



Handreichung

**über die
wesentlichen Ergebnisse
aus der Querschnittsprüfung**

**Eröffnungsbilanzen
kommunaler Körperschaften**

Kiel, 16. Oktober 2009

	Inhaltsverzeichnis	Seite
	Abkürzungsverzeichnis	5
I.	Einleitung	6
II.	Zusammengefasstes Prüfungsergebnis	7
III.	Prüfungsfeststellungen	10
1.	Vorbemerkungen zur Prüfmethodik	10
2.	Übergang von der kameralistischen Haushaltswirtschaft auf die Doppik - es gibt viel zu beachten!	12
2.1	Die Einbeziehung von Beständen früherer Verwahr- und Vorschusskonten in das neue System	12
2.2	Keine ungeprüfte Übernahme von kameralen Forderungen (Kasseneinnahmereste)	12
2.3	Die periodengerechte Abgrenzung gilt bereits für die Eröffnungsbilanz	14
2.4	Übertragene Haushaltsermächtigungen dürfen nicht in Vergessenheit geraten	15
3.	Erstmalige Erfassung des Vermögens und der Schulden - Erleichterungen durch den Ordnungsgeber und besondere Herausforderungen	17
3.1	Inventur und Inventar	17
3.2	Vollständigkeitserklärung	18
3.3	Vereinfachungsverfahren	19
3.3.1	Festwerte	19
3.3.2	Sonstige Rückstellungen (u. a. für Urlaubsansprüche)	20
3.4	Eigenkapital - eine Differenzgröße mit Aussagekraft	21
3.4.1	Kamerale Fehlbeträge aus Vorjahren	21
3.4.2	Korrektur der kameralen Jahresfehlbeträge - Vermeidung von Doppelbelastungen	22
4.	Besonderheiten des öffentlichen Haushaltsrechts	24
4.1	Erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz	24
4.1.1	Anschaffungs- und Herstellungskosten	25
4.1.2	Erfahrungswerte	25
4.2	Historische Währungen	26
4.3	Mit Statistik lässt sich alles beschreiben	26
4.3.1	Soweit möglich landesspezifische Statistiken verwenden	26
4.3.2	Unterschiedliche Preisentwicklungen bei Büro-, Betriebsgebäuden und Straßen	27
4.3.3	Der einfache Dreisatz führt zum Ergebnis	28
4.3.3.1	Der Umgang mit Quadratmeterpreisen	29

4.3.3.2	Die Vermischung von Datenreihen	30
4.4	Buchungen von Zahlungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (UVG) im doppelten System	30
4.4.1	Ausgangssituation	30
4.4.2	Bilanzielle Berücksichtigung von Forderungen gegen den Unterhaltsverpflichteten	31
4.4.3	Buchungstechnische Abwicklung der UVG-Leistungen	32
5.	Einzelfälle der Bilanzierung und Bewertung	36
5.1	Grundstücke	36
5.1.1	Unzutreffende Indexreihen und Austausch des Preisniveaus des Jahres 2000 durch das der Jahre 2006 und 2007	36
5.1.2	Wie hoch ist der richtige Wert für bebaute Grundstücke?	36
5.1.3	Aktivierung von Erbbauzinsen nur im Ausnahmefall möglich	37
5.1.4	Das grundstücksgleiche Recht unterliegt der Abschreibung	37
5.1.5	Auch Geschenke haben einen Wert	38
5.1.6	Bebaut und dennoch unbebaut	38
5.1.7	Grundstücke ohne eigene Nutzungsmöglichkeit und ohne Gegenleistung	39
5.1.8	Parkplätze einer Schule sind kein Infrastrukturvermögen	40
5.1.9	Grundstücke - „Geschenke“ mit Gegenleistungsverpflichtung korrekt bilanzieren	40
5.2	Gebäude	42
5.2.1	Verwendungsnachweise als Quelle der Erkenntnis	42
5.2.2	Gekaufte Gebäude sind nicht automatisch neue Gebäude	42
5.2.3	Welchen Wert haben übernommene Gebäude (Schulträgerwechsel)?	43
5.2.4	Wertvernichtung durch vorverlegten Abschreibungsbeginn	43
5.2.5	Herrsche und teile nicht!	44
5.2.6	Keine Aktivierung von Zinsen bei der Übernahme eines Darlehens	44
5.2.7	Gebäudebewertungen bei kreditähnlichen Rechtsgeschäften	45
5.2.8	Privat geförderter Erhaltungsaufwand ist keine Investition	45
5.2.9	Wenn die Erhaltungsaufwendungen den Zeitwert übersteigen	46
5.2.10	Geht es auch ohne verbindliche Abschreibungstabelle?	47
5.2.11	Bauschäden mit bilanziellen Auswirkungen	47
5.2.12	Die bauliche Verschachtelung führt zur Gebäudeeinheit	48
5.2.13	Erfahrungswerte von Fachleuten	49
5.2.14	Aktivierung zukünftiger Erträge versus Realisationsprinzip	49
5.2.15	Nutzung der Preisverhältnisse des Straßenbaus	50
5.2.16	Wertschöpfungen durch fiktive Baujahre	50
5.2.17	Der Ansatz fiktiver Baujahre bedarf konkreter Nachweise	50
5.2.18	Wertvernichtung durch Erfahrungswerte	51

5.3	Infrastrukturvermögen	51
5.3.1	Bilanzierung dem Grunde nach	52
5.3.1.1	Die Last mit der Straßenbaulast	52
5.3.1.2	Kreisstraßen - keine gewöhnlichen Vermögensgegenstände	52
5.3.1.3	Wechsel der Straßenträgerbaulast (Umwidmung) wirkt auf das Rechnungswesen	53
5.3.2	Bilanzierung der Höhe nach	54
5.3.2.1	Unzulässige Ersatzbewertung nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik	54
5.4	Betriebs- und Geschäftsausstattung - Abschreibungsvorschriften sind einzuhalten	57
5.5	Finanzanlagen	59
5.5.1	Wahlrechte bei der Bewertung der Unternehmenswerte, Beteiligungen und Sondervermögen	59
5.5.2	Wertpapiere des Anlagevermögens	60
5.6	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände - Gefahrenquelle für unzureichende Bewertungen	60
5.6.1	Ermittlung Anfangsbestände bei der Inventur	60
5.6.2	Unzulässige Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten	61
5.6.3	Prüfung der Werthaltigkeit	63
5.6.4	Was gilt es zu beachten	64
5.7	Liquide Mittel - Zufälliger Kontenfund dank Saldenbestätigung	64
5.8	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	65
5.8.1	Das Problem mit der Vollständigkeit	65
5.8.2	Übertragene Gymnasien vor dem Bilanzstichtag	66
5.9	Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse und Zuweisungen	66
5.9.1	Sonderbedarfzuweisungen für Investitionen haben in den Sonderposten nichts verloren	67
5.9.2	Fiktive Förderungen bezogen auf fiktive Baukosten	67
5.9.3	Zuweisungen für Brückenbauwerke von knapp 10 Mio. € und andere Förderungen gerieten in Vergessenheit	67
5.9.4	Bilanzierung von Zuwendungen nicht erst bei Inbetriebnahme der geförderten Maßnahme	68
5.9.5	Fehlende Kongruenz von Auflösungs- und Abschreibungszeiträumen	68
5.9.6	Ergebnisbelastung durch weitergeleitete Zuwendungen	69
5.9.7	Aufstockungen oder Sanierungen teilen das Schicksal des Gesamtgebäudes	70
5.9.8	Keine Erinnerungswerte bei den Sonderposten	71
5.9.9	Sonderposten bei kostenfrei übernommenen Vermögenswerten	71
5.9.10	Zu hohe Sonderposten bei der Konstellation von fiktiven Baujahren und zugleich kürzlich stattgefundenen umfangreichen Sanierungen	71

5.10	Pensionsrückstellungen	72
5.11	Altersteilzeitrückstellung - oft zu hoch und nicht periodengerecht	73
5.11.1	Beispiel 1	75
5.11.2	Beispiel 2	76
5.12	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	78
5.13	Wohin mit den erhaltenen Ausgleichszahlungen für Eingriffe in die Natur	78
5.14	Kreditverbindlichkeiten inkl. Kassenkredite	79
5.14.1	Periodengerechte Erfassung der Kreditzinsen	79
5.14.2	Kassenkredite	79

Anlagen

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz „Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen“, 6. Auflage
AHW	Anschaffungs- bzw. Herstellungswert
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Amtsbl. Schl.-H.	Amtsblatt für Schleswig-Holstein
BauGB	Baugesetzbuch
BFH	Bundesfinanzhof
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Doppik	Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
GemHVO-Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung- Doppik
GO	Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein
GVOBl. Schl.-H.	Gesetz- u. Verordnungsblatt für Schleswig-Holstein
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
IMK	Innenministerkonferenz
HGB	Handelsgesetzbuch
KAG	Kommunalabgabengesetz
KPG	Kommunalprüfungsgesetz
LHO	Landeshaushaltsordnung
LRH	Landesrechnungshof Schleswig-Holstein
LRH-G	Gesetz über den Landesrechnungshof
LV	Landesverfassung
NRW	Nordrhein-Westfalen
OVG	Oberverwaltungsgericht
RStO	Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen
PM	Prüfungsmitteilung
Tz.	Textziffer
VV	Verwaltungsvorschriften
VV-Abschreibungen	Verwaltungsvorschriften über Abschreibungen von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Gemeinden
WBZW	Wiederbeschaffungszeitwert
WertV	Wertermittlungsverordnung
z. T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

I. Einleitung

Der Landtag hat mit dem sog. Doppikeinführungsgesetz den Gemeinden, Städten und Kreisen die Möglichkeit eröffnet, die Haushaltswirtschaft auch nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu führen (§ 75 Abs. 4 Satz 2 GO). Ein wichtiger Schritt beim Übergang auf das neue Rechnungswesen ist die gem. § 54 GemHVO-Doppik zu erstellende Eröffnungsbilanz. Mitte 2008 hatten folgende Kreise die Umstellung auf das neue Rechnungswesen vollzogen:

Kreis	Umstellungsdatum
Herzogtum Lauenburg	01.01.2008
Nordfriesland	01.01.2008
Pinneberg	01.01.2007
Segeberg	01.01.2008
Stormarn	01.01.2008

Nach § 95 n GO haben die örtlichen Rechnungsprüfungsämter die Eröffnungsbilanzen zu prüfen. Die Gesetzesbegründung zur Einführung des neuen kommunalen Rechnungswesens enthält allerdings einen Appell, wonach auch die überörtlichen Prüfungsbehörden sich der Eröffnungsbilanzen zeitnah annehmen sollten.

Um Doppelprüfungen zu vermeiden und zeitnahe Prüfungen der Eröffnungsbilanzen zu gewährleisten, entschloss sich der LRH, die örtlichen Rechnungsprüfungsämter der 5 o. g. Kreise bei ihrem gesetzlichen Prüfungsauftrag zu unterstützen. Aufgrund von Absprachen mit den Kreisen wurden die Prüfungshandlungen gemeinsam von Prüfungsteams durchgeführt, die aus Prüfungsbeamten der jeweiligen RPÄ und des LRH bestanden. Die gemeinschaftlichen Prüfungen der 5 Eröffnungsbilanzen fanden im Zeitraum Oktober 2008 bis Juni 2009 statt.

Die vorliegende Handreichung fasst die bei den o. g. Prüfungen gesammelten Erfahrungen und getroffenen Feststellungen zusammen. Sie soll damit - quasi als „Nachschlagewerk“ - dazu dienen, durch die Darstellung und Bewertung der im Rahmen der Prüfung festgestellten Problem- und Fragestellungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanzen durch die Kreise andere Kommunen zu sensibilisieren und beratend zu unterstützen. Die Hinweise und Empfehlungen sollen soweit möglich ebenso dazu beitragen, ein landesweit einheitliches und vergleichbares Rechnungswesen in den Kommunen einzurichten.

II. Zusammengefasstes Prüfungsergebnis

Der Schleswig-Holsteinische Landtag hat mit dem sog. Doppikeinführungsgesetz den Gemeinden, Städten und Kreisen die Möglichkeit eröffnet, die Haushaltswirtschaft auch nach den Grundsätzen der kaufmännischen doppelten Buchführung zu führen (vgl. § 74 Abs. 4 Satz 2 GO). Eine wesentliche Grundlage für die erstmalige Anwendung des neuen Haushaltsrechts stellt die vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden der jeweiligen Körperschaft dar. Diese Inventur bildet die Grundlage für die gem. § 54 GemHVO-Doppik aufzustellende Eröffnungsbilanz, welche nach § 95 n Abs. 6 i. V. m. Abs. 1 GO durch das örtliche Rechnungsprüfungsamt zu prüfen ist. Die Gesetzesbegründung zur Einführung des neuen kommunalen Rechnungswesens enthält daneben den Appell, dass sich auch die überörtlichen Prüfungsbehörden der Eröffnungsbilanzen zeitnah annehmen sollten.

Vor diesem Hintergrund wurde zwischen dem Landesrechnungshof und der Landrätin sowie den Landräten von 5 Kreisen, die bereits eine Eröffnungsbilanz aufgestellt hatten, vereinbart, die erforderliche Prüfung der jeweiligen Eröffnungsbilanz in Kooperation des LRH mit dem originär zuständigen jeweiligen RPA des Kreises durchzuführen. Ziel war es, Doppelprüfungen zu vermeiden und zeitnahe Prüfungen der Eröffnungsbilanzen zu gewährleisten.

Mit der GemHVO-Doppik steht den Kommunen in Schleswig-Holstein seit dem 15.08.2007 ein Regelwerk nebst Erläuterungen zur Verfügung, das eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung ermöglicht. Am 16.08.2007 sind vom Innenministerium die notwendige Ausführungsanweisung sowie die Verwaltungsvorschriften erlassen worden. All diese Regelungen wurden in enger Abstimmung mit den kommunalen Landesverbänden erarbeitet.

Die Umstellung auf ein für die Kommunen neues, durch kaufmännische Aspekte geprägtes und den Bedürfnissen der öffentlichen Haushaltswirtschaft angepasstes Rechnungswesen stellt für alle Beteiligten eine große Herausforderung dar. Der LRH konnte feststellen, dass es den Kreisen überwiegend gelungen ist, die Anforderungen des neuen Haushaltsrechts umzusetzen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass häufig die sog. Prüffertigkeit der zu Beginn der örtlichen Erhebungen vorgelegten Eröffnungsbilanzen nicht gegeben war. Stets hat der LRH bei seinen Feststellungen den Umstand gewürdigt, dass der Umstellungsprozess meist mit „Bordmitteln“ und neben dem Tagesgeschäft umgesetzt werden musste.

Dass sich im Zuge der erstmaligen Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und Anwendung der neuen Rechtsmaterie gewisse Probleme abzeichnen würden, ist von allen Beteiligten erwartet worden. Mit den Erkenntnissen aus der vom LRH frühzeitig durchgeführten Querschnittsprüfung können alle Kommunen, die vor einer Umstellung stehen oder sich im Um-

stellungsprozess befinden, die Erfahrungen aus den geprüften 5 Kreisen nutzen.

Die Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz muss planvoll erfolgen. Zeitmangel und knappe personelle Ressourcen prägten häufig die Arbeitssituation der mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz beauftragten Fachdienste. Zu berücksichtigen ist, dass die ermittelten Wertansätze die Vermögens- und Finanzlage sowie die Ergebnisrechnungen der nächsten Jahre prägen werden.

Wie festgestellt werden musste, versuchten sich einige Kreise in Bilanzpolitik, um ihre tatsächliche Vermögens- und Finanzlage künstlich aufzubessern oder zu verschlechtern. Eine derartige Beeinflussung der offengelegten Finanzsituation ist nach Auffassung des LRH mit einem solidarischen Verhalten innerhalb der kommunalen Familie und mit einer soliden Finanzpolitik unvereinbar. Die Doppik soll einer Generationengerechtigkeit und Nachhaltigkeit öffentlicher Finanzpolitik dienen. Das Verschleiern der finanzwirtschaftlichen Realität ist gerade nicht Aufgabe eines Rechnungswesens. Vielmehr stellt die erste Eröffnungsbilanz einen Finanzstatus nach einer kameralen Epoche dar. Die Entscheidungsträger sind nunmehr aufgefordert die zusätzlich gewonnenen Informationen zu nutzen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die o. a. Regelungen des Innenministeriums mehrfach nicht beachtet wurden. Stattdessen wurden teilweise Verfahren der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre oder steuerrechtliche Vorschriften angewandt, ohne die Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Eine dieser Besonderheiten ist die Tatsache, dass mit der Einführung der Doppik eine Kommune nicht neu gegründet wird. Die Einlage von Vermögensgegenständen zu steuerlichen Teilwerten scheidet daher aus. Im Übrigen standen einige Kreise der Anwendung der Bewertungsregelung nach § 55 GemHVO-Doppik und der dort postulierten Reihenfolge ablehnend gegenüber. Insbesondere die Ermittlung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde als unmöglich oder zu aufwendig betrachtet. Wie die örtlichen Erhebungen ergaben, lagen in den meisten Fällen die Informationen vor, um eine Bewertung nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik durchführen zu können. Erwähnenswert ist die Tatsache, dass 2 Kreise auf Anhieb mühelos die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Infrastrukturvermögens ermitteln konnten. Die anderen Kreise wollten zunächst Erfahrungswerte ansetzen.

Diese Feststellungen sind mehrfach dem Umstand geschuldet, dass für die Bewertung externe Dritte - teilweise aus anderen Bundesländern - eingesetzt wurden. Gleichwohl mussten sich die Kreise diese Bewertungsfehler anrechnen lassen.

Auffällig war die Schwierigkeit der für die Bilanzaufstellung zuständigen Fachdienste, aus den dezentralen Bereichen die notwendigen Informatio-

nen (rechtzeitig) zu erhalten. Diese Verhaltensweise war im Zusammenhang mit dem häufig eng gesetzten und von der Politik vorgegebenen Zeitplan kontraproduktiv und auch verantwortlich für die o. a. fehlende Prüffertigkeit. Der so entstandene Zeitdruck ließ häufig keinen Raum für eine Plausibilitätskontrolle durch den für die Bilanzaufstellung zuständigen Fachdienst. Dass ein internes Kontrollsystem für die Geschäftsprozesse „Buchführung und Bilanzierung“ notwendig sein wird, um eine rechtzeitige Bilanzierung und ordnungsgemäße Rechnungslegung sicherzustellen, erscheint selbstverständlich. Der LRH behält sich vor, die Buchführung und die hierfür gewählte Aufbau- und Ablauforganisation näher zu prüfen, um hieraus besondere Empfehlungen für alle Kommunen ableiten zu können. Aus der Prüfung der Eröffnungsbilanzen kann bereits festgestellt werden, dass

- stets eine ausreichende Dokumentation notwendig ist, aus der die jeweils gewählte Ansatz- oder Bewertungsentscheidung ablesbar ist,
- Nachweise der vorgenommenen Erfassungen und Bewertungen von Vermögensgegenständen und Schulden vorliegen müssen,
- Entscheidungen von eingesetzten Arbeitsgruppen lediglich die Systematik betreffen können, aber keinesfalls Einzelbewertungen von Vermögensgegenständen und Schulden ersetzen sowie
- von externen Dritten oder dezentralen Fachdiensten vorgenommene Bewertungen auf Plausibilität und Rechtmäßigkeit hin zu prüfen sind.

Die Eignung der von den Kreisen eingesetzten Buchführungssoftware war nicht Gegenstand dieser Prüfung.

III. Prüfungsfeststellungen

1. Vorbemerkungen zur Prüfmethode

Die Umstellung des Rechnungswesens hat nicht nur Auswirkungen auf die Kommunen und die dort mit der Buchführung, Bewertung und Bilanzierung beauftragten Mitarbeiter. Auch die Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie der überörtlichen Prüfungsinstanzen müssen sich mit der neuen Materie befassen. Die Ziele, Ansätze sowie Methoden der Prüfung müssen sich daher an den neuen Prüfungsgegenstand anpassen.

Jahresabschlussprüfungen (vgl. § 95 n GO) haben die Aufgabe festzustellen, ob

- der Haushaltsplan eingehalten ist,
- die einzelnen Rechnungsbeträge sachlich und rechnerisch vorschriftsmäßig begründet und belegt worden sind,
- bei den Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sowie bei der Vermögens- und Schuldenverwaltung nach den geltenden Vorschriften verfahren worden ist,
- das Vermögen und die Schulden richtig nachgewiesen worden sind,
- der Anhang zum Jahresabschluss vollständig und richtig ist sowie
- der Lagebericht zum Jahresabschluss vollständig und richtig ist.

Für die Prüfung der Eröffnungsbilanz gelten diese Vorgaben - soweit anwendbar - ebenfalls. Ziel solcher Prüfungen ist es festzustellen, ob das vorgelegte Zahlenwerk die Vermögens- und Finanzlage der Kommune richtig widerspiegelt. Da zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der gesamte Datenbestand nicht vollumfänglich geprüft werden kann, wird der risikoorientierte Prüfungsansatz angewandt. Diese Methodik folgt dem Anspruch, dass risikobehaftete Bereiche intensiver geprüft werden. Prüfgebiete mit geringeren Risiken werden hingegen weniger häufig betrachtet. Dieser Prüfungsansatz setzt voraus, dass eine Risikoanalyse vorgenommen und in der Prüfungsplanung berücksichtigt wird.

Die Prüfungen der vorgelegten Eröffnungsbilanzen konnten nur unter Beachtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes effektiv durchgeführt werden. Unter Berücksichtigung der Prüfungserfahrungen im kameralen Rechnungswesen, der bestehenden Besonderheiten des Umstellungsprozesses und geschätzter Fehlerrisiken sind folgende Prüfbereiche festgelegt worden:

- Übergang von der Kameralistik auf die Doppik,
- Inventar/Inventur,
- Bilanzierung und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden,
- periodengerechte Abgrenzung,
- besondere Bilanzierungs- und Bewertungsfragen.

Um die Prüfungen innerhalb des geplanten Zeitrahmens effektiv durchführen zu können, waren die wesentlichen und risikobehafteten Prüfbereiche vorwiegend zu betrachten. Gleichzeitig musste sichergestellt werden, dass wesentliche Fehler oder Verstöße gegen das Haushaltsrecht aufgedeckt werden. Wesentliche Fehler und Verstöße sind solche, die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung den Aussagewert der Eröffnungsbilanz negativ beeinflussen können.

Mithilfe von Wesentlichkeitsgrenzen wurde sichergestellt, dass sich die Prüfungshandlungen auf bedeutende Sachverhalte konzentrierten, ohne das Prüfungsziel zu gefährden. Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanzen der Kreise betrug die Wesentlichkeitsgrenzen durchschnittlich 470.000 €.

Daneben wurde stichprobenartig die Einhaltung des Haushaltsrechts geprüft. Insbesondere bei großen Datenbeständen (z. B. Forderungen) konnte so eine Prüfungsaussage getroffen werden.

Um sicherzustellen, dass dem Prüfungsteam alle wesentlichen Sachverhalte vorgelegt wurden, ist stets von der Verwaltungsleitung eine Vollständigkeitserklärung abgegeben worden (**Muster vgl. Anlage 1**). Diese Erklärung rundet den risikoorientierten Prüfungsansatz ab.

2. **Übergang von der kameralistischen Haushaltswirtschaft auf die Doppik - es gibt viel zu beachten!**

Die Umstellung auf die doppische Buchführung und die damit verbundene Erstellung der Eröffnungsbilanz stellen generell eine große Herausforderung für die Verwaltung dar. Da lediglich das Rechnungswesensystem ausgetauscht wird, kann die Vergangenheit der jeweiligen Kommune nicht unberücksichtigt bleiben.

Insbesondere die im Umstellungsjahr letztmalig genutzten Instrumente und Buchungsverfahren des kameralen Jahresabschlusses sind im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu würdigen und gegebenenfalls bilanziell zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für Haushaltsausgabereste, Kasseneinnahmereste oder Verwehr- und Vorschusskonten.

Der Übergang von der Kameralistik auf die Doppik betrifft eine Vielzahl von Bilanzpositionen. Die nachfolgenden Ausführungen verweisen daher auch auf weitere Bilanzpositionen und die dort gemachten Prüfungsfeststellungen.

2.1 **Die Einbeziehung von Beständen früherer Verwehr- und Vorschusskonten in das neue System**

Festgestellt wurde, dass mehrfach die Übernahme der Verwehr- und Vorschussbestände nicht vollständig in die Eröffnungsbilanz erfolgt ist. Dies lag insbesondere an noch nicht geklärten Bestandsvorträgen aus Vorjahren.

Auf kameralen Verwehr- und Vorschusskonten wurden bislang im Wesentlichen Einnahmen und Ausgaben vorläufig gebucht, für die eine Zuordnung zu einer Haushaltsstelle noch nicht erfolgen konnte oder erst bei einer endgültigen Abrechnung erfolgen sollte.

Der Ausweis der Bestände der ehemaligen kameralen Verwehrkonten hat in der Eröffnungsbilanz in der Regel unter den Rubriken „Sonstige Verbindlichkeiten“, der Ausweis der Vorschusskonten unter „Sonstige Forderungen“ zu erfolgen.

Die Bestände der Verwehr- und Vorschusskonten sollten im Rahmen des Umstellungsprozesses frühzeitig durch die Verwaltung überprüft werden. Insbesondere Bestände aus Vorjahren, die bislang noch nicht geklärt werden konnten, sollten recherchiert und gegebenenfalls korrigiert werden. Nicht werthaltige Bestände sind zu bereinigen.

2.2 **Keine ungeprüfte Übernahme von kameralen Forderungen (Kasseneinnahmereste)**

Bei den kameralen Einnahmen wird der Unterschied zwischen den Soll-Einnahmen und den Ist-Einnahmen in der Jahresrechnung als Kasseneinnahmerest bezeichnet (§ 44 Nr. 18 GemHVO-Kameral). Es handelt sich

um zum Soll gestellte und teilweise fällige, aber bis zum Abschlusstag noch nicht bezahlte oder darüber hinaus gestundete Einnahmen.

Kasseneinnahmereste stellen für die Eröffnungsbilanz grundsätzlich Forderungen dar.

Vor der Übernahme in die Eröffnungsbilanz sind die Kasseneinnahmereste auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen und gegebenenfalls durch Einzel- oder Pauschalwertberichtigungen zu korrigieren. Durch die Überprüfung im letzten kameralen Haushaltsjahr wird die Übernahme in das doppelte Rechnungswesen vereinfacht und dem Vorsichtsprinzip gem. § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik entsprochen. Die frühzeitige Berücksichtigung des Ausfallrisikos in der Eröffnungsbilanz reduziert etwaige notwendige Wertberichtigungen gem. § 43 Abs. 9 GemHVO-Doppik in späteren Jahren. Dies würde zu einer vermeidbaren Belastung der Ergebnisrechnung führen.

Festgestellt wurde, dass mehrfach eine ausreichende Würdigung des Ausfallrisikos der Kasseneinnahmereste nicht erfolgt ist. Teilweise wurden die Kasseneinnahmereste zwar in Listen erfasst und durch die jeweiligen Fachbereiche bzw. Fachdienste auf ihre Werthaltigkeit überprüft. Eine anschließende Berücksichtigung der Wertkorrekturen in der Eröffnungsbilanz ist aber ausgeblieben. Ein Kreis hat das Ausfallrisiko derart in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt, dass alle bis zu einem frei gewählten Stichtag (30.04.2008) nicht eingegangenen Kasseneinnahmereste als nicht werthaltig eingestuft wurden. Diese wurden dann zu 100 % wertberichtigt und in der Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigt. Eine individuelle Ermittlung des Ausfallrisikos einzelner Forderungsarten/Forderungsbereiche ist nicht erfolgt.

Das Vorsichtsprinzip gem. § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik normiert zwar, dass alle vorhersehbaren Risiken bei der Bewertung der Vermögensgegenstände zu berücksichtigen sind, aber eine pauschale Wertberichtigung in Höhe von 100 % der bis zu einem frei gewählten Stichtag noch offenen Forderungen spiegelt nicht die reale Werthaltigkeit der Forderungen wider.

Bei einigen Fällen wurden auch negative Kasseneinnahmereste vorgetragen. Bei negativen Kasseneinnahmeresten sind die Ist-Einnahmen höher als die entsprechenden Soll-Stellungen. Dieser Sachverhalt kann ausnahmsweise durch eine Überzahlung oder durch eine Absetzung bei der Sollstellung entstehen.

Solche Überzahlungen könnten unter Umständen in der Eröffnungsbilanz als „Sonstige Verbindlichkeit“ ausgewiesen werden. Zu klären ist, ob auf die eingegangenen Einzahlungen ein Anspruch besteht. Sollte dies nicht der Fall sein bzw. kurzfristig nicht geklärt werden können, ist eine „Sonstige Verbindlichkeit“ einzubuchen. Negative Kasseneinnahmereste führen jedoch nicht zu einer Reduzierung des ermittelten Forderungsbestandes.

2.3 **Die periodengerechte Abgrenzung gilt bereits für die Eröffnungsbilanz**

Häufig erfolgte keine periodengerechte Abgrenzung für die Eröffnungsbilanz. So wurden Zahlungseingänge Anfang des ersten doppelischen Jahres für Sachverhalte aus dem kameralen Vorjahr als Erträge und Auszahlungen für Rechnungen aus dem alten kameralen Vorjahr als Aufwand im ersten doppelischen Jahr gebucht. Dies führt dazu, dass die Ergebnisrechnung nicht periodengerecht dargestellt wird und ein späterer Periodenvergleich zu fehlerhaften Aussagen führen kann.

Das Innenministerium führt in seinen Erläuterungen (Exkurs) zu § 54 GemHVO-Doppik aus, dass in der Ergebnisrechnung des ersten Haushaltsjahres mit einer Buchführung nach den Grundsätzen der Doppik sämtliche Aufwendungen und Erträge periodengerecht abzubilden sind. Darüber hinaus gelten für die Eröffnungsbilanz, soweit in den §§ 54 bis 56 GemHVO-Doppik nicht Abweichendes geregelt ist, die Vorschriften der Abschnitte VIII und IX der GemHVO-Doppik. Abschnitt IX beinhaltet u. a. die Vorschriften der Rechnungsabgrenzungsposten und insoweit klare Hinweise für den Umgang mit der periodengerechten Abgrenzung.

Der periodengerechte Übergang von der Kameralistik auf die Doppik führt dazu, Sachverhalte des letzten kameralen Haushaltsjahres, die zahlungswirksam noch nicht abgewickelt sind, zu erfassen. Diese antizipative Rechnungsabgrenzung, d. h. der Zahlungsvorgang liegt nach dem Eröffnungsbilanzstichtag, sind als Verbindlichkeiten oder Forderungen in der Bilanz auszuweisen.

So sind Leistungen, die im letzten kameralen Haushaltsjahr erbracht (z. B. Reinigung der Büroräume) aber bis zum Jahreswechsel noch nicht bezahlt worden sind, als Verbindlichkeit zu passivieren. Zahlungsaufforderungen, für die keine Soll-Stellung im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt ist und deren Zahlung erst im doppelischen Haushaltsjahr eingeht, stellen Forderungen dar.

Während der Umstellungsphase sollten die Fachbereiche und Fachdienste frühzeitig auf die notwendige periodengerechte Abgrenzung hingewiesen werden. Klare Buchungsregeln sollten erarbeitet werden. Eine Kreisverwaltung hat beispielsweise Sammelkonten eingerichtet, auf denen die betroffenen Sachverhalte aus Vorjahren als Forderungen oder Verbindlichkeiten eingebucht wurden. Eine periodenfremde Belastung der Ergebnisrechnung wurde damit vermieden.

Neben den antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten gibt es andererseits auch die transitorischen Abgrenzungen, d. h. der Zahlungsvorgang liegt vor dem Eröffnungsbilanzstichtag. Diese Zahlungsvorgänge werden über die Aktive Rechnungsabgrenzung (Auszahlung) bzw. über die Passive Rechnungsabgrenzung (Einzahlung) abgebildet. Anschließend werden

im ersten doppelbuchhalterischen Haushaltsjahr die Aufwendungen oder Erträge periodengerecht generiert und die transitorischen Abgrenzungen aufgelöst.

Insbesondere die Auszahlungen, die Ende des letzten Haushaltsjahres mit einer kameralen Buchführung geleistet worden sind, sind im Rahmen der Doppikeinführung zu erfassen. Hierunter fallen mindestens die Beamtengehälter und die Sozialhilfezahlungen. Diese Zahlungen sind in der Regel bereits im Dezember zu leisten und buchungstechnisch zu erfassen. Im Zuge der Querschnittsprüfung sind 2 Lösungsansätze vorgefunden worden:

- Die Auszahlungsanordnung wurde im Dezember 2007 für das neue doppelbuchhalterische Rechnungswesen 2008 generiert (per Aufwand an Bank). Nach geleisteter Auszahlung wurde die Anordnung storniert und im Januar die korrekte Aufwandsbuchung gegen den dann gebildeten Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorgenommen.
- Im Dezember 2007 wurde parallel zur Kameralistik ein doppelbuchhalterisches Rechnungswesen installiert und in diesem System eine Auszahlungsanordnung gebucht.

Beide doppelbuchhalterischen Buchungsansätze sind unter Berücksichtigung der besonderen Umstellungssystematik akzeptabel. Der LRH macht darauf aufmerksam, dass bei einer parallelen Nutzung der Doppik schon im Jahr vor der Umstellung zusätzlich auch ein entsprechender doppelbuchhalterischer Jahresabschluss zu erstellen ist.

Dies wurde bei einem Kreis übersehen, sodass es zu erheblichen Differenzen gekommen ist. Ein Abgleich der Tagesabschlüsse mit den Kontogegenbüchern hat zu Abweichungen von 7 Mio. € geführt. Die anschließenden Aufklärungsarbeiten sind umfangreich und schwierig. Darüber hinaus war eine periodengerechte Abgrenzung aufgrund der aufgetretenen Abweichungen nur bedingt möglich.

Alternativ wäre auch eine Erfassung der betroffenen Sachverhalte im kameralen System über Vorschusskonten vorstellbar und empfehlenswert. Hierdurch würde lediglich ein Rechnungssystem betroffen und die Kassendokumentation sowie der Kassenabschluss wären transparent und einheitlich.

2.4 **Übertragene Haushaltsermächtigungen dürfen nicht in Vergessenheit geraten**

Die geprüften Kreise haben entweder auf Haushaltsausgaberechte im Verwaltungshaushalt verzichtet oder diese nur im geringen Umfang gebildet. Sie folgten damit der Empfehlung des Innenministeriums (vgl. Erläuterungen zu § 54 GemHVO-Doppik).

Die im letzten kameralen Haushaltsjahr im Verwaltungshaushalt gebildeten Haushaltsausgabereste werden im Rahmen einer Planfortschreibung in der Ergebnisrechnung des ersten doppelischen Haushaltes berücksichtigt, soweit die Leistungen noch nicht erbracht und eine entsprechende Berücksichtigung nicht als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz erfolgt ist.

Bei der Bildung von Haushaltsausgaberesten ist zu berücksichtigen, dass nach den Erläuterungen zu § 23 GemHVO-Doppik Aufwendungen grundsätzlich nur übertragen werden dürfen, soweit nach den Planungen des Folgejahres ein entsprechender Überschuss erwartet wird oder eine rechtliche Verpflichtung bereits eingegangen wurde. Diese Regelung ist schon bei der Erstellung des letzten kameralen Jahresabschlusses zu berücksichtigen.

Die vorgefundenen Haushaltsausgabereste erfüllten die rechtlichen Voraussetzungen. Lediglich die nach § 54 Abs. 5 i. V. m. § 51 Abs. 3 Ziffer 4 GemHVO-Doppik vorgeschriebene Anlage war überwiegend nicht vorhanden. Die Ausführungsanweisung zur GemHVO-Doppik sieht hierfür ein verbindliches Muster vor. Diese Anlage beinhaltet wichtige Hinweise und Begründungen der Planfortschreibung, die für die Selbstverwaltungsgremien von Interesse sind.

3. **Erstmalige Erfassung des Vermögens und der Schulden - Erleichterungen durch den Ordnungsgeber und besondere Herausforderungen**

3.1 **Inventur und Inventar**

Der Umstieg auf das neue Rechnungswesen ist stets mit einer Aufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden zum Stichtag der Eröffnungsbilanz verbunden. Die Daten dieser Inventur dienen der Erstellung des Inventars (dem Verzeichnis der Vermögensgegenstände und der Schulden) sowie der Eröffnungsbilanz.

Anders als bei der erstmaligen Inventur im Zuge der Gründung einer privatrechtlichen Handelsgesellschaft stehen die Kommunen vor der Aufgabe, ihr finanzrelevantes Verhalten in der Vergangenheit zu beleuchten. Dies wird notwendig, da mit der Umstellung des Rechnungswesens keinesfalls eine Neugründung der Kommune verbunden ist. Daher sind auch finanzwirksame Vorgänge aus der kameralistischen Buchführung für die Eröffnungsbilanz von Interesse. Diese Aufgabe stellt die Kommunen insbesondere bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden vor bestimmte Herausforderungen (vgl. III/Tz. 4). Aus diesem Grund hat der Ordnungsgeber den bilanzierenden Kommunen Erleichterungen bei der erstmaligen Vermögenserfassung und -bewertung zur Verfügung gestellt. Wie der LRH bei der Prüfung feststellen musste, waren diese Regelungen teilweise nicht bekannt. Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit folgend sollten die Kommunen diese Erleichterungen in Anspruch nehmen.

In seinen Hinweisen zur Umstellung auf eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung in den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik hat das Innenministerium folgende Ausführungen zur Erstellung der Eröffnungsbilanz gemacht (Ziffer 21):

„Die Erstellung einer Eröffnungsbilanz stellt für die gesamte Verwaltung eine besondere Herausforderung dar. Vor diesem Hintergrund wird nachdrücklich empfohlen, die Erleichterungen der GemHVO-Doppik für die Erstellung der Eröffnungsbilanz in Anspruch zu nehmen.

1. *Verzicht auf die Bildung von Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und für Überstunden (§ 24 GemHVO-Doppik).*
2. *Regelungen zur Vereinfachung der Inventur nach § 38 GemHVO-Doppik.*
3. *Regelungen zur erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz nach § 55 GemHVO-Doppik, wobei § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik nur unter der dort genannten Voraussetzung Anwendung finden kann.*
4. *Für die Erfassung und Bewertung von Kreisstraßen können aufschlussreiche Unterlagen vom Landesbetrieb Straßenbau und Verkehr zu Verfügung gestellt werden.*

5. Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind die vom Land nach § 21 Abs. 1 des Gesetzes zur Ausführung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (AGKHG) vom 12.12.1986 (GVOBl. Schl.-H. S. 302) bereitgestellten Zuweisungen zur Krankenhausfinanzierung an die Kreise und kreisfreien Städte, die diese an die Krankenhäuser weiterleiten, nicht zu passivieren und die von den Kreisen und kreisfreien Städten aus diesen Mitteln an die Krankenhäuser gezahlten Zuschüsse und Zuweisungen nicht als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren.“

Den Rechnungsprüfungsämtern wird empfohlen, die Inventur sowie die Vorbereitungen hierzu (z. B. Erstellung von verbindlichen Inventurrichtlinien) zeitnah und begleitend zu prüfen. Hierdurch werden Mehrkosten durch eventuell später notwendigen Korrekturbedarf vermieden. Gleichzeitig werden Grundsatzentscheidungen zu Beginn der Doppikeinführung und nicht erst in einer nachgelagerten Prüfung erörtert. Die späteren Erhebungen können dann zügig und ohne Unterbrechungen durchgeführt werden. Da eine Begleitung der erstmaligen Erfassung und Bewertung durch die RPÄ nicht erfolgte, konnten die Informationen aus den Inventuren nur retrograd überprüft werden.

Das nach § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik notwendige Inventar, also die Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden, lag zu Beginn der jeweiligen örtlichen Erhebungen bei keinem der Kreise vor. Dies ist auch ein Beleg dafür, dass der Zeitaufwand für die erstmalige Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens sowie der Schulden oftmals unterschätzt wird. Abhängig von der Verwaltungsgröße ist erfahrungsgemäß ein Zeitraum von bis zu 2 Jahren notwendig, um die geforderten Daten zusammenzustellen. Aus dem Inventar sind schon frühzeitig Informationen für die Eröffnungsbilanz zu entnehmen und Unplausibilitäten erkennbar.

Im Sinne einer zeitnahen Erstellung der Eröffnungsbilanz nach Übergang auf das doppelte Rechnungswesen sei schließlich darauf hingewiesen, dass § 56 GemHVO-Doppik innerhalb von 4 Jahren eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zulässt bzw. fordert, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ein entsprechender Korrekturbedarf ergibt.

3.2 **Vollständigkeitserklärung**

Die Prüfung einer Eröffnungsbilanz erfasst nicht lückenlos sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden. Vielmehr ist anhand von Stichproben festzustellen, ob die richtige Erfassungs- und Bewertungssystematik gewählt wurde. Gleichzeitig ist es unmöglich, dass die Prüfer über den gleichen Informationsstand verfügen wie die mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz betrauten Mitarbeiter der Verwaltung. Um dieses Defizit auszugleichen, bediente sich das Prüfungsteam sog. Vollständigkeitserklärungen. Diese wurden von der Landrätin und den Landräten unterzeichnet. Damit soll sichergestellt werden, dass den Prüfern alle für die Darstellung

der Vermögens- und Finanzlage maßgeblichen Sachverhalte vorgelegt wurden. Gleichzeitig wird die Verwaltungsleitung in die Erstellung der Eröffnungsbilanz eingebunden. Ein Muster der Vollständigkeitserklärung liegt als **Anlage 1** bei.

3.3 Vereinfachungsverfahren

Durch die Prüfung wurde deutlich, dass vom Verordnungsgeber eingeräumte Vereinfachungsverfahren bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz nicht hinreichend bekannt waren. Der LRH rückt daher 2 wesentliche Erleichterungen in den Fokus.

3.3.1 Festwerte

Gemäß § 37 Abs. 2 GemHVO-Doppik können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist. Darüber hinaus darf der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen.

Von der Möglichkeit, abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung eine Festbewertung vorzunehmen, wurde zweckmäßigerweise für Büroarbeitsplätze oder für Klassenzimmerausstattungen der in Trägerschaft der Kreise stehenden Schulen Gebrauch gemacht.

Beim Festwertverfahren wird unterstellt, dass die Abgänge und die Abschreibungen durch Zugänge in der gleichen Periode annähernd ausgeglichen sind. Somit fließen Ersatzbeschaffungen aufwandswirksam in die Ergebnisrechnung. Festwerte bezwecken eine Vereinfachung der Inventur und der Bewertung.

Die Bildung eines Festwertes setzt zunächst eine Inventur voraus sowie die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Bei den vorgefundenen Festbewertungen wurde keine körperliche Inventur vorgenommen. Stattdessen wurden ein durchschnittlicher Büroarbeitsplatz und die „normale“ Ausstattung eines Klassenzimmers definiert und mit der Anzahl an Räumen multipliziert.

§ 38 GemHVO-Doppik sieht Inventurvereinfachungen in der Form vor, dass auf eine vollständige körperliche Erfassung der Vermögensgegenstände verzichtet werden kann, wenn deren Bestand mithilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt wird. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

In der Literatur besteht Einigkeit darüber, dass als anerkannte mathematisch-statistische Methode insbesondere die Zufallsstichprobe in Betracht kommt. Mit der Stichprobeninventur müssen die Grundsätze der Vollständigkeit, der Richtigkeit, der Einzelerfassung und der Nachprüfbarkeit gewährleistet sein. Eine reine Definition am „grünen Tisch“ ohne eine ausreichende Stichprobe ist keine ausreichende Inventurgrundlage, die den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht.

Die Bildung eines Festwertes kann in der Regel erst erfolgen, wenn sich der Bestand nahezu auf die einzelnen Anschaffungsjahre der Nutzungsdauer verteilt (homogene Altersstruktur). Die Bewertung des Festwertes hat vorrangig mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfolgen. Hierbei wird die bisherige Abnutzung durch pauschale Abschläge berücksichtigt. In der Praxis werden 40 bis 50 % der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt.¹

Die Festwertbildung ist nur zulässig, wenn der Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist. Nach der einschlägigen Literatur wird ein Festwert in Höhe von 5 % der Bilanzsumme noch als nachrangig angesehen.² Die im Rahmen der Querschnittsprüfung angetroffenen Festwertbewertungen lagen weit unter 1 % der Bilanzsumme.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass gem. § 51 Abs. 1 GemHVO-Doppik die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsregeln im Anhang anzugeben und so zu erläutern sind, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Wegen der Besonderheit des öffentlichen Haushaltsrechts müssen Ersatzbeschaffungen (über 150 €) im Finanzplan veranschlagt werden und gehen in das Anlagevermögen ein. Somit fließen in Höhe der Ersatzbeschaffungen Abschreibungen aufwandswirksam in die Ergebnisrechnung, um den Festwert konstant zu halten.

3.3.2 **Sonstige Rückstellungen (u. a. für Urlaubsansprüche)**

Nach § 24 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen für bestimmte Sachverhalte zu bilden. Darüber hinaus dürfen sonstige Rückstellungen nur dann gebildet werden, soweit sie durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind (z. B. HGB, EStG).

In einem Fall wurde im Entwurf der Eröffnungsbilanz das Wahlrecht genutzt, um die Verpflichtungen aus nicht genommenem Urlaub sowie gewisse Zeitguthaben der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in der Bilanz auszuweisen (vgl. § 249 HGB und Erläuterungen des Innenministeriums zu § 24 GemHVO-Doppik). Zwischenzeitlich verfolgt der Kreis diese Bilanzierungspraxis nicht mehr. Der LRH hat während der Prüfung darauf hingewiesen, dass die Darstellung solcher Rückstellungen mit einem erhebli-

¹ ADS, Randziffer 101 zu § 240 HGB.

² ADS, Randziffer 80 zu § 240 HGB.

chen Aufwand verbunden ist. Allein die jährlichen Datenerhebungen sowie der notwendige Buchungsaufwand aus Zuführung und Auflösung stehen in keinem Verhältnis zum Aussagegewinn.

Durch diese Regelung hat der Ordnungsgeber den Kommunen eine gewisse Erleichterung an die Hand gegeben. Es liegt ausschließlich in der Entscheidungsmacht der bilanzierenden Kommune, ob sie weitere Rückstellungen bildet, sofern diese rechtlich zugelassen sind und die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Dieser Gestaltungsspielraum sollte nicht bilanzpolitisch genutzt werden. Daher sollten die sonstigen Rückstellungen lediglich dann dotiert werden, wenn ansonsten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage nur verzerrt abzubilden wäre.

3.4 **Eigenkapital - eine Differenzgröße mit Aussagekraft**

Das Ergebnis der durchgeführten Inventur wird im Inventar abgebildet. Dieses bildet die Grundlage für die Erstellung der Eröffnungsbilanz und enthält eine Gegenüberstellung aller erfassten und bewerteten Vermögensgegenstände sowie der Schulden. Das Eigenkapital stellt in der Bilanz eine Residualgröße dar und ergibt sich aus den Vermögenswerten abzüglich der Schulden.

Die Aufteilung des Eigenkapitals folgt der Gliederung nach § 48 Abs. 2 Nr. 1 und § 54 Abs. 3 GemHVO-Doppik:

- 1.1 Allgemeine Rücklage
- 1.2 Sonderrücklage
- 1.3 Ergebnisrücklage
- 1.4 vorgetragener Jahresfehlbetrag
- 1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

3.4.1 **Kamerale Fehlbeträge aus Vorjahren**

In der Praxis bereitet häufig die Abbildung kameraler Fehlbeträge aus Vorjahren Schwierigkeiten. Ursächlich hierfür könnten Fehlinterpretationen der Erläuterungen zu den §§ 48 und 54 GemHVO-Doppik gewesen sein. So sind die Unterpositionen des Eigenkapitals „Vorgetragener Jahresfehlbetrag“ sowie „Jahresfehlbetrag“ als Minusbeträge darzustellen. Da nach § 54 Abs. 4 GemHVO-Doppik Fehlbeträge aus Vorjahren unter 1.5 zu erfassen sind, wurde die Frage aufgeworfen, ob das Eigenkapital um diesen Betrag zu kürzen sei.

Zu beachten ist, dass das Eigenkapital eine Residualgröße aus Vermögen und Schulden darstellt und sich aus den unter III/Tz. 3.4 aufgelisteten 5 Komponenten zusammensetzt. Veränderungen innerhalb dieser Komponenten können daher die Höhe des Eigenkapitals insgesamt nicht verändern. Eine Berücksichtigung von kamerale Fehlbeträgen aus Vorjahren wirkt sich auf die Darstellung des Eigenkapitals folgendermaßen aus:

Beispiel: Inventurergebnisse

Vermögen	200,00	
./ . Schulden	<u>100,00</u>	kameraler Fehlbetrag aus Vorjahren 50
Eigenkapital	100,00	

Eröffnungsbilanz			
Vermögen	200,00	1.1 Allgemeine Rücklage	130,43
		1.3 Ergebnismrücklage	19,57
		1.5 Jahresfehlbetrag	<u>- 50,00</u>
			100,00
		Schulden	100,00
	200,00		200,00

Die Aufteilung des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz erfolgt unter Beachtung von § 54 Abs. 3 GemHVO-Doppik. Danach beträgt die Ergebnismrücklage 15 % der Allgemeinen Rücklage. Keinesfalls wird durch die Berücksichtigung der kameralen Fehlbeträge die Ergebnismrücklage „künstlich“ erhöht. Vielmehr wird in dem Sonderfall der Berücksichtigung eines kameralen Fehlbetrags aus dem Vorjahr aus Transparenzgründen das im Jahr zuvor bestehende Eigenkapital (im o. a. Beispiel: 150) abzüglich des im vergangenen Jahr entstandenen Verlusts (im Beispiel: 50) abgebildet. Die wertmäßige Höhe des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz muss dem Wert entsprechen, den die Inventur ergeben hat (also $130,43 + 19,57 - 50 = 100$).

3.4.2 **Korrektur der kameralen Jahresfehlbeträge - Vermeidung von Doppelbelastungen**

Die Einführung der Doppik stellt bei den Kommunen einen Systemwechsel im Rechnungswesen dar. Keineswegs wird die Kommune neu gegründet. Daher sind die haushaltswirtschaftliche Vergangenheit und insbesondere das letzte kamerale Haushaltsjahr für die Eröffnungsbilanz von Bedeutung. Von Interesse sind - nach schleswig-holsteinischem Recht - daher auch kamerale Fehlbeträge aus Vorjahren. Gleichwohl ist beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik (vgl. III/Tz. 2) darauf zu achten, dass gleiche Sachverhalte nicht doppelt ausgewiesen werden. Nach Vorgabe des Verordnungsgebers sollen die Kommunen im letzten kameralen Jahr möglichst keine bzw. geringe Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt bilden. Ebenso ist zu berücksichtigen, dass Aufwendungen nur übertragen werden dürfen, sofern im Folgejahr ein Überschuss erwartet wird oder eine rechtliche Verpflichtung bereits besteht (vgl. Erläuterungen zu § 23 GemHVO-Doppik). Besteht eine solche Verpflichtung (z. B. durch Auftragserteilung) und ist die Leistung durch den Auftragnehmer noch nicht erfolgt, sollte der zu übertragende Jahresfehlbetrag bereinigt werden. Nur so lässt sich eine zukünftige Doppelbelastung vermeiden. Der Verord-

nungsgeber hat dies erkannt und in die Verordnung zur Änderung der GemHVO-Doppik aufgenommen.

Haushaltsreste als Bestandteile des kameralen Jahresfehlbetrags im Verwaltungshaushalt, die in der Bilanz als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen werden, erfahren keinen Abzug. Diese Verbindlichkeiten werden durch Auszahlungen getilgt, die die Ergebnisrechnung nicht belasten. Eine Schmälerung des Eigenkapitals erfolgt nicht. Wie unter III/Tz. 3.4.1 erläutert, führt dies nicht zu einer Doppelbelastung auf der Passivseite.

Um Doppelbelastungen durch die zu berücksichtigenden Aktiven Rechnungsabgrenzungen zu vermeiden, hat das Innenministerium die Erläuterungen zu § 54 GemHVO-Doppik erweitert (vgl. hierzu auch III/Tz. 2.3).

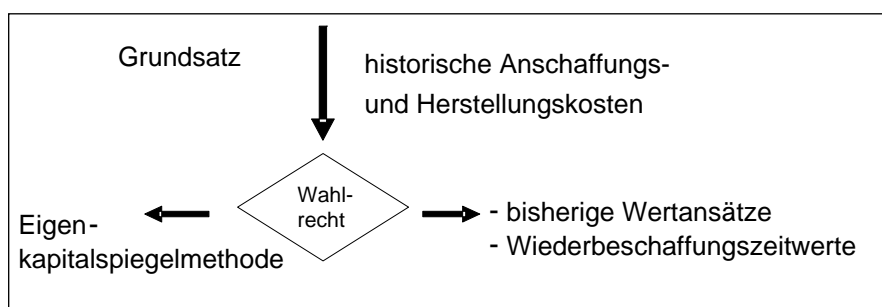
4. Besonderheiten des öffentlichen Haushaltsrechts

Der Übergang von der Kameralistik auf das neue Rechnungswesen ist davon geprägt, Informationen aus dem bisherigen Rechnungswesen zu verarbeiten. Damit bleiben kamerale „Spurenelemente“ prägend für die kommunale Doppik und sind bei der erstmaligen Eröffnungsbilanz besonders zu würdigen. Die Hinweise in der GO sowie in der GemHVO-Doppik auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind insbesondere für Angehörige sog. freier Berufe hilfreich, die die Kommunen beraten. Gleichwohl sind die Besonderheiten des öffentlichen Haushaltsrechts sowie die Vorschriften der GemHVO-Doppik zu beachten. Dabei muss berücksichtigt werden, dass bei einer bestehenden Gebietskörperschaft „lediglich“ das Rechnungswesen ausgetauscht wird. Keinesfalls wird eine Kommune durch die Einführung der Doppik neu gegründet. Diese Erkenntnis hat Auswirkungen auf die Bilanzierung dem Grunde nach sowie auf die Bewertung. Da beispielsweise die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände schon vor der Umstellung im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune standen, scheidet eine Bewertung als „nach steuerlichen Teilwerten eingelegetes Betriebsvermögen“ aus.

Die Prüfungserkenntnisse aus der durchgeführten Querschnittsprüfung haben gezeigt, dass diese Grundsätze nicht immer beachtet wurden. Daher werden nachstehend die besonderen Regelungen des Haushaltsrechts hierzu dargelegt.

4.1 Erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz

Nach der GemHVO-Doppik gibt es verschiedene Wertbegriffe und Wahlmöglichkeiten, um Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz einer Kommune aufzunehmen und bewerten zu können:



Die GemHVO-Doppik sieht für die erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz eine gewisse Reihenfolge vor, die nachstehend erläutert wird.

Die geprüften Kreise haben von der Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, bisherige Wertansätze bzw. Wiederbeschaffungszeitwerte aus der Kameralistik zu übernehmen.

Zur Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode vgl. III/Tz. 5.5.1.

4.1.1 **Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Zunächst sind die Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten unter Berücksichtigung des bisherigen Ressourcenverbrauchs zu bewerten (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Diese Vorschrift wiederholt für Eröffnungsbilanzen das bereits in § 41 Abs. 1 GemHVO-Doppik kodifizierte Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip.

Sollten die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ermittelt werden können, so ist nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik die Bewertung nach Erfahrungswerten zulässig (vgl. III/Tz. 4.1.2).

Wie die Prüfung ergab, war es bis auf wenige Ausnahmen möglich, die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus den bestehenden Unterlagen heraus zu ermitteln. Hierzu wurden z. B. Haushaltsrechnungen, Schlussverwendungsnachweise, Rechnungen, Vermerke und Prüfungsmitteilungen gesichtet und ausgewertet. Die bilanzierenden Kommunen haben hierbei zu berücksichtigen, dass sie für den Kernhaushalt grundsätzlich nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Als Anschaffungs- und Herstellungskosten gelten daher regelmäßig die ausgewiesenen Bruttobeträge. Gleichwohl sind in Anspruch genommene Skonti abzusetzen.

4.1.2 **Erfahrungswerte**

Der Ordnungsgeber knüpft an die Bewertung zu Erfahrungswerten 2 Bedingungen, von denen eine erfüllt sein muss:

- Die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten können nicht ermittelt werden.
- Die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten können nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden.

In der Bewertungs- und Prüfungspraxis ist insbesondere die Frage zu klären, wie hoch der Ermittlungsaufwand sein muss, damit dieser als unverhältnismäßig einzustufen ist. Dies sollte bereits im Zuge der Inventurarbeiten erfolgen und mit dem Prüfungsamt abgestimmt werden (vorgezogene Prüfungshandlungen). Aus Sicht des LRH erscheint das Argument „Zeitmangel“ nicht ausreichend, trotz vorliegender Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Erfahrungswerte zurückzugreifen. Vielmehr ist darauf abzustellen, dass der notwendige Ressourcenverbrauch zur Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten im Verhältnis zum darzustellenden Bilanzwert stehen muss. Da die Erfassung und Bewertung stets Personalkosten verursacht, müsste das Verhältnis zwischen Ressourcenverbrauch und Bilanzposition unverhältnismäßig sein.

Die Prüfungserkenntnisse belegen, dass zu leichtfertig auf die Erfahrungswerte zurückgegriffen wurde. Zur vorgefundenen Anwendung des

§ 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik im Zuge der Bewertung wird auf die Ausführungen zu den einzelnen Bilanzpositionen (insbesondere Straßen-, Gebäude- und Grundstücksbewertungen) verwiesen.

Zur handwerklichen Umsetzung der notwendigen Rückindizierung vgl. III/Tz. 4.3.3.

4.2 **Historische Währungen**

Die Vorgaben des neuen kommunalen Haushaltsrechts verpflichten, die Vermögensgegenstände sowie Schulden zu historischen Werten zu erfassen. Dass die Aufnahme solcher Werte im Rahmen der Erstinventur mit ausreichender Sorgfalt und Nachvollziehbarkeit durchzuführen ist, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Gleichwohl sind in einigen Fällen Vermögensgegenstände und Positionen der Passivseite (z. B. Sonderposten) mit den DM-Werten aufgenommen und bilanziert worden.

Es wird daher empfohlen, die Inventurdaten nebst Zähllisten und weiteren Unterlagen auf Plausibilität hin zu untersuchen. Ohne Korrektur auf die Währungseinheit „€“ kommt es fast zu einer Verdoppelung des jeweiligen Bilanzansatzes.

4.3 **Mit Statistik lässt sich alles beschreiben**

Soweit Erfahrungswerte nicht aus vergleichbaren Vorgängen ableitbar sind, die in zeitlicher Nähe stattfanden und mit tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungswerten belegt sind, kommt eine Rückindizierung in Betracht. Der Rückgriff auf Erfahrungswerte gem. § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik erfordert Rückrechnungen von aktuellen Werten auf die Preisverhältnisse zurückliegender Zeitpunkte. Die Aufzeichnungen über die preislichen Veränderungen im Zeitablauf stellen hierfür das notwendige Hilfsmittel dar. Zur Sicherstellung der nötigen Objektivität sind - nach den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik - amtliche Statistiken zugrunde zu legen.

4.3.1 **Soweit möglich landesspezifische Statistiken verwenden**

Unterlagen über Grundstücksgeschäfte, die in den letzten Jahrzehnten abgewickelt worden sind, liegen bei gut geführten Verwaltungen im Regelfall noch vor. In diesen Fällen lassen sich die tatsächlichen Anschaffungskosten inkl. der Nebenkosten (Vermessungs-, Notar- und Grundbuchkosten) genau ermitteln. Problematisch wird es, wenn der Zeitpunkt des Grunderwerbs länger zurückliegt. Für diese Fälle bestimmt § 55 Abs. 2 Satz 4 GemHVO-Doppik, dass bei Grundstücken, die vor 1975 angeschafft worden sind, die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt werden können.

Der Innovationsring hat in seinen Handlungsempfehlungen Indexreihen für die notwendigen Rückindizierungen herausgegeben. Die Reihe für Grundstücke wurde offenbar mehrmals überarbeitet, sodass im Rahmen der Prüfung unterschiedlichste Werte angetroffen wurden.

Recherchen des LRH ergaben, dass bei Erstellung der Handlungsempfehlungen für Schleswig-Holstein offenbar weitgehend auf die damals schon vorhandenen Empfehlungen aus Rheinland-Pfalz aufgebaut worden ist. In den ersten Fassungen der Handlungsempfehlungen für Schleswig-Holstein wurden für die Grundstückswerte die Preisentwicklungen in Rheinland-Pfalz angesetzt (Kaufwerte für Bauland des Statistischen Landesamtes Rheinland-Pfalz). Zwischenzeitlich beinhaltete die Indexreihe auch Werte aus einer Bundesstatistik (Kaufwerte Bauland - früheres Bundesgebiet). Hierbei heben die überdurchschnittlichen Grundstückspreise aus dem süddeutschen Raum die Bundeswerte auf ein höheres Niveau. Erst Ende 2007 entschloss sich der Innovationsring, schleswig-holsteinische Gegebenheiten zu berücksichtigen, da die Bundeswerte nach 2000 zu stark in die Höhe schnellten. Basis der neuen Zahlenreihe stellte der Bericht des Statistikamts Nord (M I 6 - j /06 s) dar, aus dem sich für das Jahr 1975 ein Indexwert von 26,7 (Basis = 2000) errechnen lässt.

Um zusätzliche Fehlerquellen weitgehend auszuschließen, sollten die Kommunen unmittelbar auf die geltenden amtlichen Statistiken (www.statistik-nord.de) zurückgreifen.

4.3.2 **Unterschiedliche Preisentwicklungen bei Büro-, Betriebsgebäuden und Straßen**

Im Rahmen seiner Prüfung stieß der LRH auf Bewertungen für Schul- oder Verwaltungsgebäude, die auf Grundlage der Indexreihe des Innovationsrings für „sonstige Bauwerke“ vorgenommen wurden. Neben einer veröffentlichten Reihe für „Wohngebäude“ fanden sich dort keine weiteren Indexreihen, die aus Sicht der geprüften Stellen ansatzweise sachgerecht erschienen. Nach der Quellenangabe wurden für die „sonstigen Bauwerke“ die Preise für den Straßenbau zugrunde gelegt.

Eine einheitliche Indexreihe für Büro-, Betriebsgebäude, Straßen und Brücken als „sonstige Bauwerke“ setzt jedoch voraus, dass die preislichen Veränderungen gleichmäßig verliefen oder aber die Abweichungen so geringfügig ausfielen, dass sie vernachlässigbar sind.

Die verwendete Indexreihe hat ihren Ursprung in der Fachserie 17 Reihe 4 des Statistischen Bundesamtes (Preisindizes für die Bauwirtschaft - Stand: November 2006). Ein Auszug aus dieser Statistik verdeutlicht die signifikanten Unterschiede der Bauwerke:

Jahr	Bürogebäude	Betriebsgebäude	Straßenbau	Brücken
1960	18,6	19,1	33,7	25,5
1970	31,7	32,6	43,3	40,5
1980	59,0	59,5	75,9	69,9
1990	80,7	81,3	88,2	87,9
2000	100,0	100,0	100,0	100,0

(Basisjahr 2000 = 100)

Im Vergleich zum Straßenbau weisen die Büro- und Betriebsgebäude tendenziell geringere Preisniveaustände auf (teilweise von bis zu 16 Prozentpunkten - vgl. 1980).

Indem die Kommunen für ihre Verwaltungs- und Schulgebäude die Indexreihe für den Straßenbau zugrunde legten, stellten sich Höherbewertungen für einzelne Gebäude von bis zu 80 % ein (für das Jahr 1960 = $[33,7 - 18,6]/18,6$).

Auch für Bauwerke gilt die dringende Empfehlung, direkt auf amtliche Statistiken zurückzugreifen. Hierbei sind die Indexreihen auszuwählen, die den jeweiligen Bauwerken entsprechen. Verwaltungsgebäude sind demnach den Bürogebäuden und Schulgebäude, Rettungswachen etc. den Betriebsgebäuden zuzuordnen. Auch für Ortskanäle gibt es eine eigenständige Indexreihe der o. g. Bundesstatistik (www.destatis.de).

4.3.3 Der einfache Dreisatz führt zum Ergebnis

Insbesondere bei den Gebäudebewertungen erscheint es hilfreich, wenn das Basisjahr der Statistik das Jahr 2000 ist. Bei der Wertermittlung nach dem baurechtlichen Sachwertverfahren werden nämlich die Normalherstellungskosten 2000 (= Baupreise 2000) angelegt. Da in diesem Fall das Ausgangsjahr dem Basisjahr entspricht, kann der Indexwert ausgedrückt in Prozent unverändert übernommen werden.

Eine erhöhte Aufmerksamkeit ist jedoch geboten, wenn Ausgangsjahr und Basisjahr der Statistik nicht übereinstimmen.

Durch Preissteigerungen ausgelöst werden die Statistiken lfd. angepasst und fortgeführt. Die neueren amtlichen Statistiken der Fachserie 17 Reihe 4 (Preisindizes für die Bauwirtschaft) weisen als Basisjahr nunmehr das Jahr 2005 aus. Daher haben sich auch die Tabellenwerte in den einzelnen Jahren verändert. Damit haben sich aber nicht - im Gegensatz zu vereinzelt bereits artikulierten Befürchtungen im Laufe der Prüfung - die Preisverhältnisse verändert. Sie stehen nur in Relation zu einem anderen Basisjahr.

Eine ggf. gewünschte Umbasierung auf das Basisjahr 2000 gelingt durch folgende Berechnung:

4.3.3.2 **Die Vermischung von Datenreihen**

Im Zuge der Prüfung traf der LRH auf eine praktizierte Form von Rückindizierung, bei der der vom Gutachterausschuss genannte Preis für **nicht marktgängiges** Land im Jahre 2007 (=Basis 100) ins Verhältnis zum Preis für **baureifes** Land (lt. Statistik) im Jahr der Anschaffung gesetzt wurde. Exemplarisch lässt sich dies mit seinen Auswirkungen am folgenden Fall verdeutlichen:

Der vom Gutachterausschuss für die örtlichen Verhältnisse geschätzte Quadratmeterpreis für nicht marktgängiges Land betrug im Jahre 2007 36 €/m². Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land lt. Statistik betrug im Jahr der Anschaffung (1984) 68,91 €/m². Der Umrechnungsfaktor, mit dem der aktuelle Bodenpreis zurückgerechnet werden sollte, lautete 191,42 % (= 68,91 €/m² / 36 €/m²)!

Der Kaufwert pro Quadratmeter für baureifes Land betrug im Jahr 2007 lt. Statistik 108,78 €. Der aus der Statistik abgeleitete Rückrechnungsfaktor für baureifes Land betrug demnach nur 63,35 % (= 68,91€/m² / 108,78 €/m²). Es wurde somit versäumt, die prozentualen Preisveränderungen für baureifes Land zunächst isoliert aus der Statistik zu entwickeln und erst in einem zweiten Schritt diesen Faktor auf den aktuellen Wert für nicht marktgängiges Land anzuwenden. Durch dieses Verfahren ergab sich bei einem Kreis mehr als eine Verdoppelung der Bodenwerte.

Die Veränderung des Preisniveaus kann nur aus den Werten derselben Statistik abgeleitet werden, diese dürfen nicht durch andere Werte ersetzt werden.

4.4 **Buchungen von Zahlungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (UVG) im doppischen System**

Schwierigkeiten in der Praxis bereitete die Abbildung von Sachverhalten nach dem UVG in der Eröffnungsbilanz bzw. in der laufenden Buchführung. Auch der bilanzielle Ausweis des Forderungsüberganges gegenüber dem Unterhaltsverpflichteten auf das Land wurde unterschiedlich gehandhabt.

4.4.1 **Ausgangssituation**

Grundsätzlich haben Kinder einen Unterhaltsanspruch gegenüber dem Elternteil, bei dem das Kind nicht lebt. Kommt dieser Elternteil seinen Unterhaltsverpflichtungen nicht oder nicht regelmäßig nach, entsteht ein Anspruch auf Unterhaltsvorschuss oder -ausfalleistungen nach dem UVG.

Gemäß § 7 Abs. 1 UVG geht der Unterhaltsanspruch (des Kindes) gegenüber dem eigentlich unterhaltspflichtigen Elternteil für die Dauer der Bewilligung und Zahlung von Unterhaltsvorschussleistungen auf das Land Schleswig-Holstein über (Forderungsübergang per Gesetz).

Die Durchführung des UVG ist den Kreisen und kreisfreien Städten per Gesetz³ übertragen worden. Ihnen obliegt somit neben der Mittelbewilligung auch die Geltendmachung und Einziehung der Forderungen gegenüber dem unterhaltspflichtigen Elternteil. Die Rückforderung gegen den Unterhaltsverpflichteten gemäß § 7 UVG werden von den Kreisen und kreisfreien Städten in Vertretung für das Land Schleswig-Holstein vorgenommen.

Ebenso erlassen die Kreise und kreisfreien Städte bei ungerechtfertigter Leistungsgewährung (z. B. Überzahlung) nach § 5 UVG den Rückzahlungsbescheid.

Bei der Gewährung und Abwicklung der nach dem Unterhaltsvorschussgesetz zu zahlenden Unterhaltsleistungen handelt es sich nach § 14 GemHVO-Doppik um „Fremde Finanzmittel“. Diese sind nicht im Haushaltsplan zu veranschlagen und ausschließlich in der Finanzrechnung und in der Bilanz zu berücksichtigen.⁴

Insofern finden die in diesem Zusammenhang entstehenden Zahlungsströme keine Berücksichtigung in der Ergebnisrechnung. Gleichwohl besteht die Frage, inwiefern die von den Kreisen und kreisfreien Städten vorgenommenen Rückforderungen gem. § 5 UVG bzw. § 7 UVG in den jeweiligen Eröffnungsbilanzen zu berücksichtigen sind.

4.4.2 **Bilanzielle Berücksichtigung von Forderungen gegen den Unterhaltsverpflichteten**

Der Unterhaltsanspruch des Kindes in Höhe der Unterhaltsleistungen nach dem UVG geht für die Dauer der Gewährung auf das Land Schleswig-Holstein über (§ 7 UVG). Da den Kreisen und kreisfreien Städten die Durchführung des UVG übertragen wurde, obliegt ihnen auch die Geltendmachung und Einziehung dieser Forderungen. Sie fordern somit den Unterhaltsverpflichteten zur Zahlung auf, vereinbarten gegebenenfalls Ratenzahlungen oder erlassen Forderungen. Sie üben damit die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand „Forderungen aus Unterhaltsvorschusszahlungen“ aus. Das Land Schleswig-Holstein besitzt keine Kenntnisse über Schuldner, Umfang der übergeleiteten bzw. bestehenden Forderungsansprüche oder etwaige Ratenvereinbarung. Das Land ist de facto von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausgeschlossen. Dies wird auch dadurch deutlich, dass nach den Rückforderungsbescheiden der Kreise mit schuldbefreiender Wirkung nur an den Kreis gezahlt werden kann. Auch die Richtlinien zur Durchführung des Unterhaltsvorschussgesetzes⁵ normieren, dass bei der Aufgabenerfüllung im eigenen Wirkungskreis Forderungen nach den Bestimmungen der Ge-

³ Gesetz zur Ausführung des Unterhaltsvorschussgesetzes vom 14.01.1980; GVOBl. Schl.-H. 1980, S.60.

⁴ Siehe hierzu auch die Erläuterungen des Innenministeriums zu § 14 GemHVO-Doppik.

⁵ Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, „Richtlinien zur Durchführung des Unterhaltsvorschussgesetzes in der ab 1. Januar 2007 geltenden Fassung“.

meindehaushaltsverordnung verändert werden können. Diese Indizien lassen somit den Schluss zu, dass Forderungen aus UVG-Leistungen wirtschaftlich den Kreisen und kreisfreien Städten zuzurechnen sind. Im Übrigen verhalten sich die Kreise wie wirtschaftliche Eigentümer und bilanzieren diese Forderungen. Das wirtschaftliche Eigentum würde im Grunde implizieren, dass die Einbuchung einer Forderung mit einem Ertrag (Vermögensmehrung) verknüpft wäre. Da nach den Vorgaben des Innenministeriums in seinen Erläuterungen diese Einzahlungen jedoch nur in der Finanzrechnung zu erfassen und in der Bilanz auszuweisen sind, dürften durch die Forderungseinbuchung keine Erträge generiert werden. Gleichwohl sind die im Zusammenhang mit der Rückforderung entstehenden Geschäftsvorfälle entsprechend § 33 GemHVO-Doppik nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzuzeichnen. Durch eine transparente Abbildung im Rechnungswesen wird die ordnungsgemäße Abwicklung und Beitreibung der offenen Forderungen dokumentiert, die Forderungsverwaltung optimiert und eine einheitliche Berücksichtigung des kommunalen Handelns ermöglicht.

Die obigen Ausführungen sind auch für die bilanzielle Berücksichtigung der Forderungen gem. § 5 UVG zu berücksichtigen.

Der alleinige bilanzielle Ausweis der übergeleiteten bzw. bestehenden Forderungen aus Unterhaltsvorschussleistungen würde in der Grenzbeurteilung bei den Kreisen und kreisfreien Städten zu einer Erhöhung des Eigenkapitals und somit zu einer höheren Ergebnisrücklage führen. Daher ist eine „Korrekturposition“ auf der Passivseite erforderlich.

Angesichts des Grundsatzes, dass Forderungen auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen sind, ist davon auszugehen, dass in der Bilanz nur werthaltige UVG-Forderungen aufgeführt werden, deren Zahlungseingänge zu erwarten sind. Eingehende Zahlungen aus übergeleiteten Unterhaltsansprüchen sind an das Land weiterzuleiten bzw. im Abrechnungsverfahren zu berücksichtigen. Aufgrund der Werthaltigkeitsprüfung ist die rechtliche Entstehung der Zahlungspflicht zu erwarten und daher ist der Ausweis einer Verbindlichkeit in der Bilanz zulässig.⁶ Durch den Ausweis der Verbindlichkeiten werden das Eigenkapital und die Ergebnisrücklage entsprechend korrigiert und die Abwicklung erfolgt bilanzneutral.

4.4.3 **Buchungstechnische Abwicklung der UVG-Leistungen**

Gemäß § 14 GemHVO-Doppik sind die im Zusammenhang mit den Unterhaltsvorschusszahlungen stehenden buchungstechnischen Abwicklungen ausschließlich in der Finanzrechnung bzw. in der Bilanz abzubilden. Die Ergebnisrechnung wird nicht angesprochen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass buchungstechnisch zwischen Mittelbewilligung/Abrechnungsverfah-

⁶ ADS, Randziffer 182 zu § 246 HGB.

ren und Rückforderungen von den Unterhaltsverpflichteten bzw. von Überzahlungen unterschieden werden muss.

Für die buchungstechnische Abwicklung sollten entsprechende Sammelkonten, so genannte CpD-Konten (Conto-pro-Diverse), genutzt werden. CpD-Konten können in der Buchführung Forderungs- und Verbindlichkeitskonten im Hauptbuch sein. Je nach Bestand sind sie beim Jahresabschluss entsprechend auszuweisen.

Beispielfall

Grundbuch

Nr.	Sachverhalt	Buchungssatz	
		Soll	Haben
1	Land überweist Betriebsmittelvorauszahlung 1.000 €	Bank	CpD (UVG)
2	Kreis bewilligt UVG-Leistungen an Kind A 200 €	CpD (UVG)	Bank
3	Durch Vorgang Nr. 2 geht der Unterhaltsanspruch auf das Land über. Der Kreis setzt gegen den Unterhaltsverpflichteten A 100 € Rückforderung fest. Eine Forderung entsteht.	Forderungen aus UVG-Leistungen	CpD (Forderungen gem. § 7 UVG)
4	Unterhaltsverpflichteter A begleicht Forderung in Höhe von 50 €.	Bank	Forderungen aus UVG-Leistungen
5	Abrechnung Kreis / Land - Abführung der Einnahme unter Nr. 4 in Höhe von 50 €	CpD (Forderungen gem. § 7 UVG)	Bank
6	Ende 1. Haushaltsjahr; Schlussbilanz wird erstellt.		

Hauptbuch

Bank				Forderungen aus UVG-Leistungen			
1.	1.000	2.	200	3.	100	4.	50
4.	50	5.	50			SB	50
		SB	800				

CpD (UVG)				CpD (Forder. gem. § 7 UVG)			
2.	200	1.	1.000	5.	50	3.	100
SB	800			SB	50		

SCHLUSSBILANZ			
Bank	800	CpD (UVG)	800
Fo. aus UVG-Leistung.	50	CpD (Fo. gem. § 7 UVG)	50
	<u>850</u>		<u>850</u>

Erläuterungen

Nr. 1 Land überweist Betriebsmittelvorauszahlung. Mehrung auf dem Bankkonto. Der Kreis schuldet die zweckentsprechende Verwendung bzw. die Rückzahlung, wenn Mittel nicht verbraucht werden. Somit entsteht grundsätzlich zunächst eine Verbindlichkeit.

- Nr. 2 Durch die zweckentsprechende Mittelbewilligung an Kind A reduzieren sich die unter Nr. 1 aufgeführten Verbindlichkeiten und das Bankkonto wird gemindert.
- Nr. 3 Kreis setzt UVG-Forderung gegen Unterhaltsverpflichteten A fest. Forderung entsteht. Gleichzeitig wird eine Verbindlichkeit auf dem CpD-Konto eingebucht. (Bilanzneutrale Abwicklung des Forderungsüberganges)
- Nr. 4 Unterhaltsverpflichteter A begleicht einen Teil der Forderung. Mehrung auf dem Bankkonto. Die unter Nr. 3 eingebuchte Forderung reduziert sich entsprechend.
- Nr. 5 Durch den Zahlungseingang unter Nr. 4 entsteht eine Zahlungspflicht des Kreises an das Land (Weiterleitung der Mittel). Die zuvor unter Nr. 3 eingebuchten Verbindlichkeiten sind entsprechend zu reduzieren. Das Bankkonto erfährt eine Minderung.
- Nr. 6 Die Schlussbilanz wurde erstellt. Aufgrund der Betriebsmittelvorauszahlungen (Nr. 1) und der bislang getätigten Bewilligung an Kind A (Nr. 2) ergeben sich noch Verbindlichkeiten des Kreises in Höhe von 800 €. Der Kreis schuldet insofern noch die zweckentsprechende Verwendung bzw. die Rückzahlung der Mittel. Die verbleibende Restforderung gegenüber dem Unterhaltsverpflichteten A wird weiterhin auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite bilanzneutral ausgewiesen. Unterstellt wurde, dass die Forderung nach wie vor werthaltig ist.

Fortsetzung Beispielfall

Grundbuch

Nr.	Sachverhalt	Buchungssatz	
		Soll	Haben
7	Kreis bewilligt UVG-Leistungen an Kind B 1.000 €	CpD (UVG)	Bank
8	Durch Vorgang Nr. 7 geht der Unterhaltsanspruch auf das Land über. Der Kreis setzt gegen den Unterhaltsverpflichteten B 300 € Rückforderung fest. Eine Forderung entsteht.	Forderungen aus UVG-Leistungen	CpD (Forderungen gem. § 7 UVG)
9	Restforderung gegen Unterhaltsverpflichteten A aus Nr. 3 / 4 ist nicht mehr werthaltig.	CpD (Forderungen gem. § 7 UVG)	Forderungen aus UVG-Leistungen
10	Ende 2. Haushaltsjahr; Schlussbilanz wird erstellt.		

Hauptbuch

Bank				Forderungen aus UVG-			
				Leistungen			
AB	800	7.	1.000	AB	50	9.	50
SB	200			8.	300	SB	300
CpD (UVG)				CpD (Forder. gem. § 7 UVG)			
7.	1.000	AB	800	9.	50	AB	50
		SB	200	SB	300	8.	300
				SB	300		

SCHLUSSBILANZ			
Fo. aus UVG-Leistung.	300	CpD (Fo. gem. § 7 UVG)	300
CpD (UVG)	200	Kassenkredit	200
	<u>500</u>		<u>500</u>

Erläuterungen

Die Anfangsbestände (AB) ergeben sich aus der Schlussbilanz des 1. Haushaltsjahres

- Nr. 7 Kreis bewilligt UVG-Leistungen. Durch die zweckentsprechende Verwendung erlischt die bislang vorhandene Verbindlichkeit und das Bankkonto wird gemindert.
- Nr. 8 Kreis setzt UVG-Forderung gegen Unterhaltsverpflichteten B fest. Forderung entsteht. Gleichzeitig wird eine Verbindlichkeit auf dem CpD-Konto eingebucht. (Bilanzneutrale Abwicklung des Forderungsübergangs)
- Nr. 9 Die Restforderung gegenüber Unterhaltsverpflichteten A ist nicht mehr werthaltig. Eine rechtliche Entstehung der noch vorhandenen Verbindlichkeit wird ausgeschlossen. Forderung und Verbindlichkeit werden erfolgsneutral ausgebucht.
- Nr. 10 Die Schlussbilanz wurde erstellt. Aufgrund der Betriebsmittelvorauszahlungen (Nr. 1) und der bislang getätigten Bewilligungen an Kind A (Nr. 2) und Kind B (Nr. 7) ergeben sich nunmehr Forderungen des Kreises an das Land in Höhe von 200 €. Diese werden entsprechend in der Schlussbilanz ausgewiesen. Da der Kreis mehr UVG-Zahlungen geleistet als Betriebsmittelvorauszahlungen erhalten hat, ist das Bankkonto mit 200 € „überzogen“. Dieser Kassenkredit ist als Verbindlichkeit auf der Passivseite ausgewiesen.
Die Forderungen gegenüber Unterhaltsverpflichteten B wird auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite bilanzneutral ausgewiesen.

Die Beispielfälle dienen der Orientierung und zeigen einen Weg auf, entsprechend den gesetzlichen Vorgaben die Zahlungsströme, Forderungen und Verbindlichkeiten im doppischen Rechnungswesen abzubilden.

5. **Einzelfälle der Bilanzierung und Bewertung**

5.1 **Grundstücke**

Unterlagen über Grundstücksgeschäfte, die in den letzten Jahrzehnten abgewickelt worden sind, liegen bei gut geführten Verwaltungen im Regelfall noch vor. Als hilfreiche Datenquellen erweisen sich auch Verwendungsnachweise oder aber die Jahresrechnungen, wenn diese eine projektscharfe Gliederung aufweisen.

5.1.1 **Unzutreffende Indexreihen und Austausch des Preisniveaus des Jahres 2000 durch das der Jahre 2006 und 2007**

Es wurden Indexreihen verwendet, die nicht die schleswig-holsteinischen Gegebenheiten aus Grundstücksveräußerungen abbildeten, sondern geprägt waren durch das höhere Preisniveau süddeutscher Bundesländer (vgl. III/Tz. 4.3.1- Soweit möglich landesspezifische Statistiken verwenden).

Auf Bodenwerte der Jahre 2006 und 2007 wurde direkt der Indexwert von 1975 angelegt, ohne zu berücksichtigen, dass die Indexreihe vom Innovationsring auf dem Basisjahr 2000 beruhte. Im Ergebnis wurden die Bodenwerte der Jahre 2006 und 2007 unbeabsichtigt zum Preisniveau des Basisjahres 2000 gemacht. Die darauf angesetzte Rückindizierung auf das Jahr 1975 lieferte unzulässigerweise deutlich höhere Werte (vgl. III/Tz. 4.3.3.1 - Der Umgang mit Quadratmeterpreisen).

5.1.2 **Wie hoch ist der richtige Wert für bebaute Grundstücke?**

Eine breite Streuung war bei den Grundstückswerten zu beobachten, die durch Erfahrungswerte generiert worden sind. Sehr oft wurde von den Bodenrichtwerten ein Abschlag von 50 % vorgenommen. Durch diesen Abschlag soll offenbar dem Umstand Rechnung getragen werden, dass auf dem Grundstück ein Gebäude mit öffentlicher Nutzung steht. Abgeleitet wird dieses Vorgehen daraus, dass es für öffentlich genutzte Grundstücke keinen Markt gibt und nach der baurechtlichen Wertermittlungsverordnung (vgl. § 7) Verkehrswerte unter Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu bemessen sind.

Selbst Werte mit Abschlägen von 50 % erschienen in einem Fall zu hoch, sodass für die Bewertung das Prinzip der Ersatzbeschaffung griff. Danach werden die zu erwartenden Kosten für ein Grundstück zugrunde gelegt, die bei einem neu zu errichtenden öffentlichen Gebäude entstehen. Hierbei wird unterstellt, dass diese Immobilien keine Zentrumsanlagen erfordern und somit der Bodenwert aus begünstigtem Agrarland zzgl. Erschließungskosten besteht.

In einem anderen Fall war es nicht erklärlich, warum ein Grundstück mit einem vorhandenen Verwaltungsgebäude in direkter Zentrumslage einen niedrigeren Bodenwert aufweisen soll als die umliegenden Grundstücke; er verzichtete folglich auf o. g. Abschläge.

Im Rahmen der Prüfung sind die vorgefundenen Ausgangswerte für die anschließende Rückindizierung weitgehend akzeptiert worden, soweit sie plausibel erschienen und nicht über die Bodenrichtwerte hinausgingen. Bodenwerte, die nicht auf tatsächlichen Anschaffungskosten beruhen, sollten unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten gebildet werden.

5.1.3 **Aktivierung von Erbbauzinsen nur im Ausnahmefall möglich**

Ein Kreis bilanzierte als Erbbaurechtsnehmer die im ersten Jahr gezahlten Erbbauzinsen. Die Erbbauzinsen für das erste Jahr wurden pauschal als einmalige Anschaffungskosten für den Grund und Boden angesehen.

Das Erbbaurechtsverhältnis unterliegt dem Grundsatz, dass schwebende Geschäfte nicht zu bilanzieren sind, soweit sich Rechte und Pflichten zu Leistung und Gegenleistung ausgewogen gegenüberstehen. Die laufenden Erbbauzinsen stellen in diesem Fall ergebniswirksamen Aufwand dar. Dagegen sind die einmaligen Aufwendungen für den Erwerb des grundstücksgleichen Rechts (Notariats-, Vermessungs- und Gerichtskosten) aktivierungspflichtig. Zusätzlich können eventuell vorausgezahlte Erbbauzinsen aktiviert werden, wenn also der Erbbaurechtsnehmer bereits für eine zukünftige Nutzung des Erbbaurechts bezahlt, wodurch das Leistungs- und Gegenleistungsverhältnis nicht mehr ausgewogen erscheint. Eine solche Konstellation ist nur im Ausnahmefall gegeben.

5.1.4 **Das grundstücksgleiche Recht unterliegt der Abschreibung**

Ein Kreis als Erbbaurechtsnehmer war der Auffassung, dass der bilanzielle Wert für das grundstücksgleiche Recht genauso wie Grundstücke keiner Abschreibung unterliegen würde.

Das Erbbaurecht ist ein abnutzbares Wirtschaftsgut, für das die Anschaffungskosten (die einmaligen Aufwendungen für den Erwerb des Rechts wie Notariats-, Vermessungs- und Gerichtskosten) über die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben sind.⁷ Auch die VV-Abschreibung bestimmt, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung vertraglich begrenzt ist, über den Zeitraum der vertraglichen Nutzung linear abzuschreiben sind.

⁷ Vgl. Schreiben des Bundesministers f. Wirtschaft und Finanzen v. 15.03.1972, BStBl. I 1972, S. 172.

5.1.5 **Auch Geschenke haben einen Wert**

Anfang der 80er-Jahre wurden viele Gymnasien vom Land auf die Kreise übertragen. Dies geschah ohne Kaufpreiszahlungen, sodass einzelne Kreise mangels von Anschaffungskosten allenfalls Erinnerungswerte auch für den Grund und Boden in die Eröffnungsbilanz einzustellen beabsichtigten.

Im Zuge von Schulträgerwechsel vollzogene Vermögensübertragungen stellen Sachzuwendungen dar. In diesem Fall aktiviert die empfangende Körperschaft die übernommenen Vermögensgegenstände und passiviert in gleicher Höhe einen Sonderposten. Bezogen auf den Grund und Boden wäre der Sonderposten nach Ablauf von 25 Jahren aufgelöst (vgl. geplante Änderung zu § 40 Abs. 5 Satz 3 GemHVO-Doppik). Da die Grundstücke im Regelfall keiner Abnutzung unterliegen, bleibt der Bodenwert in Höhe des damaligen Übertragungswertes (ggf. rückindiziert auf das Jahr 1975) bestehen und fließt in die Eröffnungsbilanz ein.

5.1.6 **Bebaut und dennoch unbebaut**

Kommunen verpachten mitunter ihre Liegenschaften im Wege von Erbbaupachtverhältnissen. Da der (private) Erbbauberechtigte auf dem Grundstück Gebäude errichtete, wies die geprüfte Verwaltung den Grundstückswert unter der Bilanzposition „bebaute Grundstücke“ aus.

Rechtlich kommt es bei der Erbbaurechtsbestellung zu einer Trennung von Grundstück und Gebäude. Das Erbbaurecht wird selbst wie ein Grundstück behandelt (grundstücksgleiches Recht). Das aufgrund eines Erbbaurechts errichtete Bauwerk ist folglich wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts und nicht des Grundstücks (= Durchbrechung des § 94 BGB). Erlischt das Erbbaurecht, so wird das Bauwerk zum wesentlichen Bestandteil des Grundstücks, d. h. dass zu diesem Zeitpunkt der Grundstückseigentümer zum Eigentümer des Gebäudes wird.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ergibt sich aus den Bilanzierungskommentierungen folgendes: *„Zu den unbebauten Grundstücken gehören [...] solche Grundstücke, auf denen Erbbauberechtigte Gebäude oder sonstige Baulichkeiten errichtet haben. [...] Ist eine spätere Übernahme der Baulichkeiten bei Pachtende vertraglich vorgesehen oder zu erwarten, wird es erst mit dem Übernahmezeitpunkt zum bebauten Grundstück des Eigentümers“* (vgl. ADS § 266, Tz. 38).

In den Bilanzen von Erbbaurechtsgebern sind daher die Grundstücke in der Bilanzposition „unbebaute Grundstücke“ zu erfassen.

5.1.7 Grundstücke ohne eigene Nutzungsmöglichkeit und ohne Gegenleistung

In einigen Fällen wurden Grundstücke dauerhaft unentgeltlich (ohne Pachtzins bzw. allenfalls gegen einen symbolischen Zins von 1 €/Jahr) einem Dritten zur Nutzung überlassen.

Normalerweise unterliegen Erbbaurechts- und vergleichbare schuldrechtliche Rechtsverhältnisse dem Grundsatz, dass schwebende Geschäfte nicht zu bilanzieren sind, soweit sich Rechte und Pflichten zu Leistung und Gegenleistung ausgewogen gegenüberstehen. In diesen Fällen bilanziert der juristische Eigentümer das Grundstück (Bodenwert) mit seinem Anschaffungswert.

Wenn jedoch keine Pacht oder dergleichen vereinbart ist, kommt eine Bilanzierung des Bodenwertes mit den Anschaffungskosten nicht in Betracht.⁸ Ein solches würde nämlich die Zahlung eines angemessenen Nutzungsentgelts oder aber die Übernahme einer Aufgabe bzw. einer sonstigen Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten bedingen, wodurch der wirtschaftliche Wert des Grundstücks erhalten bliebe. Eine dauerhaft unentgeltliche Überlassung würde somit eine Abwertung zur Folge haben.

Daneben war nach Sichtung der zugrunde liegenden Erbbaurechts- oder Nutzungsüberlassungsverträge das wirtschaftliche Eigentum mitunter aufseiten des jeweiligen Vertragspartners auszumachen. Dieses ist stets dann zu bejahen, wenn beispielsweise der Nutzer aufgrund

- der langen Laufzeit der Verträge mit Verlängerungsoptionen oder
- der Kündigungsmöglichkeit nur bei Eintritt bestimmter (quasi unwahrscheinlicher) Konstellationen

den juristischen Eigentümer dauerhaft von der Nutzung ausschließen kann. Eine derart rechtlich gesicherte Position ist dann gegeben, wenn der Eigentumsherausgabeanspruch praktisch bedeutungslos ist.

In diesen Fällen verbietet sich eine Bilanzierung - selbst mit einem Erinnerungswert. Auch hierfür muss das wirtschaftliche Eigentum gegeben sein. Damit diese Grundstücke nicht in Vergessenheit geraten, sollte ein entsprechender Hinweis im Anhang aufgenommen werden.

Wertminderungen ergeben sich auch dann, wenn der Erbbauzins als Folge einer unzureichenden Wertsicherungsklausel geringer als die marktübliche Verzinsung ausfällt.

Zukünftig sollten derartige Verträge eine angemessene Gegenleistung beinhalten. Soweit in der Vergangenheit eine Förderung durch kostenfreie Nutzungsüberlassung beabsichtigt war, ist zukünftig neben einer vertraglichen Pachtzahlung ggf. eine gleich hohe Förderung zu bewilligen. Damit bliebe das Grundstück in voller Höhe bilanzierungsfähig.

⁸ Vgl. ADS, § 246, Tz. 400.

5.1.8 **Parkplätze einer Schule sind kein Infrastrukturvermögen**

Parkplätze von Schulen und anderen Einrichtungen (z. B. Kreisverwaltung) wurden mitunter der Bilanzposition „Infrastrukturvermögen“ zugeordnet.

Zum Infrastrukturvermögen gehört auch das Straßennetz einschließlich der Wege und Plätze. Hierbei handelt es sich jedoch um frei zugängliche Plätze ohne Zweckanbindung an ein Grundstück.

Bei Parkplätzen einer Schule handelt es sich im Regelfall um spezielle Parkmöglichkeiten für die jeweiligen Nutzer des Gebäudes (Lehrkräfte, Schülerinnen und Schüler). Auch aufgrund von baurechtlichen Genehmigungsvorgaben sind diese nicht für die allgemeine Öffentlichkeit vorgesehen. Daher sollten solche Parkplatzflächen bei den jeweiligen „bebauten Grundstücken“ bilanziert werden.

5.1.9 **Grundstücke - „Geschenke“ mit Gegenleistungsverpflichtung korrekt bilanzieren**

Einem Kreis wurde Ende des vorletzten Jahrhunderts durch einen königlichen Rezess⁹ umfangreiches Grundvermögen (unbebaute Grundstücke unterschiedlichster Nutzungsart sowie bebaute Grundstücke) übertragen. Eine direkte Geldzahlung des Rechtsvorgängers des heutigen Kreises war nicht zu erbringen. Mit der Übertragung waren verschiedene Verpflichtungen wie beispielsweise die Übernahme der Wege- und Straßenunterhaltung, die Förderung von Arbeits-, Heil- und Pflegeanstalten sowie Krankenhäusern verbunden. Diese werden vom Kreis seither erbracht. Für die Eröffnungsbilanz wurde das betreffende Grundvermögen pauschal mit 1,00 € pro Inventarnummer bewertet.

Gemäß § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen.

Hiervon kann abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. In diesen Fällen können den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitraum entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden. Abweichend davon können bei Grundstücken, die vor 1975 angeschafft worden sind, statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt werden.

Nach der einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Literatur stellt der Gegenwert der übertragenen Verpflichtungen generell die Anschaffungskosten dar. Insofern hätte für die Eröffnungsbilanz zur Ermittlung der An-

⁹ Veraltete Bezeichnung für Vergleich, Auseinandersetzung.

schaffungskosten dieses Grundvermögens der Barwert sämtlicher Gegenleistungen, die seit der Übertragung aus Kreismitteln getragen wurden, bestimmt werden müssen.

Da diese Zahlungen bzw. übernommenen Verpflichtungen aber nicht mehr vollständig ermittelbar sind, ist gem. § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik eine Ersatzbewertung vorzunehmen. Hierzu können den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitraum entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden.

Das betreffende Grundvermögen ist nachweislich vor 1975 übertragen worden. Insofern ist eine Rückindizierung auf das Jahr 1975 zulässig.

Das Innenministerium führt in seinen Erläuterungen zu § 54 GemHVO-Doppik aus, dass bei historischem Vermögen davon auszugehen ist, dass unentgeltliche Schenkungen unüblich waren und sind, auch wenn die Gegenleistung nicht unbedingt in einem Geldbetrag bestehen musste und muss. Für Grundstücke sei eine Bewertung nach § 55 Abs. 2 Satz 4 GemHVO-Doppik heranzuziehen.

Als Erfahrungswerte für die Anschaffungswerte können die in Vorjahren geschlossenen Grundstückskaufverträge herangezogen werden. Der sich hieraus ergebende durchschnittliche Anschaffungswert ist dann auf das Jahr 1975 zurückzuindizieren¹⁰.

Die vom Kreis vorgenommene pauschale Ersatzbewertung mit 1,00 € pro Inventarnummer führte zu deutlich niedrigeren Bilanzwerten als die nach der GemHVO-Doppik vorzunehmende Bewertung. Sie spiegelte somit nicht die tatsächliche Vermögenslage des Kreises wider.

Neben diesem historischen Grundvermögen hat der Kreis auch Flächen im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem Landesnaturschutzgesetz ohne direkte Geldzahlung durch den Kreis erhalten.

Das Landesnaturschutzgesetz normiert, dass unvermeidbare Eingriffe in Natur und Landschaft durch Ausgleichsmaßnahmen, z. B. durch Ausweis von zusätzlichen Naturschutzflächen, vorrangig zu kompensieren sind. Hierzu wurden Kaufverträge zwischen Verkäufer, Kreis und dem Ausgleichsverpflichteten geschlossen, in denen das Grundvermögen auf den Kreis übertragen, der Kaufpreis nebst Nebenkosten aber vom Ausgleichsverpflichteten geleistet wurde. Insofern hat der Kreis Grundvermögen erhalten, ohne direkt eine Geldzahlung zu leisten. Anschließend hat der Kreis die Flächen der vorgeschriebenen Ausgleichsfunktion zugeführt.

Diese in der Vergangenheit neben dem kameralen Haushalt abgewickelten Grunderwerbsvorgänge wurden für die Eröffnungsbilanz als „Geschenk“ gekennzeichnet und mit 1,00 € pro Inventarnummer bilanziert.

¹⁰ Mögliche Quelle: Statistikamt Nord, Kaufwerte landwirtschaftlicher Grundstücke in Schleswig-Holstein 2007, M I 7 - j/07 S vom 19. Juni 2008.

Wie bereits oben ausgeführt, sind gemäß § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Der Ankauf durch den Ausgleichsverpflichteten mit gleichzeitiger Übertragung auf den Kreis diene lediglich der Vereinfachung bei der praktischen Abwicklung.

Die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten des betroffenen Grundvermögens sind aus den geschlossenen Grundstückskaufverträgen zu ermitteln. Somit sind diese Werte auch in der Eröffnungsbilanz einzustellen. Die vom Ausgleichsverpflichteten geleisteten Zahlungen sind auf der Passivseite im Sonderposten als erhaltene Zuschüsse und Zuweisungen zu erfassen und aufzulösen.

5.2 **Gebäude**

Auch für Gebäude gilt die Bewertung zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Zwischenzeitlich getätigte Erweiterungen oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserungen stellen nachträgliche Herstellungskosten dar und können Einfluss auf die Restnutzungsdauer nehmen. Hilfsweise herangezogene Erfahrungswerte müssen zu in etwa gleichen Werten führen.

5.2.1 **Verwendungsnachweise als Quelle der Erkenntnis**

Auch bei den Gebäuden wurde oftmals unter Hinweis auf einen unverhältnismäßigen Aufwand für die Ermittlung der tatsächlichen Kosten auf Erfahrungswerte zurückgegriffen (vgl. III/Tz. 4.1.2). Aufgrund der Prüfung war es in einigen Fällen aber innerhalb kürzester Zeit möglich, Verwendungsnachweise vorzulegen, aus denen sich die Gesamtbaukosten detailliert ablesen ließen.

Für die Ermittlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Verwendungsnachweise eine überaus taugliche Datenquelle.

5.2.2 **Gekaufte Gebäude sind nicht automatisch neue Gebäude**

In einigen Fällen wurde ab Übernahme eines Gebäudes (z. B. durch Kauf) eine Restnutzungsdauer von 80 Jahren zugrunde gelegt.

Beispielsweise wurde zur Erweiterung einer KZ-Gedenkstätte ein weiteres Grundstück mit der ehemaligen Küchenbaracke käuflich erworben. Diese Baracke stellte das einzig noch existierende Gebäude des damaligen Lagers dar. Für die Bilanzierung des Gebäudes wurde eine Restnutzungsdauer von 80 Jahren (entspricht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Neubauten in massiver Bauweise) angenommen.

Die VV-Abschreibung bestimmen dagegen, dass gebraucht erworbene Vermögensgegenstände über die voraussichtliche Restnutzungsdauer ab-

zuschreiben sind (vgl. Nr. 2.3 der VV-Abschreibung). Die Anschaffungskosten sind gleichmäßig über den verbleibenden Zeitraum als Abschreibungsaufwand zu verteilen.

5.2.3 **Welchen Wert haben übernommene Gebäude (Schulträgerwechsel)?**

Ein im Jahre 1880 erbautes Gymnasium wurde 1982 im Wege des Schulträgerwechsels kostenfrei vom Land auf einen Kreis übertragen. Die Annahme eines fiktiven Herstellungszeitpunktes im Jahre 1966 und einer damit verbundenen Investitionsbelastung (Annahme: komplette Neuerstellung des Gebäudes) durch den Kreis erschien nicht überzeugend.

Bei einem Schulträgerwechsel werden Sachwerte übertragen. Sie stellen aufseiten der abgebenden Körperschaft eine geleistete Sachzuwendung dar, wenn der Wechsel unentgeltlich erfolgte. Die empfangene Körperschaft aktiviert in diesem Fall die übernommenen Vermögensgegenstände und passiviert in gleicher Höhe einen Sonderposten (vgl. hierzu III/Tz. 5.9.9).

Nach Ablauf von 25 Jahren seit Übertragung und unter Berücksichtigung des Alters des Schulgebäudes könnte die Annahme zutreffend sein, dass der damalige Gebäudewert zwischenzeitlich als abgeschrieben angesehen wurde.

Für die Bewertung verbleiben somit die durch den Kreis seit Übernahme der Schule durchgeführten investiven Maßnahmen. Die nachgewiesenen Auszahlungen sind hierbei zu differenzieren: Handelte es sich um Erhaltungsaufwendungen oder um Erweiterungen bzw. um wesentliche Verbesserungen im Sinne des § 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik? Aktivierungsfähig sind unbeschrieben dieser Unterscheidung Aufwendungen für Maßnahmen der Sanierung, Modernisierung und Erneuerung, für die Zuschüsse, Zuweisungen oder zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken empfangen wurden (§ 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik).

Bei realistischer Annahme, dass ein übernommener Gebäudewert zwischenzeitlich abgeschrieben ist, erfolgt die Bewertung nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik auf Basis von nachträglichen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Quelle: Verwendungsnachweise, Jahresrechnungen).

Für den Fall, dass die Annahme des zwischenzeitlichen Werteverzehrs nicht zutreffend sein sollte, bedarf es der Bildung eines Sonderpostens in gleicher Höhe des übernommenen und belegten Vermögenswerts.

5.2.4 **Wertevernichtung durch vorverlegten Abschreibungsbeginn**

Mitunter wurden die Anschaffungskosten für gebraucht erworbene Gebäude nicht ab dem Übernahmzeitpunkt, sondern bereits ab dem tatsächlichen Baujahr abgeschrieben. Beispiel: Ein 1940 errichtetes Gebäude wur-

de von einem Kreis 1993 gekauft. Der Kaufpreis sollte jetzt ab 1940 abgeschrieben werden, wodurch sich ein geringerer Restbuchwert für die Eröffnungsbilanz ergeben hätte.

Anschaffungskosten sind ab Übernahme (Inbetriebnahme) über die verbleibende Restnutzungsdauer gleichmäßig als Abschreibungsaufwand zu verteilen. Im Beispiel wäre dies der Zeitraum 1993 bis 2020.

5.2.5 **Herrsche und teile nicht!**

Ein Kreis betreibt zusammen mit einer kreisangehörigen Stadt ein Technologiezentrum zur Förderung von Existenzgründungen. Beim Kreis wurden die gesamten Baukosten und die insgesamt empfangenen Zuwendungen, inkl. der Erstattungszahlungen der beteiligten Stadt mit ihren jeweiligen Restbuchwerten bilanziert. Der Kreis bilanzierte demnach diese Wirtschaftsförderungseinrichtung wie ein Alleineigentümer.

Der Kreis und die Stadt sind jedoch je zur ideellen Hälfte juristische Eigentümer. Auch nach den vorgefundenen vertraglichen Regelungen entspricht das wirtschaftliche Eigentum dem juristischen Eigentum, sodass die Baukosten nur mit dem Anteilsverhältnis des Kreises zu aktivierende Vermögenswerte des Kreises darstellen. Genauso ist mit den empfangenden Zuwendungen zu verfahren. Bei der geleisteten Zahlung der Stadt handelte es sich um keine Zuwendung, sondern um eine Erstattungsleistung. Lediglich die verwaltungsmäßige Abwicklung der damaligen Baumaßnahme oblag dem Kreis. Die Stadt müsste daher genauso die hälftigen fortgeführten Baukosten und die anteiligen Sonderposten für anteilig erhaltene Zuwendungen in ihrer Bilanz ausweisen.

Ein weiterer Fall: Ein Kreis und eine kreisangehörige Stadt sind je zur Hälfte Eigentümer eines Schlosses. Auch hier wollte der Kreis zunächst die Vermögenswerte vollumfänglich bei sich bilanzieren, obwohl sich die Stadt an den Baukosten beteiligte. Sachverhalt und Ergebnis sind mit dem o. a. Fall vergleichbar.

5.2.6 **Keine Aktivierung von Zinsen bei der Übernahme eines Darlehens**

Die Gegenleistung einer Gebäudeübernahme vom kreiseigenen Klinikbetrieb erfolgte anstatt durch Kaufpreiszahlung mittels Übernahme eines Darlehens. Als Anschaffungs- und Herstellungswert für die Eröffnungsbilanz wurden die Tilgungs- und Zinsverpflichtungen aus dem übernommenen Darlehensvertrag angesetzt.

Nach § 41 Abs. 4 GemHVO-Doppik ist die Aktivierung von Zinsaufwand unzulässig. Es hätte allenfalls der Barwert der Darlehensverbindlichkeit als Anschaffungswert angesetzt werden dürfen. Eine marktübliche Verzinsung vorausgesetzt, entspräche dieser dem festgestellten Restkapitalstand (= Nominalwert der Restverbindlichkeit) zum Übernahmezeitpunkt.

5.2.7 **Gebäudebewertungen bei kreditähnlichen Rechtsgeschäften**

Bei einem Leasinggeschäft wurde aus mutmaßlichen Baukosten und einem sich daraus ergebenden internen Zinsfuß von über 8 % einen Barwert errechnet, der unter Berücksichtigung von Abschreibungen einen zu bilanzierenden Restbuchwert ergab.

Bei Spezialleasingverträgen ist das Objekt stets dem Leasing-Nehmer zuzurechnen. Beispiel: Ein Gebäude wird ausschließlich für Zwecke des Rettungsdienstes (Rettungswache) und zur Nutzung als Einsatzleitstelle hergerichtet. Bei diesen Finanzierungsformen stehen nur die Anzahl und die Höhe der zu zahlenden Raten fest. Da Zinsen für Fremdkapital gem. § 41 Abs. 4 GemHVO-Doppik nicht aktiviert werden dürfen und die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in aller Regel ein Geschäftsgeheimnis des Vertragspartners darstellen, muss anderweitig auf diese Größe geschlossen werden.

„Verträge, die das wirtschaftliche Eigentum des Leasingnehmers begründen, haben den wirtschaftlichen Gehalt eines Ratenkaufs. Als Anschaffungskosten des Leasinggegenstandes ist vom Leasingnehmer - unabhängig von den im einzelnen vereinbarten Zahlungsmodalitäten - der Barwert der vereinbarten Raten zu aktivieren; noch ausstehende Zahlungen sind entsprechend mit dem Barwert als Verbindlichkeiten zu passivieren.“ (vgl. ADS, Tz. 120 zu § 250 HGB).

Zur Barwertermittlung müsste der vom Leasinggeber angewandte Kalkulationszinssatz bei der Festsetzung der Leasing-Rate herangezogen werden. Dieser ist jedoch im Regelfall - so auch im vorgefundenen Fall - nicht bekannt, sodass mittels eines marktüblichen Zinssatzes über die Abzinsung der Leasingraten auf die mutmaßlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten geschlossen werden muss. Als Zinsbasis kann in Anlehnung an § 6 Abs. 1 EStG ein Zinssatz von 5,5 % p. a. angenommen werden.

Der höhere Barwert weist auch den (verdeckten) Gewinnanteil des Leasinggebers aus. Im vorgefundenen Fall waren dies mehr als 400.000 €. Dieser ist jedoch nicht dem Zinsanteil zuzuordnen, sondern ebenfalls als Anschaffungs- und Herstellungskosten beim Leasingnehmer zu aktivieren.

5.2.8 **Privat geförderter Erhaltungsaufwand ist keine Investition**

Die Kosten einer Dach- und Fenstersanierung an einem Schulgebäude wurden als nachträgliche Herstellungskosten gewertet. Begründet wurde diese Annahme mit dem Hinweis, dass die Maßnahme im Vermögenshaushalt nachgewiesen und durch Zuschüsse Dritter (Spenden) gefördert wurde. Eine wertverbessernde Maßnahme hat die Verwaltung nicht ausmachen können. Da jedoch Zuschüsse geflossen sind, nahm die Verwaltung nachträgliche Herstellungskosten an.

Eine Besonderheit in der öffentlichen Finanzwirtschaft ist durch § 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik gegeben. Hiernach gelten auch Erhaltungsaufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten, wenn die Maßnahme durch Zuschüsse, Zuweisungen oder zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken gefördert wurde. Als Tatbestandsvoraussetzung muss es sich demnach um eine öffentliche Förderung handeln. Private Zuschüsse in Gestalt von Spendengeldern zählen nicht hierzu.

5.2.9 **Wenn die Erhaltungsaufwendungen den Zeitwert übersteigen**

Im Zuge der Verlagerung von Immobilien eines Kreises in eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung (§ 101 Abs. 4 Nr. 3 GO) wurden die Vermögensgegenstände (Grundstücke und Gebäude) mit ihren bereits vor 10 Jahren ermittelten und aktuell fortgeschriebenen Sachwerten unter pauschaler Berücksichtigung von unterlassenen Instandhaltungen bilanziert. Da zum Gründungszeitpunkt der Eigenbetrieb nach den handelsrechtlichen Vorschriften geführt werden sollte, war die Einlage zu steuerlichen Teilwerten¹¹ korrekt. Der Kreis entschloss sich jedoch später, für das Rechnungswesen die GemHVO-Doppik rückwirkend anzuwenden. Da die Bewertung nicht den Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprach, verlangte der Wirtschaftsprüfer des Eigenbetriebs eine Auswertung auf Basis von vorhandenen in der Vergangenheit geführten Vermögenskarteikarten.

Während die Bodenwerte erwartungsgemäß deutlich nach unten angepasst werden mussten, war dagegen bei den Gebäudewerten eine Zunahme von 4,5 Mio. € festzustellen.

Ursächlich hierfür war einerseits der zwischenzeitliche Abbau eines Instandhaltungsstaus. Andererseits führte auch die Einbeziehung aller öffentlich geförderten Erhaltungsaufwendungen, die nach § 41 Abs. 3 Satz 3 GemHVO-Doppik automatisch als nachträgliche Herstellungskosten zu qualifizieren sind, zu höheren Werten. Hierdurch ergaben sich Vermögenswerte, die über den nach HGB maximal zu bilanzierenden steuerlichen Teilwerten lagen.

Die Gefahr der Überbewertung ist durch die Fiktion des investiven Charakters von Erhaltungsaufwendungen (§ 41 Abs. 3 Satz 3 GemHVO-Doppik) nicht zu unterschätzen. Soweit ein korrektes Sachwertgutachten vorliegt, dürfte der ermittelte Restbuchwert nicht höher ausfallen. In einem solchen Fall müsste eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik vorgenommen werden.

¹¹ Vgl. Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

5.2.10 **Geht es auch ohne verbindliche Abschreibungstabelle?**

In einem Fall wurde für jedes Schulgebäude eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 70 Jahren unterstellt. Diese Vorgehensweise beruhte auf einer bausachverständigen Empfehlung.

Für abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist die Abschreibungstabelle des Innenministeriums gem. § 135 Abs. 4 Nr. 5 GO für verbindlich erklärt worden. Diese Abschreibungstabelle wurde seinerzeit von kommunaler Seite erarbeitet und sieht für massive Schulbauten eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 80 Jahren vor. Warum nur in diesem Kreis die Schulen eine geringere „Lebenserwartung“ im Vergleich zu anderen Landesteilen aufweisen sollten, konnte nicht belegt werden.

Die einheitliche Vorgabe von Abschreibungszeiträumen dient letztlich auch einer interkommunalen Vergleichbarkeit. Ein Abweichen (z. B. bei den Schulgebäuden) widerspricht dieser Zielsetzung.

5.2.11 **Bauschäden mit bilanziellen Auswirkungen**

Selbst durch Bausachverständige dokumentierte Bauschäden sind bei den Gebäudebewertungen weitestgehend unberücksichtigt geblieben. Es erscheint fraglich, ob die ausgewiesenen Restbuchwerte vor dem Hintergrund größerer Bauschäden noch werthaltig sind.

Die sich unter Berücksichtigung der regulären Abschreibungen ergebenden Restbuchwerte bilden nur die betriebsgewöhnliche Abnutzung ab. Hierbei wird eine kontinuierliche und bedarfsgerechte Bauunterhaltung unterstellt. Diese ist lediglich werterhaltend. Soweit die Bauunterhaltung über einen längeren Zeitraum stark vernachlässigt wurde und daraus Bauschäden resultieren, wird der Werteverzehr allein durch die reguläre Abschreibung nicht mehr hinreichend abgebildet.

§ 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik verlangt im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf den niedrigeren Wert zum Abschlussstichtag.

„Eine dauernde Wertminderung bedeutet ein nachhaltiges Absinken des den Anlagen zum Abschlussstichtag beizulegenden Wertes unter den Buchwert. Im Zweifel wird aus Gründen der Vorsicht von einer dauernden Wertminderung auszugehen sein, es sei denn, dass für eine nur vorübergehende Wertminderung konkrete Anhaltspunkte vorliegen.“¹²

In Anlehnung an die steuerliche Rechtsprechung muss von einer dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Bauschaden nicht in einem Zeitraum von 5 Jahren behoben wird oder dieser mehr als 50 % des Restbuchwertes ausmacht. *„Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung kann ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen*

¹² Vgl. ADS, Tz. 476 zu § 253 HGB.

*Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt“.*¹³

Bauschäden sind in der Regel seit längerer Zeit bekannt. Um von einer außerplanmäßigen Abschreibung absehen zu können, müsste die Schadensbeseitigung in die mittelfristige Finanzplanung aufgenommen worden sein. Nur die Aufnahme in die von der Selbstverwaltung beschlossene mittelfristige Finanzplanung lässt erkennen, dass die Kommune ernsthaft beabsichtigt, die überfälligen Erhaltungsaufwendungen zu tätigen. In diesem Fall ist deshalb im Anhang über die festgestellten wesentlichen Bauschäden zu berichten. Ansonsten würden diese besonderen Umstände dazu führen, dass der Jahresabschluss ggf. kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt (§ 51 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO-Doppik).

In den Fällen, in denen nach o. g. Kriterien eine voraussichtlich dauernde Wertminderung gegeben ist, sind die Bilanzwerte anzupassen. In Zweifelsfällen sollte dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht gefolgt werden. Kein Zweifel liegt vor, wenn die Nutzung von Gebäudeteilen bereits bauaufsichtlich wegen Einsturzgefahr untersagt wurde.

5.2.12 **Die bauliche Verschachtelung führt zur Gebäudeeinheit**

Wenn Bauten miteinander verbunden sind, stellt sich die Frage, ob es sich um eine Gebäudeeinheit oder um mehrere Gebäude handelt, die jeweils für sich eigenständige Vermögensgegenstände darstellen.

Für die praktische Abgrenzung können in Anlehnung an die entwickelte Steuerrechtsprechung folgende Hinweise gegeben werden:

„Mehrere Baulichkeiten sind selbstständige Wirtschaftsgüter, auch wenn sie auf demselben Grundstück errichtet wurden und in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, z. B. Anbauten bei Gebäuden, es sei denn, sie sind baulich derart miteinander verbunden, dass die Teile des Bauwerks nicht ohne erhebliche Bauaufwendungen voneinander getrennt werden können“ (vgl. R 13 Abs. 4 EStR 1993).

Die bauliche Verschachtelung setzt eine Mehrzahl baulicher Verbindungen voraus, deren spätere Trennung bedeutsame Maßnahmen erfordert. Solche liegen vor, wenn sie über das Nachholen von unterlassenen Baumaßnahmen oder Maßnahmen, die der selbstständigen wirtschaftlichen(!) Nutzungsfähigkeit des zurückgebliebenen einzelnen Gebäudeteils dienen, hinausgehen.¹⁴

Eine bauliche Verschachtelung wird regelmäßig nicht angenommen, wenn der Anbau über

- eigene Fundamente (keines der beiden Gebäude würde bei einer Entfernung des anderen in seiner Standfestigkeit beeinträchtigt),

¹³ Vgl. Bundesministerium der Finanzen v. 25.02.2000 - BStBl. I 2000, S. 372.

¹⁴ Vgl. BFH vom 05.12.1974, BStBl 1975 II, S 344 und vom 21.07.1977, BStBl 1978 II, S. 78.

- eigene tragende Mauern (wobei eine Neubauwand im Ausmaß des anschließenden Altbaus ausgespart ist) und
 - einen eigenen Eingang (selbst wenn dieser im Rahmen der vorgesehenen Nutzung nur als Notausgang behandelt wird)
- verfügt.

Fehlt es an einer ausreichenden baulichen Verschachtelung, so bildet der Anbau ein selbstständiges Wirtschaftsgut. Eine aufeinander abgestimmte Nutzung der Gebäudeteile und eine gemeinsame Versorgung mit Elektrik, Wasser und Wärme führen allein nicht zur Annahme eines einheitlichen Bauwerks.

Bei einem selbstständigen Vermögensgegenstand sind die anfallenden Kosten eigenständig aktivierungsfähig. Bei einem Anbau, der die baulichen Verschachtelungen nach o. g. Kriterien erfüllt, sind die Baukosten als Zugang zum Restbuchwert des vorhandenen Gebäudes zu behandeln und über dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben.

5.2.13 **Erfahrungswerte von Fachleuten**

Ein nachvollziehbares Verfahren, aus dem die Erfahrungswerte nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik ableitbar sind, ist das Sachwertverfahren nach der Wertermittlungsverordnung. Auf der Grundlage von gewöhnlichen Herstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit wird ein Verkehrswert ermittelt, der in einem zweiten Schritt zurückzuindizieren ist.

Für Gutachter/Gutachterausschüsse gehört die Anwendung des Sachwertverfahrens zum „Tagesgeschäft“. Ihre Beauftragung zur Ermittlung der Normalherstellungskosten nach den Wertermittlungsrichtlinien minimiert das Fehlerrisiko durch ggf. unzutreffende Bruttogrundflächen bzw. Brutto-rauminhalte, Ausstattungsstandards etc.

5.2.14 **Aktivierung zukünftiger Erträge versus Realisationsprinzip**

In Einzelfällen wurden Bilanzierungen auf Gutachten gestützt, die auf der Basis des Ertragswertverfahrens erstellt worden sind. Bei der Verkehrswertermittlung nach dem Ertragswertverfahren (für bauliche Anlagen nach § 16 WertV) wird der nachhaltig erzielbare jährliche Reinertrag kapitalisiert (Kapitalwertermittlung).

Die Zugrundelegung des Barwertes zukünftiger Gewinne verletzt das Realisationsprinzip (§ 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik). Hierbei werden Gewinne (Bewertungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungswerte) berücksichtigt, die noch gar nicht realisiert worden sind. Dieser Effekt verstärkt sich, wenn die bilanzwirksame Restnutzungsdauer danach bemessen wird, wie lange die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden könnte (§ 16 Abs. 3 WertV). Das Ertragswertverfahren

ist nicht geeignet, um zu Bewertungen im Einklang mit dem Anschaffungs- und Herstellungswertprinzip des § 55 i. V. m. § 41 Abs. 1 GemHVO-Doppik zu gelangen.

5.2.15 **Nutzung der Preisverhältnisse des Straßenbaus**

Für die Rückindizierung bei Büro- und Betriebsgebäuden wurde die Indexreihe für den Straßenbau angewandt. Hierdurch ergaben sich deutlich höhere Gebäudewerte (vgl. III/Tz. 4.3.2 - Unterschiedliche Preisentwicklungen bei Büro-, Betriebsgebäuden und Straßen).

5.2.16 **Wertschöpfungen durch fiktive Baujahre**

Um den umfangreichen Modernisierungen in jüngster Vergangenheit hinreichend Rechnung zu tragen, legte ein Gutachterausschuss für ein Gebäude, das nachweislich 1966 errichtet wurde, ein fiktives Baujahr von 1994 zugrunde. Zum Bilanzstichtag ergab sich eine verbleibende Restnutzungsdauer von 66 Jahren und ein Restbuchwert von knapp 5 Mio. €.

Grundlage der Wertermittlungen nach dem baurechtlichen Sachwertverfahren sind die Normalherstellungskosten 2000 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen. Hierbei werden die Kosten geschätzt, die für einen kompletten Neubau des Gebäudes zu den Preisverhältnissen des Jahres 2000 entstehen würden.

Bei Festlegung eines fiktiven Baujahres inkl. Rückindizierung wird folglich so getan, als ob in diesem Jahr das Gebäude vollumfänglich neu erstellt worden sei (inkl. Bodenaushub, Keller, Etagen, Dach, Planungs- und Bauleitungskosten etc.).

Um einer ausufernden Nutzung von Erfahrungswerten vorzubeugen, wurde ihre Verwendung auf die Fallgestaltungen eingeschränkt, bei denen gleichzeitig eine Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aufgrund von Erweiterungen oder wesentlichen Verbesserungen einbezogen wird. Nach § 55 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik darf die verbleibende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht überschreiten. Damit muss das fiktive Baujahr bei Gebäuden wenigstens 40 Jahre (50 % von 80 Jahren) zurückliegen. Als fiktives Baujahr hätte demnach 1968 angesetzt werden müssen und nicht 1994, wodurch sich ein deutlich geringerer Bilanzwert ergeben hätte (752.000 €).

5.2.17 **Der Ansatz fiktiver Baujahre bedarf konkreter Nachweise**

Fiktive Baujahre eröffnen den Weg zur Wertegenerierung. Daher sind bloße Behauptungen, es seien in der Vergangenheit Maßnahmen i. S. von § 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik durchgeführt worden und diese hätten die Restnutzungsdauer verlängert, allein nicht tragfähig. Auch der Hinweis,

dass ein Gebäude nach 80 Jahren noch steht und eine zweckentsprechende Nutzung zulässt, stellt für sich noch keinen Nachweis dar.

Die Anwendung des § 55 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik erfordert zumindest Belege für in der Vergangenheit durchgeführte Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen. Dies ist z. B. in Form von Verwendungsnachweisen, Aufzeichnungen in den Jahresrechnungen oder von baufachlichen Einschätzungen möglich.

5.2.18 Wertvernichtung durch Erfahrungswerte

Bei den Erfahrungswerten auf Basis von fiktiven Baujahren wirken sich große Sanierungen und Modernisierungen (z. B. § 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik), die insbesondere in jüngster Vergangenheit stattfanden, wertmäßig kaum aus. Im beschriebenen Fall hätte die im Jahre 2006 erfolgte Grundsanierung (Entkernung und quasi Erneuerung) eines Gebäudes von 3,4 Mio. € einen Restbuchwert zum 01.01.2008 von gerade 752.000 € herbeigeführt.

Daneben kommt es zu Bilanzungleichgewichten, wenn die Zuwendungen ungekürzt in den Sonderposten eingestellt werden.

Sollten Sanierungsmaßnahmen in einem so großen Umfang stattgefunden haben, dass sich hierdurch die Nutzungsdauer des Gebäudes aus baufachlicher Sicht nennenswert verlängert, bestehen Anhaltspunkte für ein zuvor abgeschriebenes Gebäude. Hier kommt dann eine Aktivierung der belegten Sanierungskosten als nachträgliche Herstellungskosten (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik) in Betracht. Im beschriebenen Fall ergab sich hierdurch schließlich ein Restbuchwert von 3,357 Mio. €.

5.3 Infrastrukturvermögen

Die erstmalige Erfassung und Bewertung dieser Vermögensgegenstände ist in der Praxis mit besonderen Herausforderungen verbunden. Neben der zu beantwortenden Frage, welche einzelnen Vermögensteile dem Infrastrukturvermögen zuzurechnen sind, spielt die haushaltswirtschaftliche Historie eine wichtige Rolle.

Auffällig war, dass mehrheitlich mit der Vermögenserfassung und -bewertung die für den Straßenbau zuständigen Fachdienste beauftragt wurden. Dies ist sinnvoll, um die besonderen und notwendigen Fach- und Ortskenntnisse in die Bilanzierung einfließen lassen zu können. Gleichzeitig birgt diese Organisationsentscheidung die Gefahr in sich, dass ohne hinreichende Kenntnisse des einschlägigen Haushaltsrechts eine zu technische Betrachtungsweise dominiert.

Die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens der Kreise waren zunächst uneinheitlich.

5.3.1 **Bilanzierung dem Grunde nach**

5.3.1.1 **Die Last mit der Straßenbaulast**

Um das Infrastrukturvermögen bilanzieren zu können, müssen die Kommunen wirtschaftlicher Eigentümer dieser Straßen sein. Dies ist dann der Fall, wenn sie Träger der Straßenbaulast sind (vgl. § 11 StrWG). Dies gilt nicht für Gemeinden mit mehr als 20.000 Einwohnern. In diesen Fällen sind die Gemeinden Träger der Straßenbaulast und damit wirtschaftlicher Eigentümer, selbst wenn Kreise solche Straßen aufgrund zurückliegender Zuständigkeiten erbaut und finanziert haben sollten. Aus Sicht eines Kreises wäre die Übertragung der Straße unter den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. (vgl. III/Tz. 5.9). Sollten sich die Gemeinden seinerzeit beteiligt und Baukostenzuschüsse an die Kreise geleistet haben, so wären diese - auch nach einem Übergang der Straßenträgerbaulast - weiterhin bei den Gemeinden als Aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. In der Grenzbetrachtung käme es ansonsten zu einer rechnerischen Überschuldung bei der Gemeinde.

Im Übrigen ist die Trägerschaft der Straßenbaulast für Ortsdurchfahrten in § 12 StrWG abschließend geregelt. Insbesondere auf § 12 Abs. 4 StrWG wird hingewiesen: „Die Gemeinden sind Träger der Straßenbaulast für die Straßenteile, die nach den Absätzen 2 und 3 nicht in der Straßenbaulast des Landes oder eines Kreises stehen“. In Zweifelsfällen empfiehlt sich die Abstimmung zwischen den als wirtschaftlicher Eigentümer in Frage kommenden Gebietskörperschaften bzw. die Einschaltung des Landesbetriebs Straßenbau und Verkehr.

5.3.1.2 **Kreisstraßen - keine gewöhnlichen Vermögensgegenstände**

Zum Zweck der Erfassung haben einige Kreise ihre Kreisstraßen in sachgerechte Unterabschnitte unterteilt, um zukünftig die Abgrenzung bei (Teil-)Ersatzinvestitionen zu ermöglichen.

Nach der überwiegenden Auffassung (vgl. ADS) ist ein Vermögensgegenstand jedes nach der Verkehrsanschauung individualisierbare Gut, das sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einzeln verwerten lässt. Der LRH hat schon bei der Querschnittsprüfung „Vermögenserfassung und -bewertung bei der Einführung eines neuen kommunalen Rechnungswesens“ im Januar 2007 die Auffassung vertreten, dass auch bei Straßen die Einzelverwertbarkeit über die Einzelveräußerbarkeit hinausgeht. Da eine Verwertung nicht nur im Wege einer Veräußerung erfolgen kann, beinhaltet sie auch eine unentgeltliche Überlassung zur Nutzung durch einen Dritten.

Insoweit ist unzweifelhaft, dass Straßen als Vermögensgegenstände zu erfassen sind. Gleichwohl ist die Abgrenzung zur bilanziellen Erfassung im Hinblick auf zukünftige Baumaßnahmen vorausschauend zu regeln. Um die vorstehende wirtschaftliche Betrachtungsweise auch auf Straßen über-

tragen zu können, hat sich die Auffassung durchgesetzt, eine Abgrenzung des Vermögensgegenstands „Straße“ von Kreuzungspunkt zu Kreuzungspunkt bzw. Einmündungspunkt vorzunehmen. Dies ist im innerstädtischen Straßennetz durchaus möglich und sinnvoll.

Kreisstraßen hingegen nehmen eine Sonderrolle ein:

Die Teilstrecken der Kreisstraßen sind regelmäßig durch größere Abstände zwischen Kreuzungspunkt zu Kreuzungspunkt bzw. Einmündungspunkt gekennzeichnet. Es wäre praxisfern anzunehmen, ein solcher Vermögensgegenstand ließe sich in einer Baumaßnahme vollständig neu erweitern oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessern. Wie die zuständigen Mitarbeiter bestätigten, seien die im Haushalt jährlich für Maßnahmen zur Verfügung gestellten Mittel nicht ausreichend, um Teilstrecken vollständig zu erneuern. Darüber hinaus würden dann andere Teilstrecken bautechnisch überhaupt nicht behandelt werden können. Die durch die vorhandene Budgetrestriktion ausgelöste Verteilung der Baumittel muss sich auch in der Bilanzierung des Infrastrukturvermögens widerspiegeln. Daher kann es sinnvoll sein, die durch Teil-, Neu- oder Vollausbau erweiterten oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbesserten Teilabschnitte als Vermögensgegenstände zu erfassen und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. So ist es möglich, dass eine Kreisstraße aus mehreren Teilabschnitten besteht, die unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen. Die Erfassung als Anlagen im Bau, bis der letzte Teilabschnitt dem bautechnischen Niveau der übrigen Abschnitte entspricht, wäre hierzu eine denkbare Alternative. Dies würde jedoch zu einer unzulässigen Verlängerung der Nutzungsdauer führen.

5.3.1.3 **Wechsel der Straßenträgerbaulast (Umwidmung) wirkt auf das Rechnungswesen**

Wie unter III/Tz. 5.3.1.1 dargestellt, hängt das wirtschaftliche Eigentum an der Straßenträgerbaulast. Bei der erstmaligen Erfassung in der Eröffnungsbilanz ist dies zu berücksichtigen. Insbesondere für die im zweiten Schritt durchzuführende Bewertung (vgl. III/Tz. 5.3.2) ist es von Bedeutung, seit wann die Straßenträgerbaulast besteht. Erweiterungen oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentliche Verbesserungen können erst seit diesem Zeitpunkt berücksichtigt werden. Wie durch die Prüfung deutlich wurde, haben einige Kreise dies nicht beachtet und anhand des Straßenzustands ein fiktives Anschaffungs- und Herstellungsjahr ermittelt. Da diese Methode unterstellt, die Kreise hätten zum ausgemachten Zeitpunkt den vollständigen Straßenbaukörper selbst erbaut und finanziert, kam es bei diesen Kreisen regelmäßig zu Überbewertungen.

Sollten die bilanzierenden Kommunen nicht (mehr) über die Informationen verfügen, seit wann sie Träger der Straßenbaulast sind, empfiehlt sich eine Kontaktaufnahme mit dem Landesbetrieb Straßenbau und Verkehr.

5.3.2 Bilanzierung der Höhe nach

In den zur Prüfung vorgelegten Entwürfen der Eröffnungsbilanzen haben 3 Kreise ihr Infrastrukturvermögen nach Erfahrungswerten bewertet. Diese Vorgehensweise wurde mit fehlenden Unterlagen bzw. unverhältnismäßigen Aufwand begründet.

In diesen Fällen wurde die Ersatzbewertung wie folgt durchgeführt.

5.3.2.1 Unzulässige Ersatzbewertung nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik

Unter Anwendung eines Erfassungsbogens wurde der jeweilige Straßenzustand aufgenommen. Dabei wurden auch eine Klassifizierungsbewertung (nach Bauklasse, Fahrbahnbreite und Baugrund) und eine Zustandsbewertung (Spurrinnen, Oberflächenschäden, Flickstellen etc.) durchgeführt.

Der Erfahrungswert wurde anhand der jüngsten Bauvorhaben ermittelt. Damit wurde sichergestellt, dass relativ aktuelle Herstellungskosten der Bewertung zugrunde gelegt wurden. Der so ermittelte Neubaupreis wurde auf die zu bewertenden Unterabschnitte unter Anwendung der Preisindizes (vgl. III/Tz. 4.3.2 für sonstige Bauwerke auf das bekannte oder geschätzte Herstellungsjahr rückindiziert. Des Weiteren wurden die rückindizierten Herstellungskosten mit der im Rahmen der Zustandsbewertung ermittelten Zustandskennziffer multipliziert. Damit sollten die nach § 43 Abs. 1 GemHVO-Doppik vorgeschriebenen Abschreibungen berücksichtigt werden.

Folgendes Beispiel soll die vorgefundene Vorgehensweise verdeutlichen:

Eine beliebige Kreisstraße wird bewertet. Als Erfahrungswert wird ein Betrag von 1.176 € pro Meter Kreisstraße angesetzt. Die Länge der zu bewertenden Kreisstraße beträgt 5.470 m. Hieraus ergab sich zunächst ein vorläufiger Anschaffungs- und Herstellungswert von 6.432.720 €.

Die Klassifizierung der Kreisstraße ergibt nachstehendes Bild:

- Bauklasse (Eignung) = 100 %,
- Fahrbahnbreite (100 % ideal) = 76 %,
- Baugrund (Tragfähigkeit) = 65 %.

Die aufgeführten Kriterien beziehen sich auf die Lebensdauer der zu bewertenden Straße im Vergleich zu einer Kreisstraße in mustergültiger Bauweise. Die Klassifizierungskennziffer beträgt in diesem Beispiel 78,9 %.

Die Zustandsbewertung wurde anhand des technischen Straßenzustands ermittelt. Diese erfolgte anhand der

- Spurrinnen,
- allgemeinen Unebenheiten,

- Risse und offenen Pflasterungen,
- Oberflächenschäden sowie
- Flickstellen.

Der Bewertungssatz bestimmt sich folgendermaßen: Für jede der o. a. Schadensarten sind Bandbreiten von 5, 15 und 100 hinterlegt, die mit einem festgelegten Bewertungssatz verbunden sind.

Schadensart bis %	Bewertungssatz
bis 5	100 %
von 5 bis 15	65 %
von 15 bis 100	30 %

Die Summe der gewichteten Bewertung ergibt die sog. Zustandskennziffer. Bemerkenswert ist, dass selbst bei 100%igen Schäden immer noch eine Zustandskennziffer von 30 und damit eine Restnutzungsdauer von $30 \% = 10,5$ Jahren angenommen wird.

Die im Beispiel durchgeführte Untersuchung des Straßenzustands ergab eine Zustandskennziffer von 93 %.

Die maximale Nutzungsdauer dieser Straße wurde aus der Multiplikation der Nutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle (= 35 Jahre) mit der Klassifizierungskennziffer 78,9 % angenommen: $35 \times 78,9 \% = 28$ Jahre (gerundet). Die Restnutzungsdauer wurde mit 50 % der max. Nutzungsdauer angenommen. Dieser Prozentsatz wurde § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik entnommen. Danach ergab sich noch eine Restnutzungsdauer von 14 Jahren.

Das fiktive Baujahr bestimmte sich aus dem Jahr der Eröffnungsbilanz (2008) abzüglich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle (35 Jahre) zuzüglich der errechneten Restnutzungsdauer (14 Jahre). Somit errechnet sich das Baujahr 1987.

Bewertung:

		€
	vorläufiger Anschaffungs- und Herstellungswert (AH-Wert)	6.432.720
x	Indexwert auf das Jahr 1987	
=	rückindizierter AH-Wert	4.613.655
x	Klassifizierungswert (78,9 %)	
=	rückindizierter AH-Wert mit Klassifizierung	3.640.174
x	Zustandskennziffer (93 %)	
=	rückindizierter AH-Wert mit Abschreibungen	3.385.362
=	Bilanzwert	3.385.362

Die so vorgenommene Bewertung ist mit den Regelungen der GemHVO-Doppik nicht vereinbar:

- Um eine Bewertung im Erfahrungswertverfahren nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik durchführen zu können, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. III/Tz. 4.1.2). Die Prüfung bei den Kreisen machte deutlich, dass die Unterlagen für eine Bewertung nach den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten größtenteils vorhanden waren bzw. diese ermittelt werden konnten. Darüber hinaus konnten noch im laufenden Prüfungsverfahren nachträglich erstellte Bewertungen nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik vorgelegt werden. Ein übermäßiger Aufwand - weder personell noch zeitlich bemessen - war hiermit nicht verbunden. Somit fehlte es - bis auf wenige Ausnahmen - an den rechtlichen Voraussetzungen einer Ersatzbewertung. Vielmehr ist der Eindruck entstanden, dass die eingeschalteten Unternehmen Bewertungen im Sinne einer technischen Betrachtungsweise durchführten, ohne sich mit der in Schleswig-Holstein gültigen Rechtslage vertraut zu machen. Die Vergabe der jeweiligen Aufträge und das Leistungsverzeichnis waren nicht Gegenstand dieser Querschnittsprüfung.
- Die durchgeführte Ersatzbewertung unterstellt, dass die gesamte Straße zum fiktiven Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt durch die betreffenden Kreise vollständig neu erbaut wurden. Dies war nachweislich nicht der Fall. Vielfach sind die Kreise erst durch vollzogene Umwidmungen der Straßenträgerbaulast wirtschaftlicher Eigentümer geworden. Lediglich in der jüngeren Vergangenheit haben die Kreise eigene Straßen neu erbauen lassen.
- Irrig ist die pauschale Annahme, die Restnutzungsdauer betrage im Ersatzwertverfahren stets 50 % der Nutzungsdauer. Nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik muss es zu einer Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer durch eine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentliche Verbesserung gekommen sein. Diese Maßnahmen sowie die damit verbundene Verlängerung der Nutzungsdauer sind zu belegen:

Als eine **Erweiterung** eines vorhandenen Vermögensgegenstands gilt eine Mehrung der Substanz, die mit einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeiten einhergeht.

Werden nur Teile des Vermögensgegenstands erneuert, so stellen die hierfür anfallenden Aufwendungen laufenden Aufwand (Erhaltungsaufwand) dar. Dies gilt auch, wenn zwar zusätzliche Teile eingebaut werden, diese aber nur der Erhaltung der Funktionsfähigkeit des vorhandenen Vermögensgegenstands dienen.

Eine **wesentliche Verbesserung** eines vorhandenen Vermögensgegenstands liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich ver-

bessert wird. Dies liegt vor allem dann vor, wenn eine andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit vorliegt oder der Gegenstand so erheblich verbessert wird, dass praktisch ein neuer Gegenstand entsteht. Maßnahmen, die lediglich dazu dienen, das ursprüngliche Nutzungspotenzial sicherzustellen (Reparatur, Auswechseln von Teilen und die dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung) erfüllen nicht die Anforderungen.

- Die Berücksichtigung einer Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlichen Verbesserung durch bezuschusste oder zinsgünstig finanzierte Erhaltungsmaßnahmen setzt ebenfalls Nachweise voraus. Zweifelsohne kann dies zu zusätzlichen Herstellungskosten führen (§ 41 Abs. 3 GemHVO-Doppik). Ob damit gleichzeitig eine Verlängerung der Nutzungsdauer verbunden ist, muss jedoch ebenfalls nachgewiesen werden. Die Verbesserungen sind durch Belege und die Verlängerung der Nutzungsdauer durch fachliche Bewertungen nachzuweisen. Der aktuelle Straßenzustand allein ist hierfür nicht ausreichend. Sollte es nachweislich zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer gekommen sein, ist zu beachten, dass die Bewertung nur diese besonderen Maßnahmen berücksichtigen kann. Keinesfalls kann unterstellt werden, dass hierdurch ein gänzlich neuer Vermögensgegenstand erschaffen worden wäre.

Die nachträgliche Bewertung der im Beispiel dargestellten Straße nach den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten führte zu folgendem Ergebnis:

- Der Kreis wurde 1967 durch Umwidmung einer Gemeindestraße Träger der Straßenbaulast und damit wirtschaftlicher Eigentümer.
- In der Zwischenzeit bis zur Bilanzierung wurden Erweiterungen bzw. wesentliche Verbesserungen durchgeführt. Der Restbuchwert dieser Maßnahmen lag zum Eröffnungsbilanzstichtag bei 30.000 €.

5.4 **Betriebs- und Geschäftsausstattung - Abschreibungsvorschriften sind einzuhalten**

Die Prüfung der Bilanzposition „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ führte zu folgenden Feststellungen:

- In einem Fall wurde ein halbjährlicher Abschreibungsbeginn zum 01.07. oder 01.01. eines Jahres festgelegt.
- Mehrfach wurden Nutzungsdauern zugrunde gelegt, die von den Verwaltungsvorschriften abwichen. Es wurden zum Teil steuerrechtliche Nutzungsdauern oder Werte aus interkommunalen Vergleichsringen herangezogen.

- Auf die Inventurvereinfachung nach § 38 Abs. 6 GemHVO-Doppik wurde vielfach nicht zurückgegriffen (Verzicht auf die Erfassung geringwertiger Wirtschaftsgüter).

§ 43 Abs. 2 GemHVO-Doppik sieht eine monatsgenaue Aufteilung der auf ein Jahr entfallenden Abschreibungen vor. Wurde ein Wirtschaftsgut am 18.02.2008 angeschafft, ist es ab dem 01.03.2008 abzuschreiben. Eine abweichende Abschreibungspraxis ist nicht zulässig.

Gemäß § 43 Abs. 1 GemHVO-Doppik erfolgt die Abschreibung linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist nach § 43 Abs. 4 GemHVO-Doppik die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Kommunen zugrunde zu legen. Da die Nutzungsdauern und somit der Abschreibungssatz den ausgewiesenen Bilanzwert maßgeblich beeinflussen, ist die für verbindlich erklärte Verwaltungsvorschrift zwingend anzuwenden. Dieses bedingt u. a. auch, dass die Vermögensgegenstände den korrekten Kontengruppen zugeordnet werden. Auch hier wurden bei der Querschnittsprüfung mehrfach Abweichungen festgestellt.

Unter die Rubrik der „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ fallen auch geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG). Hierbei handelt es sich um Vermögensgegenstände, die selbstständig nutzbar sind und deren Nettowert bis Ende 2007 mehr als 60 € und weniger als 410 € betragen. Ab dem 01.01.2008 wird als GWG jeder Vermögensgegenstand bezeichnet, der beweglich, selbstständig nutzbar ist und bei dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten den Betrag von 150 € nicht übersteigen.

Nach § 38 Abs. 6 GemHVO-Doppik hätte auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 € nicht übersteigen, verzichtet werden können. Auf diese Inventurvereinfachung wurde vielfach nicht zurückgegriffen. Stattdessen wurden die GWG in die Anlagenbuchführung eingestellt und abgeschrieben. Hierbei wurde bei einem Kreis festgestellt, dass die GWG entweder gar nicht oder über eine Nutzungsdauer abgeschrieben wurden. Andere GWG wurden direkt im Jahr der Anschaffung abgeschrieben. Diese unterschiedliche Vermögensbewertung verstößt gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit sowie gegen § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik.

Der LRH empfiehlt, die Inventarvereinfachung zu nutzen und auf eine Erfassung der betroffenen Vermögensgegenstände zu verzichten. Daneben ist die Abschreibungstabelle zu verwenden und eine monatsgenaue Abschreibung vorzunehmen.

5.5 Finanzanlagen

Diese Bilanzposition umfasst

- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Beteiligungen,
- Sondervermögen,
- Ausleihungen sowie
- Wertpapiere des Anlagevermögens.

Grundsätzlich bereitete die Bilanzierung dem Grunde nach keine Schwierigkeiten. Dennoch mussten die Kreise einräumen, bestehende Ansprüche oder Verpflichtungen zwischen dem Kernhaushalt und den Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen nicht berücksichtigt zu haben. Der LRH empfiehlt daher, im Zuge der erstmaligen Eröffnungsbilanz auch solche Informationen zu verwenden, die der Beteiligungsverwaltung vorliegen. Eine Bilanzierung dieser Beträge erfolgt unter sonstigen Forderungen/sonstigen Verbindlichkeiten.

5.5.1 Wahlrechte bei der Bewertung der Unternehmenswerte, Beteiligungen und Sondervermögen

Wie unter III/Tz. 4.1 bereits dargestellt, sind in der Eröffnungsbilanz Vermögenswerte zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Dies gilt auch für Finanzanlagen. Jedoch hat der Verordnungsgeber in § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik für die Bewertung von

- Eigenbetrieben,
- Kommunalunternehmen,
- anderen Sondervermögen,
- Unternehmen und Einrichtungen nach § 101 Abs. 4 GO,
- Gemeinsamen Kommunalunternehmen und
- Beteiligungen an Gesellschaften

ein Wahlrecht eingeräumt: In diesen Fällen kann das anteilige Eigenkapital angesetzt werden. Diese sog. Eigenkapitalspiegelmethode ermöglicht die Übernahme des in den Bilanzen der o. a. Einrichtungen nach § 266 Abs. 3 lit. a HGB ausgewiesenen Eigenkapitals in Höhe des relativen Anteils der Kommune.

Die Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode ist nur für die erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz möglich. Die so ermittelten Werte gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungskosten (§ 55 Abs. 4 GemHVO-Doppik). Wie bei allen anderen Vermögensgegenständen sind auch bei Finanzanlagen außerplanmäßige Abschreibungen bei einer dauernden Wertminderung vorzunehmen (vgl. § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik). Kurzfristige Eigenkapitalschwankungen (z. B. durch noch nicht ausgeglichene Verluste) führen daher - auch bei Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode - nicht zu einer Wertanpassung.

Einige Kreise haben auf dieses Wahlrecht bewusst verzichtet und stattdessen die tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt. Ziel dieser Bilan-

zierungspraxis ist die Vermeidung zukünftiger Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen, die durch geringe Verkaufserlöse entstehen würden.

5.5.2 Wertpapiere des Anlagevermögens

Die unter III/Tz. 5.5.1 beschriebene Eigenkapitalspiegelmethode ist vom Wortlaut des § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik her für Wertpapiere des Anlagevermögens nicht anwendbar. In Wertpapieren verbriefte Anteile an Unternehmen unter der Beteiligungsgrenze von 20 % sind unter den Wertpapieren des Anlagevermögens auszuweisen, sofern sie nicht kurzfristig veräußert werden sollen. Erst ein finanzielles Engagement der Kommune von mehr als 20 % würde als Beteiligung gelten (vgl. § 271 Abs. 1 HGB). Insofern sind für die erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz die tatsächlichen Anschaffungskosten zu ermitteln. Etwaige Depotauszüge, die den aktuellen Kurswert darstellen, erscheinen zur Wertbestimmung ungeeignet. Der Kurswert spiegelt den aktuellen Verkaufswert wider. Da der Verkauf noch nicht erfolgte, würde die Übernahme dieses Werts in die Eröffnungsbilanz gegen das Realisationsprinzip verstoßen (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik). Würde der Verkauf vollzogen, könnte ein Bilanzausweis nicht mehr erfolgen, da die Kommune nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer wäre.

Hinweis: Das Innenministerium hat angekündigt, bei Gelegenheit eine klärende Regelung in § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik dahin gehend aufzunehmen, dass die Erleichterungen des § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik für alle unternehmerischen, ausgegliederten Einrichtungen zur Verfügung stehen, d. h. auch für Aktiengesellschaften, die nach § 102 GO unter die Beteiligungen fallen.

5.6 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände - Gefahrenquelle für unzureichende Bewertungen

5.6.1 Ermittlung Anfangsbestände bei der Inventur

Wiederholt wurde festgestellt, dass eine vollumfängliche Inventur der Forderungen nicht stattgefunden hat. Insbesondere im Sozialbereich wurde aufgrund der Vielzahl von Fällen und den sich daraus ergebenden Ermittlungs- und Bewertungsschwierigkeiten auf eine Inventur verzichtet.

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik sind die Gemeinden grundsätzlich verpflichtet, zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung auch ihre Forderungen im Rahmen einer Inventur genau zu erfassen.

Bei der Ermittlung des Forderungsbestandes für die Eröffnungsbilanz sind somit nicht nur die bisherigen Kasseneinnahmereste (vgl. III/Tz. 2), sondern auch Ansprüche, die bislang in der kameralen Buchhaltung nicht er-

fasst worden sind, zu berücksichtigen (z. B. Ansprüche aus Abrechnungen der Sozialhilfe zum Jahresende).

Eine fehlende Inventur führt dazu, dass kein vollständiger Überblick über sämtliche Forderungen vorhanden ist und hierdurch die Gefahr besteht, dass Zahlungsansprüche mangels Dokumentation und Beitreibung verjähren. Hierdurch kann ein finanzieller Schaden entstehen.

5.6.2 **Unzulässige Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten**

Es wurde festgestellt, dass bei der Ermittlung der Anfangsbestände auch „Negative Forderungen“ berücksichtigt worden sind. „Negative Forderungen“ bilden Verbindlichkeiten ab, die unzulässigerweise auf der Aktivseite der Bilanz eingebucht wurden. Sie reduzieren somit den Anfangsbestand. So wies zum Beispiel der Forderungssaldo gegenüber einer kreisangehörigen Stadt zum Eröffnungsbilanzstichtag einen Betrag in Höhe von - 19.739,60 € auf.

Der Saldo setzte sich aus 2 Forderungen des Kreises gegenüber der Stadt in Höhe von 6.215,63 € und 8.532,33 € sowie einer Verbindlichkeit des Kreises in Höhe von 34.487,56 € zusammen.

Die Saldierungsmethode wurde mit einem dem EDV-Verfahren immanenten und in der kaufmännischen Praxis gebräuchlichen Kontokorrentverfahren begründet.

Ein Kontokorrent (laufende Rechnung) ist handelsrechtlich in § 355 HGB geregelt und ermöglicht die gegenseitige Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Das Kontokorrent reduziert somit eine Mehrzahl gegenseitiger Ansprüche auf eine einzige Forderung bzw. Verbindlichkeit. Die Voraussetzungen zur Kontokorrentverrechnung sind in § 355 HGB geregelt¹⁵. Hiernach muss eine Partei Kaufmann im Sinne des HGB sein und es muss eine ständige Geschäftsbeziehung bestehen. Darüber hinaus ist eine Kontokorrentabrede zu treffen. Diese beinhaltet auch Regelungen über die Kontokorrentperioden, d. h. in welchen regelmäßigen Zeitabschnitten die Saldierung und der Ausgleich der aufgenommenen Posten zu erfolgen hat.

Da die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, ist eine Saldierung zumindest auf Basis eines Kontokorrentkontos nicht zulässig.

§ 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik normiert darüber hinaus, dass Posten der Aktivseite (hier: Forderungen) nicht mit Posten der Passivseite (hier: Verbindlichkeiten) verrechnet werden dürfen, soweit in Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Insofern besteht grundsätzlich ein Saldierungsverbot. Diese Regelung entspricht nach den Erläuterungen des Innenministeriums § 246 Abs. 2 HGB.

¹⁵ Siehe Baumbach/Hopt, Randziffer 2 ff. zu § 355 HGB.

Nach den Kommentierungen zu § 246 Abs. 2 HGB gilt das Saldierungsverbot nicht, wenn Gläubiger und Schuldner personenidentisch sind. In diesen Fällen kann unter bestimmten Voraussetzungen, sofern die Verrechnung die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses verbessert, verrechnet werden.¹⁶ Eine Saldierung käme dann in Betracht, wenn gleichartige Leistungen vorliegen, die zivilrechtlich nach § 387 BGB gegeneinander aufgerechnet werden können.

Voraussetzungen für eine Aufrechnung gem. § 387 BGB sind die Gegenseitigkeit und Gleichartigkeit der Forderungen. Gegenseitigkeit bedeutet, dass der Aufrechnende (hier der Kreis) Gläubiger der Gegenforderung und Schuldner der Hauptforderung ist. Hierbei muss die zur Aufrechnung gestellte Gegenforderung vollwirksam und fällig sein, d. h. die Erfüllung der Forderung muss erzwungen werden können.

Gleichartigkeit des Gegenstands liegt vor zwischen Geldschulden oder anderen Gattungsschulden gleicher Art.¹⁷

Die Voraussetzungen der Gegenseitigkeit und der Gleichartigkeit müssen zum Zeitpunkt der nach § 388 BGB erforderlichen Abgabe der Aufrechnungserklärung vorliegen.¹⁸

Insofern ist für eine Aufrechnung nach § 387 BGB erforderlich: Die Aufrechnung muss erklärt werden und die Gegenforderung fällig und vollwirksam sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist eine Durchbrechung des Saldierungsverbots gerechtfertigt.

Die Kreise haben die Aufrechnung gem. § 388 BGB nicht erklärt. Dementsprechend ist keine wirksame Aufrechnung möglich. Darüber hinaus weisen die saldierten Vorgänge Fälligkeitsdaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag auf. Somit waren die Gegenforderungen noch nicht fällig und nicht vollwirksam. Auch aus diesem Grund hätte eine Saldierung nicht stattfinden dürfen.

Auch eine Aufrechnung gem. § 395 BGB (Aufrechnung gegen Forderungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften) setzt die aufgeführten Bedingungen der §§ 387, 388 BGB voraus und kommt daher nicht in Betracht.¹⁹

Im Übrigen kommt es bei einer möglichen Aufrechnung von Sozialleistungen (beispielsweise Spezialregelung § 51 SGB I) nicht nur auf die Erklärung der Behörde, sondern vielmehr auf die Pfändbarkeit der Geldleistungen an. Dieses zusätzliche Erfordernis untermauert die Notwendigkeit, Forderungen und Verbindlichkeiten getrennt auszuweisen.

Darüber hinaus normiert § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik, dass Forderungen und Schulden genau zu verzeichnen und der Wert der Vermögensgegen-

¹⁶ Siehe ADS Randziffer 465 ff. zu § 246 HGB und Baumbach/Hopt, Randziffer 23 zu § 246 HGB.

¹⁷ Siehe Jauernig u.a.; Ziffer 3 zu § 387 BGB.

¹⁸ Siehe Palandt, Randziffer 3 zu § 387 BGB.

¹⁹ Siehe Palandt, Randziffer 1 ff. zu § 395 BGB.

stände und Schulden **einzeln** anzugeben sind. Diese Regelung für sich schließt bereits eine Saldierung aus.

Zur Klarstellung und Verdeutlichung der dargestellten Problematik hat der Verordnungsgeber durch Einführung des § 35 a GemHVO-Doppik mit der Änderungsverordnung vom 02.07.2009²⁰ eine entsprechende Ergänzung der GemHVO-Doppik zum 01.01.2010 vorgenommen. Danach stellen zu viel eingegangene Beträge eine Verbindlichkeit dar und zu viel ausgezahlte Beträge eine Forderung. Hierdurch wird klargestellt, dass eine Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten (negative Forderungen) nicht erfolgen soll.

5.6.3 Prüfung der Werthaltigkeit

Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalbetrag zu bewerten. Hierbei ist gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste zu berücksichtigen. Der Grundsatz des Vorsichtsprinzips verlangt somit, dass alle wertbeeinflussenden Faktoren bei der Bewertung kritisch zu würdigen sind. Es ist wirklichkeitsnah zu bewerten. Als zentrales Element des Vorsichtsgrundsatzes ist das Realisationsprinzip anzusehen. Dieses Prinzip besagt, dass nur die Erträge und die entsprechenden Forderungen ausgewiesen werden dürfen, die durch Ansprüche begründet sind. Somit ist die Werthaltigkeit der Forderungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanzen besonders zu würdigen.

Die Werthaltigkeit der bilanzierten Forderungen wurde anhand von Stichproben geprüft. Hierbei wurde vereinzelt festgestellt, dass Forderungen in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt worden sind, deren Werthaltigkeit aufgrund von eingeleiteten Insolvenzverfahren zweifelhaft erschienen. Bei anderen Fällen wurde festgestellt, dass seit Jahren keine Zahlungseingänge trotz Vollstreckungsmaßnahmen zu verzeichnen waren. Die Werthaltigkeit dieser Forderungen erschien ebenfalls zweifelhaft.

Eine Kreisverwaltung hat im Rahmen der Eröffnungsbilanz die bis zum Stichtag 30.04.2008 noch nicht eingegangenen Kasseneinnahmereste aus Vorjahren als zweifelhaft eingestuft und als Wertberichtigung zu 100 % in Abgang gestellt. Insofern wurden diese noch offenen Kasseneinnahmereste im Rahmen der Eröffnungsbilanz als uneinbringlich berücksichtigt. Eine individuelle Ermittlung des Ausfallrisikos einzelner Forderungsarten/Forderungsbereiche ist nicht erfolgt. Dies wäre nach Auskunft der Finanzbuchhaltung anhand von Erfahrungswerten aus Vorjahren möglich gewesen. Das Vorsichtsprinzip gem. § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik normiert zwar, dass alle vorhersehbaren Risiken bei der Bewertung der Vermögensgegenstände zu berücksichtigen sind. Eine pauschale Wertberichtigung in Höhe von 100 % der bis zu einem frei gewählten Stichtag noch of-

²⁰ Landesverordnung zur Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik) vom 02.07.2009, GVOBl. Schl.-H. S. 393.

fenen Forderungen spiegelt aber nicht die reale Werthaltigkeit der Forderungen wider.

5.6.4 Was gilt es zu beachten

Auch der Wertansatz der Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ soll die tatsächliche Vermögens- und Finanzlage widerspiegeln. Die Berücksichtigung von „negativen Forderungen“ (= Verbindlichkeiten) bzw. eine fehlende Inventur führen zu einem unvollständigen und unkorrekten Bilanzbild. Der Ausweis von Forderungen bedingt einen Nachweis über die Werthaltigkeit. Der Forderungsbestand ist daher laufend zu überwachen und gegebenenfalls wertmäßig zu korrigieren. Hierzu sollten im Vorfeld der Umstellung auf die Doppik organisatorische Regelungen erarbeitet werden:

- Analyse der Alterstruktur der Forderungen,
- Kontrolle der lfd. Einzahlungen auf die Forderungen,
- Würdigung der bisherigen Mahn- und Vollstreckungsmaßnahmen,
- Festlegung von Wertgrenzen für durchzuführende Einzel- und Pauschalwertbereinigungen,
- buchhalterischer Umgang mit sog. Kleinstbeträgen.

5.7 Liquide Mittel - Zufälliger Kontenfund dank Saldenbestätigung

Unter der Bilanzposition „Liquide Mittel“ sind alle Finanzmittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen. Hierzu gehören u. a. die Handkassen und das gesamte Bankguthaben. Nach § 266 HGB fallen hierunter aber auch die im Kassenbestand befindlichen Schecks. Durch den zusammengefassten Bilanzausweis können Abgrenzungsprobleme z. B. hinsichtlich der bei Kreditinstituten eingereichten, jedoch noch nicht gutgeschriebenen Schecks oder Kassenbeständen vernachlässigt werden. Als Teil des Umlaufvermögens sind liquide Mittel zu ihrem Nennwert (Nennbetrag, Nominalwert) zu erfassen und zu bewerten.

Die Ermittlung des Bargeldbestands wurde anhand von Abrechnungsunterlagen und Kassenabschluss zum Bilanzstichtag vorgenommen. Leider wurde es mehrfach versäumt, einen Kassenabschluss zum Bilanzstichtag zu erstellen oder die Zahlstellen und Handvorschüsse stichtagsbezogen abzurechnen. Die anschließende rückwirkende Ermittlung war zeitaufwendig und führte teilweise zu erheblichen Differenzen.

Für die Eröffnungsbilanz als auch für die zukünftigen Jahresabschlüsse sollten organisatorische Maßnahmen/Regelungen getroffen werden, die sicherstellen, dass sämtliche Kassenbestände stichtagsbezogen erfasst und bilanziert werden können.

Zur Prüfung der Buchgelder wurden bei den Kreditinstituten erweiterte Saldenbestätigungen zum Eröffnungsbilanzstichtag angefordert.

Die Saldenbestätigung bezog sich hierbei nicht nur auf die vorhandenen Kontenverbindungen. Vielmehr wurden sämtliche Geschäftsbeziehungen

(z. B. Verbindlichkeiten, Bürgschaften etc.) zwischen Kommune und Kreditinstitut abgefragt. Hieraus konnten weitere Informationen für die entsprechenden Bilanzpositionen gewonnen werden.

Aufgrund der Rückmeldungen zeigte sich mehrfach, dass diverse Konten existierten, die der Finanzbuchhaltung bislang nicht bekannt waren. Hierbei handelte es sich überwiegend um Kontoverbindungen von kommunalen Einrichtungen (z. B. von Schulen). Da die Konten auf den Namen des jeweiligen Kreises liefen, sind die dort vorhandenen Einlagen auch in der Eröffnungsbilanz des Kreises auszuweisen, sofern das wirtschaftliche Eigentum dies zuließ.

Somit konnten durch die erweiterten Saldenbestätigungen grundlegende Klärungen herbeigeführt und die Bilanzposition vollumfänglich dargestellt werden.

Die erweiterten Saldenbestätigungen waren teilweise gebührenpflichtig. Diesen einmaligen Aufwand im Rahmen der Doppikeinführung hält der LRH für vertretbar und empfiehlt ausdrücklich, erweiterte Saldenbestätigungen im Umstellungsprozess einzuholen. Ein entsprechendes Muster ist als Anlage beigefügt (**Anlage 2**).

5.8 **Aktive Rechnungsabgrenzungsposten**

Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten erfüllen 2 Funktionen. Zum einen lassen sich bereits getätigte Auszahlungen mit Aufwendungen in späteren Rechnungsperioden verknüpfen, denen sie auch verursachungsgerecht zuzuordnen sind. Zum anderen sind hierunter geleistete Zuschüsse und Zuweisungen zu aktivieren und über einen bestimmten Zeitraum gleichmäßig ergebniswirksam zu verteilen.

Zur Behandlung von Auszahlungen im kameralen Jahr, die jedoch Aufwand im doppischen Jahr sind, siehe Ausführungen zum Übergang von der Kameralistik auf die Doppik (vgl. III/Tz. 2).

5.8.1 **Das Problem mit der Vollständigkeit**

In einigen Fällen beschränkte sich die Ermittlung der in der Vergangenheit geleisteten Zuschüsse und Zuweisungen lediglich auf einen verwaltungsseitig vorgegebenen Zeitraum von beispielsweise 10 oder 20 Jahren.

Für die Bemessung des Auflösungszeitraums ist grundsätzlich die Zweckbindungsfrist zugrunde zu legen. Wenn eine solche Zweckbindungsfrist - wie in der Vergangenheit überwiegend üblich - nicht festgelegt ist, sind für die Anschaffung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (inkl. Baulichkeiten) 25 Jahre und für die Anschaffung von anderen Vermögensgegenständen 10 Jahre vorgesehen (vgl. § 40 Abs. 7 S. 3 GemHVO-Doppik).

Die vorgefundene Bilanzierung von Zuwendungen erscheint bei einer Begrenzung auf lediglich 10 Jahre nicht vollständig. Insbesondere bei den durchgeleiteten Zuweisungen wie z. B. den Mitteln aus der Feuerschutzsteuer, mit denen auch der Neu-, An- und Umbau von Feuerwehrgerätekäusern gefördert wird, war die Aussage der Verwaltung, solche Fälle hätte es nicht gegeben, nicht überzeugend.

Der korrekte Ausweis dieser Bilanzposition setzt stets eine umfassende Auswertung der letzten 25 Jahre voraus.

5.8.2 **Übertragene Gymnasien vor dem Bilanzstichtag**

Vor dem Eröffnungsbilanzstichtag fanden in einem Kreis diverse Schulträgerwechsel von Gymnasien statt. Folglich wurden die auf den kreisangehörigen Bereich übertragenen Schulen nicht mehr unter „bebaute Grundstücke“ in die Eröffnungsbilanz des Kreises aufgenommen. Sie waren aber auch nicht in der „Aktiven Rechnungsabgrenzung“ als geleistete Zuwendungen enthalten. Dadurch erhöhte sich der „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, denn die den Schulen zuzuordnenden Kreditverbindlichkeiten wurden im Rahmen der Schulträgerwechsel nicht mit übertragen.

Der Kreis begründete den fehlenden Bilanzausweis damit, dass die Vermögensübertragungen zu einem Zeitpunkt stattfanden, als das doppelte Haushaltsrecht noch gar nicht in Kraft war.

Bei einem Schulträgerwechsel handelt es sich aus Sicht der abgebenden Körperschaft um eine geleistete Sachzuwendung. In der Bilanz findet folglich bei einem Schulträgerwechsel ein Aktivtausch statt, bei dem der zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende Restbuchwert in die Aktive Rechnungsabgrenzung umgebucht wird und - sofern keine Zweckbindung festgelegt wurde - über einen Zeitraum von 25 Jahren ergebniswirksam aufgelöst wird (vgl. Erläuterungen zu § 48 GemHVO-Doppik).

Nach den Erläuterungen zu § 54 GemHVO-Doppik gelten für die Eröffnungsbilanz die Vorschriften der Abschnitte VIII und IX. So wie die in der Vergangenheit geleisteten Geldzuweisungen vollständig zu ermitteln und zu aktivieren sind, gilt Gleiches somit auch für die geleisteten Sachzuwendungen (vgl. § 40 Absätze 1 und 7 GemHVO-Doppik). Sie sind genauso in die Aktive Rechnungsabgrenzung aufzunehmen.

Auf der Passivseite der Bilanz verbleiben die Sonderposten für die in der Vergangenheit empfangenen Zuwendungen.

5.9 **Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse und Zuweisungen**

Bei diesen Sonderposten soll es sich um erhaltene Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen handeln. Im Ergebnis müssen damit Investitionen der empfangenden Kommune getätigt oder aber Investitionsförderungsmaßnahmen subven-

tioniert worden sein. Die in den Sonderposten eingestellten Beträge sind entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der durch sie finanzierten Vermögensgegenstände aufzulösen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik).

In die Sonderposten fließen mitunter viele Einzelpositionen ein, sodass häufig Eingabefehler, Doppelerfassungen und die Verarbeitung von DM-Beträgen als Euro-Werte anzutreffen waren.

5.9.1 **Sonderbedarfszuweisungen für Investitionen haben in den Sonderposten nichts verloren**

In einigen Fällen wurden auch empfangene Sonderbedarfszuweisungen nach § 17 FAG für eigene Investitionen in den Sonderposten eingestellt.

Nach den Richtlinien zum Kommunalen Bedarfsfonds (Nr. 3.1) sind Sonderbedarfszuweisungen für Investitionen nicht aufzulösen und daher als Sonderrücklage zu passivieren (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik). Gem. § 25 Abs. 2 GemHVO-Doppik sind sie nach zweckentsprechender Verwendung (= Abschluss der Bauphase) in die allgemeine Rücklage umzubuchen.

5.9.2 **Fiktive Förderungen bezogen auf fiktive Baukosten**

In einem Fall wurde die Straßenbewertung technischen Zustandsmerkmalen vorgenommen. Im Ergebnis wurden tendenziell Zeitwerte bilanziert, in deren Höhe dem Kreis jedoch Baukosten nicht entstanden waren. Daneben wurden die Zuweisungen pauschal mittels der üblichen Zuschussquote der letzten Jahre bezogen auf die hohen Straßenbewertungen angesetzt.

Es wurde hierbei regelmäßig unterstellt, dass die Straßen zu 75 % vom Land gefördert worden seien. Im Ergebnis wurden auf fiktive Baukosten fiktive Finanzierungen konstruiert, die mit den tatsächlichen Zahlungen (empfangene Zuwendungen) jedoch nichts gemein hatten.

Die Passivierung von Zuwendungen ist in ihrer Höhe auf tatsächlich empfangene Beträge begrenzt.

5.9.3 **Zuweisungen für Brückenbauwerke von knapp 10 Mio. € und andere Förderungen gerieten in Vergessenheit**

Erst im Rahmen der Prüfung fiel auf, dass bei einem Kreis die empfangenen Zuwendungen für Brückenbauwerke überhaupt nicht berücksichtigt waren. Allein für den Zeitraum der vergangenen 20 Jahre ergab sich ein noch nicht aufgelöstes bilanzierungspflichtiges Volumen von knapp 10 Mio. €.

In einem anderen Fall wurden Zuwendungen für Naturschutzmaßnahmen überhaupt nicht passiviert.

Oftmals beschränkte sich auch die verwaltungsseitige Ermittlung der empfangenen Zuwendungen lediglich auf einen begrenzten Zeitraum, wie beispielsweise die letzten 20 Jahre. In manchen Aufgabenbereichen (z. B. für die Weiterleitung der Mittel aus der Feuerschutzsteuer) wurden auch nur die letzten 10 Jahre erfasst.

Da die Auflösungsdauer im Gleichklang mit der Abschreibungsdauer der geförderten Vermögensgegenstände zu bemessen ist (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik), sind die empfangenen Zuschüsse insbesondere für Vermögensgegenstände mit einer deutlich längeren Nutzungsdauer (z. B. Straßenbaumaßnahmen - 35 Jahre) auch weiter zurückliegend zu erfassen.

Andernfalls ergibt sich aufgrund der unvollständigen Nachweisung der Sonderposten zunächst ein zu hohes Eigenkapital, das wiederum nicht der tatsächlichen Finanzlage entspricht. Zusätzlich fehlen in den späteren Ergebnisrechnungen notwendige Erträge aus der Auflösung von Sonderposten, die den Abschreibungsaufwand teilweise finanzieren helfen.

5.9.4 **Bilanzierung von Zuwendungen nicht erst bei Inbetriebnahme der geförderten Maßnahme**

Vielfach war zu beobachten, dass bereits geflossene Zuwendungsbeträge noch nicht bilanziert waren. In einem Fall gab es lediglich einen Hinweis „*da noch nicht in Betrieb genommen, lösen wir den SOPO noch nicht auf*“. Die Beträge waren aber auch gar nicht erst in den Sonderposten oder in eine andere Bilanzposition eingestellt worden. Sie erhöhten folglich automatisch die Eigenkapitalposition zum Eröffnungsbilanzstichtag. Offen blieb, wie die Kommunen nachträglich die Zuwendungen (ohne aktuelle Einzahlung) hätten einbuchen wollen.

Wenn Zuwendungsmittel vor dem Bilanzstichtag zahlungswirksam eingegangen sind, ist dies zwangsläufig ein bilanzierungspflichtiger Vorgang, unabhängig davon, ob bzw. wann die Auflösung einsetzt. Soweit eine Einzahlung nicht zugeordnet werden kann, handelt es sich um eine Verbindlichkeit. Diese hätte ausgewiesen werden müssen.

Die vorab im Laufe der Bauphase (ggf. Anlagen im Bau) abgerufenen Zuwendungsmittel sind, da sie direkt zuzuordnen sind, sogleich im Sonderposten einzustellen. Die Auflösung kann jedoch erst mit Inbetriebnahme, d. h. im Gleichklang mit der Abschreibung, einsetzen.

5.9.5 **Fehlende Kongruenz von Auflösungs- und Abschreibungszeiträumen**

In einem Fall sollten die empfangenen Zuweisungen für den Straßenbau über einen Zeitraum von 20 Jahren aufgelöst werden. Über diesen Zeitraum werden die empfangenen Zuschussmittel gleichmäßig als Erträge verteilt. Im Gegensatz dazu werden jedoch die Straßen gem. Abschreibungstabelle über 35 Jahre abgeschrieben. Die vorgefundene Auflösung

entsprach damit nicht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, wodurch die Ergebnisrechnung zunächst durch höhere Erträge und später durch fehlende Erträge - nicht periodengerecht - ent- bzw. belastet worden wäre. Ursächlich für dieses Auseinanderlaufen von Aktiva und Passiva war offenbar die Änderung der verbindlichen Abschreibungszeiträume für Straßen noch im Juli 2007, weil zuvor bei der Erarbeitung des doppelischen Regelwerks stets von 20 Jahren ausgegangen worden war. Die Auswirkung dieser überraschenden Änderung auch auf die korrespondierenden Zuweisungen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik) wurde nicht erkannt, sodass die Anlagenbuchhaltung nur bei den aktivierten Vermögensgegenständen (Straßen) angepasst wurde, bei den Zuweisungen jedoch unverändert blieb.

Den Kommunen, die bereits im Juli 2007 ihre Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen (Straßen) erfasst hatten, wird empfohlen, die Auflösungszeiträume daraufhin zu überprüfen, ob sie den VV-Abschreibungen²¹ vom 16.08.2007 entsprechen.

5.9.6 **Ergebnisbelastung durch weitergeleitete Zuwendungen**

Bei den weitergeleiteten Zuschüssen (z. B. Förderung gemeindlicher Brandschutzinvestitionen aus Mitteln der Feuerschutzsteuer, die bei den Kreisen nur durchgereicht werden) war eine Fristenkongruenz zwischen den empfangenen (Sonderposten) und geleisteten Zuwendungen (aktive Rechnungsabgrenzung) nicht immer gegeben.

Die geleisteten Zuschüsse und Zuweisungen werden üblicherweise - in Ermangelung von Zweckbindungsfristen - über 25 Jahre (Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte) bzw. 10 Jahre (andere Vermögensgegenstände) gem. § 40 Abs. 7 Satz 3 GemHVO-Doppik abgeschrieben.

Ein Kreis löste die erhaltenen Mittel über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände auf und legte für die Bemessung der Auflösungszeiträume die Abschreibungstabelle des Landes zugrunde. Bei Gebäuden wurde hierbei stets eine teilmassive Bauweise unterstellt (Auflösungsdauer 40 Jahre). Hierdurch würde der Ergebnishaushalt des Kreises in den ersten 25 Jahren eine Abschreibungsbelastung erfahren (Abschreibungsaufwand > Erträge aus der Auflösung) und in den nachfolgenden 15 Jahren Erträge ausweisen, denen kein Aufwand gegenüberstünde.

Einen gleichen Effekt gibt es bei den Brandschutzfahrzeugen, deren aktive Rechnungsabgrenzung über 10 Jahre abgeschrieben wird, während sich die Auflösung der empfangenen Zuschüsse und Zuweisungen über 15 Jahre erstreckt.

²¹ Amtsbl. Schl.-H. 2007, S. 900.

Das Durchleiten von Fördergeldern müsste sich ergebnisneutral gestalten. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die Bemessung der Auflösung des Sonderpostens ist daher aus wirtschaftlicher Sicht der durchleitenden Kommune der Zeitraum der gleichmäßigen Aufwandsverteilung der aktiven Rechnungsabgrenzung.

Um ein Auseinanderlaufen der Auflösungszeiträume und der Abschreibungszeiträume bei den weiterzureichenden Zuwendungen mit den beschriebenen Effekten zu verhindern, hat das Innenministerium mit der bereits erwähnten Änderungsverordnung zur GemHVO-Doppik vom 02.07.2009 eine Klarstellung in § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik vorgenommen und die Erläuterungen entsprechend ergänzt.

5.9.7 **Aufstockungen oder Sanierungen teilen das Schicksal des Gesamtgebäudes**

Empfangene Zuwendungen für die Erweiterung eines Gebäudes in Gestalt einer Aufstockung sowie Fassaden-, Fenster- und sonstige Sanierungen waren mit einer Auflösungsdauer von 80 Jahren versehen.

Eine Auflösungsdauer von 80 Jahren entspricht der Abschreibungsdauer für ein neues massives Gebäude. Durch die Aufstockung eines Gebäudes wird jedoch kein neuer Vermögensgegenstand geschaffen. Es handelt sich vielmehr um eine Erweiterung, die bei der Bemessung der Restnutzungsdauer das Schicksal des Gesamtgebäudes teilt.

Aufwendungen für Maßnahmen der Sanierung gelten als Herstellungskosten, wenn für die Maßnahme Zuwendungen oder zinsvergünstigte Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken ausgereicht werden (§ 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik). Diese Maßnahmen gelten nach den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik als wesentliche Verbesserung. Wird durch die Maßnahme eine Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen (§ 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik). Die Nutzungsdauer kann sich immer nur auf den Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit beziehen. Soweit lediglich einzelne unselbstständige Gebäudebestandteile (z. B. Fenster, Dach) ausgetauscht werden, ergibt sich keine Verlängerung der Nutzungsdauer für den Vermögensgegenstand. Die Nutzungsdauerschätzung ist folglich mit der Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes verknüpft.

Die Bezugnahme auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik ist vor diesem Hintergrund nur zielführend bei der Neuerstellung eines bestehenden Vermögensgegenstands. Bei sog. wesentlichen Verbesserungen, die mit einer Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einhergehen, muss sich die Auflösung des Sonderpostens an der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstands in seiner Gesamtheit orientieren.

5.9.8 **Keine Erinnerungswerte bei den Sonderposten**

Einzelne Verwaltungen sahen auch für die Sonderposten Erinnerungswerte von 1 € vor.

Die Sonderposten sind vollständig auf Null aufzulösen. Anders als bei den aktivierten Vermögensgegenständen gibt es für die passivierten Sonderposten - genauso wie bei den Verbindlichkeiten - keine Erinnerungswerte.

5.9.9 **Sonderposten bei kostenfrei übernommenen Vermögenswerten**

Ein Kreis hat 1982 ein Gymnasium kostenfrei vom Land übernommen. Bei der Gebäudebewertung wurde nun mittels eines Erfahrungswerts nach § 55 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik so verfahren, als ob der Kreis das Gebäude im Jahre 1966 selbst komplett neu erbaut hätte (vgl. III/Tz. 5.2.3).

Konsequenterweise hätte der Kreis in Höhe der damals vom Land übernommenen Vermögenswerte einen gleich hohen Sonderposten für die empfangene Sachzuwendung passivieren müssen. Ein fehlender Sonderposten wirkt eigenkapitalerhöhend. Gleichzeitig stehen in zukünftigen Ergebnisrechnungen den Abschreibungsaufwendungen aber auch keine Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens gegenüber. Die fehlenden Differenzbeträge wirken sich folglich ergebnis- und damit eigenkapitalbelastend aus (höhere Verluste bzw. geringere Jahresüberschüsse).

5.9.10 **Zu hohe Sonderposten bei der Konstellation von fiktiven Baujahren und zugleich kürzlich stattgefundenen umfangreichen Sanierungen**

Bei Erfahrungswerten auf Basis von fiktiven Baujahren (§ 55 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik) wirken sich große Sanierungen und Modernisierungen, die in jüngster Vergangenheit stattfanden, wertmäßig kaum aus. Diese Maßnahmen werden bei der Ermittlung nach dem Sachwertverfahren bereits berücksichtigt, preislich zurückindiziert und ab dem fiktiven Baujahr abgeschrieben (vgl. III/Tz. 5.2.15 - Wertschöpfungen durch fiktive Baujahre).

Die ungekürzte Übernahme der gleichzeitig empfangenen Zuwendungen für die Sanierungen in den Sonderposten führt, da hier eine Zurückindizierung nicht erfolgt, bei Auflösung zu höheren Erträgen und beeinflusst somit die nachfolgenden Ergebnisrechnungen.

Eigentlich müsste eine Anpassung der Sonderposten vorgenommen werden, da die Sonderposten das Schicksal des jeweils konkret zuzuordnenden Vermögensgegenstands teilen. Die Beurteilung, in welcher Größenordnung die Zuwendungen nach unten korrigiert werden müssten, gestaltet sich hierbei jedoch problematisch.

Bei großen werterhöhenden Sanierungen könnte daher als Lösung die Annahme greifen, dass beispielsweise ein Gebäude vor Durchführung der Sanierungsmaßnahme als vollständig abgeschrieben anzusehen ist. In diesem Fall würden die tatsächlich belegbaren Sanierungsaufwendungen nachträgliche Herstellungskosten darstellen (= Bewertung nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Den hieraus resultierenden Restbuchwerten stehen dann auch dem Grunde und der Höhe nach zuzurechnende Zuwendungen in den Sonderposten gegenüber.

5.10 Pensionsrückstellungen

Nach § 24 Nr. 1 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach beamtenrechtlichen Vorschriften zu bilden. Hierfür ist der Barwert zu ermitteln. Für die Berechnung ist ein Zinsfuß von 5 % zugrunde zu legen.

Nach den Erläuterungen des Innenministeriums wird den Kommunen empfohlen, die Pensionsrückstellungen durch die Versorgungsausgleichskasse (VAK) ermitteln zu lassen. Selbstverständlich können die Kommunen die Werte auch selbst ermitteln (Anmerkung: nach versicherungsmathematischen Grundsätzen!) oder andere Dritte hiermit beauftragen.

Die geprüften 5 Kreise haben alle das Angebot der VAK genutzt. Diese hat Grundsätze für die Bemessung von Pensionsrückstellungen (Stand: 27.02.2007) erarbeitet, die derzeit noch aktuell sind.

Die Berechnungsgrundlagen der VAK sehen die Nutzung der vorhandenen Daten für die Berechnung der Umlage vor. Dies bedeutet, dass jeweils das Endgrundgehalt der Besoldungsgruppen A 8, A11 und A14 zugrunde gelegt wird.

Das so ermittelte Ergebnis der Pensionsrückstellung genügte den Anforderungen eines Kreises nicht. Dieser beauftragte die VAK, eine „individuelle“ Berechnung der Pensionsrückstellungen durchzuführen. Dieses Ergebnis soll nach Aussage des zuständigen Fachdienstes einen um 4 Mio. € höheren Wert an Verpflichtungen ausgewiesen haben. Die Berechnung konnte leider nicht mehr vorgelegt werden und floss auch nicht in die Eröffnungsbilanz ein.

Der LRH konnte ohne die abweichende Berechnungsgrundlage die unterschiedlichen Systematiken nicht bewerten. Gleichwohl erscheint es plausibel, dass individuelle Berechnungen zu höheren Pensionsrückstellungen führen können als pauschale Annahmen. Selbstverständlich ist die Pensionsrückstellung so zu bemessen, dass sie den haushaltsrechtlichen Anforderungen genügt. Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass die Verpflichtungen als Barwert und nicht zum Nominalwert ausgewiesen werden. Darüber hinaus sind für die Bemessung der Rückstellung

- das Eintrittsalter,
- das Endalter sowie
- der Zins

maßgebliche Faktoren. Allein die neuen beamtenrechtlichen Regelungen über das regelmäßige Endalter (Pensionseintrittsalter) werden die Höhe der Rückstellungen beeinflussen. Nach versicherungsmathematischen Berechnungen liegt die Höhe einer Pensionsrückstellung mit einem Endalter von 63 Jahren um 10 % über einer Pensionsrückstellung, die ein Endalter von 65 Jahren berücksichtigt.²² Ähnliche Auswirkungen hat die Wahl des Zinsfußes. Hier gilt die Faustformel, dass ein Absenken des Zinssatzes um einen Prozentpunkt die Pensionsrückstellung um 20 % erhöht.²³

Nach Würdigung dieser Aussagen führen die pauschalen Annahmen der VAK grundsätzlich nicht zu einer Verwischung der tatsächlichen Vermögens- und Finanzlage in einer Eröffnungsbilanz. Sollten die Kommunen gleichwohl individuelle (höhere) Berechnungen ansetzen, so sind diese in der Eröffnungsbilanz zunächst ergebnisneutral. Zu berücksichtigen ist, dass der Effekt der großen Zahlen nur bei großen Verwaltungen seine Wirkung entfaltet. Bei kleineren Verwaltungen mit geringerem Personalbestand sind Veränderungen aufgrund der Berechnungsgrundlagen deutlich spürbarer.

5.11 **Altersteilzeitrückstellung - oft zu hoch und nicht periodengerecht**

Die Entwürfe der Eröffnungsbilanzen der 5 geprüften Kreise wiesen Altersteilzeitrückstellungen von insgesamt 14,2 Mio. € auf. Bei der Prüfung der Berechnung der Altersteilzeitrückstellung wurde mehrfach festgestellt, dass

- eine Berücksichtigung von Aufstockungsbeträgen für die gesamte Vertragslaufzeit und nicht nur für die Freistellungsphase erfolgt ist,
- eine Berücksichtigung von Aufstockungsbeträgen vor Beginn der Altersteilzeitphase und somit keine periodengerechte Aufwandsdarstellung vorgenommen wurde,
- Altersteilzeitverträge im Teilzeitmodell eingerechnet wurden und
- die Erstattungsansprüche des Arbeitsamtes nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt wurden.

Gemäß § 24 Nr. 3 GemHVO-Doppik sind für zukünftige Verpflichtungen zur Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit Rückstellungen zu bilden.

Altersteilzeitvereinbarungen können im Blockmodell und im Teilzeitmodell vereinbart werden.²⁴ Beim Blockmodell wird während der ersten Hälfte der Altersteilzeit in Vollzeit weitergearbeitet (Beschäftigungsphase), während

²² Vgl. J. Haessler in Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Heft 7 v. 22.12.2006.

²³ Vgl. Haessler, ebenda.

²⁴ Siehe Altersteilzeitgesetz vom 23.07.1996, BGBl. I S. 1078.

in der zweiten Hälfte der Arbeitnehmer vollständig von der Arbeit freigestellt wird (Freistellungsphase). Während der Laufzeit des Altersteilzeitvertrags werden 50 % des Vollzeitentgelts zuzüglich eines Aufstockungsbetrags gewährt.

Beim Teilzeitmodell wird die Arbeitszeit in der Regel über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit gleichmäßig bis zur Hälfte herabgesenkt. Das Entgelt wird entsprechend reduziert und um einen Aufstockungsbetrag ergänzt.

Bei Altersteilzeitverträgen im Teilzeitmodell ergeben sich somit keine Freistellungszeiten von der Arbeit. Insofern sind für diese Fälle auch keine Rückstellungsbeträge zu bilden.

Bei Altersteilzeitvereinbarungen im Blockmodell erbringt der Beschäftigte während der ersten Hälfte der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung. Dafür erhält er die Hälfte seines ihm zustehenden Entgeltes zuzüglich eines Aufstockungsbetrages. Durch die Nichtauszahlung des vollen Entgeltes baut sich beim Arbeitgeber ein Erfüllungsrückstand auf. Dieser sowie die Aufstockungsbeträge sind für die Zeiten der Freistellung von der Arbeit (Freistellungsphase) in der Altersteilzeitrückstellung anzusammeln.

In der handelsrechtlichen Literatur wird u. a. die Meinung vertreten, dass für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung der Aufstockungsbeträge die Rückstellung in voller Höhe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Altersteilzeitvertrages zu bilden ist. Somit wären die Aufstockungsbeträge für die gesamte Vertragslaufzeit (Beschäftigungs- und Freizeithase) zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in die Rückstellung einzustellen.

In den Erläuterungen des Innenministeriums zu § 24 Nr. 3 GemHVO-Doppik wird auf § 19 Abs. 4 Nr. 6 GemHVO-Kameral verwiesen. Hiernach sind Mittel für den auf das Haushaltsjahr entfallenden Anteil zukünftiger Verpflichtungen zur Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitmaßnahmen in einer Altersteilzeitrücklage anzusammeln. Insofern ist der Rückstellungsbetrag bis zum Beginn der Freistellungsphase zeitanteilig während der Beschäftigungsphase anzusammeln. Hat beispielsweise die Beschäftigungsphase am Ende eines Haushaltsjahres 7 Monate bestanden, ist diese Zeitdauer anteilig in der Altersteilzeitrückstellung zu berücksichtigen (spiegelbildliche Ansammlung). Somit werden die auf das entsprechende Haushaltsjahr entfallenden Anteile perioden- und verursachungsgerecht in die Rückstellung eingestellt.

Darüber hinaus würde die Berücksichtigung der Aufstockungsbeträge in einer Summe mit Vertragsabschluss abweichend von der GemHVO-Doppik für die gesamte Vertragslaufzeit und nicht nur für die Freistellungsphase erfolgen. Insofern findet die handelsrechtliche Meinung für die Bildung der Altersteilzeitrückstellung nach § 24 Nr. 3 GemHVO-Doppik keine Anwendung.

Auch das Bundesministerium für Finanzen führt in seinem Schreiben vom 28.03.2007²⁵ aus, dass aufgrund eines Urteils des Bundesfinanzhofs für Verpflichtungen aus vertraglichen Altersteilzeitvereinbarungen erstmals am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Beschäftigungsphase beginnt, Rückstellungen für die Freistellungsphase zu bilden sind. Bemessungsgrundlage sind die zu gewährenden Entgelte einschließlich der Aufstockungsbeträge.

Auch wenn diese Ausführungen primär die Steuerbilanz betreffen, untermauern sie doch die Erläuterungen des Innenministeriums sowie die Auffassung des LRH bezüglich der Bilanzierung der Altersteilzeitrückstellungen nach 24 Nr. 3 GemHVO-Doppik.

Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. Somit sind Erstattungen der Arbeitsagentur nach dem Altersteilzeitgesetz grundsätzlich periodengerecht rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Nach dem Realisations- und Vorsichtsprinzip setzt dies voraus, dass der Erstattungsanspruch des Arbeitgebers hinreichend sicher erscheint (z. B. positiver Förderungsbescheid der Arbeitsagentur liegt vor). Auch das Bundesministerium für Finanzen führt in seinem Schreiben vom 28.03.2007 aus, dass Erstattungsansprüche gegenzurechnen sind, wenn mehr Gründe für als gegen die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes und die Inanspruchnahme der Erstattungsleistungen sprechen.

Die Altersteilzeitrückstellungen der 5 geprüften Kreise wurden unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen neu ermittelt. Hierbei ergab sich ein Wert von 9,8 Mio. €. Der Ursprungsbetrag von 14,2 Mio. € wurde somit um 30 % reduziert. Der Rückgang von 4,4 Mio. € führt in der Grenzbeurteilung zu einer Erhöhung des Eigenkapitals in entsprechender Höhe.

Zur Veranschaulichung wird die Bildung der Altersteilzeitrückstellung anhand von 2 Beispielen exemplarisch verdeutlicht:

5.11.1 **Beispiel 1**

Arbeitgeber und Beschäftigter B vereinbaren eine 2-jährige Altersteilzeit im Blockmodell für den Zeitraum 01.01.2009 bis zum 31.12.2010. Die Stelle wird nicht wieder besetzt. Es erfolgen keine Erstattungsleistungen der Bundesagentur für Arbeit.

In der Beschäftigungsphase (01.01.2009 bis 31.12.2009) übt B weiterhin eine Vollzeitstätigkeit aus und bezieht ein um 50 % gekürztes monatliches Entgelt von 1.000 €. Zusätzlich wird ein Aufstockungsbetrag von 200 € gewährt. Während der Freistellungsphase bleiben die monatlichen Leistungen (Entgelt zzgl. Aufstockungsbetrag) unverändert.

²⁵ Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. März 2007 (IV B 2 - S2175/07/0002) „Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des so genannten „Blockmodells“ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG)“.

Buchungen 2009

Der zahlungswirksame Personalaufwand beträgt $12 \times 1.000 \text{ €} = 12.000 \text{ €}$ zzgl. $12 \times 200 \text{ €} = 2.400 \text{ €}$ Insgesamt mithin 14.400 €

Ferner ergibt sich ein nicht zahlungswirksamer Personalaufwand für die Freistellungsphase: $12 \times 1.200 \text{ €} = 14.400 \text{ €}$. Rückstellungsmindernde Erstattungsleistungen der Bundesagentur für Arbeit ergeben sich nicht.

per Personalaufwand (5012)	14.400 €
per Zuführung Altersteilzeitrückstellung (5071)	14.400 €
an Bank (1811)	14.400 €
an Altersteilzeitrückstellung (281)	14.400 €

Entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung werden die Aufwendungen periodengerecht dargestellt. Durch die Nichtauszahlung des vollen Entgelts (B arbeitet weiterhin Vollzeit, erhält aber „nur“ 50 % des Entgelts) entsteht dem Grunde nach beim Arbeitgeber ein Erfüllungsrückstand. Dieser zzgl. der Aufstockungsbeträge bildet die zukünftigen Verpflichtungen zur Lohn- und Gehaltszahlung des Arbeitgebers für die Zeiten der Freistellung von der Arbeit. Sie sind entsprechend der GemHVO-Doppik in der Altersteilzeitrückstellung anzusammeln. In diesem Fall 14.400 € . Die Ergebnisrechnung 2009 wird insgesamt mit 28.800 € belastet.

Buchungen 2010

B befindet sich in der Freistellungsphase und erhält weiterhin ein monatliches Entgelt von 1.000 € zzgl. des Aufstockungsbetrages von 200 € . Zahlungswirksam werden somit $12 \times 1.200 \text{ €} = 14.400 \text{ €}$. Die Rückstellung wird direkt aufgelöst.

per Altersteilzeitrückstellung (281)	14.400 €
an Bank (1811)	14.400 €

Die Ergebnisrechnung 2010 wird nicht belastet.

5.11.2 Beispiel 2

Gleicher Sachverhalt wie unter Beispiel 1, nur dass der Arbeitgeber die Stelle ab 01.01.2010 wieder besetzen wird. Die Erstattungsleistungen der Bundesagentur für Arbeit gem. Altersteilzeitgesetz sollen in Anspruch genommen werden. Die Bundesagentur für Arbeit erstattet gem. § 12 Altersteilzeitgesetz die Aufstockungsbeträge ab 01.01.2010 in doppelter Höhe. Ein Bewilligungsbescheid liegt vor.

Buchungen 2009

Der zahlungswirksame Personalaufwand beträgt $12 \times 1.000 \text{ €} = 12.000 \text{ €}$ zzgl. $12 \times 200 \text{ €} = 2.400 \text{ €}$ Insgesamt mithin 14.400 €

Ferner ergibt sich ein nicht zahlungswirksamer Personalaufwand für die Freistellungsphase: $12 \times 1.000 \text{ €} = 12.000 \text{ €}$

per Personalaufwand (5012)	14.400 €
per Zuführung Altersteilzeitrückstellung (5071)	12.000 €
an Bank (1811)	14.400 €
an Altersteilzeitrückstellung (281)	12.000 €

Entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung werden die Aufwendungen periodengerecht dargestellt. Gleichzeitig wird die Rückstellung um die Erstattungen der Bundesagentur für Arbeit rückstellungsmindernd ausgewiesen. Anstatt 14.400 € für die Freistellungsphase einzustellen, werden die Erstattungsbeträge für das Jahr 2009 ($12 \times 200 \text{ €} = 2.400 \text{ €}$) periodengerecht mindernd berücksichtigt. Die Ergebnisrechnung 2009 wird insgesamt mit 26.400 € belastet.

Buchungen 2010

B befindet sich in der Freistellungsphase und erhält weiterhin ein monatliches Entgelt von 1.000 € zzgl. des Aufstockungsbetrag von 200 € . Zahlungswirksam werden somit $12 \times 1.200 \text{ €} = 14.400 \text{ €}$

Die Rückstellung (= 12.000 €) ist entsprechend aufzulösen und die verbleibende Differenz (= 2.400 €) über die Ergebnisrechnung einzustellen. Dieser Aufwand belastet nicht die Ergebnisrechnung 2010, da eine Deckung durch die Erstattungsbeträge der Bundesagentur für Arbeit erfolgt.

per Altersteilzeitrückstellung (281)	12.000 €
per Personalaufwand (5012)	2.400 €
an Bank (1811)	14.400 €

Die Bundesagentur für Arbeit erstattet ab Januar 2010 monatlich die Aufstockungsbeträge. Dies erfolgt in doppelter Höhe (für 2009 und 2010). Zahlungseingang = $12 \times 400 \text{ €} = 4.800 \text{ €}$

per Bank (1811)	4.800 €
an Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (4144)	4.800 €

Aufgrund der zeitversetzten Auszahlung der Erstattungsbeträge durch die Bundesagentur für Arbeit generiert der Arbeitgeber im Jahr 2010 Erträge in Höhe von 4.800 € . Davon stellen 2.400 € periodenfremde Erträge dar, da sie das Jahr 2009 betreffen. Eine vorherige Berücksichtigung dieser anteiligen Erträge im Jahr 2009 in Form einer Forderung ist aufgrund des Realisationsprinzips nicht zulässig.

Insgesamt wird die Ergebnisrechnung 2010 um 2.400 € entlastet.

5.12 **Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung**

Der Prüfbereich „Übergang von der Kameralistik auf die Doppik“ beinhaltet auch die periodengerechte Abgrenzung (vgl. III/Tz. 2). So sind Leistungen, die im letzten kameralen Haushaltsjahr erbracht, aber bis zum Jahreswechsel noch nicht bezahlt worden sind, als Verbindlichkeiten zu passivieren. Noch ausstehende Zahlungen aufgrund von Liefer-, Werk-, Miet-, Pacht- oder ähnlichen Verträgen sind unter der Bilanzposition Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung zu erfassen.

Bei der Ermittlung der Anfangsbestände wurde festgestellt, dass auch „Negative Verbindlichkeiten“ berücksichtigt worden sind. „Negative Verbindlichkeiten“ bilden Forderungen der Kreise ab. Diese wurden unzulässigerweise auf der Passivseite der Bilanz eingebucht. Sie reduzieren somit den Anfangsbestand der Verbindlichkeiten und verstoßen gegen das Saldierungsverbot gem. § 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik.

Der vorgefundene Bilanzausweis wurde ebenfalls mit dem in der kaufmännischen Praxis gebräuchlichen Kontokorrentverfahren begründet (vgl. III/Tz. 5.6.2).

5.13 **Wohin mit den erhaltenen Ausgleichszahlungen für Eingriffe in die Natur**

Noch nicht abgewickelte Gelder aus naturschutzrechtlichen Ausgleichsverpflichtungen fanden sich in den Sonderposten wieder. In einem anderen Fall wurden die empfangenen Mittel als Ertrag in der Ergebnisrechnung nachgewiesen und die korrespondierenden Aufwendungen übertragen (§ 23 GemHVO-Doppik).

Nach § 12 Abs. 3 Satz 6 des Landesnaturschutzgesetzes²⁶ fallen die von den unteren Naturschutzbehörden vereinnahmten Mittel, die nicht innerhalb von 2 Jahren zweckentsprechend verwendet worden sind, an die oberste Naturschutzbehörde. Bis zum Zeitpunkt der zweckentsprechenden Verwendung stellen diese Beträge eine noch nicht fällige Verbindlichkeit dar und sollten daher in der Bilanzposition „sonstige Verbindlichkeiten“ ausgewiesen werden. Erst bei eigener investiver Verwendung (unbebaute Grundstücke) oder bei mittelbarer Verwendung durch Dritte (geleistete Zuwendungen z. B. an Naturschutzverbände) kommt eine Umbuchung in den Sonderposten in Betracht. Da die zuvor vereinnahmten Mittel unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zunächst eine Verbindlichkeit gegenüber der obersten Naturschutzbehörde darstellen, ist die eigene investive Verwendung wie ein Zuschuss zu behandeln.

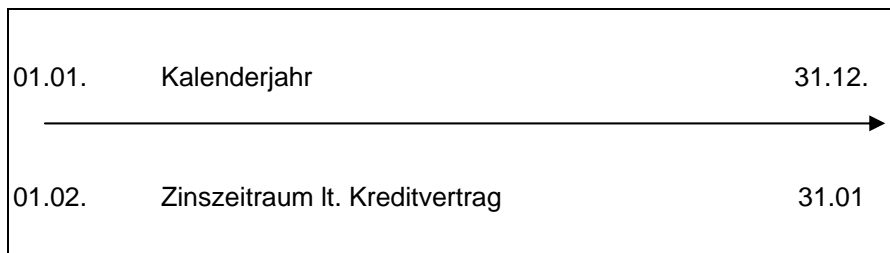
²⁶ GVOBl. Schl.-H. 2007, S. 136.

5.14 **Kreditverbindlichkeiten inkl. Kassenkredite**

Die Übernahme von Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen in die Eröffnungsbilanzen war den Kreisen problemlos möglich. Hingegen bereiteten die Erfassung und der periodengerechte Ausweis der noch nicht gezahlten Zinsen Schwierigkeiten:

5.14.1 **Periodengerechte Erfassung der Kreditzinsen**

Weichen das Kalenderjahr und der Zinszeitraum voneinander ab, so steht die Kommune stets vor der Aufgabe der periodengerechten Erfassung.



Bei 4 Zinszahlungsterminen pro Jahr besteht zum 31.12. die Aufgabe, die Zinsmonate November und Dezember periodengerecht als Aufwand zu erfassen und gleichzeitig eine Verbindlichkeit auszuweisen. Die Auszahlung dieser Zinsen erfolgt erst zum 31.01. Dies gilt auch für die Eröffnungsbilanz.

Die bestehenden Verbindlichkeiten sind der jeweiligen Verbindlichkeitenart zuzurechnen (vgl. Erläuterungen des Innenministeriums zu § 48 GemHVO-Doppik). Diese Regelung entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Tilgungsausgaben werden hingegen nicht abgegrenzt, da sie keinen Aufwand darstellen und mit der Leistung sofort die Kreditverbindlichkeiten reduzieren.

5.14.2 **Kassenkredite**

Erstmals müssen Kommunen in der Doppik Kassenkredite buchhalterisch darstellen. Zwar erfassten die Kreise separat abgeschlossene Kassenkreditverträge, jedoch wurden Überziehungen von Girokonten (Sollsaldo) häufig nicht als Verbindlichkeit abgebildet. In den vorgefundenen Fällen wurden die Überziehungen mit den Guthabenbeständen anderer Girokonten verrechnet. Dies stellt einen Verstoß gegen das Saldierungsverbot dar. Darüber hinaus hätten die Kreise bestehende Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten nicht nachgewiesen, obwohl die Haushaltssatzung einen Höchstbetrag hierfür festzusetzen hat.

Vollständigkeitserklärung

des Kreises *Musterkreis* zur Eröffnungsbilanz auf den 01.01.20XX

Aufklärungen und Nachweise

Dem Rechnungsprüfungsamt sind die verlangten und darüber hinaus für eine sorgfältige Prüfung notwendigen Nachweise und Informationen vollständig und nach bestem Wissen und Gewissen zur Verfügung gestellt worden.

Folgende von mir benannten Auskunftspersonen sind angewiesen worden, dem Prüfungsteam alle Auskünfte, Nachweise und Informationen richtig und vollständig zu geben:

- (*Name, Funktion*)

-

Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

Die zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Bücher, Belege und sonstigen Unterlagen sind zur Verfügung gestellt worden. Zu den Unterlagen gehören neben den Büchern der Finanzbuchhaltung insbesondere Verträge und Schriften von besonderer Bedeutung, Arbeits- und Dienst-anweisungen sowie Organisationspläne.

In den Unterlagen der Finanzbuchhaltung sind alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle erfasst und belegt. Zu den Belegen gehören alle für die richtige und vollständige Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zugrunde zu legenden Nachweise (begründende Unterlagen).

Die nach § 33 Abs. 7 GemHVO-Doppik erforderliche Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bei der Nutzung automatisierter Datenverarbeitung wurde sichergestellt.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur wurden beachtet und alle im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände und die Schulden sind erfasst worden.

Die nach § 36 GemHVO-Doppik erforderlichen Regelungen zu Sicherheitsstandards und interner Aufsicht wurden erlassen und sind in aktueller Fassung vorgelegt worden. Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung wurde von (*Name, Funktion*) wahrgenommen

Eröffnungsbilanz und Anhang

Die Eröffnungsbilanz beinhaltet alle bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte, Verpflichtungen, Rückstellungen, Wagnisse und periodengerechten Abgrenzungen. Der Anhang enthält alle erforderlichen Angaben.

Zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag *bestehen nicht/sind in der Eröffnungsbilanz enthalten.*

Umstände, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens, Schulden, Ertrags- und Finanzlage entgegenstehen, *bestehen nicht/sind gesondert erläutert worden.*

Rückgabeverpflichtungen für in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Vermögensgegenstände sowie Rücknahmeverpflichtungen für nicht ausgewiesene Vermögensgegenstände bestanden *am Bilanzstichtag nicht/sind unter Ziffer* *aufgeführt.*

Derivative Finanzinstrumente (z. B. fremdwährungs-, zins-, wertpapier- und indexbezogene Optionsgeschäfte und Terminkontrakte, Zins- und Währungsswaps, Forward Rate Agreements und Forward Forward Deposits) bestanden am Eröffnungsbilanzstichtag und sind in den Büchern vollständig erfasst und dargelegt worden.

Verträge, die für die Beurteilung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises von Bedeutung sind oder werden können (z. B. wegen ihres Gegenstands, ihrer Laufzeit, möglicher Verpflichtungen oder aus anderen Gründen), bestanden am Abschlussstichtag *nicht/sind unter Ziffer bzw. in der Anlage vollständig aufgeführt.*

Die finanziellen Verpflichtungen aus diesen Verträgen sowie sonstige, wesentliche finanzielle Verpflichtungen sind - soweit sie nicht in der Bilanz erscheinen - *im Anhang angeben/unter Ziffer bzw. in der Anlage aufgeführt.*

Rechtsstreitigkeiten und sonstige Auseinandersetzungen, die für die Beurteilung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage von Bedeutung sind, *lagen am Stichtag und liegen auch zurzeit nicht vor/sind im Anhang angeben/sind unter Ziffer bzw. in der Anlage aufgeführt.*

Störungen oder wesentliche Mängel des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystems *lagen am Stichtag und liegen auch zurzeit nicht vor/sind vollständig mitgeteilt worden.*

.....
Landrat/-in des Kreises

Anlagen:

Nach Prüfung korrigiertes und im Original unterzeichnetes Exemplar der
Eröffnungsbilanz einschl. aller Bestandteile und Anlagen

Musteranschreiben - Saldenbestätigung

Sehr geehrte Damen und Herren,

derzeit führt das Rechnungsprüfungsamt die Prüfung unserer Eröffnungsbilanz zum 01.01.20xx durch.

Hierfür bitte ich Sie, mir den Stand aller unserer bei Ihnen - ggf. auch gegenüber Außenstellen Ihres Hauses - unterhaltenen Konten zum 01.01.20xx unter Berücksichtigung aller bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Zinsen und Spesen zu bestätigen und zum Gesamtumfang unserer geschäftlichen Beziehung die unten stehenden Angaben zu machen.

Bitte richten Sie Ihre Antwort unmittelbar an unser Rechnungsprüfungsamt unter der folgenden Adresse:

Stadt/Kreis
Rechnungsprüfungsamt
Musterstraße 13
23456 Muster

Ich bitte Sie, in die Bestätigung folgende Angaben einzubeziehen:

1. Stand sämtlicher Guthabenkonten unter Angabe der Fälligkeiten und eventueller Verfügungsbeschränkungen sowie Angabe, bis zu welchem Zeitpunkt Zinsen abgerechnet sind,
2. Stand sämtlicher Kreditkonten unter Angabe der Zins- und Tilgungsbedingungen und der gestellten Sicherheiten sowie Angabe, bis zu welchem Zeitpunkt Zinsen abgerechnet sind,
3. Art, Höhe und Laufzeit der uns eingeräumten Kreditlinien, Angabe etwaiger ausgeglichener Konten oder Konten, die während des Geschäftsjahres gelöscht wurden,
4. bei Ihnen deponierte Wertpapiere unter Angabe einer eventuellen Verfügungsbeschränkung,
5. zum Inkasso eingereichte Schecks und Wechsel, die von Ihnen noch nicht gutgeschrieben sind,
6. Obligo diskontierten Wechseln,
7. sonstige Verpflichtungen bzw. jedwede Ihnen gegenüber geleistete Sicherheit, insbesondere z. B. aus Bürgschaften, Patronatserklärungen oder Finanzinstrumenten,
8. Namen der Zeichnungsberechtigten mit Angabe, ob Einzelzeichnungsrecht oder gemeinschaftliches Zeichnungsrecht besteht einschließlich etwaiger Änderungen im Laufe des Geschäftsjahres.

Ich bitte, auch ggf. Fehlanzeige zu erstatten und in Ihrer Bestätigung die zusätzliche Erklärung abzugeben, dass keine weiteren Guthaben oder Verpflichtungen für den Kreis/die Stadt bestehen.

Für die Übersendung einer Durchschrift Ihrer Bestätigung wäre ich Ihnen dankbar.

Mit freundlichen Grüßen
Im Auftrag