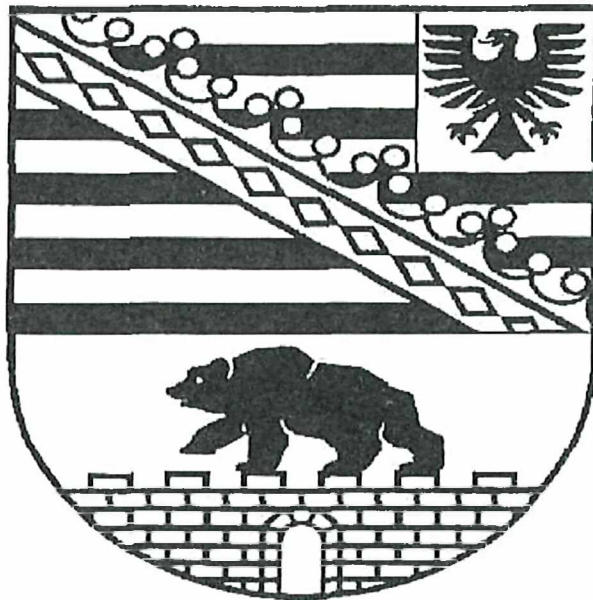


**Landesrechnungshof
Sachsen-Anhalt**



**Bericht
über die
überörtliche Prüfung
der Eröffnungsbilanz
des Landkreises Jerichower Land**

Aktenzeichen: 42-04314-86/20

Dessau-Roßlau, 19 . Mai 2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	3
I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen	4
II. Vorbemerkungen	5
1 Reformziele	5
2 Prüfungsauftrag.....	5
3 Durchführung der Prüfung	6
4 Rechtliche Grundlagen der Prüfung	6
III. Prüfungsergebnisse	7
1 Aufstellung der EÖB des Landkreises Jerichower Land	7
1.1 Feststellungen zum Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR.....	7
1.2. Inventur.....	10
1.3 Bewertungsrichtlinie	11
2 Aktivpositionen der EÖB des Landkreises Jerichower Land	13
2.1 Immaterielles Vermögen	13
2.2 Sachanlagevermögen	14
2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	14
2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	16
2.2.3 Infrastrukturvermögen	21
2.2.4 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler.....	27
2.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	29
2.2.6 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen (BGA).....	31
2.3 Finanzanlagevermögen.....	34
2.4 Umlaufvermögen - Forderungen	36
3 Passivpositionen der EÖB des Landkreises Jerichower Land	38
3.1 Bildung von Sonderposten	38
3.2 Rückstellungen	41
3.3 Verbindlichkeiten.....	43
4 Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse.....	47
4.1 Stand der Aufstellung.....	47
4.2 Planung und Organisation.....	49
IV. Schlussfolgerungen	52

Anlagen

Abkürzungsverzeichnis

AHK	Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten
ATZ	Altersteilzeit
ANL	Anlagennummer
BewertRL LSA	Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten (Bewertungsrichtlinie vom 02.06.2006)
BewertRL LK	Bewertungsrichtlinie für die Bewertung des Vermögens und der Schulden des Landkreis Jerichower Land vom 30.06.2018
BGF	Bruttogrundfläche
DA	Dienstanweisung
ELER	Europäischer Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raums
EW	Ersatzwert
EÖB	Eröffnungsbilanz
GemHVO Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik vom 22.12.2010
GND	Gesamtnutzungsdauer
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GO LSA	Gemeindeordnung Land Sachsen-Anhalt
HK	Herstellungskosten
JA	Jahresabschluss
KAG	Kommunalabgabengesetz
KER	Kasseneinnahmereste
KomHEG LSA	Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen in Sachsen-Anhalt
KRE	Kostenrechnende Einrichtung
LKO LSA	Landkreisordnung Land Sachsen-Anhalt (Fassung vom 10.08.2009)
LVwA	Landesverwaltungsamt
MI LSA	Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt
ND	Nutzungsdauer
NKHR	Neues Kommunales Haushalts und Rechnungswesen
RdErl.	Runderlass
RND	Restnutzungsdauer
RPA	Rechnungsprüfungsamt des Landkreis Jerichower Land
VZOG	Vermögenszuordnungsgesetz letzte Änderung vom 10.07.2009

I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen

Der Landkreis Jerichower Land stellte seine Eröffnungsbilanz erst im Jahr 2018 abschließend auf. Dies war fünf Jahre nach der Umstellung auf das NKHR.

Der Prozess der Umstellung auf das NKHR war nur unzureichend dokumentiert. Die Ursachen für die verspätete Aufstellung der EÖB waren daher nur lückenhaft nachvollziehbar. Die verspätete Aufstellung sowie die nicht vorliegende Projektdokumentation weisen auf eine unzureichende Projektorganisation und -umsetzung hin.

Der Landkreis Jerichower Land traf Festlegungen und Vorgaben zur Erfassung, Bewertung und Dokumentation aller wesentlichen Bilanzpositionen in einer eigenen Bewertungsrichtlinie. Im Vergleich zu anderen Kommunen war dies positiv zu bewerten. Für einzelne Bilanzpositionen bestand noch Regelungs- und Anpassungsbedarf.

Die vorgelegte Dokumentation zur abschließenden Bewertung des Vermögens und der Schulden war überwiegend nachvollziehbar und entsprach im Wesentlichen dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Die Vorgabe von Erfassungs- und Bewertungsmustern erwies sich hierbei als hilfreich. Bei Bilanzpositionen, für die keine Dokumentationsvorgaben bestanden, waren Wertansätze sachlich und rechnerisch nur eingeschränkt nachvollziehbar.

Der Landkreis Jerichower Land setzte die Bewertungsvorgaben des Landes nur vereinzelt um. Das führte bei fast allen Bilanzpositionen zu Verstößen gegen die Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit. Für diese nicht ordnungsgemäßen Bewertungen besteht Korrekturbedarf.

Der Landkreis stellte bisher nur den Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 auf. Er ist somit sieben Jahresabschlüsse im Rückstand. Für die Erstellung der rückständigen Jahresabschlüsse gab es eine zeitliche Planung. Ein verbindliches Konzept für die Aufstellung der Jahresabschlüsse als Voraussetzung für die Rückkehr zur ordnungsgemäßen Haushaltsführung lag hingegen noch nicht vor.

II. Vorbemerkungen

1 Reformziele

Mit der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens der Kommunen in Sachsen-Anhalt von der Kameralistik auf die kommunale Doppik (NKHR) waren folgende Zielstellungen verbunden:

- Generationengerechtigkeit, u. a. durch periodengerechte Abgrenzung und Zuordnung von Erträgen und Aufwand,
- vollständige Abbildung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs,
- Vergleichbarkeit der kommunalen Aufgabenerfüllung,
- eine vollständige Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einschließlich aller ausgelagerten Aufgaben durch den kommunalen Gesamtabchluss und dadurch insgesamt
- eine verbesserte Verwaltungssteuerung durch Produktorientierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Jahresabschluss und Kennzahlen.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen des kommunalen Handelns sollten sichtbar werden und kontrolliert werden können. Dies sollte zu einer Schärfung des Kostenbewusstseins der Handelnden in Politik und Verwaltung führen.

Weiterhin erhalten die Kommunen durch die Erstellung der Eröffnungsbilanz erstmalig einen vollständigen Überblick über die Zusammensetzung ihres Vermögens und seiner Finanzierung.

2 Prüfungsauftrag

Auf der Grundlage von § 137 KVG LSA i. V. m. § 114 Abs. 6 KVG LSA führte der Landesrechnungshof eine überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz im Landkreis Jerichower Land als Schwerpunktprüfung durch.

Die Prüfung hatte das Ziel, gemäß § 104 Abs. 4 GO LSA die Ordnungsmäßigkeit der EÖB für den Landkreis festzustellen.

Insbesondere war zu prüfen, ob bei der Erstellung der EÖB

- die Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens,
- der Ausweis der Sonderposten,
- die Bewertung und die Ermittlung der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen mit den gesetzlichen Regelungen und den sie ergänzenden Bestimmungen des Landes Sachsen-Anhalt im Einklang standen.

3 Durchführung der Prüfung

Das Eröffnungsgespräch fand am 28.01.2020 statt. Der Landkreis stellte die angeforderten Dokumentationsunterlagen vollständig zur Verfügung.

Unsere Prüfung baute auf den Ergebnissen der örtlichen Prüfung durch das RPA auf. Bereits durch das RPA umfangreich geprüfte Bereiche haben wir daher nur eingeschränkt geprüft. Die örtlichen Erhebungen erfolgten in der Zeit vom 03.02.2020 bis zum 12.03.2020 in den Räumlichkeiten des Landkreises.

Das Abschlussgespräch zum Entwurf des Prüfungsberichtes fand am 08.02.2022 als Videokonferenz statt.

4 Rechtliche Grundlagen der Prüfung

Während der Erstellung der EÖB durch den Landkreis Jerichower Land galten die GO LSA, die LKO LSA sowie die GemHVO Doppik. Für unsere Schwerpunktprüfung legten wir daher diese Vorschriften zu Grunde.

Gemäß § 65 LKO LSA fanden die für die kreisfreien Städte geltenden Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft des Landkreises entsprechende Anwendung. Insoweit gründeten sich die im Bericht angeführten Paragraphen der GO LSA auf § 65 LKO LSA. Auf die Angaben des Bezuges wurde im Folgenden verzichtet.

Zur einheitlichen Rechtsanwendung hatte der Landkreis folgende Regelungen getroffen, die wir bei unserer Einschätzung der geprüften Sachverhalte ebenfalls mitberücksichtigten:

- Inventurrichtlinie des Landkreis Jerichower Land vom 10.01.2019,
- Inventurrichtlinie des Landkreises Jerichower Land vom 23.08.2012
- Bewertungsrichtlinie für die Bewertung des Vermögens und der Schulden des Landkreis Jerichower Land vom 30.06.2018 (rückwirkend zum 01.01.2013 in Kraft).

III. Prüfungsergebnisse

1 Aufstellung der EÖB des Landkreises Jerichower Land

1.1 Feststellungen zum Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR

Die Kommunen waren gemäß § 1 KomHEG LSA und § 104b GO LSA / § 114 KVG LSA verpflichtet,

- ihre Geschäftsvorfälle spätestens ab dem Haushaltsjahr 2013 nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen,
- eine EÖB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GOB) aufzustellen und
- diese gemäß § 104b Abs. 5 GO LSA / § 114 Abs. 6 KVG LSA örtlich prüfen zu lassen.

Aus der Frist für die Aufstellung der Jahresabschlüsse gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA folgt, dass die EÖB spätestens zum Ende des ersten Haushaltsjahres nach Umstellung und somit spätestens am 31.12.2013 aufgestellt und geprüft vorliegen sollte.

Die NKHR-Vorgaben sowie die GoB erfordern für die Aufstellung und die Prüfung der EÖB eine systematische Planung und Organisation aller hierfür erforderlichen Prozesse.

Die Vielzahl der bei der Umstellung aufeinander abzustimmenden Prozesse machte es nach unserer Auffassung notwendig, die Umstellung als Projekt zu organisieren. Hierfür hätte der Landkreis einen Projektplan erstellen müssen. In diesem wären die einzelnen Prozesse, die mit diesen verbundenen Aufgaben und die Zuständigkeiten für diese klar festzulegen sowie mit verbindlichen Umsetzungsterminen zu unterlegen gewesen. Deren Einhaltung war zu kontrollieren und bei Verzug rechtzeitig entgegenzusteuern (Projektsteuerung).

Zusätzlich hat die Kommune als öffentliche Verwaltung den Grundsatz der Aktenmäßigkeit zu beachten. Hieraus folgt, dass die Prozesse und Aufgaben, die Zuständigkeiten sowie deren Umsetzung einschließlich Kontrollen durch die Kommune zu dokumentieren waren. Eine wesentliche Voraussetzung für eine erfolgreiche Umsetzung des Projekts besteht in einem funktionierenden Internen Kontrollsystem (IKS) in allen beteiligten Verwaltungsbereichen.

Defizite in der Planung und Organisation

Zur Projektorganisation stellte uns der Landkreis als einzige Unterlage den mit einer Beratungsgesellschaft abgeschlossenen Rahmenvertrag aus dem November 2010 zur Verfügung. Die Beratungsgesellschaft sollte den Landkreis beim Umstellungsprozess

unterstützen. Gemäß beigefügtem Leistungsverzeichnis umfasste dieses auch die Projektorganisation, das Projektmanagement sowie die Projektsteuerung der einzelnen Teilprojekte, u. a. die Aufstellung der Eröffnungsbilanz. Weitere Dokumentationsunterlagen zur Projektumsetzung, insbesondere auch ein Projektplan, lagen uns nicht vor.

Der Landkreis Jerichower Land hat sein Haushalts- und Rechnungswesen zum 01.01.2013 auf die doppelte Buchführung umgestellt. Erst am 26.06.2018 und somit knapp 8 Jahre nach Beauftragung der Beratungsgesellschaft stellte der Landkreis die EÖB abschließend auf und übergab sie dem RPA zur Prüfung. Das RPA bestätigte die EÖB mit Prüfbericht vom 18.07.2018. Der Kreistag beschloss die EÖB des Landkreises in seiner Sitzung am 15.08.2018. Die EÖB des Landkreises Jerichower Land lag somit erst im sechsten Haushaltsjahr nach der Umstellung örtlich geprüft vor.

In den die Eröffnungsbilanzaufstellung betreffenden Bereichen des Landkreises lagen Richtlinien und Dienstanweisungen als Teile eines IKS vor. Die Festlegungen, z. B. zur Bewertung, wurden allerdings teilweise erst im Rahmen der EÖB-Aufstellung getroffen bzw. überarbeitet.

Gemäß abschließendem Prüfbericht des RPA setzte die Verwaltung teilweise Beanstandungen des RPA nicht um. Diese waren im Schlussbericht unter den einzelnen Bilanzpositionen aufgeführt. Sie betrafen u. a. die Nichtberücksichtigung von nachträglichen AHK.

Die erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung der EÖB weisen auf ein fehlendes Projektmanagement und somit ein Planungs- und Organisationsdefizit hin.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, für zukünftige Projekte dieses Planungs- und Organisationsdefizit des Landkreises zu beseitigen. Dieses gewährleistet, dass künftige Projekte im Bereich des Haushalts- und Rechnungswesens fristgemäß umgesetzt werden können.

Wenn der Landkreis Beanstandungen des RPA nicht umsetzt, hat er dieses in einer Stellungnahme zum Prüfbericht festzuhalten. Eine abweichende Rechtsauffassung sollte hierbei dargestellt werden.

Dokumentationsdefizite

In Umsetzung des Grundsatzes der Aktenmäßigkeit hatte der Landkreis eine nachvollziehbare Dokumentation zur EÖB zu erstellen. Diese soll u. a. sicherstellen, dass ein sachkundiger Dritter die Wertansätze (Erfassung und Bewertung) nachvollziehen kann. Sie ist auch Voraussetzung für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufstellung. Hierzu gehören insbesondere aussagekräftige Bewertungsakten.

Zu den einzelnen Bilanzpositionen stellte uns der Landkreis Aktenordner mit Bewertungsunterlagen zur Verfügung. Sie waren überwiegend nachvollziehbar. Insbesondere zu den unbebauten und bebauten Grundstücken sowie für das Infrastrukturvermögen gab die BewertRL LK Muster für die Erfassung und Bewertung sowie für Bestandverzeichnisse vor. Die Bewertungsakten waren entsprechend aufgebaut und grundsätzlich nachvollziehbar. Positiv hervorzuheben war hierbei insbesondere im Vergleich zu anderen geprüften Kommunen die Struktur und der Aufbau der Bewertungsakten des Infrastrukturvermögens. Für andere Bilanzpositionen fehlten entsprechende Vorgaben und Muster. In der Folge traten hier Dokumentationsdefizite auf, die die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze einschränkten. Das betraf z. B. die Dokumentation der Inventur, die Anwendung von Bewertungsvereinfachungen oder die Bewertungsdokumentation für die Bilanzposition des Finanzanlagevermögens und der Verbindlichkeiten.

Im Vergleich zu anderen geprüften Kommunen entsprach die Dokumentation zur EÖB größtenteils dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, die noch bestehenden Dokumentationsdefizite zu beseitigen.

NKHR-Software verspätet, aber ordnungsgemäß freigegeben

Im Umstellungsprozess hatte der Landkreis auch eine neue Software für das NKHR zu beschaffen. Gemäß § 12 Abs. 1 GemKVO Doppik war die Software vor ihrem Einsatz durch den Landrat des Landkreises freizugeben. Voraussetzung hierfür stellte eine entsprechende Programm- und Anwendungsprüfung dar.

Der Landkreis setzt das Programm „Axians Infoma – Modul Infoma newsystem“ als NKHR-Software ein.

Im Rahmen der letzten Turnusprüfung (Prüfungsbericht vom 22.11.2016) prüften wir bereits umfangreich, ob der Landkreis die Anforderungen an eine ordnungsgemäße

Freigabe der NKHR-Software erfüllte. Wir empfehlen eine Anwendungsprüfung vor Ort durchzuführen sowie eine Freigabe der NKHR-Software durch den Landrat.

Für die eingesetzte Software legte uns der Landkreis

- einen Bericht zur Anwendungsprüfung vom 05.06.2018,
- ein neues TÜV-Zertifikat entsprechend den Anforderungen aus den Katalogen OKKSA FÜ.B V5.02 und DP.ST V7.00 mit einer Gültigkeit bis 31.12.2020 sowie
- eine Freigabeerklärung des Landrats vom 18.07.2018

vor.

Die Freigabe der NKHR-Software erfolgte somit verspätet, jedoch im Ergebnis ordnungsgemäß.

Der Landesrechnung hält es für notwendig, dass der Landkreis künftig sicherstellt, dass die Freigabe von neuen Versionen der NKHR-Software zeitnah zur Beschaffung erfolgt. Eine entsprechende organisatorische Festlegung, z. B. in einer Dienstanweisung, ist zu treffen.

1.2 Inventur

Alle Kommunen hatten zu Beginn des ersten doppelischen Haushaltsjahres gemäß § 32 GemHVO Doppik eine Inventur durchzuführen. Das MI hatte mit dem RdErl. vom 09.04.2006 (InventRL LSA) die Durchführungsbestimmungen für das Inventarwesen der Kommunen in Sachsen-Anhalt erlassen. Die InventRL LSA enthält dabei Rahmenvorgaben, die durch die Kommunen durch eigene Regelungen insbesondere zu Inventurvereinfachungsverfahren auszugestalten waren.

Der Landkreis Jerichower Land führte die Ersterfassung seiner Vermögens- und Schuldpositionen im Zeitraum August bis November 2012 durch. Grundlage hierfür bildete die Inventurrichtlinie des Landkreises vom 23.08.2012. Ein Beschluss des Kreistages über die Inventurrichtlinie des Landkreises lag nicht vor.

Gemäß Schlussbericht über die Prüfung der EÖB des RPA vom 18.07.2018 zur Erstinventur verfügte der Landkreis über

- einen Inventurrahmenplan,
- die Aufnahme der einzelnen Anlagegüter in Zähllisten sowie
- eine ausreichende vorhergehende Belehrung und Einweisung der Inventurbeteiligten.

Auf dieser Grundlage ist von einer ordnungsgemäßen Inventurdurchführung einschließlich der Inventurdokumentation auszugehen.

Wir forderten ebenfalls Unterlagen zur Inventur ab, welche uns der Landkreis trotz Nachfrage während der örtlichen Erhebungen nicht vollständig und umfassend für alle

Bilanzpositionen zur Verfügung stellen konnte. Eigenständige Prüfungshandlungen zur Eröffnungsbilanzinventur konnten wir deshalb nicht vollumfänglich durchführen.

Nach dem Abschlussgespräch am 08.02.2022 stellte der Landkreis dem Landesrechnungshof ergänzende Inventurunterlagen zur Verfügung. Diese waren von unterschiedlicher Qualität und belegten keine vollständige Inventurdokumentation.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die Dokumentation der Erstinventur zur EÖB-Dokumentation zählt. Sie ist entsprechend der EÖB aufzubewahren.

Der Landkreis führte nach der Erstinventur zur EÖB eine vollständige Folgeinventur (einschließlich der körperlichen Erfassung) erst im Haushaltsjahr 2019 durch. Die Festlegungen zur Inventur sowie die Inventurdokumentation wurden angepasst und überarbeitet. Die aktuelle Inventurrichtlinie des Landkreises vom 10.01.2019 enthielt entsprechende Festlegungen in Umsetzung der in den §§ 32 und 33 Abs. 1 KomHVO vorgegebenen Zeiträume für die körperliche Erfassung von Vermögensgegenständen. Auch zur aktuellen Inventurrichtlinie lag kein Beschluss des Kreistages vor.

Der Landkreis verstieß gegen die in §§ 32 und 33 Abs. 1 KomHVO vorgesehenen Fristen für die Folgeinventuren.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die Fristen für Inventuren künftig beachtet und deren Einhaltung dokumentiert. Darüber hinaus sollte der Landkreis seine Inventurrichtlinie dem Kreistag gem. § 45 Abs. 1 KVG LSA zumindest zur Kenntnis geben. Dies kann z. B. auch als Anlage zum Jahresabschluss erfolgen.

1.3 Bewertungsrichtlinie

Gemäß § 37 Abs. 2 KomHVO haben die Kommunen konkrete Festlegungen zur Bewertung und zu Bewertungsvereinfachungsverfahren in einer Bewertungsrichtlinie zu treffen. Bei der Entscheidung über die Bewertungsrichtlinie handelt es sich um eine für den Landkreis wichtige Angelegenheit i. S. v. § 45 Abs. 1 Satz 1 KVG LSA. Sie sollte daher von der Vertretung beschlossen werden.

Die vom Land vorgegebene Bewertungsrichtlinie ist ein Muster, das vom Landkreis an die örtlichen Gegebenheiten anzupassen ist. Der Landkreis hat mit einer eigenen Bewertungsrichtlinie verbindlich vorzugeben, wie bei der erstmaligen Bewertung der Aktivpositionen und der Passivpositionen vorzugehen ist und wie Wahlrechte einheitlich

und stetig auszuüben sind. Insbesondere sollte der Landkreis verbindliche Festlegungen treffen,

- wie einzelne Vermögens- bzw. Schuldpositionen einheitlich zu bewerten sind, z. B. durch Vorgaben zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen,
- welche diesbezüglich eingeräumten Wahlrechte er einheitlich ausüben will, z. B. Anwendung der Rückindizierung,
- zur Anwendung von Vereinfachungsverfahren und hiermit in Verbindung stehenden Wertgrenzen, z. B. bis zu welcher Wertgrenze Vermögensgegenstände des beweglichen Anlagevermögens für die EÖB zu erfassen und zu bewerten sind (3.000-Euro-Regel),
- zur Definition der in den NKHR-Vorgaben enthaltenen Wesentlichkeitsgrenzen und
- zur Dokumentation der Bewertung, wie z. B. Vorgabe von Formblättern für die Gebäudebewertung oder Erläuterungen und Begründungen für ein bestimmtes Vorgehen bei der Bewertung.

Eine Bewertungsrichtlinie gewährleistet somit die Sicherstellung von Vollständigkeit, Bewertungsstetigkeit und Bilanzkontinuität. Sie dient der Verwaltung als verbindliche Arbeitsgrundlage für die Bewertung der Aktiva und Passiva für die Bilanzaufstellung und gibt ein systematisches und einheitliches Vorgehen vor. Damit stellt sie einen wesentlichen Bestandteil des IKS zur Aufstellung der kommunalen EÖB dar.

Der Landrat setzte mit Wirkung vom 30.06.2018 die BewertRL LK rückwirkend zum 01.01.2013 in Kraft. Der BewertRL LK war nicht zu entnehmen, ob sie nur auf die Erstbewertung zur EÖB oder auch auf die Folgebewertungen zu den Jahresabschlüssen anzuwenden war. Eine separate Aktivierungsrichtlinie¹ für Folgebewertungen lag uns nicht vor. Die BewertRL LK wurde als Anlage zur EÖB in den Kreistag eingebracht. Der Kreistag nahm sie mit Beschluss der EÖB vom 15.08.2018 zur Kenntnis.

Positiv ist aus unserer Sicht festzuhalten, dass die BewertRL LK Festlegungen zu allen relevanten Bilanzpositionen enthielt. Als Anlagen waren weiterhin zahlreiche Vordrucke und Muster für die Bewertung angefügt. Unabhängig hiervon stellten wir weiteren Regelungs- bzw. Festlegungsbedarf für die Bewertungsrichtlinie fest. Die Feststellungen hierzu werden bei den entsprechenden Bilanzpositionen aufgeführt. Bereits das RPA verwies in seinem Prüfbericht auf dahingehenden bestehenden Handlungsbedarf.

¹ Gebräuchlich ist der Begriff Aktivierungsrichtlinie. Er stammt aus der Anlagenbuchhaltung. Letztlich handelt es sich ebenfalls um eine Bewertungsrichtlinie. Eindeutiger wäre in diesem Zusammenhang der Begriff Aktivierungs- und Passivierungsrichtlinie.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis in der eigenen BewertRL die noch fehlenden Regelungen trifft. Weiterhin sollte eine Klärstellung erfolgen, ob und welche Festlegungen auf die Folgebewertungen anzuwenden sind.

2 Aktivpositionen der EÖB des Landkreises Jerichower Land

2.1 Immaterielles Vermögen

Gemäß § 41 Abs. 4 Satz 2 bis 4 GemHVO Doppik sind Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) bei der Kommune als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn die Kommune ein konkretes Recht an dem geförderten Vermögensgegenstand erlangt hat. § 34 Abs. 6 KomHVO² stellt nunmehr klar, wann ein konkretes Recht vorliegt.

Weiterhin sind nicht körperlich fassbare Vermögensgegenstände, wie Konzessionen, Lizenzen oder Softwareprogramme (ausgenommen Betriebssoftware), in dieser Bilanzposition auszuweisen. Gemäß § 40 Abs. 1 GemHVO Doppik beginnt die Abschreibung im Monat der Anschaffung oder der Herstellung.

Der Landkreis hat unter dieser Bilanzposition insgesamt Vermögen i. H. v. 1.258.102 Euro bilanziert:

-	Zuwendungen an Dritte	1.134.530 Euro,
-	Softwareprogramme	123.572 Euro.

Der Landkreis Jerichower Land bestimmte in seiner BewertRL LK, dass die Fördermaßnahmen an Dritte mit einer mehrjährigen Zweckbindung belegt und nachhaltig der Aufgabenerfüllung des Landkreises dienen müssen.

Bei den *Zuwendungen an Dritte* waren ausschließlich Zuwendungen für Investitionsfördermaßnahmen an den Sekundarschulen Parey und Brettin bilanziert. Beide Schulen wurden bereits in den 1990er Jahren mit Vertrag an die jeweiligen Gemeinden übertragen.

² In Kraft seit 01.01.2016: „Investitionsfördermaßnahmen sind an Dritte einschließlich der Sondervermögen mit Sonderrechnung geleistete Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen. Soweit für die Kommune eine mehrjährige Zweckbindung oder eine Gegenleistung vereinbart wurde, die nachhaltig der kommunalen Aufgabenerfüllung dient, sind Investitionsfördermaßnahmen als immaterielle Vermögensgegenstände in Höhe der Zuwendung und Dauer der Zweckbindung oder Gegenleistungsverpflichtung auszuweisen.“

Hinsichtlich der mit den Investitionsfördermaßnahmen verbundenen wirtschaftlichen Zuordnung der Sekundarschulen zu den Gemeinden sind die RdErl. des MI vom 11.10.2018³ sowie vom 15.10.2020⁴ zu beachten. Nach dem SchulG ist der Landkreis der Träger der Sekundarschulen. Zur Aufgabenerfüllung sollten diese ihm auch wirtschaftlich zugeordnet sein.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, das wirtschaftliche Eigentum an den Schulen auf den Landkreis zu übertragen.

Lt. Angaben der Verwaltung gab es keine weiteren investiven Zuwendungen an Dritte. Zum Abschreibungsbeginn von Lizenzen und Software hatte das RPA des Landkreises in seinem Prüfbericht zur EÖB Feststellungen getroffen. Die danach notwendigen Änderungen wurden bis zum Zeitpunkt unserer örtlichen Erhebungen nicht umgesetzt. Der Landkreis hat zeitnah eine Korrektur vorzunehmen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass der Landkreis die notwendigen Korrekturen zeitnah vornimmt.

2.2 Sachanlagevermögen

2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Nach den Vorgaben der BewertRL LSA Nr. 5.2 und 5.3 werden unter dieser Position Grundstücke ausgewiesen, auf denen sich keine nutzbaren Gebäude befinden. Sie sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sind diese nicht mehr ermittelbar, ist das Vergleichswertverfahren auf der Grundlage der Bodenrichtwerte (BRW) aus der aktuellen BRW-Karte vom 31.12.2011 heranzuziehen.

In seiner BewertRL hat der Landkreis unter Pkt. 5.1.1 und 5.2.1 die gesetzlichen Regelungen des Landes für seine unbebauten Grundstücke präzisiert.

Der Gesamtansatz in der EÖB betrug 1.023.590 Euro und stellte mit 0,8 % einen unbedeutenden Anteil an der Bilanzposition des Sachanlagevermögens dar.

³ RdErl. MI 11.10.2018 zur Bilanzierung des unentgeltlichen Vermögensübergangs aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmung

⁴ RdErl. MI 15.10.2020 zu Erleichterungen zur Beschleunigung der Aufstellung und Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse

Die bilanzierten unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte setzten sich entsprechend ihrer Nutzungsarten nach den Kontengruppen

-	0211 Grünflächen	26.083 Euro,
-	0221 Landwirtschaftliche Flächen	272.657 Euro,
-	0231 Wald, Forsten	681.270 Euro,
-	0281 Sonderflächen	10.331 Euro,
-	0291 Sonstige unb. Grundstücke (Erbbaurecht)	33.249 Euro.

zusammen.

Unsere Stichprobe umfasste die folgenden drei ANL:

-	809	Ausgleichsfläche	i. H. v.	1 Euro,
-	802	Kommunalwald	i. H. v.	59.342 Euro,
-	708	Mülldeponie	i. H. v.	5.782 Euro.

Wesentliche Schritte der Bewertung nur eingeschränkt nachvollziehbar

Die Dokumentation zu den drei ANL bestand im Wesentlichen nur aus dem Anlagenstammblatt, dem Bewertungsbogen und vereinzelt weiteren Nachweisen, wie dem Auszug aus dem automatisierten Liegenschaftsbuch. Weitere wesentliche Angaben zu den Bewertungen, wie Nachweise, Erläuterungen und Begründungen, fehlten. Das betraf

- bei dem Kommunalwald in **ANL 802** eine fehlende Lageskizze, fehlende Erläuterungen und Fotos zum Grundstück und zur Art des Aufwuchses. Weiterhin fehlten zur „VZO-Angabe“ Erläuterungen zum Eigentumsübertrag sowie Nachweise zur Vermögenszuordnung,
- die als Sonderfläche eingeordnete Deponie mit der **ANL 708**. Diese war gemäß der Festlegung in der BewertRL LK mit 1 Euro zu bewerten. Der Landkreis setzte abweichend hierfür zunächst ordnungsgemäß die tatsächlichen AK für das unbebaute Grundstücke i. H. v. 5.782 Euro an. Der Nachweis der AK war nicht Bestandteil der Akte. Dieser wurde erst auf Anfrage nachgereicht. Eine Begründung für die von den Festlegungen abweichende Bewertung wurde nicht gegeben. Nicht dokumentiert war, ob die Nutzungsart als Deponie zu einer dauernden Wertminderung des Grundstücks führte.

Aus den Bewertungsunterlagen ließ sich die sachliche und rechnerische Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze für die drei unbebauten Grundstücke nur bedingt

nachvollziehen. Die Dokumentation wird dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit nur eingeschränkt gerecht.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die Bewertungsakten um die erforderlichen Angaben und Nachweise ergänzt. Auch die anderen Bewertungsakten für die unbebauten Grundstücke sind auf ihre Nachvollziehbarkeit zu überprüfen und ggfs. um die erforderlichen Angaben zu ergänzen.

2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Entsprechend Nr. 5.2 a der BewertRL LSA werden, wenn keine AHK vorliegen, die bebauten Grundstücke nach dem Vergleichswertverfahren bewertet. Unterschieden wird zwischen kommunal und nicht kommunal genutzten Grundstücken. Werden bebaute Grundstücke kommunal genutzt, reduziert sich der Bodenrichtwert um einen kommunalen Abschlag i. H. v. 70 v. H.

Gemäß Nr. 5.6 BewertRL LSA sind Gebäude und Aufbauten auf bebauten Grundstücken grundsätzlich nach AHK, deren Wert um die Abschreibung zu reduzieren ist, zu bewerten. Sind diese nicht mehr ermittelbar oder wurde das Gebäude vor dem 01.01.1991 erworben oder hergestellt, kann unter Anwendung des Sachwertverfahrens eine Bewertung nach Normalherstellungskosten (NHK 2000) vorgenommen werden. Das MI konkretisierte mit RdErl. vom 12.01.2011 die Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwendungen. Insbesondere betraf dies die Nutzung investiver Fördermittel (Zuwendungen) für Baumaßnahmen.

Festlegungen zur Bewertung seiner bebauten Grundstücke traf der Landkreis unter 5.2.2 sowie der Gebäude unter Nr. 5.2.6 seiner BewertRL.

Sein Vermögen der bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte bewertete und bilanzierte der Landkreis i. H. v. 73.835.109 Euro. Diese Bilanzposition stellt mit 59,5 % den überwiegenden Anteil am gesamten Sachanlagevermögen dar und setzt sich folgendermaßen zusammen:

-	Grund und Boden	2.546.773 Euro,
-	Gebäude	71.288.336 Euro.

103 bebaute Flurstücke und 72 Gebäude und bauliche Anlagen waren als wirtschaftliches Eigentum des Landkreises erfasst.

Unsere Stichprobe enthielt die folgenden ANL:

-	717	Grund und Boden Querstieg 4 in Sellin	i. H. v.	47.917 Euro,
-	1016	Bungalowobjekt Querstieg 4 in Sellin	i. H. v.	1 Euro,
-	1017	Sanitärgebäude Querstieg 4 in Sellin	i. H. v.	10.193 Euro,
-	1018	Außenanlagen Querstieg 4 in Sellin	i. H. v.	1 Euro,
-	892	Sekundarschule „Am Park“ in Möckern	i. H. v.	691.700 Euro,
-	987	Sekundarschule „F.A.M. Diesterweg“ in Burg	i. H. v.	688.592 Euro.

Keine ordnungsgemäße Erfassung

Das bebaute Grundstück im Querstieg 4 in Sellin (Insel Rügen) umfasst die **ANL 717** sowie **1016** bis **1018**. Eine Ortsbesichtigung und somit körperliche Erfassung des baulichen Zustands der fünf Bungalows und des Sanitärgebäudes fanden nicht statt. Die Verwaltung begründete die Vorgehensweise mit dem dafür notwendigen erheblichen Arbeitsaufwand.

Der Landkreis erfasste in der Anlagenbuchhaltung ein Bungalowobjekt „Doppelbungalow 1 bis 5“ mit einem Wert von 1 Euro. Der Grundbuchauszug für das Objekt wies fünf Bungalows auf dem Grundstück aus. Auch wenn es betragsmäßig unwesentlich ist, hat der Landkreis gegen den Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung verstoßen.

Der Landkreis hat die Bungalowgebäude einzeln zu erfassen und zu bewerten. Der Bewertung sollte eine körperliche Erfassung des Objektes insgesamt vorausgehen. Diese kann auch von einem beauftragten Dritten vorgenommen werden.

Teile der Bewertung nur eingeschränkt nachvollziehbar

Die Bewertung und Dokumentation der drei bebauten Grundstücke erfolgte grundsätzlich auf Grundlage des als Anlage 15 der BewertRL LK beigefügten Musters einer Gebäudeakte für die Wertermittlung im Ersatzwertverfahren. Trotz der umfangreichen mit dem Muster vorgegebenen Bewertungsvorgaben und Erläuterungsmöglichkeiten waren Teile der Bewertung nur eingeschränkt nachvollziehbar. Es fehlten Angaben, Begründungen, Erläuterungen sowie Nachweise. Aufgrund dieser Dokumentationsdefizite war es nicht möglich die Wertansätze sachlich und rechnerisch nachzuvollziehen.

Dokumentationsdefizite bestanden zu folgenden Bewertungssachverhalten:

- Für das bebaute Grundstück in Sellin **ANL 717** war die kommunale Nutzung und somit die Ordnungsmäßigkeit des Abschlags i. H. v. 70 v. H. vom Grundstückswert nicht belegt. Die Akte enthielt einen Pachtvertrag vom 03.06.1998 mit dem Förderverein Initiativgemeinschaft Sellin e. V. Eigene Recherchen wiesen auf eine Nutzung durch die Sportjugend des Kreissportbundes des JL e. V. hin.
- Gemäß § 3 des Pachtvertrages sollte nach Klärung der Eigentumsverhältnisse zugunsten des Landkreises durch diesen ein langfristiger Pachtvertrag abgeschlossen werden. Informationen zum Stand des Zuordnungsverfahrens entsprechend den Vorgaben der BewertRL LSA waren in der Dokumentationsakte nicht enthalten.
- Der Pachtvertrag für **ANL 717** wies in § 6 einen einmaligen zweckgebundenen Zuschuss an den Verein für Sanierungsmaßnahmen i. H. v. 75.000 DM aus. Ob dieser bei der Bewertung der Gebäude **ANL 1016** und **1017** berücksichtigt wurde, war nicht erläutert. Ein Verwendungsnachweis fehlte.
- Eine Bewertungsdokumentation entsprechend dem vorgegebenen Bewertungsmuster war nur für das Sanitärgebäude **ANL 1017** vorhanden. Die darin enthaltenen Fotos waren ohne Angabe, wer diese Fotos wann fertigte. Somit konnte nicht beurteilt werden, ob diese den baulichen Zustand zum EÖB-Stichtag dokumentierten.
- Die Bewertungsunterlagen für die Sekundarschulen **ANL 892** und **987** waren nicht in jeweils einer kompletten Gebäudeakte vorhanden, sondern mussten durch Unterlagen und Nachfragen in einem anderen Fachbereich ergänzt werden. Dies schränkte die Nachvollziehbarkeit der Bewertung ein.
- Für die Bewertung des Grund und Bodens von **ANL 892** legte der Landkreis den BRW für landwirtschaftlich genutzte Flächen und nicht für Bauland zugrunde. Eine Begründung hierfür war nicht enthalten. Das Grundstück wurde dem Landkreis auf Grundlage des VZOG zugeordnet. Ein Nachweis hierzu befand sich nicht in der Bewertungsakte.
- Die gemeinsame Nutzung des Grundstücks **ANL 892** mit der Stadt Möckern (wirtschaftliche Eigentümerin der Grundschule) und die hieraus folgende Aufteilung und wirtschaftliche Zuordnung des Sportplatzes waren weder begründet noch belegt. Diese Feststellung betrifft auch den Verbindungsgang zwischen den beiden Schulgebäuden. Ebenfalls nicht nachvollziehbar war die Einordnung und somit Bewertung des eingeschossigen Gebäudes als NHK 2000-Gebäude Typ 12 und somit als 2-3 geschossiges Gebäude.
- Die Bewertungsakte **ANL 987** enthielt mehrere Bewertungsbögen für den Grund und Boden der Sekundarschule. Aufgrund unterschiedlicher Wertangaben für

separate Bestandteile (Gebäudefläche, Freifläche und Schulhof) ließ sich der Wertansatz nicht nachvollziehen.

- Die Gebäudeakte zu **ANL 987** zählte für die Ermittlung der Modernisierungspunkte für die Berechnung des fiktiven Baujahrs umfangreiche Sanierungsmaßnahmen am Schulgebäude auf. Wertumfang und Zeitpunkt waren nicht angegeben. Für die Sanierung verwendete Fördermittel aus den Jahren 2009 bis 2011 waren zunächst unter Punkt „Fördermittel“ der Gebäudeakte aufgeführt, jedoch ohne Begründung gestrichen. Nachweise über die Fördermittel waren nicht Bestandteil der Akte. Erläuterungen zur Nichtberücksichtigung von nachträglichen AHK waren ebenfalls nicht enthalten. Es fehlten somit entscheidende Angaben für die ordnungsgemäße Bewertung des Schulgebäudes.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis die Bewertungsakten um die erforderlichen Angaben und Nachweise ergänzt. Er muss sicherstellen, dass fachkundige Dritte, einschließlich künftiger Mitarbeiter, die Bewertungen sachlich und rechnerisch nachvollziehen können. Auch die weiteren Bewertungsakten für die bebauten Grundstücke sind auf ihre Nachvollziehbarkeit zu überprüfen und ggf. um die erforderlichen Angaben zu ergänzen.

Keine klare Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

Auf dem bebauten Grundstück **ANL 892** befinden sich die Sekundarschule im wirtschaftlichen Eigentum des Landkreises und die wirtschaftlich der Stadt Möckern zugeordnete Grundschule. Beide Gebäude sind über einen Verbindungsgang verbunden und nutzen gemeinsam die Außenanlagen, wie den Sportplatz. Teile des Sportplatzes, z. B. die 100-m Strecke und die Weitsprunganlage, wurden als wirtschaftliches Eigentum des Landkreises ausgewiesen. Für den übrigen Teil der Außenanlage verwies der Landkreis, ohne Angaben zu Eigentumsverhältnissen, auf die Stadt Möckern. Den Verbindungsgang zwischen den beiden Schulgebäuden bilanzierte der Landkreis ebenfalls nur teilweise.

Die wirtschaftliche Zuordnung einzelner Teile der Außenanlage sowie des Verbindungsgangs einerseits zum Landkreis und andererseits zur Stadt Möckern führen zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand und zu zusätzlichem Abstimmungsbedarf. In vergleichbaren Fällen hat der Landesrechnungshof vertragliche Regelungen empfohlen, die die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums nur zu einem Rechtsträger ermöglichen. Das kann auch rückwirkend zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB mit entsprechender Korrektur erfolgen. Da der Landkreis Eigentümer des Grundstücks ist, sollten

ihm auch die auf dem Grundstück befindlichen Außenanlagen wirtschaftlich zugeordnet sein.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, dass eine klare und einheitliche wirtschaftliche Zuordnung der Außenanlagen und des Verbindungsgangs zwischen den Schulgebäuden erfolgt.

Nichtberücksichtigung von AHK

Investitionen (AHK) sind von Instandsetzungen/Erhaltungsaufwand abzugrenzen. Instandsetzungen sind gem. § 11 Abs. 1 KomHVO Maßnahmen zur Wiederherstellung der Funktionsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes, bei denen dessen Restnutzungsdauer nicht wesentlich verlängert wird. Diese Abgrenzung fand sich im Wesentlichen bereits im RdErl. des MI vom 12.01.2011.

Unter Nr. 5.2.6 seiner BewertRL LK traf der Landkreis Festlegungen zur Abgrenzung von HK zu Erhaltungsaufwand und somit zur Berücksichtigung von nachträglichen AHK. Der Landkreis legte fest, dass für ihn eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus dann vorliegt, wenn

- die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltene (Bestandteil-) Erneuerung hinausgehen,
- diese den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und
- damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird.

Von einer deutlichen Erhöhung des Gebäudewertes ist z. B. auszugehen, wenn der Gebrauchswert eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard gehoben wird.

Die getroffene Festlegung des Landkreises zur Abgrenzung knüpfte insgesamt nur an die handels- und steuerrechtliche Definition an. Die mit dem RdErl. des MI beabsichtigte Anpassung an den öffentlichen Investitionsbegriff und kommunalrechtliche Haushaltsgrundsätze wurde nur unzureichend berücksichtigt. Aus kommunalrechtlicher Sicht ist nicht alleinig maßgeblich, ob der Gebrauchswert des Gebäudes/Vermögensgegenstandes insgesamt maßgeblich erhöht wird. Vielmehr ist entscheidend, dass der Vermögensgegenstand durch die Maßnahme länger für die kommunale Aufgabenerfüllung zur Verfügung steht. Die Festlegung des Landkreises gewährleistet nicht, dass nachträgliche AHK und die zur Finanzierung erhaltenen Fördermittel zu ordnungsgemäßen Wertansätzen in der EÖB führen.

Der Landkreis bewertete die beiden Sekundarschulen in **ANL 892** und **987** ausschließlich im Ersatzwertverfahren. Die Gebäudeakte zählte für beide Objekte jedoch umfangreiche Sanierungsmaßnahmen vor dem EÖB-Stichtag auf. Für **ANL 987** waren Dach- eindeckungen, Fassadenwärmeeisung, Erneuerung der Fenster und fast aller Außentüren, Anbau von Fluchttreppen und Modernisierung der Fußböden, Wände und Innentüren erfolgt. Entsprechend wurden das fiktive Baujahr und somit die RND auf Grundlage des Modernisierungsgrades⁵ ermittelt. Der Landkreis hatte sowohl für **ANL 892** als auch für **ANL 987**⁶ investive Fördermittel für die Sanierungsmaßnahmen erhalten. Begründungen, warum der Landkreis die Maßnahmen nicht als nachträgliche AHK berücksichtigte, waren nicht vorhanden.

Der Landkreis hätte aufgrund der mit investiven Fördermitteln finanzierten umfangreichen Sanierungsmaßnahmen das Vorliegen von nachträglichen AHK prüfen müssen. Aufgrund der wesentlichen Verlängerung der RND des Gebäudes waren diese zusammen mit den erhaltenen Fördermitteln bei der Bewertung zum Ansatz zu bringen. Die Bewertung entsprach damit nicht den rechtlichen Vorgaben.

Bereits das RPA hatte in seinem Prüfbericht für **ANL 892** sowie **987** und weitere Gebäude festgestellt, dass die Sanierungsmaßnahmen aktivierungspflichtig waren.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis seine Festlegung zur Abgrenzung von HK zu Erhaltungsaufwand an die kommunalrechtlichen Vorgaben anpasst. Außerdem sind die Gebäudebewertungen zu überarbeiten und nachträgliche AHK sowie Fördermittel zum Ansatz zu bringen.

2.2.3 Infrastrukturvermögen

Der in der EÖB bilanzierte Wert des Infrastrukturvermögens betrug **42.403.631 Euro** und setzte sich zusammen aus:

- | | | |
|---|------------------|------------------|
| - | Grund und Boden | 832.863 Euro, |
| - | Bauliche Anlagen | 41.570.768 Euro. |

Straßen

Die Straßen sind gem. Nr. 5.5 BewertRL LSA grundsätzlich mit den AHK, vermindert um die Abschreibung, zu bewerten. Deren Straßenbestandteile gemäß § 2 Abs. 2 StrG LSA sind aufgrund ihrer unterschiedlichen Nutzungsdauern einzeln zu inventarisieren.

⁵ Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer abhängig vom Modernisierungsgrad nach dem Punkteraster der Kreissparkasse Köln

⁶ Gemäß durchgestrichener „Ermittlung des Fördermittelwertes zum Bewertungsstichtag“ (Punkt 8 der Bewertungsakte) beliefen sich die Fördermittel bei ANL 892 auf 636.993 Euro für die Jahre 2009 bis 2012 sowie bei ANL 987 auf 323.114 Euro für den Zeitraum 2009 bis 2011.

Sind die AHK nicht mehr ermittelbar, ist entsprechend Anlage 3 BewertRL LSA zu verfahren. Hiernach erfolgt die Einteilung in sechs Bauklassen, denen unterschiedliche Ersatzwerte für HK zugeordnet sind. Für die Festlegung der ND der Straßen des Landkreises gibt die Anlage 1 BewertRL LSA einen Rahmen zwischen 15 und 40 Jahre vor.

Gemäß Nr. 5.2.5.1 BewertRL LK sind Straßen grundsätzlich mit AHK zu bewerten. Darüber hinaus enthält der Punkt Festlegungen zu den spezifischen Bewertungsverfahren. Die Anlagen 5 bis 8 zur BewertRL LK geben Muster für die Erfassung und Wertermittlung von Straßen und deren Dokumentation und die Anlage 9 ein Muster für ein Straßenbestandsverzeichnis vor. In Anlage 1 (Abschreibungstabelle) legt der Landkreis als ND für seine Asphalt- und Pflasterstraßen 40 Jahre fest.

Für den *Grund und Boden* von Straßen außerhalb des städtischen Bereichs traf der Landkreis unter Nr. 5.2.3 seiner BewertRL LK eine von der Vorgabe des Landes abweichende Regelung. Hiernach erfolgte die Bewertung auf Grundlage selbst berechneter Mittelwerte.

Ein Nachweis zur Berechnung dieser Werte wurde uns nicht vorgelegt. Die Ordnungsmäßigkeit der Festlegung konnten wir somit nicht nachvollziehen.

Der Landkreis hat die Dokumentation zur EÖB um diesen Nachweis zu ergänzen bzw. die Bewertung an die Festlegungen des Landes anzupassen.

Der Landkreis legte unter Nr. 5.2.5.1 BewertRL LK des Weiteren fest, dass in der Bewertungsakte unter „Sonstiges“ Angaben darüber zu machen sind, welche Bestandteile der Straße mit dem Straßenkörper zusammengefasst, erfasst und bewertet wurden (Verkehrsschilder, Leitplanken, Bankette, Borde etc.). Auch Verkehrsschilder waren nicht separat zu aktivieren, sofern diese bereits in den Baukosten der Straße enthalten waren.

Gemäß Nr. 1.2.3 des EÖB-Anhangs wurde das Straßenzubehör zusammen mit dem Straßenkörper und somit nicht einzeln bewertet.

Beim *Straßenbegleitgrün* hingegen wurden zwischen 2009 und 2012 mehrere Neupflanzungen vorgenommen und in einer Summe als ein Anlagegut i. H. v. 43.210 Euro bilanziert. Eine Festlegung zur Bewertung des Straßenbegleitgrüns in der BewertRL LK traf der Landkreis hingegen nicht. Es war ebenfalls nicht dokumentiert, aufgrund welcher Regelung diese Bewertungsvereinfachung erfolgte. Darüberhinausgehende Festlegungen zur Bewertung der Straßenbestandteile traf der Landkreis nicht.

Die fehlenden bzw. zueinander differierenden Festlegungen zur Erfassung und Bewertung der Straßenbestandteile stellen keine Bewertungsstetigkeit sicher. Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung der Straßenbestandteile gemäß Nr. 5.5 BewertRL LSA wurde nicht beachtet. Dieses wird nach unserer Auffassung zu Buchungs- und Bilanzierungsproblemen bei der Ersatzbeschaffung, z. B. von Straßenbegleitgrün oder Verkehrseinrichtungen, führen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass der Landkreis die Festlegungen zur Erfassung und Bewertung der Straßenbestandteile an die Vorgaben anpasst und die Straßenbewertungen korrigiert.

Die Dokumentation zur EÖB enthielt gemäß Anlagen 9 und 13 BewertRL LK Gesamtübersichten der Straßen und Brücken (Bestandverzeichnisse sowie eine gesamte Anlagenübersicht). Zwischen- und Endsummen waren nicht gebildet. Der Abgleich mit dem Betrag in der EÖB war erst nach aufwendigen Aufrechnungen gemeinsam mit der aktuell zuständigen Bearbeiterin möglich.

Der Landkreis sollte die Dokumentationsakte mit den überarbeiteten Listen bzw. Übersichten vervollständigen.

Unsere Stichprobe enthielt die folgenden Kreisstraßen:

- **K 1232** Straße zwischen B 246a-Möckern-Stegelitz-Trypphena bestehend aus einem Abschnitt und
- **K 1233** Straße zwischen Kreisgrenze ABI - JL/B184-Leitzkau-Lübs-Prödel bestehend aus fünf Abschnitten

Grundsätzlich nachvollziehbare und ordnungsgemäße Bewertung

Für jede Straße lag eine vom Gebäude- und Liegenschaftsamt erstellte Akte vor. Diese Akten entsprachen den Vorgaben der Anlagen 5 bis 8 BewertRL LK und enthielten alle geforderten Angaben und Nachweise. Dieses umfasste auch die Kostenaufteilung nach AHK, die Berücksichtigung von Sonderposten sowie Begründungen zur jeweiligen Bewertung. Darüber hinaus enthielten sie neben der ursprünglichen Bewertung aus dem Jahr 2012 eine überarbeitete Bewertung aus dem Jahr 2016. Insgesamt entsprachen die Akten dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Die Bewertungen waren für einen unabhängigen Dritten sachlich und rechnerisch nachvollziehbar. Für die beiden geprüften Bewertungen konnte Ordnungsmäßigkeit festgestellt werden.

Trotzdem bestanden vereinzelte Dokumentationsdefizite:

- Aus den vorliegenden Begründungen zu einzelnen Bewertungsschritten konnten wir nicht entnehmen, welcher Mitarbeiter die Begründungen zu welchem Zeitpunkt der Bewertung hinzugefügt hat.
- Der Abschnitt 45.5 der Kreisstraße **K 1233** wurde mit AHK bewertet. Rechnungen und ein Abnahmeprotokoll als begründende Unterlagen für die AHK fehlten in der Bewertungsakte.
- Die Bewertungsakten zu beiden Kreisstraßen enthielten unter „Sonstiges“ keine Angaben, welche Bestandteile der Straßen mit dem Straßenkörper zusammengefasst, erfasst und bewertet wurden.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die Bewertungsakten um die erforderlichen Angaben und Nachweise ergänzt.

Brücken

Brücken sind gemäß § 2 Abs. 2 StrG LSA Bestandteil öffentlicher Straßen. Sie sind gemäß Nr. 5.5 BewertRL LSA mit ihren AHK zu bewerten.

Nr. 5.2.5.2 BewertRL LK enthält Erläuterungen und Festlegungen des Landkreises zur Erfassung und Bewertung seiner Brücken. Grundlage für die Brückenbewertung bildeten die Anlagen 10 bis 12 BewertRL LK. Weiterhin enthält Anlage 13 das Muster für eine Bestandsübersicht.

Unsere Stichprobe enthielt die folgenden Brücken als Bestandteil von Kreisstraßen:

1. Brücke über den Parchener Bach im Zuge der K 1205,
2. Brücke/Durchlass über die Ihle im Zuge der K 1208,
3. Ihlenburgerstraßenbrücke im Zuge der K 1208.

Fehlende Dokumentationsunterlagen

Die Dokumentation der Brückenbauwerke erfolgte auf Grundlage der Bewertungsmuster in den Anlagen 10 bis 12 BewertRL LK. Trotz dieser Vorgaben fehlten jedoch teilweise Nachweise und Begründungen. Dieses schränkte die Nachvollziehbarkeit der Bewertung ein. Die Dokumentationsdefizite betrafen:

- Bei der mit AHK bewerteten Brücke Nr. 1 über den Parchener Bach fehlten das Protokoll über die letzte Bauwerksprüfung und die Angabe der Zustandskennziffer. Der Zustand der Brücke und hieraus eventuell resultierende Wertminderungen für die AHK ließen sich nicht nachvollziehen. Weiterhin ergab sich bei der Ermittlung des Herstellungswertes eine geringfügige Differenz.

- Bei Brücke Nr. 2 über die Ihle fehlte ebenfalls das Protokoll über die letzte Bauwerksprüfung als Nachweis für die Zustandsermittlung. Weiterhin wiesen die Unterlagen einen höheren Betrag für Sonderposten als für die AHK aus (vgl. hierzu 3.1). Eine Begründung hierfür enthielten die Bewertungsunterlagen nicht.
- Einen Hinweis auf die Brücken zu Nr. 3 enthielten aufgrund fehlender Bewertungsunterlagen nur die Bewertungsbögen zu den Abschnitten 7 und 8 für die Kreisstraße K 1208. Der Grund dafür, dass der Landkreis nur die beiden Straßen, jedoch nicht die beiden zugehörigen Brücken bilanzierte, war nicht dokumentiert. Erläuterungen und begründende Unterlagen, insbesondere eine Kreuzungsvereinbarung, erhielten wir erst auf Nachfrage.

Der Landkreis hat die Bewertungsakten um die erforderlichen Nachweise zu vervollständigen und die Dokumentationsdefizite zu beheben.

Brücken nicht bilanziert

Gemäß § 2 Abs. 2 StrG LSA sind Brücken Bestandteil der öffentlichen Straße. Sie sind als dieser wirtschaftlich dem Träger der Straßenbaulast der über sie verlaufenden öffentlichen Straße zugeordnet und somit durch diesen zu bilanzieren. Die Brücken dienen der Erfüllung der nach StrG LSA dem Landkreis zugeordneten Aufgabe.

Die Regelungen in §§ 31 und 32 StrG LSA zu Kreuzungen mit Gewässern ordnen ebenfalls grundsätzlich das wirtschaftliche Eigentum der Kreuzungsanlagen und somit der Brücken dem Träger der Straßenbaulast zu. Dies gilt nach unserer Auffassung auch, wenn der Landkreis als Straßenbaulastträger gemäß § 31 Abs. 2 StrG LSA aufgrund der Kreuzungsvereinbarung nicht Träger des Ausbauvorhabens ist. Die Bewertungsvorschriften des Landes enthalten keine abweichenden Regelungen zum Ausweis und zur Bewertung von Kreuzungsanlagen.

Der Landkreis traf in seiner Inventurrichtlinie und BewertRL LK auch keine gesonderten Festlegungen zum Ausweis von Kreuzungsanlagen.

Die Bewertungsakte zur Kreisstraße K 1208 enthielt die folgenden zwei Unterabschnitte:

- K 1208.7 Beginn Kanalbrücke – Ende Kanalbrücke 2.680 m²,
- K 1208.14 Anfang Kanalbrücke – Ende Kanalbrücke 3.264 m².

Zur Überführung der Straße über den Elbe-Havel-Kanal dienen diese zwei Kanalbrücken⁷ in **Nr. 3**. Die beiden Kanalbrücken waren weder im Brückenbestandsverzeichnis enthalten, noch enthielt die Bewertungsakte zur K 1208 begründende Unterlagen

⁷ Internetrecherche zum Straßenverlauf K 1208

(Kreuzungsvereinbarungen) oder sonstige Erläuterungen zu diesen Brücken. Auf Nachfrage erläuterte der Landkreis, dass die Kanalbrücken kein wirtschaftliches Eigentum des Landkreises darstellen würden. Hierzu wurde uns die Verwaltungsvereinbarung (Kreuzungsvereinbarung) zu einer Brücke aus dem Jahr 2007 mit der Wasserstraßen- und Schifffahrtsverwaltung des Bundes (WSV) nachgereicht.

Aus § 6 der Vereinbarung ging hervor, dass das Brückenbauwerk an sich nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Landkreises Jerichower Land steht, dieser jedoch die Baukosten der darüber laufenden Straße trägt. Er hatte sich dementsprechend anteilig an den Baukosten zu beteiligen.

Beide Brücken einschließlich der über sie verlaufenden Unterabschnitte der K 1208 wurden in den Jahren 2003 bzw. 2009 neugebaut⁸. In welcher Höhe sich der Landkreis tatsächlich an den Baukosten der beiden Brücken beteiligt hatte, ging aus der Dokumentation nicht hervor. Er bilanzierte nur die im Ersatzwertverfahren bewerteten zugehörigen Unterabschnitte der K 1208 mit Sonderposten in gleicher Höhe. Aufgrund des Brückenneubaus waren AHK für die beiden Straßenabschnitte⁹ anzusetzen. Die Bewertung mit Ersatzwerten war nicht ordnungsgemäß.

Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben des StrG LSA dienen die beiden Elbe-Havel-Brücken im Verlauf der K 1208 der Aufgabenerfüllung des Landkreises als Straßenbaulastträger der Kreisstraße. Auf dieser Grundlage hatte der Landkreis die Brücken als Bestandteil der K 1208 wirtschaftlich in seiner EÖB nachzuweisen. Dieses umfasst auch eine nachvollziehbare Dokumentation. Aufgrund der fehlenden Bewertungsvorgaben könnte eine der folgenden zwei Bewertungsalternativen sachgerecht sein:

- *Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der Brücken auf den Landkreis*

Für diesen Fall hat der Landkreis die Brücken sowie die Unterabschnitte der K 1208 mit ihren AHK zu bewerten und mit dem Restbuchwert auszuweisen. Die Möglichkeit der rückwirkenden Übertragung ist hierbei zu prüfen. Etwaige Zuwendungen des Bundes oder des Landes sind ebenfalls zu übertragen und als Sonderposten auszuweisen. Der Kostenanteil der WSV ist ebenfalls als Zuwendung zu betrachten und entsprechend als Sonderposten auszuweisen. Für den Fall von Erstattungszahlungen der WSV gemäß § 32 Abs. 2 StrG LSA für den künftigen Unterhalt der Brücke

⁸ Ergebnis eigener Recherchen auf der Internetseite des WSV
https://www.wna-magdeburg.wsv.de/Webs/WNA/WNA-Magdeburg/DE/Projekte/Bauwerke-Anlagen/01_Bruecken/EHK/Br%C3%BCcken_EHK_node.html

⁹ AHK in Höhe des in der Kreuzungsvereinbarung vereinbarten Kostenanteils des Landkreises.

sind diese als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und über die vertraglich vorgesehene Dauer ertragswirksam aufzulösen.

- *Wirtschaftliches Eigentum der Brücken verbleibt bei der WSV*

Der Landkreis hat hierbei seinen Anteil an den Kosten des Neubaus der Brücken gemäß Kreuzungsvereinbarung als Investitionsfördermaßnahme zu bilanzieren. Gemäß § 34 Abs. 6 Satz 2 und 3 KomHVO ist hierfür ein immaterieller Vermögensgegenstand zu bilden und über die Dauer der zu vereinbarenden Zweckbindung aufzulösen. Für die Unterabschnitte der Kreisstraße sind die AHK zu ermitteln und entsprechend in der EÖB mit ihrem Restbuchwert anzusetzen. Dieses umfasst auch die Überprüfung des korrespondierenden Sonderpostens.

Diese beiden Bilanzierungsvarianten stehen in Abhängigkeit von der tatsächlichen Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Brückenbauwerken durch die Verwaltungs-/Kreuzungsvereinbarung. Der Landkreis hat diese im Vorfeld in Abstimmung mit der WSV zu prüfen und die Ergebnisse zu dokumentieren. Hierzu merken wir aufgrund unserer Prüfungserfahrung an, dass in vergleichbaren Fällen das wirtschaftliche Eigentum an Brücken nach deren Neubau auf den Straßenbaulastträger übertragen wurde.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis in Abstimmung mit der WSV die wirtschaftliche Zuordnung der beiden Brücken über den Elbe-Havel-Kanal prüft. In Abhängigkeit vom Ergebnis ist eine Bilanzierung vorzunehmen. Hierbei ist auch die Bewertung der beiden zugehörigen Straßenabschnitte zu korrigieren. Die Dokumentation ist um die erforderlichen Nachweise und Erläuterungen zu ergänzen sowie eine entsprechende Festlegung zur Erfassung von Kreuzungsanlagen in die BewertRL LK aufzunehmen.

Der Landesrechnungshof sieht insgesamt Regelungsbedarf für die wirtschaftliche Zuordnung und Bewertung von Kreuzungsanlagen auf Landesebene. Das MI sollte auf Grundlage der zu beachtenden Vorgaben des StrG LSA und weiterer Vorschriften eine klarstellende Regelung treffen. Nur diese gewährleistet eine einheitliche und ordnungsgemäße Bilanzierung durch die Kommunen.

2.2.4 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Die beweglichen Kunst- und Kulturgegenstände sind gemäß Nr. 5.7 BewertRL LSA grundsätzlich mit ihren AHK zu bilanzieren. Besteht die Möglichkeit hierzu nicht mehr, ist alternativ der Versicherungswert heranzuziehen. Auch kann für bewegliche

Kunstgegenstände und andere historisch wertvolle Kunstobjekte ein Erinnerungswert angesetzt werden. Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung gemäß §§ 32 und 37 GemHVO Doppik ist auch bei Kunst- und Kulturgegenständen zu beachten. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit können hierbei die zulässigen Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 33 GemHVO Doppik zum Einsatz kommen.

Der Landkreis traf in Nr. 5.2.8 seiner BewertRL LK die Festlegung, das bewegliche Vermögen seines Kreismuseums mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro auszuweisen. Unter Nr. 1.2.5 des Anhangs zur EÖB verwies der Landkreis auf die Anwendung der Bewertungsvereinfachung nach § 53 Abs. 7 KomHVO (3.000 Euro-Regelung).

In der Bilanzposition hat der Landkreis insgesamt 2 Euro bilanziert und in den Konten

- 061100 als Museumsbestand 1 Euro und
- 066100 als übrige Denkmäler 1 Euro

bewertet und eingebucht.

Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung nicht ausreichend beachtet

Der Landkreis bewertete den Bestand seines Kreismuseums insgesamt mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro. Die zugehörige Bewertungsakte enthielt u. a.:

- ein Bestandsverzeichnis vom 07.12.2005,
- einen undatierten Aktenvermerk zur Bewertung der Museumsbestände, der den Versicherungswert des gesamten Kreismuseums, einschließlich Gebäude und Gegenstände, auf 1.260.000 Euro bezifferte sowie
- einen Aktenvermerk vom 13.09.2016, wonach keine AHK vorliegen und der Versicherungswert durch den Museumsleiter auf Grundlage von Inventarbüchern ermittelt wurde.

Diese Werte wurden jedoch nicht berücksichtigt. Eine Inventur der Kunst- und Kulturgegenstände des Museums zur EÖB erfolgte nicht. Erklärende Hinweise zu eventuellen Werten von Exponaten waren ebenfalls nicht enthalten. Ob einzelne Exponate zu sinnvollen Sammlungseinheiten zusammengefasst werden konnten, war ebenfalls nicht dokumentiert.

In Auswertung des Abschlussgespräches wurden uns Unterlagen zur Verfügung gestellt, anhand derer die Inventur für die Bilanzposition Kunst- und Kulturgegenstände zum Bilanzstichtag belegt werden sollte.

Diese Unterlagen umfassten Grundrisse und Zähllisten, in denen aber ausschließlich das Inventar des Kreismuseums in Genthin nachgewiesen wurde. Es wurden uns

weiterhin ein Bestandsverzeichnis der Archiv- und Museumsbestände ohne Bewertung anhand einer Inventur vom 07.12.2005 und eine Aufstellung von historischen Sachzeugen im Gartengelände des Museums (mit Schätzpreisen in DM) zur Verfügung gestellt. Der Landesrechnungshof hatte bereits während seiner örtlichen Erhebungen von dem o. b. Bestandsverzeichnis Kenntnis. Auch durch die zusätzlich beigebrachten Unterlagen zu den Kunst- und Kulturgegenständen konnte der Wertansatz für die EÖB nicht nachgewiesen werden.

Aufgrund der Dokumentation waren die Begründung und Entscheidung zur Bewertung des gesamten Bestandes i. H. v. 1 Euro nicht nachvollziehbar. Die Bewertungsvereinfachung gemäß § 53 Abs. 7 KomHVO (3.000 Euro-Regelung) war nicht anwendbar, da Kunstgegenstände grundsätzlich keiner planmäßigen Wertminderung unterliegen. Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung wurde nicht beachtet. Der Wertansatz ist damit nicht ordnungsgemäß.

Darüber hinaus weisen wir auf eine Information des Landkreises im Internet hin¹⁰. Hier nach war das Kreismuseum im Zeitraum 2018 bis 2019 Empfänger einer Zuwendung i. H. v. 15.900 Euro aus dem Förderprogramm ELER. Die ordnungsgemäße Verwendung und Abbildung dieser Förderung in den Jahresabschlüssen des Landkreises unterstreichen nach unserer Auffassung die Notwendigkeit, die Exponate des Museums entsprechend den Vorgaben zu inventarisieren.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, die Erfassung und Bewertung der Kunstgegenstände unter Anwendung der zulässigen Bewertungsvereinfachungen nachzuholen. Die Bewertungsakte ist unter Beachtung des Grundsatzes der Aktenmäßigkeit zu überarbeiten.

2.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Das bewegliche Vermögen der Bilanzposition war gemäß § 53 Abs. 3 GemHVO Doppik mit den AHK vermindert, um die Abschreibungen zu aktivieren. Neben den AHK sind auch die Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, die notwendig sind, um den betriebsbereiten Zustand des erworbenen Vermögensgegenstandes herzustellen.

Weiterhin regelt der Landkreis in seiner BewertRL LK, dass die Bilanzierung der vom Bund übergebenen Fahrzeuge für den Katastrophenschutz mit den durchschnittlichen Beschaffungskosten des Bundes bei Bildung von Sonderposten in gleicher Höhe erfolgt. Liegt keine RND mehr vor, werden die Anlagegüter mit dem Erinnerungswert

¹⁰ <https://www.lkj.de/de/mobiles-museum.html>

bilanziert. Auch sind die nach dem 01.01.1991 angeschafften Maschinen und technischen Anlagen mit einem vorsichtig geschätzten Zeitwert anzusetzen, wenn keine AHK mehr zu ermitteln sind.

Der Bilanzansatz i. H. v. 977.208 Euro umfasst wertmäßig die folgenden Positionen:

-	Fahrzeuge	850.749 Euro,
-	Maschinen	53.026 Euro,
-	Technische Anlagen	73.433 Euro.

Auf der Grundlage der Anlagenübersicht wählten wir folgende Stichprobe aus:

-	ANL 1372 Kompaktschlepper mit Anbaugeräten	i. H. v.	27.553 Euro,
-	ANL 1389 Notstromaggregat	i. H. v.	3.051 Euro,
-	ANL 1507 Motorseilzug	i. H. v.	3.297 Euro.

Dokumentationsdefizite

Alle drei Anlagegüter wurden mit ihren AHK bewertet. Die zugehörigen Bewertungsakten wiesen folgende Dokumentationsdefizite auf, welche die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze einschränkten:

- Zu keinen der drei **ANL** enthielt die Bewertungsakte ein Aktivierungsprotokoll.
- Für das Notstromaggregat **ANL 1389** sowie für den Motorseilzug **ANL 1507** fehlten Rechnungskopien zum Nachweis der AHK sowie der technischen Details.
- Gemäß enthaltener Rechnungskopie wurde der Kompaktschlepper mit Anbaugeräten **ANL 1372** am 28.02.2011 mit AK i. H. v. 27.355 Euro beschafft. Für etwaige Anbaugeräte (Sonderrührwerk, Abdeckplane, Streuschürze, Kugelkopfkupplung) wies die Rechnung unter den Positionen 17 bis 20 einen Wert i. H. v. 0 Euro aus. Abweichend hiervon legte die Bewertungsakte jedoch einen Gesamtbetrag i. H. v. 34.061 Euro als Wertansatz für die EÖB zugrunde. Der Wertansatz ergab sich aus einer Übersicht „Fahrzeuge anhand der vorliegenden KFZ-Briefe“. Inwiefern die Wertdifferenz auf die Anbauteile zurückzuführen war, war der Bewertungsakte nicht zu entnehmen. Diesbezügliche Erläuterungen sowie Nachweise fehlten ebenso wie ein Inventurnachweis, ein Foto sowie eine Kopie des Fahrzeugbriefes.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die Bewertungsakten um die erforderlichen Angaben und Nachweise ergänzt.

2.2.6 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen (BGA)

Betriebsvorrichtungen sind gemäß Nr. 5.8 BewertRL wie BGA gemäß Nr. 5.9 BewertRL mit ihren AHK zu bewerten. Sind die AHK nicht mehr ermittelbar, kann ein vorsichtig geschätzter Zeitwert auf der Grundlage der aktuellen Preise unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer zum Ansatz gebracht werden.

Der Landkreis wies in seiner EÖB unter den beiden Bilanzpositionen folgendes Vermögen in einem Gesamtwert i. H. v. 1.593.195 Euro aus:

-	Betriebsvorrichtungen	1.046.936 Euro,
-	Betriebs- u. Geschäftsausstattungen	546.259 Euro.

Entsprechend dem Anlagespiegel waren diese Bilanzpositionen wie folgt untersetzt:

Betriebsvorrichtungen:

-	Betriebsvorrichtungen	19.734 Euro,
-	Außenanlagen	1.024.428 Euro,
-	sonst. techn. Anlagen	2.774 Euro,

Betriebs- u. Geschäftsausstattung:

-	BGA	62.487 Euro,
-	ADV Ausstattung Verwaltung	50.556 Euro,
-	Ausstattung Unterrichtsräume	407.251 Euro,
-	Ausstattung FTZ	25.965 Euro.

Betriebsvorrichtungen

Gemäß der Vorgabe des Kontenrahmenplans LSA für Konto 0811 handelt es sich bei Betriebsvorrichtungen um Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Gemäß Nr. 5.8 BewertRL LSA dienen diese zur Erstellung von Verwaltungsleistungen oder stehen in so enger Beziehung zum (Verwaltungs-)Betrieb, dass dieser unmittelbar damit betrieben wird. In Abgrenzung hierzu dienen Außenanlagen der Benutzung des Grundstücks¹¹. Sie stehen

¹¹ Vgl. hierzu aufgrund fehlender eindeutiger Abgrenzungskriterien für Außenanlagen in der BewertRL LSA den „Gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen“ vom 15. März 2006: Hiernach gehören Außenanlagen stets zum Grundstück. Ob Bauwerke als Außenanlagen oder als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Grundstücks dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen. Als Betriebsvorrichtungen können nur solche Bauwerke angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH vom 10. Oktober 1990, BStBl II 1991 S. 59).

mit diesem in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Sie sind gemäß Abschreibungstabelle LSA den bebauten Grundstücken zuzuordnen und dort auszuweisen. Eigene Festlegungen der Kommune zur eindeutigen Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen zu Außenanlagen und somit zur Einhaltung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit sind erforderlich.

Der Landkreis traf in seiner BewertRL LK keine eindeutige Regelung zur Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen zu den Außenanlagen. Unter Nr. 5.1.1 BewertRL LK war lediglich festgelegt, dass die baulichen Außenanlagen gesondert vom Grund und Boden in der Bilanzposition bebaute Grundstücke zu erfassen sind.

Der Landkreis aktivierte in der Bilanzposition Betriebsvorrichtungen unter dem Konto 081110, Außenanlagen i. H. v. 1.024.428 Euro. Im Anhang zur EÖB waren keine Erläuterungen über die Zuordnung zu dieser Bilanzposition vorhanden.

Festzustellen war bei den geprüften bebauten Grundstücken (vgl. Pkt. 2.2.2) eine unterschiedliche Bilanzierung der Außenanlagen. Bei der Bewertung der Sekundarschule „Am Park“ in Möckern wurde die Außenanlage mit ANL 910 unter der Anlagengruppe 081110 als Betriebsvorrichtung eingebucht. Bei der Sekundarschule „F.A.W. Diesterweg“ in Burg wurden hingegen mit der ANL 991 und ANL 992 Außenanlagen i. H. v. 22.138 Euro als Bestandteil des bebauten Grundstückes ausgewiesen. Diese nicht begründete unterschiedliche Zuordnung von Außenanlagen stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit dar.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass der Landkreis eine Festlegung zur eindeutigen Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen zu Außenanlagen trifft. Auf dieser Grundlage hat er seine Bewertungen zu überprüfen und ggf. zu korrigieren.

Betriebs- und Geschäftsausstattung

Stichprobenhaft wurden die BGA im Bereich der ADV-Ausstattung der Verwaltung sowie in der Sekundarschule „Fritz Heike“ in Gommern mit folgenden ANL geprüft:

-	1558	3 Server	13.299 Euro,
-	1564	3 Eternus - San Plattenspeichersysteme	19.815 Euro,
-	1562	2 Server	5.326 Euro,
-	1249	Essenausgabe	6.000 Euro,
-	1250	Chemiekabinett	1.642 Euro,
-	1251	Haushaltswirtschaftskabinette	1.409 Euro,
-	1252	Filterluftabzug	574 Euro,

-	1253	PC- Kabinett	7.014 Euro,
-	1254	Technikkabinett	20.798 Euro,
-	1497	Fachraum Werken	5.881 Euro.

Die Dokumentationsunterlagen waren von unterschiedlicher Qualität. Während sie für die ANL der ADV-Ausstattung mit Einschränkungen nachvollziehbar waren, konnten für die ANL der Schule die Wertansätze teilweise rechnerisch und sachlich nicht nachvollzogen werden. Hier fehlten insbesondere Rechnungskopien zum Nachweis der AHK, Bestandsverzeichnisse zu den in den Fachkabinetten zusammengefassten Vermögensgegenständen sowie Erläuterungen zu den angewendeten Bewertungsvereinfachungen (z. B. Sachgesamtheit oder Festwertverfahren).

Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung nicht bzw. nicht ausreichend beachtet

Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung gemäß §§ 32 und 37 GemHVO Doppik ist auch für die BGA zu beachten. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit können hierbei die zulässigen Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 33 und § 53 Abs. 7 GemHVO Doppik zum Einsatz kommen.

Die BewertRL LK führt zwar unter Punkt 6 Bewertungsvereinfachungsverfahren auf, legt jedoch nicht fest, für welche konkreten Anlagegüter diese anzuwenden sind.

Der Landkreis fasste bei der ADV-Ausstattung in den **ANL 1558, 1562 und 1564** jeweils zwei bzw. drei Server bzw. Plattenspeichersysteme zusammen. Die Anwendung einer Bewertungsvereinfachung war nicht dokumentiert. Diese Vorgehensweise stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung dar.

Auch im Bereich der Schulen fasste der Landkreis nach unserer Auffassung bei den **ANL 1249, 1250, 1251, 1253, 1254 und 1497** Einzelvermögensgegenstände zu einer Ausstattung zusammen. Nicht dokumentiert war, weshalb eine Zusammenfassung von Vermögensgegenständen ausnahmsweise zulässig war. Somit wurde auch für diese ANL der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung nicht beachtet. Die Anwendung von Bewertungsvereinfachungen bedarf konkreter Festlegungen und Nachweise.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis Festlegungen zur Anwendung von zulässigen Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen im Bereich der BGA trifft. Neben diesen müssen Nachweise und Erläuterungen sicherstellen, dass diese nachvollziehbar und ordnungsgemäß umgesetzt wurden. Der Landkreis hat die Dokumentationsunterlagen unter Beachtung des Grundsatzes der Aktenmäßigkeit zu überarbeiten.

2.3 Finanzanlagevermögen

Gemäß Nr. 5.11 BewertRL LSA sind Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen vorrangig mit den AHK anzusetzen.

Vor der Anwendung anderer Ersatzwertverfahren¹² ist gem. Ergänzungserlass des MI vom 16.01.2018 der Beteiligungswert mit dem anteiligen Wert aus der Summe des Stammkapitals und der Kapitalrücklage zu bewerten. Kommunen, die ihre EÖB bereits erstellt oder die Bewertung bereits abgeschlossen hatten, wurden gebeten, die Bewertungen zu überprüfen und ggf. zu berichtigen.

Die Festlegungen der BewertRL LK stimmten überwiegend mit der BewertRL LSA und dem RdErl. des MI vom 23.06.2009 inhaltlich überein. Hiernach erfolgt eine Ersatzbewertung mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert oder mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (Eigenkapitalspiegel-Methode). Das mit Ergänzungserlass des MI vom 16.01.2018 vorgegebene Ersatzwertverfahren fand keine Berücksichtigung.

Der Landkreis wies in seiner EÖB ein Finanzanlagevermögen i. H. v. 894.100 Euro aus, dass sich gem. § 46 Abs. 3 GemHVO-Doppik folgendermaßen zusammensetzte:

- Anteile an verbundenen Unternehmen	740.100 Euro
- Beteiligungen	154.000 Euro
- Sondervermögen	0 Euro
- Ausleihungen	0 Euro
- Wertpapiere	0 Euro.

Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen

Gemäß Nr. 5.11 BewertRL LSA sind Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Hierbei sind als verbundenes Unternehmen jene Beteiligungen gesondert in der Bilanz auszuweisen,

- a) die unter der einheitlichen Leitung des Landkreises stehen,
- b) auf die der Landkreis einen beherrschenden Einfluss (i. d. R. > 50 %) ausübt.

¹² Ausnahmsweise durfte nach dem RdErl. des MI vom 23.06.2009 die Eigenkapital-Spiegelmethode angewandt werden, soweit sich das Ergebnis nicht wesentlich auf die Vermögens- und Finanzanlage der Kommune auswirkte. Weiterhin forderte der RdErl., dass das gewählte Bewertungsverfahren im Anhang der EÖB dargelegt und begründet werden musste.

Entsprechend dieser Vorgabe wies der Landkreis in seiner EÖB zwei verbundene Unternehmen und eine Beteiligung mit folgenden Anteilen am Stammkapital aus:

- Abfallgesellschaft Jerichower Land mbH 260.100 Euro (51 %),
- Nahverkehrsgesellschaft Jerichower Land mbH 480.000 Euro (100 %),
- Technologie- und Gründerzentrum
Jerichower Land GmbH 154.000 Euro (45 %).

Die Bewertung erfolgte ausschließlich mit dem anteiligen Stammkapital. Als Bewertungsdokumentation lag uns nur ein Auszug aus dem Prüfbericht des RPA zur EÖB vor. Eine Bewertungsakte und weitere den Wertansatz begründende Unterlagen, insbesondere die Handelsregisterauszüge sowie die geprüften Jahresabschlüsse der Gesellschaften zum EÖB-Stichtag, waren nicht Bestandteil der EÖB-Dokumentation. Die Bewertungsdokumentation entsprach somit nicht dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Die Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze konnte nur eingeschränkt geprüft werden. Eigene Recherchen im Bundesanzeiger ergaben, dass alle drei Gesellschaften im Jahresabschluss 2012 eine Kapitalrücklage aufwiesen. Diese wurde bei der Bewertung der jeweiligen Gesellschaft nicht berücksichtigt. Die Umsetzung der Vorgaben des Ergänzungserlasses des MI vom 16.01.2018 erfolgte nicht. Gründe hierfür waren nicht dokumentiert.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, eine nachvollziehbare Bewertungsakte für jede Beteiligung des Landkreises anzufertigen. Die Bewertungsfestlegung sowie die Beteiligungsbewertungen sind in Folge des Ergänzungserlasses des MI vom 16.01.2018 zu überprüfen und ggf. zu korrigieren.

Ausweis von Planungsgemeinschaften und Stiftungen

Gemäß den Vorgaben des Landes sind sowohl die Mitgliedschaft von Kommunen in Verbänden, die nicht Zweckverbände nach GKG-LSA sind¹³, als auch Beteiligungen an Stiftungen des Privatrechts nicht zu bilanzieren.

Der Landkreis Jerichower Land ist gemäß 12. Beteiligungsbericht 2012 Mitglied der Regionalen Planungsgemeinschaft Magdeburg. Die Finanzierung regionaler Planungsgemeinschaften erfolgt durch Jahresumlagen der Mitglieder und somit auch aus Haushaltsmitteln des Landkreises.

Der Landkreis ist weiterhin einer von sechs Stiftern der „Stiftung Kloster Jerichow“. Diese ist eine private Stiftung bürgerlichen Rechts und somit kein wirtschaftliches

¹³ Erlass des MI gegenüber dem Saalekreis vom 27.11.2017 zur Bilanzierung von Verbänden und Vereinen; ebenfalls veröffentlicht im FAQ 2.14 des MI vom 20.11.2020

Eigentum des Landkreises. Der Landrat ist aufgrund seiner Funktion Vorsitzender des 7-köpfigen Kuratoriums. Im Jahr 2020 leistete der Landkreis Zahlungen i. H. v. 40.000 Euro aus seinem Haushalt an die Stiftung.

Der Landesrechnungshof empfiehlt dem Landkreis, sowohl zur Mitgliedschaft in der Regionalen Planungsgemeinschaft als auch zur Beteiligung an der privaten Stiftung eine Angabe im Anhang zur EÖB aufzunehmen. Dieses dient dem Grundsatz der Transparenz.

2.4 Umlaufvermögen - Forderungen

Gemäß Nr. 5.14 BewertRL LSA sind „...bestehende Forderungen zu ermitteln und mit Ihrem Nennwert anzusetzen“. Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen. Eingeräumte Sicherheiten sind dabei zu berücksichtigen.

In Nr. 10.2 BewertRL LK legte der Landkreis seine Verfahrensweise zur Berichtigung und Bewertung der Forderungen gesondert fest. Sowohl bei den Einzelwertberichtigungen als auch bei den pauschalen Wertberichtigungen wurden alle Forderungen,

- die älter als 12 Monate waren zu 50 % und
- die älter als 18 Monate waren zu 100 %

wertberichtigt.

Die Forderungen gegenüber Schuldern, für die ein Insolvenzverfahren beantragt wurde, aber auch alle befristet oder unbefristet niedergeschlagenen sowie erlassenen Forderungen wurden zu 100 % wertberichtigt.

Einziges Ausnahmen bildeten die Forderungen gegenüber Beteiligungen, Sondervermögen und kommunalen Körperschaften. Hier war der Einzelfall zu betrachten.

Durch die Festlegung von Ausnahmen zur pauschalen Wertberichtigung berücksichtigte der Landkreis grundsätzlich die bestehende Werthaltigkeit öffentlich-rechtlicher Forderungen gegenüber Körperschaften. Auch Forderungen gegenüber Privaten, die als öffentliche Last auf Grundstücken liegen oder die dinglich gesichert sind, sollten nicht pauschal, sondern nur nach individueller Prüfung ihrer Werthaltigkeit wertberichtigt werden.

Der Landkreis hat insgesamt Forderungen i. H. v. 3.475.431 Euro bilanziert. Sie setzen sich folgendermaßen zusammen:

- | | |
|-------------------------------------|----------------|
| - Öffentlich-rechtliche Forderungen | 2.510.581 Euro |
| - Privatrechtliche Forderungen | 964.850 Euro. |

Die Grundlage zur Ermittlung der Forderungen waren die KER aus dem kameralen Jahresabschluss 2012. Diese betragen zum 31.12.2012 insgesamt 6.206.010 Euro. Der Landkreis Jerichower Land hatte demnach rund 44 % seiner offenen Forderungen durch Wertberichtigungen bereinigt.

Auf Grund mangelnder Regelungen durch das Land trafen die Kommunen sehr unterschiedliche eigene Regelungen für Wertberichtigungen. Im Vergleich zu anderen von uns geprüften Landkreisen wurden die Wertberichtigungen im Landkreis Jerichower Land sehr umfangreich vorgenommen. Besonders auffällig war die Wertberichtigung zu 100 % bereits nach 18 Monaten (vgl. Anlage 1).

Weiterhin stellten wir fest, dass die Dokumentationsunterlagen weder Berechnungen zum Ausfallrisiko noch eine Begründung, warum der Landkreis gerade diese Vorgehensweise gewählt hatte, enthielten.

In anderen Landkreisen erfolgte die Pauschalwertberichtigung der Forderungen in Anlehnung an das Muster zu § 49 Abs. 2 KomHVO „Forderungsübersicht“. Hiernach wurden Forderungen erst dann zu 100 % wertberichtigt, wenn diese älter als 5 Jahre waren. Ferner wurde die Pauschalwertberichtigung für Forderungen mit einem geringeren Alter auf Grundlage von nachgewiesenen Erfahrungswerten, z. B. des tatsächlichen durchschnittlichen Forderungsausfalls der letzten (kameralen) Jahre, durchgeführt.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die EÖB-Dokumentation um die Unterlagen zur Herleitung der angewendeten Wertberichtigungssätze ergänzt. Hinsichtlich der Vorgaben für die Wertberichtigung empfiehlt der Landesrechnungshof, eine Überarbeitung der Wertberichtigung hinsichtlich der Altersstruktur der Forderungen in Anlehnung an das Muster zu § 49 Abs.2 KomHVO zu prüfen.

Als Stichprobe forderten wir die Wertberichtigung der folgenden Kasseneinnahmereste an:

Einzelwertberichtigungen

SK 169110	1.	2009 Beleg Nr. KER 022253	6.657,00 Euro,
	2.	2010 Beleg Nr. KER 019446	9.634,03 Euro,
SK 172110	3.	2011 Beleg Nr. KER 025371	8.434,22 Euro,

Pauschalwertberichtigungen

SK 172110	4.	2006 Beleg Nr. KER 022821	240,00 Euro,
	5.	2008 Beleg Nr. KER 019258	588,00 Euro,
	6.	2012 Beleg Nr. KER 021918	123.431,49 Euro.

Die Wertberichtigung einer der sechs Stichproben konnte uns nicht vorgelegt werden. Der Kasseneinnahmerest Nr. 2 wurde mittels Einzelwertberichtigung in Abgang gebracht. Nach dem Abschlussgespräch am 08.02.2022 und durch telefonische Rücksprache konnten die Zweifel an den Gründen dafür beseitigt werden.

Für künftige Änderungen empfiehlt der Landesrechnungshof, eine schriftliche Begründung beizufügen, warum ein Betrag in Abgang gebracht wurde.

3 Passivpositionen der EÖB des Landkreises Jerichower Land

3.1 Bildung von Sonderposten

Erhaltene Zuwendungen (Ertragszuschüsse) und Beiträge sind gemäß Nr. 5.19 BewertRL LSA als Sonderposten in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie für investive Maßnahmen gezahlt wurden und nicht frei verwendet werden dürfen. Neben der Aktivierung der AHK des Anlagegutes müssen diese Mittel auf der Grundlage des Vollständigkeitsprinzips als Sonderposten passiviert werden. Sie sind über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes gleichmäßig ertragswirksam aufzulösen.

Weitere klarstellende Vorgaben zur Bilanzierung von Sonderposten auch zur EÖB enthält der RdErl. des MI vom 20.12.2013.

In den Nrn. 8 und 14 BewertRL LK trifft der Landkreis Regelungen zu Sonderposten. Diese hatten jedoch eher den Charakter von Erläuterungen. Dagegen fehlten konkrete Festlegungen, wie Sonderposten zu ermitteln bzw. in der EÖB dargestellt werden sollten. Der RdErl. des MI vom 20.12.2013 mit Klarstellungen zur „Bilanzierung von Sonderposten“ fand ebenfalls keine Berücksichtigung. Die klarstellenden Regelungen hatte der Landkreis für die Aufstellung seiner EÖB zu beachten. Sie hätten in die uns vorgelegte BewertRL LK vom 30.06.2018 einfließen müssen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis seine Bewertungsfestlegungen zu den Sonderposten unter Berücksichtigung des RdErl. des MI vom 20.12.2013 überarbeitet.

Der Landkreis hat Sonderposten i. H. v. 66.470.287¹⁴ Euro wie folgt ausgewiesen:

- Sonderposten aus Zuwendungen	65.718.791 Euro,
- Sonderposten aus Gebührenaussgleich	517.049 Euro,
- sonstige Sonderposten	234.449 Euro.

Unsere stichprobenartige Prüfung erfolgte jeweils im Zusammenhang mit dem korrespondierenden Vermögensgegenstand.

Sonderposten für Anlagen im Bau ausgewiesen

Fördermittel sind gemäß dem RdErl. des MI vom 20.12.2013 bei Erhalt des Zuwendungsbescheides zunächst auf das Konto 2341 „Sonderposten aus Anzahlungen“ zu buchen. Erst nach der **Inbetriebnahme** und der **Aktivierung** des geförderten Vermögensgegenstandes ist eine Umbuchung des Sonderpostens vorzunehmen. Bei Baumaßnahmen ist zwischenzeitlich das Konto „geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau“ zu verwenden. Dieses hat zur Folge, dass für Anlagen im Bau keine korrespondierenden Sonderposten auszuweisen sind.

Der Landkreis traf in seiner BewertRL LK keine Festlegung zum Ausweis von „Sonderposten aus Anzahlungen“. Die EÖB des Landkreises enthielt auch keinen Wertansatz unter dieser Position.

Wir prüften stichprobenartig die folgenden drei in der Tabelle aufgeführten „Anlagen im Bau“. Bei diesen handelte es sich um Tiefbaumaßnahmen von Kreisstraßen. Die Wertansätze für die Anlagen im Bau wurden ordnungsgemäß ermittelt.

[Angaben in Euro]

Maßnahme	AHK	Sopo
K-1205.7 OA Berzow/Ausbauanfang 3. BA – Ausbauende 2.BA	237.479	511.128
K 1205.13 Ausbauanfang 3. BA OL Genthin – Ausbauende 3. BA OL Genthin	74.469	161.005
K 1209.2 L52 Burg – Schartau - Kreisgrenze	44.554	304.816

Für die „Anlagen im Bau“ brachte der Landkreis auch korrespondierend die mit Zuwendungsbescheid vereinnahmten Fördermittel in voller Höhe als Sonderposten zum Ansatz. Die Wertansätze für die Sonderposten waren dabei höher als die Ansätze für die Anlagen im Bau. Die vereinnahmten Fördermittel für die Anlagen im Bau waren jedoch

¹⁴ Differenz zu Einzelbeträgen resultiert aus der Rundung der Beträge

als „Sonderposten aus Anzahlungen“ auszuweisen. Der Landkreis verstieß mit der abweichenden Bilanzierung gegen die Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, die notwendigen Umbuchungen und EÖB-Korrekturen vorzunehmen. Der Landkreis hat eine Regelung zum Ausweis der Sonderposten aus Anzahlungen in seine BewertRL LK aufzunehmen.

Dokumentationsdefizite beim Sonderposten für den Gebührenaussgleich

In Nr. 5.19 BewertRL LSA ist festgelegt, dass „... Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 5 Abs. 2 b KAG im nächsten Kalkulationszeitraum ausgeglichen werden müssen, als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen sind.“

Der Landkreis hat den gleichen Wortlaut in Nr. 14 seiner BewertRL LK übernommen. Eigene ergänzende Regelungen wurden nicht getroffen.

Der Landkreis bilanzierte einen Betrag i. H. v. 517.049 Euro aus der Gebührenaussgleichsrücklage des Rettungsdienstes. Einziger Dokumentationsnachweis war eine Übersicht über die „Entwicklung Gebührenaussgleichsrücklage Rettungsdienst“. Darüber hinaus gab es in der Dokumentation zur EÖB keine Erläuterungen bzw. Übersichten, welche kostenrechnenden Einrichtungen (KRE) der Landkreis Jerichower Land insgesamt betrieb.

Auf Nachfrage stellte die Verwaltung eine Aufstellung zur Entwicklung der Gebührenaussgleichsrücklage für den Gebührenhaushalt Abfall¹⁵ zur Verfügung. Hiernach bestand zum 31.12.2012 keine auszuweisende Gebührenaussgleichsrücklage. Die sachliche und rechnerische Ordnungsmäßigkeit der Werte war nicht nachvollziehbar. Ob der Landkreis über weitere KRE verfügte, war nicht dokumentiert.

Eine Prüfung der Vollständigkeit sowie Ordnungsmäßigkeit des Bilanzansatzes war aufgrund der unvollständigen Dokumentation nicht möglich.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig die Dokumentationsunterlagen um die begründenden Übersichten, Nachweise und Erläuterungen zu ergänzen.

¹⁵ Aufgrund der überörtlichen Prüfung der Abfallwirtschaft im Landkreis sowie einer Anfrage des Landkreises zur Verwendung der Mittel aus dem Sonderposten für den Gebührenaussgleich des Gebührenhaushalts Abfall aus dem Jahr 2016 war dem Landesrechnungshof bekannt, dass der Landkreis die Aufgabe der Abfallentsorgung als KRE in seinem Haushalt führt.

3.2 Rückstellungen

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten oder Aufwendungen, die wegen ihres Entstehungszeitpunktes oder ihrer Höhe noch ungewiss sind. Durch die Rückstellungsbildung sollen später zu leistende Auszahlungen aufwandsmäßig den Haushaltsjahren ihrer Verursachung zugerechnet werden.

Rückstellungen dürfen die Kommunen für andere als die in § 35 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 a) bis e) GemHVO Doppik aufgeführten Zwecke nicht bilden. Gemäß § 35 Abs. 2 GemHVO Doppik werden Rückstellungen in Höhe des Betrages angesetzt, der zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung notwendig ist.

Unter Nr. 15 enthält die BewertRL LK umfangreiche Regelungen für den Umgang mit ungewissen künftigen Verpflichtungen. Unter anderem verpflichtet sich der Landkreis, nur den Betrag zurückzustellen, „der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung voraussichtlich notwendig ist“. Die konkrete Art und Weise der Dokumentation wurde nicht geregelt.

Der Landkreis bildete in seiner EÖB insgesamt Rückstellungen i. H. v. 20.331.515 Euro. Diese setzten sich folgendermaßen zusammen:

- für Pensionen und Beihilfen 352.807 Euro,
- für Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien 9.128.106 Euro,
- für Sanierung von Altlasten 3.881.900 Euro.

Die Sonstigen Rückstellungen i. H. v. 6.968.703 Euro umfassten:

- Verdienstzahlungen für ATZ, abzugeltender Urlaubsanspruch, längerfristige Erkrankung und ähnliche Maßnahmen: 3.140.262 Euro,
- drohende Verpflichtungen aus anhäng. Gerichtsverfahren: 356.407 Euro,
- drohende Verluste aus schwebd. Geschäften und lfd. Verfahren: 109.100 Euro,
- sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften 3.362.934 Euro.

Aufgrund der umfangreichen Prüfung der Rückstellungen durch das RPA beschränken wir unsere Prüfung auf die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze für die Rückstellungen ATZ sowie für die Rückstellungen aus anhängigen Gerichtsverfahren.

Dokumentationsdefizite

Die vorgelegten Dokumentationsunterlagen enthielten pro Rückstellungsart mehrere Belege in dem jeweiligen Teilordner. Teilweise enthielten sie Buchungsanordnungen aus dem Juli 2015, die in ihren Beträgen aber nicht mit der aktuellen EÖB übereinstimmten. Außerdem fehlten bei einigen Zusammenstellungen für die jeweilige Rückstellungsart das Datum der Aufstellung und Name und Unterschrift des Aufstellenden. Weiterhin stellten wir für die beiden Rückstellungsarten folgende Defizite hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit der Wertansätze fest:

- Für die Rückstellung ATZ war zwar die Ermittlung der einzelnen Beträge nachvollziehbar, der Wertansatz insgesamt i. H. v. 3.140.262 Euro zur EÖB jedoch nicht. Die Dokumentation enthielt eine Änderung der Buchungsanordnung mit einem Gesamtbetrag i. H. v. 2.949.975 Euro. Auch die Aufstellungen zum Jahresabschluss 2013 sowie der Finanzkonten 741101, 701102 und des Finanzkontos 701202 belegten nicht den zurückgestellten Betrag.
- Bei den Rückstellungen für anhängige Gerichtsverfahren fehlte eine Gesamtübersicht aller offenen Gerichtsverfahren. Auf Nachfrage erhielten wir zwar Kopien aus einem Aktenregister mit Ablagedatum, jedoch ohne Beträge und erläuternde Angaben. Eine Prüfung der Vollständigkeit war somit nicht möglich.

Höhe der festgelegten Wesentlichkeitsgrenze nicht nachvollziehbar

Weder § 35 GemHVO-Doppik noch weiterer NKHR-Vorgaben zur Bilanzierung von Rückstellungen sehen eine Regelung zur Bildung von Rückstellungen vor.

Der Landkreis JL legte unter Punkt 15 Nr. 5) seiner BewertRL fest, dass bei den Rückstellungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsstreitigkeiten eine Rückstellung ab 55.000 Euro als wesentlich gilt. Es geht jedoch nicht daraus hervor, dass diese Wesentlichkeitsgrenze auch bei den Rückstellungen aus drohenden Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren anzuwenden ist.

Aus den Dokumentationsunterlagen geht auch nicht hervor, woran sich der Landkreis bei der Feststellung der Höhe dieser Wertgrenze orientiert hat. Bei bisherigen Prüfungen der EÖB von Landkreisen durch den Landesrechnungshof waren nur in einzelnen Fällen Wertgrenzen für die Rückstellungsbildung angewandt worden. Aus dem Abschlussgespräch am 08.02.2022 ergab sich die Höhe des Betrages aus der Anlehnung an die festgelegten Höchstgrenzen der Hauptsatzung.

Der Landesrechnungshof hält aus Wirtschaftlichkeitsgründen Regelungen zu Wesentlichkeitsgrenzen bei der Bildung von Rückstellungen für zweckmäßig¹⁶. Aufgrund fehlender Vorgaben zur wertmäßigen Höhe sollte diese sich an anderen bestehenden Vorgaben zu Aufgriffs- bzw. Wertgrenzen im NKHR orientieren. Dieses kann z. B. die Wertgrenze für Sammelposten i. H. v. von 1.000 Euro gemäß § 33 Abs. 6 KomHVO oder speziell für die EÖB die Aufgriffs-/Wertgrenze i. H. v. 3.000 Euro gem. § 53 Abs. 7 KomHVO für die erstmalige Bewertung von beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sein.

Höhere Wertgrenzen und somit auch eine Wertgrenze in Höhe von 55.000 Euro erachtet der Landesrechnungshof für nicht sachgerecht. Weiterhin muss sichergestellt werden, dass für Geschäftsvorfälle, die eine Vielzahl von gleichartigen Rückstellungsbeiträgen umfassen, die einzeln unwesentlich, jedoch in der Summe als wesentlich anzusehen sind, eine Rückstellung gebildet wird. Dieses betrifft z. B. im Gebührenbereich (Abfall, Abwasser) die Bildung von Rückstellungen für anhängige Gerichtsverfahren, wenn mehrere Einzelklagen vorliegen. Entsprechende Begründungen und Erläuterungen zu den Wesentlichkeitsgrenzen in der BewertRL sind erforderlich.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, dass der Landkreis Jerichower Land seine Wesentlichkeitsgrenze für die Bildung von Rückstellungen auf Grundlage der gegebenen Hinweise überprüft. Die (neue) Wesentlichkeitsgrenze ist einschließlich einer Begründung sowie ggf. weiterer hiermit verbundener Feststellungen und Erläuterungen künftig in die Bewertungs- und Aktivierungsrichtlinie aufzunehmen.

3.3 Verbindlichkeiten

Als Verbindlichkeiten sind die Zahlungsverpflichtungen zu verstehen, welche am Bilanzstichtag hinsichtlich ihres Eintritts, ihrer Höhe und ihrer Fälligkeit bestehen. Sie sind durch eine Erfassung aller zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen zu ermitteln und mit ihrem Rückzahlungsbetrag gemäß § 104 a Abs. 2 Nr. 2 GO LSA i. V. m. BewertRL LSA Nr. 5.21 anzusetzen.

Der Landkreis traf unter Nr. 16 BewertRL LK Festlegungen zu Verbindlichkeiten. Hiernach sind Verbindlichkeiten insbesondere einzeln und nach dem Vorsichtsprinzip zu erfassen.

¹⁶ Diese Auffassung wird auch durch die Kommentierung zu § 35 GemHVO-Doppik bestätigt. Hier heißt es: „Letztlich muss die Kommune im eigenen Ermessen entscheiden, welche Rückstellungen, die auch wesentlich sein müssen, gebildet werden sollen. Vgl. Kommentar Kirchmer/Meinecke.“

Weitergehende Regelungen hat er für die einzelnen Kategorien von Verbindlichkeiten entsprechend der nach § 49 Abs. 3 KomHVO geforderten Verbindlichkeitenübersicht getroffen. Diese Übersicht war als Anlage Bestandteil der EÖB.

Die Festlegungen des Landkreises entsprechen im Wesentlichen den Vorgaben der BewertRL LSA.

In der EÖB passivierte der Landkreis seine Verbindlichkeiten i. H. v. 32.697.147 Euro wie folgt:

- | | |
|---|------------------|
| - Kreditaufnahmen für Investition und Investitionsförderungsmaßnahmen | 27.950.229 Euro, |
| - Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen | 16.393 Euro, |
| - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen | 361.762 Euro, |
| - sonstige Verbindlichkeiten | 4.368.763 Euro. |

Wir prüften stichprobenhaft die einzelnen Unterpositionen insbesondere auf die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze und trafen folgende Feststellungen.

Dokumentationsdefizite

Die Wertansätze der einzelnen Verbindlichkeitspositionen waren vor allem rechnerisch durch Übersichten, welche die jeweiligen Einzelverbindlichkeiten mit ihren EÖB-Werten auswiesen, belegt. Weiterhin wiesen Auszüge aus den Finanzbuchjournalen die Inventarisierung nach. Weitere Dokumentationsunterlagen, insbesondere zum sachlichen Nachweis der Wertansätze, waren nur teilweise vorhanden. So fehlten die erforderlichen Unterschriften oder waren nicht konkreten Mitarbeitern zuordbar. Folgende Dokumentationsdefizite bestanden:

- Bei den Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen fehlten die Erfassungsbelege sowie die Saldenbestätigungen der jeweiligen Kreditinstitute. Die Vollständigkeit und sachliche Richtigkeit konnten wir somit nur eingeschränkt nachvollziehen.
- Der Nachweis der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestand aus einer Sachpostenliste. Diese listete zwei Verträge mit den Nrn. 6 und 26 mit **Zinsen** i. H. v. 12.392 Euro für diese Position auf. Aus welcher Lieferung oder Leistung diese Zinsen resultierten, war nicht belegt. Aus den zur Verfügung stehenden Unterlagen konnten wir weder die ordnungsgemäße Zuordnung der beiden Positionen zur Art der Verbindlichkeit noch die Vollständigkeit der Erfassung ableiten.
- Die Bewertungsunterlagen zu den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen enthielten zwar die Zuwendungsbescheide und Verwendungsnachweise zu den betreffenden Zuwendungen. Die einen ordnungsgemäßen Wertansatz begründenden

Rückforderungsbescheide der Zuwendungsgeber waren jedoch nicht vorhanden. Wir konnten somit nicht nachvollziehen, ob der Ausweis dieser Verbindlichkeiten zum EÖB-Stichtag sachlich (insbesondere auch der Zeitpunkt¹⁷) zulässig war.

- Auch bei den sonstigen Verbindlichkeiten fehlten entscheidende wertbegründende Festlegungen, Nachweise und Erläuterungen. So enthielt beispielsweise nur der Schlussbericht des RPA einen Hinweis zu Erläuterungen zum Nichtausweis der übernommenen Schuldenlast aus der Kreisgebietsneugliederung. Unterlagen hierzu erhielten wir erst auf Nachfrage.

Insgesamt entsprach die Dokumentation der Verbindlichkeiten nur eingeschränkt dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit.

Der Landesrechnungshof sieht es als notwendig an, die Dokumentationsakten zu den Verbindlichkeiten um die erforderlichen begründenden Unterlagen und Erläuterungen zu ergänzen. Auch Vollständigkeit und sachliche Richtigkeit der Wertansätze müssen nachvollziehbar sein.

Unzulässige Überleitung der Allgemeinen Rücklage als „Sonstige Verbindlichkeit“

Gemäß Nr. 6.1 der Überleitungsempfehlungen vom kameralem Haushaltswesen in das NKHR (MBI. LSA Nr. 51/2006 vom 27.12.2006) sind die mit der kameralem „Allgemeinen Rücklage“ verbundenen liquiden Mittel als Finanz-, Sichteinlagen oder als Bargeld zu aktivieren. Weiterhin sind sie in Abhängigkeit einer nachzuweisenden¹⁸ bestehenden oder selbst auferlegten Zweckbindung im Sonderposten oder in der Sonderrücklage darzustellen.

Der Landkreis wies den mit kameralem Jahresrechnung 2012 ausgewiesenen Jahresüberschuss i. H. v. ca. 1.700.000 Euro im Verwahrkonto als kamerale „allgemeine Rücklage“ nach. Er leitete diese gemäß der Regelung zu Verwahrkonten in Nr. 5 der Überleitungsempfehlungen in die „Sonstigen Verbindlichkeiten“ über.¹⁹ Eine investive Zweckbindung für diese Mittel wurde nicht nachgewiesen.

Die Überleitung und der Ausweis der kameralem „Allgemeinen Rücklage“ erfolgte nicht ordnungsgemäß. Es handelte sich hierbei um keine Position, die den kameralem Verwahrkonten zuzuordnen war. Aufgrund des fehlenden Nachweises der investiven Zweckbindung war auch eine Überleitung in eine Sonderrücklage unzulässig. Wegen

¹⁷ Das RPA hatte in seinem Schlussbericht unter Punkt 5.4.5 festgestellt, dass die Rückforderungen, mit Ausnahme der Rückzahlung für die Kreismusikschule, erst nach dem Bilanzstichtag 01.01.2013 entstanden sind.

¹⁸ Die Kommune hat nachzuweisen, für welche konkreten investiven Maßnahmen die Deckungsmittel kameralem angesammelt wurden und dass diese Zweckbindung auch nach Umstellung auf das NKHR fortbesteht.

¹⁹ Bereits im Vorfeld zu unseren örtlichen Erhebungen stellte der Landkreis mit E-Mail vom 24.01.2020 eine Anfrage zur ordnungsgemäßen Überleitung der kameralem „Allgemeinen Rücklage“.

fehlender Überleitungsvoraussetzungen war die Passivierung als Rücklage aus der EÖB vorzunehmen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis eine entsprechende Korrektur der EÖB vornimmt. Die „Sonstige Verbindlichkeit“ ist in Höhe der „Allgemeinen Rücklage“ gegen die „Rücklage aus der Eröffnungsbilanz“ umzubuchen.

Kein Ausweis der übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung

Die Kommune hat gemäß § 104a Abs. 1 GO LSA i. V. m. §§ 32 Abs. 1 sowie 34 Abs. 1 GemHVO Doppik in der Vermögensrechnung alle ihm wirtschaftlich zuzuordnenden Zahlungsverpflichtungen vollständig als Verbindlichkeit zu erfassen und auszuweisen. Eine spezielle Vorgabe zum Ausweis von übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung traf das Land bisher nicht. Auch die BewertRL LK enthält keine Festlegungen hierzu.

Dem Landkreis Jerichower Land wurden im Zuge der Kreisgebietsneugliederung zum 01.07.2007 anteilig Vermögen und Schulden (Zins- und Tilgung) des aufgelösten Landkreises Anhalt-Zerbst zugeordnet. Die zwischen den beteiligten Kommunen²⁰ geschlossene Auseinandersetzungsvereinbarung vom 13.07.2007 legte fest,

- dass das Vermögen (nach dem Belegenheitsprinzip) und die Schuldenlast (nach Einwohnerzahl) des Landkreises Anhalt-Zerbst anteilig auf die beteiligten Kommunen überging,
- der Landkreis Anhalt-Bitterfeld (ABI) insgesamt aus Gründen der wirtschaftlichen Abwicklung der bestehenden Kreditverträge mit den Kreditinstituten als Rechtsnachfolger in die Kreditverträge eintrat,
- die anderen beteiligten Kommunen dem Landkreis ABI auf Grundlage eines Zins- und Tilgungsplanes halbjährlich anteilig Zins- und Tilgung erstatten und
- der Landkreis ABI durch aktives Schuldenmanagement eine vorzeitige Aufteilung der Kredite auf die beteiligten Kommunen im Einvernehmen aller Beteiligten vornehmen kann.

Auf Grundlage der vertraglichen Festlegungen sowie der vereinbarten Zins- und Tilgungspläne fand eine klare wirtschaftliche Zuordnung der Schuldenlast auf die beteiligten Kommunen statt. Diese hatten somit anteilig die auf sie entfallende Schuldenlast als Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen in ihren EÖB auszuweisen.

²⁰ Neben dem Landkreis Jerichower Land waren der Landkreis Anhalt-Bitterfeld, der Landkreis Wittenberg und die kreisfreie Stadt Dessau-Roßlau an der Kreisgebietsneugliederung des Landkreises Zerbst beteiligt.

Der Landkreis bilanzierte die ihm zum Stichtag 31.12.2012 wirtschaftlich zugeordnete Restschuld i. H. v. 2.855.544,77 Euro nicht in seiner EÖB. Er begründete dieses mit einer schriftlichen Auskunft des Statistischen Landesamtes aus dem Jahr 2007. Hier-nach waren kameral die Zins- und Tilgungsleistungen an den Landkreis ABI als Schul-dendiensthilfe im Verwaltungshaushalt auszuweisen. Diese Vorgehensweise führte der Landkreis *in Abstimmung mit anderen beteiligten Kommunen nach der Umstellung auf das NKHR fort*. Mit dieser Darstellung verstieß der Landkreis gegen die Grundsätze der Bilanzvollständigkeit, der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis die zum 31.12.2012 bestehenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Landkreis Anhalt-Bitterfeld als Verbindlichkeit aus Kreditaufnahmen für Investitionen bilanziert. Er hat die EÖB entsprechend zu korrigieren, eine entsprechende Festlegung in seine BewertRL LK aufzunehmen und die EÖB-Dokumentation um die erforderlichen Unterlagen und Erläuterungen zu ergänzen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt dem MI, eine Klarstellung gegenüber dem Statistischen Landesamt sowie den an der Auseinandersetzungsvereinbarung beteiligten Kommunen zum Ausweis der aus der Kreisgebietsneugliederung übernommenen Schuldenlast vorzunehmen.

4 Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse

4.1 Stand der Aufstellung

Die Kommune hat gemäß § 118 Abs. 1 KVG LSA für den Schluss eines Jahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Der Jahresabschluss ist gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA innerhalb von vier Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen und im Anschluss durch das RPA zu prüfen. Weiterhin hat die Vertretung gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA bis zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu beschließen und mit dessen Bestätigung zugleich über die Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten zu entscheiden.

Der Landkreis Jerichower Land hatte bis zum Zeitpunkt des Abschlusses unserer örtlichen Erhebungen im 1. Quartal 2020 und somit im siebenten Jahr nach der Umstellung auf das NKHR erst den Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 aufgestellt. Dieser lag noch nicht geprüft vor. Der Landkreis hätte gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA bis zu diesem Zeitpunkt die Jahresabschlüsse für die Haushaltsjahre 2014 bis 2019 und somit insgesamt sechs Jahresabschlüsse aufgestellt haben müssen. Sieben Jahresabschlüsse hätten geprüft und vom Kreistag beschlossen sein müssen.

Auf Nachfrage informierte der Landkreis darüber, dass die Prüfung des Jahresabschlusses 2013 noch in 2020 erfolgen sollte. Weiterhin sollten alle fehlenden Jahresabschlüsse bis zum Jahr 2025 aufgestellt und geprüft vorliegen. Ab dem Haushaltsjahr 2026 war geplant, die gesetzliche Vorgabe zur fristgemäßen Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse einzuhalten.

Dieser gravierende Rechtsverstoß führte bisher zu keiner gemäß § 146 KVG LSA möglichen Beanstandung des Haushalts des Landkreises durch die zuständige Kommunalaufsichtsbehörde. Das Landesverwaltungsamt hat lediglich im Rahmen der Genehmigungsverfügung für den Haushalt 2020 vom 14.01.2020 die Auflage erteilt, dass der Landkreis halbjährlich über den Stand der Aufstellung der Jahresabschlüsse zu berichten hat.

In diesem Zusammenhang weisen wir auf den RdErl. des MI „Erleichterungen zur Beschleunigung der Aufstellung und Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse“ vom 15.10.2020 hin. Hierdurch wird eine Möglichkeit geschaffen, verkürzte Jahresabschlüsse bis einschließlich für das Jahr 2020 zu erstellen. Der Landkreis sollte die Anwendung der Erleichterungen mit dem Ziel, spätestens für das Haushaltsjahr 2022 seine Jahresabschlüsse wieder fristgerecht aufzustellen, prüfen. Bis zu diesem Zeitpunkt wird das formell rechtswidrige Verhalten faktisch kommunalaufsichtlich geduldet.

Das fristgemäße Vorliegen geprüfter Jahresabschlüsse stellt aus Sicht des Landesrechnungshofes sicher, dass

- die Vertretung und weitere Adressaten (Kommunalaufsicht) über den ordnungsgemäßen Haushaltsvollzug durch die Verwaltung sowie die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune informiert werden und somit die Verwaltung diesbezüglich Rechenschaft ablegt,
- der ordnungsgemäße Haushaltsvollzug und somit auch die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgaben durch die Vertretung kontrolliert und somit der Hauptverwaltungsbeamte entlastet werden kann,
- eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Haushaltsvollzugs durch die zuständige Kommunalaufsicht und die zuständige überörtliche Prüfungseinrichtung erfolgen kann,
- der Haushalt des Folgejahres ordnungsgemäß geplant werden kann,
- die kommunalen Entscheidungsträger belastbare Daten und Informationen für eine effektive Steuerung der Kommune erhalten und
- letztlich die erforderlichen validen Daten für die Finanzstatistik und weitere Statistiken sowie den kommunalen Finanzausgleich bereitgestellt werden können.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass der Landkreis die ausstehenden Jahresabschlüsse in der vorgegebenen Frist erstellt.

4.2 Planung und Organisation

Der Landesrechnungshof prüfte Planung und Organisation für die ordnungs- und fristgemäße Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen im Landkreis Jerichower Land. Hierzu zählen u. a.

- ein systematischer Projektplan zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses einschließlich der zeitnahen Aufarbeitung noch nicht aufgestellter, offener Jahresabschlüsse sowie
- das Vorliegen funktionierender Interner Kontrollsysteme in den relevanten Bereichen. Für die Erstellung des Jahresabschlusses relevante Bereiche sind u. a. die Geschäftsbuchführung und Kasse als übergeordnete Fachbereiche einschließlich der Nebenbuchhaltungen.

Die Daten und Unterlagen zu diesem Prüffeld erhoben wir auf Grundlage eines von der Leiterin des Fachbereichs Finanzen beantworteten Fragebogens und darauf aufbauenden Gespräche mit der Fachbereichsleiterin und dem RPA.

Bis zum Abschluss der örtlichen Erhebungen hatte der Landkreis noch kein Konzept zur Erstellung der Jahresabschlüsse erarbeitet. Eine Organisation als Projekt war ebenfalls nicht dokumentiert.

Der Landkreis legte einen „Ablaufplan Jahresabschluss“, eine „Checkliste System“ sowie eine beispielhafte Mitteilung „Abschluss des Haushaltsjahres 2019“ vor. Diese Unterlagen enthielten wichtige Arbeitsschritte/Vorgänge für die Erstellung des Jahresabschlusses. Es fehlten jedoch Festlegungen, wer bis zu welchem Termin einzelne Arbeitsschritte zu erledigen hat und wie dieses kontrolliert werden soll.

Die mit dem RdErl. des MI vom 15.10.2020 eingeräumten Erleichterungen in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht verlangen eine zeitnahe eigene verbindliche Planung durch die Verwaltung und eine Beschlussfassung durch den Kreistag.

Zur Erreichung des Ziels, bis spätestens 30.06.2022 einen vollständigen Jahresabschluss zum 31.12.2021 dem RPA zur Prüfung zu übergeben, hält der Landesrechnungshof es für notwendig, dass der Landkreis sein Internes Kontrollsystem (IKS) stark ausbaut. Es umfasst die Gesamtheit aller prozessbezogenen und prozessunabhängigen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen, die dazu bestimmt sind, gesetzte Ziele zu erreichen, insbesondere rechtmäßiges und wirtschaftliches Verwaltungshandeln zu

sichern sowie das vorhandene Vermögen zu schützen. So können wesentliche Risiken vor Eintritt erkannt und durch entsprechende Kontrollaktivitäten bewusst beeinflusst werden.²¹

Für den Bereich des Rechnungswesens hält es der Landesrechnungshof für erforderlich, dass detaillierte und spezifische Festlegungen in Form einer Richtlinie oder Dienst-anweisung für alle relevanten Prozesse/Arbeitsschritte vorliegen. Zu den für die Jahresabschlusserstellung relevanten Bereichen zählen neben dem Rechnungswesen insgesamt die Finanz-/Geschäftsbuchführung, die Anlagenbuchhaltung sowie weitere relevante Teilbereiche des Rechnungswesens (z. B. Kosten- und Leistungsrechnung). Hierbei können die Festlegungen in einer Dienst-anweisung zusammengefasst oder als separate Dienst-anweisungen erlassen werden.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass geeignete Kontrollen innerhalb des IKS sicherstellen müssen, dass die in den Dienst-anweisungen/Richtlinien getroffenen verbindlichen Festlegungen umgesetzt werden. Diese Umsetzungskontrollen sind zu dokumentieren.

Im Landkreis bestanden als verbindliche Regelungen in Form von Dienst-anweisungen/Richtlinien neben der BewertRL LK eine Inventurrichtlinie sowie Dienst-anweisungen für das Finanzwesen, die Anlagenbuchhaltung sowie die Stundung und Niederschlagung von Forderungen. Sie waren teilweise umfangreich und enthielten Vordrucke, Muster und Formulare. Unabhängig hiervon besteht weiterer Regelungsbedarf. Für die Bewertung und Erfassung wurde dieser teilweise im Bericht aufgezeigt. Dieses umfasst auch Vorgaben zur Verbuchung spezifischer Geschäftsvorfälle, die über die Vorgaben des Landes im Kontenrahmenplan hinausgehen. Die Frage nach internen Kontrollen hinsichtlich der Umsetzung der in den Dienst-anweisungen getroffenen Festlegungen durch die Mitarbeiter ließ der Landkreis offen bzw. verwies darauf, dass diese in der täglichen Arbeit beachtet werden.

Der Landkreis führte seit der erstmaligen Inventur zur Erstellung der EÖB lediglich im Jahr 2019 eine Folgeinventur durch (vgl. hierzu Pkt.1.3). Wann die nächste Inventur geplant ist, war nicht dokumentiert. Die regelmäßige Durchführung ordnungsgemäßer Folgeinventuren ist eine Voraussetzung zur Gewährleistung der Vollständigkeit der künftigen Jahresabschlüsse.

Nach dem RdErl. des MI vom 15.10.2020 hat bei Anwendung der Inventurvereinfachungen nach § 33 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 KomHVO die Inventur des ersten nachfolgenden, vollständig und korrekt aufgestellten Jahresabschlusses besonders gründlich zu erfolgen.

²¹ Vgl. KGSt-Bericht Nr. 8/2014 „Kommunales Risikomanagement Teil 2: Das Interne Kontrollsystem“

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass der Landkreis Jerichower Land die aufgeführten Maßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass auch bei Anwendung der Erleichterungen des RdErl. des MI

- die offenen Jahresabschlüsse vergangener Haushaltsjahre spätestens bis zum Haushaltsjahr 2022 aufgestellt und geprüft werden sowie
- die künftigen Jahresabschlüsse ordnungs- und fristgemäß aufgestellt werden und so
- die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsführung wiederhergestellt wird.

Die Schaffung der systematischen Voraussetzungen für eine ordnungs- und fristgemäße Aufstellung folgender Jahresabschlüsse, insbesondere eines funktionierenden IKS, sollte parallel und zeitnah zu der Aufstellung der Jahresabschlüsse erfolgen. Der Landkreis hat gemäß § 75 Abs. 1 Satz 1 KVG LSA sicherzustellen, dass das für die Erfüllung dieser Aufgabe erforderliche fachlich geeignete Personal zur Verfügung steht.

Da die Erstellung der Jahresabschlüsse eine Pflichtaufgabe jeder Kommune ist, hat der Landkreis sicherzustellen, dass die Rückstände aufgeholt und zukünftig die Jahresabschlüsse fristgerecht erstellt werden. Hierfür erforderliches qualifiziertes Personal ist auf der Grundlage einer nachhaltigen Planung zur Personalgewinnung und Qualifizierung vorzuhalten.

IV. Schlussfolgerungen

Der Landesrechnungshof hat im Ergebnis seiner Prüfung der EÖB im Landkreis Jerichower Land überwiegend Ordnungsmäßigkeit gemäß § 104 b Abs. 4 GO LSA festgestellt. Abgesehen hiervon gab es Einzelfeststellungen, die im Bericht zu den betreffenden Bilanzpositionen dargestellt wurden. Der Landkreis hat den Umstellungsprozess auf das NKHR, die Inventur und einen Teil der Bewertungen nicht ausreichend dokumentiert. Die stichprobenweise Prüfung der Bewertung hat ergeben, dass bei einigen Bilanzpositionen Korrektur- bzw. Überprüfungsbedarf besteht. Insgesamt ordnet der Landesrechnungshof den Landkreis bezüglich der Organisation und Durchführung des Umstellungsprozesses sowie der Qualität der Eröffnungsbilanz nach seinen Prüfungserfahrungen im Mittelfeld ein.

Die festgestellten Dokumentationsdefizite und Bewertungsmängel hat der Landkreis zu beseitigen und den Grundsatz der Aktenmäßigkeit umzusetzen.

Der Landkreis hat unverzüglich vollständige Regelungen zur Bewertung, Aktivierung und Anlagenbuchhaltung zu erlassen, um die festgestellten Mängel zeitnah und systematisch aufzuarbeiten.

Sollte der Landkreis zukünftig Projekte durchführen, sind diese während des gesamten Prozesses nachvollziehbar zu dokumentieren.

Weitere Feststellungen, Hinweise und Empfehlungen des Landesrechnungshofes bedürfen der Beachtung und Umsetzung. Insbesondere müssen die Arbeiten zur Erstellung der Jahresabschlüsse intensiviert werden. Die hierfür notwendigen Internen Kontrollsysteme sind einzurichten.

Notwendige Korrekturen der EÖB in Folge der Aufarbeitung der Mängel können im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse vorgenommen werden.



Barthel
Präsident



Philipp
Mitglied des Landesrechnungshofes

Übersicht über die Regelungen der Wertberichtigungen bei Forderungen in mehreren Landkreisen

Landkreis Harz EÖB 01.01.2013

2011	50 %
2010	70 %
2009	80 %
2008	85 %
2007	100 %

Burgenlandkreis EÖB 01.01.2013

<i>Zweifelhafte Forderungen</i>	
älter als 3 Monate -1 Jahr	25 %
älter als 1 Jahr - 2 Jahre	50 %
älter als 2 Jahre – 3 Jahre	75 %
älter als 3 Jahre	100 %

Landkreis Börde EÖB 01.01.2013

<i>Unterhaltsvorschüsse</i>		<i>Sonstige Forderungen</i>	
bis 1 Jahr	80 %	bis 500 € älter als 1 Jahr	100 %
bis 2 Jahre	90 %	ab 500,01 € älter als 1 Jahr	50 %
bis 3 Jahre	100 %älter als 2 Jahre	80 %
		älter als 3 Jahre	100 %

Landkreis Saalekreis EÖB 01.01.2010

<i>Einwandfreie Forderungen zu 100 % werthaltig</i>	<i>Zweifelhafte Forderungen ab 5.000 €</i>	<i>Uneinbringliche Forderungen 100 % Einzelwertberichtigung</i>
<ul style="list-style-type: none"> zum Bilanzstichtag nicht älter als 1 Jahr aus einem Zuwendungsbescheid mit Bürgschaft 	Einzelwertberichtigung mittels Quote der Zahlungseingänge der letzten 3 Jahre	<ul style="list-style-type: none"> bei Insolvenz Schuldner Verstorben unbekannt verzogen langjährig unter der Pfändungsgrenze eidesstattliche Versicherung abgegeben

Landkreis Jerichower Land EÖB 01.01.2013

<i>Einzelwertberichtigungen ab 5.000 €</i>	
<i>Pauschalwertberichtigungen ohne Mindestbetrag</i>	
älter als 12 Monate bis 18 Monate	50 %
älter als 18 Monate	100 %

Hinweise zur Bilanzierung der übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung

Die Kommune hat gemäß § 104a Abs. 1 GO LSA i. V. m. §§ 32 Abs. 1 sowie 34 Abs. 1 GemHVO Doppik in der Vermögensrechnung (EÖB und Jahresabschlüsse) alle Verbindlichkeiten vollständig zu erfassen und auszuweisen. Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen, die am Bilanzstichtag hinsichtlich ihres Eintritts, ihrer Höhe und ihrer Fälligkeit nach feststehen.

Kredite darf die Kommune gemäß § 100 Abs. 1 GO LSA nur für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen oder zur Umschuldung aufnehmen. Aufgenommenen Krediten sollte somit in der Bilanz grundsätzlich Anlagevermögen gegenüberstehen.

Dem Landkreis Jerichower Land wurden im Zuge der Kreisgebietsneugliederung zum 01.07.2007 anteilig Vermögen und Schulden (Zins- und Tilgung) des aufgelösten Landkreises Anhalt-Zerbst zugeordnet. Die Zuordnung fand auf Grundlage der zwischen den beteiligten Kommunen am 13.07.2007 geschlossenen Auseinandersetzungsvereinbarung statt. Gemäß § 3 Abs. 1 Auseinandersetzungsvereinbarung geht **anteilig** nach der Einwohnerzahl **die Schuldenlast des Landkreises Anhalt-Zerbst vom 30.06.2007 auf die beteiligten Kommunen über**. Dabei trat der Landkreis Anhalt-Bitterfeld insgesamt aus Gründen der wirtschaftlichen Abwicklung der bestehenden Kreditverträge mit den Kreditinstituten als Rechtsnachfolger in die Kreditverträge des Landkreises Anhalt-Zerbst ein. Die anderen beteiligten Kommunen erstatten diesem halbjährlich anteilig Zins- und Tilgung. Hierbei entfiel auf den Landkreis Jerichower Land ein Anteil i. H. v. 5.514.480,51 Euro (8 %) an Zins- und Tilgungsverpflichtungen. Zum 31.12.2012 bestand gemäß Zins- und Tilgungsplan eine Restschuld i. H. v. 2.855.544,77 Euro, aus der sich jährliche Zahlungsverpflichtungen bis zum Jahr 2024 ergeben. Weiterhin kann der Rechtsnachfolger gemäß Anlage 3 zur Auseinandersetzungsvereinbarung durch aktives Schuldenmanagement eine vorzeitige Aufteilung der Kredite auf die beteiligten Landkreise und die kreisfreie Stadt im Einvernehmen aller Beteiligten vornehmen.

Auf Grundlage der Auseinandersetzungsvereinbarung sowie der sie ergänzenden Anlage 3 und den vereinbarten Zins- und Tilgungsplänen findet eine klare wirtschaftliche Zuordnung der Schuldenlast auf die beteiligten Landkreise und die Stadt Dessau-Roßlau statt.

Der Landkreis Jerichower Land bilanzierte in seiner Eröffnungsbilanz das ihm zugeordnete Vermögen. Die übernommenen Schulden bzw. Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Landkreis Anhalt-Bitterfeld wies er hingegen nicht aus. Die jährlichen Zins- und Tilgungszahlungen wurden lediglich im Ergebnishaushalt als Schuldendiensthilfe aufwandswirksam berücksichtigt.

Der Landesrechnungshof prüfte bereits im Rahmen der überörtlichen Turnusprüfung Sachverhalte der Eröffnungsbilanzaufstellung des Landkreises. Hierzu zählte auch der Ausweis der übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung. Er vertrat in seinem Bericht vom 22.11.2016 unter Punkt 1.3.5 die Auffassung, dass der Landkreis nicht nur das mit der Auseinandersetzungsvereinbarung übernommene anteilige Vermögen, sondern auch die anteiligen Schulden in seine Eröffnungsbilanz aufzunehmen hat. Diese Schulden dienten der Finanzierung von Vermögen des ehemaligen Landkreises Zerbst.

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz ergab, dass der Landkreis dieser Empfehlung nicht folgte. Die zum 31.12.2012 bestehenden Zins- und Tilgungsverpflichtungen gegenüber dem Landkreis Anhalt-Bitterfeld wurden nicht bilanziert. Weiterhin fand sich weder in der Bewertungsrichtlinie des Landkreises noch im Anhang, in den Anlagen bzw. in der gesamten Eröffnungsbilanzdokumentation ein Hinweis auf die übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung.

Auf Nachfrage stellte der zuständige Fachbereich dem Landesrechnungshof begründende Unterlagen zur Verfügung. Neben der Auseinandersetzungsvereinbarung sowie dem Zins- und Tilgungsplan handelte es sich um eine Mitteilung des Statistischen Landesamtes (StaLa) sowie eine handschriftliche Aktennotiz der Fachbereichsleiterin. Die E-Mail des StaLa vom 23.08.2007 begründete nach Auffassung des Fachbereiches den Nichtausweis der Zahlungsverpflichtungen in der EÖB. Hiernach sollten zunächst kamental sowohl die Zins- als auch die Tilgungszahlungen an den Landkreis Anhalt-Bitterfeld insgesamt im Verwaltungshaushalt als Schuldendiensthilfe ausgewiesen werden. Mit Umstellung auf das NKHR erfolgte gemäß Überleitungstabelle eine Verbuchung im Kto. 532: Schuldendiensthilfen als Transferaufwendung. Dies erfolgte nach Abstimmung mit dem beteiligten Landkreis Wittenberg sowie dem StaLa. Die Buchung als Transferaufwand ermöglichte zudem die Finanzierung über die Kreisumlage. Weiterhin erfolgte die Schuldenübernahme auf Grundlage der Einwohnerzahl und nicht anteilig zum tatsächlichen Vermögensübergang. Dieser war nicht bezifferbar.

Bei Schuldendiensthilfen handelt es sich als Transferaufwand grundsätzlich um eine spezielle Zuwendungsart. Diese ist auf eine Erleichterung des Schuldendienstes, meist Zinsverbilligung, beim Empfänger ausgerichtet.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass es sich bei den auf Grundlage der Auseinandersetzungsvereinbarung übernommenen Schulden um Verbindlichkeiten für Investitionen handelt. Sie standen auf Grundlage der Auseinandersetzungsvereinbarung und dem geschlossenen Zins- und Tilgungsplan hinsichtlich ihres Eintritts, ihrer Höhe und ihrer Fälligkeit nach fest. Sie wurden klar wirtschaftlich dem Landkreis zugeordnet. Weiterhin dienten sie ursprünglich der Finanzierung von Anlagevermögen, welches der Landkreis anteilig übernahm.

Die Vereinbarung einer Schuldendiensthilfe bzw. einer Zuwendung an den Landkreis Anhalt-Bitterfeld ist hingegen weder aus der Auseinandersetzungsvereinbarung noch aus dem Zins- und Tilgungsplan abzuleiten. Sie widerspricht den Bilanzierungsgrundsätzen. Die Vermögensrechnung des Landkreises weist somit nicht aus, dass Teile des übernommenen Vermögens des ehemaligen Landkreises Anhalt-Zerbst mit Mitteln Dritter finanziert wurde, für die eine Rückzahlungsverpflichtung besteht. Sie zeigt an, dass diese aus Eigenkapital finanziert wurden. Daher spiegelt die Bilanz hinsichtlich des aus der Kreisgebietsneugliederung übernommenen Vermögens und der Schulden kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögenslage des Landkreises wider.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass der Landkreis die zum 31.12.2012 bestehenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Landkreis Anhalt-Bitterfeld als Verbindlichkeit ausweist. Die EÖB ist entsprechend zu korrigieren. Weiterhin sind eine entsprechende Festlegung in die BewertRL des Landkreises aufzunehmen und entsprechende Erläuterungen im Anhang zur EÖB zu geben.

Der Landesrechnungshof hält weiterhin eine Klarstellung zum Ausweis der übernommenen Schulden durch das MI gegenüber dem StaLa sowie den an der Auseinandersetzungsvereinbarung beteiligten Kommunen für erforderlich.

Hinweise zur Planung und Organisation der Jahresabschlusserstellung

In Punkt 4 des Prüfungsberichts haben wir den Stand der Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse dargestellt. Neben den ausführlichen Hinweisen im RdErl. des MI LSA vom 15.10.2020 „Erleichterungen zur Beschleunigung der Aufstellung und Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse“ sind u. a. folgende Voraussetzungen für die ordnungs- und fristgemäße Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen zu schaffen:

- eine systematische Planung und Organisation der Arbeiten zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses, einschließlich der zeitnahen Aufarbeitung noch nicht aufgestellter, offener Jahresabschlüsse, sowie
- das Vorliegen funktionierender IKS in den relevanten Bereichen. Für die Erstellung des Jahresabschlusses relevante Bereiche sind u. a. die Geschäftsbuchführung und Kasse als übergeordnete Fachbereiche einschließlich der Nebenbuchhaltungen.

In diesem Zusammenhang halten wir folgende Kriterien für maßgeblich:

- das Vorliegen eines Konzeptes zur zeitnahen Aufarbeitung von noch offenen Jahresabschlüssen, z. B. Organisation als Projekt mit entsprechendem verbindlichen Zeit- und Personalplan und dessen konsequente Umsetzung und Kontrolle,
- das Vorliegen eines Konzeptes zur fristgemäßen Aufstellung der Jahresabschlüsse, einschließlich Checklisten mit wesentlichen abzuarbeitenden Schritten/Vorgängen sowie eines verbindlichen Zeit- und Personalplans, welche zu kontrollieren sind (hierbei ist ebenfalls die Organisation als Projekt zu empfehlen),
- das Vorliegen von relevanten Richtlinien/Dienstanweisungen als Bestandteil des IKS, insbesondere Inventurrichtlinie, Bewertungs-/Bilanzierungsrichtlinie für alle relevanten Bilanzpositionen, Dienstanweisung Anlagenbuchhaltung, Kontierungsrichtlinie, Dienstanweisung zur Organisation des Rechnungswesens/Geschäftsbuchführung,
- das Vorliegen von Vordrucken, Mustern, Prozessbeschreibungen und Arbeitshilfen für bestimmte Vorgänge, wie z. B. für die Meldung buchungsrelevanter Sachverhalte (z. B. Aktivierungsprotokolle),
- die dokumentierte Durchführung von Kontrollen zur Einhaltung der Terminpläne, Dienstanweisungen und Richtlinien sowie deren konsequente Umsetzung,
- das Vorhalten des notwendigen fachlich geschulten Personals für die Aufgaben.

Konzept zur Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse

Wegen der Rückstände halten wir es für notwendig, dass der Landkreis zeitnah eine eigene verbindliche Planung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse, einschließlich der offenen Jahresabschlüsse aus den Vorjahren, erstellt. Dieses Konzept sollte eine Termin- und Personalplanung enthalten. Diese ordnet einzelnen Prozessschritten der Aufstellung konkrete Maßnahmen, Verantwortlichkeiten und verbindliche Fristen zu. Das Konzept sollte Methoden/Maßnahmen umfassen, die das parallele Aufstellen und Prüfen mehrerer Jahresabschlüsse ermöglichen. So können die offenen Jahresabschlüsse beschleunigt aufgestellt und geprüft werden. Für hierfür fehlendes qualifiziertes Personal ist ebenfalls umgehend eine Planung zur Personalgewinnung und Qualifizierung zu erstellen. Die Umsetzung des Konzeptes und der einzelnen Maßnahmen/Arbeitsschritte ist zu kontrollieren. Die Umsetzungskontrolle ist zu dokumentieren. Wir empfehlen für die Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse die Organisation als Projekt.

Organisation und IKS

Dienstanweisungen/Richtlinien als Regelungen für die zur Erstellung des Jahresabschlusses entscheidenden Bereiche/Prozesse stellen als Bestandteil des IKS die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses sicher.

Für den Bereich des Rechnungswesens halten wir es für erforderlich, dass detaillierte und spezifische Festlegungen in Form einer Richtlinie oder Dienstanweisung für alle relevanten Prozesse/Arbeitsschritte vorliegen. Zu den für die Jahresabschlusserstellung relevanten Bereichen gehören neben dem Rechnungswesen insgesamt die Finanz-/Geschäftsbuchführung, die Anlagenbuchhaltung sowie weitere relevante Teilbereiche des Rechnungswesens (z. B. Kosten- und Leistungsrechnung). Hierbei können die Festlegungen in einer Dienstanweisung zusammengefasst oder als separate Dienstanweisungen erlassen werden.

Neben den Festlegungen für die Teilbereiche des Rechnungswesens ist es notwendig, dass auch für den Jahresabschluss verbindliche Festlegungen zur Erfassung und Bewertung aller Vermögens- und Schuldpositionen (Aktiva und Passiva) vorliegen. Diese Festlegungen sollten in Form einer Richtlinie, z. B. Bewertungs- oder Aktivierungs-/Passivierungsrichtlinie, die durch die Vertretung zu beschließen ist, gefasst sein. Hinsichtlich der verbindlichen Bewertungsfestlegungen für den Jahresabschluss gelten die gleichen inhaltlichen Anforderungen sowie zu beachtenden Grundsätze wie für die Bewertungsrichtlinie zur EÖB.

Im Rahmen der zu erarbeitenden Dienstanweisungen/Richtlinien sollten den Mitarbeitern Vordrucke, Muster, Formulare, Prozessbeschreibungen und weitere

Arbeitshilfen formalisiert zur Verfügung stehen. Diese können Bestandteil der Dienst- anweisungen bzw. Richtlinie sein. Sie unterstützen die zuständigen Mitarbeiter bei der Umsetzung der Festlegungen. Sie stellen somit die frist- und ordnungsgemäße Aufstellung der Jahresabschlüsse bzw. anderer Aufgaben des Rechnungswesens so- wie eine einheitliche Verfahrensweise sicher.

Wir weisen darauf hin, dass geeignete Kontrollen innerhalb des IKS sicherstellen müssen, dass die in den Dienst- anweisungen/Richtlinien getroffenen verbindlichen Festlegungen umgesetzt werden. Diese Umsetzungskontrollen sind zu dokumentie- ren.