



Landesrechnungshof
Schleswig-Holstein



Rechnungsprüfungsamt
des Kreises Stormarn

Anlage

zum

Schlussbericht

über die Prüfung

der Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2008

des Kreises Stormarn

	Inhaltsverzeichnis	Seite
1.	Inventur/Inventar	4
2.	Übergang von der Kameralistik auf die Doppik	7
2.1	Verwahr- und Vorschusskonten	7
2.2	Kasseneinnahmereste	8
2.3	Periodengerechte Abgrenzung	8
2.4	Haushaltsausgabereste	10
2.5	Folgerungen	10
2.6	Gesonderte Feststellungen des RPA zu den Beständen der Verwahr- und Vorschusskonten des Fachbereichs 3 (Soziales)	11
3.	Bewertung der Aktiva	13
3.1	Bewertung des Anlagevermögens	13
3.1.1	Bilanzposition 1.2.1 - unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	13
3.1.2	Bilanzposition 1.2.2 - Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	14
3.1.3	Bilanzposition 1.2.4 - Bauten auf fremden Grund und Boden	16
3.1.4	Bilanzposition A 1.2.3 - Infrastrukturvermögen	18
3.1.5	Bilanzposition A 1.2.6 - Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	21
3.1.6	Bilanzposition A 1.2.7 - Betriebs- und Geschäftsausstattung	23
3.1.7	Bilanzposition A 1.2.8 - Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	25
3.1.8	Bilanzposition A 1.3 - Finanzanlagen	26
3.1.9	Bilanzposition A 1.3.1 - Anteile an verbundenen Unternehmen	28
3.1.10	Bilanzposition 1.3.2 Beteiligungen	30
3.1.11	Bilanzposition A 1.3.3 - Sondervermögen	31
3.1.12	Bilanzposition A 1.3.4 - Ausleihungen	32
3.1.13	Bilanzposition A 1.3.5 - Wertpapiere des Anlagevermögens	34
3.2	Bewertung des Umlaufvermögens	35
3.2.1	Bilanzposition A 2.2 - Forderungen und sonstige Vermögens- gegenstände	35
3.2.1.1	Vollständigkeit	35
3.2.1.2	Forderungsbestände	36
3.2.1.3	Folgerungen	39
3.2.1.4	Nachprüfung am 19.03.2009	39
3.2.1.5	Schlussprüfung am 05.05. 2009	41
3.2.2	Bilanzposition A 2.4 - Liquide Mittel	42
3.3	Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)/Sonderposten Straßen (SoPo)	48

4.	Bewertung der Passiva	54
4.1	Bilanzposition P 2.1 und P 2.2 - Aufzulösende Zuschüsse und Zuweisungen	54
4.2	Bilanzposition P 3.1 - Pensionsrückstellungen	56
4.3	Bilanzposition P 3.2 - Altersteilzeitrückstellung	58
4.4	Bilanzposition P 3.3 - Beihilferückstellung	58
4.5	Bilanzposition P 3.5 - Altlastenrückstellung	59
4.6	Bilanzposition 3.7 - Verfahrensrückstellung	60
4.7	Bilanzposition P 3.10 - Sonstige Rückstellungen	60
4.8	Bilanzposition P 4.2 - Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	62
4.9	Bilanzposition P 4.3 - Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten	63
4.10	Bilanzposition P 4.5 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	64
4.11	Bilanzposition P 4.6 - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	65
4.12	Bilanzposition P 4.7 - Sonstige Verbindlichkeiten	67
4.13	Bilanzposition P 5 - Passive Rechnungsabgrenzung	69

Die Prüfungsstrategie des risikoorientierten Prüfungsansatzes hat zu folgenden Schwerpunkten des Prüfungsprogramms geführt:

- Inventar, Inventur,
- Übergang von der Kameralistik auf die Doppik,
- Bewertung des Infrastrukturvermögens,
- Bewertung der Gebäude,
- Vollständigkeit und Bilanzierung der Sonderposten und der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten,
- periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge,
- Angemessenheit der Rückstellungen sowie
- Vollständigkeit der Verbindlichkeiten.

Hierzu wurden den einzelnen Mitgliedern des Prüfteams Bilanzpositionen zugeordnet, die stichprobenartig geprüft wurden.

In dieser Anlage werden zu den einzelnen Bilanzpositionen die Prüfungserkenntnisse des Prüfungsteams wiedergegeben. Die Bemerkungen wurden vorab mit der Verwaltung besprochen und grundsätzlich umgesetzt. Die nicht beachteten Änderungshinweise sind unter C und D des Schlussberichts dargestellt worden.

Dem Prüfungsteam ist bewusst, dass die Umstellung des Rechnungswesens für die Verwaltung mit einem außerordentlichen Arbeitsaufwand verbunden ist. Unsicherheiten in bestimmten Bilanzierungs- und Bewertungsfragen sind daher charakteristisch für einen solchen Systemwechsel. Dies ist bei der Interpretation der Prüfungsfeststellungen zu berücksichtigen.

1. Inventur/Inventar

Gemäß § 54 Abs. 2 GemHVO-Doppik hat der Kreis Stormarn vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Inventur nach § 37 GemHVO-Doppik durchzuführen.

Damit hat der Kreis Stormarn zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung seine Grundstücke, Forderungen und Schulden, den Betrag seiner liquiden Mittel sowie die sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden in einem Inventar anzugeben.

Grundlage für die Durchführung der ersten Inventur sollte neben den Vorschriften der GemHVO-Doppik, den VV-Abschreibungen und den Bewertungsrichtlinien des Kreises auch die am 04.12.2007 in Kraft getretene Inventurrichtlinie des Kreises Stormarn sein, die nicht nur sämtliche rechtlichen Vorgaben erfasst, sondern darüber hinaus eine gute Grundlage für die Planung und Durchführung von Inventuren ist.

Der Kreis Stormarn hat zum Stichtag 31.12.2007 keine körperliche Bestandsaufnahme der beweglichen Anlagegüter als Ergänzung zu den bereits seit 2005 in der kameralen Finanzsoftware enthaltenen Anlagen durchgeführt. Auch die bereits erfassten Anlagen wurden nicht körperlich überprüft. Es fand vielmehr 2006 und 2007 eine teilweise EDV-gestützte Erfassung durch Aufnahmeteams statt. Die seinerzeit erfasste Datenbasis wurde in Vorbereitung auf die Erstellung der Eröffnungsbilanz in die neue Finanzsoftware „MACH-Doppik“ importiert. Dabei wurde versäumt, die Urdaten zu sichern. Eine Vollständigkeitsprüfung der Inventarverzeichnisse konnte wegen der nicht mehr vorhandenen Ursprungsdateien nicht durchgeführt werden.

Die Inventurrichtlinie des Kreises vom 04.12.2007 war noch nicht vollständig Grundlage der Inventur für die Eröffnungsbilanz des Kreises. Diese wurde vielmehr umfassender für die Inventur zum Stichtag 31.12.2008 angewandt. Aus diesem Grunde mangelte es auch an einer umfassenden Dokumentation der erstmaligen Inventur. Die Ergebnisprotokolle der Projektgruppe zu diesem Themenkomplex können die Dokumentation nicht ersetzen. Insoweit sollte die Verwaltung entsprechende Vorkehrungen für die nächsten pflichtigen Inventuren treffen. Dabei sollten unbedingt die Vorgaben der kreiseigenen Inventurrichtlinie beachtet werden, da diese die Organisation und auch die Durchführung der Inventur sehr gut vorgibt.

Die am 04.03.2009 noch nicht abgeschlossene Inventur zum Stichtag 31.12.2008 (die Berufsschule Bad Oldesloe und das Gymnasium Glinde standen noch aus), bewirkte in einigen Fällen nachträgliche Änderungen des unter der Bilanzposition 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesen Anlagenbestandes zum Stichtag 31.12.2007. Dies resultierte

aus den Abschreibungen der Anlagen, die nicht zweifelsfrei dem Haushaltsjahr 2008 zugeordnet werden konnten. Hier hat die Verwaltung nach dem Gebot der Vorsicht die Abschreibung zum Bilanzstichtag 31.12.2007 vorgenommen. Die Vorgehensweise ist insoweit nicht zu beanstanden.

Obwohl bekannt war, dass mit der Umstellung auf die Doppik ab dem Haushaltsjahr 2008 die Erstellung einer Eröffnungsbilanz erforderlich sein würde, ist im Vorwege keine Inventur zum Stichtag 31.12.2007 durchgeführt worden. Zu beanstanden sind die lange Inventurdauer im Vorgriff auf den Jahresabschluss 2008 sowie die fehlende Verfahrensdokumentation.

Damit die Prüfung zum Bilanzstichtag 31.12.2007 dennoch auf einer prüf-fähigen Datenbasis erfolgen konnte, wurde von der Verwaltung eine Voll-ständigkeitserklärung abgefordert, die die Vollständigkeit und Richtigkeit der als Grundlage für die Prüfung zur Verfügung gestellten Inventarver-zeichnisse (Bestandsverzeichnisse) belegen soll.

Die Erfassung und Bewertung der Grundstücke, Gebäude und der Finanz-anlagen erfolgte sukzessive ebenfalls begleitend in der Teilprojektgruppe „Aufnahme und Bewertung Anlagevermögen“ zum Projekt „Einführung der Doppik im Kreis Stormarn“ in der Zeit von 2005 bis 2007.

Über den gesamten Zeitraum wurden die erhobenen Daten mehrfach er-gänzt bzw. verändert, um sie abschließend in die neue Finanzsoftware einpflegen zu können.

Auch in diesen Fällen wurde zum Stichtag 31.12.2007 insoweit ein „Status Quo“ nicht erfasst und gesichert.

Soweit allerdings bereits im kameralen Haushalt Anlagenverzeichnisse ge-führt wurden, wurden diese unter Verweis auf § 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik in das doppelische Verfahren überführt. Insoweit war auch dieses Verfahren nicht zu beanstanden.

Die Prüfung erfolgte auf Basis der für die Prüfung überlassenen Inventar-verzeichnisse und des Abgleichs mit den maßgeblichen Anlagenspiegeln zu den einzelnen Bilanzpositionen. Dabei hat die Prüfung zu den einzel-nen Bilanzpositionen ergeben, dass offenkundig die Importdateien nicht bzw. nur stichprobenartig mit den Inventarverzeichnissen abgeglichen wurden, mit der Folge, dass die in den Anlagenspiegeln in MACH-Doppik enthaltenen Anlagen nicht immer exakt den korrekten Bilanzpositionen zu-geordnet waren.

Darüber hinausgehende Bemerkungen zu den Inventarverzeichnissen sind jeweils zu den geprüften Bilanzpositionen dargestellt bzw. wurden bereits während der laufenden Prüfung mit den Verantwortlichen besprochen und entsprechend der Prüfungsempfehlung umbucht.

Zum Zeitpunkt der Prüfung waren einige Bilanzpositionen noch nicht ab-schließend bebucht. Insofern konnte das Inventar auch nicht abschließend

geprüft werden. Die Darstellung des Inventars wurde während der Prüfung überarbeitet, damit die vollständige Abbildung des Vermögens und der Schulden gemäß § 37 GemHVO-Doppik aus der Buchhaltung gewährleistet werden kann.

Damit konnte, wenn auch mit Verzögerungen, eine Prüfbasis geschaffen werden, die Grundlage des Ergebnisses zur Prüfung der Eröffnungsbilanz ist.

Darüber hinaus ergab die Prüfung, dass die in MACH-Doppik hinterlegten Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel nicht den verbindlichen Mustern der GemHVO-Doppik entsprechen. Die Verwaltung sollte darauf hinwirken, dass diese automatisch über die Finanzsoftware erstellt werden können.

2. **Übergang von der Kameralistik auf die Doppik**

Die Umstellung auf die doppische Buchführung und die damit verbundene Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2008 stellt eine große Herausforderung dar. Insbesondere die im kameraleen Jahresabschluss 2007 letztmalig genutzten kameraleen Instrumente und Buchungsverfahren wie beispielsweise Haushaltsausgabereste, Kasseneinnahmereste oder Verwahr- und Vorschusskonten sind im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu würdigen und gegebenenfalls bilanziell zu berücksichtigen.

Die Prüfung des Übergangs von der Kameralistik auf die Doppik betrifft eine Vielzahl von Bilanzpositionen. Die folgenden Ausführungen können somit unter Umständen auch auf weitere Feststellungen bei anderen Bilanzpositionen verweisen.

Zur Überleitung bestimmter kameraleer Rechnungsinhalte hat das Innenministerium in den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik Empfehlungen abgegeben, auf die an entsprechender Stelle hingewiesen wird.

2.1 **Verwahr- und Vorschusskonten**

Auf kameraleen Verwahr- 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 kameraleen Verwahr- und Vorschusskonten hat in der Eröffnungsbilanz in der Regel unter den Rubriken „Sonstige Forderungen“ oder „Sonstige Verbindlichkeiten“ zu erfolgen.

Die Bestände der Verwahr- und Vorschusskonten wurden im Rahmen des Umstellungsprozesses durch die Verwaltung überprüft. Hierbei sind insbesondere die Bestände des Fachbereichs 3 (Soziales) kritisch betrachtet und in Zusammenarbeit mit dem RPA analysiert worden (siehe hierzu gesonderte Stellungnahme des RPA).

Insgesamt wurde festgestellt, dass die Verwahr- und Vorschusskonten weitestgehend in der Eröffnungsbilanz nachvollzogen werden konnten. Einige Bestände, die aus Vorjahren resultierten, wurden von der Verwaltung als nicht werthaltig eingestuft und bereinigt.

Nachstehende Positionen wurden bis zum Abschluss der Prüfung (05.05.2009) nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen, da teilweise noch Rückmeldungen von den zuständigen Fachdiensten ausstanden:

Verwahrkonten		€
305.100	Sicherheitsleistung Bau	21.785,13
401.100	Mündelgelder	14.148,16
424000.100	KBA-Gebühren (NEU)	5.721,13
6082001.100	Ausbau K 81 Tangstedt	1.491,37
701.100	Kläranlagennachbarschaften	2.945,57
Vorschusskonten		
4071.100	Ohne Namen	80.061,29

Grundsätzlich stellen die Bestände der oben aufgeführten Verwahrkonten eine Verbindlichkeit des Kreises dar. Ein entsprechender Bilanzausweis hat daher prinzipiell zu erfolgen.

Der Bestand des Vorschusskontos in Höhe von 80.061,29 € stellt ebenfalls vom Grundsatz her eine Verbindlichkeit dar, da ein positiver Betrag (Einnahmen > Ausgaben) ausgewiesen wurde.

Der Kreis Stormarn ist aufgefordert, die noch fehlenden Klärungen kurzfristig herbeizuführen und in Abstimmung mit dem RPA die obigen Sachverhalte in der Bilanz abzubilden.

2.2 **Kasseneinnahmereste**

Der Kreis Stormarn weist im Jahresabschluss 2007 Kasseneinnahmereste (Offene Posten) in Höhe von 3,4 Mio. € aus. Kasseneinnahmereste stellen für die Eröffnungsbilanz grundsätzlich Forderungen dar. Diese sind auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und gegebenenfalls gemäß § 43 Abs. 9 GemHVO-Doppik zu bereinigen.

Die Offenen Posten wurden in Listen erfasst und durch die jeweiligen Fachbereiche bzw. Fachdienste auf ihre Werthaltigkeit überprüft. Anschließend wurden die nachgeprüften und bereinigten Listen in das neue doppelte EDV-Verfahren importiert.

Das vorgefundene Überleitungsverfahren ist grundsätzlich nicht zu beanstanden. Zum Zeitpunkt der Schlussprüfung waren laut Mitteilung des Fachdienstes Finanzen aber noch nicht alle Offenen Posten vollständig in die Eröffnungsbilanz übernommen. Insofern ist der Überleitungsprozess in diesem Bereich noch nicht vollends abgeschlossen.

Der Kreis Stormarn ist aufgefordert, in Abstimmung mit dem RPA die noch fehlenden Importe kurzfristig vorzunehmen.

2.3 **Periodengerechte Abgrenzung**

Die periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen ist ein entscheidender Unterschied zwischen dem kameralen, zahlungsorientier-

ten Buchungsstil und dem doppischen, ergebnisorientierten Rechnungswesen. Durch den periodengerechten Ausweis der Aufwendungen und Erträge soll mehr Transparenz für alle Beteiligten erreicht werden.

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 unter anderem die Vorschriften der Rechnungsabgrenzungsposten und somit klare Hinweise für den Umgang mit der periodengerechten Abgrenzung.

Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass Zahlungseingänge Anfang 2008 für Sachverhalte aus 2007 als Erträge und Auszahlungen für Rechnungen aus dem Jahr 2007 als Aufwand im Jahr 2008 gebucht wurden. Eine antizipative Abgrenzung für die Eröffnungsbilanz erfolgte nicht. Dies führt dazu, dass die Ergebnisrechnung 2008 nicht periodengerecht dargestellt wird und ein späterer Periodenvergleich zu fehlerhaften Aussagen führen kann.

Ein periodengerechter Übergang von der Kameralistik auf die Doppik bedingt folglich, ergebniswirksame Sachverhalte des letzten kameralen Haushaltsjahres, die zahlungswirksam noch nicht abgewickelt sind, zu erfassen und in der Bilanz auszuweisen. Diese antizipative Rechnungsabgrenzung, d. h. der Zahlungsvorgang liegt nach dem Eröffnungsbilanzstichtag, werden in der Regel über „Sonstige Verbindlichkeiten“ oder „Sonstige Forderungen“ erfasst.

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 (beispielsweise an Bürger), für die keine Sollstellung im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt ist (diese werden somit auch nicht unter den Offenen Posten aufgelistet) und deren Zahlung erst im doppischen Haushaltsjahr eingehen, stellen für die Eröffnungsbilanz Forderungen dar.

Dieser Sachverhalt wurde mit dem Fachdienst Finanzen erörtert und entsprechend korrigiert. Hierzu wurden von der Finanzbuchhaltung in Abstimmung mit dem RPA die betroffenen Zahlungsvorgänge ermittelt, die Ergebnisrechnung 2008 bereinigt und die Sachverhalte in der Eröffnungsbilanz als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung eingestellt.

Neben den antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten gibt es darüber hinaus auch transitorische Abgrenzungen, d. h. der Zahlungsvorgang liegt

vor dem Eröffnungsbilanzstichtag. Diese Zahlungsvorgänge werden über die Aktive Rechnungsabgrenzung (Auszahlungen) bzw. über die Passive Rechnungsabgrenzung (Einzahlungen) abgebildet. Auf die gesonderten Ausführungen hierzu wird verwiesen.

2.4 **Haushaltsausgabereste**

Der Kreis Stormarn weist im Jahresabschluss 2007 im Verwaltungshaushalt Haushaltsausgabereste in Höhe von 1,2 Mio. € auf.

Gemäß § 54 Abs. 5 GemHVO-Doppik ist für die Eröffnungsbilanz ein Anhang in entsprechender Anwendung des § 51 GemHVO-Doppik zu erstellen. Hierbei wird auf Angaben zur Ergebnisrechnung sowie zur Ertrags- und Finanzlage verzichtet.

Da mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz keine Ergebnis- und Finanzrechnung erstellt wird, sind diese Angaben entbehrlich. Wichtig ist es jedoch, dass alle anderen Angaben erfasst und dokumentiert werden, da die Eröffnungsbilanz die Grundlage für die späteren Jahresabschlüsse bildet.

Gemäß § 51 Abs. 3 Ziffer 4 GemHVO-Doppik ist dem Anhang eine Aufstellung der übertragenen Haushaltsermächtigungen beizufügen. Die Ausführungsanweisungen zur GemHVO-Doppik sehen hierfür ein verbindliches Muster vor (Anlage 26), das für übertragene Aufwendungen nach § 23 GemHVO-Doppik gilt.

Die nach § 51 Abs. 3 Ziffer 4 GemHVO-Doppik vorgeschriebene Anlage war zum Prüfungszeitpunkt nicht vorhanden.

2.5 **Folgerungen**

Insgesamt ist festzustellen, dass der Übergang von der Kameralistik auf die Doppik weitestgehend abgeschlossen und nach den Vorschriften der GemHVO-Doppik erfolgt ist. Lediglich im Bereich der Verwehr- und Vorschusskonten sowie bei den Kasseneinnahmeresten ergeben sich noch kleinere Klärungs- und Abarbeitungsbedarfe.

Hinweis:

Der Kreis Stormarn hat mit E-Mail vom 14. bzw. 19.05.2009 mitgeteilt, dass die aufgeführten Sachverhalte zwischenzeitlich geklärt und in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt worden sind. Ob dies so ist, wird im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 gesondert zu prüfen sein.

2.6 **Gesonderte Feststellungen des RPA zu den Beständen der Verwahr- und Vorschusskonten des Fachbereichs 3 (Soziales)**

Die durch den Fachbereich 3 bewirtschafteten Vorschusskonten des **Einzelplans 6** wiesen zum Ende des Haushaltsjahres 2007 einen sog. „negativen Bestand“ i. H. v. 363.471,75 € auf (siehe auch Bericht des Rechnungsprüfungsamtes über die Prüfung der Jahresrechnung 2007, Kapitel 8.3.2). D. h., um diesen Betrag waren zum Jahresabschluss 2007 die Ist-Ausgaben insgesamt höher als die Ist-Einnahmen (betroffen sind 22 Unterabschnitte mit bis zu 20 Vorschusskonten).

Für das Zustandekommen dieser Bestände gibt es verschiedene Ursachen. Zum einen liegt es in der Natur des Abrechnungsverfahrens, dass vom Land/Bund zu erstattende Beträge erst im Folgejahr eingehen. Auch von Dritten (Krankenkassen, Gemeinden usw.) zu leistende Zahlungen erfolgen z. T. nicht in dem Haushaltsjahr, in dem der Kreis in Vorleistung getreten ist. Es ist somit für den Kreis nicht zu verhindern, dass Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben auseinanderklaffen.

Zu bemängeln ist jedoch, dass die Entstehungsursachen der einzelnen Bestände der Vorschusskonten nicht nachvollziehbar dokumentiert waren. Der Fachbereich 3 hat dazu eingeräumt, dass eine bereits 2001 vereinbarte Aufklärung der Bestände auf den Vorschusskonten vom Fachbereich 3 nicht umgesetzt wurde. Auch hat der Fachbereich 3 die erforderlichen jährlichen Abschlussarbeiten nicht in ausreichendem Maße durchgeführt. Hierbei hätten innerhalb des Vorschussbereichs und auch aus dem Kreishaushalt heraus Umbuchungen erfolgen müssen, die ein Anwachsen der negativen Bestände teilweise verhindert hätten.

Diese Versäumnisse führten dazu, dass die Prüfung der Bestände nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand möglich war und auf die Haushaltsjahre 2005 bis 2007 beschränkt werden musste. Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass sich der negative Bestand i. H. v. 363.471,75 € wie folgt aufgliedert:

77.090,90 € wurden in Abrechnungen gegenüber Land/Bund geltend gemacht und sind im Haushaltsjahr 2008 eingegangen. Sie wurden jedoch zunächst als Erlös des Jahres 2008 gebucht und nicht, wie es richtig gewesen wäre, als Eingang von Forderungen aus dem Jahr 2007.

59.436,27 € Ansprüche gegen Dritte (insbesondere Gemeinden und Krankenkassen) wurden ebenso im Haushaltsjahr 2008 als Erlöse gebucht, obwohl sie in der Eröffnungsbilanz als Forderungen aus dem Jahr 2007 hätten eingebucht werden müssen.

Die Beträge liegen über der Wesentlichkeitsgrenze für Bilanzfehler und müssen dem Grundsatz der Vollständigkeit halber in die Eröffnungsbilanz einfließen. In Abstimmung zwischen Fachbereich 3, Kämmerei und Rechnungsprüfungsamt wurde eine Möglichkeit gefunden, Berichtigungsbuchungen vorzunehmen, sodass die beiden vorstehend genannten Beträge noch vor Erstellung der Eröffnungsbilanz umgebucht werden konnten. Sie sind jetzt dem richtigen Haushaltsjahr zugeordnet und als Forderung aus 2007 in die Eröffnungsbilanz eingestellt worden.

262.745,77 € hätten in den Haushaltsjahren 2005 bis 2007 aus dem Kreishaushalt an den Vorschussbereich umgebucht werden müssen. Dies waren Kreisanteile an Sozialleistungen und Sozialhilfeausgaben, die irrtümlich aus dem Vorschussbereich statt aus dem Haushalt geleistet wurden. Um diesen Betrag wurden die Jahresabschlüsse 2005 bis 2007 verfälscht, da sich der Vorschussbereich nicht auf das Jahresergebnis auswirkt und der Betrag folglich auch nicht als Sozialhilfeausgabe in der Jahresrechnung ausgewiesen wurde. Eine buchhalterische Berichtigung ist nicht mehr möglich, und der Betrag wurde daher nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen.

Daneben ergab sich aus den Jahren vor 2005 noch ein Einnahmeüberschuss im Vorschussbereich i. H. v. **35.801,19 €**. Entstehungsgründe hierfür waren nicht zu ermitteln. Dieser Betrag wäre an den Kreishaushalt abzuführen gewesen, hätte also das Rechnungsergebnis des Kreises verbessert. Auch hier erfolgte keine Buchung in der Eröffnungsbilanz.

Neben den o. a. Berichtigungsbuchungen sind keine weiteren Buchungen mehr erforderlich. Die festgestellten Arbeitsfehler haben keine nachteilige Auswirkung auf die Kassenlage des Kreises, Verjährung o. Ä. wurde nicht festgestellt. Die Abrechnungen mit dem Land/Bund sind in korrekter Höhe erfolgt (mit Ausnahme von 4 noch nachträglich mit dem Land abzurechnenden Beträgen i. H. v. zusammen 4.681,55 €).

Im **Einzelplan 5** ist ein Teilbetrag des Bestands des BAföG-Kontos (372 € von 1.014 €) lediglich in Absprache mit der Kassenleitung durch den Fachbereich 3 nicht in die Eröffnungsbilanz eingebucht worden, sodass die Forderung nicht mehr vorhanden ist. Als Grund wurde vom Fachbereich 3 angegeben, dass es nicht mehr möglich sei, die Schuldner zu ermitteln. Hier hätte es einer förmlichen Niederschlagung bedurft.

3. **Bewertung der Aktiva**

3.1 **Bewertung des Anlagevermögens**

3.1.1 **Bilanzposition 1.2.1 - unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Für die unbebauten Grundstücke ergab sich lt. Entwurf der Eröffnungsbilanz (= Entwurfsstand für die Prüfung) ein Wert von 1.312.165,00 €

Die stichprobenartige Prüfung führte zu folgenden Feststellungen:

- Auf **Naturschutzflächen** (Nienwohlder Moor) entfiel ein Betrag von 1.171.226,30 €. Laut Bilanzanhang im Ursprungsentwurf sind beim Kreis Stormarn die Naturschutzflächen mit 0,50 €/m² bewertet worden. Für die Gesamtfläche von 1.258.876 m² (laut Flurstücksauflistung) hätten sich somit 629.438 € ergeben müssen.

Da vorrangig die tatsächlichen Anschaffungswerte zugrunde zu legen sind (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik), wurde die Verwaltung gebeten, für einzelne Stichproben Kaufverträge beizubringen. Stattdessen gelang es der Verwaltung, in kürzester Zeit die Verwendungsnachweise für die Gesamtmaßnahme vorzulegen. Aus diesen waren nicht nur die Ausgaben für den jeweiligen Grundstückserwerb (inkl. Notar- und Grundbuchkosten), sondern auch die empfangenen Zuschussmittel ablesbar.

Für das Nienwohlder Moor sind damit lediglich 800.429,49 € zu bilanzieren (für die Passivierung der empfangenen Zuschussmittel vgl. Bilanzposition P 1.2).

- Für den Erwerb des Biotops in Lütjensee wurden ausweislich der Kaufunterlagen 4.256,85 € aufgewandt; diese stellen die tatsächlichen Anschaffungskosten dar. Der vorläufig ermittelte Wert von 25.001,20 € (17.858 m² zum zugrunde gelegten Erfahrungswert für Grünland von 1,40 €/m²) war damit entsprechend zu reduzieren.
- Die Flächen in Klein Wesenberg (ca. 19,5 ha) wurden mit 115.937,50 € bewertet; dies entspricht einem Wert von ca. 0,60 €/m². Nach den Unterlagen zum damaligen Grunderwerb ergaben sich nachweisliche Anschaffungskosten von 170.330,81 €. Dieser Wert war zu bilanzieren.

Nach Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen ergibt sich für die unbebauten Grundstücke ein Wert von 975.017,15 €.

3.1.2 **Bilanzposition 1.2.2 - Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Nach dem Entwurf der Eröffnungsbilanz betrug der Wert der bebauten Grundstücke (vorläufig, da unvollständig) 22.229.682,40 €

Seitens der Verwaltung wurde schriftlich bestätigt, dass keinerlei Nachweise oder sonstige Aufzeichnungen bestehen, woraus sich die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ableiten ließen, oder aber der Verwaltungsaufwand zur Informationsgewinnung unverhältnismäßig sei. Aus diesem Grunde wurden die **Gebäudewerte** gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik auf Basis von Erfahrungswerten ermittelt, wobei aber eine Verlängerung der Nutzungsdauer nicht geltend gemacht wurde. Der Kreis bediente sich hierbei der Hilfe des Gutachterausschusses, der die Bewertungen nach dem baurechtlichen Sachwertverfahren zum jeweiligen Bewertungsstichtag im Laufe des Jahres 2007 vornahm. Die so festgestellten Normalherstellungskosten 2000 wurden folglich von dort mit einem Faktor 1,108 multipliziert, sodass sich eine Preissteigerung zwischen 2000 und 2007 von ca. 11 % ergab (= Normalherstellungskosten am Bewertungsstichtag).

Um die Preisverhältnisse im Baujahr des Gebäudes gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik abbilden zu können, erfolgte seitens der Verwaltung eine Rückindizierung auf Grundlage einer amtlichen Statistik (Fachserie 17 Reihe 4 des Statistischen Bundesamtes). Für die Berechnung wurde der Tabellenwert des betreffenden Jahres als Rückrechnungsfaktor verwendet. Hierbei wurde jedoch übersehen, dass die Indexreihe auf Basis 2000 (= 100) beruhte, jedoch die Zeitwerte vom Gutachterausschuss dem Preisniveau 2007 entsprachen. Im Ergebnis fielen die rückindizierten Werte zu hoch aus.

Die Gutachten wiesen für **Außenanlagen** (u. a. Hof-, Zufahrts-, Stellplatz-, Wegeflächen und Sportanlagen) Zeitwerte zum Preisniveau des Jahres aus, in dem das jeweilige Gutachten erstellt wurde. Die Außenanlagen waren zunächst nicht Bestandteil der vom Kreis beabsichtigten Bilanzierung. Aus Gründen der Vollständigkeit sind jedoch alle Vermögenswerte einzu beziehen. Hierbei sind auch diese Werte gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO auf das tatsächliche bzw. fiktive Baujahr zurückzuindizieren. Bei den Außenanlagen auf der Basis von Zeitwerten ist jedoch besonders zu beachten, dass die Abschreibungen bereits über die sog. Alterswertminderung im baurechtlichen Sachwertverfahren zur Ermittlung der Verkehrswerte eingeflossen sind.

Auch die Werte für den **Grund und Boden der bebauten Grundstücke** beruhen weitestgehend auf Erfahrungswerten des Gutachterausschusses, da nach Aussage der Verwaltung keine anderweitigen Erkenntnisse vorliegen. Bei der Rückindizierung auf das Jahr der Anschaffung (hilfsweise

1975 gemäß § 55 Abs. 2 Satz 4 GemHVO-Doppik) ergab sich ein Fehler bei der Umrechnung auf das maßgebliche Preisniveau. Hierbei wurde der Umrechnungsfaktor nicht allein aus der Preisreihe der Statistik (baureifes Land bzw. Rohbauland) gebildet, sondern der vom Gutachterausschuss genannte Preis für nicht marktgängiges Land im Jahre 2007 (= Basis 100) ins Verhältnis gesetzt zum Preis für baureifes Land bzw. für Rohbauland im Jahr der Anschaffung. Es wurde somit versäumt, die prozentualen Preisveränderungen für baureifes Land/Rohbauland zunächst isoliert aus der Statistik zu entwickeln und erst in einem zweiten Schritt diesen Faktor auf den Wert für nicht marktgängiges Land anzuwenden. Hierdurch ergab sich mehr als eine Verdoppelung der Werte.

Bei Einzelstichproben ergaben sich darüber hinaus folgende Feststellungen:

- Der Kreis unterhält ein **Messstellennetz** im Rahmen der Grundwasserüberwachung. Dieses wurde mit 262.776,60 € bewertet und in der Bilanzposition „Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,“ nachgewiesen. Es handelt sich dabei um kleinere Pumpenanlagen, die im Regelfall auf fremden Grund und Boden installiert sind und keine Bauten darstellen. Eine Umgliederung in die Bilanzposition „Maschinen, technische Anlagen, Fahrzeuge“ wurde zwischenzeitlich vorgenommen.
- Beim Versuch, für einzelne Grundstücke die tatsächlichen Anschaffungswerte zu ermitteln, gelang es der Verwaltung, für den Grunderwerb der **Zulassungsstelle (Am Rögen)** anhand vorhandener Kaufunterlagen die geleisteten Zahlungen für den Grundstückserwerb im Jahr 1985 (inkl. Notar- und Grundbuchkosten) darzulegen (= 160.090,00 €). Die vorläufige Eröffnungsbilanz verzeichnete hierfür jedoch nur 19.700,80 €. Der Wert für den Grund und Boden war entsprechend anzupassen.
- Nach Einschätzung des Gutachterausschusses ließen sich für die **Erweiterung der Kreisfeuerwehrzentrale (Gebäudeteil)** 674.549,91 € (Normalherstellungskosten zur Preisbasis 2000) ableiten, die zum Preisniveau des Jahres 2007 einen Restbuchwert von 772.359,65 € darstellten.
Nach Sichtung der Haushaltsunterlagen im zuständigen Fachdienst beliefen sich die Investitionsauszahlungen bis zum 31.12.2007 auf 810.172,24 €, die als tatsächlich entstandene Anschaffungskosten zu bilanzieren waren (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik).
- Die Bilanzierung für das **Schloss Reinbek** erfolgte auf Basis von historischen Aufzeichnungen. Im Jahre 1972 erwarben der Kreis und die Stadt Reinbek gemeinsam das Schloss für 200.000 DM. Der Wert des Gebäudes wurde seinerzeit durch den Gutachterausschuss auf Null

bezieht, sodass der Kaufpreisanteil des Kreises (50 %) als Gegenwert für den Ankauf des Grund und Bodens anzusehen war (= 51.129,19 €). Für die Bewertung des Gebäudes wurden vor dem Hintergrund der Übertragung des Schlosses auf die Stadt Reinbek und den Kreis Stormarn zu gleichen Teilen - dem strengen AHK-Prinzip folgend - nur die Investitionen berücksichtigt, die der Kreis Stormarn zwischenzeitlich getätigt hat (Restbuchwert zum 01.01.2008 = 3.536.474,15 €). Auch die empfangenen Zuwendungen flossen nur mit einem Kreis-Anteilsverhältnis von 50 % ein (Sonderposten per 01.01.2008 = 2.541.302,12 €). In Höhe des Differenzbetrages zwischen der tatsächlichen Zahlung der Stadt Reinbek und der eigentlichen hälftigen Beteiligung ergab sich seinerzeit eine geleistete Zuwendung des Kreises an die Stadt von 571.106,26 €, die per 01.01.2008 noch 68.532,76 € ausmachte (=Aktive Rechnungsabgrenzung).

- Abgeschriebene Vermögensgegenstände werden beim Kreis Stormarn mit einem Wert von 0,00 € nachgewiesen, da nach Aussage der Verwaltung ein **Erinnerungswert** in das MACH-System nicht einbuchbar wäre.

Der Ordnungsgeber geht davon aus, dass Erinnerungswerte festgehalten werden, und hat in seinen Erläuterungen zur GemHVO-Doppik (zu § 43) ausgeführt, dass „*die Abschreibung [...] auf einen Restbuchwert in Höhe von 1 € [erfolgt]*“. In anderen Kreisen, die ebenfalls die Buchführungssoftware MACH einsetzen, ist dies problemlos möglich.

Im Laufe der Prüfung wurde die Bilanzposition „Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“ nach den o. g. Vorgaben und Hinweisen erneut berechnet, wodurch sich die Bilanzposition auf 24.110.562,20 € erhöhte.

3.1.3 **Bilanzposition 1.2.4 - Bauten auf fremden Grund und Boden**

Diese Bilanzposition war ursprünglich mit 0,00 € ausgewiesen. Im Rahmen der Prüfung waren folgende Sachverhalte zu klären:

- Der Kreis unterhielt am Bilanzstichtag das **Gymnasium in Glinde**. Es handelt sich hierbei um einen Gebäudeteil eines Schulzentrums, der in der Vergangenheit vom Kreis unterhalten und modernisiert worden ist, jedoch auf dem Grund und Boden errichtet wurde, der der Stadt Glinde zivilrechtlich zuzuordnen ist. Im Jahre 1987 hatte der Kreis das Grundstück an die Stadt abgegeben.

Gebäude, die mit dem Grund und Boden fest verbunden sind, gehören als wesentliche Grundstücksbestandteile rechtlich dem Grundstückseigentümer. Sie sind daher grundsätzlich bei ihm (= Stadt Glinde) zu bi-

lanzieren. Die Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Kreis wäre nur für den Fall zu bejahen, wenn der Kreis gegenüber der Stadt Glinde eine rechtlich derart gesicherte Position hätte, dass deren Eigentums-herausgabeanspruch praktisch bedeutungslos wäre, d. h. der Kreis die juristische Eigentümerin dauerhaft von der Nutzung ausschließen könnte. Nach dem Grundstücksüberlassungsvertrag aus 1987 ist der Eigentümer lediglich - gesichert durch eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit - verpflichtet, „die Benutzung der Überlassungsfläche zu anderen als öffentlichen Zwecken zu unterlassen“. Auch die Vereinbarung über die Durchführung von Instandsetzungsmaßnahmen aus 2002 lässt keine qualifizierten Nutzungsrechte für den Kreis erkennen.

Nach den Gegebenheiten kann zwar momentan von einer tatsächlichen Sachherrschaft über den Gebäudeteil ausgegangen werden, diese ist aber nicht mit der Möglichkeit eines dauerhaften Ausschlusses des juristischen Eigentümers von der Einwirkung auf den Gegenstand verbunden.

In Ermangelung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt beim Kreis keine Bilanzierung im Sachanlagevermögen. In Betracht kommt jedoch, die Investitionen des Kreises als geleistete Zuwendungen zu behandeln (= Aktive Rechnungsabgrenzung von ca. 1,3 Mio. €).

- Mit Übertragung der Schulträgerschaft für das **Gymnasium in Trittau** hat der Kreis eine Erbbaurechtsvereinbarung mit dem Schulverband Trittau über 99 Jahre geschlossen. Der Kreis als juristischer Eigentümer erhält als Gegenwert für die Erbbaurechtsbestellung einen symbolischen Erbbauzins von jährlich 1 €
Da lediglich eine symbolische Pacht - die keine adäquate Gegenleistung für das eingeräumte Recht darstellt - vereinbart ist, kommt eine Bilanzierung aufseiten des Kreises nicht in Betracht.¹ Das betreffende Grundstück sollte, da die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht beim Kreis liegt, außerhalb der Bilanz nachgewiesen werden. Damit es nicht in Vergessenheit gerät, sollte jedoch ein entsprechender Hinweis im Anhang aufgenommen werden.
- Bei der Sichtung von Grunderwerbsakten ist im Verlauf der Prüfung die **Investitionsbeteiligung des Kreises an einer Park-and-ride-Anlage** (Bahnhof Bad Oldesloe) in den Jahren 1994 bis 1998 aufgefallen. Die Stadt Bad Oldesloe pachtete den Grund und Boden für das Park-and-ride-Gebäude auf unbestimmte Zeit von der Deutschen Bahn AG und errichtete darauf ein Parkhaus. Gegen eine Baukostenbeteiligung von 777.288,32 € hat die Stadt dem Kreis 80 Stellplätze überlassen. Der *„Pachtvertrag kann von der Deutschen Bahn AG nicht gekündigt werden, solange die Fläche für ein Parkhaus oder eine P&R-Anlage ge-*

¹ Vgl. ADS, § 246, Tz. 400

nutzt wird“ (vgl. § 4 des Vertrages zwischen Stadt und Kreis vom 24.02.1995 sowie § 15 des Pachtvertrages mit der Deutschen Bahn AG). *„Der Mieter hat die Mietsache mit Ablauf der Mietzeit in den ursprünglichen Zustand zu versetzen“* (vgl. Miet-/Pachtvertrag mit der Deutschen Bahn AG). Der Kreis zahlt an die Stadt auch die anteilige Pacht für den Grund und Boden.

Nach Würdigung des Gesamtkonstrukts fallen die 80 Stellplätze wirtschaftlich in das Eigentum des Nutzungsberechtigten (hier: Kreis). *„Für die persönliche Zurechnung zum Mieter oder Pächter kommt es auf die den rechtlichen Eigentümer verdrängende Befugnis zur Nutzung an. Diese ist insbesondere dann gegeben, wenn die Nutzungsdauer der Bauten kürzer ist als die Mietzeit oder wenn der Mieter verpflichtet ist, bei Beendigung des Mietverhältnisses den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen“* (vgl. ADS, § 246, Tz.411).

Der Vermögensgegenstand ist daher mit seinem Restbuchwert 572.440,46 € per 01.01.2008 unter der Position „Bauten auf fremden Grund und Boden“ zu bilanzieren.

3.1.4 Bilanzposition A 1.2.3 - Infrastrukturvermögen

Der Kreis Stormarn weist unter der Bilanzposition 1.2.3 sein Infrastrukturvermögen aus. Im Entwurf der Eröffnungsbilanz betrug der Wert 48.126.017,65 €. Dieser Wert teilte sich folgendermaßen auf:

Bilanzposition		Wert in €
A 1.2.3.1	Grund und Boden	2.755.878,54
A 1.2.3.2	Brücken und Tunnel	4.326.734,11
A 1.2.3.5	Straßennetze mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	41.043.405,34

A 1.2.3.1 - Grund und Boden

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens wurden nicht zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet. Im Sinne von § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik wurde je Quadratmeter ein Wert von 0,50 € angesetzt. Im Zuge der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit sollte der Kreis Stormarn den üblichen Wert von einem € je Quadratmeter ansetzen. Die Verwaltung hatte dies zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen zugesagt. Die Umsetzung steht noch aus und sollte bis zur Schlussbilanz nachgeholt werden.

A 1.2.3.2 - Brücken und Tunnel

In der vorläufigen Eröffnungsbilanz zum 04.02.2009 wies der Kreis Stormarn ein Vermögen von 4.326.734,11 € aus. Diese Position setzt sich wie folgt zusammen:

Vermögensgegenstand	Wert in €
Brücken und Tunnel im Zuge von Kreisstraßen	4.309.303,50
Brücken und Tunnel im Zuge kreiseigener Radwanderwege	17.430,61
Summe	4.326.734,11

Die Werte der insgesamt 38 Brückenbauwerke wurden anhand von so genannten Bauwerksbüchern ermittelt. Diese beinhalten für die Bilanzierung wertvolle Informationen, z. B.:

- Baujahr inkl. Daten über Baubeginn und -ende,
- den Baulasträger,
- Angaben über die durchgeführten Prüfungen, Mängel/Schäden und den Zustand des Brückenbauwerks sowie
- Baukosten.

Der Kreis Stormarn hat die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik ermittelt. Zum Nachweis seiner Bilanzierungspraxis wurde stichpunktartig der Bilanzierungswert mit den Angaben der Bauwerksbücher verglichen.

In nachstehenden Fällen stimmten die Angaben nicht überein:

Nr.	Brückenbauwerk	Baujahr	Baukosten lt. Bauwerksbuch €	Bilanz- werte €
1	LBV 2427540 Rohr als Brücke ohne Ummantelung im Zuge der K 80, km 0,56 (Forellenbach und Wanderweg)	2005	253.000	315.000
2	K 12 über DB Strecke Hamburg-Lübeck	zum 31.12.2007 noch im Bau	lt. Kreuzungsver- einbarung gemäß § 12 Abs. 2 EKrG hat der Kreis Stor- marn rd. 990.000 € zu zahlen; tatsäch- lich sind bis zum 31.12.2007 keine Zahlungen geleistet worden.	1.000.000

Die Verwaltung versicherte glaubhaft, dass nach der Erstellung des Bauwerksbuchs zu 1) weitere Anschaffungs- und Herstellungskosten angefallen sind. Nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik waren diese zu bilanzieren.

Das in der Tabelle unter 2) dargestellte Brückenbauwerk betrifft die Kreuzung der K 12 mit der Eisenbahnstrecke von Lübeck nach Hamburg. Die alte Brücke genügte aufgrund der Elektrifizierung hinsichtlich der Durchfahrthöhe nicht mehr den Anforderungen der Deutschen Bahn. Der Kreis

verlangte aufgrund des Alters, der Bausubstanz sowie der Verkehrsentwicklung eine Erneuerung. Da Deutsche Bahn sowie Kreis Baulastträger sind, wurde nach § 12.2 Eisenbahnkreuzungsgesetz im August 2006 eine Kreuzungsvereinbarung getroffen. Diese sieht eine Aufteilung der kreuzungsbedingten Kosten vor. In der Eröffnungsbilanz weist der Kreis einen Betrag von 1.000.000 € aus. Tatsächlich sind jedoch vor dem 31.12.2007 keine Zahlungen geleistet worden. Anschaffungs- und Herstellungskosten bestanden somit zum Bilanzierungszeitpunkt nicht. Der in die Bilanz aufgenommene Betrag spiegelt lediglich den laut Vereinbarung geschätzten Anteil des Kreises am Brückenbauwerk wider. Obwohl dieser Sachverhalt dem Prüfungsteam am 17.02.2009 mitgeteilt wurde, ist eine Korrektur des Bilanzansatzes unterblieben. Das Prüfungsteam nimmt dies zum Anlass, auf eine notwendige Anpassung des internen Kontrollsystems an die Vorgaben des neuen Rechnungswesens hinzuweisen.

Die in den Bauwerksbüchern enthaltenen Angaben über den baulichen Zustand der Brücken wurden bei der Bilanzierung nicht berücksichtigt. Die Zustandsprüfungen werden regelmäßig durchgeführt. Die Ergebnisse werden in die Bauwerksbücher aufgenommen und geben Aufschluss über die Mängel bzw. Schäden der Standsicherheit, Verkehrssicherheit und der Dauerhaftigkeit. Bestehende Mängel bzw. Schäden können eine Verkürzung der Nutzungsdauer und außerplanmäßige Abschreibungen (§ 43 Abs. 5 und 6 GemHVO-Doppik) zur Folge haben. Das Prüfungsteam regt daher an, zukünftig die Ergebnisse dieser Zustandsprüfungen in die Bewertungen einfließen zu lassen.

A 1.2.3.5 - Straßennetze mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Die Bewertung erfolgt nach § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik: Die tatsächlichen Herstellungskosten der letzten 35 Jahre sind anhand der Schlussverwendungsnachweise ermittelt worden. Die Abnahme der jeweiligen Baumaßnahmen am Straßenkörper gilt als Datum der Herstellung (monatsgenau) und ist damit maßgeblich für die Bestimmung des Alters und für die Berechnung der Abschreibung. Das Alter der Straße ergibt sich aus der Differenz zwischen Datum der Eröffnungsbilanz (01.01.2008) und dem Abnahmedatum. Die Restlaufzeit bestimmt sich aus der Differenz 35 Jahre minus Alter. Straßen, deren Herstellung vor mehr als 35 Jahren abgeschlossen wurde, werden mit dem Erinnerungswert bewertet.

Stichprobenartig wurde die Ermittlung der tatsächlichen Herstellungskosten geprüft. Die aus den Schlussverwendungsnachweisen entnommenen Baukosten, die Abnahmedaten, der gewählte Abschreibungszeitraum sowie die berechnete Restnutzungsdauer und der Restwert wurden aus den Bauakten richtig übernommen. Die vom Fachdienst Planung und Verkehr

erstellte Übersicht (Stand: 27.01.2009) stimmte mit dem Bilanzansatz im Entwurf der Eröffnungsbilanz überein.

Die Verwaltung hat nach der Prüfung neue Erkenntnisse berücksichtigt. So sind u. a. Umbuchungen durch Anlagen im Bau erforderlich geworden. Hierdurch hat sich der Wert der Straßen geringfügig verändert.

3.1.5 **Bilanzposition A 1.2.6 - Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

Zu Beginn der Prüfung wies diese Bilanzposition auf den Konten für „Technische Anlagen und Maschinen“ einen Bestand in Höhe von 3.117.163,63 € und auf den Konten für „Fahrzeuge“ einen Bestand in Höhe von 1.028.906,00 € aus, sodass auf der aktiven Bilanzposition 1.2.6 „Technische Anlagen, Maschinen und Fahrzeuge“ insgesamt ein Betrag in Höhe von 4.146.069,63 € ausgewiesen wurde.

Bei der Prüfung dieser Bilanzposition wurde unter anderem die richtige Zuordnung zu der Bilanzposition geprüft.

Gemäß § 48 Abs. 6 GemHVO-Doppik sind den Posten der Bilanz die Wertansätze für Vermögensgegenständen und Schulden entsprechend der VV Kontenrahmen und der VV Abschreibungen zuzuordnen. Danach gehören zu den Maschinen und technischen Anlagen: Fahrzeuge, insbesondere Kraftwagen, Anhänger, Sattelanhänger, Schiffe, Schienenfahrzeuge, Luftfahrzeuge, Krafträder, Fahrräder u. Ä. Maschinen für die Erzeugung und Nutzung von mechanischer Energie ohne Motoren für Acker- und Schlepper und für Luft- und Straßenfahrzeuge, Sonstige Maschinen, Maschinen für die Land- und Forstwirtschaft, Werkzeugmaschinen und Teile dafür, Geräte der Elektrizitätserzeugung und Verteilung, Rundfunk-, Fernseh- und Nachrichtentechnik, Medizin, Mess-, Steuerungs- und Regelungstechnik, Optik.

Bei diesem Abgleich ergaben sich insgesamt 15 Beanstandungen, von denen im Folgenden exemplarisch 6 beschrieben werden:

- Buchung von Fahrzeugen auf dem Konto „Technische Anlagen und Maschinen“: Ausbuchung von 4 Anlagen (Fahrzeugen) vom Konto „Technische Anlagen und Maschinen“ auf das Konto „Fahrzeuge“ in Höhe von 201.895,90 € und Änderung der Abschreibungsdauer von 2 Fahrzeugen: dadurch Reduzierung des Restwerts auf dem Konto „Fahrzeuge“ in Höhe von 22.893,28 €; Verringerung der Höhe der Bilanzposition.
- Buchung von Softwarelizenzen auf dem Konto „Technische Anlagen und Maschinen“: Umbuchung von 4 Anlagen (Software) vom Konto

„Technische Anlagen und Maschinen“ auf das Konto „Immaterielle Vermögensgegenstände“ in Höhe von 20.836,74 €; Verringerung der Höhe der Bilanzposition.

- Buchung von PCs, Notebooks und PC-Zubehör auf dem Konto „Technische Anlagen und Maschinen“: Umbuchung von 13 Anlagen (EDV-Geräte) vom Konto „Technische Anlagen und Maschinen“ auf das Konto „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ in Höhe von 135.920,51 €; Verringerung der Höhe der Bilanzposition.
- Doppelte Erfassung von 3 Anlagen auf dem Konto „Technische Anlagen und Maschinen“: Ausbuchung (Verschrottung) der doppelten Anlagen in Höhe von 1.701,42 €; Verringerung der Höhe der Bilanzposition.
- Erfassung von 10 Anlagen (Messstellen), deren Anschaffungs- und Herstellungskosten kleiner als 410 € sind: Ausbuchung (Verschrottung) der Anlagen in Höhe von 193,60 €; Verringerung der Höhe der Bilanzposition.
- Fehlende Erfassung von 11 Anlagen (u. a. Kommunikationstechnik; nachschüssige Zahlungen aus Haushaltsrest): Erfassung der fehlenden Anlagen auf dem Konto „Technische Anlagen und Maschinen“ in Höhe von 10.482,53 €; Erhöhung der Bilanzposition.

Weiterhin fanden sich unter der Bilanzposition „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ 60 Anlagen, die unter „Technische Anlagen und Maschinen“ zu führen sind. Es handelt sich hierbei um Funkgeräte mit einem Buchwert in Höhe von 8.834,30 €. Um diesen Wert erhöht sich dementsprechend auch die Bilanzposition. Weiterhin fanden sich unter der Bilanzposition „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ auch noch audiovisuelle Geräte, die ebenfalls unter „Technische Anlagen und Maschinen“ zu führen sind (vgl. Ausführungen zur Bilanzposition „Betriebs- und Geschäftsausstattung“). Hierdurch ergibt sich eine Erhöhung der Bilanzposition in Höhe von 8.355,83 €.

Unter Berücksichtigung der bezifferbaren Veränderungen weist diese Bilanzposition nun auf den Konten für „Technische Anlagen und Maschinen“ einen Bestand in Höhe von 2.764.998,14 € und auf den Konten für „Fahrzeuge“ einen Bestand in Höhe von 1.205.424,82 € aus, sodass auf der aktiven Bilanzposition 1.2.6 „Technische Anlagen, Maschinen und Fahrzeuge“ insgesamt ein Betrag in Höhe von 3.970.422,96 € ausgewiesen wird. Damit ergaben sich insgesamt Veränderungen in Höhe von -175.646,67 €.

Eine in Stichproben durchgeführte Prüfung der Abschreibungen in Bezug auf die Abschreibungsdauer bei den Anlagen ergab keine Beanstandungen.

Auch die Prüfung dieser Bilanzposition ergab diverse Hinweise und Beanstandungen bezüglich der Vollständigkeit, Inventur, Dokumentation und dem Verständnis bei den Mitarbeitern der Verwaltung für die Aufgaben, die sich aus der neuen Buchführungsform ergeben. Insoweit wird hier auf den allgemeinen Teil verwiesen.

3.1.6 **Bilanzposition A 1.2.7 - Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Der Kreis Stormarn weist in der der Prüfung zugrunde gelegten vorläufigen Eröffnungsbilanz zum 01.01.2008 unter dieser Position Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) im Wert von 1.325.017 € aus.

Der Bilanzposition A 1.2.7 ist im Programm MACH-Doppik das Konto „0800000000 BT&GESCHAUSSTGB“ zugeordnet. Dies entspricht dem vorgeschriebenen Kontenrahmen. Das ebenfalls eingerichtete Konto „0800100000 BT&GESCHAUSSTGWGB“ wurde nicht bebucht.

Das Vermögen ist nach § 41 Abs. 1 GemHVO-Doppik mit Anschaffungskosten vermindert um Abschreibungen zu bewerten. Zur Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der BGA sind die VV-Abschreibungen zugrunde zu legen. Auf dieser gesetzlichen Grundlage wurde der Anlagenspiegel für die BGA stichprobenartig geprüft.

Zum Zeitpunkt der Prüfung ergab sich für die Bilanzposition A 1.2.7 in MACH-Doppik ein um 654,24 € geringerer Schlusssaldo in Höhe von 1.324.363 €. Die dieser Differenz zugrunde liegende Buchung eines Verlustes resultiert aus der noch laufenden Inventur zum 31.12.2008. Hierbei wurde festgestellt, dass ein Schrank, der bisher im Bestand geführt wurde, nicht vorhanden war. Die Verlustbuchung wurde rückwirkend zum 31.12.2007 durchgeführt, obwohl unklar ist, seit wann der Schrank nicht mehr vorhanden ist. Diese Vorgehensweise wird bei allen Ausstattungsgegenständen, die bei der noch laufenden körperlichen Inventur nicht gefunden werden, angewendet und wird zur weiteren Veränderung dieser Bilanzposition führen. Grundsätzliche Prüfbemerkungen zu dieser Verfahrensweise finden sich im Berichtsabschnitt zu Prüffeld 2 Inventur/Inventar. Der vorläufige Bilanzwert der BGA von 1.324.363 € stimmte mit dem Sachkonto und der Summierung des entsprechenden Abschnitts des Anlagenspiegels überein.

Der Anlagenspiegel BGA enthält neben dem Anlagenkontotyp BGA auch den Anlagenkontotyp „Denkmäler, Kunstgegenstände“. Dieser Teil des Anlagevermögens ist der Bilanzposition A 1.2.5 „Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler“ zugehörig, ihm wurde jedoch die Anlagenart BGA zugeordnet. Diese Konstruktion wurde nach Auskunft der Kämmerei gewählt, weil MACH-Doppik nur eine sehr stark begrenzte Tabelle für Anlagenarten zur Verfügung stellt und keine Möglichkeit bestand, eine eigene Anlagenart für die Kunstgegenstände einzurichten. Die Zuordnung der Kunstgegenstände

zur Bilanz erfolgt über einen eigenen Anlagenkontierungstyp, sodass in der Bilanz keine Vermischung mit der BGA erfolgt.

Zur Prüfung wurden Inventarverzeichnisse in Form von Exceltabellen vorgelegt, die mit dem Anlagenspiegel BGA abgeglichen wurden. Alle Fälle, in denen die Gegenstände nicht in beiden Tabellen vorhanden waren, wurden überprüft und die Differenzen aufgeklärt. Die sich daraus ergebenden Änderungsbuchungen in MACH-Doppik sind zwischenzeitlich erfolgt.

Aus dem Anlagenspiegel wurde eine Stichprobe gezogen. Deren Auswertung ergab, dass mehrere Anlagen fehlerhaft der BGA statt den immateriellen Vermögensgegenständen bzw. den Maschinen und technischen Anlagen zugeordnet wurden. Zwischenzeitlich wurden die im Einzelnen benannten Anlagen korrekt zugeordnet.

Die Prüfung der Stichprobe führte außerdem zu der Feststellung, dass weitere audiovisuelle Geräte (TV-Geräte, Videokameras, Videorekorder, Beamer) als BGA erfasst wurden. Diese Geräte sind noch den Maschinen und technischen Anlagen zuzuordnen. Durch die entsprechende Umbuchung wird sich der Wert der BGA verringern.

Die Bewertungsrichtlinie des Kreises Stormarn sieht vor, dass Wirtschaftsgüter, die zwar einzeln unter der Wertgrenze für die Aufnahme von Vermögensgegenständen liegen, aber nicht selbstständig, sondern nur gemeinsam mit anderen genutzt werden können, im Sachzusammenhang in ihrer Gesamtheit aufgenommen und in der Anlagenbuchhaltung als ein Vermögensgegenstand behandelt werden. Dies trifft insbesondere für den Monitor, den Drucker und den PC eines Arbeitsplatzes zu. Infolgedessen hätten für die EDV-Arbeitsplätze entsprechende Sachzusammenhänge gebildet und im Festwertverfahren abgeschrieben werden müssen. Tatsächlich wurden für die einzelnen EDV-Arbeitsplätze abweichend von der Bewertungsrichtlinie keine Sachzusammenhänge gebildet, sondern eine Einzelerfassung der Geräte durchgeführt. Daraus resultiert, dass nur diejenigen Geräte, deren Wert oberhalb der Wertgrenze von 410 € lag, in den Anlagenspiegel aufgenommen wurden. Es handelt sich hierbei in der Regel um die PCs und Notebooks. Monitore, Drucker und Thin Clients wurden wegen Unterschreitens der Wertgrenze nicht berücksichtigt. In den Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz sollte auf diesen Sachverhalt hingewiesen werden.

Für die Erfassung der seit 01.01.2008 beschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter gilt die Wertgrenze von 150 € entsprechend § 38 Abs. 4 GemHVO Doppik. Da der Anschaffungswert der einzelnen Monitore, Drucker und Thin Clients derzeit über dieser Wertgrenze liegt, wird erwartet, dass sie zukünftig trotz der Einzelerfassung komplett im Anlagenspiegel dargestellt werden. Deshalb wird empfohlen, die Bewertungsrichtlinien entsprechend zu ändern.

Für die Eröffnungsbilanz mussten Vermögensgegenstände nicht erfasst werden, die vor dem 01.01.2008 angeschafft worden sind und deren Anschaffungskosten 410 € nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen (§ 38 Abs. 6 GemHVO-Doppik). Im Anlagenspiegel BGA fanden sich 11 Ausstattungsgegenstände mit einem Anschaffungswert von weniger als 410 €. Da Gegenstände unterhalb der Wertgrenze einheitlich nicht im Anlagenspiegel enthalten sein sollten, wurden diese Gegenstände zwischenzeitlich aus dem Anlagenspiegel gelöscht.

Der zur Prüfung vorgelegte Anlagenspiegel der BGA umfasst bezüglich der Schulen neben der eigentlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung auch Maschinen und technische Anlagen, die für den Lehrbetrieb genutzt werden. Es handelt sich hierbei z. B. um Werkstatteinrichtungen, Werkzeuge, Laboreinrichtungen, Laborgeräte, Mess- und Prüfgeräte. Diese wurden mit einer Nutzungsdauer entsprechend den VV-Abschreibungen der Kontengruppe 7 (Maschinen und technische Anlagen) als BGA erfasst. Da diese Anlagen für den Lehrbetrieb genutzt werden, unterliegen sie nicht der Abnutzung wie in normalen Werkstätten. Deshalb sollten sie als Lehrmaterial gewertet und entsprechend VV-Abschreibungen über 15 Jahre abgeschrieben werden. Diese Verlängerung des Abschreibungszeitraums wird den Wert der BGA zum Bilanzstichtag erhöhen.

Parallel dazu haben sich bei der Prüfung der Bilanzposition A 1.2.6 „Maschinen und technische Anlagen“ Anhaltspunkte dafür ergeben, dass dort fehlerhaft Lehrmaterial zugeordnet wurde. Diese Anlagen sind zu überprüfen und der BGA zuzuordnen, sofern es sich um Lehrmaterial handelt. Auch in diesen Fällen sollte die 15-jährige Abschreibungsdauer gewählt werden. Damit wird sich der Wert der BGA noch erhöhen.

3.1.7 **Bilanzposition A 1.2.8 - Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

Unter dieser Bilanzposition wurde in der vorgelegten Eröffnungsbilanz eine Summe von 3.175.180,18 € ausgewiesen.

Grundlage der Höhe dieser Bilanzposition war eine durch den Fachdienst 54 erstellte Tabelle, in der alle Kreisstraßen, Radwege und sonstigen Bauten des Infrastrukturvermögens aufgelistet wurden, die sich zum Zeitpunkt des 31.12.2007 noch im Bau befanden. Weiterhin listete diese Tabelle alle bis zum 31.12.2007 verausgabten Zahlungen für jede einzelne Baumaßnahme auf.

Ein Abgleich der Konteninfo für das in MACH-Doppik hinterlegte Konto 0900000000 (Geleistete Anzahlungen Anlagen im Bau) mit der Beleginfo zu diesem Konto ergab jedoch einen abgebildeten Saldo für das Geschäftsjahr 2007 von 4.880.171,24 €

Die Prüfung ergab, dass diese Differenz entstehen musste, da in MACH-Doppik Sachbuchungen für einige Anlagen doppelt vorgenommen wurden und einige Anlagen noch gar nicht erfasst wurden.

In einer Vielzahl von Stichproben wurden nunmehr die Unterlagen des Fachbereichs 5 mit den in MACH-Doppik hinterlegten Sachbuchungen abgeglichen. Daraus haben sich unter anderem folgende Feststellungen ergeben:

- Für die Anlagennummer ZD 004321 (K 12 OD Tremsbüttel, Lasbeker Straße) muss ein Betrag in Höhe von 46.418,52 € einfließen.
- Die Maßnahme K 57 (Radweg von Fischbek - OD Bargtheide) wurde noch nicht erfasst. Hierfür muss ein Betrag von 86.975,16 € in die Bilanzposition einfließen.
- Die bisher noch nicht aufgeführte Maßnahme ZD 5000 (Regenwasserbehandlungsanlage an der K 26) muss mit 17.349,81 € eingebucht werden.
- Die Anlagennummer ZD004313 (Bezeichnung: K 12, Brückenbauwerk über die DB Strecke HH-HL einschließlich Rampen in Bargtheide) wurde bereits im Anlagevermögen unter ZD008025 abgebildet. Hier wurde eine falsche Bezeichnung gewählt, da es sich nicht um ein Brückenbauwerk handelt, sondern nur um die Rampe. Der Betrag in Höhe von 291.034,00 € für die Rampe ist nicht auf der Bilanzposition 1.2.8 abzubilden, da eine Abnahme bereits in 2007 erfolgte.
- Die Anlagennummer ZD 004317 (Umbau Knoten Hoisdorf) wird bereits im Anlagevermögen unter ZD 008035 dargestellt und ist ebenfalls auszubuchen.

Eine vom RPA erstellte Tabelle mit den in der Eröffnungsbilanz abzubildenden Anlagen im Bau und den entsprechenden Beträgen wurde der Kämmererei während der Prüfung ausgehändigt.

Die entsprechenden Um- und Einbuchungen wurden daraufhin in MACH-Doppik vorgenommen.

Als Ergebnis der Prüfung ist festzuhalten, dass die Bilanzposition 1.2.8 nunmehr nach Korrekturen eine Summe von 1.705.072,54 € in der Eröffnungsbilanz ausweist.

3.1.8 **Bilanzposition A 1.3 - Finanzanlagen**

Unter die Finanzanlagen des Anlagevermögens fallen grundsätzlich die finanziellen Vermögenswerte, die länger als ein Jahr in der Verwaltung

bleiben. Grundlage der Prüfung war die vorläufige Eröffnungsbilanz des Kreises Stormarn mit dem Stand zum 27.01.2009. Gemäß § 48 Abs. 1 Nr.1.3 GemHVO-Doppik wurden die entsprechenden Bilanzpositionen mit folgenden Beträgen in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen:

Bilanzposition		€
1.3.1	Anteile an verbundenen Unternehmen	302.670,00
1.3.2	Beteiligungen	676.548,00
1.3.3	Sondervermögen	0,00
1.3.4	Ausleihungen	
1.3.4.2	Sonstige Ausleihungen	878.410,00
1.3.5	Wertpapiere des Anlagevermögens	5.540.624,00

Für die Bewertung der Finanzanlagen gelten die Vorschriften der §§ 39 ff. GemHVO-Doppik. Allerdings kann nach § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik als Wert von Eigenbetrieben, Kommunalunternehmen, anderen Sondervermögen, Unternehmen und Einrichtungen, die ganz oder teilweise nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden, gemeinsamen Kommunalunternehmen sowie von Beteiligungen das anteilige Eigenkapital angesetzt werden. Diese praktische Hilfe kann als Wahlrecht allerdings nur bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz in Anspruch genommen werden. Es erspart eine sonst übliche Beteiligungsbewertung.

Diese Wertermittlung des Eigenkapitals gemäß § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik in Verbindung mit § 266 Abs. 3 Buchstabe A HGB wird Eigenkapitalspiegelmethode genannt.

Die Bewertungsrichtlinien des Kreises Stormarn unter Punkt 4.5.1 Finanzanlagen decken sich mit diesen vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen.

Das Eigenkapital der aufgezeigten Einrichtungen besteht nach § 266 Abs. 3 Buchstabe A HGB aus folgenden Komponenten:

- gezeichnetes Kapital,
- Kapitalrücklage,
- Gewinnrücklage,
- Gewinnvortrag/Verlustvortrag sowie
- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Das aus der Summe dieser Komponenten ermittelte Eigenkapital soll - je nach Beteiligungsgrad des Kreises am Stammkapital - auf die Bilanz des Kreises gespiegelt werden.

Die Prüfung hat allerdings ergeben, dass die vorgefundenen Bewertungen weder den Bestimmungen der GemHVO-Doppik noch den Bewertungsrichtlinien des Kreises entsprachen.

Bei allen nachfolgend dargestellten Einrichtungen wurde lediglich der entsprechende prozentuale Anteil des gezeichneten Kapitals als Grundlage für die in die entsprechende Bilanzposition eingeflossenen Beträge gewählt. Die Eigenkapitalspiegelmethode wurde nicht angewandt.

3.1.9 **Bilanzposition A 1.3.1 - Anteile an verbundenen Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind unter anderem alle Unternehmen, an denen der Kreis mit mindestens 50 % beteiligt ist und die Beteiligung dazu bestimmt ist, dem Kreis durch die Herstellung der Beteiligung dauerhaft zu dienen.

Dazu gehören die nachfolgenden Unternehmen:

Wirtschafts- und Aufbaugesellschaft Stormarn mbH (WAS)

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 26.000 €. Der Kreis Stormarn ist Gesellschafter mit einer Stammeinlage in Höhe von 13.520 € und hält mit 52 % der Anteile eine Mehrheitsbeteiligung des Kreises im Sinne des § 53 HGB.

Unter Berücksichtigung der Eigenkapitalspiegelmethode errechnet sich die Bilanzierungssumme für die WAS wie folgt:

Eigenkapitalkomponenten	€
Gezeichnetes Kapital	26.000,00
Rücklagen	22.025.478,40
Gewinnvortrag	0,00
Jahresfehlbetrag	-276.481,47
Eigenkapital	21.774.996,93
Beteiligung des Kreises	52 %
Bilanzierungssumme	11.322.998,40

Abfallwirtschaftsgesellschaft Stormarn mbH (AWS)

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 515.000 €. Der Kreis Stormarn ist Gesellschafter mit einer Stammeinlage in Höhe von 262.650 € und hält damit 51 % der Anteile auch hier eine Mehrheitsbeteiligung.

Nach der Eigenkapitalspiegelmethode ergibt sich folgende Bilanzierungssumme:

Eigenkapitalkomponenten	€
Gezeichnetes Kapital	515.000,00
Gewinnrücklagen	424.819,03
Bilanzgewinn	584.440,25
Eigenkapital	1.524.259,28
Beteiligung des Kreises	51 %
Bilanzierungssumme	777.372,23

Rettungsdienst-Verbund Stormarn GmbH (RVS)

Als Eigenkapital der Gesellschaft wird ein gezeichnetes Kapital in Höhe von 50.000,00 € sowie eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Höhe von 26.434,78 € ausgewiesen. Der Kreis ist als Gesellschafter mit 53 % beteiligt.

In die Bilanzposition 1.3.1 ist die Beteiligung des Kreises an der RVS mit 26.550 € eingeflossen.

Eine Berechnung nach der Eigenkapitalspiegelmethode ergibt folgendes Ergebnis:

Eigenkapitalkomponenten	€
Gezeichnetes Kapital	50.000,00
Kapitalrücklage	26.434,78
Gewinnvortrag	1.229.732,31
Jahresüberschuss	624.050,19
Eigenkapital	1.930.217,28

Da der Kreis Stormarn mit 53 % an der RVS beteiligt ist, ergibt sich eine Summe in Höhe von **1.023.015,15 €**, mit der die Beteiligung des Kreises Stormarn an der RVS nach der Eigenkapitalspiegelmethode in der Bilanzposition 1.3.1 ausgewiesen werden müsste.

Die Bilanz der RVS weist jedoch einen Gewinnvortrag und einen Jahresüberschuss aus, der aus Benutzungsentgelten entstanden ist. Diese Beträge hätten als Rückstellungen für ungewisse Ereignisse ausgewiesen werden müssen. Die Miteinbeziehung des Gewinnvortrags und des Jahresüberschusses würde zu einem fehlerhaften Ergebnis führen.

Insofern sind bei der Berechnung des Eigenkapitals im Falle der RVS nur das gezeichnete Kapital und die Kapitalrücklage zu berücksichtigen.

Auf der Bilanzposition 1.3.1 errechnet sich für die RVS die Summe des Eigenkapitals, welches als Berechnungsgrundlage für die Abbildung in der Eröffnungsbilanz des Kreises gilt, folgendermaßen:

Eigenkapitalkomponenten	€
Gezeichnetes Kapital	50.000,00
Kapitalrücklage	26.434,78
Gesamt	76.434,78

Da der Kreis Stormarn mit 53 % an der RVS beteiligt ist, ergibt sich eine Summe in Höhe von **40.510,43 €**, mit der die Beteiligung des Kreises Stormarn an der RVS in der Bilanzposition 1.3.1 auszuweisen ist.

Das Prüfungsteam regt für die RVS eine Bilanzierung im Sinne der Stellungnahme des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW - sfH 2001/3).an. Die RVS könnte eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe des Aufwandsüberschusses passivieren, die den in der Vergangenheit realisierten Erträgen zuzuordnen wäre.

Nach diesen Berechnungen muss auf der Bilanzposition 1.3.1 ein Betrag in Höhe von 12.140.881,06 € in der Eröffnungsbilanz abgebildet werden.

3.1.10 Bilanzposition A 1.3.2 - Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile zwischen 20 und 50 % am Stammkapital von Gesellschaften. Unter den Beteiligungen wurden folgende Unternehmen in der Eröffnungsbilanz aufgeführt:

BQS

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 51.129,18 €. Der Kreis Stormarn hält eine Stammeinlage in Höhe von 25.564,59 €, somit 50 %.

In der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2008 aktivierte der Kreis die Beteiligung unter den Finanzanlagen des Anlagevermögens mit 25.564,59 €.

Nach der Eigenkapitalspiegelmethode ergibt sich folgender Betrag:

Eigenkapitalkomponenten	€
Gezeichnetes Kapital	51.129,19
Kapitalrücklage	264.250,16
Gewinnrücklage	101.377,04
Eigenkapital	416.756,39
Beteiligung des Kreises	50 %
Bilanzierungssumme	208.378,19

Anstelle der ursprünglichen Bilanzierungssumme von 25.564,59 € sind 208.378,19 € auszuweisen.

Stiftung Schloss Ahrensburg

In die Bilanzposition Beteiligungen ist ein Posten in Höhe von 328.000,00 € für die Stiftung Schloss Ahrensburg eingeflossen.

Aus dem Prüfungsbericht des Jahresabschlusses zum 31.12.2007 war zu entnehmen, dass diese Höhe sich aus den Stiftungen und Zustiftungen des Kreises in den Jahren 2002 bis 2006 ergab. Im Jahr 2007 wurden keine weiteren Zustiftungen geleistet. Weiterhin wird in dem Prüfungsbericht die Höhe des Dotationskapitals zum 31.12.2007 mit 6.461.477,46 € beziffert.

Eine Abbildung in den Finanzanlagen als Beteiligung scheidet daher aus. Eine Abbildung im Bereich des Sondervermögens scheidet ebenfalls aus, da es sich bei der Stiftung Schloss Ahrensburg um eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechtes handelt.

Im Bereich der Ausleihungen dürfte diese Stiftung ebenfalls nicht bilanziert werden, da es sich bei Ausleihungen um langfristige Forderungen handelt, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden. Eine Forderung des Kreises gegenüber der Stiftung ist nicht gegeben.

Da dem Kreis keinerlei Rechte an der Stiftung zustehen, hat eine Bilanzierung dieser vom Kreis durchgeführten Stiftungen und Zustiftungen nicht zu erfolgen.

Kindertagesstätte Baugebiet West II

Nach einem Vertrag vom 14.07.1994 besteht für den Kreis ein Belegungsrecht für 40 Kindergartenplätze. An den Kosten in Höhe von 3.650.000,00 DM beteiligte sich der Kreis mit 631.700,00 DM (322.983,08 €). Dies entspricht einem Anteil von 17,30 %.

Mit der Kostenübernahme ist keine gesellschaftsrechtliche Beteiligung eingetreten. Somit ist keine Beteiligung im Sinne einer Finanzanlage gegeben.

Das Nutzungsrecht des Kreises ist allerdings unter der Bilanzposition A 1.1 - Immaterielle Vermögensgegenstände abzubilden, da hier ein Recht und eine Möglichkeit mit besonderen Vorteilen vorhanden sind, zu deren Erlangung dem Kreis Aufwendungen entstanden sind und die einer Bilanzierung fähig sind.

Die Abbildung hat in voller Höhe von 322.983,08 € zu geschehen, da das Belegungsrecht ohne zeitliche Beschränkung ausgewiesen wird.

Die Bilanzposition A 1.1 ist um den Betrag von 322.983,08 € zu ergänzen.

Für die Bilanzposition A 1.3.2 ist anstelle der ursprünglichen 676.548,00 € der Betrag von 208.378,19 € einzusetzen.

Nachdem die Kämmerei über diese Auffälligkeiten im Bereich der Bilanzpositionen A 1.3.1 und A 1.3.2 informiert wurde, sind für die vorgenannten Gesellschaften die richtig ermittelten Beträge auf den entsprechenden Bilanzpositionen gespiegelt worden. Falsch ausgewiesene Posten sind aus den entsprechenden Bilanzpositionen entfernt worden.

3.1.11 Bilanzposition A 1.3.3 - Sondervermögen

Sondervermögen nach § 96 GO ist das Vermögen rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen, wirtschaftlicher Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentlicher Einrichtungen, für die aufgrund gesetzlicher Vorschriften Sonderrechnungen geführt werden.

Im Vorbericht zum Haushaltsplan 2008 wird der Kreis Stormarn als Träger des Sondervermögens Abfallwirtschaft ausgewiesen.

Hier führt der Kreis Aufgaben auf dem Gebiet der Abfallentsorgung nach der Eigenbetriebsverordnung durch. Der Kreis ist mit 100 % am Stammkapital beteiligt.

Da das Sondervermögen Abfallwirtschaft nicht mit einem Stammkapital ausgestattet ist, wurde das Sondervermögen nicht in der Eröffnungsbilanz abgebildet.

Bei der Bewertung des Sondervermögens ist entsprechend der Bewertung bei Beteiligungen vorzugehen, d. h. auch hier ist die so genannte Eigenkapitalspiegelmethode anzuwenden.

Eine Einsichtnahme in den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2007 des Sondervermögens Abfallwirtschaft Kreis Stormarn hat ergeben, dass alle infrage kommenden Summanden zur Ermittlung des Eigenkapitals mit Null ausgewiesen wurden.

Insofern wurde der Wert des Sondervermögens des Kreises Stormarn richtig unter der Bilanzposition 1.3.3 gespiegelt.

3.1.12 **Bilanzposition A 1.3.4 - Ausleihungen**

Bei den Ausleihungen handelt es sich um "Forderungen", die durch die Hingabe von Kapital erworben wurden. Charakteristisch für Ausleihungen ist, dass diese dazu bestimmt sein müssen, dauerhaft dem Verwaltungsbetrieb zu dienen. Zu prüfen ist die richtige Abgrenzung zu den - kurzfristigen - Forderungen des Umlaufvermögens.

Ausleihungen sind Finanzanlagen des Anlagevermögens und umfassen u. a. Kautionen für Miet- und Pachtverträge, GmbH-Anteile mit einer Eigenkapitalbeteiligung unter 20 %, langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden und Hypotheken.

Bilanzausweis

Die Ausleihungen werden in der Bilanz unter der Position Finanzanlagen ausgewiesen. Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen müssen gesondert ausgewiesen werden, damit die finanziellen Verflechtungen der Kommune transparent dargestellt werden können.

Dies ist in der Eröffnungsbilanz gegeben.

Bewertung

Nach den Bewertungsrichtlinien des Kreises dürfen Ausleihungen höchstens mit ihren Anschaffungskosten bewertet werden. Die Anschaffungskosten entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen sind auf den Bilanzstichtag abzuzinsen (Barwert/Kapitalwert). Von der Abzinsung ist abzusehen, wenn die Ausleiherung mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden ist, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert (z. B. Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau, Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung).

Der Kreis Stormarn wies in der vorläufigen Eröffnungsbilanz vom 27.01.2009 unter der Bilanzposition A 1.3.4 Ausleihungen einen Betrag in Höhe von 878.410 € aus.

Diese Bilanzposition setzt sich zusammen aus der Position A 1.3.4.1 Ausleihungen an verbundene Unternehmen, welche mit der Summe 0 beziffert wurde, sowie der Position A 1.3.4.2 Sonstige Ausleihungen, welche mit einem Betrag von 878.410 € in die Eröffnungsbilanz eingeflossen war.

Dieser Bilanzposition sind in MACH-Doppik die Konten 1312300000 (Ausleihungen an Gemeinden mit einer Laufzeit fünf Jahre und mehr) und 1318300000 (Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich mit einer Laufzeit von fünf Jahren und mehr) zugeordnet. Diese Zuordnungen entsprechen der VV Kontenrahmen vom 16.08.2007.

Unter der Bilanzposition A 1.3.4.2 wurden unter anderem vom Kreis vergebene Wohnungsfürsorgedarlehen für insgesamt 42 Bedienstete des Kreises Stormarn abgebildet.

Die Prüfung vom 24.02.2009 hat ergeben, dass den Berechnungen ein Datenstand vom 31.12.2006 zugrunde gelegt wurde.

Zahlungen in 2007 sind unberücksichtigt geblieben, sodass generell falsche Zahlen auf dieser Bilanzposition ausgewiesen wurden.

Gleiches war festzustellen für den Bereich der Sonstigen Ausleihungen, in dem insgesamt 13 Darlehen für Rentnerwohnungsbau abgebildet wurden.

Weiterhin war festzustellen, dass einige Darlehen für den Rentnerwohnungsbau bzw. den sozialen Wohnungsbau gar nicht in der Eröffnungsbilanz abgebildet wurden. Einige „Beteiligungen“ des Kreises sind nicht im Bereich der sonstigen Ausleihungen abgebildet worden, sondern im Bereich der Wertpapiere des Anlagevermögens.

Auch diese Auffälligkeiten wurden korrigiert und die entsprechenden Werte wurden berichtigt.

Unter der Bilanzposition A 1.3.4.2 Sonstige Ausleihungen sind folgende Posten mit ihren Beträgen auszuweisen:

Bilanzposition	€
Wohnungsfürsorgedarlehen Bedienstete	111.826,51
Wohnungsfürsorgedarlehen Genossenschaften	21.453,17
Darlehen Rentnerwohnungsbau	453.435,28
Darlehen sozialer Wohnungsbau	1.057.949,88
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie	47.665,44
HVV	2.600,00
LVS	869,20
GOES	5.050,00
Wohnstättengenossenschaft	1.705,00
Hamburg-Marketing GmbH	1.000,00
Gesamt:	1.703.554,48

In der vorläufigen Eröffnungsbilanz vom 19.03.2009 wurde auf der Bilanzposition A 1.3.4.2 der Betrag in Höhe von 1.703.554,48 € abgebildet. In den Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz wurden die einzelnen Posten richtig aufgeführt.

Die Bilanzposition A 1.3.4.2 ist jedoch noch weiter zu ergänzen.

Bei der Prüfung zum Themenbereich Liquide Mittel (Bilanzposition A 2.4) wurde festgestellt, dass das unter der dort laufenden Nummer 21 aufgeführte Sparkonto eröffnet wurde, um eine Mietkaution für die für den ASD Ahrensburg angemieteten Räume zu hinterlegen. Nach Mitteilung der Sparkasse Holstein wurde das Sparbuch bis zum 10.04.2008 verpfändet. Insofern ist dieses Sparbuch nicht als Bestandteil der liquiden Mittel anzusehen.

Daher hat eine Umbuchung in Höhe von 3.330,11 € von der Bilanzposition A 2.4 auf die Bilanzposition A 1.3.4.2 zu erfolgen, sodass sich für die Bilanzposition eine Gesamtsumme von 1.706.884,59 € ergibt.

3.1.13 **Bilanzposition A 1.3.5 - Wertpapiere des Anlagevermögens**

Der Kreis weist unter dieser Position seinen Aktienanteil an der E.ON Hanse AG aus. Der ausgewiesene Wert des Aktienbestands entspricht dem Nominalwert. Die vinkulierten Namensaktien werden nicht an der Börse gehandelt. Unabhängig vom Nominalwert oder Marktwert besteht für die erstmalige Bewertung und Bilanzierung der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz das Anschaffungswertprinzip (vgl. § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik).

Im vorgelegten Entwurf der Eröffnungsbilanz wurde ein Wert von etwa 5,5 Mio. € ausgewiesen. Dieser Betrag entspricht dem Anteil des Kreises von 2,21176 % am Grundkapital der Aktiengesellschaft. Dieser Anteil des finanziellen Engagements des Kreises liegt jedoch unter der Grenze einer Beteiligung. Im Zweifel liegt eine Beteiligung dann vor, wenn der Anteil an einer Kapitalgesellschaft 20 % am Nennkapital dieser Gesellschaft überschreitet. Daneben hat der Kreis sein finanzielles Engagement unter der Position „Wertpapiere“ bilanziert. Im Ergebnis ist die nach § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik gewählte Eigenkapitalspiegelmethode unzulässig.

Die Bewertung musste daher anhand der tatsächlichen Anschaffungskosten erfolgen. Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln zählen nicht dazu. Nach den vorgelegten Informationen führte die Kapitalerhöhung nicht zu weiteren Zahlungen des Kreises in das Eigenkapital der E.ON Hanse AG. Die Aktivierung von nachträglichen Anschaffungskosten und eine entsprechende Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts kommen daher nicht in Betracht. Sollte es im Zuge der Kapitalerhöhung eventuell zur Ausgabe neuer Aktien gekommen sein, richtet sich die Bewertung nach § 220 AktG. Danach sind die Anschaffungskosten der alten Aktien nach dem

Verhältnis der alten und der neuen Anteile am Grundkapital auf die alten und neuen Aktien zu verteilen. Der Zuwachs an Aktien ist nicht als Zugang auszuweisen.

Die von der Verwaltung ermittelten und in die Eröffnungsbilanz übernommenen Anschaffungskosten betragen 2.998.420,11 €.

3.2 **Bewertung des Umlaufvermögens**

3.2.1 **Bilanzposition A 2.2 - Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

Die Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ wies im Entwurf der Eröffnungsbilanz (Stand: 04.02.2009) einen Wert in Höhe von **2.481.894,97 €** auf. Dieser setzte sich wie folgt zusammen:

Art der Forderungen	€
Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	321.121,69
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	660.491,46
Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4.016,00
Sonstige privatrechtliche Forderungen	1.461.442,51
Sonstige Vermögensgegenstände	34.823,31

Zum Nachweis der ausgewiesenen Salden wurden Überleitungstabellen aus dem „alten“ kameralen System in das neue doppelte Rechnungswesen vorgelegt. Ferner konnte den Bilanzunterlagen entnommen werden, dass noch nicht alle offenen Posten importiert waren und sich daher die Werte noch verändern werden.

Die Prüfung hat zu folgenden Feststellungen geführt:

3.2.1.1 **Vollständigkeit**

Laut Aussage des Fachdienstes Finanzen wurde keine vollständige Bestandsaufnahme (insbesondere im Sozialbereich) für den Forderungsbe-
reich durchgeführt.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik die Gemeinden zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung verpflichtet sind, auch ihre Forderungen im Rahmen einer Inventur genau zu erfassen.

Die fehlende Inventur führt dazu, dass der Kreis Stormarn derzeit keinen vollständigen Überblick über sämtliche Forderungen hat. Hierdurch besteht die Gefahr, dass Zahlungsansprüche mangels Dokumentation und

notwendiger Beitreibung verjähren und dem Kreis ein finanzieller Schaden entstehen könnte.

Es wird daher empfohlen, eine Nacherfassung sämtlicher Forderungen kurzfristig durchzuführen und den Bilanzansatz aufgrund der sich daraus ergebenden Erkenntnisse im Rahmen eines späteren Jahresabschlusses gemäß § 56 GemHVO-Doppik zu berichtigen. Hierbei sind die Forderungen auch auf Ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen.

3.2.1.2 Forderungsbestände

Die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Anfangsbestände der einzelnen Forderungskonten wiesen zum Teil erhebliche Abweichungen zu den vorgelegten Bilanzunterlagen auf:

Bilanzposition	€
Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	
Wert im Entwurf der Eröffnungsbilanz	321.121,69
Wert laut Bilanzunterlagen	344.657,69
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	
Wert im Entwurf der Eröffnungsbilanz	660.491,46
Wert laut Bilanzunterlagen	852.968,81
Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	
Wert im Entwurf der Eröffnungsbilanz	4.016,00
Wert laut Bilanzunterlagen	5.523,00
Sonstige privatrechtliche Forderungen	
Wert im Entwurf der Eröffnungsbilanz	1.461.442,51
Wert laut Bilanzunterlagen	1.415.702,88

Darüber hinaus wies der Saldo der Sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen im HKR-Verfahren einen Wert in Höhe von 640.313,59 € aus. Dieser war somit um 20.177,87 € geringer als der Wert in der „Papier-Eröffnungsbilanz“ (660.491,46 €).

Ferner wurde bereits in den Bilanzunterlagen darauf hingewiesen, dass noch nicht sämtliche Offene Posten importiert und somit der Forderungsumfang noch nicht vollständig erfasst wurde.

Aufgrund der unklaren Datenlage bzw. der Abweichungen zwischen Bilanzausweis und wertbegründenden Unterlagen wurde der Fachdienst Finanzen gebeten, prüffähige Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Hierbei wurde ebenfalls darauf hingewiesen, dass der Kreis Stormarn für die Ermittlung der Anfangsbestände auch negative Forderungen berücksichtigt und somit nur ein saldiertes Ergebnis ausweist. Negative Forderungen

stellen für den Kreis Verbindlichkeiten dar und sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen.

Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Das beim Kreis Stormarn im Einsatz befindliche HKR-Verfahren ermöglicht die Generierung individueller Partnernummern für jeden Geschäfts- bzw. Zahlungspartner. Unter dieser Partnernummer werden die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten des Partners erfasst und betragsmäßig saldiert ausgewiesen.

So wies zum Beispiel der Forderungssaldo 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.

Unter der Annahme, es würde nur dieser Sachverhalt für die Eröffnungsbilanz maßgeblich sein, würde ein negativer Forderungssaldo ausgewiesen werden. Dies würde dazu führen, dass in der Eröffnungsbilanz auf der Aktivseite ein negativer Eröffnungsbestand aufgeführt werden würde.

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

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 geregelt². Hiernach muss eine Partei Kaufmann im Sinne des HGB sein und es muss eine ständige Geschäftsbeziehung bestehen. Darüber hinaus ist eine Kontokorrentabrede zu treffen, die u. a. auch Regelungen über die Kontokorrentperioden beinhaltet, d. h. in welchen regelmäßigen Zeitabschnitten die Saldierung der aufgenommenen Posten zu erfolgen hat.

Abgesehen davon, dass das HGB grundsätzlich keine Anwendung findet, muss festgestellt werden, dass der Kreis Stormarn auch die erforderlichen Voraussetzungen für eine Kontokorrentbeziehung nicht erfüllt. Der Kreis ist weder Kaufmann im Sinne des HGB noch wurden Kontokorrentabreden mit den betroffenen Bürgern, Institutionen etc. getroffen.

Insofern ist die vorgefundene 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 Verord-

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

nung nichts anders zugelassen ist. Insofern besteht grundsätzlich ein Saldierungsverbot.

§ 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik entspricht gemäß den Erläuterungen des Innenministeriums § 246 Abs. 2 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 verrechnet werden, sofern die Verrechnung die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses verbessert.³ Eine Saldierung käme dann in Betracht, wenn gleichartige Leistungen vorlägen, die zivilrechtlich nach § 387 BGB gegeneinander aufgerechnet werden könnten.

Voraussetzungen für eine Aufrechnung gemäß § 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 Gegenstandes liegt vor zwischen Geldschulden oder anderen Gattungsschulden gleicher Art.⁴

Die Voraussetzungen der Gegenseitigkeit und der Gleichartigkeit müssen zum Zeitpunkt der nach § 388 BGB erforderlichen Abgabe der Aufrechnungserklärung vorliegen.⁵

Insofern ist für eine Aufrechnung nach § 387 BGB erforderlich, dass die Aufrechnung erklärt wird und dass die Gegenforderung fällig und vollwirksam ist. Sind diese Voraussetzung erfüllt, scheint eine Durchbrechung vom Saldierungsverbot gerechtfertigt.

Der Kreis Stormarn hat die Aufrechnung gemäß § 388 BGB nicht erklärt. Dementsprechend ist keine wirksame Aufrechnung möglich. Darüber hinaus wiesen 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 gemäß § 395 BGB (Aufrechnung gegen Forderungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften) setzt die aufgeführten Bedingungen der §§ 387, 388 BGB voraus und kommt daher nicht in Betracht.⁶

Im Übrigen kommt es bei einer möglichen Aufrechnung von Sozialleistungen (beispielsweise Spezialregelung § 51 SGB I) nicht nur auf die Erklä-

³ Vgl. ADS Randziffer 465 ff. zu § 246 HGB und Baumbach/Hopt, Randziffer 23 zu § 246 HGB.

⁴ Vgl. Jauernig u. a.; Ziffer 3 zu § 387 BGB.

⁵ Vgl. Palandt, Randziffer 3 zu § 387 BGB.

⁶ Vgl. Palandt, Randziffer 1 ff. zu § 395 BGB.

rung der Behörde, sondern vielmehr auf die Pfändbarkeit der Geldleistungen an. Dieses zusätzliche Erfordernis untermauert die Notwendigkeit, Forderungen und Verbindlichkeiten getrennt auszuweisen.

Darüber hinaus verbessert die vorgefundene Saldierung nicht die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz. Diesem Grundsatz wird die Bilanz dann weitgehend gerecht, wenn alle Posten brutto, d. h. ohne Saldierung, zum Ausweis gelangen. Hierdurch soll erreicht werden, dass die Bilanz einem sachverständigen Dritten verständlich ist. Darüber hinaus soll ein vollständiges Bilanzbild vorgelegt werden.

Zur Klarstellung und Verdeutlichung der dargestellten Problematik plant der Verordnungsgeber eine entsprechende Ergänzung der GemHVO-Doppik zum 01.01.2010. Mit Einführung des § 35 a GemHVO-Doppik sollen zu viel eingegangene Beträge als Verbindlichkeit und zu viel ausgezahlte Beträge als Forderungen dargestellt werden. Somit wird auch seitens des Innenministeriums nochmals deutlich zum Ausdruck gebracht, dass eine Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten (negative Forderungen) nicht erfolgen soll. In den gegenwärtigen Erläuterungen zur GemHVO-Doppik wird empfohlen, „im Vorgriff auf ein späteres Inkrafttreten der geplanten Änderungen, diese bereits heute zu berücksichtigen“.

3.2.1.3 Folgerungen

Angesichts der bereits aufgeführten unklaren und unvollständigen Datelage sowie der vorgefundenen Saldierung von Forderungen und negativen Forderungen (Verbindlichkeiten) wurde der Fachdienst Finanzen gebeten, den bilanziellen Forderungsausweis zu überarbeiten und entsprechend zu korrigieren.

Eine Neubewertung konnte innerhalb des regulären Prüfungszeitraumes u. a. aufgrund notwendiger Erörterungsgespräche mit dem Softwareanbieter nicht vorgelegt werden.

3.2.1.4 Nachprüfung am 19.03.2009

Am **19.03.2009** fand eine eintägige Nachprüfung beim Kreis Stormarn statt. Die Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ wies einen neuen Wert in Höhe von **3.550.658,90** auf. Dieser setzte sich wie folgt zusammen:

Art der Forderungen	€
Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	407.912,09
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	1.884.769,89
Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	11.326,28
Sonstige privatrechtliche Forderungen	1.246.650,64

Zur Prüfung der Ansätze wurden aus dem HKR-Verfahren generierte Forderungslisten (Postensaldenlisten) zur Verfügung gestellt.

Die Nachprüfung erfolgte anhand von Stichproben und führte zu folgenden Feststellungen.

Negative Forderungen

Die Postensaldenlisten beinhalteten nach wie vor auch negative Forderungssalden (= Verbindlichkeiten). Diese wurden laut Aussage des Fachdienstes Finanzen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz umgebucht.

So wies zum Beispiel das Konto 16913000 „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen Stadt/Amt/Gemeinde“ einen Saldo in Höhe von 730.933,59 € auf. Dieser beinhaltete 260.266,56 € negative Forderungen (= Verbindlichkeiten). Somit hätte eine Korrekturbuchung in Höhe von 260.266,56 € erfolgen müssen, um den korrekten Bilanzausweis von 991.200,15 € darzustellen.

Korrigiert wurde lediglich ein Betrag in Höhe von 243.288,60 €. Die abweichende Summe ist darauf zurückzuführen, dass nicht einzelne negative Forderungsbeträge umgebucht wurden, sondern negative Salden von Partnernummern. Hierdurch sind u. a. einzelne negative Forderungsbeträge nicht erfasst worden, da der Partnersaldo insgesamt positiv war.

Folglich ist der Forderungsbestand des Kontos 16913000 um 16.977,96 € zu gering in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen; Entsprechendes gilt für den Bestand der Verbindlichkeiten.

Ein gleicher Sachverhalt ergab sich auch beim Konto 169140000 „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“. Der Saldo der Postensaldenliste betrug 523.527,44 €. Darin enthalten waren 193.424,39 € negative Forderungen, die für die Eröffnungsbilanz entsprechend korrigiert werden mussten.

Die Korrekturbuchung betrug 187.230,34 €.

Somit weisen der Forderungsbestand und der Bestand der Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz einen um 6.194,05 € zu geringen Betrag auf.

Werthaltigkeit der Forderungen

Die Werthaltigkeit der Forderungen wurde anhand mehrerer Stichproben geprüft. Hierbei wurde vereinzelt festgestellt, dass Forderungen in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt worden sind, deren Werthaltigkeit aufgrund von eingeleiteten Insolvenzverfahren zweifelhaft erscheint. Der Fachdienst Finanzen wurde auf die betreffenden Vorgänge hingewiesen und eine Prüfung zugesagt.

Folgerungen

Der Bilanzausweis der Forderungen beinhaltet nach wie vor negative Forderungen (= Verbindlichkeiten). Somit wird in der Bilanz ein Vermögens-

bild erstellt, das nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Regelungen der GemHVO-Doppik entspricht. Darüber hinaus ist die Werthaltigkeit einiger Forderungsfälle, die im Rahmen der Stichprobe untersucht worden sind, zweifelhaft.

3.2.1.5 **Schlussprüfung am 05.05. 2009**

Am **05.05.2009** fand eine eintägige Schlussprüfung beim Kreis Stormarn statt. Die Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ wies einen neuen Wert in Höhe von **3.594.577,42 €** auf. Dieser setzte sich wie folgt zusammen:

Art der Forderungen	€
Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	407.912,09
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	1.927.978,75
Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	11.326,28
Sonstige privatrechtliche Forderungen	1.247.360,30

Zur Prüfung der Ansätze wurden aus dem HKR-Verfahren generierte Forderungslisten (Postensaldenlisten) zur Verfügung gestellt.

Die abschließende Prüfung erfolgte anhand von Stichproben und führte zu folgenden Feststellungen.

Entsprechend den Ausführungen zu Tz. 3.2.1.4 weisen die Postensaldenlisten nach wie vor negative Forderungen aus. In den Erläuterungen zur überarbeiteten Eröffnungsbilanz wird seitens des Kreises ausgeführt, dass die Buchungen in der Software HGB-konform und richtig seien.

Hierzu wird seitens des Prüfungsteams auf die ausführliche Stellungnahme unter Tz. 3.2.1.2 verwiesen.

Darüber hinaus hat der Fachdienst Finanzen mitgeteilt, dass nach wie vor nicht sämtliche Offenen Posten importiert worden sind. Insofern ist der ausgewiesene Forderungsansatz noch nicht vollständig.

Bezüglich der Werthaltigkeit einiger Forderungen (vgl. Tz. 3.2.1.4) hat der Fachdienst Finanzen mitgeteilt, dass 2 Forderungen (22.397,88 € und 22.690,96 €) als nicht werthaltig angesehen werden. Eine Korrektur der Eröffnungsbilanz soll erfolgen.

Folgerungen aus der Schlussprüfung

Insgesamt ist festzustellen, dass der Wertansatz der Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ am Schlussprüfungstag nicht die tatsächliche Vermögens- und Finanzlage des Kreises Stormarn widerspiegelt. Die Berücksichtigung von negativen Forderungen (= Ver-

bindlichkeiten) sowie die noch fehlenden Importe der Offenen Posten führen zu einem unvollständigen und unkorrekten Bilanzbild.

Die Werthaltigkeit der Forderungen wird durch das RPA im Rahmen der Jahresabschlussprüfung besonders betrachtet werden.

Hinweis:

Mit E-Mail vom 13.05.2009 wurde ein überarbeiteter Entwurf einer Eröffnungsbilanz vorgelegt. Hiernach betrug der Bilanzwert nunmehr 3.721.221,91 €. In einer weiteren E-Mail vom 19.05.2009 wurde die Position mit einem Wert von 3.697.533,91 € ausgewiesen. Inwieweit die o. g. Folgerungen der Schlussprüfung damit vollständig abgearbeitet worden sind, konnte abschließend nicht geprüft werden. Das RPA wird im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 den Bilanzansatz gesondert prüfen.

3.2.2 **Bilanzposition A 2.4 - Liquide Mittel**

Gemäß § 48 GemHVO-Doppik sind auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz unter dem Posten 2.4 die liquiden Mittel zu bilanzieren. Unter dem Posten Liquide Mittel sind daher alle Mittel des Kreises in Form von Bar- oder Buchgeld, z. B. Handkassen und Bankguthaben anzusetzen. Die liquiden Mittel sind daher zu dem Stichtag aufzunehmen, zu dem die 1. Eröffnungsbilanz (01.01.2008) erstellt wird, also vollständig von Kameralistik auf Doppik umgestellt wird. Dabei sind die liquiden Mittel der Kasse, der Zahlstellen und der Handvorschüsse nachzuweisen. Dieser Nachweis hätte im Rahmen des Kassenabschlusses zum 31.12.2007 erfolgen müssen. Leider wurde jedoch versäumt, einen stichtagsgenauen Abschluss zu erstellen, um die zum Stichtag 31.12.2007 tatsächlich vorhandenen Barbestände der Handvorschüsse aufzunehmen. Stattdessen wurde der Kassenbestand aus dem Haushaltsjahr 2007 in unveränderter Höhe bis zu seiner Einbuchung im Februar 2008 im Zeitbuch vorgetragen. Die tatsächliche Bestandsübernahme erfolgte dann im Rahmen des Tagesabschlusses am 21.02.2008. Insofern konnte der in die Doppik übernommene Kassenbestand lediglich aufgrund der Saldenbestätigungen, entsprechender Buchungsunterlagen aus dem Finanzinformationssystem MACH-Doppik sowie einer rückwirkend durchgeführten Bestandsaufnahme bei den Handvorschüssen nachgewiesen werden. Zukünftig ist daher darauf zu achten, dass die liquiden Mittel stichtagsgenau zum 31.12. jeden Jahres ermittelt werden und für alle Kassenbestände ein Kassenaufnahmeprotokoll angefertigt wird.

In der Eröffnungsbilanz wurde unter A 2.4 ein Bilanzwert in Höhe von 8.523.438,- € bilanziert. Dieser Wert setzt sich wie folgt zusammen:

Guthaben	€
Sparkasse Holstein	2.033.157,35
Postbank	118.132,75
HSH Nordbank	47.468,22
Commerzbank	- 379.448,34
Volksbank	13.149,25
Sparkasse Holstein Elternkonto	48.394,68
Commerzbank Bußgeldkonto	69.265,64
Sparkasse Holstein TG/Geldmarktkonto	6.550.000,00
Kassenbestand (Handvorschüsse)	14.063,50
Sparbuch „Stiftung Katharina Meyer“	9.254,99
Summe	8.523.438,04

Diese Angaben wurden mit der Summen-/Saldenliste des Finanzinformationssystem MACH-Doppik sowie mit den von den Banken übersandten Saldenbestätigungen abgestimmt. Die Summe der Salden der einzelnen Konten entspricht der Bilanzsumme, nachdem bezüglich des Kontos 10257 bei der SPK Holstein (Konto 1811100000) einige Umbuchungen hinsichtlich des End- bzw. Anfangsbestandes vorgenommen werden mussten. Die Prüfung der hierzu vorgelegten Unterlagen sowie der vorgenommenen Buchungen hat zu keinen Beanstandungen geführt. Der Bestand des Kontos 1811100000 wurde richtig ermittelt und im Rahmen der Eröffnungsbilanz ordnungsgemäß ausgewiesen. Rechnerisch ergaben sich somit keine Beanstandungen.

Die im Finanzinformationssystem unter der Kontengruppe 18 hinterlegten Konten wurden alle ordnungsgemäß der Bilanzposition A 2.4 zugeordnet. Allerdings sind nicht alle hinterlegten Konten im Kontenplan des Kreises enthalten. Hier wäre noch das Konto 1831100000 STIFT.KATH. MEYERRB zu ergänzen.

Das bei der Commerzbank geführte und in MACH-Doppik als 1811200000 SEINL B COB ALLGB bezeichnetes Konto weist einen negativen Saldo in Höhe von -379.448,34 € aus. Der Kreis Stormarn hat somit entsprechende Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten in dieser Höhe, die in der Eröffnungsbilanz unter P 4.3 auch als solche zu bilanzieren sind. Die entsprechenden Korrekturbuchungen wurden bereits während der Prüfung am 18.02.2009 durch die Kämmerei vorgenommen, sodass sich der für die liquiden Mittel unter A 2.4 zu bilanzierende Wert auf 8.902.886,38 € erhöht.

Anhand der von den Banken übersandten Saldenbestätigungen nebst Anlagen wurde festgestellt, dass der Kreis Stormarn über die bereits in MACH-Doppik berücksichtigten Konten hinaus Kontoinhaber weiterer Konten bei der Sparkasse Holstein ist. Hierbei handelt es sich um folgende Konten:

Nr.	Konto-Nr.	Bezeichnung	Saldo
1	2666412	Geldmarktkonto, VWZ:Regelabfuhrgebühren (AWS)	1.370.185,91
2	172615753	Geldmarktkonto, Holger Prien, Gymnasium Glinde	1.556,50
3	122601174	Geldmarktkonto, Gymnasium Trittau; geschlossen 14.01.2008	237,16
4	620	Kontokorrentkonto Sonderkonto	14,99
5	6347	Kontokorrentkonto, VWZ: Kreisberufsschule (OD)	8.003,63
6	7840	Kontokorrentkonto, VWZ: Gebühren WB (AWS)	4.169,14
7	8426	Kontokorrentkonto, VWZ: Regelabfuhrgebühren (AWS)	78.566,57
8	9151	Kontokorrentkonto Gebührenrückzahlung AWS	75.215,83
9	90013980	Kontokorrentkonto, Berufl. Schulen Ahrensburg	3.634,29
10	90028343	Kontokorrentkonto, Woldenhornschule	884,80
11	130009211	Kontokorrentkonto, Gymnasium Eckhorst - Sonderkonto	1.281,33
12	130037113	Kontokorrentkonto, Gymnasium Eckhorst - Schulkonto	622,45
13	170003182	Kontokorrentkonto, Gymn. Glinde - M-Fonds Kunst	455,22
14	170015765	Kontokorrentkonto Gymn. Glinde Bürok.	204,14
15	170024584	Kontokorrentkonto, Gymn. Glinde - Kollegiumsk.	507,01
16	170028883	Kontokorrentkonto, Gymn. Glinde - Schülervertr.	1,07
17	310001045	Kontokorrentkonto, Gymnasium Großhansdorf - Sonder- konto	0,00
18	120039541	Kontokorrentkonto, Gymnasium Trittau	2.262,73
19	313134892	Sparkonto Kreis Stormarn - Allgemeine Rücklage	29,65
20	313688673	Sparkonto Kreis Alten- u. Pflegeheim Ahrens- burg	70,98
21	313191652	Sparkonto Kreis Stormarn, als Mietkaution verpfändet; geschlossen 10.04.08	3.330,11

Da der Kreis Stormarn Kontoinhaber dieser Konten ist, ist grundsätzlich auch davon auszugehen, dass es sich bei diesen Konten um das Vermögen des Kreises handelt, das im Kassenbestand der Kreiskasse geführt und in der Eröffnungsbilanz bilanziert werden muss.

Da laut Aussage der Kassenleiterin alle in der Tabelle aufgeführten Konten jedoch nicht von der Kreiskasse bewirtschaftet werden, stellte sich hier die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentümer dieses Vermögens. Die unter diesen Gesichtspunkten vorgenommene Prüfung der einzelnen Konten hat

ergeben, dass sich die Konten mit der laufenden Nummer 1, 6, 7 und 8 im wirtschaftlichen Eigentum der AWS befinden. Die sich auf diesen Konten befindlichen Salden in Höhe von insgesamt 1.528.137,45 € bilden den Kassenbestand des Sondervermögens Abfallwirtschaft Kreis Stormarn zum Bilanzstichtag 31.12.2007 und sind daher in der Schlussbilanz der AWS für das Jahr 2007 unter Ziffer A. II. aktiviert worden.

Die Konten mit der laufenden Nummer 2, 13, 15 und 16 sind wirtschaftlich dem Gymnasium Glinde, das Konto mit der laufenden Nummer 3 dem Gymnasium Trittau, das Konto mit der laufenden Nummer 12 dem Gymnasium Eckhorst und das Konto mit der laufenden Nummer 20 dem Alten- und Pflegeheim Ahrensburg zu zuordnen.

Alle übrigen Konten (Nr. 5, 9, 10, 12, 14, 17, 18, 19, 21) befinden sich im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises Stormarn und sind daher zu bilanzieren.

Bei den Konten unter den laufenden Nummern 5, 9, 10, 11, 14, 17 und 18 handelt es sich um diejenigen Konten, auf die die Handvorschüsse für die kreiseigenen Schulen (ehemalige Haushaltsstelle 5.1000005 - eiserne Vorschüsse) überwiesen wurden. Diese wurden wie oben bereits ausgeführt auf der Aktivseite unter Ziffer 2.4 der Eröffnungsbilanz bilanziert.

Nicht bilanziert wurden hingegen die Konten mit der Nummer 19 und 21. Bei dem Konto unter der laufenden Nummer 19 handelt es sich um ein Sparbuch, das am 02.04.1975 durch den damaligen Kassenleiter Warncke mit dem Verwendungszweck „allgemeine Rücklage“ eröffnet wurde. Obwohl hier eindeutig der Kreis Eigentümer des Sparbuches ist, wurde dieses bisher nicht im Kassenbestand des Kreises geführt. An dieser Stelle muss festgestellt werden, dass bei den in der Vergangenheit durchgeführten unvermuteten Prüfungen der Kreiskasse keine wahrheitsgemäßen Angaben bezüglich der Vollständigkeit des vorgelegten Kassenbestands sowie der vorgelegten Bücher gemacht wurden.

Da ein Sparbuch in der heutigen Zeit keine geeignete Rücklagenbewirtschaftung ermöglicht, sollte das Sparbuch umgehend aufgelöst werden. Der vorhandene Restsaldo in Höhe von 29,65 € ist unter A 2.4 entsprechend zu bilanzieren.

Das unter der laufenden Nummer 21 aufgeführte Sparkonto wurde eröffnet, um eine Mietkaution für die für den ASD Ahrensburg angemieteten Räume zu hinterlegen. Laut Mitteilung der Sparkasse Holstein wurde das Sparbuch daher auch bis zum 10.04.2008 verpfändet. Da es sich bei diesen Geldmitteln nicht um liquide Mittel, sondern um langfristige Ausleihungen handelt, ist der Saldo dieses Sparbuches unter A 1.3.4 zu bilanzieren.

Inhaber des unter der laufenden Nr. 20 aufgeführten Sparkontos ist ebenfalls der Kreis Stormarn. Die Bewirtschaftung dieses Kontos erfolgt jedoch

nicht durch die Kreiskasse, sondern durch das ehemalige Kreis-Alten- und Pflegeheim Ahrensburg, das wirtschaftlicher Eigentümer des Sparkontos ist. Diese Geldmittel sind daher nicht in der Eröffnungsbilanz des Kreises zu bilanzieren

Der wirtschaftliche Eigentümer des Kontos unter der laufenden Nummer 4 konnte nicht ermittelt werden. Als Kontoinhaber sollte der Kreis dieses Konto daher umgehend schließen lassen. Der Saldo in Höhe von 14,99 € ist unter A 2.4. zu bilanzieren.

Diejenigen Konten, die nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises stehen (das gilt auch für die Konten der 4 Gymnasien, die sich seit dem 01.01.2008 nicht mehr in der Trägerschaft des Kreises befinden) sollten unverzüglich auf den wirtschaftlichen Eigentümer umgeschrieben werden. Alle übrigen Konten sind in den Kassenbestand der Kreiskasse aufzunehmen und entsprechend zu bilanzieren.

Die ausgegebenen Handvorschüsse werden im Finanzinformationssystem auf dem Konto 1831000000 - Kassenbestand - gebucht. Die Prüfung der von der Kreiskasse vorgelegten buchungsbegründenden Unterlagen hat ergeben, dass die ausgegebenen Handvorschüsse nicht mit ihrem Istbestand zum 01.01.2008, sondern mit ihrem Sollbestand in Höhe von 14.063,50 € in die Doppik übernommen und in der Eröffnungsbilanz im Rahmen der liquiden Mitteln bilanziert wurden. Da es versäumt wurde, zum Stichtag 31.12.2007/01.01.2008 alle Kassenbestände im Rahmen eines Kassenabschlusses aufzunehmen, und auch keine Kassenbestandsaufnahmen bei den ausgegebenen Handvorschüssen durchgeführt wurden, musste der tatsächlich bei den Handvorschüssen am 31.12.2007 vorhandene Bestand an liquiden Mitteln im Rahmen der Prüfung erst ermittelt werden. Dies hat zu folgendem Ergebnis geführt:

Istbestände der Handvorschüsse per 31.12.2007		
Handvorschuss	Sollbestand €	Istbestand € per 31.12.2007
		(Forderung)
Gymn. Großhansdorf	52,65	52,65
Gymn. Glinde	300,00	300,00
Woldenhornschule	600,00	280,76
Kreisberufsschule OD	300,00	42,64
Berufl.Schulen Ahrensburg	190,00	5,62
	160,00	161,65
JAW Bad Oldesloe	255,65	255,65
FD 32	100,00	10,58
FD 33	132,94	130,00
FB 5	200,00	336,10
FD 43	50,00	60,00
Kreisfeuerwehrzentrale	102,26	29,57

FD 41		
1	120,00	390,00
2	120,00	120,00
3	120,00	120,00
4	120,00	470,00
5	120,00	1.161,00
6	120,00	550,50
7	120,00	120,00
8	120,00	199,25
FD 44		
1	250,00	250,00
2	250,00	250,00
3	250,00	250,00
4	250,00	250,00
5	250,00	250,00
6	250,00	250,00
7	250,00	250,00
8	250,00	250,00
9	250,00	250,00
10	250,00	250,00
11	250,00	250,00
12	250,00	250,00
13	250,00	250,00
14	250,00	250,00
15	250,00	250,00
16	250,00	250,00
17	250,00	250,00
18	250,00	250,00
19	250,00	250,00
20	250,00	250,00
21	250,00	250,00
22	250,00	250,00
44/2	500,00	500,00
23	4.000,00	16.491,90
FD 11		
1	250,00	238,01
2	260,00	260,00
3	150,00	150,00
Summe	14.063,50	27.935,88

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass der an das Emil-von-Behring-Gymnasium in Großhansdorf ausgegebene Handvorschuss in Höhe von 300,00 € zum Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2008 nur teilweise zurückgezahlt und die verbleibende Differenz in Höhe von 52,65 € bei den liquiden Mitteln bilanziert wurde. Da die Schulträgerschaft des Kreises für das Emil-von-Behring-Gymnasium jedoch zum Bilanzstichtag 01.01.2008 endete, handelt es sich bei den ehemals als Handvorschuss ausgegebenen Mitteln nicht mehr um liquide Mittel, sondern um öffentlich-rechtliche For-

derungen, die auch als solche unter 2.2 auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz zu bilanzieren sind.

Insgesamt hat die Prüfung der Handvorschüsse ergeben, dass der in der Eröffnungsbilanz bilanzierte Wert in Höhe von 14.063,50 € um 13.872,38 € minus 52,65 € (Forderung gegen das Gymnasium Großhansdorf) auf 27.883,23 € erhöht werden muss.

3.3 **Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)/Sonderposten Straßen (SoPo)**

3.3.1 Erhaltene Fördermittel für den Straßenbau sind gemäß § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik als Sonderposten zu passivieren. Vergebene bzw. weitergeleitete Fördermittel sind nach § 40 Abs. 7 als aktive Rechnungsabgrenzung zu aktivieren.

Die Prüfung ergab im Wesentlichen eine korrekte Erfassung der Straßen für diesen Bereich.

Sämtliche passivierten Sonderposten waren richtig erfasst und gebucht. Die Auflösungszeiträume waren korrekt dargestellt und berechnet.

An Dritte weitergeleitete Zuweisungen bzw. Zuschüsse wurden in der Regel in gleicher Höhe als aktive Rechnungsabgrenzung aktiviert. In den Fällen, in denen diese höher ausfiel, als es die weitergeleitete Förderung vorsah, hat der Kreis Stormarn weitergehend gefördert. Insoweit waren Abweichungen zwischen den gebuchten Sonderposten und den ARAPS schlüssig nachgewiesen.

Lediglich die nachfolgend angeführten Anlagen wurden bisher noch nicht erfasst. Insoweit war eine Nacherfassung erforderlich, die zwischenzeitlich noch zum Buchungstag 31.12.2007 erfolgte.

K 12/100

Die Maßnahme wurde durch die Stadt Bargteheide durchgeführt. Der Kreis hat sich für den Kreisstraßenanteil an der Maßnahme beteiligt. Insoweit ist die Förderung auch anteilig auf den Kreisanteil zu berücksichtigen. Ein SoPo in Höhe von **173.077,60€** ist zu bilden (anteilige Förderhöhe). Die Abrechnung der Stadt erfolgte zum 7.10.2004. Damit wirkt auch die Förderung erstmalig für den Kreis. Der SoPo ist entsprechend in dieser Höhe zu diesem Datum zu bilden.

K 23/20

Die Straße wurde zunächst wegen fehlender Finanzierungsunterlagen nicht bei der Buchung der SoPo/ARAP berücksichtigt. Auf Grundlage des Schlussverwendungsnachweises ist ein SoPo für den Kreis in Höhe von **53.276,61 €** zu bilden.

K 108

Die Straße wurde bisher aufgrund einer fehlerhaften Datenübermittlung nicht erfasst. Insoweit ist die Buchung als SoPo für den Kreis in Höhe von **126.493,61€** erforderlich.

Die korrekte Nacherfassung erfolgte unmittelbar nach Abschluss der Prüfungshandlungen.

Für die nachfolgend aufgeführten Straßen sind Finanzierungsunterlagen nicht mehr vorhanden. Die Straßen sollten im Anhang bis zu deren vollständiger Abschreibung gemäß § 51 GemHVO-Doppik gesondert aufgeführt werden.

K 12 /80

Nach erfolgter Prüfung des Schlussverwendungsnachweises ist der an die Gemeinde konkret weitergeleitete Förderbetrag als SoPo und ARAP zu buchen. Die Derzeitige Planung sieht eine Förderung von 280.00,00 € vor.

K 80 K 29 - Nordumgehung Willinghusen 2.BA

Es besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass Fördergelder für diese Maßnahme, die am 07.10.1983 abgenommen wurde, geflossen sind. Der Kreisanteil betrug seinerzeit 456.106,85 €. Die Anlage ist als Anlagevermögen aktiviert. Die fehlenden Angaben über die Förderung sind konkret zu ermitteln und die erforderlichen SoPo zu buchen.

Weitere Straßen befinden sich aufgrund der Prüfungsfeststellungen bereits in der Überprüfung durch den Fachbereich 5:

12	K 12	0,800	1,401	RW Tremsbüttler Weg, OD Bargtheide	K 12/80	Jun.2003
21	K 29	9,725	10,595	Radweg Willinghusen - Stemwarde	K 29/30	Nov.1978
22	K 29	5,923	ca. 6,950	Nordumgehung Willinghusen, 1. BA	K 29/40	12.09.1983
23	K 29	3,078	5,923	Südumgehung Barsbüttel		Sep.2006
27	K 30	1,821	3,475	Radweg Lütjensee - Trittau	K 30/30	01.02.2008
31	K 31	3,105	3,483	Grönwohld - Linau 1. BA	K 30/20	15.11.1976
32	K 31	3,483	4,811	Grönwohld - Linau 2. BA	K 30/30	15.11.1980
33	K 31	1,827	1,981	Grönwohld - Linau 3. BA	K 30/40	25.09.1980
34	K 31	2,452	3,105	Grönwohld - Linau 4. BA	K 30/50	02.10.1984
46	K 48	0,000	0,149	Radweg Landesgr. HH bis B 75	K 48/30	Maßnahme wurde weder durch Kreis noch durch HH ausgeführt, RW ist aber vorhanden
56	K 57	0,061	0,470	OD Bargtheide, Fischbeker Weg	K 57/20	Okt.1978
63	K 61	0,000	0,685	Rohlfshagen - B.O. OD Rohlfshagen	K 61/30	Okt.1978
80	K 67	4,457	5,950	Meddewade - B 75	K 67/20	14.11.1974
81	K 67	0,517	1,513	Ausbau Bad Oldesloe - Sehmsdorf	K 67/30	26.06.1979
88	K 70	0,000	1,770	Groß Barnitz - Klein Barnitz (Gesamte Straßenlänge)	K 70/20	15.10.1976

3.3.2 Bilanzposition A 3 - Aktive Rechnungsabgrenzung

Der Kreis Stormarn wies im Entwurf seiner Eröffnungsbilanz unter der Bilanzposition „Aktive Rechnungsabgrenzung“ einen Wert in Höhe von 13.151.563,12 € aus. Dieser setzte sich wie folgt zusammen:

Rechnungsabgrenzungsposten	€
Sozialhilfe für Januar 2008	3.392.605,55
Besoldung Januar 2008	246.397,57
Kinder- und Jugendhilfe für Januar 2008	152.951,07
Investive Schulbauzuweisungen aus Vorjahren	9.359.608,93

Gemäß § 49 GemHVO-Doppik sind als aktive Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Abschlussstichtag geleistete Auszahlungen anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Rechnungsabgrenzungsposten dienen in der Bilanz als Korrekturposten, um bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen. Dies setzt u. a. einen Zahlungsvorgang vor dem Abschlussstichtag voraus (= Abgang liquider Mittel).

Die aufgeführten Auszahlungen für Sozialhilfe, Besoldung und Kinder- und Jugendhilfe wurden bereits im Dezember 2007 geleistet und sind somit korrekt unter der Bilanzposition ausgewiesen.

Im Zuge der Prüfung wurden die Auszahlungen im Dezember stichprobenhaft geprüft. Weitere Auszahlungen, die ergebniswirksam das Folgejahr betreffen und somit abzugrenzen gewesen wären, konnten nicht festgestellt werden.

Darüber hinaus beinhaltet die Bilanzposition 9.359.608,93 € seitens des Kreises in Vorjahren geleistete Schulbauzuweisungen.

Gemäß § 40 Abs. 7 Satz 2 GemHVO-Doppik sind geleistete Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Hierunter fallen neben Schulbauzuweisungen beispielsweise auch Zuweisungen aus der Feuerschutzsteuer.

Diese Zuschüsse und Zuweisungen sind entsprechend der Zweckbindungsfrist aufzulösen. Fehlt eine Zweckbindungsfrist, sind aktivierte Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten über 25 Jahre und aktivierte Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von anderen Vermögensgegenständen über 10 Jahre aufzulösen.

Die vom Kreis Stormarn berücksichtigten Schulbauzuweisungen wurden für Erweiterungs-, Umbau- oder Neubauten gewährt. Insofern beträgt der Auflösungszeitraum 25 Jahre. Für die Wertermittlung des Bilanzansatzes erfolgte die Auflösung über einen Zeitraum von 10 Jahren.

Darüber hinaus hat der Kreis lediglich die geleisteten Zuschüsse und Zuweisungen der letzten 10 Jahre und nicht wie vorgeschrieben 25 Jahre berücksichtigt.

Ferner wurde seitens des Prüfungsteams vermutet, dass neben Zuweisungen und Zuwendungen im Schulbereich auch weitere investive Zahlungen beispielsweise im Feuerwehrbereich und Straßenbau vor dem Bilanzstichtag erfolgt sind.

Der Fachdienst Finanzen wurde über die Feststellungen unterrichtet und hat die erforderlichen Korrekturen bzw. Ergänzungen veranlasst:

Datum	Änderungsgrund
29.01.2009	Korrektur Auflösungszeitraum Schulbauzuweisungen
06.02.2009	Import Zuweisungen und Zuschüsse Kreisfonds
09.02.2009	Import Zuweisungen und Zuschüsse Schulbau 1983 bis 1997
12.02.2009	Korrektur doppelt aufgeführter Schulbauzuweisungen
13.02.2009	Korrektur Kreisfonds
14.02.2009	Import Zuweisungen und Zuschüsse Feuerwehrwesen
16.02.2009	Korrektur doppelt erfasster Schulbauzuweisungen
19.02.2009	Korrektur doppelt erfasster Schulbauzuweisungen
04.03. + 05.03.2009	Import Zuweisungen und Zuschüsse Straßenbau

Die Zuweisungen und Zuschüsse im Bereich Straßenbau wurden erst nach Abschluss der örtlichen Erhebungen durch den Fachdienst Finanzen importiert. Die Prüfung erfolgte durch das RPA.

Die weiteren oben aufgeführten Änderungen wurden anhand von Stichproben geprüft. Hierbei wurde festgestellt, dass Zuwendungen doppelt erfasst, Zuwendungsbeträge fehlerhaft übernommen oder der Auflösungsbeginn nicht mit dem Auszahlungsdatum übereinstimmten.

Die Feststellungen wurden jeweils mit dem Fachdienst Finanzen erörtert und die entsprechenden Korrekturen vorgenommen.

Die Eröffnungsbilanz des Kreises Stormarn (Stand: 20.05.2009) weist nunmehr unter der Bilanzposition „Aktive Rechnungsabgrenzung“ einen Wert in Höhe von **24.620.648,41 €** aus.

Hierbei unberücksichtigt sind die in der Vergangenheit durchgeführten Schulträgerwechsel. Im Jahr 2007 wurden 4 Schulen, die bislang in Trägerschaft des Kreises standen, unentgeltlich auf den kreisangehörigen Bereich übertragen. Der Kreis hat somit Zuweisungen an den kreisangehörigen Bereich getätigt. Diese sind in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten abzubilden.

Der Kreis hat vermutlich in der Vergangenheit für die 4 in Rede stehenden Schulen auch investive Maßnahmen umgesetzt. Diese wurden nicht nur durch Eigenmittel, sondern auch durch Kredite finanziert.

Würde unterstellt werden, dass bereits im Jahre 2007 die doppische Buchführung im Kreis Stormarn vorhanden gewesen wäre, so wären die zu übertragenden Schulen mit dem Restbuchwert im Sachanlagevermögen des Kreises bilanziert worden. Auf der Passivseite würden die entsprechenden Kreditverpflichtungen als Gegenposition stehen.

Durch die Übertragung (Zuweisung) auf den kreisangehörigen Bereich ohne Bildung eines entsprechenden Aktiven Rechnungsabgrenzungspostens entfällt der Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz. Die Kreditverpflichtungen bleiben unverändert bestehen, da diese nicht mit auf den neuen Schulträ-

ger übertragen wurden. Die Vermögens- und Finanzlage des Kreises wird somit nicht zutreffend widergespiegelt.

In den Erläuterungen des Innenministeriums zu § 48 GemHVO-Doppik wird die haushaltsmäßige Abwicklung eines Schulträgerwechsels dargestellt. Hiernach wird in gleicher Höhe des entfallenden Sachanlagevermögens ein Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen (= Aktivtausch). Diese Erläuterungen gelten nicht nur für den Fall, dass bereits doppisch gebucht wird sondern analog auch für den Fall, dass ein Schulträgerwechsel bereits vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz stattgefunden hat. Durch den fehlenden Ausweis als Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten wird ein Bilanzbild (hier: Bilanzfehlbetrag) erzeugt, das den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entspricht.

4. **Bewertung der Passiva**

4.1 **Bilanzposition P 2.1 und P 2.2 - Aufzulösende Zuschüsse und Zuweisungen**

Für den Sonderposten 2.2 - Aufzulösende Zuweisungen - ergab sich laut Entwurf der Eröffnungsbilanz (Entwurfsstand: 27.01.2009) ein bilanzieller Wert von 31.137.513,00 €. Dieser Betrag ergab sich aus einer internen Liste des Fachdienstes Finanzen; eine Erfassung in der Anlagenbuchhaltung hatte zu diesem Zeitpunkt noch nicht stattgefunden.

Da sich die Verwaltung im laufenden Eröffnungsbilanzaufstellungsverfahren befand, konnte sich die Prüfung folglich nur auf die (Teil-)Bestände erstrecken, die von der Verwaltung im Laufe der Prüfung - je nach Bearbeitungsfortschritt - vorgelegt wurden.

Bei diesem Sonderposten soll es sich um erhaltene Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen handeln. Im Ergebnis müssen damit Investitionen des Kreises getätigt oder aber Investitionsförderungsmaßnahmen subventioniert worden sein. Die im Sonderposten eingestellten Beträge sind entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der durch sie finanzierten Vermögensgegenstände aufzulösen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik).

Die Ermittlung der empfangenen Zuwendungen beschränkte sich zunächst lediglich auf den **Zeitraum der letzten 25 Jahre** (1982 bis 2007). Da die Auflösungsdauer im Gleichklang mit der Abschreibungsdauer zu bemessen ist (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik), sind die empfangenen Zuschüsse und Zuweisungen (insbesondere für Straßenbaumaßnahmen - 35 Jahre) auch weiter zurückliegend zu erfassen. Hierdurch reduziert sich tendenziell die Saldogröße Eigenkapital.

Nach Überarbeitung durch die Verwaltung wurde der Sonderposten für die Straßenbaumaßnahmen geprüft.

Die stichprobenartige Prüfung vorhandener Unterlagen führte zu folgenden Feststellungen:

- Für den Erwerb von **ökologisch wertvollen Flächen** hat der Kreis verschiedene Zuweisungen im Gesamtumfang von 292.040,24 € (Lütjensee = 4.215,18 €, Klein Wesenberg = 33.233,97 € und Nienwohlder Moor = 254.591,09 €) erhalten. Auch wenn Grundstücke keinen Abschreibungen unterliegen, kommt eine Bilanzierung in der Sonderrücklage nicht Betracht. Zur Frage, über welchen Zeitraum eine Auflösung von Zuwendungen für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte stattfinden soll, wird es eine Anpassung der GemHVO-Doppik geben. Geplant ist, diese mit einem Satz von 4 % (= 25 Jahre) aufzulösen. In den gegenwärtigen Erläuterungen zur GemHVO-Doppik wird empfoh-

len, „im Vorgriff auf ein späteres Inkrafttreten der geplanten Änderungen, diese bereits heute zu berücksichtigen“.

- Im Jahre 2007 erhielt der Kreis für die Beschaffung von 2 **Katastrophenschutzfahrzeugen** (KatS) 55.000 € vom Land. Diese Zuweisungen wurden erst im Zuge der Prüfung bilanziell eingestellt.
- Für die Anschaffung von Mess- und Funkgeräten (KatS) wurden 10.000 € empfangen. Erfasst wurde dieser Betrag für einen Krankentransportwagen mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren. Die beschafften Geräte haben hingegen eine Nutzungsdauer gemäß verbindlicher Abschreibungstabelle von 8 Jahren, wodurch sich ein geringerer Restbuchwert ergab.
- Die Ermittlung empfangener Zuweisungen für den KatS erstreckte sich lediglich auf den Zeitraum 1999 bis 2007. Im Laufe von Nachforschungen konnte ein weiteres aktiviertes Fahrzeug identifiziert werden, das vor 1999 mit Fördermitteln beschafft wurde. Die Einbeziehung dieses Beschaffungsvorgangs führte zu einem zusätzlich zu passivierenden Zuweisungsbetrag.
- Für die an den kreisangehörigen Bereich durchgereichten Landeszuweisungen nach § 31 FAG (**Förderung des Feuerlöschwesens**) wurden 1.576.574,93 € passiviert. Die Stichprobe von 13 Elementen aus der Grundgesamtheit von 101 ergab eine Fehleranzahl von 5. Dies entsprach einer Fehlerquote bezogen auf die gesamten Fälle von deutlich über 5 %, sodass der Stichprobenumfang zunächst um 17 Fälle auf 30 erhöht wurde. Beispielsweise wurde für die Beschaffung eines Löschgruppenfahrzeugs in Ahrensburg die vom Kreis zugesagte Gesamtförderung bereits vollständig passiviert, obwohl bis Ende 2007 lediglich die 1. Rate von 6.482,27 € zur Auszahlung gelangte. Von den insgesamt 30 ausgewählten Einzelfällen waren 17 fehlerhaft bzw. nicht belegbar. Hieraus ergab sich mit einer Wahrscheinlichkeit von 95 % auf Basis der hypergeometrischen Verteilung eine Fehlerquote in der Grundgesamtheit von über 43 %.
Die passivierten Landesmittel zur Förderung des Feuerlöschwesens im kreisangehörigen Bereich mussten folglich als nicht mehr ordnungsgemäß abgelehnt werden (Gleiches gilt für die entsprechenden Bestände der aktiven Rechnungsabgrenzung). Die Verwaltung wurde daher gebeten, eine neue Bestandsliste zu erstellen, die abschließend vom Rechnungsprüfungsamt des Kreises abgeglichen worden ist.
- Die empfangenen Zuwendungen für die **Erweiterung des Gymnasiums in Glinde** sind mit ihrem Restbuchwert per 31.12.2007 von 285.708,98 € zu passivieren. Ab dem Zeitpunkt des Wechsels der Schulträgerschaft (01.08.2009) ist der Auflösungszeitraum neu zu

bestimmen (im Einklang mit der aktiven Rechnungsabgrenzung - ggf. 25 Jahre).

- Vor dem Bilanzstichtag 01.01.2008 fanden im Kreis diverse **Schulträgerwechsel** statt, sodass die auf den kreisangehörigen Bereich übertragenen Schulen folglich nicht mehr unter „bebaute Grundstücke“ in die Eröffnungsbilanz des Kreises aufgenommen wurden. Für den Kreis müsste es sich jedoch um geleistete Sachzuwendungen handeln, die unter der Bilanzposition „aktive Rechnungsabgrenzungen“ nachzuweisen wären. In der Bilanz findet folglich bei einem Schulträgerwechsel ein Aktivtausch statt (vom Anlagevermögen in die aktive Rechnungsabgrenzung - vgl. hierzu die Ausführungen A 3).

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

Für die übertragenen Schulen sind daher die in der Vergangenheit geflossenen Fördermittel zu ermitteln und mit den noch nicht aufgelösten Beträgen zu passivieren.

Die abschließend vorgelegte Eröffnungsbilanz beinhaltet aufzulösende Zuschüsse (P 2.1) von 4.781.668,10 € und aufzulösende Zuweisungen (P 2.2) von 40.266.217,20 €. Die in der Vergangenheit erhaltenen Zuwendungen für die zwischenzeitlich übertragenen Schulen wurden - entgegen der Rechtslage - nicht passiviert. Dieses ist nach Auskunft der Verwaltung auch weiterhin nicht beabsichtigt.

4.2 Bilanzposition P 3.1 - Pensionsrückstellungen

Diese Bilanzposition weist auf dem Konto für „Pensionsrückstellungen“ einen Bestand in Höhe von 38.854.397,00 € aus.

Nach § 24 Nr. 1 GemHVO-Doppik i. V. m. Nr. 4.8.1 der Bewertungsrichtlinie des Kreises Stormarn sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (Pensionsrückstellung) zu bilden.

Für die Pensionsrückstellungen ist der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Zinsfuß von 5 % zugrunde zu legen:

Pensionsverpflichtung	Rückstellung
Für bereits pensionierte Beamte:	Barwert (ohne Verzinsung)
Für Pensionsanwartschaften:	ratierliche Ansammlung + Rechnungszinsfuß 5 %
Für andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst (für Witwen und Waisen)	Barwert (ohne Verzinsung)
Für mittelbare Pensionsverpflichtungen:	keine Rückstellung!

Mit dem Barwert sollen Rückstellungen nach einer vernünftigen Beurteilung (§ 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik) bilanziert werden.

Aufwendungen für die Zuführung zur Pensionsrückstellung und Erlöse aus ihrer Auflösung sind ergebniswirksam, jedoch nicht zahlungswirksam. Die Umlage an die VAK stellt jedoch Aufwand und Auszahlung dar.

Der Kreis Stormarn bedient sich entsprechend der Empfehlung des Innenministeriums der Versorgungsausgleichskasse der Kommunalverbände des Landes Schleswig-Holstein (VAK), um die Höhe der Pensionsrückstellungen zu ermitteln. Bei der VAK wird dazu das Programm „HPR 4.5.9 Kommunal“ der Fa. Haessler verwendet. Zur allgemeinen Berechnungsweise wird auf das Sonderrundschreiben der VAK aus dem April 2007 verwiesen.

Die von der VAK gelieferten Daten wiesen jedoch nicht nachvollziehbare Differenzen auf, sodass die VAK ihre Berechnungen ab 2008 nach Überarbeitung durch den FD Personal korrigierte. So gab es z. B. Beamte, die mehrfach in der Berechnung berücksichtigt wurden, sodass hier der Barwert der Rückstellung in der Eröffnungsbilanz zu hoch ausgewiesen würde.

Eine Korrektur zum Stichtag 01.01.2008 wurde vom FD Finanzen vorgenommen, indem doppelte Berücksichtigungen von Beamten zurückgerechnet wurden. Diese Korrekturen sind nachvollziehbar und nicht zu beanstanden.

Für die verschiedenen Szenarien von Irrtümern in der Berechnung der VAK und die Haushaltsplanungen gibt es für die manuelle Korrektur bzw. die Planwerte eine durch den FD Personal ausgearbeitete Handlungsanweisung (vgl. Vermerk vom 12.12.2008), die nicht zu beanstanden ist.

Eine inhaltliche Einzelfallprüfung der von der VAK gelieferten Daten erfolgte nicht, da die zugrunde liegenden Daten nicht vorliegen.

Unter Hinweis auf § 51 GemHVO-Doppik sind im Anhang der Eröffnungsbilanz die angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sowie die versicherungsmathematischen Grundlagen zu erläutern und daher zu ergänzen.

Darüber hinaus ist diese Bilanzposition ansonsten nicht zu beanstanden.

4.3 **Bilanzposition P 3.2 - Altersteilzeitrückstellung**

Gemäß § 24 Satz 1 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. Die Eröffnungsbilanz des Kreises Stormarn weist hierfür einen Wert in Höhe von 1.413.157,00 € auf.

Die ausgewiesene Altersteilzeitrückstellung in Höhe von 1.413.157,00 € wurde aufgrund von Personalkostenhochrechnungen der Bezügestelle ermittelt und berücksichtigt nur Altersteilzeitmodelle im Form des Blockmodells. Eine detaillierte Berechnungsgrundlage wurde dem Prüfungsteam vorgelegt.

Die Prüfung des Bilanzansatzes erfolgte anhand von Stichproben. Hierbei wurden die für die Rücklagenberechnung berücksichtigten Zeiträume sowie deren Berechnungsgrundlage/-höhe überprüft.

Feststellungen:

Die Stichprobe ergab, dass die Berechnungsmethode zur Ermittlung des Bilanzansatzes nicht zu beanstanden ist. Die Berechnungsgrundlage konnte nachvollzogen werden.

Hinsichtlich der zu berücksichtigenden Beträge wird ergänzend darauf hingewiesen, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen sind, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. Somit sind Erstattungen des Arbeitsamtes nach dem Altersteilzeitgesetz grundsätzlich rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Dieses setzt voraus, dass der Erstattungsanspruch des Arbeitgebers hinreichend sicher erscheint (z. B. positiver Förderungsbescheid des Arbeitsamtes liegt vor).

Laut Mitteilung des Fachdienstes Personal nutzt der Kreis Stormarn die Altersteilzeitmöglichkeit zum Stellenabbau und erhält keine Fördermittel vom Arbeitsamt.

4.4 **Bilanzposition P 3.3 - Beihilferückstellung**

Zu Beginn der Prüfung wies diese Bilanzposition auf dem Konto für „Beihilferückstellungen“ einen Bestand in Höhe von 3.667.855,00 € aus.

Für Beihilfeverpflichtungen wird gemäß § 24 Nr. 2 GemHVO-Doppik i. V. m. Nr. 4.8.2 der Bewertungsrichtlinie des Kreises Stormarn eine Beihilferückstellung gebildet. Der Wert der Ansprüche auf Beihilfen wird als prozentualer Anteil der Pensionsrückstellungen ermittelt. Der Prozentsatz bemisst sich nach dem Durchschnitt der in den 3 dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren an die Versorgungsberechtigten gezahlten Beihilfeleistungen.

Bei der Berechnung wurde von den falschen 3 Haushaltsjahren als Basis ausgegangen. Daraus ergibt sich bei Berücksichtigung der Haushaltsjahre 2005/2006/2007 als Basis ein anderer Prozentanteil, sodass die Beihilferückstellung auf 4.987.841,79 € erhöht werden muss.

Eine entsprechende Buchung wurde bereits vorgenommen.

4.5 **Bilanzposition P 3.5 - Altlastenrückstellung**

Nach § 24 Nr. 5 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen zu bilden für die Sanierung von Altlasten (Altlastenrückstellung) Diese Regelung unterscheidet sich von der GemHVO-Kameral dahingehend, dass die Rückstellung ohne zeitlichen Bezug pflichtig ist. So sind auch für Altlasten, die vor dem 01.01.2008 bestanden, Rückstellungen zu bilden. Die schon bekannten Altlasten sind in der Eröffnungsbilanz als Rückstellungen zu berücksichtigen.

Rückstellungen sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen und gehören mit zu den Verbindlichkeiten, da sie buchhalterische Vorsorge für zukünftige Auszahlungen an Dritte abbilden.

In der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2008 wird auf der Passivseite unter der Bilanzposition 3.5 (Altlastenrückstellung) eine Summe von 2.433.816,03 € ausgewiesen.

Am 16.08.2000 wurde ein Vertrag, genannt „Freistellungsvereinbarung“, zwischen dem Kreis Stormarn und einem gemeinsamen, im Vertrag beteiligten, „Abfallerzeuger“ geschlossen. Unter § 1 Abs. 1 dieses Vertrags wird ausgeführt, dass der Abfallerzeuger sich an den Kosten der Sanierung mit einem Beitrag in Höhe von 6,8 Mio. DM zuzüglich Mehrwertsteuer in der zum Zeitpunkt der Zahlung gesetzlichen Höhe beteiligt.

Ausweislich der Jahresrechnung 2000 des Kreises Stormarn wurde auf der Haushaltsstelle 723.36700 (Altablagerungen/Kontaminierte Standorte - Anteil Dritter Altablagerung 80 eine Summe in Höhe von 7.888.000,00 DM (umgerechnet 4.033.070,36 €) vereinnahmt und daraus eine Altlastenrücklage gebildet.

Da aus dieser Rücklage bereits seit dem Haushaltsjahr 2002 die laufenden Sanierungsmaßnahmen finanziert wurden, betrug die Höhe der Altlastenrücklage 2.433.816,03 € zum Stichtag 31.12.2007.

Durch den Fachbereich 6 wurden Berechnungen hinsichtlich der Höhe der zukünftig zu erwartenden Sanierungskosten durchgeführt. Diese voraussichtlichen Kosten werden jährlich abgebildet im Vorbericht des Haushaltsplans des Kreises Stormarn.

Die vorhandenen Mittel für die Sanierung der Deponie werden als angemessen und ausreichend angesehen, sodass die Risiken des Kreises abgedeckt sind.

Für die Abbildung der Altlastenrückstellung in der Eröffnungsbilanz erfolgte richtigerweise eine Buchung auf dem Konto 2620000000 Altlastenrückstellung.

Die Prüfung der Bilanzposition 3.5 hat zu keinen Beanstandungen geführt.

4.6 **Bilanzposition 3.7 - Verfahrensrückstellung**

Diese Bilanzposition weist auf dem Konto für „Verfahrensrückstellungen“ einen Bestand in Höhe von 1.631.591,43 € aus.

Mit der Verfahrensrückstellung werden drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren abgesichert. Diese umfasst nicht nur mögliche Anwalts- und Gerichtsgebühren, sondern auch die im Falle eines verlorenen Prozesses oder eines geschlossenen Vergleichs voraussichtlichen Verpflichtungen (z. B. in Form von Rückzahlungen oder anderen Mehrbelastungen). Diese Rückstellung dient ausschließlich der buchhalterischen Erfassung des Risikos und spiegelt nicht die vom Kreis Stormarn eingeschätzte Erfolgsaussicht des anhängigen Gerichtsverfahrens wider.

Mit Schreiben vom 16.12.2008 wurden die Fachbereiche befragt, welche Risiken für den Kreis Stormarn bestehen. Diese Umfrage muss zukünftig zu jedem Jahresabschluss durchgeführt werden.

Das Ergebnis dieser Umfrage wurde bei der Höhe der Verfahrensrückstellung berücksichtigt.

4.7 **Bilanzposition P 3.10 - Sonstige Rückstellungen**

Zu Beginn der Prüfung wies diese Bilanzposition auf dem Konto für „Sonstige Rückstellungen“ einen Bestand in Höhe von 675.458,39 € aus.

Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

Bei sonstigen Rückstellungen handelt es sich vor allem um noch nicht verausgabte, durch rechtliche Vorschrift zweckgebundene Mittel sowie Rückstellungen nach HGB-Vorschriften für den im abgelaufenen Jahr zuzurechnenden Aufwand.

Es handelt sich bei den sonstigen Rückstellungen, im Gegensatz zu den anderen Rückstellungsarten, um Wahlrechtsrückstellungen. Das heißt, dass es im Ermessen des Kreises steht, ob die möglichen Risiken bzw. die künftigen Verpflichtungen im Jahresabschluss abgebildet werden sollen.

Bei den sonstigen Rückstellungen kommen mehrere Bereiche für die Bildung einer Rückstellung infrage. Insbesondere im Personalbereich, im Einkaufsbereich, bei den übrigen ungewissen Verbindlichkeiten und bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren kommen sonstige Rückstellungen in Betracht.

Der Kreis Stormarn hat sich entschlossen, bei den sonstigen Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz lediglich die möglichen Rückzahlungsverpflichtungen von zweckgebundenen Zuweisungen bei nicht zweckentsprechender Verwendung als mögliches Risiko in der Bilanz darzustellen.

Es handelt sich hierbei um 3 Fälle:

- Noch nicht vom Kreis Stormarn ausgezahlte zweckgebundene Mittel für Instandsetzung und Sanierung von Gemeindestraßen gemäß § 24 Abs.1 Finanzausgleichsgesetz SH in Höhe von 232.185,46 €
- Rückstellung aus Vorjahresüberschüssen für noch zu erwartende Belastungen aus der Restabwicklung des Jugendaufbauwerkes nach Trägerschaftsabgabe in Höhe von 342.000,00 €
- Noch nicht verwendete Mittel aus Ausgleichszahlungen in Höhe von 101.272,93 € Es handelt sich um Zahlungen, die im Rahmen von Genehmigungen von Antragstellern erhoben werden und zweckgebunden für Maßnahmen des Naturschutzes zu verwenden sind. Werden die Ausgleichszahlungen nach Zahlungseingang nicht innerhalb von 2 Jahren zweckgebunden verwendet, sind sie an das MLUR zu geben.

Die Prüfung der beiden erstgenannten Fälle ergab keine Beanstandungen. Bei dem letztgenannten Fall für nicht verausgabte Ausgleichszahlungen vertritt das Prüfungsteam die Auffassung, dass es sich nicht um Rückstellungen, sondern um eine Verbindlichkeit des Kreises handelt. Der Wert wird daher auf der falschen Bilanzposition geführt. Im Zuge der Jahresabschlussarbeiten 2008 kann eine Umgliederung vorgenommen werden. Darüber hinaus wurden 2007 Einnahmen in Höhe von 215.613,33 € und Ausgaben in Höhe von 109.578,80 € zugrunde gelegt. Als Haushaltsrest wurden jedoch nur 101.272,93 € beantragt, so dass auch nur dieser Betrag eingebucht wurde.

Nach folgender Berechnung ergibt sich dabei folgende Differenz:

	€
Solleinnahmen	215.613,33
Sollausgaben	109.578,80
Zwischensumme:	106.034,53
berücksichtigte Rückstellung:	101.272,93
nicht berücksichtigte Differenz:	4.761,60

Somit war die Rückstellung um den Betrag von 4.761,60 € zu erhöhen. Eine entsprechende Buchung ist mittlerweile durchgeführt.

Damit ergeben sich sonstige Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz in Höhe von insgesamt 574.185,46 €. Inklusiv der sonstigen Verbindlichkeiten aus den Ausgleichszahlungen wird unter dieser Bilanzposition ein Wert in Höhe von 680.219,99 € ausgewiesen.

Da es sich bei den sonstigen Rückstellungen nicht um pflichtige Rückstellungen handelt, kann für diesen Bereich lediglich die Empfehlung abgegeben werden, über die Bildung einer Rückstellung im Falle von Abbruch-/Rückbauverpflichtungen z. B. von Beprobungsbrunnen bei Gefährdungsabschätzungen von Altlasten zu beraten. Bei den sonstigen Rückstellungen sind auch

- mögliche Verlustabdeckungen durch den Kreis Stormarn oder
 - drohende Inanspruchnahmen von Bürgschaften
- darzustellen, sofern sich diese abzeichnen.

Zum 01.01.2008 bestanden derartige Risiken jedoch nicht, sodass es keine weiteren Beanstandungen gab.

4.8 **Bilanzposition P 4.2 - Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**

Der Kreis Stormarn weist unter der Bilanzposition **„Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom privaten Kreditmarkt“** in Höhe von 49.804.801,61 € aus.

Die Verbindlichkeiten wurden nach Gläubigern aufgeteilt.

- | | |
|-----------------------------|-----------------|
| a) vom öffentlichen Bereich | 786.725,16 € |
| b) vom privaten Kreditmarkt | 49.018.076,45 € |

Nach der vorgelegten Gläubigerliste ist die Einteilung korrekt vorgenommen worden.

Zum Nachweis der Kredithöhe wurden stichprobenartig Kreditakten geprüft. Die vorgelegten Saldenbestätigungen der Kreditgeber stimmen mit den ausgewiesenen Restkreditbeträgen überein.

Die periodengerechte Zuordnung der Zinsaufwendungen bereitet der Kreisverwaltung grundsätzlich keine Schwierigkeiten, da regelmäßig die Zinsen vierteljährlich nachträglich fällig werden und der Verzinsungszeitraum mit dem Haushaltsjahr identisch ist. Die Stichproben ergaben, dass bei 2 Kreditverträgen jahresübergreifende Abgrenzungen vorzunehmen sind:

- Nach der Kreditvereinbarung mit der DKB Deutsche Kreditbank AG (Darlehensnummer 926-17/28) sind die Zinsen jeweils vierteljährlich nachträglich zu zahlen. Die erste Zahlung war laut Annuitätenplan am 30.05.2003 fällig. Danach ergeben sich die weiteren Zinszahlungen zum Ultimo der Monate August, November, Februar und Mai. Die jährlich Ende Februar zu zahlenden Zinsen beinhalten dabei Aufwandsanteile, die zu einem Drittel dem vorherigen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Der Zinsaufwand ist daher periodengerecht auf die jeweiligen Haushaltsjahre aufzuteilen. Die im Februar 2008 gezahlten Zinsen von 2.684,52 € stellen daher Aufwand für das Jahr 2008 von 1.789,68 € und für das Jahr 2007 von 894,84 € dar. Der Bilanzausweis der jeweils zum 31.12. bestehenden Verbindlichkeit (auch zum Stichtag der Eröffnungsbilanz) orientiert sich an der Art der Verbindlichkeit und am Gläubiger. Die o. a. Verbindlichkeiten erhöhen sich entsprechend.
- Das am 30.11.2007 valutierte Darlehen der Commerzbank AG (Darlehen 926-17/25) sieht vereinbarungsgemäß den Beginn der Zinszahlungen ab Ende Februar 2008 vierteljährlich nachträglich vor. Damit sind hier ebenfalls dem Haushaltsjahr 2007 Zinsaufwendungen zuzurechnen (ein Drittel von 9.815,35 €). Zum Eröffnungsbilanzstichtag erhöhen sich die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen daher um 3.271,78 €

Durch die Prüfung ausgelöst hat die Verwaltung von sich aus die aus einem weiteren Kreditvertrag zu leistenden Zahlungen abgegrenzt. Hierdurch erhöht sich die Verbindlichkeit leicht um 17,39 €.

Für die Darstellung in der Eröffnungsbilanz ergeben sich daher nachstehende Änderungen:

Bezeichnung	vorläufige EB	Δ	EB neu
privater Kreditmarkt	49.018.076,45	+ 4.184,02	49.022.260,47

4.9 Bilanzposition P 4.3 - Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten

Kassenkredite wies die vorgelegte vorläufige Eröffnungsbilanz nicht aus. Tatsächlich wurde jedoch zum Stichtag 31.12.2007 das Girokonto bei der Commerzbank AG um 379.448,34 € überzogen. Dieser Betrag wurde mit den Guthaben der übrigen Konten unter der Bilanzposition A 2.4 (liquide

Mittel) verrechnet (vgl. Anmerkungen zu A 2.4). Diese Verrechnung verstößt gegen das Saldierungsverbot nach § 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik. Die liquiden Mittel sind daher um diesen Wert zu bereinigen. Gleichzeitig ist unter der Position P 4.3 „Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten“ die o. a. Kreditaufnahme nachzuweisen.

Für die Darstellung in der Eröffnungsbilanz ergeben sich daher nachstehende Änderungen:

Bezeichnung	vorläufige EB	Δ	EB neu
Kassenkredite	0,00	+ 379.448,34	379.448,34

4.10 Bilanzposition P 4.5 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Der Kreis Stormarn wies im Entwurf seiner Eröffnungsbilanz (Stand: 04.02.2009) unter der Bilanzposition „Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung“ einen Wert in Höhe von **2.650,37 €** aus.

Bilanzbegründende Unterlagen lagen nicht vor.

Feststellungen:

Verbindlichkeiten aufgrund von Liefer-, Werk-, Miet-, Pacht- oder ähnlichen Verträgen, die zum Bilanzstichtag bestehen, sind unter dieser Bilanzposition zu erfassen.

Bereits bei der Prüfung des Übergangs von der Kameralistik auf die Doppik wurde festgestellt, dass Leistungen, die im letzten kameralen Haushaltsjahr erbracht, aber bis zum Jahreswechsel noch nicht bezahlt waren, als Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung zu passivieren sind.⁷ Dies war nicht erfolgt. Daher hat die Finanzbuchhaltung in Abstimmung mit dem RPA die betroffenen Zahlungsvorgänge ermittelt, die Ergebnisrechnung bereinigt und die Sachverhalte in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung dargestellt.

Hieraus ergab sich für die Nachprüfung am 19.03.2009 ein neuer Bilanzwert in Höhe von **2.748.340,91 €**.

Als wertbegründende Unterlagen wurden die Umbuchungslisten sowie eine Postensaldenliste vorgelegt. Diese wurde anhand von Stichproben geprüft. Feststellungen, die Auswirkungen auf den ermittelten Bilanzausweis hätten, wurden nicht getroffen.

Bei der abschließenden Prüfung am 05.05.2009 wies die Bilanzposition einen Wert in Höhe von 2.774.833,32 € auf.

⁷ Vgl. hierzu Ausführungen „Übergang von der Kameralistik auf die Doppik“

Der Fachdienst Finanzen führte die Abweichungen auf einen ungeklärten „Importlauf“ zurück. Eine Aufklärung sollte kurzfristig erfolgen.

Hinweis:

Mit E-Mail vom 13.05.2009 wurde ein überarbeiteter Entwurf einer Eröffnungsbilanz vorgelegt. Hiernach betrug der Bilanzwert nunmehr 2.737.127,38 €

In einer weiteren E-Mail vom 19.05.2009 wurde die Position mit einem Wert von 2.747.912,59 € ausgewiesen.

Die Veränderungen konnten nicht nachvollzogen und nicht geprüft werden. Die Bilanzposition wird daher im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 noch einmal besonders geprüft werden.

4.11 Bilanzposition P 4.6 - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Zu Beginn der Prüfung wies diese Bilanzposition auf dem Konto für „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ einen Bestand in Höhe von -39.900,40 € aus.

Die Prüfung der rechnerischen Richtigkeit der Prüfungsunterlagen und die Abstimmung der Prüfungsunterlagen mit den Sachkonten ergaben keine Auffälligkeiten.

Zunächst erfolgte eine Vorabprüfung, warum unter dieser Bilanzposition ein negativer Saldo in der Bilanz steht. Es wurde u. a. festgestellt, dass in den Bilanzpositionen Verbindlichkeiten (z. B.: 4.6 - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen) offene Posten zur Übernahme in die Eröffnungsbilanz enthalten sind, die aus Absetzungen im kameraleen Haushalt (Gutschriften) resultieren.

Zur Verdeutlichung dienen folgende Buchungssätze:

Sachverhalt	Buchungssatz
Der Kreis Stormarn weist Sozialhilfe an eine Einrichtung an.	S: 5332 Sozialaufwand / H: 3611 Verblk. aus Transferleist.
Die Kreiskasse weist die Zahlung an.	S: 3611 Verblk. aus Transferleist. / H: 7332 Sozialtransferauszahlungen ⁸
Der Kreis Stormarn stellt fest, dass es zu einer Überzahlung gekommen ist. Der Kreis fordert die Überzahlung zurück.	S: 3611 Verblk. aus Transferleist. / H: 5332 Sozialaufwand

Die letzte Buchung führt dazu, dass in der Bilanz negative Verbindlichkeiten entstehen können (bei entsprechender Anzahl von Fällen).

⁸ Aus Gründen der Vereinfachung wurde hier auf die Darstellung der Umbuchung auf das Konto „FRK“ verzichtet.

Bei den negativen Verbindlichkeiten handelt es sich jedoch um Forderungen des Kreises Stormarn gegenüber der Einrichtung/dem Hilfeempfänger, die dementsprechend auf der Aktivseite der Bilanz auch ausgewiesen werden müssten.

Es handelt sich dabei um einen Verstoß gegen das Verrechnungsverbot (GoB) entsprechend § 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik.

Mit dem Verrechnungsverbot will der Ordnungsgeber eine unverkürzte Jahresabschluss-Information sicherstellen. Wäre es gestattet, Forderungen mit Verbindlichkeiten (die effektiv zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz gar nicht mehr vorhanden sind; siehe Sachverhalt Nr. 2) zu verrechnen, hätten die Bilanzadressaten nur einen eingeschränkten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Im Falle des Kontos 3611000000 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen handelt es sich um 159 Reste, die negative Verbindlichkeiten in Höhe von 104.873,11 € erzeugen. Von diesen negativen Verbindlichkeiten waren 38.861,29 € bis zum 19.03.2009 durch Einzahlungen oder Verrechnung ausgeglichen. Damit sind die restlichen Posten (66.011,82 €) als Forderungen umzubuchen.

Eine Umbuchung der negativen Verbindlichkeiten ist in Abstimmung mit dem Berater der Firma MACH AG und dem Bilanzbuchhalter problemlos umsetzbar. Dafür gibt es einen „Batchlauf“, der die negativen Verbindlichkeiten bzw. negativen Forderungen zum Jahresabschluss umbucht und danach zum laufenden Haushaltsjahr wieder zurückbucht in negative Verbindlichkeiten bzw. Forderungen. Damit wird den Feststellungen Genüge getan und die negativen Verbindlichkeiten werden in der Eröffnungsbilanz in Forderungen umgebucht. Auch für das abgelaufene Haushaltsjahr 2008 ist das eine Lösung.

Die Abwicklung von debitorischen Kreditoren stellt grundsätzlich keine Probleme dar, da sich diese offenen Posten nur gering von anderen Forderungen unterscheiden und im Buchhaltungssystem unabhängig von den bebuchten Konten bearbeitet und verfolgt werden können.

Weiterhin wurde geprüft, ob die noch bestehenden Verbindlichkeiten aus Transferleistungen vollständig in die Eröffnungsbilanz übernommen worden sind. Dafür ist es unentbehrlich, auch die organisatorischen Maßnahmen, die die Vollständigkeit der Erfassung sämtlicher Verbindlichkeiten gewährleisten, zu beleuchten.

Eine Saldenbestätigungsaktion (hierbei werden Debitoren/Kreditoren aufgefordert, sämtliche gegenüber dem Kreis Stormarn zum Bilanz-

stichtag bestehenden Forderungen/Verbindlichkeiten zu benennen) wurde dafür nicht durchgeführt. Für die Durchführung einer Saldenbestätigungsaktion gibt es keine gesetzliche Verpflichtung. Es wird jedoch vonseiten des Rechnungsprüfungsamtes vorgeschlagen, diese zukünftig in Ergänzung zur Prüfung in ausgewählten Einzelfällen durchzuführen. Die Prüfung erfolgte auf der Grundlage der sich aus dem kameralen Haushalt heraus ergebenden offenen Posten bzw. bestehenden Bestände. Grundsätzlich ergaben sich in kameralen Haushalten aufgrund des Kassenwirksamkeitsprinzips eher geringe kreditorische offene Posten.

Verbindlichkeiten sind z. B. auch dann auszuweisen, wenn der Kreis Stormarn Einzahlungen auf seinen Konten verbucht, die noch nicht auf einen einzelnen offenen Posten zugeordnet werden konnten. Das heißt, dass die Bestände auf Park-/Verwahrkonten als Verbindlichkeit in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen sind (vgl. Erläuterungen zu § 12 GemHVO-Doppik).

Ein Großteil dieser Bestände findet sich zunächst unter den „Sonstigen Verbindlichkeiten“ wieder. Von dort aus wurden jedoch Verbindlichkeiten in Höhe von 26.111,42 € auf das Konto „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ umbucht.

Am 14.05.2009 erfolgte dann eine Umbuchung vom Konto „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ auf das Konto „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“ in Höhe von 26.314,31 €. In wie weit es sich dabei um vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einzahlungen handelt, die einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag entsprechend § 49 Abs. 3 GemHVO-Doppik darstellen, wurde bislang nicht geprüft. Dies wird im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 entsprechend nachzuholen sein.

Unter Berücksichtigung der bezifferbaren Veränderungen weist diese Bilanzposition nun auf den Konten für „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ einen Bestand in Höhe von 202,89 € aus. Damit ergaben sich insgesamt Veränderungen in Höhe von 39.697,51 €.

Verbindlichkeiten sind gemäß § 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik mit ihrem Rückzahlungsbetrag zu bewerten. Die Prüfung ergab diesbezüglich keine Beanstandungen.

4.12 **Bilanzposition P 4.7 - Sonstige Verbindlichkeiten**

Die Prüfung erfolgte auf Basis der für die Prüfung überlassenen vorläufigen Eröffnungsbilanz mit Stand vom 27.01.2009. Dabei wurden folgende Konten unter dieser Bilanzposition nachgewiesen:

Konto	Kurzbezeichnung	Bestand €
9700000044	DG Ausbau K81	1.491,37
9700000001	DG BAföG	642,00
9700000050	DG JAW-Teilnehmer	39.069,79
9700000049	DG KAG-Jugendzahnplf.	2.910,90
9700000043	DG KBA-Gebühren	5.721,13
9720000003	DG Kläranlagennachb.	2.945,57
9700000002	DG-Lohn- u. Kirchenst.	1.666,94
9700000039	DG Mündelgelder	25.200,23
9700000040	DG Schlüsselzuweis.	1.945.895,00
9700000004	DG Sicherheitsleist. Bau	21.785,13
9700000045	DG Unterhaltsvorschussl.	1.211.387,18
3791915000	Einnahmeabw. 11/208	736,18
3791904000	Führerscheinstelle	132,80
3791924000	Gesundheit	46,00
3791916000	Irrl. u. Rücküberw.	6.384,32
3791913000	KFZ-Zulassungsstelle	230,62
3791906000	Ohne Verwendungszw.	937,10
3791912000	Sicherheit Bußgeld	317,00
3791908000	Soziales	168.948,13
Summe		3.436.447,39

Bei der Prüfung der einzelnen Konten stellte sich heraus, dass der unter dem Konto 9700000045 - Durchlaufende Gelder Unterhaltsvorschussleistungen - ausgewiesene Bestand mit 1.211.387,18 € aufgrund einer falschen Zuordnung unzutreffend war. Bei diesem Bestand handelte es sich nicht um eine Verbindlichkeit, sondern ausschließlich um privatrechtliche Forderungen des Kreises Stormarn gegenüber den zum Unterhalt verpflichteten Vätern. Nach den Feststellungen des Rechnungsprüfungsamtes hätte als tatsächliche Verbindlichkeit aus dem Bereich der Unterhaltsvorschussleistungen ein Schlussaldo in Höhe von 80.061,29 € ausgewiesen werden müssen. Dieser Bestand war zum Zeitpunkt der Prüfung jedoch noch nicht aus dem Jahresabschluss 2007 übertragen worden.

Aufgrund der im Zuge dieser Prüfung gewonnenen Erkenntnisse wird die Abwicklung der Unterhaltsvorschussleistungen im nunmehr doppischen Verfahren noch im Detail im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 mit dem zuständigen Fachbereich 2 - Jugend, Schule und Kultur - zu klären sein.

Während der Prüfung befand sich die gesamte Bilanzposition „Sonstige Verbindlichkeiten“ jedoch in einem umfangreichen Veränderungsprozess, bei dem einzelne Konten aus dieser Bilanzposition entfernt wurden und wiederum andere Konten dieser Bilanzposition neu zugeordnet wurden. Damit bestand keine endgültige Prüfbasis, auf deren Grundlage ein abschließendes Prüfergebnis erzielt werden konnte. Zuletzt wurden unter der Bilanzposition die folgenden Bestandskonten ausgewiesen:

Konto	Kurzbezeichnung	Bestand €
3791903000	Aufklärung Bußgeld	170.000,00
3791000020	deb. Sonst. Verb.	34.823,31
3791915000	Einnahmeabw. 11/208	9.362,97
3791914000	FB Bau	152,63
3791904000	Führerscheinstelle	132,80
3791924000	Gesundheit	46,00
3791916000	Irrl. u. Rücküberw.	6.384,32
3791913000	KFZ-Zulassungsstelle	230,62
3791906000	Ohne Verwendungszw.	937,10
3791912000	Sicherheit Bußgeld	317,00
3791000000	Sonst. Verb.	1.911.071,69
3791908000	Soziales	168.948,13
Summe		2.302.406,57

Aus Sicht des Prüfungsteams ist dieser zuletzt nachgewiesene Bestand noch immer nicht korrekt. So fehlten nunmehr die ursprünglich unter dieser Bilanzposition ausgewiesenen Bestände der DG-Konten (Durchlaufende Gelder). Mit Ausnahme des Bestandes des DG-Kontos 9700000045 „Unterhaltsvorschussleistungen“ hatten sich bei der Prüfung der übrigen DG-Konten keine Beanstandungen ergeben.

Die nachträglich eingefügten Konten 3791903000, 3791000020, 3791914000, 3791000000 waren aufgrund ihrer nachträglichen Ergänzung nicht Gegenstand dieser Prüfung und müssen im Zuge der Jahresabschlussprüfung 2008 betrachtet werden.

4.13 Bilanzposition P 5 - Passive Rechnungsabgrenzung

Der Kreis Stormarn wies im Entwurf seiner Eröffnungsbilanz (Stand: 04.02.2009) unter der Bilanzposition „Passive Rechnungsabgrenzung“ einen Wert in Höhe von **0 €** aus.

Gemäß § 49 Abs. 3 GemHVO-Doppik sind als passive Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einzahlungen anzusetzen, soweit sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Rechnungsabgrenzungsposten dienen in der Bilanz als Korrekturposten, um bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen. Dies setzt unter anderem einen Zahlungsvorgang vor dem Abschlussstichtag voraus (= Zugang liquider Mittel).

Bei der Prüfung der Überleitung von der Kameralistik auf die Doppik wurden u. a. auch die Bestände der Verwahrkonten betrachtet. Bei den Verwahrkonten handelt es sich im Wesentlichen um vorläufig gebuchte Einnahmen, für die eine Zuordnung zu einer Haushaltsstelle noch nicht erfol-

gen konnte. Verwahrkonten stellen vom Grundsatz her Verbindlichkeiten für den Kreis dar.

Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass auf einigen Verwahrkonten Zahlungseingänge „geparkt“ wurden, die dem Kreis Stormarn zuzurechnen sind. Sie stellen somit keine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten dar. Es handelt sich bei diesen Beträgen um eingegangene Einzahlungen vor dem Bilanzstichtag für einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag.

Aufgrund dieser Feststellung wurden die Bestände der Verwahrkonten nicht pauschal als sonstige Verbindlichkeiten in die Eröffnungsbilanz übernommen, sondern teilweise als passive Rechnungsabgrenzungsposten. Hieraus ergab sich zum Abschluss der Prüfung (05.05.2009) ein neuer Bilanzwert in Höhe von **447.481,85 €**. s

Die Zusammensetzung des Bilanzwertes konnte dem Prüfungsteam nicht detailliert erläutert werden. Der Fachdienst Finanzen hat daher mit Datum vom 14.05.2009 eine weitere Übersicht mit einer entsprechenden Aufteilung übermittelt. Diese Zusammenfassung beinhaltet nunmehr einen Bilanzwert in Höhe von 497.175,73 €. Die Zusammensetzung wird entsprechend dargestellt.

Eine abschließende Prüfung des Bilanzansatzes war im Rahmen der Prüfungszeit nicht möglich. Dem RPA wird daher empfohlen, bei der Prüfung des Jahresabschlusses die Bilanzposition erneut zu prüfen.