

Prüfung der Eröffnungsbilanz
des Kreises Ostholstein
auf den 01.01.2009



Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes



I N H A L T		Seite
Vorbemerkungen		3
A.	Prüfungsauftrag	4
B.	Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	4
C.	Prüfungsergebnis, Schlussbemerkungen	6
Anlage zum Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz		7
1	Bewertung der Aktiva	8
1.1	Bewertung des Anlagevermögens	8
1.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	8
1.1.2	Sachanlagen	10
1.1.2.1	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	10
1.1.2.2	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	11
1.1.2.3	Infrastrukturvermögen	14
1.1.2.4	Maschinen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung	19
1.1.2.5	Anlagen im Bau	22
1.1.3	Finanzanlagen	23
1.1.3.1	Beteiligungen	23
1.2	Bewertung des Umlaufvermögens	25
1.2.1	Vorräte	25
1.2.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	25
1.2.3	Liquide Mittel	32
1.3	Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)	32
2	Bewertung der Passiva	42
2.1	Eigenkapital	42
2.2	Sonderposten	42
2.2.1	Sonderposten für aufzulösende Zuwendungen	43
2.2.2	Sonderposten für den Gebührenaussgleich	46
2.3	Rückstellungen	50
2.3.1	Pensionsrückstellungen	50
2.3.2	Altersteilzeitrückstellung	51
2.3.3	Beihilferückstellung	53
2.4	Verbindlichkeiten	55
2.4.1	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	55
2.5	Passive Rechnungsabgrenzung	56
3	Anhang zur Eröffnungsbilanz	57



Vorbemerkungen

Um den zu erwartenden Aufwand hinsichtlich der Prüfung der Eröffnungsbilanz zumindest zum Teil zeitlich zu verteilen, hatte das RPA bereits Anfang 2010 angeboten, Eröffnungsbilanzpositionen nach deren Erstellung bereits im Vorwege im Rahmen einer Vorprüfung zu untersuchen und mit den zur Verfügung stehenden personellen und zeitlichen Ressourcen die Erstellung der Eröffnungsbilanz unterstützend zu begleiten.

Beginnend ab Mai 2010 wurden die übermittelten Zusammenstellungen und Unterlagen einer Vorprüfung unterzogen. Dem Fachdienst Finanzen wurden die wesentlichen Ergebnisse dieser (Vor-)Prüfungshandlungen entsprechend mitgeteilt.

Zunächst auf der Grundlage einer vorläufigen Eröffnungsbilanz (Stand: 27.07.2011) wurde dann am 09.08.2011 durch ein Prüfteam des RPA die Prüfungstätigkeit im Hause der Kreisverwaltung in Eutin aufgenommen. Die vorläufige Eröffnungsbilanz sollte einen Bearbeitungsstand erreicht haben, nach dem der überwiegende Teil der Bilanzpositionen als bereits „endgültig“ angesehen werden konnte. Wesentliche und von der Höhe relevante Positionen fehlten allerdings noch vollständig. Es war vereinbart, dass diese Positionen im Zuge der Prüfung erstellt und nachgereicht werden sollten, um in die Prüfung vor Ort einbezogen zu werden.

Nach mehreren Terminverschiebungen legte der Fachdienst Finanzen zunächst am 07.11.2011 eine endgültige Eröffnungsbilanz (Bilanzsumme = 228,157 Mio. €) vor. Unter dem 11.11.2011 wurde die Eröffnungsbilanz korrigiert (Bilanzsumme = 222.408.605,37 €) und als nunmehr abschließend vorgelegt.

Der für die Eröffnungsbilanz vorgeschriebene Anhang lag dem RPA während der Prüfungshandlungen noch nicht vor. Er wurde erstmalig in vorläufiger Fassung unter dem 09.11.2011 ausgefertigt und dem RPA zur Verfügung gestellt. In der Folge wurde er überarbeitet unter dem 11.11.2011 dann als abschließend vorgelegt.

In die überarbeiteten Fassungen des Anhanges sind Aussagen zu diversen Themenbereichen eingeflossen, die in den Vor- und abschließenden Prüfungen vom RPA aufgegriffen und dem Fachdienst Finanzen als Beanstandungen bereits mitgeteilt worden waren.

Wegen der noch in 2011 vorgesehenen Beratung der Eröffnungsbilanz in den Gremien des Kreises Ostholstein bestand von der Vorlage der endgültigen Unterlagen durch den Fachdienst Finanzen bis zur Fertigstellung dieses Schlussberichtes durch das RPA nur ein sehr enger Zeitkorridor. Das RPA hat aus diesem Grunde davon abgesehen, seinen bereits in weiten Teilen fertig gestellten Schlussbericht umfassend anzupassen und zu ändern. In Zusammenhang mit der in 2012 geplanten Prüfung der Jahresabschlüsse 2009 und 2010 besteht Gelegenheit, zu einzelnen Bilanzpositionen vertiefende Stellungnahmen abzugeben und Korrekturen vorzunehmen.



A. Prüfungsauftrag

Der Kreis Ostholstein führt seit dem 01.01.2009 seine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung. Die Vorschriften der Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppischen Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik, GemHVO-Doppik) sehen in § 54 Abs. 1 vor, dass eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Die Aufstellung hat unter Beachtung der Gemeindeordnung (GO) und den Regeln der GemHVO-Doppik sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu erfolgen.

Nach den Bestimmungen des Gemeindehaushaltsrechts (§ 116 Abs. 1 Nr. 1 GO i. V. m. § 57 KrO) obliegt dem Rechnungsprüfungsamt die Prüfung des Jahresabschlusses. Gleiches gilt gem. § 95 n Abs. 6 GO für die Eröffnungsbilanz. Über das Ergebnis der Prüfung der Eröffnungsbilanz berichtet dieser Schlussbericht.

B. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

Der Prüfungsinhalt ergibt sich aus § 95 n Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 GO. Daher erstreckte sich die Prüfung der Eröffnungsbilanz im Wesentlichen darauf, ob das Vermögen und die Schulden richtig nachgewiesen worden sind und ob der Anhang vollständig und richtig ist.

Erstellung, Aufstellung, Inhalt und Ausgestaltung der Buchführung sowie der Eröffnungsbilanz liegen in der Verantwortung des Landrats. Aufgabe des Prüfungsteams war es, auf der Grundlage der durchgeführten Prüfung ein Urteil über die Eröffnungsbilanz abzugeben. Dazu wurden die Inventur, das Inventar, die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, die Bilanz sowie der Anhang und in Teilen die Buchführung des Kreises geprüft.

Im Rahmen der Prüfung wurde die Einhaltung des Haushaltsrechts und der sonstigen Bestimmungen über die Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung geprüft. Dagegen war die Einhaltung anderer gesetzlicher Vorschriften sowie die Aufdeckung und Aufklärung von Ordnungswidrigkeiten und strafrechtlicher Tatbestände, soweit sie nicht die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens betreffen, nicht Gegenstand dieser Prüfung.

Die Prüfung beruhte auf einer stichprobengestützten Kontrolle der Nachweise für die Bilanzierung unter Berücksichtigung der angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Gliederungsgrundsätze. Die Prüfung umfasste einzelfallorientierte Prüfungshandlungen sowie Aufbau- und Funktionsprüfungen. Die angewandten Verfahren zur Auswahl der risikoorientierten Prüfungshandlungen basieren auf einer bewussten Auswahl bzw. zum Teil auf mathematisch-statistischen Verfahren.



Schlussbericht

Die einzelnen Mitglieder des Prüfteams haben die ihnen zugeordneten Bilanzpositionen stichprobenartig bis hin zu abschließend geprüft. Art, Umfang und zeitlicher Ablauf der einzelnen Prüfungshandlungen sowie der Einsatz der beteiligten Prüfer wurden im Hinblick auf die Prüfungsschwerpunkte unter Berücksichtigung der Risikoeinschätzung sowie der Wesentlichkeit bestimmt.

An der körperlichen Bestandsaufnahme (Inventur) der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten hat das Rechnungsprüfungsamt des Kreises nicht teilgenommen. Die Prüfung, ob die Inventur gründlich und sachgerecht vorbereitet wurde, die in der Inventurrichtlinie dargestellten Verfahren auch tatsächlich und ordnungsgemäß angewandt wurden und zu zuverlässigen Ergebnissen geführt haben, konnte somit nur retrograd erfolgen.

Prüfungsgegenstand war auch, ob die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände auf Grundlage der vom Innenministerium verbindlich vorgeschriebenen Abschreibungstabelle festgelegt wurde.

Von der zutreffenden Bilanzierung der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände sowie der Verbindlichkeiten hat sich das Prüfungsteam durch Einholung von Saldenbestätigungen in Stichproben überzeugt.

Auskünfte über schwebende Rechtsstreitigkeiten hat das Prüfungsteam ebenfalls erhalten. Die Rückstellungen wurden durch Befragung von Mitarbeitern auf Vollständigkeit untersucht. Die zutreffende Ermittlung der Rückstellungshöhe wurde durch eine stichprobenhafte Prüfung der Berechnungen und eine kritische Beurteilung der vorgenommenen Schätzungen geprüft.

Zur Prüfung der Pensionsrückstellungen lag dem Prüfungsteam ein versicherungsmathematisches Gutachten der Versorgungsausgleichskasse Kiel (VAK) vor. Aufgrund der Empfehlung des Innenministeriums sowie der Qualifikation der VAK hat sich das Prüfungsteam grundsätzlich auf dessen Arbeitsergebnisse gestützt.

Ob das eingesetzte IT-Verfahren zur Abbildung der Haushaltsplanung, der Buchführung, der Ergebnis- und Finanzpläne sowie der Erstellung des Jahresabschlusses nach den Vorgaben der GemHVO-Doppik, der GO, der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der datenschutzrechtlichen Bestimmungen geeignet ist, war nicht Gegenstand dieser Prüfung.

Das RPA ist der Auffassung, dass die Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für das Prüfungsurteil bildet. Alle erbetenen Aufklärungen und Nachweise wurden durch die Kreisverwaltung erteilt.



C. Prüfungsergebnis, Schlussbemerkungen

Die Prüfung wurde nach § 95 n GO vorgenommen. Die Prüfung war so zu planen und durchzuführen, dass solche Unrichtigkeiten und Verstöße mit hinreichender Sicherheit erkannt werden, die sich auf die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage wesentlich auswirken.

Das RPA kommt zu dem Ergebnis, dass die Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2009 (Stand: 11.11.2011) grundsätzlich ordnungsgemäß aus der Buchführung und den weiteren geprüften Unterlagen abgeleitet worden ist. Die Eröffnungsbilanz vermittelt insgesamt unter Beachtung der Vorgaben der GemHVO-Doppik sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage. Im Übrigen darf auf die Prüfungsfeststellungen in der nachfolgenden Anlage verwiesen werden.

Das RPA erlaubt sich abschließend den Hinweis auf den als sehr bedenklich einzustufenden hohen Schuldenstand des Kreises Ostholstein, der es dem Kreis bei einer Gesamthöhe von über 96 Mio. €¹ neben der Erfüllung der gesetzlichen Pflichtaufgaben nur noch in stark reduziertem Umfang ermöglicht, freiwilligen Aufgaben sowie seiner Ausgleichsfunktion gegenüber den kreisangehörigen Städten und Gemeinden nachzukommen. Die Wiederherstellung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Kreises für sich und seine Bewohner muss daher im Mittelpunkt des künftigen wirtschaftlichen Handelns der Organe des Kreises stehen.

Plön, den 22.11.2011

Rechnungsprüfungsamt
des Kreises Ostholstein

Wilfred Knop

¹ siehe auch Ziff. 1.10 des Berichtes vom 23.10.2009 über die Prüfung der Jahresrechnung des Kreises Ostholstein für das Haushaltsjahr 2008



Anlage zum Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein auf den 01.01.2009

In dieser Anlage werden zu den einzelnen Bilanzpositionen die Prüfungserkenntnisse des Rechnungsprüfungsamtes wiedergegeben.

Die Bemerkungen wurden vorab mit der Verwaltung besprochen und teilweise bereits umgesetzt. Die - noch - nicht beachteten Änderungshinweise bleiben noch umzusetzen. Das RPA wird dies im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses nachvollziehen.

Dem Rechnungsprüfungsamt ist bewusst, dass die Umstellung des Rechnungswesens für die Verwaltung mit einem außerordentlichen Arbeitsaufwand verbunden war und ist. Unsicherheiten in bestimmten Bilanzierungs- und Bewertungsfragen sind daher charakteristisch für einen solchen Systemwechsel.

Dies bleibt bei der Interpretation der Prüfungsfeststellungen zu berücksichtigen.



1 Bewertung der Aktiva

1.1 Bewertung des Anlagevermögens

1.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Die Position „Immaterielle Vermögensgegenstände“ in der vorläufigen Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein umfasst einen Wert von 207.294,71 €.

Der Bestand setzt sich zutreffend aus den in der Kreisverwaltung Ostholstein eingesetzten Software-Verfahren zusammen. Die Erfassung wurde in zeitlich versetzten Inventuren durchgeführt.

Die Erstinventur erfolgte im Laufe des Haushaltsjahres 2009. Hier wurde das Anlagevermögen der kreiseigenen Schulen sowie des Rettungsdienstes im Rahmen von produktbezogenen Bestandsaufnahmen ermittelt, die Ergebnisse wurden in den produktzugehörigen Ordnern dokumentiert. Eine übergreifende, zentrale und allgemeingültige Dokumentation und Belegablage existierte allerdings nicht, so dass auch die Prüfung produktbezogen erfolgen musste. Vor diesem Hintergrund wurde die Prüfung der Erstinventur unter Berücksichtigung einer Wesentlichkeitsgrenze auf eine prüferische Durchsicht beschränkt. (die entsprechenden Gegenstände machen mit 20.715,20 € nur ca. 10 % des bilanziellen Wertes aus).

Aufgrund von Bedenken hinsichtlich der Vollständigkeit dieser Erstinventur wurde am 21.02.2011 nach Hinweis des Rechnungsprüfungsamtes eine Folgeinventur durchgeführt. In diesem Zuge wurden alle Fachdienste schriftlich aufgefordert, die dort verwendeten EDV-Verfahren zu melden. Die Ergebnisse einschließlich der Belege wurden in einem gesonderten Ordner gesammelt.

Der „Altbestand“ sollte durch den FD 1.20 einer gesonderten Prüfung unterzogen und mit dem Neubestand abgeglichen werden. Hierzu bietet sich eine erneute Inventur in den betroffenen Bereichen an. Es stellt sich aber aktuell die Frage, aus welchem Grund einige Bereiche abweichende Angaben gemacht zu haben scheinen.

In einer Plausibilitätsprüfung wurde der bilanzielle Gesamtbestand mit den Beständen der Anlagenbuchhaltung zum 31.12.2008 abgeglichen. Bei einem Gesamtwert von 209.722,91 € gemäß Anlagenbuchhaltung ergab sich eine Differenz von 2.428,20 €. Diese resultiert aus fünf im Haushaltsjahr 2008 angeschafften Vermögensgegenständen, die durch das EDV-Verfahren in Bilanz und Anlagennachweis als GWG dem Konto 08100000 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) zugeordnet werden. In der laufenden Buchführung ab dem 01.01.2009 werden die immateriellen Vermögensgegenstände mit einem Wert zwischen 150,- € und 1.000,- € auch in der Anlagenbuchhaltung dem Konto 08100000 zugeordnet. Bei wortgenauer Auslegung der gesetzlichen Regelung des § 43 Abs. 3 GemHVO-Doppik kann diese auf immaterielle Vermögensgegenstände nicht angewendet werden, da sie auf „bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ beschränkt ist.



Wertmäßige Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse entstehen allerdings nur in geringem Umfang, da die Abschreibungszeiträume mit 5 Jahren identisch sind. Dennoch liegt hier nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes eine unzutreffende Zuordnung vor, die zu korrigieren ist. Sofern § 43 Abs. 3 GemHVO-Doppik Anwendung finden soll, wären gesonderte GWG-Bestände für die Kontengruppe 01 einzurichten, um eine zutreffende Zuordnung zu gewährleisten. Die Auslegung der gesetzlichen Regelung wäre zu begründen.

Im Folgenden wurde der „Neubestand“ in Stichproben überprüft. Die Ergebnisse beschränken sich aufgrund der wertmäßig untergeordneten Bedeutung auf die folgenden zentralen Feststellungen:

- Erweiterungen vorhandener Vermögensgegenstände führen in der Anlagenbuchhaltung des Kreises Ostholstein unabhängig von ihrem Umfang oder Inhalt zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer auf die volle Nutzungsdauer von 5 Jahren. Eine Neubestimmung der Nutzungsdauer ist gemäß § 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik nur im Falle einer „über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentlichen Verbesserung“ zulässig. Die Verlängerung auf die ursprüngliche (volle) betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nur in absoluten Ausnahmefällen geboten sein. Als Kriterium für die Entscheidung, ob und in welchem Umfang eine Veränderung der Nutzungsdauer geboten ist, kann u.a. der wertmäßige Umfang der Zuschreibung im Verhältnis zu den AHK des Vermögensgegenstandes herangezogen werden.

Die Auswirkungen werden am Beispiel des Fachverfahrens „Komboss“ (Inv.-Nr. 10113) deutlich. Dieses ist mit einem Restbuchwert von 21.029,68 € in der Eröffnungsbilanz enthalten und wird ab dem 01.01.2009 über die volle Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben. Eine Parallelberechnung durch das RPA unter Beachtung der gesetzlichen Vorgaben führte zu einem Restbuchwert von 10.553,37 € und stellt damit mithin eine Differenz von 50 % dar. Darüber hinaus begründet die für den 10.12.2008 berücksichtigte Werterhöhung von 5.872,65 €, bezogen auf den Gesamtreibuchwert, keine Verlängerung der Restnutzungsdauer auf 5 Jahre.

Eine Ausnahme stellen solche Vermögensgegenstände dar, die bereits vollständig abgeschrieben und durch ein neues Modul ergänzt werden. Hier ist es nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes zulässig, das Modul wie einen Einzelgegenstand über 5 Jahre abzuschreiben.

Die betroffenen Vermögensgegenstände sind vor dem Hintergrund dieser Feststellungen zu überprüfen und zu korrigieren. Hierbei ist auch zu beachten, dass ein einheitliches Verfahren sichergestellt wird.

- Der Erwerb von zusätzlichen Lizenzen stellt nachträgliche Anschaffungskosten dar und bedingt eine Zuschreibung.



- Bei der Aktivierung von Anschaffungswerten wurden Schulungskosten durchgehend von den AHK abgesetzt. Das RPA weist darauf hin, dass diese Kosten zu aktivieren sind, sofern die Schulung der Einführung in ein neues EDV-Verfahren dient.

1.1.2 Sachanlagen

1.1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Bilanzposition der unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte (4.305.924,10 €) setzt sich aus folgenden Einzelkonten zusammen:

Konto	Bezeichnung	Betrag
02100000	Grünflächen	2.445,24 €
02200000	Ackerland	23.801,50 €
02300000	Wald, Forsten	21.579,18 €
02900000	Sonstige unbebaute Grundstücke	360.952,36 €
02900001	Naturschutzgebiet	3.703.234,00 €
02900002	Kiesgrube	2.912,58 €
02900003	Erbbaurechte – Grdst mit fremden Bauten	190.999,24 €

Die Grundstücke wurden durch den Fachdienst 6.65 ermittelt und anhand von Listen, Karteikarten und Grundbuchauszügen abgeglichen. Anhaltspunkte für eine unzureichende Vollständigkeit ergaben sich nicht.

Sofern die tatsächlichen AHK ermittelbar waren, wurden diese bei der Bewertung zugrunde gelegt. Andernfalls wurden die für die jeweilige Grundstücksart geltenden Preise des Jahres 2004 auf das Anschaffungsjahr bzw. das Jahr 1975 zurückindiziert und als Ersatzwert verwendet. Dieses Verfahren wurde vollständig dokumentiert, ist nachvollziehbar und nicht zu beanstanden.

Die in Stichproben durchgeführte Prüfung führte zu folgenden Feststellungen:

- Die bilanzierten **Naturschutzgebiete** wurden -abgesehen von einer Ausnahme- vollständig mit den tatsächlichen AHK bewertet. Der wertmäßig größte Anteil am ausgewiesenen Gesamtbetrag entfällt auf das Naturschutzgebiet „Oldenburger Graben“ mit 2.867.007,97 €. Anmerkungen ergaben sich ausschließlich hinsichtlich der auf die Naturschutzgebiete entfallenden Zuschüsse und Zuweisungen. Hierzu wird auf die Ausführungen unter Ziffer 2.2.1 verwiesen.



- Die Grundstücke, die der Kreis Ostholstein im Wege des **Erbbaurechts** verpachtet hat, wurden in der vorläufigen Eröffnungsbilanz mit einem Wert von 190.999,24 € ausgewiesen. In diesem Bestand war mit Inv.-Nr. 160 ein Grundstück im Gewerbegebiet Oldenburg i. H. mit einem konstanten Betrag von 38.125,70 € enthalten. Dieses Grundstück geht nach Ablauf des Pachtvertrags (31.05.2031) unentgeltlich in das Eigentum des Erbbaurechtsnehmers über, so dass tatsächlich ein Wertverlust vorliegt, der abzubilden ist.

Die Darstellung dieses Sachverhaltes wurde während der Prüfung korrigiert. Das Grundstück wird über die Laufzeit des Erbpachtvertrags von 50 Jahren ab dem 01.06.1981 linear abgeschrieben. Diese Darstellung ist nachvollziehbar und stellt den tatsächlichen Wertverlust hinreichend zutreffend dar. Der korrigierte Bestand des bilanziellen Kontos 02900003 beträgt 170.093,76 €. Die Anschaffungskosten des genannten Grundstücks wurden nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes allerdings unzutreffend ermittelt. Zugrunde liegt der tatsächliche Kaufpreis. Zusätzlich wurde im Rahmen des vorausgehenden Zwangsvollstreckungsverfahrens ein Darlehen, das durch den vorherigen Eigentümer für den Ankauf von Grundstück und Gebäude aufgenommen worden war, vollumfänglich abgelöst. Insgesamt waren 361.776,60 DM zu zahlen, wovon 280.000,00 DM auf das Gebäude entfielen und durch dessen Verkauf refinanziert wurden. Der Restbetrag von 81.776,60 DM oder umgerechnet 41.811,71 € ist dem Grundstück zuzurechnen.

- Das Rechnungsprüfungsamt geht davon aus, dass die regelmäßig durchgeführte Ersatzbewertung zu einer -zulässigen- Unterbewertung der im Wege des Erbbaurechts verpachteten Grundstücke führte. Dies wird z. B. deutlich an Inv.-Nr. 159. Dieses wurde mit einem Ersatzwert von 3,61 €/m² erfasst, der tatsächliche Wert dieses Grundstücks in bester Lage in Scharbeutz wird aber deutlich höher eingeschätzt.

Die entstehenden Wertdifferenzen können sich auf künftige Jahresabschlüsse auswirken, da Veräußerungserlöse, die über den Restbuchwert der Grundstücke hinausgehen, Erträge darstellen. Z.B. wurde das unter Inv.-Nr. 157 mit einem Wert von 1.988,16 € erfasste Grundstück am 08.04.2010 für 76.000,00 € verkauft, so dass ein Nettoertrag aus der Veräußerung des Grundstücks von 74.011,84 € in das Jahresergebnis einfließt.

Durch die Korrektur zum Konto 02900003 reduzierte sich der bilanzielle Wert der unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte in der endgültigen Eröffnungsbilanz auf 4.285.018,62 €.

1.1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Ein Großteil dieser Bilanzposition war bereits Gegenstand einer Vorprüfung. Die wesentlichen Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen sind dem Fachdienst Finanzen mit Schreiben vom 06.12.2010 mitgeteilt worden.



Bei der abschließenden Prüfung der Eröffnungsbilanz hat das RPA sein Augenmerk auf die Umsetzung der Feststellungen aus der Vorprüfung gelegt.

Nachfolgend sind nochmals die wichtigsten Hinweise aus der Vorprüfung dargestellt:

- Bei der Erfassung der Gebäude wurden Sanierungsmaßnahmen - unabhängig von ihrer Finanzierung - nicht berücksichtigt. Gemäß § 41 Absatz 3 Satz 4 GemHVO-Doppik sind derartige Sanierungsmaßnahmen zu aktivieren, sofern sie durch zinsgünstige Darlehen, Zuwendungen oder Beiträge (mit)finanziert wurden. Wird diese Regelung nicht beachtet, besteht die Gefahr eines Ungleichgewichts zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz. Kredite und Sonderposten werden langfristig getilgt bzw. aufgelöst. Werden die hierdurch finanzierten Sanierungsmaßnahmen als Aufwand behandelt, steht ihnen die Belastung einer einzelnen Periode gegenüber, so dass eine Fristenkongruenz nicht gewährleistet wäre. Insbesondere im Bereich der Schulbaufinanzierung waren umfangreiche Zuschüsse für Sanierungsmaßnahmen aktenkundig.
- Aus den zur Verfügung gestellten Vorgängen war nicht ersichtlich, ob zusätzlich zur Bewertung nach den AHK auch eine technische Bewertung des Gebäudezustands stattgefunden hat. Es ist nicht auszuschließen, dass eine solche Begutachtung in Einzelfällen zu einer außerordentlichen Wertminderung führen könnte.
- Im Rahmen von Ersatzbewertungen nach den NHK 2000 wurden durchgehend Baunebenkosten mit einem Satz von 15 % berücksichtigt. Das RPA weist darauf hin, dass dieser Satz abhängig vom Gebäudetyp variabel ist. In Anbetracht der geringen wertmäßigen Auswirkungen wird dieses Vorgehen nicht beanstandet.

Darüber hinaus waren alle Gebäude des Kreises Ostholstein Gegenstand der Vorprüfung. Hier ergaben sich diverse Hinweise, welche zu geringeren oder höheren Bewertungen führten.

Der Fachdienst Finanzen ist bei der Umsetzung der Hinweise den Ausführungen des RPA weitestgehend gefolgt. Zur Darstellung der wertmäßigen Veränderungen sind in der nachstehenden Tabelle die Werte der Gebäude vor und nach der Vorprüfung gegenübergestellt.



Anlage zum Schlussbericht – Bewertung der Aktiva

Vergleich der Inventarwerte vor und nach der Vorprüfung Gebäude				
Inv.-Nr.	Gebäude	Wert alt	Wert neu	Differenz
3693	JAW Lensahn Trakt A	114.781,04 €	1.121.444,25 €	1.006.663,21 €
3712	JAW Oldenburg Baukosten Garagen	25.420,00 €	38.048,83 €	12.628,83 €
3850	Wohnhaus Weberstraße 10	85.544,33 €	1,00 €	-85.543,33 €
3851	Parkhaus	1.199.946,13 €	1,00 €	-1.199.945,13 €
3854	Kreis OH Altbau Trakt I	1,00 €	1.282.788,11 €	1.282.787,11 €
3857	Kreis OH Neubau Trakt IV	7.213.973,84 €	5.859.484,78 €	-1.354.489,06 €
3858	Kreis OH Altbau ehem. Amtsgericht Trakt VII	409.142,47 €	1.821.623,20 €	1.412.480,73 €
10565	Kreis OH Waschhalle	0,00 €	71.700,95 €	71.700,95 €
3830	Kfz-Zulassung Oldenburg	1,00 €	124.166,67 €	124.165,67 €
3831	Ausbau Kfz-Zulassung Oldenburg	169.386,77 €	163.865,40 €	-5.521,37 €
2871	Fr.-v.-Stein Gymn. Hauptgebäude Trakt I	1.315.042,72 €	1.438.727,95 €	123.685,23 €
2877	Fr.-v.-Stein Gymn. Kükenstall	212.697,42 €	239.349,29 €	26.651,87 €
2882	Fr.-v.-Stein Gymn. Aufstockung	329.404,42 €	327.714,84 €	-1.689,58 €
2883	Fr.-v.-Stein Gymn. Sporthalle, Umkleide	458.178,98 €	582.202,47 €	124.023,49 €
2884	Fr.-v.-Stein Gymn. Aula	469.658,41 €	1.314.986,08 €	845.327,67 €
2886	Fr.-v.-Stein Gymn. Hausmeistergebäude	27.384,79 €	44.172,58 €	16.787,79 €
2894	Fr.-v.-Stein Gymn. Betongarage / Parkplatz	14.200,00 €	5.000,00 €	-9.200,00 €
3068	GaM I. Bauabschnitt	2.811.966,26 €	2.791.442,18 €	-20.524,08 €
3089	GaM II. Bauabschnitt	1.002.726,46 €	858.351,30 €	-144.375,16 €
3585	Kreisgymnasium Neustadt/H. Trakt I-V	758.010,19 €	919.578,42 €	161.568,23 €
3586	Kreisgymnasium Neustadt/H. Außentreppe Tr. I	40.903,35 €	39.909,75 €	-993,60 €
3587	Kreisgymnasium Neustadt/H. Außentreppe Tr. II	18.000,00 €	17.848,85 €	-151,15 €
3588	Kreisgymnasium Neustadt/H. Außentreppe Tr. III	18.000,00 €	17.848,85 €	-151,15 €
3592	Kreisgymnasium Neustadt/H. Trakt Mensa	247.300,00 €	236.536,08 €	-10.763,92 €
3594	Kreisgymnasium Neustadt/H. Sportplatz	14.316,17 €	0,00 €	-14.316,17 €
10652	Kreisgymnasium Neustadt/H. Außentreppe Turn	0,00 €	24.688,84 €	24.688,84 €
3112	Leibniz-Gymnasium BS Hauptgebäude 1.-3. BA	993.951,42 €	737.282,89 €	-256.668,53 €
3119	Leibniz-Gymnasium BS 4. BA	129.868,14 €	219.855,51 €	89.987,37 €
3137	Leibniz-Gymnasium BS Sportplatz	93.055,12 €	36.813,02 €	-56.242,10 €
10653	OGT Sanierung Sportplatz	0,00 €	722.850,51 €	722.850,51 €
10666	JHVG Hauptgebäude	0,00 €	3.479.098,05 €	3.479.098,05 €
3183	JHVG Dachausbau Trakt I	173.839,24 €	223.234,63 €	49.395,39 €
3625	KBS Eutin Neubau Trakt II, IV, V	1.005.208,12 €	1.238.718,05 €	233.509,93 €
3626	KBS Eutin Neubau Aufzug	41.977,09 €	722.818,49 €	680.841,40 €
3630	KBS Eutin Neubau ÜAS, Erweiterung VI-IX	4.569.623,66 €	4.520.266,78 €	-49.356,88 €
3729	KBSO-L Neubau	230.844,97 €	230.435,95 €	-409,02 €
3672	Kreisbibliothek Eutin Garagen	4.601,63 €	0,00 €	-4.601,63 €
3825	Fachdienst Gesundheit Neubau 1952	176.395,70 €	169.729,68 €	-6.666,02 €
		24.375.350,84 €	31.642.585,23 €	7.267.234,39 €



1.1.2.3 Infrastrukturvermögen

Bei Vorlage der vorläufigen Eröffnungsbilanz am 27.07.2011 war die Erfassung des Infrastrukturvermögens noch nicht abgeschlossen, so dass in den zugehörigen Bilanzpositionen keine Werte vorgetragen waren. Der Sachkontenvortrag erfolgte am 11.08.2011.

Das ab diesem Termin unverändert mit einem Gesamtbetrag von 30.210.639,05 € ausgewiesene Infrastrukturvermögen gliedert sich wie folgt:

Kontenart	Bezeichnung	Betrag
041	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	5.972.073,05 €
042	Brücken und Tunnel	1.024.143,00 €
045	Straßennetze mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	23.108.315,00 €
046	Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	106.108,00 €

Die einzelnen Vermögensgegenstände wurden anhand der Produktzuordnung nach den einzelnen Kreisstraßen erfasst. Eine Ausnahme bildet die Position der „Sonstigen Bauten des Infrastrukturvermögens“, in der angeschaffte Glasfaserleitungen im Produkt 11141000 ausgewiesen werden. Das RPA hat sich bei der Prüfung des Infrastrukturvermögens an dieser Gliederung orientiert.

Das Infrastrukturvermögen wurde bereits vor Erstellung der vorläufigen Eröffnungsbilanz einer umfassenden Vorprüfung unterzogen. Die hieraus resultierenden umfangreichen Korrekturen wurden durch den Fachdienst Finanzen zum Teil umgesetzt und sind in den ausgewiesenen Beständen berücksichtigt. Die Veränderungen bezogen auf die ursprünglichen AHK in den Teilpositionen sind aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich:

Kontenart mit Bez.	AHK Vorprüfung	AHK Nachprüfung	Veränderung
041 Grundstücke	5.808.993,08 €	5.916.604,23 €	+ 107.611,15 €
042 Brücken/Tunnel	493.617,84 €	1.832.577,10 €	+ 1.338.959,26 €
045 Straßen- und Wegenetze	41.825.541,43 €	40.070.123,36 €	- 1.755.418,07 €
046 Sonstige Bauten	31.623,87 €	31.623,87 €	0,00 €
Insgesamt	48.159.776,22 €	47.850.928,56 €	- 308.847,66 €

Die aktuelle Prüfung konzentrierte sich vor diesem Hintergrund auf die Umsetzung der Prüfungsbemerkungen sowie auf zusätzlich erfasste Vermögensgegenstände. Darüber hinaus wurde in Stichproben die bilanzielle Abbildung überprüft.



Maßnahmen und Korrespondenzen, die auf den Vorprüfungsbericht folgten, wurden in einem gesonderten Ordner dokumentiert. Es existiert zwar eine vollständige Aufstellung über die Prüfungsbemerkungen, diese enthält aber ausschließlich Hinweise zu Bearbeitungsstand und -termin. Die Maßnahmen ergeben sich aus unterschiedlichen Notizen und Vermerken, die nicht chronologisch geordnet sind. Dies erschwerte die Nachprüfung deutlich.

Investitionsfiktion gem. § 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik

Sanierungsmaßnahmen wurden - unabhängig von ihrer Finanzierung - im Rahmen von Nachinventur und -erfassung entgegen vorherigen Hinweisen auch weiterhin nicht berücksichtigt. Das Rechnungsprüfungsamt weist erneut darauf hin, dass auch solche Sanierungsmaßnahmen, die durch zinsgünstige Darlehen, Zuwendungen oder Beiträge (mit)finanziert wurden, zu aktivieren sind (§ 41 Abs. 3 Satz 4 GemHVO-Doppik). Wird diese Regelung nicht beachtet, besteht die Gefahr eines Ungleichgewichts zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz. Kredite und Sonderposten werden langfristig getilgt bzw. aufgelöst. Werden die hierdurch finanzierten Sanierungsmaßnahmen als Aufwand behandelt, steht ihnen die Belastung einer einzelnen Periode gegenüber, so dass eine Fristenkongruenz nicht gewährleistet wäre.

Der Anhang zur Eröffnungsbilanz enthält zu diesem Themenbereich gesonderte Ausführungen, die die Verfahrensweise begründen:

Zum einen widerspräche die Investitionsfiktion den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, deren Anwendung in Gemeindeordnung und GemHVO-Doppik verankert seien.

Es ist allgemein anerkannt, dass bei der Anwendung eines Rechnungswesens nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung die Besonderheiten des öffentlichen Haushaltswesens zu berücksichtigen sind. Aus diesem Grund wurde statt der Übernahme der betriebswirtschaftlichen Regelungen mit der GemHVO-Doppik eine gesonderte Grundlage geschaffen, die diesen Besonderheiten Rechnung trägt.

Bei der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz sind vorrangig die Regelungen der GemHVO-Doppik anzuwenden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen ergänzende Gebote dar. Inwieweit hier gegen die genannten Grundsätze der Bilanzwahrheit, -klarheit und -kontinuität verstoßen worden sein soll, ist für das Rechnungsprüfungsamt nicht nachvollziehbar.

Als „hilfsweise“ Begründung wurde angeführt, dass *„die betreffenden Maßnahmen allesamt vor dem betreffenden Eröffnungsbilanztermin im Rahmen einer Sonderabschreibung nach § 43 Abs. 6 ff. GemHVO-Doppik in eine sachlich korrekte Darstellungsform überführt worden sind“*.



Die Möglichkeit einer Wertbereinigung gem. § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik ist ausweislich der Erläuterung eröffnet, sofern eine Überbewertung des Vermögensgegenstandes vorliegt. Hierbei handelt es sich nach der Gesetzessystematik um eine Ausnahmeregelung zur grundsätzlichen Bestimmung, die einer Begründung im Einzelfall bedarf. Entsprechende Überprüfungen wurden durch den Kreis Ostholstein zu keinem Vermögensgegenstand vorgenommen. Die vorliegende pauschale Annahme einer Überbewertung ist unzulässig.

Die Prüfungshandlungen im Bereich des Infrastrukturvermögens führten zu folgenden Einzelfeststellungen:

- Der Bestand an Brücken und Tunneln, der zunächst nicht bzw. nur in geringem Umfang berücksichtigt worden war, wurde vollständig neu ermittelt und erfasst. Hinsichtlich der Inventarisierung und Bewertung ergaben sich keine Beanstandungen. Im Rahmen der Erstinventur waren allerdings bereits zwei Brückenbauwerke (Inv.-Nrn. 2598 und 2599) erfasst worden. Im Rahmen der vollumfänglichen Nachinventur kam es zu einer Doppelerfassung dieser Brücken (Inv.-Nrn. 10178 und 10179). Die doppelt erfassten Brückenbauwerke sind auszubuchen.

Für die im Rahmen der Nachinventur im Zuge der K 60 erfasste Holzbrücke (Inv.-Nr. 10179) wurde eine unzutreffende Nutzungsdauer von 80 Jahren zugrunde gelegt. Sofern dieses Bauwerk in der Anlagenbuchhaltung verbleibt, ist die Nutzungsdauer auf 20 Jahre und damit der Restbuchwert zu korrigieren.

- Ein an der K 1 befindlicher Radweg wurde mit AHK in Höhe von 1.783.477,08 € bewertet. Hierbei handelt es sich um die Gesamtkosten der Maßnahme, die als Grundlage für den Zuwendungsgeber in dessen Abschlussbescheid berücksichtigt wurden. Auf den Hinweis des Rechnungsprüfungsamtes, dass hierin auch Grunderwerbskosten enthalten sind und daher eine wertmäßige Doppelerfassung vorlag, wurden die reinen Baukosten durch den Fachdienst 6.63 auf 1.618.925,84 € korrigiert. In der Anlagenbuchhaltung wurde diese Korrektur bisher nicht berücksichtigt. Dies ist nachzuholen.
- Für den 2. Bauabschnitt des Radwegs an der K 15 (Inv.-Nr. 2504) wurde auf Hinweis des Rechnungsprüfungsamtes ebenfalls eine Korrektur durch den Fachdienst 6.63 vorgenommen. Auch diese Veränderung der AHK von 2.950.180,90 € auf 2.987.671,49 € wurde nicht in die Anlagenbuchhaltung eingepflegt und somit nicht in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt. Dies ist ebenfalls nachzuholen.



- Für den 1. Bauabschnitt des vorgenannten Radweges wurde im Rahmen der Vorprüfung ebenfalls auf eine Differenz zwischen den erfassten AHK und den im abschließenden Zuwendungsnachweis festgestellten Gesamtkosten hingewiesen. Eine Korrektur erfolgte hier nicht, da die betroffenen Kosten in Ermangelung eines Verwendungsnachweises nicht in Bau- und Grunderwerbskosten aufgeteilt werden konnten. „Mangels Nachweismöglichkeit“ blieben die Kosten unberücksichtigt.

Nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes ist es unstrittig, dass die Gesamtkosten der Maßnahme der Höhe nach eindeutig nachgewiesen werden können. Diese sind zwingend als AHK der Gesamtmaßnahme zu übernehmen. Geringfügige Unstimmigkeiten bei der Verteilung auf Grunderwerbs- und Baukosten können vernachlässigt werden. Bei gleichbleibenden Grunderwerbskosten von 80.355,02 € ist der Herstellungswert des 1. Bauabschnitts von 887.836,62 € mithin auf 983.308,18 € zu korrigieren. Die vollständige Erfassung der Gesamtkosten ist darüber hinaus auch geboten, weil die hierauf bezogene Zuweisung in voller Höhe passiviert worden ist.

- Der 2. und 3. Bauabschnitt an der K 41 wurden unter Inv.-Nr. 4254 mit einem Gesamtwert von 3.552.706,81 € erfasst. Die diesem Wert zugrunde liegende Aufstellung ist hinsichtlich der Kosten im Bereich „E + B“ fehlerhaft. Die Summe wurde unzutreffend gezogen, so dass statt der tatsächlichen Kosten von 243.983,58 € insgesamt 515.581,72 € berücksichtigt worden sind.

Im Ergebnis wurden die Baukosten des 2. + 3. BA mit einem um den Differenzbetrag von 271.598,14 € zu hohen Wert in der Anlagenbuchhaltung (Inv.-Nr. 4254) erfasst:

Die bereinigten Baukosten betragen $3.040.793,49 \text{ €} + 243.983,58 \text{ €} = 3.284.777,07 \text{ €}$. Hiervon ist der nicht zu berücksichtigende Betrag von 3.668,40 € abzuziehen, so dass sich endgültige AHK von 3.281.108,67 € ergeben; die Erfassung (KVV-Nr. 4254) ist zu korrigieren.

- Die Bewertung der mit Inv.-Nrn. 4509 und 4510 erfassten Bauabschnitte des Radwegs an der K 42 wurde durch den Fachdienst 6.63 überprüft. Die dort abschließend ermittelten Baukosten von 405.225,36 € bzw. 711.687,74 € sind zutreffend ermittelt worden. Diese Korrekturen wurden ebenfalls nicht in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Stattdessen finden auch weiterhin die unzutreffenden AHK von 429.405,66 € bzw. 905.461,55 € in die Eröffnungsbilanz Einfluss. Die AHK sind zu korrigieren.
- Im Zuge der K 47 wurde der zwischen Gremersdorf und Klaustorf neu erbaute Radweg unter Inv.-Nr. 5685 mit AHK von 868.367,09 € erfasst. In diesem Betrag ist ausweislich des Schlussverwendungsnachweises (letzte Position) auch ein Teilbetrag von 4.010,20 € enthalten, der am 18.12.2009 entstanden ist und mit der Gesamtmaßnahme ab dem 01.01.2007 aktiviert wurde.



Die entsprechende Rechnung ging am 30.11.2009 ein und wurde am 18.12.2009 zur Auszahlung angeordnet. Gleichzeitig wurde der genannte Betrag in der laufenden Buchhaltung des Jahres 2009 dem ursprünglichen Vermögensgegenstand zugeschrieben. Im Ergebnis ist eine Doppelerfassung in Höhe von 4.010,20 € eingetreten. Da der Vermögensgegenstand zum 01.01.2007 aktiviert wurde und die Abschreibung ab diesem Termin beginnt, ist der Betrag zur Gewährleistung einer zutreffenden Abschreibung bei den ursprünglichen AHK zu berücksichtigen. In gleicher Höhe ist eine Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz zu erfassen, die durch die Auszahlung am 18.12.2009 beglichen worden ist. Die nachträgliche Zuschreibung im Haushaltsjahr 2009 ist zu stornieren.

- Ein entsprechender Sachverhalt liegt auch hinsichtlich der Grunderwerbskosten vor, die im Rahmen des Radwegebaus angefallen sind. Diese wurden mit 125.121,74 € unter Inv.-Nr. 5684 erfasst. Hierin sind auch die in 2009 angefallenen Grunderwerbskosten von insgesamt 2.072,26 € enthalten, die zusätzlich im Haushaltsjahr 2009 unter Inv.-Nr. 188 in der Anlagenbuchhaltung erfasst worden sind. Dies stellt ebenfalls eine Doppelerfassung dar. Auch hier ist eine Korrektur vorzunehmen. Die zutreffende Abbildung richtet sich nach dem Zeitpunkt des Eigentumsübergangs.
- Unter Produkt 54200057 wurde ein Radweg mit AHK von 228.106,26 € unter Inv.-Nr. 2581 erfasst. Im Rahmen der Vorprüfung wies das RPA darauf hin, dass sich sowohl die Gemeinde Malente als auch der Kreis Plön mit insgesamt 37.521,49 € an den Kosten der Maßnahme beteiligt hatten. Dies wurde durch den Fachdienst 6.63 in der Straßenbewertung insoweit berücksichtigt, als dass die Baukosten um die Kostenbeteiligungen reduziert wurden. Im Ergebnis verblieben AHK von 190.584,77 €. Diese Korrektur wurde allerdings in der Anlagenbuchhaltung nicht umgesetzt.

Der Sachverhalt ist zu bereinigen. Hierfür sind zunächst die Eigentumsverhältnisse zu klären. Sofern der Vermögensgegenstand vollumfänglich dem Kreis Ostholstein zuzurechnen ist, schließt sich eine Reduzierung der AHK aus. In diesem Fall sind die Kostenbeteiligungen als Sonderposten zu passivieren.

- Die AHK des Radweges an der K 59 (Inv.-Nr. 2587) wurden auf Hinweis des RPA durch den Fachdienst 6.63 überprüft. Diese Prüfung ergab, dass die tatsächlichen AHK für den Radweg sich auf 568.017,23 statt der erfassten 655.556,65 € beliefen. Auch diese Veränderung wurde nicht in die Anlagenbuchhaltung übernommen, so dass der Vermögensgegenstand auch weiterhin mit unzutreffenden AHK von 655.556,65 € in der Anlagenbuchhaltung enthalten und mit einem unzutreffenden Restbuchwert in die Eröffnungsbilanz eingeflossen ist.



- Der im Verlauf der K 59 befindliche Kreisverkehr „Lensahn Nord“ wurde unter Federführung der Gemeinde Lensahn erbaut. Der Kreis Ostholstein beteiligte sich an den Kosten der Baumaßnahmen mit einem Betrag von 174.607,38 €, mit dem der Kreisverkehr inventarisiert worden ist. Der Kreisverkehr befindet sich nach Auskunft des Fachdienstes 6.63 im Eigentum des Kreises Ostholstein als Baulastträger der höherklassigen angrenzenden Straße, so dass die Inventarisierung im Vermögen des Kreises zutreffend ist. In diesem Fall ist der Kreisverkehr aber mit seinem vollen Wert, also den vollständigen AHK, als Vermögen des Kreises auszuweisen. Die Differenz zwischen dem Gesamtwert und dem Kostenanteil des Kreises Ostholstein ist als Zuwendung Dritter zu werten und als Sonderposten zu passivieren.

Angesichts der im Falle der K 47 festgestellten Doppelerfassungen (Berücksichtigung im Rahmen der Eröffnungsbilanz sowie Nachaktivierung in einem folgenden Jahresabschluss) bestehen begründete Bedenken, dass es sich hierbei nicht um einen Einzelfall handelt. Der Bestand an Infrastrukturvermögen ist dahingehend zu überprüfen, ob durch laufende Aktivierungen bzw. Zuschreibungen nach dem 01.01.2009 weitere Doppelerfassungen aufgetreten sind. In diesen Fällen sind die Werte der in der Eröffnungsbilanz enthaltenen Vermögensgegenstände zu korrigieren.

Das Rechnungsprüfungsamt geht davon aus, dass die o.a. Beanstandungen in Zusammenarbeit der Fachdienste 6.63 und 1.20 überprüft und korrigiert werden.

1.1.2.4 Maschinen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung

Da das in den Schulen vorgehaltene Inventar den größten Bestandteil an diesen beiden Bilanzpositionen ausmacht, hat das RPA einen Schwerpunkt bei der Überprüfung auf diesen Bereich gesetzt. Die getroffenen Feststellungen gelten mitunter jedoch auch für andere Teile der Verwaltung.

Der § 37 Absatz 2 GemHVO-Doppik lässt als Inventurverfahren die Bildung von Festwerten zu. Da der Kreis Ostholstein hiervon in diversen Bereichen der Verwaltung Gebrauch gemacht hat, wurde dieses Verfahren einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Neben den Festwerten im Schulbereich wurden folgende Festwerte gebildet:

Produktkonto	Inventar-Nr.	Bezeichnung Festwert	Wert
12603000.07000000	8445	Festwert Atemschutz FTZ	19.061,10 €
12603000.07000000	9445	Festwert Schlauchmaterial FTZ	33.555,87 €
11148000.08000001	8617	EDV-Arbeitsplatzausstattung	92.265,80 €
11148000.08000002	8754	Büroausstattung Kreisverwaltung	310.325,01 €

Das Rechnungsprüfungsamt wurde bei den Verfahren zur Bildung der Festwerte Atemschutz FTZ, EDV-Arbeitsplatzausstattung und Büroausstattung beteiligt. Die Hinweise wurden umgesetzt.



Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass die durch den Kreis Ostholstein angeschafften orthopädischen Möbel nicht mit ihren vollständigen AHK, sondern nur mit dem Nettobetrag (AHK abzgl. erhaltener Zuwendungen) im Inventar enthalten und in dem Festwert „Büroausstattung Kreisverwaltung“ berücksichtigt sind. Dies stellt einen Verstoß gegen das Bruttoprinzip dar. Außerdem liegt auch eine wertmäßig unzutreffende Darstellung vor, da die Zuwendungen zusätzlich eingebucht wurden. Die Wertermittlung ist -unter Beachtung des Hinweises unter Ziffer 2.2.1.2 dieses Berichtes- zu korrigieren.

Der Festwert „Schlauchmaterial FTZ“ wurde ohne Beteiligung des Rechnungsprüfungsamtes gebildet. Der ausgewiesene Wert von 33.555,87 € wurde unzutreffend ermittelt. Bei der Wertermittlung wurden den übrigen Festwerten entsprechend die Anschaffungen innerhalb der gewöhnlichen Nutzungsdauer (8 Jahre) festgestellt und addiert. Nach Abzug einer Alterswertminderung von 50 % ergab sich der Festwert.

Hierbei wurde aber nicht beachtet, dass der tatsächliche Schlauchbestand der FTZ nur 350 bis 400 Schläuche umfasst. Tatsächlich angeschafft wurden in dem zugrunde gelegten 8-Jahres-Zeitraum aber insgesamt 1.616 Schläuche. Diese Anschaffungen dienten dazu, den Zielbestand von 350 bis 400 Schläuchen nach Aussonderung beschädigter Schläuche wieder herzustellen.

Bei der Bewertung des Schlauchbestandes ist nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes die tatsächliche Menge zugrunde zu legen. Die übrigen angeschafften Schläuche befinden sich nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Kreises. Der Festwert ist zu korrigieren.

Inventurverfahren bei den Schulen

Der Kreis Ostholstein hat sich eine Inventurrichtlinie gegeben, welche neben den wichtigsten gesetzlichen Regelungen auch Spezifikationen für die Kernverwaltung und deren Einrichtungen enthält. Sie gilt somit grundsätzlich auch für die Schulen, welche sich zum Bilanzstichtag noch in der Trägerschaft des Kreises Ostholstein befinden haben.

Die Inventurrichtlinie soll gewährleisten, dass die Erfassung des Vermögens und der Schulden einheitlich, vollständig und nach gleichen Kriterien, auf Grundlage nachvollziehbar dokumentierter Aufzeichnungen, erfolgt (s. Ziffer 1.4 der *Richtlinie zur Durchführung der Inventur beim Kreis Ostholstein*: „Zweck der Inventurrichtlinie“).

Insgesamt war das Inventurverfahren zwar für jede Schule in jeweils eigenen Ordnern umfangreich dokumentiert. Nichtsdestotrotz war die Nachprüfung der Inventur für das RPA nur mit einem unverhältnismäßig hohen Zeitaufwand möglich. Der Grund hierfür liegt darin, dass je nach Schulart (Gymnasium oder berufliche Schulen) oder Art des Raumes (Klassenzimmer, Sonderunterrichtsräume, Verwaltungsräume) das Inventurverfahren Änderungen unterworfen war. Dies ist auch dokumentiert durch eine Vielzahl von Vermerken und Handlungsanleitungen zur Erfassung des mobilen Anlagevermögens in den einzelnen Schulen.



Die mit Inkraftsetzung der Inventurrichtlinie beabsichtigte Einheitlichkeit sowie die Anwendung gleicher Kriterien bei der Erfassung des Vermögens waren somit nicht gegeben. Darüber hinaus ist die Inventur über alle Schulen hinweg in größeren zeitlichen Abständen erfolgt.

Die Prüfungshandlungen wurden zudem dadurch erschwert, dass zu deren Zeitpunkt der nach § 54 Absatz 5 GemHVO-Doppik in Verbindung mit § 51 GemHVO-Doppik auch für die Eröffnungsbilanz vorgeschriebene Anhang nicht vorlag. Dort müssen die zur Anwendung gekommenen Inventurverfahren genau beschrieben werden.

Bei den Schulen ist überwiegend eine körperliche Inventur unter der Zuhilfenahme von Zähllisten vorgenommen worden. Die Ziffer 1.5.1 der Inventurrichtlinie enthält diesbezüglich einige formale Vorgaben:

- Keine nachträglichen Entfernungen
- Falsche Eintragungen sind so durchzustreichen, dass der ursprüngliche Eintrag lesbar bleibt
- Entwertung freier Zeilen
- Alle ausgegebenen Zähllisten sind unterschrieben zurückzugeben, auch solche die nicht benötigt wurden oder verschriebene Blätter

Viele der von den Schulen zurückgegebenen Zähllisten entsprachen nicht diesen Anforderungen.

Aus den eingesehenen Unterlagen ergab sich zum Beispiel, dass Schulen nicht alle Zähllisten zurückgegeben haben oder die Bezeichnung von Zähllisten eigenmächtig verändert wurden. Vielfach war auch nicht ersichtlich, welche bzw. wie viele Personen an der Inventur mitgewirkt haben, da die Erfassungsbögen nicht unterzeichnet wurden.

Hinsichtlich der Klassenräume wurde eine Bildung von Festwerten vorgenommen. Hierzu musste festgelegt werden, welche Gegenstände eines Klassenraumes die Standardausstattung darstellen. Hier hatte der Fachdienst Finanzen entschieden, dass alle Gegenstände, die in mehr als der Hälfte der Klassenräume vorhanden sind als Standardausstattung gelten. Für die Berufliche Schule Eutin wurde in diesem Zusammenhang festgestellt, dass z. B. Beamer diese Voraussetzungen erfüllen und daher in die Standardausstattung übernommen werden. Darüberhinaus ist aber eine Vielzahl von Beamern zusätzlich einzeln erfasst gewesen. Die Gefahr einer doppelten Erfassung bei diesen Geräten wird daher als relativ hoch erachtet.

Parallel zu der vorstehend beschriebenen Erfassung über Zähllisten hat der Fachdienst Finanzen die Beschaffung von bilanzwirksamen Vermögensgegenständen der Schulen bis zum 31.12.2008 anhand der noch vorliegenden Auszahlungsanordnungen recherchiert. Es hat somit neben der körperlichen Inventur teilweise eine Beleg-/Buchinventur stattgefunden. Diese Vorgehensweise birgt nach allgemeinen Erfahrungen die Gefahr von Doppelerfassungen.



Viele der bei der Beleginventur ermittelten Gegenstände fanden sich auf den ersten Blick nicht in den Zähllisten wieder. Der Fachdienst Finanzen ist in diesen Fällen von einer vermeintlichen lückenhaften Erfassung ausgegangen und hat die betroffenen Inventargüter nacherfasst. In der Vermögensverwaltung wurden derartige Gegenstände mit einem Vermerk „Beleg ohne Zählliste“ versehen.

Zwecks Überprüfung dieser Sachverhalte hat das RPA zu diesem Zweck Listen über Anlagegüter erstellt und nach Anschaffungswerten und Anschaffungszeitpunkten geordnet. Auf diese Weise konnten relativ schnell einige doppelt erfasste Inventargüter festgestellt werden, welche nachstehend aufgeführt sind:

Bilanzposition Maschinen und technische Anlagen

Flexicam-Mikroskop-Kamera	Inventarnummern 594 und 2192
Segeljolle	Inventarnummern 2209 und 3540
Poliermotor	Inventarnummern 2208 und 3541
Chemikalienschrank	Inventarnummern 3184 und 3467
Kronen Tischkutter Modell	Inventarnummern 5569 und 9527
Projektor	Inventarnummern 7923 und 9434
Videokamera	Inventarnummern 5548 und 9489
Klima-Automatik Climatronik	Inventarnummern 8614 und 9559 bis 9561
Daten-Video-Projektor	Inventarnummern 6973 und 9306
Bäckerei-Tiefkühlschrank	Inventarnummern 5417 und 9487
Prüfgerät Secutest SII	Inventarnummern 6953 und 9322
Waschmaschine	Inventarnummern 5592 und 5593
Ablufttrockner	Inventarnummern 5595 und 9510

Bilanzposition Betriebs- und Geschäftsausstattung

Serversystem	Inventarnummern 5637 und 9443
Serviceschrank	Inventarnummern 5454 und 9516
Laserdrucker	Inventarnummern 7916 und 9432
PC-System	Inventarnummern 7297 und 9353
Klavier	Inventarnummern 836 und 3477

Hierbei handelt es sich lediglich um die aufgrund der vorstehend beschriebenen Verfahrensweise aufgedeckten Doppelerfassungen. Nach Einschätzung des RPA sind jedoch weitere mehrfach berücksichtigte Inventargüter denkbar, welche im Rahmen der nur grob vorgenommenen Prüfung nicht aufgedeckt werden konnten.

1.1.2.5 Anlagen im Bau

Allgemeines zur Bilanzposition

Unter dieser Bilanzposition werden Investitionsmaßnahmen abgebildet, welche zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch nicht fertig gestellt waren, für die bis zu diesem Zeitpunkt aber bereits Zahlungen geleistet worden sind.



Verfahren bei der Erfassung der Anlagen im Bau

Im Gegensatz zu anderen Bilanzpositionen hat der Fachdienst Finanzen Sachverhalte, welche eine Erfassung als Anlagen im Bau erforderlich machen könnten, nicht bei den einzelnen Fachdiensten der Kreisverwaltung abgefragt.

Stattdessen wurden eigene Ermittlungen bezüglich noch nicht abgeschlossener Investitionsmaßnahmen angestellt und die hier in Frage kommenden Haushaltsstellen in den letzten kameralen Vermögenshaushalten durchgesehen.

Sofern Zweifel bestanden, ob eine Maßnahme zum Bilanzstichtag bereits abgeschlossen war, wurde der zuständige Fachdienst hierzu befragt. Diese Vorgehensweise ist nicht zu beanstanden. Das RPA geht davon aus, dass alle relevanten Maßnahmen erfasst worden sind.

Allerdings wurden unter dieser Bilanzposition auch noch nicht abgeschlossene Investitionsmaßnahmen Dritter erfasst, für welche der Kreis Ostholstein Zuweisungen/Zuschüsse gewährt hat. Da der Kreis Ostholstein nach Abschluss dieser Projekte nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer wird, kommt eine Bilanzierung als Anlage im Bau nicht in Betracht. Stattdessen hätten diese Vorgänge als aktive Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert werden müssen. Für die Erfassung als Rechnungsabgrenzungsposten kommt es nicht auf die Fertigstellung des Investitionsgutes an, sondern auf den Zeitpunkt der Auszahlung, welche vorliegend bereits erfolgt ist (§ 40 Absatz 7 Satz 4 GemHVO-Doppik).

Konkret handelt es sich um folgende Sachverhalte:

- Erweiterung des Reiterparks „Max Habel“ (Inventarnummer 5705)
- Erweiterung der Heinrich-Zigelski-Schule (Inventarnummer 10077)

Eine Umbuchung der in Rede stehenden Maßnahmen von der Bilanzposition „Anlagen im Bau“ nach „Aktive Rechnungsabgrenzungsposten“ ist vorzunehmen.

1.1.3 Finanzanlagen

1.1.3.1 Beteiligungen

Wesentlicher Bestandteil der insgesamt ausgewiesenen Beteiligungen von 21.852.769,02 € stellt mit einem Betrag von **19.469.279,02 €** die Aktienbeteiligung an der e.on Hanse AG dar. Diese Beteiligung wurde dem Betrieb gewerblicher Art (BgA) „Steuerungsunterstützung und Service“ zugeordnet und wird in dessen steuerlicher Bilanz geführt. Die Unterlagen zum BgA wurden dem Rechnungsprüfungsamt erst am 07.11.2011 vorgelegt.



Die Bewertung des Aktienpakets wurde in Vorgesprächen zwischen Fachdienst 1.20 und dem Rechnungsprüfungsamt thematisiert. Um den Bedenken des Rechnungsprüfungsamtes gerecht zu werden, wurde der folgende Hinweis in den Anhang zur Eröffnungsbilanz aufgenommen:

„Im Zusammenhang mit einem im Jahr 1998 vollzogenen Übertragungs- und Veräußerungsgeschäft wurde das Aktienvermögen an der e.on Hanse AG gutachterlich bewertet. Der den seinerzeitigen Verträgen zugrunde gelegte Übertragungswert wurde auf insgesamt 19.469.279,02 € bemessen. Im Zuge der Rückübertragung auf den Kreis kann dieser Wert als fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten unverändert zugrunde gelegt werden, da er im Gesamtbild realitätsnäher sein dürfte. Andere Kreise, die hier nicht über aktuellere Wertbemessungen verfügen, legen vereinfacht den Nennbetrag zugrunde. Dieser beläuft sich für den Kreis Ostholstein auf 6.083.200,00 €.“

Die gewählte Bewertungsmethode ist nach Auffassung des RPA mit den Vorgaben der GemHVO-Doppik nicht vereinbar und daher zu ändern. Als Wert sind die tatsächlichen (historischen) Anschaffungskosten zugrunde zu legen. Diese beliefen sich auf 6.083.200,00 €.

Der gutachterliche Wert stellt den in 1998 aktuellen Verkaufswert dar. Ein tatsächlicher Verkauf ist aber nicht erfolgt, vielmehr handelte es sich um eine Übertragung zwischen verbundenen „Unternehmen“. Die Übernahme des gutachterlich bestimmten Zeitwertes stellt einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar (§ 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik).

Der Hinweis, dass andere Kreise mangels aktueller Wertbemessungen den Nennwert zugrunde gelegt hätten, ist unzutreffend. Tatsächlich wurde das durch die GemHVO-Doppik vorgegebene AHK-Prinzip angewendet.

Der bilanzierte Wert ist auf den Nennwert von 6.083.200,00 € zu korrigieren. Dies entspricht auch dem als Beteiligungswert im Anhang aufgeführten Betrag.

Inwieweit steuerliche Belange bzw. Vorgaben den Ausweis in der Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein beeinflussen könnten, war innerhalb des eingeschränkten Zeitrahmens nicht ermittelbar. Insgesamt führte die Prüfung im Bereich des BgA zu dem Schluss, dass dessen aktuelle Gestaltung und Abbildung einschließlich der internen und externen Beziehungen einer intensiven Überprüfung, Aufklärung und ggf. einer Neugestaltung bedarf.

Die Aktienbeteiligung ist darüber hinaus der Bilanzposition „Wertpapiere des Anlagevermögens“ zuzuordnen, da die für die Zuordnung zu den Beteiligungen maßgebliche Grenze von 20 % mit 2,43 % deutlich unterschritten wird (§ 271 Abs. 1 HGB).



1.2 Bewertung des Umlaufvermögens

1.2.1 Vorräte

Unter den Vorräten wird ausschließlich der Bestand an Papier und Büromaterial mit einem Festwert von 50.000,00 € in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen (Produktkonto 11148000.15400000).

Mangels einer Inventur zum Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2009 wurde der wertmäßige Bestand in 2011 rückwirkend geschätzt. Nach Auskunft des Fachdienstes 1.20 wird der tatsächliche Bestand zum 31.12.2011 im Rahmen einer Folgeinventur ermittelt und der Festwert entsprechend angepasst werden.

Das Rechnungsprüfungsamt akzeptiert das Verfahren, da eine rückwirkende Ermittlung des Bestandes zum 01.01.2009 tatsächlich nicht möglich und der wertmäßige Umfang als nicht wesentlich zu beurteilen ist. Im Rahmen der Folgeinventur sollte in jedem Fall der vollständige Bestand an Büromaterial mit einbezogen werden, um die o.a. Annahme belegen zu können.

1.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Unter der Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ wurde in der vorläufigen Eröffnungsbilanz vom 27.07.2011 ein Gesamtbetrag von **8.665.175,41 €** ausgewiesen. Dieser teilte sich wie folgt auf:

Kontenart	Bezeichnung	Betrag
161	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4.967.533,24 €
169	Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	974.418,22 €
171	Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	1.563.474,54 €
179	Sonstige privatrechtliche Forderungen	3.545.014,82 €

Der Bestand an Forderungen veränderte sich aufgrund von Korrekturen und Nacherfassungen, die während der Prüfung durchgeführt worden sind, auf **11.050.440,82 €**. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Kontenart	Bezeichnung	Betrag
161	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4.967.533,24 €
169	Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	1.320.833,22 €
171	Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	1.378.674,73 €
179	Sonstige privatrechtliche Forderungen	998.134,22 €



1.2.2.1 Vollständigkeit

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik waren zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung u. a. alle Forderungen des Kreises Ostholstein genau zu verzeichnen und zu bewerten.

Eine vollständige Erfassung setzt nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes voraus, dass ermittelt wird, ob neben den in der bisherigen Rechnungsführung nachgewiesenen Forderungen (insb. Kasseneinnahmereste der kameralen Jahresrechnung 2008) noch weitere Forderungen bestehen, die in einer Buchführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung auszuweisen sind.

Nach Auskunft des Fachdienstes 1.20 wurde eine entsprechende Abfrage an die Fachdienste nicht gestellt.

Während der Prüfung durch das RPA wurden bereits weitere Forderungen, die nicht im kameralen Buchführungssystem abgebildet worden waren, festgestellt und zum Teil bereits nacherfasst:

- Die Prüfung der Pensions- und Beihilferückstellungen führte zu dem Ergebnis, dass der Kreis Ostholstein aufgrund vertraglicher Vereinbarung Anspruchsgegner für die Alters-, Hinterbliebenen- und Beihilfeversorgungsansprüche der ehemaligen Chefärzte der Kreiskrankenhäuser Eutin und Oldenburg i.H. ist und bleibt. Aus diesem Grund werden die entsprechenden Rückstellungen mit einem Gesamtbetrag von 2.586.141,77 € in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen.

Aus den vertraglichen Regelungen ergibt sich, dass die tatsächlichen Zahlungen vollumfänglich und unbefristet durch die Sana-Kliniken-GmbH zu erstatten sind. Im Ergebnis steht der in Form einer Rückstellung abgebildeten Verpflichtung eine entsprechende Forderung gegenüber. Diese wurde zutreffend mit einem Betrag von 2.586.141,77 € als „Sonstige privatrechtliche Forderung“ unter Produktkonto 61230000.17910005 in den Eröffnungsbilanzbestand eingebucht.

- Im Bereich des straßengebundenen Rettungsdienstes (Produkt 12701000) wurde im Zuge der Inventurmaßnahmen festgestellt, dass in der Vergangenheit Betriebskostenvorschüsse als Liquiditätshilfe an vier Rettungsdiensteinrichtungen gewährt worden waren. Da diese in Form von Verrechnungen geleistet wurden und tatsächliche Zahlungen nicht zugrunde lagen, unterblieb ein Ausweis im kameralen Rechnungswesen. Nachdem die Rückzahlungsverpflichtungen über Saldenbestätigungen anerkannt worden waren, wurden die Einzelforderungen unter dem Konto 17910127 „Rettungsdienst, Betriebskostenvorschuss“ erfasst. Dieses Konto wies zwischenzeitlich einen zutreffenden Gesamtbestand von 368.130,15 € aus. Aufgrund einer internen Entscheidung über die Zuordnung wurde am 01.11.2011 eine Umbuchung auf Konto 13183003, Bereich „Ausleihungen“, vorgenommen. Diese Zuordnung kann nachvollzogen werden.



- Ein entsprechender Sachverhalt liegt auch im Bereich der Kulturstiftung vor. Im Zuge ihrer Gründung wurde durch den Kreis Ostholstein eine rückzahlbare Liquiditätshilfe in Höhe von 15.000,00 € gewährt. Dieser Betrag wurde nicht in den aktiven Bestand eingebucht. Dies ist nachzuholen. Entsprechend der Vorgehensweise im Bereich der Betriebsmittelvorschüsse hat eine Erfassung im Bereich der Ausleihungen zu erfolgen.
- Die bilanzielle Erfassung des im Kernhaushalt des Kreises zu führenden Betriebes gewerblicher Art (BgA) „Steuerungsunterstützung und Service“ (Produkt 57300000) führte zur Einbuchung von weiteren Forderungen, die im kameralen Rechnungswesen nicht geführt worden waren. Zweifel des Rechnungsprüfungsamtes an einer zutreffenden Erfassung konnten auf Grundlage der am 07.11.2011 ausgehändigten Unterlagen nicht ausgeräumt werden. Die Forderungen im Bereich des BgA bedürfen im Zuge des Jahresabschlusses 2009 einer erneuten Überprüfung.

Vor diesem Hintergrund besteht die begründete Vermutung, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag weitere Forderungen (und Verbindlichkeiten) gegen Dritte bestanden, die in einem Haushaltswesen mit doppelter Buchführung abzubilden wären (z.B. solche, die in einem kameralen Rechnungswesen bisher nicht zum Soll gestellt und daher nicht als KER ausgewiesen wurden). Hier kommen insbesondere Sachverhalte in Betracht, die in einem speziellen Fachverfahren (OK-Sozius, Info51) abgebildet wurden und werden. Der Kreis Ostholstein ist gehalten, eine entsprechende Abfrage vorzunehmen.

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

In der letzten kameralen Jahresrechnung des Haushaltsjahres 2008 wurden insgesamt KER in Höhe von 3.138.535,46 € ausgewiesen. Die Fachdienste des Kreises Ostholstein wurden im Laufe des Jahres 2008 aufgefordert, in eigener Zuständigkeit die Werthaltigkeit der zu diesem Zeitpunkt bestehenden KER zu überprüfen. Dieser Aufforderung wurde nachgekommen; Erkenntnisse über die Intensität der Prüfung durch die Fachdienste liegen allerdings nicht vor. Die aus dieser Überprüfung resultierenden Abgänge wurden dem RPA zur Visa-Kontrolle vorgelegt.

Der übernommene Gesamtbetrag setzt sich ausweislich der Jahresrechnung 2008 wie folgt zusammen:

Herkunft	Betrag
Verwaltungshaushalt	3.023.319,64 €
Vermögenshaushalt	50.120,72 €
VV-Konten	65.095,10 €
Insgesamt	3.138.535,46 €



Tatsächlich wurden KER im Gesamtbetrag von 3.196.535,46 € im Rahmen eines automatisierten Verfahrens in die vorläufige Eröffnungsbilanz übernommen. Dieser Gesamtbetrag wurde in der Anlage zur Jahresrechnung 2008 dokumentiert und weicht um 58.000,00 € von dem tatsächlich in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Wert ab.

Die vollständige Kassenresteliste zum 31.12.2008 beinhaltete Einzelbeträge im Gesamtwert von 3.196.535,46 €. Die auf die kamerale Haushaltsstelle 0.110200.260100 entfallenden Beträge von 186.810,55 € wurden allerdings in der Jahresrechnung nur mit einem Wert von 128.810,55 € ausgewiesen. Es handelte sich um eine pauschale Wertberichtigung, um das Ausfallrisiko in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Diese Einschränkung der Werthaltigkeit wurde bei der Übernahme in die Eröffnungsbilanz nicht beachtet, unter Produktkonto 12210200.16910000 wurde der volle Betrag von 186.810,55 € ausgewiesen. Der Ansatz ist daher um den zu hoch ausgewiesenen Betrag von 58.000,00 € zu bereinigen.

Die übrigen Einzelbeträge wurden in Stichproben überprüft. Es ergaben sich keine weiteren Beanstandungen.

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

Gemäß den Erläuterungen zu § 14 GemHVO-Doppik sind Bestände auf den Vorschusskonten in der Bilanzposition „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ (Kontenart 169) bzw. „Sonstige privatrechtliche Forderungen“ (Kontenart 179) auszuweisen.

Die Bestände der Verwahr- und Vorschusskonten wurden im Rahmen der Umstellung durch die Verwaltung überprüft. Im Vorwege hatte eine Prüfung der Werthaltigkeit der enthaltenen Beträge stattgefunden.

Insgesamt wurde festgestellt, dass die Übernahme der kameralen Verwahr- und Vorschusskonten in die Eröffnungsbilanz weitestgehend nachvollziehbar war. Lediglich hinsichtlich der folgenden Positionen erfolgte die Übertragung aus der kameralen Buchführung nicht in der korrekten bzw. in nicht unverzüglich nachvollziehbarer Weise:

- Die Position „SGB XII Abrechnung mit den Gemeinden“ (400000) wurde kameral mit einem Betrag von 266.704,99 € auf einem Verwahrkonto ausgewiesen. Dies stellt in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich eine Verbindlichkeit in dieser Höhe dar. Tatsächlich ist unter dem Produktkonto 31000002 „Ausleihung an Gemeinden“ nur ein Betrag von 249.254,43 € als Verbindlichkeit gebucht worden. Der Differenzbetrag von 17.450,56 € wurde ausschließlich als sonstige privatrechtliche Forderung ausgewiesen. Bei Eingang dieses Restbetrages hätte somit die Gegenposition gefehlt.



Zwischenzeitlich konnte festgestellt werden, dass der Betrag am 11.11.2009 als laufender Forderungsverlust in der laufenden Buchhaltung 2009 ergebniswirksam ausgebucht worden ist. Da es sich um eine Forderung handelt, die zum Eröffnungsbilanzstichtag nicht mehr werthaltig war, war diese stattdessen aus dem Eröffnungsbilanzbestand auszubuchen. Die entsprechenden Korrekturbuchungen wurden am 02.11.2011 vorgenommen.

- Die Position „Leistungen nach dem UVG“ (407408.00000) wurde zum 31.12.2008 mit einem Betrag von -144.097,89 € auf einem Verwahrkonto ausgewiesen. Da es sich um einen negativen Betrag auf einem Verwahrkonto handelt, hätte dieser in der Eröffnungsbilanz als Forderung abgebildet werden müssen. Tatsächlich erfolgte eine Aufteilung des Betrages. So wurden die für Januar 2009 gewährten UV-Leistungen in Höhe von 179.772,10 € auf das Konto „Aktive Rechnungsabgrenzung“ gebucht. Der Restbetrag von 35.674,21 € (Restbestand aus beim Land angemeldeten Pauschalbeträgen für UV-Leistungen für 2008, die nach 2009 übertragen worden sind) wurde als sonstige Verbindlichkeit erfasst.

Während die Aufteilung eine Beachtung des Brutto-Prinzips gewährleistet, ist nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes die Bildung eines ARAP im Bereich der UV-Leistungen ausgeschlossen. Es handelt sich vielmehr um fremde Finanzmittel, deren Auszahlung eine Forderung generiert (vgl. Erläuterungen zu § 14 GemHVO-Doppik). Ein Aufwand, der einer periodengerechten Abgrenzung bedürfte, entsteht im Bereich der UV-Leistungen dagegen nicht. Diese unzutreffende Zuordnung würde sich auch im Jahresabschluss 2009 auswirken, da eine aufwandswirksame Auflösung des ARAP zu einem unzutreffenden Ergebnis führen würde. Die Zuordnung ist daher zu korrigieren, der Betrag von 179.772,10 € ist als Forderung auszuweisen.

- In der Jahresrechnung 2008 wurde das Vorschusskonto „2008, Rettungshubschrauber“ zum 31.12.2008 mit einem Endbestand von -219.798,58 € ausgewiesen. Ausweislich der Überleitungstabelle des Fachdienstes 1.20 erfolgte eine Übernahme in den Forderungsbestand des Produktes 1270300 mit einem Betrag von 278.818,18 €. Grundsätzlich sind die Bestände der (kameralen) Vorschusskonten als Forderungen in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Die aufgrund der wertmäßigen Differenz durchgeführte Prüfung ergab, dass der ausgewiesene Betrag aus rückwirkend als Forderungen eingebuchten Erträgen resultierte. Inhaltlich existierte aber nur bedingt Verbindung zum Bestand des Vorschusskontos.



Der Betrieb des Rettungshubschraubers wurde bis zum 31.12.2008 vollständig über das genannte Vorschusskonto abgewickelt. Eine Abbildung im Haushalt erfolgte dagegen nicht. Der Negativbestand stellte daher quasi den Saldo aller Einzahlungen und Auszahlungen für den Rettungshubschrauber dar. Da hier eine Verquickung von investiven und konsumtiven Zahlungen vorlag und eine periodengerechte Abgrenzung nicht gewährleistet war, handelte es sich aber nicht um das Jahresergebnis des Produktes „Rettungshubschrauber“ zum 31.12.2008. Dieses wurde auf Hinweis des RPA nachträglich abgefragt und als Sonderposten Gebührenaussgleich in der Eröffnungsbilanz passiviert. Eine Übernahme des Vorschussbestandes ist aber zutreffend nicht erfolgt.

1.2.2.4 Rückwirkend in die Eröffnungsbilanz eingebuchte Forderungen

Die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Forderungsbestände liegen deutlich über der Summe der übertragenen KER.

Diese erheblichen Differenzen resultieren aus dem Versuch, alle Aufwendungen und Erträge periodengerecht dem Jahr der Verursachung zuzuordnen bzw. in den doppelten Jahresabschlüssen keine periodenfremden Beträge auszuweisen. Sofern das Verursachungsjahr vor 2009 lag, sollte die Ergebnisveränderung in der Eröffnungsbilanz dargestellt werden (Strikte Periodenabgrenzung).

Sofern nach Abschluss der Jahresrechnung 2008 noch Erträge bekannt wurden, die ursächlich dem Zeitraum bis zum 31.12.2008 zuzuordnen waren, wurden diese als Forderungen in den Eröffnungsbilanzbestand gebucht. Eine erste Auswertung ergab, dass die auf diesem Wege generierten Veränderungen einen Gesamtumfang von **ca. 4,75 Mio. €** hatten, die den Forderungsbestand erhöht haben.

Inhaltlich ergab eine Belegprüfung bezogen auf die fraglichen Anordnungen keine Beanstandungen. Die Erträge/Forderungen waren begründet und sind auch regelmäßig vor dem 01.01.2009 verursacht worden.

Das bisher gewählte und oben beschriebene Ausweisverfahren ist aber nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes nicht zulässig. Richtigerweise sind die genannten Beträge aus folgenden Gründen in der laufenden Buchführung ab dem 01.01.2009 als periodenfremde Erträge zu verbuchen und damit ergebniswirksam zu berücksichtigen:

- Eine periodengerechte Zuordnung entspricht den Grundsätzen der doppelten Buchführung. Eine rückwirkende Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen ist aber nur so lange möglich und zulässig, bis der Jahresabschluss des Vorjahres erstellt wurde. Dies soll nach den gesetzlichen Fristen bis zum 31.03. des Folgejahres der Fall sein.



Die gewählte Vorgehensweise beeinträchtigt in erheblichem Umfang die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der ersten Jahresabschlüsse im Vergleich zu den Folgejahren. Derzeit erfolgt die Abgrenzung -die aktuell noch durchgeführt wird- rückwirkend über einen Zeitraum von bis zu 3 Jahren. Bei Einhaltung der gesetzlichen Fristen besteht diese Möglichkeit längstens für 3 Monate.

- Einer der obersten Grundsätze eines jeden Rechnungswesens besteht darin, dass alle ergebnisrelevanten Vorgänge abzubilden sind. Entsprechende Regelungen existieren sowohl in der GemHVO-Kameral (§ 6) als auch in der GemHVO-Doppik (§ 45). Eine entsprechende Auslegung findet sich auch in den Erläuterungen zu § 45 GemHVO-Doppik: „Durch die Formulierung „die Erträge und Aufwendungen“ ist klargestellt, dass alle Erträge und Aufwendungen (Vollständigkeitsgebot) zu erfassen sind, d.h. ggf. auch periodenfremde.“ Dieser Grundsatz ist der Periodenabgrenzung übergeordnet.

Durch die direkte Einbuchung ergebnisrelevanter Beträge in die Eröffnungsbilanz werden diese weder in der kameralen Jahresrechnung 2008 noch im Jahresabschluss 2009 ergebniswirksam abgebildet. Hieraus resultiert eine „künstliche“ Verschlechterung der Jahresergebnisse, da ein saldierter Ertrag von ca. 2,5 Mio. € nicht in den Ergebnissen berücksichtigt wird, sondern ausschließlich Eigenkapital erhöhend in der erstmaligen Eröffnungsbilanz wirkt.

In Abstimmung mit dem Rechnungsprüfungsamt kann eine Umbuchung der rückwirkend zugeordneten Beträge unterbleiben. Der stattdessen geforderte Hinweis im Anhang zur Eröffnungsbilanz wurde durch den Fachdienst 1.20 aufgenommen. Die wertmäßige Auswirkung wurde allerdings nicht dargestellt; darüber hinaus hält das Rechnungsprüfungsamt die Erläuterung nicht für ausreichend. Entsprechendes gilt für den Bereich der rückwirkend berücksichtigten Verbindlichkeiten. Dies ist spätestens im Anhang zum Jahresabschluss 2009 zu beachten.

Hinsichtlich künftiger Jahresabschlüsse regt das Rechnungsprüfungsamt an, einen festen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem eine periodengerechte Zuordnung in das vorangegangene Haushaltsjahr zulässig ist. Als Zeitpunkt erscheint der 31.03. des Folgejahres als gesetzlicher Abschlussstichtag sinnvoll.



1.2.3 Liquide Mittel

Die Eröffnungsbilanz weist unter dieser Bilanzposition einen Wertansatz von 6.945.588,09 € aus.

Diese Bilanzposition umfasst alle Finanzmittel des Kreises, die in Form von Bar- oder Buchgeld kurzfristig zur Disposition stehen. Dazu gehören in erster Linie die Bestände der Bankguthaben sowie der Handvorschüsse und Barkassen. Die liquiden Mittel sind daher zum Stichtag aufzunehmen, zu dem die 1. Eröffnungsbilanz erstellt wird, also vollständig von Kameralistik auf Doppik umgestellt wird.

Die ausgewiesenen liquiden Mittel wurden durch den letzten Tagesabschluss des Haushaltsjahres 2008 in der o. a. Höhe korrekt nachgewiesen. In dem Wertansatz nicht enthalten sind die Bestände der Handvorschüsse, da diese nicht zum Bilanzstichtag abgerechnet wurden.

Für die zukünftigen Jahresabschlüsse ist sicher zu stellen, dass sämtliche Kassenbestände stichtagsbezogen erfasst und bilanziert werden.

In diesem Zusammenhang sollten die Leitungen der zuständigen Fachdienste auf die bestehenden Abrechnungspflichten sowie auf die Jahresabschlussregelungen (siehe §§ 16 (2) und 19 (2) der Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung des Kreises Ostholstein vom 18.08.2009) hingewiesen werden.

1.3 Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)

Die Höhe der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten beläuft sich bei der vorgelegten Eröffnungsbilanz auf 33.201.367,87 €.

Allgemeines zur Bilanzposition

Gemäß § 49 Absatz 1 GemHVO-Doppik sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Auszahlungen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als ARAP anzusetzen.

Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Sozialleistungen sowie die Beamtensoldung für den Monat Januar 2009, welche bereits im Dezember 2008 zur Auszahlung gelangt sind.

Die entsprechenden Belege für diese Auszahlungen wurden betragsmäßig geprüft. Beanstandungen an den in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Werten haben sich dabei nicht ergeben. Der Fokus der Prüfung lag auf dem Aspekt, ob die der Auszahlung zugrundeliegende gezahlte Leistung tatsächlich als ARAP abzugrenzen war. Dies musste für das Produktkonto 34100001.19120000 (Unterhaltsvorschussleistungen) verneint werden.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in Ziffer 1.2.2.3 dieses Berichtes verwiesen.



Neben der Abgrenzungsfunktion kommen ARAP auch bei geleisteten Zuschüssen und Zuweisungen des Kreises für Investitionen zum Tragen. Derartige Zuwendungen sind zu aktivieren und über einen bestimmten Zeitraum ergebniswirksam zu verteilen. Ein Großteil der geleisteten Zuschüsse und Zuweisungen war bereits Gegenstand einer Vorprüfung. Die wesentlichen Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen sind dem Fachdienst Finanzen mit Schreiben vom 06.12.2010 mitgeteilt worden.

Bei der abschließenden Prüfung der Eröffnungsbilanz hat das RPA sein Augenmerk auf die Umsetzung der Feststellungen aus der Vorprüfung sowie auf neu hinzugekommene ARAP gelegt. Sofern die Hinweise aus der Vorprüfung umgesetzt worden sind, werden diese Bereiche nachstehend nicht weiter thematisiert.

Verfahren bei der Erfassung der ARAP

Der Fachdienst Finanzen hat mit Rundschreiben vom 25.03.2010 bei den Fachdiensten der Kreisverwaltung Ostholstein die in der Vergangenheit gewährten Zuschüsse und Zuweisungen für Investitionsmaßnahmen abgefragt. Nach den Erfahrungen des Landesrechnungshofes bei der bisherigen Prüfung kommunaler Eröffnungsbilanzen fehlte es bei der Ermittlung der geleisteten Zuweisungen und Zuschüsse häufig an der Vollständigkeit. Auch beim Kreis Ostholstein fielen die erhaltenen Rückmeldungen zu der Abfrage nur spärlich aus und ließen Zweifel an einer lückenlosen Erfassung aufkommen.

Der LRH hat in seinem Bericht über die Querschnittprüfung „Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften“ für einen korrekten Ausweis der Bilanzposition ARAP eine umfassende Auswertung der letzten 25 Jahren gefordert. Diesen Vorgaben folgend hat der Fachdienst Finanzen die Vermögenshaushalte der Jahre 1984 bis 2008 auf solche Haushaltsstellen durchgesehen, aus denen Zuwendungen geleistet worden sind. Die vorgefundenen Ausgabeansätze sind den einzelnen Fachdiensten mit Schreiben vom 18.11.2010 in Listenform mitgeteilt worden. Gleichzeitig wurden die Bereiche nochmals um weitergehende Ermittlungen zu diesen Haushaltsstellen aufgefordert.

Auch wenn natürlich kritisch anzumerken ist, dass mit der Erfassung erst über ein Jahr nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz begonnen worden ist, zeugt die Vorgehensweise doch von einer gewissenhaftigkeit bei der Erfassung der gewährten Zuweisungen und Zuschüsse.

Dass es dennoch Anlass zu Beanstandungen gibt, liegt an mehreren Faktoren, welche nachstehend kurz dargestellt werden sollen.

Auch der zweiten Aufforderung sind einige Fachdienste nur sehr zögerlich nachgekommen, so dass die Erfassungsarbeiten mitunter erst kurz vor Beginn der Prüfung der Eröffnungsbilanz abgeschlossen waren. Nach allgemeinen Prüfungserfahrungen begünstigt der hierdurch entstehende Zeitdruck fehlerhafte Erfassungen und Verarbeitungen in der Eröffnungsbilanz. Aufgrund größerer zeitlicher Abstände bei der Erfassung von Sachverhalten sind teilweise gleichgelagerte Fälle unterschiedlich behandelt worden.



Begründende Unterlagen in Form von Zuwendungsvorgängen konnten in einigen Fällen nicht mehr vorgelegt werden, da sie mutmaßlich aufgrund bestehender Aufbewahrungsfristen vernichtet worden sind. Die Förderakten enthalten eine Vielzahl von Informationen, welche für die Erfassung als ARAP benötigt werden. Die nachstehenden Punkte konnten daher durch den Fachdienst Finanzen häufig nur unzureichend beurteilt werden.

Vorliegen einer Investition

Gemäß § 40 Absatz 7 Satz 2 GemHVO-Doppik sind nur Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Es ist daher zunächst erst einmal zu klären, ob überhaupt eine investive Maßnahme bezuschusst wurde.

Der Fachdienst Finanzen hat hier häufig eine Abgrenzung nach Begrifflichkeiten vorgenommen und Maßnahmen, welche mit „Sanierung“ betitelt waren, außen vor gelassen. Tatsächlich kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich tatsächlich um Sanierungen in einem solchen Ausmaß handelt, dass ein investiver Charakter doch zu bejahen ist.

Auflösungszeitraum

Der § 40 Absatz 7 Satz 3 GemHVO-Doppik regelt die Dauer des Auflösungszeitraumes. Diese richtet sich grundsätzlich nach eventuell festgelegten Zweckbindungsfristen. Sofern eine solche nicht existiert, sind aktivierte Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten jährlich mit einem Satz von 4 % (= 25 Jahre) und aktivierte Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von anderen Vermögensgegenständen mit einem Satz von 10 % (= 10 Jahre) aufzulösen.

Aufgrund der fehlenden Fördervorgänge konnte die Frage, ob mobile oder immobile Vermögensgegenstände gefördert wurden, somit teilweise nicht beantwortet werden. Der Fachdienst Finanzen hat sich in derartigen Fällen für eine betragsmäßige Differenzierung entschieden und folgendes Verfahren praktiziert.

Sofern eine Bezuschussung über einem Betrag von 10.000,00 € lag, wird von einer Investition in immobile Vermögensgegenstände ausgegangen. Entsprechend beläuft der Auflösungszeitraum sich dann auf 25 Jahre. Die Gewährung von Zuwendungen unter 10.000,00 € wird als eine Förderung von anderen Vermögensgegenständen interpretiert. In derartigen Fällen beträgt der Auflösungszeitraum dann nur 10 Jahre.

Diese Vorgehensweise birgt die Gefahr von fehlerhaften Erfassungen, da auch mit geringeren Zuwendungsbeträgen immobile Maßnahmen gefördert worden sein können, zum Beispiel wenn die Zuweisungen des Kreises nur Teil eines umfassenden Finanzierungsplanes sind.

Umgekehrt könnte es sich bei einer Zuschussgewährung von mehr als 10.000,00 € genauso gut um mehrere Förderungen von mobilen Vermögensgegenständen handeln (z.B. fünf Einzelmaßnahmen mit einer Förderung von jeweils 2.000,00 €).



Mitunter wurden auch Beträge über 10.000,00 € mit einer Auflösungsdauer von 25 Jahren versehen, obwohl hiermit mehrere Maßnahmen in unterschiedlichen Gemeinden finanziert worden sind. Die Förderung des Einzelprojektes dürfte in derartigen Fällen unter der festgelegten Wertgrenze gelegen haben.

Aktivierungszeitpunkt

Der Zeitpunkt für die Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten bestimmt sich gemäß § 40 Absatz 7 Satz 4 GemHVO-Doppik nach dem Zeitpunkt der Auszahlung des Zuschusses oder der Zuweisung.

Neben den fehlenden Förderakten hätten hier noch die entsprechenden Auszahlungsanordnungen aus der Finanzbuchhaltung Aufschluss geben können. Diese lagen aufgrund der geltenden Aufbewahrungsfristen speziell für weiter zurückliegende Bezuschussungen nicht mehr vor.

Der Zeitpunkt der Zuwendungsauszahlung konnte somit teilweise nicht verlässlich ermittelt werden.

In derartigen Fällen hat der Fachdienst Finanzen alternativ folgende Daten zu Hilfe genommen:

- Inbetriebnahme oder Fertigstellung des Investitionsgutes
- Erstellung des Schlussverwendungsnachweises
- Datum des Bewilligungsbescheides

Gerade bis zur Erstellung von Schlussverwendungsnachweisen kann nach allgemeiner Erfahrung ein längerer Zeitraum vergehen, so dass hier größere zeitliche Differenzen gegenüber dem eigentlich maßgeblichen Aktivierungszeitpunkt der Auszahlung aufgetreten sein können. Die Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz halten sich betragsmäßig jedoch in Grenzen.

Die geschilderten Probleme sollen nachstehend anhand einiger Produktkonten verdeutlicht werden.

Produktkonto 11122000.19132000 mit 2.555.891,00 €

Hierbei handelt es sich um die Zuweisungen an Gemeinden im Rahmen der Sonderbedarfszuweisungen. Diese waren bereits Gegenstand einer umfassenden Vorprüfung. Zum damaligen Zeitpunkt waren noch nicht alle Maßnahmen erfasst. Bei der endgültigen Überprüfung aller erfassten Sonderbedarfszuweisungen ist nun aufgefallen, dass gleichgelagerte Sachverhalte unterschiedlich behandelt wurden.

- Stadt Bad Schwartau und Stadt Oldenburg in Holstein

Die Errichtung eines Heimatmuseums (Bad Schwartau – Auszahlung in 1996), bezuschusst mit 50.000,00 DM sowie die Herrichtung des Gildemuseums (Oldenburg in Holstein – Auszahlung in 1996) bezuschusst mit 69.700,00 DM, wurden nicht erfasst. Gleichgelagerte Sachverhalte, wie der Erwerb und der Umbau der alten Schule in Grube zum Heimatmuseum (Inventarnummern 9813 und 9814) wurden hingegen berücksichtigt.



- Stadt Burg auf Fehmarn

Die Maßnahme mit der Inventarnummer 9766 ist als Errichtung des Bürgerhauses in der KVV erfasst und wird über 25 Jahre aufgelöst. Laut Liste des Fachdienstes Finanzen handelt es sich um eine Zuweisung für die Einrichtung des Bürgerhauses. Sofern hier mobiles Vermögen finanziert wurde, hätte eine Auflösung über 10 Jahre erfolgen müssen. Eine Erfassung wäre dann überhaupt nicht erforderlich gewesen.

- Stadt Eutin

Die Stadt Eutin hat in 1989 nochmals eine Zuweisung für die Schaffung neuer Büroräume für die Stadtverwaltung im Gebäude Lübecker Straße 17 erhalten (vgl. Inventarnummer 9781). Die zweite Zuweisung in Höhe von 159.300,00 DM wurde nicht erfasst.

- Stadt Neustadt in Holstein

Die Neugestaltung eines Pausenhofes einer Schule aus 1985, bezuschusst mit 15.552,00 DM, wurde nicht erfasst. Ähnlich gelagerte Sachverhalte wurden hingegen berücksichtigt (z.B. Neubau Dorfplatz Inventarnummern 9843, bezuschusst mit nur 10.000,00 DM).

Die Erweiterung und Einrichtung des städtischen Festsaaes (Aula in der Realschule) wurde in den Jahren 1990 und 1992 mit jeweils 100.000,00 DM bezuschusst. Erfasst wurde lediglich die zweite Förderung mit umgerechnet 51.129,19 € (Inventarnummer 6800). Das RPA geht hier nicht von einer doppelten Erfassung auf der Liste des FD 3.15 aus, sondern dass es sich um eine Maßnahme handelt, die sich über den Zeitraum von 1990 bis 1992 erstreckt hat. Der Wert ist daher auf 102.258,38 € anzupassen.

- Gemeinde Ahrensböök

Die Maßnahme „Gestaltung des Dorfplatzes in Holstendorf“, bezuschusst mit 11.600,00 DM, wurde nicht erfasst. Eine ähnlich lautende Maßnahme (Dorfplatzgestaltung Barkau aus 1985 - Inventarnummer 6885) hat hingegen Berücksichtigung gefunden.

- Gemeinde Großenbrode

Für unterschiedliche Maßnahmen an der Grundschule Großenbrode (Erneuerung von Fenstern, Aufstellung eines Fahrradunterstandes sowie Erweiterung der Überdachung zwischen Schule und Turnhalle) ist eine Zuweisung in Höhe von 13.185,00 DM bewilligt worden. Der Fachdienst Finanzen hat den kompletten Betrag erfasst, obwohl zumindest die Erneuerung der Fenster nicht berücksichtigt werden dürfte.

- Gemeinde Scharbeutz

In 1988 wurde eine Maßnahme „Bau eines Sitzungszimmers im Dachgeschoss des Altbauteils des Rathauses“ mit 36.900,00 DM bezuschusst. Eine ähnlich lautende Maßnahme gab es ein Jahr später noch einmal mit 36.800,00 DM („Bau eines Sitzungssaales im Altbau des Rathauses“). Eventuell handelt es sich um dieselbe Maßnahme, für die in beiden Jahren eine Förderung gewährt wurde.



- Gemeinde Grube

Eine Maßnahme, welche mit „Umgestaltung des Kirchplatzes“ umschrieben ist, wurde erfasst (Zuschusshöhe 100.000,00 DM). Eine ähnlich lautende Maßnahme „Umgestaltung der Straßenzüge Hauptstraße / Wenddorf“ mit einem annähernd gleichen Zuschussvolumen (92.300,00 DM) blieb unberücksichtigt.

- Gemeinde Altenkrempe

Die Erweiterung des Feuerwehrhauses, bezuschusst mit 86.000,00 DM, wurde nicht erfasst. Gleichgelagerte Sachverhalte wurden hingegen berücksichtigt (z.B. Inventarnummern 9832 – Erweiterung des Feuerwehrgerätehauses in der Gemeinde Kabelhorst).

Die vorstehenden Sachverhalte sind nochmals zu überprüfen und ggf. nachzuerfassen.

Produktkonto 22100000.19132000 mit 66.473,00 €

Diese ARAP betreffen Zahlungen an die Hansestadt Lübeck für den Besuch der Matthias-Leithoff-Schule durch Personen aus dem Kreis Ostholstein. Nach einer vertraglichen Regelung mit der Hansestadt Lübeck zahlt der Kreis Ostholstein für jeden über die Zahl von 20 hinausgehenden Schüler die Grundausrüstung des Schülerplatzes. Die Kosten hierfür wurden auf 10.728,33 DM (= 5.485,31 €) festgelegt.

Mangels weitergehender Unterlagen hat der Fachdienst Finanzen das jeweilige Jahresrechnungsergebnis der entsprechenden Haushaltsstelle erfasst. Das Ergebnis der Jahresrechnungen variiert stark und umfasst Werte von 1.466,90 DM bis 45.044,81 DM.

Wie sich diese Beträge genau ergeben, konnte nur anhand der vertraglichen Regelungen vom RPA nicht nachvollzogen werden.

Zuwendung für die Sprachheilgrundschule Bad Schwartau

Eine Zuwendung für den Neubau einer Sprachheilgrundschule in Bad Schwartau ist nach den Ermittlungen des RPA doppelt erfasst worden. Nachstehend finden sich die entsprechenden Daten aus der Vermögensverwaltung:

Inv.-Nr.	Produktkonto	Anschaffungswert	Anschaffungsdatum
7033	24300000.19138000	160.612,73 €	27.01.1987
10037	22100000.19132000	163.306,63 €	01.07.1987

Die Abweichungen beim Anschaffungsdatum und beim Anschaffungswert weichen zwar leicht voneinander ab. Dies lässt sich jedoch dadurch erklären, dass bei der Erfassung unterschiedliche Unterlagen zur Verfügung standen, nämlich bei Inventarnummer 10037 das Jahresrechnungsergebnis 1997 von 319.400,00 DM (= 163.306,63 €) und bei Inventarnummer 7033 ein Vermerk des Schulamtes, in welchem die voraussichtlichen Gesamtkosten sowie deren Finanzierung dargelegt werden.

Eine dieser beiden Inventarnummern ist daher in Abgang zu bringen.



Aus dem o. a. Vermerk des Schulamtes geht auch hervor, dass der Schulverband Bad Schwartau einen Anteil in Höhe von 319.400,00 DM für Baukosten sowie einen Anteil in Höhe von 154.000,00 DM für Grunderwerb trägt. Der Schulverband hat die Mittel für seine Beteiligung in Form von Zuschüssen durch den Kreis Ostholstein erhalten.

Laut Jahresrechnungen wurde in 1986 eine Zuweisung in Höhe von 154.000,00 DM und in 1987 in Höhe von 319.400,00 DM gezahlt. Beide Beträge entsprechen exakt den im Vermerk aufgeführten Zahlungen. Der Fachdienst Finanzen hat nur eine Erfassung der Zuweisung für Baukosten in der KVV vorgenommen, während die Zuweisung für den Grunderwerb außen vor geblieben ist.

Bei der Auswertung der Haushaltsstellen ist der Fachdienst Finanzen wohl von einem anderen Verwendungszweck ausgegangen (pauschalierte Einrichtung von Schülerarbeitsplätzen). Aufgrund der Übereinstimmung mit dem Betrag im Vermerk des Schulamtes und der zeitlichen Nähe ist aber davon auszugehen, dass hiermit der Grunderwerb bezuschusst wurde. Eine entsprechende Nacherfassung ist vorzunehmen.

Produktkonto 36300000.19132000 mit 76.633,00 € und
Produktkonto 36300000.19138000 mit 32.056,00 €

Hierbei handelt es sich um Zuschüsse des Kreises Ostholstein an Gemeinden oder sonstige Träger für Einrichtungen der Jugendhilfe. Darüber hinaus wurde in der Vergangenheit auch die Errichtung von Kinderspiel- und Bolzplätzen bezuschusst. Da diese Förderungen sich nur auf die Jahre 1984 bis 1988 erstreckten, hat der Fachdienst Finanzen bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 10 Jahren zutreffend auf eine Erfassung verzichtet.

Nach Auskunft des Fachdienstes 5.10 sind die Förderakten für Jugendheime und Jugendtreffs sowie Kinderspiel- und Bolzplätze vernichtet worden. Auch anderweitige Unterlagen stünden nicht zur Verfügung. Aufgrund der fehlenden Unterlagen konnte für diesen Bereich nicht zwischen der Förderung von mobilem und immobilem Vermögen unterschieden werden.

Im Widerspruch zu der Aussage des Fachdienstes 5.10 sind später dann doch Unterlagen durch den Fachdienst 5.11 beigebracht worden. Unter anderem handelte es sich um einen Zuwendungsbescheid in Höhe von 5.112,91 € für die Maßnahme „Neubau eines Jugendkulturzentrums in der Gemeinde Malente“ (Inventarnummer 10052). Nach den Angaben im Bewilligungsbescheid ist die Maßnahme durch den Umbau eines Einfamilienhauses umgesetzt worden. Seinem Lösungsweg folgend ist der Fachdienst Finanzen aufgrund des unter 10.000,00 € liegenden Zuschussbetrages von einer Investition in mobiles Vermögen ausgegangen und hat fälschlicherweise eine Auflösungsdauer von 10 Jahren festgelegt.

Für den Fachbereich 5 gab es weitere Haushaltstellen, aus denen Zuwendungen geleistet worden sind, welche aber keine Berücksichtigung fanden. So sind in den Jahren 1985 bis 1994 Sozialstationen gefördert worden. Aus den Jahresrechnungen ließen sich für diesen Zeitraum unter anderem folgende Daten entnehmen.



Jahr	Maßnahme	Ergebnis
1987	Errichtung eine Sozialstation in Schönwalde am Bungsberg	17.895,22 €
1989	Errichtung einer Sozialstation durch die ev. Kirchengemeinde in Bad Schwartau	6.135,50 €
1990	Errichtung einer Sozialstation durch das DRK in Neustadt, Restbetrag für die Sozialstation in Bad Schwartau	20.451,68 €
1994	Sozialstation Ahrensbök	17.895,22 €

In einem Vermerk vom 01.12.2010 hat der Fachdienst Finanzen entschieden, diese Maßnahmen nicht als ARAP zu erfassen, da sich aus den Jahresrechnungsergebnissen nicht nachhaltig ableiten lässt, ob es sich bei den Zuwendungen für Sozialstationen um Zahlungen für immobile Investitionen handelt. Bei Anwendung des Verfahrens für die Einrichtungen der Jugendhilfe hätten im Sinne einer Gleichbehandlung ähnlich gelagerter Sachverhalte eine Berücksichtigung im Rahmen der Eröffnungsbilanz erfolgen müssen.

Der nachstehende Sachverhalt muss nach Auffassung des RPA ebenfalls nochmals aufgegriffen werden.

Laut Jahresrechnung 1993 ist ein Zuschuss an den Kirchenkreis Eutin in Höhe von 132.935,89 € gezahlt worden. Als Maßnahme wird der Umbau eines Gebäudes in der Schlossstraße angegeben. Dieser Sachverhalt ist nicht erfasst worden, obwohl andere Umbaumaßnahmen mit weitaus geringerem Kostenvolumen (zum Beispiel bei der Förderung von Kindertagesstätten) berücksichtigt wurden. Hinzu kommt, dass in 1994 ein weiterer Zuschuss in Höhe von 20.451,88 € geleistet wurde. Eine konkrete Maßnahmenbezeichnung fehlte hier. Es kann nach Auffassung des RPA aber nicht ausgeschlossen werden, dass es sich um Restzahlungen für die Umbaumaßnahme handelt.

Produktkonto 51110000.19132000 mit 23.553,00 €

Hierbei handelt es sich um Zuschüsse des Kreises Ostholstein an Gemeinden für Maßnahmen der Dorferneuerung.

Seitens des Landes Schleswig-Holstein wurde in der Regel eine Zweckbindungsfrist von 12 Jahren vorgesehen, welche der Kreis Ostholstein auch in seine Bewilligungsbescheide übernommen hat.

Ausgehend vom Bilanzstichtag 01.01.2009 konnte sich die Erfassung somit auf Maßnahmen beschränken, welche ab 1997 bewilligt wurden bzw. die erst in 1997 oder später abgeschlossen wurden.



Laut Schriftverkehr mit dem zuständigen Fachdienst 6.61 lagen dort kaum noch Förderakten vor. Dem Fachdienst Finanzen wurden daher nur wenige Unterlagen zur Verfügung gestellt. Insgesamt sind von dort Maßnahmen in nur zwei Gemeinden (Altenkrempe und Dannau) erfasst worden. Grundlage für die Einbuchung in die Vermögensverwaltung war eine Finanzierungsübersicht zu den jeweiligen Dorferneuerungsmaßnahmen. In dieser Übersicht waren unter anderem die Daten der Zuwendungsbescheide sowie der Verwendungsnachweise (sofern schon vorliegend) enthalten. Der Fachdienst Finanzen hat als Anschaffungsdatum jeweils das Datum des Verwendungsnachweises zugrunde gelegt.

Das Rechnungsprüfungsamt hat bei Recherchen im Archiv diverse Aktenordner vorgefunden, deren Inhalt laut Beschriftung aus diversen Dorferneuerungsmaßnahmen in verschiedenen Gemeinden besteht.

Insgesamt kann das RPA daher nicht ausschließen, dass die Erfassung der Maßnahmen im Bereich der Dorferneuerung nicht lückenlos erfolgt ist.

Produktkonto 55410000.19132000 mit 134.471,00 € und
Produktkonto 55410000.19138000 mit 233.706,00 €

Die hier gewährten Zuwendungen betreffen den Bereich des Naturschutzes. Die Zuweisungen wurden sowohl an Gemeinden als auch an sonstige Träger / Private gezahlt. Es ist zu unterscheiden zwischen naturschutzrelevanten Maßnahmen, welche aufgrund von internen Richtlinien gefördert wurden sowie sog. Ersatzgelder, welche aufgrund von Eingriffen in die Natur als Kompensation zu zahlen waren. Häufig ging es hierbei um das Anlegen von Knicks, Kleingewässern, und Streuobstwiesen. Diese Maßnahmen stellen nach Einschätzung des RPA keine Schaffung von Vermögensgegenständen dar, sondern sind vielmehr eine Aufwertung des Naturhaushaltes (ideelle Werte).

Bereits im Rahmen der Vorprüfung hatte das RPA daher mit dem Fachdienst Finanzen abgestimmt, bei den hier gewährten Zuweisungen lediglich Maßnahmen des Grunderwerbs in der Vermögensverwaltung zu erfassen.

Lediglich bei dem nachstehend geschilderten Sachverhalt kommt das RPA zu einer anderweitigen rechtlichen Würdigung.

Es sind u. a. vier Zuweisungen des Kreises Ostholstein an die Stadt Oldenburg in Holstein erfasst worden, mit denen der Grunderwerb und die Rekonstruktion des Oldenburger Walles als Bodendenkmal sowie die Errichtung des dortigen Wallmuseums gefördert wurden.

Hierzu sind folgende Anmerkungen zu machen.

Der Grunderwerb ist in zwei Teilschritten vollzogen worden, von denen jedoch nur einer erfasst worden ist (Inventarnummer 10241). Die Erfassung des zweiten und betragsmäßig geringeren Grunderwerbs mit einem Betrag von 3.703,96 € wurde durch den Fachdienst Finanzen versehentlich nicht vorgenommen und bleibt nachzuholen.



Zu den geförderten Maßnahmen gehörte auch die Errichtung zweier Ringwälle, welche aufgrund des fehlenden investiven Charakters nicht berücksichtigt wurden. Nach Auffassung des RPA ist in diesem Einzelfall das Gesamtprojekt „Oldenburger Wall“ zu betrachten. Die Rekonstruktion der beiden Ringwallanlagen ist wesentlicher Bestandteil des Komplexes. Es sollte daher nochmals überprüft werden, ob eine Erfassung der geschilderten Maßnahmen geboten ist.

Produktkonto 57500000.19132000 mit 2.512.483,00 €

Hierbei handelt es sich um Zuwendungen des Kreises Ostholstein an Gemeinden für Maßnahmen der Tourismusförderung.

Der Kreis Ostholstein hat den Bereich der Tourismusförderung mittlerweile an die Entwicklungsgesellschaft Ostholstein (EGOH) übertragen.

Die Erfassung der gewährten Zuwendungen ist unter großem Zeitdruck erfolgt. In dieser Angelegenheit wurde erstmals Mitte März 2011 Kontakt zur EGOH aufgenommen. Von dort wurde eine tiefer gehende Aktenrecherche aufgrund des damit verbundenen hohen Aufwandes verweigert. Im Juli 2011 hat der Fachdienst Finanzen die Sichtung der Akten selbst vorgenommen, nachdem er sie von der EGOH angefordert hatte.

Zum Zeitpunkt der Prüfung waren die Aktenvorgänge bereits an die EGOH zurückgegeben worden. Das RPA hat darauf verzichtet, diese Unterlagen nochmals anzufordern bzw. vor Ort anzusehen. Bei den in der Vermögensverwaltung erfassten Zuschüssen war das RPA somit auf die vom Fachdienst Finanzen gefertigten Kopien aus den Zuwendungsvorgängen angewiesen.

Das Verfahren bei der Erfassung kann aus Sicht des RPA nicht befriedigen. Zum einen ist nicht sichergestellt, ob dem Fachdienst Finanzen für die erforderlichen Recherchen tatsächlich das gesamte Aktengut zur Verfügung gestellt worden ist.

Zum anderen kann das RPA vor dem Hintergrund des hohen Zeitdrucks Fehleinschätzungen bei der Beurteilung, ob eine investive Maßnahme vorliegt, nicht ausschließen.

So ist zum Beispiel unter der Inventarnummer 735 eine Maßnahme erfasst, welche mit „Sanierung der Stadtmühle“ beschrieben war. Bei anderen Zuwendungen waren derartige Formulierungen Ausschlusskriterien für eine Erfassung.

Auch andere Beschreibungen lassen nicht ohne weiteres auf eine investive Maßnahme schließen (z.B. Inventarnummer 2389 – Modernisierung der Promenade Pelzerhaken).



2 Bewertung der Passiva

2.1 Eigenkapital

Der Ausweis des Eigenkapitals, seiner Unterpositionen sowie des „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages“ wurde vor Erstellung der Eröffnungsbilanz mit dem Rechnungsprüfungsamt abgestimmt und ist zutreffend.

2.2 Sonderposten

In der vorläufigen Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein wurden Sonderposten im Gesamtbetrag von 39.786.556,85 € ausgewiesen. Zu diesem Zeitpunkt waren allerdings das Infrastrukturvermögen sowie die zugehörigen Sonderposten noch nicht in die Bilanz eingeflossen. Durch den Vortrag der auf das Infrastrukturvermögen bezogenen Positionen erhöhte sich der Bestand an Sonderposten auf 54.813.966,85 €. Dieser Gesamtbetrag setzte sich wie folgt zusammen:

Kontenart	Bezeichnung	Betrag
231	Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse	0,00 €
232	Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen	52.544.935,44 €
233	Beiträge	0,00 €
234	Sonderposten für Gebührenaussgleich	2.269.031,41 €

Während der Prüfung wurden diverse Korrekturbuchungen vorgenommen, die sich auf die ausgewiesenen Werte auswirkten. Bei Abschluss der Prüfungshandlungen stellten sich die Positionen wie folgt dar:

Kontenart	Bezeichnung	Betrag
231	Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse	0,00 €
232	Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen	52.598.929,44 €
233	Beiträge	0,00 €
234	Sonderposten für Gebührenaussgleich	2.466.030,41 €

Bei Abschluss der Prüfungshandlungen betrug der Gesamtbestand der Bilanzposition Sonderposten mithin 55.064.959,85 €.



2.2.1 Sonderposten für aufzulösende Zuwendungen

Gemäß § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik sind erhaltene Zuwendungen (Zuweisungen und Zuschüsse) für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als Sonderposten zu passivieren, sofern sie aufgelöst werden sollen. Die Auflösung erfolgt grundsätzlich im Falle von Zuwendungen für die Anschaffung von Grundstücken über 25 Jahre (für Beträge, die nach dem 31.12.2009 eingehen) und für die Anschaffung anderer Vermögensgegenständen über deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Dient die erhaltene Zuwendung zur Finanzierung eines Investitionskostenzuschusses an Dritte, kann der Auflösungszeitraum an den der gewährten Zuwendung angepasst werden.

Dieses Verfahren verhindert, dass Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen einmalig in der Ergebnisrechnung wirksam werden, während der korrespondierende ergebniswirksame Abschreibungsaufwand über die Nutzungsdauer aufgeteilt wird. Stattdessen wird die ertragswirksame Auflösung fristenkongruent zur Abschreibung des finanzierten Vermögensgegenstandes / Investitionskostenzuschusses vorgenommen, so dass eine periodengerechte Darstellung des Ergebnisses gewährleistet ist.

2.2.1.1 Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse

Bei Zuschüssen handelt es sich um Übertragungen von dem öffentlichen Bereich an den unternehmerischen und übrigen Bereich und umgekehrt. In der vorläufigen Eröffnungsbilanz wurden keine Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse ausgewiesen.

Ausweislich der Kontenzuordnung sind in den ausgewiesenen Zuweisungen auch solche Beträge enthalten, die von privaten Unternehmen geleistet worden sind. Hierbei handelt es sich um Zuschüsse, die als solche auszuweisen sind.

2.2.1.2 Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen

Die erhaltenen und aufzulösenden Investitionszuwendungen waren zum überwiegenden Teil bereits Gegenstand intensiver Vorprüfungen. Die Prüfung der vorläufigen Eröffnungsbilanz konzentrierte sich daher auf die Umsetzung der Prüfbemerkungen sowie auf noch nicht geprüfte Bereiche. Beanstandete und vollständig korrigierte Sachverhalte waren nicht mehr Gegenstand dieses Berichtes.

Die Erstermittlung der erhaltenen Zuwendungen für Investitionen wurde im Zuge der Inventur der finanzierten Vermögensgegenstände vorgenommen.



Im Falle finanzierter Investitionskostenzuschüsse erfolgte die Ermittlung parallel zur Abfrage der als ARAP auszuweisenden gewährten Investitionszuwendungen. Die Fachdienste wurden in einem Zuge angeschrieben. Rückmeldungen wurden ausgewertet, die Ergebnisse verarbeitet bzw. dokumentiert. Da Zweifel an der Vollständigkeit der erfassten Zuwendungen bestanden, wurden ergänzend aus den Jahresrechnungen 1984 – 2008 die erhaltenen Investitionskostenzuschüsse ermittelt. Auf dieser Grundlage wurden die Fachdienste mit Rundschreiben vom 18.11.2010 zur Überprüfung der in ihre Zuständigkeit fallenden Beträge aufgefordert.

Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorlagen, folgte eine Erfassung als Sonderposten.

Die in der Bilanzposition enthaltenen Einzelposten wurden in Stichproben geprüft. Es ergaben sich folgende Anmerkungen:

- Zur Finanzierung des **Kreisfonds (Produkt 11122000)** wurde in 1990 eine einmalige Landeszuweisung in Höhe von 500.000,00 DM vereinnahmt. Dieser Betrag war bei Erstellung der vorläufigen Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigt worden.

Die Erfassung wurde während der laufenden Prüfung nachgeholt. Bei Abschluss der Prüfungshandlungen wies das Produktkonto 11122000.2321000 einen zutreffenden (Restbuch-)Wert von 53.994,00 € aus.

- Für die Anschaffung der unter Konto 02900001 als **unbebaute Grundstücke** erfassten Naturschutzgebiete wurden zum Teil Zuweisungen durch Land und Bund gewährt.

Der überwiegende Teil der erhaltenen Zuwendungen wurde nicht passiviert, da u.a. nach Auffassung der Verwaltung „keine Hinweise auf eine Auflösung vorhanden waren“. Darüber hinaus handelte es sich in Anbetracht der Förderungsquoten quasi um Vollfinanzierungen.

Diese Auslegung kann das Rechnungsprüfungsamt grundsätzlich teilen. Im Ergebnis konnten die Zuwendungen wie Sonderbedarfszuweisungen zum Ersatz von Eigenmitteln beurteilt werden, die dann zunächst der Sonderrücklage zugeführt worden wären. Nach Verwendung gingen diese in der Allgemeinen Rücklage auf.

Allerdings wurde bei der weiteren Prüfung festgestellt, dass bezogen auf Inventargut 70 „NSG Oldenburger Graben“ erhaltene Zuwendungen erfasst (Inv.-Nrn. 241 und 243) und in der vorläufigen Eröffnungsbilanz unter **Produkt 11143000** ausgewiesen worden sind. Aus dem zugehörigen Zuwendungsbescheid ergibt sich, dass auch in diesem Fall eine den o. a. Ausführungen entsprechende Sachlage bestand. Es ist sicher zu stellen, dass bei der Erfassung von erhaltenen Zuwendungen gleiche Maßstäbe angelegt werden. Im Ergebnis sind daher entweder die unter Inv.-Nrn. 241 und 243



erfassten Zuwendungen auszubuchen oder die für die übrigen Naturschutzgebiete erhaltenen Zuwendungen auf ihre Passivierung hin zu überprüfen.

- Die genannten Zuwendungen wurden mit dem Auflösungsbeginn 01.04.1999 erfasst. Aus den gesetzlichen Regelungen ergibt sich, dass die Auflösung erhaltener Zuwendungen mit der Anschaffung des finanzierten Vermögensgegenstandes beginnt. Die finanzierte Anschaffung des Naturschutzgebietes „NSG Oldenburger Graben“ erfolgte zu einem deutlich früheren Zeitpunkt. Darüber hinaus gingen die tatsächlichen Zahlungen bereits in der Zeit zwischen dem 15.12.1992 und 31.12.1996 ein. Vor diesem Hintergrund ist - sofern der Sonderposten nicht aufgrund der o. a. Ausführungen ausgebucht wird - der Auflösungsbeginn zu korrigieren.
- Im Bereich der allgemeinen Verwaltung (Produkt 11148000) wurden Zuwendungen erfasst, die der Kreis Ostholstein für die Anschaffung orthopädischer Büromöbel erhalten hat. Die finanzierten Möbel wurden im Festwert „Büromöbel“ erfasst. Da keine Einzelerfassung erfolgt ist, schließt sich auch eine Einzelerfassung der Zuwendungen aus. Es ist daher eine Grundsatzentscheidung zu treffen, ob die bezuschussten Möbel künftig einzeln erfasst werden oder in den Festwert einfließen sollen. In letzterem Fall sind die Zuwendungen als laufender Ertrag ergebniswirksam zu buchen.
- Im Bereich des Feuerwehrwesens (Produkt 12602000) besteht der überwiegende Teil der bilanzierten Sonderposten aus Mitteln der Feuerschutzsteuer. Hierbei handelt es sich weitestgehend um „durchlaufende Gelder“, die an die Gemeinden weitergeleitet werden. In diesem Fall sind sowohl die geleisteten Zuweisungen (als ARAP) als auch die erhaltenen Zuweisungen (als Sonderposten) zu bilanzieren. Hinsichtlich der Auflösung dieser Sonderposten hat der Kreis Ostholstein entschieden, diese an die Auflösung der korrespondierenden Rechnungsabgrenzungsposten anzupassen (§ 40 Abs. 5 Letzter Satz GemHVO-Doppik).

Die Überprüfung der korrespondierenden Zuwendungen ergab, dass diese Vorgabe nicht in ausreichendem Umfang eingehalten worden ist. Die Auflösungsdaten weichen mehrfach innerhalb des zutreffenden Jahres voneinander ab. Künftig ist auf eine vollständige Übereinstimmung zu achten.

Die Mittel aus der Feuerschutzsteuer wurden zum Teil auch für eigene Investitionen des Kreises verwendet. In diesen Fällen wurden für jede einzelne Zuwendung zwei Sachverhalte dargestellt. Zum einen wurden ein ARAP und ein Sonderposten in korrespondierender Höhe gebildet, um das Regelverfahren bei Mitteln der Feuerschutzsteuer einzuhalten. Dargestellt wird hierdurch ein an den Kreis selbst weitergeleiteter Investitionskostenzuschuss. Für diesen wurde in einem zweiten Schritt ein weiterer Sonderposten gebildet, der korrespondierend zu dem finanzierten Vermögensgegenstand aufgelöst wird.



Diese Bilanzverlängerung ist nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes unzulässig. Für Mittel der Feuerschutzsteuer, die für eigene Zwecke verwendet werden, ist ausschließlich ein Sonderposten in Korrespondenz zum hiermit finanzierten Vermögensgegenstand zu bilden. Auf die Ausführungen zur Bilanzposition „Aktive Rechnungsabgrenzung“ wird verwiesen.

- Im Produkt ÖPNV (54700000) wurden vier Einzelbeträge als Sonderposten erfasst. Es handelt sich hierbei um Zuweisungen für die Anschaffung einer Dolmetscheranlage (Inv.-Nr. 6684), eines Beamers (Inv.-Nr. 6683) sowie eines Notebooks (Inv.-Nr. 6682). Eine weitere Zuwendung für ein Notebook wurde unter Produkt Orts- und Regionalplanung (51110000) erfasst (Inv.-Nr. 6681). Die bezuschussten Vermögensgegenstände wurden im Rahmen des INTERREG IVa-Programms angeschafft und befinden sich tatsächlich im Eigentum des Kreises Ostholstein. Die Anschaffungen wurden zu 50 % bezuschusst und befinden sich aktuell noch im Bestand des Fachdienstes.

Eine entsprechende Überprüfung konnte die zugehörigen Vermögensgegenstände nicht im Bestand nachweisen. Eine Nacherfassung hat zu erfolgen.

- Im Rahmen der Vorprüfung wurde festgestellt, dass erhaltene Zuwendungen im Bereich des Infrastrukturvermögens (Produktgruppe 542), die sowohl auf Grunderwerb als auch auf Baumaßnahmen entfielen, einheitlich über die Nutzungsdauer der Maßnahmen aufgelöst werden. Das Rechnungsprüfungsamt vertrat zunächst die Auffassung, dass hier in der erstmaligen Eröffnungsbilanz eine Aufteilung der Sonderposten auf Grundstück und sonstige Vermögensgegenstände zu erfolgen hat, da für grundstücksbezogene Zuwendungen eine abweichende Auflösungsdauer gilt. Diese Auffassung wird für die erstmalige Eröffnungsbilanz nicht aufrechterhalten, da für den Kreis Ostholstein gem. Artikel 2 Absatz 1 der Landesverordnung zur Änderung der GemHVO-Doppik vom 02.07.2009 ein Wahlrecht besteht.

Das Rechnungsprüfungsamt weist aber darauf hin, dass dieses Wahlrecht zwischenzeitlich nur für Zuwendungen galt, die bis zum 31.12.2009 eingegangen sind. Im Rahmen der laufenden Buchführung ab dem 01.01.2010 ist die Aufteilung der erhaltenen Zuwendungen pflichtig und entsprechend zu berücksichtigen.

2.2.2 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

Als Sonderposten für den Gebührenaussgleich sind gem. § 50 Abs. 1 GemHVO-Doppik Kostenüberdeckungen bei den kostenrechnenden Einrichtungen anzusetzen. Im Wirkungsbereich des Kreises Ostholstein ist diese Vorgabe für den straßengebundenen Rettungsdienst (Produkt 12701), den Rettungshubschrauber (Produkt 12703) sowie das Jugendhilfehaus Lensahn (Produkt 36761) zu beachten.



In der vorläufigen Eröffnungsbilanz wurden folgende Sonderposten für den Gebührenaussgleich ausgewiesen:

Produkt	Bezeichnung	Betrag
12701	Gebührenaussgleich Rettungsdienst Straße	2.153.850,46 €
36761	Gebührenaussgleich Jugendhilfehaus	115.180,95 €

Auf einen Hinweis des Rechnungsprüfungsamtes wurde die folgende Position im Verlauf der Prüfung nacherfasst:

Produkt	Bezeichnung	Betrag
12703	Gebührenaussgleich Rettungsdienst Hubschrauber	196.999,00 €

Bei Abschluss der Prüfungshandlungen umfasste die Bilanzposition „Sonderposten für Gebührenaussgleich“ einen Gesamtbetrag von 2.466.030,41 €.

2.2.2.1 Rettungsdienst Straße

Der Sonderposten Gebührenaussgleich Rettungsdienst Straße wird mit einem Betrag von 2.153.850,46 € ausgewiesen.

Für den straßengebundenen Rettungsdienst wurde bereits im kameralen Rechnungswesen eine Gebührenaussgleichsrücklage geführt. In der Jahresrechnung 2008 schloss diese nach einer unterjährigen Entnahme von 1.282.705,45 € mit einem Endbestand von 981.527,59 € ab. Dieser Verwahrbestand wäre grundsätzlich als Sonderposten Gebührenaussgleich in der Eröffnungsbilanz auszuweisen gewesen.

Die entsprechende Überprüfung ergab, dass der Anfangsbestand des Sonderpostens Gebührenaussgleich Rettungsdienst Straße aus der Abrechnung des zuständigen Fachdienstes resultierte. Dieser Bestand wurde auf gesetzlicher Grundlage mit den Krankenkassen geeinigt, so dass der ausgewiesene Betrag die reale Verbindlichkeit des Kreises gegenüber den „Gebührenzählern“ zum 31.12.2008 darstellt.

Nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes bestehen aber begründete Zweifel, ob die in der Eröffnungsbilanz für den Rettungsdienst ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten mit dem ausgewiesenen Sonderposten vereinbar sind. Dies würde voraussetzen, dass in der Eröffnungsbilanz die gleichen Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die auch in der Abrechnung des Rettungsdienstes zu dem ausgewiesenen Überschuss geführt haben.



Im Produkt 12701 wurden Erträge und Aufwendungen, die nach dem 01.01.2009 entstanden sind, in erheblichem Umfang durch Umbuchung in den Forderungs- bzw. Verbindlichkeitenbestand der Eröffnungsbilanz abgegrenzt. Insgesamt wurden Erträge in Höhe von 2.752.249,80 € und Aufwendungen in Höhe von 313.115,16 € der Zeit vor dem 01.01.2009 zugeordnet, so dass sich das Ergebnis des Produktes im Haushaltsjahr 2008 nachträglich um 2.439.134,64 € verbessert hat. Dies hätte - ausgehend von dem kameralen Schlussbestand - rein rechnerisch zu einem Bestand des Sonderpostens Gebührenaussgleich in Höhe von 3.420.662,23 € führen müssen.

Es war dem Rechnungsprüfungsamt zeitlich nicht möglich, diesen Sachverhalt abschließend aufzuklären. Gerade in Anbetracht der Tatsache, dass die Abrechnungsmodalitäten von Kernhaushalt und Fachdienstabrechnung angepasst wurden, muss zwingend eine Übereinstimmung gewährleistet werden (können). Die Höhe des Sonderpostens für den Gebührenaussgleich stellt den Betrag dar, der noch den „Gebührenezahlern“ zusteht. In dieser Höhe sind die Mittel des Kreises gebunden. Der Betrag ist - auch in Hinblick auf die unterjährigen Entwicklungen - genauestens zu überprüfen. Mit dem Jahresabschluss 2009 ist eine Abstimmung vorzunehmen.

2.2.2.2 Rettungsdienst Hubschrauber

Für den Bereich Rettungsdienst – Hubschrauber war in der vorläufigen Eröffnungsbilanz zunächst kein Sonderposten Gebührenaussgleich erfasst worden.

Der Betrieb des Rettungshubschraubers wurde in der kameralen Buchführung ausschließlich über ein Vorschusskonto abgewickelt. Eine Trennung zwischen investiven und konsumtiven Zahlungen wurde nicht vorgenommen. Das entsprechende Konto schloss zum 31.12.2008 mit einem Bestand von -219.798,58 € ab, der zunächst in keiner Weise in der Eröffnungsbilanz abgebildet wurde.

Für den Rettungshubschrauber wird durch den Fachdienst ebenfalls ein Jahresabschluss unter Berücksichtigung der Periodenabgrenzung erstellt. Dieser wies zum 31.12.2008 einen -abgestimmten- Überschuss in Höhe von 196.999,00 € aus, der im Verlauf der Prüfung als Sonderposten Gebührenaussgleich passiviert wurde. Dieser Ausweis ist nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes materiell zutreffend.

Allerdings gelten die Ausführungen zum straßengebundenen Rettungsdienst entsprechend. Es besteht die begründete Annahme, dass im Eröffnungsbestand der Forderungen und Verbindlichkeiten Beträge enthalten sind, die in der Abrechnung des Rettungsdienstes (noch) nicht berücksichtigt worden sind.

Auch hier war eine abschließende Aufklärung zeitlich nicht möglich. Diese ist durch den Fachdienst 1.20 in Zusammenarbeit mit dem Fachdienst 3.21 im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 herbeizuführen.



2.2.2.3 Jugendhilfehaus

Der Sonderposten für den Gebührenaussgleich Jugendhilfehaus wird in der vorläufigen Eröffnungsbilanz mit einem Bestand von 115.180,95 € ausgewiesen.

Die kamerale Gebührenaussgleichsrücklage des Jugendhilfehauses schloss in der Jahresrechnung 2008 auch tatsächlich mit einem Endbestand von 115.180,95 € ab, der in die Bilanz übernommen wurde. Das Jugendhilfehaus wird erst seit dem 01.01.2008 als kostenrechnende Einrichtung geführt, so dass weitere Gebührenüberhänge nicht entstanden sind. Die Abrechnung des Fachdienstes 5.10 stimmt mit dem ausgewiesenen Bestand überein.

Die weitere Prüfung ergab, dass auch in dem Produkt 36761 für Erträge und Aufwendungen, die nach dem 01.01.2009 angefallen, aber wirtschaftlich der Zeit bis zum 31.12.2008 zuzuordnen waren, eine Abgrenzung erfolgt ist. Diese wurden als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt. Saldiert ergibt sich ein nachträglich berücksichtigter Überschuss von 14.699,14 €, der bezogen auf die Bilanz das Eigenkapital des Kreises Ostholstein erhöht. Tatsächlich handelt es sich aber um einen Überschuss aus dem Betrieb der kostenrechnenden Einrichtung, der im Entgeltausgleich zu berücksichtigen ist.

Eine Rückfrage bei der zuständigen Sachbearbeiterin ergab, dass bei der Bestandsermittlung und auch bei der unterjährigen Fortführung der Entgeltausgleichsrücklage die abgegrenzten Beträge unberücksichtigt geblieben sind. Im Ergebnis wird der Sonderposten Gebührenaussgleich Jugendhilfehaus in der vorläufigen Eröffnungsbilanz um den ermittelten Betrag von 14.699,14 € zu niedrig ausgewiesen. Die abgegrenzten Beträge finden in keiner Abrechnung Berücksichtigung.

Dieser Sachverhalt ist zu korrigieren. Hierbei ist aber zu beachten, dass die periodengerechte Zuordnung der Erträge und Aufwendungen in die Eröffnungsbilanz insgesamt in Frage gestellt wird. Sofern das Verfahren korrigiert wird, kann dies auch Auswirkungen auf die o.a. Prüfungsfeststellung haben. In jedem Fall ist sicher zu stellen, dass der zusätzliche Überschuss von 14.699,14 € Berücksichtigung findet.

Anmerkung für die Jahresabschlüsse ab dem 01.01.2009:

Gemäß Abrechnung des Fachdienstes 5.10 betrug der Bestand der Entgeltausgleichsrücklage zum 31.12.2010 insgesamt 329.225,62 €. Der tatsächliche Bestand erhöht sich voraussichtlich um den nicht berücksichtigten Betrag von 14.699,14 €. In allen Haushaltsjahren des Betriebes als kostenrechnende Einrichtung (2008 – 2010) wurden erhebliche Überschüsse erwirtschaftet, die dem Sonderposten zugeflossen sind. Dies müsste zwingend zu einer Neuberechnung und Absenkung der „Gebühren“ und in der Folge zu einer Verringerung des Sonderpostenbestandes führen.



2.3 Rückstellungen

Durch die Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die doppelte Buchführung und der damit einhergehenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben sich die Kommunen mit einer für sie neuen Art von Schulden, den sog. „Rückstellungen“, zu befassen. Ihrem Wesen nach sind Rückstellungen Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Sie sind zu bilden für Verbindlichkeiten oder Aufwendungen, die ihrer Entstehung und/oder ihrer Höhe nach ungewiss sind, hinreichend sicher erwartet werden können und der Periode ihrer Verursachung zugerechnet werden sollen. Rückstellungen sind als Passivposten auszuweisen.

2.3.1 Pensionsrückstellungen

Die Pensionsverpflichtungen stellen neben dem Eigenkapital den bedeutendsten passiven Bilanzposten dar. Die umlagepflichtige Mitgliedschaft bei der Versorgungsausgleichskasse der Kommunalverbände des Landes Schleswig-Holstein (VAK) befreit nicht von der Bildung von Pensionsrückstellungen, da sich das Vermögen der VAK auf ein kurzfristiges Leistungsvolumen beschränkt.

Gem. § 24 Satz 1 Nr.1 GemHVO-Doppik sind in den kommunalen Bilanzen für diese nach den beamtenrechtlichen Vorschriften bestehenden Verpflichtungen (bereits bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst) Rückstellungen (Pensionsrückstellungen) zu bilden. Für die Rückstellungen ist der Barwert zu ermitteln.

Der Kreis Ostholstein ist der Empfehlung des Innenministeriums (s. Erläuterungen zu § 24 GemHVO-Doppik) gefolgt und bedient sich zwecks Feststellung der Höhe der Rückstellungen der VAK. Diese hat unter Einsatz des Programms „HPR Kommunal“, der Fa. Haessler auf Basis des für das Land Schleswig-Holstein geltenden Rechnungszinsfußes von 5% die Barwerte der Pensionsrückstellungen ermittelt (s. Grundsätze der VAK vom 09.10.2009).

Die Richtigkeit der durch die VKA in den gefertigten Jahresübersichten bzw. Grundlisten mitgeteilten Daten wurde durch das Fachgebiet Personal bestätigt. Das RPA hat daher von einer inhaltlichen Einzelfallprüfung Abstand genommen.

Gegliedert nach den Bereichen „Allgemeine Verwaltung“ und „Ehemalige Kreiskrankenhäuser“ ist in der Eröffnungsbilanz zu dieser Bilanzposition ein Wert in Höhe von insgesamt 57.362.918,00 € ausgewiesen.



Dieser setzt sich zusammen aus:

Personalbereich	Anzahl	Versorgungsleistungen
Allgemeine Verwaltung		
Aktive Beamtinnen und Beamte	146	30.386.028,00 €
Versorgungsempfänger/Innen	71	21.779.868,00 €
Witwen	28	2.794.884,00 €
Summe	245	54.960.780,00 €
Ehemalige Kreiskrankenhäuser		
Versorgungsempfänger/Innen	5	1.797.184,00 €
Witwen	3	604.954,00 €
Summe	8	2.402.138,00 €

Die Verpflichtung des Kreises Ostholstein zur Bilanzierung von Rückstellungen für die leitenden Ärzte (Chefärzte) der ehemaligen Kreiskrankenhäuser Eutin und Oldenburg i. H. und deren Hinterbliebene ergibt sich aus den seinerzeit geschlossenen Dienstverträgen. In diesen wurde neben der Zahlung eines monatlichen Entgelts - bestehend aus einem Grundgehalt, Ortszuschlag und Kinderzuschlag auf der Grundlage der Besoldungsgruppe A 15 BBesO - auch eine Alters- und Hinterbliebenenversorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen vereinbart.

Die Überprüfung vorstehender Bilanzpositionen hat keine Beanstandungen ergeben. Die Barwerte sind richtig in die Eröffnungsbilanz eingegangen.

2.3.2 Altersteilzeitrückstellung

Die Vorschriften des Altersteilzeitgesetzes (AltTZG) vom 23.07.1996 und des Tarifvertrages zur Regelung der Altersteilzeitarbeit (TV ATZ) vom 05.05.1998 ermöglichen älteren Arbeitnehmern unter bestimmten Voraussetzungen einen gleitenden Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente.

Für diese Teilzeitbeschäftigung sind zwei Modelle („Blockmodell“ und „Teilzeitmodell“) vorgesehen. Beim Blockmodell ist während der ersten Hälfte (Beschäftigungsphase) der Altersteilzeit in Vollzeit weiter zu arbeiten. In der zweiten Hälfte wird der Arbeitnehmer vollständig von der Arbeit freigestellt (Freistellungsphase). Beim Teilzeitmodell oder kontinuierlichen Modell wird die Arbeitszeit in der Regel über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit gleichmäßig bis zur Hälfte herabgesetzt.

Während der Laufzeit des Altersteilzeitvertrages im Blockmodell werden 50 v. H. des Vollzeitentgelts zuzüglich eines Aufstockungsbetrages sowie zusätzliche Beiträge zur Rentenversicherung gewährt. Beim Teilzeitmodell bezieht der Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit ein Entgelt, welches der herabgesetzten Arbeitszeit entspricht, ergänzt um einen Aufstockungsbetrag.



Die Altersteilzeitrückstellung bildet die künftige Verpflichtung zur Leistung von Lohn- und Gehaltszahlungen ab, die aus einem Altersteilzeitmodell in der Beschäftigungsphase für Zeiten der Freistellung von der Arbeit anfallen. Rechtsgrundlage für die Berechnung bildet die Vorschrift des § 24 Satz 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik. Die Eröffnungsbilanz des Kreises Ostholstein weist hierfür einen Saldo von 605.678,84 € aus. Dieser Betrag entspricht dem Bestand der am Ende des Haushaltsjahres 2008 aufgelösten Altersteilzeitrücklage.

Die Bilanzierung von Altersteilzeitverträgen im Freizeitmodell ist unproblematisch, da sich -wie zuvor ausgeführt- (verminderte) Arbeitsleistung und (vermindertes) Gehalt entsprechen. Rückstellungen ergeben sich somit nicht. Beim Blockmodell hingegen gestaltet sich die Situation bedeutend schwieriger, da der Arbeitnehmer in der Beschäftigungsphase die volle Arbeitsleistung erbringt, während er nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung entlohnt wird, so dass sich beim Arbeitgeber in dieser Phase in Höhe des nicht entlohnten Anteils der Arbeitsleistung rätierlich ein Erfüllungsrückstand aufbaut.

In der Vergangenheit bestanden in Literatur und Rechtsprechung unterschiedliche Auffassungen darüber, in welchem Umfang und zu welchem Zeitpunkt Rückstellungen zu bilden sind. Mit Urteil vom 30.11.2005 hat der Bundesfinanzhof (BFH) abschließend zu dieser Frage Stellung genommen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich mit Schreiben vom 28.03.2007 der Rechtsauffassung des BFH angeschlossen. Hiernach ist für die laufenden Vergütungen während der Freistellungsphase entsprechend der zeitanteiligen wirtschaftlichen Verursachung bereits in der Beschäftigungsphase eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Die Höhe dieser Verbindlichkeiten bemisst sich anhand der in der Freistellungsphase zu gewährenden Vergütungen einschl. der Aufstockungsbeträge.

Nach Rd.- Nr. 3 Buchst. b) des BMF -Schreibens i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. c EStG sind künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtungen voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen. Die Förderung (Erstattung des Aufstockungsbetrages zum Arbeitsentgelt sowie die zusätzlichen Beträge zur gesetzlichen Rentenversicherung) durch die Bundesagentur für Arbeit stellt einen solchen künftigen Vorteil dar. Sofern also mehr Gründe für als gegen eine Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes sprechen, verringert sich der Erfüllungsrückstand um die künftigen Erstattungsleistungen. Der Erstattungsanspruch (§ 4 Abs. 1 AltZG) ist bei der Bemessung der Rückstellung gegenzurechnen, wenn die Möglichkeit des Eintritts künftiger wirtschaftlicher Vorteile gegeben ist.

Das RPA hat die am Bilanzstichtag aktuellen Altersteilzeitarbeitsverträge in Stichproben überprüft. Die Prüfung erstreckte sich überwiegend auf die für die Berechnung der Rückstellungen berücksichtigten Zeiten sowie deren Berechnungsgrundlage und Höhe.



Es wurde festgestellt, dass

- in dem zu Pers.-Nr. 063818 vereinbarten Altersteilzeitarbeitsverhältnis nach dem Freizeitmodell Rückstellungen in die Eröffnungsbilanz eingeflossen sind. Da Freistellungen von der Arbeit in diesem Modell nicht anfallen, ergeben sich auch keine Rückstellungsbeträge,
- in zwei Fällen (Pers.-Nr. 001278 und 006136) zum Bilanzierungstichtag noch Rückstellungen gebildet worden sind, obwohl die geschlossenen Altersteilzeitarbeitsverträge bereits am 30.04. bzw. 31.07.2008 ausgelaufen waren,
- bei der Bewertung der Rückstellungen der im Blockmodell vereinbarten Arbeitsverhältnisse in allen Fällen die zustehenden Fördermittel der Bundesagentur für Arbeit als künftige Vorteile während der Beschäftigungsphase nicht durch Gegenrechnung wertmindernd in Abzug gebracht worden sind.

Gem. § 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

Die Sach- und Rechtslage ist mit den Bediensteten des Fachgebietes Personal erörtert worden mit dem Ergebnis, dass unter Beachtung der vorstehenden Bemerkungen die Altersteilzeitrückstellungen überarbeitet und neu passiviert werden.

2.3.3 Beihilferückstellung

2.3.3.1 Die Verpflichtung zur Bildung von Beihilferückstellungen ergibt sich aus § 24 Satz 1 Nr. 2 GemHVO-Doppik. Der Barwert für die Ansprüche auf Beihilfen der Versorgungsberechtigten kann als prozentualer Anteil der Pensionsrückstellungen ermittelt werden. Der Prozentsatz ist aus dem Verhältnis des Volumens der an die Versorgungsberechtigten gezahlten Beihilfeleistungen zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge in den drei dem Jahresabschluss vorangegangenen Haushaltsjahren zu errechnen.

Auch für die Prüfung dieser Rückstellungen haben dem RPA Abrechnungsunterlagen der VAK vorgelegen, aus denen der tatsächliche Aufwand für Versorgungs- und Beihilfeleistungen detailliert entnommen werden konnte. Auf der Basis der nach dem Durchschnitt der in den Haushaltsjahren 2005, 2006 und 2007 geleisteten Ausgaben und einem errechneten Prozentsatz von 14,08 ist der Barwert der Beihilferückstellungen auf **7.737.332,15 €** festgesetzt worden. Erst nach Abschluss der Prüfung vor Ort hat sich herausgestellt, dass für die Berechnung die Aufwendungen der Haushaltsjahre **2006/2007/2008** heranzuziehen sind.



Das führt zu folgender Korrektur der Bilanzposition:

HH-Jahr	Beihilfe- zahlungen	Versorgungs- leistungen	Beihilfe- rückstellungen
2006	345.662,86 €	2.459.856,22 €	
2007	325.287,50 €	2.324.285,06 €	
2008	351.797,53 €	2.440.420,48 €	
Gesamt	1.022.747,89 €	7.224.561,76 €	
Durchschnitt	340.915,96 €	2.408.187,25 €	14,16 v.H.

Der Barwert der Beihilferückstellungen i. H. v. 14,16 % der Pensionsrückstellungen von 54.960.780,00 € beläuft sich auf **7.782.446,45 €**.

Der Fachdienst Finanzen hat am 24.10.2011 schriftlich Kenntnis von der Aufstockung dieser Bilanzsumme um **45.114,30 €** erlangt.

2.3.3.2 Für die ehemaligen leitenden Mitarbeiter (Chefärzte) mit beamtenähnlicher Alters- und Hinterbliebenenversorgung der Krankenhäuser des Kreises Ostholstein, die sich in der Trägerschaft der Sana Kliniken Ostholstein GmbH befinden, sind in der Eröffnungsbilanz keine Beihilferückstellungen ausgewiesen.

Der Kreis Ostholstein hat die Aufgaben der Festsetzung und Zahlbarmachung der Beihilfen auch für diese Beihilfeberechtigten im Jahre 1994 der Beihilfekasse der VAK übertragen.

Die Überprüfung der Aktenvorgänge hat zu dem Ergebnis geführt, dass die Beihilfekasse nach Auszahlung der Beihilfen die entsprechenden Beträge **direkt** bei den Sana Kliniken Ostholstein GmbH in Eutin und Oldenburg i. H. zur Erstattung anfordert. Dieses Verfahren könnte nach Auffassung des RPA ursächlich für die Nichtberücksichtigung von Rückstellungen sein.

Ungeachtet der Abwicklung des Verfahrens besteht ein Rechtsanspruch auf die Gewährung von Beihilfen nur gegenüber dem Kreis Ostholstein als Dienstherr/Arbeitgeber. Die Beihilfekasse hat gegenüber den Beihilfeberechtigten keine unmittelbaren eigenen Verpflichtungen, da mit dem Abschluss der Anschlussvereinbarung Rechtsbeziehungen ausschließlich zwischen dem Kreis Ostholstein und der Beihilfekasse entstanden sind.

Vorstehende Auslegung ist das übereinstimmende Ergebnis eines Gespräches mit den zuständigen Bediensteten des Fachdienstes Finanzen und des Fachgebietes Personal am 30.08.2011.



Die Rückstellung errechnet sich wie folgt:

HH-Jahr	Beihilfe- zahlungen	Versorgungs- leistungen	Beihilfe- rückstellungen
2006	18.009,07 €	271.423,42 €	
2007	25.797,33 €	257.754,20 €	
2008	16.911,18 €	263.309,34 €	
Gesamt	60.717,58 €	792.486,96 €	
Durchschnitt	20.239,19 €	264.162,32 €	7,66 v.H.

Für den Bereich „Ehemalige Kreiskrankenhäuser“ ist dem Fachdienst Finanzen während der Prüfung ein Rückstellungswert i. H. v. 195.774,25 € schriftlich mitgeteilt worden. Dieser ist nach vorstehender Neuberechnung auf **184.003,77 €** (= 7,66 % von 2.402.138,00 €) zu verringern.

Abschließend ist anzumerken, dass die Aktenvorgänge des Fachgebietes Personal, die als Prüfungsgrundlagen herangezogen wurden, einen geordneten Eindruck hinterlassen haben. Sie sind ausreichend aussagefähig und werden übersichtlich geführt.

2.4 Verbindlichkeiten

2.4.1 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

Unter dieser Bilanzposition wird einen Betrag von **68.845.727,91 €** ausgewiesen, der sich, gläubigerbezogen, wie folgt aufteilt:

a)	vom öffentlichen Bereich	1.813.317,67 €
b)	vom privaten Kreditmarkt	67.032.410,24 €

Nach den vorgelegten Unterlagen sind die Aufteilungen korrekt vorgenommen worden. Die Kreditakten wurden stichprobenweise geprüft. Hierbei konnte die Übereinstimmung von Saldenbestätigungen und ausgewiesenen Restkreditbeträgen festgestellt werden.



2.5 Passive Rechnungsabgrenzung

Die Höhe der passiven Rechnungsabgrenzungsposten (nachstehend mit PRAP abgekürzt) beläuft sich bei der vorgelegten Eröffnungsbilanz auf 1.829.730,61 €.

Gemäß § 49 Absatz 3 GemHVO-Doppik sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einzahlungen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als PRAP anzusetzen.

Der Kreis Ostholstein hat hier überwiegend Bestände von Verwahrkonten aus dem letzten kameralen Abschluss dargestellt. Auf den in Rede stehenden Verwahrkonten wurden zweckgebundene Mittel (z.B. Zuweisungen des Landes Schleswig-Holstein für verschiedene Verwaltungsbereiche) geführt, welche in 2008 noch nicht der Zweckbestimmung zugeführt werden konnten.

Die zugrundeliegende Problematik soll anhand des Produktkontos zur Abwicklung der Feuerschutzsteuer (12602000.39913211) verdeutlicht werden. Hier ist ein Betrag in Höhe von 644.513,91 € erfasst.

Der Kreis Ostholstein erhält jährlich vom Land Schleswig-Holstein einen Anteil am Aufkommen aus der Feuerschutzsteuer, welcher überwiegend an die Kommunen des Kreises ausgekehrt wird. In der Regel sind zum Ende des Haushaltsjahres aber noch nicht alle Mittel verausgabt. Der Fachdienst Sicherheit und Ordnung stellt die entsprechenden Daten jedes Jahr neu fest. Die diesbezüglichen Unterlagen wurden eingesehen. Der noch zur Verfügung stehende Betrag am 31.12.2008 in Höhe von 644.513,91 € wurde korrekt ermittelt.

Diese Mittel stellen vom Grundsatz Verbindlichkeiten für den Kreis Ostholstein dar und sind nach Einschätzung des RPA dann auch unter dieser Bilanzposition abzubilden.

Nach Einschätzung des RPA müssen daher alle unter den PRAP erfassten Positionen, welche noch weiterzuleitende Zahlungen betreffen, unter Berücksichtigung der vorstehende geschilderten Aspekte nochmals beurteilt werden.



3 Anhang zur Eröffnungsbilanz

Der Eröffnungsbilanz ist gem. § 54 Abs. 5 Satz 1 GemHVO-Doppik ein Anhang in entsprechender Anwendung des § 51 beizufügen. In diesem sind zu den Posten der Eröffnungsbilanz verwendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können.

Der am 11.11.2011 in abschließender Version vorgelegte Anhang enthält Angaben zu sämtlichen Bilanzpositionen, in denen Werte ausgewiesen werden.

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz ergab, dass wesentliche Bilanzpositionen unterschiedlichen und zeitlich versetzten Inventuren und Bewertungen unterzogen wurden, die in die abschließende Bilanzierung eingeflossen sind. Dies gilt insbesondere für die Bereiche Maschinen/technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie geleistete (ARAP) und erhaltene Investitionskostenzuwendungen (Sonderposten).

Die im Anhang enthaltenen Angaben sind insbesondere für diese beispielhaft genannten Positionen nicht ausreichend, um die angewendeten Verfahren hinreichend zu beschreiben. Es handelt sich vielmehr um eine deutlich vereinfachte und nicht vollständige Darstellung der Wertfindung, die für eine abschließende Beurteilung nicht ausreichend ist.

Die dem Anhang gem. § 51 Abs. 3 GemHVO-Doppik beizufügenden Übersichten waren vollständig vorhanden und stimmten weitestgehend mit den bilanziell ausgewiesenen Werten überein.

Eine Ausnahme bildete die „Übersicht über Sondervermögen, Zweckverbände, Gesellschaften pp“ gem. § 51 Abs. 3 Ziffer 5 GemHVO-Doppik. Unter Punkt III „Gesellschaften“ wird als laufende Ziffer 7 ein Anteil an der Entwicklungsgesellschaft OH (GbR) ausgewiesen. Diese Beteiligung besteht tatsächlich nicht mehr, in der Bilanz ist sie auch zutreffend nicht enthalten.

Hinsichtlich der unter Ziffer 12 ausgewiesenen Beteiligung an der EON-Hanse Quickborn wird auf die Ausführungen zu Ziff. 1.1.3.1 dieses Berichtes verwiesen.