl. 2.2.

[68] BGH, U. v. 13.4.2011, 1 StR 592/10
Meier: "Die maßgebliche Rechtsprechung zum strafrechtlichen Vorwurf der Haushaltsuntreue gem. § 266 StGB", in: der gemeindehaushalt, 1/2012, S. 11 ff.

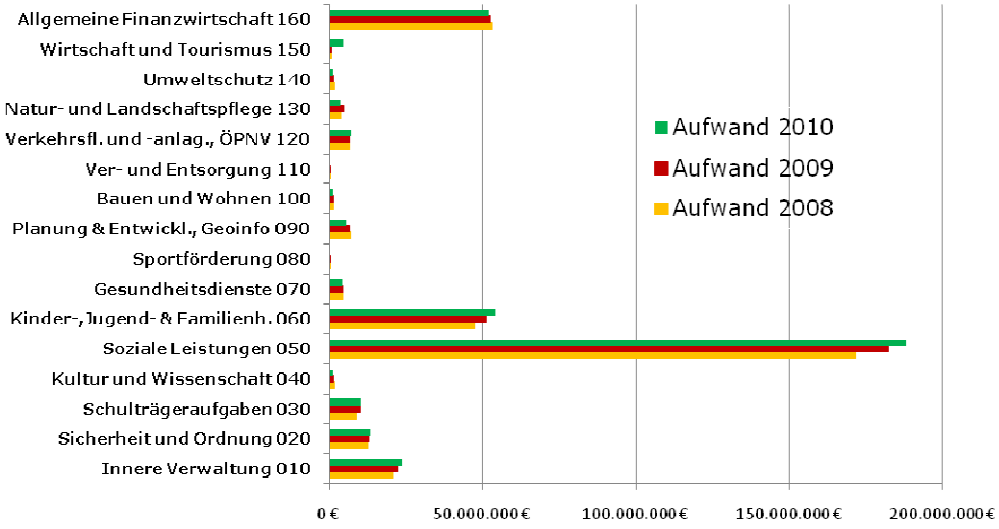
Ergebnisrechnung

In der Ergebnisrechnung sind die dem Hj. zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen nachzuweisen (§ 38 GemHVO).

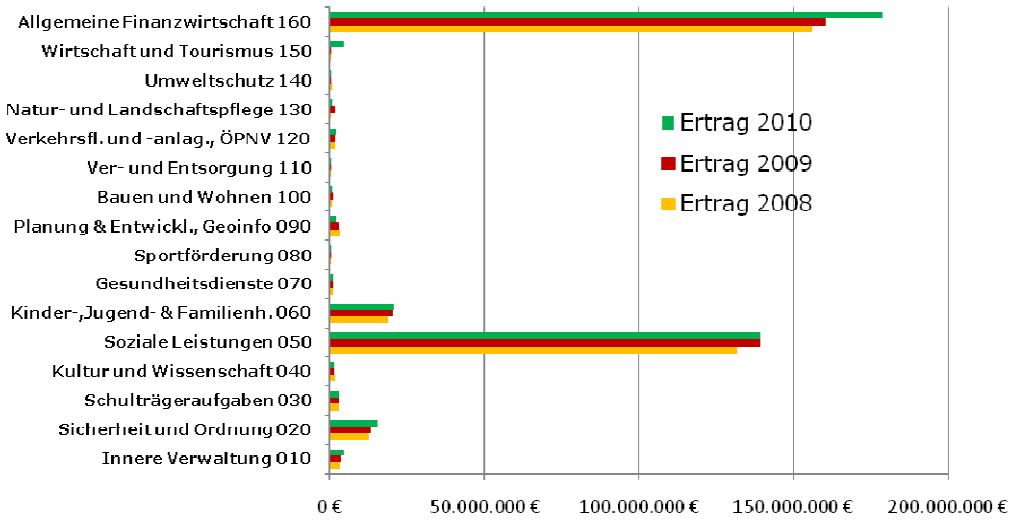
Ertrags- und Aufwandsarten	**Summen**[69]
Ordentliche Erträge	373.731.365 €
Ordentliche Aufwendungen	370.964.268 €
Ergebnis lfd. Verwaltungstätigkeit	2.767.096 €
+ Finanzerträge	815.429 €
- Zinsen/sonst. Finanzaufwendungen	2.773.535 €
= Ordentliches Ergebnis	**808.990 €**

Die Entwicklungen auf Produktbereichsebene können den beiden nachfolgenden Grafiken entnommen werden:

Aufwendungen:



Erträge:



Deutlich wird, dass die Aufwendungen insgesamt auch von 2009 nach 2010 wieder angestiegen sind (+14 Mio €), sodass die Ursache des Ergebnisses zunächst nicht bei „Einsparungen" zu suchen ist.

[69] Auf die Angabe der Cent-Beträge wurde verzichtet.

Die Ertragslage hat sich im Gegensatz zum Vorjahr positiv entwickelt (+25 Mio €), hier sind aus dem Produktbereich *160 Allgemeine Finanzwirtschaft* folgende Positionen hervorzuheben:

Jahr	2008	2009	2010	2009->2010
Kreisumlage (T€)	109.618	108.164	115.038	***+6.874***
Jugendamtsumlage (T€)	27.718	25.441	38.167	***+12.726***

Die Erhöhung der Kreisumlage von 2009 auf 2010 ist der Änderung des Prozentsatzes in der Haushaltssatzung von 37,5% auf 40,83% geschuldet. Betrachtet man jedoch die Umlagegrundlagen[70] der Jahre 2008 bis 2010, ergibt sich folgendes Bild:

Jahr	Umlagegrundlage
2008	292.314.667 €
2009	288.440.000 €
2010	281.748.714 €

Das RPA hat bereits zum Jahresabschluss 2009[71] darauf hingewiesen, dass insbesondere ein Sinken der Steuerkraftmesszahlen eine ernst zu nehmende Entwicklung für die „Kreisfamilie" insgesamt darstellt.

Die starke Erhöhung der Jugendamtsumlage von 2009 nach 2010 in Höhe von ca. 12,7 Mio € ergibt sich z.T. aus einer Nachforderung für die Haushaltsjahre 2008 und 2009, die dort nicht „aufwandsdeckend" festgesetzt wurde.

Die Schlüsselzuweisungen bewegen sich mit ca. 25 Mio € (inklusive der im Dezember 2010 nachträglich bewilligten Zuweisung durch das Land NRW) auf einem ähnlich hohen Niveau wie im Vorjahr.

Eine Betrachtung des Deckungsgrades (DG) der kumulierten Erträge und Aufwendungen ergibt nachstehende Übersicht[72].

Produktbereich		DG 2008	DG 2009	DG 2010
010	Innere Verwaltung	45,25%	45,11%	50,22%
020	Sicherheit und Ordnung	89,43%	91,21%	101,62%
030	Schulträgeraufgaben	23,40%	22,30%	22,05%
040	Kultur und Wissenschaft	95,62%	88,72%	88,18%
050	Soziale Leistungen	76,31%	75,99%	73,83%
060	Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	38,90%	38,98%	38,70%
070	Gesundheitsdienste	23,88%	24,00%	22,76%
080	Sportförderung	17,65%	11,99%	9,1%
090	Planung & Entwicklung, Geoinfo	45,40%	40,41%	36,43%
100	Bauen und Wohnen	43,01%	57,57%	47,32%
110	Ver- und Entsorgung	20,47%	15,74%	10,09%
120	Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	27,00%	26,27%	26,65%
130	Natur- und Landschaftspflege	12,96%	32,12%	13,57%
140	Umweltschutz	43,99%	29,06%	37,25%
150	Wirtschaft und Tourismus	39,55%	10,69%	83,23%
160	Allgemeine Finanzwirtschaft	291,90%	304,32%	342,17%

[70] Die Umlagegrundlage für jede kreisangehörige Kommune berechnet sich durch Addition:
- der *Steuerkraftmesszahl*, die nach den Vorschriften des GFG für jede Kommune berechnet wird
- der *Schlüsselzuweisung*, die die Kommune vom Land erhält
Die hier betrachtete Umlagegrundlage ist die Summe aller Einzelumlagegrundlagen der ka. Kommunen.

[71] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 22 ff.)

[72] Allerdings werden hier -abweichend zu den oben dargestellten Diagrammen- die Aufwendungen und Erträge berücksichtigt, die die Verwaltung unter den Erfolgskonten *interne Leistungsverrechnung* führt, welche beispielsweise in der Gesamtergebnisrechnung fehlen.

Der Vergleich mit den ursprünglichen Planungswerten, die ein Defizit von ca. **7,2 Mio €** vorsahen, zeigt eine Verbesserung von ca. **8 Mio €** auf.

Der Jahresabschluss 2010 belässt es in der Beschreibung der Entwicklung des Kreishaushaltes im Jahre 2010 (dort S. 126) bei der Benennung der Verbesserung in Summe und einem Verweis auf die Produktergebnisse. Auch die weiteren Ausführungen vermögen es nicht, in ausreichendem Maße dem Adressaten des Jahresabschlusses konkretursächliche Sachverhalte, die zur Verbesserung des Jahresergebnisses beigetragen haben, aufzuzeigen.

Nachfolgend wird das Ergebnis der Analyse der Teilergebnisrechnungen durch das RPA aufgeführt, zunächst die Verbesserungen bei einzelnen Produkten[73]:

Produkt	Ereignis	Verbesserung
010.010.004	Minderaufwand infolge Verschiebung Organisationsuntersuchung nach 2011	0,2 Mio €
010.012.002	Einsparungen Energiekosten bei Kreisschulen	0,3 Mio €
030.010.010	Minderaufwand im Bereich Sach- und Dienstleistungen (Brandschutz, Lehrmittel, Sonderprogramme)	0,2 Mio €
030.002.002	Minderaufwand f. Schülerbeförderung	0,1 Mio €
050	Minderaufwendungen saldiert mit Mindererträgen insb. aus den Bereichen SGB II und SGB XII[74]. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass die im Rahmen der Haushaltsplanung aufgestellten Prognosen bezüglich der Fallzahlenentwicklung infolge der Wirtschaftskrise wesentlich schlechter ausfielen.	4,3 Mio €
060.001.001	Minderaufwand Betriebskostenzuschuss KiTas	0,5 Mio €
060.002.001	Mehrertrag d. Korrekturbuchungen f. ARAP	0,1 Mio €
060.003.002	Mehrerträge HzE/Eingliederungshilfe (saldiert)	0,6 Mio €
090.001.002	Einsparungen Gesellschafterbeitrag Indeland	0,1 Mio €
090.008.001	Minderaufwand Landschaftsplan Kreis Düren	0,1 Mio €
100.001.001	Minderaufwand durch Einsparung Digitalisierung (interne Umsetzung)	0,1 Mio €
120.001.002	Minderaufwand, da Sanierungsmaßnahmen nicht planmäß	0,2 Mio €
120.001.003	Einsparungen bei Verwendungsnachweis Pausch. § 11 ÖPNVG	0,1 Mio €
150.001.001	Mehrertrag Gewinnausschüttung EWV GmbH	0,1 Mio €
160.001.001	Mehrerträge Schlüsselzuweisung	0,8 Mio €
160.001.002	Zinseinsparungen (kurz und langfr. Kredite)	1,2 Mio €
alle	Auflösung Rückstellungen und Sonderposten[75]	1,5 Mio €
	Summe:	**10,5 Mio €**

Demgegenüber stehen jedoch auch Verschlechterungen, die die vorgenannten Gewinnverbesserungen teilweise egalisierten:

Produkt	Ereignis	Verschlechterung
020.004.002	Mindererträge bei den Gebühren für die Überwachung des Straßenverkehrs	1,3 Mio €
050.002.002	Mindererträge Wohngeld (Klageverfahren KD)	1,2 Mio €
160.001.001	Bildung Rückstellung für Lastenausgleich "Wiedervereinigung"	0,4 Mio €
	Summe:	**2,9 Mio €**

[73] Die Aufstellung ist nicht abschließend, da das RPA eine Grenze von ca. 0,1 Mio € Planabweichung zugrunde gelegt hat. Aufgrund der Masse an Planungspositionen können auch durch Verschiebungen <0,1 Mio € große Schwankungen in der Ergebnisrechnung auftreten. Darüber hinaus hat das RPA versucht, möglichst alle Vorgänge, die sich im Ergebnis neutral darstellen, nicht bei den Abweichungen aufzuführen (z.B. haben die Korrekturen von ARAP und PRAP zu diversen Aufwands- und Ertragsbuchungen in den Bereichen *sonstige Erträge/Aufwendungen* von annähernd gleicher Höhe geführt).

[74] Dazu zählen insbesondere die Produkte 050.002.001 Grundversorgung und Leistungen nach dem SGB XII (2 Mio €), 050.002.002 Grundsicherung für Arbeitslose (1,5 Mio €) und 050.002.003 Aktivierende Eingliederungsleistungen für ALG II Bezieher/innen (0,5 Mio €).

[75] Die Auflösungen von Rückstellungen und Sonderposten verteilen sich über alle Produkte, insbesondere im Bereich der Personalrückstellungen (Pensions- / Beihilfe- / Urlaubs- und Überstundenrückstellungen). Insgesamt liegen die Rückstellungsauflösungen mit 1 Mio € und die Sonderposten mit 0,5 Mio € über den Planwerten.

Eine Besonderheit liegt im diesjährigen Jahresabschluss auch in der Höhe der Finanzerträge. Hier verbessert ein Ertrag aus der Gewinnausschüttung der Sparkasse in Höhe von ca. 640T € das Ergebnis des Kreises Düren. Dieser ist jedoch im Rahmen eines sog. „Sozialsponsorings" zweckbestimmt für den Ausgleich der Mindererträge, die durch den Verzicht auf die Erhebung von Kindergartenelternbeiträge für das 2. Kindergartenjahr ab dem 01.07.2010 entstehen.

Die Konsolidierungsbemühungen des Kreises Düren haben mit Sicherheit zur Verbesserung des Jahresabschlusses beigetragen. Allerdings liegen auch Sachverhalte außerhalb des Konsolidierungseinflusses zu Grunde bzw. wurden lediglich in das Folgejahr verschoben.

Deckung von üpl. und apl. Ausgaben

Im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2009 hat die Rechnungsprüfung die Problemlage dargestellt, dass "Mehreinnahmen" bei den Schlüsselzuweisungen zur Deckung von üpl./apl. Maßnahmen herangezogen wurden, obwohl das Gesamtergebnis (bereits) defizitär war. Darin wurde ein möglicher Verstoß gegen das Deckungserfordernis aus § 83 Abs. 1 Satz 2 GO gesehen[76].

In der damaligen Anmerkung A 1 wurde sodann festgehalten, dass hinsichtlich der dargestellten Problematik über die Heranziehung von Mehrerträgen (hier: bei Schlüsselzuweisungen) zur Deckung von üpl./apl. Aufwendungen zum Zeitpunkt der Jahresabschlussprüfung 2009 noch nicht auf eine gesicherte Rechtsauslegung zurückgegriffen werden kann. Die **GPA NRW** teilte allerdings die dargestellten Bedenken des RPA.

Es wurde dringend empfohlen, in zukünftigen Jahresabschlüssen die Deckung von üpl./apl. Aufwendungen unter Einbezug des Produktergebnisses nachzuweisen. Nur auf diese Weise kann der Vorgabe des Innenministers, dass das geplante Defizit nicht vergrößert werden darf, wirksam entsprochen werden. Zu der aufgeworfenen Frage sollte die Aufsichtsbehörde um klarstellende Vorgaben ersucht werden.

Die Verwaltung hatte diesbezüglich die Aufsichtsbehörde unterrichtet. Diese schaltete wiederum das zuständige Ministerium zur Klärung der Rechtsfrage ein.

Anmerkung
Wie bereits zu einer anderen Rechtsfrage (Schulpauschale) praktiziert, haben die Aufsichtsbehörden auch hier keine abschließende und rechtlich verbindliche Entscheidung getroffen. Nach der Verfügung der BR Köln vom 04.05.2012 sehe das Ministerium keinen Bedarf für einen klarstellenden Erlass. Vielmehr seien Vorgaben des § 83 Abs. 1 Satz 2 GO anzuwenden. Gerade diese waren aber auslegungsfähig und führten zu unterschiedlichen rechtlichen Bewertungen.

Es ist daher erneut festzustellen, dass über wesentliche Rechtsfragen, die zwischen Prüfung und Verwaltung strittig sind, nicht im Wege der Kommunalaufsicht entschieden wird, obwohl diese nach den §§ 10, 57 KrO, 119 GO hierzu befugt und verpflichtet wäre[77].

[76] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 20 (24)
[77] Nach Kenntnis der Rechnungsprüfung hat die Verwaltung zwischenzeitlich den Landkreistag zur Klärung der aufgeworfenen Frage eingeschaltet.

Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Hj. eingegangenen Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen (§ 39 GemHVO).

Ein- und Auszahlungsarten	Summen[78]
Einzahlungen lfd. Verwaltungstätigkeit	360.796.100 €
Auszahlungen lfd. Verwaltungstätigkeit	355.997.317 €
Einzahlungen Investitionstätigkeit	9.547.041 €
Auszahlungen Investitionstätigkeit	9.316.644 €
Saldo Investitionstätigkeit	230.397 €
Saldo Finanzierungstätigkeit	-5.296.929 €
Änderung Bestand eigener Finanzmittel	**- 267.749 €**
Liquide Mittel	- 23.005.894

Die bezüglich des Ergebnisses der Finanzrechnung getroffene Aussage der Verwaltung[79], dass sich laut Zeile 32 der Gesamtfinanzrechnung ein Finanzmittelüberschuss von ca. 5 Mio € ergeben habe (eine Verbesserung gegenüber dem Planwert um ca. 11,8 Mio €), bedarf aus Sicht des RPA zusätzlicher Erläuterungen. Diese Zeile ist die Summe der Salden von Einzahlungen und Auszahlungen

- aus laufender Verwaltungstätigkeit (Zeile 17: ca. 4,8 Mio €),
- aus Investitionstätigkeit (Zeile 31: ca. 0,2 Mio €),

d.h. man lässt die Kreditaufnahmen/-tilgungen außen vor und betrachtet das Ergebnis aller sonstigen Einzahlungen und Auszahlungen in 2010.

Zur Verdeutlichung entspricht dies einem Einzahlungsvolumen von ca. **370 Mio €** und einem Auszahlungsvolumen von ca. **365 Mio €.** Die Zeilen 33-37 der Gesamtfinanzrechnung legen in Teilen dar, was mit diesem Überschuss gemacht wurde. Er wurde *nicht* zur Verringerung von Investitionskrediten verwendet, da der entsprechende Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen +0,6 Mio € beträgt und somit mehr Investitionskredite aufgenommen als abgebaut wurden (siehe auch Bilanzzeile P4.2). Allerdings wurden die Kredite zur Liquiditätssicherung im Saldo um 5,9 Mio € verringert (siehe auch Bilanzzeile P4.3).

Der Ausweis der Liquiden Mittel in Zeile 43 ist zunächst von der Begrifflichkeit etwas irreführend, da der dort ausgewiesene Wert nicht mit der Bilanzzeile A2.4 *Liquide Mittel* übereinstimmt. Dies liegt an der Tatsache, dass die Bilanz nur positive Werte ausweisen darf und sie somit die Liquiditätskredite getrennt von den echten Bankguthaben ausweist.

Zieht man also in der Bilanz die Liquiditätskredite (23.084.983 €) von den Bankguthaben (79.089 €) ab, erhält man den in Zeile 41 der Gesamtfinanzrechnung ausgewiesenen Wert für die Liquiden Mittel (23.005.894 €).

[78] Auf die Angabe der Cent-Beträge wurde verzichtet.
[79] JA 2010, Band 2, S. 126

Die diesjährige Finanzrechnung unterliegt starken Verzerrungen. So hat die Bilanzierung von aktivierbaren Zuwendungen innerhalb der Rechnungsabgrenzungsposten dazu geführt, dass im konsumtiven Bereich geplante Ein- und Auszahlungen nunmehr investiv ausgewiesen werden und somit zu entsprechenden Abweichungen führen. Der Zeitreihenvergleich der Einzahlungen und Auszahlungen stellt sich wie folgt dar:

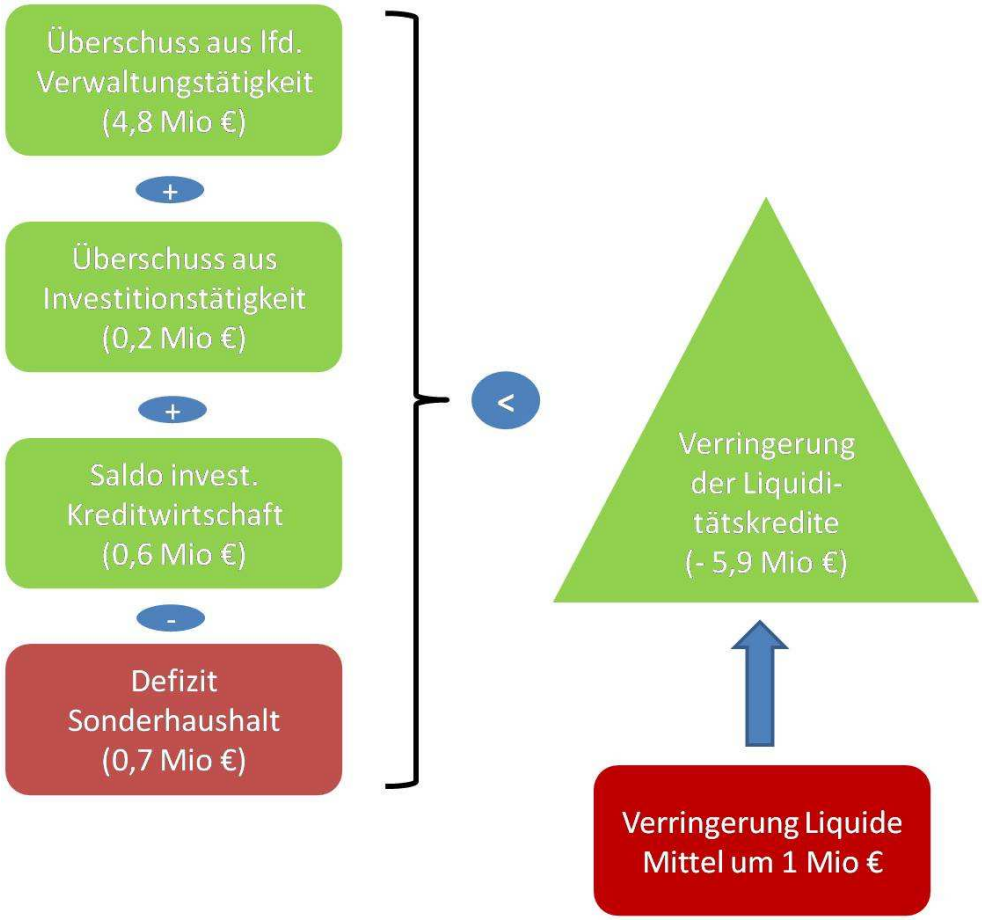
Jahr	2008	2009	2010
Einz. Plan (fortg.)	1.514.950 €	1.515.820 €	4.710.249 €
Einz. Ist	1.369.049 €	1.539.078 €	3.647.395 €
Quote	**90%**	**102%**	**77%**

Jahr	2008	2009	2010
Ausz. Plan (fortg.)	5.698.700 €	7.490.573 €	11.180.737 €
Ausz. Ist	2.450.143 €	4.816.120 €	6.401.603 €[80]
Quote	**43%**	**64%**	**57%**
Übertrag ins Folgejahr	3.327.908 €	152 €	5.003.865 €

Es ist festzustellen, dass die Ausschöpfung der investiven Finanzansätze hinter den Planwerten zurückbleibt. Der hohe Wert der Ermächtigungsübertragungen lässt (daher) nicht auf echte Einsparungen im Haushaltsjahr 2010 schließen.

[80] Investive Auszahlungen lt. Gesamtfinanzrechnung 9.316.644 € ./. Korrektur aktiv. Zuwendungen 2.915.041 €

Unter Berücksichtigung der Struktur der Gesamtfinanzrechnung kann man den diesjährigen Abbau der Liquiditätskredite wie folgt grafisch darstellen:



Wie bereits im Vorjahr entsteht bei dieser Betrachtung zunächst eine Ungleichung, die durch die Reduzierung der Sichtguthaben (Liquide Mittel) ihr Gleichgewicht erhält.

Zum Defizit im Sonderhaushalt wird auf das entsprechende Kapitel (S. 29) hingewiesen.

Haushaltsplanermächtigungen - üpl./apl. Mittel

Die Prüfung hat ergeben, dass in diesem Jahr im Bereich der *Aufwendungen* keinerlei Überschreitungen vorliegen; bei den Auszahlungen ist der Gesamtwert der Überschreitungen mit 15T € zu vernachlässigen. In zwei Fällen erfolgten aber Buchungen auf Konten ohne Haushaltsermächtigung[81].

Aus Sicht des RPA ist die Regelung der Haushaltssatzung wichtig, dass die im Wege der ueD verstärkten Produktsachkonten keine Mittel an andere Produktsachkonten abgeben dürfen[82]. In diesem Jahr hat das RPA bei der Prüfung des Jahresabschlusses vermehrt Verstöße gegen diese Regelung festgestellt[83]. Die Fachämter sollten für diese Sachverhalte sensibilisiert werden.

Erneut hat das RPA im Bereich der ueD festgestellt, dass Mehrerträge, die als Deckungsgrundlage für Mehraufwand herangezogen wurden, nicht realisiert werden konnten. In diesem Jahr belief sich der Wert sogar auf ca. 850T €[84].

Die Buchungsvolumina sind im Rahmen der Budgetierung im Vergleich zum Vorjahr erwartungsgemäß stark zurückgegangen, die *echte Deckungsfähigkeit* (eD) nahm ein Volumen von 8,5 Mio € (-6,3 Mio €) und die *unechte Deckungsfähigkeit* (ueD) ein solches in Höhe von 7,5 Mio € (-7,9 Mio €) ein.

Dem Jahresabschluss ist eine Übersicht über die üpl/apl Mittelübertragungen des 2. Halbjahres beigefügt[85]. Zum vollständigen Ausweis sämtlicher üpl./apl. Mittel ist die Hinzunahme der Drs. Nr. 293/10 notwendig.

Zu einer Mittelübertragung von 401 T€[86] verweist die Verwaltung auf § 7 HHS, wonach Jahresabschlussbuchungen ohne Rücksicht auf ihre Höhe als unerheblich gelten.

[81] Konten: 030.002.001-7832001 und 010.012.002-7211300
[82] s. § 8 Abs. 5 Ziffer c der Haushaltssatzung des Kreises Düren für die Jahre 2010/2011
[83] s. z.B. Konto: 050.002.002-5232001
[84] s. z.B. Konto: 050.002.002-4480001. Siehe auch Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 71, A13)
[85] JA 2010, Band 2, S. 158 ff.
[86] JA 2010, Band 2, S. 163, lfd. Nr. 29

Ermächtigungsübertragungen

Die Grundlagen der Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO wurden prüfungsseitig bereits mehrfach erläutert[87]. Die im Vorjahr eingeführte Darstellung der Ermächtigungsübertragungen wurde fortgeführt und entspricht den Anforderungen der §§ 38 und 39 GemHVO.

Grundsätzlich sind die Ermächtigungsübertragungen **aus dem Vorjahr** gem. § 22 Abs. 4 GemHVO vor Inanspruchnahme dem Kreistag in Form einer Übersicht inklusive der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan vorzulegen[88]. Eine entsprechende Vorlage erfolgte mit Drs. Nr. 136/10 am 25.03.2010. Anweisungen auf übertragene Ermächtigungen erfolgten aber bereits vor diesem Datum. Die Kämmerei hat die Anmerkung des RPA[89] aufgenommen und mit Verfügung vom 07.10.2010 nochmals auf dieses Erfordernis hingewiesen.

Die Übertragungen von 2010 **in das Folgejahr** stellen sich ähnlich dar wie schon beim ersten NKF-Doppelhaushalt, allerdings wurden noch mehr Auszahlungsermächtigungen, insgesamt ca. **6,4 Mio €** (1,4 Mio € konsumtiv und 5 Mio € investiv), in das Folgejahr übertragen.[90]

Die stichprobenartige Überprüfung der Ermächtigungsübertragungen hat auf Ebene der Finanzbuchhaltung ergeben, dass eine konsumtive Auszahlungsermächtigung sowohl von 2009 nach 2010 als auch von 2010 nach 2011 (*weiter*) übertragen wurde[91]. Da es sich hier um ein Grundsatzproblem handelt, ist der Verstoß gegen § 22 Abs. 1 Satz 1 GemHVO trotz der wertmäßig geringen Höhe zu beanstanden. Eine rechtliche Verpflichtung i.S.d. § 22 Abs. 3 GemHVO lag im vorliegenden Fall nicht vor.

Anmerkung
Auch auf Ebene der Buchungspositionen muss gewährleistet sein, dass (konsumtive) Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen maximal bis zum Ende des Folgejahres verfügbar sind[92], soweit nicht die Voraussetzungen des § 22 Abs. 3 GemHVO vorliegen.

[87] Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 73 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 34 ff.)
[88] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 22 Abs. 4 GemHVO, S. 1080, 1081
[89] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 34)
[90] Aufwandsübertragungen erfolgten in Höhe von 180T €. Eine entsprechende Deckungsrücklage gem. § 43 Abs. 3 GemHVO ist gebildet worden. Darüber hinaus nicht in Anspruch genommene Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen stellen somit Einsparungen dar.
[91] Diese stammt aus der Teilfinanzrechnung des Produktes 060.001.001 (Förderung von Kindern in Tagesbetreuung), Zeile 15 sonstige Auszahlungen.
[92] vgl. auch MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 22 GemHVO: "jedoch …. nur bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres" (S. 1068). "… einer durch die Übertragung […] verursachten Ergebnisverbesserung im abgelaufenen Hj. steht eine Ergebnisverschlechterung im neuen Hj. gegenüber. Dieser Situation kann von der Gemeinde nicht dadurch begegnet werden, dass erneut eine Ermächtigungsübertragung vorgenommen wird" (S. 1069)." …. ist zu beachten, dass übertragene Aufwandsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde nur bis zum Ende des dem Hj. folgenden Jahres verfügbar bleiben" (S. 1072).

Spezielle Prüfungen der Ergebnis- und Finanzrechnung

Zuwendungswesen

Nicht zuletzt durch die Förderungen im Zusammenhang mit dem Konjunkturpaket II ist im Jahr 2010 erneut ein großes Volumen an Zuwendungen festzustellen. Die GPA teilte mit E-Mail vom 30.03.2012 mit, dass es bezogen auf die KP-II Förderungen keine allgemeine Vorgabe zur bilanziellen Behandlung gibt, jedoch auch hier eine Bilanzierung der Gegenleistungsverpflichtung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommt, wenn die Gegenleistung tatsächlich auch einen Wert für den Kreis darstellt.

Bei der Weiterleitung von Fördermitteln wurden in geprüften Einzelfällen nicht alle Vorgaben der Bezirksregierung erfüllt. Bei Weiterleitung von Zuwendungsmitteln an Dritte sollte eine verwaltungseinheitliche Durchführung sichergestellt werden, sofern nicht konkrete Vorgaben des Zuwendungsgebers eine abweichende Vorgehensweise erfordern.

Im Rahmen der Rechnungsabgrenzung (einklagbare Gegenleistungsverpflichtung nach § 43 GemHVO) stellt das RPA fest, dass der Großteil der Zuwendungen (auch im Bereich der KP-II Mittel) keine bilanzierungspflichtigen Gegenleistungsverpflichtungen beinhaltet. Bei den KP II-Mitteln für den Ausbau von integrativen Gruppen in Kindergärten war jedoch (aufgrund Gegenleistungsverpflichtung) ein entsprechender Rechnungsabgrenzungsposten erforderlich, den die Schlussbilanz jedoch nicht ausweist.

Anmerkung A 4
Für die Förderung von integrativen Gruppen im Bereich der Kindergärten sind Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Entsprechend sind die Korrekturen der Ergebnisrechnung im nächsten Jahresabschluss durchzuführen.

Das RPA hat weitere Zuwendungsmaßnahmen geprüft. Zu den Auswirkungen auf Ergebnis- und Finanzrechnung oder die Bilanzierungspflicht bestehen z.T. unterschiedliche Auffassungen[93]. Mit dem Ziel einer einheitlichen Vorgehensweise sollten die Hinweise der GPA NRW Beachtung finden, die der Verwaltung mitgeteilt wurden.

Gewinnausschüttung von Beteiligungen

Die Buchung einer Gewinnausschüttung einer Beteiligung des Kreises Düren aus deren Jahresabschluss 2010 in Höhe von ca. 90T € wurde im hiesigen Jahresabschluss 2010 als Ertrag ausgewiesen, verbunden mit einer entsprechenden Forderung gegen die Beteiligung. Der Beschluss über die Ausschüttung wurde von der Gesellschafterversammlung der Beteiligung jedoch erst im Jahr 2011 gefasst.

Anmerkung
Aufgrund des Realisationsprinzips ist der Ertrag und die damit korrespondierende Forderung richtigerweise dem Haushaltsjahr 2011 zuzurechnen.

[93] Da es sich aber nur um eine Verlängerung der Ergebnisrechnung handelte (Ertrag=Aufwand), musste hier keine Klärung herbeigeführt werden.

Fremde Finanzmittel / Sonderhaushalt

Das kommunale Haushaltsrecht geht von der Vollständigkeit, Klarheit und Wahrheit des Haushaltsplans aus (§ 79 GO). Vorgaben zum Sonderhaushalt enthält § 16 GemHVO. Für durchlaufende Finanzmittel oder andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen (§ 27 Abs. 6 GemHVO). Umfassende Erläuterungen zum Sonderhaushalt enthalten bereits der Verwaltungsprüfbericht 2008/2009[94] sowie die Jahresabschlussberichte 2008 und 2009[95].

Die Gesamtfinanzrechnung enthält in Zeile 41 die Änderung des durchlaufenden Haushalts in einer Summe von –728.320 €. Erläuterungen hierzu enthält der Anhang zum Jahresabschluss (dort S. 61). Der Saldo bedeutet *nicht*, dass der Sonderhaushalt den Kernhaushalt belastet, da zunächst festgestellt werden muss, ob dieser nicht über ein Guthaben verfügte. Dieses lag zum 01.01.2010 in Höhe von 762.676 €[96] vor.

Guthaben 2009 (+)	Einzahlungen 2010	Auszahlungen 2010	Saldo 2010	Ergebnis 2010 (+)
762.676 €	125.010.790 €	125.739.110 €	-728.320 €	**34.356 €**

Erstmalig in Jahresabschluss 2010 wurden aus den Verbindlichkeiten die in der Vergangenheit verrechneten Forderungen gegen eine Gesellschaft mit Beteiligung des Kreises Düren herausgerechnet und als Vorleistung in der Bilanzzeile *1.2.8 geleistete Anzahlungen* aktiviert[97]. Damit ist es nunmehr möglich, den negativen Saldo aus den Ein- und Auszahlungen des Sonderhaushaltes in Höhe von -728.320 € auf die Verbindlichkeit anzurechnen, ohne dass eine Überzahlung ausgewiesen werden muss. Der Posten berechnet sich wie folgt:

Anfangsbestand (Guthaben zum 31.12.2009):	312.776 €
Forderungskorrektur (jetzt geleistete Anzahlungen):	+ 449.900 €
Zwischenergebnis:	= 762.676 €
Saldo Sonderhaushalt in 2010:	-728.320 €
Verbindlichkeiten Sonderhaushalt:	**34.356** €

Im Gegensatz zu 2009 hat das Buchungsvolumen im Sonderhaushalt wieder zugenommen. Spätestens im Haushaltsjahr 2011 wird jedoch mit der Rücknahme der Delegation (SGB II) und der damit zusammenhängenden vollständigen Zahlung der Leistungen aus dem Haushalt des Kreises Düren erwartet, dass der Sonderhaushalt bezüglich seines Transaktionsvolumens an Bedeutung verliert.

[94] Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09, S. 18 ff.)
[95] Prüfberichte Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 127 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 28)
[96] der Vorjahreswert von 312.776 € wurde berichtigt um die Forderung gegen eine kreiseigene Gesellschaft in Höhe von 449.900 €, welche nunmehr in der Bilanzzeile *1.2.8 Geleistete Anzahlungen* ausgewiesen wird.
[97] siehe u.a. ergänzende Stellungnahme der Verwaltung vom 16.2.2011, im Rahmen des Ausräumverfahrens der Prüfung des Jahresabschlusses 2009

Prüfung der Bilanz

Der Jahresabschluss 2010 enthält die nach §§ 95 GO, 41 GemHVO aufzustellende Bilanz. Diese hat in ihrer Bilanzsumme in den vergangenen Jahren nachstehende Entwicklung erfahren:

Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009	Jahresabschluss 2010
345.263.393 €	**339.945.207 €**	**357.381.037 €**

Aufstellung und Gliederung der Bilanz begegnen keinen Bedenken.

Im Hinblick auf die Grundsätze der Wesentlichkeit, aber auch der in der Rechnungsprüfung zur Verfügung stehenden (reduzierten) Personalressourcen, wurden nicht alle, sondern nur ausgesuchte Bilanzpositionen im Wege von Stichproben- und Plausibilitätsprüfungen beurteilt. Hierbei wurden vor allem Veränderungen (besondere Zu- oder Abgänge) prüfungsseitig betrachtet.

Bilanzpositionen der Aktiva

Anlagevermögen

Das (Sach)Anlagevermögen stellt mit **231 Mio €** den größten Vermögenswert des Kreises Düren dar. Zu der Prüfung einzelner Positionen hat die Rechnungsprüfung bereits in den Jahresabschlussberichten 2008 und 2009 (im Zusammenhang mit der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz) Stellung genommen[98]. Änderungen ergaben sich u.a. aufgrund der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008, die im Jahresabschluss 2010 ihren Niederschlag gefunden haben[99]. Prüfungsseitige Betrachtungen zum Infrastrukturvermögen bzw. zu unbebauten und bebauten Grundstücken ergingen (stichprobenhaft) im Bereich der Inventurprüfung (vgl. S. 11).

Finanzanlagen

Die Finanzanlagen nehmen mit **86,7 Mio €** einen Anteil von ca. 25 % der Bilanzsumme ein. Ein großer Teil des Kreisvermögens befindet sich somit in *verselbständigten Aufgabenbereichen* (vAB)[100]. Wertmäßig erscheinen die meisten vAB in der Bilanzzeile *1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen*[101], wo aufgrund der Konzernstruktur des Kreises Düren lediglich die BTG mit einem Bilanzwert in Höhe von ca. 74 Mio € ausgewiesen ist[102]. Alle anderen verselbständigten Aufgabenbereiche, mit Ausnahme der Anteile an der Wohnungsbaugesellschaft Stadt Düren, werden in der Bilanzzeile *Beteiligungen* ausgewiesen. Die dort vorgenommenen Veränderungen zum Vorjahr resultieren aus einer Beanstandung der GPA im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungs-

[98] Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 77 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 43 ff.)
[99] hierzu Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 96)
[100] s. auch Informationen über die Prüfung von Gesamtabschlüssen (Mitteilung Drs. Nr. 375/11)
[101] s. MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 41 GemHVO, Erl. 3.1.3.1.1, S. 1499-1500: "Unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ sind Anteile an gemeindlichen Betrieben in einer Rechtsform des öffentlich-rechtlichen oder privaten Rechts („Unternehmen“) anzusetzen, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben, die unter der Kontrolle der Gemeinde stehen, herzustellen. Als „verbundene Unternehmen“ sind somit jene Betriebe der Gemeinde gesondert anzusetzen, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind und damit für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde als verbundene Einheiten gelten. (…)"
[102] Durch den Verkauf von DGA und GIS an die BTG im Haushaltsjahr 2009 gibt es außerhalb des Konzerns "BTG" keine *verbundenen Unternehmen* beim Kreis Düren.

bilanz bei der Bewertung der Krankenhaus Düren gGmbH sowie der Erweiterung des Gesellschafterkreises der EwiG, teilweise zulasten der Anteile des Kreises Düren.

Die Verwaltung geht in einem Vermerk vom 08.05.2012 (trotz Veränderung des "Gesellschaftszwecks") *nicht* von einer dauerhaften Wertminderung aus, dem sich die Rechnungsprüfung in dieser Form nicht anschließen kann. Hierbei übt die Verwaltung offensichtlich ihr Ermessen nach § 35 Abs. 5 Satz 2 GemHVO aus, von einer außenplanmäßigen Abschreibung abzusehen.

Anmerkung A 5
Aufgrund wesentlicher Veränderungen der (früheren GWS) mbH ist die (neue) VVG zum 31.12.2011 neu zu bewerten und ein entsprechender Wert in der Bilanz des Kreises Düren abzubilden.

Vorräte und unfertige Leistungen[103]

Die Rechnungsprüfung hatte bereits eine ordnungsmäßige Erfassung und Bewertung im Rahmen der GoI eingefordert[104]. Der im Anhang (S. 40) erläuterte bzw. mit 1.475 €[105] bilanzierte Wert an *unfertigen Leistungen* wird zur Kenntnis genommen, kann allerdings im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes und der Personalkapazitäten nicht weiter verifiziert werden.

Ö.r. Forderungen und Transferleistungen

Im Gegensatz zum Vorjahr sind die ö.-r. Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen wieder stark angestiegen (+ 1 Mio €). Ein Großteil der Erhöhung im Bereich der sonstigen ö.-r. Forderungen bedingt sich aus der Erhöhung der Ansprüche aus § 107b BeamtVG (+0,4 Mio €[106]). Im Bereich der Verwarnungs- und Bußgelder haben sich die Erträge verdreifacht und sind die Forderungen entspr. gestiegen.

Im Bereich der ö.-r. Forderungen des Amtes 56 sollten die Sammelforderungskonten weiter untergliedert werden. Dies scheint bei einem Buchungsvolumen von über 130 Mio €, verursacht durch zwei Produkte und einer nicht mehr überschaubaren Anzahl von Sachkonten, dringend erforderlich.

Analog gilt dies auch für die Forderungskonten *1681025 Öffentl. rechtl. Einnahmen* (Buchungsvol.: 153 Mio €) und *1681020 HF öffentl. Forderung Amt 20* (Buchungsvol.: 27 Mio €).

Anmerkung A 6
Die Verwaltung ist erneut aufgerufen, Forderungskonten (des Amtes 56 und anderer) aus Gründen der Transparenz weiter zu untergliedern[107].

[103] Dies sind i.S.d. § 33 Abs. 3 GemHVO noch nicht abgeschlossene oder noch nicht in Rechnung gestellte Dienstleistungen, deren Erstellung oder Durchführung sich über den Bilanzstichtag hinaus erstreckt (GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 33 Abs. 5 GemHVO, Erl. 6-7)
[104] Prüfbericht Eröffnungsbilanz 2008 (Drs. Nr. 181/09, S. 61); Jahresabschlussberichte **2008** (Drs. Nr. 279/10, S. 87) und **2009** (Drs. Nr. 141/11, S. 53)
[105] Dieser Wert stammt aus dem Vermessungs- und Katasteramt (Amt 62).
[106] Pensionsrückstellungen. Forderungen an den abgebenden Dienstherrn.
[107] vgl. Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 88, Anmerkung A 17)

Die stichprobenartige Überprüfung der ö.-r. Forderungen hat erneut ergeben, dass im Bereich der Gebührenforderungen Konten mit Haben-Salden ausgewiesen werden (Rettungswesen) [108]. Darüber hinaus liegen zwar auch im Bereich der sonstigen ö.-r. Forderungen Haben-Salden vor, diese wurden jedoch im Vorfeld dem RPA angezeigt, als Konsequenz der Rücknahme der Delegation zum 01.01.2011 und den daraus resultierenden Zahlungseingängen vor dem 31.12.2010.

Privatrechtliche Forderungen

In der Bilanzzeile "*privatrechtliche Forderungen gegen verbundene Unternehmen*" entfallen 7 Mio € auf ein Forderungsverhältnis zu einer kreiseigenen Gesellschaft, welches zum Teil über eine Eröffnungsbilanzänderung und z.T. über die Änderung vergangener Jahresabschlüsse gebildet wurde. In der Bilanzzeile *privatrechtliche Forderungen gegen den öffentlichen Bereich* hat die Verwaltung im Rahmen der Korrektur der Eröffnungsbilanz Forderungen gegen kreisangehörige Kommunen in Höhe von ca. 0,3 Mio € eingebucht, die aus der Erweiterung des Gesellschafterkreises der GWS vor einigen Jahren resultieren.

Auch bei den p.r. Forderungen sollten Forderungskonten weiter untergliedert werden[109] (s.o.).

Sonstige Vermögensgegenstände

Die größten Änderungen sind auf folgenden Konten zu verzeichnen:

+0,1 Mio €	*1781020 Sonstige Forderungen Amt 20*
+0,15 Mio €	*1781038 Sonstige Forderungen Amt 38*
- 0,2 Mio €	*1781056 Sonstige Forderungen Amt 56*

Bei diesen Konten handelt es sich um die sog. antizipativen Rechnungsabgrenzungskonten, die für alle Organisationseinheiten separat geführt werden. Die stichprobenartige Überprüfung hat bis auf die im Kapitel *Ergebnis- und Finanzrechnung* aufgeführte Buchung der Gewinnausschüttung eines vAB keine Hinweise auf fehlende oder fehlerhafte Abgrenzungen ergeben. Erneut hat die Verwaltung die ausgewiesenen *ungeklärten Zahlungsausgänge (UZA)* wertmäßig auf eine unwesentliche Größe reduzieren können, was aus Prüfersicht positiv gesehen wird.

Liquide Mittel

Die Bar- und Buchgeldguthaben, über die der Kreis kurzfristig frei verfügen kann, sind als liquide Mittel zu bilanzieren. Der Anhang zum Jahresabschluss führt sämtliche Werte (auch Negativwerte) auf[110]. Die "echten" liquiden Mittel setzen sich für 2010 hingegen wie folgt zusammen:

-	Barkasse	896,54 €
-	Postbank	28.038,52 €
-	Deutsche Bundesbank	3.878,32 €
-	Scheckkonto Amt 56	20.000,00 €
-	Portokasse (Frankiermaschine Botenmeisterei)	1.046,69 €
-	Guthaben Schulgirokonten	25.228,87 €
-	**Gesamte liquide Mittel**	**79.088,94 €**

[108] s. bereits Prüfbericht Jahresabschlusses 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 54)
[109] siehe Konto *1721520 HF Priv. Ford. Amt 20*
[110] JA 2010, Band 2, S. 44. "Gesamtwert" von **–23.005.894 €**

Das RPA hat die Barbestände der einzelnen Kassen/Konten anhand entspr. Belege überprüft. Bei einem Scheckkonto des Amtes 56 wurde in der Ausweisung eine Differenz von ca. 50 T€ festgestellt. Der Sachverhalt (Darstellungsfehler aufgrund zeitverzögerter Einlösung von Orderschecks) konnte ermittelt und aufgeklärt werden.

Die Kämmerei wurde angehalten, künftig den *tatsächlichen* Bestand des Scheckkontos bei den liquiden Mitteln auszuweisen. Ferner ist mit dem Jahresabschluss eine Buchung "Liquide Mittel an Verbindlichkeiten" i.H.d. Differenzbetrags vorzunehmen und auch die Gesamtfinanzrechnung zu korrigieren.

Bilanzpositionen der Passiva

Eigenkapital

Die Funktion des Eigenkapitals als Differenz zwischen Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva) wurde prüfungsseitig bereits mehrfach erläutert[111]. Im Jahresabschluss 2010 ist das Eigenkapital erneut gesunken und zeigt damit folgende Entwicklung:

EB 2008	JA 2008	JA 2009	JA 2010
94.718.140 €	**86.102.683 €**	**76.448.341 €**	**74.124.906 €**

Im Hinblick auf die Kreisfinanzen und die Bezugsgrößen eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. §§ 75, 76 GO, 56a KrO) stellt sich diese Entwicklung als bedenklich dar und bedarf steuernder Gegenmaßnahmen.

Die Aussage der Verwaltung, dass sich das Eigenkapital um die Höhe des Jahresergebnisses erhöht[112], steht scheinbar im Widerspruch zu der tatsächlichen Entwicklung des Eigenkapitals von 2009 nach 2010. Richtig ist, dass der Jahresüberschuss in Höhe von ca. 0,8 Mio € als Teil des Eigenkapitals ausgewiesen wird und insofern dieses erhöht. Die Verringerung des Eigenkapitals ist letztlich aber auf die von der Verwaltung vorgenommenen Korrekturen der Eröffnungsbilanz (01.01.2008) zurückzuführen, welche in Summe eine Reduzierung von ca. 3,2 Mio € bewirken. Diese Reduzierung ist aber nicht auf die verwaltungsseitigen Tätigkeiten (Ertrag und Aufwand) im Jahre 2010 zurückzuführen. Vielmehr wurde festgestellt, dass das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital wertmäßig zu hoch angesetzt war. Verrechnet man die beiden Werte, erhält man im Saldo die Reduzierung des Eigenkapitals um ca. 2,4 Mio €.

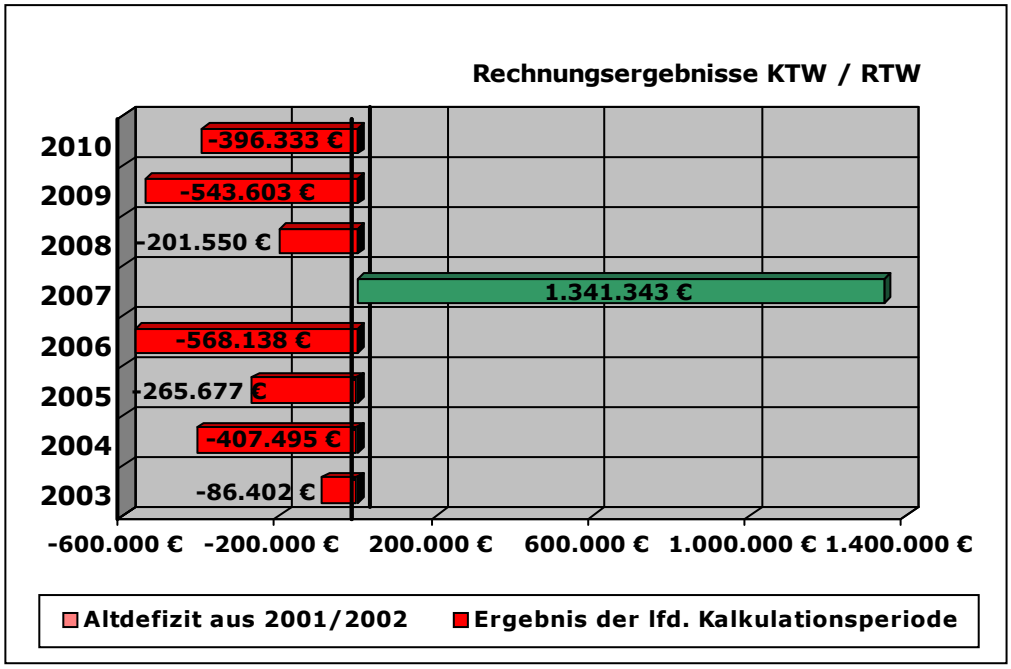
Ausgleichsrücklage und Allgemeine Rücklage

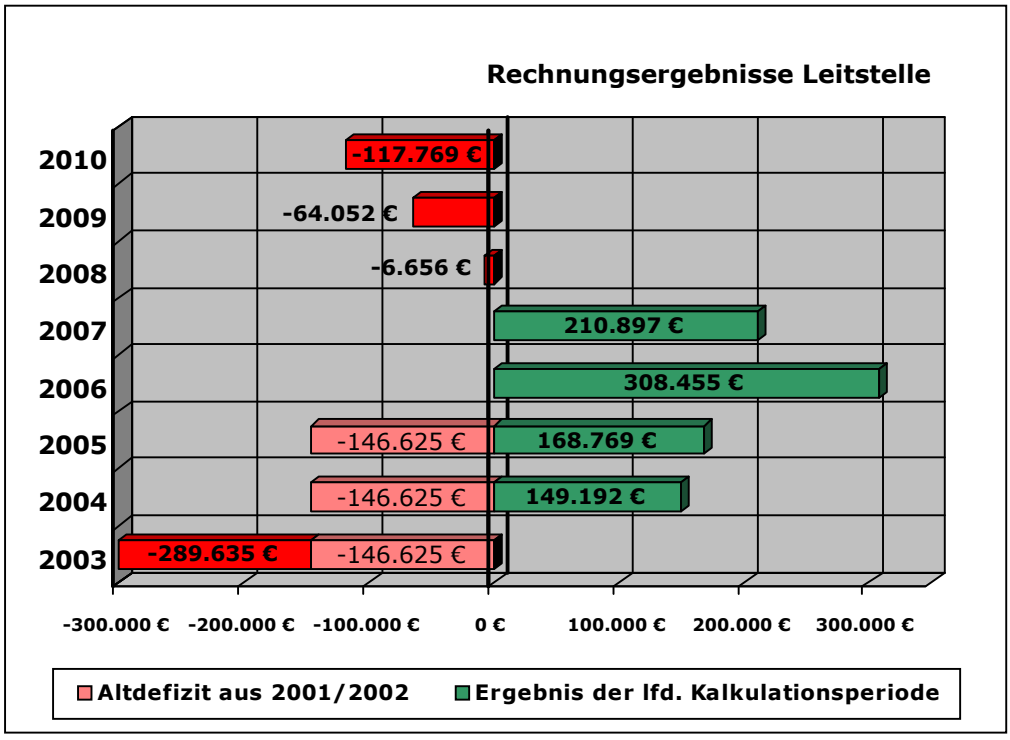
Der Anhang zum Jahresabschluss dokumentiert die Veränderungen beider Positionen. So musste die Allgemeine Rücklage aufgrund notwendiger Korrekturen der Eröffnungsbilanz um 3,2 Mio € reduziert werden (dort S. 46, 64), während der in der Ergebnisrechnung erwirtschaftete Überschuss von 808 T€ (durch Beschluss) der Ausgleichsrücklage zugeführt werden soll (dort S. 47).

[111] vgl. Prüfberichte Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09, S. 73), Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 99)
[112] vgl. JA 2010, Band 2, S. 126

Sonderposten für den Gebührenausgleich

Bei den Sonderposten für den Gebührenausgleich (§ 43 Abs. 6 GemH-VO) werden erneut Unterdeckungen im Bereich des Rettungswesens (RTW, KTW) aufgezeigt[113]. Für die Bereiche "KTW/RTW" und "Leitstelle" ergeben sich folgende Ergebnisse:





Auf die Prüfungsergebnisse und Hinweise der Rechnungsprüfung aus Vorjahren wird hingewiesen[114]. Die Gebührenkalkulationen (incl. Fehleinsätze, Kostenzuordnung, kalkulatorische Kosten etc.) waren nicht Gegenstand der Jahresabschlussprüfung.

[113] JA 2010, Band 2, S. 49
[114] vgl. Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 64) mit weiteren Nachweisen

Sonderposten für Zuwendungen

Die Rechnungsprüfung hat bereits zum Jahresabschluss 2009 auf die Besonderheiten bei den Sonderposten für Zuwendungen (§ 43 GemHVO) hingewiesen und die (seinerzeit noch unklaren) Korrekturnotwendigkeiten aufgrund der überörtlichen Prüfung durch die GPA dargestellt[115]. Diese wurden nach Darstellung der Verwaltung nunmehr im Jahresabschluss 2010 umgesetzt.

Im Zuge der von der Verwaltung durchzuführenden Neuberechnungen mussten die Sonderposten um 7,4 Mio € auf 69,8 Mio € erhöht werden[116].

Pensionsrückstellungen

Im Jahresabschluss 2009 wurden aufgrund eines Buchungsfehlers abweichende Bilanzzahlen ausgewiesen. Diese wurden im Jahresabschluss 2010 durch das Fachamt korrigiert[117]. Ausweislich des Rückstellungsspiegels stellen sich die korrigierten und fortgeschriebenen Bestände zum "31.12.2010" wie folgt dar:

Pensionsrückstellung Beamte	28.186.892 €
Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger	32.746.901 €
Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung	7.935.639 €
Beihilferückstellung Versorgungsempfänger	9.373.235 €
Summe.	**78.242.667 €**

Das Fachamt hat gegenüber der Rechnungsprüfung mit Schreiben vom 22.02.2012 bestätigt, dass im Rückstellungsspiegel 2010 die fehlerhaften (= gebuchten) Beträge aufgeführt und unter Berücksichtigung von Erstattung, Verbrauch, Auflösung, Umbuchung und der Saldenbestände der RVK zum 31.12.2010 die einzelnen Zuführungen ermittelt wurden. Im Rahmen der Korrektur waren dadurch die Zuführungen zur Pensionsrückstellung *Beamte* höher bzw. zur Beihilferückstellung *Versorgungsempfänger* geringer. Für die Rechnungsprüfung ergaben sich aufgrund der vorjährigen Prüfungsergebnisse keine Anhaltspunkte für weitere Prüfhandlungen.

Rückstellungen für Beamte der Versorgungs- und Umweltverwaltung

Bei diesen Rückstellungen hat die Rechnungsprüfung eine weitere Beurteilung aufgrund der neueren Rechtsprechung, wonach die Beamten der früheren Versorgungs- und Umweltverwaltung *nicht* kraft Gesetzes vom Landesdienst in den kommunalen Dienst übergeleitet worden sind, zurückgestellt[118]. Die Auswirkungen dieser Rechtsprechung und der Fortgang der Angelegenheit (mit Auswirkungen auf die Rückstellungen) bleiben abzuwarten.

[115] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 63)
[116] JA 2010, Band 2, S. 48
[117] vgl. Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 70 und 71)
[118] OVG NRW, U. v. 7.9.2010, 6 A 2077/08 und 6 A 3249/08; BVerwG, U. v. 24.11.2011, 2 C 53.10 und 2 C 50.10

Rückstellungen nach dem Einheitslastenabrechnungsgesetz

Die sich auf der Grundlage des Einheitslastenabrechnungsgesetzes NRW ergebenden Abrechnungsbeträge für das Jahr 2009 wurden am 28.10.2010 festgesetzt. Der Kreis Düren hat hiernach eine Einheitslast von 201.527,26 € zu tragen[119]. Die Kämmerei ging von dem Erfordernis zur Bildung von *Rückstellungen* wegen ungewisser Verbindlichkeiten aus. Im Jahresabschluss 2010 wurde eine entsprechende Rückstellung in Höhe von 401.527,26 € (für 2009 = 201.527,26 € und für 2010 = 200.000,00 €) ausgewiesen.

Nach der Handreichung des MIK zum NKF[120] ist die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs unzulässig. Auch der Arbeitskreis "NKF" der Kommunalaufsichten der Bezirksregierungen, des MIK NRW und der GPA NRW kommt in seinen Sitzungen vom 04.05. und 14.12.2011 zu dem Ergebnis, dass "*etwaige Rückzahlungsforderungen des Landes aufgrund des Einheitslastenabrechnungsgesetzes als laufender Aufwand des Haushaltsjahres zu buchen sind und eine Rückstellungsbildung daher ausgeschlossen ist.*"

Anmerkung A 7
Die Beträge für die Zahlungen nach dem Einheitslastenabrechnungsgesetz hätten nicht als Rückstellungen ausgewiesen werden dürfen.

Zwischenzeitlich hat der Verfassungsgerichtshof NRW entschieden, dass § 2 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Einheitslastenabrechnungsgesetzes verfassungswidrig und damit nichtig ist[121].

Instandhaltungsrückstellungen

Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen ist in § 36 Abs. 3 GemHVO geregelt. Die Rechnungsprüfung hat die Instandhaltungsrückstellungen "*Brückensanierung*" des Amtes 61, für die im Jahresabschluss 400T € ausgewiesen sind, geprüft. Das Fachamt hat dem RPA gegenüber mit Schreiben vom 10.04.2012 den Sachverhalt, den Sanierungsbedarf[122], die konkret beabsichtigte Sanierung und bisherige Unterlassung nachvollziehbar dargelegt. Die vorgesehenen Maßnahmen wurden einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert[123].

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

Auszuweisen sind die Kredite gem. § 86 GO (in Abgrenzung zu den Liquiditätskrediten nach § 89 Abs. 2 GO). Die bilanzielle Darstellung erfolgt nach § 41 Abs. 4 Nr. 4.2 GemHVO i.H.v. 61 Mio €.

---

[119] Die sich auf Grund des festgesetzten endgültigen Abrechnungsbetrags für die Kommunen ergebenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Land Nordrhein-Westfalen sind gemäß § 24 Abs. 4 Haushaltsgesetz 2011 bis zum Vorliegen einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs für das Land Nordrhein-Westfalen über die Verfassungsmäßigkeit des Einheitslastenabrechnungsgesetzes NRW – VerfGH NRW 2/11 – bzw. bis zum Vorliegen einer ggf. erforderlich werdenden gesetzlichen Neuregelung unverzinslich gestundet.
[120] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 36 GemHVO, Erl. 3.3.1 und 3.3.2
[121] VerfGH NRW, U. v. 8.5.2012, VerfGH 2/11
[122] z.B. für K27 Derichsweiler Bach, K29 Lendersdorfer Mühlenteich, K30 Mühlenteich, K51 Rur u.a.
[123] Für 2012 seien nach Angaben des Fachamtes die Daten bewertet und ein Sanierungskonzept erstellt worden. Die Summe wird mit 580.635 € angegeben. Für die kommenden Haushaltsjahre sei der Bedarf mit 400T € (2012) sowie 200T € (2013) berücksichtigt.

Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen betreffen ausschließlich Darlehen von Banken und Kreditinstituten. Die Erfassung der diesbezüglichen Verbindlichkeiten zum 31.12.2010 erfolgte unter Zugrundelegung der von der Kämmerei für sämtliche Darlehen dokumentierten Restschuldbeträge. Im Zuge der Prüfung erfolgte ein Abgleich der von der Kämmerei erstellten Auflistung des Schuldendienstes mit einem von der Kreiskasse zur Verfügung gestellten Nachweis der vierteljährlichen Abbuchungen der Zins- und Tilgungsleistungen durch die Darlehensgeber.

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

Die Kredite (früher: Kassenkredite) gem. § 89 Abs. 2 GO stehen nicht im Zusammenhang mit den Investitionskrediten (§ 86 GO). Ihr Höchstbetrag wird aber in die Haushaltssatzung aufgenommen. Sie gliedern sich in Festbetrags- und Kontokorrentkredite. Der bilanzielle Ausweis beträgt –23 Mio €. Die im Jahresabschluss ausgewiesenen Kredite stimmen mit den Beständen der Liquiditätskonten der Zahlungsabwicklung überein.

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

Die Kämmerei hat mit Vermerk vom 03.11.2011 die ausgewiesenen Verbindlichkeiten umfassend neu geprüft. Das Ergebnis ist im Jahresabschluss[124] dargestellt. Hiernach erfolgte eine Korrektur der Eröffnungsbilanz i.H.v. ca. 383 T € und eine aufwandswirksame Korrektur der JA'e 2008-2010 i.H.v. 155T €. Die beiden Sachverhalte wurden im Vorfeld mit dem RPA abgestimmt. Es lagen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen Verbindlichkeiten sprechen.

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Wie im vergangenen Jahr werden unter dieser Bilanzzeile lediglich zwei Sachverhalte abgebildet:

- die Verbindlichkeiten aus der Verwaltung der durchlaufenden Gelder im Sonderhaushalt in Höhe von 34.356 €[125]
- Lohnsteuerverbindlichkeiten aus den im Dezember 2010 geleisteten Gehaltszahlungen in Höhe von 291.794 €

Die Teilrückforderung einer Zuwendung durch die Bezirksregierung in Höhe von 224T €, die im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 noch als Rückstellung ausgewiesen wurde, wird nunmehr in der Bilanzzeile *4.8 sonstige Verbindlichkeiten* passiviert. Wiederholend erfolgt der Hinweis, dass aus Sicht des Prüfers der Ausweis unter *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* hätte erfolgen sollen.

[124] JA 2010, Band 2, S. 59
[125] siehe hierzu Kapitel "Fremde Finanzmittel / Sonderhaushalt", S. 28

Erhaltene Anzahlungen / Sonstige Verbindlichkeiten

Die *sonstigen Verbindlichkeiten* haben sich in ihrer Gesamtsumme um 6 Mio € auf (12 Mio €) erhöht. Ursächlich hierfür ist eine Korrektur der Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit verselbständigten Aufgabenbereichen in Höhe von insgesamt über 7 Mio €, sodass die übrigen *sonstigen Verbindlichkeiten* im Vergleich zum Vorjahr sogar abgenommen haben. Zum Rückgang der antizipativen Rechnungsabgrenzungen[126] im Bereich von Amt 56 (ca. 1 Mio €) wurde verwaltungsseitig mitgeteilt, dass mit der Rücknahme der Delegation zum 01.01.2011 die Leistungen seit dem 16.12.2010 unmittelbar durch die Zahlungsabwicklung (Kreiskasse) gezahlt wurden. Daher mussten keine Verbindlichkeiten gegen ka. Kommunen mehr angesetzt werden. Die sonstigen Konten wurden stichprobenartig überprüft. Es ergaben sich keine Beanstandungen.

Jahresergebnis

Nach den Jahresfehlbeträgen der Vorjahre schließt der Jahresabschluss 2010 mit einem Überschuss ab.

Jahresfehlbetrag 2008	Jahresfehlbetrag 2009	Jahresüberschuss 2010
- 8.875.701 €	- 10.698.632 €	808.990 €

Die zu den Jahresabschlüssen 2008 und 2009 im Hinblick auf ein Defizit von 18,7 Mio € in zwei Jahren getroffenen Feststellungen einer kritischen Haushaltsentwicklung bleiben gleichwohl fortzuführen[127]. Die Zusammenhänge zwischen "Jahresüberschuss", der deklarierten "Erhöhung" des Eigenkapitals bzw. der tatsächlichen "Reduzierung" des Eigenkapitals wurden auf S. 33 erläutert.

Anmerkung
Verwaltung und Kreistag sind aufgerufen, die haushaltswirtschaftlichen Bemühungen nach Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit fortzuführen.

Bei der Entwicklung des Jahresergebnisses zeigen sich allerdings signifikante Änderungen, wie der Vergleich von Planung, Controlling und endgültigem Ergebnis belegt:

Jahresfehlbetrag HH-Planung	-7.221.292 €
Jahresfehlbetrag Controlling 15.07.	-6.165.969 €
Jahresfehlbetrag Controlling 15.10.	-3.680.389 €
Jahresfehlbetrag Jahresabschluss 2010	808.990 €

Die Abweichungen der Ergebniszeilen *Summe der ordentlichen Aufwendungen* (+ 3 Mio €) und *Summe der ordentlichen Erträge* (+7,7 Mio €) zwischen dem Controllingstichtag 15.10. und dem Jahresabschluss 2010 erscheinen zunächst relativ hoch. Berücksichtigt man jedoch, dass ein Großteil der Abweichungen auch durch Korrekturen vergangener Jahresabschlüsse entstanden ist, nähern sich Prognose- und Ist-Werte auf eine annehmbare Schätzdifferenz[128] an.

[126] 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.
[127] Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 102), Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 60)
[128] Die Abweichungen liegen im Bereich +/- 1% der Gesamtsumme der ordentlichen Aufwendungen / Erträge.

Rechnungsabgrenzungen

Regelungen über aktive und passive Rechnungsabgrenzungen enthalten die §§ 42, 43 Abs. 2 GemHVO[129]. Die Bilanzsummen liegen mit 22,3 Mio € (ARAP) und 13,3 Mio € (PRAP) signifikant hoch. Aufgrund der Ergebnisse der Prüfung 2009[130] hat es in beiden Bilanzzeilen starke Änderungen gegeben. Hintergrund ist zumeist die Bilanzierungsvorschrift des § 43 Abs. 2 Satz 2 GemHVO, wonach für eine erhaltene/geleistete Zuwendung mit mehrjähriger, einklagbarer Gegenleistungsverpflichtung ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist, der über die Jahre der Gegenleistungsverpflichtung ergebniswirksam aufgelöst wird.

Insbesondere im Bereich der Investitionszuwendungen für Kindergärten und Jugendeinrichtungen sind entsprechende Korrekturen vorgenommen worden, in Summe

ARAP: + ca. 11 Mio €
PRAP: + ca. 8 Mio €[131]

Im Bereich der KP II-Förderungen wurden stichprobenartig Prüfungen durchgeführt. Hierbei wurde ein Bilanzierungsfehler in Höhe von ca. 200 T € festgestellt.

Internes Kontrollsystem

Die Rechnungsprüfung hat Umfang und Bedeutung eines funktionsfähigen internen Kontrollsystems (IKS) bereits in den früheren Prüfberichten eingehend erläutert[132]. Dies steht in Zusammenhang mit den verschiedenen Prüfungsrisiken[133] und der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für das Vermeiden von Unrichtigkeiten und Verstößen[134]. Einzelfallprüfungen können ganz erheblich reduziert werden, sofern ein IKS besteht[135]. Der Lagebericht nimmt unter G 7 (Band 2, S. 180) hierzu Stellung und führt wiederholend die Maßnahmen und Instrumentarien zur Kontrolle und Vermeidung von Verstößen an. Nach der Prüfung von Zahlstellen und den entsprechenden Feststellungen im Verwaltungsprüfbericht 2009/2010[136] wurde zwischenzeitlich eine *Dienstanweisung für die Annahme von Zahlungsmitteln außerhalb der Räume der Kreiskasse in Stabsstellen und Ämtern der Kreisverwaltung Düren* vom 12.09.2011 erlassen. Eine weitere Dokumentation ist verwaltungsseitig vorgesehen.

Die wiederholt gestellte Forderung nach Einführung eines zentralen Vertragsmanagements bleibt an dieser Stelle bestehen[137].

---

[129] hierzu Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 80)
[130] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 39 ff.)
[131] Der Unterschiedsbetrag entsteht durch die Eigenanteile des Kreises Düren an den Zuwendungen. Darüber hinaus wurde in Absprache mit dem RPA noch die Landeszuwendung für das Dienstleistungszentrum Nideggen (vermindert um die Rückforderung) als ARAP und PRAP angesetzt.
[132] Prüfberichte 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 38 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 95) sowie Prüfbericht Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09, S. 28 ff.).
IDW PS 260 Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...], Kap. 3.1.2
Odenthal: "Das interne Kontrollsystem als Teil des Risikomanagementssystems, in: der gemeindehaushalt 2012, S. 127 ff.
KGSt Bericht 7/2007, Band 1, Kap. 4.5, S. 49 ff.
[133] hierzu IDW, WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschnitt R, Rn. 60 ff.
IDW PS 261 Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...], Kap. 2, Rn. 5 ff.
[134] vgl. IDW PS 210 Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, Erl. 3, Rn. 8
[135] IDW, WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschnitt R, Rn. 31
[136] Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10), S. 35 ff.
[137] vgl. Prüfberichte Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09, S. 29, Anmerkung) und Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 39, Anmerkung A 6)

Interne Leistungsbeziehungen

Der Kreis Düren hat im Haushalt 2010/2011 unter der Bezeichnung "Interne Leistungsverrechnungen" (S . 303 ff.) Sachverhalte dokumentiert, bei denen es sich tatsächlich nicht um "interne Leistungsbeziehungen" im Sinne des § 17 GemHVO handelt, sondern um die produktbezogene Darstellung externer sächlicher Aufwendungen. Der Ressourcenverbrauch aus inneren Dienst- und Serviceleistungen wird somit haushaltsmäßig bislang nicht abgebildet.

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 zu 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 Verbindlichkeitenspiegel beizufügen (§ 44 Abs. 3 GemHVO). Weiterhin ist ein Lagebericht zu erstellen (§§ 95 GO, 48 GemHVO).

Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitenspiegel begegnen prüfungsseitig keinen durchgreifenden Bedenken. Auf die Ausführungen der Rechnungsprüfung in den Jahresabschlussberichten 2008 und 2009 wird hingewiesen. Aufgrund früherer Feststellungen hat die Kämmerei den Verbindlichkeitenspiegel im Vorfeld mit dem RPA abgestimmt. Das RPA hatte allerdings bereits ausgeführt, dass Sparkassen (nach Vorgabe des MIK) nicht zu den privatrechtlichen Kreditgebern gezählt werden dürfen.

Ein Ausweis in *Zeile 2.5 vom privaten Kreditmarkt* steht zudem im Widerspruch zu dem Ausweis der Verbindlichkeit aus Krediten zur Liquiditätssicherung in der *Zeile 3.1 vom öffentlichen Bereich*.

Auf Anfrage des RPA teilte die Verwaltung mit, dass grundsätzlich eine *Bürgschaftsprovision* in Höhe von 0,5% der anteiligen tatsächlichen Restschuld zum 31.12. des Jahres erhoben wird. Nur bei „Altverträgen" bzw. bei *besonderem Interesse* wird auf die Erhebung verzichtet. Verzichtsbegründungen werden in den Kreistagsvorlagen dargelegt.

vgl. auch *Kowalewski/Kohl*: "Die kommunale Jahresabschlussprüfung – eine Herausforderung für Kommunen ?", in: der gemeindehaushalt, 2/2012, S. 35 ff. (38)

[138] JA 2010, Band 2, S. 73

Die Verpflichtungen aus Leasingverträgen[139] werden erstmals, geordnet nach dem Ende der Laufzeit, ausgewiesen, was vom RPA begrüßt wird.

Konkrete Angaben und Erläuterungen zur körperlichen Inventur fehlten und blieben auch nach den weiteren Stellungnahmen der Verwaltung unklar. Auch Angaben zu den Änderungen der Eröffnungsbilanz wurden aus Sicht der Prüfung nicht ausreichend dargestellt.

Die in § 95 Abs. 2 GO geforderten Angaben der "Verantwortlichen für den Jahresabschluss" wurden als Anlage dem Jahresabschluss (Band 2) beigefügt. Die dortigen Angaben wurden durch die Rechnungsprüfung als richtig unterstellt und nicht näher geprüft. Es besteht kein Anlass zu der Annahme unrichtiger Angaben.

Prüfung des Lageberichts

Der Lagebericht (§§ 95 GO, 48 GemVHO) ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt wird. 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 erwecken[140].

Der Lagebericht (Band 2, Teil "G", S. 79 ff.) enthält Darstellungen zu den Kennzahlen des Kreises, den Rahmenbedingungen der Haushalts- und Finanzlage sowie den Entwicklung(en) des Kreishaushalts. Bereits frühere Darstellungen werden hierbei wiederholt und um Entwicklungen im Jahre 2010 ergänzt. Hierbei wird vor allem auf die Aufwendungen im sozialen Bereich sowie die Kreisumlage eingegangen.

Anmerkung
Der Lagebericht vermittelt im Wesentlichen ein realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage des Kreises. Ob die dort dargestellten Ergebnis- und Finanzmittelüberschüsse allerdings das Ergebnis der Konsolidierungsbemühungen der Verwaltung waren[141] oder Ursachen in der Planungsphase des Haushalts haben, muss sachkritisch hinterfragt und kann von der Rechnungsprüfung nicht abschließend verifiziert werden.

[139] JA 2010, Band 2, S. 74
[140] IDW WP Handbuch 2006, Band I, Abschn. R, Rn. 631 ff. (S. 2116)
IDW PS 350 Prüfung des Lageberichts
KGSt Bericht 4/2010, Band 4, S. 93 ff.
[141] so JA 2010, Band 2, S. 126

Kennzahlen und Analysen

Die Rechnungsprüfung hat in den Jahresabschlussberichten 2008 und 2009 umfassende Erläuterungen zum Kennzahlenwesen abgegeben[142]. Der Lagebericht 2010 enthält erneut signifikante Kennzahlen zum Haushaltswesen des Kreises (dort S. 80 ff.).

Die Darstellung der Kennzahlen wurde im Jahresabschluss 2010 im Vergleich zu den Vorjahren grundsätzlich überarbeitet.

Mit dem Jahresabschluss 2010 sind nunmehr die wesentlichen Änderungen der Eröffnungsbilanz und der vorherigen Jahresabschlüsse durchgeführt worden, welche auch auf die Kennzahlen durchschlagen. Daher werden aus Sicht des RPA erst die Folgeabschlüsse (und deren Kennzahlen) eine Basis für periodenübergreifende Vergleiche bilden können.

Der Verbindlichkeitenspiegel wurde in diesem Jahresabschluss in Absprache mit dem RPA konform zu den Regelungen der GemHVO aufgestellt. Damit wird dieser aus Sicht des RPA z.T. wieder vergleichbar mit dem Verbindlichkeitenspiegel der Eröffnungsbilanz. Die Jahresabschlüsse 2008 und 2009 sind hingegen nicht vergleichbar.

Es ergeben sich die folgenden Vergleichswerte:

Verbindlichkeitenstruktur	01.01.2008	31.12.2010
kurzfristige Verb. / Verb.	28,4 %	20,8 %
mittelfristige Verb. / Verb.	8,2 %	19,5 %
langfristige Verb. / Verb.	63,4 %	59,7 %
Summe in €	95 Mio	112 Mio

Die prozentualen Verschiebungen ergeben sich größtenteils aus der Zinssicherungsmaßnahme im Rahmen der Liquiditätskredite ("Sockelbetrag"[143]) und der Aufstockung und Aufteilung der kreditähnlichen Verbindlichkeiten (ÖPP/PPP).

Schuldenlage

Der Jahresabschluss enthält Darstellungen über die Schuldenlage des Kreises Düren. Diese umfasst in 2010 eine Größenordnung von 61,03 Mio €[144].

Anmerkung
Die Rechnungsprüfung weist auf den hohen Verschuldungsgrad je Einwohner im Kreis Düren hin (224,65 € = 168 %), der den Landesdurchschnitt (133,48 € = 100 %) signifikant übertrifft[145].

[142] Prüfberichte 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 139 ff.) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 87 ff.)
[143] Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 29)
[144] JA 2010, Band 2, Grafik S. 171
[145] JA 2010, Band 2, S. 172 (bezogen auf 2009)

Beurteilung der 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. 6 GO ist zu prüfen, ob eben jene Chancen und Risiken im Lagebericht zutreffend dargestellt wurden[146].

Die Chancen und Risiken wurden im Lagebericht dargestellt[147]. Hierbei wurde, nahezu identisch zu den Jahresabschlüssen 2008 und 2009, auf zahlreiche Aspekte und Faktoren, insbesondere aus den Bereichen der Sozialausgaben, eingegangen. Auf die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung der GPA NRW wird ebenfalls hingewiesen (dort S. 173, 178).

Anmerkung
Die Darstellungen der Chancen und Risiken erwecken nach Einschätzung der Rechnungsprüfung grundsätzlich keine falsche Vorstellung von der wirtschaftlichen Lage des Kreises Düren.

Ob *alle* Chancen und Potentiale des Kreises berücksichtigt wurden, vermag die Rechnungsprüfung allerdings nicht abschließend zu bewerten. Dies gilt vor allem aufgrund des Umstands, dass die Wirtschaftslage des Jahres 2010 zu betrachten war, zu der die Untersuchungen der Fa. PWC zur Strukturanalyse noch nicht vorlagen.

Umfang, Notwendigkeit und Begrenzung der Kreisumlage als Finanzierungsinstrument des Kreises dürfen weiterhin nicht aus dem Blick geraten[148]. Die zitierten Handlungsoptionen der GPA aus dem überörtlichen Prüfbericht (vom 10.11.2011) beruhten allerdings auf Angaben aus dem Hj. 2009, die aber im Jahresabschluss 2010 z.T. andere Entwicklungen genommen haben[149].

[146] vgl. auch IDW WP Handbuch 2006, Band I, Abschn. R, Rn. 647 ff. (S. 2121)
[147] JA 2010, Band 2, S. 126 ff. und 173 ff.
[148] zur Kreisumlage bereits Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 102 und 136 ff.) und Fortführung im Prüfbericht Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 86). Ausführungen zur Landschaftsumlage macht das OVG NRW in seinem Beschluss v. 15.8.2011, 15 A 1072/11
[149] vgl. hierzu nur "geplantes" Defizit von 7,2 Mio bei entstandenem Jahresüberschuss von 808T € (JA, S. 48)

Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz

In den Jahresabschlussberichten 2008 und 2009 wurde eingehend auf die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW und deren Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse und das Prüfergebnis eingegangen[150]. Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung liegen nunmehr vor und wurden im Jahresabschluss 2010 berücksichtigt. Hierauf wird an zahlreichen Stellen des Anhangs bzw. im Kapitel "*Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz*" (S. 64) eingegangen[151].

Anmerkung A 8
Die Korrekturen führten zu einer Reduzierung der allgemeinen Rücklage um 3,2 Mio €[152]. Die im Anhang mehrfach enthaltenen Hinweise auf "*Sachverhalte, welche es erforderlich machten, in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Werte zu korrigieren*", werden allerdings im zusammenfassenden Kapitel über die Berichtigungen von Wertansätzen (S. 64) nicht näher erläutert, was im Hinblick auf die Erläuterungspflicht nach § 44 GemHVO geboten gewesen wäre.

Die in einer Sachfrage zur Verwendung der *Schulpauschale* aufgetretene unterschiedliche Bewertung durch Kämmerei und Rechnungsprüfung wurde durch die BR Köln als zuständige Aufsichtsbehörde nicht aufgegriffen und entschieden. Sowohl GPA NRW als auch Bezirksregierung haben die unterschiedlichen rechtlichen Bewertungen zwar wiederholt, hierbei aber keine eigene rechtliche Bewertung vorgenommen. Die Problemlage wurde vielmehr zurückgegeben und erneut auf die Kreisebene verlagert.

Auch nach nochmaligen Eingaben seitens RPA und Verwaltung traf die Aufsichtsbehörde keine Entscheidung[153]. Im Rahmen des Prüf- und Ausräumverfahrens nach §§ 92 Abs. 6 iVm. 105 GO ist es hingegen nicht Aufgabe der Rechnungsprüfung, sondern der überörtlichen Prüfung bzw. der Aufsichtsbehörde, über die zwischen Prüfung und Verwaltung differierende Rechtsauffassung zu befinden und die aufgeworfene Rechtsfrage, letztlich auch im Sinne der §§ 57 KrO, 119 GO, abschließend zu klären[154].

Anmerkung
Die Vorgehensweise der Verwaltung wurde von der Aufsichtsbehörde nicht abschließend geklärt und bleibt daher aufsichtsrechtlich unbeanstandet. Die Rechnungsprüfung sieht keine Veranlassung, den Sachverhalt in der Jahresabschlussprüfung 2010 erneut aufzugreifen und geht im Rahmen der örtlichen Prüfung nach § 101 GO davon aus, dass die Vorgehensweise der Verwaltung[155] mit geltendem Recht vereinbar ist.
Zwischenzeitlich hat die Bezirksregierung Köln mit Verfügung vom 10.05.2012 das Prüf- und Ausräumverfahren zur Eröffnungsbilanz für erledigt erklärt[156]. Die Verwaltung hat hierüber in der Drs. Nr. 214/12 informiert.

[150] Prüfberichte 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 144) und 2009 (Drs. Nr. 141/11, S. 96) sowie Verwaltungsmitteilung Drs. Nr. 306/10 (mit 1. Ergänzung)
[151] z.B. Beteiligung Krankenhaus (Band 2, S. 37), ARAP (Band 2, S. 45), Allgemeine Rücklage (Band 2, S. 46), Sonderposten für Zuwendungen (Band 2, S. 48), Verbindlichkeiten Kreditaufnahmen (Band 2, S. 59), sonstige Verbindlichkeiten (Band 2, S. 63) usw.
[152] vgl. JA 2010, Band 2, S. 46 und 64
[153] Verfügungen der BR Köln vom 13.9.2011 und 30.9.2011
[154] hierzu auch *Held/Becker/Decker*: Kommunalverfassungsrecht, zu § 105 GO, Erl. 4.
[155] d.h. entsprechende Korrektur der Eröffnungsbilanz nach § 57 GemHVO
[156] Az. 31.1.2.11-KrsDN-Korrektur Eröffnungsbilanz-fu

Weitere Änderungen von Bilanzwerten

Mit dem Jahresabschluss 2010 wurden diverse Änderungen der Eröffnungsbilanz gem. § 57 GemHVO vorgenommen. Bei Vorlage der Voraussetzungen nach Abs. 1 sind diese Korrekturen (sofern wesentlich) zwingend durchzuführen, für alle anderen Fälle ist eine Änderung ausgeschlossen[157].

Ein Großteil der Änderungen der Eröffnungsbilanz stammen aus dem Ausräumverfahren der überörtlichen Prüfung (s. vorheriges Kapitel). Darüber hinaus weist der Jahresabschluss 2010 aber weitere Korrekturen aus, die zum Teil nicht im Vorfeld dem RPA zur Prüfung vorgelegt wurden. Die nachfolgende Tabelle zeigt in Summe die durch Eröffnungsbilanzkorrekturen betroffenen Bilanzzeilen und deren Änderungswerte:

Aktiv		Veränderung	Passiv		Veränderung
1.2.1.2	Ackerland	233.577 €	1.1	**Allgemeine Rücklage**	**-3.276.792 €**
1.2.1.3	Wald und Forsten	18.008 €	2.1	SoPo f. Zuwendungen	7.430.154 €
1.2.3.1	GuB Infrastrukturverm.	-179.048 €	4.4	Verb. Kreditgleich	383.073 €
1.2.3.2	Brücken und Tunnel	1.806.360 €	4.7	Erhaltene Anz.	87.936 €
1.2.3.5	Straßennetz	-1.093.228 €	4.8	Sonst. Verb.	3.241.929 €
1.2.8	Gel. Anz, AIB	10.598 €	5	PRAP	4.602.344 €
1.3.2	Beteiligungen	105.000 €			
2.2.2.2	Priv. Ford. öB	3.241.929 €			
2.2.2.3	Priv. Ford. vU	342.400 €			
3	ARAP	7.983.050 €			
	Summe	**12.468.645 €**			**12.468.645 €**

Korrekturen gem. § 57 GemHVO sind ergebnisneutral gegen die allgemeine Rücklage zu buchen. Im Jahresabschluss 2010 haben die Korrekturen der Eröffnungsbilanz die allgemeine Rücklage insgesamt um **3,2 Mio €** reduziert.

Darüber hinaus erfolgten Korrekturen der Jahresabschlüsse 2008 und 2009, welche jedoch nicht unter die Regelungen des § 57 GemHVO fallen und somit *nicht* gegen die allgemeine Rücklage gebucht werden. Diese Korrekturen sind zum Großteil nicht im Vorfeld mit dem RPA abgestimmt worden.

Mit Anfrage vom 15.02.2012 hat das RPA die Verwaltung aufgefordert, die Überführung von Teilen der Eröffnungsbilanzkorrekturen auf den Korrekturstichtag 31.12.2010 darzustellen. Die Verwaltung hat mit Schreiben vom 23.04.2012 entsprechende Unterlagen vorgelegt. Diese waren vollständig und nachvollziehbar und entsprechen der zwischenzeitlich vom Arbeitskreis NKF[158] entwickelten Vorgehensweise.

Die größten Änderungen erfolgten im Bereich der Rechnungsabgrenzungsposten. Der grundsätzliche Änderungsbedarf fußt u.a. auf der Feststellung F2 aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2009. Verschiedene Sachverhalte aus dem Bereich *Zuwendungsweiter-*

[157] s. GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 57 Abs. 2 GemHVO, S. 7: Entsprechend der Vorschrift ist es im Rahmen der Berichtigung der Eröffnungsbilanz unzulässig, Bilanzierungs-, Bewertungswahlrechte oder Ermessensspielräume anders oder neu auszuüben. Ausdrücklich ist lediglich die Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder Bewertungen nach der Feststellung der EB zulässig.

[158] Ergebnis des Arbeitskreises NKF der Kommunalaufsichten der Bezirksregierungen, des Ministeriums für Inneres und Kommunales und der GPA NRW vom 17.11.2010.

leitung wurden von der Verwaltung auf aktivierungs-/ passivierungspflichtige Sachverhalte hin überprüft. Die Änderungen wurden z.T. in Rücksprache mit dem RPA vorgenommen.

Mit Schreiben vom 15.02.2012 hat das RPA für die nicht im Vorfeld des Jahresabschlusses abgestimmten Korrekturen[159] Aufstellungen angefordert bzw. um Darlegung der Vorgehensweise bei der Erfassung der Werte gebeten. Die Prüfung der Unterlagen hat ergeben, dass Fehler bei der Berechnung aufgetreten sind, die saldiert zwar als unwesentlich anzusehen sind, aber durch eine vorgelagerte Einbindung des RPA vollständig hätten vermieden werden können.

Anmerkung A 9
Bei Bilanzierungsangelegenheiten in wesentlicher Größenordnung sollte das RPA im Vorfeld einbezogen werden. Dies entspricht der allgemeinen Forderung nach frühzeitiger Einbindung[160].

Bei der Nacherhebung der Rechnungsabgrenzungsposten hat sich die Verwaltung zwecks Vereinfachung dazu entschieden, für den Beginn der Auflösung der Posten das Datum des Bescheides des Kreises Düren anzusetzen. Dies muss kritisch gesehen werden, da die RAP erst mit Beginn der Nutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufzulösen sind. Dieser Zeitpunkt schließt nicht unmittelbar an den Bewilligungsbescheid an[161]. Die Verschiebung, die sich aus der verfrühten Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten ergibt, führt zu einem zu niedrigen Ansatz der Posten – sowohl auf der Aktiv-, als auch auf der Passivseite.

Im Rahmen des Jahresabschlusses 2010 wurden im Bereich der *privatrechtlichen Forderungen gegen den öffentlichen Bereich* als auch der *sonstigen Verbindlichkeiten* Korrekturen von insgesamt ca. **7 Mio €** vorgenommen. Diese Korrekturen erfolgten zum Teil als *Änderung der Eröffnungsbilanz* (ca. 3,2 Mio €) und als *Änderung der ersten beiden NKF-Jahresabschlüsse* (ca. 3,8 Mio €). Die Ergebnisrechnung wurde zwar in die Korrekturen miteinbezogen, Ertrag und Aufwand heben sich jedoch gegeneinander auf.

Die Prüfung hat ergeben, dass der Ansatz entsprechender Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz des Kreises Düren nachvollziehbar ist. Letztlich steht die hiesige Forderung als Pendant zu der Verbindlichkeit, die seit einigen Jahren von der DDG ausgewiesen wird. Die hiesigen Verbindlichkeiten stellen dar, dass das Geld nicht dem Kreis, sondern dem Gebührenschuldner zusteht.

Was aus Prüfersicht jedoch kritisch gesehen wird, ist die Einbeziehung der Ergebnisrechnung zwecks Anpassung der Posten, da weder Ertrag noch Aufwand beim Kreis entstehen.

Anmerkung A 10
Die Fortschreibung der vorgenannten Forderungen und Verbindlichkeiten stellt aus Sicht des RPA keinen ergebniswirksamen Vorgang für den Kreis Düren dar und sollte zukünftig auch als Aktiv-Passiv-Tausch gebucht werden.

[159] z.B. im Zusammenhang mit den Investitionsförderungen von Kindergärten (U3) und Jugendeinrichtungen
[160] s. Verwaltungsprüfberichte 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10, S. 17 ff.) und 2010/2011 (Drs. Nr. 351/11, S. 12)
[161] Im Gegensatz dazu wird für die aktuellen Zuwendungen -nach Rücksprache mit dem RPA- das Zahlungsdatum der letzten Rate angesetzt, da diese unmittelbar auf die Anzeige der Fertigstellung durch die Tageseinrichtung erfolgt.

Allgemeine Verwaltungsprüfung

Das RPA prüft neben dem Jahresabschluss mit alternierenden Prüfschwerpunkten auch allgemeine Verwaltungsbereiche und erstellt hierüber jährliche Verwaltungsprüfberichte, die dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeleitet und dort beraten werden. Der Kreistag erhält hierdurch umfassenden Einblick in die Gesamtverwaltung[162]. Die allgemeine Verwaltungsprüfung ist somit Teil der Jahresabschlussprüfung, jedoch losgelöst von den zeitlichen Bindungen des Haushaltsjahres. Die Prüfung auf Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit kommunalen Handelns steht damit sowohl im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss, als auch mit der Entlastung des Landrats nach § 96 GO durch den Kreistag. Die Beurteilung des Prüfergebnisses zum Jahresabschluss 2010 berücksichtigt daher auch wesentliche Prüfergebnisse aus den Verwaltungsprüfberichten 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10) und 2010/2011 (Drs. Nr. 351/11), soweit sie für das Haushaltsjahr 2010 und den Jahresabschluss 2010 von Relevanz waren.

Vergaben, Bagatellaufträge und Korruptionsprävention

Der Rechnungsprüfung kommt nach § 103 GO die Prüfung von Vergaben zu. Gleichzeitig ist sie "Prüfeinrichtung" nach § 2 KorruptionsbG. Diese Themenbereiche erscheinen zunächst ohne direkten Zusammenhang zur rechnungslegungsbezogenen NKF-Prüfung des Jahresabschlusses nach § 101 GO. Gleichwohl stehen sie (auch) im Zusammenhang mit haushaltsrechtlichen Belangen und nicht zuletzt auch mit einem funktionsfähigen IKS.

Das Vergaberecht ist darüber hinaus unterhalb der Schwellenwerte im Haushaltsrecht implementiert (vgl. § 25 GemHVO), dessen Einhaltung im Rahmen des § 101 GO zu testieren ist.

Über Vergaben, Bagatellaufträge[163] und Korruptionsprävention[164] wird in den Allgemeinen Verwaltungsprüfberichten regelmäßig berichtet. Die Verwaltung hat in Abstimmung mit dem RPA im Rahmen des "Vier-Augen-Prinzips" Befreiungen gem. StandardbefreiungsG NRW dem Ministerium für Inneres und Kommunales angezeigt[165]. Die Rechnungsprüfung wird stichprobenweise (auch) die Prüfungen von Bagatellaufträgen vornehmen, soweit dies personell zu leisten ist. Anhaltspunkte für unkorrekte Vorgehensweisen bestehen derzeit nicht.

Die Ergebnisse der laufenden Vergabeprüfungen ergeben sich aus den jeweiligen Einzelvorgängen sowie den Darstellungen in den jeweiligen Verwaltungsprüfberichten und waren an dieser Stelle nicht zu vertiefen.

Ausräumverfahren

Nach Fertigstellung dieses Prüfberichts nimmt die Verwaltung zu den Anmerkungen Stellung. Die Stellungnahmen werden mit einer abschließenden Bewertung durch die Rechnungsprüfung in einer weiteren Sitzungsunterlage an den Rechnungsprüfungsausschuss versandt.

---

[162] GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht, zu § 103 GO, Erl. 3.3
[163] vgl. Jahresprüfberichte 2006 (Drs. Nr. 287/07, S. 201) und 2007 (Drs. Nr. 322/08, S. 152)
[164] vgl. Verwaltungsprüfberichte 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10, S. 124) und 2010/2011 (Drs. Nr. 351/11, S. 109)
[165] Vermerk der Verwaltung und Bericht an das MIK NRW vom 1.12.2011

Prüfung, Beschlussfassung und Entlastung

Die **örtliche Rechnungsprüfung** erstellt mit dem Prüfbericht eine Arbeits- und Beratungsunterlage[166] für den Rechnungsprüfungsausschuss, der ihn zur Grundlage seines Prüfberichts nach § 101 GO machen kann. Der Bericht gibt das Ergebnis einer Prüfung wieder, stellt hierbei aber kein objektives oder abschließendes Werturteil dar[167]. Der Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung steht neben dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses. Das RPA hat mit Vorlage *seines* Prüfberichts, der Abgabe des Bestätigungsvermerks und den abschließenden Bewertungen im Ausräumverfahren seine Aufgabe in der Jahresabschlussprüfung nach den §§ 101, 103 GO beendet[168].

Der **Rechnungsprüfungsausschuss** ist für die Prüfung des Jahresabschlusses nach § 101 GO zuständig. Er trägt die alleinige Verantwortung für die Jahresabschlussprüfung[169]. Nach den Beratungen im Rechnungsprüfungsausschuss hat dieser einen Prüfbericht nach § 101 GO zu erstellen und einen Bestätigungsvermerk zu fassen, der vom Vorsitzenden zu unterzeichnen ist. Erst der vom Rechnungsprüfungsausschuss beschlossene Prüfbericht und *sein* Bestätigungsvermerk bilden die Grundlage für den Feststellungsbeschluss des Kreistags und die Entlastung des Landrats durch die Kreistagsmitglieder (vgl. § 8 Abs. 7 RPO). Vorher haben Landrat und Kämmerer ein Recht auf Stellungnahme (§ 101 Abs. 2 GO).

Die **Verwaltung** kann auf Grundlage der Beratungsergebnisse im Kreistag eine Vorlage iSd. § 96 GO (Feststellung des Jahresabschlusses, Verwendung von Überschuss/Fehlbetrag und Entlastung) erstellen.

Der **Kreistag** muss sich auf Grund des vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschlusses ein eigenes Bild darüber machen, ob der Jahresabschluss den Vorgaben des § 101 GO entspricht. Dieses beinhaltet, dass der Kreistag über das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses eine *eigene* Meinungsbildung herbeizuführen hat[170]. In diesem Zusammenhang ist auch die Kenntnis über die Beschlussvorschläge der Verwaltung sinnvoll, die sich auf die Feststellung des Jahresabschlusses und auf die Entlastung des Landrats beziehen müssen[171].

Die **Kreistagsmitglieder** entscheiden nach § 96 GO über die Entlastung des Landrats. Dies fällt in die ausschließliche Zuständigkeit des Kreistags (§ 26 Abs. 1, lit i) KrO) und kann weder auf einen Ausschuss übertragen noch auf die örtliche Rechnungsprüfung vorverlagert werden. Die Entlastung betrifft vielmehr das Innenverhältnis zweier Kreisorgane[172]. Hierbei bestätigen die Kreistagsmitglieder, dass der Kreistag die Haushaltsführung des Landrats billigt[173]. Die Entscheidung über die Entlastung muss nicht in der gleichen Sitzung erfolgen wie die Beschlussfassung über den Jahresabschluss[174].

---

[166] OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05; *Oebbecke*: Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten), S. 111
[167] VG Gelsenkirchen, B. v. 14.10.2002, 12 L 1929/02
[168] ähnlich für das Handelsrecht *Koller/Roth/Morck*: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 321 HGB, Rn. 8
[169] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl.1.1.1 und Erl. 8.1
Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 7
VG Düsseldorf, U. v. 6.12.2011, 1 K 574/11
[170] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 96 GO, Erl. 1.1.5.1
[171] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 96 GO, Erl. 1.1.5.1
[172] *Rehn/Cronauge u.a.:* Gemeindeordnung NRW, zu § 96 GO, II. Nr. 3
[173] vertiefend: *Rehn/Cronauge* u.a.: a.a.O.
[174] *Held/Winkel*: Gemeindeordnung NRW, 1. Auflage, zu § 96 GO, Erl. 3; *Rehn/Cronauge* u.a.: a.a.O.

Behandlung der Prüfungsunterlagen

Angelegenheiten der Rechnungsprüfung sind nach § 4 GSchO grundsätzlich nicht-öffentlicher Art[175].

Nach Maßgabe verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung erstreckt sich die Nichtöffentlichkeit von Prüfberichten aber (nur) auf die Beratung, nicht aber auf das Beratungsergebnis und die Beratungsunterlagen. Demnach können die Prüfberichte (unter Wahrung datenschutzrechtlicher Aspekte) **veröffentlicht** werden[176].

Der Kreistag hat seit dem Haushaltsjahr 2006 bereits entsprechende Beschlüsse zu früheren Prüfberichten der Rechnungsprüfung gefasst.

Darüber hinaus sind sämtliche Haushaltsangelegenheiten einer Kommune öffentlicher Art, wie die Vorgaben zur Haushaltssatzung (§ 80 GO) und zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO) zeigen.

Hinweise zum Bestätigungsvermerk

Die Prüfung des Jahresabschlusses durch das Rechnungsprüfungsamt ergibt sich aus § 103 Abs. 1 GO; die Pflicht zur Erteilung eines Bestätigungsvermerks hingegen aus § 101 Abs. 8 GO[177].

Die dem Kreistag nach § 96 GO obliegende Feststellung des Jahresabschlusses setzt eine vorher abgeschlossene Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss nach § 101 GO voraus. Hierzu gehört auch die Erteilung eines eigenen Bestätigungsvermerks sowie die Unterzeichnung des beschlossenen Bestätigungsvermerks durch den Ausschussvorsitzenden. Dem Rechnungsprüfungs*ausschuss* kommt bei der Wahrnehmung seiner Prüfungskompetenz eine Organstellung zu. Er ist gegenüber dem Kreistag für eine nach Verfahren und Ergebnis korrekte Prüfung verantwortlich[178].

Der Rechnungsprüfungsausschuss kann sich den Prüfungsbericht zu eigen machen. Dies gilt auch für den Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung. Es steht ihm frei, den Bestätigungsvermerk zu übernehmen, einen solchen einzuschränken, abzuändern oder ganz abweichend zu verfassen[179].

---

[175] nunmehr bestätigend VG Düsseldorf, U. v. 6.12.2011, 1 K 574/11 (OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06)

[176] OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05; BVerwG, B. v. 22.5.2007, 7 B 1.07.
Fortführung zum IFG durch OVG NRW, B. v. 3.5.2010, 13a F 31/09

Prüfberichte sind nach *Oebbecke*: "Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten)", S. 112, zwingend zugänglich zu machen.

Nach weiterer Rechtsprechung des OVG NRW umfasst das IFG (Bund) sogar Einsichtsrechte in Prüfungsniederschriften des Bundesrechnungshofes. Im Rahmen der erforderlichen Transparenz öffentlicher Finanzkontrolle sei Vertraulichkeit (gerade) kein Wesensmerkmal der Rechnungsprüfung (OVG NRW, U. v. 26.10.2011, 8 A 2593/10).

vgl. auch Ministerium für Inneres und Kommunales NRW: Handreichung NKF, 4. Auflage, Vorb. zum 10. Teil der GO NRW, Erl. 8.2.2

[177] zum Bestätigungsvermerk in der Wirtschaftsprüfungsliteratur:
IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]
IDW WP Handbuch 2006, Band I, Abschn. Q, Rn. 391 ff. (S. 1734); Rn. 422 ff. (S. 1742)

[178] VG Düsseldorf, U. v. 6.12.2011, 1 K 574/11

[179] umfassend nunmehr VG Düsseldorf, U. v. 6.12.2011, 1 K 574/11

Ausblick auf künftige Abschlussprüfungen

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist eine gesetzliche Pflichtaufgabe nach den §§ 101, 103 GO. Der Gesetzgeber hat für die Vorlage des Jahresabschlusses Fristen vorgesehen (§ 96 GO), die auch im Zusammenhang mit der Prüfung und der Feststellung durch den Kreistag stehen.

Die Prüfung soll nach Auffassung des MIK NRW als moderne Abschlussprüfung[180] durchgeführt werden, zu der auch (inter)nationale Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards herangezogen werden können[181]. Hierbei ist eine schnelle und kurzfristige Prüfung vom Gesetzgeber gewollt[182]. Hierzu ist eine sachgerechte Zeitplanung erforderlich[183].

Eine nach diesen Vorgaben ordnungsmäßige Abschlussprüfung steht unter den Prämissen eines funktionsfähigen Internen Kontrollsystems, eines risikoorientierten Prüfungsansatzes und der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes. Sie setzt aber auch eine zeitnahe Vorlage des Jahresabschlusses (selbst) und eine zügige Beantwortung prüfungsseitiger Anfragen bzw. Mitwirkung bei Prüfungshandlungen seitens der Verwaltung und der geprüften Stellen voraus.

Neben der generellen Auskunfts- und Nachweispflicht nach § 103 Abs. 4 GO sind die Organisationseinheiten auch verpflichtet, Angelegenheiten der Rechnungsprüfung vordringlich zu bearbeiten (§ 6 Abs. 3 RPO). Nur so lässt sich eine zeitnahe Prüfung im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) realisieren.

Im Zuge kommender Prüfungsaufgaben ist es (auch) aufgrund reduzierter Personalkapazitäten sachnotwendig, zur Erfüllung der Pflichtaufgaben eine stringente Prüfungsplanung einzuhalten, die für einzelne Prüfungsaufgaben (z.B. Jahresabschluss, Gesamtabschluss, Verwaltungsprüfung, Buchführung, Zahlungsabwicklung, Vergabeprüfungen, übertragene Prüfungen etc.) nur begrenzte Zeitfenster vorsehen kann. Hierbei ist es für eine jährliche Prüfungsplanung unabdingbar, dass die verschiedenen Prüfungswerke auch (im betreffenden Jahr) abgeschlossen werden können und nicht durch Verzögerungen oder überlange Bearbeitungszeiten seitens der Verwaltung in Folgejahre aufgeschoben werden müssen.

Anmerkung A 11
Das RPA wird künftig im Rahmen seiner ordnungsmäßigen Abschlussprüfungen engere Zeitvorgaben setzen (müssen) und erwartet zügigere Bearbeitungszeiten seitens der Verwaltung. Soweit Prüfungsanfragen nicht zeitnah beantwortet werden oder Auskünfte/Nachweise trotz Erinnerung nicht in angemessenen Zeiträumen vorgelegt werden, wird die Rechnungsprüfung ihre Prüfungshandlungen zum vorgegebenen Zeitpunkt abschließen und sodann die Entscheidung über das Prüfungsergebnis auf Grundlage der bis dahin vorliegenden Unterlagen treffen. Sollten hierbei beurteilungsrelevante Aspekte mangels Nachweisen unbearbeitet bleiben, können hierdurch Prüfungshemmnisse bestehen, die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk nach § 101 GO haben können[184].

[180] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.1
[181] vgl. u.a. IDW Prüfungsstandards, die unter Fußnote 10 (S. 5) aufgeführt sind
[182] MIK NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 103 GO, Erl. 1.1.1.5
[183] zur Zeitplanung vgl. IDW WP Handbuch, Band I, 13. Auflage, Abschn. R, Rn. 111 (S. 1966 ff.)
[184] vgl. auch IDW WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Abschn. Q, Rn. 561 (S. 1776)
IDW PS 400 Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]
IDW PS 450 Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung [...], u.a. Tz. 58

Wiedergabe des Bestätigungsvermerkes

Das Rechnungsprüfungsamt hat den Jahresabschluss des Kreises Düren für 2010, aufgestellt am 04.01.2012 (Drs. Nr. 2/12), 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 und konnte im Hinblick auf die reduzierten Personalkapazitäten nur mit verringertem Aufwand und auf der Basis von Stichproben durchgeführt werden.

Das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage des Kreises sowie die dargestellten Chancen und Risiken wurden auf ihre Richtigkeit und Plausibilität beurteilt. Hiergegen bestehen prüfungsseitig keine durchgreifenden Bedenken.

Die Prüfung des Jahresabschlusses hat zu Anmerkungen geführt, die in diesem Bericht aufgeführt sind. Die Ergebnisse der überörtlichen (und zwischenzeitlich abgeschlossenen) Prüfung der Eröffnungsbilanz und der daraus resultierenden Änderungen sind nach Maßgabe der verwaltungsseitigen Erläuterungen in den Jahresabschluss 2010 eingeflossen.

Die Durchführung und Dokumentation der Inventur bedarf verwaltungsseitig einer Optimierung i.S.d. Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit. Zur Erläuterungspflicht im Anhang wird auf § 44 GemHVO hingewiesen.

Jahresabschluss und Lagebericht entsprechen auf Grund der bei der örtlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnisse im Übrigen den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermitteln im Wesentlichen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

Die Ergebnisse der allgemeinen Verwaltungsprüfung (vgl. Drs. Nrn. 420/10 und 351/11) wurden ebenfalls berücksichtigt.

Nach den Ergebnissen der örtlichen Rechnungsprüfung kann ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden.

Düren, den 25.06.2012

Für die örtliche Rechnungsprüfung

gez.

Guido Kämmerling
Leiter des Rechnungsprüfungsamtes

Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat gemäß § 101 GO den Jahresabschluss des Kreises Düren für das Jahr 2010 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.

Der im Prüfbericht **Drs. Nr. 227/12** von der örtlichen Rechnungsprüfung erteilte Bestätigungsvermerk wird durch den Rechnungsprüfungsausschuss vollinhaltlich übernommen. Eine Ergänzung ist nicht erforderlich.

Düren den, 21.12.2012

gez.

Josef Johann Schmitz
Der Vorsitzende
des Rechnungsprüfungsausschusses