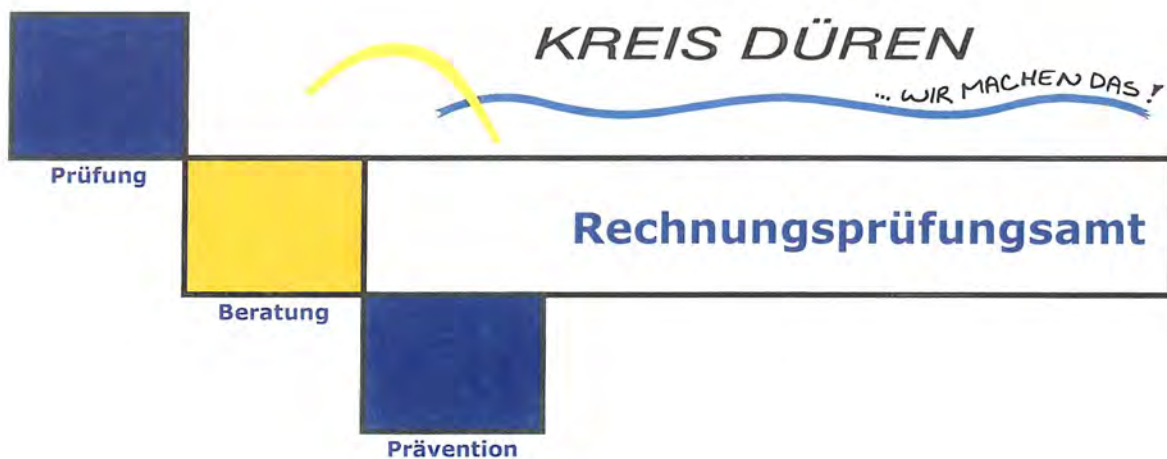




Drs. Nr. 141/11

Bericht

über die Prüfung des Jahresabschlusses 2009

Hinweis: Der Kreistag des Kreises Düren hat mit Beschluss vom 31.01.2012 festgelegt, dass der Prüfbericht zum Jahresabschluss 2009 (unter Wahrung personen- oder unternehmensbezogener Daten) der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden kann.

**KREIS DÜREN
RECHNUNGSPRÜFUNGSAMT**

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2009

Bismarckstraße 16
52351 Düren

Haus A, Zimmer 166-170

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

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

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2009

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	4
Prüfbemerkungen des RPA	5
Prüfauftrag und Rechtsstellung	6
Prüfungsgegenstand, -umfang und -maßstäbe	7
Prüfungsunterlagen	9
Methodik der Prüfung	10
Grundsätze zur Wesentlichkeit	11
Externe Begleitung des RPA	12
Die Komponenten im Jahresabschluss	13
Haushaltssatzung und Haushaltsplan	14
Jahresabschluss und Anlagen	14
Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB	15
Inventur, Inventar und Bewertung	16
Abschreibungen	18
Ergebnis- und Finanzrechnung	20
Haushaltsplanermächtigungen (inkl. üpl./apl.)	32
Ermächtigungsübertragungen	34
Controlling und haushaltswirtschaftliche Sperre	36
Zuwendungen	39
Die Bilanz	42
Prüfung der AKTIVA	43
Prüfung der PASSIVA	60
Prüfung des Anhangs	81
Prüfung des Lageberichts	85
Kennzahlen und Analysen	87
Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken	94
Das Interne Kontrollsystem (IKS)	95
Prüfung der Eröffnungsbilanz	96
Exkurs: Änderung von Bilanzwerten	97
Allgemeine Verwaltungsprüfung	98
Allgemeines zum Bestätigungsvermerk	99
Wiedergabe des Bestätigungsvermerks	100
Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses	101

ANLAGEN

Einleitung

Nach Ablauf des Haushaltsjahres 2009 hat der Kreis nach § 95 GO einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises vermitteln und ist zu erläutern.

Der Jahresabschluss besteht gem. § 37 GemHVO aus

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

Ihm ist ebenfalls ein Lagebericht nach § 48 GemHVO beizufügen.

Der Jahresabschluss ist die dokumentierte Form der Rechenschaftslegung. Rechenschaft beinhaltet hierbei die Offenlegung von Informationen zum Zwecke des Nachweises bestimmter Sachverhalte¹.

Nach § 103 GO kommt dem RPA die Prüfung des Jahresabschlusses zu. Der Jahresabschluss ist (gleichzeitig) vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen (§ 101 Abs. 1 GO). Er bedient sich hierzu des Rechnungsprüfungsamtes (§ 101 Abs. 8 GO). Über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis ist ein Prüfbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfbericht aufzunehmen (§ 101 Abs. 1 GO).

Neben den vorgegebenen materiellen Prüfinhalten (§ 101 Abs. 2 bis 8 GO) macht der Gesetzgeber im Übrigen keine weiteren Vorgaben zu Form, Gliederung und Inhalt des Berichts. Eine Verweisung auf § 321 HGB wurde im kommunalen Bereich nicht ausgesprochen. Daher steht es vorbehaltlich der sonstigen Vorgaben im Ermessen der örtlichen Rechnungsprüfung, Format, Gliederung, Umfang und Inhalt der dargestellten Prüfung selbst zu bestimmen². Maßgebliche Rechtsvorschriften enthalten die GO sowie die GemHVO. Die Vorschriften des HGB und der AO finden nur nach Maßgabe geltender (Verweisungs-) Vorschriften Anwendung.

Neben den in diesen Regelungen aufgenommenen Prüfungsbereichen prüft das Rechnungsprüfungsamt gemäß § 103 GO den Jahresabschluss insbesondere auf Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Einhaltung der Vorgaben aus § 101 GO.

Mit diesem Prüfbericht erstellt die Rechnungsprüfung eine Arbeits- und Beratungsunterlage für den Rechnungsprüfungsausschuss³. Nach den Beratungen im Rechnungsprüfungsausschuss stellt der Kreistag den geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest (§ 96 GO).

Die Fertigstellung *dieses* Prüfberichts stand u.a. unter dem Vorbehalt, dass der Jahresabschluss 2008 zuvor zumindest im Rechnungsprüfungsausschuss beraten worden ist. Dies konnte aufgrund langer Bearbeitungszeiten der Verwaltung im Ausräumverfahren 2008 erst am 12.04.2011 geschehen. Somit war eine zeitnähere Fertigstellung *dieses* Berichts (auch im Hinblick auf die Frist des § 96 GO) nicht möglich.

¹ Fudalla: "Rechenschaft als Jahresabschlusszweck im NKF", in: der gemeindehaushalt 5/2008, S. 110 ff.

² IM NRW, Handreichung NKF, 3. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.4

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

Prüfbemerkungen des RPA

Das RPA spricht *Feststellungen* und *Anmerkungen* aus, die nachstehende Bedeutung haben:

Feststellung

Das Rechnungsprüfungsamt spricht zu wesentlichen Erkenntnissen der Prüfung oder zu festgestellten Sachverhalten und Tatsachen eine Feststellung aus. Diese kann auch getroffen werden, soweit Vorgänge nach prüfseitiger Auffassung/Erkenntnis nicht im Einklang mit der im Zeitpunkt der Verwaltungsentscheidung geltenden Gesetzes-, Rechts-, Beschluss- oder Erlasslage stehen oder mit sonstigen Rechtsgrundsätzen unvereinbar erscheinen⁴.

Anmerkung

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

Wiederholung von Anmerkungen (W/A ...)

Soweit Feststellungen oder Anmerkungen aus Sicht der Rechnungsprüfung nach wie vor weiterbestehen, im Ausräumverfahren nicht ausreichend Erledigung gefunden haben oder Anlass zur erneuten Prüfbemerkung sind, spricht die Rechnungsprüfung eine Wiederholung aus.

Die Prüfbemerkungen des RPA sind nach NKF-Recht im Hinblick auf den Bestätigungsvermerk zu sehen, der vollumfänglich oder eingeschränkt erteilt werden kann oder versagt werden muss⁵. Das Gesetz spricht hierbei selbst von Hinweisen und Beanstandungen⁶. Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks (BV) ist zu differenzieren zwischen

- *uneingeschränktem BV*
- *Hinweisen, die den BV nicht einschränken*⁷
- *Hinweisen, die ihn einschränken, aber nicht zu einer Versagung führen*⁸
- *erheblichen Beanstandungen, die zu einer Versagung des BV führen*⁹

Der BV ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer *keine* Beurteilung abzugeben vermag¹⁰ (Prüfungshemmnisse¹¹). Dies beinhaltet aber keine negative Prüfungsaussage oder Versagung des BV.

⁴ 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).

⁵ § 101 Abs. 3 bis 8 GO, 322 HGB

⁶ der vergleichbare § 322 HGB verwendet hingegen den Begriff „Einwendungen“

⁷ vgl. § 101 Abs. 4 letzter Satz GO

⁸ Wortlaut § 101 Abs. 5 Satz 1 GO

⁹ § 101 Abs. 5 Satz 3 GO

¹⁰ § 101 Abs. 5 Satz 4 GO

¹¹ hierzu IDW PS 400, Rn. 56 ff.

Prüfauftrag und Rechtsstellung

Gemäß § 53 Abs. 3 KrO muss jeder Kreis ein Rechnungsprüfungsamt einrichten. Aufgabe der Rechnungsprüfung ist die Unterstützung des Kreistages bei der demokratischen Kontrolle der Verwaltung. Für die Prüfung gelten nach § 53 KrO grundsätzlich die Vorschriften der Gemeindeordnung. Das RPA ist dem Kreistag unmittelbar verantwortlich und in seiner sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. Hierbei ist es **Hilfsorgan** des Kreistags¹². In der Beurteilung der Prüfvorgänge ist das RPA nur dem Gesetz unterworfen und an fachliche Weisungen nicht gebunden (§ 104 GO). Die Unabhängigkeit der Prüfung ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Kreistag und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung¹³. Die Prüfung bedeutet Zuwachs an Kontrolle, Information und Zuverlässigkeit.

Die Rechnungsprüfung dient somit auch der Überprüfung der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns; die Überprüfung erfolgt im (öffentlichen) Interesse der Allgemeinheit¹⁴. Damit ist Rechnungsprüfung in erster Linie eine kreisinterne verwaltungstechnische Kontrolle¹⁵, deren Inhalt vor allem eine Gesetzmäßigkeitskontrolle ist¹⁶. Die Haushaltskontrolle ist Teil der allgemeinen Rechtmäßigkeitsprüfung geworden¹⁷. Soweit die Rechnungsprüfung den Schutz bzw. Erhalt des Vermögens der Kommunen bezweckt, dessen Erfassung und Bewertung im NKF vollzogen wird, geschieht dies im öffentlichen Interesse, da die von den Kommunen verwalteten öffentlichen Mittel im Interesse der Allgemeinheit möglichst erhalten und effektiv eingesetzt werden sollen¹⁸.

In Anlehnung an § 321 HGB hat die Prüfung über festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße zu berichten. Hierbei kommt dem RPA als interner Revision u.U. eine Garantenfunktion zu¹⁹.

Mit seiner Unabhängigkeit gewährleistet das RPA gegenüber dem Kreistag, dass Verwaltungsprozesse ordnungsgemäß ablaufen und die rechtlichen Vorgaben beachtet werden (**Vertrauensfunktion**). Zugleich schafft das RPA Transparenz über das Verwaltungshandeln (**Informationsfunktion**). Es wird auch vorbeugend bzw. verhütend dahingehend tätig, dass für die Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften und für unzulässige Handlungen ein Entdeckungsrisiko bestehe (**Präventivfunktion**)²⁰.

Gegenüber dem Kreistag ist der Rechnungsprüfungsausschuss für eine nach Verfahren und Ergebnis korrekte Prüfung verantwortlich²¹. Mit dem Beschluss über den geprüften *Jahresabschluss* übt der Kreistag als Vertretung seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan des Kreises aus. Dabei hat er sich vor der Beschlussfassung von deren Ordnungsmäßigkeit zu überzeugen und damit eine örtliche Rechnungsprüfung durchzuführen²².

¹² Oebbecke: Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, Münster, September 2010 (Rechtsgutachten)

¹³ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 104 GO, Erl. I, Nr. 2

¹⁴ LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

¹⁵ OVG NRW, B. v. 7.11.2006, 15 B 2378/06

¹⁶ Henneke/Strobl/Diemert: Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, 1. Auflage 2008, § 24, Rn. 31

¹⁷ Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 NKF-GO, Erl. Nr. 5.2.

Prof. Berit Adam: Gutachten zu Auslegungsfragen von GO und GemHVO NRW (2010) (vgl. Drs. Nr. 280/10)

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

¹⁸ LG München I, U. v. 17.1.2007, 15 O 10860/05

¹⁹ umfassend BGH, 5. Strafsenat, U. v. 17.7.2009, 5 StR 394/08

²⁰ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, Vorb. zum 10. Teil der GO, Erl. 3, S. 626

²¹ GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 6

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

²² zur Rechtsstellung der Rechnungsprüfung u.a. Kämmerling in: Verwaltungsrundschau 1/2007, S. 21 ff., ders. in: der gemeindehaushalt 1/2009, S. 8 ff., ders. in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 8/2010, S. 175 ff.

Prüfungsgegenstand, -umfang und -maßstäbe

Prüfungsgegenstand ist der Jahresabschluss 2009 (Drs. Nr. 239/10), d.h. gemäß § 95 GO die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung (mit Teilrechnungen), die Bilanz sowie der Anhang und der Lagebericht.

Es ist zu prüfen, ob der Jahresabschluss ein den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises unter Beachtung der GoB ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die **gesetzlichen Vorschriften** und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind (§ 101 GO).

Die Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften ist ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung²³. In die Prüfung sind die **Buchführung**, die **Inventur**, das **Inventar** und die Übersicht über örtlich festgelegte **Nutzungs-dauern** der Vermögensgegenstände einzubeziehen.

Der **Lagebericht** ist dahingehend zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die **Chancen und Risiken** für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

Die Prüfung muss sich hierbei umfassend auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft erstrecken²⁴. Der Aspekt der Rechtmäßigkeit erfährt im Prüfungsansatz des RPA damit eine herausgehobene Bedeutung.

Weitere Aspekte des Prüfumfanges ergeben sich aus dem allgemeinen Verwaltungsprüfbericht 2009/2010²⁵ sowie aus dem mit Drs. Nr. 280/10 vorgelegten Rechtsgutachten zur Auslegung von Vorschriften der GO und GemHVO NRW²⁶.

Das Institut der Rechnungsprüfer (IDR) hat in Anlehnung an Maßstäbe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) Leitlinien zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft herausgegeben (IDR 720), die bereits im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 zitiert wurden²⁷.

Weitere Orientierungen ergaben sich u.a. aus den Auffassungen des IM NRW (Handreichung) und der GPA NRW (Kommentar) sowie den Prüfungsstandards des IDW, z.B. IDW PS 250 (Wesentlichkeit) und IDW PS 400 (Bestätigungsvermerk).

²³ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 96 GO, Erl. 1.1.4

²⁴ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 1.2.1

²⁵ Drs. Nr. 420/10, S. 9

²⁶ Prof. Berit Adam: Gutachten zur Auslegung von Vorschriften der GO und GemHVO NRW (Mai 2010)

²⁷ Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10), S. 11

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

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

Der Umfang der von der GO vorgesehenen Prüfung erzwingt keine Vollprüfung aller Geschäftsvorfälle²⁸. Die Rechnungsprüfung hat sich daher auf Schwerpunkte und **Stichprobenprüfungen** konzentriert und in diesem Rahmen einen *risikoorientierten Prüfungsansatz*²⁹ als Grundlage der hier vollzogenen Prüfung gewählt.

Das Rechnungsprüfungsamt hat seine Prüfung so ausgerichtet, dass mit einem sachgerechten Aufwand und dem vorhandenen Personalbestand unter Beachtung des Grundsatzes der *Wesentlichkeit* ein möglichst hinreichendes Urteil über den Jahresabschluss sowie den Lagebericht getroffen werden kann.

An den Prüfhandlungen waren im Wesentlichen nachstehende Prüfer beteiligt:

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

²⁸ GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 101 GO, Erl. 4

²⁹ KGSt Berichte 7/2007 und 8/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen"
Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, zu § 317 HBG, Kap. F, S. 1856 ff.
Rödl/Partner: Leitfaden zur Bilanzierung und Prüfung nach NKFG, 1. Auflage, S. 195.

Prüfungsunterlagen

An Prüfungsunterlagen konnte das Rechnungsprüfungsamt im Wesentlichen nachstehende Dokumente heranziehen:

- Jahresabschluss 2009 vom 16.06.2010 (dem RPA zugeleitet am 28.06.2010)
- Ergebnis- und Finanzrechnung (mit Teilrechnungen)
- Bilanz
- Anhang und Anlagen
- Lagebericht
- Dienstanweisungen "Finanzbuchhaltung" und "Forderungsmanagement"
- Rechnungsbelege, begründende Unterlagen, Zahllisten, Saldierungen etc.
- Vorgänge, Akten, Unterlagen, Stellungnahmen der Verwaltung
- Übersicht über die örtlich festgesetzten Restnutzungsdauern

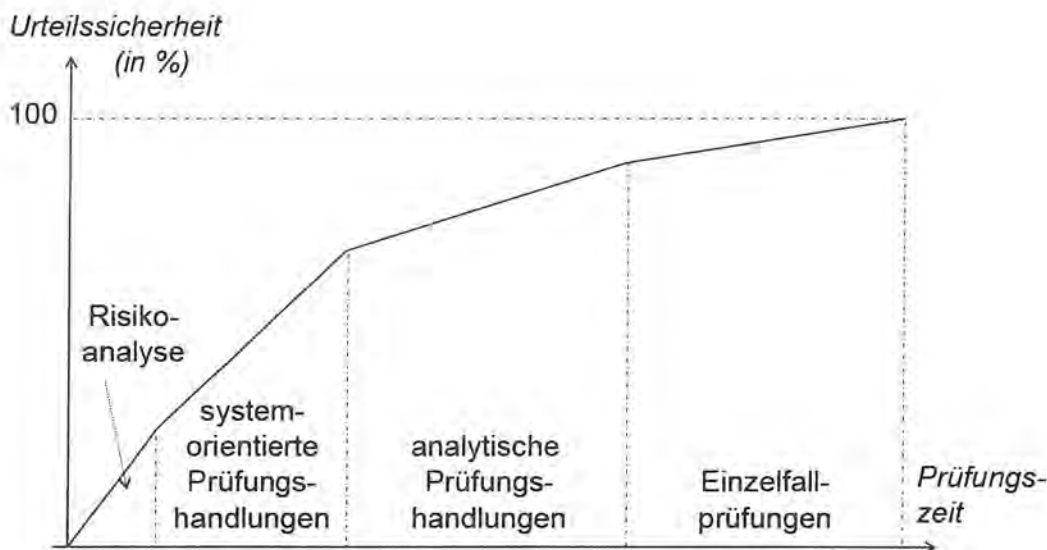
Auf folgende prüfungsunterstützende Unterlagen wurde **in Teilen** zurückgegriffen, soweit dies für die Prüfung als hilfreich angesehen werden konnte:

- Handreichung des Innenministeriums NRW zum NKF, 4. Auflage 2010
- *GPA NRW*: Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar
- Ergänzende Vorschriften des HGB
- Bilanzrechtskommentar
- NKF Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen gemäß RdErl. IM NRW
- KGSt-Berichte 6/2007, 7/2007 und 8/2007 zum neuen Haushalts- und Rechnungswesen
- WP-Handbuch des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)
- IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfung
- IDW PS 250: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
- IDW PS 261: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken [...]
- IDW PS 400: Grundsätze für die [...] Erteilung von Bestätigungsvermerken [...]
- IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung
- IDR PS 200 (Entwurf) "Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Jahresabschlussprüfungen"
- IDR PS 260 (Entwurf) "Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen"
- IDR PS 720 (Entwurf) "Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft"
- IDR PH 2.300 (Entwurf) "Vollständigkeitserklärung"
- Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR)³⁰
- Dt. Städtetag u.a.: "Hinweise zur Prüfung des Jahresabschlusses nach neuem doppeltem Gemeindehaushaltsrecht"
- IM NRW: NKF Leitfaden – Anzeige des kommunalen Jahresabschlusses (für Aufsichtsbehörden)
- KGSt Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse, Bände 1-5
- KGSt Bericht "Forderungsmanagement" (8/2009)
- KGSt Bericht "Organisation des kommunalen Finanzmanagements" (7/2010)
- KGSt Bericht "Jahresabschlussanalyse [...]" (1/2011)

³⁰ Die Wirtschaftsprüfung 2005, 887

Methodik der Prüfung

Für die kommunale Jahresabschlussprüfung ist ein *risikoorientierter Prüfungsansatz* Ausfluss der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung³¹ und in Literatur, Kommentierung und Prüfungspraxis anerkannt³². Er muss Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen können³³. Die Prüfung hat zu gewährleisten, dass ihre Aussagen hinreichend *sicher* und dass die geprüften Bereiche *wesentlich* für den Jahresabschluss sind. Eine Vollprüfung des Jahresabschlusses mit allen dahinter liegenden Vorgängen, Erfassungen, Bewertungen, Buchungen etc. kann allerdings *nicht* in Frage kommen; es wird sich immer nur um eine *Teilprüfung* handeln können³⁴.



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 ergeben³⁵. Im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes war auch für die Prüfung des Jahresabschlusses erneut das bereits im Rahmen der Eröffnungsbilanz aufgezeigte interne Kontrollsystem (IKS)³⁶ ein wesentliches Element.

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

³¹ § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB

³² Held/Becker/Decker: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 101 NKF-GO, Erl. Nr. 4

³³ WP Handbuch 2006, Kapitel R, Tz. 1 ff.

³⁴ KGSt Bericht 7/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band I

³⁵ KGSt-Bericht 7/2007 "Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen", Band I, S. 53

³⁶ s. Ausführungen im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), S. 28 ff.

Grundsätze zur Wesentlichkeit

Aspekte zur **Wesentlichkeit** wurden bereits in den Prüfberichten zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09, S. 12 ff.) und zum Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/09, S. 13 ff.) umfassend dargestellt. Gleichwohl galt es, diese zum Jahresabschluss 2009 bereits zu evaluieren.

Die Prüfungsnorm des § 101 GO bestimmt, nach welchen Kriterien der Jahresabschluss zu prüfen ist. Das Ergebnis der Prüfung ist in einem Prüfbericht zusammenzufassen und es ist ein Bestätigungsvermerk (BV) zu erteilen. In einem uneingeschränkten BV ist zu erklären, dass die Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat. Der BV kann auch um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken. Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist der BV einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter BV kann (noch) erteilt werden, wenn der Jahresabschluss **im Wesentlichen** (noch) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage abgibt. Sind die Beanstandungen **erheblich**, ist der BV zu versagen.

Die Rechnungsprüfung hatte für den Jahresabschluss 2008 zur Wesentlichkeit einen summarischen Anhaltswert von 0,3 (grds. 0,5) % der Bilanzsumme angenommen³⁷. Dies ergibt bei einer Bilanzsumme von 345 Mio € einen Wert von 1,035 (bzw. 1,725) Mio €. Festgestellte Fehler oder Rechtsverstöße in dieser Größenordnung müssten dann in jedem Falle (mindestens) zu einer Einschränkung des BV führen.

Die im Rahmen der Wesentlichkeit aufgeführten Summen stellen lediglich **Anhaltswerte** dar. Daraus ist nicht abzuleiten, die Rechnungsprüfung prüfe oder beanstande fehlerhafte Sachverhalte niedrigerer Werte grundsätzlich nicht. Beanstandungen können sich vielmehr auch aus grundsätzlichen Erwägungen oder bei Sachverhalten von besonderer Bedeutung ergeben. Die Wesentlichkeit lässt sich daher **nicht** nur auf eine rein summarische Berechnung stützen. Der *quantitative* Aspekt ist vielmehr um *qualitative* Komponenten zu ergänzen, die im Rahmen von inhaltlichen Aussagen über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft oder festgestellten Rechtsverstößen für das Prüfergebnis beurteilungsrelevant sind³⁸. Damit ist neben dem Betrag der Auswirkungen (Quantität) auch die Art der Unrichtigkeiten und Verstöße (Qualität) zu beachten³⁹.

So können auch mehrere Mängel, die für sich allein genommen **unwesentliche** Mängel darstellen, in ihrer Gesamtheit so wesentlich sein, dass auch dann eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist, wenn die summarische Wertgrenze (noch) nicht erreicht ist⁴⁰. Dies kann z.B. bei Mängeln oder Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften, fehlender Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder fehlenden Angaben im Anhang oder im Lagebericht der Fall sein.

Auch bei Vorliegen von *Prüfungshemmnissen* kann eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks angezeigt sein; gerade auch dann, wenn Teile der Rechnungslegung nicht geprüft oder mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden können. In diesem Falle können dann ggf. auch keine Aussagen zur Wesentlichkeit getroffen werden.

Zur Wesentlichkeit und ihrer Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk zieht die örtliche Rechnungsprüfung neben den Auffassungen des IM NRW und der GPA NRW auch die Prüfungsstandards des IDW heran, namentlich den IDW PS 250 (Wesentlichkeit) und den IDW PS 400 (Bestätigungsvermerk).

³⁷ Diese Werte ergeben sich aus der Wirtschaftsprüfungsliteratur, stellen aber keine allgemeinverbindlichen Bezugsgrößen dar (vgl. IDW PS 250, Rn. 13). Zur Anwendung von 0,3 % der Bilanzsumme siehe Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 13).

³⁸ vgl. auch IDW: WP Handbuch 2006, Rn. 526 ff. Ähnlich *Koller/Roth/Morek*: HGB, 6. Auflage, zu § 322 HGB, Erl. 8.

³⁹ IDW PS 250, Erl. 3.2, Rn. 16.

⁴⁰ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 101 GO, Erl. 5.2
IDW PS 400, Rn. 51; IDW WP Handbuch 2006, Rn. 529.

Externe Begleitung des RPA

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

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

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

Wie bereits zur Eröffnungsbilanz und beim Jahresabschluss 2008 praktiziert, wurde die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (GPA) beauftragt, das Rechnungsprüfungsamt des Kreises punktuell und in (rechtlichen) Einzelfragen zur Prüfung des Jahresabschlusses zu beraten.

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

Die Erfahrungen mit der GPA waren *positiv* und bestätigten die Einschätzung anderer Kommunen in NRW. Die Stellungnahmen der GPA erfolgen schnell, fundiert und unbürokratisch und tragen zu einer *Rechtsklarheit* und *Prüfungssicherheit* bei.

Die zur Prüfung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses 2008 in Anspruch genommene Beratung durch die GPA NRW wurde zur Prüfung des Jahresabschlusses 2009 punktuell fortgeführt.

Die Komponenten im Jahresabschluss

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

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

Während Ergebnisplan und Finanzplan Teile des Haushaltsplans darstellen, weisen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung nach Ablauf des Haushaltsjahres die *tatsächlich* entstandenen Aufwendungen/Erträge bzw. Auszahlungen/Einzahlungen nach.

Die Zusammenhänge der einzelnen Bestandteile veranschaulicht nachstehende Grafik:



Neben Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sind weitere Komponenten, wie der Anhang und der Lagebericht Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 101 GO).

Umfassendere Erläuterungen wurden bereits im Bericht über die Prüfung des **Jahresabschlusses 2008** (Drs. Nr. 279/10, S. 48 ff.) gemacht.

Haushaltssatzung und Haushaltsplan

Nach § 78 GO hat der Kreis für jedes Haushaltsjahr eine *Haushaltssatzung* zu erlassen, die die in dieser Vorschrift aufgeführten Angaben beinhalten muss. Demgegenüber enthält der *Haushaltsplan* nach § 79 GO alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich entstehenden Erträge, Einzahlungen, Aufwendungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen. Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft und nach Maßgabe von GO und GemHVO für die Haushaltsführung verbindlich (§ 79 Abs. 3 GO).

Haushaltssatzung und Haushaltsplan wurden vom Kreistag am 11.03.2008 im Rahmen des Doppelhaushalts 2008/2009 beschlossen. Das Beteiligungsverfahren für die ka. Kommunen (§ 55 KrO) wurde nach Kenntnis der Rechnungsprüfung durchgeführt. Sämtliche entscheidungserheblichen Beschlussvorlagen (einschl. Änderungsanträge der Fraktionen) zum Haushalt 2008/2009 ergeben sich aus der

- erweiterten Einladung für den Kreistag am 11.03.2008 (**Drs. Nr. 83/08**)
- Niederschrift (**Drs. Nr. 152/08**)

Nach Anzeige des Haushalts hat die BR Köln mit Verfügung vom 09.06.2008 hierzu Stellung genommen.

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

Jahresabschluss und Anlagen

Der Entwurf des Jahresabschlusses 2009 wurde am 16.06.2010 vom Kämmerer und vom Landrat unterzeichnet und vom Kreistag in seiner Sitzung am 06.07.2010 zur Kenntnis genommen (Drs. Nr. 292/10).

Der Jahresabschluss hat die in den §§ 95 GO, 37 GemHVO aufgeführten Bestandteile zu enthalten und Aufschluss über die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune zu geben. Gleichzeitig informiert er über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Er hat daher die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen, Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu geben.

Während der Haushaltsplan die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft darstellt, dient der Jahresabschluss dazu, mit Hilfe von Ergebnisrechnung und Finanzrechnung die notwendige Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Planung zu geben⁴¹.

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

Anmerkung

Der Jahresabschluss 2009 vom 16.06.2010 wurde nicht fristgerecht aufgestellt. Im Übrigen ist der Jahresabschluss vollständig und enthält die gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile (und Anlagen).

⁴¹ IM NRW, NKF-Handreichung, zu § 37 GemHVO

Finanzbuchhaltung, Buchführung und GoB

Der Jahresabschluss ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)⁴² aufzustellen (§ 95 Abs. 1 GO). Hierbei ist unter Buchführung die laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation von Geschäftsvorfällen zu verstehen⁴³.

§ 93 GO normiert, dass die Finanzbuchhaltung die Buchführung und die Zahlungsabwicklung zu erledigen habe. Nach § 27 GemHVO sind 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 kann⁴⁴. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehören auch die Richtigkeit und Vollständigkeit⁴⁵.

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

In Nordrhein-Westfalen sind daher GoB-kommunal (GoB-K) erarbeitet worden. Aus den auch im kommunalen Rechnungswesen anerkannten Zielen "*Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung*" sind als GoB-K⁴⁶ folgende Grundsätze abgeleitet worden, die neben die allgemeinen GoB gestellt werden können:

GoB-K	GoB
▪ Vollständigkeit ▪ Richtigkeit und Willkürfreiheit ▪ Verständlichkeit ▪ Öffentlichkeit ▪ Aktualität ▪ Relevanz ▪ Stetigkeit ▪ Recht- und Ordnungsmäßigkeit	▪ Vollständigkeit ▪ Richtigkeit, Willkürfreiheit ▪ Belegprinzip ▪ Klarheit und Nachprüfbarkeit ▪ Realisationsprinzip ▪ Imparitätsprinzip ▪ Vorsichtsprinzip ▪ Stetigkeit und Vergleichbarkeit

Aspekte, Verfahrensweisen und die Verarbeitung von Geschäftsvorfällen in der Buchführung wurden bereits im Jahresabschluss 2008 umfassend geprüft und dokumentiert⁴⁷. Es bestand prüfungsseitig derzeit keine Veranlassung einer diesjährigen vertieften Prüfung.

⁴² 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.

⁴³ Koller/Roth/Morek; HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 238, Rn. 4

⁴⁴ Die §§ 238 ff. HGB und 145 ff. AO finden nach der DA-Finanzbuchhaltung Anwendung.

⁴⁵ BVerfGE 111, 54

⁴⁶ Teilweise werden diese auch als Grundsätze ordnungsmäßiger *öffentlicher* Buchführung (GoöB) bezeichnet.

⁴⁷ Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10), S. 17 ff.

Inventur, Inventar und Bewertung

Nach § 91 GO hat der Kreis zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar).

Gemäß § 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.

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

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

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit
- Einzelerfassung⁴⁸
- Nachprüfbarkeit
- Fortschreibung im Rahmen des Jahresabschlusses

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

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

1. Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁴⁹, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen sind,
2. Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist.

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

Unter Beachtung dieser gesetzlichen Vorgaben ist beim Kreis Düren erstmalig eine Inventur zur Eröffnungsbilanz 2008 durchgeführt worden. Das Ergebnis dieser Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens ist Grundlage für alle weiteren Bilanzen des Kreises Düren. Aufgrund der Bewirtschaftung der Bilanzpositionen sowie der allgemeinen Geschäftstätigkeit ändert sich der Bestand des kreiseigenen Vermögens ständig.

⁴⁸ vorbehaltlich Inventurvereinfachungsverfahren, Fest- oder Gruppenbewertung etc.

⁴⁹ vgl. hierzu §§ 33 Abs. 2 und 3 GemHVO, 255 HGB

Neben den üblichen, durch Zu- und Verkauf oder Anschaffung und Herstellung entstehenden Wertveränderungen sind auch die durch Beschädigung, Nutzungsänderung oder Renovierung und Modernisierung entstehenden Wertänderungen bei der Fortschreibung der Vermögenswerte zu berücksichtigen.

Deshalb und um den Grundsätzen der Richtigkeit und der Vollständigkeit der Bilanz nachzukommen, ist für jeden Vermögensgegenstand der zum Bilanzstichtag zutreffende beizulegende oder der bestimmbare Wert festzustellen.

In Betracht kommt dabei immer der Wert, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung am besten geeignet ist, dem Betrachter ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Düren zu vermitteln.

Um eine Wertermittlung so genau wie möglich zu gestalten, finden bei verschiedenen Vermögensgegenständen auch differenzierte Verfahren der Bewertung Anwendung. Die Vorgehensweise und das Ergebnis der Inventur der Finanzanlagen werden in den Erläuterungen zur Jahresabschlussbilanz ausführlich beschrieben.

Die Anteile an verbundenen Unternehmen, die Beteiligungen sowie die Ausleihungen an verbundene Unternehmen sind vollständig erfasst worden. Dabei ist nach dem Grundsatz der Bilanzstetigkeit der anlässlich der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz 2008 gewählte Bewertungsmodus beibehalten worden.

Zur Bildung einer Grundlage für den Jahresabschluss war eine Inventur des Sachanlagevermögens erforderlich. Unter Berücksichtigung des Inventurergebnisses und der Abschreibungen (Abnutzungen) eines Sachanlagengutes wurde zum Ende des Rechnungsjahres ein realer Wiederbeschaffungszeitwert ermittelt und in die Jahresabschlussbilanz aufgenommen. Dabei wurde insbesondere auf die Daten der Anlagenbuchhaltung zurückgegriffen.

Soweit anlässlich der stichprobenweisen Prüfung Einsicht in die Anlagenbuchhaltung im Bereich der bebauten und unbebauten Grundstücke genommen wurde, ergaben sich hierzu seitens des Prüfers keine Anmerkungen.

Abschreibungen

Örtlich festgelegte Restnutzungsdauern

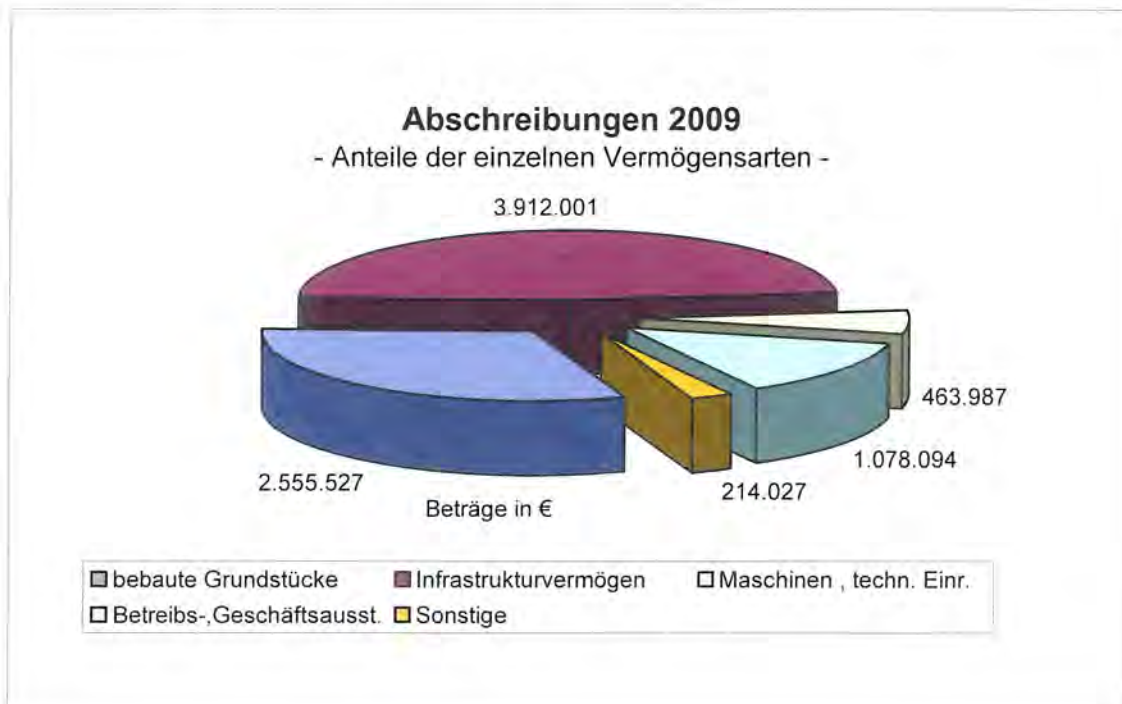
Ansatz, Erhebung und Berechnung der notwendigen Abschreibungen sind in § 35 GemHVO festgelegt. Die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern ist von der örtlichen Rechnungsprüfung zu prüfen (§ 101 Abs. 1 GO). Umfassende Erläuterungen zu einzelnen Abschreibungstatbeständen wurden bereits im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 32 ff.) gemacht.

Die Summe der Abschreibungen ergibt sich aus dem der Bilanz als Anlage beigefügten Anlagenpiegel⁵⁰.

Gesamtbetrag	im Rechnungsjahr 2008 =	7.562.055,00 €
	im Rechnungsjahr 2009 =	8.223.636,00 €

Basis für die Festsetzung der Abschreibungsbeträge der einzelnen Vermögensgegenstände ist die Anlagenbuchhaltung. In ihr sind alle Vermögensgegenstände mit einem Anschaffungswert von mehr als 400,00 € (netto) erfasst. Die im Verlaufe des Rechnungsjahres eintretenden Änderungen in den Vermögensbeständen werden dort abgebildet. Wird die Anlagenbuchhaltung korrekt und zeitnah geführt, kann sie als "Buchinventur" und damit als Ersatz für die jährliche körperliche Inventur eingesetzt werden. Diese Vorgehensweise wird beim Kreis Düren praktiziert.

Der Gesamtbetrag der Abschreibungen verteilt sich auf die einzelnen Vermögensarten, wie aus der folgenden Grafik ersichtlich und entfällt im Wesentlichen auf die Immobilien und das Infrastrukturvermögen.



⁵⁰ Jahresabschluss 2009 des Kreises Düren, S. 059

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung der Abschreibungen wurde insbesondere auf die Vorgehensweise bei den bebauten Grundstücke eingegangen. Die dort erfassten Vermögensgegenstände haben die Besonderheit, dass sie nur zu einem bestimmten Teil der Abschreibung unterliegen, denn der Wertanteil des Grund und Bodens der bebauten Grundstücke unterliegt keiner Abnutzung. Hier entfällt die planmäßige Abschreibung. Aus diesem Grunde wird in der Anlagenbuchhaltung grundsätzlich zwischen dem Grundstückswert und dem Wert der Bauwerke einschließlich der Entwässerungs- und Außenanlagen unterschieden. Bei der Berechnung der Abschreibungsbeträge wurden nur die Werte der Aufbauten berücksichtigt, sodass die Grundstückswerte nicht verändert wurden.

Ein weiterer wesentlicher Bestandteil der Berechnung der Abschreibungsbeträge ist die Gesamt- bzw. Restnutzungsdauer, die einem Vermögensgegenstand zugeordnet wird. Damit dies nicht willkürlich, sondern in allen gleichgelagerten Fällen gleichermaßen erfolgt, wird vom Innenminister das Muster einer NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände vorgegeben⁵¹.

Nach § 35 Abs. 3 GemHVO "hat die Kommune innerhalb des in der Mustertabelle vorgegebenen Rahmens unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) ist der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen."

Diese unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse überarbeitete Abschreibungstabelle ist sowohl dem Jahresabschluss 2008 als auch dem Jahresabschluss 2009 beigelegt. Beide Aufstellungen sind identisch und entsprechen bis auf geringe Ergänzungen der Mustertabelle. Auf die Vermögensgegenstände des Kreises Düren wird die örtliche Abschreibungstabelle angewendet.

Neben den ordentlichen Abschreibungen, die gänzlich als lineare Abschreibung vorgenommen werden, ergeben sich durch außergewöhnliche Umstände und Ereignisse außerplanmäßige Abschreibungen. Außerplanmäßige Abschreibungen sind nach § 44 Abs. 2 Ziffer 5 GemHVO gesondert anzugeben und zu erläutern. Oftmals entstehen bei den Bilanzposten, bei denen normalerweise keine Abschreibungen vorgenommen werden, die außerplanmäßigen Abschreibungen. So auch beim Kreis Düren, wie sich aus den Erläuterungen im Anhang zur Jahresabschlussbilanz 2009 ergibt.

Zum einen sind außerplanmäßige Abschreibungen dadurch entstanden, dass Grundstücke der Nutzung als Infrastrukturgrundstücke zugeführt werden mussten. Diese Grundstücke, die richtigerweise mit ihren Anschaffungskosten bilanziert worden sind, erfahren durch die Nutzung als Infrastrukturgrundstücke eine Abwertung. Diese resultiert daraus, dass Infrastrukturgrundstücke nur mit 1 €/qm bewertet werden. Da der Anschaffungspreis je Quadratmeter stets höher ist, ergeben sich hier außerplanmäßige Abschreibungen.

Bestimmte Vermögensgegenstände waren in der Eröffnungsbilanz 2008 in Form von Festwerten bewertet worden. Im Laufe des Rechnungsjahres 2009 sind diese Werte überprüft worden. Dabei wurden Wertabweichungen festgestellt, sodass die in der Eröffnungsbilanz 2009 enthaltenen Festwerte zu bereinigen waren. Daraufhin war ein Betrag von 702.403,68 € außerplanmäßig abzuschreiben. Bei der Wertebereinigung wurden die den Vermögensgegenständen zugeordneten Sonderposten entsprechend aufgelöst.

Anlässlich der stichprobenweisen Prüfung ergaben sich keine Feststellungen.

⁵¹ Ziff. 1.5.1 VV Muster zur GO und GemHVO RdErl. vom 30.10.2006 (MBL NRW, S. 54)

Ergebnis- und Finanzrechnung

Prüfung der Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung des Kreises Düren schließt auch im zweiten Jahresabschluss mit einem Defizit ab, diesmal in Höhe von **- 10,7 Mio €**. Damit wurden alleine durch die ersten beiden Jahresabschlüsse 62% der Ausgleichsrücklage verbraucht, das Eigenkapital insgesamt verringert sich um 1/5.

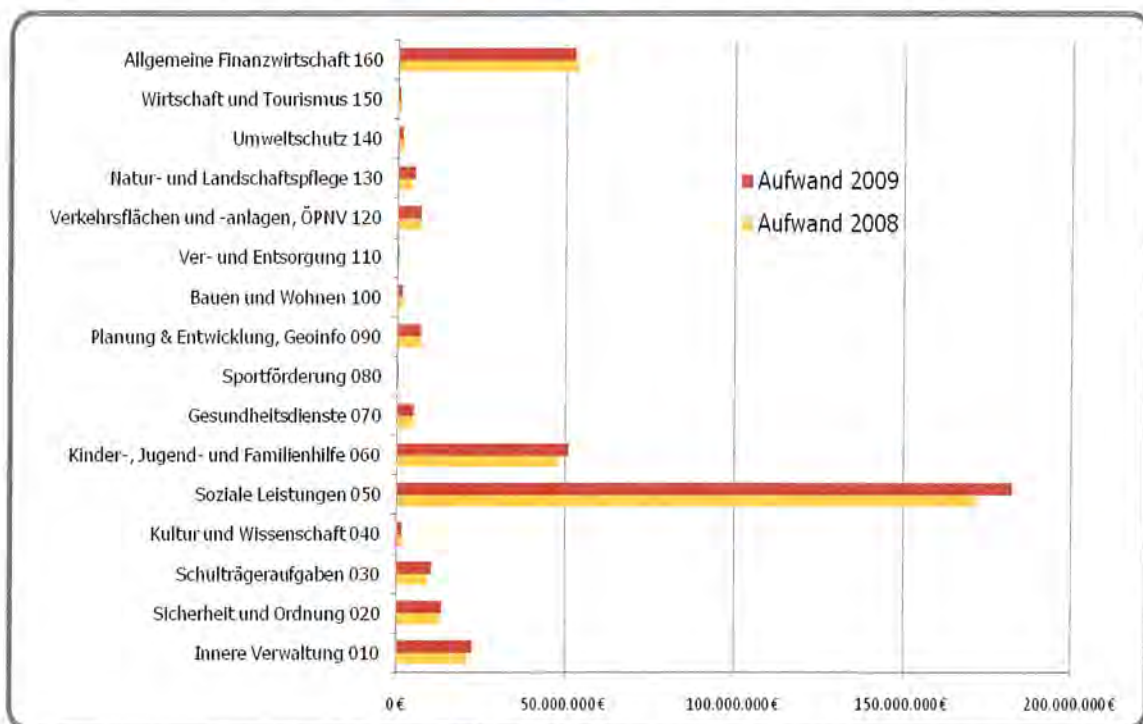
Die Zeile 18 *Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit* weist einen Saldo von über -7,9 Mio € aus, mit der Folge, dass auch in diesem Jahr keine Deckungsmittel für das regelmäßig defizitäre *Finanzergebnis* erwirtschaftet werden konnten. Das Finanzergebnis selber stellt sich im Vergleich zum Vorjahres- bzw. zum Planergebnis verbessert dar. Dies kann jedoch nicht auf den Abbau von Kreditverpflichtungen zurückgeführt werden, sondern ist dem niedrigen Zinsniveau im Jahre 2009 geschuldet.

Die Veränderung der Erträge und Aufwendungen (und die darauf basierende Steigerung des Defizits) kann im nunmehr zweiten Jahresabschluss aus zwei Blickwinkeln betrachtet werden:

-> im Vergleich zum Vorjahr

-> im Vergleich zur ursprünglichen Haushaltplanung

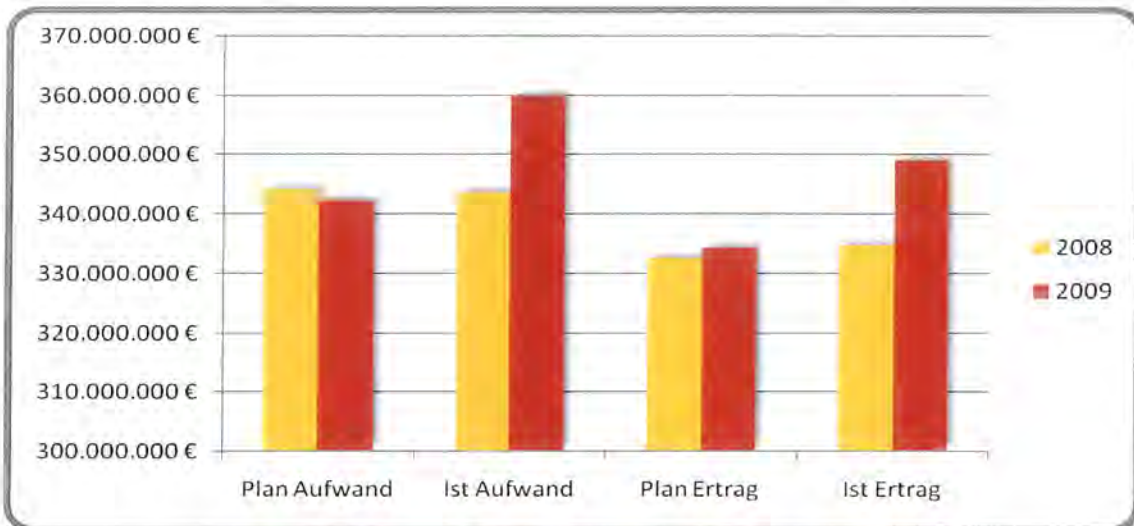
Insgesamt hat das Aufwandsvolumen im Vergleich zum Vorjahr um ca. 16 Mio € zugenommen. Das nachfolgende Diagramm stellt die Aufwendungen der Rechnungsperioden 2008 und 2009 auf Ebene der 16 Produktbereiche gegenüber:



Die Zunahme der Aufwendungen um durchschnittlich ca. 5% verteilt sich auf mehrere Produktbereiche. Davon sind insbesondere die großen Budgets betroffen. Die Ertragslage hat sich im Vergleich zum Vorjahr ebenfalls verbessert, mit einem Gesamtvolumen von ca. 14 Mio € (ca. 4%). Die Aufteilung der Ertragszuwächse auf die Produktbereiche stellt sich in ähnlicher Weise dar wie bei den Aufwendungen,

mit Ausnahme des Produktbereiches 160, der einen deutlichen Ertragszuwachs verzeichnen konnte. Die geringere Zunahme der Erträge im Vergleich mit den Aufwendungen deckt sich zwangsläufig mit der Erhöhung des Defizits um ca. 2 Mio €.

Der Vergleich zwischen ursprünglicher Haushaltsplanung⁵² und den in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Ergebnissen der ersten beiden NKF-Rechnungsperioden zeigt z.T. konträre Entwicklungen auf, insbesondere bei den Bereichen *Plan Aufwand* und *Ist Aufwand*:



Während im Haushaltsjahr 2008 die Planwerte noch weitgehend eingehalten werden konnten, kam es im Haushaltjahr 2009 zu beträchtlichen Überschreitungen sowohl auf der Ertrags- als auch auf der Aufwandsseite. Die eigentliche Vorgabe, die Aufwendungen in der Rechnungsperiode 2009 im Vergleich zum Vorjahr zu senken, wurde verfehlt. Da es sich um den ersten NKF (Doppel-)Haushalt handelt, war mit Planungsungenauigkeiten zu rechnen; insbesondere im zweiten Jahr. Der Doppelhaushalt 2010/2011 ist unter einem strengerem Fokus zu sehen, insbesondere mit der Fragestellung, ob es auch zukünftig sinnvoll ist, mit dem Instrument des Doppelhaushaltes zu arbeiten.

Die größte Planüberschreitung im Ertragsbereich stellt die Schlüsselzuweisung dar, die in Höhe von ca. 7 Mio € über Planwert dem Kreis Düren zugeflossen ist. Die Berechnung der Schlüsselzuweisung ist dergestalt, dass sie z.B. Verluste aus der Erhebung der Kreisumlage abmildern kann⁵³. Sinken die Steuerkraftmesszahlen der kreisangehörigen Kommunen, wie in 2009 der Fall⁵⁴, wird der dadurch entstehende Verlust bei der Erhebung der Kreisumlage durch die Schlüsselzuweisung teilweise kompensiert.

⁵² Siehe auch Jahresabschluss 2009 des Kreises Düren, Band 1, S. 005. Die fortgeschriebenen Planansätze des Jahresabschlusses unterscheiden sich von den ursprünglichen Planansätzen (des Haushaltsplanes) durch die Berücksichtigung von Ermächtigungsübertragungen und über-/ außerplanmäßigen Mittelübertragungen.

⁵³ Dies bezieht sich jedoch nicht auf die Verluste, die durch den freiwilligen Verzicht auf eine aufwandsdeckende Umlage entstanden sind. Das GFG 2009 geht bei seiner Berechnung von einer kreiseinheitlichen Umlageerhebung von 41,37% der Umlagegrundlage aus, in der Haushaltssatzung des Kreises wurde für das Jahr 2009 ein Prozentsatz von lediglich 37,5% festgelegt.

⁵⁴ Die Steuerkraftmesszahl der kreisangehörigen Kommunen ist um über 13 Mio € gesunken. Diese hat die Referenzperiode 01.07.2007 - 30.06.2008 zur Basis, welche aus Steuerertragssicht eher positiv zu bewerten ist.

Darüber hinaus haben zwei weitere Faktoren die Höhe der Schlüsselzuweisung beeinflusst:

- die Erhöhung der Schlüsselzuweisungen insgesamt um ca. 4,5%
- die günstige Entwicklung im Bereich der Ausgangsmesszahl⁵⁵

Die nachfolgende Tabelle zeigt, dass beim Kreis Düren im Vergleich zum Vorjahr nominal als auch prozentual die zweithöchste Steigerung der Schlüsselzuweisung zu verzeichnen ist, verglichen mit den anderen Kreisverwaltungen aus NRW⁵⁶:

Kreisverwaltung	SZW: 2008	SZW: 2009	Änderung	+/- %
Aachen	25.967.207 €	29.126.769 €	3.159.562 €	12,17%
Borken	38.083.800 €	40.163.096 €	2.079.296 €	5,46%
Coesfeld	25.454.185 €	27.409.446 €	1.955.261 €	7,68%
Düren	18.089.036 €	26.219.827 €	8.130.791 €	44,95%
Ennepe-Ruhr-Kreis	19.801.581 €	14.717.394 €	-5.084.187 €	-25,68%
Euskirchen	20.272.569 €	19.305.743 €	-966.826 €	-4,77%
Gütersloh	11.339.955 €	3.626.222 €	-7.713.733 €	-68,02%
Heinsberg	27.051.322 €	29.645.058 €	2.593.736 €	9,59%
Herford	20.834.385 €	22.476.917 €	1.642.532 €	7,88%
Hochsauerlandkreis	27.735.809 €	30.253.995 €	2.518.186 €	9,08%
Höxter	16.835.693 €	17.925.910 €	1.090.217 €	6,48%
Kleve	27.312.787 €	29.385.987 €	2.073.200 €	7,59%
Lippe	29.038.452 €	29.585.576 €	547.124 €	1,88%
Märkischer Kreis	25.222.086 €	25.020.964 €	-201.122 €	-0,80%
Mettmann	0 €	0 €	0 €	0,00%
Minden-Lübbecke	25.568.506 €	22.528.637 €	-3.039.869 €	-11,89%
Oberbergischer Kreis	22.129.647 €	23.865.566 €	1.735.919 €	7,84%
Olpe	10.290.151 €	7.883.974 €	-2.406.177 €	-23,38%
Paderborn	21.323.378 €	23.281.453 €	1.958.075 €	9,18%
Recklinghausen	33.249.916 €	35.919.349 €	2.669.433 €	8,03%
Rhein.-Berg. Kreis	20.676.659 €	19.662.249 €	-1.014.410 €	-4,91%
Rhein-Erft-Kreis	8.038.593 €	29.957.213 €	21.918.620 €	272,67%
Rhein-Kreis Neuss	18.883.733 €	20.842.511 €	1.958.778 €	10,37%
Rhein-Sieg-Kreis	60.685.514 €	58.886.711 €	-1.798.803 €	-2,96%
Siegen-Wittgenstein	10.988.959 €	6.464.914 €	-4.524.045 €	-41,17%
Soest	28.920.629 €	30.462.336 €	1.541.707 €	5,33%
Steinfurt	42.026.785 €	41.212.869 €	-813.916 €	-1,94%
Unna	29.975.402 €	30.109.709 €	134.307 €	0,45%
Viersen	26.780.496 €	27.455.168 €	674.672 €	2,52%
Warendorf	26.965.195 €	28.193.137 €	1.227.942 €	4,55%
Wesel	38.009.570 €	40.381.300 €	2.371.730 €	6,24%
Schlüsselzuw. insg.	757.552.000 €	791.970.000 €	34.418.000 €	4,54%

Bei den meisten Kreisen liegen die Veränderungen im Bereich +/- 10%, sodass die Veränderung beim Kreis Düren schon als „auffällig“ zu bezeichnen ist. Wie bereits beschrieben, ist der Rückgang der Steuerkraftmesszahl der k.a. Kommunen mit-ausschlaggebend für die Erhöhung des Kreisanteils. Die Kämmerei teilte auf eine entsprechende Anfrage des Prüfers hin mit, dass dort keine Informationen vorliegen, die als ursächlich für das Absinken der Steuerkraftmesszahl angesehen werden können.

⁵⁵ Die Ausgangsmesszahl berechnet eine Art „Grundanspruch“ basierend auf der Anzahl der Einwohner im Kreisgebiet und einem Schüleranteil. Dieser Grundanspruch wird anschließend vermindert um die Kreisumlageerhebung auf Basis des kreiseinheitlichen Prozentsatzes von 41,37%.

⁵⁶ Quelle IM NRW, „Finanzausgleich in NRW, Schlüsselzuweisungen der Gemeinden, Kreise und Landschaftsverbände 2004-2009 in €“, www.im.nrw.de

Die hohen Schlüsselzuweisungen des Landes in 2009 konnten das Kreisdefizit abmildern. Während in 2008 der Anteil des Kreises an den Gesamtschlüsselzuweisungen für die Kreise in NRW bei ca. 2,4% lag, stieg dieser in 2009 auf 3,3% an. Dies ist bezogen auf die Funktion der Schlüsselzuweisung als „Lastenausgleich“ eine ernstzunehmende Entwicklung.

Verwendung von Mehrerträgen aus Schlüsselzuweisungen

Aus dem Bereich der Schlüsselzuweisung erscheint aus Sicht des RPA auch ein weiterer Sachverhalt problematisch. Stellt man dem ursprünglichen Planwert des Teilergebnisplans 160.001.001 - *Steuern, Allgemeine Zuweisungen und Umlagen*, konkret der Zeile 02 *Zuwendungen und allgemeine Umlagen*, den Betrag der Teilergebnisrechnung gegenüber

Plan-Wert⁵⁷ / Ist-Ergebnis
161.698.394 € / 159.825.890 €

liegt das Ergebnis bereits 1,9 Mio € hinter dem Planwert zurück.

Die Mehrerträge bei den Schlüsselzuweisungen konnten die Ertragseinbrüche aus der Kreis- und Jugendamtsumlage somit nicht kompensieren. Trotz Kenntnis dieses Zusammenhangs wurden Mehrerträge in Höhe von ca. 6,3 Mio € zur Deckung von Üpl/Apl Aufwendungen herangezogen.

Durch Fortschreibung des Planwertes ergibt sich nunmehr folgendes Bild im Jahresabschluss:

fort. Plan-Wert / Ist-Ergebnis
168.029.012 € / 159.825.890 €

Diese Verschiebung spiegelt sich auch im Produktergebnis wieder (Zeile 29 der Teilergebnisrechnung des Produktes 160.001.001), das Ist-Ergebnis liegt weitere 6,3 Mio € hinter dem fortgeschriebenen Planwert. Der Innenminister macht in seiner Handreichung, 4. Auflage, zu § 83 GO folgende Vorgaben zur Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen⁵⁸:

„Die weitere Voraussetzung bei der Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist, dass für jeden Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Diese Regelung verlangt ein flexibles Handeln der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der Haushaltssatzung. Die Gemeinde hat z.B. die Möglichkeit festzulegen, dass wegen des Mehrbedarfs übertragene Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen oder andere vorgesehene Aufwendungen und Auszahlungen nicht entstehen dürfen. Es ist aber auch möglich, Mehrerträge oder Mehreinzahlungen für die benötigte „Deckung“ zu nutzen. Es ist dabei erforderlich, dass die Deckungsmittel haushaltswirtschaftlich auch tatsächlich für den vorgesehenen Zweck im Haushaltsjahr verfügbar sind. Außerdem darf bei der Entscheidung auch nicht das gesetzliche Erfordernis zum Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW) außer Betracht bleiben. Daraus folgt, dass bei einem im Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) ausgewiesenen negativem Jahresergebnis durch die über- und außer-planmäßigen Aufwendungen dieses geplante Defizit nicht vergrößert werden darf, sodass ggf. auf überplanmäßige Aufwendungen zu verzichten ist oder durch eine freiwillige Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW die bereits „veraltete“ Haushaltsplanung der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Entwicklung angepasst wird.“

⁵⁷ s. Haushaltplan 2008/2009 des Kreises Düren, Band 2.2, S. 853, Zeile 02 *Zuwendungen und allgemeine Umlagen*

⁵⁸ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 83 Abs. 1 Satz 2 GO, Nr. 1.2 zu Satz 2, S. 366-367

Gerade die Forderung, dass ein geplantes negatives Jahresergebnis durch Üpl/Apl Aufwendungen nicht vergrößert werden darf, impliziert aus Sicht des RPA die Prüfung, ob das zur Deckung in Anspruch genommene Produkt insgesamt diese Verbesserung im Ergebnis auch erreichen wird. Schließlich erhält im Gegenzug das „verstärkte“ Produkt die Möglichkeit, Mehraufwand zu produzieren und sein Ergebnis entsprechend zu verschlechtern.

Das RPA ist sich der Schwierigkeit entsprechender Prognosen bewusst. Ist jedoch abzusehen, dass keine Verbesserung des Produktergebnisses eintreten wird, kann dies nicht zur Deckung von Üpl/Apl Aufwendungen herangezogen werden, da es die Verschlechterung eines anderen Teilergebnisses nicht egalisieren kann und in Konsequenz zu einer (weiteren) Verschlechterung des Jahresergebnisses führt.

Anmerkung A 1

Hinsichtlich der dargestellten Problematik über die Heranziehung von Mehrerträgen (hier: bei Schlüsselzuweisungen) zur Deckung von üpl./apl. Aufwendungen kann zum Zeitpunkt der Jahresabschlussprüfung 2009 noch nicht auf eine gesicherte Rechtsauslegung zurückgegriffen werden. Die GPA NRW teilt allerdings die dargestellten Bedenken des RPA. Es wird dringend empfohlen, in zukünftigen Jahresabschlüssen die Deckung von üpl./apl. Aufwendungen unter Einbezug des Produktergebnisses nachzuweisen. Nur auf diese Weise kann der Vorgabe des Innenministers, dass das geplante Defizit nicht vergrößert werden darf, wirksam entsprochen werden. Zu der aufgeworfenen Frage sollte die Aufsichtsbehörde dennoch um klarstellende Vorgaben ersucht werden.

Die Übersicht des Deckungsgrades der einzelnen Produktbereiche, welcher die kumulierten Erträge ins Verhältnis zu den Aufwendungen stellt, wird in diesem Jahr fortgeschrieben. Dabei werden auch die Aufwendungen und Erträge aus der sog. internen Leistungsverrechnung (ILV)⁵⁹ berücksichtigt, welche beispielsweise in der Gesamtergebnisrechnung fehlen.

Produkt		Deckungsgrad	Deckungsgrad	Entwicklung
		2008	2009	2008->2009
010	Innere Verwaltung	45,25%	45,11%	-0,14
020	Sicherheit und Ordnung	89,43%	91,21%	1,78
030	Schulträgeraufgaben	23,40%	22,30%	-1,10
040	Kultur und Wissenschaft	95,62%	88,72%	-6,90
050	Soziale Leistungen	76,31%	75,99%	-0,32
060	Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	38,90%	38,98%	0,07
070	Gesundheitsdienste	23,88%	24,00%	0,11
080	Sportförderung	17,65%	11,99%	-5,65
090	Planung & Entwicklung, Geoinfo	45,40%	40,41%	-4,99
100	Bauen und Wohnen	43,01%	57,57%	14,56
110	Ver- und Entsorgung	20,47%	15,74%	-4,73
120	Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	27,00%	26,27%	-0,72
130	Natur- und Landschaftspflege	12,96%	32,12%	19,16
140	Umweltschutz	43,99%	29,06%	-14,92
150	Wirtschaft und Tourismus	39,55%	10,69%	-28,86
160	Allgemeine Finanzwirtschaft	291,90%	304,32%	12,42

⁵⁹ darunter sind u.a. Sachverhalte zu verstehen, die aus Aspekten der Wirtschaftlichkeit zunächst zentral einem Produkt angelastet und anschließend anhand von Schlüsseln verteilt werden. Ein Beispiel ist die Umlegung von Reinigungskosten.

Die Aufstellung hat weiterhin eher informatorischen Charakter. Es werden die leistungsspezifischen Aufwendungen und Erträge in Relation gestellt, die allgemeinen Ertragsposten (Kreisumlage, Schlüsselzuweisung etc.) werden zentral im Produktbereich 160 erfasst, der eine entsprechende Überdeckung ausweist. Anhand der Zeitreihenvergleiche können sich zukünftig mögliche Hinweise auf Prüfgebiete ergeben.

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

Zeitspanne zwischen Schließung der Ergebnisrechnung und Erstellung des Jahresabschlusses

Grundsätzlich wird auf die Ausführungen des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 verwiesen. Wie auch schon im Vorjahr hat die Verwaltung den Ergebnisplan an einem bestimmten Stichtag (29.01.2010) geschlossen, sodass ab diesem Zeitpunkt nur noch Anweisungen zulasten der Rechnungsperiode 2009 im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten erfolgen konnten. Mit E-Mail vom 26.05.2010 wurden die Organisationseinheiten zur Anzeige von wertaufhellenden Sachverhalten seit der Schließung der Ergebnisrechnung aufgefordert. Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich mit dem RPA abgestimmt und führt daher nicht zu Beanstandungen.

Ausweis der Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 Abs. 1 GemHVO

Gem. § 38 Abs. 2 GemHVO sind in der Spalte *Plan-/Ist-Vergleich* die Übertragungen nach § 22 Abs. 1 GemHVO gesondert auszuweisen. Der diesjährige Jahresabschluss entspricht aus Sicht des RPA nunmehr den gesetzlichen Anforderungen.

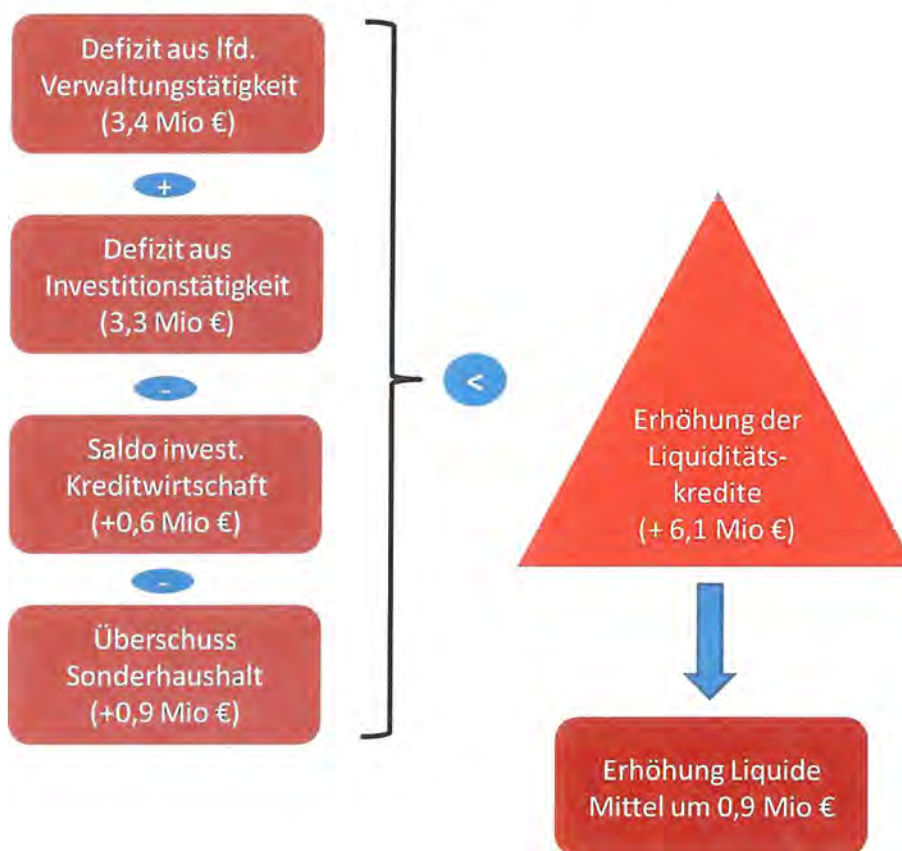
Prüfung der Finanzrechnung

Die Gesamtf finanzrechnung schließt ohne Berücksichtigung der Kreditgeschäfte mit einem Saldo in Höhe von **-6,7 Mio €** ab, der sich aus einem Defizit aus laufender Verwaltung in Höhe von -3,4 Mio € und aus Investitionen in Höhe von -3,3 Mio € zusammensetzt. Der negative Saldo aus dem Bereich der Investitionen sollte dabei nicht für sich allein betrachtet werden, denn nach dem sog. Gesamtdeckungsprinzip aus § 20 GemHVO dienen die Einzahlungen aus der Kreditaufnahme ebenfalls zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit (§ 20 Nr. 3 GemHVO).

Bezogen auf das Defizit aus dem Bereich der laufenden Verwaltung lässt sich aus dem Gesamtdeckungsprinzip keine Verpflichtung herleiten, Einzahlungsüberschüsse zu produzieren. Vielmehr erfolgt eine Zweckbindung der jeweiligen Einzahlungsarten an bestimmte Auszahlungen. Dies kann jedoch nach Ansicht der Rechnungsprüfung nicht zur Folge haben, dass in § 20 GemHVO nicht genannte Auszahlungsarten (z.B. die Zeilen 35 und 36 der Gesamtf finanzrechnung) außen vor bleiben. Aus § 75 Abs. 6 GO ergibt sich, dass die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen ist. In Übereinstimmung mit der KGSt leitet sich aus Sicht des RPA alleine daraus bereits die Forderung ab, dass die Einzahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltung mindestens so hoch sein müssen, dass damit die planmäßige Tilgung der Kredite finanziert werden kann⁶⁰. Ansonsten werden die Kredite lediglich in Liquiditätskredite umgeschuldet.⁶¹

Für die ordentliche Kredittilgung steht keine echte Liquidität zur Verfügung. Sie erfolgt vollständig zulasten neuer Liquiditätskredite.

Unter Berücksichtigung der Struktur der Gesamtf finanzrechnung lässt sich der Bedarf an neuen Liquiditätskrediten wie folgt grafisch darstellen:



⁶⁰ KGSt Bericht Nr. 6/2010 „Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse“, Band 5, Kapitel 2.3, S. 46

⁶¹ Eine andere Ansicht vertritt offenbar das VG Düsseldorf in seinem Urteil v. 25.3.2011 (1 K 4142/08)

Die Defizite aus lfd. Verwaltungstätigkeit und Investitionstätigkeit werden abgemildert durch die Tilgung übersteigenden Kreditneuaufnahmen und den positiven Saldo aus der Bewirtschaftung des Sonderhaushaltes.

Letztlich verbleibt jedoch ein Defizit von insgesamt 5,2 Mio €, welches zu einer Erhöhung der Liquiditätskredite führt. Im Vergleich zum Vorjahr entsteht aber zunächst eine „Ungleichung“, da die Aufnahme von Liquiditätskrediten lt. Schlussbilanz ca. 0,9 Mio € höher als das Defizit der Finanzrechnung war. Die Mehreinzahlung aus Liquiditätskrediten wird folgerichtig in der Bilanzposition *2.4 Liquide Mittel* ausgewiesen. Durch die Stichtagsbetrachtung können diese meist nur kurzfristigen Verschiebungen entstehen.

Im Gegensatz zum letzten Jahr liegen die Planabweichungen im Bereich des *Saldo aus laufender Verwaltung* um ca. 650T € über dem ursprünglichen Planwert. Verglichen mit der ursprünglichen Haushaltsplanung sah der Bereich *Transferauszahlungen* ca. 15 Mio € weniger Auszahlungen vor, als nunmehr im Jahresabschluss ausgewiesen werden.

Wie bereits bei der Ergebnisrechnung aufgeführt, werden nunmehr die Ermächtigungsübertragungen ausgewiesen, auf die auch ein Teil der Mehrauszahlungen zurückgeführt werden kann (im konsumtiven Bereich wurden ca. 1,3 Mio € nach 2009 übertragen, investiv waren es 3,3 Mio €).

Die Ermächtigungsübertragungen nach 2010 sind mit ca. 550T € gering ausgefallen, was aufgrund der Neuveranschlagung zu erwarten war.

Liquiditätskredite

Die Verwaltung hat mit dem vorliegenden Jahresabschluss die Vorgaben des RPA aus der Feststellung des Prüfberichtes 2008 umgesetzt. Der Saldo der Zeilen 34 und 36 (Aufnahme und Tilgung von Liquiditätskrediten) entspricht der Veränderung der Bilanzzeile *4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung* in Höhe von 6.114.870 €.

Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln

Der Saldo der fremden Finanzmittel wird in diesem Jahr in Zeile 41 der Finanzrechnung ausgewiesen.

Damit ist die Verwaltung der Anmerkung des RPA gefolgt, den Wert in einer separaten Bilanzzeile auszuweisen. Dieser schließt in diesem Jahr mit einem Finanzmittelüberschuss ab und verstärkt damit die liquiden Mittel des Kreises (nach Abzug des Vorjahreswertes) um ca. 312T € (stichtagsbezogen). Die Gesamtbestände der durchlaufenden Posten ergeben sich wie folgt:

Sonderhaushalt	Einzahlungen	Auszahlungen	Saldo
2008	138.732.395 €	139.855.430 €	-1.123.035,09 €
+ Guthaben "EB" ⁶²			+ 505.083 €
Ergebnis 2008			- 617.952 €
2009	123.238.435 €	122.307.708 €	930.727 €
Ergebnis 2009			312.776 €

Sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Ausgaben sind die Werte im Vergleich zum Jahr 2008 um 15 Mio € gesunken. Aus Sicht des RPA ist damit eine positive Tendenz insoweit feststellbar, als dass die dargestellten Finanztransaktionen insgesamt rückläufig sind.

Ein Großteil dieser Verschiebungen stammt aus dem Bereich des **Sozialamtes** (Amt 50), wo beginnend mit diesem Jahr viele Leistungen direkt aus dem Kernhaushalt geleistet werden und nicht erst am Jahresende eine Umverteilung vorgenommen wird.

Spätestens im Jahresabschluss 2011 werden auch die Ein- und Auszahlungen der **job-com** (Amt 56), die mit ca. 90% den größten Anteil an den Finanztransaktionen einnehmen, auch direkt über den Kernhaushalt gebucht.

Die Darstellung der fremden Finanzmittel innerhalb der Finanzrechnung ist aus Prüfersicht allerdings irreführend, da die Bezeichnung der beiden Zeilen

- 40: Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln
- 41: Änderung durchlaufender Haushalt

keine eindeutige Zuordnung für Bestandsänderungen der *Fremden Finanzmittel* gem. § 16 Abs. 1 GemHVO zulässt. Richtigerweise werden diese in **Zeile 41** der Finanzrechnung ausgewiesen. Zeile 40 hingegen weist einen Korrekturposten für den Saldo aus Ein- und Auszahlungen für *Kredite zur Liquiditätssicherung* (Zeilen 34 und 36) aus. Dieses Korrektiv wird benötigt, um rechnerisch auf den Stand der Finanzmittel zu kommen. Die Zeile sollte daher auch entsprechend umbenannt werden.

⁶² vgl. Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10), S. 130

Spezielle Prüfungen im Bereich der Ergebnis- und Finanzrechnung

Auch in diesem Jahr hat das RPA in Stichproben **konkrete Geschäftsvorfälle** aus der Rechnungsperiode 2009 und deren Auswirkung auf die Komponenten *Ergebnis- und Finanzrechnung* geprüft. Diese nachgelagerte **Qualitätssicherung** soll der Finanzbuchhaltung wichtige Informationen über die Wirksamkeit der im Einsatz befindlichen Kontrollmechanismen liefern. Diese sollten dann ggf. einer Prüfung unterzogen werden. Bis auf die nachfolgend aufgeführten Sachverhalte führten die Prüfungen nicht zu Anmerkungen/Beanstandungen.

Zinsaufwand für Kredite zur Liquiditätssicherung

Das RPA hat in diesem Jahr eine Kennzahl eingeführt, die die Höhe der zu leistenden Kreditzinsen vergleichbar macht, indem der Einfluss des aktuell gültigen Zinssatzes neutralisiert wird. Dabei wurde festgestellt, dass trotz Erhöhung der Liquiditätskredite die normierten Zinsaufwendungen gesunken sind. Die Ursache liegt begründet in der Aufnahme eines Sockelkredites in Höhe von 10 Mio €. Dieser wurde laut Vermerk vom 27.03.2009 mit einer Laufzeit von 1 Jahr aufgenommen, um möglichen Zinserhöhungen entgegenzuwirken, indem ein niedriges Zinsniveau für eine bestimmte Zeit gesichert wird. Die Kreditaufnahme an sich ist dabei nicht zu beanstanden, jedoch wurden die Kreditzinsen nicht anteilig auf die Rechnungsperioden aufgeteilt, sondern vollständig zulasten des Jahres 2010 gebucht. Das RPA geht davon aus, dass in Zeile 20 der Ergebnisrechnung Aufwendungen in Höhe von ca. 100T € fehlen.

Feststellung F 1

Die Zinsaufwendungen für 2009 wurden nicht korrekt abgegrenzt. Die Zeile *Finanzergebnis* und damit auch das Jahresergebnis werden dadurch positiv beeinflusst.

Indizierung der Forderung auf Ersatzleistung gegen die Fa. Rheinbraun

Bereits in der Eröffnungsbilanz wird eine vertraglich gesicherte Forderung gegen die Fa. Rheinbraun ausgewiesen. Diese hat das RPA in seiner Prüfung anerkannt. Der Vertrag regelt, dass die Forderung einem Dynamisierungsprozess unterliegt, also über bestimmte Wertindizes Jahr für Jahr zunimmt. Im vorliegenden Jahresabschluss wurde eine entsprechende Indizierung der Forderung vorgenommen, und zwar in Höhe von 45T €. Zeitgleich mit der Forderung wurde auch ein Ertrag in der Ergebnisrechnung gebucht.

Das RPA hat den Sachverhalt geprüft und kommt grundsätzlich zu der Einschätzung, dass auch die Erhöhung der Forderung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Die Vertragsausgestaltung ist aber nicht eindeutig dahingehend, wie die Forderung des Kreises Düren durch die Fa. Rheinbraun letztlich beglichen wird. Grundsätzlich ist der Vertrag dergestalt, dass sich die Fa. Rheinbraun an den Kosten einer Ersatzstraße beteiligt oder eine Ersatzzahlung leistet, sofern der Bau der Ersatzstraße nicht für notwendig erachtet wird. Zum aktuellen Zeitpunkt bzw. im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung ist keine Entscheidung absehbar. Je nach Form der vertraglichen Erfüllung durch die Fa. Rheinbraun ergeben sich unterschiedliche Vorgaben für die Bilanzierung:

1. im Falle der Beteiligung an den Baukosten einer Ersatzstraße sind die Zahlungen als investive Einzahlungen zu buchen und führen zu einem SoPo
2. im Falle der Ersatzzahlung erfolgt eine konsumtive Vereinnahmung

Auch die Ergebnisrechnung wird unterschiedlich bedient. Während im ersten Fall die Erträge erst mit Auflösung des Sonderpostens gebucht werden, kann im zweiten Fall der Ertrag bereits periodengerecht im Sinne der von der Finanzbuchhaltung vorgenommenen Verfahrensweise gebucht werden.

Anmerkung A 2

Die Verwaltung ist aufgefordert, eine begründete Entscheidung zu treffen, welche der Ersatzmöglichkeiten voraussichtlich zur Anwendung kommt. Sofern eine Vorhersage nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit erfolgen kann, wird empfohlen, gem. dem Realisationsprinzip alle Eigenkapitalanteile sowohl aus der Forderung aus der Eröffnungsbilanz als auch aus der Dynamisierung gegen einen PRAP auszubuchen.

Bildung von Rückstellungen

Durch die Bildung einer Rückstellung wird das Ergebnis der Rechnungsperiode belastet, die ursächlich für den Verlust ist. Die Bildung einer Rückstellung ist immer eine Buchung gegen eine entsprechende Aufwandsposition der Ergebnisrechnung. Die erfolgsneutrale Bildung einer Rückstellung (z.B. gegen einen Aktivposten) entspricht nicht den GoB und stellt einen Verstoß gegen das Bruttoprinzip dar. Kommt die Verwaltung zu dem Ergebnis, dass ein Sachverhalt auch die Bildung eines Aktivpostens erfordert, erfolgt diese Buchung ebenfalls ergebniswirksam.

Buchungen im Rahmen des ÖPP-Projektes

Die bilanztechnische Darstellung, insbesondere der aktivierungs-/passivierungspflichtigen Sachverhalte, war bereits Gegenstand vorheriger Prüfberichte. Im Rahmen der Ergebnis- und Finanzrechnung müssen die Buchungen losgelöst vom Vertrag mit dem ÖPP-Partner so ausgestaltet werden, dass verschiedene Sachverhalte berücksichtigt werden. Dies betrifft z.B.

- die Investitionen und die damit verbundene Finanzierung
- die Unterhaltungskosten

Die Zahlungen an den Investor sind also zunächst in investive und konsumtive Anteile aufzuteilen. Dies wird von Seiten der Verwaltung bereits in der Haushaltsplanung vorgenommen und entsprechend auf die Produkte aufgeteilt. Bislang werden jedoch sämtliche ergebniswirksame Buchungen in der Zeile *16 Sonstige ordentliche Aufwendungen* ausgewiesen, obschon davon ausgegangen werden muss, dass ein Teil der Leistungen an den ÖPP-Partner Zinsleistungen sein dürften, die wiederum der Zeile *20 Zinsen und ordentliche Finanzaufwendungen* zuzuordnen sind.

Anmerkung A 3

Die Verwaltung wird für zukünftige Jahresabschlüsse um Überprüfung gebeten, in welcher Höhe sich in den konsumtiven Leistungen Finanzierungsanteile befinden. Ggf. sind diese anhand der Zinsstaffelmethode über den Zeitraum der vertraglichen Bindung mit dem ÖPP-Partner zu verteilen.

Übertragung des Hochwasserrückhaltebeckens Oberzier

Der Kreis Düren hat ein zu 100% bezuschusstes Hochwasserrückhaltebecken am 31.12.2009 an den Wasserverband Eifel Rur übertragen. Die Ausbuchung der Vermögensgegenstände *Grundstück und Aufbau* erfolgten aus Prüfersicht gem. den Vorgaben der Handreichungen des Innenministers. Die Anlageabgänge wurden in Höhe der Restwerte (= Anschaffungskosten ./. Abschreibungen) gegen die Zeile *16 sonstige ordentliche Aufwendungen* gebucht, die jährliche Abschreibung des Aufbaus gegen Zeile *14 Bilanzielle Abschreibungen*.

Die korrespondierenden Sonderposten wurden vollständig gegen die Ergebniszeile *02 Zuwendungen und allgemeine Umlagen* (Ertrag aus der Auflösung von Sonderposten), ausgebucht. Obwohl die Handreichungen des Innenministers für diesen Fall keine Vorgaben machen, ist es aus Prüfersicht nur konsequent, die Auflösung der Sonderposten, die mit dem Anlageabgang in Verbindung stehen, in der Zeile *07*

sonstige ordentliche Erträge auszuweisen⁶³. Für das ordentliche Ergebnis hat die Verschiebung keinerlei Auswirkung, spätestens jedoch bei der Betrachtung der Kennzahlen entsteht eine Verzerrung der Werte (z.B. Drittfinanzierungsquote und Zuwendungsquote).

Buchung von Zuwendungen durch Dritte

Auf die bilanztechnische Behandlung von den nachfolgend aufgeführten Zuwendungen ist das RPA bereits im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 eingegangen. Die Werte werden für 2009 entsprechend fortgeschrieben:

Investitionspauschale	640.378 € (Vorjahr: 585.855 €)
Schlüsselzuweisungen	26.219.827 € (Vorjahr: 18.089.036 €)
Schulpauschale	1.691.540 € (Vorjahr: 1.481.510 €)

Auf die Schlüsselzuweisungen wurde bereits eingegangen. Die Stellungnahme der Verwaltung zur Anmerkung 11 des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 sowie die Planwerte der mittelfristigen Finanzplanung des Doppelhaushaltes 2010/2011 lassen kaum Zweifel daran aufkommen, dass die Schulpauschale auch zukünftig zur Deckung laufender Aufwendungen verwendet wird und nicht zur Finanzierung neuer Investitionen. Die Handreichungen des Innenministers sprechen in ihrer 4. Auflage mittlerweile von dem gesetzlich verankerten Grundsatz der *intergenerativen Gerechtigkeit* und treffen diesbezüglich folgende Aussage⁶⁴, der sich das RPA vollumfänglich anschließt:

„(...) Dazu ist bestimmt worden, „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 S. 1 GO NRW). Dieser Grundsatz beinhaltet, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln müssen, denn die Perspektive der ausreichenden Finanzierung künftiger Aufgaben wurde für die Gemeinde mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpft. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher u.a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben (...), auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.“

Das RPA hat bei seiner stichprobenartigen Überprüfung der Finanzbuchhaltung keine schwerwiegenden Systemfehler feststellen können. Die installierten internen Kontrollsysteme (IKS) sind aus Sicht des RPA geeignet, die Einhaltung der GoB sicherzustellen.

⁶³ Konkret bedeutet dies, dass zunächst in gleicher Höhe wie die bilanzielle Abschreibung ein Ertrag aus der Auflösung von Sonderposten und anschließend der Abgang des Restwertes gegen einen sonstigen ordentlichen Ertrag gebucht wird.

⁶⁴ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 27 Abs. 1 GemHVO, Nr. 1.1.5.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit, S. 1140-1141

Haushaltsplanermächtigungen (inkl. üpl./apl.)

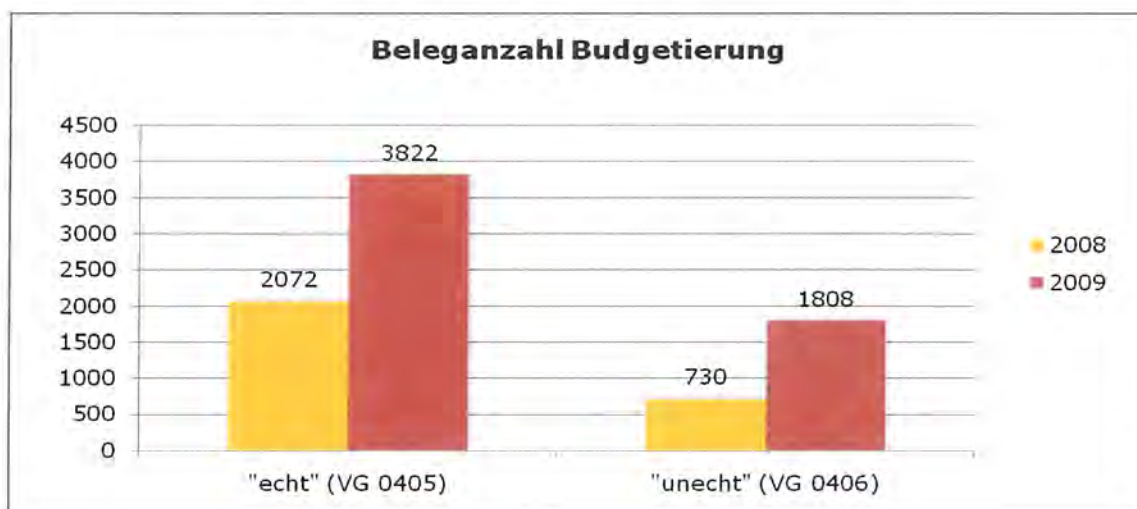
Auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfung 2009 hat sich das RPA mit der Einhaltung der Haushaltsermächtigungen bzw. der fortgeschriebenen Planansätze beschäftigt. Insgesamt sind in diesem Bereich im Vergleich zum Jahresabschluss 2008 wesentliche Verbesserungen festzustellen.

Die Prüfung hat ergeben, dass es zu Ermächtigungsüberschreitungen im Bereich der Aufwendungen von 20.651 € gekommen ist, fast ausschließlich aus dem Bereich der Wertänderungen von Vermögensgegenständen (Sachkonto: 547...). Bei den Auszahlungen liegen Überschreitungen in Höhe von 105.670 € vor, verursacht durch eine Schnittstelle mit der Personalsoftware *Loga*. Die Summe verteilt sich auf ca. 100 Einzelkonten mit zu vernachlässigenden Einzelwerten. Der Korrekturaufwand steht in keinem Verhältnis zum erzielten Mehrwert für die Finanzrechnung.

Anmerkung

Das RPA geht davon aus, dass im Bereich der Aufwandskonten im nächsten Jahresabschluss ein vollständiger Abbau der Planüberschreitungen erreicht werden kann. Die durch die Schnittstelle zur Personalsoftware verursachten Auszahlungsüberschreitungen sind weitestgehend zu vermeiden.

Bei der Inanspruchnahme der Budgetierungsregeln ist eine starke Zunahme im Vergleich zum Vorjahr zu verzeichnen. Buchungen im Rahmen der *echten Deckungsfähigkeit* (eD) nahmen ein Volumen von 14,9 Mio € (+0,5 Mio €) und im Rahmen der *unechten Deckungsfähigkeit* (ueD) in Höhe von 15,4 Mio € (+9,6 Mio €) ein. Auch die Anzahl der insgesamt in der Finanzbuchhaltung gebuchten Belege für Mittelverschiebungen hat stark zugenommen:



Für 2010 geht das RPA wieder von rückläufigen Entwicklungen aus, da Planung und Ausführung näher beieinander liegen. Eine abschließende Beurteilung kann aber erst nach Vorlage des Jahresabschlusses erfolgen, da im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses weitere Mittelübertragungen gebucht werden müssen.

Die Budgetierungsregelungen der Haushaltssatzung sind weit gefasst und geben den Organisationseinheiten viele Möglichkeiten zur flexiblen Bewirtschaftung ihrer Produkte. Wichtig aus Sicht des RPA ist die Regelung, dass die im Wege der ueD verstärkten Produktsachkonten keine Mittel an andere Produktsachkonten abgeben dürfen. Das RPA hat bei seiner Prüfung nur unwesentliche Verstöße gegen diese Regelung festgestellt. Allerdings muss kritisch verfolgt werden, wie sich die Mittelübertragungen im Rahmen der ueD fortentwickeln, insbesondere vor dem Hinter-

grund bereits geplanter Jahresfehlbeträge. Die Handreichungen des IM, 4. Auflage, zu § 21 Abs. 2 GemHVO machen folgende Vorgabe⁶⁵:

„(...) Bei einer solchen Festlegung ist aber immer auch die aktuelle Haushaltslage zu berücksichtigen, denn es kann notwendig sein, alle Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich einzusetzen. Eine örtliche Festlegung, Mehrerträge für bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen zu verwenden, ist daher nur vertretbar, wenn diese auf Einzelfälle beschränkt bleibt.“

Anmerkung A 4

Das RPA regt an, die Regelungen gem. § 21 Abs. 2 GemHVO in zukünftigen Haushaltssatzungen auch unter Hinweis auf den vorrangig zu erreichenden Haushaltsausgleich zu fassen bzw. bei der Prüfung strenge Anforderungen an den „sachlichen Zusammenhang“ zwischen Ertrag und Aufwand zu stellen.

Erneut hat das RPA im Bereich der ueD festgestellt, dass Mehrerträge, die als Deckungsgrundlage für Mehraufwand herangezogen wurden, nicht realisiert werden konnten. Auch in diesem Jahr belief sich dieser Wert auf ca. 200.000 €.

Das RPA steht der Vorgehensweise der Verwaltung, nicht realisierte Mehrerträge bereits zur Deckung von Mehraufwendungen heranzuziehen, weiterhin kritisch gegenüber. Es wird auf die *Anmerkung A13* aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 (Drs. Nr. 279/10) verwiesen.

Die Budgetierungsregeln fangen einen Teil der über- und außerplanmäßigen (üpl./apl.) Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne von § 83 GO auf. Insbesondere die Mittelübertragungen nach § 21 Abs. 2 GemHVO bzw. deren Aufwands- und Auszahlungsbuchung gelten per Gesetz nicht als überplanmäßig.

Auch dem Jahresabschluss 2009 ist in Band II, S. 124 – 129, eine Übersicht über die üpl./apl. beigelegt. Diese Anlage stellt keinen Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses dar. Zum vollständigen Ausweis sämtlicher üpl./apl. ist die Hinzunahme der Kreisausschuss-/Kreistagsvorlage (Drs. Nr. 240/09) notwendig, welche die Haushaltsüberschreitungen des 1. Halbjahres 2009 beinhaltet. Das RPA hat die üpl./apl. Aufwendungen und Auszahlungen stichprobenartig überprüft und keine Unstimmigkeiten festgestellt.

Im Rahmen der Systemprüfung ist aufgefallen, dass in der Finanzbuchhaltung Mittel aus Ermächtigungsübertragungen (2008->2009) zur Deckung von üpl./apl. Aufwendungen herangezogen wurden. Dies ist aus Sicht des RPA nur in ganz bestimmten Fällen erlaubt, da die übertragenen Ermächtigungen auch im neuen Haushaltsjahr an ihren sachlichen Zweck gebunden bleiben. Dieser Sachverhalt wurde bereits im Vorfeld der Jahresabschlussprüfung mit der Kämmererei erörtert, daher wird auf eine entsprechende Anmerkung verzichtet.

⁶⁵ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 21 Abs. 2 GemHVO, Nr. 2.1.1 Die Mehrerträge, S. 1064

Ermächtigungsübertragungen

Wie im Kapitel *Ergebnis- und Finanzrechnung* beschrieben, werden im Jahresabschluss, Band 1, nunmehr auch die Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr in das Folgejahr ausgewiesen. Dies entspricht inhaltlich der Anmerkung A8 aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008. Damit erfüllt die Verwaltung vollständig die Anforderungen der §§ 38 Abs. 1 und 39 GemHVO. Durch diese Erweiterung von Ergebnis- und Finanzrechnung lassen sich die echten Einsparungen von den Einsparungen durch Ermächtigungsübertragungen unterscheiden.

Bezüglich grundsätzlicher Erläuterungen zum Thema *Ermächtigungsübertragungen* wird auf das entsprechende Kapitel des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 verwiesen⁶⁶. Im diesjährigen Jahresabschluss hat es im Gegensatz zum Jahresabschluss 2008 Übertragungen sowohl aus dem Vorjahr als auch in das Folgejahr gegeben. Die beiden Übertragungswege werden nachfolgend getrennt dargestellt.

Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr

Grundsätzlich sind die Ermächtigungsübertragungen gem. § 22 Abs. 4 GemHVO vor Inanspruchnahme⁶⁷ dem Kreistag in Form einer Übersicht inklusive der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan vorzulegen. Die Kämmerei ist dieser Verpflichtung mit Vorlage Drs.Nr. 136/10 vom 25.03.2010 nachgekommen. Das RPA hat im Rahmen der Prüfung Auszahlungen auf Ermächtigungsübertragungen festgestellt, deren Anweisung vor dem v.g. Datum erfolgte.

Anmerkung

Das RPA weist auf die Einhaltung der Informationspflichten aus § 22 Abs. 4 GemHVO hin. Der Kreistag ist vor Inanspruchnahme der Ermächtigungsübertragungen in Kenntnis zu setzen.

Durch Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr wurden die Planansätze 2009 für Aufwendungen um 514.179 € und für Auszahlungen um 4.673.403 € (davon 1.345.494 € konsumtiv und 3.327.908 € investiv) erhöht/fortgeschrieben. Die übertragenen Mittel behalten auch im Folgejahr ihre Zweckbindung und dürfen somit nur eingeschränkt verwendet werden – anders als die neuen Planansätze, die grundsätzlich im Rahmen der Budgetregelungen flexibel eingesetzt werden können. Bei der Prüfung der üpl./apl. Aufwendungen und Auszahlungen hat das RPA bereits darauf hingewiesen, dass die Ermächtigungsübertragungen z.T. zweckfremd zur Deckung von üpl./apl. Aufwendungen und Auszahlungen verwendet wurden. Dies gilt es zukünftig zu vermeiden.

Durch die Ermächtigungsübertragungen im Bereich der investiven Auszahlungen konnte der Ansatz für 2009 in Höhe von 4,1 Mio € fast verdoppelt werden. Die Auszahlungen für Investitionen blieben jedoch auch in 2009 weit hinter dem Planwert. Dieser wird nur zu 64% ausgeschöpft⁶⁸ (in 2008: 42%).

Das RPA steht hohen Übertragungen im Bereich der Investitionen kritisch gegenüber, da diese Mittel bei Inanspruchnahme lediglich zu einer Verschlechterung des Finanzergebnisses führen, bezogen auf den Haushaltsausgleich jedoch keine Rolle spielen.

⁶⁶ Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 (Drs.Nr. 279/10), S. 73-76

⁶⁷ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 22 Abs. 4 GemHVO, S. 1080

⁶⁸ Verglichen damit wurden die investiven Einzahlungen in 2009 mit nahezu 100% vollständig ausgeschöpft.

Bei nicht zweckentsprechender Verwendung könnten auf diesem Weg Reserven gebildet werden, die nicht mehr einer geordneten Haushaltsausführung entsprechen⁶⁹.

Sollte es bei der Ausführung des aktuellen Doppelhaushaltes 2010/2011 erneut zu investiven Übertragungen in dieser Größenordnung kommen, wird sich das RPA im Rahmen der Prüfung der jeweiligen Jahresabschlüsse verstärkt sowohl mit der Bildung als auch mit der zweckentsprechenden Verwendung auseinander setzen.

Ermächtigungsübertragungen in das Folgejahr

Im Gegensatz zu 2008 wurden keine Aufwandsermächtigungen in das Folgejahr übertragen. Die zusätzlichen konsumtiven Mittel stellen, soweit nicht verbraucht, in diesem Jahr echte Einsparungen bezogen auf den im Jahresabschluss ausgewiesenen fortgeschriebenen Planwert dar. Entsprechend wurde keine neue *zweckgebundene Deckungsrücklage* gebildet und der Bilanzwert in 2009 ergebnisneutral aufgelöst.

Im Bereich der Finanzrechnung wurden Ermächtigungsübertragungen in das Folgejahr vorgenommen, davon 544.440 € aus dem konsumtiven Bereich und 152 € aus dem investiven Bereich.

Die konsumtiven Übertragungen haben ihr Pendant in der Bilanzzeile 4.7 *erhaltene Anzahlungen*. Dort werden zweckgebundene Einzahlungen zunächst erfolgsneutral passiviert. Findet keine Verwendung (Zweckerfüllung) in der Rechnungsperiode der Einzahlung statt, wird die Auszahlungsermächtigung gem. § 22 Abs. 3 GemHVO in das Folgejahr übertragen. Erst bei Zweckerfüllung (Aufwand/Auszahlung) wird die Anzahlung gegen den Ertrag als Ausgleich der Ergebnisrechnung aufgelöst⁷⁰.

Die geringe Höhe der Ermächtigungsübertragungen aus dem investiven Bereich lässt auf eine Neuveranschlagung der Mittel im Rahmen der Haushaltsplanung 2010/2011 schließen. Damit wird aus Sicht des RPA den Vorgaben aus § 22 Abs. 2 Satz 2 GemHVO Rechnung getragen.

Insgesamt befürwortet das RPA die strikte Vorgehensweise der Kämmerei, Ermächtigungsübertragungen zu vermeiden, sofern nicht zweckgebundene Einzahlungen vorliegen.

Abgesehen von der Einhaltung der Zweckbindung liegen dem RPA keine Anhaltspunkte auf Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Bereich der Ermächtigungsübertragungen vor.

⁶⁹ In diesem Sinne ist auch die im Vergleich zu § 19 GemHVO (a.F.) strenger gefasste Regelung des § 22 Abs. 2 Satz 2 GemHVO zu sehen, die die Übertragung von Ermächtigungen aus dem investiven Bereich zeitlich begrenzt. Damit wird dem Budgetrecht des Kreistages Rechnung getragen, dieser hat bei einer längeren Aussetzung einer durch ihn beschlossenen Investition neu über die Angelegenheit zu entscheiden – im Rahmen einer neuen Veranschlagung im Haushaltsplan.

⁷⁰ Die Kämmerei hat diesen buchungstechnisch aufwendigen Sachverhalt im Vermerk vom 8.1.2010 „Übertragung von zweckgebundenen Mitteln“ dargestellt und dem Prüfer mit Schreiben vom 30.8.2010 zugeleitet.

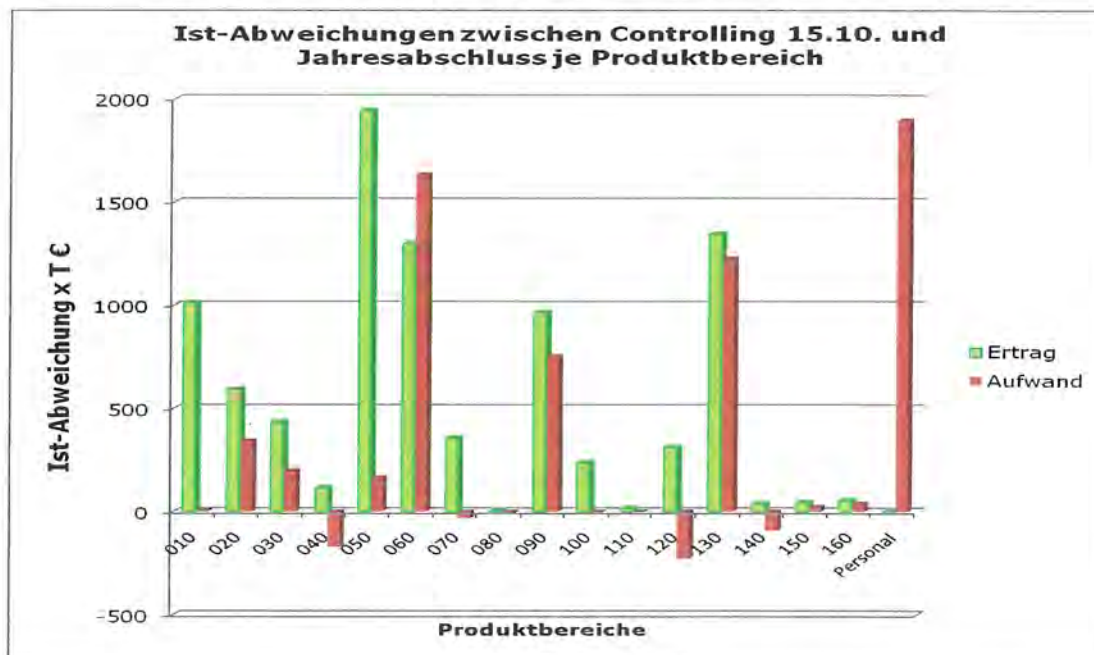
Controlling und haushaltswirtschaftliche Sperre

Das Controlling ist kein Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses. Dennoch hat sich das RPA, nicht zuletzt aufgrund der haushaltswirtschaftlichen Sperre vom 24.11.2009, die auf Basis der Controllingergebnisse zum Stichtag 15.10.2009 erlassen wurde, im Rahmen des Jahresabschlusses diesem Thema gewidmet. Darüber hinaus nehmen die mit dem Controlling verbundenen Steuerungsmöglichkeiten direkten Einfluss auf die Ergebnis- und Finanzrechnung des Jahresabschlusses. Die beiden Controllingberichte zum 15.07.2009 und 15.10.2009 stellen das prognostizierte Jahresergebnis zum 31.12.2009 aus der Sicht der jeweiligen Stichtage dar. Ein früherer Prognosezeitpunkt macht bei dieser Art von Datenerhebung wenig Sinn, da die Berichte mit zu vielen Spekulationen behaftet wären⁷¹.

Beide Controllingberichte kommen zu dem Ergebnis, dass es im Vergleich zum Jahresfehlbetrag der Haushaltsplanung in Höhe von -7,7 Mio € zu weiteren Verschlechterungen kommen wird, und zwar zum Stichtag 15.07. in Höhe von -2,2 Mio € und zum 15.10. in Höhe von -6,3 Mio €. Nachfolgend werden die Jahresfehlbeträge in chronologischer Reihenfolge dargestellt:

Jahresfehlbetrag HH-Planung	-7.763.607 €
Jahresfehlbetrag Controlling 15.07.	-9.967.996 €
Jahresfehlbetrag Controlling 15.10.	-14.065.824 €
Jahresfehlbetrag Jahresabschluss 2009	-10.698.632 €

Den Zahlenwerten lässt sich entnehmen, dass die Ursachen für die Verschlechterung des Jahresergebnisses z.T. in der Mitte des Jahres 2009 bekannt waren. Die Ergebnisverbesserung des Jahresabschlusses im Vergleich zum Controllingstichtag 15.10. könnte u.a. mit der haushaltswirtschaftlichen Sperre zusammenhängen, auffällig aus Sicht des Prüfers sind jedoch die hohen Abweichungen der Gesamtsummen der *ordentlichen Aufwendungen* (+6 Mio €) und der *ordentlichen Erträge* (+9 Mio €). Nachfolgendes Diagramm stellt die Ertrags- und Aufwandsabweichungen je Produktbereich dar, Personalaufwendungen werden dabei separat aufgeführt:



⁷¹ Eine weitere Controllingmöglichkeit besteht darin, Zwischenabschlüsse zu unterjährigen Stichtagen zu fertigen und auf dieser Grundlage Aussagen über die Ausschöpfung der Budgets zu treffen. Dies könnte auch ohne Beteiligung der Organisationseinheiten erfolgen.

Auch die Kämmerei hat sich mit diesem Sachverhalt beschäftigt und mit Schreiben vom 25.03.2010 die Organisationseinheiten aufgefordert, die Abweichungen zwischen den Prognosen des letzten Controllingberichts und den Ist-Zahlen ab einem Unterschiedsbetrag von 25T € zu erläutern. Die Ergebnisse der Abfrage werden bei den Analysen zu den Abweichungen (Band 1) im Jahresabschluss aufgeführt.

Die aktuell im Einsatz befindliche Finanzsoftware verfügt weder über ein Controllingmodul, noch ist eine Zusammenführung der Controllingwerte mit den Ist-Werten effizient möglich. Die Finanzbuchhaltung hat aufgrund der vorhandenen Personalressourcen auf eine manuelle Verknüpfung der Daten verzichtet. Aus Prüfersicht kann jedoch die Reihenbildung *Planung -> Controlling -> Jahresabschluss* über die Jahre wichtige Erfahrungszahlen liefern, die zu noch genaueren Prognosen führen sollten⁷². Das RPA empfiehlt darüber hinaus, das Controlling auf Basis der fortgeschriebenen Planwerte durchzuführen, da diese letztlich im Jahresabschluss ausgewiesen werden.

Das RPA hält die Weiterführung, aber auch die Weiterentwicklung des Controllingwesens für elementar. Die ab 2012 zum Einsatz kommende Finanzsoftware sollte die Defizite der aktuellen Software im Bereich des Controllings beheben und somit eine noch zeitnahe Berichterstattung ermöglichen.

Aufgrund des Controllingergebnisses vom 15.10. hat sich die Kämmerei mit Verfügung vom 24.11.2009 dazu entschieden, eine haushaltswirtschaftliche Sperre gem. § 24 GemHVO i.V.m. § 53 Abs. 1 KrO und § 81 Abs. 4 GO auszusprechen, mit den Maßgaben, Aufwendungen und Auszahlungen sowie Verpflichtungen für die Zukunft auf rechtliche Verpflichtungen oder notwendige, unaufschiebbare Aufgaben zu beschränken sowie Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten konsequent auszuschöpfen. Die Beurteilung der Sachverhalte oblag den mittelbewirtschaftenden Organisationseinheiten. Um die Wirkung der haushaltswirtschaftlichen Sperre zu analysieren, wird nachfolgend die monatliche Verteilung der *ordentlichen Auszahlungen*⁷³ des Jahres 2009 insgesamt sowie der Teilbereiche *Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen* und *Sonstige Auszahlungen*, aufgeführt⁷⁴:

	Auszahlungen aus lfd. Verwaltung	davon Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	davon Sonstige Auszahlungen
Januar	19.010.883 €	1.103.228 €	826.093 €
Februar	19.052.624 €	1.169.238 €	746.967 €
März	20.628.915 €	3.173.487 €	1.239.906 €
April	46.096.363 €	1.160.150 €	858.337 €
Mai	18.976.927 €	1.534.233 €	1.516.532 €
Juni	19.887.562 €	2.186.692 €	552.739 €
Juli	18.142.785 €	1.595.424 €	683.357 €
August	46.910.557 €	1.650.380 €	1.443.839 €
September	19.005.811 €	2.012.286 €	525.343 €
Oktober	47.906.252 €	1.450.426 €	660.709 €
November	21.766.809 €	2.538.903 €	1.417.389 €
Dezember	50.058.139 €	4.459.189 €	1.113.487 €
Summe	347.443.628 €	24.033.637 €	11.584.698 €
		Ø 2.002.803 €	Ø 965.392 €

⁷² Gerade im Bereich der Erträge sind die Prognosen der Organisationseinheiten eher als „vorsichtig“ einzustufen, was letztlich zu einer Verfälschung der Aussage des Controllingberichtes führt.

⁷³ Die derzeit im Einsatz befindliche Finanzsoftware nimmt keine korrekte Monatsverteilung der Aufwendungen vor, daher erfolgt die Darstellung auf Basis der Auszahlungen.

⁷⁴ Aus Sicht des RPA können sich im konsumtiven Bereich bei *Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen* bzw. *sonstige Auszahlungen* Einsparmöglichkeiten ergeben, in den übrigen Zeilen der Finanzrechnung finden sich größtenteils Leistungen, zu denen der Kreis Düren gesetzlich verpflichtet ist.

Die Werte für Dezember 2009 lassen den Schluss zu, dass die Sperre aufgrund des fortgeschrittenen Zeitpunktes nicht mehr regelnd in das Haushaltsgeschehen eingreifen konnte, die Verbesserung der Ergebnisrechnung könnte aber auf der anderen Seite ein Indiz für deren Wirksamkeit sein. Eine abschließende Bewertung vermag das RPA an dieser Stelle nicht vorzunehmen. Wichtiger erscheint es, Anregungen auszusprechen, wie das Steuerungsinstrument der haushaltswirtschaftlichen Sperre zukünftig noch effektiver gestaltet werden kann:

- aus Sicht des RPA hat bereits der Controllingbericht zum Stichtag 15.07.2009 Entwicklungstendenzen aufgezeigt, die den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre rechtfertigt hätten. Je früher eine Sperre ausgesprochen wird, desto größer sind die sich daraus ergebenden Steuerungsmöglichkeiten
- eine haushaltswirtschaftliche Sperre sollte immer für konkrete, beeinflussbare Haushaltspositionen und soweit möglich mit Einsparzielen/-vorgaben ausgesprochen werden. Ggf. sind die Budgets der Organisationseinheiten durch Sperrvermerke einzuschränken
- das Instrument der haushaltswirtschaftlichen Sperre stellt auch nach Ansicht der GPA eine *ultima ratio* (letztes Mittel) der Einflussnahme auf die Finanzwirtschaft dar. Dem steht jedoch aus Sicht des RPA entgegen, dass bei der am 24.11.2009 ausgesprochenen Sperre die Beurteilung der unbestimmten Rechtsbegriffe „notwendig“ und „unaufschiebbar“ vollständig in die Verantwortung der mittelbewirtschaftenden Organisationseinheiten gelegt wurde. Eine erfolgreiche Umsetzung erfordert wirksame Kontrollmechanismen, ausgehend von der Stelle, die die Sperre erlassen hat

Anmerkung

Die haushaltsrechtliche Sperre war aus Sicht des RPA die richtige Konsequenz aus den Prognosewerten zum Controllingstichtag 15.10.2009. Das RPA regt an, diese Möglichkeit der Fehlbetragseingrenzung zukünftig noch konsequenter und zielgerichteter einzusetzen.

Zuwendungen

Das Zuwendungswesen des Kreises Düren hat vielfältige Ausgestaltungen und wurde bereits mehrfach in früheren Prüfberichten thematisiert⁷⁵. Insbesondere der Bereich, in dem der Kreis Düren als Zuschussempfänger in Erscheinung tritt und die Zuwendung zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt wird, wurde z.B. im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz intensiven Prüfungen unterzogen (Stichwort: Sonderposten).

Der Kreis tritt aber auch als Zuwendungsgeber in Erscheinung, welche

- aus eigenen Mitteln gewährt werden oder
- drittfinanziert sind.

Mit diesen beiden Bereichen sowie deren Auswirkungen auf die Komponenten *Ergebnis-*, *Finanzrechnung* und *Schlussbilanz* hat sich das RPA auch in Zusammenarbeit mit Kämmerer und GPA im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2009 intensiv beschäftigt.

Zuwendungen sind je nach Ausprägung unterschiedlich in der Finanzbuchhaltung zu behandeln. Aus diesem Grund werden nachfolgend Fallunterscheidungen vorgenommen, die den korrekten Umgang mit Zuwendungen illustrieren sollen, allerdings (aufgrund der unterschiedlichen Ausprägungen) ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Der grundsätzliche Umgang mit Zuwendungen ist in § 43 GemHVO geregelt und wird im Falle einer Zuwendungsgewährung durch den Kreis Düren in den Handreichungen des IM wie folgt beschrieben⁷⁶:

„Von der Gemeinde gewährte Zuwendungen an Dritte müssen abhängig von ihrem Charakter und ihrer inhaltlichen und zeitlichen Zwecksetzung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst und nachgewiesen werden. In diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, dass die von der Gemeinde geleisteten investiven Zuwendungen an Dritte regelmäßig in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 3 GemHVO NRW) zu aktivieren sind.“ (...)

„Eine Aktivierung im Bilanzbereich „Sachanlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz ist z.B. dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer eines von ihr durch die Zuwendung mitfinanzierten Vermögensgegenstandes eines Dritten ist. Von der Gemeinde ist aber auch dann eine Aktivierung in ihrer Bilanz vorzunehmen, wenn die Gemeinde im Zusammenhang mit der von ihr geleisteten Zuwendung dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt hat, die dieser in einem bestimmten Zeitraum gegenüber der Gemeinde zu erfüllen hat (...).“

Es gibt also Zuwendungen, die aktivierungspflichtige Sachverhalte beinhalten. Der einfachste, aber auch seltenste Fall liegt vor, wenn der Kreis Düren durch seine Zuwendung wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögensgegenstandes wird, für den die Zuwendung an einen Dritten geleistet wurde. Der Vermögensgegenstand ist entsprechend im Anlagevermögen zu aktivieren und ggf. über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Zuwendung ist als investive Auszahlung nur in der Finanzrechnung auszuweisen. Diesen Fall hat es laut Auskunft der Verwaltung bislang nicht gegeben.

Weitaus häufiger kann die Zuwendung zur Aktivierung eines ARAP führen, genau in den Fällen, wo durch die Gewährung der Zuwendung eine mehrjährige, einklagbare Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers entsteht. Daher ist jede Zuwendung des Kreises Düren an Dritte auf ihre Ausgestaltung (Verträge, Gesetzesgrundlagen, Bescheide und Anlagen) hin zu prüfen.

⁷⁵ zusammenfassend: Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10), S. 106 ff.

⁷⁶ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 43 Abs. 2 GemHVO, Nr. 2.01 Zwecke der Aktivierung, S. 1601-1602.

Die Zuwendung ist als investive Auszahlung in der Finanzrechnung auszuweisen. Die Ergebnisrechnung wird mit Aufwand in Höhe des nicht zu aktivierenden ARAP belastet. Diesen Fall hat es laut Auskunft der Verwaltung ebenfalls noch nicht gegeben.

Alle anderen vom Kreis Düren an Dritte geleisteten Zuwendungen⁷⁷ sind konsumtiver Natur und belasten in voller Höhe Ergebnis- und Finanzrechnung. Zusammenfassend können die vorstehenden Ausführungen wie folgt dargestellt werden⁷⁸:

Kreis Düren leistet Zuwendung

Fallunterscheidung	Kreis Düren erhält wE am VG	Gegenleistungs-verpflichtung	sonstige
Auswirkung auf: Ergebnisrechnung	ggf. jährl. Abschreibung	Aufwand soweit nicht ARAP	Aufwand
Auswirkung auf: Finanzrechnung	investive Auszahlung	investive Ausz., soweit ARAP, konsumtive Auszahlung sonst	konsumtive Auszahlung
Auswirkung auf: Bilanz	Aktivierung VG	Aktivierung ARAP	-

Weitere Fallkonstellationen entstehen, wenn der Kreis Düren zunächst Zuwendungsempfänger ist und diese Mittel anschließend an Dritte weitergibt (Drittfinanzierung).

Der aus Sicht des RPA kaum vorkommende Fall, bei dem der Kreis Düren wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögensgegenstandes wird, für den die Zuwendung an Dritte geleistet wurde, führt neben der Aktivierung des Vermögensgegenstandes zur Passivierung eines Sonderpostens. Sowohl Ein- als auch Auszahlung werden in der Finanzrechnung investiv gebucht – die Ergebnisrechnung wird ggf. durch die jährlichen Abschreibungen bzw. die Auflösung des SOPO berührt.

Der aufwändigste Fall tritt auf, wenn durch die Gewährung der Zuwendung eine mehrjährige, einklagbare Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers entsteht. Die obigen Ausführungen für den Fall mit Gegenleistungsverpflichtung können für die Weiterleitung der Zuwendung an den Dritten übernommen werden. Hinzu kommt die Verpflichtung, für die vereinnahmte Zuwendung auf der Passivseite einen PRAP in entsprechender Höhe des ARAP zu bilden und jährlich aufzulösen. Die Zahlungsvorgänge sind im investiven Bereich der Finanzrechnung auszuweisen.

Für die übrigen Fälle ist nunmehr zu unterscheiden, ob der Kreis Düren die Zuwendungen an Dritte lediglich weiterleitet (und ggf. die Verwendungsnachweise prüft und weiterleitet) oder eigene Entscheidungsbefugnisse bei der Zuwendungsgewährung hat, die beispielsweise über die reine Festlegung von Zahlungsterminen hinausgehen (z.B. die Auswahl des Zuwendungsempfängers). Im Falle der Weiterleitung handelt es sich um durchlaufende Gelder, die nicht über die Ergebnisrechnung gebucht werden dürfen. In diesen Fällen bietet sich die Buchung im durchlaufenden Haushalt oder über konsumtive Finanzkonten in Verbindung mit dem Bilanzkonto 4.7 *sonstige Verbindlichkeiten* an. Der zweite Fall ist vollständig über die Ergebnisrechnung in Verbindung mit konsumtiven Finanzkonten abzubilden.

⁷⁷ ausdrücklich ausgenommen sind die Fälle, bei denen der Kreis Düren als Zuwendungsgeber und -empfänger auftritt, d.h. diese zum einen (nach Vorgabe des Zuwendungsgebers) weiterleitet und zum anderen verteilt. Diese Fälle werden nachfolgend behandelt.

⁷⁸ bei der Übersicht wird vereinfachend davon ausgegangen, dass keine weiteren rechnungsabgrenzungsrelevanten Sachverhalte vorliegen. Diese sind ggf. zusätzlich zu berücksichtigen.

Zusammenfassend können die vorstehenden Ausführungen wie folgt dargestellt werden:

Kreis Düren leitet Zuwendung weiter oder verteilt diese

Fallunterscheidung	Kreis Düren erhält wE am VG	Gegenleistungs- verpflichtung	sonstige Weiterleitung	sonstige Verteilung
Auswirkung auf: Ergebnisrechnung	ggf. jährl. Abschreibung und Aufl. SOPO	Aufwand, soweit nicht ARAP, Ertrag, soweit nicht PRAP	-	Aufwand und Ertrag
Auswirkung auf: Finanzrechnung	investive Ein- und Auszahlung	Investiv soweit ARAP/PRAP, konsumtive Zahlungen sonst	kons. Ein- und Auszahlung	kons. Ein- und Auszahlung
Auswirkung auf: Bilanz	Aktivierung VG Passivierung SOPO	Aktivierung ARAP, Passivierung PRAP	-	-

Gemäß der vorstehenden Ausführungen sind im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen 2009 Zuwendungen stichprobenartig überprüft worden. Dabei wurde z.T. auch die GPA beratend mit einbezogen. Im Ergebnis hat der Prüfer zwei Arten von Verstößen festgestellt:

- Der Fall der Zuwendungsweiterleitung durch den Kreis Düren wird über die Ergebnisrechnung gebucht. Zwar geschieht dies im Ergebnis neutral, es ist aber bereits unzulässig, für die Vereinnahmung der Zuwendung einen Ertrag zu buchen.
- Im Jahresabschluss 2009 wurden keine ARAP und PRAP für Gegenleistungsverpflichtungen des Zuwendungsempfängers ausgewiesen. Es lagen in der Rechnungsperiode jedoch Sachverhalte vor, die einen solchen Ausweis erforderlich machen.

Beide Fehler haben keine Auswirkung auf den Jahresfehlbetrag, jedoch verändern sie die Höhe der Ertrags- und Aufwandspositionen, was sich wiederum auf diverse Kennzahlen auswirkt. Der zweite Fehlertyp führt darüber hinaus zu einer Verschiebung in der Finanzrechnung hin zum investiven Bereich. Die zu bildenden ARAP und PRAP schlagen sich auf die Bilanz nieder. Zum Zeitpunkt der Prüfung beschäftigte sich die Finanzbuchhaltung mit der Frage, ob ggf. schon zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz Sachverhalte vorgelegen haben, die eine Änderung dieser gem. § 57 GemHVO erforderlich machen könnten. Die Umsetzung würde voraussichtlich im Rahmen des Jahresabschlusses 2010 erfolgen.

Feststellung F 2

Der Jahresabschluss 2009 weist bezogen auf die Buchung von Zuwendungen sowohl in der Ergebnis- und Finanzrechnung als auch in der Schlussbilanz Fehler auf. Das Zuwendungswesen sollte unter Federführung der Finanzbuchhaltung spätestens im Jahresabschluss 2011 den obigen Buchungsregeln entsprechen. Aufgrund der komplizierten Materie sollte die Buchung von Zuwendungen in einem einheitlichen Verfahren erfolgen⁷⁹.

⁷⁹ Jeder Zahlungseingang aus den entsprechenden Kontenbereichen könnte zunächst gegen das Bilanzkonto 4.7 sonstige Verbindlichkeiten vereinnahmt werden. Die Finanzbuchhaltung kann über diesen Weg die Verteilung der Gelder überwachen.

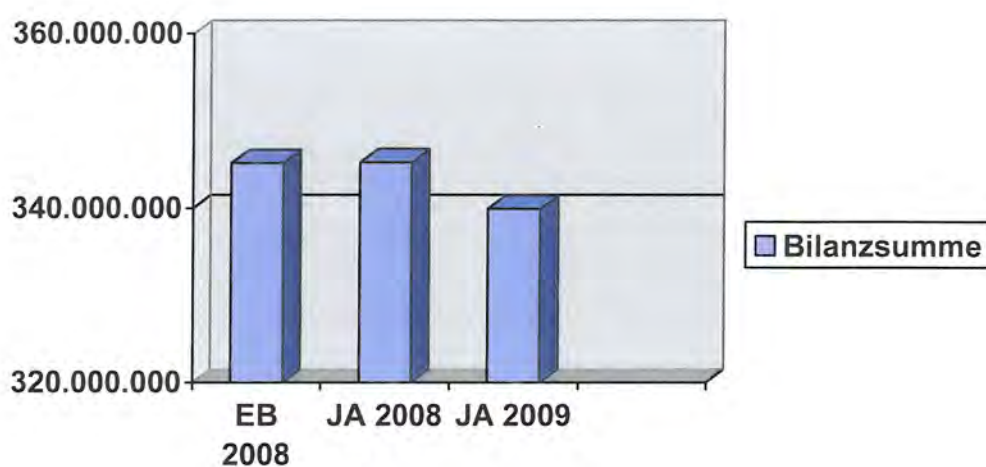
Die Bilanz

Der Jahresabschluss enthält u.a. eine Bilanz (§ 37 GemHVO), die entsprechend den Vorgaben des § 41 GemHVO zu gestalten ist.

Die Bilanz des Jahresabschlusses 2009 ist als **Anlage** diesem Bericht beigefügt.

Im Bereich der Bilanzsumme(n) kann nunmehr bereits auf folgende Grundlagen zurückgegriffen werden, die eine erste Entwicklung aufzeigen:

Eröffnungsbilanz 2008	Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009
345.186.598 €	345.263.393 €	339.945.207 €



Aufbau und Inhalt der Bilanz beugen im Hinblick auf § 41 GemHVO im Übrigen keinen Bedenken.

Prüfung der AKTIVA

Anlagevermögen

Bilanzsumme des Anlagevermögens:

in der Schlussbilanz 2008 =	328.003.906,44 €
in der Schlussbilanz 2009 =	322.207.893,44 €

Das Anlagevermögen macht den größten Posten auf der Aktivseite der Bilanz aus. Es ist unterteilt in die Positionen:

Immaterielle Vermögensgegenstände

Sachanlagevermögen

Finanzanlagen

Die wesentlichen Veränderungen der Bilanzwerte ergaben sich beim Sachanlagevermögen und bei den Finanzanlagen. Daher wurde die stichprobenweise Prüfung auf diese Bilanzpositionen beschränkt und auf die Einbeziehung der immateriellen Vermögensgegenstände verzichtet.

Sachanlagevermögen

Bilanzsumme der Sachanlagen

in der Schlussbilanz 2008 =	240.760.100,20 €
in der Schlussbilanz 2009 =	235.009.585,14 €

Zum Vermögen des Kreises Düren im haushaltsrechtlichen Sinne zählt die Gesamtheit aller Sachen und Rechte, die dem Kreis Düren gehören oder ihm zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer er ist⁸⁰. Dabei machen die Sachanlagen den weitest- aus größten Teil des Vermögens des Kreises Düren aus. Das Sachanlagevermögen wird gebildet aus

- den unbebauten Grundstücken
- den bebauten Grundstücken
- dem Infrastrukturvermögen
- den Bauten auf fremdem Grund und Boden
- den Kunstgegenständen und Kulturdenkmälern
- den Maschinen, technischen Anlagen und den Fahrzeugen
- der Betriebs- und Geschäftsausstattung und
- den geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau.

Der Wert des Sachanlagevermögens basiert auf dem Ergebnis der erstmaligen Inventur der Eröffnungsbilanz 2008. Durch die sich im Verlauf des Rechnungsjahres aufgrund der Bewirtschaftung dieser Posten notwendigerweise ergebenden Buchungen von Abgängen, Berichtigungen und Zugängen ändert sich der Bestand des Sachanlagevermögens ständig. Zur Bildung einer Grundlage für den Jahresabschluss ist daher eine erneute Inventur des Sachanlagevermögens erforderlich. Unter Berücksichtigung des Inventurergebnisses und der Abschreibungen (Abnutzungen) eines Sachanlagengutes wird so zum Ende des Rechnungsjahres ein realer

⁸⁰IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 33 GemHVO, S. 1259, Kap. 1

Wiederbeschaffungszeitwert zum Bilanzstichtag ermittelt und in die Bilanz aufgenommen.

Geht das Eigentum eines neuen Sachanlagengutes während des Rechnungsjahres auf den Kreis über, so ist das Wirtschaftsgut mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten i.S.d. § 33 GemHVO zu bilanzieren. Scheiden Wirtschaftsgüter aus dem Bereich des wirtschaftlichen Eigentums der Kommune aus, ist der Gegenstand mit dem Restwert auszubuchen.

Neben der Anschaffung, Herstellung oder dem Verlust eines Sachanlagengutes, spielen auch die Wertänderungen durch Modernisierung, Sanierung, umfangreiche Reparaturen oder Umorientierung in der Zweckbestimmung bei der neuerlichen Wertbeurteilung eine Rolle. Der am Bilanzstichtag anzunehmende Gesamtwert des Sachanlagevermögens ist unter Berücksichtigung all dieser wertbeeinflussenden Daten in die Jahresabschlussbilanz eingestellt worden.

Daraus resultierend ist festzuhalten, dass es von großer Bedeutung ist, dass die Anlagenbuchhaltung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) geführt wird. Die Bestandsfortschreibung in der Anlagenbuchhaltung kommt einer laufenden Inventur gleich und kann dementsprechend als Buchinventur die körperliche Inventur ersetzen⁸¹.

Inwieweit sich die Posten des Sachanlagevermögens im Laufe des Rechnungsjahres verändert haben, ergibt sich somit aus den Buchungen und dem Kontostand in der Anlagenbuchhaltung. Die Veränderungen sind zudem im Anlagenspiegel, der dem Jahresabschluss 2009 beigelegt ist⁸², dargestellt. Darüber hinaus ist im Anhang zur Jahresschlussbilanz jeder Bilanzposten einschließlich der Sachanlagenpositionen erläutert.

Ausgehend von einem Vergleich der Darstellungen im Anhang zur Jahresschlussbilanz 2008 und zum Jahresabschluss 2009 wurden, bezogen auf das Sachanlagevermögen, Prüfungsschwerpunkte ermittelt. Ebenso prüfbeeinflussend waren die sich aus den einzelnen Bilanzpositionen ergebenden Veränderungen in den Wertansätzen. Die im Anlagenspiegel dargestellten Werte zum Stichtag des Jahresabschlusses 2009 sind im Rahmen einer körperlichen Inventur, einer Buchinventur oder einer Fortschreibung von Fest- und Gruppenwerten ermittelt worden.

Die stichprobenweise Prüfung erstreckte sich insbesondere auf die Vermögenszugänge und Vermögensabgänge, aber auch auf die Umbuchungen zwischen den verschiedenen Vermögensarten. Dabei wurde auf die Bilanzposten *unbebaute Grundstücke* und *bebaute Grundstücke* besonders eingegangen.

⁸¹ GemHVO § 29 Abs. 1; IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 29 GemHVO, S. 1187, Kap. II-1.1.1 ff.

⁸² Jahresabschluss 2009 des Kreises Düren (Anlage zu Drs.-Nr. 239/10), Band 2, S. 059

Unbebaute Grundstücke

Bilanzsumme unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

in der Schlussbilanz 2008 =	1.807.025,20 €
in der Schlussbilanz 2009 =	1.794.106,58 €

Wie bereits anlässlich der Prüfung der Eröffnungsbilanz 2008 festgestellt wurde, handelt es sich bei den unbebauten Grundstücken in den meisten Fällen um kleinere Grundstücke in der Nachbarschaft der Kreisstraßen. Dabei wird in der Bilanz zwischen Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstigen unbebauten Grundstücken unterschieden. Entsprechend ihrem wirtschaftlichen Nutzen ist auch die Bewertung dieser Flächen unterschiedlich vorzunehmen.

Unbebaute Grundstücksflächen unterliegen keiner Abnutzung bzw. keinem Verbrauch. Sie sind daher werthaltig und werden nicht abgeschrieben. Wenn sich die Bilanzsumme ändert, so kann das nur durch formgerechte vertragliche Vereinbarungen über den Wechsel der Eigentumsrechte an einem Grundstück erfolgen (§ 313 BGB). Zudem kann sich durch Änderung der Nutzungsart ein anderer Geschäftswert ergeben.

Auch beim Kreis Düren ergaben sich Veränderungen des Gesamtwertes der unbebauten Grundstücke durch Kauf oder Verkauf sowie aus außerplanmäßigen Wertveränderungen durch Wechsel der Nutzungsarten. So erfolgten bei den Grünflächen und dem Ackerland bezogen auf den Restbuchwert zum Bilanzstichtag Wertminderungen, während bei den Wald- und Forstgrundstücken eine Wertsteigerung entstanden ist.

Aufgrund der Geringfügigkeit der Wertveränderungen wurde auf eine Einzelfallprüfung verzichtet. Allerdings ist festzustellen, dass es als Folge von Umbuchungen zwischen den verschiedenen Nutzungsarten zu außerplanmäßigen Abschreibungen gekommen ist, weil mit der Änderung der Nutzungsart eine Neubewertung des unbebauten Grundstücks einherging und eine Wertberichtigung erforderlich wurde. Der überwiegende Teil der Wertberichtigungen in der Form der außerplanmäßigen Abschreibung wurde dann vorgenommen, wenn auf dem allgemeinen Grundstücksmarkt erworbene Grundstücke mit dem Anschaffungswert bilanziert wurden, jetzt aber für den Straßenbau benutzt werden.

Nach den gesetzlichen Vorschriften ist der Grund und Boden von Infrastrukturvermögen (= Straßenland) im planungsrechtlichen Außenbereich mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland anzusetzen, [...] mindestens jedoch mit 1 € pro Quadratmeter⁸³. Die Anschaffungskosten für Grundstücke auf dem öffentlichen Markt liegen jedoch stets deutlich höher. Bei der Nutzungsänderung einer Ackerparzelle in ein Infrastrukturgrundstück kommt es somit immer zu einer außerplanmäßigen Abschreibung.

Nach den vorliegenden Unterlagen sind bzgl. der Zuordnung von unbebauten Grundstückspartellen zu den verschiedenen möglichen Bilanzpositionen keine Änderungen gegenüber dem Vorgehen anlässlich der Erstellung der Eröffnungsbilanz 2008 festzustellen. Lediglich durch Änderung der Nutzungsart einzelner Grundstücke waren Umbuchungen erforderlich, die im Anlagenspiegel dargestellt und erläutert sind.⁸⁴

⁸³ § 55 Abs. 2 GemHVO

⁸⁴ Jahresabschluss 2009, Band 2, S. 59, D - Anlagenspiegel

Bebaute Grundstücke

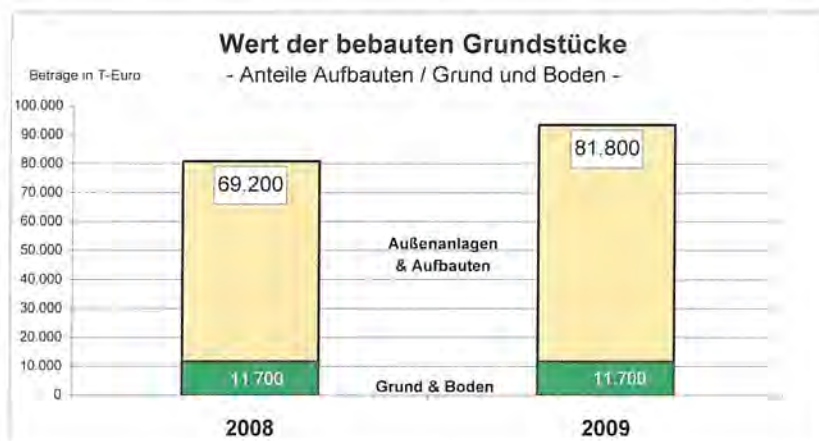
Bilanzsumme der bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte

in der Schlussbilanz 2008 =	80.857.914,00 €
in der Schlussbilanz 2009 =	93.512.534,00 €

Die bebauten Grundstücke bilden nach dem Infrastrukturvermögen den zweitgrößten Anteil am Wert der Sachanlagen des Kreises Düren. Die bebauten Grundstücke sind mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren. Allerdings bedarf es darüber hinaus noch einer Unterteilung in die Grundstückswerte und in die Werte der Bauwerke.

Zu den Aufbauten zählen die Bauwerke, Außenanlagen und Entwässerungseinrichtungen. Diesen ist ein eigener Wert und eine eigene Nutzungsdauer zuzuordnen, da sie der Abnutzung bzw. dem Verbrauch unterliegen. Beim Grund und Boden ist der Grundstückswert gesondert anzusetzen, da keine Abschreibung anfällt, soweit keine den Bodenwert beeinflussende Veränderungen eintreten.

Wie sich die Vermögensarten bei den bebauten Grundstücken im Prüfzeitraum entwickelt haben, ist aus der folgenden Grafik ersichtlich:



Wertveränderungen bei dem Bilanzposten "Bebaute Grundstücke" ergeben sich vor allem bei Kauf oder Verkauf (= Anschaffung bzw. Veräußerung) sowie beim Bau einer Immobilie. Die aus diesen Vorgängen resultierenden Änderungen des Vermögensbestandes sind in der Anlagenbuchhaltung zu buchen. Der Zeitpunkt der Buchung eines Wertzugangs oder Wertabgangs richtet sich nach dem Eintritt des Wechsels am wirtschaftlichen Eigentum des Vermögensgegenstandes. Dabei ist die Vorschrift des § 35 Abs. 2 GemHVO zu beachten, wonach nur die vollen Monate ab bzw. bis zum Zeitpunkt des Änderungstatbestandes berücksichtigt werden können, soweit die Werteberichtigung innerhalb des Rechnungsjahres erfolgt.

Von grundsätzlicher Bedeutung für die Einbuchung oder Ausbuchung eines Vermögensgegenstandes ist somit das wirtschaftliche Eigentum an ihm. Das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO davon abhängig, ob die "tatsächliche Herrschaft über den Vermögensgegenstand" besteht und die Möglichkeit "des wirtschaftlichen Ausschlusses des rechtlichen Eigentümers von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand" gegeben ist. Bei Kauf oder Verkauf (= Anschaffung bzw. Veräußerung) eines bebauten Grundstückes ist daher etwa der Abschluss des notariellen Vertrages allein nicht ausreichend, sondern in der Regel tritt die wirtschaftliche Verfügungsgewalt erst mit Zahlung des Kaufprei-

ses ein. Gleiches gilt entsprechend bei der Veräußerung derartiger Vermögensgegenstände.

Wird eine Immobilie hergestellt, so nimmt dies in der Regel eine gewisse Zeit in Anspruch. Während der Bauphase wird das unfertige Objekt nach seinem Baufortschritt unter dem Bilanzposten "Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau" gebucht. Die Umbuchung der Herstellungskosten des Objektes erfolgt nach Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme des Gebäudes.

Beim Kreis Düren waren in dem Bilanzposten "Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau" der Eröffnungsbilanz die im Rahmen von PPP-Modellen aufgebrachten Mittel enthalten. Im Rechnungsjahr 2009 sind die vereinbarten Bauarbeiten an den betroffenen Gebäuden abgeschlossen worden. Somit waren Herstellungskosten in Höhe von 14.660.272 € auf den Bilanzposten "Schulen" umzubuchen. Eine Auswirkung auf die Bilanzsumme ergibt sich aus diesem Vorgang nicht, da es sich lediglich um einen Tausch zwischen zwei Aktivposten handelt.

Allerdings ergeben sich aus diesem sogenannten Aktivtausch Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung des Kreises Düren. Da bei den Anlagen im Bau bzw. geleisteten Anzahlungen – noch – keine Nutzung erfolgt, unterliegen diese Vermögenswerte auch nicht der Abschreibungsverpflichtung. Mit der Umbuchung in einen anderen Bilanzposten des Anlagevermögens erfolgt gleichzeitig die Festsetzung einer Nutzungsdauer und es beginnt auch die Verpflichtung der Abschreibung.

Die stichprobenweise Prüfung der Vorgänge führte aus Sicht der Prüfers zu keinen Feststellungen.

Besondere Bilanzpositionen

Im Prüfbericht über den Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 80) hat die örtliche Rechnungsprüfung besondere Ausführungen zu nachstehenden Bilanzpositionen gemacht:

- Grund und Boden
- Gebäudebewertung
- Brücken und Tunnel
- Infrastrukturvermögen
- Beteiligungen
- Sonderposten (Passiva)

Zu diesen Positionen wurde bereits im o.g. Bericht auf die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW im Frühjahr 2010 hingewiesen.

Der Prüfbericht der GPA wurde mit Drs. Nr. 306/10 vorgelegt. Darin hatte die GPA verschiedene, dort näher beschriebene Änderungs- und Korrekturbedarfe festgestellt, die ggf. zu einer Änderung von Wertansätzen in der Eröffnungsbilanz und/oder Folgebilanzen der Jahresabschlüsse führen können.

Die endgültigen Prüfergebnisse der überörtlichen Prüfung können erst nach Erstellung eines dortigen endgültigen Prüfberichts sowie der Durchführung eines Ausräumverfahrens bei der BR Köln (§ 105 Abs. 6 GO) beziffert werden.

Auch wenn die endgültigen Ergebnisse dieser überörtlichen Prüfung bzw. deren verbindliche Vorgaben im Ausräumverfahren mit der BR Köln zum Abschluss der hiesigen Prüfung – wie bereits beim Jahresabschluss 2008 – nicht abschließend vorlagen, war bereits zu erkennen, dass Bewertungsmethoden bzw. Bilanzansätze in der Eröffnungsbilanz voraussichtlich Änderungen bzw. Korrekturen unterzogen werden müssen, die Folgewirkungen nicht nur auf den Jahresabschluss 2008, sondern auch auf den zu prüfenden Jahresabschluss **2009** haben könn(t)en.

Die Erläuterungen der Verwaltung im Anhang (z.B. Infrastrukturvermögen, S. 018 ff.; Beteiligungen, S. 035; Sonderposten, S. 045 ff.) müssen daher in diesem Zusammenhang besonders betrachtet werden.

Die Kämmerei hatte bereits mit Schreiben vom 07.06.2010 mitgeteilt, etwaige erforderliche Änderungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz erst im Jahresabschluss 2010 berücksichtigen zu wollen. Daher wurde von einer vertieften Prüfung dieser Positionen im Jahresabschluss 2009 abgesehen.

Finanzanlagen

Bilanzsumme der Finanzanlagen

in der Schlussbilanz 2008 =	86.824.953,24 €
in der Schlussbilanz 2009 =	86.724.370,30 €

Allgemeines

Zum Vermögen des Kreises Düren im haushaltsrechtlichen Sinne zählt die Gesamtheit aller Sachen und Rechte, die dem Kreis Düren gehören oder ihm zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer er ist⁸⁵. Das Vermögen des Kreises Düren wird auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Als Vermögensgegenstände gelten alle dort aufgeführten Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der *Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten*⁸⁶.

Die Finanzanlagen sind Teil des Anlagevermögens. In der Bilanz sind die Finanzanlagen untergliedert in die Bilanzposten

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Beteiligungen
- Sondervermögen
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- Ausleihungen

Der Kreis Düren ist u.a. auch wirtschaftlicher Eigentümer von Finanzanlagen, die ihm auf Dauer zu finanziellen **Anlagezwecken** dienen. Zum Teil handelt es sich dabei um Anteile an Unternehmen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde **Verbindung** zu diesen Betrieben herzustellen⁸⁷. In der Bilanz sind diese Finanzanlagen unter dem Posten "Beteiligungen" aufzuführen.

Besteht neben dem auf Dauer ausgerichteten finanziellen **Anlagezweck** und der dauernden **Verbindung** zu diesen Betrieben zudem noch die Möglichkeit, einen beherrschenden Einfluss auszuüben⁸⁸, so ist diese Finanzanlage unter der Position "verbundene Unternehmen" zu bilanzieren.

Anlässlich der vom Prüfer vorgenommenen stichprobenweisen Prüfung der Schlussbilanz 2009 wurde besonderes Augenmerk auf die Gründe und die Wertigkeit der Veränderungen in den Bilanzpositionen gelegt. Dabei sind neben den Bilanzen auch die im Anhang zur Bilanz gemachten Angaben und die darin festgeschriebenen Daten berücksichtigt worden. Im Folgenden wird auf die Entwicklung der einzelnen Bilanzposten im Rechnungsjahr 2009 eingegangen.

Anteile an verbundenen Unternehmen

Als verbundenes Unternehmen gilt ein solches, wenn die Kommune einen beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt. Dies ist üblicherweise der Fall, wenn ihr Anteil mehr als 50 % beträgt. Durch eine Umorganisation im Beteiligungsportfolio ist es im Rechnungsjahr 2009 zu Veränderungen bei den Anteilen an verbundenen Unternehmen gekommen.

⁸⁵ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 33 GemHVO, S. 1259, Kap. 1

⁸⁶ GPA NRW, Kommentar, zu § 33 GemHVO, S. 1

⁸⁷ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 35 GemHVO, S. 1335, Kap.5.2.2

⁸⁸ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 41 GemHVO.

Bezeichnung des Unternehmens	Bewertungsmethode	Bewertung *) 31.12.2008	Änderung		Bewertung 31.12.2009
			Zugänge	Abgänge	
Beteiligungsgesellschaft BTG alt	Substanzwertverfahren	7.184.526,44		7.184.526,44	0,00
Dürener Ges. f. Arbeitsförderung	Substanzwertverfahren	1,00	1,00		0,00
Dürener Kreisbahn DKB alt	Substanzwertverfahren	67.300.000,00	1.287,05	67.301.287,05	0,00
Ges. f. Infrastrukturvermögen GIS	Substanzwertverfahren	20.342,12		20.342,12	0,00
Beteiligungsgesellschaft BTG neu	Substanzwertverfahren	0,00	74.485.813,44		74.485.813,44
Summe der Zu- und Abgänge			74.487.101,49	74.506.155,61	
Anteile verbundene Unternehmen	Bilanzsumme	74.504.869,56	-19.056,12		74.485.813,44

*) Beträge in Euro

Im Laufe des Rechnungsjahres 2009 wurde das Konzept der unmittelbaren Beteiligungen des Kreises Düren neu aufgestellt. Dabei sind in einem mehrstufigen Prozess die bisherigen Unternehmensanteile des Kreises Düren auf eine neue Beteiligungsgesellschaft Kreis Düren (BTG – neu) übertragen worden⁸⁹.

Am 01.01.2009 waren die von der Neuordnung betroffenen Gesellschaften mit insgesamt 74.504.869,56 € bilanziert. Im Laufe des Rechnungsjahres 2009 hat die Dürener Kreisbahn DKB GmbH eine Kapitalerhöhung vorgenommen, die sich auf den Anteil des Kreises Düren mit 1.287,05 € auswirkte. Während des Rechnungsjahres erhöhte sich damit der Gesamtwert der unmittelbaren Beteiligungen auf (zunächst) 74.506.156,61 €.

Die Vermögen der Beteiligungsgesellschaft mbH, BTG – alt –, und der Kreisbahn DKB GmbH – alt – sind in Höhe der Bilanzwerte in die neu gegründete Gesellschaft eingeflossen.

Die Anteile des Kreises Düren an der Dürener Gesellschaft für Arbeitsförderung mbH – DGA – und der Gesellschaft für Infrastrukturvermögen mbH – GIS – wurden von der neuen Gesellschaft aufgekauft. Als Kaufpreis wurde dementsprechend der Bilanzwert in Höhe von 20.343,12 € gezahlt, wie sich aus den Erläuterungen zu den Bilanzposten des Jahresabschlusses 2009⁹⁰ ergibt.

Der Wert der Beteiligungsgesellschaft mbH, BTG – neu –, wurde im Jahresabschluss 2009 sodann mit 74.485.813,44 € angesetzt. Das entspricht der Höhe der zugeflossenen Vermögenswerte abzüglich des Kaufpreises für die weiteren Beteiligungen.

Beteiligungen, Sondervermögen und Wertpapiere des Anlagevermögens

Hält eine Kommune Anteile an einem Unternehmen, die nicht zu einem "beherrschenden Einfluss" führen, so sind diese nach ihrer Werthaltigkeit unter dem Posten "Beteiligungen" zu bilanzieren. Der Wert aller derartigen Beteiligungen des Kreises Düren betrug in der Eröffnungsbilanz wie auch in der Jahresabschlussbilanz 2009 jeweils 11.319.922,72 €.

Der Kreis Düren verfügt weder über Sondervermögen noch über Wertpapiere des Anlagevermögens.

⁸⁹ vgl. Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs.Nr. 267/09), S. 140 ff.

⁹⁰ vgl. Anhang zur Jahresabschlussbilanz 2009, Ziff. 1.3.1 letzter Absatz

Ausleihungen

Neben den Arbeitgeberdarlehen und den durch die job-com sowie das Sozialamt gewährten Darlehen zählen die Anteile an Genossenschaften zu den "Ausleihungen". Die unter diesem Bilanzposten aufgeführten Genossenschaftsanteile an der gemeinnützigen Wohnungsbaugenossenschaft für die Stadt und den Kreis Düren e.G. haben sich im Laufe des Rechnungsjahres 2009 nicht verändert und betragen weiterhin 2.050,00 €.

Bewertung der Unternehmensanteile

Anteile an Unternehmen, die von Bedeutung für die Vermögens-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises Düren sind, wurden bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz 2008 unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand der *Ertragswert- oder Substanzwertmethode* bewertet. Beteiligungen, die nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden, sind nach der *Eigenkapitalspiegelmethode* bewertet worden⁹¹. Da sich die Wertigkeit von Unternehmen oder Gesellschaften im Laufe des Geschäftsjahres verändert, wurde anlässlich der Prüfung auf die Bewertung und die Auswirkungen solcher Veränderungen eingegangen.

Bei der Wertermittlung eines Unternehmensanteils kommt nach dem Grundsatz der Kontinuität der Bewertung nur die Bewertungsmethode in Frage, die auch schon in der ersten Bewertung des Anlagegutes angewendet wurde. Hat die Gesellschaft, an der die Kommune eine Beteiligung hält, die Absicht der Gewinnerzielung als Unternehmensziel, so erfolgt die Bewertung üblicherweise nach dem Ertragswertverfahren.

Kommt das *Ertragswertverfahren* nicht in Betracht, weil die Geschäftstätigkeit des Unternehmens keine Gewinne erzielt hat und diese für die Zukunft auch nicht erzielen wird⁹², wird das *Substanzwertverfahren* angewendet. Diese Geschäftsentwicklung hatte der beurteilende Wirtschaftsprüfer in seiner gutachtlichen Stellungnahme zur Bewertung der BTG für die Eröffnungsbilanz so unterstellt⁹³. Er ging davon aus, "dass die Vermögensgegenstände der Gesellschaft mit ihrem Zeitwert" anzusetzen sind. "Von diesem Wert sind die Schulden der Gesellschaft, ebenfalls zum Zeitwert, abzusetzen."

Der Substanzwert (auch Reproduktionswert) stellt den Wert dar, der kostenmäßig bei Reproduktion der vorhandenen Unternehmung anfallen würde. Er gibt an, welcher Betrag aufgewendet werden müsste, um ein vergleichbares Unternehmen mit gleicher Leistungsfähigkeit zu errichten⁹⁴. Der Substanzwert ist der zu einem bestimmten Stichtag in Geldeinheiten ausgedrückte Tageswert einer Unternehmung.

Der Substanzwert ergibt sich aus der Summe **aller** Vermögenswerte abzüglich der Schulden eines Unternehmens⁹⁵. Zur Ermittlung des Substanzwertes werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die bisherigen Abschreibungen, das Fremdkapital und die Rückstellungen gemindert. Evtl. sind diesem Wert noch die Schätzwerte der immateriellen Güter hinzuzurechnen.

Die Grundlagen für die Berechnung des Substanzwerts ergeben sich also hauptsächlich aus der Untersuchung der Unternehmensbilanz und den beigefügten Anlagen.

⁹¹ § 55 GemHVO; IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 55 GemHVO, S. 1928
GPA NRW, Kommentar zu § 55 GemHVO, S. 9

⁹² § 55 GemHVO; GPA NRW, Kommentar zu § 55 GemHVO, S. 12

⁹³ Kanzlei Taeter - Wirtschaftsprüfer – Steuerberater –, Gutachten vom 10.10.2008

⁹⁴ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 55 GemHVO, S. 1930

⁹⁵ GPA NRW, Kommentar zu § 55 GemHVO, S. 12

Die Wertsumme der bilanzierten Aktiva eines Unternehmens wird vermindert um

- die Rückstellungen,
- die Verbindlichkeiten,
- die dem Fremdkapital zugeordneten Anteile der Sonderposten und evtl.
- die Eigenkapitalanteile konzernfremder Dritter (nur bei Konzernen).

Da sich das Geschäftsergebnis eines Unternehmens zu jedem Bilanzstichtag anders darstellt, ist auch der Substanzwert an jedem Stichtag ein anderer.

Der Kreis Düren stellt seit dem 01.01.2008 zum Abschluss des Rechnungsjahres eine unter Beachtung der Regelungen des NKF erzeugte Bilanz auf. In dieser Bilanz sind den Finanzanlagen Werte beigelegt. Diese Bilanzwerte sind aber dem Grunde nach nur ermittelte Werte, die nicht als Zeitwerte zu verstehen sind, zu denen ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann, sondern die eine aus der Unternehmensbilanz ermittelte bestimmbare Größe (z.B. Substanzwert) darstellen.

Um den Grundsätzen der Richtigkeit und der Vollständigkeit nachzukommen, ist von der Kommune zu jedem Abschlussstichtag der zutreffende beizulegende Wert festzustellen. In Betracht kommt dabei der Wert, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung am besten geeignet ist, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ihrer Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zu vermitteln.

Um diese gesetzliche Verpflichtung zu erfüllen, ist demnach gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Inventur zu **jedem** Abschlussstichtag zu prüfen, ob sich für die Finanzanlagen ein veränderter Wert ergibt, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen wäre. Dabei ist nach dem Grundsatz der Bilanzstetigkeit der einmal gewählte Bewertungsmodus beizubehalten.

Ergibt die Inventur eine veränderte Wertstellung der Beteiligung, ist dies möglicherweise in der Bilanz auszudrücken und im Anhang zu erläutern. Falls davon auszugehen ist, dass es sich um eine dauerhafte Wertminderung handelt, besteht auch für die Finanzanlagen die Abschreibungspflicht. Handelt es sich bei der festgestellten Wertminderung um eine vorübergehende Entwicklung, ist es in das Ermessen des Kreises gestellt, ob er diese Wertminderung einbuchen will⁹⁶. Eine Minderung des beizulegenden Wertes ist als eine außerplanmäßige Abschreibung zu verbuchen (§ 35 Abs. 5 GemHVO).

Stellt sich demgegenüber in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für die dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes der Finanzanlagen nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben (§ 35 Abs. 8 GemHVO).

Ergibt sich anlässlich der jährlichen Inventur, dass die Finanzanlage eine Wertsteigerung erfahren hat, so bleibt es unter Beachtung des Vorsichtsprinzips bei dem bisherigen Wertansatz.

Aus den kontinuierlich vorgelegten Gremienunterlagen der Unternehmen, an denen der Kreis Düren beteiligt ist, ergab sich für das Rechnungsjahr 2009 über die Neuorganisation der BTG (neu) hinaus aus Sicht des Prüfers kein Vorgang, aus dem ersichtlich war, dass sich der Wert, der einer Beteiligung beizulegen war, verändert hätte.

⁹⁶ GPA NRW, Kommentar zu § 35 GemHVO, S. 14

Vorräte

Bilanzsumme: 17.713 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Trotz des unwesentlichen Wertes dieser Bilanzzeile sind an dieser Stelle grundsätzliche Anmerkungen notwendig, die bis auf den letzten Punkt auch für die übrigen Aktivkonten Gültigkeit entfalten:

- Haben-Salden⁹⁷ auf Aktivkonten sind im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zu eliminieren, die Angaben im Anhang sollten mit den Buchungskonten in der Finanzbuchhaltung übereinstimmen⁹⁸.
- Neue Sachverhalte⁹⁹ bedürfen der Erläuterung im Anhang bezogen auf die §§ 28, 29, 33 und 34 GemHVO (Inventur/Bewertung). Wird von Bewertungsgrundsätzen aufgrund spezieller Sachverhalte¹⁰⁰ abgewichen, ist dies ebenfalls zu erläutern. Gem. § 44 Abs. 1 GemHVO sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können.
- Änderungen am Vorrats-/Warenbestand sind am Jahresende immer gegen das Aufwandskonto vorzunehmen. Selbst wenn der Bestand im Vergleich zum Vorjahr zugenommen hat, hat dies keine Ertragsbuchung zur Folge. Lediglich der zu hoch ausgewiesene Aufwand ist zu korrigieren.

Anmerkung

Die vorstehenden Punkte sind in zukünftigen Jahresabschlüssen zu berücksichtigen.

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 hat das RPA die Verwaltung darauf hingewiesen, dass die Nichterhebung der *unfertigen Leistungen* einen Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit darstellt. Mit Schreiben vom 21.07.2009 teilte die Verwaltung mit, dass keine *unfertigen Leistungen* erhoben/bilanziert werden und auch zukünftig auf die Bilanzierung von *unfertigen Leistungen* verzichtet wird.

Auf Basis der dortigen Ausführungen kann eine Beurteilung durch den Prüfer, ob der Nichtausweis von *unfertigen Leistungen* den tatsächlichen Verhältnissen entspricht bzw. einen wesentlichen Verstoß gegen die GoB darstellt, bislang nicht erfolgen. Dies wurde durch die Rechnungsprüfung bereits in der Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 12.04.2011 klargestellt.

Soweit die Verwaltung auch in folgenden Jahresabschlüssen keine prüffähigen Unterlagen vorlegt, bleibt ein Prüfhemmnis zur Beurteilung dieser Bilanzposition nach wie vor bestehen.

⁹⁷ Ein Haben-Saldo auf einem Aktivkonto bedeutet, dass ein Vermögensgegenstand (VG) einen „negativen Wert“ angenommen hat. Dieser Fall tritt regelmäßig dann auf, wenn entweder der VG nicht korrekt aktiviert wurde oder die Verringerung nicht auf dem Bestandskonto des VG gebucht wurde.

⁹⁸ Das Streusalz soll laut Anhang den Wert 0 € haben, die Natriumchlorid-Sole einen Wert von 752 €. Die Konten der Finanzbuchhaltung weisen zum 31.12.2009 folgende Bestände aus: Streusalz 1.041 € und Natriumchlorid-Sole –288 €.

⁹⁹ z.B. die Übernahme der Warenbestände des Burgmuseums Nideggen

¹⁰⁰ Grundsätzlich sind von Dritten übernommene Vermögensgegenstände wie Sachschenkungen zu behandeln und führen neben der Aktivierung auch zur Passivierung entsprechender Sonderposten.

Ö.r. Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen

Bilanzsumme: 4.805.959 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Die Verringerung dieser Bilanzzeile ist begründet in der Verringerung der Posten *Gebührenforderungen* und *Forderungen aus Transferleistungen*. Wie bereits im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 erläutert wurde, unterliegen insbesondere die Gebühren vielfachen unterjährigen Veränderungen. Der Verzicht auf Kindergartenelternbeiträge für das erste Kindergartenjahr war dabei noch nicht ausschlaggebend für den Rückgang der Gebührenforderungen, wobei zu berücksichtigen ist, dass diese Zeile die Höhe der rückständigen Forderungen ausweist¹⁰¹. Bezüglich der Auswirkungen auf die Ertragslage wird auf die Ausführungen im Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs.Nr. 420/10, S. 109-115) hingewiesen.

Die stichprobenartige Überprüfung der Gebühren, Beiträge und Steuern hat ergeben, dass die Verringerung der Gebührenforderungen größtenteils auf den Ausweis von Haben-Salden zurückzuführen ist¹⁰². Es wird auf die Anmerkung zur Bilanzzeile *Vorräte* verwiesen.

Bei den *Forderungen aus Transferleistungen* ist in der Tendenz eher eine Zunahme auf den einzelnen Konten der Finanzbuchhaltung festzustellen, welche durch die beiden Sachverhalte

- Verschiebung des Ergebnisses des Sonderhaushaltes (in 2009: Finanzmittelüberschuss) in die Bilanzzeile *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen*
Wert: ca. -0,6 Mio €
- Verringerung offener Erstattungsansprüche gegen andere Träger der Jugendhilfe
Wert: ca. -0,3 Mio €

überlagert wird. Ohne Berücksichtigung der vg. Sachverhalte ergibt sich eine Erhöhung der *Forderungen aus Transferleistungen* um 0,2 Mio €.

Bei den *sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen* sind in der Summe keine Änderungen zum Vorjahr festzustellen. Im Bereich der Verwarnungs- und Bußgelder ist in den Monaten November und Dezember eine starke Zunahme zu verzeichnen, was aus Sicht des RPA sicher den in diesem Zeitraum neu installierten Geschwindigkeitsmessanlagen geschuldet ist. Diese Entwicklung wird z.T. kompensiert durch die aus RPA-Sicht sehr positive Maßnahme der Verwaltung, am Jahresende die Höhe der ungeklärten Zahlungseingänge (UZE) und somit die korrespondierenden Forderungen auf ein Minimum zu senken.

Die Änderungen im Bereich der Wertberichtigungen können als unwesentlich bezeichnet werden und bedürfen aktuell keiner dezidierten Darstellung. Es wird auf die ausführlichen Darstellungen im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses 2008 verwiesen.

Bezogen auf die durchgeführten Wertberichtigungen bzw. die ausgewiesenen Forderungen insgesamt liegen darüber hinaus keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der Bilanzposition 2.2.1 *Öffentlich-rechtliche Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen* sprechen.

¹⁰¹ im Vergleich zum Vorjahr haben sich die Forderungen aus Kindergartenelternbeiträgen um 40T € verringert

¹⁰² z.B. Konto 1621107 - Gebühren des Rettungsdienstes -172T €

Privatrechtliche Forderungen

Bilanzsumme: 850.674 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Trotz des wertmäßigen Anstieges der privatrechtlichen Forderungen verhalten sich die Änderungen zum Jahresabschluss 2008 moderat, mit Ausnahme einer neuen Forderung gegen die Gesellschaft für Infrastrukturvermögen Kreis Düren mbH (GIS) in Höhe von 225.000 €, die korrespondierend zu einer gebildeten Rückstellung in die Finanzbuchhaltung übernommen wurde.

Unter Verweis auf das Kapitel *Zuwendungen* hat das RPA die zugrundeliegenden Bewilligungsbescheide geprüft, mit dem Ergebnis, dass die ausgewiesene Forderung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Wiederholend zum Prüfbericht über den Jahresabschluss 2008 wird von Seiten des RPA die Empfehlung ausgesprochen, das Konto *HF Priv. Ford. Amt 20*¹⁰³ aufzusplitten und zumindest die Buchungen im Zusammenhang mit der Kreditwirtschaft auf einem separaten Konto durchzuführen.

Bezogen auf die durchgeführten Wertberichtigungen bzw. die ausgewiesenen Forderungen insgesamt liegen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der Bilanzposition 2.2.2 *privatrechtliche Forderungen* sprechen.

Sonstige Vermögensgegenstände

Bilanzsumme: 1.525.881 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Erneut sind die *sonstigen Vermögensgegenstände* wertmäßig zurückgegangen. Bei Betrachtung der Einzelkonten der Finanzbuchhaltung sind überwiegend Rückgänge zu verzeichnen. Abgemildert wird diese Tendenz in der Gesamtsumme durch eine Zunahme der Rechnungsabgrenzungen im Bereich vom Amt 56 in Höhe von ca. 0,5 Mio €.

Die stichprobenartige Überprüfung hat keine Hinweise auf fehlende Abgrenzungen ergeben. Sollte der Jahresabschluss 2010 den rückläufigen Trend jedoch fortsetzen, ist es aus Prüfersicht geboten, die Rechnungsabgrenzungen einer intensiven Prüfung zu unterziehen.

Sehr positiv sieht das RPA die Entwicklung bei den ausgewiesenen *ungeklärten Zahlungsausgängen (UZA)*, welche wertmäßig auf eine unwesentliche Größe reduziert werden konnten. Dem RPA liegen darüber hinaus keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der *sonstigen Vermögensgegenstände* sprechen.

¹⁰³ Konto: 1721520

Liquide Mittel

Bilanzsumme: 1.081.207,59

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 31.12.2009 lt. Jahresabschluss für das Jahr 2009 wie folgt zusammen:

- Barkasse	1.973,55 €
- Sparkasse Düren	980.030,40 €
- Postbank	58.856,34 €
- Deutsche Bundesbank	4.144,88 €
- Portokasse (Frankiermaschine Botenmeisterei) lt. Schreiben der Kämmerei vom 15.09.2009	7.095,19 €
- Guthaben Schulgirokonten	29.590,76 €*
- Schwebeposten (Scheck, Lastschrift)	./. 483,53 €**
- Gesamte liquide Mittel	1.081.207,59 €

*) Die Bestände der Schulgirokonten lt. Jahresabschluss i.H.v. 29.590,76 € stimmen nicht mit den durch Schreiben der Sparkasse Düren vom 09.10.2010 bestätigten Daten per 31.12.2009 i.H.v. 29.537,21 € überein. Die Differenz ist auf den Umstand zurückzuführen, dass die Sparkasse im Januar 2010 noch Abschlussbuchungen für die einzelnen Konten vorgenommen hat, welche noch dem Jahre 2009 zuzuordnen waren. In den Jahresabschluss sind jedoch die Zahlen per 30.12.2009 eingeflossen. Der Differenzbetrag i.H.v. 53,55 € ist nicht so erheblich, dass deshalb der Bestätigungsvermerk versagt werden müsste.

**) Die liquiden Mittel sind um den Saldo des am 31.12.2009 bestehenden Schwebepostens (Scheckauszahlung i.H.v. ./. 494,39 € bzw. Lastschrift der Zahlungsabwicklung i.H.v. + 10,86 €) zu verringern.

Ermittlung der einzelnen Bestände:

Barkassenbestand

Der Sollbestand der Barkasse lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	1.973,55 €
Der Istbestand der Barkasse lt. Tagesabschluss vom 30.12.2009 beträgt	1.973,55 €

Ergebnis:

Die Beträge stimmen überein.

Bestand Konto 356 212, Sparkasse Düren

Der Sollbestand lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	980.030,40 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Sparkasse vom 30.12.2009 beträgt	980.030,40 €

Ergebnis:
Die Beträge stimmen überein.

Bestand Konto 79 1485 03, Postbank

Der Sollbestand lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	58.856,34 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Postbank vom 30.12.2009 beträgt	58.856,34 €

Ergebnis:
Die Beträge stimmen überein.

Bestand Konto 39501701, Deutsche Bundesbank

Der Sollbestand lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	4.144,88 €
Der Istbestand lt. Kontoauszug der Bundesbank vom 30.12.2009 beträgt	4.144,88 €

Ergebnis:
Die Beträge stimmen überein.

Bestände Schulgirokonten

Der Sollbestand der Schulgirokonten lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	29.590,76 €
Der Istbestand der Schulgirokonten lt. Schreiben der Sparkasse Düren vom 08.09.2010 belief sich zum 31.12.2009 auf	29.537,21 €

Ergebnis:
Die Differenz zwischen Jahresabschluss und tatsächlichem Bestand der Schulgirokonten gem. Bestätigung der Sparkasse Düren beträgt

53,55 €.

Bestand Portokasse

Der Sollbestand der Portokasse lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	7.095,19 €
Der Istbestand der Portokasse lt. Tagesabschluss vom 30.12.2009 beträgt	7.095,19 €

Ergebnis:
Die Beträge stimmen überein.

Bestand Schwebeposten (Scheck)

Der Sollbestand der Schwebeposten lt. Jahresabschluss 2009 beträgt	483,53 €
Der Istbestand der Schwebeposten lt. Buchungsunterlagen der Zahlungsabwicklung vom 30.12.2009 beträgt	483,53 €

Ergebnis:
Die Beträge stimmen überein.

Anmerkung

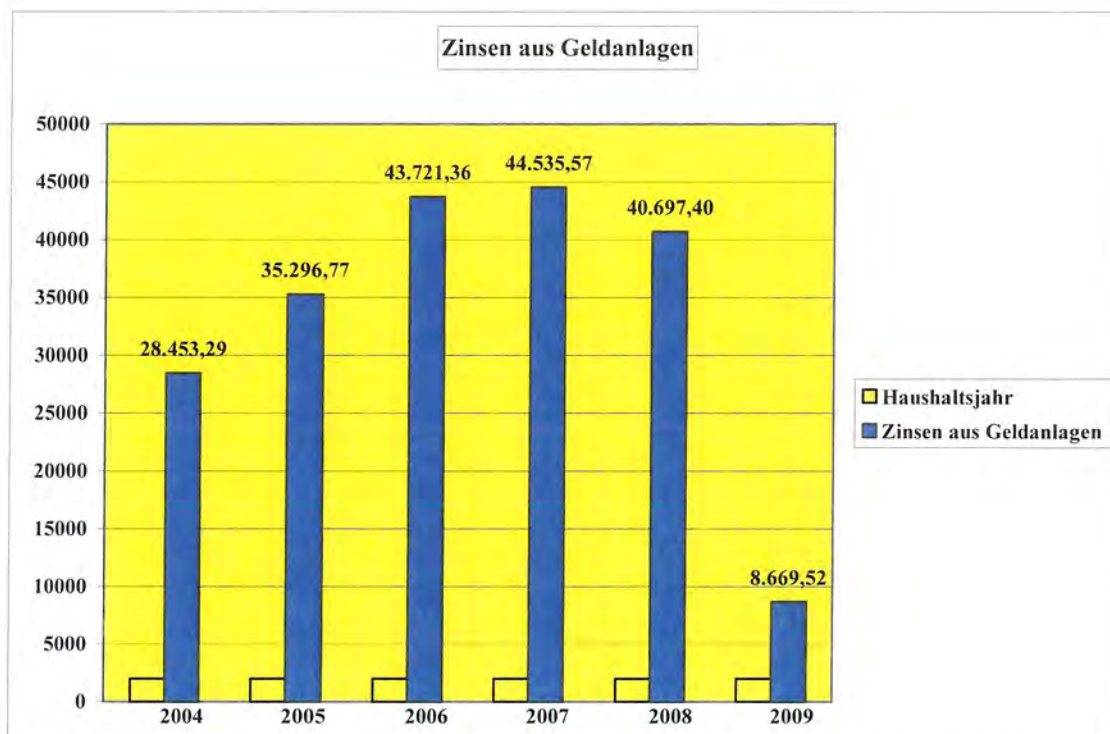
Die im Jahresabschluss des Jahres 2009 dokumentierten liquiden Mittel stimmen bis auf eine geringfügige Abweichung von 53,55 € bei den Schulgirokonten mit den Kontoständen per 31.12.2009 überein. Zur Vermeidung weiterer Differenzen sollten künftig die tatsächlichen Kontostände zu Beginn des neuen Jahres bei der Sparkasse erfragt werden.

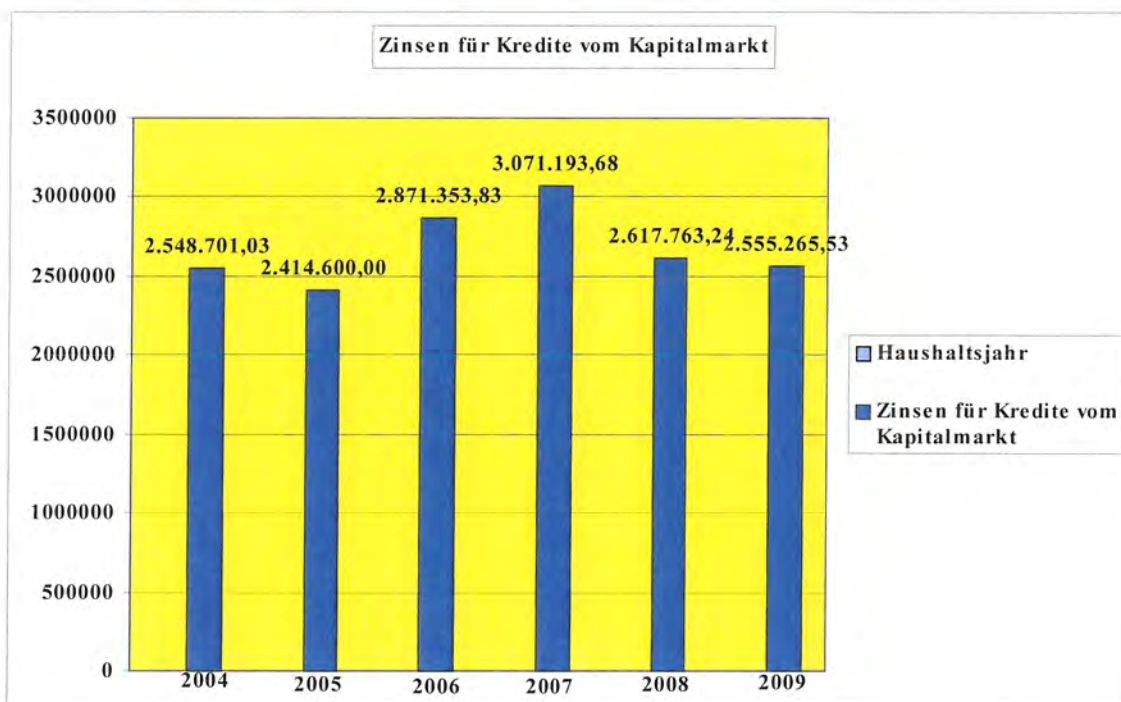
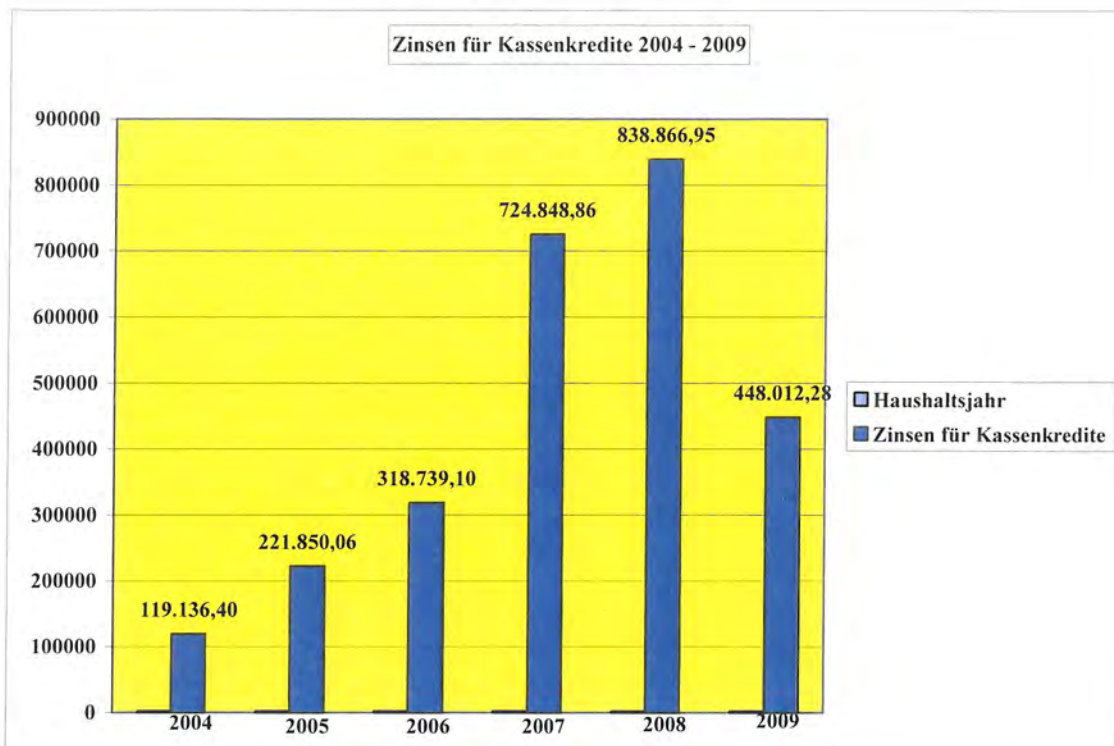
Exkurs: Zinsentwicklung

Bereits im Zuge früherer Prüfungen wurde die Entwicklung der Kassenlage des Kreises Düren durch das RPA betrachtet. Um einen diesbezüglichen Anhaltspunkt zu erlangen, wurden die Soll- und Habenzinsen für den Zeitraum von 2002 bis 2008 dargestellt und als Ergebnis der Prüfung folgendes festgestellt:

Die Höhe der Kassenkreditzinsen ist gestiegen. Es sollten weiterhin Anstrengungen unternommen werden, diese wieder auf ein sachgerechtes Maß zurückzuführen. Hierzu zählt ggf. auch die Wiedereinführung einer monatlichen Kreisumlagenzahlung. Dem Vorschlag, die Kreisumlage wieder monatlich zu fordern ist die Verwaltung nicht gefolgt.

Im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses des Hj. 2009 wird dargestellt, wie sich die Kassenlage im Zeitraum von 2004 - 2009 weiter entwickelt hat.





Vergleicht man das Zinsniveau der Jahre 2008 und 2009, so ist festzustellen, dass die Zinssätze erheblich zurückgegangen sind. Im Jahre 2008 betrugen die Habenzinsen noch größtenteils ca. 4 %, die Sollzinsen ca. 5 %. Im Jahre 2009 beliefen sich die Zinssätze auf ca. 0,5 % bzw. 1,7 %.

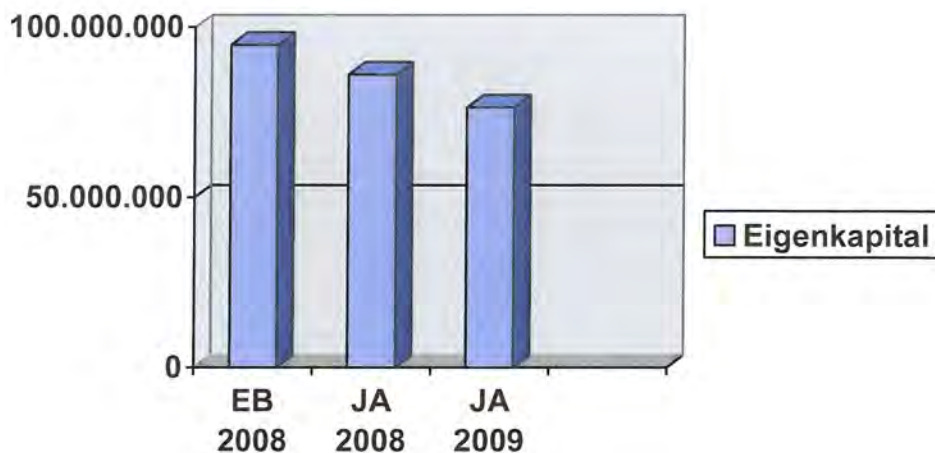
Aus diesem Umstand lassen sich die gesunkenen Zinserträge bzw. -belastungen des Jahres 2009 sicherlich teilweise herleiten. Die überdurchschnittlich gesunkenen Habenzinsen sind aber zudem insbesondere auf die schlechtere Kassenlage des Kreises Düren zurückzuführen, die dazu führt, dass nur noch in ganz geringem Umfang Tagesgeld angelegt werden kann.

Prüfung der PASSIVA

Eigenkapital und Jahresergebnis 2009

Die Passivseite der Bilanz gibt Auskunft darüber, in welchem Verhältnis das gemeindliche Vermögen durch Eigenkapital und durch Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) finanziert ist. Hierbei hat sich das Eigenkapital seit der Eröffnungsbilanz wie folgt entwickelt:

Eröffnungsbilanz 2008	Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009
94.718.140 €	86.102.683 €	76.448.341 €



Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Der Wert hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. In den jeweiligen Jahresabschlüssen wird das Eigenkapital fortgeschrieben.

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu, da sie auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat.

Die Kommune ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird (§ 75 Abs. 7 GO). Daher kann das Eigenkapital wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern¹⁰⁴.

Feststellung

Das Eigenkapital ist von 94 Mio € auf 76 Mio € gesunken und hat sich somit um ca. **20,8 %** reduziert.

Sollten sich im Rahmen der noch nicht abgeschlossenen überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz weitere Änderungsnotwendigkeiten ergeben, könnte das Eigenkapital ggf. noch weiter schrumpfen. Dies hätte Auswirkungen auf die Bezugsgrößen des § 76 GO.

¹⁰⁴ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 75 GO, Kap. 3.1.2

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.

Eröffnungsbilanz 2008	Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009
63.145.426 €	63.405.672 €	64.449.962 €

Ausgleichsrücklage und Jahresfehlbetrag

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. Hierbei darf die Bemessung der Ausgleichsrücklage nur *einmal* bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden¹⁰⁵.

Die Ausgleichsrücklage steht im besonderen Zusammenhang mit Jahresfehlbeträgen, da diese ggf. durch die Ausgleichsrücklage "auszugleichen" sind. Die Entwicklung seit der Eröffnungsbilanz zeigt nachstehende Tabelle:

Eröffnungsbilanz 2008	Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009
0 €	- 8.875.701 €	- 10.698.632 €

In nur zwei Haushaltsjahren hat der Kreis Düren somit Fehlbeträge von insgesamt **- 19.574.334 €** "erwirtschaftet." In der vorgelegten Schlussbilanz werden beide Beträge und die vg. Gesamtsumme ausgewiesen¹⁰⁶. Der diesjährige Fehlbetrag von 10,7 Mio € ist noch um 3 Mio € höher ausgefallen, als im Hpl. geplant war.

Das erwirtschaftete Jahresergebnis steht im direkten Zusammenhang mit dem Eigenkapital bzw. der Ausgleichs- oder allgemeinen Rücklage. Der erforderliche Haushaltsausgleich stellt hierbei auf den Ergebnisplan, nicht auf den Finanzplan ab¹⁰⁷.

Feststellung

Das Jahresergebnis mündet in einen **neuen Jahresfehlbetrag** von **-10,7 Mio €** und summiert sich somit auf insgesamt **-19,5 Mio €**. Damit liegen die Aufwendungen des Kreises weiterhin über den erwirtschafteten Erträgen.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben muss der Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Er ist ausgeglichen, wenn die Erträge die Aufwendungen erreichen oder übersteigen (§ 75 Abs. 2 GO). Dieser Ausgleich gilt auch dann als erreicht, wenn ein Fehlbetrag durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann.

¹⁰⁵ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 75 Abs. 3 GO, Kap. 3.2.3

¹⁰⁶ vgl. Erläuterungen im Anhang zum Jahresabschluss 2009, dort S. 045

¹⁰⁷ Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentar, zu § 75 GO (NKF), Rn. 4.2.3

Jede Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage führt zu einer Verringerung des Eigenkapitals. Wenn dies aufgebraucht ist, ist der Kreis überschuldet (§ 75 Abs. 7 Satz 2 GO)¹⁰⁸. Die Wiederauffüllung der Ausgleichsrücklage ist allerdings begrenzt, da sie den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag nicht übersteigen darf¹⁰⁹.

Wie bereits im Jahresprüfbericht 2007 eingehend ausgeführt wurde, ist im Hj. 2007 ein Fehlbetrag von 14,8 Mio € entstanden, der, wie dort ausgeführt, beim Übergang von der Kameralistik zum NKF offenbar "entfallen" ist¹¹⁰. Die defizitäre Entwicklung von 14,8 Mio € über 8,8 Mio € zu 10,7 Mio € veranschaulicht die dramatische Finanz- (bzw. Ertragslage) des Kreises nachhaltig.

Die Ursachen für den Jahresfehlbetrag von weiteren **10,7 Mio €** (zusätzlich zu 8,8 Mio € aus 2008) mögen erneut vielseitig sein und können im Rahmen dieser Prüfung nicht umfassend und abschließend analysiert werden. Sie verdeutlichen aber, dass die Ertragslage des Kreises weitaus geringer ist als seine Aufwendungen. Von einer Zielerreichung kann man bei Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage daher nicht sprechen¹¹¹. Der Kreis Düren wird daher seine Ertragslage erheblich steigern oder sein Ausgabeverhalten (Aufwand) wesentlich einschränken müssen.

Hierbei muss unbedingt der **Sparsamkeitsgrundsatz** des Gemeindehaushaltsrechts in den Blick rücken. Er stellt ein allgemeines Prinzip der Haushaltsführung für den gesamten öffentlichen Bereich dar und steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot¹¹². Er gilt nicht nur für die Haushaltswirtschaft in ihrer Gesamtheit, sondern ist bei jeder einzelnen Maßnahme der Verwaltung/Kommune zu beachten. Dies gilt vor allem für Kommunen mit defizitärem Haushalt¹¹³.

Der Sparsamkeitsgrundsatz hat auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Kreistags und soll zudem die Verschwendung der den Kommunen anvertrauten Haushaltsmittel verhindern¹¹⁴. Neben einer besonderen Haushaltsdisziplin auf der Ausgabenseite (Aufwendungen, Auszahlungen) ist aber auch die Ausschöpfung sämtlicher Möglichkeiten auf der Einnahmenseite (Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung gemäß § 77 GO) zu beachten¹¹⁵. Hierzu zählen ggf. auch die Finanzmittel, die im Kindergartenbereich zu erzielen wären. Der Verzicht auf diese Einnahmen (Erträge) wurde bereits im Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 eingehend rechtlich und finanziell dargelegt¹¹⁶. Auch die BR Köln ist in ihrer Haushaltsverfügung vom 09.06.2008 bereits hierauf eingegangen.

Anmerkung

Bei einem Fortgang der dargestellten Ertragslage besteht die erhöhte Gefahr, dass die Ausgleichsrücklage weiterhin zum Ausgleich von Defiziten herangezogen werden muss und sich dadurch das Eigenkapital weiter reduziert, bis dass der Kreis bei deren Aufbrauchen überschuldet ist (§ 75 Abs. 7 GO). Hier müssen Verwaltung und Kreistag dringend gegensteuern.

¹⁰⁸ Rehn/Cronauge u.a.: Gemeindeordnung NRW, Kommentar, zu § 75 GO, Abschnitt V.

¹⁰⁹ GPA NRW, Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar, zu § 75 GO (NKF), Ziff. 3.3. Held/Winkel: Gemeindeordnung NRW, Kommentar, 1. Auflage, zu § 75 GO, Ziff. 3.

¹¹⁰ Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), "Was geschieht mit dem Fehlbetrag von 14,8 Mio € im NKF", S. 29 ff.

¹¹¹ Schuster: Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, I. Auflage 2008, Kap. 10.4, S. 125

¹¹² BGH, U. v. 29.8.2007, 5 StR 103/07

¹¹³ OVG NRW, B. v. 17.12.2008, 15 B 1755/08

¹¹⁴ IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 75 GO, Kap. 1.2.2.4

¹¹⁵ hierzu u.a. OVG NRW, B. v. 24.5.2007, 15 B 778/07

¹¹⁶ Verwaltungsprüfbericht 2009/2010 (Drs. Nr. 420/10), S. 109 ff.

Sonderposten

Bilanzsumme: 62.009.864,40 €

Allgemeines

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

Die in der Eröffnungsbilanz erstmals bilanzierten Sonderposten wurden im Rahmen der überörtlichen Prüfung durch die GPA NRW aufgegriffen. Hierbei wurde ein Änderungs- und Korrekturbedarf festgestellt. Die örtliche Rechnungsprüfung hatte im Prüfbericht über den Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 104 ff.) bereits auf diese Thematik hingewiesen und ausgeführt, dass, soweit hieraus verwaltungsseitige Änderungen bzw. Korrekturen der bilanzierten Summe der Sonderposten erfolgen müssten, der auch im jetzigen Jahresabschluss **2009** ausgewiesene Betrag voraussichtlich (ebenfalls) nicht endgültig sein kann.

Die Kämmerei hatte vielmehr bereits mit Schreiben vom 07.06.2010 mitgeteilt, etwaige erforderliche Änderungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz erst im Jahresabschluss **2010** berücksichtigen zu wollen.

Damit sind evtl. notwendige Korrekturen im Jahresabschluss 2009 noch nicht erfolgt. Vorbehaltlich der endgültigen Ergebnisse aus den überörtlichen Feststellungen und dem Abschluss des mit der Bezirksregierung Köln durchzuführenden Ausräumverfahrens erschien daher eine weitergehende (Einzel)Prüfung der Sonderposten zum jetzigen Zeitpunkt nicht angezeigt.

Damit sind die Erläuterungen der Verwaltung im Anhang zum Jahresabschluss 2009 (dort S. 045 ff.) unter dem Blickwinkel der Vorläufigkeit zu betrachten.

Berichtigungen von Wertansätzen sind nach den Vorgaben des § 57 GemHVO vorzunehmen.

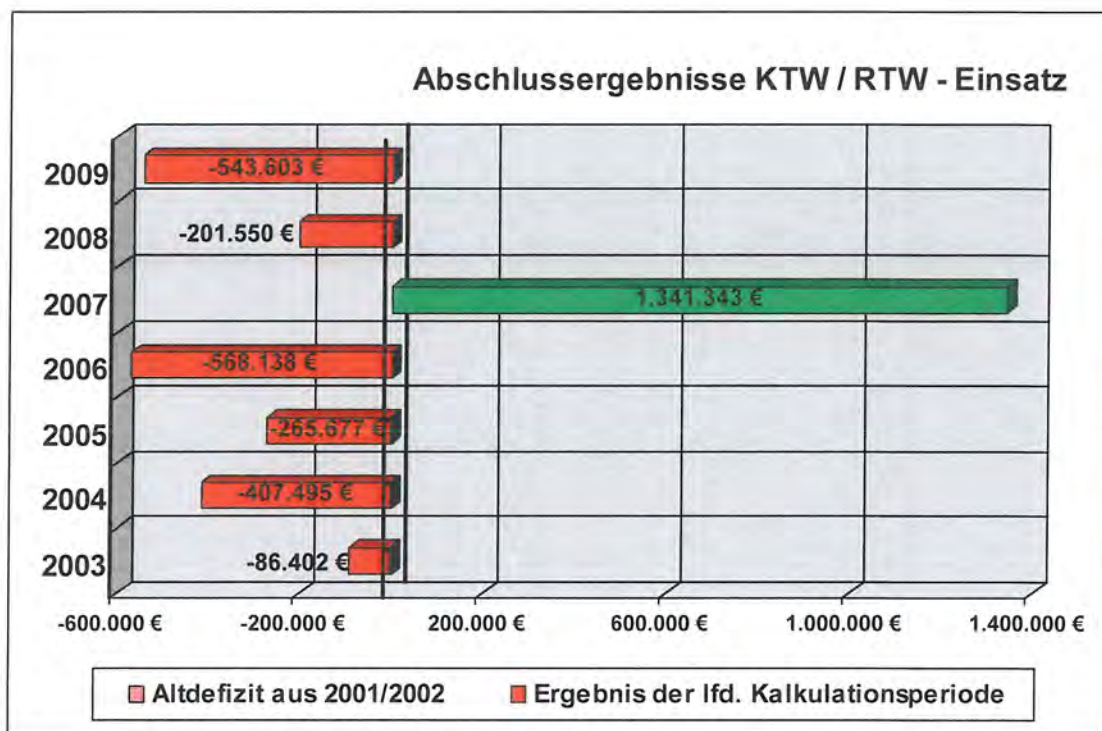
Sonderposten für den Gebührenaussgleich

Bilanzsumme: 388.404,08 €

Sonderposten für den Gebührenaussgleich bei kostenrechnenden Einrichtungen sind in § 43 Abs. 6 GemHVO gesondert geregelt.

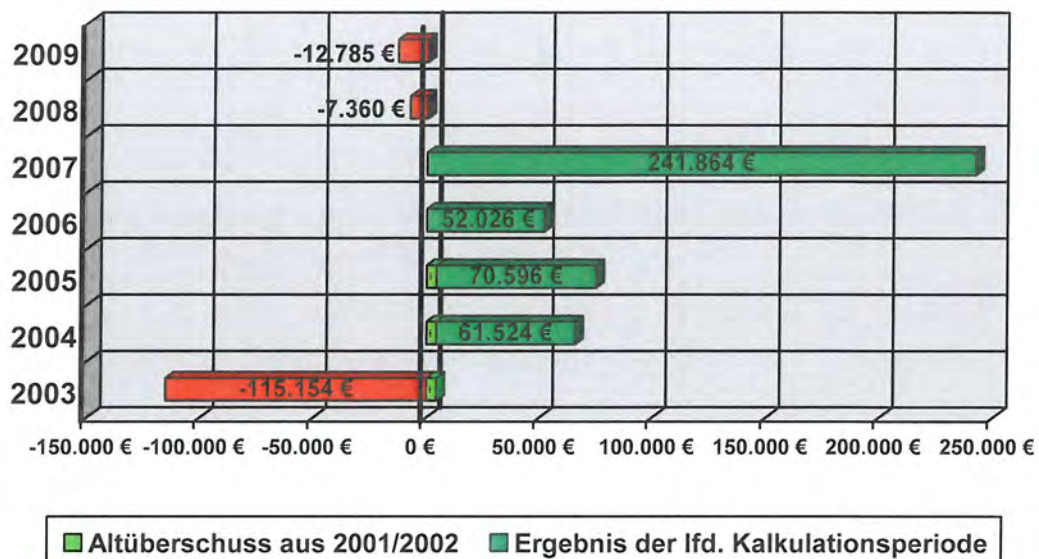
In den Jahresprüfberichten 2006 und 2007 wurden u.a. die Abschlussdaten der vergangenen Rechnungsperioden im Bereich des Rettungsdienstes (Amt 38) eingehend dargestellt, Prognosen für die weitere Entwicklung abgegeben und entsprechender Handlungsbedarf im Rahmen der erforderlichen Gebührenkalkulationen aufgezeigt¹¹⁷. Aufgrund der Bedeutung der Thematik war ein erneutes Aufgreifen, verbunden mit einer Darstellung der Fortentwicklung, geboten.

Zur besseren Übersicht wird in den einzelnen Aufgabenbereichen des Rettungsdienstes die Entwicklung der Abschlussergebnisse innerhalb der letzten Abrechnungsperioden vorangestellt:

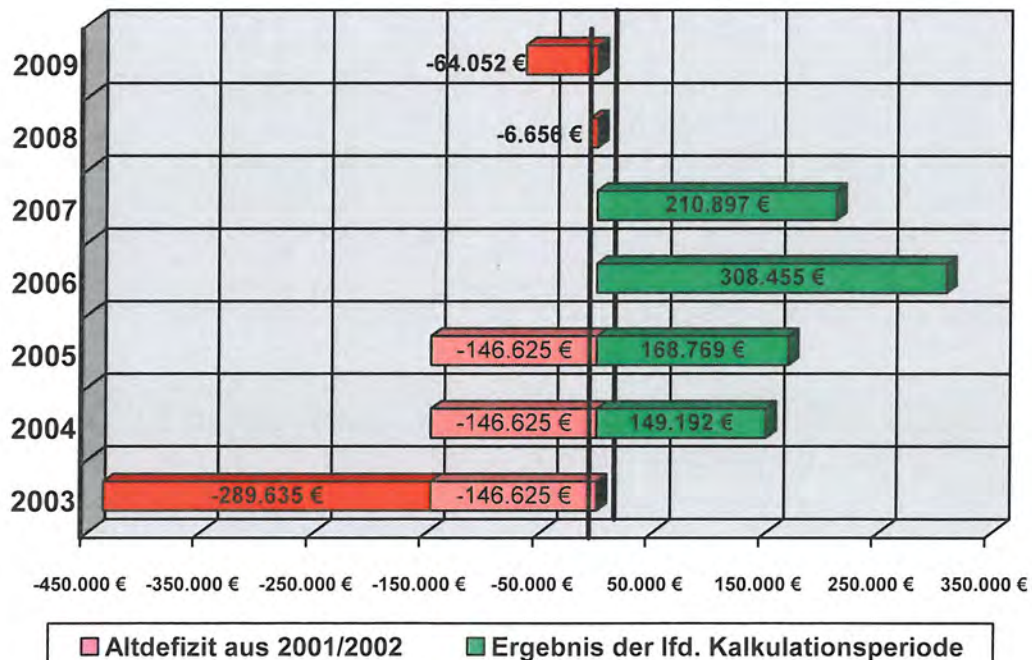


¹¹⁷ Jahresprüfbericht 2006 (Drs. Nr. 287/07), S. 127 ff.
Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), S. 60 ff.

Abschlussergebnisse Notarzteinsatz



Abschlussergebnisse Leitstelle



Hinsichtlich der Spezifikation einzelner Ertrags- und Aufwandsarten bzw. durchgeführter Kostenabgrenzung im Rechnungsjahr 2009 wird auf die Angaben der Verwaltung im Lagebericht (S. 117 bis 119) verwiesen.

• **Gebührenrechtliche Betrachtung**

In seiner Sitzung am 06.05.2010 hat der Kreistag eine neue Gebührensatzung beschlossen. Sie wurde am 11.05.2010 öffentlich bekannt gemacht und beinhaltete für sämtliche Tarife eine Gebührenanhebung (frühere Werte in Klammern):

- Krankentransport	122,31 € (67,88 €)
- Rettungstransport	527,93 € (468,70 €)
- Notarzteinsatz	351,39 € (277,97 €)
- Leitstelle	
▪ bei Krankentransport	30,83 € (23,80 €)
▪ bei Rettungstransport (ggf. Notarzt)	35,03 € (27,04 €)

Das Rechnungsprüfungsamt begrüßt ausdrücklich die geänderte Verfahrensweise der Verwaltung, Gebührenkalkulationen nunmehr in kürzeren Zeitabständen durchzuführen. Das Ergebnis der gutachtlichen Bewertung durch eine externe Beraterfirma bestätigte die bereits im Vorfeld vom Rechnungsprüfungsamt aufgezeigten strukturellen Defizite in der Gebührenmethodik¹¹⁸. Diese sind nunmehr behoben.

Zur Entwicklung des aktuellen Finanzaufkommens innerhalb der einzelnen Gebührentarife ergeben sich folgende Anmerkungen:

○ **KTW/RTW**

Die Rechnungsjahre 2008 und 2009 schlossen wiederum mit Unterdeckungen ab, und zwar mit steigender Tendenz (2008 = 201.550 €, 2009 = 543.603 €).

Da die Gebührensätze im Mai 2010 neu kalkuliert und im Ergebnis angehoben wurden, muss die tatsächliche Kostenentwicklung abgewartet werden, um deren Auswirkungen auf die Gebührensituation verbindlich beurteilen zu können.

○ **Notarzteinsatz**

In den Rechnungsjahren 2008 und 2009 konnte das Abschlussergebnis in etwa ausgeglichen gestaltet werden.

Im Zeitraum "2004 bis 2007" sind allerdings in nicht unerheblicher Höhe Gebührenüberschüsse erwirtschaftet worden, die nur teilweise zur Deckung des Altdefizits aus 2003 notwendig waren. Auf die abgabenrechtliche Verpflichtung nach § 6 Abs. 3 KAG, eine bei einer kostenrechenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder auszugleichen, wird hingewiesen. Durch die Verwaltung bleibt darzulegen, inwieweit § 6 Abs. 3 KAG hinreichend Rechnung getragen wurde/wird.

○ **Leitstelle**

Hinsichtlich des Überschusses aus 2007 im Bereich der Leitstellengebühren gelten die vorstehenden Ausführungen zum Notarzteinsatz sinngemäß. Auch zu diesem Sachverhalt wird die Verwaltung gebeten, getroffene Vorkehrungen zur Einhaltung der Dreijahresfrist näher zu erläutern.

¹¹⁸ Jahresprüfbericht 2006 (Drs. Nr. 287/07), S. 131

• Betrachtung unter NKF-Gesichtspunkten

Gemäß § 43 Abs. 6 GemHVO sind Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 KAG in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Aufgrund erheblicher Kostenüberdeckungen aus Vorjahren wurden in der Eröffnungsbilanz des Kreises (01.01.2008) in nachstehender Größenordnung Sonderposten gebildet:

Aufgabenbereich	Sonderposten "01.01.2008"
▪ Leitstelle	232.451 €
▪ Rettungswachen	648.751 €
○ KTW	48.981 €
○ RTW	599.770 €
▪ Notarzteinsatz	191.348 €
	1.072.550 €

und in Höhe des jeweiligen Defizits aus 2008

Aufgabenbereich	Defizit 2008
▪ Leitstelle	- 6.656 €
▪ Rettungswachen	- 201.550 €
○ KTW	- 26.694 €
○ RTW	- 174.856 €
▪ Notarzteinsatz	- 7.360 €
	- 215.566 €

aufgelöst. Gemäß Jahresabschluss 2008 verblieben demnach per 31.12.2008 entsprechend reduzierte Sonderposten von:

Aufgabenbereich	Sonderposten "31.12.2008"
▪ Leitstelle	225.795 €
▪ Rettungswachen	447.201 €
○ KTW	22.287 €
○ RTW	424.914 €
▪ Notarzteinsatz	183.988 €
	856.984 €

Der Jahresabschluss 2009 wies folgende Ergebnisse aus:

Aufgabenbereich	Defizit/Überschuss 2009
▪ Leitstelle	- 64.052 €
▪ Rettungswachen	- 504.280 €
○ KTW	- 40.159 €
○ RTW *	- 464.121 €
▪ Notarzteinsatz **	+ 13.285 €
	- 555.047 €

* Unterdeckung = - 503.443,54 € + 39.322,08 € (Fehlfahrten)

** Unterdeckung = - 12.785,06 € + 26.070,33 € (Fehlfahrten)

Verrechnet mit dem Stand "Sonderposten 31.12.2008" führte dies per 31.12.2009 im Einzelnen zu fortgeschriebenen Beständen von:

Aufgabenbereich	Sonderposten "31.12.2009"
▪ Leitstelle	161.743 €
▪ Rettungswachen	aufgelöst
○ KTW	aufgelöst
○ RTW	aufgelöst
▪ Notarzteinsatz	197.273 €
	359.016 €

Tatsächlich wurden im Jahresabschluss 2009 demgegenüber ausgewiesen:

Aufgabenbereich	Sonderposten "31.12.2009"
▪ Leitstelle	178.183 €
▪ Rettungswachen	6.065 €
○ KTW	aufgelöst
○ RTW	6.065 €
▪ Notarzteinsatz	204.156 €
	388.404 €

Zu den Abweichungen teilte die Kämmerei auf Nachfrage des Rechnungsprüfungsamts mit Schreiben vom 18.08.2010 folgendes mit:

"Bei der Erstellung der Abrechnung der Gebühren für das Rettungswesen für das Jahr 2009 wurde seitens der Kämmerei festgestellt, dass in der Abrechnung für das Jahr 2008 die Fehlfahrten nicht berücksichtigt worden sind. Außerdem wurden die Kosten für die Erstellung des Rettungsdienstbedarfsplanes im Jahr 2008 und der Kalkulation durch die Firma F. falsch berücksichtigt. Somit war eine Korrektur des Ergebnisses 2008 notwendig. Folgende Korrekturen haben sich in den einzelnen Bereichen ergeben:

Allgemeines:

Fehlfahrten werden mit 50% der tatsächlichen durchschnittlichen Kosten eines Einsatzes angesetzt. Von diesen Kosten muss der Kreis Düren 50% aus dem allgemeinen Haushalt finanzieren, da man von der Annahme ausgeht, dass Fehlfahrten zu ca. 50% durch Disponierungsfehleinschätzungen ausgelöst werden.

Bei der Abrechnung der Gebühren für das Jahr 2008 wurde der Anteil der Kosten des Gutachtens zur Fortschreibung des Rettungsdienstbedarfsplanes sowie der Kalkulation, der im Jahr 2008 über die Gebühren zu finanzieren war, zu 100% bei den Leitstellengebühren berücksichtigt.

Nach Absprache mit den Krankenkassen waren jedoch nur 50% über die Gebühren zu refinanzieren. Hiervon sollte ein Anteil von 8.270,50 € für den Bedarfsplan (für das gesamte Kreisgebiet) über die Leitstellengebühren refinanziert werden. Die Kosten für die Kalkulation in Höhe von 4.498,20 € sollten dann über die einzelnen Gebührenarten (gleichmäßig verteilt) abgerechnet werden.

1. RTW:

Im Bereich der Rettungstransportwagen musste ein Betrag von 46.596,63 € zulasten des allgemeinen Haushalts gebucht werden, da die Kosten für Fehlfahrten zu 50% vom Kreis Düren zu tragen sind. Berechnet wurden die Aufwendungen für Fehlfahrten wie folgt:

Kosten pro Fehleinsatz:	284,13 €
Fehlfahrten:	328 (50% der Fehlfahrten werden vom Kreis Düren getragen)
=	46.596,63 €

Für die Korrektur der Abrechnung der Kosten der Firma F. war ein Anteil von 1.386,20 € zulasten des RTW zu verbuchen.

Des Weiteren wurden die kalk. Zinsen durch einen Formelfehler in Höhe von 62,33 € zu viel berechnet.

Die Summe dieser Korrekturen ergibt einen Betrag von 45.272,67 €, welcher im Jahresabschluss 2009 korrigiert wurde.

2. KTW:

Für die Kalkulation durch die Firma F. wurde ein Anteil von 113,20 € zulasten des KTW berücksichtigt.

Die kalk. Zinsen wurden um 1,00 € herabgesetzt.

Somit ergibt sich eine zu korrigierende Summe von 112,20 €.

3. Notarzt:

Im Bereich des NEF musste ein Betrag von 8.382,01 € zulasten des allgemeinen Haushalts gebucht werden, da die Kosten für Fehlfahrten zu 50% vom Kreis Düren zu tragen sind. Berechnet wurden die Aufwendungen für Fehlfahrten wie folgt:

Kosten pro Fehleinsatz:	257,91 €
Fehlfahrten:	65 (50% der Fehlfahrten werden vom Kreis Düren getragen)
=	8.382,01 €

Für die Kalkulation durch die Firma F. wurde ein Anteil von 1.499,40 € zulasten des Notarztes berücksichtigt.

Somit ergibt sich eine zu korrigierende Summe von 6.882,61 €.

4. Leitstelle:

Bei der Leitstelle wurden in der ersten Abrechnung 2008 Kosten von 25.537,40 € für die Fortschreibung des Rettungsdienstbedarfsplanes und die Kalkulation durch die Firma F. berücksichtigt. Aufgrund der v.g. Korrekturen waren jedoch nur 9.769,90 € zu berücksichtigen.

Durch den Formelfehler bei den kalk. Zinsen musste der Betrag von 672,81 € bei den kalk. Zinsen reduziert werden.

Somit ergibt sich eine zu korrigierende Summe von 16.440,31 €.

Die Korrekturen wurden im Rahmen der Abrechnung für das Jahr 2009 berücksichtigt."

Unter Einbeziehung der Erläuterungen der Kämmerei erscheinen dem Rechnungsprüfungsamt in rechnerischer Hinsicht die Abweichungen bei der Bildung von Sonderposten plausibel.

Die von der Verwaltung angewandten Modalitäten in der Gebührenabrechnung (Fehleinsätze, Kostenzuordnung, kalkulatorische Kosten etc.) waren nicht Gegenstand der Prüfung.

Rückstellungen

Bilanzsumme: 77.014.950,00 €

Pensionsrückstellungen u.ä.

Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach § 36 Abs. 1 Satz 1 GemHVO 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 Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden.

Der Prozentsatz nach § 36 Abs. 1 Satz 5 GemHVO ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach § 36 Abs. 1 Satz 5 GemHVO 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 Satz 8 GemHVO).

Im Jahresabschluss 2009 sind im Einzelnen ausgewiesen:

	01.01.2008	31.12.2008	31.12.2009
Pensionsrückstellung Beamte	27.573.354 €	28.611.801 €	27.615.837 €*
Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger	30.803.062 €	30.684.552 €	32.633.818 €
Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung	7.244.111 €	7.709.772 €	7.590.541 €
Beihilferückstellung Versorgungsempfänger	8.195.727 €	8.485.490 €	9.174.754 €*

* Richtigerweise wären unter "Pensionsrückstellung Beamte" = **27.797.380 €** und unter "Beihilferückstellung Versorgungsempfänger" = **8.993.211 €** auszuweisen gewesen. Die Abweichungen sind auf einen Buchungsfehler zurückzuführen, der im Folgejahr durch das Fachamt korrigiert wurde.

Im Aktenvermerk vom 06.09.2010 hat Amt 10 dazu u. a. ausgeführt:

"Zum 31.12.2009 hätte gemäß dem Rückstellungsspiegel eine Teilauflösung der Beihilferückstellung für Versorgungsempfänger (Bilanzkonto 2512 001) in Höhe von **181.543,00 €** angewiesen werden müssen. Jedoch wurde irrtümlich das Bilanzkonto 2511 001 (Pensionsrückstellungen für Beamte) angegeben. ... Dies hat zur Folge, dass gegenüber dem Rückstellungsspiegel das Bilanzkonto 2511 001 (Pensionsrückstellungen für Beamte) einen Fehlbetrag von **181.543,00 €** und das Bilanzkonto 2512 001 (Beihilferückstellung für Versorgungsempfänger) einen Mehrbetrag von **181.543,00 €** ausweist. Die Summe der Rückstellungen ist unverändert. Dies kann mit einer Umbuchung in Höhe von **181.543,00 €** zulasten des Bilanzkontos 2512 001 und zu Gunsten des Bilanzkontos 2511 001 korrigiert werden."

Die Kämmerei teilte dem Rechnungsprüfungsamt in ihrem Schreiben vom 05.10.2010 mit, dass "eine Korrektur erst im Rahmen des Jahresabschlusses 2010 vorzunehmen sei, da der Betrag weder "wesentlich" sei noch Auswirkungen auf das Gesamtergebnis bzw. die Bilanz habe".

Der Kreis Düren 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 „31.12.2009“ bewertet.

Die versicherungsmathematische Bewertung besteht aus

- der sogenannten "Ausgabedatei" 20100210100016_607.xls, die die zu bewertenden Personen und ihre zu berücksichtigenden persönlichen und beamtenrechtlichen Daten sowie die Teilwerte der Verpflichtungen enthält und
- einem Testat der HEUBECK AG, in dem die Bewertungsgrundsätze näher erläutert werden.

Anmerkung A 5

Entgegen der Handhabung bei Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss 2008 hat die Verwaltung für den Jahresabschluss 2009 auf ein Testat durch die HEUBECK AG verzichtet. Im Hinblick auf Bedeutung und Inhalt dieses Testats hält die Rechnungsprüfung seine Einholung weiterhin für geboten und erforderlich. Bezüglich der Bestandteile dieses Testats wird auf die Darstellung in den Prüfberichten vom 27.05.2009, S. 79/80 (Eröffnungsbilanz) und vom 24.06.2010, S. 106/107 (Jahresabschluss 2008) verwiesen.

Ausweislich der vom Fachamt überlassenen Unterlagen wurden die Rückstellungen im Rechnungsjahr 2009 im Einzelnen wie folgt fortgeschrieben:

	1.1.2009	Erstattung	Verbrauch	Auflösung	Umbuchung	Zuführung	31.12.2009
Pensionsrückstellung Beamte	28.611.801 €				- 2.421.149 € ³	1.606.728 €	27.797.380 €
Pensionsrückstellung Versorgungsempfänger	30.684.552 €	153.856 €	3.688.390 €	496.718 € ⁵	2.413.511 € ¹	3.567.007 €	32.633.818 €
Beihilferückstellung Beamte nach Pensionierung	7.709.772 €			1.777 € ⁴	- 604.050 € ²	486.596 €	7.590.541 €
Beihilferückstellung Versorgungsempfänger	8.485.490 €		712.628 €	181.543 € ⁶	604.050 € ²	797.842 €	8.993.211 €

¹ Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (B. = 368.297 €, C. = 341.552 €, J. = 477.963 €, M. = 685.391 €, S. = 540.308 €)

² Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (B. = 111.034 €, C. = 125.484 €, J. = 122.794 €, M. = 122.369 €, S. = 122.369 €)

³ Pensionierung: Umbuchung von Beschäftigte an Versorgungsempfänger (B. = 368.297 €, C. = 341.552 €, J. = 477.963 €, M. = 685.391 €, S. = 540.308 €), Versetzung: Umbuchung an Verbindlichkeit (E. = 7.638 €)

⁴ Versetzung: Auflösung (E. = 1.777 €)

⁵ Todesfälle: Auflösung (Q. = 106.588 €, B. = 91.131 €, V. = 28.823 €, W. = 68.347 €, T. = 92.961 €, I. = 340.988 €); Ende Waisenbezüge (W. = 3.696 €); Witwen (I. = 235.616 €)

⁶ Todesfälle: Auflösung (Q. = 31.003 €, B. = 34.937 €, V. = 17.454 €, W. = 36.952 €, T. = 34.937 €, I. = 80.940 €); Witwen (I. = 54.680 €)

Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen und Beihilfeansprüche für die vom Land NRW übernommenen Beamten der Umwelt- und Versorgungsverwaltung

Bilanzsumme: 1.473.029,00 €

Im Rahmen des 2. Behörden- Straffungsgesetzes haben die Kreise und kreisfreien Städte zum 01.01.2008 u.a. Beamte aus dem Bereich der Versorgungsämter des Landes übernommen. In § 23 Abs. 2 VersÄEinglG ist der finanzielle Ausgleich geregelt, den das Land den aufnehmenden Kommunen gewährt. Dieser enthält den Personalaufwand einschließlich der gesetzlichen Leistungen des Dienstherrn mit Ausnahme der Versorgungsanwartschaften und Versorgungsleistungen. Diesbezüglich regelt Abs. 9, dass das Land die Versorgungsleistungen einschließlich der Beihilfeleistungen trägt.

Ausweislich der dem Kreis Düren von den Rheinischen Versorgungskassen übermittelten Teilwertberechnung ("Ausgabedatei" 20100210100016_607.xls) ergeben sich für insgesamt acht zu bewertende Personen zum Stichtag "31.12.2009" folgende fortgeschriebene Daten:

	31.12.2008	31.12.2009
Rückstellungen für Versorgung	1.112.664,00 €	1.137.038,00 €
Rückstellungen für Beihilfe	316.058,00 €	335.991,00 €
	1.428.722,00 €	1.473.029,00 €

Hinsichtlich der Grundsätze der Berechnungsmodalitäten wird auf die Ausführungen zu den Pensionsrückstellungen verwiesen, die hier sinngemäß gelten.

Das Rechnungsprüfungsamt hatte zu dieser Rückstellungsbildung die GPA NRW um Mitteilung ihrer Rechtsauffassung ersucht. Die GPA NRW bejaht eine Rückstellungsbildung für den Fall, dass der Kreis Düren Dienstherr der übergeleiteten Beamten geworden ist. Nach den Angaben der Kämmererei im Schreiben vom 23.02.2010 wird diese Voraussetzung seitens der Verwaltung als gegeben erachtet.

Mit Schreiben vom 15.11.2010 bat die Rechnungsprüfung Amt 10 um Auskunft, inwieweit die Verwaltung bei ihrer Bewertung der Sach- und Rechtslage die Auswirkungen aus der Rechtsprechung des **OVG NRW** (vgl. Urteil vom 07.09.2010, Az. 6 A 2077/08) berücksichtigt hat. Im Leitsatz dieses Urteils heißt es u.a.:

"Die Beamten der früheren Versorgungsämter sind nicht kraft Gesetzes vom Landesdienst in den Dienst der neuen – kommunalen – Aufgabenträger übergetreten, weil sich aus dem Gesetz zur Eingliederung der Versorgungsämter in die allgemeine Verwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen [...] unmittelbar nicht ergibt, welcher Beamte zu welcher Körperschaft übergeleitet wird und der zur Personalzuordnung vom Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales erstellte Zuordnungsplan nicht Teil des Gesetzes geworden ist."

Am 04.04.2011 beantwortete das Fachamt die Anfrage wie folgt:

"Das Land NRW hat gegen die Entscheidung des OVG (Urteil vom 07.09.2010, Az. 6 A 2077/08) Rechtsmittel eingelegt. Die Auswirkungen aus der Rechtsprechung können erst bei der Bewertung der Sach- und Rechtslage für die Rückstellungen berücksichtigt werden, wenn das Urteil rechtskräftig ist. Insofern bleiben derzeit die

Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen und Beihilfeansprüche für die vom Land NRW übernommenen Beamten der Umwelt- und Versorgungsverwaltung bestehen."

Die Rechnungsprüfung stellt vor diesem Hintergrund die Beurteilung der Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung durch die Rechtsprechung zurück.

Rückstellungen für Altersteilzeit

Bilanzsumme: 2.690.628,22 €

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. Vom IDW hingegen wird die Behandlung der Aufstockungsleistungen im Rahmen der Altersteilzeit als Abfindungszahlungen favorisiert. Die GPA NRW hält die alternative Vorgehensweise in den Kommunen für zweckmäßig¹¹⁹. Dieser Einschätzung schließt sich das Rechnungsprüfungsamt an.

Die von Amt 10 überlassenen Übersichten zu den Altersteilzeitfällen in der Kreisverwaltung weisen für 2009 folgendes Ergebnis aus:

	01.01.2008	31.12.2008	Zugänge 2009	Abgänge 2009	31.12.2009
Beschäftigte	2.078.551,19 € 30 Fälle	2.350.448,48 € 30 Fälle	509.006,33 €	406.306,02 €	2.453.148,79 € 41 Fälle
Beamte	592.712,41 € 8 Fälle	382.314,92 € 8 Fälle	39.697,54 €	184.532,99 €	237.479,47 € 8 Fälle
Summe	2.671.263,60 €	2.732.763,40 €	548.703,87 €	590.839,01 €	2.690.628,26 €

Im Beamtenbereich bleibt für 2009 ein Neuzugang zu verzeichnen; bei den Beschäftigten sind es insgesamt 14 neue Fälle (= Beginn der Arbeitsphase in 2009).

Die vom Fachamt angewandte Methodik bei der Rückstellungsbildung war bereits Gegenstand der Prüfung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss 2008. Für den Jahresabschluss 2009 ergaben sich keine Anhalte einer abweichenden Verfahrensweise. Auf eine Einzelfallprüfung wurde vor diesem Hintergrund verzichtet.

¹¹⁹ GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 36 GemHVO, S. 8

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

Bilanzsumme: 60.407.120,51 €

Definition

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

Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen betreffen ausschließlich Darlehen von Banken und Kreditinstituten. Die Erfassung der diesbezüglichen Verbindlichkeiten zum 31.12.2009 erfolgte unter Zugrundelegung der von der Kämmerei für sämtliche Darlehen dokumentierten Restschuldbeträge. Der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten belief sich auf 60.407.120,51 €. Die Restlaufzeiten der Darlehen stellen sich (nach den Angaben im Verbindlichkeitspiegel¹²⁰) wie folgt dar:

- Darlehen mit Restlaufzeit bis zu einem Jahr	458.663,17 €
- Darlehen mit Restlaufzeit von einem bis fünf Jahren	0,00 €
- Darlehen mit Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren	59.948.457,34 €

Im Zuge der Prüfung erfolgte ein Abgleich der von der Kämmerei erstellten Auflistung des Schuldendienstes, welcher sämtliche Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, deren Ursprungskapital, die Restschuld sowie die Zins- und Tilgungszahlungen enthält, mit einem von der Kreiskasse zur Verfügung gestellten Nachweis der vierteljährlichen Abbuchungen der Zins- und Tilgungsleistungen durch die Darlehensgeber.

Die Prüfung führte zu dem Ergebnis, dass die Darlehen, für die Abbuchungen vorgenommen worden sind, mit den Darlehen lt. Auflistung der Verbindlichkeiten übereinstimmen. Insofern ist davon auszugehen, dass sämtliche Kredite erfasst wurden.

Die im Jahresabschluss für das Jahr 2009 dokumentierten *Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen* wurden lückenlos erfasst.

¹²⁰ s. hierzu aber die Ausführungen im Kapitel "Prüfung des Anhangs", S. 81 ff.

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

Bilanzsumme: 29.000.000,00 €

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 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO sind Kredite zur Liquiditätssicherung auf der Passivseite der Bilanz zu bilanzieren. Die vorausgeschickt setzen sich diese Kredite zum Stichtag 31.12.2009 lt. den ergänzenden Erklärungen der Kämmerei zum Jahresabschluss 2009 (Ziff. 2.4 und 4.3) wie folgt zusammen:

- Kassenkredit Sparkasse Düren (Konto 261784)	./. 14.000.000,00 €
- Kassenkredit Sparkasse Düren (Konto 263129)	./. 5.000.000,00 €
- Kassenkredit Deutsche Bank (Konto 8177222)	./. <u>10.000.000,00 €</u>
- Gesamtbetrag Liquiditätskredite	./. 29.000.000,00 €

Das Girokonto 356 212 bei der Sparkasse Düren wies am Bilanzstichtag (31.12.2009) ein Guthaben i.H.v. 980.030,40 € auf. Ein Kontokorrentkredit wurde somit nicht in Anspruch genommen.

Im Zuge der Prüfung wurden die im Jahresabschluss ausgewiesenen Kredite zur Liquiditätssicherung mit den Beständen der drei Kassenkreditkonten der Zahlungsabwicklung abgeglichen. Abweichungen ergaben sich nicht.

Die in der Bilanz dokumentierten Kredite zur Liquiditätssicherung stimmen mit den Kontoständen per 31.12.2009 überein.

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

Bilanzsumme: 12.982.960 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Als neue Position der Bilanzzeile *Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen* wird eine Verbindlichkeit aus einem Mietkauf mit der Gesellschaft für Infrastrukturvermögen Kreis Düren mbH (GIS) in Höhe von 404T € ausgewiesen. Ein Mietkauf, der - wie im vorliegenden Fall - das wirtschaftliche Eigentum des Kreises Düren an dem Vermögensgegenstand begründet, ist in der Bilanz so nachzubilden, als ob der Kreis Düren eine entsprechende Kreditierung des Kaufpreises vorgenommen hätte (kreditgleiches Rechtsgeschäft). Wie auch schon im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz am Beispiel des ÖPP-Modells erläutert wurde, wird die Höhe der Verbindlichkeit wie folgt berechnet:

Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) ./. geleistete Tilgungszahlungen

Anders als bei dem ÖPP-Projekt konnten die Baumaßnahmen unterjährig fertiggestellt und in 2009 aktiviert werden, allerdings nicht wie im Regelfall durch eine investive Auszahlung, sondern *gegen* dieses Verbindlichkeitenkonto. Dabei wurden die geleisteten Tilgungszahlungen in Abzug gebracht. Unter Annahme von AHK in Höhe von 410T € entsprechen die passivierten Verbindlichkeiten somit der vorstehenden Berechnungsmethode.

Auch die Verbindlichkeiten aus dem ÖPP-Projekt wurden fortgeschrieben. Wie bereits auf der Aktivseite dargestellt, wurden die Bauarbeiten nunmehr abgeschlossen und die Vermögenswerte aus den Anlagen im Bau (AIB) auf die Sachanlagen verteilt. Aus den abschließenden Baumaßnahmen in 2009 resultiert noch eine Erhöhung der Verbindlichkeiten um ca. 72T €. Die Tilgungszahlungen an den Investor lagen mit ca. 657T € leicht über dem Niveau des Vorjahres. Bezüglich der Auswirkungen auf die Ergebnis- und Finanzrechnung wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Es lagen keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Korrektheit der ausgewiesenen Verbindlichkeiten sprechen.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Bilanzsumme: 64.120 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Diese Bilanzzeile unterliegt nur geringen Schwankungen. Es wird vollumfänglich auf die Ausführungen des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 inklusive der Anmerkung verwiesen¹²¹. Diese wird fortgeschrieben mit einem aktuellen Wert von 106.162 €.

¹²¹ s. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 (Drs.Nr. 279/10), S. 122

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Bilanzsumme: 630.232 €

Fortschreibung des Bilanzwertes und Ergebnis der Prüfung

Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sind im Vergleich zum Jahresabschluss 2008 wieder angestiegen. Die Zunahme verteilt sich auf zwei unterschiedliche Sachverhalte:

- Der durchlaufende Haushalt schließt zum 31.12.2009 mit einem Guthaben in Höhe von 312.776 € ab.
- Erstmals mit dem Jahresabschluss 2009 werden die Lohnsteuerverbindlichkeiten aus den im Dezember 2009 geleisteten Gehaltszahlungen bei den Steuer-/Transferverbindlichkeiten ausgewiesen (317.456 €). Die Auszahlung erfolgte im Januar 2010.

Die Verbindlichkeit gegen den durchlaufenden Haushalt zeigt an, dass in dem Bestand der *Liquiden Mittel* Gelder ausgewiesen werden, die für die Weitergabe an Dritte bereits bestimmt sind. Die Verwaltung fremder Finanzmittel gem. § 16 Abs. 1 GemHVO verbesserte am Bilanzstichtag die Geldbestände des Kreises Düren, was dem Normalfall bzw. der Definition der durchlaufenden Gelder entspricht.

Das RPA begrüßt die Entscheidung der Verwaltung, Teile des Auffangpostens 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* nunmehr den konkreten Verbindlichkeitszeilen zuzuordnen. Die Lohnsteuerverbindlichkeiten wurden im Jahresabschluss 2008 noch im Konto *ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)* geparkt. Eine entsprechende Umschichtung der Rechnungsabgrenzungen der Leistungsverwaltung erfolgte nicht, diese werden weiterhin bei den *sonstigen Verbindlichkeiten* ausgewiesen.

Für die Teilrückforderung einer Zuwendung durch die Bezirksregierung wurde im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten eine Rückstellung über 225T € passiviert. Unter Verweis auf die Ausführungen des Kapitels *Zuwendungen* scheidet für diesen Sachverhalt die Bildung einer Rückstellung aus, da im Zusammenhang mit der Rückforderung kein Aufwand beim Kreis Düren entsteht. Diese ist aus Prüfersicht bei den *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* auszuweisen. Da jedoch beide Positionen grundsätzlich dem Fremdkapital zuzuordnen sind und die Ausführungen im Kapitel *Zuwendungen* auf eine zukünftige Beachtung abzielen, wird auf eine Anmerkung verzichtet.

Es liegen darüber hinaus keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit der *Verbindlichkeiten aus Transferleistungen* sprechen.

Erhaltene Anzahlungen/Sonstige Verbindlichkeiten

Bilanzsummen: 996.588 € / 6.187.405 €

Fortschreibung der Bilanzwerte und Ergebnis der Prüfung

Die im Jahresabschluss 2008 vollzogene Trennung der *erhaltenen Anzahlungen* von den *sonstigen Verbindlichkeiten* wurde fortgeführt. Aufgrund des wertmäßig starken Anstiegs dieser Bilanzposition hat sich der Prüfer erläutern lassen, welche Sachverhalte in dieser Bilanzzeile ausgewiesen werden:

- erhaltene Anzahlungen aus konsumtiven Zuwendungen, deren ertragswirksame Auflösung in 2009 nicht zulässig war
Wert: ca. 542T €
- erhaltene Anzahlungen aus investiven Zuwendungen, bei denen ein entsprechender Sonderposten noch nicht passiviert werden durfte
Wert: ca. 408T €
- erhaltene Anzahlungen aus § 5 Landschaftsgesetz (LG) Mitteln
Wert: ca. 48T €

Die erhaltenen Anzahlungen für konsumtive Zwecke stehen in direkter Verbindung zu den Ermächtigungsübertragungen in der Finanzrechnung und stellen letztlich antizipative Rechnungsabgrenzungen dar¹²². Lediglich die Einzahlung wird in der Rechnungsperiode 2009 gebucht. Alle Folgebuchungen (Ertrag, zweckentsprechender Aufwand, zweckentsprechende Auszahlung) werden voraussichtlich im Jahresabschluss 2010 ausgewiesen.

Die erhaltenen Anzahlungen aus investiven Zuwendungen stehen für Zuwendungen, die noch nicht für zweckentsprechende Investitionen genutzt wurden oder ein Sonderposten noch nicht gebildet werden darf, weil der bezuschusste Vermögensgegenstand sich am Bilanzstichtag noch im Bau befindet. Die zweitgenannten Posten korrespondieren also mit der Bilanzzeile *Anlagen im Bau* (AIB). Erst nach Fertigstellung des Vermögensgegenstandes darf dieser in einer konkreten Zeile der Sachanlagen aktiviert werden. Mit der Aktivierung erfolgt entsprechend die Bildung des Sonderpostens auf der Passivseite.

Eine Mischform stellen die Anzahlungen aus dem Bereich von § 5 LG dar. Je nach dem, ob die Verwaltung investive oder konsumtive Maßnahmen im Sinne der Vorschrift durchführt, erfolgt die Umbuchung in die Bilanzzeile *sonstige Sonderposten* oder eine ertragswirksame Auflösung als Gegenbuchung zu den entstandenen Aufwendungen.

Die Verwaltung konnte die Bildung der entsprechenden Positionen und die Vorgehensweise für die Buchung in der Finanzbuchhaltung anhand von Vermerken nachvollziehbar darstellen. Die unter 4.7 *erhaltene Anzahlungen* ausgewiesenen Werte entsprechen aus Sicht des Prüfers den tatsächlichen Verhältnissen.

Die *sonstigen Verbindlichkeiten* haben sich in ihrer Gesamtsumme lediglich um 150T € erhöht, innerhalb der Bilanzzeile kam es aber zu größeren Verschiebungen, vor allem in den Bereichen Rechnungsabgrenzung und ungeklärte Zahlungseingänge. Auf diese wird, wie auch schon in vergangenen Prüfberichten, gesondert eingegangen.

¹²² Es besteht eine Differenz zwischen den in Zeile 4.7 ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus konsumtiven Zuwendungen und den übertragenen Auszahlungsermächtigungen in Höhe von 2T €. Dieser Betrag stellt Verbindlichkeiten dar, die noch vor Trennung der Bilanzzeilen 4.7 und 4.8 entstanden sind und bis zu ihrer Auflösung noch in Zeile 4.8 *sonstige Verbindlichkeiten* ausgewiesen werden.

Antizipative Rechnungsabgrenzung¹²³

Die stärkste Veränderung aus dem Bereich der Rechnungsabgrenzung ist im Konto *sonstige Verbindlichkeiten von Amt 56* zu verzeichnen. Der Saldo stieg im Vergleich zum Vorjahr um ca. 1 Mio € an. Zur Begründung gab Amt 56 eine geänderte Abrechnungssystematik mit den ka. Kommunen im Bereich der passiven Leistungen an.

Im Bereich der antizipativen Rechnungsabgrenzung von Amt 51 hat es eine Verschiebung innerhalb der Zeile *4.8 sonstige Verbindlichkeiten* gegeben, die sich zusammengefasst egalisiert. Die bereits in 2008 begonnene Umschichtung der Verbindlichkeiten aus dem Bereich der Hilfen zur Erziehung/Eingliederungshilfen von einem Sammelkonto (sonstige Verbindlichkeiten Amt 51) hin zu einzelnen Verbindlichkeitenkonten je Leistung, wurde fortgeführt. Die Einzelkonten nehmen im Jahresabschluss 2009 ein Gesamtvolumen von ca. 1,5 Mio € ein. Die Reduzierung des Sammelkontos um 0,5 Mio € deckt sich mit der Erhöhung der Gesamtsumme der Einzelkonten.

Die Reduzierung des Kontos *sonstige Verbindlichkeiten Amt 20* um 0,3 Mio € hängt mit den Kreditzinsen und den sich daraus ergebenden Abgrenzungspflichten zusammen. Es wird auf die Ausführungen des Kapitels *Ergebnis- und Finanzrechnung* verwiesen. Zusätzlich hat die Sparkasse die Kreditzinsen des Jahres 2009 auch vollständig in dieser Rechnungsperiode abgebucht, sodass diesbezüglich keine Abgrenzungen vorzunehmen waren.

Ungeklärte Zahlungseingänge (UZE)

Aus Prüfersicht positiv hervorzuheben sind die innerhalb der sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesenen ungeklärten Zahlungseingänge (UZE), die im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten auf einen Wert von ca. 200T € reduziert werden konnten (Bilanzwert Jahresabschluss 2008: 750T €).

Fehlbetrag KDVZ

Die Verbindlichkeit gegenüber der KDVZ Rhein-Erft-Rur blieb unverändert (337T €). Aufgrund des möglichen Wechsels zu einem anderen IT-Dienstleister könnte es in zukünftigen Jahresabschlüssen zu Veränderungen kommen.

Investitionsverbindlichkeiten

Es wird auf die Ausführungen zu Zeile *4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen* verwiesen.

Pensionsverbindlichkeiten

In Zeile 4.8 werden weiterhin Pensionsverbindlichkeiten gegenüber dem Studieninstitut ausgewiesen. Diese betragen aktuell 388T €.

Sonstige

Die sonstigen Konten wurden stichprobenartig überprüft. Es ergaben sich keine Beanstandungen.

¹²³ Antizipative Rechnungsabgrenzung bedeutet, dass Ertrag oder Aufwand vor dem Bilanzstichtag entstehen, der entsprechende Zahlungsvorgang aber erst nach dem Bilanzstichtag gebucht wird. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden die Ertrags- und Aufwandsbuchungen gegen Forderungen und Verbindlichkeiten für die abzuschließende Rechnungsperiode nachgebucht und finden somit Einzug in Ergebnisrechnung und Schlussbilanz.

Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP/PRAP)

Bilanzsumme: 9.455.887 € (ARAP), 4.945.196 € (PRAP)

Als **aktive** Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Als **passive** Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen (§ 42 Abs. 1 und 3 GemHVO).

Ergebnis der Prüfung

Beide Rechnungsabgrenzungsposten haben sich im Vergleich zum Jahresabschluss 2008 erhöht, und zwar die ARAP um 0,5 Mio € und die PRAP um 1,3 Mio €. Daraus resultiert ein Einzahlungsüberschuss von 0,8 Mio €, der erst in Folgejahren ergebniswirksam wird.

Die Prüfung der ausgewiesenen Rechnungsabgrenzungsposten ergab keine Hinweise auf Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Wie bereits in 2008, ist es erneut unterjährig zu buchungstechnischen Fehlern gekommen, welche von der Finanzbuchhaltung jedoch vollständig korrigiert wurden.

Im Rahmen der diesjährigen Prüfung wurde vom Prüfer verstärkt der Bereich der **Zuwendungen** untersucht, der gem. § 43 GemHVO unter bestimmten Voraussetzungen die Bildung von ARAP bzw. PRAP erfordert. Im vorliegenden Jahresabschluss wurden keine Zuwendungen abgegrenzt, die Prüfung hat jedoch ergeben, dass gerade im Bereich der Investitionszuschüsse Sachverhalte vorliegen, die die Aktivierung/Passivierung von Rechnungsabgrenzungsposten erforderlich machen.

Es wird auf die Ausführungen und die Feststellung des Kapitels *Zuwendungen* dieses Prüfberichtes verwiesen.

Prüfung des Anhangs

Nach § 44 GemHVO sind im Anhang zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Dem Anhang ist ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen (§ 44 Abs. 3 GemHVO). Weiterhin ist ein Lagebericht zu erstellen (§§ 95 GO, 48 GemHVO).

Im Jahresabschluss 2009 wurden dargestellt:

- Anhang (S. 009)
- Beteiligungen (S. 034 f.)
- Anlagenspiegel (S. 059)
- Forderungsspiegel (S. 061)
- Verbindlichkeitspiegel (S. 063)
- Übersicht über die Bürgschaften (S. 065)
- Verpflichtungen aus Leasingverträgen (S. 067)
- Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen (S. 071)
- Lagebericht (S. 073 ff.)
- Chancen und Risiken (S. 141 ff.)
- Internes Kontrollsystem (S. 145)
- Abschreibungstabelle
- Angaben nach § 95 Abs. 2 GO (als Personenstammbblätter)

Forderungsspiegel, Verbindlichkeitspiegel und Übersicht über die Leasingverpflichtungen

Dem Anhang des Jahresabschlusses waren ein Forderungsspiegel¹²⁴ gem § 46 GemHVO und ein Verbindlichkeitspiegel inkl. Übersicht über die Haftungsverhältnisse¹²⁵ gem. § 47 GemHVO beigelegt. Darüber hinaus erfolgte der Ausweis der Verpflichtungen aus Leasingverträgen¹²⁶ gem. § 44 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO. Die Prüfung der Daten führte zu folgenden Ergebnissen:

Forderungsspiegel

Im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 wurden ausführliche Informationen und Erweiterungsvorschläge zum Forderungsspiegel aufgeführt. Eine Erweiterung des Forderungsspiegels ist auch im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 nicht erfolgt. Die Prüfung hat keinerlei Hinweise ergeben, die gegen die Korrektheit des Forderungsspiegels sprechen.

Verbindlichkeitspiegel/Haftungsverhältnisse

Der Verbindlichkeitspiegel enthält wichtige Informationen über die finanziellen Belastungen des Kreises Düren in den nächsten Jahren. Dem Vorschlag der Erweiterung des Verbindlichkeitspiegels um die Rückstellungen ist die Verwaltung nicht gefolgt. Im Vergleich zum Jahresabschluss 2008 haben sich aufgrund der Feststellung F7 des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 im Bereich 2. *Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen* starke Verschiebungen hin zu längeren Restlaufzeiten ergeben.

¹²⁴ s. Band 2 des Jahresabschlusses 2009, Kap. E, S. 061

¹²⁵ s. Band 2 des Jahresabschlusses 2009, Kap. F1-2, S. 063 - 065

¹²⁶ s. Band 2 des Jahresabschlusses 2009, Kap. F3, S. 067 - 069

Die nachfolgende Tabelle verdeutlicht die Entwicklung von der Eröffnungsbilanz zum vorliegenden Jahresabschluss:

	bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre
Invest. Kredite EB	20.000 €	7.759.757 €	54.475.665 €
Invest. Kredite JA 2008	8.575.890 €	25.711.654 €	25.551.313 €
Invest. Kredite JA 2009	458.663 €	0 €	59.948.457 €
Veränderung 08->09	-8.117.227 €	-25.711.654 €	+34.397.144 €

Die Kämmerei teilte mit Stellungnahme vom 08.11.2010 mit, dass der Betrag in Höhe von 458.663 € ebenfalls in der Spalte „mehr als 5 Jahre“ hätte ausgewiesen werden müssen.

Das RPA hat bereits im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 eine Aufteilung der Kredittilgungen auf die 3 Spalten des Verbindlichkeitspiegels gefordert, in Höhe der jeweils anfallenden, vertraglich festgelegten Rückzahlungsverpflichtungen. Diese Auffassung wird vollumfänglich durch die Kommentierung der GPA zu § 47 GemHVO gestützt¹²⁷.

Die Verwaltung vertritt u.a. in ihrer Stellungnahme vom 08.11.2010 die Auffassung, dass der zum Bilanzstichtag ermittelte Restbetrag aufgrund der Restlaufzeit einer der Spalten des Verbindlichkeitspiegels zuzuordnen ist. Aus Sicht des RPA lassen die Handreichungen des IM in ihrer 3. Auflage, die bei Aufstellung des Jahresabschlusses zugrunde gelegt wurden, keinen eindeutigen Rückschluss auf die Korrektheit einer der beiden Zuordnungsmethoden zu. In ihrer 4. Auflage von September 2010 werden die Handreichungen des IM jedoch konkreter¹²⁸:

„Bei Annuitäten- oder Ratenkrediten der Gemeinde ist für ihre Einordnung unter den Restlaufzeiten im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel immer die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag und dem Fälligkeitstermin der letzten Rate im Verbindlichkeitspiegel als Restlaufzeit anzusetzen. In diesen Fällen ist der ermittelte Restbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeit insgesamt in die entsprechende Spalte im Verbindlichkeitspiegel einzufügen, sodass z.B. bei Ratenkrediten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren nur die Beträge anzugeben sind, die der Restlaufzeit entsprechen. In diesen Fällen muss keine Verteilung der Differenz nach den Fälligkeiten der Raten auf die Zeiten „bis zu 1 Jahr“ und „1 bis 5 Jahre“ vorgenommen werden.

(...)Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung kann auch bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild hergestellt werden, denn wegen der im Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW hat die Gemeinde die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu leistenden Tilgungen bereits im Haushaltsplan zu veranschlagen, während der Verbindlichkeitspiegel die künftige Belastung aus den gemeindlichen Verbindlichkeiten als solche näher zeigen soll.“

Damit gibt der IM zwar vor, dass die Verbindlichkeiten nur in einer Spalte des Verbindlichkeitspiegels ausgewiesen werden, allerdings – sofern ein Ausweis in der Spalte „mehr als 5 Jahre“ erfolgt – nicht in Höhe des Restbetrages zum 31.12.2009, sondern in Höhe der ab dem 6. Jahr noch zu tilgenden Restschuld. Die Tilgungsleistungen der Jahre 1 bis 5 ergeben sich aus dem Haushaltsplan mit seiner mittelfristigen Finanzplanung.

Aus Sicht des RPA sollte der Jahresabschluss dem Adressatenkreis, wie auch von Seiten der GPA klar gefordert, einen abschließenden Überblick über die zukünftigen Zahlungsverpflichtungen des Kreises Düren aufzeigen und nicht erst durch die Hinzuziehung z.B. des Haushaltsplanes seine Vollständigkeit erlangen. Nach den nunmehr vorliegenden Handreichungen muss der Ausweis der Kreditverpflichtungen

¹²⁷ GPA NRW, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht NRW, zu § 47 Abs. 2 GemHVO, S. 3

¹²⁸ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 47 Abs. 2 GemHVO, Nr. 2.2.3.1 Angaben zu Ratenkrediten, S. 1688

mindestens wie oben dargestellt erfolgen. Eine anschließende Aufteilung des Differenzbetrages zwischen

Restschuld zum 31.12.2009
./.. auszuweisende Kreditverpflichtung in Spalte „mehr als 5 Jahre“

kann ohne größeren Zusatzaufwand für die ersten beiden Spalten erfolgen.

Anmerkung A 6

Die 4. Auflage der Handreichung des IM hat eine Konkretisierung zum Aufbau des Verbindlichkeitspiegels vorgenommen, die auf zukünftige Jahresabschlüsse Anwendung findet. Aus Sicht des RPA sollte analog zu den Vorgaben der GPA die komplette Restschuld nach Zahlungsdatum auf die Spalten des Verbindlichkeitspiegels aufgeteilt werden.

Im Gegensatz zur 3. Auflage der Handreichungen des IM stellt die 4. Auflage in ihren Ausführungen zu § 47 Abs. 1 GemHVO klar, dass Investitionskredite bei der Sparkasse nicht bei der Zeile 2.5 vom *privaten Kreditmarkt* auszuweisen sind, eine konkrete Benennung einer anderen Zeile erfolgt jedoch nicht¹²⁹:

*„Die Erfassung sämtlicher Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom Kreditmarkt ergibt zwar ein Gesamtbild, gleichwohl ist es sachgerecht, auch die Herkunft der Kredite für Investitionen am Kreditmarkt nach Kreditgebern getrennt zu erfassen. Unter dem Merkmal „Banken und Kreditinstitute“ sollen die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom Kreditmarkt erfasst werden, bei denen in- und ausländische Banken und sonstige Kreditinstitute die Kreditgeber sind. **Dazu dürfen jedoch nicht die öffentlich-rechtlichen Kreditanstalten und Sparkassen als Kreditgeber gezählt werden.** Die Deutsche Bundesbank stellt zur Unterstützung unter ihrer Internetadresse im Bereich „Dokumentationen“ ein aktuelles Verzeichnis der Kreditinstitute zur Einsichtnahme zur Verfügung.“*

Anmerkung

Das RPA weist auf die Vorschriften für den Ausweis der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen hin. Diese sollten zukünftig beachtet werden.

Unter 3. *Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung* hat eine Aufteilung der Kredite auf die Zeilen

- 3.1 vom öffentlichen Bereich
- 3.2 vom privaten Bereich

zu erfolgen. Diese wurde nicht vorgenommen.

Anmerkung A 7

Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass zumindest Teile der Kredite zur Liquiditätssicherung der Zeile 3.2 vom *privaten Bereich* zuzuordnen sind (Stichwort: Sockelbetrag), ist eine Aufteilung geboten.

Darüber hinaus teilte die Verwaltung mit Stellungnahme vom 08.11.2010 mit, dass die unter 4. *Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen* in der ersten Spalte ausgewiesene Gesamtsumme vollständig in der 3. Spalte hätte ausgewiesen werden müssen. Dies ist unter Berücksichtigung der v.g. Darstellungen für die Aufteilung der Investitionskredite für die Zukunft auch nicht mehr korrekt. Bei den in dieser Zeile ausgewiesenen Maßnahmen wird die Notwendigkeit einer vollständigen Verteilung über alle Spalten des Verbindlichkeitspiegels noch deutlicher, da sich aus dem Haushaltsplan nicht unmittelbar die anstehenden Zahlungsverpflichtungen ableiten lassen.

¹²⁹ IM NRW, Handreichungen NKF, 4. Auflage, zu § 47 Abs. 1 GemHVO, Nr. I.1.2.2.5.1 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten, S. 1681

In der Zeile 8. *sonstige Verbindlichkeiten*, die zum Großteil (antizipative) Rechnungsabgrenzungen der abgeschlossenen Rechnungsperiode ausweist, erfolgte die komplette Zuordnung der Verbindlichkeiten in der Spalte „bis 1 Jahr“. Der Prüfer hat in Stichproben den Ausweis auf Plausibilität überprüft und konnte sich der Argumentation der Verwaltung, dass in bestimmten Fällen aufgrund des Vorsichtsprinzips ein Ausweis bei den kurzfristigen Verbindlichkeiten erfolgte, anschließen.

Die Bürgschaften im Jahresabschluss 2009 wurden im Bereich der verbürgten Beträge aktualisiert. Zusätzliche Bürgschaften wurden von folgenden Gesellschaften neu in Anspruch genommen:

- E..... (4.067.000 €)¹³⁰
- W... C.... (insgesamt: 710.500 €).

Bezüglich der Haftungsverhältnisse liegen dem RPA keine Anhaltspunkte vor, die gegen die Vollständigkeit bzw. Korrektheit der ausgewiesenen Beträge sprechen.

Verpflichtungen aus Leasingverträgen

Eine Einzelprüfung der Verpflichtungen aus Leasingverträgen wurde im Rahmen des risikoorientierten Prüfansatzes in diesem Jahr nicht durchgeführt.

Wiederum ist die Reihenfolge der Verpflichtungen im Gegensatz zum Jahresabschluss 2008 verändert worden, allerdings nicht - wie bereits vom RPA vorgeschlagen - nach dem Ende der Laufzeit. Die Vergleichbarkeit der beiden Listen ist nur mit erheblichem Aufwand möglich und führt damit, trotz angenommener Vollständigkeit, aus Sicht des RPA nicht zu einer angemessenen Transparenz.

¹³⁰ Die Inanspruchnahme der Bürgschaft erfolgte im Haushaltsjahr 2009. Im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 wurde bereits an dieser Stelle angeregt, auch die noch nicht in Anspruch genommenen Bürgschaften in der *Übersicht über die Bürgschaften* auszuweisen.

Prüfung des Lageberichts

Als Teil des Jahresabschlusses (§ 95 GO) ist der Lagebericht nach § 48 GemHVO so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen¹³¹, 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 Formvorschriften¹³². Aus der handelsrechtlichen Literatur ist aber zu entnehmen, dass sich die Prüfung des Lageberichts eher auf eine Vollständigkeits- und Plausibilitätsprüfung beschränkt¹³³.

Der Lagebericht wurde als Teil "G" dem Anhang des Jahresabschlusses 2009 beigelegt (dort S. 073 ff.). Neben allgemeinen Vorbemerkungen enthält er im Wesentlichen eine Darstellung zu den Kennzahlen des Kreises, den Rahmenbedingungen der Haushalts- und Finanzlage sowie eine Darstellung der Entwicklung(en) des Kreishaushalts.

Erneut nimmt in den Ausführungen zur Haushalts- und Finanzlage zunächst die Darstellung vorangegangener Jahre einen breiten Raum ein (S. 083 ff.). Es werden die Entwicklungen seit dem Haushaltssicherungskonzept 1996-1999 und den folgenden Haushaltsjahren dargestellt.

In den "Rahmenbedingungen" (S. 086 ff.) wird die Haushalts- und Finanzlage aus Sicht der Verwaltung dargelegt und – wie bereits zum Jahresabschluss 2008 – auf Eckpfeiler kommunaler Einflussgrößen eingegangen; u.a.:

- Konjunkturlage in Deutschland
- Hohe Sozialaufwendungen
- Zurückführung der Zuschussung der Aufwendungen nach dem SGB II
- Höchststand der Kassenkredite (in ganz NRW)
- Fehlbetrag 2007, der nicht über die Kreisumlage refinanziert werden könne
- Schonung der Kommunen unter Verzicht auf Anhebung der Kreisumlage
- Nicht ausgeglichener Ergebnisplan "zu Gunsten" der ka. Kommunen
- Gebot des gemeindefreundlichen Verhaltens nach § 9 KrO
- Mehrbelastungen bei der Landschaftsumlage
- Geringere Kostenbeteiligung des Bundes an den KdU (SGB II)
- Mehraufwendungen bei der Grundsicherung (SGB XII, dort auch S. 101)
- Verschlechterung nach Wohngeldreform
- Zinsen für Darlehen zur Liquiditätssicherung¹³⁴
- Erhebliche Stellenplanausweitung trotz Personalkostenkonsolidierung
- Steigerung im Bereich der Jugendamtsumlage (dort auch S. 111)
- Verschlechterung gegenüber dem Ergebnisplan von 3 Mio €

¹³¹ vgl. § 12 GemHVO

¹³² IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 48 GemHVO, Erl. 2

¹³³ Koller/Roth/Morck; HGB, Kommentar, 6. Auflage, zu § 317 HGB, Rn. 3

¹³⁴ Jahresprüfbericht 2006 (Drs. Nr. 287/07), S. 91 ff. und Jahresprüfbericht 2007 (Drs. Nr. 322/08), S. 36 ff., Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10), S. 95 ff.

Die Verwaltung legt erneut dar, dass die *"Städte und Gemeinden des Kreises auch im Jahr 2009 von rein rechnerisch notwendigen weiteren Kreisumlagenzahlungen i.H.v. 7,76 Mio € freigestellt wurden"*. In diesem Umfang erfolge eine geplante Buchung gegen das Eigenkapital des Kreises (Lagebericht, S. 092).

Das Rechnungsprüfungsamt hat sich bereits im Prüfbericht 2008 kritisch zu der "Schonung" der Kommunen durch Verzicht auf die **Kreisumlage** geäußert¹³⁵. Auch hier bleibt die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte weiterhin gültig, wonach die Kreise zwar verpflichtet sind, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Finanzen gesund bleiben und auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (§ 9 KrO). Diese Vorschrift ermächtigt hingegen nicht dazu, eine defizitäre Haushaltswirtschaft zu betreiben¹³⁶.

Nach neuerer Rechtsprechung des OVG NRW bürdet die Regelung in § 56 KrO dem Kreis zwar nicht die Verpflichtung auf, wegen des Grundsatzes der nachrangigen Finanzierung die vorhandenen Deckungsmittel bis zur Grenze des Möglichen auszu-schöpfen, andererseits darf auch das Rücksichtnahmegebot in § 9 KrO nicht ver-kannt werden. Dieses verpflichtet aber nicht zu einer niedrigeren Festsetzung des Hebesatzes. § 9 Satz 2 KrO bestimmt zwar, dass die Kreise auf die wirtschaftlichen Kräfte u.a. der ka. Kommunen Rücksicht zu nehmen haben. Daraus kann allerdings weder Anspruch noch eine Verpflichtung auf Absenkung des Hebesatzes abgeleitet werden¹³⁷.

Entwicklung der Haushaltswirtschaft

Der Lagebericht zeigt in seinem Kap. 5.6 die Entwicklung wichtiger Haushaltsbestandteile auf (S. 133 ff.). Hierbei wird auch die **Verschuldung** des Kreises Düren grafisch dargestellt. Unter dieser Überschrift wird allerdings der Eindruck suggeriert, die Verschuldung habe seit dem Jahr 2005 abgenommen. Bezogen auf die direkte Investitionskreditverschuldung mag diese Darstellung zutreffend sein, nicht jedoch im Hinblick auf die Gesamtverschuldungslage des Kreises. Hier sind mindestens auch die Kredite zur Liquiditätssicherung zu berücksichtigen, die in den vergangenen Jahren signifikant zugenommen haben. Auch der Verschuldungsgrad pro Einwohner hat von 2008 zu 2009 erneut zugenommen und liegt signifikant über dem Durchschnitt in Nordrhein-Westfalen.

Anmerkung

Der Lagebericht 2009 enthält Darstellungen über die aktuelle Haushaltslage sowie besondere Vorgänge und Kennzahlen. Die Verschuldungslage des Kreises ist hingegen nicht gesunken, sondern hat weiter zugenommen. Im Übrigen vermittelt der Lagebericht im Wesentlichen ein realistisches Bild der wirtschaftlichen Lage des Kreises und der diese bestimmenden Einflussgrößen. Er entspricht nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im Wesentlichen den gesetzlichen Vorschriften und enthält die erforderlichen Angaben.

¹³⁵ Prüfbericht Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10), S. 102 und 136 ff. (mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung)

¹³⁶ OVG NRW, B. v. 22.7.2009, 15 A 2324/07 zu § 10 GO

¹³⁷ vgl. OVG NRW, B. v. 20.5.2010, 15 A 15/09

Kennzahlen und Analysen

I. Kennzahlenset des Innenministers

Dem Lagebericht zum Jahresabschluss wurden Kennzahlen vorangestellt, die dem NKF-Kennzahlenset des Innenministers NRW vom 01.10.2008 mitsamt entsprechender Erläuterungen entnommen wurden. Eine stichprobenartige Überprüfung der Kennzahlen hat z.T. zu abweichenden Ergebnissen geführt.

Im Rahmen der Prüfung des Verbindlichkeitspiegels gem. § 47 GemHVO wurden verschiedene Verteilungsmöglichkeiten aufgeführt, die sich in unterschiedlicher Weise auch auf die Kennzahlen auswirken. Darüber hinaus hat die Verwaltung mit Stellungnahme vom 08.11.2010 Korrekturnotwendigkeiten am Verbindlichkeitspiegel aufgeführt. Diese haben Einfluss auf die Kennzahlen *Kurzfristige Verbindlichkeitsquote*, *Liquidität 2. Grades* sowie *Anlagendeckungsgrad 2*.

Anmerkung

Die im Anhang aufgeführten Kennzahlen beruhen im Gegensatz zum Jahresabschluss 2008 z.T. auf geänderten bzw. falschen Basiswerten. Ihre Vergleichbarkeit wird dadurch erschwert.

Darüber hinaus werden sich auch mögliche Änderungen der Eröffnungsbilanz im Bereich der Sonderposten auf diverse Kennzahlen niederschlagen, da aber alle im Zeitreihenvergleich stehenden Kennzahlen den gleichen Fehler aufweisen, sollten sich Entwicklungstendenzen dennoch ableiten lassen.

Mit dem Vorliegen des 2. Jahresabschlusses entsteht die Möglichkeit, Vergleiche auf Basis von Ist-Zahlen durchzuführen. Zu beachten ist, dass selbst eine geringe prozentuale Verschiebung bereits einen Wert von mehreren Millionen € umfassen kann. Die nachfolgende Tabelle führt zunächst einmal die Zahlen in Zeitreihe auf, mit Angabe der Entwicklung vom Jahresabschluss 2008 zum Jahresabschluss 2009:

Kennzahl	Eröffnungsbilanz	Jahresabschluss 2008	Jahresabschluss 2009	Entwicklung
1. Aufwandsdeckungsgrad	97,9 %	98,4 %	97,8 %	-0,6 %
2. Eigenkapitalquote 1	27,4 %	24,9 %	22,5 %	-2,4 %
3. Eigenkapitalquote 2	46,4 %	43,7 %	40,6 %	-3,1 %
4. Fehlbetragsquote	12,2 %	9,3 %	12,3 %	+3 %
5. Infrastrukturquote	40,1 %	38,9 %	38,0 %	-0,9 %
6. Abschreibungsintensität	2,1 %	2,2 %	2,3 %	+0,1 %
7. Drittfinanzierungsquote	25,1 %	27,0 %	27,3 %	+0,3 %
8. Investitionsquote	78,1 %	29,4 %	48,0 %	+18,6 %
9. Anlagendeckungsgrad 2	90,5 %	80,6 %	85,4 %	(*) +4,8 %
10. Dynamischer Verschuldungsgrad	-35 Jahre	-488 Jahre	-56 Jahre	+432 Jahre
11. Liquidität 2. Grades	19,6 %	17,1 %	11,4 %	(*) -5,7 %
12. Kurzfristige Verbindlichkeitsquote	7,9 %	10,9 %	14,8 %	(*) +3,9 %
13. Zinslastquote	1,3 %	1,1 %	0,8 %	-0,3 %
14. Allgemeine Umlagequote	41,3 %	41,0 %	38,3 %	-2,7 %
15. Zuwendungsquote	10,7 %	11,0 %	13,5 %	+2,5 %
16. Personalintensität	10,8 %	11,2 %	10,9 %	-0,3 %
17. Sach- und Dienstleistungsintensität	6,8 %	6,7 %	6,6 %	-0,1 %
18. Transferaufwandsquote	75,5 %	75,1 %	75,3 %	+0,2 %

(*) Werte wegen Rückgriff auf den Verbindlichkeitspiegel nur bedingt vergleichbar

Aufwandsdeckungsgrad

Der Aufwandsdeckungsgrad lässt beim Vergleich der ordentlichen Erträge mit den ordentlichen Aufwendungen, das Finanzergebnis außen vor. Bereits im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 wurde erläutert, dass man das Finanzergebnis auch als die Konsequenz des Handels in vergangenen Rechnungsperioden auffassen kann und somit sich die beiden in Relation gestellten Komponenten fast ausschließlich auf das Ergebnis des Verwaltungshandelns in 2009 beziehen.

Dieses schließt mit –7,9 Mio € nochmals 2,6 Mio € schlechter als im Vorjahr ab, was auch am Rückgang der Quote abgelesen werden kann. Die Kennzahl selber lässt keine Rückschlüsse zwecks Ursachenforschung zu, sondern besagt lediglich, dass die Schere zwischen den Aufwendungen und den erwirtschafteten Erträgen weiter auseinander geht. Auch kann fälschlicherweise der Eindruck entstehen, dass ein Rückgang von lediglich 0,6% keine große Verschiebung bedeute – im Gegensatz zum Absolutwert von 2,6 Mio €.

Laut Erhebung des Innenministeriums¹³⁸ liegt der durchschnittliche Aufwandsdeckungsgrad für Kreise in NRW bei 99% und somit über dem Wert des Kreises Düren von 97,8%.

Eigenkapitalquote (EKQ) 1 und 2

Die EKQ waren bereits Gegenstand des Prüfberichtes 2008, es wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen. Erneut wurden durch den erwirtschafteten Fehlbetrag sowohl die Werte von EKQ 1 als auch EKQ 2 gesenkt. Aufgrund der ü.-ö. Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA werden sich voraussichtlich noch Veränderungen im Bereich der EKQ ergeben, da der Wert einiger Sonderposten aktuell neu ermittelt wird und eine Korrektur der Eröffnungsbilanz letztlich auch Einfluss auf den Bilanzwert des Eigenkapitals hat.

Fehlbetragsquote

Aus Sicht der Prüfung ist der Aussagewert der Fehlbetragsquote zu vernachlässigen. Ein Zeitreihenvergleich ist aufgrund der sich bedingenden Rechengrößen nicht möglich. Die Kennzahl bietet keinerlei Informationen, die zu weiteren Prüfungen herangezogen werden können. Zudem wurde die Kennzahl im Jahresabschluss 2009 unter Einbeziehung des Jahresergebnisses berechnet¹³⁹, was letztlich zu einem zu hohen Prozentsatz geführt hat.

Infrastrukturquote

Auch die Infrastrukturquote war bereits Gegenstand des Prüfberichtes 2008. Die dort getroffenen Aussagen gelten auch für den aktuellen Jahresabschluss. Da auch der Anhang keine Rückschlüsse auf ggf. im Bau befindliche Anlagen im Bereich des Infrastrukturvermögens zulässt, verbleibt es bei dem erneuten Hinweis, dass eine Überalterung des Infrastrukturvermögens dringend vermieden werden muss.

Abschreibungsintensität

Die Abschreibungsintensität zeigt den Anteil der Aufwendungen aus Abschreibungen an den Gesamtaufwendungen auf. Im Vergleich zu Städten und Gemeinden spielen die Abschreibungen bei Kreisen in der Ergebnisrechnung eine geringere Rolle¹⁴⁰. Allerdings liegt der Kreis Düren über dem Durchschnittswert für Kreise von 1% Abschreibungsintensität¹⁴¹. Darüber hinaus ist eine leichte Zunahme von 2008 nach 2009 zu verzeichnen, welche aufgrund der Gesamtzunahme der ordentlichen Aufwendungen sogar noch abgemildert wird. Ausschlaggebend ist auf der einen Seite die Aktivierung der neuen Schulgebäude aus dem ÖPP-Projekt und dem damit ver-

¹³⁸ s.a. NKF in NRW, Evaluierung auf der Grundlage von § 10 des NKF EG, Juli 2010, S. 23, Abb. 13

¹³⁹ bei der Berechnung durch den Prüfer wurde das Jahresergebnis 2008 mit in den Divisor eingerechnet

¹⁴⁰ dort liegt die Abschreibungsintensität oftmals bei 7-11% im Kommundendurchschnitt, s.a. NKF in NRW, Evaluierung auf der Grundlage von § 10 des NKF EG, Juli 2010, S. 23, Abb. 14

¹⁴¹ s.a. NKF in NRW, Evaluierung auf der Grundlage von § 10 des NKF EG, Juli 2010, S. 23, Abb. 14

bundenen Beginn der Abschreibungen, auf der anderen Seite aber auch die Verdoppelung der Abschreibungen im Bereich der Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Aus Sicht des RPA hat die Abschreibungsintensität für den Kreis Düren wenig Bedeutung und lässt auch aufgrund der sich bedingenden Basiswerte kaum Rückschlüsse auf mögliche Prüffelder zu. Für eine Vergleichbarkeit mit z.B. anderen Kreisen hat der Gesetzgeber zu große Spielräume in Sachen *Bewertung und Nutzungsdauer des Anlagevermögens* gelassen. Auch der Grad der Ausgliederung des Vermögens ist ein entscheidender Faktor, der bei interkommunalen Vergleichen neutralisiert werden müsste.

Drittfinanzierungsquote

Diese Kennzahl stellt Teile der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten¹⁴² den Abschreibungen auf das Anlagevermögen gegenüber. Wie aber auch im Kapitel *Ergebnis- und Finanzrechnung*¹⁴³ aufgezeigt, hätten aus Prüfersicht ca. 1,2 Mio € aus dem Abgang eines Sonderpostens für ein Rückhaltebecken nicht in der Ergebniszeile *02 Zuwendungen und allgemeine Umlagen* ausgewiesen werden sollen. Nach Bereinigung des Wertes stellt sich annähernd das Vorjahresniveau ein.

Die Drittfinanzierungsquote kann zwar als Indikator, ob für Anlagezugänge auch Sonderposten gebildet werden, für die Zukunft verwendet werden, sie wird aber aus Prüfersicht erst Jahre später auf Fehlentwicklungen hinweisen. Aus diesem Grund führt das RPA eine neue Kennzahl ein (*Drittfinanzierungsquote 2*, s. II.) die in einer Zeitreihe konkret darstellt, mit welchem Prozentsatz Sonderposten für neue Sachanlagen gebildet werden.

Investitionsquote

Die Investitionsquote stellt die Abgänge des Anlagevermögens und deren Abschreibungen ins Verhältnis zur Schaffung von neuen Anlagegütern. Letztlich ist es Ziel, das Anlagevermögen auch für spätere Generationen zu erhalten und der Überalterung entgegenzuwirken. Nachdem in 2008 kaum Neuinvestitionen getätigt wurden, konnte in 2009 die Gesamtsumme der (Re-)Investitionen gesteigert werden. Diese liegt allerdings weiterhin ca. 2,5 Mio € hinter dem Planwert für 2009.

Auch der bereits beschriebene Anlagenabgang eines Rückhaltebeckens in Höhe von 1,2 Mio € nimmt neben den bilanziellen Abschreibungen maßgeblich negativen Einfluss auf die Kennzahl, ist aber aus Sicht des Prüfers als einmaliges Ereignis zu betrachten.

Die Investitionsquote darf sich langfristig nicht unter 100% bewegen, da sie gleichbedeutend mit dem Werteverlust des Anlagevermögens zu sehen ist. Altes Anlagevermögen produziert neben den rechnungslegungsbedingten Abschreibungen auch Erhaltungsaufwand, der zusätzlich die Ergebnisrechnung belastet.

Anlagendeckungsgrad 2

Diese Kennzahl stellt eine Reihe von Basiswerten in Bezug und erhält damit aus Sicht des Prüfers eine besondere Bedeutung. Bereits im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz wurde die Kennzahl als „goldene Finanzregel“ bezeichnet, da langfristiges (Anlage-) Vermögen auch langfristig finanziert sein sollte. Probleme bei der Interpretation dieser Kennzahl ergeben sich jedoch sowohl aus dem Rückgriff auf

¹⁴² Obwohl das Kennzahlenset vom 01.10.2008 vorsieht, die Erträge auch aus der Auflösung der Sonderposten für den Gebührenaussgleich und aus Beiträgen heranzuziehen, hat die Verwaltung bei der Berechnung der Drittfinanzierungsquote nur die Auflösung der Sonderposten aus Zuwendungen berücksichtigt. Aus Prüfersicht macht die Vorgehensweise Sinn, da die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich nicht in einem nachvollziehbaren Zusammenhang mit den Abschreibungen auf das Anlagevermögen stehen (Sonderposten für Beiträge liegen nicht vor). Das RPA empfiehlt dies zukünftig bei den Erläuterungen der Kennzahl im Jahresabschluss zu vermerken.

¹⁴³ Der Abgang des Vermögensgegenstandes ist korrekterweise nicht als *Abschreibung* sondern als *sonstiger Aufwand* gebucht worden. Der Sonderposten in entsprechender Höhe sollte in Konsequenz als *sonstiger Ertrag* aufgelöst werden, da diesem keine Abschreibungen gegenüberstehen.

den ggf. noch zu ändernden Wert der Sonderposten als auch aus dem Rückgriff auf den Verbindlichkeitspiegel (s.o.), Alleine daraus resultiert eine starke Erhöhung dieser Kennzahl fast auf das Niveau der Eröffnungsbilanz. Inwieweit dies nun eine Folge von Verwaltungshandeln oder nur auf die Änderung der Basiswerte zurückzuführen ist, vermag der Prüfer nicht zu beurteilen.

Dynamischer Verschuldungsgrad

Wie bereits im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2008 dargestellt wurde, werden aus der laufenden Verwaltungstätigkeit keine Mittel zur Schuldenreduzierung generiert, sodass sich das Ergebnis des Verschuldungsgrades auch in 2009 negativ darstellt. Dadurch geht die Aussagekraft der Kennzahl komplett verloren und das Ergebnis sollte aus Prüfersicht in anderer Form dargestellt werden (z.B. mit dem Unendlichkeitssymbol). Letztlich kann mit einem negativen Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit kein Schuldenabbau erreicht werden – es findet lediglich eine Verschiebung innerhalb der Verbindlichkeiten statt.

Liquidität 2. Grades

Der Rückgang im Bereich der kurzfristigen Forderungen um ca. 1,5 Mio € stellt für sich gesehen zunächst keine negative Entwicklung dar, zumal die Liquiden Mittel sich um ca. 0,9 Mio € besser darstellen als im Jahresabschluss 2008. Dramatischer ist zunächst der Anstieg der kurzfristigen Verbindlichkeiten zu sehen, die um 12,5 Mio € zugenommen haben. Dies ist vor allen Dingen der Erhöhung der Liquiditätskredite um 6,1 Mio € geschuldet. Allerdings wird auch bei dieser Kennzahl der Zeitreihenvergleich durch den Rückgriff auf den Verbindlichkeitspiegel unmöglich. In der Tendenz geht der Prüfer von einer Verschlechterung der Liquidität 2. Grades aus – alleine aufgrund der Zunahme der Liquiditätskredite. Die niedrige Quote deutet auf Dauer gesehen auf eine Erhöhung der Defizite des Kreises Düren hin, da weiterhin nicht einmal die Investitionskredite mit einem Überschuss aus laufender Verwaltung gedeckt werden können und diese nach und nach in kurzfristige Verbindlichkeiten umgewandelt werden.

Kurzfristige Verbindlichkeitsquote

Der Rückgriff auf den Verbindlichkeitspiegel lässt auch hier keine konkreten Aussagen im Zeitreihenvergleich zu. Bei der Analyse der Kennzahl Liquidität 2. Grades wurde bereits ausgeführt, dass der Kreis Düren ein Defizit erwirtschaftet, was zwangsläufig zu einer Erhöhung der Liquiditätskredite und damit der kurzfristigen Verbindlichkeiten führt.

Zinslastquote

Die Zinslastquote stellt einen Bezug zwischen den ordentlichen Aufwendungen und den für Kreditzinsen zu leistenden Aufwendungen her. Im Gegensatz zu einigen vorgenannten Kennzahlen bedingen sich diese Aufwendungen nicht gegenseitig, da das Finanzergebnis in der Ergebnisrechnung aus dem ordentlichen Ergebnis herausgelöst wurde. Aus Sicht des RPA ergibt sich durch die Erhebung dieser Kennzahl kein Mehrwert, da auch die Absolutzahlen der in Relation gestellten Größen ohne Probleme aus der Ergebnisrechnung abgelesen werden können.

In einem besonderen Fokus, auch für die Veränderung der Zinslastquote, stehen die kurzfristigen Liquiditätskredite. Diese passen sich ständig dem aktuellen Zinssatz an¹⁴⁴, der, wie in 2009 festzustellen war, drastischen Schwankungen unterlegen ist. Aus diesem Grund hat das RPA in diesem Prüfbericht eine weitere Kennzahl eingeführt (*Normierte Zinslast*, s. II.).

¹⁴⁴ Eine Ausnahme stellt die diesjährige Aufnahme eines Sockelkredites dar. Ein Teil der permanenten Liquiditätskredite (10 Mio €) wurde zur Sicherung eines bestimmten Zinssatzes in einen Kredit mit 12 Monaten Laufzeit umgelegt. Diese Mittel zählen weiterhin zu den Liquiditätskrediten, unterliegen aber aufgrund ihrer Anlageform während der Kreditlaufzeit keinen Zinsschwankungen.

Im Bereich der Investitionskredite sollte bei dem aktuellen Zinsniveau geprüft werden, inwieweit Umschuldungen der noch laufenden Kredite vorgenommen werden können.

Allgemeine Umlagequote, Zuwendungsquote, Personalintensität, Sach- und Dienstleistungsintensität, Transferaufwandsquote

Diese fünf Kennzahlen haben aus Prüfersicht keinen besonderen Mehrwert zur eigentlichen Ergebnisrechnung, da sie lediglich einzelne Zeilen des ordentlichen Ergebnisses zu ihrem jeweiligen Gesamtbetrag ins Verhältnis setzen:

Allgemeine Umlagequote
Zuwendungsquote

Ordentliche Erträge

Personalintensität
Sach- und Dienstleistungsintensität
Transferaufwandsquote

Ordentliche Aufwendungen

Aufgrund der deutlichen Verschiebungen der Kennzahlen *Allgemeine Umlagequote* und *Zuwendungsquote* wird nachfolgend kurz auf die Gründe eingegangen:

Allgemeine Umlagequote

Wie auch schon in dem Controllingbericht zum 15.10.2009 von Seiten der Verwaltung aufgeführt wird, hat es neben dem satzungsmäßigen Verzicht auf eine aufwandsdeckende Umlageerhebung durch die Festsetzung der endgültigen GFG-Zahlen noch weitere Verluste in Höhe von ca. 6,5 Mio € gegeben. Zusätzlich wurde die Kennzahl noch durch das Defizit der Jugendamtsumlage von 2,5 Mio € negativ beeinflusst, was insgesamt den Rückgang der Kennzahl verursachte.

Im Jahresabschluss selber konnten diese Entwicklungen durch die Schlüsselzuweisung abgemildert werden, die ca. 7 Mio € höher als ihr Planwert war. Diese ist jedoch Bestandteil der *Zuwendungsquote* und führt dort zu einer entsprechenden Verbesserung.

Zuwendungsquote

Ähnlich der *Allgemeinen Umlagequote* zeigt die *Zuwendungsquote* auf, welchen Anteil Zuwendungserträge (z.B. Schlüsselzuweisung, Erträge aus der Auflösung von Sonderposten) an den Gesamterträgen einnehmen. Grundsätzlich ist festzustellen, dass durch die hohe Schlüsselzuweisung eine Steigerung dieses Wertes zu erwarten war. Allerdings ist auch hier zu beachten, dass neben den Unsicherheiten bei den Sonderposten auch eine Bereinigung über 1,2 Mio € aus der Abgabe eines Rückhaltebeckens hätte erfolgen sollen.

II. Eigene Kennzahlen

Verbindlichkeitenstruktur

Die aktuelle Verbindlichkeitenstruktur hängt vollständig von den Daten des Verbindlichkeitspiegels ab und ist daher ohne eine Anpassung der Verwaltung ohne Aussagekraft.

Drittfinanzierungsquote 2

Diese Kennzahl stellt in einer Zeitreihe die Zugänge der Sachanlagen den neu gebildeten Sonderposten gegenüber. Die Darstellung zeigt im Umkehrschluss auf, welche Abschreibungsaufwendungen von zukünftigen Generationen geschultert werden müssen und ist Indikator für Verwaltungshandeln im Sinne von intergenerativer Gerechtigkeit.

Jahr	2008	2009
Anlagezugänge	9.860.703 €	3.269.032 €
Sonderpostenzugänge	675.215 €	960.208 €
Absolut	9.185.488 €	2.308.824 €
Quote	6,85%	29,37%

Die Sonderpostenzugänge können von der Verwaltung beeinflusst werden, indem z.B. die Schulpauschale, die sowohl konsumtiv als auch investiv vereinnahmt werden kann, nicht komplett zur Abmilderung der Jahresfehlbeträge verwendet wird. Es kann bei den Größen *Anlagezugänge* und *Sonderpostenzugänge* zu Periodenverschiebungen kommen, welche sich aber über die Jahre gesehen neutralisieren werden.

Normierte Zinslast

Wie bereits bei der Kennzahl *Zinslastquote* aufgeführt wurde, haben die Zinsaufwendungen für Liquiditätskredite den stärksten Einfluss auf die Veränderung der Kennzahl. Diese sind aber über die einzelnen Perioden gesehen nicht vergleichbar, da neben der Höhe der in Anspruch genommenen Kredite auch das jeweilige Zinsniveau eine Rolle bei den Zinsaufwendungen spielt. Das RPA hat für den direkten Vergleich eine Zeitreihe aufgebaut, die die geleisteten Zinsaufwendungen¹⁴⁵ über einen Jahresdurchschnittszinssatz (Jahreseuribor) normiert, und damit vergleichbar macht.

Jahr	2005	2006	2007	2008	2009
Zinslast Liquiditätskred.	233.443 €	345.711 €	760.860 €	922.863 €	233.406 €
Jahreseuribor	2,33	3,44	4,45	4,83	1,61
Normwert	100.061	100.556	170.980	190.950	144.613

Die Wertänderung der normierten Beträge fällt im Vergleich mit den Absolutbeträgen moderater aus. Die Steigerungen der Jahre 2005-2008 sind sicher der Zunahme der Liquiditätskredite in diesem Zeitraum geschuldet. Die Abnahme der Zinslast in 2009 könnte zunächst mit dem wesentlich geringeren Zinsniveau in Verbindung gebracht werden - trotz erneuter Zunahme an Liquiditätskrediten. Da jedoch auch beim normierten Wert ein starker Rückgang zu verzeichnen war, sah das RPA weiteren Prüfungsbedarf. Dabei konnte u.a. festgestellt werden, dass ca. 100.000 € Zinsaufwendungen aufgrund einer fehlenden Rechnungsabgrenzung zu wenig im

¹⁴⁵ Die Zinsaufwendungen können nur für die Jahre 2008 und 2009 verglichen werden. In den kameralen Jahren 2005-2007 wurden Ausgaben auf entsprechenden Haushaltsstellen ausgewiesen, die aufgrund fehlender Rechnungsabgrenzungen nicht direkt vergleichbar sind.

Jahresabschluss 2009 ausgewiesen werden. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Kapitel *Ergebnis- und Finanzrechnung* verwiesen.

Ergebnis der Prüfung

Wie bereits im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 festgestellt wurde, deuten viele Kennzahlen weiterhin auf eine Verschlechterung der Liquiditätslage hin. Auf die Ausführungen zu einer möglichen Hebelwirkung durch die kurzfristigen Verbindlichkeiten wird verwiesen, es ist aber aus Prüfersicht positiv zu vermerken, dass durch die Einführung eines Sockelkredites bereits erste Gegenmaßnahmen ergriffen wurden.

Auch im diesjährigen Lagebericht wird nicht auf die v.g. Kennzahlen zurückgegriffen, was der Aussagekraft einiger Kennzahlen nicht gerecht wird. Die von der Verwaltung im Jahresabschluss 2009, Band 2, S. 096-099, aufgeführten Kreisdiagramme führen aus Prüfersicht teilweise zu Missverständnissen:

- Im Kreisdiagramm, S. 098, werden z.T. Plan- und z.T. Ist-Werte verwendet, die in ihrer Summe auch nicht die 1.543T € aus der Überschrift ergeben können
- Im Kreisdiagramm, S. 099, werden Tilgungsleistungen für Kredite aufgeführt, obwohl lt. Überschrift der Bereich der Finanzierungstätigkeit außen vor bleiben sollte¹⁴⁶. Die investiven Auszahlungen aus den Bereichen *Erwerb von Finanzanlagen* und *Sonstige Investitionsauszahlungen* werden jedoch nicht ausgewiesen

Besser wiederum stellen sich die Entwicklungszahlen im Bereich der Transferleistungen dar (S. 104 bis S. 110), die zusätzliches Zahlenmaterial liefern, welches einen Mehrwert zu den Informationen der einzelnen Teilergebnispläne generiert. Bei den Kennzahlen S. 133 bis S. 140 werden insbesondere auf S. 136 *Einzahlungen aus Kreditaufnahmen* unter den Begriff *investive Einzahlungen* gefasst¹⁴⁷, was zukünftig vermieden werden sollte.

Anmerkung

Aus Sicht des RPA sollte die Verwaltung die vorliegenden Kennzahlen noch stärker nutzen, um letztlich die im Anhang getroffenen Aussagen zu belegen. Auf der anderen Seite sollten freiwillige Kennzahlen, die weder erläutert noch zu Begründungszwecken herangezogen werden, nicht weiter fortgeschrieben werden.

¹⁴⁶ Obwohl eine gesetzliche Definition des Begriffs „Investiver Bereich“ nicht existiert, werden im Allgemeinen nur die Ein- und Auszahlungen für Investitionen, also die Kontenbereiche 68/78... darunter gefasst. Finanzierungstätigkeiten werden auch in der Finanzrechnung separat ausgewiesen und die Auszahlungen im Kontenbereich 79... gebucht.

¹⁴⁷ s. vorherige Fußnote

Beurteilung der dargestellten Chancen und Risiken

Im Lagebericht ist neben einer Analyse der Haushaltswirtschaft auch auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung des Kreises einzugehen (§ 48 GemH-VO). Nach § 101 Abs. 1 GO wurde der Lagebericht dahingehend geprüft, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises erweckt. Aus § 101 Abs. 6 GO ergab sich weiterhin zu prüfen, ob eben jene Chancen und Risiken im Lagebericht zutreffend dargestellt wurden.

Die Chancen und Risiken wurden im Lagebericht (dort S. 141 ff.) dargestellt. Hierbei wurde, nahezu identisch zum Jahresabschluss 2008, u.a. auf nachstehende Aspekte eingegangen:

- ungünstige Sozialstruktur im Kreis Düren
- Auswirkungen der fast ausschließlich wahrzunehmenden "Pflichtaufgaben"
- Belastungen im Bereich des Sozialamtes und der job-com
- Anstieg der Hilfeempfänger (Sozialamt/Landschaftsverband)
- Auswirkungen der Finanzkrise (Rezession)
- höhere Fallzahlen im Jugendamt (u.a. auch UVK)
- Chancen durch die Rücknahme der Delegation im Bereich des SGB II
- Kürzungen von Zuweisungen
- Verzicht auf Erhebung auskömmlicher Umlagen

Die Ausführungen unterscheiden sich nicht wesentlich von denen des Lageberichts selbst (dort S. 073 ff.), sondern stellen vielmehr eine Fortführung im gleichen Tenor dar. Für den Folgehaushalt 2010/2011 führt die Verwaltung bereits aus, der Kreistag habe vom Haushaltsausgleich über eine entsprechende **Kreisumlage** abgesehen (dort S. 144). Soweit diese Aussage zutreffend ist, würde dies gegen die Vorschrift des § 75 Abs. 2 Satz 1 GO verstoßen.

Zu Fragen der Erhebung einer Kreisumlage hat die Rechnungsprüfung bereits im Prüfbericht zum Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 137) Stellung genommen. Hierbei wurde ausgeführt, dass die Kreisumlage das haushaltsjährlich neu festzusetzende Instrument zur Deckung des jeweiligen im Haushaltsjahr offenen Finanzbedarfs des Kreises darstellt¹⁴⁸ und damit ein Instrument des *Finanzausgleichs* zwischen dem Gemeindeverband und den ka. Kommunen als öffentlichen Aufgabenträgern ist¹⁴⁹. Sie ist ein wesentliches Element zur Erfüllung der gemäß den §§ 53 KrO iVm. 75 GO bestehenden Pflicht des Kreises zum Haushaltsausgleich¹⁵⁰. Die Kreise sind zwar verpflichtet, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Finanzen gesund bleiben und auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (§ 9 KrO). Diese Vorschrift ermächtigt hingegen nicht dazu, eine defizitäre Haushaltswirtschaft zu betreiben¹⁵¹.

Soweit die Verwaltung eine "Ermangelung größerer Ertragsquellen" darstellt, muss im Hinblick auf § 77 GO erneut eingefordert werden, dass *sämtliche* Ertragsmöglichkeiten auch ausgeschöpft werden. Zu den Chancen und Risiken bei den kreiseigenen Gesellschaften/Beteiligungen verweist der Lagebericht lediglich auf die Darstellungen in den jeweiligen Jahresabschlüssen der Unternehmen.

Die Darstellungen der Chancen und Risiken erwecken im Übrigen keine falsche Vorstellung von der wirtschaftlichen Lage des Kreises Düren.

¹⁴⁸ VG Aachen, U. v. 5.4.2007, 4 K 2593/05, U. v. 22.3.2007, 4 K 2593/05

¹⁴⁹ OVG NRW, U. v. 12.10.2004, 15 A 4597/02

¹⁵⁰ OVG NRW, U. v. 22.2.2005, 15 A 130/04

¹⁵¹ OVG NRW, B. v. 22.7.2009, 15 A 2324/07 zu § 10 GO

Das Interne Kontrollsystem (IKS)

Das RPA hat bereits im Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz die Bedeutung eines funktionsfähigen IKS dargestellt¹⁵². Bestandteile des IKS sind nach dem IDW WP Handbuch 2006 Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Überwachung des IKS.



Quelle: Roedel & Partner

Dem *verwaltungsseitigen* IKS kommt eine wichtige Funktion zu. Ist ein solches funktionsfähig vorhanden, sinkt die Wahrscheinlichkeit (Risiko) von unrichtigen Aussagen im Jahresabschluss mit wesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Hierbei ist zwischen dem eigentlichen Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko zu unterscheiden. Ein funktionsfähiges IKS reduziert Umfang und Notwendigkeit von Einzelfallprüfungen. Sofern die Kommune Kontrollen eingerichtet hat, die sicherstellen, dass die rechnungslegungsrelevanten Informationen in den einzelnen Transaktionen vollständig und korrekt erfasst werden, bedeutet dies eine Risikoreduktion¹⁵³.

Im Lagebericht zum Jahresabschluss hat die Verwaltung den Bereich des IKS thematisch aufgegriffen und (erneut) exemplarisch Punkte aufgezeigt, aus denen sich Mechanismen eines funktionsfähigen IKS, wie bereits im Lagebericht zur Eröffnungsbilanz dargestellt, ableiten lassen (dort S. 145). 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
- Überprüfung der für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte durch Mitarbeiterinnen, die diese nicht mit aufgestellt haben
- Regelungen in der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung

Anmerkung

Die aufgezeigten Elemente des IKS wurden im Vergleich zum Jahreabschluss 2008 wiederholt. Fortführung und Sicherstellung eines funktionsfähigen IKS bedürfen nach wie vor der Weiterentwicklung. Die Forderung des RPA nach Einrichtung eines zentralen Vertragsmanagements oder eines Rechnungseingangsbuches bleiben im Übrigen bestehen.

¹⁵² Prüfbericht zur Eröffnungsbilanz (Drs. Nr. 181/09), Kap. 9, S. 28 ff.

¹⁵³ IDW WP Handbuch 2006, Teil R, Rn. 31 und 32, S. 1946

Prüfung der Eröffnungsbilanz

Im Prüfbericht über den Jahresabschluss 2008 (Drs. Nr. 279/10, S. 144) hatte das RPA bereits auf die *überörtliche* Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW und deren mögliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2008 hingewiesen. Der Prüfbericht der GPA wurde mit Drs. Nr. 306/10 vorgelegt.

Die Prüfung des Jahresabschlusses 2009 erfolgte somit in Kenntnis der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW, deren Ergebnisse zur Beurteilung des hiesigen Prüfungsergebnisses nicht außer Acht gelassen werden können.

Auswirkungen auf die örtliche Prüfung

Die im Prüfbericht über den Jahresabschluss 2008 erläuterte Prüfungsstrategie war im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 fortzuführen. Soweit also Prüffeststellungen der GPA NRW zu (wesentlichen) Änderungen von Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz führten, hätten diese Auswirkungen sowohl auf den Jahresabschluss 2008 als auch auf den Jahresabschluss 2009.

Die Kämmerei hat mit Schreiben vom 11.10.2010 bereits die Erforderlichkeit von Berichtigungen bestätigt. Zuvor wurde bereits mit Schreiben vom 07.06.2010 mitgeteilt, etwaige erforderliche Änderungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz erst im Jahresabschluss 2010 berücksichtigen zu wollen. Damit wurden etwaige Änderungs- und Korrekturbedürfnisse auch im Jahresabschluss 2009 noch nicht durchgeführt.

Zum Zeitpunkt der Beendigung der Jahresabschlussprüfung 2009 (30.04.2011) lagen noch keine Ergebnisse oder gesicherten Erkenntnisse aus dem zum GPA-Bericht bei der BR Köln durchzuführenden Ausräumverfahren vor.

Da der Jahresabschluss ein den *tatsächlichen* Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage vermitteln muss (§ 95 GO) und die Rechnungsprüfung zu prüfen hat, ob der Jahresabschluss eben dieses Bild ergibt (§ 101 Abs. 1 GO), kann somit auch für den Jahresabschluss 2009 (noch) *kein* uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, da hierbei zu erklären wäre, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt habe (§ 101 Abs. 4 GO), was nach der derzeitigen Erkenntnislage und vorbehaltlich der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz nach Auffassung aller beteiligten Prüfer nicht gänzlich bestätigt werden kann.

Exkurs: Änderung von Bilanzwerten

Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen (§ 92 Abs. 7 GO).

Diese Grundsatzbestimmung wird durch die Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert. Ergibt sich hiernach bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden

1. mit einem zu niedrigen Wert,
2. mit einem zu hohen Wert,
3. zu Unrecht oder
4. zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, so ist in der *später aufzustellenden Bilanz* der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse. Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung *ergebnisneutral* mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig (§ 57 GemHVO).

Nach den vg. Bestimmungen ist damit ergänzend und unter Beachtung des § 92 GO eine Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen. Die Berichtigung ist aber **nicht** auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet, auch wenn eine notwendige Korrektur erst in einem späteren Jahresabschluss vorgenommen wird.

Aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz kann sich aber ergeben, dass dadurch im betreffenden Jahresabschluss die Schwellenwerte des § 76 GO überschritten werden und deshalb die Pflicht zur Aufstellung eines HSK besteht. Diese Pflicht bezieht sich aber nicht rückwirkend auf abgelaufene Haushaltsjahre.

Die auf den Abschlussstichtag der Eröffnungsbilanz bezogene Wertberichtigung ist aber nicht in gleicher Höhe in der Bilanz **des** aktuellen Jahresabschlusses anzusetzen, **durch den** die EB berichtigt wird. In der Bilanz dieses Jahresabschlusses ist nur noch der Wert zu bilanzieren, der ausgehend von der EB den Buchwert in der Bilanz dieses Jahresabschlusses darstellt. Die sich ergebende Wertänderung ist **ergebnisneutral** mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Vorjahresabschlüsse sind nicht anzupassen¹⁵⁴.

¹⁵⁴ umfassend IM NRW, Handreichung NKF, 4. Auflage, zu § 57 GemHVO

Allgemeine Verwaltungsprüfung

Das Rechnungsprüfungsamt hat bereits mehrfach auf die Differenzierung von Jahresabschlussprüfung und allgemeiner Verwaltungsprüfung hingewiesen¹⁵⁵.

Danach prüft das RPA neben dem Jahresabschluss (einschließlich Bestätigungsvermerk und Entlastungsverfahren) mit alternierenden Prüfungsschwerpunkten auch *allgemeine Verwaltungsbereiche* und erstellt hierüber jährliche Verwaltungsprüfberichte, die dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeleitet und dort beraten werden. Daneben treten weitere Berichte, z.B. Prüfberichte über die *Innenrevision* nach SGB II bzw. anlassbezogene Prüfberichte.

Diese Prüfausrichtung gewährleistet, dass das RPA nicht nur rechnungslegungsbezogene, sondern umfassende und qualitativ aussagefähige Prüfungen verschiedener Verwaltungsbereiche durchführen kann, die sowohl den Grundsätzen der Rechtmäßigkeit als auch den vom Kreistag übertragenen Prüfaspekten nachhaltig Rechnung tragen können.

Die der Rechnungsprüfung neben dem Jahresabschluss weiter übertragenen Aufgaben (z.B. *Prüfung der Finanzbuchhaltung, Zahlungsabwicklung, DV-Buchführung, die Vergabeprüfung, Betätigungsprüfungen etc.*) sowie die Prüfbegleitung und Beratungsfunktion des Rechnungsprüfungsamtes bleiben hiervon unberührt und werden ebenso fortgesetzt.

Da die Prüfung des Jahresabschlusses nach Maßgabe des § 101 GO auch die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen umfasst, können die Prüfungsergebnisse der allgemeinen Verwaltungsprüfung im Rahmen des Jahresabschlusses und des Bestätigungsvermerks nicht gänzlich außer Acht gelassen werden, da der Aspekt der Rechtmäßigkeit im Prüfungsansatz des RPA eine herausgehobene Bedeutung erfährt.

Die Prüfung auf Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit kommunalen Handelns steht auch im Zusammenhang mit der Entlastung des Landrats nach § 96 GO durch den Kreistag. Würde die Jahresabschlussprüfung nicht die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der gesamten Haushaltswirtschaft umfassen, dann würde die Entlastung nur auf Basis eines Ausschnitts der Haushaltswirtschaft erfolgen. Damit wäre die Kontrollfunktion der Politik gegenüber der Verwaltung eingeschränkt und der Kreistag könnte seine gesetzlich vorgeschriebenen Pflichten nicht in vollem Umfang wahrnehmen¹⁵⁶.

Die Beurteilung des Prüfergebnisses zum Jahresabschluss 2009 berücksichtigt daher auch wesentliche Prüfergebnisse aus dem

- **Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09),**

soweit sie für den Jahresabschluss 2009 von Relevanz sind.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat diesen Bericht einschließlich der Ergebnisse des Ausräumverfahrens (Drs. Nrn. 17/10) in seiner Sitzung am 08.03.2010 eingehend beraten.

¹⁵⁵ "Fortentwicklung der Rechnungsprüfung im NKF" (Drs. Nr. 391/08), Verwaltungsprüfbericht 2008/2009 (Drs. Nr. 267/09)

¹⁵⁶ Hierzu umfassend: Prof. Berit Adam: Gutachten zur Auslegung von GO und GemHVO (Drs. Nr. 280/10).

"Kommunale Rechnungsprüfung in NRW – mehr als nur eine Finanzkontrolle" in: der gemeindehaushalt, 1/2009, S. 8 ff.

Allgemeines zum Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk (BV) fasst das Ergebnis der Prüfung zusammen (§ 101 Abs. 3 GO). Im Gegensatz zum Prüfbericht, der an den Rechnungsprüfungsausschuss (bzw. Kreistag) gerichtet ist, ist der Bestätigungsvermerk nach außen gerichtet. Er ist Gegenstand der Offenlegung und damit an einen Personenkreis gerichtet, dem der Prüfungsbericht nicht zugänglich ist.

Mit dem BV wird entsprechend dem Ziel der Prüfung ein Urteil darüber abgegeben, ob bzw. inwieweit der aufgestellte Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine Aussage über die wirkliche wirtschaftliche Lage des Kreises ist mit dem BV nicht verbunden, auch wenn nach § 101 Abs. 6 GO darauf eingegangen werden muss, ob der Lagebericht eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Kommune vermittelt.

Ein ohne Prüfung festgestellter Jahresabschluss ist nichtig. Ein mit einer Einschränkung versehener Jahresabschluss kann gleichwohl festgestellt werden, ebenso ein Jahresabschluss, dem der BV versagt wurde¹⁵⁷.

Der BV kann somit uneingeschränkt oder eingeschränkt sein bzw. eine Versagung wg. Beanstandung oder wg. Unprüfbarkeit beinhalten¹⁵⁸.

Die Erteilung des BV ist in der GO verschiedentlich geregelt und gilt für Prüfer, Rechnungsprüfungsamt und Rechnungsprüfungsausschuss bzw. dessen Vorsitzenden.

- Alle Prüfer des RPA haben im Rahmen ihrer Prüfung einen *eigenen* BV über den von ihnen geprüften Teilbereich abzugeben (§ 103 Abs. 6 GO). Die vor dem Gesamttestat des RPA zu erteilenden Einzeltestate wurden abgegeben durch die Verwaltungsprüfer Johann Esch, Arno Breuer, Konrad Schöller und Herbert Breuer und befinden sich in den amtsinternen Prüfunterlagen.
- Die örtliche Rechnungsprüfung hat auf dieser Grundlage sodann einen BV nach § 101 Abs. 8 GO zu erteilen, einzuschränken oder zu versagen.
- Der Rechnungsprüfungsausschuss, der den Jahresabschluss prüft, hat einen Prüfungsbericht zu erstellen, das Ergebnis in einem BV zusammenzufassen und den BV in den Prüfbericht aufzunehmen (§ 101 Abs. 3 GO).
- Der Ausschussvorsitzende hat den BV des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen (§ 101 Abs. 7 GO).

Neben der Prüfungsnorm des § 101 GO hat die örtliche Rechnungsprüfung zur Beurteilung ihres Prüfungsergebnisses neben den Auffassungen des IM NRW und der GPA NRW auch die Prüfungsstandards des IDW herangezogen, namentlich den IDW PS 250 (Wesentlichkeit) und den IDW PS 400 (Bestätigungsvermerk).

Auf Grundlage des Prüfberichts und der Beratungsergebnisse im Rechnungsprüfungsausschuss stellt der Kreistag den geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Die Kreistagsmitglieder entscheiden sodann über die Entlastung des Landrats (§ 96 Abs. 1 GO).

¹⁵⁷ zur Gesamthematik Koller/Roth/Morek: HGB Kommentar, 6. Auflage, zu § 322 HGB

¹⁵⁸ Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, Kommentar, zu § 101 GO, Erl. 7

Wiedergabe des Bestätigungsvermerks

Das Rechnungsprüfungsamt hat den Jahresabschluss des Kreises Düren für 2009, aufgestellt am 16.06.2010 (Drs. Nr. 239/10), einschließlich der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Bilanz, des Anhangs und des Lageberichts geprüft. Inventur, Inventar und die Übersicht über die örtlichen Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände wurden in die Prüfung einbezogen. Die Prüfung wurde auf Grundlage des § 101 GO sowie eines risikoorientierten Prüfungsansatzes vorgenommen. Hierbei ist u.a. zu prüfen, ob die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingehalten wurden. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf den Jahresabschluss, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die Vollständigkeit und Richtigkeit, die angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die Bewertungsvorgaben und das durch den Lagebericht vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage auswirken, unter Berücksichtigung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, aber auch im Rahmen der vorhandenen Personalkapazitäten nach Möglichkeit erkannt werden. Dies erfolgte z.T. auf der Basis von Stichprobenprüfungen.

Die Prüfung des Jahresabschlusses hat zu Anmerkungen und Feststellungen geführt, die in diesem Bericht aufgeführt sind. Die örtliche Prüfung berücksichtigte weiter die Prüfergebnisse zum Jahresabschluss 2008 (Drs. Nrn. 279/10 und 54/11) und die darin erwähnte überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz durch die GPA NRW. Da im überörtlichen Prüfbericht der GPA NRW (Drs. Nr. 306/10) unrichtige Bewertungen/Bilanzierungen festgestellt wurden und Korrekturen oder Änderungen von Ausgangsdaten der Eröffnungsbilanz zu erwarten sind, ist anzunehmen, dass der auf der Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss 2008 beruhende Jahresabschluss 2009 ebenfalls nicht gänzlich, sondern nur mit Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises i.S.d. § 101 Abs. 1 GO NRW wiedergibt. Dies gilt im Wesentlichen für die Bilanzierung der Sonderposten bzw. ihrer Auswirkung auf das Eigenkapital (und die Ergebnisrechnung). Da die abschließende Feststellung der Auswirkungen noch nicht getroffen wurde, liegt insoweit ein Prüfungshemmnis für die Sachbeurteilung durch die örtliche Rechnungsprüfung vor. Nach Prüfung des Jahresabschlusses 2009 erteilt das Rechnungsprüfungsamt daher gemäß § 101 Abs. 8 Satz 2 GO einen *eingeschränkten* Bestätigungsvermerk, da die Voraussetzungen des § 101 Abs. 4 Satz 1 GO nicht im vollen Umfange vorliegen.

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

Düren, den 16.05.2011
Für die örtliche Rechnungsprüfung

gez.

(Guido Kämmerling)
Leiter des Rechnungsprüfungsamtes

Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat gemäß § 101 GO den Jahresabschluss des Kreises Düren für das Jahr 2009 geprüft¹⁵⁹. Grundlage der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss waren die Prüfhandlungen des Rechnungsprüfungsamtes, dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfung bedient hat (§ 101 Abs. 8 GO).

Der Rechnungsprüfungsausschuss erklärt den Prüfbericht des Rechnungsprüfungsamtes zu seinem Prüfbericht gemäß § 101 Abs. 1 Satz 5 GO.

Der im Prüfbericht Drs. Nr. 141/11 von der örtlichen Rechnungsprüfung erteilte eingeschränkte Bestätigungsvermerk wird durch den Rechnungsprüfungsausschuss vollinhaltlich übernommen. Eine Ergänzung ist nicht erforderlich.

Düren den, 21.10.2011

gez.

**(Josef Johann Schmitz)
Vorsitzender des Rechnungsprüfungsausschusses**

¹⁵⁹ Sitzung vom 06.10.2011, Niederschrift Drs. Nr. 367/11