

### **Redaktioneller Hinweis:**

Der Kreistag des Kreises Düren hat mit Beschluss vom 24.06.2009 festgelegt, dass der Prüfbericht über die Eröffnungsbilanz 2008 der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden kann. Personen- oder unternehmensbezogene Daten wurden hierbei unkenntlichgemacht.

Kreis Düren

**Rechnungsprüfungsamt**

Bericht

über die  
Prüfung der Eröffnungsbilanz  
des Kreises Düren

zum 01.01.2008

## Inhaltsverzeichnis

Kapitel/ Abschnitt	Titel	Seite
<b>A.</b>	<b>Allgemeiner Teil</b>	<b>3</b>
1.	Einleitung und Vorbemerkungen	4
2.	Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	5
2.1	<i>Prüfauftrag und Rechtsstellung</i>	5
2.2	<i>Prüfgegenstand und –umfang</i>	6
2.3	<i>Prüfungsunterlagen</i>	8
2.4	<i>Prüfungsmaßstäbe</i>	10
2.5	<i>Methodik der Prüfung</i>	11
2.6	<i>Prüfungszeitraum und -umfang</i>	15
2.7	<i>Prüfbemerkungen des RPA</i>	16
2.8	<i>Externe Begleitung des RPA</i>	17
2.9	<i>Prüfungsverfahren</i>	17
3.	Struktur- und Orientierungsdaten des Kreises Düren	18
<b>B.</b>	<b>Prüfungsergebnisse</b>	<b>19</b>
4.	Prüfungen signifikanter Bestandteile	20
5.	Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB	21
6.	Inventur und Inventar	25
7.	Bewertung des Vermögens	26
8.	Örtlich festgelegte Restnutzungsdauern	27
9.	Das Interne Kontrollsystem (IKS)	28
<b>10.</b>	<b>Prüfung einzelner Bilanzpositionen (AKTIVA)</b>	<b>31</b>
<b>11.</b>	<b>Prüfung einzelner Bilanzpositionen (PASSIVA)</b>	<b>73</b>
12.	Prüfung des Anhangs	106
13.	Prüfung des Lageberichts	108
14.	Kennzahlen und Analysen zur Eröffnungsbilanz	109
15.	Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken	112
<b>C.</b>	<b>Schlussbemerkungen, Bestätigungsvermerk</b>	<b>113</b>
16.	Korrekturen aufgrund der Prüfung – und Prüfergebnis	114
17.	Allgemeines zum Bestätigungsvermerk	115
18.	Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsamtes	116
	Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses	117
<b>D.</b>	<b>Anlagen</b>	
	Ursprünglicher Entwurf der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008	nicht beigefügt.
	Änderungen zur Eröffnungsbilanz vom 14.05.2009	
	Vollständigkeitserklärung des Landrats vom 18.05.2009	
	Abkürzungsverzeichnis	



# A

## Allgemeiner Teil

## A. Allgemeiner Teil

### 1. Einleitung und Vorbemerkungen

Nach Umstellung des kommunalen Rechnungswesens auf das NKF hat der Kreis Düren zum Bilanzstichtag 01.01.2008 eine *Eröffnungsbilanz* aufzustellen (§§ 1 NKFG, 92 GO). Diese ist vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen (§ 92 Abs. 5 GO), der sich hierzu des Rechnungsprüfungsamtes bedient (§ 101 Abs. 8 GO). § 92 Abs. 5 Satz 3 GO bestimmt, dass über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis ein *Prüfbericht* zu erstellen ist. Der *Bestätigungsvermerk* oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfbericht aufzunehmen. Neben den vorgegebenen materiellen *Prüfinhalten* (vgl. §§ 92 Abs. 4 oder 101 Abs. 2 bis 8 GO) macht der Gesetzgeber im Übrigen keine weiteren Vorgaben zu Form, Gliederung und Inhalt des Berichts. Eine Verweisung auf § 321 HGB wurde im kommunalen Bereich *nicht* ausgesprochen. Daher steht es vorbehaltlich der sonstigen Vorgaben im Ermessen der örtlichen Rechnungsprüfung, Format, Gliederung, Umfang und Inhalt der dargestellten Prüfung selbst zu bestimmen<sup>1</sup>.

Das Rechnungsprüfungsamt legt hiermit gemäß §§ 92 iVm. 101 GO seinen Prüfbericht zur Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 vor<sup>2</sup>.

Maßgebliche Rechtsvorschriften enthalten die durch das NKFG geänderte Fassung der GO sowie die neugefasste GemHVO vom 16.11.2004. Die GO wurde sodann erneut geändert durch das GO-Reformgesetz vom 09.10.2007. Die Vorschriften des HGB und der AO finden nur nach Maßgabe geltender (Verweisungs-) Vorschriften Anwendung<sup>3</sup>. Neben den in diesen Regelungen aufgenommenen Prüfungsbereichen prüft das Rechnungsprüfungsamt die Eröffnungsbilanz insbesondere auf Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Einhaltung der besonderen Vorgaben aus den §§ 92 iVm. 101 GO.

Der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist ein *langjähriger* Vorbereitungsprozess vorangegangen. Das Rechnungsprüfungsamt war beratend und begleitend mit eingebunden und hat zeitnah prüfungsseitig relevante Aspekte aufgegriffen und seine Auffassungen gegenüber der Verwaltung umfassend dokumentiert. Dies hat die anschließende *nachgängige* Prüfung der Eröffnungsbilanz nach deren endgültiger Vorlage vereinfacht und konnte den Prüfungszeitraum maßgeblich verkürzen.

Mit diesem Prüfbericht erstellt die Rechnungsprüfung eine Arbeits- und Beratungsunterlage<sup>4</sup> für den Rechnungsprüfungsausschuss, dessen originäre Aufgabe die Prüfung der Eröffnungsbilanz ist. Die anhand zahlreicher Unterlagen, Sachvorgänge, Vermerke und Datenbanken vollzogene Prüfung kann aber nicht inhaltsgleich mit der Darstellung im vorliegenden Prüfbericht sein. Dieser kann daher nur die wesentlichen Prüffelder und die aus den Prüfhandlungen gewonnenen Ergebnisse beinhalten, damit ein annähernd noch *handhabbarer* Berichtsumfang gewährleistet ist.

<sup>1</sup> bestätigend IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.4

<sup>2</sup> Die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient der **Ordnungsmäßigkeit** (IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 92 GO, Ziffer 5.3)

<sup>3</sup> z.B. §§ 12 KAG, 49 ff. GemHVO, 12 DA-Finanzbuchhaltung. Im Übrigen orientiert sich der Prüfbericht ausschließlich an den Vorgaben des nordrhein-westfälischen Haushaltsrechts, namentlich der GO und der GemHVO.

<sup>4</sup> OVG NRW, U. v. 17.5.2006, 8 A 1642/05

## 2. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

### 2.1 Prüfauftrag und Rechtsstellung

Gemäß § 53 Abs. 3 KrO muss jeder Kreis ein Rechnungsprüfungsamt einrichten. Für die Prüfung im Bereich der Haushalts- und Wirtschaftsführung gelten grundsätzlich die Vorschriften der Gemeindeordnung. Das Rechnungsprüfungsamt ist dem Kreistag unmittelbar verantwortlich und in seiner sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. In der Beurteilung der Prüfungsvorgänge ist das RPA nur dem Gesetz unterworfen<sup>5</sup> und an fachliche Weisungen nicht gebunden (§ 104 GO). Die Bindung an das Gesetz wird bei Prüfung der Eröffnungsbilanz vor allem durch die Prüfungsvorgaben in den §§ 92 und 101 GO konkretisiert. Die Unabhängigkeit der Prüfung ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Kreistag und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung<sup>6</sup>. Die Rechnungsprüfung dient somit auch der Überprüfung der *Gesetzmäßigkeit* des Verwaltungshandelns. Diese Überprüfung erfolgt im Interesse der Allgemeinheit und geschieht somit im öffentlichen Interesse<sup>7</sup>. Damit ist Rechnungsprüfung in erster Linie eine kreisinterne verwaltungstechnische Kontrolle<sup>8</sup>, deren Inhalt vor allem eine Gesetzmäßigkeitskontrolle<sup>9</sup> ist.

Mit dem Beschluss über die geprüfte *Eröffnungsbilanz* übt der Kreistag als Vertretung seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan des Kreises aus. Dabei hat er sich vor der Beschlussfassung von deren Ordnungsmäßigkeit zu überzeugen und damit eine örtliche Rechnungsprüfung durchzuführen. Das Rechnungsprüfungsamt leitet seinen Prüf- und Kontrollauftrag aber nicht ausschließlich von Kreistag und Prüfungsausschuss, sondern unmittelbar aus der Gemeindeordnung NRW als *eigene* gesetzliche Aufgabe ab. Hierbei hat das RPA auch Interessen der Öffentlichkeit zu vertreten, da die Bürgerinnen und Bürger ebenfalls Adressaten gemeindlichen Handelns sind<sup>10</sup>. Auch wenn der Prüfungsausschuss das Prüfungsorgan der örtlichen Rechnungsprüfung darstellt<sup>11</sup> und für die Prüfung der Eröffnungsbilanz zuständig ist, kommen dem RPA eigene Aufgaben und Prüfkompetenzen zu, die unmittelbar in der GO normiert sind. Das RPA kann sich wiederum mit Zustimmung des Ausschusses Dritter als Prüfer bedienen (§ 103 Abs. 5 GO). Gegenüber dem Kreistag ist hingegen der Prüfungsausschuss allein für eine nach Verfahren und Ergebnis korrekte Prüfung verantwortlich<sup>12</sup>. Soweit die Rechnungsprüfung den Schutz bzw. Erhalt des Vermögens der Kommunen bezweckt, dessen erstmalige Erfassung und Bewertung bei Einführung des NKF vollzogen wurde, geschieht dies im **öffentlichen Interesse**, da die von den Kommunen verwalteten öffentlichen Mittel im Interesse der Allgemeinheit möglichst erhalten und **effektiv** eingesetzt werden sollen<sup>13</sup>. Die effektive Rechnungsprüfung stärkt daher das Vertrauen der Bürger und der Öffentlichkeit in ein rechtmäßiges und wirtschaftliches Handeln der Kommunalverwaltung<sup>14</sup>.

<sup>5</sup> VV zu § 101 GO 1984. Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 53 KrO, Erl. 4.3; § 2 Abs. 4 RPO.

<sup>6</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 104 GO, Erl. I

<sup>7</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>8</sup> OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06

<sup>9</sup> Henneke/Strobl/Diemert: Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, 1. Auflage 2008, § 24, Rn. 31

<sup>10</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 48 GemHVO, S. 731

<sup>11</sup> Nendza/Nipken/Wolf: Örtliche Rechnungsprüfung, Praxis der öffentlichen Verwaltung, 1. Auflage, Kap. 1.3

<sup>12</sup> GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6

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

<sup>13</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>14</sup> Mohl/Backes: Die kommunale Rechnungsprüfung, Verwaltungsrundschau 1991, S. 141 ff.



## 2.2 Prüfungsgegenstand, und -umfang

Nach Umstellung der Haushaltswirtschaft auf das Neue Kommunale Finanzmanagement zum 01.01.2008 hat der Kreis zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem er erstmals seine Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* aufzustellen. Hierzu sind u.a. die Vorschriften der §§ 92, 95 Abs. 3 und 96 GO entsprechend anzuwenden.

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Bilanzstichtag unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*<sup>15</sup> ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage des Kreises zu vermitteln.

Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist nicht auf Grundlage der Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern auf der Grundlage von **vorsichtig geschätzten Zeitwerten** vorzunehmen. Diese in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände *gelten* für die künftigen Haushaltsjahre dann als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach § 92 Abs. 7 GO vorgenommen werden (§ 92 Abs. 3 GO). Die GemHVO greift diese Regelungen auf und schreibt in § 53 vor, dass die Kommune eine Eröffnungsbilanz nach § 92 GO unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* und der in der GO und der GemHVO enthaltenen Vorschriften aufzustellen hat.

Die Eröffnungsbilanz ist entsprechend § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO zu gliedern, ihr ist ein *Anhang* entsprechend § 44 Abs. 1 und 2 GemHVO sowie ein *Forderungsspiegel* und ein *Verbindlichkeitspiegel* beizufügen (§§ 46, 47 GemHVO). Sie ist durch einen *Lagebericht* entsprechend § 48 GemHVO zu ergänzen. Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine *Inventur* durchzuführen und ein *Inventar* aufzustellen (§ 53 Abs. 2 GemHVO). Als Bilanz hat die Eröffnungsbilanz sämtliche Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten (§ 41 GemHVO).

Der *Lagebericht* (§ 48 GemHVO) ist in der Grundsatznorm des § 92 GO über die Eröffnungsbilanz zwar nicht erwähnt. Nach der Sonderbestimmung des § 53 GemHVO ist die Eröffnungsbilanz gleichwohl durch einen Lagebericht zu ergänzen. Über die Verweisungsvorschrift des § 92 Abs. 5 GO finden daher die Vorgaben über die Prüfung des Lageberichts bzw. der darin dargestellten Chancen und Risiken (§ 101 Abs. 6 GO) entsprechende Anwendung.

Die zum 23.12.2008 unterzeichnete Eröffnungsbilanz wurde dem RPA am 10.01.2009 übergeben. Gleichzeitig wurde mit Drs. Nr. 470/08 die entsprechende Vorlage für den Kreistag gefertigt, der den Entwurf der Eröffnungsbilanz am 31.03.2009 zur Kenntnis genommen hat. Eine (später) verwaltungsseitig korrigierte Eröffnungsbilanz bildete sodann die endgültige Grundlage für Prüfung und Ergebnis.

<sup>15</sup> vgl. § 243 HGB

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

- Erstellung(sverfahren) der Eröffnungsbilanz<sup>16</sup>
- Durchführung der Inventur (einschl. Inventurvereinfachungsverfahren)
- Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)
- Erstellung des Inventars<sup>17</sup>
- *Einrichtung, Verfahren und Durchführung der doppelten Buchführung*<sup>18</sup>
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)<sup>19</sup>
- Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)<sup>20</sup>
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Restnutzungsdauern
- Ermittlung der bedeutsamen Bilanzpositionen, z.B.
  1. Anlagevermögen (z.B. Grundstücke, Gebäude, Straßen etc.)
  2. Umlaufvermögen (z.B. Forderungen, liquide Mittel)
  3. Eigenkapital
  4. Sonderposten
  5. Rückstellungen (z.B. Pensions- oder Instandsetzungsrückstellungen)
  6. Verbindlichkeiten
  7. Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung
- Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel
- Lagebericht
- Darstellung der Chancen und Risiken

Der Umfang der von der GO vorgesehenen Prüfung erzwingt durchweg keine Vollprüfung aller Geschäftsvorfälle<sup>21</sup>. Die Rechnungsprüfung hat sich daher auf Schwerpunkte und aussagefähige Stichprobenprüfungen konzentriert und in diesem Rahmen einen *risikoorientierten Prüfungsansatz*<sup>22</sup> als Grundlage der hier vollzogenen Prüfung gewählt.

Das Rechnungsprüfungsamt hat seine Prüfung so ausgerichtet, dass mit einem sachgerechten und personell möglichen Aufwand unter Beachtung des Grundsatzes der *Wesentlichkeit* mit hinreichender Sicherheit ein abschließendes Urteil über die Eröffnungsbilanz bzw. den Lagebericht erteilt werden kann<sup>23</sup>.

<sup>16</sup> § 92 GO (vgl. §§ 242, 266 HGB)

<sup>17</sup> §§ 28 GemHVO, 240 HGB

<sup>18</sup> Die "**Buchführung**" ist zwar als solche *nicht* in § 92 Abs. 5 GO (allerdings in § 101 Abs. 1 GO) aufgeführt. Die Eröffnungsbilanz ist gleichwohl unter Beachtung der GoB aufzustellen (§ 92 Abs. 1 GO).

<sup>19</sup> vgl. hierzu auch § 243 Abs. 1 HGB

<sup>20</sup> s. § 12 DA-Finanzbuchhaltung

<sup>21</sup> GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 4

<sup>22</sup> KGSt Berichte 7/2007 und 8/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen"

Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, zu § 317 HGB, Kap. F, S. 1856 ff.

Rödl/Partner: Leitfaden zur Bilanzierung und Prüfung nach NKFG, 1. Auflage, S. 195.

GPA NRW, a.a.O.

<sup>23</sup> vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, zu § 317 HGB, Rn. 107



## 2.3 Prüfungsunterlagen

An Prüfungsunterlagen konnte das Rechnungsprüfungsamt im Wesentlichen nachstehende Dokumente heranziehen:

- Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008<sup>24</sup> (dem RPA zugeleitet am 10.01.2009)
- Anhang und Anlagen
- Lagebericht
- Dokumentation zur Erstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz
- Inventurleitkonzept vom 11.05.2004
- Dienstanweisung Finanzbuchhaltung
- Dienstanweisung Forderungsmanagement
- Rechnungsbelege, begründende Unterlagen, Zahllisten, Saldierungen etc.
- Vorgänge, Akten, Unterlagen, Stellungnahmen der Verwaltung
- Übersicht über die örtlich festgesetzten Restnutzungsdauern
- Automatisiertes Liegenschaftsbuch (ALB)
- Kartensammlung der Kreisstraßen des Vermessungs- und Katasteramtes
- Wertermittlungen durch den Gutachterausschuss (Richtwertliste 2007)
- Marktbericht des Gutachterausschusses 2007
- Straßenzustandsbericht 2007

Auf folgende *prüfungsunterstützende Unterlagen* konnte in Teilen u.a. zurückgegriffen werden:

- Handreichung des Innenministeriums NRW zum NKF, zuletzt 3. Auflage<sup>25</sup>
- *GPA NRW*: Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar
- Überleitungsregeln von kameralen Haushaltsdaten in das NKF
- Checklisten zur Prüfung nach NKF<sup>26</sup>
- Ergänzende Vorschriften des HGB
- Bilanzrechtskommentar
- NKF Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen gemäß RdErl. IM NRW
- KGSt Berichte 6/2007, 07/2007 und 8/2007 zum neuen Haushalts- und Rechnungswesen
- WP-Handbuch des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)
- IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfung
- IDW PS 250: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
- IDW PS 261: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...]
- IDW PS 400: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]
- IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung
- IDR PS 200 (Entwurf) "Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen"
- IDR PS 260 (Entwurf) "Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen"
- IDR PS 720 (Entwurf) "Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft"
- IDR PH 2.300 (Entwurf) "Vollständigkeitserklärung"
- *Freytag/Hamacher/Wohland*: NKF Nordrhein-Westfalen
- *Held/Becker/Decker u.a.*: Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentar
- *Rödl & Partner*: Leitfaden zur Bilanzierung und Prüfung nach NKFG
- *Baetge/Kirsch/Thiele*: Bilanzen, 9. Auflage
- Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR)<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Datum der Aufstellung durch den Kämmerer und der Bestätigung durch den Landrat

<sup>25</sup> Diese lag der Rechnungsprüfung ab Oktober 2008 vor und hat in zahlreichen Ausführungen Änderungen zu bisherigen Fassungen aus der 2. Auflage ergeben. Die Handreichung stellt ausdrücklich **keine verbindliche Verwaltungsvorschrift** dar !

<sup>26</sup> erstellt durch die RPÄ Bottrop, Dortmund, Düsseldorf, Essen, Köln, Leverkusen u.a.m.

<sup>27</sup> Die Wirtschaftsprüfung 2005, 887



➤ *Vollständigkeitserklärung*

Mit Schreiben vom 08.01.2009 wurde dem RPA der vom Landrat am 23.12.2008 bestätigte Entwurf der Eröffnungsbilanz zur Durchführung der Rechnungsprüfung übersandt.

Im Rahmen der geänderten haushaltsrechtlichen Vorschriften finden nunmehr auch handelsrechtliche bzw. wirtschaftsprüfungsrelevante Aspekte Einzug in die kommunale Prüfungspraxis. Hierzu zählen neben der bilanzrechtlichen Kommentierung auch die Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), des Instituts der Rechnungsprüfer (IDR) sowie Veröffentlichungen der Kommunalen Gemeinschaftsstelle (KGSt).

In Anwendung zahlreicher anerkannter Prüfungsgrundsätze hat sich eine Praxis entwickelt, wonach neben der Einreichung der Unterlagen zur Eröffnungsbilanz auch eine sog. *Vollständigkeitserklärung* durch die Verwaltungsleitung abgegeben wird. Hiermit soll u.a. bestätigt werden, dass sämtliche bilanzrelevanten Vorgänge und Sachverhalte erfasst und der Rechnungsprüfung sämtliche Informationen hierüber vorgelegt wurden<sup>28</sup>. Die Vollständigkeitserklärung hat hierbei die Funktion einer sachgerechten Ergänzung der Abschlussprüfung<sup>29</sup>.

Die Prüfung hat einige Korrekturerfordernisse zur ursprünglich aufgestellten Eröffnungsbilanz ergeben. Die hierzu erstellte Korrekturliste wurde nebst einer neu aufgestellten Eröffnungsbilanz mit Schreiben vom 14.05.2009 von der Verwaltung dem Rechnungsprüfungsamt übersandt. Diese neuen Daten bildeten somit die Grundlage für eine von der Verwaltungsleitung abzugebende Vollständigkeitserklärung.

Auf Kapitel 16 "*Korrekturen aufgrund der Prüfung*" wird hingewiesen.

Mit Schreiben vom 18.05.2009 wurde dem Landrat eine Muster-Vollständigkeitserklärung mit der Bitte um Durchsicht, Unterzeichnung und Zuleitung an die Rechnungsprüfung übersandt. In Übereinstimmung mit der Auffassung des Innenministeriums NRW<sup>30</sup> wie auch der einschlägigen Kommentarmeinungen wurde allerdings darauf hingewiesen, dass zur Abgabe dieser Erklärung keine gesetzliche Verpflichtung besteht und sie daher auf Freiwilligkeit basiert.

Der Landrat hat die Vollständigkeitserklärung mit Datum vom 18.05.2009 abgegeben.

<sup>28</sup> hierzu wird auf die Prüfungshilfe des IDR, PH 2.300 sowie den IDW PS 303 hingewiesen. Auch die KGSt hat in ihrem Bericht 7/2007 (s. 53) die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung der Verwaltungsleitung thematisiert.

<sup>29</sup> WP Handbuch 2006, Rn. 771 ff.

<sup>30</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 103 GO, Ziffer 4.2

## 2.4 Prüfungsmaßstäbe

Die Prüfungsmaßstäbe sind zum einen unmittelbar im NKF-Recht der GO normiert. So ist die Eröffnungsbilanz dahin gehend zu prüfen, ob sie ein *den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage des Kreises* unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*<sup>31</sup> vermittelt.

Als Maßstab gilt die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften (vgl. § 92 Abs. 4 Satz 2 GO). Das IM NRW hat hierzu in seiner 3. Auflage der NKF-Handreichung einige klarstellende Aussagen getroffen und ausgeführt, dass sich die Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die *gemeindliche Haushaltswirtschaft* erstrecken muss<sup>32</sup>. Diese Einschätzung ist in jedem Falle zutreffender, als die (bisherige) Beschränkung auf reine rechnungslegende Vorschriften<sup>33</sup>.

Da die Ordnungsmäßigkeit in jedem Falle auch die Übereinstimmung mit der Rechtsordnung umfasst<sup>34</sup>, die Rechnungsprüfung auch der Überprüfung der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns dient<sup>35</sup> und daher eine kreisinterne verwaltungstechnische Kontrollfunktion ausübt<sup>36</sup>, erfährt der Aspekt der *Rechtmäßigkeit* im Prüfungsansatz des RPA eine herausgehobene Bedeutung.

Weitere Prüfungsmaßstäbe können sich unter Heranziehung maßgeblicher IDW- und IDR-Standards ergeben. An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, dass eine gänzlich vollständige (oder analoge) Heranziehung der Regelungen des HGB oder der zahlreichen Prüfverlautbarungen des IDW in der Sache *nicht* als gerechtfertigt angesehen werden kann<sup>37</sup>. Die Prüfberichtsvorgaben des § 321 HGB wurden daher ausdrücklich nicht übernommen.

Prüfungsgrundlagen und -maßstäbe sind und bleiben daher zunächst in der GO und der GemHVO normiert. Diese Rechtsnormen bleiben für das RPA primär verbindlich. Das RPA hat sodann, abgestuft von GO und GemHVO, die Auffassungen des IM NRW (Handreichung) und der GPA (Kommentierung, Beratung) herangezogen. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Handreichung(en) des IM NRW weder Erlassqualität haben noch verbindliche Verwaltungsvorschriften darstellen.

Auch für die Darstellungen im Prüfbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die Vorgaben der GO hinaus keine weiteren Vorgaben. Der Prüfbericht der kommunalen Rechnungsprüfung kann daher eigenverantwortlich ausgestaltet werden<sup>38</sup>.

<sup>31</sup> vgl. § 243 Abs. 1 HGB

<sup>32</sup> IM NRW: NKF Handreichung für Kommunen, 3. Auflage (September 2008), zu § 101 GO, Erl. 1.2.1. Bemerkenswert ist jedoch, dass der IM NRW ausdrücklich die Verbindlichkeit oder "Erlass-Qualität" seiner Handreichung im dortigen Vorwort ausschließt.

<sup>33</sup> weitergehend "Rechnungsprüfung in NRW – mehr als nur Finanzkontrolle", in: *der gemeindehaushalt*, 1/2009, S. 8 ff.

<sup>34</sup> BVerfGE 20, 56

<sup>35</sup> LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

<sup>36</sup> OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06

<sup>37</sup> vgl. IM NRW, Handreichung NKF, 2. Auflage, zu § 32 GemHVO, Rn. 2. Unberührt bleiben die Regelungen des HGB, auf die ausdrücklich hingewiesen wird, z.B. in den §§ 49 ff GemHVO bzw. der DA-Finanzbuchhaltung des Kreises.

<sup>38</sup> IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.4

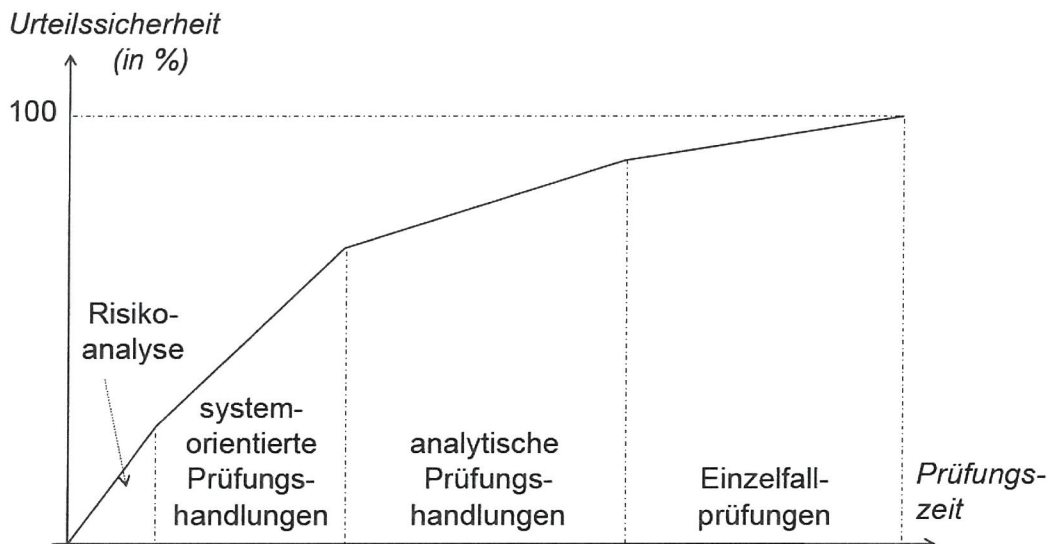


## 2.5 Methodik der Prüfung

### ➤ Risikoorientierter Prüfungsansatz

Der *risikoorientierte Prüfungsansatz* ist Ausfluss der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung<sup>39</sup> und in Literatur, Kommentierung und Prüfungspraxis anerkannt<sup>40</sup>. Er muss Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen können<sup>41</sup>. Die Prüfung hat zu gewährleisten, dass ihre Aussagen hinreichend *sicher* und dass die geprüften Bereiche *wesentlich* für die Eröffnungsbilanz sind. Eine Vollprüfung der Eröffnungsbilanz mit allen dahinter liegenden Vorgängen, Erfassungen, Bewertungen, Buchungen etc. kann daher *nicht* in Frage kommen; es wird sich immer nur um eine *Teilprüfung* handeln können<sup>42</sup>.

Die Prüfung ist daher darauf zu beschränken, dass ihre Aussagen *hinreichend sicher* und dass die geprüften Bereiche *wesentlich* für die Eröffnungsbilanz sind.



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

Beim risikoorientierten Prüfungsansatz werden Einzelfallprüfungen nur *stichprobenweise* und nur dann durchgeführt, wenn sich aufgrund der *analytischen* Prüfungshandlungen Hinweise auf *wesentliche* Falschabweisung oder mögliche Fehler ergeben<sup>43</sup>. Wichtig ist in diesem Zusammenhang auch eine *Vollständigkeitserklärung* der Verwaltungsleitung. Darin wird dem RPA unter anderem bestätigt, dass es *alle* Informationen erhalten hat.

Im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes ist allerdings die methodische Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) ein wesentliches Element (vgl. Kapitel 9.).

<sup>39</sup> § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB

<sup>40</sup> Held/Becker/Decker: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 NKF-GO, Erl. Nr. 4

<sup>41</sup> WP Handbuch 2006, Kapitel R, Tz. 1ff

<sup>42</sup> KGSt Bericht 7/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band 1

<sup>43</sup> KGSt-Bericht 7/2007, "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band 1, S. 53



➤ *Wesentlichkeit*

Wie bereits dargelegt, prüft das RPA unter Anwendung der §§ 92, 101 GO wesentliche Bestandteile der Eröffnungsbilanz unter Anwendung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes. Das Rechnungsprüfungsamt hat seine Prüfung daher so ausgerichtet, dass mit einem sachgerechten und personell möglichen Aufwand unter Beachtung des Grundsatzes der *Wesentlichkeit* mit hinreichender Sicherheit ein abschließendes Urteil über die Eröffnungsbilanz bzw. den Lagebericht erteilt werden kann<sup>44</sup>.

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

Es ist anerkannt, dass die Prüfung der Eröffnungsbilanz keine Vollprüfung darstellt, sondern sich auf Stichproben und wesentliche Aspekte der Inventur, der Bewertungsfragen und der hieraus resultierenden Bilanzpositionen beschränken muss. In diesem Zusammenhang wurde auch ein risikoorientierter Prüfungsansatz gewählt. Die prüfungsseitige Betrachtung einzelner Prüffelder muss daher in sinnvoller Relation zur Bilanzsumme von **345 Mio €**, zur Personalkapazität des RPA sowie einem realistisch vorgegebenen Zeitfenster zur Prüfung der Eröffnungsbilanz stehen. Der Wesentlichkeitsaspekt ("*wesentlich*", "*erheblich*") wird durch die GO auch im Zusammenhang mit der Erteilung, Einschränkung oder Versagung eines Bestätigungsvermerks aufgegriffen (vgl. § 101 Abs. 5 GO).

Im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz lehnt sich das RPA bei der Festlegung der Wesentlichkeit u.a. an den IDW Prüfungsstandard – Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung – (IDW PS 250) sowie die beratenden Auffassungen der GPA NRW an. Das bedeutet, dass die Prüfungen der Eröffnungsbilanz und des Lageberichtes darauf ausgerichtet sind, mit hinreichender Sicherheit falsche Angaben aufzudecken, die auf Unrichtigkeiten oder Verstöße zurückzuführen sind und die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Eröffnungsbilanz haben.

Die Wesentlichkeit ist dabei auf sämtliche Prüfungsgegenstände bezogen. Beispielsweise kann sich die Wesentlichkeit sowohl auf einzelne Bilanzpositionen, die Gesamtaussage der Bilanz als auch auf die Darstellung der Risiken der künftigen Entwicklung beziehen. Die Wesentlichkeitsgrenze leitet sich aus der Bedeutung des jeweiligen Sachverhalts für die einzelnen Prüfungsaussagen des Prüfers im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk ab.

Die Wesentlichkeit kann sich sowohl quantitativ in einem Grenzwert als auch qualitativ in einer Eigenschaft ausdrücken, der/die geeignet ist, das Entscheidungsverhalten der Adressaten der Eröffnungsbilanz zu beeinflussen. Dabei ist primär an die Politik und die kreisangehörigen Kommunen zu denken, gleichwohl haben aber auch Bürger, Banken, Gewerbetreibende etc. ein Interesse an der Bilanz des Kreises. Bezogen auf die Gesamtaussage der Rechnungslegung ist die Wesentlichkeit von Informationen danach zu bemessen, ob ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis der Eröffnungsbilanz getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen kann.

<sup>44</sup> vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6 Auflage, zu § 317 HGB, Rn. 107

Die quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen werden im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz als Relation zur Bilanzsumme festgelegt. Dabei wird in der Wirtschaftsprüferpraxis unterschieden zwischen der Wesentlichkeitsgrenze für die Gesamtbilanz und der Wesentlichkeitsgrenze für einzelne Bilanzpositionen – im Folgenden auch *Fehlertoleranz* genannt. Für die Beurteilung der Gesamtwesentlichkeit ist die Summe der Abweichungen oder unzutreffenden bzw. unterlassenen Angaben maßgeblich, selbst wenn diese für sich allein betrachtet unwesentlich sind.

Die **quantitativen** Wesentlichkeitsgrenzen sind als obere Schranken zu verstehen. Bei Überschreitung dieser Grenze kann von Seiten des RPA *grundsätzlich* kein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ausgesprochen werden.

Die qualitative Wesentlichkeit kann sich zB. aus der Bedeutung einer verletzten Rechtsnorm ergeben. So sind Verstöße gegen gesetzliche, satzungsmäßige oder aufsichtsrechtliche Einzelbestimmungen ohne Rücksicht auf ihre Auswirkung auf die Gesamtbeurteilung wesentlich, wenn den Bestimmungen nach ihrem Sinn und Zweck besondere Bedeutung zuzumessen und der Verstoß nicht geringfügig ist.

Bei der Beurteilung des Fehlerrisikos bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz muss aufgrund der komplett neuen Rechtsmaterie ggf. von einem eher hohen Fehlerrisiko ausgegangen werden. Insbesondere spielt dabei der Grundsatz der Vollständigkeit eine bedeutende Rolle, da es in der Kameralistik keine annähernd vergleichbare Vermögensübersicht gab. Aufgrund der Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die Folgejahre legte das RPA in Absprache mit der GPA die Wesentlichkeitsgrenze *grundsätzlich* auf 0,5 Prozent der Bilanzsumme fest. Bei der vorliegenden Eröffnungsbilanz entspricht dies einem Wert von 1.725.932 €, der bei Überschreitung mindestens zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes führt.

Der Prüfung der Eröffnungsbilanz des Kreises Düren liegt eine *grundsätzliche* Wesentlichkeitsgrenze von 1.725.932 € (0,5 Prozent der Bilanzsumme) zugrunde.

Für die sogenannte Fehlertoleranz wurde als obere Schranke 50 Prozent der Gesamtwesentlichkeit, also ca. 862.966 € festgelegt. Für einzelne Bilanzpositionen, die aus Sicht des RPA als besonders kritisch einzustufen sind, wurde die Fehlertoleranz hingegen auf 0 € gesenkt. Dazu zählen:

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

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

Die Wesentlichkeit im Rahmen der **qualitativen** Eigenschaften ist ungleich schwieriger einzuschätzen. Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz legte das RPA die Schwerpunkte auf die Bereiche:

- Anwendung von Bewertungsspielräumen
- Anwendung von Bewertungs-/ Inventurvereinfachungen
- Schätzwerte
- Einhaltung des Grundsatzes der Stetigkeit

Bei der Prüfung arbeitete das RPA mit einer sogenannten Korrektur- oder Umbuchungsliste. Alle Fehler werden hier aufgeführt, zwecks Ermittlung der Gesamtsumme der Fehler. Sofern von der Verwaltung entsprechende Korrekturen vorgenommen wurden, erfolgte eine Reduzierung des Fehlerwertes.

Unter Zugrundelegung dieser Erwägungen hat das RPA die Prüfung der Eröffnungsbilanz, des Anhangs sowie des Lageberichts einschließlich der durchzuführenden Inventur, des Inventars und der festzulegenden Restnutzungsdauern ausgerichtet.



## 2.6 Prüfungszeitraum und -umfang

Die Prüfung von Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse ist umfangreicher, als dies bei den kameralen Jahresrechnungen der Fall war. Grund sind die *erstmalige* Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens, der Schulden und Rückstellungen etc. Das erforderte eine besonders gründliche Prüfung, die erhebliche Kapazitäten im Rechnungsprüfungsamt gebunden hat, weil sie zeitaufwändiger und anspruchsvoller ist. Zudem mussten im Umstellungsprozess für viele rechnungslegungsbezogene Detailfragen, die bislang nicht geregelt sind, Lösungen erarbeitet werden, die einem Beurteilungs- und Ermessensspielraum unterliegen<sup>45</sup>. Die Einführung des NKF hat somit auch das RPA vor *neue Herausforderungen* gestellt, in die sämtliche Prüfer/innen einzubinden waren. Das neue Haushaltsrecht führt zu einer Erweiterung des Aufgabenkataloges der Rechnungsprüfungsämter<sup>46</sup>. Die Prüfung bekommt nun auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion<sup>47</sup>.

Gleichzeitig haben Bedeutung und Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses zugenommen, da dieser die *Eröffnungsbilanz* zu prüfen und einen entsprechenden *Bestätigungsvermerk* zu erteilen hat (§§ 92 Abs. 5, 101 Abs. 1 und 3 GO n.F.).

Im Rahmen eines begleitenden Prüfungsansatzes war das RPA bereits seit den Anfängen der Vorbereitungen in Fragen zur *Inventur* und *Bewertung* (insb. des Anlagevermögens, z.B. von Grundstücken, Straßen, Gebäuden, Schulen oder der Betriebsausstattung u.a.) beratend und prüfbegleitend involviert. Seit **Ende 2003** war ein Verwaltungsprüfer schwerpunktmäßig in diesem Bereich begleitend und beratend tätig<sup>48</sup>. Ab **Sommer 2007** wurden dann weitere Bereiche der NKF-Einführung (Buchführungssystem, ADV u.a.) durch einen weiteren Mitarbeiter des RPA intensiv *prüfbegleitend* betrachtet. Eine *verstärkte* Prüfbegleitung und -beratung fand somit bereits ab dem Jahre 2007 statt. Dies wurde durch Installierung eines amtsinternen 4köpfigen NKF-Teams innerhalb des Rechnungsprüfungsamtes **Anfang 2008** flankiert. Durch rechtzeitige Einbindung der GPA NRW im Rahmen eines Beratungsauftrags nach § 103 Abs. 5 GO konnten bereits im Vorfeld Probleme und Fragestellungen artikuliert und einer Klärung zugeführt werden. Eine erste Entwurfsfassung der *Dokumentation zur Eröffnungsbilanz* wurde dem RPA durch die Kämmerei am 01.10.2008 zum prüfbegleitenden Einstieg zugeleitet. Durch die prüfbegleitende Tätigkeit der Rechnungsprüfung konnte die Prüfungsdauer nach *endgültiger* Vorlage der Eröffnungsbilanz, ihrer Positionen und sonstigen Bestandteile in ganz wesentlicher Weise verkürzt werden.

*Nach Abschluss der materiellen Prüfung ist das RPA gleichwohl der Frage nachgegangen, welcher Arbeits-, Personal- und Kostenaufwand für die Prüfung der Eröffnungsbilanz, der prüfbegleitenden Beratung und der abschließenden Berichtsabfassung erforderlich war. Die vier hauptsächlich eingesetzten Prüfer haben ihre durchschnittliche prozentuale Arbeitsleistung über individuell unterschiedlich lange Zeiträume erfasst<sup>49</sup> und bei restriktiver Bewertung ca. **7.500 Arbeitsstunden** errechnet<sup>50 51</sup>.*

<sup>45</sup> zum Gesamtkomplex KGSt Berichte 7 und 8/2007, "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen"

<sup>46</sup> IM NRW: NKF Handreichung, 3. Auflage, § 103 GO, Ziffer 1

<sup>47</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 92 GO, Ziffer 4.1

<sup>48</sup> So bereitete die abschließende Prüfung der größten Bilanzposition (Anlagevermögen) später *nicht* mehr den größten Prüfungsaufwand, da sämtliche Daten, Erfassungen, Bewertungen, Methoden und Verfahren dem RPA bereits bekannt waren.

<sup>49</sup> Diese lagen zwischen 25 %, 40 % oder 75 % über 17 Monate bis zu 50 % über 60 Monate

<sup>50</sup> Die in den Anfängen des NKF durchgeführten Lehrgänge, Seminare, Fortbildungen und NKF-Module zur allgemeinen Einführung in das NKF wurden *nicht* eingerechnet, obwohl diese durch Kenntnisvermittlung wesentliche Voraussetzung für die Prüfarbeit im NKF bzw. zur Eröffnungsbilanz waren.

<sup>51</sup> Legte man hierzu die Berechnungen des KGSt-Berichts 7/2008 "Kosten eines Arbeitsplatzes" oder des IM NRW "Richtwerte für die Berücksichtigung des Verwaltungsaufwands [...] nach Gebührengesetz NRW" vom 15.07.2008 zugrunde, ergäbe sich eine rechnerische Größe von ca. 300.000 € (KGSt) bzw. 400.000 (IM NRW) Personalkostenaufwand.

## 2.7 Prüfbemerkungen des RPA

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

"F"	<p><b><u>Feststellung</u></b></p> <p>Das Rechnungsprüfungsamt spricht zu wesentlichen Erkenntnissen der Prüfung oder zu festgestellten Sachverhalten und Tatsachen eine Feststellung aus. Diese kann auch getroffen werden, soweit Vorgänge nach prüfseitiger Auffassung/Erkenntnis nicht im Einklang mit der <i>im Zeitpunkt der Verwaltungsentscheidung</i> geltenden Gesetzes-, Rechts-, Beschluss- oder Erlasslage stehen oder mit sonstigen Rechtsgrundsätzen unvereinbar erscheinen<sup>52</sup>.</p>
-----	---

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

Die Prüfbemerkungen des RPA sind nach NKF-Recht nun aber auch im Hinblick auf den Bestätigungsvermerk zu sehen, der *vollumfänglich* oder *eingeschränkt* erteilt werden kann oder *versagt* werden muss<sup>53</sup>. Das Gesetz spricht hierbei selbst von Hinweisen und Beanstandungen<sup>54</sup>.

"B"	<p><b><u>Beanstandung</u></b></p> <p>Nach Maßgabe des in der GO im Bezug auf den Bestätigungsvermerk aufgeführten Umfangs (s.u.).</p>
-----	---

### Bestätigungsvermerk

Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks (BV) ist zu differenzieren zwischen

- *uneingeschränktem BV*
- *Hinweisen, die den BV nicht einschränken*<sup>55</sup>
- *Hinweisen, die ihn einschränken, aber nicht zu einer Versagung führen*<sup>56</sup>
- *erheblichen Beanstandungen, die zu einer Versagung des BV führen*<sup>57</sup>

Der BV ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer *keine* Beurteilung abzugeben vermag<sup>58</sup>. Dies beinhaltet aber keine negative Prüfungsaussage oder Versagung des BV.

<sup>52</sup> Eine Prüfung anhand des **geltenden Rechts** erstreckt sich hierbei auf sämtliche Rechtssätze, also Gesetze im formellen und materiellen Sinne, Rechtsprechung und auch ungeschriebene Rechtsnormen (VG Düsseldorf, B. v. 30.11.2005, 1 L 2045/05).

<sup>53</sup> §§ 92 Abs. 5, 101 Abs. 3 bis 8 GO, 322 HGB

<sup>54</sup> der vergleichbare § 322 HGB verwendet hingegen den Begriff „Einwendungen“

<sup>55</sup> vgl. § 101 Abs. 4 letzter Satz GO

<sup>56</sup> Wortlaut § 101 Abs. 5 Satz 1 GO

<sup>57</sup> § 101 Abs. 5 Satz 3 GO

<sup>58</sup> § 101 Abs. 5 Satz 4 GO



## 2.8 Externe Begleitung des RPA

Gemäß § 92 Abs. 5 GO hat der Rechnungsprüfungsausschuss die Eröffnungsbilanz zu prüfen. Er bedient sich zur Durchführung des Rechnungsprüfungsamtes (§ 101 Abs. 8 GO). Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen (§ 103 Abs. 5 GO). Mit der Vorlage 346/07 wurden dem Rechnungsprüfungsausschuss die Sachlage und Notwendigkeit externer Beratung/Begleitung zur Prüfung der Eröffnungsbilanz umfassend dargelegt. Im diesem Rahmen war grundsätzlich *keine Vollprüfung*, sondern eine *punktueller Beratung* zu einzelnen, sich ergebenden Rechts- oder Verfahrensfragen geplant.

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

Mit Abschluss des entspr. Beratungsvertrages wurde die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (GPA) beauftragt, das Rechnungsprüfungsamt des Kreises punktuell und in (rechtlichen) Einzelfragen zur Prüfung der Eröffnungsbilanz zu beraten. Im Rahmen der Beratung ist das RPA mit konkreten Rechts-, Verfahrens- und Prüfungsfragen an die GPA herantreten, die hierzu in jeweiligen Einzelstellungen ihre Auffassungen mitgeteilt hat. Die Erfahrungen mit der GPA waren *positiv* und bestätigten die Einschätzung anderer Kommunen in NRW. Die Stellungnahmen der GPA trugen schnell, fundiert und unbürokratisch zu einer *Rechtsklarheit* und *Prüfungssicherheit* bei. Die mit der GPA erörterten und abgestimmten Ergebnisse bzw. die hieraus resultierenden Einschätzungen der Rechnungsprüfung wurden auch der Kämmerei im Rahmen der *prüfungsbegleitenden* Beratung des RPA zur Kenntnisnahme gebracht und sind in diesen Prüfbericht mit eingeflossen.

## 2.9 Prüfungsverfahren

Nach Vorlage der Eröffnungsbilanz an den Kreistag (§ 95 Abs. 3 GO) bzw. Einreichung an das RPA erfolgt(e) unmittelbar die *abschließende* Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt unter Berücksichtigung der bisherigen Prüfbegleitung und -beratung (seit Ende 2003). Unter Anwendung der bereits dargelegten Prüfungsvorschriften erstellt das RPA einen Prüfungsbericht (einschließlich BV). Der Prüfungsbericht wird dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeleitet, da dieser über das Ergebnis seiner Prüfung einen (eigenen) Prüfbericht einschließlich eines Bestätigungsvermerks zu erstellen hat (§§ 92 Abs. 5 iVm. 101 GO). Der Prüfungsbericht des RPA wird im Rechnungsprüfungsausschuss beraten. Dieser kann den Prüfbericht des RPA zu seinem Prüfbericht iSd. § 92 GO erklären. Dieser mündet somit als "Prüfung der Eröffnungsbilanz" in einen Schlussbericht, der dem Kreistag zugeleitet wird.

Vor Abgabe dieses Prüfberichts durch den Ausschuss an den Kreistag hat der Landrat Gelegenheit zur *Stellungnahme* zum Prüfungsergebnis (§§ 92 Abs. 5 iVm. 101 Abs. 2 GO).

Der Kreistag stellt (analog zum Jahresabschluss) die vom Rechnungsprüfungsausschuss *geprüfte* Eröffnungsbilanz durch Beschluss fest.



### 3. Struktur- und Orientierungsdaten des Kreises Düren

Das Rechnungsprüfungsamt hat gemäß §§ 92 Abs. 5 iVm. 101 Abs. 2 bis 8 GO die Eröffnungsbilanz des Kreises Düren zu prüfen. Art und Umfang dieser Prüfung wurden bereits dargelegt.

Im Rahmen dieser Vorgaben ist also zunächst das "*Unternehmen Kreis Düren*" zu betrachten und hierzu die Strukturdaten des Kommunalprofils zum Stand 31.12.2007<sup>59</sup> heranzuziehen, damit Aussagen und Bewertungen in der Eröffnungsbilanz sowie im Lagebericht sowie deren Prüfung durch das RPA in einen Gesamtzusammenhang gestellt werden können.

Mit einem Gebiet von ca. **94.139 ha** zählt der Kreis Düren zu einem Flächenkreis mit einem Großteil an Landwirtschafts- und Waldflächen. Er hat ca. 270.000 Einwohner und besteht aus **15** kreisangehörigen Kommunen, darunter den Mittelzentren der Städte Düren und Jülich.

Der Kreistag besteht aus **55** Kreistagsmitgliedern.

Das bisherige kamerale Haushaltsvolumen betrug 2007 im Verwaltungshaushalt ca. **328 Mio €** und im Vermögenshaushalt ca. **11,3 Mio €**.

Die Kreisumlage nach § 56 KrO betrug 2007 **41,45 %** und 2008 **37,5 %** nach den maßgeblichen Umlagegrundlagen (§ 23 GFG 2008).

Der Kreis Düren ist an zahlreichen Unternehmen beteiligt bzw. Mitglied von Verbänden oder Körperschaften. Nach dem gem. § 117 GO zu erstellenden Beteiligungsbericht 2007 bzw. den Angaben zum Haushaltsplan 2008 (S. B – 3) ist der Kreis Düren in **16** unmittelbaren Beteiligungen organisiert.

Nach den Haushaltsplandaten 2008 werden ca. **332 Mio €** an ordentlichen Erträgen sowie **339 Mio €** an ordentlichen Aufwendungen veranschlagt.

Große Kostenblöcke sind in den Leistungen/Aufwendungen für die Landschaftsumlage (ca. **49 Mio €**), den Personalaufwendungen (ca. **39 Mio €**), aber auch in den Sozialleistungen nach SGB II und SGB XII festzustellen.

Der Kreis Düren ist örtlicher Träger der Sozialhilfe sowie Optionskommune nach dem SGB II. Im Teilergebnisplan "Soziale Leistungen" werden für 2008 **132 Mio €** ordentliche Erträge und **174 Mio €** ordentliche Aufwendungen eingeplant. Der Kreis Düren hat im Wege der Delegationssatzungen Aufgaben nach den SGB II und XII auf die ka. Kommunen übertragen.

In der Organisationsstruktur der Kreisverwaltung sind neben der Behördenleitung 4 Dezernate, 22 Ämter/Stabsstellen eingerichtet. Der Landrat ist darüber hinaus auch Leiter der Kreispolizeibehörde Düren.

Der Stellenplan weist im Jahr 2008 185,5 (tatsächlich besetzt 168,0) Beamtenstellen sowie 539,0 (tatsächlich besetzt 505,0) Beschäftigtenstellen aus.

<sup>59</sup> LDS NRW: Kommunalprofil Kreis Düren (31.12.2007)

# B

## Prüfungsergebnisse

## B. Prüfungsergebnisse

### 4. Prüfungen signifikanter Bestandteile

Die nach § 92 GO zu prüfende Eröffnungsbilanz umfasst *mehr* Aspekte, als eine rein bilanzielle Betrachtung. Entsprechend der materiellrechtlichen Norm des § 92 Abs. 4 GO hat das RPA geprüft, ob

- die Eröffnungsbilanz und der Anhang ein den *tatsächlichen* Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage des Kreises (Vermögens- und Schuldenlage) vermitteln und
- ob die *gesetzlichen* Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind (z.B. bei der Bewertung des Vermögens etc.).

In Erweiterung dessen wurden gemäß § 92 Abs. 5 GO auch

- *Inventur* und *Inventar* und die
- Übersicht über örtlich festgelegte *Restnutzungsdauern*

mit in die Prüfung einbezogen.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht (§ 48 GemHVO) mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt.

Es ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung des Kreises zutreffend dargestellt sind (§ 101 Abs. 8 GO).

In diesem Zusammenhang hat das Rechnungsprüfungsamt nachstehende Bereiche prüfungsseitig betrachtet:

- Die Finanzbuchhaltung und die GoB
- Die Durchführung der Inventur (Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur)
- Bewertung des Vermögens
- Abschreibungen
- Die örtlichen Restnutzungsdauern
- Das Inventar
- Das Interne Kontrollsystem (IKS)
- Aufbau, Bestandteile und Gliederung der Eröffnungsbilanz
- Kennzahlenwesen (ausgewählte Kennzahlen, Analyse)
- Prüfung einzelner Bilanzpositionen in Aktiva und Passiva
- Anhang
- Lagebericht
- Wirtschaftliche Lage
- Beurteilung der im Lagebericht dargestellten Chancen und Risiken

Im Rahmen der Prüfung waren die Grundaspekte der Bilanzvollständigkeit, Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit von Bedeutung<sup>60</sup>.

<sup>60</sup> KGSt Bericht 8/2007, "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Band 2, S. 11



## 5. Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB

### ➤ Allgemeines

Die Eröffnungsbilanz ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)<sup>61</sup> aufzustellen (§ 92 Abs. 1 GO). Hierbei ist unter Buchführung die laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation von Geschäftsvorfällen zu verstehen<sup>62</sup>. § 93 GO normiert, dass die Finanzbuchhaltung die *Buchführung* und die Zahlungsabwicklung zu erledigen habe. Nach § 27 GemHVO sind sodann alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem *System der doppelten Buchführung* und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen. Unter Hinweis auf § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem *sachverständigen Dritten* innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens (des Kreises) vermitteln kann<sup>63</sup>. Zu den Grundsätzen der ordnungsmäßiger Buchführung gehören auch die Richtigkeit und Vollständigkeit<sup>64</sup>.

Ein Großteil der GoB (*sh. Fußnote*) ist im HGB geregelt, andere sind nicht kodifiziert. Aus der Verantwortung der Verwaltung gegenüber der Allgemeinheit und der Kommunalvertretung ergeben sich jedoch *besondere* Anforderungen, die ergänzende Grundsätze nahe legen. In Nordrhein-Westfalen sind daher GoB-kommunal (GoB-K) erarbeitet worden. Aus den auch im kommunalen Rechnungswesen anerkannten Zielen Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung sind als GoB-K<sup>65</sup> folgende Grundsätze abgeleitet worden, die neben die allgemeinen GoB gestellt werden können:

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

<sup>61</sup> Die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** stellen einen Kernbegriff der handelsrechtlichen Rechnungslegung dar. Das HGB nimmt in seinem dritten Buch in Kernvorschriften mehrfach Bezug zu den GoB (z.B. § 238 HGB, § 264 Abs. 2 HGB), ohne aber im Einzelnen zu sagen, was genau unter diesem Begriff zu verstehen ist. Die offensichtliche fundamentale Bedeutung der GoB für die handelsrechtliche Rechnungslegung verbunden mit ihrem Charakter als *unbestimmter Rechtsbegriff* hat zur Folge, dass ihre Systematisierung und Einordnung problematisch ist. Erschwerend tritt hinzu, dass ein Teil der GoB Eingang in gesetzliche Regelungen gefunden hat (kodifizierte GoB), während andere Teile der GoB außerhalb der rechtlichen Normen angesiedelt sind (nicht kodifizierte GoB). Die **GoB** sind somit gesetzlich nicht *expressis verbis* definiert. Sie werden aber als ein *System von Regeln und Konventionen, das die gesamte Rechnungslegung umfasst*, angesehen, die nicht nur auf die Buchführung beschränkt sind, sondern auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Aufbewahrung von Büchern und Belegen, aber auch die materielle Buchführung umfassen und auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und ordnungsmäßiger Bilanzierung mit einschließen. Wenngleich § 92 Abs. 5 GO die **"Buchführung"** nicht ausdrücklich zum Prüfgegenstand der Eröffnungsbilanz erhebt (anders als § 101 Abs. 1 GO beim Jahresabschluss) sind gleichwohl die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten, nach denen die Eröffnungsbilanz aufzustellen ist (§ 92 Abs. 1 GO).

<sup>62</sup> Koller/Roth/Morck: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 238, Rn. 4

<sup>63</sup> Die §§ 238 ff. HGB und 145 ff. AO finden nach der DA-Finanzbuchhaltung Anwendung.

<sup>64</sup> BVerfGE 111, 54

<sup>65</sup> Teilweise werden diese auch als Grundsätze ordnungsmäßiger *öffentlicher* Buchführung (GoöB) bezeichnet.

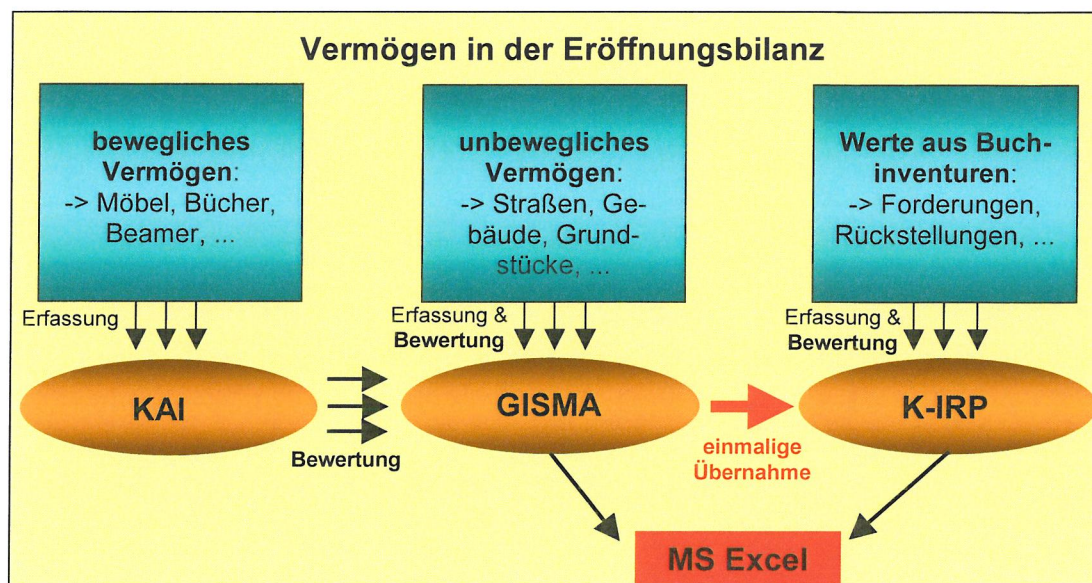
Die Abweichungen von den handelsrechtlichen Grundsätzen ergeben sich insbesondere aus den erhöhten Anforderungen an die Verständlichkeit, die Öffentlichkeit wie auch der Aktualität der Ergebnisse; darüber hinaus aber auch aus der Ordnungsmäßigkeits- und Rechtmäßigkeitskontrolle als Grundsatz der Rechenschaftspflicht<sup>66</sup>.

### ➤ Die Finanzbuchhaltung im Besonderen

Die Erstellung von Bilanzen, Abschlüssen und Auswertungen aus dem Bereich des Finanzwesens sind grundsätzliche Funktionen der Finanzsoftware. Sie ist zentrales Planungs-, Ausführungs- und Rechnungssystem. Die Kämmerei setzt zum Zeitpunkt der Prüfung die Finanzsoftware K-IRP ein. Aufgrund des Arbeitsumfanges bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind noch weitere Softwareprodukte im Einsatz, die teilweise per Schnittstelle mit der Finanzsoftware verbunden sind. Dazu gehören insbesondere KAI (Inventursoftware) und GISMA (Bewertungssoftware). Die Geschäftsbuchführung war federführend mit der Konzeption und der Einrichtung des NKF-Systems betraut. Eine begleitende Beratung durch das RPA fand ausschließlich im Bereich der Finanzsoftware statt.

### Entstehungsprozess der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz entstand durch die Zusammenführung verschiedener Datenbestände. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick:



Alle bilanzrelevanten Daten wurden zunächst in der entsprechenden Software erfasst und anschließend (z.T. in mehreren Schritten) in die Finanzsoftware K-IRP überführt (horizontale Datenbewegungen). Die Eröffnungsbilanz selber wurde jedoch nicht aus K-IRP generiert, sondern die Daten wurden nach MS Excel übertragen und dort aufbereitet. Im Zentrum der Betrachtung lagen also die vier dargestellten Softwareverfahren, die im Folgenden kurz beschrieben werden:

### KAI (Inventursoftware)

KAI ist ein Produkt der FA BTF (Köln) und ist derzeit in 249 Kommunen<sup>67</sup> (davon 16 Kreisverwaltungen) im Einsatz. Das Produkt wurde durch die Kommunale Daten-

<sup>66</sup> Henneke/Strobl/Diemert: Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, 1. Auflage 2008, § 12, Abschn. C, S. 233 ff.

<sup>67</sup> Info laut Hersteller, s. Homepage: <http://www.hallotbf.de>



verarbeitungszentrale Rhein-Erft-Rur (KDVZ) beschafft und ist im Verbandsgebiet flächendeckend im Einsatz. Die Software dient der Erfassung des *beweglichen Anlagevermögens* und wird auch nach Erstellung der Eröffnungsbilanz in dieser Funktion verwendet. Aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände erhalten bei Eingabe eine Inventurnummer und werden mit diversen Informationen (Art des Vermögensgegenstandes, Anschaffungsdatum, Anschaffungskosten, etc.) in eine Datenbank aufgenommen.

Die Werte der Vermögensgegenstände werden über eine Schnittstelle nach steuerbaren Selektionskriterien<sup>68</sup> in die Software GISMA überführt und fließen von dort aus in die Bilanz.

### **GISMA (Bewertungssoftware)**

Bei GISMA handelt es sich um ein eigens vom Rechenzentrum Minden-Ravensburg/Lippe programmiertes Bewertungsprogramm. Das Produkt wurde durch die KDVZ beschafft und ist im Verbandsgebiet flächendeckend im Einsatz. Eingesetzt wird dieses Produkt vor allen Dingen für die Erfassung und Bewertung von *unbeweglichen Sachanlagen* wie Straßen, Grundstücken, Gebäuden, etc. sowie den entsprechenden *Sonderposten*. Über die Schnittstelle von KAI vervollständigt sich das Sachanlagevermögen der Eröffnungsbilanz in der GISMA Datenbank<sup>69</sup>.

Die Verwaltung hat sich dazu entschieden, die Eröffnungsbilanz nicht aus der Finanzsoftware K-IRP, sondern basierend auf den Ausgaben von GISMA, zu erstellen<sup>70</sup>. Aufgrund von Schwachstellen im Kontrollsystem ist es in der Vergangenheit zu einem Rechenfehler in einer vorläufigen Eröffnungsbilanz gekommen. Das RPA hat mit Schreiben vom 06.02.2008 Möglichkeiten für Kontrollmechanismen aufgezeigt. Die Verwaltung hat u.a. mit der Übertragung sämtlicher Daten aus GISMA in die Finanzsoftware K-IRP ein Internes Kontrollsystem (IKS) aufgebaut, das einen direkten Abgleich der Eröffnungsbilanz mit den Ausgaben der Finanzsoftware ermöglicht. GISMA spielt für die Prüfung der kommenden Jahresabschlüsse sodann keine Rolle mehr.

### **K-IRP (Finanz- und Anlagenbuchhaltungssoftware)**

Die Finanzsoftware K-IRP von der FA Agresso, Niederlande, (ehem. K-IRP GmbH) ist seit dem 01.01.2003 beim Kreis Düren im Einsatz. Die Finanzsoftware als zentrales Instrument zur Erfassung aller Geschäftsvorfälle enthält zum Zeitpunkt der Vorlage der Eröffnungsbilanz alle für deren Erstellung notwendige Daten. Ein Abgleich der vorliegenden Eröffnungsbilanz mit der K-IRP Bilanz war somit möglich. Neben den aus KAI und GISMA übernommenen Bilanzwerten konnten weitere auch z.T. automatisiert aus der Kameralistik in das NKF-System übernommen werden<sup>71</sup>.

### **MS Excel**

In MS Excel werden die Daten von GISMA und K-IRP zu der Eröffnungsbilanz zusammengeführt. Im Gegensatz zu den GISMA Daten werden die Bilanzwerte aus K-IRP nicht automatisiert nach MS Excel übertragen, sondern manuell dort eingestellt. Dazu werden Summen über die einzelnen Bilanzzeilen gebildet. Die Eröffnungsbilanz selber ist also eine Tabelle.

<sup>68</sup> zB. Stichtagswert > 410 € (netto)

<sup>69</sup> mit Ausnahme der Bilanzzeile 1.2.8 geleistete Anzahlungen / AIB

<sup>70</sup> s. Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. A, Abschn. e), S. 8

<sup>71</sup> s. Prüfbericht zur Jahresrechnung 2007, Kap. 3.8.3 Kassenreste – Buchungstechnische Betrachtung



Da die Erstellung der Eröffnungsbilanz kein fortlaufender Prozess ist und zukünftig sämtliche Bilanzen direkt mit Hilfe der Finanzsoftware erstellt werden können, sind Vorschläge zur Optimierung der Prozedur entbehrlich.

### **Prüfungsumfang**

Die Prüfung der Finanzbuchhaltung hatte das Zusammenspiel der vorgenannten Softwareprodukte im Fokus. Dabei standen die Aufbereitung der Daten, die Vollständigkeit der jeweiligen Übertragung zwischen den Programmen und die jeweiligen Berechtigungssysteme im Vordergrund. Die Vollständigkeit der Eingabe bilanzrelevanter Daten und deren korrekte Bewertung sind wiederum Teil der Prüfung der jeweiligen Bilanzzeilen.

### **Prüfergebnis Finanzbuchhaltung**

Bezogen auf Sicherheitsmechanismen hat sich das RPA die unterschiedlichen Berechtigungssysteme der Softwareprodukte erläutern lassen. Alle Berechtigungen werden zentral durch die Kämmerei eingerichtet und sind benutzerspezifisch anpassbar. Die Prüfung ergab keinerlei Hinweise auf Sicherheitslücken.

Obwohl bei der Prüfung der Softwareverfahren und der Datenbestände Unstimmigkeiten festgestellt wurden, bleibt die größtmögliche Automatisierung des Erstellungsprozesses der Eröffnungsbilanz ein unumgänglicher Schritt zur Minimierung des Fehlerrisikos. Die Datenpflege war insgesamt übersichtlich und nachvollziehbar und es wurden Protokolle und Listen für entsprechende Plausibilitätsprüfungen zur Verfügung gestellt. Alle Anfragen wurden durch die Verwaltung umgehend beantwortet und entsprechende Analysen durchgeführt.

Alle festgestellten Fehler haben ihre Ursache im Zusammenspiel zwischen den Produkten KAI und GISMA und schrieben sich bis in die Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 fort. Dazu zählten insbesondere, dass

- z.T. Änderungen in KAI nicht an GISMA weitergegeben wurden
- z.T. ungewollt Vermögensgegenstände mit einem vgZ. unter 410 € (netto) in die Bilanz eingeflossen sind
- z.T. der vgZ. in der Bilanzzeile 1.2.6 falsch berechnet wurde

Mit Änderung der Eröffnungsbilanz wurden zum Teil durch die Kämmerei entsprechende Korrekturen vorgenommen. Die übrigen Differenzen, die von den v.g. Fehlern hervorgerufen wurden, sind bei den Prüfungen der einzelnen Bilanzzeilen zu berücksichtigen.

Mit dem Wegfall von GISMA nach Erstellung der Eröffnungsbilanz könnten sich diese Fehlerquellen erledigen, das Zusammenspiel von KAI und K-IRP muss aber im Rahmen der ersten **Jahresabschlussprüfung** einer strengen Kontrolle unterzogen werden.

Das RPA weist ebenfalls darauf hin, dass trotz der sehr positiv hervorzuhebenden Zusammenarbeit zwischen Verwaltung und RPA in Sachen Finanzsoftware eine solche bezogen auf KAI und GISMA im Vorfeld der Prüfung nicht stattgefunden hat. Die Differenzen hätten im Rahmen einer begleitenden Prüfung bereits vor Bilanzerstellung festgestellt und beseitigt werden können.

## 6. Inventur und Inventar

Nach § 91 GO hat der Kreis zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der *Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)* vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar). Gemäß der Ausführungsvorschrift des § 28 GemHVO sind in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der GoI vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen. Vor der erstmaligen Erstellung der Eröffnungsbilanz ist der Kreis nach § 53 Abs. 2 GemHVO verpflichtet, *erstmalig* eine Inventur durchzuführen und ein Inventar im o.g. Sinne zu erstellen. Die Aufstellung ist unter Beachtung der GoI vorzunehmen. In der *Inventur* sind die im *wirtschaftlichen Eigentum* stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der GoI vollständig aufzunehmen. Zusätzlich zu den o.g. Bestimmungen sind *Forderungen* und *Verbindlichkeiten* gesondert zu erfassen (§ 28 Abs. 2 GemHVO). Für die Erstellung des Inventars eröffnet die GemHVO in § 29 ebenfalls die Möglichkeit, *Vereinfachungsverfahren* zu nutzen.

Im Rahmen der GoI<sup>72</sup> prüfte das RPA die Inventur insbesondere unter den Aspekten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit
- Einzelerfassung<sup>73</sup>
- Nachprüfbarkeit

Die Verwaltung hat mit Datum vom 11.05.2004 eine entsprechende *Inventurrichtlinie* mit Regelungen zur Durchführung von Inventuren erlassen.

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

Die Durchführung der Inventur sowie die Erstellung des Inventars begegneten prüfungsseitig keinen Bedenken. Im Rahmen der Inventur zu einzelnen (Vermögens)Gegenständen bzw. Bilanzpositionen war das RPA prüfbegleitend mit eingebunden. Weitere Ausführungen ergeben sich bei den Abschnitten zu den einzelnen Bilanzpositionen bzw. dem Kapitel über die Zusammenhänge in der Finanzbuchhaltung (vorheriges Kapitel 5).

<sup>72</sup> Koller/Roth/Morck: HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 240, Rn. 2

<sup>73</sup> vorbehaltlich Inventurvereinfachungsverfahren, Fest- oder Gruppenbewertung etc.



## 7. Bewertung des Vermögens

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

1. Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten<sup>74</sup> vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen sind,
2. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.

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

Dieser Grundsatz wird für die Eröffnungsbilanz durch Sondervorschriften durchbro- chen. Hiernach sind bei der erstmaligen Erstellung nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern *vorsichtig geschätzte Zeitwerte*<sup>75</sup>.

Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch *geeignete* Verfahren vorzunehmen. Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 GemHVO entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den *Sonder- vorschriften der §§ 55 und 56 GemHVO* zu verfahren ist. Dabei ist bei den Vermö- gensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die *Restnutzungsdauer* festzulegen. Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen Sachverhalte, für die *Rückstellungen* gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden (§ 54 GemHVO).

*Die verwaltungsseitige Angabe im Entwurf der Eröffnungsbilanz, Vermö- gensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten unter Hinweis auf § 91 Abs. 2 GO bewertet zu haben, war insofern unklar, als dass die Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz vielmehr nach der Sonderbestimmung des § 92 Abs. 3 GO, also nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten, zu bewerten sind. Die Rechnungsprüfung hat mit Schreiben vom 30.01.2009 diese Angaben hinterfragt. Die Verwaltung hat mit Schreiben vom 12.02.2009 (und weiteren Ausführungen) dargelegt, dass die Ermittlung der Wertansätze entsprechend § 92 Abs. 3 GO auf der Grundlage vorsichtig ge- schätzter Zeitwerte vorgenommen wurde.*

Durch die Regelungen der §§ 92 Abs. 3 GO, 32 Abs. 1 Nr. 3 und 54 Abs. 1 GemH- VO hält das *Vorsichtsprinzip* Einzug in das kommunale Haushaltsrecht und ent- spricht somit dem aus § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Hiernach sind die Vermögensge- genstände innerhalb von Bewertungsspielräumen möglichst *niedrig* zu bewerten und Gewinne *erst*, wenn sie realisiert sind, Risiken und Verluste aber *bereits* zum Zeit- punkt der Verursachung zu berücksichtigen<sup>76</sup>.

<sup>74</sup> vgl. hierzu §§ 33 Abs. 2 und 3 GemHVO, 255 HGB

<sup>75</sup> Diese angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände *gelten* sodann für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen vorgenommen werden (§§ 92 Abs. 3 GO, 54 Abs. 1 GemHVO).

<sup>76</sup> GPA Kommentar zur GemHVO, zu § 54, Rn. 2



Besondere Bewertungsvorschriften, die nur für die Eröffnungsbilanz gelten, sind in § 55 GemHVO normiert. Das RPA hat die Einhaltung der Bewertungsvorschriften bei der Prüfung der jeweiligen *einzelnen Bilanzpositionen* bzw. der dahinter liegenden Sachvorgänge eingehend betrachtet.

Im Anhang erläutert die Verwaltung die Anwendung grundlegender Bewertungsregeln, Vereinfachungsverfahren sowie Gruppen- und Festwertbewertung<sup>77</sup>.

Bei zahlreichen Bewertungen hat sich die Verwaltung darüber hinaus an dem *Leitfaden der Kreissparkasse Köln* zur Bewertung von Aktiva und Passiva für die Eröffnungsbilanzierung im Rahmen der Einführung eines doppelten Kommunalhaushalts in NRW (2004) orientiert.

## 8. Örtlich festgelegte Restnutzungsdauern

Nach § 55 Abs. 7 GemHVO findet für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauern von Vermögensgegenständen<sup>78</sup> § 35 Abs. 3 GemHVO entsprechende Anwendung. Hiernach ist für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen die vom IM NRW bekannt gegebene *Abschreibungstabelle* zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird.

Die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurde gem. § 92 Abs. 5 GO in die Prüfung mit einbezogen.

Die Übersicht (Abschreibungstabelle nach § 35 Abs. 3 GemHVO) war einer Anlage zur Dokumentation der Verwaltung beigelegt und hat dem RPA vorgelegen.

Bei der Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse so zu berücksichtigen, dass für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen eine *Stetigkeit* gewährleistet ist.

Der Kreis Düren hat eine den örtlichen Gegebenheiten angepasste Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern seiner Vermögensgegenstände erstellt. Die in dieser Rahmentabelle für den Kreis Düren festgelegten Nutzungszeiträume sind an die in der NKF-Rahmentabelle aufgeführten Zeiträume angeglichen. Prüfungsseitig ergaben sich keine Feststellungen.

<sup>77</sup> Entwurf der Eröffnungsbilanz, S. 12 ff.

<sup>78</sup> Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige **Abschreibungen** zu vermindern. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht (§ 35 Abs. 1 GemHVO).

## 9. Das Interne Kontrollsystem (IKS)

Verwaltungs- und prüfungsseitig hat ein existierendes und funktionierendes IKS eine wichtige Funktion. Bestandteile des IKS sind nach dem *IDW WP Handbuch 2006*

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

Dem *verwaltungsseitigen* IKS kommt eine wichtige Funktion zu. Ist ein solches funktionsfähig vorhanden, sinkt die Wahrscheinlichkeit (Risiko) von unrichtigen Aussagen im Jahresabschluss bzw. in der Eröffnungsbilanz mit wesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Hierbei ist zwischen dem eigentlichen Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko zu unterscheiden. Ein funktionsfähiges IKS reduziert somit Umfang und Notwendigkeit von Einzelfallprüfungen<sup>79</sup>.

*Sofern die Kommune Kontrollen eingerichtet hat, die sicherstellen, dass die rechnungslegungsrelevanten Informationen in den einzelnen Transaktionen vollständig und korrekt erfasst werden, bedeutet dies eine Risikoreduktion*<sup>80</sup>.

Um das IKS beurteilen zu können, bedurften wesentliche Prozessabläufe in der Verwaltung (z.B. Liegenschaften, Beschaffung, Personal, Haushalts- und Rechnungswesen, etc.) einer eingehenden Betrachtung. Darüber hinaus bedarf es einer nachvollziehbaren Kontrolle des Beleg- und Informationsflusses einschließlich der IT-Systemprüfungen<sup>81</sup>.

Im Entwurf der Eröffnungsbilanz (Lagebericht S. 107) hat die Verwaltung den Bereich des IKS thematisch aufgegriffen und exemplarisch Punkte aufgezeigt, aus denen sich Mechanismen eines funktionsfähigen IKS ableiten lassen. Hierzu zählen insbesondere:

- Trennung von Geschäftsbuchhaltung und Zahlungsabwicklung
- Plausibilitätsprüfung hinsichtlich der richtigen Auswahl von Buchungspositionen im Rahmen der Vorkontierung durch Angabe von Ergebnis- und Finanzplankonten in Anweisungsaufträgen
- Mittelprüfung in Haushaltssoftware
- Vier-Augen-Prinzip im Anweisungsgeschäft und im Bereich der Zahlungsabwicklung
- Erstellung von Protokollen bei der Übertragung von Daten zwischen Software-Verfahren
- Trennung von Sachbearbeitung und Zahlungsfreigabe im Leistungsbereich
- Plausibilitätsprüfung der dezentral ermittelten Bilanzwerte durch die Kämmerei
- Überprüfung der für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte durch Mitarbeiterinnen, die diese nicht mit aufgestellt haben
- Weitere Regelungen in der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung

Nach Darstellung der Verwaltung wurde eine umfassende Dokumentation des Gesamtsystems *noch nicht* vollzogen. Die Rechnungsprüfung sieht die dargestellten Punkte als einen Einstieg in den Aufbau eines funktionsfähigen IKS an. Es wird

<sup>79</sup> IDW WP Handbuch 2006, Teil R, Rn. 31, S. 1946

<sup>80</sup> IDW WP Handbuch 2006, Teil R, Rn. 32, S. 1946

<sup>81</sup> KGSt-Bericht 7/2007, Band 1, S. 49



empfohlen, die Systemmechanismen eines IKS in technischer und administrativer Weise (Dienstanweisungen, Kontrollen, Plausibilitätsprüfungen, Regelungen zu Verantwortung sowie Entscheidungs- und Anordnungsbefugnissen) weiter zu optimieren.

Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS sind aber auch erneut die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in den Blick zu nehmen. Die zahlreichen Rechtsbeziehungen des Kreises, die auch in Vermögensgegenstände, Forderungen und Verbindlichkeiten (Schulden) einfließen können, sollten im Rahmen eines IKS so organisiert werden, dass sie sich stets aktuell aus Büchern, Unterlagen oder Datenbanken vollständig herleiten lassen. Nur so kann auch der Aspekt der *Vollständigkeit* nachhaltig Rechnung getragen und sichergestellt werden, dass alle buchungspflichtigen Sachverhalte in der Eröffnungsbilanz (und künftigen Bilanzen) abgebildet werden.

Im Anhang zur Eröffnungsbilanz führt die Verwaltung aus, die kassenmäßige Buchung beinhalte grds. nicht alle forderungsrelevanten Sachverhalte. Diese könnten sich auch aus Beschlüssen oder Verträgen ergeben<sup>82</sup>.

#### **Anmerkung**

Die Rechnungsprüfung empfiehlt daher die Implementierung eines *zentralen Vertragsmanagements*, das verwaltungsweit sämtliche vertraglichen Dokumente des Kreises Düren erfasst, vorhält und in den Folgejahren nachvollziehbar fortführt. Im Bereich der Verbindlichkeiten wird zudem angeregt, eine zentrale Erfassung aller Verbindlichkeiten und Zahlungsverpflichtungen (z.B. durch eine zentrale Rechnungsstelle o.ä.) einzurichten.

#### ➤ *IKS und Fortbildung*

Diverse Bilanzpositionen konnten nur mittels der Sach- und Fachkenntnisse der einzelnen Organisationseinheiten ermittelt werden, speziell im Bereich der *Rechnungsabgrenzungen* sowie anderen *Forderungen* und *Verbindlichkeiten*. Die Mitarbeiter mussten relevante Sachverhalte erkennen und anschließend der Kämmererei melden.

Die Verwaltung hat mit ihrem hausinternen Fortbildungsangebot versucht, möglichst vielen Mitarbeitern das neue Rechnungswesen nahe zu bringen. Das Fortbildungsangebot war personalintensiv aber auch umfassend. Die Schulungen erfolgten nach einem Top-Down-Prinzip, indem zunächst die Amtsleiter, anschließend die HSB und schließlich die restlichen Mitarbeiter des Kreises Düren (optional) Schulungen erhalten haben.

Die Verwaltung hätte die Schulung für die HSB sicherlich als Pflichtschulung deklarieren sollen – die Teilnehmelisten zeigen jedoch, dass auch die Organisationseinheiten selber an einer Teilnahme interessiert waren.

Spätestens bei Buchungsbeginn und der damit verbundenen Meldung der Rechnungsabgrenzungen wurde klar, dass die Organisationseinheiten mit dieser Materie Schwierigkeiten haben – in der Kameralistik musste man sich damit nicht auseinander setzen. Mit der Durchführung des NKF-Stammtischs am 23.01.2008 sollten aus Sicht des Prüfers die Organisationseinheiten ausreichend informiert und sensibilisiert

<sup>82</sup> Entwurf der Eröffnungsbilanz, Anhang, S. 58



gewesen sein, um entsprechende *abgrenzungspflichtige Sachverhalte* ausfindig machen zu können. Dies zeigte sich insbesondere in der Reaktion einiger Organisationseinheiten, die in der täglichen Arbeit eine Vielzahl von Rechnungsabgrenzungen verarbeiten müssen (Stichwort: Leistungsverwaltung).

Die Ermittlung der Rechnungsabgrenzungen sowie anderen Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgte über einen Zeitraum von ca. einem Jahr und stellte einen kontinuierlichen mit mehrfachen Meldestichtagen<sup>83</sup> verbundenen Prozess dar. Aus Sicht des Prüfers können die gemeldeten Sachverhalte, insbesondere im Zusammenhang mit der abgegebenen Vollständigkeitserklärung, insoweit als abschließend betrachtet werden, als dass keine Sachverhalte bekannt sind, die gegen diese Annahme sprechen. Aufgrund der durchgeführten Schulungen und des installierten IKS kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass *keine wesentlichen* Abweichungen zu den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten sind.

### **Exkurs: Bilanzgliederung**

Die Bilanz ist im kommunalen Bereich gemäß § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO mit den dort aufgeführten Positionen zu gliedern.

<b>Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz</b>	
<b><u>Aktiva</u></b>	<b><u>Passiva</u></b>
1. Anlagevermögen 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen	1. Eigenkapital 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
2. Umlaufvermögen 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel	2. Sonderposten
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	3. Rückstellungen
	4. Verbindlichkeiten
	5. Passive Rechnungsabgrenzung

Die von der Verwaltung vorgelegte Eröffnungsbilanz entspricht den gesetzlichen Vorgaben.

<sup>83</sup> erstmalig 12.02.2008 (verschoben vom 10.01.2008 wegen Infoveranstaltung Rechnungsabgrenzung am 16.01.2008)

## 10. Prüfung einzelner Bilanzpositionen - AKTIVA

### 10.1 Anlagevermögen

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

- 1.1 *Immaterielle Vermögenswerte*
- 1.2 *Sachanlagevermögen*
- 1.3 *Finanzanlagen*

**Bilanzsumme: 325.667.394,17 €** (= 94,35 % der Bilanzsumme)

#### Definition und Inventur

Die Eröffnungsbilanz soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune vermitteln. Aus ihr soll also die wirtschaftliche Lage der Kommune erkennbar sein. Damit dies der Fall ist, muss unter anderem das Anlagevermögen der Kommune vollständig und richtig erfasst und bewertet werden, da es den weitaus größten Anteil an der Bilanzsumme der Aktivseite ausmacht.

Zum Anlagevermögen der Kommune gehört ein Vermögensgegenstand, wenn die Kommune das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser Gegenstand selbständig verwertbar ist. Im Anlagevermögen sind nur Vermögensgegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Kommune zu dienen.<sup>84</sup>

Grundsätzlich ist zur Ermittlung der in die Eröffnungsbilanz aufzunehmenden Gegenstände des Anlagevermögens eine Inventur durchzuführen. Anlässlich dieser Bestandaufnahme sind jeweils

- die Eigentumsverhältnisse an den zu erfassenden Vermögensgegenständen zu beurteilen,<sup>85</sup>
- der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt festzustellen,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Zeitwert zu ermitteln sowie
- die Restnutzungsdauer anhand der Gesamtnutzungsdauer und des Zustandes festzusetzen.

Die anlässlich der Inventur ermittelten Daten sind in einem Inventarverzeichnis aufzulisten. Bei Durchführung des gesamten Verfahrens sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) und gem. § 53 Abs. 2 GemHVO die in den §§ 28 und 29 GemHVO getroffenen gesetzlichen Regelungen zu beachten und anzuwenden.

Beim Kreis Düren wurde bereits am 11. Mai 2004 ein Leitkonzept für die Inventur der beweglichen Sachanlagen – **Inventur-Leitkonzept** – erstellt<sup>86</sup>. Das Inventur-Leitkonzept soll gewährleisten, dass die Erfassung und Bewertung des Vermögens einzeln, einheitlich, vollständig, richtig und nach gleichen Bewertungskriterien unter Beachtung der GoI und der gesetzlichen Regelungen erfolgt. Es soll den mit der Inventur betrauten Organisationseinheiten des Kreises Düren die erforderlichen Infor-

<sup>84</sup> § 33 GemHVO

<sup>85</sup> Ziff. 4.5 des Inventur-Leitkonzepts (s. Anlage 1 der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz)

<sup>86</sup> Anlage 1 der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz

mationen für die praktische Durchführung der Inventur liefern<sup>87</sup>. Das Inventur-Leitkonzept enthält hinreichend genaue Regelungen zu den

- Verfahrensabläufen,
- Verantwortlichkeiten,
- Vorgehensweisen und
- technischen sowie organisatorischen Abläufen

einer körperlichen Inventur der beweglichen Vermögensgegenstände.

Das Inventur-Leitkonzept beschreibt und erläutert die GoI sowie die Vorgaben zur Planung einer körperlichen Inventur, wie sie grundsätzlich für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände der Kommune erfolgen soll<sup>88</sup>. Es enthält Erläuterungen darüber, welche Vermögensgegenstände anlässlich der Inventur zu erfassen sind bzw. welche Gegenstände nicht oder zentral inventarisiert werden. Zudem werden die Ämter aufgefordert, gegebenenfalls die zur Inventarisierung von Sonderposten notwendigen Daten zu erfassen.

Da wegen der erheblichen Menge der Vermögensgegenstände und des mit der Erfassung verbundenen technischen und organisatorischen Arbeitsaufwands ein hoher Zeitbedarf abzusehen war, konnte eine Inventur zum Bilanzstichtag (= Stichtagsinventur) nicht geleistet werden. Deshalb wurde geregelt, dass alle nach einer vorverlegten körperlichen Inventur angeschafften und zu bilanzierenden Vermögensgegenstände über einen hierfür entwickelten Vordruck "Zugang Wirtschaftsgut" der Kämmererei anzuzeigen waren. Anhand dieser Meldungen wurde die Anlagenbuchhaltung fortgeführt.

Dieses als "**permanente Inventur**" bezeichnete Verfahren der Ermittlung der Vermögensgegenstände zum Bilanzstichtag ist rechtskonform, wenn

- die erste Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag nicht älter als zwölf Monate ist,
- zum Zeitpunkt der Erstaufnahme bereits eine Anlagenbuchhaltung besteht und
- die Bestandsveränderungen kontinuierlich fortgeschrieben werden.

Diese Voraussetzungen sind beim Kreis Düren erfüllt.

Ergänzend zur permanenten Inventur wurde Ende des Jahres 2007 in weiten Teilen des Anlagevermögens eine Inventur unter Zuhilfenahme des Programms "KAI" durchgeführt.

Auch die im Gesetz vorgesehenen Inventurerleichterungen der Stichprobeninventur oder Buchinventur sind in das Inventur-Leitkonzept aufgenommen worden. Immer dann, wenn vom Grundsatz der körperlichen Inventur abgewichen wurde, ist das andersartige Vorgehen in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz beschrieben und begründet.

Dem Inventur-Leitkonzept sind Vordrucke zur Erfassung der beweglichen Vermögensgegenstände beigelegt. Die in die Formulare aufzunehmenden Angaben sind hinreichend geeignet, die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnah-

<sup>87</sup> s. Vorbemerkung des Inventur-Leitkonzeptes

<sup>88</sup> IM NRW Handreichung zu § 53 GemHVO, Ziff. 2.3.2 – S. 814 –



me zu gewährleisten und den GoI zu genügen. Inventurunterlagen sind jeweils von zwei Personen unterschrieben. Anhand dieser Unterlagen war es dem Prüfer möglich, sich innerhalb kurzer Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur zu verschaffen.

Anzumerken ist, dass das Inventur-Leitkonzept bereits in 2004 erstellt wurde und danach eine Anpassung an die veränderten kommunalgesetzlichen Bestimmungen und ihre Auslegung nicht mehr erfolgt ist. Dies wird von der Prüfung toleriert, da in allen wesentlichen Bestandteilen, insbesondere den GoI und der Beschreibung der technischen sowie organisatorischen Vorgehensweise, keine Änderungen eingetreten sind und etwaige abweichende Vorgehensweisen jeweils in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz ausreichend präzise beschrieben werden.

Nach der Auffassung des zuständigen Prüfers ist das vorliegende Inventur-Leitkonzept geeignet, insbesondere auch den Fachämtern, die Bedeutung einer Inventur zu vermitteln und für deren Durchführung umfangreiche und detaillierte Beschreibungen praxisnaher Handlungsweisen vorzugeben. Bei Einhaltung der im Inventur-Leitkonzept beschriebenen Verfahrensabläufe ist mit hinreichender Sicherheit gewährleistet, dass bei einer Inventur die GoI beachtet und die Vermögensgegenstände vollständig, richtig und einzeln erfasst werden.

Der Umfang der von der stichprobenweisen Prüfung erfassten Inventurunterlagen und der Inventarverzeichnisse ergibt sich aus den Ausführungen zu den einzelnen Bilanzposten in diesem Prüfbericht. Das Ergebnis der Inventur wurde in die Software KAI eingepflegt und diente als Grundlage für die weitere Verarbeitung der Daten.

Generell ist darauf hinzuweisen, dass beim Kreis Düren grundsätzlich nur die Vermögensgegenstände in die Eröffnungsbilanz aufgenommen wurden, deren vorsichtig geschätzter Zeitwert zum Bilanzstichtag mehr als 410 Euro betrug. Somit sollte das nach § 56 Abs. 1 GemHVO erlaubte Wahlrecht, auch diese Anlagegüter zu bilanzieren, nicht angewendet werden. Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung wurde festgestellt, dass in Einzelfällen auch Vermögensgegenstände erfasst wurden, deren Zeitwert kleiner als 410 Euro ist. Insgesamt handelt es sich um einen Wert von ca. 14.000 Euro.

Von der Verwaltung ist eine Berichtigung vorgenommen worden. Dabei sind die betroffenen Vermögensgegenstände, deren Zeitwert zum Bilanzstichtag unter 410 Euro lag und deren Nutzungsdauer zum Bilanzstichtag länger als ein Jahr war, gemäß § 56 Abs. 1 GemHVO in der Eröffnungsbilanz belassen worden und nur die Wirtschaftsgüter korrigiert worden, deren Restnutzungsdauer unter einem Jahr lag.

### **Bewertung**

Nach der Erfassung der Vermögensgegenstände sind diese zu bewerten. Dabei gelten für die nach den NKF-Vorschriften erstmalig zu erstellende Eröffnungsbilanz die besonderen Bestimmungen des 8. Abschnitts GemHVO (§§ 53 bis 57) sowie die dort angeführten allgemeinen Vorschriften zur Inventur und Bewertung des kommunalen Vermögens<sup>89</sup>. Nach diesen Regeln für das Bewertungsverfahren sind die Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 91 Abs. 2 GO) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 32 Abs. 1

<sup>89</sup> Es handelt sich namentlich um die §§ 28 und 29 Abs. 2 – 4, §§ 32 – 36 und §§ 41 – 43 GemHVO.

GemHVO) zu bewerten. Dazu ergänzend enthält der Leitfaden der KSK Köln<sup>90</sup> Ausführungen zum Vorgehen bei der Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände. Darin wird vorgeschlagen, den Wiederbeschaffungszeitwert entweder aus den indizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abnutzung oder aus dem aktuellen Listenpreis abzüglich Abnutzung zu berechnen.

Das Ergebnis der Bewertung der Anlagegüter muss gemäß § 54 GemHVO dem **vorsichtig geschätzten Zeitwert** entsprechen. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ist ein übergeordneter Wertebegriff. Er setzt die anhand geeigneter Verfahren vorgenommene Ermittlung eines Basiswertes als Hilfsgröße voraus, aus der sich der vorsichtig geschätzte Zeitwert ableiten lässt.

Bei den ableitungsfähigen Basiswerten handelt es sich im Wesentlichen um

- historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Vergleichswerte, die sich an den Anschaffungs- und Herstellungskosten von in lokalem Bezug stehenden Vergleichsobjekten orientieren
- Vergleichswerte aus möglichst zeitnahen Rechnungen oder Angeboten vergleichbarer Vermögensgegenstände
- Vergleichswerte, die sich aus Neupreisermittlungen oder überörtlichen Preisrecherchen für entsprechende Objekte ergeben, sowie um
- indirekte Vergleichswerte, die aus Richtwerttabellen, Gutachten usw. ermittelt werden

Damit aus den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Vergleichswerten der vorsichtig geschätzte Zeitwert generiert werden kann, bedarf es der Modifizierung dieser Basiswerte. Bei dieser Berechnung eines aktuellen Wertes (= Zeitwert) eines Vermögensgegenstandes, der im Wesentlichen dem im Handelsrecht verwendeten Begriff des (vorsichtig geschätzten) Wiederbeschaffungszeitwertes<sup>91</sup> entspricht<sup>92</sup>, sind die folgenden wertbeeinflussenden Faktoren zu berücksichtigen:

- der bis zum Bilanzstichtag eingetretene Werteverzehr unter Berücksichtigung der festgesetzten Gesamtnutzungsdauer
- der den Wert beeinflussende Zustand des Vermögensgegenstandes und
- die allgemeine Kostensteigerung (Lebenshaltungskostenindex)

Zur Bestimmung dieser wertbeeinflussenden Faktoren bedarf es der Anwendung von Abschreibungs- und Indextabellen sowie der persönlichen Inaugenscheinnahme des Vermögensgegenstandes. Würde auf die Modifikation der Basiswerte verzichtet, würde das an die Eröffnungsbilanz geknüpfte Ziel der Darstellung eines realistischen und aktuellen Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune nicht erfüllt.

Die Inaugenscheinnahme der Vermögensgegenstände auf außergewöhnliche Wertveränderungen erfolgte jeweils anlässlich der Inventur.

Bezüglich der Berechnung der Restnutzungsdauer wird für das NKF für den Beginn der Abnutzungsphase der auf die Anschaffung oder Herstellung folgende Monat vor-

<sup>90</sup> Leitfaden KSK Köln, S. 27 (Fahrzeuge) und S. 28 (Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung)

<sup>91</sup> Unter dem Wiederbeschaffungszeitwert wird der aktuelle Wert eines Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung des bisher entstandenen Werteverzehrs (kumulierte Abschreibungen) verstanden. Hierbei erfolgt eine regelmäßige Fortschreibung der angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die neuesten Wiederbeschaffungswerte, von denen entsprechend abgeschrieben wird. Die jährliche Fortschreibung des Wiederbeschaffungszeitwertes orientiert sich dabei in der Praxis an den vom Statistischen Bundesamt oder von den statistischen Landesämtern herausgegebenen Preisindizes (s. HaufeIndex 1276992)

<sup>92</sup> Beck'scher Bilanzkommentar zu § 253 HGB, RdNr. 288



geschrieben (§ 35 Abs. 2 GemHVO). Dieser Rechnungsart wurde beim Kreis Düren grundsätzlich gefolgt. Allerdings war zur Umsetzung dieser Rechenmethode eine Änderung von Parametern in der Software erforderlich, die allerdings durch die Datenverarbeitungszentrale nicht konsequent umgesetzt wurde. Daraus resultiert in ca. 100 Einzelfällen eine Fehleinschätzung der Abnutzungsdauer. Es ergibt sich eine Wertberichtigung von 8.260 Euro. Eine Korrektur ist durchgeführt.

Die Verwaltung hat die Werte der betroffenen Vermögensgegenstände im Inventarverzeichnis geändert und den Bilanzposten berichtigt.

Beim Kreis Düren ist die Berechnung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes primär auf der Basis von aktuellen Listenpreisen oder aktuellen Vergleichswerten erfolgt, so dass eine Indizierung entfällt.

Die Fahrzeuge, Maschinen und technischen Anlagen sowie Teile der Büro- und Geschäftsausstattung sind auf Grundlage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet worden. Auf die Indizierung dieser Werte wurde verzichtet. Diese Vorgehensweise wird mit dem Prinzip der vorsichtigen Bewertung begründet. Grundsätzlich würde eine Indizierung immer zu einer Wertverbesserung führen. Dies sollte beim Kreis Düren vermieden werden. Weiterhin ist anzuführen, dass es sich nur um sehr geringfügige Vermögensverbesserungen handelt. Bezüglich der Auswirkungen auf die künftige Abschreibung sind die Effekte noch geringer, da die BGA in vielen Fällen als Festwert bilanziert wurden, so dass der Werteverzehr durch laufenden Ersatz komprimiert wird.

### **Vereinfachungsverfahren**

Neben dem grundsätzlich anzuwendenden Verfahren der körperlichen Inventur sieht die Gemeindehaushaltsverordnung für die Eröffnungsbilanz verschiedene Vereinfachungsmethoden zur Erfassung und Wertermittlung der Vermögensgegenstände vor. Damit wird der Sonderstellung der ersten Bilanz einer Kommune Rechnung getragen. Dies insbesondere, da in kurzer Zeit alle Vermögensgegenstände und Schulden – neben der laufenden Geschäftstätigkeit – zu erfassen und zu bewerten sind.

Zulässige Vereinfachungsverfahren sind

- die Außerachtlassung von Gegenständen mit geringem Wert (§§ 29 Abs. 3 und 33 Abs. 4 GemHVO)
- die Bildung von Festwerten nach § 34 Abs. 1 u. 2 GemHVO
- die Gruppenbewertung gleichartiger Vermögensgegenstände nach § 34 Abs. 3 GemHVO
- die Buchinventur aus vorliegenden Bestandsverzeichnissen (§ 29 Abs. 1 GemHVO) und
- die Anwendung statistisch mathematischer Verfahren zur Pauschalierung von Werten (§ 29 Abs. 2 GemHVO)

Der Kreis Düren hat die gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten der Ermittlung von vorsichtig geschätzten Zeitwerten für seine Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit je nach Praktikabilität und Bedarf bei den einzelnen Vermögensarten eingesetzt. Auf welche Bewertungsmethode jeweils zurückgegriffen wurde, ergibt sich für jede Bilanzposition aus der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

Aus Sicht der Prüfung entsprechen die angewendeten Vorgehensweisen bei der Bewertung der Vermögensgegenstände beim Kreis Düren grundsätzlich den gesetzlichen Vorgaben und den dazu ergangenen Handreichungen. Die stichprobenweise Prüfung der Eröffnungsbilanz betraf Bewertungsvorgänge verschiedener Bilanzposten. Bezüglich des Prüfungsergebnisses wird auf die Ausführungen zu den einzelnen Vermögensarten verwiesen.

### **Übernahme von Vermögenswerten in die Eröffnungsbilanz**

Grundlage für die Ermittlung der Summe der einzelnen Bilanzposten ist der sich aus dem jeweiligen Inventarverzeichnis ergebende Gesamtwert aller dieser Bilanzposition zugeordneten Vermögensgegenstände. Dabei wird grundsätzlich unterstellt, dass die in den stets von zwei Personen unterzeichneten Unterlagen enthaltenen Daten vollständig und richtig sind.

Als bilanzbegründende Unterlagen wurden angesehen

- die Inventur-Aufnahmebögen und daraus erstellte Inventarlisten der Organisationseinheit,
- aus Büchern oder Listen erstellte Inventarlisten der Organisationseinheit,
- als Inventarlisten deklarierte Aufstellungen der Organisationseinheit,
- gutachtliche Stellungnahmen und Gutachten von Organisationseinheiten oder anderen anerkannten offiziellen Stellen,
- Bewertungen durch Organisationseinheiten oder Gutachter in besonderen Einzelfällen,
- mit Software aus Datensammlungen erstellte Inventarlisten
- Versicherungswerte,
- pauschale Bewertungsrichtsätze aus anerkannten Veröffentlichungen.

Die von einer Organisationseinheit, einem Gutachter oder einer anderen fachlich anerkannten Stelle unterschriftlich bestätigten Daten sind als richtig und vollständig unterstellt und in das Inventarverzeichnis übernommen worden. Dies gilt neben den Inventurdaten auch für die sich aus der permanenten Inventur ergebenden Werte zum Bilanzstichtag. Auf eine nochmalige Bestätigung durch die Organisationseinheit wurde verzichtet. In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz sind zur Ermittlung und zum Nachweis der angesetzten Bilanzwerte ausführliche Erläuterungen enthalten. Bei den von der stichprobenweisen Prüfung erfassten Bilanzposten wird auf diese Unterlagen im Einzelnen eingegangen. Von der Prüfung wird die angewendete Praxis als hinreichend geeignet angesehen, die Vermögenswerte des Kreises Düren in der Eröffnungsbilanz so darzustellen, dass sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Zwar wurden anlässlich der Prüfung der Bilanzposition 1. Anlagevermögen geringfügige Unstimmigkeiten im Berechnungs- und Bewertungsverfahren festgestellt. Jedoch sind diese von so unwesentlichem Umfang – und teilweise bereits berichtet –, dass das Bild der Bilanz nicht beeinträchtigt wird.



### 10.1.1 Immaterielle Vermögenswerte

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

##### *1.1 Immaterielle Vermögenswerte*

**Bilanzsumme: 471.470,00 €** (= 0,14 % der Bilanzsumme)

#### **Definition, Inventur und Bewertung**

Die immateriellen Vermögenswerte des Anlagevermögens sind in einer eigenen Bilanzposition ausgewiesen, da es sich hierbei um nicht fassbare Werte handelt, die weder zu den Sachanlagen noch zu den Finanzanlagen zählen. Zu den immateriellen Vermögenswerten gehören im Wesentlichen EDV-Software-Lizenzen, Konzessionen und Nutzungsrechte.

Die Inventur erfolgte durch die betroffenen Organisationseinheiten. Aus der Software "KAI" wurde ein Inventarverzeichnis erstellt.

Bei der Bewertung blieben unberücksichtigt:

- unentgeltlich überlassene immaterielle Vermögensgegenstände<sup>93</sup>
- selbst entwickelte Software und
- eine Einheit bildende immaterielle und materielle Vermögensgegenstände, die anhand der Einschätzung ihres Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dem materiellen Vermögen zuzuordnen waren.

Der vorsichtig geschätzte Zeitwert wurde auf der Basis der Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der AfA-Tabelle mit Nutzungsdauern für Anlagegüter einer Kommune in NRW ermittelt. Von einer Indizierung wurde wegen der kurzen Nutzungsdauer dieser Vermögensgegenstände abgesehen.

#### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die Eröffnungsbilanz weist den anhand der Aufzeichnungen der Fachämter von der Kämmerei ermittelten Zeitwert auf der Grundlage der Anschaffungskosten in Höhe von **471.470,00 €** aus.

Aus dem vorliegenden Inventarverzeichnis ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass weitere immaterielle Vermögensgegenstände beim Kreis Düren vorhanden sind oder die Angaben zu den Restwerten sowie Restnutzungsdauern anzuzweifeln wären.

Nach Einschätzung der Prüfung sind die immateriellen Vermögenswerte mit hinreichender Wahrscheinlichkeit vollständig erfasst und unter Anwendung der einschlägigen Vorschriften bewertet worden.

<sup>93</sup> gem. § 43 Abs. 1 GemHVO

## 10.1.2 Sachanlagen

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 1.2 Sachanlagen

*1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte*

*1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte*

*1.2.3 Infrastrukturvermögen*

*1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden*

*1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler*

*1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge*

*1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA)*

*1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau*

**Bilanzsumme: 238.088.204,00 € (= 68,97 % der Bilanzsumme)**

#### Definition

Sachanlagen bilden neben den immateriellen Werten und den Finanzanlagen den wesentlichen Teil des Anlagevermögens einer Kommune. Unter Sachanlagen sind die fassbaren Vermögensgegenstände des Kreises Düren zusammengefasst, die

- für die Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, Überlassungen an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind,
- vom Kreis Düren länger als ein Jahr genutzt werden und
- in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehen.

Die materiellen Vermögensgegenstände sind im Wege einer Inventur zu erfassen, in einem Inventarverzeichnis aufzulisten und zu bewerten. Die Inventur wurde grundsätzlich nach den Vorgaben im Inventurleitkonzept durchgeführt. Vor dem Bilanzstichtag 31.12.2007 erfasste Inventurergebnisse wurden im Wege einer "permanenten Inventur" fortgeschrieben.

Die Bewertung erfolgte auf Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Im Ergebnis wurde jeweils der vorsichtig geschätzte Zeitwert ermittelt und bilanziert. Die Berechnungsgrundlagen, -vorgehensweisen und -ergebnisse sind in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz ausreichend zu erläutern und aus den Unterlagen der Kämmerei plausibel darzustellen und zu begründen.

Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unterliegen wegen des Verbrauchs oder der Abnutzung einem Werteverzehr. Dieser ist bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz als Wertminderung bei der erstmaligen Bewertung zu berücksichtigen. Der ab Eröffnungsbilanz eintretende Wertverlust ist im Wege der Abschreibung zu bilanzieren. Damit der Verbrauch eines Vermögensgegenstandes kalkulierbar wird, bedarf es der Festlegung von Gesamtnutzungsdauern für die einzelnen Wirtschaftsgüter.



### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Anlässlich der Prüfung wurden die Inventur- und die Bewertungsunterlagen stichprobenweise geprüft. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass über die erfassten Wirtschaftsgüter hinaus weitere Vermögensgegenstände beim Kreis Düren vorhanden sind. Auch der stichprobenweise Vergleich zwischen den in der NKF-Rahmentabelle und der Festlegung für den Kreis Düren bestimmten Nutzungsdauern ergab keine Auffälligkeiten. Soweit Abweichungen festgelegt wurden, sind diese in der Dokumentation sachgerecht begründet. Es ergaben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die festgeschriebenen Fristen nicht stetig auch für neue Anlagegüter gültig sein könnten. Die festgelegten Nutzungsdauern (= spätere Abschreibungszeiträume) sind aus Sicht der Prüfung angemessen.

Bei der Prüfung der Erfassung und Bewertung des Sachanlagevermögens wurde auf die korrekte Anwendung der in der örtlichen Rahmentabelle festgelegten Fristen geachtet. Darüber hinaus sind nach Einschätzung der Prüfung die Sachanlagen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit vollständig erfasst und unter Anwendung der einschlägigen Vorschriften einzeln und richtig bewertet worden.

### ➤ Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

1.2.1.	<i>unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</i>
1.2.2	<i>bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</i>
1.2.3.1	<i>Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</i>

**Bilanzsumme: 92.004.277,00 €<sup>94</sup>** (= 26,65 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Die im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehenden Grundstücke sind, wie alle mobilen Vermögensgegenstände auch, vollständig zu erfassen und mit ihrem Verkehrswert zu bilanzieren. Die Erfassung der im Kreiseigentum stehenden Grundstücke erfolgte mit der kreiseigenen, intern entwickelten Grundstücksverwaltungssoftware "**Kreiseigene Grundstücke**" – KeG-Software –. Von der KeG-Software besteht eine Schnittstelle zum Automatisierten Liegenschaftsbuch (ALB). Das beim Vermessungs- und Katasteramt geführte ALB ist ein offizielles Katasterwerk, welches sämtliche Grundstücksdaten enthält und amtlichen Charakter hat. Es steht im direkten Zusammenhang mit dem amtlichen Grundbuch.

Über die eingerichtete Schnittstelle zwischen den beiden Programmen KeG-Software und ALB war es möglich, einen direkten Datenaustausch zu fahren. So konnten alle kreiseigenen Grundstücke in der KeG-Software aufgelistet werden. Anhand der vorhandenen Daten wurden die Grundstücke nach ihrer Nutzung sortiert und entsprechend den vom Gutachterausschuss des Kreises Düren ermittelten und in der Bodenrichtlinie für 2007 veröffentlichten Bodenrichtwerte bewertet. Bei den im Stadtgebiet Düren liegenden Grundstücken ist die Bodenrichtwertkarte des Gutachterausschusses der Stadt Düren angewendet worden. Bezüglich der Bewertung der Infrastrukturgrundstücke wird auf die besonderen Ausführungen hierzu in diesem Bericht verwiesen.

<sup>94</sup> einschließlich der aufstehenden Gebäude aber ohne Bauwerke des Infrastrukturvermögens

Durch den Datenabgleich mit einem amtlichen Grundstückskataster ist die größtmögliche Sicherheit zur vollständigen und richtigen Erfassung der kreiseigenen Grundstücke bzgl. Eigentum, Fläche und Nutzungsart gewählt worden. Die Bewertung erfolgte durch Bearbeitung jedes einzelnen Grundstücks in der KeG-Software und wurde darin dokumentiert. Diese Vorgehensweise war insbesondere auch bei den Infrastrukturgrundstücken notwendig, um alle im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehenden Grundstücke erfassen und bewerten zu können.

Mit der KeG-Software wurde aus den letztendlich vorliegenden Daten ein Inventarverzeichnis der erfassten und bewerteten Grundstücke erstellt. Daraus sind dann Inventarlisten mit einer Zuordnung der Grundstücke nach Nutzungsarten bzw. Bilanzpositionen gefertigt worden.

Grundstücke sind besondere Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens. Sie können im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehen, aber auch befristet hergegeben, vermietet oder verpachtet sein. Grundstücke nutzen sich nicht ab und unterliegen somit keiner Abschreibung. Wegen ihrer Wertbeständigkeit können sie als Sicherheit dienen. Darüber hinaus können sie auch nutzungsbedingt belastet sein. Diese Faktoren wirken sich unter bestimmten Umständen auf den Wert des Grundstücks aus, so dass im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz das Bewertungsverfahren im Hinblick auf diese Besonderheiten zu prüfen war.

Im ALB sind die auf einem Grundstück lastenden Rechte und Pflichten nicht ersichtlich. Hierzu war es erforderlich, eine manuelle Eintragung in die KeG-Software vorzunehmen. Basis für diese Datenaufbereitung waren die in den Grundstücksakten vorhandenen Grundbuchauszüge. Ergänzend wurden zweifelhafte Daten mit dem Grundbuchamt abglichen. Es ist mit hinreichender Sicherheit davon auszugehen, dass Grundstücksrechte und -lasten in der KeG-Software eingepflegt sind.

### **Erbaurechte**

Ein in Erbpacht gegebenes Grundstück, für welches durch die Erbpachtzahlung kein gesichertes alleiniges Erwerbsrecht mit Kaufpreisreduzierung entsteht, löst keine Verbindlichkeit beim Erbpachtgeber aus. Für das vom Kreis Düren einem Dritten in Erbpacht gegebene Grundstück für das Feuertechnische Zentrum war aufgrund der Vertragsvereinbarungen keine Passivierung erforderlich.

### **Vorkaufsrechte**

Der Kreis Düren verfügt über vertraglich vereinbarte Vorkaufsrechte. Ihm sind aber auch durch Gesetz bestimmte Vorkaufsrechte an Grundstücken zugesprochen. Ein Vorkaufsrecht hat keinen realen Einfluss auf den Wert eines Grundstückes. Es kann für sich selbst gesehen für den Inhaber einen immateriellen Wert haben. Damit immaterielle Werte bilanzierungsfähig sind, müssen sie unter anderem selbständig verkehrsfähig sein. Tatsächlich stellen aber weder gesetzlich übertragene noch privatrechtlich vereinbarte Vorkaufsrechte einen handelbaren Vermögenswert dar. Vorkaufsrechte sind somit korrekterweise nicht bewertet und bilanziert.

### **Grunddienstbarkeiten**

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wird auf die Erfassung und Bewertung der verschiedenen Grunddienstbarkeiten ausführlich eingegangen. Letztlich kommt die Verwaltung zu dem Schluss, dass auf kreiseigenen Grundstücken keine Grunddienstbarkeiten eingetragen sind, welche den Wert des Grundstückes beeinflussen



würden. Welche Grundstücke mit welchen Rechten beschwert sind lässt sich mit der KeG-Software ermitteln. Aus den vorgenannten Gründen wurde keine Auflistung erstellt.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der Prüfung wurde besonderes Augenmerk auf die Vollständigkeit der Erfassung und die angewendeten Bewertungsverfahren gelegt. Eine umfassende Prüfung der Wertberechnungen erfolgte stichprobenweise anhand der Auflistung der als Grünfläche eingestuften Grundstücke für diesen Bilanzposten. Die Art und Weise der Grundstückserfassung und der Bewertung ist in der Dokumentation für die verschiedenen Nutzungsarten ausführlich und für einen Dritten nachvollziehbar beschrieben. Anlässlich der Prüfung ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die kreiseigenen Grundstücke nicht vollständig, richtig und einzeln inventarisiert und den Bilanzposten zugeordnet worden wären. Dies kann auch für die anderweitig genutzten unbebauten Grundstücke mit hinreichender Sicherheit unterstellt werden.

### **➤ Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

*1.2.1.1 Grünflächen*

*1.2.1.2 Ackerland*

*1.2.1.3 Wald, Forsten*

*1.2.1.4 sonstige unbebaute Grundstücke*

**Bilanzsumme: 1.780.369,00 €** (= 0,51 % der Bilanzsumme)

#### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehende Grundstücke ohne Bebauung und ohne Straßenbauwerke sind zu erfassen, zu bewerten und unter der Bilanzposition unbebaute Grundstücke zu bilanzieren. Die Erfassung erfolgte durch Anwendung der KeG-Software.<sup>95</sup> Aufgrund der erstellten Auflistung der kreiseigenen unbebauten Grundstücke wurde eine Bewertung unter Berücksichtigung der vom Gutachterausschuss des Kreises Düren in der Bodenrichtlinie für 2007 veröffentlichten Bodenrichtwerte vorgenommen. Bei den im Stadtgebiet Düren liegenden Grundstücken ist die Bodenrichtwertkarte des Gutachterausschusses der Stadt Düren angewendet worden. Das Bewertungsergebnis wurde für jedes Grundstück in die KeG-Software eingepflegt. Mit der KeG-Software wurde aus den vorhandenen Daten ein Inventarverzeichnis der erfassten und bewerteten Grundstücke erstellt. Dabei wird für jedes Grundstück ein Datenblatt geführt, dessen Inhalt der Dokumentation der Erfassung und Bewertung dient. Daraus ergeben sich auch die Gründe für die Zuordnung des Grundstückes zu den nach Art der Nutzung gegliederten Bilanzpositionen. Dabei wurden nicht als Grün-, Acker- oder Forstfläche genutzte Grundstücke (z.B. Graben, Unland, Holzung usw.) der Position "sonstige unbebaute Grundstücke" zugeordnet. Die KeG-Software wird laufend als Grundstücksbuchhaltung geführt, so dass eine permanente Inventur möglich ist. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten 2008 sind verschiedene Veränderungen aufgefallen, die sich noch auf die Eröffnungsbilanz auswirken.

<sup>95</sup> Die KeG-Software greift zur Erfassung der Grundstücke unmittelbar auf das ALB zurück.

Mit Vermerk der Kämmerei vom 11.03.2009 wurden die Berichtigungen beschrieben und in die Änderungsliste für die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Eine Berücksichtigung von Daten, die nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erlangt werden und sich auf die Bewertung der Vermögensgegenstände auswirken, ist auch nach Auffassung der GPA erlaubt.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der Prüfung wurde besonderes Augenmerk auf die *Vollständigkeit* der Erfassung und die Form der angewendeten *Bewertungsverfahren* gelegt. Eine Prüfung der Wertberechnungen erfolgte stichprobenweise anhand der Auflistung der als Grünfläche eingestuften Grundstücke für diesen Bilanzposten. Die Art und Weise der Grundstückserfassung und der Bewertung ist in der Dokumentation für die verschiedenen Nutzungsarten ausführlich und für einen Dritten nachvollziehbar beschrieben. Bei Erfassung und Bewertung der unbebauten Grundstücke war das Prüfungsamt eingebunden und beratend tätig. Anlässlich der Prüfung ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die kreiseigenen Grundstücke nicht vollständig, richtig und einzeln inventarisiert und den Bilanzposten zugeordnet worden wären.

### ➤ **Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

##### *1.2.2 bebaute Grundstücke mit*

##### *1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen*

##### *1.2.2.2 Schulen*

##### *1.2.2.3 Wohnbauten*

##### *1.2.2.4 sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden*

**Bilanzsumme: 82.833.936,00 €** (= 24,31 % der Bilanzsumme)

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehende bebaute Grundstücke, außer den Grundstücken, die dem Infrastrukturvermögen dienen, sind zu erfassen, zu bewerten und unter der Bilanzposition bebaute Grundstücke zu bilanzieren. Die Erfassung der Grundstücke erfolgte mit der KeG-Software und in enger Zusammenarbeit mit dem zuständigen Fachamt. Die Erfassung der aufstehenden Gebäude wurde durch das Fachamt vorgenommen. Die Bewertung bebauter Grundstücke beinhaltet beim Kreis Düren den Grundstückswert sowie den Wert der Aufbauten, der Betriebsvorrichtungen, der Außenanlagen und des Aufwuchses. Die Grundstückswerte wurden jeweils extra ausgewiesen, weil zwar die Grundstücksaufbauten einer Abnutzung unterliegen, während dies für das Grundstück selbst nicht der Fall ist.

Aufgrund der Auflistung der kreiseigenen bebauten Grundstücke wurde die Bewertung im einzelnen vom Gutachterausschuss des Kreises Düren vorgenommen. Dabei wurden Grundstückswert und Gebäudewert getrennt beurteilt. Die Grundlagen für die Bewertung und die Vorgehensweise sind in den Bewertungsakten der einzelnen bebauten Grundstücke detailliert dargestellt und dokumentiert. Je nach Zweckbestimmung des Gebäudes ist dabei das Sachwertverfahren oder das Ertragswertverfahren angewendet worden. Beide Verfahren sind anerkannte Bewertungsformeln und geeignet, den Bilanzwert eines bebauten Grundstücks zu ermitteln.



Bei der Bewertung wurde der derzeitige Erhaltungszustand der Aufbauten ausreichend berücksichtigt und eine Restnutzungsdauer festgesetzt. Auch die sich aus unterlassener Instandhaltung ergebenden Wertminderungen wurden einbezogen. Soweit eine Nachholung nicht konkret beabsichtigt ist, wurde dies wertmindernd berücksichtigt. Wenn sie aber nach Mitteilung des zuständigen Fachamtes konkret beabsichtigt war, wurde hierfür eine Rückstellung gebildet. Auf das Ergebnis der Prüfung dieser Bilanzposition wird verwiesen. Die vorliegenden Gutachten geben den Zustand, den Wert der bebauten Grundstücke sowie deren Restnutzungsdauer wieder.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung wurden die gutachtlichen Stellungnahmen des Gutachterausschusses auf die Vollständigkeit der Erfassung und die angewendeten Bewertungsverfahren geprüft. Eine Prüfung der Wertberechnungen erfolgte nur insoweit, als anhand der Auflistung des Fachamtes die Zuordnung zu den verschiedenen Nutzungsarten nachvollzogen wurde. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die kreiseigenen bebauten Grundstücke nicht vollständig, richtig und einzeln inventarisiert und den Bilanzposten zugeordnet worden wären. Die Trennung zwischen Grund und Boden sowie Gebäudewerten ist erfolgt.

## **➤ Infrastrukturvermögen**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

#### *1.2.3 Infrastrukturvermögen*

**Bilanzsumme: 138.291.210,00 €** (= 40,06 % der Bilanzsumme)

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Das Sachanlagevermögen des Kreises Düren besteht zum überwiegenden Teil (etwa 60 %) aus dem Infrastrukturvermögen. Dabei handelt es sich um die Vermögensgegenstände, die das Kreisgebiet Düren für den allgemeinen Straßenverkehr erschließen. Hierzu gehören vor allem

- die Straßen, Wege und Plätze
- die Straßennebenanlagen, wie Bankette, Entwässerungsanlagen usw.
- die Verkehrslenkungs- und Sicherheitseinrichtungen, wie Schilder, Inseln, Leitplanken usw.
- die Lichtzeichenanlagen (Ampelanlagen)
- die Brücken und Tunnel
- die Gleisanlagen einschließlich aller Nebeneinrichtungen
- die Grundsstücksflächen für die vorgenannten Vermögensgegenstände

Wie alle Vermögensgegenstände des Kreises Düren, war auch das Infrastrukturvermögen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur zu erfassen, zu bewerten und zu bilanzieren. Dabei ist zwischen den Infrastrukturgrundstücken und den Aufbauten getrennt worden, da nur die Bauwerke einer Abnutzung unterliegen, die Einfluss auf ihren Wiederbeschaffungszeitwert hat.

Die Erfassung und Bewertung der Infrastrukturgrundstücke erfolgte durch Einzelbetrachtung der im Straßenverlauf liegenden Grundstücke anhand des ALB. Die sich

daraus ergebenden Daten aller betroffenen Grundstücke wurden in die KeG-Software übernommen und dienen als Inventarverzeichnis.

Bei der Erfassung der kreiseigenen Straßenbauwerke und der Beurteilung ihres Erhaltungszustandes konnte auf das Gutachten zur "Zustandserfassung und Finanzprognose für den Vergleichsring *Straßenunterhaltung*", welches im Jahre 1998 durch ein Ingenieurbüro erstellt wurde, als Basis zurückgegriffen werden<sup>96</sup>. Dieses Gutachten erfasst alle Kreisstraßen<sup>97</sup> und teilt die Straßen in Abschnitte und Stationen, gibt die Länge und Breite je Station an und beurteilt den Straßenzustand nach sechs Zustandsstufen entsprechend des jeweiligen Erhaltungszustandes.

Die sich aus dem Gutachten ergebenden Daten zu den Straßenbauwerken des Kreises Düren sind durch das Fachamt in eine Tabelle übernommen worden. Diese kann aufgrund ihres hohen Aussagewertes als Inventarverzeichnis dienen. Die bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Änderungen sind vom Leiter der Kreisstraßenmeisterei in das Straßeninventar eingepflegt worden<sup>98</sup>.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens wurde in weiten Bereichen durch einen Mitarbeiter des Prüfungsamtes beratend begleitet. Die jetzige Prüfung bezog sich daher nicht mehr auf die Einzelheiten des Verfahrens, sondern auf die konkrete Umsetzung und Einhaltung der gesetzlichen und der örtlichen Regelungen zur Erfassung und Bewertung. Vor allem wurde auf die Vollständigkeit der Einzelakten und die Abfassung einer allgemein verständlichen und umfassenden Dokumentation des Verfahrens im Allgemeinen und der Einzelfälle im Speziellen geachtet. Dennoch soll zur Verdeutlichung des Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses auf die Einzelbetrachtungen der verschiedenen Vermögensteile des Infrastrukturvermögens nicht verzichtet werden.

## **➤ Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

#### *1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens*

**Bilanzsumme: 7.389.972,00 € (= 2,14 % der Bilanzsumme)**

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Bei der Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens ist eine Trennung zwischen den Werten des Grund und Bodens sowie der Bauwerke des Infrastrukturvermögens vorgeschrieben, weil Grundstücke keiner Abnutzung unterliegen und somit keine jährliche Wertberichtigung (= Abschreibung) erforderlich ist<sup>99</sup>.

Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens, die im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehen, wurden anhand der beim Vermessungs- und Katasteramt vorgehaltenen Karten und Bücher automatisiert in die KeG-Software übertragen. Nicht im buchmäßigen Eigentum für den Kreis Düren eingetragene, aber nach dem Lan-

<sup>96</sup> s. Anlage 3/01 zur Dokumentation der Eröffnungsbilanz

<sup>97</sup> s. Anlage 3/02 zur Dokumentation der Eröffnungsbilanz

<sup>98</sup> s. Anlage 3/03 zur Dokumentation der Eröffnungsbilanz

<sup>99</sup> s. Ziff. 1.3.1.2.3.1 der Handreichung des Innenministers NRW, 3. Auflage



desstraßenbaugesetz in seinem wirtschaftlichen Eigentum, weil in seiner Straßenbaulast stehende Grundstücke, konnten allerdings nicht automatisiert in die KeG-Software übernommen werden. Für jede Straße sind daher unter Verwendung der ALK und der Software von *Geoserver* die Infrastrukturgrundstücke im Einzelnen ermittelt worden.

Die Ergebnisse dieses Vorgehens zur Ermittlung aller Grundstücke, die den Kreisstraßen dienen, wurden in die KeG-Software eingetragen und somit dem sich daraus ergebenden Inventarverzeichnis zugeführt. Die Kartenunterlagen und die Beurteilung der Einzelgrundstücke sind in den Straßenakten abgelegt und werden bei der Kämmererei vorgehalten. Damit ist die Vorgehensweise bei der Inventur der Infrastrukturgrundstücke übersichtlich und ausreichend dokumentiert.

Über das Ergebnis dieser Bestandsaufnahme hinaus wurden alle folgenden Änderungen in die KeG-Software eingepflegt, so dass nunmehr eine buchmäßige Fortführung der Daten vorliegt. Das aus der KeG-Software erstellte Verzeichnis der Infrastrukturgrundstücke dient als Inventarverzeichnis.

Die Infrastrukturgrundstücke sind mit 10 % des Wertes der umliegenden Grundstücke bewertet worden. Der Wert der umliegenden Grundstücke wurde aus den Richtlinien bzw. Richtwertkarten der zuständigen Gutachterausschüsse des Kreises Düren oder der Stadt Düren ermittelt. Ergab sich ein geringerer Wert, so wurde der gesetzlich vorgeschriebene Wert von 1 Euro je Quadratmeter Grundstücksfläche angesetzt.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anhand der ausführlichen Beschreibung der Vorgehensweise in der Dokumentation sowie einer stichprobenweisen Prüfung der Aktenunterlagen ist mit hinreichender Sicherheit von einer vollständigen Erfassung der Infrastrukturgrundstücke auszugehen. Die anlässlich der Prüfung eingesehenen Straßenakten sind übersichtlich geführt und enthalten alle Angaben, die für eine ordnungsgemäße und vorsichtige Bewertung der Infrastrukturgrundstücke im Verlauf der Kreisstraßen erforderlich sind. Ein stichprobenweiser Vergleich des Grundstücksinventars mit der ALB ergab jeweils Übereinstimmung.

## **➤ Brücken und Tunnel**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

#### *1.2.3.2 Brücken und Tunnel*

**Bilanzsumme: 9.975.981,00 €** (= 2,89 % der Bilanzsumme)

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Der Kreis Düren besitzt keine Tunnelbauten. Als Brückenanlagen wurden die Bauwerke erfasst, welche nicht einfache Durchleitungen oder Durchlässe sind, sondern mindestens über Fundamente verfügen und bei denen eine Spannweite festzusetzen war.

Die Aufnahme der Brückenanlagen erfolgte durch das Fachamt. In einer Inventarliste sind Standort, Spannweite und Breite des Brückenbauwerkes sowie der Erhaltungs-

zustand aufgezeichnet. Zur Ermittlung dieser Daten wurden an den Brücken, deren Maße und Zustände aus zeitnahen persönlichen Begehungen nicht bekannt waren, Ortsbesichtigungen vorgenommen. Hieran war ein Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamtes beratend beteiligt.

Die Beurteilung des Erhaltungszustandes der Brückenbauwerke orientierte sich an dem Einstufungsverfahren bei den Straßenbauwerken. Dementsprechend erfolgte eine Zuordnung zu sechs Erhaltungsstufen, wie auch bei den kreiseigenen Straßen. Dabei wurde für Brückenneubauten schon bei Freigabe für den öffentlichen Verkehr eine Wertminderung von einem Sechstel der Herstellungskosten angenommen. Begründet wird diese Vorgehensweise damit, dass bereits durch die Inbetriebnahme einer Brücke eine reale Wertminderung eintritt, die beim Ansatz von vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu berücksichtigen ist. Aus den gleichen Gründen wurden Brücken, die der unverzüglichen Sanierung bedürfen, nach den Bewertungsrichtlinien, die sich der Kreis Düren gegeben hat, nur noch mit einem Erinnerungswert bilanziert. Eine solche Vorgehensweise kann unter dem Vorsichtsprinzip als angemessen gelten, kommt aber beim Kreis Düren nach der Aufstellung des Fachamtes nicht vor. Als Basis für die Bewertung der Brückenbauwerke wurde anhand der Herstellungskosten von zwei neuen Brückenbauten ein Durchschnittswert für einen Quadratmeter überspannte Weite ermittelt. Dieser Wert wurde mit der überspannten Fläche jedes einzelnen Brückenbauwerkes multipliziert. Anhand des Erhaltungszustandes der Brücken wurde dann für jedes Bauwerk der vorsichtig geschätzte Zeitwert berechnet.

Wie bei den Straßen wurde auch bei den Brückenbauwerken von einer Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren ausgegangen. Der Ansatz dieses Zeitraumes hält sich im Rahmen der ministeriellen Vorgaben, ergibt sich aus der "Abschreibungstabelle nach § 35 Abs. 3 GemHVO mit örtlicher Festlegung des Kreises Düren" und ist angemessen.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die angewendeten Bewertungsmethoden sind nach Auffassung der Prüfung hinreichend geeignet, den vorsichtig geschätzten Zeitwert des Infrastrukturvermögens des Kreises Düren wiederzugeben. Anlässlich der Prüfung ergaben sich keine Anhalte dagegen, dass das Bilanzergebnis ein Bild der tatsächlichen Vermögensverhältnisse des Kreises Düren ausdrückt.

## **➤ Gleisanlagen**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

#### *1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen*

**Bilanzsumme: 6.937,00 €** (< 0,01 % der Bilanzsumme)

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Der Kreis Düren besitzt eine kurze Gleisanlage, die den Feuerwehren zu Übungszwecken dient.

Diese Anlage wurde nach den vom Architekten angegebenen Herstellungskosten unter Berücksichtigung einer Gesamtnutzungsdauer von 48 Jahren bilanziert. Da es sich um kein vom regelmäßigen Schienenverkehr genutztes Gleisstück handelt, wur-



de die Nutzungsdauer in der örtlichen Festlegung der Gesamtnutzungsdauer auf diesen Zeitraum festgelegt. Eine Abnutzung erfolgt nur durch Verwitterung, so dass der erhöhte Gesamtnutzungszeitraum angemessen erscheint.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die angewendete Bewertungsmethode ist nach Auffassung der Prüfung hinreichend geeignet, den vorsichtig geschätzten Zeitwert der Gleisanlage wiederzugeben. Die Prüfung ergab keine Erkenntnisse, die dazu führen könnten, das Bilanzergebnis anzuzweifeln, weil es die tatsächlichen Vermögensverhältnisse des Kreises Düren nicht korrekt wiedergibt.

### ➤ **Entwässerungs- und Abwasseranlagen**

Der Kreis Düren unterhält *keine* selbständigen Entwässerungs- und Abwasseranlagen. Die für die unbebauten und bebauten Grundstücke sowie die Infrastrukturgrundstücke notwendigen Entwässerungs- und Abwasseranlagen sind als Teile des Bauwerkes in dessen Wert eingerechnet. Es handelt sich bei diesen Einrichtungen um fest eingebaute Bestandteile. Ohne diese untrennbar mit den Aufbauten verbundenen Anlagen würden die auf den Grundstücken stehenden Bauwerke ihren Zweck nicht erfüllen können. Eine Trennung und eigenständige Bewertung war daher nicht angezeigt.

Die der Entwässerung der Kreisstraßen dienenden Bauwerksteile sind mit einem durchschnittlichen Anteil von 14,21 % an den Baukosten einer neuen Straße ermittelt worden. Dabei ist berücksichtigt worden, dass heute von den Umweltbehörden bei Straßenneubauten eine höherwertige bzw. aufwendigere Zuführung von Oberflächenwasser zur Versickerung gefordert wird. In Böschungsbereichen wird regelmäßig der Einbau von Rigolen und Drainagen verlangt. Bei den bereits bestehenden und zu bewertenden Kreisstraßen sind derartig kostenträchtige Entwässerungsbauwerke noch nicht vorhanden. Somit konnte der anhand der Kosten eines allerneuesten Straßenabschnitts ermittelte Kostenanteil für die Oberflächenwasserentsorgung für die Altstraßen verringert werden.

Diese Vorgehensweise ist in der Dokumentation eingehend beschrieben. Sie ist begründet, nachvollziehbar und durch neueste Straßenbauunterlagen vom Fachamt belegt.

### ➤ **Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungsanlagen**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

##### *1.2.3.2 Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungsanlagen*

**Bilanzsumme: 119.480.539,00 €** (= 34,61 % der Bilanzsumme)

#### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Wie bereits erläutert, ist bei der Erfassung der kreiseigenen Straßenbauwerke und der Beurteilung ihres Erhaltungszustandes auf das Ingenieur-Gutachten zur "Zustandserfassung und Finanzprognose für den Vergleichsring *Straßenunterhaltung*" aus dem

Jahre 1998 zurückgegriffen worden. Die sich aus dem Gutachten ergebenden Daten zu den Straßenbauwerken des Kreises Düren sind durch das Fachamt in eine Tabelle übernommen und die bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Änderungen vom Leiter der Kreisstraßenmeisterei in die Ingenieur-Straßenliste eingepflegt worden. Dieses fortgeschriebene Straßenzustandsverzeichnis kann aufgrund seines hohen Aussagewertes als Inventarverzeichnis dienen.

Das Ingenieur-Gutachten beschreibt eingehend die Erfassung und Zustandszuordnung der Straßenabschnitte und -stationen. Auf dieser Basis konnte durch das Fachamt im Wege einer permanenten Inventur die Erfassung und Zustandseinstufung sämtlicher Stationen der Kreisstraßen zum Bilanzstichtag vorgenommen werden. Dabei wurde nach den im Ingenieurbericht berücksichtigten Kriterien und angelegten Maßstäben vorgegangen. Um die Abnutzung und die Restnutzungsdauer der Straßenkörper der einzelnen Stationen zu bestimmen, wurde von einer Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren ausgegangen. Dieser Wert liegt im Zeitrahmen der in Ziffer 2 der Abschreibungstabelle nach § 35 GemHVO mit örtlicher Festlegung für den Kreis Düren (Anlage 4/01 zur Dokumentation) vorgegebenen Gesamtnutzungsdauer. Den Zustandsstufen wurden anteilige Abnutzungszeiten zugeordnet.

Die Bewertung der Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens nach den sechs Zustandsstufen erfolgt über Restnutzungsdauerfaktoren. Diese sind wie folgt festgesetzt:

I.	Neubau	Erneuerungsbedarf sehr langfristig	Faktor 0,83
II.	ohne Schäden	Erneuerungsbedarf langfristig	Faktor 0,67
III.	geringe Schäden	Erneuerungsbedarf mittelfristig	Faktor 0,50
IV.	mittlere Schäden	Erneuerungsbedarf kurzfristig	Faktor 0,33
V.	größere Schäden	Erneuerungsbedarf vordringlich	Faktor 0,17
VI.	sehr große Schäden	Erneuerungsbedarf überfällig	Faktor 0,00

Diese Faktoren werden gleichsam zur Ermittlung des Wiederbeschaffungszeitwertes der Kreisstraßen angewendet. Dabei werden für einen Vermögensgegenstand mit der Stufe "Neubau" nicht die Herstellungskosten angesetzt, da die Abnutzung einer Straße schon mit Freigabe für den öffentlichen Verkehr eintritt und dann ihr Wert nicht mehr den Herstellungskosten entsprechen kann. Ebenso ist festzustellen, dass für Straßen mit sehr großen Schäden und überfälligem Erneuerungsbedarf nur noch ein Faktor Null angesetzt wird. In der Bilanz sind diese Straßenabschnitte mit einem Wert von 1 Euro/qm enthalten, auch wenn sie dem öffentlichen Straßenverkehr noch zur Verfügung stehen. Beim Kreis Düren wurde diese Bewertungsweise gewählt, um eine Bewertung mit vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu erhalten und damit dem Grundsatz der Vorsichtigkeit zu entsprechen.

Die Herstellungskosten je Quadratmeter einer Straßenausbauart wurden ebenfalls vom Fachamt auf der Basis von eigenen Straßenneubaumaßnahmen und Vergleichswerten anderer Bauträger als Durchschnittswert ermittelt. Dabei sind sämtliche Nebenkosten (z.B. Planungskosten, eigener Personal- und Sachaufwand usw.) sowie der Aufwand für die in der Dokumentation genannten Nebenanlagen (z.B. Entwässerungsanlagen, Beschilderung, Böschungen, Leitplanken, Markierungen usw.) berücksichtigt. Es wurden durchschnittliche Quadratmeterpreise für Straßen in drei verschiedenen Ausbauklassen ermittelt. Zur Festsetzung der heutigen Herstellungskosten einer Straße wurden vom Fachamt die Straßenstationen jeweils einer der drei



Straßenausbauklassen zugeteilt. Nach Rücksprache und eingehender Erörterung mit dem Fachamt ist diese Klassifizierung nach drei Ausbauarten ausreichend, eine den örtlichen Verhältnissen entsprechende Bewertung vornehmen zu können. Aus den einzelnen Straßenakten sind Verlauf, Abschnitte und Stationen der Kreisstraßen sowie Straßenausbauklasse, Straßenzustand und Bewertung ersichtlich.

Wie die Straßen wurden auch die kreiseigenen Radwege im Einzelnen durch das Fachamt erfasst. Für sie ist eine Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren angesetzt. Eine Untergliederung in verschiedene Ausbauarten erfolgte nicht. Auch hier wurden die Herstellungskosten vom Fachamt aufgrund von Erfahrungswerten ermittelt. Bei der Bewertung wurde, wie bei den Straßenbauwerken, eine Einstufung in sechs Zustandsstufen durchgeführt.

Neben den Straßen, Wegen und Plätzen waren unter dieser Bilanzposition auch die Verkehrslenkungsanlagen aufzuführen. Die hierunter fallenden Ampelanlagen wurden durch das Fachamt erfasst. Da die Herstellungskosten der vorhandenen Ampelanlagen nicht mehr greifbar waren, wurde alternativ eine mathematisch-statistische Bewertungsmethode angewandt. Dabei wurde auf die Anzahl der Brennstellen abgestellt. Diese Vorgehensweise ist praxisorientiert, da die Anzahl der Brennstellen im unmittelbaren Verhältnis zu den Herstellungskosten steht. Es erschien somit logisch, die Bewertung anhand eines statistisch mathematisch ermittelten Durchschnittswertes je Brennstelle vorzunehmen. Als Grundlage dienten die Herstellungskosten von zwei neuen Ampelanlagen, woraus ein gemittelter Durchschnitt errechnet wurde.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens wurde in weiten Bereichen durch einen Mitarbeiter des Prüfungsamtes beratend begleitet. Die Prüfung bezog sich daher nicht mehr auf die Einzelheiten des Verfahrens sondern auf die konkrete Umsetzung und Einhaltung der gesetzlichen und der örtlichen Regelungen zur Erfassung und Bewertung. Vor allem wurde auf die Vollständigkeit der Einzelakten und die Abfassung einer allgemein verständlichen und umfassenden Dokumentation des Verfahrens im Allgemeinen und der Einzelfälle im Speziellen geachtet. Die Trennung zwischen den Werten des Grund und Bodens sowie der Bauwerke des Infrastrukturvermögens ist erfolgt.

Nach den vorliegenden Unterlagen wird die Auslegung der gesetzlichen Regelungen zur Bewertung des Infrastrukturvermögens als korrekt erachtet. Anhand der ausführlichen Beschreibung der Vorgehensweise in der Dokumentation sowie einer stichprobenweisen Prüfung der Aktenunterlagen ist mit hinreichender Sicherheit von einer vollständigen Erfassung der Infrastrukturgrundstücke und Infrastrukturbauwerke auszugehen.

Die angewendeten Bewertungsmethoden sind nach Auffassung der Prüfung hinreichend geeignet, den vorsichtig geschätzten Zeitwert des Infrastrukturvermögens des Kreises Düren wiederzugeben. Anlässlich der Prüfung ergaben sich keine Anhalte dafür, dass das Bilanzergebnis nicht den tatsächlichen Vermögensverhältnissen des Kreises Düren entspricht.

## ➤ Bauten auf fremdem Grund und Boden

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden

**Bilanzsumme: 140.975,00 €** (= 0,04 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Bei den im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Düren stehenden Bauten auf fremden Grund und Boden handelt es sich um *Grundwassermessstellen*. Diese Brunnenbauten sind vom Fachamt erfasst und bewertet worden. Solche Messstellen sind ausschließlich und dauerhaft der Überprüfung der Grundwasserqualität gewidmet und dienen der Aufgabenerfüllung durch den Kreis Düren. Sie sind insofern wirtschaftliches Eigentum des Kreises.

Die unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse angenommene Gesamtnutzungsdauer von 20 Jahren entspricht dem in der Abschreibungstabelle mit örtlicher Festlegung des Kreises Düren angesetzten Zeitraum. Die Bewertung der Bauwerke erfolgte durch das Fachamt auf der Grundlage von Herstellungskosten und unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt der Aufnahme bereits eingetretenen Abnutzung.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung wurde die Auflistung des Fachamtes bzgl. Vollständigkeit und Vorgehensweise bei der Berechnung des vorsichtig angesetzten Zeitwertes betrachtet. Es ergaben sich keine Auffälligkeiten.

## ➤ Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

**Bilanzsumme: 179.441,00 €** (= 0,05 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens des Kreises Düren, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im Interesse des Kreises Düren liegt, sind zu bilanzieren. Die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler wurden unter Mitwirkung eines Mitarbeiters des RPA erfasst und bewertet. Es wurde eine Inventarliste erstellt.

Bei der Bewertung ist nach folgender Reihenfolge vorgegangen worden:

1. Bilanzwert ist der Versicherungswert, falls dem Verkehrswert entsprechend, wenn nicht vorhanden, dann
2. Bilanzwert gemäß vorliegender Expertise eines Kunstsachverständigen, wenn nicht vorhanden, dann
3. Bilanzwert gleich symbolischer Wert von einem Euro



Bei den Kunstwerken handelt es sich um Vermögensgegenstände, die in der Regel keinem Werteverzehr unterliegen, da sie nicht zum Verbrauch bestimmt sind und sich auch nicht aufbrauchen. Sie können eine Wertsteigerung erfahren, wenn der Kunsthandel dies hergibt. Wertsteigerungen sind in Anwendung des Imparitätsprinzips nicht zu berücksichtigen, wenn sie nicht bis zum Bilanzstichtag realisiert sind.<sup>100</sup> Dies ist bei Kunst- und Kulturobjekten, die weiterhin im Eigentum des Kreises Düren stehen, regelmäßig nicht der Fall.

Kulturdenkmäler oder Kulturbauwerke unterliegen zwar einer Alterung u.ä. und bedürfen eines Erhaltungsaufwandes, allerdings ist der Grad der Abnutzung nicht messbar, da vor allem auch keine Gesamtnutzungsdauer angesetzt werden kann. Weil eine Restnutzungsdauer nicht bezifferbar ist, der immaterielle Wert des Vermögensgegenstandes stetig ist und ein Verbrauch nicht anzunehmen ist, kann auch keine Abschreibung oder konkrete Wertminderung eintreten. Somit entfiel bei den Kunst- und Kulturgegenständen die Bereinigung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. des Versicherungswertes um die bereits eingetretene Wertminderung durch Abnutzung.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der Prüfung wurde die Vollständigkeit der Erfassung betrachtet. Eine stichprobenweise Prüfung der Wertberechnungen anhand der vom Fachamt vorgelegten Liste der versicherten Kunstgegenstände wurde vorgenommen. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler nicht vollständig erfasst worden wären. Expertisen von Kunstsachverständigen liegen nicht vor, so dass die nicht versicherten Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler mit einem Euro bilanziert wurden.

## **➤ Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

#### *1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge*

**Bilanzsumme: 2.606.862,00 €** (= 0,76 % der Bilanzsumme)

### **Definition, Erfassung und Bewertung**

Die kreiseigenen *Fahrzeuge* wurden von den Fachämtern erfasst und die Anschaffungskosten einschließlich der Aufwendungen für die Inbetriebnahme und den zweckgerichteten Gebrauch notwendiger Sonderausstattungen ermittelt. Der *vorsichtig geschätzte Zeitwert* wurde unter Berücksichtigung der bereits eingetretenen Abnutzung des Fahrzeugs errechnet. Die dabei berücksichtigte Gesamtnutzungsdauer der Fahrzeuge richtet sich nach der in der Abschreibungstabelle mit Festlegung für den Kreis Düren angesetzten Zeit. Bei einzelnen speziellen Fahrzeugen (z.B. Jugendbus) wurde hiervon abgewichen. Die Gründe sind in den Einzelakten ausreichend und nachvollziehbar dokumentiert.

*Maschinen und technische Anlagen* sind grundsätzlich als eigene Sachvermögensgegenstände zu erfassen und zu bewerten, auch wenn sie mit Gebäuden fest verbunden

<sup>100</sup> § 32 Abs. 1 Ziff 3 GemHVO

sind. Danach wären hierunter z.B. Lastenaufzüge zu bilanzieren.<sup>101</sup> Allerdings sieht § 56 Abs. 3 GemHVO aus Gründen der Vereinfachung vor, dass fest mit dem Gebäude verbundene Maschinen usw. unter bestimmten Voraussetzungen in die Bewertung der Gebäude mit einfließen. Diese Vereinfachungsvorschrift wurde beim Kreis Düren insofern angewendet, als alle mit den Gebäuden verbundenen und deren Zweckbestimmung dienenden Maschinen und technischen Anlagen im Rahmen der Bewertung der bebauten Grundstücke durch den Gutachterausschuss berücksichtigt worden sind.

Alle anderen mobilen Maschinen und technischen Anlagen wurden in Zusammenarbeit von Kämmerern und den Fachämtern im Wege einer körperlichen Inventur erfasst. Dabei wurden auch das Datum der Anschaffung, die Anschaffungskosten und die Gesamtnutzungsdauer aufgelistet. Maschinen und technische Anlagen sind mit dem Wiederbeschaffungszeitwert zu bilanzieren. Dieser kann ermittelt werden

- aus den indizierten Anschaffungskosten abzüglich der Abnutzung oder
- aus den aktuellen Listenpreisen abzüglich der bisherigen Abnutzung.

Zur Bewertung der so erfassten Vermögensgegenstände der Bilanzposition "Maschinen und technischen Anlage, Fahrzeuge" wurde aus den aktenkundigen Herstellungs- und Anschaffungskosten und unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer jeweils der Wiederbeschaffungszeitwert ermittelt.

Auf eine *Indizierung* der als Bewertungsgrundlage herangezogenen "historischen" Anschaffungskosten, wurde verzichtet. Dies wird mit dem Vorsichtsprinzip begründet. Die Bewertung des Anlagevermögens der Kommune soll nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erfolgen. Weder in den gesetzlichen Bestimmungen noch in der ministeriellen Handreichung wird die Indizierung historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten erwähnt. Eine überschlägige Berechnung der durch Indizierung eintretenden Wertverbesserung der unter dieser Bilanzposition zusammengefassten Wirtschaftsgüter beträgt etwa 100.000 Euro. Dabei wird eine durchschnittliche Gesamtnutzungsdauer von 8 Jahren und eine jährliche Indizierungsrate von 1 % angenommen. Wegen der Geringfügigkeit dieser Wertaufhellung durch Indizierung erscheint es aus Sicht der Prüfung akzeptabel, den Ansatz zu vernachlässigen. Letzten Endes wird hierdurch das durch die Bilanz zu zeichnende Bild der tatsächlichen Vermögens- und Schuldenlage des Kreises Düren nicht merklich verändert.

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung wurde die Vollständigkeit der Erfassung der Maschinen und technischen Anlagen sowie der Fahrzeuge betrachtet. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Maschinen und technischen Anlagen sowie die Fahrzeuge nicht vollständig erfasst und einzeln bewertet worden wären. Auch die Bewertung wurde in die Prüfung einbezogen. Die angesetzten Anschaffungskosten und die berücksichtigten Abnutzungszeiträume sind, soweit sie nicht durch Rechnungen etc. belegt sind, plausibel und angemessen festgesetzt. Die Vorgehensweise bei Inventur und Bewertung ist hinreichend und verständlich dokumentiert<sup>102</sup>.

<sup>101</sup> Beck'scher Bilanzkommentar zu § 247 Rn. 461 und zu § 253 Rn. 350 ff.

<sup>102</sup> Bzgl. der Aufnahme von Vermögensgegenständen mit einem **geringeren Wert als 410 Euro** zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages und der zu berichtenden Berechnung der Abnutzungszeiten wird auf die Ausführungen unter Kapitel 10.1.2 "Sachanlagevermögen" in diesem Bericht verwiesen.



## ➤ Betriebs- und Geschäftsausstattung

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung

**Bilanzsumme: 6.368.290,00 €** (=1,84 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) gehören mengenmäßig die meisten Vermögensgegenstände des Kreises Düren, wobei die Werte oftmals nur wenige Tausend Euro betragen. Hierunter sind sämtliche Büro-, Schul- und Tagungsraumausstattungen, die Werkzeuge der Straßenmeisterei, der Leitstelle und der Hausmeister sowie die Möblierung von Wartezonen und Außenanlagen usw. zusammengefasst.

Die Bestandserfassung der BGA erfolgte durch Inventur. Vornehmlich für diesen Teil der Inventur wurde das Inventurleitkonzept (Anlage 1/00 der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz) entwickelt. Eine vollumfängliche körperliche Inventur wurde in den folgenden Bereichen vorgenommen:

- besondere Ausstattungsgegenstände in den Fachämtern (z.B. Messgeräte)
- fachspezifische Ausstattungsgegenstände in den Schulen (z.B. Physikklassenräume)
- sportspezifische Ausstattung der Turn- und Gymnastikhallen (z.B. Turnmatten)
- Ausstattung in allgemein genutzten Sitzungs-, Tagungs- und Fortbildungsräumen
- Möblierung der Flure und Wartezonen
- Ausstattung der Cafeteria

Wegen des damit verbundenen personellen und zeitlichen Aufwands wurden in den anderen Geschäftsbereichen stichprobenweise Inventuren durchgeführt. Dabei war darauf zu achten, dass aus den gesammelten Daten später realistische Durchschnittswerte für eine plausible Berechnung des Bilanzwertes abgeleitet werden konnten. So sind etwa die durchschnittlichen Werte für die Ausstattung eines Büroarbeitsplatzes auf der Basis von Inventuren im Gesundheitsamt und im Veterinäramt sowie neuester Büromöbelpreise ermittelt worden. Ähnlich wurde bei der Wertermittlung für die Ausstattung eines Klassenraumes für den theoretischen Unterricht verfahren. Somit waren zum Bilanzstichtag nur noch die Zahlen der Büroarbeitsplätze und der Theorie-Klassenräume zu ermitteln.

Die Filme, CD's und DVD's des Medienzentrums wurden anhand der dort geführten Listen durch eine Buchinventur erfasst. Die Archivierungs- und Vorführeinrichtungen sind anlässlich der grundsätzlichen Inventur für besondere Ausstattungsgegenstände in den Fachämtern inventarisiert worden.

Die Ausarbeitung, Organisation und Umsetzung der vollständigen körperlichen, aber auch der stichprobenweisen Inventuren wurde durch einen Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamtes beratend begleitet. Dies gilt auch für die Wertermittlung und die Wertstellung in der Eröffnungsbilanz.

Bezüglich der Bewertung der BGA wurden die Inventurvereinfachungsverfahren nach § 29 Abs. 2 bis 4 GemHVO angewendet. Unter Hinweis auf den geringen Anteil der BGA an der Bilanzsumme und der Menge der einzelnen Anlagegüter war es aus Gründen der Wirtschaftlichkeit geboten, sämtliche Vereinfachungsmöglichkeiten zu nutzen. Selbstverständlich waren auch dabei die GoB zu beachten.

Die Wertermittlung erfolgte fast ausschließlich auf der Grundlage von Wiederbeschaffungswerten oder zeitnahen Vergleichswerten. Auf eine Indizierung wurde verzichtet. Die Gründe hierfür wurden bereits unter Ziffer 10.1 dieses Berichtes dargelegt.

Die Vorgehensweise bei der Inventur und der Bewertung der BGA ist in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz ausführlich und für den fachkundigen Dritten verständlich dargestellt und erläutert. Sie enthält neben der Beschreibung der Methode in den einzelnen Geschäftsbereichen auch die Gründe, die zu der angewendeten Vorgehensweise geführt haben. Wenn pauschale Werte errechnet worden sind, so sind die Ermittlung der für die Berechnung erhobenen Daten und die statistisch-mathematischen Rechenschritte zur Bestimmung der Bilanzwerte ausreichend deutlich beschrieben.

Werden aus den Einzelwerten bestimmter BGA Festwerte gebildet, so hat dies zur Folge, dass künftig keine Abschreibungen anfallen. Zum Ausgleich wird der ermittelte Wiederbeschaffungswert um 50 % gekürzt. Dies entspricht der mittleren Abnutzung und durchschnittlichen Restnutzungsdauer der betroffenen BGA.

Bei den Medien (= Filme, CD's, DVD's etc.) wurde eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren festgesetzt. In Ermangelung konkreter Vorgaben war die Gesamtnutzungsdauer für diese Anlagegüter unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Die Gründe für diese Vorgehensweise ergeben sich aus der Dokumentation.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung wurden die Inventurunterlagen insbesondere auf die Vollständigkeit der Erfassung betrachtet. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die BGA nicht vollständig erfasst worden wären. Die Bewertungsmethoden sind in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz ausführlich beschrieben. Die Anwendung von Vereinfachungsverfahren bei der Erfassung und bei der Bewertung wird jeweils erläutert und begründet.



➤ **Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

**Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

1.2.8 *Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau*

**Bilanzsumme: 5.887.121,00 €** (=1,71 % der Bilanzsumme)

**Definition, Erfassung und Bewertung**

Geleistete Anzahlungen sind zu bilanzieren, wenn geldliche Vorleistungen auf noch zu erhaltende Sachanlagen bestehen. Dies ist nach der Darstellung der Verwaltung nicht der Fall.<sup>103</sup> Auch der Prüfung sind keine geldwerten Vorleistungen bekannt,

Gemäß einer Umfrage bei den Fachämtern bestanden keine bilanzwirksamen Vorgänge, die dem Bilanzposten "Anlagen im Bau" zuzuordnen waren. Lediglich im Rahmen des PPP-Projektes wurden vom Fachamt Investitionsmaßnahmen vorgenommen, deren Wert zu bilanzieren war. Dem Bilanzansatz stehen "Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften" in Höhe von 5.013.355,12 Euro gegenüber. Bezüglich der Art und Weise der Bilanzierung von PPP-Projekten der vorliegenden Rechtsnatur wird auf die ausführlichen Erklärungen zu der vorgenannten Bilanzposition der Verbindlichkeiten verwiesen.

**Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Dem RPA liegen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die vorgenommene Bilanzierung sprechen. Die Meinung des Wirtschaftsprüfers wird übernommen. Übereinstimmend mit der GPA haben somit die Herstellungskosten aus Anlagen im Bau eine entsprechende Gegenbuchung auf dem Verbindlichkeitenkonto zur Folge.

<sup>103</sup> Ziff. 8.1 der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz

### 10.1.3 Finanzanlagen

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

- 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen*
- 1.3.2 Beteiligungen*
- 1.3.3 Sondervermögen*
- 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens*
- 1.3.5 Ausleihungen*

**Bilanzsumme: 87.107.720,17 €** (= 25,23 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Die Finanzanlagen machen neben den Sachanlagen den zeitgrößten Teil des Anlagevermögens des Kreises Düren aus. Aus dem Anteil der Finanzanlagen am Anlagevermögen ist abzulesen, in welchem Umfang und in welchen Rechtsformen der Kreis Düren auf Grund seiner Organisationshoheit seine Aufgaben im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Betriebe verselbstständigt hat und dafür Finanzinvestitionen leistet. Die Anteile an verbundenen Unternehmen, die Beteiligungen usw. sind unter den entsprechenden Bilanzpositionen zu bilanzieren, und zwar unabhängig davon, auf welcher Rechtsgrundlage die Einrichtung solcher Betriebe erfolgt ist.

Die Inventur erfolgte durch die betroffenen Organisationseinheiten.

Bei der Bewertung blieben folgende Finanzanlagen unberücksichtigt:

- die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände (§ 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW)
- die Wasser- und Bodenverbände<sup>104</sup> sowie
- die Landschafts- und Regionalverbände.

Die Festsetzung der zu bilanzierenden Werte der Finanzanlagen erfolgte anhand der von Wirtschaftsprüfungsunternehmen erstellten *Gutachten*. Dabei wurde unter Berücksichtigung der Zweckbestimmung der Beteiligung das Ertragswert- oder das Substanzwertverfahren angewendet. Die jeweils angewandte Bewertungsmethode ergibt sich aus der Dokumentation. Auch die Zweckverbände gehören zu den Organisationen, die je nach Einfluss des Kreises Düren den entsprechenden Bilanzposten zuzuordnen sind. Die jeweilige Vorgehensweise ist in der Dokumentation zum jeweiligen Wertgutachten ausreichend erläutert bzw. in den herangezogenen Unterlagen der Kämmerei plausibel dargestellt und begründet.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Sämtliche Gutachten der Wirtschaftsprüfungsunternehmen lagen der Rechnungsprüfung vor und wurden eingehend ausgewertet sowie auf ihre Plausibilität und Konformität mit den gesetzlichen Vorgaben überprüft. Sie enthalten die Begründung für die angewandte Bewertungsmethode, die Berechnung des derzeitigen Wertes des Vermögens und die Dokumentation der Vorgehensweise einschließlich der Aufklärung über die Gründe für die getroffene Wertbestimmung. Anlässlich der Prüfung ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass weitere Finanzanlagen beim Kreis Dü-

<sup>104</sup> Auf Ziffer 4.1.3.5.2.4 der Handreichung zu § 41 GemHVO wird verwiesen. Danach können Wasser- und Bodenverbände wegen des mit der Mitgliedschaft verbundenen Wegfalls der kommunalen Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft einbezogen werden.



ren vorhanden sind oder dass die Wertfestsetzung fehlerhaft wäre. Nach den Erkenntnissen der Prüfung sind die Finanzanlagen vollständig erfasst und unter Anwendung der einschlägigen Vorschriften einzeln und richtig bewertet worden.

### ➤ Anteile an verbundenen Unternehmen

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

##### 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen

**Bilanzsumme: 74.504.869,56 €** (= 21,58 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Der größte Teil der Finanzanlagen sind mit 85 % die Anteile an verbundenen Unternehmen. Hierunter fallen Anteile an öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Unternehmen, die vom Kreis Düren in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Organisationen herzustellen und die unter seiner Kontrolle stehen. Es handelt sich somit um die Beteiligungen, die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind. Gemäß § 50 GemHVO sind Unternehmen und Einrichtungen voll zu konsolidieren, wenn

- sie unter einheitlicher Leitung des Kreises Düren stehen oder
- ihm die Mehrheit der Stimmrechte zusteht oder
- ihm das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- bzw. Aufsichtsorgans zu bestellen oder
- ihm das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines Beherrschungsvertrages bzw. einer Satzung auszuüben.

An welchen Unternehmen oder Einrichtungen der Kreis Düren zum Bilanzstichtag in welchem Umfang beteiligt war, ergibt sich aus dem Beteiligungsbericht 2007. Welche Unternehmensbeteiligungen in die Bilanzposition "Anteile an verbundenen Unternehmen" aufgenommen wurden und mit welchem Wert dies zu erfolgen hatte, wurde durch private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ermittelt.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Anlässlich der Prüfung wurde besonderes Augenmerk auf die Vollständigkeit der Erfassung und die angewendeten Bewertungsverfahren gelegt. Eine umfassende Prüfung der Wertberechnungen erfolgte stichprobenweise.

In den der Prüfung vorliegenden *Berichten/Gutachten* der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist der Bewertungsvorgang jeweils ausführlich dokumentiert und für die Prüfung nachvollziehbar beschrieben. In den Dokumentationen waren insbesondere das eingesetzte Bewertungsverfahren, die berücksichtigten grundlegenden Daten und das Berechnungsergebnis hinreichend begründet und beschrieben.

Die zur Ermittlung der angegebenen Werte eingesetzten Verfahren werden jeweils als hinreichend geeignet angesehen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte, die Richtigkeit der Berechnungsvorgänge und der Ergebnisse in Frage zu stellen.

## ➤ Beteiligungen

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 1.3.2 Beteiligungen

**Bilanzsumme: 11.581.799,77 €** (= 3,36 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Ein weiterer Teil der Finanzanlagen sind die Beteiligungen. Hierunter fallen alle Anteile an öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Unternehmen, die vom Kreis Düren zwar in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Organisationen herzustellen, aber nur bedingt unter seiner Kontrolle stehen. Es handelt sich somit um die Beteiligungen, die nicht im Gesamtabchluss nach § 50 GemHVO zu konsolidieren sind. Gemäß § 55 Abs. 6 GemHVO können diese Beteiligungen nach der Eigenkapitalspiegelmethode bewertet werden. An welchen Unternehmen oder Einrichtungen der Kreis Düren zum Bilanzstichtag in welchem Umfang beteiligt war, ergibt sich aus dem Beteiligungsbericht 2007. Welche Unternehmensbeteiligungen in die Bilanzposition "Beteiligungen" aufgenommen wurden und mit welchem Wert dies zu erfolgen hatte, wurde durch private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ermittelt.

Die in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz aufgelisteten Beteiligungen sind vollständig. Allerdings ist daraus das Bewertungsergebnis nicht ersichtlich. Zur Vervollkommen dieser Aufstellung soll die folgende Tabelle der Einzelposten dienen.

Kürzel	Bezeichnung	Bilanzsumme	Grundlage
AGIT	Aachener Gesellschaft für Innovation und Technologietransfer mbH		
AVV	Aachener Verkehrsverbund GmbH (s. Zweckverband AVV)		
DDG	Dürener Deponiegesellschaft mbH		
EwiG	Entwicklungsgesellschaft Indeland gGmbH		
	EuRegionale 2008 Agentur GmbH		
EWV	Energie- und Wasserversorgung GmbH		
GWS	Gesellschaft für Wirtschafts- und Strukturförderung im Kreis Düren mbH		
	Krankenhaus Düren gGmbH		
SEV	Standortentwicklungsgesellschaft Vogelsang mbH		
TZJ	Technologiezentrum Jülich GmbH		
VkA	Verband der kommunalen Aktionäre des RWE GmbH		
	Erftverband		
KDVZ	Kommunale Datenverarbeitungszentrale Rhein-Erft-Rur		
	Studieninstitut für kommunale Verwaltung Aachen		
WVER	Wasserverband Eifel-Rur		
	Zweckverband AVV (Aachener Verkehrsverbund)		
ZEW	Zweckverband AVV Entsorgungsregion West		
	Zweckverband Sparkasse Düren		



### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Anlässlich der Prüfung wurde insbesondere auf die Inventur aller Beteiligungen und das angewendete Bewertungsverfahren geachtet. Die in den Gutachten der Wirtschaftsprüfer und in den Vermerken der Verwaltung vorgenommenen Wertberechnungen wurden geprüft.

Die anlässlich der Prüfung eingesehenen Berichte und Vermerke enthalten ausführliche Angaben über den Bewertungsvorgang. Dieser ist jeweils dokumentiert und für die Prüfung nachvollziehbar beschrieben. Es werden dabei vor allem das eingesetzte Bewertungsverfahren, die berücksichtigten grundlegenden Daten und das Berechnungsergebnis hinreichend kommentiert.

Es ergaben sich anlässlich der Prüfung keine Anmerkungen. Die eingesetzten Verfahren zur Ermittlung der Bilanzwerte werden jeweils als hinreichend geeignet angesehen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln. Anhaltspunkte, die gegen die Richtigkeit der Berechnungsvorgänge und der Ergebnisse sprechen würden, ergaben sich nicht.

#### **➤ Sondervermögen**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

##### *1.3.3 Sondervermögen*

Nach der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz hat der Kreis Düren kein dieser Bilanzposition zuzuordnendes Vermögen. Dem Prüfungsamt ist nichts Gegenteiliges bekannt.

#### **➤ Wertpapiere des Anlagevermögens**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

##### *1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens*

Der Kreis Düren selbst besitzt keine Wertpapiere. Diese wurden sämtlich den Beteiligungsgesellschaften übertragen.

#### **➤ Ausleihungen**

#### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO**

##### *1.3.5 Ausleihungen*

<i>1.3.5.1</i>	<i>an verbundene Unternehmen</i>
<i>1.3.5.2</i>	<i>an Beteiligungen</i>
<i>1.3.5.3</i>	<i>an Sondervermögen</i>
<i>1.3.5.4</i>	<i>Sonstige Ausleihungen</i>

**Bilanzsumme: 1.021.050,84 € (= 0,3 % der Bilanzsumme)**

### Definition, Erfassung und Bewertung

Einen weiteren Teil der Finanzanlagen bilden die Ausleihungen. Hier werden die durch Hingabe von Kapital erworbenen langfristigen Forderungen dargestellt. Beim Kreis Düren bestehen nur "Sonstige Ausleihungen" in Form von gewährten Darlehen

- für den Altenheimbau
- an Empfänger von Leistungen nach dem SGB II und SGB XII
- für Beschäftigte und Beamte (= Arbeitgeberdarlehen)
- und Anteile an Genossenschaften

Die Erfassung (Inventur) der hingegebenen Darlehen erfolgte durch die Fachämter. Anhand der vorliegenden Aufstellungen (Inventar) wurden die Bilanzansätze ermittelt.

Neben den Darlehen fallen unter die Ausleihungen auch alle Anteile an öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Unternehmen, die vom Kreis Düren zwar in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Organisationen herzustellen, aber seiner Kontrolle entzogen sind. Es handelt sich somit um die Beteiligungen, die den nicht wirtschaftlichen Beteiligungen unter Ziffer 1.3.1 bis 1.3.4. der Bilanz zuzuordnen sind und die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden. Hierunter sind insbesondere Genossenschaftsanteile zu zählen.

Zur Vervollständigung der Dokumentation und des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Gesamtbetrages der sonstigen Ausleihungen soll die folgende Aufstellung der darin enthaltenen Einzelposten dienen:

Bezeichnung	zuständiges Fachamt	Saldo am 31.12.2007
Arbeitgeberdarlehen	Amt 10/Amt 20	72.644,44 Euro
Anteil Wohnungsbaugenossenschaft	Amt 20	2.050,00 Euro
Darlehen für Altenheimbau	Amt 50	762.293,93 Euro
Darlehen nach SGB XII	job-com	184.062,47 Euro
Summe:		1.021.050,84 Euro

Die Darlehen sind mit ihrem offenen Saldo zum 31.12.2007 von den Fachämtern schriftlich aufgelistet an die Kämmererei gemeldet worden. Die Auflistungen bilden das Inventarverzeichnis.

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

In die Prüfung wurden insbesondere die Inventarlisten der Fachämter einbezogen. Nach stichprobenweiser Durchsicht der Aufstellungen kann mit hinreichender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, dass die Erfassung vollständig und richtig erfolgt ist. Weiterhin wurde der für die gemeinnützige Wohnungsbaugenossenschaft für Stadt und Kreis Düren erstellte Bericht der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über den Bewertungsvorgang eingesehen. Er enthält eine ausführliche und für die Prüfung nachvollziehbare Aussage über das eingesetzte Bewertungsverfahren, die berücksichtigten grundlegenden Daten und das Berechnungsergebnis.

Die eingesetzten Verfahren zur Ermittlung der Bilanzwerte werden jeweils als hinreichend geeignet angesehen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Ausleihungen zu vermitteln. Anhaltspunkte, die gegen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Inventurunterlagen und die Inventurergebnisse sprechen würden, ergaben sich nicht.



## 10.2 Umlaufvermögen

### 10.2.1 Vorräte

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

##### 2.1 Vorräte

**Bilanzsumme: 30.752 €** (< 0,01 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Inventur und Bewertung

Unter der Bilanzposition der Vorräte versteht man Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie unfertige Erzeugnisse und Leistungen. Vorräte werden in der Regel zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung durch den Kreis Düren angeschafft.

Im Vorfeld zur Eröffnungsbilanz hat die Kämmerei mit Schreiben vom 20.11.2007 dargelegt, dass der Kreis Düren insbesondere über Vorräte in Form von Papier, Streusalz und Kraftstoffen verfügt. U.a. aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und durch den enormen Erfassungsaufwand begründet, wurde vorgeschlagen, in der Eröffnungsbilanz einen Wertansatz von **0 €** für die Bilanzzeile Vorräte zu wählen.

Das RPA hat mit Schreiben vom 23.01.2008 dargelegt, dass der Verzicht auf eine Erfassung der Vorräte gesetzlich nicht herzuleiten ist und auf die Pflicht hingewiesen, diese gem. § 92 Abs. 3 GO iVm. § 54 Abs. 1 GemHVO mit dem *vorsichtig geschätzten Zeitwert* im Rahmen einer Inventur gem. § 28 GemHVO zu bewerten. Auf die Möglichkeit der Anwendung von Inventurvereinfachungsmethoden gem. § 29 GemHVO wurde hingewiesen. Die Kämmerei hat daraufhin mit Schreiben vom 02.04.2008 die Erfassung und Bewertung der Vorräte beschrieben und ist zu einem Ansatz für die Bilanzzeile in Höhe von **30.752 €** gelangt.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Der Anhang und die Dokumentation der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 weisen Vorräte für Streusalz (24.752 €) und Kraftstoffe (6.000 €) aus. Die Unterlagen der Kämmerei bezüglich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe wurden stichprobenartig geprüft. Aus Sicht des RPA bestehen prüfseitig keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Angaben.

Das RPA hat festgestellt, dass in der Eröffnungsbilanz keine unfertigen Leistungen ausgewiesen werden<sup>105</sup>. In fast allen Bereichen der Verwaltung können am Bilanzstichtag unfertige Leistungen vorliegen. In Übereinstimmung mit der GPA kommt das RPA zum Schluss, dass eine Inventur der unfertigen Leistung durch die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung begünstigt wird – bislang kommt diese beim Kreis Düren nur in Teilbereichen zum Einsatz.

Die GPA hält für die Eröffnungsbilanz eine Schätzung der unfertigen Leistungen für ausreichend. Das RPA vertritt die Auffassung, dass Schätzwerte – zumindest auf der Aktivseite der Bilanz - vermieden werden sollten. Aufgrund der Zeitspanne zwischen Bilanzstichtag und Erstellungszeitpunkt ist eine Erhebung kaum noch möglich. Da sich der Kreis Düren durch das Weglassen eines Ansatzes in der Eröffnungsbilanz

<sup>105</sup> hierbei handelt es sich um Tätigkeiten des Kreises Düren, die vor dem Bilanzstichtag erbracht, aber noch nicht abgerechnet wurden und als „unvollständig“ angesehen werden müssen. Diese Teilleistungen sind zu bewerten.

„ärmer“ rechnet, bestehen prüfseitig zunächst keine Bedenken gegen diese Vorgehensweise. Dies entspricht ebenfalls dem Vorsichtsprinzip nach § 32 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO.

Im Rahmen der Prüfung der Jahresabschlüsse wird das RPA allerdings zukünftig auch die Erhebung der unfertigen Leistungen fordern.

**Anmerkung**

Unter Berücksichtigung des GoI der Vollständigkeit und zur Erhöhung der Aussagekraft der zukünftigen Schlussbilanzen sind in der Bilanzzeile 2.1 *Vorräte* ebenfalls die unfertigen Leistungen von der Verwaltung zu erheben und auszuweisen.



## 10.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

### ➤ Öffentlich-rechtliche Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

- 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
  - 2.2.1 Öffentl.-rechtl. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen,
    - 2.2.1.1 Gebühren,
    - 2.2.1.2 Beiträge,
    - 2.2.1.3 Steuern,
    - 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,
    - 2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,

**Bilanzsumme: 4.340.410,66 €** (= 1,26 % der Bilanzsumme)<sup>106</sup>

#### Definition, Inventur und Bewertung

Die Bilanzposition Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen (ö.r. Forderungen) beinhaltet in der Regel den Teil der Forderungen, der aus der *hoheitlichen Tätigkeit* der Verwaltung entsteht. Wie aus den einzelnen Bilanzzeilen abgelesen werden kann, handelt es sich um die "klassischen" Einnahmearten der Verwaltung. Außer in der Bilanzzeile 2.2.1.2 *Beiträge* werden in allen Zeilen Werte ausgewiesen.

Die Übernahme der Forderungen aus der kameralen Jahresrechnung fand im Zeitraum Dezember 2007 bis Januar 2008 statt und wurde durch das RPA prüfseitig begleitet. Zum Abschluss wurde bereits die summarische Vollständigkeit der Übertragung festgestellt. Die in der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 ausgewiesenen Werte wurden komplett aus der Jahresrechnung 2007 übernommen<sup>107</sup>. Weitere ö.r. Forderungen wurden nicht von den Fachämtern gemeldet.

Aus dem in § 32 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO verankerten Vorsichtsprinzip leitet sich u.a. auch das in § 35 Abs. 7 GemHVO aufgeführte *strenge Niederstwertprinzip* für das Umlaufvermögen / die Forderungen ab. Forderungen müssen zum Bilanzstichtag u.a. mit Hilfe des Wertaufhellungsprinzips bewertet werden<sup>108</sup> - was durch die Kämmerei in drei Schritten vollzogen wurde:

1. Fehler aus der kameralen Jahresrechnung wurden ausgebucht
2. Personenforderungen > 2.000 €, die nicht werthaltig waren, wurden berichtigt
3. pauschale Abschläge wurden gebildet und von den Forderungen abgezogen

Die Schritte 2. und 3. sind auch unter den Begriffen Einzelwertberichtigung (EWB) und Pauschalwertberichtigung (PWB) bekannt. Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz<sup>109</sup> ist mit Schritt 1 ein Betrag von 240.035 € berichtigt worden. Die EWB und PWB verteilen sich wie folgt:

<sup>106</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 3.949.855 €

<sup>107</sup> zur Beschreibung des Verfahrens s. Kapitel 3.8.3 des Prüfberichts über die Jahresrechnung 2007

<sup>108</sup> auch *beizulegender Stichtagswert* genannt

<sup>109</sup> s. Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. B, Abs. 2.3, S. 97

öffentlich-rechtliche Forderungen	EWB / PWB <sup>110</sup>
2.2.1.1 Gebühren	7.536,74 € / 251.929,28 €
2.2.1.3 Steuern	2.129,00 € / 1.844,06 €
2.2.1.4 Ford. a. Transferleistungen	33.015,51 € / 91.233,31 €
2.2.1.5 sonstige ö.-r. Forderungen	41.071,66 € / 214.283,91 €
<b>Summe:</b>	<b>83.752,91 € / 559.290,56 €</b>

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Die Übernahme der Forderungen aus der kameralen Jahresrechnung wurde einer intensiven Prüfung durch das RPA unterzogen. Dabei lag ein Fokus auf der Prüfung der nachfolgenden Gleichung:



Die Übereinstimmung konnte durch das RPA festgestellt werden. Ebenfalls wurde die Aufteilung der Forderungen auf die verschiedenen Bilanzzeilen nachvollzogen. Mit Schreiben vom 13.02.2009 hat das RPA erneut darauf hingewiesen, dass eine Vielzahl der Forderungen auf „Sammelleinahmearten“ geführt werden<sup>111</sup>. Dies gilt es grundsätzlich zu vermeiden. Insgesamt konnte das RPA keine Anhaltspunkte feststellen, die gegen die Korrektheit der Übernahme sprechen.

Nach der Übertragung hat die Kämmerei Korrekturen am Forderungsbestand vorgenommen<sup>112</sup>. Die Kämmerei hat dem RPA eine Liste der korrigierten Forderungen vorgelegt, aus der sich der Betrag in Höhe von 240.035 € ableiten lässt. Die meisten Fehler wurden über die Listen festgestellt, die für die EWB gefertigt und an die Fachämter zur Überprüfung gesendet wurden. Im Gegensatz zu den EWB bestand jedoch nie eine Forderung.

Im Rahmen der EWB wurden von der Verwaltung alle Personenforderungen ab einem Betrag von **2.000 €** auf Werthaltigkeit überprüft.

### Anmerkung

Das RPA hat im Vorfeld der Erstellung der Eröffnungsbilanz in Abstimmung mit der GPA die Prüfung der Personenforderungen ab einem Betrag von **1.000 €** gefordert. Bei der Prüfung der Listen durch die Fachämter werden Systemfehler aufgedeckt und können korrigiert werden. Der Aufwand steht auch bei Herabsetzung der Betragsgrenze in einem vernünftigen Kosten-Nutzen-Verhältnis.

Die Erhebung der EWB wurde stichprobenartig überprüft. Die Eingabe in die Finanzsoftware erfolgte vorschriftsmäßig auf Passivkonten, die mit den Forderungs-

<sup>110</sup> es werden die PWB ausgewiesen, die in der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 ausgewiesen wurden. Diese wurden durch die Kämmerei im Rahmen der Änderung der Eröffnungsbilanz um ca. 155.000 € erhöht

<sup>111</sup> s.a. Kapitel 3.8.3 des Prüfberichts über die Jahresrechnung 2007

<sup>112</sup> zB. bei Doppelerfassungen von Geschäftsvorfällen in Vorjahren



konten saldiert werden. Bezogen auf Ermittlung der EWB und Erfassung im System liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit sprechen.

Die Systematik der PWB wurde in Zusammenarbeit mit dem RPA entwickelt. Dabei ist besonders positiv anzumerken, dass ein System aufgebaut wird, dass auf kreiseigenem Datenbestand basiert. Aufgrund der Tatsache, dass sich das Bewertungssystem im Aufbau befindet und zT. die Wertebasis noch nicht vollständig ist, spricht das RPA folgende Empfehlung aus:

Bei der PWB sollte eine Mindestbereinigung von 5% je Forderungsgruppe angesetzt werden, um eventuelle Spitzen aus der (noch) unvollständigen Wertebasis abzumildern.

Bei der Prüfung der PWB hat das RPA festgestellt, dass in drei Fällen die falsche Wertebasis zur Berechnung herangezogen wurde. Die Änderungsliste vom 27.04.2009 umfasst daher eine entsprechende Verringerung der Bilanzzeile 2.2.1 *Öffentl.-rechtl. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen*. Die Verwaltung ist dieser Forderung nachgekommen, sodass kein Grund für eine Feststellung vorliegt. Darüber hinaus liegen dem RPA bezogen auf Ermittlung der PWB und Erfassung im System keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit sprechen.

Mit Änderungsliste vom 27.04.2009 wurden darüber hinaus noch zwei Verschiebungen aus der Bilanzposition 2.2.2 *privatrechtlichen Forderungen* gefordert:

- Forderungen nach § 107b BeamtVG iHv. 485.087 €
- Forderung aus einer Erstattung der Rheinischen Versorgungskasse iHv. 57.698 €

Die Kämmerei hat die Umverteilung vorgenommen, sodass diese Forderungen aus Sicht des RPA nunmehr korrekt dargestellt werden. Aufgrund der Ausführungen der Kämmerei zu den negativen offenen Posten in Höhe von 13.286 € hat sich die Erhöhung der Forderung aus der Änderungsliste vom 27.04.2009 erledigt.

Zum Themenkomplex *Forderungen aus Transferleistungen* hat das RPA am 11.06.2008 eine mit der GPA abgestimmte Ausarbeitung bezogen auf die Bilanzierung von Forderungen – im Speziellen Darlehen - aus den delegierten Bereichen des SGB II und SGB XII - gefertigt und der Verwaltung zukommen lassen. Mit Schreiben vom 17.03.2009 wurde die Kämmerei um Auskunft gebeten, ob entsprechende Sachverhalte in der Eröffnungsbilanz erfasst wurden. Die Kämmerei hat daraufhin mit Schreiben vom 02.04.2009 mitgeteilt, dass sie die Darlehen für kaum werthaltig einstuft und daher der Erfassungsaufwand in keinem Verhältnis zum Informationsgehalt stehe. Nach Abstimmung mit dem Innenminister wurde auf eine Erhebung verzichtet.

Diese Vorgehensweise ist mit dem GoI der Vollständigkeit nicht vereinbar. Aus Sicht des RPA bestehen Zweifel an der Werthaltigkeit der Darlehen. Da der Innenminister derzeit keine Notwendigkeit für eine Erhebung des Datenbestandes zwischen Kreis und kreiseigenen Kommunen sieht und der Kreis Düren sich mit der Nichterfassung der Forderungen eher "ärmer" rechnet, spricht das RPA für diesen Fall *keine* Feststellung aus.

## ➤ Privatrechtliche Forderungen

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,

...

2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,

2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,

2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,

2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,

2.2.2.4 gegen Beteiligungen,

2.2.2.5 gegen Sondervermögen,

**Bilanzsumme: 599.634,91 €<sup>113</sup>** (= 0,17 % der Bilanzsumme)

### Definition, Inventur und Bewertung

Die Bilanzposition 2.2.2 *privatrechtliche Forderungen* (pr. Forderungen) beinhaltet in der Regel den Teil der Forderungen, der nicht auf dem *hoheitlichen Handeln* der Verwaltung beruht. Sie unterscheiden sich in Menge und Höhe deutlich von den öffentlich-rechtlichen Forderungen. Es handelt sich häufig um Einzelsachverhalte, wie beispielsweise Schadensersatzansprüche. Nur ein geringer Teil der pr. Forderungen lässt sich aus den Daten der kameralen Jahresrechnung überleiten. Vor allen Dingen die Bilanzzeile 2.2.2.2 *Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich* beinhaltet Sachverhalte, die in der Kameralistik (noch) nicht zu Buchungen geführt haben und von den Fachämtern gemeldet werden mussten. In den Bilanzzeilen 2.2.2.3 *gegen verbundene Unternehmen*, 2.2.2.4 *gegen Beteiligungen*, 2.2.2.5 *gegen Sondervermögen* werden keine Werte ausgewiesen.

Auch in dieser Bilanzposition wurden durch die Verwaltung Berichtigungen vorgenommen<sup>114</sup>:

<b>privatrechtliche Forderungen</b>	<b>EWB / PWB</b>
2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich	0,00 € / 11.231,09 €
2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich	0,00 € / 37,08 €
<b>Summe:</b>	<b>0,00 € / 11.268,17 €</b>

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Aufgrund des aus Sicht des RPA sehr hohen Bilanzwertes in der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 wurden die ausgewiesenen Forderungen einer intensiven Prüfung unterzogen mit dem Ergebnis, dass in die Änderungsliste vom 27.04.2009 folgende Korrekturen aufgenommen wurden:

1. Forderung gegen Land aus der Pensionsrückstellung u.a. für Beamte aus dem Bereich der Versorgungskasse iHv. 1.280.000 €  
-> **entfällt korrespondierend mit dem Wegfall der Rückstellung**

<sup>113</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 3.288.466 €

<sup>114</sup> Es wird auf die Ausführungen zu Bilanzzeile 2.2.1 *Öffentl.-rechtl. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen* verwiesen.



2. Forderung aus der Auflösung des KVR Fonds iHv. 866.046 €  
-> **keine privatrechtliche Forderung, daher Ausweis in Zeile 2.2.3**
3. Forderungen für Beamtenpensionen gem. § 107b BeamtVG iHv. 485.087 €  
-> **keine privatrechtliche Forderung, daher Ausweis in Zeile 2.2.1**
4. Forderung aus Rückerstattung der Rhein. Versorgungskasse iHv. 57.698 €  
-> **keine privatrechtliche Forderung, daher Ausweis in Zeile 2.2.1**

Die Kämmerei hat die Reduzierung bzw. die Umverteilung der Forderungen vorgenommen, sodass diese aus Sicht des RPA nunmehr korrekt dargestellt werden.

Bezüglich der Wertberichtigungen bleibt festzustellen, dass lediglich PWB durchgeführt wurden. Gründe für Wertkorrekturen und EWB waren dem RPA nicht ersichtlich. Bezogen auf die Ermittlung der PWB und die Erfassung im System liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit sprechen.

### ➤ Sonstige Vermögensgegenstände

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

*2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,  
2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände*

**Bilanzsumme: 2.556.375,61 €<sup>115</sup>** (= 0,74 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Inventur und Bewertung

Die Bilanzzeile 2.3 *sonstige Vermögensgegenstände* lässt sich zunächst durch Abgrenzung zu den restlichen Forderungen definieren. Es handelt sich um eine Sammelposition, die alle Sachverhalte erfasst, die nicht vorrangig in einer anderen Forderungszeile auszuweisen sind. Darunter fallen insbesondere

- ungeklärte Zahlungsausgänge (UZA),
- zum Verkauf stehende immaterielle Vermögensgegenstände oder Sachanlagen
- die antizipative Rechnungsabgrenzung

Die sonstigen Vermögensgegenstände mussten größtenteils im Rahmen der Inventur gem. § 28 Abs. 2 GemHVO neu erfasst werden und wurden von den Fachämtern in Tabellenform gemeldet (zuletzt von der Kämmerei mit E-Mail vom 16.10.2008 aktualisiert). Aufgrund der Tatsache, dass der Erstellungszeitpunkt der Eröffnungsbilanz weit in die erste NKF-Buchungsperiode geschoben wurde, kann davon ausgegangen werden, dass ein Großteil der sonstigen Forderungen iSv. Rechnungsabgrenzungen bereits zu Einzahlungen geführt haben. Die Erfassung und Überprüfung der Sachverhalte fand somit im laufenden Buchungsgeschäft statt.

In dieser Bilanzzeile wurden durch die Verwaltung keinerlei Forderungsberichtigungen<sup>116</sup> vorgenommen.

<sup>115</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 1.958.704 €

<sup>116</sup> Es wird auf die Ausführungen zu Bilanzzeile 2.2.1 *Öffentl.-rechtl. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen* verwiesen.

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Es ist die klare Zielsetzung des RPA, im Sinne des GoI der Klarheit den Ausweis von Sachverhalten in der Bilanzzeile 2.2.3 *sonstige Vermögensgegenstände* auf ein Minimum zu beschränken. Nur auf diesem Wege kann die Eröffnungsbilanz ihre größtmögliche Aussagekraft entfalten. Die Prüfung ergab keinerlei Hinweise auf Sachverhalte, die vorrangig in einer anderen Forderungszeile auszuweisen sind. Es werden fast ausschließlich Sachverhalte der antizipativen Rechnungsabgrenzung ausgewiesen, welche nach den vorliegenden Listen der Fachämter einen Gesamtumfang von 1.889.743 € betragen. Die Ämterlisten wurden stichprobenartig durch das RPA überprüft. Dabei wurden Sachverhalte in einem Gesamtwert von 50.140 € festgestellt, die unter Berücksichtigung einer entsprechenden Verbindlichkeit zu einer Bilanzverlängerung führen. Mit Änderungsliste vom 27.04.2009 hat das RPA die Reduzierung der Bilanzzeile gefordert. Die Kämmerei hat daraufhin die Beträge korrigiert. Des Weiteren hat die Kämmerei bei der Überprüfung festgestellt, dass ein Betrag in Höhe von 218.234 € sowohl bei den antizipativen Rechnungsabgrenzungen als auch in der Bilanzzeile 1.3.5.4 *Ausleihungen* geführt wird. Eine entsprechende Reduzierung der sonstigen Forderungen wurde vorgenommen. Dem RPA liegen darüber hinaus keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen antizipativen Rechnungsabgrenzungen sprechen.

Mit der Änderungsliste vom 27.04.2009 hat das RPA den Ausweis einer Forderung aus der Auflösung des KVR-Fonds in Höhe von 866.046 € in der Bilanzzeile 2.2.3 *sonstige Vermögensgegenstände* oder 2.3 *Wertpapiere des Umlaufvermögens* gefordert, da sich die Forderung nicht auf Privatrecht gründet und daher nicht in der Bilanzzeile 2.2.2.2 ausgewiesen werden kann. Die Kämmerei hat sich im Rahmen der Änderung der Eröffnungsbilanz für einen Ausweis bei den *sonstigen Vermögensgegenständen* entschieden, sodass aus Sicht des RPA diese Forderungen korrekt ausgewiesen werden. Die übrigen Forderungen wurden stichprobenartig überprüft und konnten von der Verwaltung mit entsprechenden Unterlagen begründet werden. Auf die Frage nach EWB und PWB gab die Kämmerei die Auskunft, dass nur werthaltige Forderungen durch die Fachämter zu melden waren. Nahezu alle Posten sind durch entsprechende Einzahlungen im laufenden Jahr ermittelt worden, sodass sich Wertberichtigungen erübrigen.

### 10.2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

##### 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

#### Bilanzsumme: 0 €

Nach den Handreichungen des Innenministers versteht man unter *Wertpapiere des Umlaufvermögens* den Teil der Wertpapiere, der nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Gemeinde dienen soll (Verbleib < 1 Jahr). Laut Anhang zur Eröffnungsbilanz besitzt der Kreis Düren zum Bilanzstichtag 01.01.2008 keine Wertpapiere mit einem Verbleib < 1 Jahr. Die Verwaltung hat mit Erklärung vom 18.05.2009 die Vollständigkeit der Angaben bescheinigt. Es bestehen prüfseitig keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Angaben.



## 10.2.4 Liquide Mittel

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 2.4 Liquide Mittel

**Bilanzsumme: 417.645,83 €** (= 0,12 % der Bilanzsumme)

#### Definition

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

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

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

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

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

Dies vorausgeschickt setzen sich die **liquiden Mittel zum Stichtag 31.12.2007** lt. den ergänzenden Erklärungen der Kämmerei zur EÖB wie folgt zusammen:

• Barkasse	2.794,53 €
• Sparkasse Düren (Konto 114 256)	368.297,21 €
• Postbank	26.365,47 €
• Deutsche Bundesbank	549,74 €
• Portokasse (Frankiermaschine Botenmeisterei)	196,53 €
• Guthaben Schulgirokonten	<u>19.442,35 €</u>
• <b>Gesamte liquide Mittel</b>	<b>417.645,83 €</b>

Der einfachste Weg, die Altbestände des kameralen Systems in das NKF zu überführen, wäre eine 1: 1 Übernahme der K-IRP – Bestände gewesen. Dies war jedoch aus folgenden Gründen nicht möglich:

- zum 01.01.2008 hat ein **Mandantenwechsel** von Mandant 200 zu Mandant 20N stattgefunden
- die **Rücklagen** waren nicht in K-IRP, sondern noch im früheren Verfahren TKA nachgewiesen und
- die sogenannten **Schwebeposten** waren zu berücksichtigen

Insofern erklären sich auch die lt. "Dokumentation zur Eröffnungsbilanz" der Kämmererei bestehenden Differenzen zwischen den Beständen lt. Kontenauszügen und dem Kassenbestand lt. K-IRP. Im einzelnen handelt es sich um folgende Beträge:

⇒ **Zuführung der Rücklagen von Konto 356212 auf Konto 114256 i.H.v. 210.554,29 €**

Die Rücklagen wurden bis Ende 2007 noch im alten Kassenverfahren "TKA" geführt. Nach dem 31.12.2007 mussten wegen der Zuführungen zu den Rücklagen noch Umbuchungen auf das alte HHJ 2007 von Konto 356212 auf Konto 114256 i.H.v. **210.554,29 €** vorgenommen werden. Der Kassenanfangsbestand des Kontos 356212 wurde insofern in der Eröffnungsbilanz entsprechend gemindert.

⇒ **Differenzen aufgrund von "Schwebeposten" i.H.v. 292.263,92 €**

Als Schwebeposten werden solche Beträge bezeichnet, welche die Zahlungsabwicklung (Kreiskasse) bereits im Ist gebucht hat, die aber dem Konto noch nicht gutgeschrieben (z.B. Schecks) bzw. belastet (z.B. Datenträgeraustauschdateien) wurden. Zum Stichtag 31.12.2007 bestanden saldiert noch Schwebeposten i.H.v. **292.263,92 €**, die zwar bereits im Ist gebucht, also im Kassenbestand lt. K-IRP enthalten, dem Girokonto aber noch nicht gutgeschrieben waren. Der Kassenanfangsbestand des Kontos 356212 wurde insofern in der Eröffnungsbilanz entsprechend erhöht.

⇒ **Differenzen aufgrund irrtümlicher Belastung des Kontos 356212 i.H.v. 286.000 €**

Im Bestand des Kontos 114256 lt. Kontoauszug vom 31.12.2007 war ein Betrag i.H.v. **286.000 €** für den Wasserverband Eifel-Rur enthalten, welcher irrtümlich am 27.12.2007 dem Konto 356212 belastet, diesem am 28.12.2007 wieder zugeführt, dem Konto 114256 aber erst zum 02.01.2008 wieder belastet wurde. Der Kassenanfangsbestand des Kontos 114256 wurde insofern in der Eröffnungsbilanz entsprechend gemindert.

⇒ **Differenzen aufgrund Umbuchungen Verwehrkonten i.H.v. 2.511,13 €**

Im Bestand des Kontos 114256 lt. Kontoauszug vom 31.12.2007 war ein Betrag i.H.v. **2.511,13 €** enthalten, welcher auf Umbuchungen im Zuge der Abwicklung der Verwehrkonten beruht. Der Betrag betraf das HHJ 2008, wurde dem Konto 114256 aber bereits am 28.12.2007 gutgeschrieben. Der Kassenanfangsbestand des Kontos 114256 wurde insofern in der Eröffnungsbilanz entsprechend gemindert.

#### **Ermittlung der einzelnen Bestände:**

##### **Barkassenbestand**

Der Sollbestand der Barkasse lt. EÖB beträgt	2.794,53 €
Der Istbestand der Barkasse lt. Tagesabschluss vom 28.12.2007 beträgt	2.794,53 €

Die Beträge stimmen überein.

##### **Bestand Konto 114 256, Sparkasse Düren**



Der Sollbestand lt. EÖB beträgt	368.297,21 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Sparkasse vom 28.12.2007 beträgt	446.254,05 €
<b>Differenz:</b>	<b>77.956,84 €</b>

Diese Differenz ist wie folgt zu erklären:

Der Bestand lt. Kontoauszug vom 28.12.2007 enthielt, wie o.a., einen Betrag i.H.v. - 286.000,00 € für den Wasserverband Eifel-Rur. Dieser ist abzuziehen.

Der Gesamtbetrag der Rücklagen i.H.v. +210.554,29 €, welcher nach dem 31.12.2007 von Konto 356212 auf Konto 114256 umgebucht wurde, ist dem Bestand hinzuzurechnen.

Der Betrag i.H.v. - 2.511,13 €, welcher, wie o.a., auf Umbuchungen im Zuge der Abwicklung der Verwehrkonten zurückzuführen ist, ist von dem Bestand abzuziehen.

**Saldiert ergibt sich der Differenzbetrag i.H.v. - 77.956,84 €.**

Die Beträge stimmen somit überein.

**Bestand Konto 79 1485 03, Postbank**

Der Sollbestand lt. EÖB beträgt	26.365,47 €.
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Postbank vom 28.12.2007 beträgt	26.365,47 €.

Die Beträge stimmen überein.

**Bestand Konto 39501701, Deutsche Bundesbank**

Der Sollbestand lt. EÖB beträgt	549,74 €.
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Bundesbank vom 28.12.2007 beträgt	549,74 €.

Die Beträge stimmen überein.

**Bestände Schulgirokonten**

Der Sollbestand der Schulgirokonten lt. EÖB beträgt	19.442,35 €
Der Istbestand der Schulgirokonten lt. Bestätigung der Sparkasse Düren vom 09.04.2008 hinsichtlich der Kontenstände per 31.12.2007 beträgt	19.442,35 €.

Die Beträge stimmen überein.

**Bestand Portokasse**

Der Sollbestand der Portokasse lt. EÖB beträgt	196,53 €
Der Istbestand der Portokasse lt. Tagesabschluss vom 31.12.2007 beträgt	196,53 €

Die Beträge stimmen überein.

Die in der Eröffnungsbilanz dokumentierten **liquiden Mittel** stimmen mit den Kontoständen per 31.12.2007 überein. Prüfungsfeststellungen ergaben sich nicht.

## 10.3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 3 GemHVO

#### 3. Aktive Rechnungsabgrenzung

**Bilanzsumme: 11.574.385,55 €<sup>117</sup>** (=3,35 % der Bilanzsumme)

#### Definition und Inventur

Die aktiven Rechnungsabgrenzungen sind im Rahmen der Inventur gem. § 53 Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 1 GemHVO komplett neu zu erfassen. Gem. § 42 Abs. 1 GemHVO werden als ARAP vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben ausgewiesen, soweit sie einen **Aufwand** für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie wirken sich also negativ auf zukünftige Jahresabschlüsse aus.

ARAP zählen weder zu den Vermögensgegenständen noch zu den Verbindlichkeiten und unterliegen auch nicht der Bewertung. Ihr Ausweis in der Bilanz ist eine direkte Auswirkung des Periodisierungsprinzips gem. § 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO, welches die Trennung von Zahlungsströmen (Ein- und Auszahlungen) und Ergebnisbuchungen (Ertrag und Aufwand) zwingend vorschreibt. Die ARAP wurden von der Fachämtern über Listen gemeldet.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Dieser Posten setzt sich hauptsächlich aus Vorauszahlungen der Leistungsverwaltung und des Personalbereichs (Beamtengehälter) zusammen:

job-com	7.458.853 €
Sozialamt	2.243.710 €
Jugendamt	1.277.625 €
Personalverwaltung	573.647 €

Die Vorleistungen für das Folgejahr ließen sich zum großen Teil mit Hilfe der Fachverfahren (zB. Loga oder Prosoz) ableiten. Die von den Fachämtern gemeldeten ARAP-Listen liegen dem RPA vollständig vor und wurden stichprobenartig überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass *sonstige Verbindlichkeiten* in Höhe von 23.571 € versehentlich unter ARAP angesetzt wurden. Die Kämmerei hat im Rahmen der Änderung der Eröffnungsbilanz entsprechende Korrekturen vorgenommen.

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

<sup>117</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 11.597.957 €



## 11. Prüfung einzelner Bilanzpositionen - PASSIVA

### 11.1 Eigenkapital

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

- 1.1 Allgemeine Rücklage
- 1.2 Sonderrücklagen
- 1.3 Ausgleichsrücklage
- 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

**Bilanzsumme: 94.718.140,24 € (Gesamt)** (= 27,44 % der Bilanzsumme)

#### Eigenkapital

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

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

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu, da sie auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat. Die Kommune ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird (§ 75 Abs. 7 GO).

#### Allgemeine Rücklage

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

#### Ausgleichsrücklage:

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

Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie soll den Kommunen den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Dies

erfordert, sie so zu bemessen, dass die Kommune auch nach ihrer vollständigen Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dies ohne nähere Prüfung der Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Dabei ist berücksichtigt worden, dass eine dauernde Verringerung des in der Eröffnungsbilanz erstmalig ausgewiesenen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Kommune führt. Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf vom Kreis nur *einmal* bei der Aufstellung seiner Eröffnungsbilanz vorgenommen werden<sup>118</sup>.

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

Aus dem gesonderten Ansatz einer Ausgleichsrücklage als Sonderrücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz lässt sich eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der allgemeinen Rücklage ableiten, weil die allgemeine Rücklage einen „Restposten“ des Eigenkapitals darstellt. Diese mögliche Rangfolge zwischen den Eigenkapitalposten wird durch den gesetzlich vorgeschriebenen Haushaltsausgleich verstärkt und ausgestaltet (§ 75 Abs. 2 GO). Bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gilt nämlich die gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt (§ 75 Abs. 2 S. 3 GO). Dagegen wirkt sich eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht auf den gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleich aus, auch wenn nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO beide Arten der Inanspruchnahme des Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltssatzung bedürfen. Diese Rangfolge bei der Inanspruchnahme von Eigenkapital wird dadurch noch verstärkt, dass in der gemeindlichen Praxis die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf.

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

Bei der Berechnung der **Ausgleichsrücklage** wurde der Durchschnitt der Einnahmen aus den letzten drei Jahren (gemäß Jahresrechnung, Kreisumlage, Zuweisungen etc.) zugrunde gelegt. Da 1/3 dieses Durchschnitts (ca. 50 Mio €) jedoch höher war als 1/3 der Summe des Eigenkapitals, musste diese niedrigere Summe (94 Mio € Eigenkapital x 1/3) als Höchstgrenze angesetzt werden<sup>119</sup>. Unter Anwendung dieser Berechnung ergab sich eine Ausgleichsrücklage von 31.572.713,41 €.

Die Eigenkapitalquoten 1 und 2 werden im Rahmen des Kennzahlenwesens in Kapitel 14. aufgezeigt.

<sup>118</sup> IM NRW Handreichung NKF, zu § 75 Abs. 3 GO

<sup>119</sup> sh. Erläuterungen im Anhang zur ursprünglichen Eröffnungsbilanz (S. 62 f.)



## 11.2 Sonderposten

### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

- 2.1 für Zuwendungen
- 2.2 für Beiträge
- 2.3 für den Gebührenaussgleich
- 2.4 sonstige Sonderposten

**Bilanzsumme: 66.484.687,92 €** (= 19,26 % der Bilanzsumme)

#### Definition, Erfassung und Bewertung

Geldwerte Leistungen, die im Rahmen ihrer Zweckbindung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gegenständen des Sachanlagevermögens im investiven Bereich geleistet wurden, die aber nicht zurückzuzahlen sind, müssen in der Bilanz als Sonderposten ausgewiesen werden. Dabei handelt es sich um Zuwendungen, Zuschüsse, Beiträge, Sponsorengelder, Spenden, Schenkungen und andere rückerstattungsfreie Mitfinanzierungen oder Überlassungen zur Herstellung oder zum Erwerb von Vermögensgegenständen, die nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden dürfen.<sup>120</sup>

Sonderposten dürfen *nicht* von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes abgezogen werden, sondern sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Dadurch wird in der Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage des Kreises vermittelt, welches auch die nicht durch Eigen- oder rückzahlungspflichtiges Fremdkapital finanzierten Investitionen ausweist.

Die Erfassung und Zuordnung von Zuwendungen usw. zur Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände erfolgte im Rahmen der allgemeinen Inventur. Daneben war die Erfassung von gewährten Zuwendungspauschalen aus anderen einschlägigen Quellen erforderlich. Grundlage für die Erfassung bildeten im Wesentlichen

- das örtliche Inventur-Leitkonzept und die danach vorgenommene Inventur
- die Aufstellung des LDS NRW – Datei der ZZW – (LDS-Liste)
- die Gemeindefinanzierungsgesetze
- die ministeriellen Erlasse zur pauschalen Finanzierung von Investitionen (z.B. Straßen, Schulen)
- die örtlichen Haushaltspläne und Jahresrechnungen
- die Zuwendungsbescheide.

Sonderposten sind analog zur Zeitwertermittlung der durch sie erhaltenen Vermögensgegenstände zu bewerten. Daraus ergibt sich, dass ein Sonderposten in gleicher Weise im Verhältnis von Gesamtnutzungsdauer zu Restnutzungsdauer aufzulösen ist, wie der zuschussfinanzierte Gegenstand wertgemindert wird. Die in anderen Rechtsgrundlagen verankerten Zweckbindungszeiten sind für die Beurteilung der Restnutzungsdauer unbeachtlich, weil damit nur eine Mindestzeit zweckgemäßer Nutzung sichergestellt werden soll.

<sup>120</sup> vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO

Die Bewertung der Sonderposten erfolgt somit parallel zum Vermögensgegenstand und bedarf daher grundsätzlich einer konkreten Zuordnung zu einem Wirtschaftsgut. Bei Zuwendungspauschalen ist zum einen eine objektorientierte Zuordnung zu einem bestimmten Investitionsgut oftmals nicht oder nur mit erheblichem Aufwand möglich und zum anderen dadurch bedingt eine Bewertung unter Berücksichtigung des bisherigen Auflösungssumfanges gleichermaßen erschwert.

Die Bewertungsmethoden für die Sonderposten ergeben sich im Einzelnen aus der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Bei Ermittlung und Ansatzbildung der Sonderposten war die Rechnungsprüfung intensiv und prüfbegleitend beteiligt. Anlässlich der Prüfung der Sonderposten ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass diese nicht einzeln und vollständig erfasst und bewertet worden wären.

## **11.2.1 Sonderposten für Zuwendungen**

### **Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO**

#### *2.1 für Zuwendungen*

**Bilanzsumme: 65.412.138,00 €** (= 18,95 % der Bilanzsumme)

Im Wesentlichen handelt es sich bei den in dieser Bilanzposition passivierten Beträgen um Zuwendungen zu Hochbauten und zum Infrastrukturvermögen. Weniger groß sind die Anteile der Zuwendungen zu Maschinen, technischen Einrichtungen, Fahrzeugen, Kunstwerken usw. Die Erfassung der Zuwendungen erfolgte im Rahmen der allgemeinen Inventur der Betriebs- und Geschäftsausstattung. Soweit die Zuwendungen einzelnen Vermögensgegenständen direkt zugeordnet werden konnten, wurde dieser Sachverhalt unmittelbar auf dem Inventurbogen vermerkt.

Die Sonderposten für die im Rahmen der job-com-Erstattungen bezuschussten Arbeitsplätze wurden anhand der Aufstellung des Fachamtes ermittelt und beziffert. Entsprechendes gilt auch für die aus der Ausgleichabgabe finanzierten Arbeitsplätze und technischen Geräte für Schwerbehinderte.

Zu den im Hochbaubereich gewährten Zuwendungen hat das Fachamt anhand der LDS-Liste umfangreiche Ermittlungen angestellt. Diese sind bei der Bewertung der Bauwerke durch den Gutachterausschuss aufgenommen, aber bei der Wertermittlung unberücksichtigt geblieben. Die Auflösung der diesbezüglichen Sonderposten erfolgte analog zu der Abnutzung und der Berechnung der Restnutzungsdauer der Gebäude.

Im Bereich des Infrastrukturvermögens sind dem Kreis Düren erhebliche Zuwendungen zugeflossen. Diese konnten anhand der noch vorhandenen Unterlagen rückwirkend ab dem Jahre 1967 ermittelt werden. Die Erfassung der Zuwendungsbeträge erfolgte aus verschiedenen amtlichen Unterlagen und Nachweisen, wobei darauf geachtet wurde, dass Vergleichsdaten Berücksichtigung fanden.



Im einzelnen wurden folgende Nachweise herangezogen:

- für die Haushaltsjahre 1967 bis 1970  
Höhe der pauschalen Straßenbauzuwendungen für die Landkreise Düren und Jülich nach der in jährlich ergangenen ministeriellen Erlassen vorgenommenen Festsetzung
- für das Haushaltsjahr 1971  
Höhe der pauschalen Straßenbauzuwendungen für die Landkreise Düren und Jülich nach der im ministeriellen Erlass festgesetzten Höhe und Vergleich mit der LDS-Liste
- für die Haushaltsjahre 1972 bis 1982  
Höhe der pauschalen Straßenbauzuwendungen für den Kreis Düren nach der im jährlich ergangenen ministeriellen Erlass festgesetzten Höhe und Vergleich mit der LDS-Liste
- für die Haushaltsjahre 1983 bis 1987  
Höhe der pauschalen Straßenbauzuwendungen für den Kreis Düren nach der LDS-Liste
- für die Haushaltsjahre ab 1988 bis 2007  
Höhe der maßnahmenbezogenen Straßenbauzuwendungen für den Kreis Düren nach der LDS-Liste

Darüber hinaus wurden die Möglichkeiten des Vergleichs mit den Haushaltsplänen und den Jahresrechnungen, soweit diese noch vorlagen, wahrgenommen. Wenn sich dabei Abweichungen ergaben, wurden die Daten der LDS-Liste als maßgeblich angesehen, da nicht garantiert werden kann, dass immer alle Zahlungseingänge durch das Fachamt korrekt der entsprechenden Zuwendungsmaßnahme zugeordnet worden sind und auch das Land und der Bund bei einer Umstellung der Buchhaltung auf ihre eigenen Werte in der LDS-Liste zurückgreifen werden.

In den Fällen der maßnahmenbezogenen Bezuschussung wurden die Sonderposten den betroffenen Straßenstationen zugeordnet und in gleichem Maße aufgelöst wie die Straßenstationen abgenutzt waren. Mit der ab 2008 beginnenden Abschreibung des Infrastrukturvermögens startet parallel die Auflösung der Sonderposten.

Weiterhin sind die Straßen ermittelt worden, die im Rahmen der Umwidmung, also einer Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung, in das Eigentum des Kreises Düren übergegangen sind. Für diese vom Land auf den Kreis Düren übergegangenen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens wurden Sonderposten in Höhe des bilanzierten vorsichtig geschätzten Zeitwertes gebildet.

### *11.2.2 Sonderposten für Beiträge*

*Entfällt.*

### 11.2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

##### 2.3 für den Gebührenaussgleich

**Bilanzsumme: 1.072.549,92 €** (= 0,31 % der Bilanzsumme)

Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraums, die nach § 6 KAG in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, sind gem. § 43 Abs. 6 iVm. § 41 Abs. 4 GemHVO in der Eröffnungsbilanz als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen.

Ein Bilanzausweis hat demnach zu erfolgen, soweit aus "Fehl"-Kalkulationen zurückliegender Abrechnungszeiträume resultierende Verbindlichkeiten noch in späteren Jahren – innerhalb der zulässigen Dreijahresfrist – gebührenmindernd zu berücksichtigen sind.

Vom Kreis Düren wird die kostenrechnende Einrichtung "Rettungsdienst" unterhalten. Ausweislich der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz (vgl. Ziffer 1.2.4.3) ergeben sich nach Mitteilung von Amt 38 bezogen auf die einzelnen Gebührentatbestände Überdeckungen in Höhe von 1.072.549,92 €, die zum 31.12.2007 noch nicht ausgeglichen waren.

Der zu bildende Sonderposten steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Kalkulation der Gebührensätze für die Aufgabenbereiche des Rettungsdienstes. Rettungsdienstbedarfsplan und Gebührenkalkulation hat der Kreis Düren – unter beratender Begleitung durch das Rechnungsprüfungsamt – von einer externen Beraterfirma wahrnehmen lassen. Aufgrund der engen sachlichen Verknüpfung zwischen Bilanzausweis und zeitnahe Kalkulationsverfahren war eine Einzelprüfung dieses Sonderpostens nach Auffassung der Rechnungsprüfung entbehrlich<sup>121</sup>.

### 11.2.4 Sonstige Sonderposten

#### Bilanznachweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

##### 2.4 Sonstige Sonderposten

Im ersten Entwurf der Eröffnungsbilanz wurden Mittelzuflüsse nach § 5 Landschaftsgesetz (LG) iHv. 100.010,43 € passiviert. Dies entsprach einer Auffassung des IM NRW in der 2. Auflage seiner Handreichungen. Die Rechnungsprüfung wies auf die geänderte Vorgabe in der 3. Auflage der Handreichungen hin, wonach Ersatzgelder nach § 5 LG (richtigerweise) zunächst als erhaltende Anzahlungen anzusetzen sind, solange damit noch keine aktivierungspflichtigen Vermögensgegenstände angeschafft wurden. Diese Rechtsauffassung wurde von der GPA NRW geteilt. Die Verwaltung ist dem gefolgt und hat die Position in der korrigierten Eröffnungsbilanz unter 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen.

<sup>121</sup> sh. auch Jahresprüfbericht 2007, Kap. 3.14, S. 60 ff.



## 11.3 Rückstellungen

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

- 3.1 Pensionsrückstellungen
- 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten
- 3.3 Instandhaltungsrückstellungen
- 3.4 Sonstige Rückstellungen

**Bilanzsumme (gesamt): 84.658.187,46 €** (= 24,53 % der Bilanzsumme)

#### 11.3.1 Pensionsrückstellungen

**Bilanzsumme 73.816.254,00 €** (= 21,38 % der Bilanzsumme)

Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 LBG sowie andere Ansprüche außerhalb des BeamtVG kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen (§ 36 Abs. 1 GemHVO).

In der Eröffnungsbilanz des Kreises Düren sind im Einzelnen ausgewiesen:

• <b>Pensionsrückstellung Beamte</b>	<b>27.573.354,00 €</b>
• <b>Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger</b>	<b>30.803.062,00 €</b>
• <b>Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung</b>	<b>7.244.111,00 €</b>
• <b>Beihilferückstellung Versorgungsempfänger</b>	<b>8.195.727,00 €</b>
	<b><u>73.816.254,00 €</u></b>

Der Kreis hat mit der Berechnung vorstehender Rückstellungen die Rheinische Versorgungskasse Köln beauftragt. Mit Hilfe einer durch die HEUBECK AG zur Verfügung gestellten Software und auf der Basis der beim Kreis vorliegenden Daten wurden von der Rheinischen Versorgungskasse Köln die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen zum Stichtag „31.12.2007“ bewertet.

Im Testat zur versicherungsmathematischen Bewertung vom 03.07.2008 hat die HEUBECK AG ihre Bewertungsgrundsätze näher erläutert:

- Ermittlung des Teilwerts der Verpflichtungen, wobei eine kalkulatorische Gleichverteilung der Belastungen aus den Pensions- und Beihilfeverpflichtungen über die Dauer des aktiven Dienstverhältnisses unterstellt wird.

- Finanzierungsbeginn: Beginn des Kalenderjahres, im Verlauf dessen das Dienstverhältnis beim ersten Dienstherrn begonnen hat. In 3 Fällen wurde der Beginn des Dienstverhältnisses der Aktiven pauschal nach den Durchführungshinweisen zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen (RdErl. des Innenministers NW vom 04.01.2006 – 34 – 48.01.02/30 – 1276/05 -) angesetzt.
- Rechnungszins = 5%. Als biometrische Rechnungsgrundlagen dienen die Richttafeln 2005 G von Klaus Heubeck. Als Eintrittsalter in den altersbedingten Ruhestand wird die Vollendung des 65. Lebensjahres unterstellt, für Feuerwehrleute abweichend die für diese maßgebliche Altersgrenze von 60 Jahren. Die Anwartschaft auf Witwen/Witwerrente wird nach der kollektiven Methode bewertet.
- Die Bewertung der Beihilfeverpflichtungen beschränkt sich auf die Verpflichtungen ab Eintritt des Versorgungsfalls. Beihilfezahlungen an Aktive gelten als laufende Personalkosten.

Darüber hinaus sind in der „Festlegung der Parameter und Beschreibung der Eingabedaten bei Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach beamtenrechtlichen Vorschriften einschl. der Rückstellungen für Beihilfeansprüche“ (Anlage zur Berechnung der Pensionsrückstellungen, Basis 2007 – NRW) umfangreiche Ausführungen gemacht worden. Auf eine Wiedergabe der Verfahrensbeschreibungen im Detail wird an dieser Stelle verzichtet.

Das Rechnungsprüfungsamt hat die in der Ausgabedatei (20080605110639\_607.xls) erfassten Fälle mit entsprechenden Nachweisungslisten des Amtes 10 (Grundlagendaten) abgeglichen. Einzelne Abweichungen konnten mit dem Fachamt geklärt werden und führten nicht zu Feststellungen.

Soweit Erstattungsansprüche gegen den Bund für die mit der Sachbearbeitung im SGB II – Bereich betrauten Bediensteten der "job-com" bestehen, sind diese als Forderung zu aktivieren. Sobald der Bund die Zahlungen geleistet hat, ergeben sich für den Kreis Düren liquide Mittel (Aktivtausch).

#### **Anmerkung**

In übereinstimmender Auffassung mit der GPA NRW empfiehlt das Rechnungsprüfungsamt, diese Mittel anzulegen, wobei auch in diesem Fall ein Aktivtausch stattfindet, der je nach Anlageart zu bilanzieren ist.



### 11.3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

**Bilanzsumme 470.000,00 €** (= 0,14 % der Bilanzsumme)

Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten (§ 36 Abs. 2 GemHVO).

- Deponien

Der Kreis Düren ist Eigentümer von Deponie-Grundstücken in Hürtgenwald-Horm, die sich in der Stilllegungsphase befinden. Als Nutzer der Grundstücke hat sich die im Vertrag über die Einrichtung, Betrieb, Rekultivierung und Nachsorge vom 30.09.1994 verpflichtet, während der Verfüllungszeit der Deponie in einem vom Kreis festzulegenden Umfang Mittel für die Durchführung der Rekultivierung und Nachsorge anzusammeln. Hiervon unbeschadet bleibt eine handelsrechtliche Pflicht zur Bildung einer entsprechenden Rückstellung.

Diese Rückstellung wurde von der in deren Bilanz berücksichtigt, so dass sich eine Rückstellungsbildung beim Kreis Düren erübrigt.

- Altlasten

Anhand der Vorschriften des Bundesbodenschutzgesetzes (BBodSchG) ist zu prüfen, ob eine Verpflichtung zur Beseitigung von Altlasten besteht. Diese ergibt sich aus § 4 Abs. 3 BBodSchG und ist grundsätzlich bei einer Altlast oder bei einer schädlichen Bodenveränderung gegeben. Besteht die gesetzliche Verpflichtung zur Beseitigung und liegt diese Verpflichtung beim Kreis Düren, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Beseitigung auch hinreichend konkret beabsichtigt ist. Auch bei Grundstücken, deren potenzielle Wertminderung größer ist als der hypothetische Grundstückswert, müssen die getroffenen Annahmen dokumentiert und begründet werden.

Für zwei Fälle von Altlastensanierungen hat der Kreis bilanziert:

	400.000 €
	70.000 €
Sa.	470.000 €

Nach Mitteilung des Fachamts (Amt 66) sind in beiden Fällen die Kosten von einem Ingenieurbüro gutachtlich ermittelt worden. In Übereinstimmung mit der GPA NRW werden diese Bilanzansätze durch das Rechnungsprüfungsamt anerkannt.

Für insgesamt vierzehn Altlastenverdachtsflächen hat die Kämmerei in Zusammenarbeit mit Amt 66 eine Tabelle mit relevanten Daten erstellt, aus der hervorgeht, dass hierbei nicht von einer Außenverpflichtung zur Sanierung auszugehen ist. Nach Darstellung der Verwaltung bestehen lediglich Nutzungseinschränkungen, die wertmindernd berücksichtigt wurden. Da hinsichtlich dieser Flächen weder Sanierungsmaßnahmen angeordnet noch konkret absehbar sind, kommen Rückstellungen insoweit nicht in Betracht.

### 11.3.3 Instandhaltungsrückstellungen

**Bilanzsumme 3.335.637,00 € (= 0,97 % der Bilanzsumme)**

Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein (§ 36 Abs. 3 GemHVO).

Ausweislich einer Übersicht der Kämmerei gliedert sich der Bilanzansatz für Sanierungsmaßnahmen in der Eröffnungsbilanz in folgende Einzelvorhaben:

- Allgemeine Sanierungsmaßnahmen

a) Mauersanierung Burg Nideggen	140.481,00 €
b) Dachsanierung Haus A	12.000,00 €
c) Sanierung der Trinkwasserleitungen	65.000,00 €
d) Sanierung von Alu-Fassaden	20.000,00 €
e) WC-Sanierung KH, Haus A	80.000,00 €
f) Sanierung Ersatzstromversorgung	1.848,00 €
g) Sanierung Rampe Tiefgarage Nord	41.000,00 €
h) Sanierung Hoffläche	140.000,00 €
i) Sanierung Kaltwasserleitungen	50.000,00 €
j) Sanierung der Wasserleitung BKN	50.000,00 €
k) Sanierung WC-Anlagen BKN	43.000,00 €
l) Sanierung Sporthallenboden BKN	70.000,00 €
m) Sanierung Warmwasserversorgung Sporthalle BKS	200.000,00 €
n) Sanierung Betonstützmauer Außenb. BKS	90.000,00 €
o) Sanierung Sonnenschutzanlagen	36.275,00 €
p) Sanierung WC-Anlagen EG, BKT	15.000,00 €
q) Dachsanierung Altbau, BKT	130.000,00 €
r) Sanierung Kühlhaus Trakt II, B	10.000,00 €
s) Sanierung von Dachflächen BKS	640.000,00 €
t) Sanierung Aufzugsanlagen, BKT	50.000,00 €
u) Erneuerung Klassenbeleuchtung	40.000,00 €
v) Sanierung Bodenb. Kleinspiel.Sport.SA	19.000,00 €
w) Dachsanierung Schwimmbad	46.306,00 €
x) Sanierung Abwasseranlagen, SAS	30.000,00 €
y) Brückensanierung	635.848,29 €
z) Sanierung vor Ab- und Umstufungen	167.500,00 €
aa) Sanierung der Rurbrücke Kallerbend	150.000,00 €
	<hr/>
	2.973.258,29 €

- Sanierungsmaßnahmen PPP-Projekt

a) Sanierungsmaßnahmen BK Jülich	319.416,28 €
b) Sanierungsmaßnahmen Stephanusschule	37.900,00 €
c) Sanierungsmaßnahme E. Kästner-Sch. ab 2. Quart.	5.063,00 €
	<hr/>
	362.379,28 €



Bis auf die Positionen zu a), f), o), w), y), z) der allgemeinen Sanierungsmaßnahmen und dem Sanierungspaket im PPP-Projekt insgesamt entspricht die Höhe der Einzelrückstellungen den Angaben des Fachamts aus den jeweiligen Mittelanforderungen an Amt 20 für die Haushaltsplanung 2008 / 2009. Hinsichtlich der genannten Abweichungen verweist die Kämmerei auf nachträglich notwendige wertmindernde Korrekturen der ursprünglich veranschlagten Mittelbedarfe aufgrund des Wertaufhellungsprinzips (vgl. dazu im Einzelnen die Ausführungen im Aktenvermerk vom 10.11.2008 über bereits in Teilbereichen abgeflossene Mittel). Entsprechende Daten aus der Finanzbuchhaltung wurden dem Rechnungsprüfungsamt zur Verfügung gestellt.

Um hinsichtlich der Abgrenzung zu investivem Aufwand eine nähere Beurteilung vornehmen zu können, wurden im Rahmen einer stichprobenweisen Prüfung sowohl die Kämmerei als auch die mittelbewirtschaftenden Ämter 18 und 61 um nähere Projektbeschreibungen zu einzelnen Sachverhalten [Positionen s), y) z), aa) der allgemeinen Sanierungsmaßnahmen und dem Sanierungspaket im PPP-Projekt insgesamt] gebeten.

Amt 20 teilte dem Rechnungsprüfungsamt am 16.02.2009 mit, dass bei der Beurteilung der Kostenabgrenzung im allgemeinen Sanierungsbereich (Instandhaltungsaufwendungen versus aktivierungspflichtige Herstellungskosten) die Fachkompetenz der Fachämter herangezogen worden sei. Weiterhin wird in diesem Zusammenhang auf intern und extern durchgeführte Fortbildungsmaßnahmen der Haushaltssachbearbeiter / Amtsleiter der Fachämter sowie auf einschlägige Fachliteratur bzw. die Einbeziehung der Wertermittlungsstelle des Vermessungs- und Katasteramtes verwiesen. Hinsichtlich der Rückstellungen aus dem Bereich des Amtes 61 [Positionen y) z) und aa)] weist Amt 20 u.a. auf die Vorgaben aus dem Straßen- und Wegegesetz NRW hin, die ebenfalls Erhaltungsaufwand betreffen.

Mit E-Mail vom 13.03.2009 machte Amt 18 zum konkreten Inhalt der Sanierung von Dachflächen BKS (s) und dem Sanierungspaket im PPP-Projekt insgesamt (= 3 Positionen) nähere Angaben. Aus dessen Darlegungen ergeben sich für das Rechnungsprüfungsamt keine Indizien, die gegen die verwaltungsseitige Einstufung als Instandhaltungsmaßnahmen sprechen. Der konsumtive Charakter ändert sich nicht bereits dadurch, dass vorhandene Teile durch moderne ersetzt werden, auch wenn diese höherwertig oder die bisherigen verbraucht sind oder nicht mehr den Anforderungen entsprechen.

Eine entsprechende prüfungsseitige Einschätzung gilt gleichermaßen für die Instandhaltungsrückstellungen aus dem Bereich des Amtes für Kreisentwicklung und –straßen. Amt 61 hat in seinem Schreiben vom 02.04.2009 den Inhalt der Positionen „Brückensanierung“, „Sanierung von Ab- und Umstufungen“ sowie „Sanierung der Rurbrücke Kallerbend“ näher erläutert. Auch aus dieser Darstellung ergeben sich für Amt 14 keine Indizien gegen die verwaltungsseitig vorgenommene Zuordnung zum Instandhaltungsbereich.

### 11.3.4 Sonstige Rückstellungen

**Bilanzsumme 7.036.296,46 € (= 2,04 % der Bilanzsumme)**

Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird (§ 36 Abs. 4 GemHVO).

#### **Rückstellung Überstunden (203.000,00 €) / Rückstellung Urlaub (1.631.000,00 €)**

Bei der Ermittlung der Rückstellungen dürfen gemäß § 34 Abs. 3 GemHVO Bewertungsvereinfachungsverfahren angewandt werden. Danach ist es zulässig, gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen. Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden usw. Das Einzelbewertungsprinzip verlangt dem Grunde nach für jede Person den anzusetzenden Stundenpreis zu ermitteln und somit den anzusetzenden Wert zu berechnen (Einzelbewertung). Durch die Bewertungsvereinfachung aus § 34 Abs. 3 GemHVO können abweichend vom Einzelbewertungsprinzip Stunden bestimmter Personengruppen zusammengefasst und mit dem über die jeweilige Gruppe ermittelten durchschnittlichen Stundensatz multipliziert werden. Der so ermittelte Wert wird als Rückstellung angesetzt (Gruppenbewertung).

Die Kreisverwaltung Düren hat sich für eine Gruppenbewertung auf der Basis von durchschnittlichen Entgelt- bzw. Besoldungsgruppen entschieden. Für den Bereich der Beschäftigten hat Amt 10 allgemein die Entgeltgruppe 8 Stufe 4 (Stundensatz 19,44 € / Tagessatz = 149,69 €), für den Beamtenbereich allgemein die Besoldungsgruppe A 11 Stufe 6, verheiratet, 1 Kind (Stundensatz 16,70 € / Tagessatz = 136,94 €) unter Einbeziehung des Sonderurlaubs für leistungsorientierte Bezahlung (1% der Monatsentgelte des Vorjahres = 65.514 €) als Sonderurlaub zugrunde gelegt. Entsprechende Rückstellungswerte für nicht beanspruchten Urlaub (incl. Sonderurlaub für die leistungsorientierte Bezahlung) sowie für geleistete Überstunden ergeben sich aus der Multiplikation vorstehender Stunden- bzw. Tagessätze mit den im Zeiterfassungssystem registrierten Jahresurlaubstagen bzw. Jahreszeitguthaben der jeweiligen Mitarbeitergruppe.

Gemäß Aktenvermerk vom 24.04.2008 hat das Amt für zentrale Verwaltungsaufgaben – beziehend auf TARIS-Auswertungen und Pauschalansätzen – die Werte für die Eröffnungsbilanz im Einzelnen wie folgt ermittelt:

- Urlaub

- für Beamtinnen und Beamte

▪ 2.716 Tage x 136,94 €	371.929,04 €	
	<u>65.514,00 €</u>	
	437.443,04 €	438.000 €



- für Beschäftigte
  - 7.968 Tage<sup>122</sup> x 149,69 €      1.192.729,92 €      1.193.000 €  
**1.631.000 €**
- Zeitguthaben/Überstunden
  - für Beamtinnen und Beamte
    - 2.260 Std. x 16,70 €      37.742,00 €      38.000 €
  - für Beschäftigte
    - 8.460 Std. x 19,44 €      164.462,40 €      165.000 €  
**203.000 €**

Das Rechnungsprüfungsamt hat bei Amt 10 per E-Mail vom 22.01.2009 um

- TARIS- Auswertungen zum Stichtag "01.01.2008" betr. Urlaub und Zeitguthaben von Beamten und Beschäftigten,
- Nachweise zu den zugrunde gelegten Stunden- und Tagessätzen im Beamten- und Beschäftigtenbereich und
- eine Wertermittlung für leistungsorientierte Bezahlung (65.514 €)

nachgesucht.

Im Antwortschreiben vom 09.02.2009 verweist die Kämmerei diesbezüglich auf diversen Schriftverkehr zwischen den Ämtern 10, 14 und 20 und vorliegende Aktenvermerke. Vorbezeichnete Satzätze enthalten indes ausschließlich verwaltungsseitige Verfahrenshinweise und Berechnungsergebnisse. Mit Schreiben vom 03.03.2009 an die Kämmerei (Durchschrift an Amt 10) hat das Rechnungsprüfungsamt nochmals auf die Notwendigkeit dezidierter Grundlagendaten zur Beurteilung der Bilanzposition hingewiesen. Amt 10 nahm hierzu am 21.04.2009 Stellung und teilte zum Sachverhalt Folgendes mit:

- Urlaub und Überstunden

Die Bearbeitungsliste aus TARIS liegt nicht mehr vor. Sie ist zwar reproduzierbar, die benötigten Daten ergeben sich aber nicht unmittelbar aus der Übersicht, sondern erst nach einer Bereinigung, die heute im Einzelnen nicht mehr nachvollzogen werden kann. Beispielfhaft werden offensichtliche Datenfehler oder die Einbeziehung von nicht in TARIS geführten Überstunden/Urlaubslisten in den Außenstellen genannt. Das Versäumnis der Dokumentation kann nicht nachgeholt werden.

- Leistungsentgelt für Beamtinnen und Beamte

1% der ständigen und unständigen Besoldungsbestandteile 2006

Unter der Voraussetzung, dass die Verwaltung – wie von ihr angekündigt – in Zukunft sämtliche Grundlagendaten nachvollziehbar und dezidiert vorhält, sieht das Rechnungsprüfungsamt diesbezüglich ausnahmsweise von einer Prüfungsfeststellung ab.

<sup>122</sup> Im Vermerk des Amtes 10 ist zwar der Wert für 2006 (= 7.155 Tage) genannt, das verwaltungsseitig ermittelte Berechnungsergebnis fußt aber tatsächlich auf dem Wert für 2007 (= 7.968 Tage)

Ungeachtet dessen wird weiterhin in übereinstimmender Auffassung mit der GPA NRW empfohlen, die Berechnung der Rückstellungen für Urlaub und Überstunden auf Grundlage einer individuell ermittelten Stundenvergütung anhand der am Bilanzstichtag gültigen Stundensätze entsprechend der Entgelt- bzw. Besoldungstabellen vorzunehmen. Arbeitgeberanteile an der Sozialversicherung sind hinzuzurechnen.

Die Anwendung einer durchschnittlichen Stundenvergütung pro Entgelt- / Besoldungsgruppe ist im Rahmen der Bewertungsvereinfachung gemäß § 34 Abs. 3 GemHVO zulässig. Die durchschnittlichen Stundenvergütungen pro Entgelt- / Besoldungsgruppe sind entsprechend der örtlichen Gegebenheiten zu ermitteln und nachvollziehbar zu dokumentieren. Soweit nicht auf eine eigene Ermittlung zurückgegriffen werden kann, können auch die jeweils geltenden KGSt-Werte (je Entgelt- / Besoldungsgruppe) herangezogen werden.

Der Ansicht der Verwaltung, das auf gemittelten Stundensätzen fußende Berechnungsverfahren sei genauer als die Anwendung individueller Stundensätze, vermag sich das Rechnungsprüfungsamt nicht anzuschließen.

### **Rückstellung für Altersteilzeit (2.671.263,60 €)**

Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit sind anzusetzen, wenn die Altersteilzeit auf Grund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Wird für die Altersteilzeit das sogenannte Blockmodell vereinbart, erbringt der Mitarbeiter in der Beschäftigungsphase der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung, während ihm entsprechend der Teilzeitvereinbarung nur die Hälfte seiner ihm zustehenden Vergütung (zuzüglich des Aufstockungsbetrags) ausgezahlt wird. Der sich mit dem Beginn der Beschäftigungsphase durch die Nichtauszahlung aufbauende Erfüllungsrückstand stellt eine in der Beschäftigungsphase ratierlich anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dar, die in der Freistellungsphase wieder ratierlich in Anspruch genommen wird.

Die Kreisverwaltung hat ihre Rückstellungen für Altersteilzeit auf Basis der sogenannten Alternativmethode errechnet. Bei dieser Methode erfolgt die Rückstellungsbildung während der Beschäftigungsphase in Höhe des gesamten Entgelts (ohne Aufteilung in Arbeitsentgelt und Aufstockungsbetrag). In der Freistellungsphase wird die Rückstellung gleichmäßig aufgebraucht. Das IDW hingegen favorisiert die Behandlung der Aufstockungsleistungen im Rahmen der Altersteilzeit als Abfindungszahlungen. Die GPA NRW hält in ihrem Kommentar zu § 36 GemHVO die alternative Vorgehensweise in den Kommunen für zweckmäßig. Dieser Einschätzung schließt sich das Rechnungsprüfungsamt an.

Als Prüfungsgrundlage dienten dem RPA entsprechende Berechnungen und Listen des Amtes 10 über die Altersteilzeitfälle in der Kreisverwaltung, getrennt für den Beamten- und den Beschäftigtenbereich:

Beschäftigte - 30 Fälle -	2.078.551,19 €
Beamte - 8 Fälle -	592.712,41 €
Sa.	2.671.263,60 €



Ein Abgleich der geführten Dokumentationen ergab eine vollständige Erfassung der für die Rückstellungsbildung relevanten Fallgestaltungen. Abweichungen zwischen Fallliste und erfassten Sachverhalten im Beschäftigtenbereich waren dadurch begründet, dass in sechs Fällen die Freistellungsphase bereits vor dem Bilanzstichtag beendet war und in zwei Fällen zu diesem Zeitpunkt die Beschäftigungsphase der jeweiligen Mitarbeiter noch nicht begonnen hatte.

Einzelberechnungen - sowohl aus dem Beschäftigten- als auch aus dem Beamtenbereich - wurden unter Hinzuziehung der Berechnungsgrundlagen („Loga-Auswertungen“) stichprobenweise geprüft und konnten prüfungsseitig nachvollzogen werden.

Bei der Ermittlung von Arbeitsentgelt und Aufstockungsbetrag hat das Fachamt grundsätzlich auf die Verhältnisse aus 2007 abgestellt. Da in den für die Rückstellungsbildung relevanten Fällen der Beginn der Beschäftigungsphase bis ins Jahr 2000 zurückreicht, fielen die tatsächlichen Zahlungen teilweise geringer aus (z.B. aufgrund linearer Lohnanpassungen u.ä.). Die Differenzen werden vom Rechnungsprüfungsamt jedoch als nicht wesentlich erachtet.

### **Rückstellung Brandschutzmaßnahmen (1.258.881,00 €)**

Rückstellungen aufgrund gesetzlicher und behördlicher Auflagen hinsichtlich Brandschutzmaßnahmen stellen keine Instandhaltungsrückstellung, sondern eine „sonstige Rückstellung“ nach § 36 Abs. 4 GemHVO für Verpflichtungen dar, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind. In diesem Fall liegen öffentliche Auflagen vor (die § 17 und §§ 29 – 38 BauO NRW enthalten beispielsweise zahlreiche Vorschriften zum vorbeugenden baulichen Brandschutz), die, falls die Brandschutzmaßnahmen nicht durchgeführt werden, im Extremfall die Sanktion vorsehen, dass die Gebäude nicht mehr genutzt werden dürfen. Im Gegensatz zu den Instandhaltungsrückstellungen, bei denen als Aufwandsrückstellung nur eine Innenverpflichtung hinsichtlich der Beseitigung des Instandhaltungsrückstaus vorliegt, existiert bei den Brandschutzmaßnahmen mithin eine konkrete Außenverpflichtung der Kommune.

Ausweislich einer Übersicht der Kämmerei gliedert sich der Bilanzansatz für Brandschutzmaßnahmen in der Eröffnungsbilanz in folgende Einzelvorhaben:

a) Brandschutzmaßnahmen Kreishaus	979.026 €
b) Brandschutzmaßnahmen Flure / Kunstraum BKS	64.641 €
c) Brandschutz Neubauflure BKT	90.000 €
d) Austausch Brandmeldeanlage BK	73.000 €
e) Rettungswege Fensteranlagen	10.000 €
f) Austausch Brandmeldeanlagen BK	<u>42.214 €</u>
	1.258.881 €

Bei den Positionen zu b) bis e) entspricht die Höhe der Einzelrückstellungen den Angaben des Fachamts aus den jeweiligen Mittelanforderungen an Amt 20 für die Haushaltsplanung 2008 / 2009. Zu den übrigen Fällen [Positionen a), b) und f)] verweist die Kämmerei auf nachträglich notwendige wertmindernde Korrekturen der ursprünglich veranschlagten Mittelbedarfe aufgrund des Wertaufhellungsprinzips (vgl. dazu im Einzelnen die Ausführungen im Aktenvermerk vom 10.11.2008 über

bereits in Teilbereichen abgeflossene Mittel). Entsprechende Daten aus der Finanzbuchhaltung wurden dem Rechnungsprüfungsamt zur Verfügung gestellt.

Um hinsichtlich der Abgrenzung zu investivem Aufwand eine nähere Beurteilung vornehmen zu können, wurden im Rahmen einer stichprobenweisen Prüfung sowohl die Kämmerei als auch das mittelbewirtschaftende Amt 18 um nähere Projektbeschreibungen zu einzelnen Sachverhalten [Positionen a) und b)] gebeten. Amt 20 teilte dem Rechnungsprüfungsamt am 16.02.2009 mit, dass die Durchführung entsprechender Maßnahmen nach den Brandschutzrichtlinien bereits überfällig war, aber keine aktivierungspflichtigen Herstellungskosten darstellt.

Mit E-Mail vom 13.03.2009 machte das Fachamt zum konkreten Maßnahmeninhalt nähere Angaben. Aus dessen Darlegungen ergeben sich für das Rechnungsprüfungsamt keine Indizien, die gegen die verwaltungsseitige Einstufung als Instandhaltungsmaßnahmen sprechen. Demnach dienen auch die umfangreichen Brandschutzmaßnahmen im Kreishaus der Aufrechterhaltung des baulichen Brandschutzes, da lt. Sachverhaltsschilderung die Anlagen auf den neuesten und sichersten Stand gebracht werden. Der konsumtive Charakter ändert sich nicht bereits dadurch, dass vorhandene Teile durch moderne ersetzt werden, auch wenn diese höherwertig oder die bisherigen verbraucht sind oder nicht mehr den Anforderungen entsprechen.

#### **Rückstellung für Erschließungsbeiträge „Marienstraße“ (118.000,00 €)**

Aufgrund des Ausbaues der Marienstraße wird der Kreis als Eigentümer des Grundstücks „Gemarkung Düren, Flur 88, Flurstück 200“ (12.639 qm) zu einem Straßenbaubeitrag in Höhe von voraussichtlich 121.402,03 € herangezogen werden (vgl. Schreiben der Stadt Düren vom 12.01.2009). Nach Angaben der Kämmerei im Aktenvermerk vom 07.12.2008 bzw. in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz sind die entsprechenden Ausbauarbeiten bereits im Jahre 2007 ausgeführt worden.

In der Eröffnungsbilanz wurde für den künftig zu entrichtenden Straßenbaubeitrag ein Rückstellungsansatz in Höhe von 118.000 € gebildet, der auf dem damaligen Erkenntnisstand beruhte. Wie Amt 20 dem Rechnungsprüfungsamt auf Nachfrage mit Schreiben vom 16.02.2009 mitteilte, war dort zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz die konkrete Beitragshöhe noch nicht bekannt.

Die Voraussetzungen zur Bildung der entsprechenden Rückstellung nach § 36 Abs. 4 GemHVO (wahrscheinliche Verbindlichkeit, wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag, zukünftige Inanspruchnahme) werden vom Rechnungsprüfungsamt anerkannt.

#### **Drohverlustrückstellung Amt 50 (146.000,00 €)**

Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird (§ 36 Abs. 5 GemHVO).

Mit Urteil des Bundessozialgerichts vom 17.06.2008 (Az.: B 1 KR 30/07 R) wurde der Kreis Düren als örtlicher Träger der Sozialhilfe verpflichtet, der AOK Rheinland für die Durchführung der Krankenbehandlung bei nicht versicherten Sozialhilfeempfängern quartalsweise einen Vorschuss von 250 € je Haushaltsvorstand zu zahlen,



zudem 839,50 € für die Erstversorgung der nicht versicherten Sozialhilfeempfänger im ersten Quartal 2004 mit Krankenversicherungskarten sowie weitere 5.900,86 € Verwaltungskosten.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung wurde in der Eröffnungsbilanz eine Rückstellung in Höhe von 146.000,00 € (2 x 73.000 €) gebildet. Nach Mitteilung des Amtes 50 (vgl. E-Mail vom 16.03.2009 an Amt 14) hängen die beiden Beträge damit zusammen, dass zwischen Krankenhilfe in Einrichtungen und außerhalb von Einrichtungen (ambulante) zu unterscheiden ist. Nach den Erfahrungen des Fachamts entfiel in den letzten Jahren jeweils etwa die Hälfte der Aufwendungen auf die beiden vorgenannten Positionen.

Im Hinblick auf die Höhe der Rückstellung hat das Rechnungsprüfungsamt keine weitergehenden Recherchen angestellt.

#### **Drohverlustrückstellung Amt 51 (220.855,88 €)**

Gemäß Schreiben der Kämmerei vom 03.03.2009 hat das Jugendamt für die Erstattung an andere Träger der Jugendhilfe bei insgesamt neun Einzelfällen eine Rückstellung (insgesamt = 220.855,88 €) gebildet. Da die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz hierzu keine näheren Angaben enthält, hat das Rechnungsprüfungsamt beim Fachamt um detaillierte Auskünfte nachgesucht.

Das Jugendamt teilte dem Rechnungsprüfungsamt per E-Mail vom 23.03.2009 mit, dass für die nachstehend aufgeführten Fälle Rückstellungen zu bilden waren, weil die Zahlungsverpflichtung nicht feststand, aber zu einem späteren Zeitpunkt zu erwarten war. Weiterhin wird ausgeführt, dass die einzelnen Beträge seitens der Sachbearbeitung nach Einschätzung im Einzelfall mitgeteilt worden sind.

<i>Zeitraum</i>	<i>Einzelfall</i>	<i>Rückstellung</i>
Jahr 2007		5.600,00 €
für die Zeit bis 12/07		50.000,00 €
für die Zeit vom 22.02. – 23.11.2007		4.125,00 €
für die Zeit bis 31.12.2007		63.224,00 €
für die Zeit bis 12/07		11.108,54 €
für die Zeit bis 31.12.2007		44.047,34 €
31.12.2007		30.000,00 €
für 2007		8.151,00 €
für 2007		4.600,00 €
	Sa.	220.855,88 €

Aus Sicht der Rechnungsprüfung ergeben sich hierzu keine besonderen Anmerkungen.

#### **Drohverlustrückstellung Währungsrisiko (107.918,98 €)**

Ausweislich des Aktenvermerks der Kämmerei vom 13.02.2009 hat der Kreis Düren in den Jahren 2002 und 2003 zwei Kredite in Fremdwährung (Schweizer Franken) aufgenommen.

Nach Ziffer 2.5.2 des Runderlasses des Innenministers vom 09.10.2006 – 34-48.05.01/01 – muss bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie kann regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht vollständig für Zwecke des Haushalts abgeschöpft werden. Ein Teil davon ist als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ zurückzulegen, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Dies ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrags bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredits der Fall (vgl. Ziffer 2.2 der Handreichung des Innenministers NRW zu § 86 GO).

Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Risikovorsorge vorliegen, kann die Hälfte des Zinsvorteils aus der Kreditaufnahme in ausländischer Währung angesetzt werden. Für diese Risikofürsorge ist eine Rückstellung nach § 36 Abs. 5 GemHVO zu bilden, die nach dem Wegfall des besonderen Fremdwährungsrisikos aufzulösen ist.

Bei der Berechnung der Rückstellung hat Amt 20 den hälftigen Zinsvorteil und die zum Bilanzstichtag ausstehende Restlaufzeit / Restschuld berücksichtigt. Gegenübergestellt wurden die Konditionen in Schweizer Franken (CHF) und inländischer Währung (Euro):

- |                                 |                       |
|---------------------------------|-----------------------|
| ○ Kredit Nr. 73 (4.059.020 CHF) | 4,18% (Zinssatz CHF)  |
|                                 | 5,25% (Zinssatz Euro) |
| ○ Kredit Nr. 76 (2.937.000 CHF) | 3,22% (Zinssatz CHF)  |
|                                 | 4,80% (Zinssatz Euro) |

Lt. Angaben im Vermerk vom 13.02.2009 sind die Konditionen für Inlandskredite bei der Sparkasse Düren erfragt worden.

Fußend auf vorstehender Datenbasis hat die Kämmererei für die Restlaufzeit der beiden Fremdwährungskredite (Rückzahlung im März 2012 bzw. Oktober 2012) folgenden hälftigen Zinsvorteil errechnet:

- |                                 |                                  |
|---------------------------------|----------------------------------|
| ○ Kredit Nr. 73 (4.059.020 CHF) | 514.724,47 € (Zinsen Euro)       |
|                                 | <u>409.818,72 € (Zinsen CHF)</u> |
| Differenz                       | 104.905,75 €                     |
| ○ Kredit Nr. 76 (2.937.000 CHF) | 337.009,24 € (Zinsen Euro)       |
|                                 | <u>226.077,04 € (Zinsen CHF)</u> |
| Differenz                       | 110.932,20 €                     |

Zinsvorteil insgesamt 215.837,95 €

Rückstellung (1/2) **107.918,98 €**

Demgegenüber war ursprünglich in der Eröffnungsbilanz ein Rückstellungsbetrag in Höhe von **139.726,20 €** zum Ansatz gekommen. Nach den Ausführungen der Kämmererei im Schreiben am Amt 14 vom 16.02.2009 liegt die Ursache darin, dass zunächst versehentlich von falschen Restschuldbeträgen ausgegangen worden ist. Die Rückstellung zur Abdeckung des Fremdwährungsrisikos war demnach zutreffend auf **107.918,98 €** zu beziffern.



### **Rückstellungen für Sachverständigen-, Gerichts- und ähnlichen Kosten (20.000,00 €)**

Gemäß des Inhalts einer E-Mail des Amtes 56 an die Kämmerei vom 24.02.2009 wurde die Rückstellung für noch anhängige Klageverfahren gebildet, deren Ausgang zum 01.01.2008 noch unklar war. Das Rechnungsprüfungsamt hat beim Fachamt (E-Mail vom 13.03. und 31.03.2009) um nähere Erläuterungen zu den Verfahrenseinzelheiten, Erfolgsaussichten, strittigen Sachen, Kosten etc. nachgesucht. Eine Rückmeldung erfolgte bis zur Berichtsabfassung nicht. Angesichts des Rückstellungsvolumens (20.000 €) sah das RPA nach den Grundsätzen der Wesentlichkeit *derzeit* keine Veranlassung für weitere Recherchen.

### **Rückstellungen im Bereich „Veranstaltungsmanagement“ (2.000 €)**

Hierzu liegt eine Mitteilung der Verwaltung vor. Auf Prüfungshandlungen wurde aufgrund der geringen Summe verzichtet.

### **Rückstellung Pensionsverbindlichkeiten § 107 b BeamtVG (657.377,00 €)**

Auf die Ausführungen zur Bilanzposition 4.7 wird verwiesen.

## **11.4 Verbindlichkeiten**

### **11.4.1 Anleihen**

#### **Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO**

##### *4.1 Anleihen*

**Bilanzsumme: 0 €**

#### **Definition und Inventur**

Nach den Handreichungen des Innenministers versteht man unter Anleihen z.B. Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen oder Genussscheine. Es handelt sich also um langfristige Verbindlichkeiten, bei denen die Kommune Wertpapiere herausgibt, die z.T. an der Börse gehandelt werden – also eine spezielle Finanzierungsform für Fremdkapital.

#### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Laut Anhang zur Eröffnungsbilanz besitzt der Kreis Düren zum Bilanzstichtag 01.01.2008 keine Anleihen. Die Verwaltung hat mit Erklärung vom 18.05.2009 die Vollständigkeit der Angaben bescheinigt.

Es bestehen prüfseitig keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Angaben.

## 11.4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

#### 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

**Bilanzsumme: 62. 255.423,27 € (= 18,04 % der Bilanzsumme)**

#### Definition

Bei dem Bilanzposten *Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen* gem. § 86 GO NRW sind solche Geldbeträge zu bilanzieren, die der Gemeinde von einem Dritten mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen. Die Kredite für Gemeinden, z.B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredits ist daher von dort übernommen und entspricht dem Darlehensbegriff nach § 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen. Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Die Gemeinde muss in ihrer Bilanz sämtliche aufgenommenen Kredite, differenziert nach Kreditgebern, ansetzen, so dass gem. § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW nach

- Verbundenen Unternehmen (Nr. 4.2.1),
- Beteiligungen (Nr. 4.2.2),
- Sondervermögen (Nr. 4.2.3),
- Krediten vom öffentlichen Bereich (Nr. 4.2.4),
- Krediten vom privaten Kreditmarkt (Nr. 4.2.5),

zu unterscheiden ist.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Lt. den Ausführungen in der "Dokumentation zur Eröffnungsbilanz" der Kämmerei handelt es sich bei den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen ausschließlich um langfristige Darlehen vom privaten Kreditmarkt. Die Erfassung der diesbezüglichen Verbindlichkeiten zum Stichtag 31.12.2007 erfolgte unter Zugrundelegung der von der Kämmerei für sämtliche Darlehen erfassten Restschuldbeträge. Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten belief sich auf 62.255.423,27 €. Im Zuge der Prüfung erfolgte ein Abgleich der von der Kämmerei erstellten Auflistung des Schuldendienstes, welche sämtliche Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, deren Ursprungskapital, die Restschuld sowie die Zins- und Tilgungszahlungen enthält, mit einem von der Kreiskasse zur Verfügung gestellten Nachweis der vierteljährlichen Abbuchungen der Zins- und Tilgungsleistungen durch die Darlehensgeber. Die Prüfung führte zu dem Ergebnis, dass die Darlehen, für die Abbuchungen vorgenommen worden sind, mit den Darlehen lt. Auflistung der Verbindlichkeiten übereinstimmen. Insofern ist davon auszugehen, dass sämtliche Kredite erfasst wurden.

Die in der Eröffnungsbilanz dokumentierten Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen wurden lückenlos erfasst. Prüfungsfeststellungen ergaben sich nicht.



### 11.4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

#### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

##### *4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung*

**Bilanzsumme: 18.159.482,49 €** (= 5,26 % der Bilanzsumme)

#### **Definition**

Bei dem Bilanzposten *Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung* gem. § 89 Abs. 2 GO sind Kredite der Gemeinde zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit zu bilanzieren. Ein Hauptmerkmal dieser Kredite ist deren kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils nie länger als ein Jahr. Die "Liquiditätskredite", die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO zugeordnet sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO festzusetzenden Kreditrahmen der Kredite für Investitionen. Diese unterliegen einer gesonderten Festsetzung. In der gemeindlichen Haushaltssatzung ist ein Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen.

Zu unterscheiden ist zwischen:

- Festbetragskrediten und
- Kontokorrentkrediten.

Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen.

Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kontokorrentkredits. Demzufolge sind unter diesem Bilanzposten die Verbindlichkeiten aus allen Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln anzusetzen.

#### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Gem. § 41 (4) Nr. 4.3 GemHVO sind Kredite zur Liquiditätssicherung auf der Passivseite der Bilanz zu bilanzieren. Die vorausgeschickt setzen sich diese Kredite zum Stichtag 31.12.2007 lt. den ergänzenden Erklärungen der Kämmerei zur EÖB wie folgt zusammen:

Konto 356 212 Sparkasse Düren = ./ 18.159.482,49 €

Bei diesem Betrag handelt es sich ausschließlich um die Überziehung des Girokontos 356 212 bei der Sparkasse Düren. Zum damaligen Zeitpunkt waren daneben keine Kredite aufgenommen worden.

Die in der Eröffnungsbilanz dokumentierten **Kredite zur Liquiditätssicherung** stimmen mit den Kontoständen per 31.12.2007 überein. Prüfungsfeststellungen ergaben sich nicht.

#### 11.4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

##### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

##### *4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen*

**Bilanzsumme: 5.013.355,12 € (= 1,45 % der Bilanzsumme)**

##### **Definition und Inventur**

Neben der Aufnahme von Krediten wird die Haushaltswirtschaft des Kreises Düren auch durch den Abschluss **kreditähnlicher Rechtsgeschäfte** belastet. Das kreditähnliche Rechtsgeschäft begründet eine Zahlungsverpflichtung, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt<sup>123</sup>. Konkretere Ausführungen zum Umgang mit kreditähnlichen Rechtsgeschäften finden sich auch im RdErl. d. IM vom 09.10.2006 – 34-48.05.01/01-. Als Beispiele werden z.B. Leibrentenverträge, Leasingverträge und Öffentlich-Private-Partnerschaften (ÖPP-Projekte<sup>124</sup>) aufgeführt.

Wie bei Krediten erhält die Gemeinde im laufenden Haushaltsjahr (im Wesentlichen) die volle Leistung, die von ihr zu erbringende Gegenleistung muss sie jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen. Dies hat zur Folge, dass nur dann eine Verbindlichkeit aus einem kreditähnlichen Geschäft auszuweisen ist, wenn auch ein entsprechender Vermögensgegenstand auf der Aktivseite zu bilanzieren ist.

Dem Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 zufolge wird der komplette Bilanzwert durch den Ausweis einer Verbindlichkeit aus einem ÖPP-Projekt begründet<sup>125</sup>. Diese hat als Pendant in der Bilanzposition *1.2.8 Anlagen im Bau* einen Vermögensgegenstand mit einem Stichtagswert von 5.887.121 €.

##### **Umfang und Ergebnis der Prüfung**

Die Prüfung der Bilanzzeile 4.4 setzt auf die Prüfung des Vermögensgegenstandes unter *1.2.8 Anlagen im Bau* auf, dh. eine Verbindlichkeit kann nur passiviert werden, wenn das wirtschaftliche Eigentum (wE) des Vermögensgegenstandes beim Kreis Düren liegt. Dieser Prüfung hat sich der Wirtschaftsprüfer der Verwaltung mit Stellungnahme vom 01.10.2007 angenommen, mit dem Ergebnis, dass das wE. beim Kreis Düren zu sehen ist. Dem RPA liegen keine Anhaltspunkte vor, die gegen diese Einschätzung sprechen, das Ergebnis des Wirtschaftsprüfers wird daher übernommen. Übereinstimmend mit der GPA haben somit die Herstellungskosten aus *Anlagen im Bau* eine entsprechende Gegenbuchung auf dem Verbindlichkeitenkonto zur Folge.

Die Kämmererei hat mit Schreiben vom 26.02.2009 eine Aufstellung des Fachamtes vorgelegt, anhand dessen der Stichtagswert des Vermögensgegenstandes bestimmt wurde (investive Leistungen). Zusätzlich werden die konsumtiven Sanierungsleistungen<sup>126</sup>, die bis zum Bilanzstichtag erbracht wurden, ausgewiesen. Dem RPA lagen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die vorgelegten Angaben sprechen.

<sup>123</sup> s. § 86 Abs. 4 GO. Es kommt nicht auf die formale Bezeichnung als "Kredit" an.

<sup>124</sup> zT. auch PPP-Projekte genannt (Public-Private-Partnership)

<sup>125</sup> s. Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. C, Abs. 4.4, S. 72

<sup>126</sup> es handelt sich nicht um „Unterhaltungsaufwand“ wie zB. Hausmeisterkosten



Zur Ermittlung des Stichtagswertes der *Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen*, hat die Verwaltung laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz folgenden Weg gewählt:

investive Leistungen	5.887.121 €
+ konsumtive Sanierungsleistungen	88.633 €
./. geleistete Zahlungen (konsumtiv und investiv)	-962.399 €
<b>= Bilanzwert der Verbindlichkeiten</b>	<b>5.013.355 €</b>

Die GPA sieht in Übereinstimmung mit dem o.a. Erlass des Innenministers folgenden Weg zur Ermittlung der Verbindlichkeiten vor:

investive Leistungen	5.887.121 €
./. geleistete Zahlungen (investiv)	-807.686 €
<b>= Bilanzwert der Verbindlichkeiten</b>	<b>5.079.435 €</b>

**Differenz: 66.080 €**  
**(ca. 1,3 % der Bilanzzeilensumme 4.4)**

Die Differenz entsteht durch die vertraglich festgelegten Anteile für Sanierungs- und Investitionskosten, die monatlich an den Investor gezahlt werden. Gerade in der (Auf-) Bauphase kann es - wie oben aufgezeigt - zu der Konstellation kommen, dass mehr Zahlungen für Sanierungsleistungen an den Investor geflossen sind (154.712 €) als entsprechende Leistungen durch diesen erbracht wurden (88.633 €).

Es müsste also aus Sicht des RPA in der von GPA und Innenminister favorisierten Darstellung über die Einbuchung eines Korrektivs auf der Aktivseite der Bilanz nachgedacht werden.

Der zwischenzeitlich von RPA und Verwaltung erreichte Konsens, die konsumtiven Leistungen des Investors in der Bilanzzeile 4.5 *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* auszuweisen<sup>127</sup>, kann diesen Sachverhalt ebenfalls nicht ausreichend abbilden. Die Verwaltung hat von einer entsprechenden Korrektur im Rahmen der Änderung der Eröffnungsbilanz Abstand genommen.

#### **Anmerkung**

Aus Sicht des RPA bleibt festzustellen, dass die von der Verwaltung gewählte Bilanzierungsmethode von den Vorgaben der GPA und des Innenministers grundsätzlich abweicht. Die Abweichung muss aber mit etwas über 1% als gering bezeichnet werden und führt daher nicht zu einer Beanstandung gem. § 101 Abs. 5 GO.

Die Vorgaben des Innenministers und der GPA sind darüber hinaus als „sehr vage“ einzustufen. Im jetzigen Zeitpunkt der Gesetzgebung und Kommentierung der NKF-Vorschriften stellen hochkomplexe Konstrukte wie die dargestellte Finanzierungsform Sachverhalte dar, die kaum in Gänze abgebildet werden können. Auf der anderen Seite stellen die Vorgaben wichtige Vereinheitlichungsgrundsätze dar, die für einen interkommunalen Vergleich unumgänglich sind.

<sup>127</sup> so vorgesehen in der Änderungsliste des RPA vom 27.04.2009

**Anmerkung**

Aufgrund der 30jährigen Laufzeit des ÖPP-Projektes wird es viel mehr Aufgabe des RPA sein, im Rahmen künftiger Jahresabschlüsse Teilbereiche der Maßnahme zu prüfen und mit der jeweils aktuellen Rechtsprechung abzugleichen. Auf die Möglichkeit, gem. § 92 Abs. 7 GO iVm. § 57 GemHVO eine Änderung der Eröffnungsbilanz bis zum vierten des Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschlusses zu fordern, wird hingewiesen.

Bezogen auf weitere Sachverhalte, die in der Bilanzzeile 4.4 aufzuführen sind, stand das RPA bereits im Vorfeld der Bilanzerstellung mit der Kämmerei bezüglich der Fragestellung "**Leasing / wirtschaftliches Eigentum**" in Kontakt und hat diesbezüglich mit Schreiben vom 07.02.2008 eine Stellungnahme abgegeben. Bei der stichprobenartigen Überprüfung der Leasingverpflichtungen stellte sich heraus, dass die im Anhang zur Eröffnungsbilanz unter Ziffer 54<sup>128</sup> geführte Kantenbearbeitungsmaschine im wE. des Kreises Düren steht und somit sowohl unter Sachanlagen als auch unter Verbindlichkeiten mit einem Wert von **5.500 €** zu bilanzieren ist. Entsprechend wurde der Vermögensgegenstand vom RPA in die Änderungsliste vom 27.04.2009 aufgenommen. Die Kämmerei hat keine Korrektur des Eröffnungsbilanzwertes vorgenommen.

Das Auslassen dieser Verbindlichkeit widerspricht zwar dem GoI der Vollständigkeit, wird aber aufgrund der Betragshöhe aus Sicht des RPA als unwesentlich eingestuft und führt daher nicht zu einer Feststellung bzw. einer Beanstandung gem. § 101 Abs. 5 GO. Darüber hinaus liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit der Bilanzzeile oder für einen Verstoß gegen sonstige GoI sprechen.

**11.4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen****Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO***4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen*

**Bilanzsumme: 132.705,18 €** (= 0,04 % der Bilanzsumme)<sup>129</sup>

**Definition, Inventur**

In der Bilanzzeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* werden Verpflichtungen auf Grund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverhältnissen und ähnlichen Verträgen ausgewiesen, bei denen die Erbringung der eigenen (Gegen-) Leistung (zB. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch aussteht.

Der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Betrag besteht vollständig aus ehemaligen kameralen Kassenausgaberesten auf Haushaltsstellen, die aus der kameralen Jahresrechnung übergeleitet wurden. Es handelt sich also um zum Soll gestellte Ausgaben, die nicht vor dem Bilanzstichtag zahlbar gemacht werden konnten/sollten. Zusätzliche Verbindlichkeiten wurden nicht von den Fachämtern gemeldet.

<sup>128</sup> s. Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. E, Abs. 2, S. 82

<sup>129</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 136.248 €



Die Überleitung der kameralen Verbindlichkeiten selber wurde durch das RPA im Zeitraum von Dezember 2007 bis Januar 2008 prüfseitig begleitet.

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Bei der Überleitung der kameralen Verbindlichkeiten wurde im Januar 2008 zunächst die Vollständigkeit der Übertragung sämtlicher offener Posten (OP) festgestellt. Eine inhaltliche Überprüfung erfolgte erst nach Vorlage der Eröffnungsbilanz, da nicht alle zum damaligen Zeitpunkt übertragenen OP für die Eröffnungsbilanz relevant waren.

Z.T. hatte die Verwaltung bereits Bereinigungen vorgenommen, im Rahmen der Prüfung wurden jedoch noch weitere OP durch das RPA festgestellt, die nicht als Verbindlichkeit ausgewiesen werden dürfen<sup>130</sup>. Dies wurde der Verwaltung mit Änderungsliste vom 27.04.2009 mitgeteilt. Die Verwaltung hat daraufhin die Bilanzzeile um die Korrekturbeträge angepasst, sodass dieser Sachverhalt nicht mehr zu einer Beanstandung gem. § 101 Abs. 5 GO führt.

Da Kassenausgabereste in der kameralen Jahresrechnung eher von untergeordneter Bedeutung sind, hat sich das RPA von der Verwaltung die Verbindlichkeit gegenüber der Sparkasse in Höhe von 128.491 € erläutern lassen. Es handelt sich um Zinsverbindlichkeiten, die zwar kameral angeordnet, aber nicht mehr in 2007 durch die Sparkasse abgebucht wurden. Prinzipiell stellen alle *konsumtiven* Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag antizipative Rechnungsabgrenzungen dar. Während der Innenminister in seinen Handreichungen den Ausweis aller sonstigen Verbindlichkeiten (iSv. Rechnungsabgrenzungen) in der Bilanzzeile 4.7 *sonstige Verbindlichkeiten* sieht, vertritt die GPA in ihrem Kommentar zu § 41 Abs. 4 GemHVO die Auffassung, antizipative Rechnungsabgrenzungen unter Bilanzzeile 4.7 (nur dann) auszuweisen, soweit sie nicht schon spezielleren Verbindlichkeitenpositionen zugeordnet wurden. Das RPA schließt sich dieser Auffassung an und hält daher den Ausweis der Kreditverbindlichkeit in der Bilanzzeile 4.5 *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* für zulässig.

Dem RPA liegen keine Hinweise auf weitere konsumtive Verbindlichkeiten vor, die ggfls. vorrangig in der Bilanzzeile 4.5 ausgewiesen werden sollten.

Anders verhält es sich aus Sicht des RPA bei Verbindlichkeiten aus Investitionen. Ein alternativer Ausweis wie bei den antizipativen Rechnungsabgrenzungen ist hier nicht möglich. In der Bilanzzeile 4.7 *sonstige Verbindlichkeiten* werden laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz<sup>131</sup> Verbindlichkeiten für Straßenbaumaßnahmen ausgewiesen, die zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechnet waren. Zunächst wird an gleicher Stelle in der Dokumentation korrekterweise festgestellt, dass für Verbindlichkeiten aus dem Investitionsbereich keine Rückstellungen gebildet werden dürfen. Die Investition verursacht keinen Aufwand, sondern bewirkt einen Vermögenszuwachs auf der Aktivseite der Bilanz. Dieser Vermögenszuwachs ist in der Bilanz auszuweisen, wenn er vor dem Bilanzstichtag vonstatten gegangen ist<sup>132</sup>. Somit sind auch die Straßenbaumaßnahmen zum Bilanzstichtag entweder mit ihrem Rechnungs-

<sup>130</sup> z.B. wurden durch die Übertragung negativer „Kassenausgabereste“ nunmehr als negative Verbindlichkeiten (= Forderungen) ausgewiesen. Diese waren überwiegend auch nicht mehr werthaltig.

<sup>131</sup> Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. G Abschn. (6), S. 132

<sup>132</sup> wenn z.B. am 30.12.2007 ein bestelltes Fahrzeug geliefert, die Rechnung aber zu einem späteren Zeitpunkt vorgelegt wird, sind Fahrzeug und Verbindlichkeit bereits in der Eröffnungsbilanz anzusetzen. Sollte bis zum Erstellungstag der Eröffnungsbilanz keine Rechnung vorliegen, ist das Fahrzeug zu bewerten und entsprechend in das Anlagevermögen bzw. die Verbindlichkeiten aufzunehmen.

betrag zum 01.01.2008 oder mit ihrem ermittelten Stichtagswert als Verbindlichkeit anzusetzen. Aufgrund der Zeitspanne von einem Jahr zwischen Bilanzstichtag und Erstellungszeitpunkt der Eröffnungsbilanz geht das RPA ohne weitere Prüfung davon aus, dass für die bis zum 01.01.2008 erstellten Straßenabschnitte Rechnungen vorliegen müssen. Die Verwaltung ist nach dem GoI der Richtigkeit verpflichtet, weitestgehend von Schätzungen abzusehen und entsprechende (Bauabschnitts-) Rechnungen einzuholen.

Das RPA hat mit Änderungsliste vom 27.04.2009 den Ausweis der durch Stichproben ermittelten Investitionen in Höhe von 326.489 € in der Bilanzzeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* gefordert. Die Kämmerei hat keine Korrektur der Eröffnungsbilanz vorgenommen. Als Begründung wurde aufgeführt, dass im Gegensatz zu den übrigen unter 4.5 ausgewiesenen Verbindlichkeiten die Höhe zum Bilanzstichtag nicht genau bezifferbar war.

Dieser Argumentation kann sich das RPA nicht anschließen. Zum einen lässt sich die Verbindlichkeit über die Bewertung des aktivierten Anlagegutes centgenau ableiten und zum anderen liegt eindeutig ein Vertragsgeschäft iSd. obigen Definition vor.

#### **Anmerkung**

Nach den GoI der Klarheit und der Nachprüfbarkeit hätten die Investitionsverbindlichkeiten in Höhe von **326.489 €** in der Bilanzzeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* ausgewiesen werden müssen.

Bei einer isolierten Betrachtung der Bilanzzeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* wurde zwar festgestellt, dass Verbindlichkeiten in Höhe von 326.489 € fehlen, über die Verbindlichkeiten insgesamt gesehen, werden diese jedoch korrekt als „Fremdkapital“ ausgewiesen. Der Ausweis in einer falschen Bilanzzeile ist bezogen auf die Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen als weniger gravierend zu bewerten, als das Auslassen einer Position – zumal beide Bilanzzeilen den Verbindlichkeiten gem. § 41 Abs. 4 GemHVO zuzurechnen sind.

Damit führt dieser Fehler zu keiner Beanstandung im Sinne von § 101 Abs. 5 GO, welche die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes nach sich zieht.

### **11.4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

#### **Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO**

##### *4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen*

**Bilanzsumme: 505.083,78 €** (= 0,15 % der Bilanzsumme)

#### **Definition und Inventur**

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen entstehen, wenn der Kreis Düren seine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung von zB. Sozial- oder Jugendhilfeleistungen noch nicht erfüllt hat. Es handelt sich speziell um Übertragungen von Finanzmitteln, denen keine Gegenleistungsverpflichtung von Seiten des Empfängers gegenüber-



steht. Darüber hinaus werden in dieser Zeile erhaltene, rückzahlbare Zuwendungen<sup>133</sup> ausgewiesen, welche laut Auskunft der Verwaltung beim Kreis Düren zum Bilanzstichtag nicht vorlagen.

Die Verwaltung erläuterte mit Schreiben vom 02.04.2009 die Zusammensetzung der Bilanzsumme:

Verbindlichkeiten aus Haushalt 101 („durchlaufende Posten“) <sup>134</sup>	288.217 €
Ersatzgeld Talsperrenverband Eifel / Rur	209.428 €
hinterlegte Bürgschaft von Amt 66	1.891 €
hinterlegte Bürgschaft für E-Initiative Amt 40	5.546 €

Die Verbindlichkeiten insgesamt weisen somit den Teil der *Liquiden Mittel* aus, der dem Kreis Düren nicht zuzurechnen ist. Beim Ersatzgeld Talsperrenverband handelt es sich zum Beispiel um Gelder, die an den Kreis Düren zur Verteilung an einige kreiseigene Kommunen gezahlt wurden. Der Kreis Düren darf diese Mittel nicht ertragswirksam vereinnahmen.

Die angesetzten Posten wurden zT. von den Fachämtern gemeldet oder von der Kämmererei selber erhoben.

### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Das RPA hat sich die beiden größten Positionen von der Kämmererei erläutern lassen. Es wurden prüffähige Unterlagen vorgelegt, die belegen, dass ein Ausweis der entsprechenden Verbindlichkeiten in der Bilanzzeile 4.6 *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* erfolgen kann.

Darüber hinaus ist im Rahmen des GoI der Vollständigkeit zu prüfen, ob weitere Sachverhalte in dieser Bilanzzeile hätten ausgewiesen werden müssen. Am 28.12.2007 ist eine Abschlagszahlung des LVR für das Haushaltsjahr 2008 in Höhe von 418.000 € für den oben beschriebenen Haushalt 101 („durchlaufende Posten“) eingegangen. Da bis zum 31.12.2007 das Fachamt keine Annahmeanordnung vorgelegt hat, wurde der Betrag im kameralen System als ungeklärter Zahlungseingang (UZE) gebucht und in der Eröffnungsbilanz unter 4.7 *sonstige Verbindlichkeiten* mit allen anderen UZE zum 31.12.2007 ausgewiesen. Das RPA hat mehrfach darauf hingewiesen<sup>135</sup>, dass das Verbindlichkeitenkonto, auf dem die UZE gesammelt werden, auch im Rahmen der Inventur nach den GoI zu erheben ist. Eine ungeprüfte Übernahme sämtlicher UZE in die Bilanzzeile 4.7 entspricht nicht dem GoI der Einzelerfassung gem § 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO. Die Zahlung des LVR muss zum Bilanzstichtag ebenfalls als Verbindlichkeit gegen dem Haushalt 101 ausgewiesen werden, um auch dem GoI der Nachprüfbarkeit im Sinne einer „Gleichbehandlung“ gerecht zu werden. Die Kämmererei hat keine Korrektur der Eröffnungsbilanz vorgenommen.

### Anmerkung

Nach den GoI der Einzelerfassung und der Nachprüfbarkeit hätte die Abschlagszahlung des LVR in Höhe von **418.000 €** in der Bilanzzeile 4.6 *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* ausgewiesen werden müssen.

<sup>133</sup> vergleichbar mit einem Kredit

<sup>134</sup> Es handelt sich größtenteils um sog. „durchlaufende Posten“, zB. aus dem Bereich der Leistungsverwaltung. Der Kreis Düren erhält Abschlagszahlungen z.B. vom LVR und leistet die laufenden Auszahlungen an die Leistungsberechtigten. Durch die Verwaltung wurde zum Jahresende der Saldo von Ein- und Auszahlungen gebildet und als Verbindlichkeit angesetzt.

<sup>135</sup> zuletzt mit Änderungsliste vom 27.04.2009

Darüber hinaus werden in der Bilanzzeile 4.7 *Sonstige Verbindlichkeiten* folgende Posten ausgewiesen:

Verbindlichkeiten Sozialamt	1.872.429 € <sup>136</sup>
Verbindlichkeiten Jugendamt	2.076.761 €
Verbindlichkeiten job-com	<u>523.791 €</u>
<b>Summe:</b>	<b>4.472.981 €</b>

Wie aus der o.a. Definition der *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* hervorgeht, werden an dieser Stelle ausstehende Zahlungen ohne Gegenleistungsverpflichtung ausgewiesen. Aus den von der Kämmerei mit Schreiben vom 06.03.2009 vorgelegten Unterlagen u.a. zu den *sonstigen Verbindlichkeiten* geht hervor, dass es sich fast ausschließlich um Leistungsgewährungen handelt, die im Rahmen der antizipativen Rechnungsabgrenzung zu erfassen waren.

Während der Innenminister in seinen Handreichungen den Ausweis aller sonstigen Verbindlichkeiten (iSv. Rechnungsabgrenzungen) in der Bilanzzeile 4.7 *sonstige Verbindlichkeiten* sieht, vertritt die GPA in ihrem Kommentar zu § 41 Abs. 4 GemHVO die Auffassung, antizipative Rechnungsabgrenzungen nur dann unter Bilanzzeile 4.7 auszuweisen, soweit sie nicht schon spezielleren Verbindlichkeitspositionen zugeordnet wurden. Das RPA schließt sich dieser Auffassung an.

Berücksichtigt man zusätzlich, dass die laufenden Zahlungen in der Leistungsverwaltung im Haushaltsplan in der Zeile „*Transferaufwand /-auszahlung*“ geführt werden und die Zahlungen unter Heranziehung eines Bilanzkontos aus dem Bereich der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen erfolgen, wäre es stringent und transparent, die antizipativen Rechnungsabgrenzungen aus dem Bereich der Leistungsverwaltung auch in dieser Zeile auszuweisen - auch zur Vermeidung der Aufblähung eines „Sammelpostens“ wie *sonstige Verbindlichkeiten*. Insgesamt würde die Aussagekraft der Bilanz verstärkt.

#### Anmerkung

Das RPA empfiehlt den Ausweis der antizipativen Rechnungsabgrenzungen aus der Leistungsverwaltung in der Bilanzzeile 4.6 *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen*. Die Bilanz erhält durch diese Maßnahme mehr Transparenz und Aussagekraft.

Bei einer isolierten Betrachtung der Bilanzzeile 4.6 *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* wurde zwar festgestellt, dass Verbindlichkeiten in Höhe von 418.000 € fehlen, über die Verbindlichkeiten insgesamt gesehen, werden diese jedoch korrekt als „Fremdkapital“ ausgewiesen. Der Ausweis in einer falschen Bilanzzeile ist bezogen auf die Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen als weniger gravierend zu bewerten, als das Auslassen einer Position – zumal beide Bilanzzeilen den Verbindlichkeiten gem. § 41 Abs. 4 GemHVO zuzurechnen sind. Damit führt dieser Fehler zu keiner Beanstandung im Sinne von § 101 Abs. 5 GO, welche die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes nach sich zieht.

<sup>136</sup> Die Kämmerei teilte mit Schreiben vom 06.03.2009 mit, dass der Wert um 267.257 € erhöht werden muss. Der ursprüngliche Wert in der Eröffnungsbilanz betrug 1.605.172 €.



## 11.4.7 Sonstige Verbindlichkeiten

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

#### 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten

**Bilanzsumme: 9.349.759,97 €** (= 2,71 % der Bilanzsumme)<sup>137</sup>

#### Definition und Inventur

Die Bilanzzeile *4.7 sonstige Verbindlichkeiten* lässt sich zunächst durch Abgrenzung zu den restlichen Verbindlichkeitenzeilen definieren, es handelt sich um eine **Sammelposition**, die alle Sachverhalte erfasst, die nicht vorrangig in einer anderen Verbindlichkeitenzeile auszuweisen sind. Darunter fallen insbesondere

- ungeklärte Zahlungseingänge (UZE),
- Zuwendungen, die noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden
- die antizipative Rechnungsabgrenzung

Die sonstigen Verbindlichkeiten mussten größtenteils im Rahmen der Inventur gem. § 28 Abs. 2 GemHVO neu erfasst werden und wurden von der Fachämtern in Tabellenform gemeldet (zuletzt vor der Kämmerei mit E-Mail vom 16.10.2008 aktualisiert). Aufgrund der Tatsache, dass der Erstellungszeitpunkt der Eröffnungsbilanz weit in die erste NKF-Buchungsperiode geschoben wurde, kann davon ausgegangen werden, dass nahezu alle sonstigen Verbindlichkeit iSv. Rechnungsabgrenzungen bereits zur Auszahlung gekommen sind. Die Erfassung und Überprüfung der Sachverhalte fand somit im laufenden Buchungsgeschäft statt.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Wie bereits in der Definition beschrieben, übernimmt die Bilanzzeile 4.7 sonstige Verbindlichkeiten eine Art Sammelfunktion. Zum **Stand 23.12.2008** kann die Zusammensetzung des Bilanzwertes wie folgt gegliedert werden:

Antizipative Rechnungsabgrenzung lt. Ämterlisten	6.696.791 €
Ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)	1.115.497 €
Pensionsverbindlichkeiten (§ 107b, Studieninstitut)	922.199 €
Investitionsverbindlichkeiten	326.489 €
Jugendamtsumlage	143.718 €
Sonstige	470.398 €
<b>Summe:</b>	<b>9.675.092 €</b> <sup>138</sup>

Das RPA hat sich mit den vg. Sachverhalten auseinandergesetzt. Bereits bei den Prüfungen der übrigen Verbindlichkeitspositionen hat das RPA darauf hingewiesen, dass Sachverhalte vorrangig in einer anderen Zeile auszuweisen sind bzw. ausgewiesen werden sollten. Es ist die klare Zielsetzung des RPA, im Sinne des GoI der Klarheit den Ausweis von Sachverhalten in der Bilanzzeile 4.7 sonstige Verbindlichkeiten auf ein Minimum zu beschränken. Nur auf diesem Wege kann die Eröffnungsbilanz ihre größtmögliche Aussagekraft entfalten.

<sup>137</sup> Bilanzwert lt. Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008: 9.675.095,40 €

<sup>138</sup> Rundungsdifferenz: 3 €

### Antizipative Rechnungsabgrenzungen

Bereits bei der Prüfung der Bilanzzeile 4.6 *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* wurde von Seiten des RPA der Vorschlag gemacht, die Verbindlichkeiten aus dem Bereich der Leistungsverwaltung in Höhe von insgesamt **4.472.981 €** nicht unter 4.7 *sonstige Vermögensgegenstände* auszuweisen. Darin enthalten ist bereits die Korrektur der im Schreiben der Kämmerei vom 06.03.2009 dargestellten Erhöhung der Verbindlichkeiten aus dem Bereich des Sozialamtes in Höhe von 267.257 €, sodass dies nicht zu einer Beanstandung iSv. § 101 Abs. 5 GO führt. Die von den Ämtern gemeldeten antizipativen Rechnungsabgrenzungen liegen dem RPA vollständig vor und wurden korrekt in die Bilanz übernommen. Eine stichprobenartige Überprüfung hat stattgefunden und führte nicht zu Hinweisen, die Zweifel an der Richtigkeit der ausgewiesenen Summen begründen. Das RPA hat sich davon überzeugt, dass die Ämter durch Schulungen und Informationsveranstaltungen in der Lage waren, die Rechnungsabgrenzungen zu erfassen. Im Bereich der Leistungsverwaltung hat es aufgrund der Vielzahl an Abgrenzungen im Vorfeld Gespräche zwischen den Fachämtern, der Kämmerei und dem RPA gegeben. Mit Vermerk vom 22.07.2008 wurden die Ergebnisse festgehalten und anschließend mit der GPA abgestimmt. Auf dieser Grundlage wurde die Erhebung der Rechnungsabgrenzungen durchgeführt. Es liegen *keine* Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit der antizipativen Rechnungsabgrenzungen sprechen.

### Ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)

Das RPA hat sich intensiv mit der Zusammensetzung der UZE beschäftigt, u.a. weil der Wert zum Eröffnungsbilanzstichtag mit **1.115.467 €** im Vergleich zu anderen Kreisen sehr hoch erscheint. Die zeitliche Struktur der UZE weist keine Besonderheiten auf:

älter 1 Jahr	51,00	0,005%
1 Jahr - älter 6 Mon	45,00	0,004%
6 Mon - älter 3 Mon	334,07	0,03%
3 Mon - älter 2 Mon	1.357,78	0,12%
2 Mon - älter 1 Mon	2.481,82	0,22%
1 Mon und jünger	1.111.228,12	99,62%
<b>Summe:</b>	<b>1.115.497,79</b>	<b>100%</b>

Während die UZE in der Kameralistik in einen sog. „Verwahrbuch“ erfasst wurden, handelt es sich in der Eröffnungsbilanz um ein Konto aus dem Bereich der Verbindlichkeiten, für das alle ausgewiesenen Werte im Rahmen einer Inventur gem. § 28 Abs. 2 GemHVO zu erfassen sind. Der von der Verwaltung in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz<sup>139</sup> vorgetragenen Begründung, dass es sich um eine stichtagsbezogene Betrachtung handelt, kann von Seiten des RPA nicht gefolgt werden. Vielmehr müssen die unter diesem Posten gefassten Sachverhalte einer Prüfung unterzogen werden, inwieweit diese bilanzierungsfähig sind.

Mit der Änderungsliste vom 27.04.2009 hat das RPA die Reduzierung des Posten wie folgt vorgeschlagen:

Umbuchung in Bilanzzeile 4.6	418.000 €
Wegfall - kein bilanzierungsfähiger Sachverhalt	74.114 €
<b>Summe:</b>	<b>492.114 €</b>

<sup>139</sup> s. Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. B, Abs. 4.7, S. 75



Die Kämmerei hat den Betrag in Höhe von 63.442 € aus der Bilanz entfernt. Bezüglich der Verbindlichkeit über 10.672 € konnten für einen Bilanzausweis nachvollziehbare Informationen nachgereicht werden, sodass aus Sicht des RPA keine weiteren Feststellungen zu treffen sind.

### Pensionsverbindlichkeiten

Die unter 4.7 ausgewiesenen Pensionsverbindlichkeiten stellen sich wie folgt dar<sup>140</sup>:

<b>§ 107b BeamtVG</b>	<b>657.377 €</b>
<b>Studieninstitut</b>	<b>264.822 €</b>

Unter Bezug auf den Erlass des IM NRW vom 04.01.2006 hat das RPA mit Änderungsliste vom 27.04.2009 die Umbuchung der Pensionsverbindlichkeiten nach § 107b BeamtVG in den Bereich 3.4 *sonstige Rückstellungen* vorgeschlagen. Die Verwaltung ist diesem Vorschlag gefolgt, sodass der Sachverhalt aus Sicht des RPA nunmehr korrekt dargestellt wird. Bezüglich der Rückstellung für das Studieninstitut wurde durch die Verwaltung mit Schreiben vom 03.04.2009 ein Vermerk des Kreises Aachen vorgelegt, in dem aufgrund der früheren NKF-Einführung der Ausweis der entsprechenden Beträge bei den Verbindlichkeiten vorgeschlagen wird. Die Verwaltung hat sich diesem Vorschlag aus Einheitlichkeitsgründen angeschlossen. Das RPA hält einen Ausweis der Forderung des Studieninstituts im Bereich der Rückstellungen für stringenter, kann sich aber u.a. aufgrund der Tatsache, dass beide Positionen dem Fremdkapital zuzuordnen sind und somit bilanziell eng verwandt sind, der Entscheidung der Verwaltung anschließen.

### Investitionsverbindlichkeiten

Es wird auf die Ausführungen unter 4.5 *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* verwiesen.

### Jugendamtsumlage

Die Jugendamtsumlage wird von den kreiseigenen Kommunen erhoben, die nicht über ein eigenes Jugendamt verfügen. Sie wird mit der Haushaltssatzung für das entsprechende Haushaltsjahr festgesetzt und in auf das Jahr verteilten Zahlungen von den Kommunen an den Kreis Düren gezahlt. Im Anschluss findet ein Abgleich der Jugendhilfezahlungen mit den Erstattungen im Rahmen der Umlage statt. Im Jahr 2007 ist es zu einer Überzahlung von Seiten der kreisangehörigen Gemeinden in Höhe von 143.718 € gekommen, welche von der Verwaltung als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen wird.

Das Rechnungsprüfungsamt hat in Übereinstimmung mit der GPA die Passivierung der Jugendamtsumlage in Form einer Verbindlichkeit abgelehnt und mit Änderungsliste vom 27.04.2009 die Verringerung der *sonstigen Verbindlichkeiten* gefordert. Die GPA führt in ihrer Begründung folgendes aus:

*Die Erhebung der Kreisumlage erfolgt gemäß § 56 KrO immer für das laufende Jahr. Die Mehrbelastung Jugendhilfe ist Teil der Kreisumlage. Ihre Festsetzung erfolgt daher in Vorhundertätzen der Umlagegrundlagen und für alle Gemeinden ohne eigenes Jugendamt einheitlich und ist haushaltssystematisch an gleicher Stelle wie die allgemeine Kreisumlage auszuweisen. Die Forderung gegen die Gemeinden wird in der Haushaltssatzung durch*

<sup>140</sup> die Dokumentation der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2009 spricht in Kap. G, Abs. (6), S. 132 darüber hinaus von einer Pensionsrückstellung der KDvZ, welche aber durch das RPA nicht ausgemacht werden konnte.

*Festlegung der Umlagehebesätze fixiert. Hat der Kreis den Bedarf und damit den Umlagesatz zu hoch oder zu tief angesetzt, so findet am Ende des Haushaltsjahres keine Rückerstattung oder Nachforderung statt. Die Kreisumlage ist wirtschaftlich daher immer nur dem Jahr zuzuordnen, in dem sie erhoben wird. Gleiches gilt auch für die Jugendamtsumlage. Der aus einer Abrechnung der Kreis- und Jugendamtsumlage resultierende Überschuss oder Fehlbetrag ist somit immer ertrags- bzw. aufwandswirksam dem Jahr zuzurechnen, in dem die neu berechnete Kreisumlage erhoben wird. Die Bilanzierung einer Forderung, Rückstellung oder Verbindlichkeit für den Überschuss / Fehlbetrag aus der Kreisumlage in der Bilanz des Kreises Düren ist daher nicht zulässig. Gleiches gilt auch für die kreisangehörigen Städte.*

Die Verwaltung hat zwischenzeitlich Ausführungen ihres Wirtschaftsprüfers vorgelegt, welcher eine Bilanzierung der Verbindlichkeiten für zulässig erachtet. Daher ist die Verwaltung dem Änderungsvorschlag nicht nachgekommen. In einem Gespräch zwischen Kämmerer und RPA wurde festgestellt, dass zur endgültigen Beurteilung der Zulässigkeit der Passivierung einer entsprechenden Verbindlichkeit tiefergehende Prüfungen erforderlich sind.

#### **Anmerkung**

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Wert der bilanzierten Verbindlichkeit ca. **0,04 %** der Bilanzsumme ausmacht, führt der Ausweis dieser Verbindlichkeit nicht zu einer wesentlichen Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen und damit auch nicht zu einer Beanstandung. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen wird an dieser Stelle auf eine Feststellung verzichtet. Im Rahmen des ersten Jahresabschlusses wird sich das RPA erneut mit der Materie beschäftigen.

#### **Sonstige**

Die sonstigen Posten wurden stichprobenartig überprüft. Bezüglich erhaltener (investiver) Zuwendungen hat das RPA die Verwaltung darauf hingewiesen, dass erst mit Aktivierung des bezuschussten Vermögensgegenstandes entsprechende Sonderposten passiviert werden dürfen. Daraufhin wurden die in der Bilanzzeile 2.4 *Sonstige Sonderposten* ausgewiesenen Zuwendungen mit Änderung der Eröffnungsbilanz in der Bilanzzeile 4.7 *Sonstige Verbindlichkeiten* ausgewiesen. Das RPA hat darüber hinaus *keine* Anhaltspunkte gefunden, die gegen die Vollständigkeit bzw. die Bilanzierungsfähigkeit der übrigen Verbindlichkeiten sprechen.



## 11.5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP)

### Bilanzausweis gem. § 41 Abs. 4 GemHVO

#### 5. Passive Rechnungsabgrenzung,

**Bilanzsumme: 3.909.773,30 €** (= 1,13 % der Bilanzsumme)

#### Definition und Inventur

Die passiven Rechnungsabgrenzungen sind im Rahmen der Inventur gem. § 53 Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 1 GemHVO komplett neu zu erfassen. Gem. § 42 Abs. 3 GemHVO werden als PRAP vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen ausgewiesen, soweit sie einen **Ertrag** für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie wirken sich also positiv auf zukünftige Jahresabschlüsse aus.

Sie zählen weder zu den Vermögensgegenständen noch zu den Verbindlichkeiten und unterliegen auch nicht der Bewertung. Ihr Ausweis in der Bilanz ist eine direkte Auswirkung des Periodisierungsprinzips gem. § 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO, welches die Trennung von Zahlungsströmen (Ein- und Auszahlungen) und Ergebnisbuchungen (Ertrag und Aufwand) zwingend vorschreibt.

Die PRAP wurden von der Fachämtern über Listen gemeldet.

#### Umfang und Ergebnis der Prüfung

Der Hauptbestandteil der PRAP besteht aus einer in 2007 vereinnahmten Abschlagszahlung im Bereich der job-com, die zur Deckung der Aufwendungen im Jahr 2008 bestimmt ist. Darüber hinaus wurden noch einzelne Posten aus dem Sozialamtsbereich gemeldet:

job-com	3.834.159 €
Sozialamt	75.613 €

Die von den Fachämtern gemeldeten PRAP-Listen liegen dem RPA vollständig vor. Die Prüfung ergab keinerlei Anlasspunkte, die gegen die Vollständigkeit der PRAP sprechen.

## 12. Prüfung des Anhangs

Nach § 53 iVm. 44 GemHVO ist der Eröffnungsbilanz ein Anhang, ein Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel beizufügen. Sie ist weiterhin durch einen Lagebericht gemäß § 48 GemHVO zu ergänzen. Die vorgeschriebenen Unterlagen haben vorgelegen; der Lagebericht wird im folgenden Kapitel behandelt.

Der Anhang beschreibt zu den einzelnen Positionen die Erfassung und die angewandten Bewertungs- und/oder Vereinfachungsmethoden. Angaben zum Anlagevermögen, zu (sonstigen) Rückstellungen sowie den Restnutzungsdauern liegen vor. Die Beteiligungen und verbundenen Unternehmen sind angegeben. Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel sowie die Darstellung zu Leasingverträgen liegen vor (s.u.). Einzelfragen zum Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel beantwortete die Kammer mit Schreiben vom 10.03.2009.

In den dem RPA eingereichten Anlagen zur Dokumentation sind Übersichten über

- unbebaute kreiseigene Grundstücke (einschl. Bewertung)
- Werte für Wald und Forstgrundstücke
- kreiseigene Straßengrundstücke
- alle kreiseigenen und kreisbenutzten Gebäude
- Abschreibungen (örtlich festgesetzte Restnutzungsdauern)

beigefügt.

### ➤ **Forderungsspiegel, Verbindlichkeitspiegel und Übersicht über die Leasingverpflichtungen**

Dem Anhang der Eröffnungsbilanz waren ein Forderungsspiegel<sup>141</sup> gem. § 53 Abs. 1 iVm. § 46 GemHVO und ein Verbindlichkeitspiegel inkl. Übersicht über die Haftungsverhältnisse<sup>142</sup> gem. § 53 Abs. 1 iVm. § 47 GemHVO beigefügt. Darüber hinaus erfolgte der Ausweis der Verpflichtungen aus Leasingverträgen<sup>143</sup> gem. § 53 Abs. 1 iVm. § 44 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO. Die Prüfung der Daten führte zu folgenden Ergebnissen:

#### **Forderungsspiegel**

Der Forderungsspiegel, wie ihn der Innenminister als Muster in seinen Verwaltungsvorschriften vorgibt, bringt aus Sicht des RPA kaum zusätzliche Informationen zur Eröffnungsbilanz. Der größte Teil der Forderungen bewegt sich im Bereich der *Forderungen mit einer Restlaufzeit von bis zu 1 Jahr*, der auch die bereits vor dem Abschlussstichtag fälligen Forderungen umfasst. Aus Sicht des RPA ist jedoch die zeitliche Zusammensetzung der ausgewiesenen Forderungen auch für die Vergangenheit wesentlich interessanter. Ebenfalls bleibt festzustellen, dass gestundete Forderungen nicht auf die Spalten *1 bis 5 Jahre* und *mehr als 5 Jahre* aufgeteilt wurden. Darüber hinaus werden in der Bilanz noch an zwei weiteren Positionen Forderungen ausgewiesen: *1.3.5 Ausleihungen* und *2.2.3 sonstige Vermögensgegenstände*. Trotz fehlender Vorgaben des Innenministers kann nur ein vollständiger Forderungsausweis Sinn

<sup>141</sup> s. Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. D, S. 77

<sup>142</sup> s. Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. E1, S. 79-80

<sup>143</sup> s. Anhang zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, Kap. E2, S. 81-83



machen und eine vernünftige Basis für Auswertungen (zB. über Kennzahlen) darstellen.

#### **Anmerkung**

Die Aussagekraft des Forderungsspiegels kann durch die Verwaltung wesentlich gesteigert werden. Die Verteilung der gestundeten Forderungen ist über alle Spalten des Forderungsspiegels vorzunehmen.

#### **Verbindlichkeitspiegel / Haftungsverhältnisse**

Der Verbindlichkeitspiegel enthält wichtige Informationen über die finanziellen Belastungen des Kreises Düren in den nächsten Jahren. Allerdings muss auch hier aus Sicht des RPA angemerkt werden, dass auch sämtliche Zahlungsverpflichtungen dargestellt werden sollten – insbesondere wird hier auf die Möglichkeit verwiesen, einen Rückstellungsspiegel zu ergänzen. Bei Rückstellungen handelt es sich um wahrscheinliche Zahlungsverpflichtungen die entgegen der häufig vertretenen Meinung nicht sämtlich mit einer *Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren* zu sehen sind. Die durch diesen Ansatz erzeugte „Ungenauigkeit“ in Höhe oder Fälligkeitsverteilung wirkt aus Sicht des RPA weitaus weniger verzerrend als das Weglassen der Rückstellungen. Ergänzend zum Verbindlichkeitspiegel, Ausweis 2.5 *vom privaten Kreditmarkt*, teilte die Verwaltung mit, dass sich die Gesamtsumme von 62.255.423 € komplett auf die Zeile 2.5.1 *von Banken und Kreditinstituten* erstreckt.

Bezüglich der Haftungsverhältnisse liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit bzw. Korrektheit der ausgewiesenen Beträge sprechen.

#### **Verpflichtungen aus Leasingverträgen**

Die Verpflichtungen aus Leasingverträgen wurden vom RPA stichprobenartig geprüft. Wie bereits bei der Prüfung der Bilanzzeile 4.4 *Verb. aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen* festgestellt, liegt das wirtschaftliche Eigentum des unter Nr. 54 ausgewiesenen Leasingobjektes beim Kreis Düren und ist daher zu bilanzieren. Die Prüfung der Leasingangelegenheiten der Nrn. 56 und 57 zeigte auf, dass es sich eher um Dienstleistungs- / Werksverträge handelt. Eine Pflicht zum Ausweis dieser Verträge lässt sich nicht aus dem Wortlaut von § 44 Abs. 2 GemHVO herleiten, die Handreichungen des IM treffen jedoch zu § 44 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO "*Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen u.a.*" folgende Aussage:

*Daher besteht auch für Verpflichtungen der Gemeinde aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang, auch wenn diese in der Aufzählung nicht ausdrücklich benannt worden sind.*

Auf dieser Grundlage lassen sich auch die Verträge des Licht-Contractings subsumieren – jedoch darüber hinaus noch viele andere vertraglich geregelte Sachverhalten, die nicht im Anhang ausgewiesen werden.

#### **Anmerkung**

Auch die Prüfung der Verbindlichkeiten aus Leasingverträgen hat gezeigt, dass die bereits ausgesprochene Empfehlung nach einem zentralen Vertragsmanagement zur Sicherung der Qualität des Lageberichts im Sinne eines Internen Kontrollsystems (IKS) beiträgt<sup>144</sup>.

<sup>144</sup> sh. Ausführungen unter Kapitel 9

### 13. Prüfung des Lageberichts

Der Lagebericht ist zunächst in § 95 Abs. 1 GO (nur) für den Jahresabschluss aufgeführt. Ein Verweis durch § 92 GO (Eröffnungsbilanz) auf diese Vorschrift ist durch den Gesetzgeber *nicht* erfolgt. Als Sonderbestimmung normiert hingegen § 53 Abs. 1 letzter Satz GemHVO, dass (auch) die *Eröffnungsbilanz* durch einen Lagebericht entsprechend § 48 GemHVO zu ergänzen ist.

Der Lagebericht ist hiernach so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt wird. Dazu ist ein *Überblick* über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über *Vorgänge von besonderer Bedeutung*, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zu enthalten<sup>145</sup>. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen<sup>146</sup>, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben. Im Übrigen unterliegt der Lagebericht in seinem Aufbau und seinem Umfang keinen besonderen Formvorschriften<sup>147</sup>.

Der Lagebericht wurde (dem Entwurf) der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 beigelegt (S. 85 ff.). Hierbei geht er zunächst auf die *Bilanzkennzahlen* nach dem Kennzahlenset des IM NRW ein und führt ausgewählte Kennzahlen und Quoten auf. Anschließend wird die *Haushalts- und Finanzlage* des Kreises Düren vor der Einführung des NKF sowie des aktuellen Haushaltsjahrs eingehend beleuchtet. In den Rahmenbedingungen zur weiteren Finanzlage werden zutreffend wesentliche Parameter kommunaler Haushaltsaspekte aufgeführt, darunter u.a.

- Umlagegrundlagen und Entwicklungen der Kreisumlage (einschl. Fragen der Kostendeckung)
- Hohe Sozialaufwendungen im SGB XII Bereich, Mehraufwendungen zur Grundsicherung
- Höhe der Sozialaufwendungen im Landesdurchschnitt
- Landschaftsverbandsumlage
- Auswirkungen des GFG und Entwicklung der Schlüsselzuweisungen
- Kostenbeteiligung des Bundes an den Kosten der Unterkunft (SGB II)
- Kostenbeteiligung der Kommunen nach AG-SGB II
- Personalkostenentwicklung
- Defizit im Ertragsplan 2008
- Finanzplanungszeitraum 2010 - 2012

Der Lagebericht enthält Darstellungen über die aktuelle Haushaltslage sowie besonderer Vorgänge (s.o.), enthält Kennzahlen und vermittelt somit im Wesentlichen ein realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage des Kreises. Er entspricht nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im wesentlichen den gesetzlichen Vorschriften und enthält die erforderlichen Angaben.

Künftig sollte aber auch die *Vermögenslage* des Kreises deutlicher dargestellt und erläutert werden (vgl. § 48 GemHVO).

<sup>145</sup> weitergehende Anforderungen: WP Handbuch 2006, Teil F, Rn. 847 ff.

<sup>146</sup> vgl. § 12 GemHVO. IM NRW

<sup>147</sup> IM NRW, NKF-Handreichung, 3. Auflage, zu § 48 GemHVO, S. 732



## 14. Kennzahlen und Analysen zur Eröffnungsbilanz

Das IM NRW hat u.a. mit RdErl. vom 03.01.2007 ein NKF-Kennzahlenset NRW für die *Prüfung* und *Bewertung* kommunaler Haushalte veröffentlicht. Dieses ist in gemeinsamer Arbeit von Aufsichtsbehörden, der GPA NRW sowie Vertretern der VERPA für die Beurteilung der *wirtschaftlichen Lage* der Kommunen erarbeitet worden und wird auch vom Rechnungsprüfungsamt des Kreises Düren zur Prüfung und Darstellung herangezogen.

Es ist sinnvoll, aus dem Kennzahlenset einige bedeutsame Indikatoren herauszustellen und anhand dieser die strukturelle Lage des Kreises darzustellen bzw. eine Bilanzanalyse vorzunehmen.

Die Verwaltung hat im Lagebericht zur Eröffnungsbilanz signifikante Kennzahlen, deren Ermittlung und Bedeutung wiedergegeben. Erläuterungen und Interpretationen dieser Kennzahlenergebnisse in Bezug auf die Finanzlage des Kreises Düren wurden indes *nicht* abgegeben (vgl. aber § 48 GemHVO).

Die Wiedergabe der Kennzahlen kann nur als Einstieg in ein künftiges Betrachtungssystem verstanden werden, dass einerseits die konkreten Entwicklungen im Kreis Düren nachvollziehbar darstellt und andererseits interkommunale Vergleiche mit anderen Kreisen und Kommunen ermöglicht.

Dem Lagebericht zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 wurden Kennzahlen vorangestellt, die dem NKF-Kennzahlenset des Innenministers NRW vom 19.02.2008 mit- samt der entsprechenden Erläuterungen entnommen wurden. Die Überprüfung der Kennzahlen hat z.T. zu anderen Ergebnissen geführt<sup>148</sup>:

Kennzahl	Wert lt. Anhang	Wert lt. Prüfung
1. Aufwandsdeckungsgrad	97,9 %	97,9 %
2. Eigenkapitalquote 1	27,5 %	27,5 %
3. Eigenkapitalquote 2	46,3 %	46,3 %
4. Fehlbetragsquote	12,1 %	12,1 %
5. Infrastrukturquote	39,9 %	39,9 %
6. Drittfinanzierungsquote	25,1 %	25,1 %
7. Investitionsquote	78,1 %	78,1 %
8. Anlagendeckungsgrad 2	89,4 %	90,7 %
9. Dynamischer Verschuldungsgrad	35 Jahre	-35 Jahre
10. Kurzfristige Verbindlichkeitsquote	2,6 %	7,8 %
11. Zinslastquote	1,3 %	1,3 %
12. Allgemeine Umlagequote	41,3 %	41,3 %
13. Zuwendungsquote	10,7 %	10,7 %
14. Personalintensität	10,8 %	10,8 %
15. Sach- und Dienstleistungsintensität	6,8 %	6,8 %
16. Transferaufwandsquote	75,5 %	75,5 %

<sup>148</sup> alle Zahlenwerte dieses Kapitels basieren auf dem Stand der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, sie berücksichtigen also nicht die von der Kämmererei vorgenommenen Änderungen

Die v.g. Differenzen wurden der Kämmerei zur Prüfung vorgelegt. Im Ergebnis beruhten diese auf Rechenfehlern – die Aussage der Zahlen wird dadurch aber aus Sicht des Prüfers nicht wesentlich verändert.

Mit Datum vom 01.10.2008 hat der Innenminister das Kennzahlenset um folgende Positionen erweitert:

Kennzahl	Wert lt. Anhang	Wert lt. Prüfung
1. Abschreibungsintensität	-	2,1 %
2. Liquidität 2. Grades	-	19,6 %

#### Anmerkung A

Zukünftige Kennzahlendarstellungen sollten unter Berücksichtigung der vorstehenden Positionen erfolgen.

Die meisten Kennzahlen erreichen erst künftig, d.h. im jährlichen bzw. im interkommunalen Vergleich Aussagekraft. Aus diesen Gründe beschränken sich die folgenden Erläuterungen auf einige ausgewählte Positionen:

#### Aufwanddeckungsgrad (ADG): 97,9 %

Der zunächst hoch erscheinende Wert muss immer vor dem Hintergrund gesehen werden, dass 100 % nicht die Obergrenze dieser Kennzahl darstellt. Die Differenz von 2,1 % macht ca. **7 Mio €** aus, die alleine aus dem „*Ergebnis der laufenden Verwaltung*“ des Kreises Düren im Jahr 2008 zu einer entsprechenden **Eigenkapitalreduzierung** führt. Ein Verlust in der Ergebnisrechnung führt zwangsläufig auch zur Erhöhung der Kassenkredite, sofern im Umlaufvermögen nicht "*liquide Mittel*" in ausreichender Form vorliegen und der "*Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit*" ähnlich negativ abschließt (**-5 Mio €**).

#### Anlagendeckungsgrad 2 (AnD2): 90,7 %

Wird in der freien Wirtschaft als *goldene Finanzregel* bezeichnet, wenn gilt

$$\text{AnD2} \geq 100 \%.$$

Es steht aus Finanzierungssicht der Leitgedanke im Fordergrund, dass langfristiges Anlagevermögen langfristig (oder gar nicht) finanziert sein sollte. Beim Kreis Düren sind fast 10% des Anlagevermögens nicht eigen- oder langfristig finanziert.

#### Liquidität 2. Grades (Li2): 19,6 %

Diese Kennzahl deutet an, dass die kurzfristigen Verbindlichkeiten lediglich zu ca. 20 % durch "Geld" gedeckt sind und daher nicht die Möglichkeit besteht, diese abzubauen. Dies hat die Aufnahme weiterer Kassenkredite zur Folge.

Aus Sicht des RPA könnte die Aussage der Kennzahlen durch zusätzliche Erläuterungen durch die Verwaltung gestärkt werden. Es handelt sich um wichtige Indikatoren, deren Entwicklung auch nach außen transparent dargestellt werden sollte.

Die Verwaltung hat nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, das Kennzahlenset zu erweitern. Das RPA hat sich intern mit der Frage beschäftigt, welche Messzah-



len die Aussagen des Lageberichtes (insbesondere der zukünftigen Entwicklung des Kreises Düren) unterstützen können.

An dieser Stelle sei beispielhaft die Verbindlichkeitsstruktur aufgeführt, die eine Aufteilung der Verbindlichkeiten nach Fälligkeit vornimmt, in Fälligkeiten

- bis 1 Jahr (kurzfristig)
- über 1 Jahr bis 5 Jahre (mittelfristig)
- über 5 Jahre (langfristig)

Sie erzeugt Transparenz bezüglich der anstehenden Zahlungsverpflichtungen und wird über die Jahre gesehen die Kreditentwicklungen darstellen. Darüber hinaus ist sie **unabhängig von Bewertungsspielräumen**, da sie keine „bewertbaren“ Komponenten enthält. Auf Grundlage des Verbindlichkeitspiegels der Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008 teilen sich diese beim Kreis Düren wie folgt auf:

Kennzahl	Wert lt. Prüfung
1. Verbindlichkeitsstruktur:	<b>95 Mio €</b>
kurzfristige Verb. / Verbindlichkeiten	28,4 %
mittelfristige Verb. / Verbindlichkeiten	8,2 %
langfristige Verb. / Verbindlichkeiten	63,4 %

#### Anmerkung

Kennzahlen können die Aussagen des Lageberichtes stützen. Das RPA empfiehlt der Verwaltung, das Kennzahlenset des Innenministers durch steuerungsrelevante Kennzahlen zu erweitern.

## 15. Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken

In der im Handelsrecht korrespondierenden Vorschrift des § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB ist in dem Bericht (*vorweg*) zu der Beurteilung der Lage der Kommune durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen. Die Vorschriften von GO und GemHVO sehen eine solche Vorweg-Berichterstattung<sup>149</sup> indes nicht vor.

Im Lagebericht ist neben einer Analyse der Haushaltswirtschaft auch auf die *Chancen und Risiken* für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen (§ 48 GemHVO). Nach § 101 Abs. 1 GO wurde der Lagebericht dahingehend geprüft, ob er mit der EB in Einklang steht und ob seinen sonstigen Angaben er *nicht* eine *falsche* Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises erweckt. Aus § 101 Abs. 6 GO ergab sich weiterhin zu prüfen, ob eben jene Chancen und Risiken (s.o.) im Lagebericht *zutreffend* dargestellt wurden.

Die Chancen und Risiken wurden im Lagebericht<sup>150</sup> dargestellt. Hierbei wurde u.a. auf nachstehende Aspekte eingegangen:

- Haushaltsentwicklung bei negativer Zukunftsprognose (z.B. Verschlechterung im Ertrags- und Finanzplan)
- Aufgaben und Problemlagen im Bereich der Daseinsvorsorge
- Ungünstige Sozialstruktur. Erhöhte Ausgaben von Sozialamt, job-com und Jugendamt. Anstieg der Hilfeempfänger, höhere Fallzahlen im Jugendamt
- Risiken auf der Ertrags- und Einzahlungsseite

Die Darstellung der Chancen und Risiken beschränkt sich auf wenige ausgewählte Aspekte. Ob darüber hinaus nicht noch weitere Parameter zu betrachten sind, bleibt der Darstellung in künftigen Jahresabschlüssen vorbehalten und bedarf an dieser Stelle, d.h. der *erstmaligen* Darstellung der Chancen und Risiken, keiner vertieften Betrachtungsweise.

Das Rechnungsprüfungsamt regt aber an, im Rahmen der Darstellung von Chancen und Risiken künftig auch Aspekte der *wirtschaftlichen Betätigung* des Kreises in seinen Beteiligungen eingehender darzustellen.

Im Übrigen sind aus Sicht der Rechnungsprüfung die dargestellten Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung des Kreises im Lagebericht zutreffend erläutert.

<sup>149</sup> IDW WP Handbuch 2006, Abschn. Q, S. 1660, Rn. 83 ff

<sup>150</sup> Entwurf zur Eröffnungsbilanz vom 23.12.2008, S. 104 ff.



C

# Schlussbemerkungen Bestätigungsvermerk

## C. Schlussbemerkungen, Bestätigungsvermerk

### 16. Korrekturen aufgrund der Prüfung – und Prüfergebnis

Das Rechnungsprüfungsamt hat die Eröffnungsbilanz und ihre Anlagen nach den gesetzlichen Vorgaben von GO und GemHVO eingehend geprüft. Hierzu zählen insbesondere auch die in der Inventur erfassten Anlagen, Güter, Gegenstände, Forderungen etc., ihre Bewertung nach Maßgabe der einschlägigen Bewertungsvorschriften sowie die Ausweisung der jeweiligen Bilanzpositionen.

Im Rahmen der Prüfung, der beratenden Einschaltung der GPA NRW sowie des prüfbegleitenden Ansatzes wurde die Kämmerei frühzeitig eingebunden und über die prüfungsseitigen Auffassungen rechtzeitig unterrichtet.

Insbesondere mit einer **Korrekturliste** wurde die Verwaltung über die aufgrund der Prüfung erforderlichen Änderungsnotwendigkeiten informiert, verbunden mit der Erwartung, zeitnah darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die Verwaltung den Änderungsvorschlägen nachkommt – oder nicht. Soweit die Verwaltung den prüfungsseitig aufgezeigten Änderungserfordernissen nachgekommen ist, kann es damit sein Bewenden haben. Soweit Änderungen verwaltungsseitig nicht durchgeführt wurden, erfolgte durch die Prüfer des Rechnungsprüfungsamtes eine Bewertung, inwieweit nicht vollzogene Korrekturen im Hinblick auf die tatsächlichen Verhältnisse und das Bild der Lage des Kreises Düren iSd. § 92 Abs. 4 GO *wesentlich* waren bzw. ob und inwieweit der Bestätigungsvermerk hiervon unberührt bleibt oder einzuschränken war.

Die von der Verwaltung (im Wesentlichen) vollzogenen Änderungen sind in der Anlage zu diesem Bericht abgedruckt und dienen zusammen mit den hieraus resultierenden Änderungen der Eröffnungsbilanz<sup>151</sup> nunmehr als Grundlage für das endgültige Ergebnis der Prüfung sowie die Erteilung des Bestätigungsvermerks<sup>152</sup>.

Gleichzeitig war dies die Grundlage für die vom Landrat abgegebene Vollständigkeitserklärung vom 18.05.2009 (vgl. S. 9).

Der Prüfbericht enthält einen durch das Rechnungsprüfungsamt erteilten **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk** und dient dem Ausschuss insgesamt als *Arbeits- und Beratungsgrundlage* für seine Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 5 GO). Dem Rechnungsprüfungsausschuss wird empfohlen, den Prüfbericht des Rechnungsprüfungsamtes zu übernehmen und zu seinem Prüfbericht gem. § 92 Abs. 5 GO zu erklären.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat nach Abschluss seiner Beratungen ebenfalls einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der im Anschluss an diesen Bericht als Empfehlung abgedruckt ist (Folgeseite). Dieser Bestätigungsvermerk ist sodann vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen (§§ 92 Abs. 5, 101 Abs. 7 GO).

<sup>151</sup> Schreiben der Verwaltung vom 14.05.2009 nebst korrigierter Eröffnungsbilanz und Korrekturliste (sh. Anlagen)

<sup>152</sup> Unabhängig hiervon waren noch Angaben im **Anhang** zur Eröffnungsbilanz zu ändern bzw. zu aktualisieren.



## 17. Allgemeines zum Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk (BV) fasst das Ergebnis der Prüfung zusammen (§§ 92 Abs. 5 Satz 4 iVm. 101 Abs. 3 GO). Im Gegensatz zum Prüfbericht, der an den Rechnungsprüfungsausschuss (bzw. Kreistag) gerichtet ist, ist der Bestätigungsvermerk nach außen gerichtet. Er ist Gegenstand der Offenlegung und damit an einen Personenkreis gerichtet, dem der Prüfungsbericht nicht zugänglich ist.

Mit dem BV wird entsprechend dem Ziel der Prüfung ein Urteil darüber abgegeben, ob bzw. inwieweit der aufgestellte Jahresabschluss bzw. die Eröffnungsbilanz den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine Aussage über die wirkliche wirtschaftliche Lage des Kreises ist mit dem BV nicht verbunden, auch wenn nach § 101 Abs. 6 GO darauf eingegangen werden muss, ob der Lagebericht eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Gesellschaft vermittelt.

Eine ohne Prüfung festgestellte Eröffnungsbilanz ist nichtig. Eine mit einer Einschränkung versehene Eröffnungsbilanz kann gleichwohl festgestellt werden, ebenso eine Eröffnungsbilanz, der der BV versagt wurde<sup>153</sup>.

Weitere Grundsätze ergeben sich aus dem IDW Prüfungsstandard "Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen" (IDW PS 400).

Die Erteilung des BV ist in der GO verschiedentlich geregelt und gilt für Prüfer, Rechnungsprüfungsamt und Rechnungsprüfungsausschuss bzw. dessen Vorsitzenden<sup>154</sup>:

- Die Prüfer des RPA haben im Rahmen ihrer Prüfung einen BV abzugeben (§ 103 Abs. 6 GO). Die neben dem Gesamttestat der RPA-Leitung zu erteilenden Einzeltestate wurden abgegeben durch die Verwaltungsprüfer Johann Esch, Arno Breuer, Konrad Schöller und Herbert Breuer und befinden sich in den amtsinternen Prüfunterlagen.
- Das Rechnungsprüfungsamt hat einen BV nach § 101 Abs. 8 (iVm. § 92 Abs. 5) GO zu erteilen. Diesen erteilt der RPA-Leiter.
- Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Eröffnungsbilanz prüft, hat einen Prüfungsbericht zu erstellen, das Ergebnis in einem BV zusammenzufassen und den BV in den Prüfbericht aufzunehmen (§§ 92 Abs. 4 sowie 101 Abs. 3 GO).
- Der Ausschussvorsitzende hat den BV des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen.

<sup>153</sup> zur Gesamthematik *Koller/Roth/Morck*: HGB Kommentar, 6. Auflage, zu § 322 HGB

<sup>154</sup> hierzu IM NRW, Handreichung zum NKF, 2. Auflage, zu § 92 GO, Rn. 5

## 18. Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsamtes

### Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsamtes

Das Rechnungsprüfungsamt hat die Eröffnungsbilanz des Kreises Düren zum 01.01.2008, einschließlich der Bilanz, des Anhangs und des Lageberichts, geprüft. Inventur, Inventar und die Übersicht über die örtlichen Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurden in die Prüfung einbezogen. Inventur und die Aufstellung der Unterlagen nach den maßgeblichen Vorschriften obliegen der Verantwortung des Landrats.

Dem Rechnungsprüfungsamt kommt die Aufgabe zu, auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen und der durchgeführten Prüfung zu einer Beurteilung über die Eröffnungsbilanz und ihrer weiteren Unterlagen zu gelangen. Die Prüfung wurde auf Grundlage der §§ 92 und 101 GO unter Heranziehung weiterer Grundsätze zur Abschlussprüfung vorgenommen.

Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Eröffnungsbilanz, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Vollständigkeit und Richtigkeit, die angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die Bewertungsvorgaben und das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage *wesentlich* auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden. Hierbei war auch die auf der Basis von Stichproben durchgeführte Prüfung und Beachtung eines funktionsfähigen Internen Kontrollsystems von Bedeutung.

Nach Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 erteilt das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 92 Abs. 5 Satz 4 iVm. § 101 Abs. 8 Satz 2 GO nach Maßgabe und vorbehaltlich der in diesem Prüfbericht ausgewiesenen Feststellungen, Anmerkungen und Hinweise den **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk**, dass die auf Grundlage einer mehrjährig durchgeführten *Prüfbegleitung* sowie eines hiernach gewählten risikoorientierten Prüfungsansatzes durchgeführte Prüfung und die hieraus gewonnenen Erkenntnisse zu keinen *wesentlichen* Beanstandungen geführt haben.

Die Eröffnungsbilanz entspricht auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

Düren, den 27.05.2009  
Für die örtliche Rechnungsprüfung

gez.

Guido Kämmerling  
Leiter des Rechnungsprüfungsamtes



## Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses (Empfehlung)

*Neben dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsamtes hat der Rechnungsprüfungsausschuss ebenfalls einen Bestätigungsvermerk zu erteilen (§ 92 Abs. 5 GO), der vom Vorsitzenden zu unterzeichnen ist (§ 101 Abs. 7 GO). Soweit der Rechnungsprüfungsausschuss auf Grundlage dieses Prüfberichts dem Prüfergebnis und den Einschätzungen des Rechnungsprüfungsamtes folgt, **empfiehlt** das RPA dem Rechnungsprüfungsausschuss, den Bestätigungsvermerk wie folgt zu erteilen:*

### Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat gemäß § 92 Abs. 5 GO die Eröffnungsbilanz des Kreises Düren zum 01.01.2008 geprüft. Hierbei hat er die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einbezogen. 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 § 92 Abs. 5 Satz 3 GO. Das Rechnungsprüfungsamt hat einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt. Dieser lautet wie folgt:

Das Rechnungsprüfungsamt hat die Eröffnungsbilanz des Kreises Düren zum 01.01.2008, einschließlich der Bilanz, des Anhangs und des Lageberichts, geprüft. Inventur, Inventar und die Übersicht über die örtlichen Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurden in die Prüfung einbezogen. Inventur und die Aufstellung der Unterlagen nach den maßgeblichen Vorschriften obliegen der Verantwortung des Landrats. Dem Rechnungsprüfungsamt kommt die Aufgabe zu, auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen und der durchgeführten Prüfung zu einer Beurteilung über die Eröffnungsbilanz und ihrer weiteren Unterlagen zu gelangen. Die Prüfung wurde auf Grundlage der §§ 92 und 101 GO unter Heranziehung weiterer Grundsätze zur Abschlussprüfung vorgenommen. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Eröffnungsbilanz, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Vollständigkeit und Richtigkeit, die angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die Bewertungsvorgaben und das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage *wesentlich* auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden. Hierbei war auch die auf der Basis von Stichproben durchgeführte Prüfung und Beachtung eines funktionsfähigen Internen Kontrollsystems von Bedeutung. Nach Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 erteilt das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 92 Abs. 5 Satz 4 iVm. § 101 Abs. 8 Satz 2 GO nach Maßgabe und vorbehaltlich der in diesem Prüfbericht ausgewiesenen Feststellungen, Anmerkungen und Hinweise den **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk**, dass die auf Grundlage einer mehrjährig durchgeführten *Prüfbegleitung* sowie eines hiernach gewählten risikoorientierten Prüfungsansatzes durchgeführte Prüfung und die hieraus gewonnenen Erkenntnisse zu keinen *wesentlichen* Beanstandungen geführt haben. Die Eröffnungsbilanz entspricht auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren.

Der Bestätigungsvermerk wird vollinhaltlich übernommen. Eine Ergänzung ist nicht erforderlich.

Düren den, 15.06.2009

gez.

Josef Johann Schmitz  
Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses