

Stellungnahme der Verwaltung

zum Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes vom 22. November 2011 über die Prüfung der Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein auf den 01. Januar 2009

Das Rechnungsprüfungsamt des Kreises Ostholstein hat die zum 01.01.2009 aufgestellte Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein geprüft und das Ergebnis in einem Schlussbericht niedergelegt. Unter Kenntnisnahme dieses Schlussberichtes hat der Kreistag in seiner Sitzung am 06. Dezember 2011 die Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein zum 01.01.2009 beschlossen.

Die allgemeinen Feststellungen, Bemerkungen und Anregungen des Rechnungsprüfungsamtes (RPA) werden künftig berücksichtigt.

Zu den besonderen Prüfungsfeststellungen ist folgendes anzumerken:

Vorbemerkungen, Prüfungsauftrag, Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung, Prüfungsergebnis und Schlussbemerkungen, Anlage (S. 3 – 7)

In seinen Vorbemerkungen geht das RPA auf die **zeitlichen Abläufe** und die sich im Rahmen der Prüfung noch kontinuierlich vollzogenen **Veränderungs- und Anpassungsprozesse** ein. Diese waren im Wesentlichen der Gesamtdimension der Aufgabenstellung geschuldet und haben insoweit auch zu den dankenswerterweise geleisteten vorgezogenen Prüfungshandlungen geführt. Demzufolge war es sowohl zweckmäßig als auch notwendig, die sich im Zuge der Vorprüfung noch ergebenden Erkenntniszuwächse entsprechend in die endgültige Fassung der Eröffnungsbilanz (EB) zu übernehmen. Im Ergebnis konnte dadurch eine geprüfte und beschlussfähige Eröffnungsbilanz vorgelegt werden. Die Ausführungen in der Anlage zum Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz sind vor diesem Hintergrund bereits in Teilen überholt (vgl. diesbezügliche Darlegungen des RPA). Die Steigerung der Qualität des „Endproduktes“ Eröffnungsbilanz sollte diese Einschränkungen im Ergebnis rechtfertigen.

1 Bewertung der Aktiva

1.1 Bewertung des Anlagevermögens

1.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Nachdem der „Altbestand“ im Rahmen der Vorprüfung bereits einer Folgeinventur unterzogen wurde, ist aus Sicht der Verwaltung gegenwärtig keine Veranlassung gegeben, hier eine nochmalige Überprüfung zu vollziehen. Im Rahmen künftiger Folgeinventuren besteht zudem Gelegenheit, etwaig letzte Unstimmigkeiten ggf. zu bereinigen. Nach Einschätzung der Verwaltung sollten alle Korrekturnotwendigkeiten nach der Übernahme der Prüfungshinweise des RPA indes bereits ausgeräumt sein.

Immaterielle Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von 150 bis 1.000 € (netto) müssen nach den Verwaltungs- und Zuordnungsvorschriften des Landesgesetz- und -verordnungsgebers zwingend dem **Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG-Sammelposten) zugeordnet werden, so dass nach Auffassung der Ver-

waltung keine Möglichkeit existiert, auf der Kontengliederungsebene der immateriellen Vermögensgegenstände eine entsprechende Unterkontierung zu kreieren. Innerhalb der o. a. Wertgrenzen kommt von daher nur eine Zuordnung in die vom Landesverordnungsgeber verbindlich vorgegebenen Kontengruppen 07 (Maschinen, technische Anlagen, Fahrzeuge) oder 08 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) in Frage. Dementsprechend hat die Verwaltung die Zuordnung vollzogen. Eine Anpassung ist von daher nicht beabsichtigt.

Im Hinblick auf **Ergänzungen und Erweiterungen von Programmanwendungen** existiert keine grundsätzliche Maßgabe, dass in jedwedem Falle eine Zuschreibung unter Anpassung der Restnutzungsdauer zu vollziehen ist. Den Hinweisen des RPA folgend wird eine korrekte Einordnung nur unter Würdigung der Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls möglich sein.

Dementsprechend wird der **Einzelhinweis zur Fachanwendung „Komboss“** übernommen und im Zuge des Jahresabschlusses 2009 eine entsprechende Wertkorrektur herbeigeführt. Die Überprüfung der übrigen in der Anlagenbuchhaltung erfassten immateriellen Vermögensgegenstände hat ergeben, dass keine ergänzenden Anpassungserfordernisse gegeben sind. Lediglich die Fachanwendung „Tobit David“ (E-Mail-Programm) ist noch nachzuerfassen.

Da **Schulungskosten** nicht der Herstellung der Betriebsbereitschaft des betreffenden Vermögensgegenstandes dienen, werden diese auch nicht aktiviert. Nach Auffassung der Verwaltung können Schulungskosten, die mit der Einführung einer neuen IT-Anwendung in Zusammenhang stehen, grundsätzlich nicht den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) hinzugerechnet werden.

1.1.2 Sachanlagen

1.1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Das auf Seite 11 benannte **Erbbaurechtsgrundstück** (Inv.-Nr. 160) im Gewerbegebiet in **Oldenburg/Holst.** wurde zutreffend nach dem AHK-Prinzip bewertet. Die vorzeitige Ablösung des bezeichneten Darlehens, welches die Stadt Oldenburg an einen in Konkurs gegangenen Produktionsbetrieb hat durchreichen lassen, ist unabhängig hiervon zu beurteilen. Hier hatten sich die Stadt Oldenburg und der Kreis im Rahmen der von ihnen gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) *Entwicklungsgesellschaft* (nicht die heutige EGOH) darauf verständigt, aus den Rückflüssen der Erbpacht, die auf insgesamt fünfzig Jahre ausgelegt ist, eine Abdeckung der ausgefallenen Darlehensforderung zu erreichen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) der betreffenden Grundstücke bleiben hiervon unberührt; eine Anpassung war nach Auffassung der Verwaltung daher nicht zu vollziehen.

1.1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Es ist zutreffend, dass **Sanierungsmaßnahmen**, die vom Charakter her als Maßnahmen der Bauunterhaltung – also als laufender Aufwand – zu klassifizieren waren, nicht zu einer Werthöhung oder Anpassung der Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes geführt haben. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der Verwaltung im Anhang der Eröffnungsbilanz (S. 10 f.) sei zunächst hingewiesen.

Der § 41 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO-Doppik) wird gemäß den amtlichen Erläuterungen dahingehend interpretiert, dass er eine **Kreditfinanzierung von Sanierungsmaßnahmen** grundsätzlich ermöglichen soll. Zugleich wird in den amtlichen Erläuterungen die Möglichkeit eröffnet, eine die bilanzielle Darstellung bereinigende Sonderabschreibung zu vollziehen, um die bewusst fehlerhafte Einordnung als Investition korrigieren zu können. Zum Eröffnungsbilanzstichtag macht die Verwaltung diese Korrekturmöglichkeit für sich geltend. Zurückliegender Bauunterhaltungsaufwand bleibt insoweit bilanziell unberücksichtigt.

Da alle übrigen Bauunterhaltungsmaßnahmen, die nicht mit zinsgünstigen Darlehen oder Zuweisungsmitteln finanziert werden konnten, sachgerecht als Aufwand der Vergangenheit zu klassifizieren waren, musste es **zur Wahrung der Einheitlichkeit** auch bei den bezeichneten Sanierungsmaßnahmen zu einer durchgängigen **Wertbereinigung** zum Eröffnungsbilanzstichtag kommen, so dass zumindest mit Blick in die Vergangenheit ein einheitlicher – nicht pauschaler – Aufwandsbegriff zu wahren war.

Die vom RPA beschriebene **Gefahr eines Ungleichgewichts zwischen Aktiv- und Passivseite** dürfte sich dabei in einem überschaubaren Rahmen bewegen, da der betreffende Aufwand grundsätzlich nicht aktiviert wurde und damit in Zusammenhang stehende Zuweisungen insoweit auch nicht im Rahmen eines Sonderpostens passiviert wurden. Die Nichtberücksichtigung gleicht sich daher auf der Aktiv- und der Passivseite weitgehend aus. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Summe der Investitionskredite schließlich auch konsumtive Ausgabebestandteile aus zurückliegenden Jahren beinhaltet, die auf der Aktivseite der Bilanz einen Teil des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages mitbestimmen.

Eine **technische Bewertung des Gebäudezustandes** ist nach den einschlägigen Regelungen des Haushaltsrechts nicht zwingend vorgesehen. Aufgrund des Vorranges des Prinzips der (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten hat die Verwaltung u. a. aus Gründen der Arbeitsökonomie auf ergänzende technische Einzelbeurteilungen verzichtet.

1.1.2.3 Infrastrukturvermögen

Zunächst einmal gelten die zum Gliederungspunkt *1.1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte* bereits gemachten Ausführungen gleichlautend.

Der Landesverordnungsgeber legt an anderen Stellen dezidiert fest, wie eine Unterscheidung von Unterhaltungsaufwand und Investitionsauszahlungen zu treffen ist. Eine intensive Beanspruchung der sog. „**Investitionsfiktion**“ würde angesichts dieser Festlegungen durchgängig zu überhöhten, und damit zu bilanziell falschen, Vermögenswerten führen. Der Landesverordnungsgeber bleibt von daher aufgefordert, die betreffenden Interpretationsspielräume durch eindeutige und in der Rechtsanwendung auch einheitliche Maßstäbe zu ersetzen. Nach Einschätzung der Verwaltung ist es nicht vermittelbar, wenn deckungsgleiche Sachverhalte in Abhängigkeit von der Mit- oder Kreditfinanzierung einzelner Maßnahmen bilanziell unterschiedlich zu verarbeiten wären und im Ergebnis zu grob fehlerhaften Wertbemessungen führen würden.

Im Sinne der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**, auf deren Anwendbarkeit der Landesgesetz- und -verordnungsgeber u. a. in § 95 k und § 95 m der Gemeindeordnung (und ergänzend auch wiederkehrend in der GemHVO-Doppik) ausdrücklich hinweist, stellt eine bilanziell ungleiche Behandlung identischer Sachverhalte einen Verstoß gegen die Grundsätze der Bilanzwahrheit, -klarheit und -kontinuität dar, da nicht vorhandene Wertzuwächse in Abhängigkeit von der Art der Finanzierung entweder aktiviert oder aber nicht aktiviert werden sollen. Da laufender Unterhaltungsaufwand sofort ergebniswirksam wird und dementsprechend aus laufenden Erträgen zu decken ist, würde eine Streckung den tatsächlichen Finanzbedarf (und ggf. auch den Unterhaltungsstau) verschleiern. Dies gebietet auch für die Zukunft einen tendenziell zurückhaltenden Umgang mit der sog. „Investitionsfiktion“.

Die Einzelprüfungshinweise auf den Seiten 16 – 19 führen im Zuge des Jahresabschlusses 2009 zu entsprechenden Korrekturbuchungen, die Gegenstand der betreffenden Jahresabschlussprüfung sein werden.

1.1.2.4 Maschinen sowie Büro- und Geschäftsausstattung

Die gebildeten **Festwerte** *Schlauchmaterial FTZ* und *Büroausstattung Kreisverwaltung* sollen turnusmäßig alle drei Jahre überprüft werden. Im Zuge dieser Prüfung werden die betreffenden Hinweise des Rechnungsprüfungsamtes zur Festwertbildung entsprechend berücksichtigt. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird eine unmittelbare Wertkorrektur aufgrund der insgesamt geringen Abweichungshöhe nicht für zwingend erachtet. Der Frage nach dem *wirtschaftlichen Eigentümer* der Schlauchbestände ist dabei ggf. noch gesondert nachzugehen.

Das ausgesprochen aufwendige **Inventarisierungsverfahren** im Bereich der **Schulen** war primär auf entsprechende Anforderungen von Seiten des Rechnungsprüfungsamtes zurückzuführen. Aufgrund der Vielzahl von zu beteiligenden Akteuren (Hausmeister, Schulsekretariate, Schulleitungen, Fachlehrer, Schulverwaltung) ist es erwartungsgemäß zu einigen Brüchen in der Gesamtdokumentation gekommen, die durch entsprechende Nachbearbeitungen aber auf ein aus Verwaltungssicht akzeptables Maß reduziert werden konnten. Mit Abgabe der Trägerschaften für die ehemaligen Kreisgymnasien kann der Kreis sich zukünftig auf seine beiden Kreisberufsschulen konzentrieren und die Inventarisierungserfordernisse im Sinne der Hinweise des Rechnungsprüfungsamtes optimieren.

Die im Rahmen der Prüfung entdeckten **Doppelerfassungen** werden im Zuge des Jahresabschlusses 2009 entsprechend korrigiert. Aufgrund der durchgängig geringen Restbuchwerte und zuvor bereits vollzogener Plausibilitätsabgleiche können weitere Nachprüfungen grundsätzlich unterbleiben. Im Zuge einer nächsten Inventur würden schließlich auch letzte Unstimmigkeiten zu Tage treten und bereinigt werden können.

1.1.2.5 Anlagen im Bau

Entgegen der Darstellung in der Anlage zum Schlussbericht ist eine zielgerichtete **Abfrage** bei den potentiell in Frage kommenden Fachdiensten und Einrichtungen **durchgeführt** worden. Die ergänzenden Ermittlungen über die Haushaltsrechnungen wurden dabei zu Kontrollzwecken vollzogen.

Bei begonnenen, zum Bilanzstichtag hingegen noch nicht endgültig abgeschlossenen Investitionsförderungsmaßnahmen wird der kontenmäßige Ausweis unter der Bilanzposition **geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau** weiter für zutreffend erachtet, da bis zur Leistung der Schlusszahlung regelmäßig ein umfänglicher Rückforderungsanspruch existiert. Erst nach Gewährung der Schlusszahlung, der die Feststellung des abschließenden Förderanspruches vorausgeht, kann daher eine Umbuchung in die aktive Rechnungsabgrenzung vollzogen werden. Aus diesem Grunde beginnt die Auflösung des betreffenden Rechnungsabgrenzungspostens regelmäßig auch erst mit der Fertigstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes. Zuvor werden geleistete Abschlagszahlungen als *geleistete Anzahlungen für Anlagen im Bau* betrachtet.

Auch nach nochmaliger Inaugenscheinnahme der Verwaltungsvorschriften über den Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden (VV-Kontenrahmen) kommt hier nach Auffassung der Verwaltung keine von der bisherigen Handhabung abweichende Alternative in Betracht. Dem Prüfungshinweis kann insoweit nicht Folge geleistet werden.

1.1.3 Finanzanlagen

1.1.3.1 Beteiligungen

Im Hinblick auf die Bewertung des Aktienpakets der **e.on Hanse AG** hält die Verwaltung an dem in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Gesamtwert fest. Es ist nicht ersichtlich, warum die gewählte Bewertungsmethode nicht mit den Vorgaben der GemHVO-Doppik vereinbar sein sollte. Tatsächliche oder historische Anschaffungs- und Herstellungskosten, die vom Rechnungsprüfungsamt mit 6.083.200 € beziffert werden, existieren in dieser Höhe nicht. Es handelt sich vielmehr um den anteiligen Nennbetrag des betreffenden Aktienpaketes, der sich nach Euro-Umstellung, mehrfachen Kapitalerhöhungen und Unternehmenszükäufen und -integrationen rechnerisch ergibt. Nach den amtlichen Erläuterungen zur GemHVO-Doppik kann dieser Nennbetrag einer Aktienbewertung insbesondere dann zugrunde gelegt werden, wenn auf die übliche Bewertung nach Marktwerten verzichtet werden soll.

Der Kreis Ostholstein hingegen verfügt über eine aktuellere **Bewertung nach Marktwerten**, die Grundlage für ein im Jahr 1998 vollzogenes Übertragungs- und Veräußerungsgeschäft gewesen ist. Dieses Übertragungs- und Veräußerungsgeschäft wurde mit Zustimmung des Kreistages unter notarieller Beurkundung real vollzogen. Dem dabei fixierten Übertragungs- und Veräußerungswert liegt ein gutachterlich ermittelter Nettoausschüttungskapitalwert, ergänzt um unternehmensspezifische Korrekturfaktoren, zugrunde, der in den betreffenden Verträgen mit insgesamt rd. 19, 469 Mio. € beziffert wird.

Bedingt durch die Einstellung der operativen Geschäftstätigkeit der betreffenden Erwerber-GmbH infolge der Hartz IV-Gesetzgebung ist es im Jahr 2006 zu einer Verschmelzung des GmbH-Vermögens auf den rechtlich unselbständigen Betrieb gewerblicher Art (BgA) Steuerungsunterstützung und Service des Kreises gekommen. Steuerlich waren die bilanziellen Vermögenswerte dabei in unveränderter Höhe fortzuschreiben. Da der Übertragungs- und Veräußerungswert aus dem Jahr 1998 mithin als allgemein anerkannt anzusehen ist, dient der gewählte Ausweis nach Auffassung der Verwaltung der Wahrung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanz- und Vermögenslage.

Dementsprechend stellt der betreffende Übertragungs- und Veräußerungswert in der Eröffnungsbilanz des Kreises **fortzuführende Anschaffungskosten** dar. Ein Verstoß gegen das Realisations- oder Vorsichtsprinzip nach § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik ist schließlich nicht ersichtlich, da seit dem Vollzug der gutachterlichen Bewertung keinerlei Erkenntnisse zu Tage getreten sind, die eine Wertkorrektur erfordert hätten. Im Gegenteil ist angesichts der seither stabilen Dividendenausschüttungen eher von einer weiteren Steigerung des Unternehmenswertes auszugehen, so dass alle zum Eröffnungsbilanzstichtag vorhersehbaren Risiken und Verluste auch bei dem gewählten Ausweis vollständig berücksichtigt sind.

Da die Besteuerung der öffentlichen Hand stetigen Anpassungsprozessen unterliegt, ist auch der steuerliche Gestaltungsrahmen des BgA Steuerungsunterstützung und Service in regelmäßigen Abständen auf seine steuerliche Fortgeltung hin zu überprüfen. Die Darstellung in der Eröffnungsbilanz des Kreises ist hierfür indes keine unmittelbare Veranlassung. Aus Verwaltungssicht wäre es hingegen zu begrüßen gewesen, wenn sich auch die Steuerbilanz des BgA bereits unmittelbar aus dem doppelten Rechnungswesen des Kreises ergeben könnte. Dies ist auf Grundlage des geltenden Rechts nach übereinstimmender Auffassung so leider nicht möglich, so dass für den BgA auch weiterhin ein paralleles Rechnungswesen geführt werden muss.

Nach den maßgeblichen Zuordnungsvorschriften der *Verwaltungsvorschriften über den Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden (VV-Kontenrahmen)* fallen in die Kontengruppe der Wertpapiere (des Anlage- und des Umlaufvermögens) Investmentzertifikate, Kapitalmarkt- und Geldmarktpapiere sowie Finanzderivate. Von Aktienbeteiligungen ist dort ausdrücklich nicht die Rede; ein Verweis auf das Handelsgesetzbuch (HGB), wie er an anderer Stelle zu finden ist, ist dort gleichermaßen nicht enthalten. Da die o. a. Verwaltungsvorschriften vorrangig gelten, wird die verwaltungsseitig vollzogene **Konteneinordnung** unter den **Beteiligungen – nicht börsennotierte Aktien** weiterhin für zutreffend erachtet. Eine Anpassung ist daher nicht vorgesehen.

1.2 Bewertung des Umlaufvermögens

1.2.1 Vorräte

Es wird entsprechend der Hinweise des Rechnungsprüfungsamtes verfahren. Zum 31.12.2011 ergibt sich dort ein Wert von rd. 55.000 €, so dass der **Schätzwert** in der Eröffnungsbilanz als hinreichend **belegt** angesehen werden kann. Zum 31.12.2011 wird dort dann der exakte Betrag zugrunde gelegt.

1.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1.2.2.1 Vollständigkeit

Unter dem 18.06.2010 wurde eine **zentrale Abfrage** an die Fachdienste und Einrichtungen gerichtet, um die Bestände an Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich neben den automatisiert übernommenen Kassenresten ggf. noch ergänzend ergeben, in Erfahrung zu bringen. Die Auskunft, es wäre eine entsprechende Abfrage nicht gestellt worden, ist insoweit unzutreffend. Die betreffenden Rückläufe waren gleichwohl deutlich verhalten.

Die tendenziell zurückhaltenden Rückmeldungen sind aber dadurch erklärlich, dass den Fachdiensten und Einrichtungen die buchtechnische Möglichkeit eröffnet wurde, nachlaufende Forderungen und Verbindlichkeiten jeweils mit einer **Saldenvortragsbuchung** zu erfassen. Von dieser Möglichkeit wurde umfänglich Gebrauch gemacht.

Der Hinweis, die an die **Kulturstiftung** ausgegebene **Liquiditätshilfe** im Bereich der Ausleihungen zu erfassen, wird im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 entsprechend aufgegriffen.

Die zum Eröffnungsbilanzstichtag existierenden **Forderungen und Verbindlichkeiten des BgA Steuerungsunterstützung und Service** sind nach Auffassung der Verwaltung plausibel nachgewiesen. Schwierigkeiten ergeben sich nahezu ausschließlich in der Darstellung der Verflechtungsbeziehungen zwischen dem Kreis und seinem BgA. Diese sollen im Zuge der inneren Verrechnung im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 endgültig aufgelöst werden. Beweggrund für die geäußerten Zweifel des Rechnungsprüfungsamtes dürfte insoweit die Nichtzulässigkeit einer vollständigen bilanziellen Abbildung aller Rechtsbeziehungen zwischen dem Kreis und seinem BgA sein.

Da die betreffende Abfrage nach ggf. noch ergänzend existierenden Forderungen (und Verbindlichkeiten) bereits gestellt worden ist und darüber hinaus umfängliche Saldenvortragsbuchungen vollzogen worden sind, wird eine nochmalige Abfrage auf den Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2009 nicht als zielführend erachtet. Die betreffenden Sachverhalte, die sich aus speziellen Fachverfahren ggf. noch ergeben könnten, sollten daher gleichfalls Gegenstand der Jahresabschlusserstellung 2009 sein.

1.2.2.2 Übernahme von Kasseneinnahmeresten (KER) aus dem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung

Der Hinweis auf die Notwendigkeit zur **Korrektur einer pauschalen Wertberichtigung** wird im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 aufgegriffen und entsprechend aufgeklärt und bereinigt.

1.2.2.3 Übernahme der negativen Bestände der VV-Konten aus dem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung

Der Hinweis zur korrekten Verarbeitung von **Leistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (UVG)** wird im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 aufgegriffen und entsprechend aufgeklärt und bereinigt.

1.2.2.4 Rückwirkend in die Eröffnungsbilanz eingebuchte Forderungen

Mit Einführung der Doppik ist es zu einem einmaligen Bruch zwischen zwei Rechnungssystemen gekommen. Im Hinblick auf eine nachlaufende **Synchronisation von Forderungen und Verbindlichkeiten** hätte das letzte kamerale Rechnungsjahr 2008 noch auf unbestimmte Zeit geöffnet sein müssen, um eine vollständige Deckungsgleichheit herstellen zu können. Dem zeitnahen Abschluss der Jahresrechnung wurde hingegen ein nachvollziehbarer Vorrang eingeräumt.

Damit war im ersten doppischen Buchungsjahr eine Entscheidung darüber zu treffen, wie mit (nachlaufenden) Forderungen und Verbindlichkeiten umzugehen ist, die Zeiträume vor dem Eröffnungsbilanzstichtag betreffen und nicht bereits aus kameralen Saldenvorträgen übergeleitet werden konnten.

Aufwendungen und Erträge sind nach den Grundsätzen der Doppik stets periodengerecht zu verarbeiten – **Grundsatz der Periodizität**. Dieser Grundsatz hat insbesondere zum Ziel, den wirtschaftlichen Erfolg verschiedener Rechnungsperioden vergleichbar zu gestalten. Im Gegensatz dazu ist es in der Kameralistik aufgrund des dort vorherrschenden Fälligkeitsprinzips stets zu Brüchen gekommen, die eine Zahleninterpretation über mehrere Jahre erschwert oder gar unmöglich gemacht haben. Mit der Einführung der Doppik soll daher insbesondere im Hinblick auf jahresscharfe Kosten- und Ertragsverläufe eine neue Zeitrechnung begonnen werden. Dabei wäre es nach Einschätzung der Verwaltung außerordentlich schädlich gewesen, wenn bereits das erste doppische Buchungsjahr in hohem Umfang von periodenfremden Vorgängen verfälscht worden wäre.

Von dieser Maxime geleitet wurde die im Buchungsstandard der Finanzsoftware speziell für den Zeitpunkt des Systemwechsels enthaltene Buchungsvariante der **Vortragsbuchungen Debitoren/Kreditoren** als vorzugswürdig erachtet. Dies führt dann in der Tat dazu, dass die betreffenden Einzelbeträge – wie beispielsweise auch die enorme Summe der Pensionsrückstellungen – zu keinem Zeitpunkt aufwands- oder ertragswirksam geworden sind. Lediglich bei der Bemessung eines positiven Eigenkapitals bzw. – wie beim Kreis – bei der Errechnung des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages sind auch diese Beträge dann mittelbar eingeflossen.

Die Alternative – wie vom RPA als vorzugswürdige Variante beschrieben – hätte eine umfängliche Verfälschung des ersten doppischen Jahresabschlusses durch periodenfremde Vorgänge verursacht und die Vergleichbarkeit mit folgenden Rechnungsergebnissen massiv beeinträchtigt. Da im Ergebnis beide denkbaren Umsetzungsvarianten mit entsprechenden Verwerfungen verbunden sind, dürfte die „RPA-Variante“ nach dem Grundsatz der strengen Periodizität genauso unzulässig sein, wie dies nach dem Grundsatz der Vollständigkeit ggf. für die gewählte Verwaltungsvariante gelten mag. Die behauptete **Unzulässigkeit** ist nach Auffassung der Verwaltung aber **nicht hinreichend belegt**.

So lässt der Hinweis auf den Fertigstellungstermin des Vorjahresabschlusses z. B. außer Acht, dass hier ein einmaliger Systemwechsel zu bewältigen war, für den mit Sicherheit besondere Erfordernisse zu berücksichtigen sind. Beeinträchtigungen im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der ersten doppischen Jahresabschlüsse sind – wie bereits angeführt – im Gegenteil noch deutlich stärker bei der „RPA-Variante“ zu erwarten. Auch der Hinweis auf die amtlichen Erläuterungen zu § 45 GemHVO-Doppik, nach denen ggf. auch periodenfremde Vorgänge vollständig zu erfassen sind, greift hier zu kurz, da damit insbesondere der Regelfall des Wechsels von der einen doppischen Jahresrechnung zur nächsten bestimmt werden soll. In den amtlichen Erläuterungen zu § 54 *Aufstellung der Eröffnungsbilanz* ist z. B. davon die Rede, dass in der Ergebnisrechnung des ersten doppischen Haushaltsjahres sämtliche Aufwendungen und Erträge periodengerecht abzubilden sind. Ein **Überordnungsverhältnis** zwischen Vollständigkeitsgebot und dem Grundsatz der Periodizität ist schließlich auch **nicht ersichtlich**.

Da die verwaltungsseitig praktizierte Vorgehensweise auch auf Ebene der Verbindlichkeiten angewendet wurde, saldieren sich die betreffenden Effekte im Ergebnis zugunsten des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages, der in der Eröffnungsbilanz entsprechend auszuweisen war. Da in stärkerem Umfang Vorgänge betroffen waren, die in der Folge auch zu einer Anpassung von Entgeltausgleichsrücklagen – insbesondere auf Ebene des Rettungsdienstes – geführt haben, ist die abschließende Bestimmung eines exakten „Nettoeffektes“ hier vergleichsweise schwierig herzustellen. Im Zuge des Jahresabschlusses 2009 soll dennoch der Versuch unternommen werden, hierzu eine nachvollziehbare Summe zu bestimmen.

Nach endgütigem Eintritt in den Routinebetrieb ist beabsichtigt, die gesetzlich bzw. verordnungsrechtlich bestimmten Fristvorgaben zwingend einzuhalten. Damit steigen dann auch die Anforderungen an die Fachdienste und Einrichtungen, die jeweils noch offenen Forderungen und Verbindlichkeiten vollständig nachzuweisen, um auf diesem Wege sämtliche Aufwendungen und Erträge periodengerecht zuzuordnen und erfassen zu können.

1.2.3 Liquide Mittel

Auf die **Abrechnungsverpflichtungen** der Zahlstellen und Handvorschusskassen wurde zwischenzeitlich wiederholt hingewiesen; zum Bilanzstichtag werden nunmehr entsprechende **Saldenbestätigungen** eingeholt.

1.3 Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)

Vorliegen einer Investition und Bestimmung des Auflösungszeitraumes

Es ist zutreffend, dass insbesondere aufgrund fehlender oder unvollständiger Unterlagen in Teilen auch Festlegungen zur Abgrenzung von Investitionsvorhaben und zur Bestimmung der betreffenden Auflösungszeiträume auf Grundlage der insgesamt verfügbaren Informationen **nach pflichtgemäßem Ermessen** zu vollziehen waren. Neben der Unmöglichkeit, ergänzende Detailinformationen zu erlangen, hat dabei regelmäßig auch eine Aufwand-Nutzen-Abwägung eine Rolle gespielt. Im Hinblick auf das Gesamtvolumen der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten kann hingegen davon ausgegangen werden, dass die Erfassung weit überwiegend korrekt und vollständig vollzogen wurde und sich die Fehlerspannbreite in einem überschaubaren und wertmäßig untergeordneten Bereich befinden dürfte. Unverhältnismäßige Tiefenanalysen konnten dadurch schließlich auch vermieden werden.

Einzelhinweise (S. 35 – 41)

Die betreffenden Prüfungshinweise werden noch einmal eingehend geprüft und bei Vorliegen entsprechender Anpassungs- und Korrekturerfordernisse im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten für 2009 entsprechend bereinigt, die dann wiederum Bestandteil der Prüfungshandlungen des Rechnungsprüfungsamtes sein werden.

Zuwendungen des Kreises für Maßnahmen der Tourismusförderung

Die Suche nach den betreffenden Akten war zunächst zeitgleich mit der Gesamtabfrage der gewährten und erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse begonnen worden. Da die weitergehende Abwicklungsverantwortung für die Aufgaben des ehemaligen Amtes für Tourismusförderung auf den Fachdienst *Regionale Planung* übertragen worden war, fanden hierzu zunächst hausinterne Archivrecherchen statt, die im Hinblick auf die erforderliche Vollständigkeit hingegen nicht zum Erfolg geführt haben. Sodann wurde Ende 2010 auch die Entwicklungsgesellschaft Ostholstein mbH EGOH in die Aktensuche mit einbezogen. Dort war man zunächst davon ausgegangen, dass sich die Altakten weiterhin beim Kreis befänden. Erst nach intensiver Inaugenscheinnahme der dortigen Archivbestände konnte festgestellt werden, dass die betreffenden Förderinformationen allesamt dort verfügbar waren.

Die Verwaltung geht aufgrund der vorgefundenen Aktenlage davon aus, dass die maßgeblichen Unterlagen **vollständig** vorgelegen haben. Da die jeweiligen Einordnungen direkt durch den Fachdienst Finanzen vollzogen worden sind, wird auch die Abgrenzung der Investitionen zum weit überwiegenden Teil korrekt vollzogen worden sein. Ein Indiz dafür ist die genannte Maßnahme „Sanierung der Stadtmühle“ (Inv.-Nr. 735), die, obwohl die Begrifflichkeit keine Investition vermuten lässt, nach Durchsicht der Akte erfasst wurde. Die Erfassung der benannten Maßnahmen kann daher als Beleg für die individuelle Beurteilung der betreffenden Sachverhalte gewertet werden. Eine nochmalige Tiefenrecherche wird insbesondere unter Effizienz Gesichtspunkten daher für entbehrlich erachtet, zumal auch hinsichtlich der Rechnungsergebnisse aus den Jahresrechnungen bereits ein überschlüssiger Plausibilitätsabgleich erfolgt ist.

2 Bewertung der Passiva

2.1 Eigenkapital

keine ergänzenden Anmerkungen

2.2 Sonderposten

Die überschaubaren Abweichungshöhen können als Beleg für die Gewissenhaftigkeit der Erfassung insgesamt gewertet werden.

2.2.1 Sonderposten für aufzulösende Zuwendungen

Die Auflösungsdauer ist bei den passiven Sonderposten an die individuelle Nutzungsdauer des geförderten Vermögensgegenstandes/Investitionsgutes geknüpft. Hierüber wird zutreffend erreicht, dass eine fristengleiche Aufwands- und Ertragsauflösung stattfindet (jährliche Abschreibung des Vermögensgegenstandes und jahresanteiliger Ertrag aus der Auflösung des betreffenden Sonderpostens). Diese Auflösungsdauer ist nach Auffassung der Verwaltung aber unverhältnismäßig lang, da bei der Gewährung eigener Zuweisungen und Zuschüsse in aller Regel eine Auflösungsdauer von maximal 25 Jahren gilt. Hier ist der Landesgesetz- und -verordnungsgeber ggf. zu einer Anpassung aufgefordert.

2.2.1.1 Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse

Die korrekte Abgrenzung und Einordnung von privatrechtlichen **Zuschüssen** wird künftig beachtet. Für die zurückliegenden Einzelfälle wird eine Umgliederung in Erwägung gezogen.

2.2.1.2 Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen

Die Inventar-Nummern 241 und 243 „**NSG Oldenburger Graben**“ werden gemäß der Feststellungen des Rechnungsprüfungsamtes im Zuge der Aufstellung des Jahresabschlusses 2009 ausgebucht. Der Hinweis zur Anpassung des Auflösungsbeginns hat sich dadurch erübrigt. In gleicher Weise wird mit den Sonderposten „**orthopädische Büromöbel**“ verfahren.

Die übrigen Prüfungshinweise (S. 45 – 46) werden noch einmal eingehend geprüft und bei Vorliegen entsprechender Anpassungs- und Korrekturerfordernisse im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten für 2009 entsprechend bereinigt.

2.2.2 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

2.2.2.1 Rettungsdienst Straße

Die Jahresabrechnung des Rettungsdienstes gegenüber den Krankenkassen erfolgt auf Grundlage eines in der Abrechnungsstelle geführten Kosten- und Leistungsnachweises (KLN), der bereits sämtliche Aufwendungen und Erträge jahresscharf darstellt. Die nachlaufenden Finanzein- und –auszahlungen im Jahr 2009 dürften insoweit bei der Bemessung der Entgeltausgleichsrücklage bereits vollständig berücksichtigt worden sein. Gerade aus diesem Grunde wurde der mit den Kassen geeinte Schlussbestand zum 31.12.2008 in die Eröffnungsbilanz des Kreises aufgenommen. Wie schon im Bereich der Forderungen und Verbindlichkeiten näher skizziert, verursacht der **Systemwechsel** von der Kameralistik hin zur Doppik auch an dieser Stelle einen **einmaligen Bruch** in der Fortführung der kameralen Denklogik. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung und -prüfung für das Jahr 2009 wird dieser Bereich eine nähere Betrachtung erfahren.

2.2.2.2 Rettungsdienst Hubschrauber

Der für den *Rettungsdienst Straße* beschriebene Systembruch gilt für den Rettungshubschrauber gleichermaßen. Da die Abrechnung des Rettungshubschraubers zu kameralen Zeiten über ein Vorschusskonto abgewickelt wurde, ist die Nachvollziehbarkeit des Bestandes an Rücklagemitteln an dieser Stelle gleichfalls von Bedeutung, so dass auch dieser Frage im Zusammenhang mit der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses 2009 nachzugehen ist.

2.2.2.3 Jugendhilfehaus

Der Prüfungshinweis, die vollzogenen Saldenvortragsbuchungen bei der endgültigen Bemessung der betreffenden Entgeltausgleichsrücklage entsprechend zu berücksichtigen, wird im Zuge der Jahresabschlusserstellung für das Jahr 2009 aufgegriffen und erforderlichenfalls bereinigt. Die Entgelte des Jugendhilfehauses sind aufgrund des hohen Rücklagenbestandes bereits angepasst worden.

2.3 Rückstellungen

2.3.1 Pensionsrückstellungen

keine ergänzenden Anmerkungen

2.3.2 Altersteilzeitrückstellungen

Es ist zutreffend, dass künftige Vorteile, die mit einem Altersteilzeitverhältnis in Zusammenhang stehen, wertmindernd zu berücksichtigen sind. Inhaltlich kommen hier primär Erstattungsleistungen der Bundesagentur für Arbeit in Frage. Die bloße Möglichkeit, derartige Leistungen empfangen zu können, reicht nach Auffassung der Verwaltung aber nicht aus, um eine Wertminderung zu vollziehen. Es muss vielmehr eine weitgehend hinreichende Eintrittswahrscheinlichkeit gegeben sein.

Die ergänzenden Einzelhinweise sind zwischenzeitlich aufgegriffen und bereinigt worden.

2.3.3 Beihilferückstellungen

Der betreffende Einzelhinweis zu den zugrunde zu legenden Basisjahren wurde zwischenzeitlich aufgegriffen und bereinigt. Gleiches gilt für die Berücksichtigung der Anwartschaften aus den ehemaligen Kreiskrankenhäusern.

2.4 Verbindlichkeiten

keine ergänzenden Anmerkungen

2.5 Passive Rechnungsabgrenzung

Der Ausweis noch nicht verwendeter Fördermittel unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten dürfte sachlich zutreffend sein, da diese Mittel lediglich mit **Verbindlichkeitscharakter** ausgestattet sind. In den Verwaltungsvorschriften über den Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden (VV-Kontenrahmen) ist im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung unmittelbar von **Rechnungsabgrenzungsposten für Verbindlichkeiten** die Rede. Die korrekte Einordnung kann gleichwohl noch einmal abschließend erörtert werden.

3 Anhang

Die Angaben im Anhang dürften **dem Sinn** eines Anhangs entsprechen und sollten daher den Gesamtumständen entsprechend **angemessen** sein.

Eutin, im März 2012

Reinhard Sager
Landrat