

# **Bericht**

über die

**örtliche Prüfung**

der

**Eröffnungsbilanz**

des Schwarzwald-Baar-Kreises

zum 01.01.2018

Landratsamt Schwarzwald-Baar-Kreis  
Kommunal- und Prüfungsamt  
Am Hoptbühl 2  
78048 Villingen-Schwenningen

Gesamtverantwortung: Wilfried Borho

Villingen-Schwenningen, im Juni 2020

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Vorbemerkungen</b>	<b>6</b>
<b>1.1</b>	<b>Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)</b>	<b>6</b>
<b>1.2</b>	<b>Umsetzung des NKHR im Schwarzwald-Baar-Kreis</b>	<b>6</b>
<b>1.3</b>	<b>Aufstellung und Feststellung der Eröffnungsbilanz</b>	<b>7</b>
<b>1.4</b>	<b>Rechtsgrundlagen für die örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz</b>	<b>7</b>
<b>1.5</b>	<b>Prüfungsgegenstand und -umfang</b>	<b>8</b>
<b>1.6</b>	<b>Prüfungsergebnisse</b>	<b>9</b>
1.6.1	Allgemeines	9
1.6.2	Ergebnisse aus der Prüfung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss 2018	10
1.6.3	Umsetzung der Prüfungsergebnisse unter Berücksichtigung von § 63 GemHVO	11
<b>2</b>	<b>Prüfungsbemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	<b>Prüfungsbemerkungen zur Aktivseite</b>	<b>12</b>
2.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	12
2.1.2	Sachvermögen – Grundsätze der Vermögensbewertung	13
2.1.3	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	13
2.1.4	Bebaute Grundstücke (Gebäude)	14
2.1.5	Infrastrukturvermögen	16
2.1.5.1	Allgemeines zur Bewertung des Infrastrukturvermögens	16
2.1.5.2	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	17
2.1.5.3	Brücken und ingenieurbauliche Anlagen	18
2.1.5.4	Straßenkörper, Wege und Plätze	19
2.1.6	Bauten auf fremden Grundstücken	22
2.1.7	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	23
2.1.8	Bewegliche Vermögensgegenstände	24
2.1.9	Vorräte	26

2.1.10	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	26
2.1.11	Finanzvermögen - Beteiligungen	27
2.1.11.1	Allgemeine Bemerkungen	27
2.1.11.2	Anteile an verbundenen Unternehmen	27
2.1.11.3	Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden	28
2.1.12	Sondervermögen	29
2.1.13	Ausleihungen	29
2.1.14	Wertpapiere	30
2.1.15	Forderungen	30
2.1.15.1	Überleitung von Kasseneinnahmeresten als Forderungen	30
2.1.15.2	Öffentlich-rechtliche Forderungen	31
2.1.15.3	Forderungen aus Transferleistungen	32
2.1.15.4	Privatrechtliche Forderungen	33
2.1.15.5	Wertberichtigung auf den Forderungsbestand	34
2.1.16	Liquide Mittel	36
2.1.17	Abgrenzungsposten	36
2.1.17.1	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)	36
2.1.17.2	Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse	37
2.1.18	Nettoposition (nicht gedeckter Fehlbetrag)	38
<b>2.2</b>	<b>Prüfungsbemerkungen zur Passivseite</b>	<b>38</b>
2.2.1	Kapitalposition	38
2.2.1.1	Basiskapital	38
2.2.1.2	Rücklagen	38
2.2.2	Sonderposten	39
2.2.2.1	Allgemeine Bemerkungen	39
2.2.2.2	Sonderposten für Investitionszuweisungen	39
2.2.2.3	Sonderposten für erhaltene Investitionsbeiträge	43
2.2.2.4	Sonderposten für Sonstiges	43
2.2.3	Rückstellungen	44
2.2.3.1	Allgemeine Bemerkungen	44

2.2.3.2	Lohn- und Gehaltsrückstellungen	45
2.2.3.3	Unterhaltungsvorschussrückstellungen	45
2.2.3.4	Rückstellungen für die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien	46
2.2.3.5	Gebührenausgleichsrückstellungen	47
2.2.4	Verbindlichkeiten	47
2.2.4.1	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen	48
2.2.4.2	Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	48
2.2.4.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	49
2.2.4.4	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	49
2.2.4.5	Sonstige Verbindlichkeiten	50
2.2.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	51
<b>2.3</b>	<b>Form und Inhalt der Eröffnungsbilanz einschließlich Anhang</b>	<b>51</b>
<b>2.4</b>	<b>Zusammenfassung der Prüfungsbemerkungen</b>	<b>52</b>
<b>3</b>	<b>Schlussbemerkung</b>	<b>56</b>
<b>4</b>	<b>Verzeichnis der verwendeten Abkürzungen</b>	<b>58</b>

## **1 Vorbemerkungen**

### **1.1 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)**

Am 22.04.2009 hat der Landtag von Baden-Württemberg das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (Reformgesetz) beschlossen. Das Gesetz trat in seinen wesentlichen Teilen rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft. Ziel war die Schaffung landesrechtlicher Regelungen für ein leistungsfähiges und zukunftssicheres kommunales Haushalts- und Rechnungswesen. Dazu wurden die Vorschriften der Gemeindeordnung über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden entsprechend der bundesweiten Abstimmung in der Innenministerkonferenz durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und der neuen Haushaltssteuerung grundlegend neugestaltet. Daneben waren auch Neufassungen der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) sowie der Gemeindekassenverordnung (GemKVO) erforderlich. Beide Verordnungen sind am 01.01.2010 in Kraft getreten.

Der Umstieg auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) war für die Kommunen zunächst bis zum 01.01.2016 verbindlich vorgeschrieben. Zwischenzeitlich hat der Gesetzgeber die Umstellungsfrist bis zum Jahr 2020 verlängert.

Mit der Einführung des NKHR geht in den Kommunalhaushalten ein Paradigmenwechsel von der Kameralistik, einer zahlungsorientierten Darstellungsform, in der im Wesentlichen nur Geldflüsse betrachtet werden, auf die Veranschlagung und Buchung des Ressourcenverbrauchs (Aufwand und Ertrag) sowie der Zahlungsvorgänge (Auszahlungen und Einzahlungen) in einem doppischen Rechnungswesen einher. Durch die neue Buchungssystematik soll ein vollständiges Bild über die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt und damit die Chance geboten werden, den Landkreis ganzheitlich zu betrachten und zu bewerten sowie die Steuerung tiefgreifender zu gestalten. Intergenerative Gerechtigkeit, Nachhaltigkeit und Transparenz werden in den Vordergrund gestellt.

### **1.2 Umsetzung des NKHR im Schwarzwald-Baar-Kreis**

Der Kreistag hat am 26.10.2015 beschlossen, das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen im Schwarzwald-Baar-Kreis zum 01.01.2018 einzuführen. Weitere Beschlüsse zur Art und Gliederung des Haushalts sowie zur Bilanzierung von geleisteten Investitionszuschüssen hat das Gremium am 13.06.2016 gefasst.

In zwei nachgelagerten Arbeitskreissitzungen mit Vertretern der Kreistagsfraktionen wurden zusätzliche Festlegungen zur Bilanzstrategie und Vermögensbewertung getroffen.

Soweit weitere Festlegungen/Wahlrechte in Anspruch genommen wurden, liegen entsprechende Entscheidungen von Landrat Sven Hinterseh vor, auf die ggf. in den Erläuterungen zu den verschiedenen Bilanzpositionen hingewiesen wird.

### **1.3 Aufstellung und Feststellung der Eröffnungsbilanz**

Nach Artikel 13 Absatz 5 des Reformgesetzes hat der Landkreis zum Beginn des ersten Haushaltsjahres der Umstellung auf das NKHR eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften anzuwenden, soweit keine Sonderregelungen bestehen. Es sind somit alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten erstmals vollständig zu erfassen, zu bewerten und in der Eröffnungsbilanz auszuweisen.

Die Eröffnungsbilanz ist nach Feststellung der letzten (kameralen) Jahresrechnung, spätestens zum Ende des Haushaltsjahres, dem örtlichen Rechnungsprüfungsamt, der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) und der Rechtsaufsichtsbehörde vorzulegen.

Die vom Landrat unter Angabe des Datums zu unterzeichnende und dem Kreistag zur Feststellung vorzulegende Fassung der Eröffnungsbilanz liegt dem RPA vor

Die Eröffnungsbilanz wäre analog zu § 95b Abs. 1 Satz 2 GemO nach erfolgter Prüfung durch das RPA (siehe nachfolgende Ziffer 1.4), spätestens zusammen mit dem ersten Jahresabschluss, d.h. bis zum 31.12.2018, vom Kreistag festzustellen gewesen. Die Beschlussfassung zur endgültigen Feststellung der Eröffnungsbilanz wird jedoch aus verschiedenen Gründen erst am 29.06.2020 erfolgen.

Die Eröffnungsbilanz wurde sukzessive von der Kämmerei erstellt und verschiedentlich aus unterschiedlichen Gründen in Teilen nochmals angepasst. Aus diesem Grund konnte auch die Prüfung erst später erfolgen.

### **1.4 Rechtsgrundlagen für die örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz**

Nach Artikel 13 Abs. 5 Satz 4 des Reformgesetzes soll die von der Verwaltung aufgestellte Eröffnungsbilanz vom RPA innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage geprüft werden. Analog zu den Regelungen in § 110 Abs. 1 Nr. 4 GemO für den Jahresabschluss hat das RPA die Eröffnungsbilanz vor der Feststellung durch den Kreistag daraufhin zu prüfen, ob das Vermögen und die Schulden richtig nachgewiesen sind.

Mit dieser gesetzlich geregelten Sonderprüfung wird der fundamentalen Bedeutung der Eröffnungsbilanz Rechnung getragen. Etwaige Mängel und Fehler wirken sich auf alle nachfolgenden Jahresabschlüsse aus. Mit der Prüfung der Eröffnungsbilanz soll erreicht werden, dass möglichst zeitnah belastbare Werte ausgewiesen werden und die tatsächliche Vermögenslage der Kommune dargestellt wird (§ 95 Abs. 1 Satz 4 GemO).

Allerdings soll hier bereits angemerkt werden, dass in Bezug auf die Aussagekraft der Bilanzzahlen zu berücksichtigen ist, dass die rechtlichen Vorgaben verschiedene Vereinfachungsregelungen zulassen (siehe dazu S. 55 des Berichts „Hinweis zur Analyse ...“).

Die Vorlage der Eröffnungsbilanz zur Prüfung erfolgte am 11.12.2019.

Die Prüfung konnte erst Mitte/Ende Mai 2020 abgeschlossen werden, da zuvor noch der Jahresabschluss 2018 zu prüfen war.

Entsprechend § 110 Abs. 2 Satz 4 GemO fasst das RPA seine Bemerkungen in einem Abschlussbericht zusammen, der dem Kreistag vorzulegen ist. Dieser Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz dient somit dem Kreistag als oberstem Kontrollorgan als Grundlage für die Beratung sowie als Entscheidungshilfe für seinen Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz.

## **1.5 Prüfungsgegenstand und -umfang**

Die Eröffnungsbilanz war darauf zu prüfen, ob die einzelnen Bilanzpositionen nach den Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie ggf. den Vereinfachungsregelungen für die erstmalige Bewertung (§§ 40 bis 46 und § 62 GemHVO) zutreffend und richtig angesetzt worden sind und ob der notwendige Inhalt des Anhangs und die weiteren Anlagen vorhanden waren.

Dazu wurde auch der Leitfaden zur Bilanzierung mit seinen Festlegungen, Hinweisen und Empfehlungen für die Bewertung herangezogen. Er ist nach Ziffer 3 der VwV Produkt- und Kontenrahmen vom 30.08.2018 von den Rechtsaufsichtsbehörden und Prüfungsbehörden in die Prüfungstätigkeit einzubinden. Sofern Abweichungen davon erfolgen könnten, sind sie ggf. sorgfältig zu begründen.

Zur weiteren Orientierung wurden auch die Dokumentation der Kämmerei (Stand 08/2017) und die Erläuterungen der Eröffnungsbilanz herangezogen.

Die Prüfung erfolgte zu den Gesichtspunkten Vollständigkeit, Bewertung und Ausweis des Bilanzinhaltes.

Es wurde nach dem risikoorientierten Ansatz nach pflichtgemäßem Ermessen und unter Beachtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes vorgegangen und gemäß § 3 Gemeindeprüfungsordnung (GemPrO) Schwerpunkt- und Stichprobenprüfungen durchgeführt.

Schwerpunktprüfungen erfolgten u.a. bei den bebauten Grundstücken und dem Infrastrukturvermögen zur Bewertung der einzelnen Anlagegüter. Dies v. a. auch wegen möglicher Auswirkungen auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der Folgejahre. Die Bilanzwerte der Sachvermögensbilanzposition „bebauten Grundstücke“ weisen einen Wert von rd. 95 Mio. € aus, das sind mehr als 44 % des Bilanzvolumens. Das „Infrastrukturvermögen“ umfasst mit rd. 37 Mio. € Bilanzwert etwa 17 % des Bilanzvolumens. Einbezogen in die Prüfung wurden auch die damit zusammenhängenden Sonderposten für Investitionszuweisungen (auf der Passivseite), die ebenfalls mit Millionenwerten ausgewiesen sind.

Einen großen Anteil der Prüfung machten auch IT-gestützte systemische Schwerpunktprüfungen über das Fachprogramm CIP-Kommunal in vielen Bereichen, z.B. im Bereich der Forderungen/Verbindlichkeiten, aus. Diese hatten v. a. die Vollständigkeit der Übernahme und den Ausweis der Bilanzwerte im Fokus.

Vielfache Stichprobenprüfungen erfolgten in unterschiedlich hohem Umfang. Sie standen dabei auch in Abhängigkeit der Bedeutung für das Volumen der einzelnen Bilanzpositionen und ggf. deren Auswirkungen auf den Ergebnis- bzw. Finanzhaushalt. Einbezogen wurde

auch, ob diese Bilanzpositionen ggf. im Rahmen des Jahresabschlusses 2018 schon geprüft wurden.

Seit Beginn der Vorbereitungsarbeiten erfolgte anfangs in Teilen auch eine begleitende Prüfung. Dies geschah nicht nur zu Einzelfragen oder Einzelthemen. So wurde z. B. die beabsichtigte Vorgehensweise zur Bewertung (von Teilen) des Sachvermögens mit der damaligen Kämmereiverwaltung vorabgestimmt. Dabei konnten bereits diverse Hinweise gegeben, aber auch Fragen mit der Kämmerei besprochen und größtenteils auch einvernehmlich geklärt werden. In manchen Fällen waren aus Sicht der Prüfung letztlich auch unterschiedliche Argumentationslinien denkbar, die bei überzeugender Begründung dann auch akzeptiert werden konnten.

Zudem ergab das Zusammenspiel der Buchungsvorgänge im NKHR zwischen Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüsse v.a. für 2017/2018 die Notwendigkeit, bereits in den jeweiligen Jahresabschlussprüfungen diverse Einzelfallprüfungen vorzunehmen, die auch in die Bewertung des Gesamtumfangs eingeflossen sind.

Im Zuge der Prüfung konnte auch hohe fachliche Qualität bei den handelnden Personen in der Vorbereitung/Durchführung der Bewertung festgestellt werden. Dies zeigte sich zum Beispiel bei der Umsetzung der Bilanzposition 1.2.2 „bebaute Grundstücke“ oder der Dokumentation zur Bilanzposition 1.2.3. „Infrastrukturvermögen“. Dies wurde bei der Bewertung des Prüfungsumfangs und der -intensität ebenfalls berücksichtigt.

Wie bereits im Rahmen des Prüfungsberichts zum Jahresabschluss 2018 aufgeführt, ist das Projekt von Anfang an von der Kommunalberatungsfirma Schüllermann begleitet und dieses zudem in Teilen mit der Klärung von Aufgabenstellungen beauftragt worden. Diese Fachbeauftragung kann ebenfalls zur Bewertung herangezogen werden.

Weiter war es infolge der angebotenen vielfältigen Schulungen für das Kämmerei- und Kassenpersonal, an denen auch die Rechnungsprüfung teilgenommen hatte, der Prüfung möglich, sich auch ein Bild der vorhandenen Fach- und Sachkunde im Bereich der Kämmerei/Kasse zu machen.

## **1.6 Prüfungsergebnisse**

### **1.6.1 Allgemeines**

Zur Bewertung vorgefundener Anstände/Fragen und ggf. deren Aufnahme in den Bericht wurden neben den rechtlichen Vorgaben und Leitlinien verschiedene weitere Aspekte mitberücksichtigt. So z. B. auch die im Rahmen einer vom Kreistag eingesetzten Lenkungsgruppe, besetzt mit Vertretern der Verwaltung und der Fraktionen, vorbesprochenen Fragen und Weichenstellungen, soweit sich dies im Rahmen der zulässigen rechtlichen Grenzen bewegte.

Die von der Kämmereiverwaltung erstellte Dokumentation (Stand 08/2017), die Erläuterungen in der Eröffnungsbilanz und die Erklärungen/Darstellungen in den Vermögensbewertungstabellen oder -vermerken, v. a. beim Sachvermögen und den immateriellen Vermögensgegenständen, trugen dazu bei, offene Fragen zu beantworten und auch schwieriger

Sachverhalte verständlich zu vermitteln. So ließ sich z. B. bei der größten Aktiva-Bilanzposition 1.2.2 „bebaute Grundstücke“ der Bewertungsverlauf, der bereits in 2012 begann, über die Jahre hinweg bis zum 31.12.2017 sehr gut nachverfolgen und nachvollziehen. Zur Prüfung einzusehende Unterlagen waren großteils in einem speziellen Ordner im elektronischen Ablagesystem abgelegt und konnten im Übrigen auf entsprechende Nachfrage auch von der Kämmereiverwaltung beschafft werden.

Die vorgefundenen Prüfungsfeststellungen wurden in Vermerken dokumentiert und der Kämmerei ggf. vorab zur Stellungnahme und Bewertung zugeleitet. Dies gilt auch für Bemerkungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung 2018.

Soweit zu diesen noch nicht Stellung genommen werden konnte, wird die Abarbeitung durch die Kämmerei überwacht. Dies gilt auch insoweit, als diverse Anmerkungen verpflichtend Änderungen der Eröffnungsbilanz im Sinne von § 63 GemHVO zur Folge haben.

### **1.6.2 Ergebnisse aus der Prüfung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss 2018**

#### **hier: Buchungen auf falschen Bilanzkonten und Bilanzpositionen**

Wie im Zusammenhang mit der Prüfung 2018 festgestellt und dort im Prüfungsbericht festgehalten, sind in einer größeren Zahl von Bilanzkonten, v. a. im Bereich der Forderungen und Verbindlichkeiten, auch bereits für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz in unterschiedlichem Ausmaß Buchungen falschen Bilanzkonten zugeordnet worden.

Verschiedentlich sind jene Punkte hier im Bericht nochmals konkret aufgegriffen worden. Auch die aktuelle Prüfung der Eröffnungsbilanz hat nochmals solche fehlerhaften Buchungen hervorgebracht.

§ 63 GemHVO schreibt für Vermögensgegenstände und Sonderposten grundsätzlich eine Korrektur bei wesentlichen Änderungen in der Bilanzposition vor. Auf die nachfolgenden Ausführungen in Ziffer 1.6.3 wird verwiesen.

Nach dem Wortlaut von § 63 GemHVO, zumindest in der geltenden Fassung, findet dieser auf die hier betroffenen Forderungen/Verbindlichkeiten keine Anwendung. Mit der angekündigten Änderung des § 63 soll der Anwendungsbereich auf alle Bilanzpositionen ausgedehnt werden. Doch auch für diesen Fall hätte die Prüfung ergeben, dass bei den Forderungen und Verbindlichkeiten in keinem Fall, auch nicht bei der ggf. notwendigen Zusammenfassung fehlerhafter Verbuchungen in verschiedenen Bilanzkonten derselben Bilanzposition, hier von einem wesentlichen Fehler hätte ausgegangen werden müssen.

Gerade bei den Forderungen und Verbindlichkeiten muss berücksichtigt werden, dass diese im Jahresverlauf mehr oder weniger schnell abgebaut werden. So hat die Prüfung zum Jahresabschluss 2018 ergeben, dass ein Großteil dieser offenen Posten in 2019 bis zum Prüfungszeitpunkt bereits beglichen war.

Die Verwaltung hat, soweit dies nicht bereits umgesetzt wurde, jedoch die künftige Beachtung der korrekten Buchungskonten zugesagt.

### **1.6.3 Umsetzung der Prüfungsergebnisse unter Berücksichtigung von § 63 GemHVO (verpflichtende Korrektur der Eröffnungsbilanz)**

Soweit die nachfolgenden Prüfungsbemerkungen Fehler ergeben haben, ist der Landkreis in Anwendung von § 63 GemHVO verpflichtet, die Eröffnungsbilanz ggf. nachträglich noch zu berichtigen. Auf die Besonderheit hinsichtlich der Forderungen/Verbindlichkeiten wurde in Ziffer 1.6.2. hingewiesen.

Eine verpflichtende Korrektur kommt nach aktuellem Stand der GemHVO nur in Betracht, wenn es sich um eine wesentliche Änderung handelt. Dies ist der Fall, wenn sich der Bilanzposten um bis zu 10 % oder die Bilanzsumme sich um mehr als 1 % verändert. Soweit Buchungen auf falschen, verbindlich vorgegebenen Bilanzkonten gebucht sind, muss sich die Änderung zudem auf eine andere Bilanzposition (Bilanzposten) auswirken. Die Regelung greift also nicht, wenn sich der Fehler „nur“ in den Bilanzkonten innerhalb einer Bilanzposition bewegt.

Im Zuge obiger Regelungen empfehlen wir dennoch eine weitere Berichtigung auch bei eher unwesentlichen Beträgen, wenn diese voraussichtlich dauerhaft in der Bilanz verbleiben. So z. B. beim um 10.000 Euro zu geringen Gesellschafteranteil des Kreises am Schwarzwald-Baar-Klinikum (siehe Ziffer 2.1.11.2 des Berichts).

Berichtigungen können letztmals im dritten der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Es kann dann direkt gegen das Basiskapital gebucht werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass letztlich erst nach der überörtlichen Prüfung eine Eröffnungsbilanz vorliegt, die dann den vom Gesetz geforderten tatsächlichen Stand des Vermögens und der Schulden widerspiegelt. Um die Entscheidungsgremien entsprechend einzubinden, hat dazu der Gesetzgeber geregelt, dass nachträgliche Änderungen in der Jahresbilanz, mit der die Berichtigung vorgenommen wird, ausdrücklich im Anhang dargestellt werden müssen.

Im Schwarzwald-Baar Kreis ist zwischenzeitlich der Jahresabschluss 2018 bereits abgewickelt. Gewisse Änderungen werden von der Verwaltung bereits im Jahresabschluss 2019 berücksichtigt. Im Übrigen dürften die im Bericht angesprochenen Berichtigungen voraussichtlich im Jahresabschluss 2020 umgesetzt werden. Dies läge immer noch innerhalb des o. g. Zeitrahmens und wäre daher insoweit korrekt.

## 2 Prüfungsbemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen

Die nachfolgenden Prüfungsbemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen sind im Interesse der leichteren Nachvollziehbarkeit in der gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge der Bilanz aufgebaut. Sie verweisen dabei unter anderem ggf. auch auf die einzelnen Bewertungsgrundlagen.

### 2.1 Prüfungsbemerkungen zur Aktivseite

#### 2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände (Bilanzposition Aktiva 1.1.)

Bei den unter der Bilanzposition 1.1. ausgewiesenen immateriellen Vermögensgegenständen handelt es sich im Wesentlichen um die beim Schwarzwald-Baar-Kreis im Einsatz befindliche EDV-Software und notwendige Software-Lizenzen.

Andere immaterielle Vermögensgegenstände wie Konzessionen, Patente oder sonstige Nutzungsrechte wurden in den letzten Jahren nicht beschafft.

Der Gesamtbetrag schlüsselt sich wie folgt auf:

• Lizenzen	265.134,00 €
• Software	337.985,00 €
• ähnliche Rechte	27.484,00 €

Die Vorgehensweise zur Ermittlung und Inventarisierung des tatsächlichen Bestandes zum 01.01.2018 wurde durch die Kämmerei dokumentiert. Auf dieser Dokumentation konnte aufgebaut werden.

Unter Anwendung der Vereinfachungsregelung des § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO wurden grundsätzlich nur die nach dem 01.01.2012 beschafften Gegenstände in die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Davon ausgenommen waren wesentliche Anlagegüter, die zwar vor der 6-Jahresfrist angeschafft wurden, aber zum Eröffnungsbilanzstichtag noch einen Restbuchwert von mindestens 10.000 € hatten. Hierzu liegt eine Entscheidung von Landrat Hinterseh vor.

Aufgrund der Befreiung von der Inventarisierungspflicht nach § 38 Abs. 4 GemHVO wurden für die Eröffnungsbilanz Gegenstände auf Grund einer Entscheidung von Landrat Hinterseh erst ab einem Anschaffungswert von 410 € (netto) erfasst.

Ab dem Jahresabschluss 2018 ist infolge des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken eine Erhöhung auf 800 Euro (netto) erfolgt.

#### **Prüfungsergebnis:**

Die Prüfung erfolgte im Hinblick auf den eher geringfügigen Umfang der Bilanzposition v. a. im Rahmen des Jahresabschlusses 2018.

Die stichprobenweise Prüfung ergab, dass die Gegenstände sachgerecht und überwiegend entsprechend den Vorgaben des Bilanzierungsleitfadens erfasst und bewertet wurden. Auch zur Anwendung der Vorgaben zum Beginn und zur Dauer der Nutzung/Abschreibung ergaben sich keine bedeutenden Beanstandungen.

Der Bewertung selbst wurden die tatsächlichen Anschaffungskosten zu Grunde gelegt. Unentgeltlich erworbene oder selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände wurden nicht aktiviert. Damit wurde dem Aktivierungsverbot des § 40 Abs. 3 GemHVO Rechnung getragen.

Auf die Grundsätze zur Vermögensbewertung unter den Ziffern 2.1.2 und 2.1.8.1 wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Dies gilt auch für die Empfehlungen zur Inventurrichtlinie in Ziffer 2.1.8.1.

### **2.1.2 Sachvermögen – Grundsätze der Vermögensbewertung**

Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO sind Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) vermindert um die Abschreibungen anzusetzen. Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO dürfen Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz auch mit Werten angesetzt werden, die zuvor in Anlagenachweisen nach § 38 GemHVO (alte Fassung) oder in einer Vermögensrechnung nach § 43 GemHVO (alte Fassung) nachgewiesen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Anlagenachweis bzw. die Vermögensrechnung ordnungsgemäß geführt wurden und den Anforderungen des neuen Haushaltsrechts entsprechen.

Der Landkreis hatte bis zur Bewertung lediglich sein bewegliches Vermögen in einer elektronischen Anlagenbuchhaltung (innerhalb von CIP-Kommunal) geführt. Im Zuge der Eröffnungsbilanz wurde der Nachweis des Anlagevermögens vollständig neu auf die Anforderungen des neuen Haushaltsrechts ausgerichtet.

Nur wenn die tatsächlichen AHK nicht oder nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, dürfen davon abweichend Erfahrungswerte nach der Vereinfachungsregelung des § 62 Abs. 2 GemHVO angesetzt werden. Davon hat der Kreis jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Vergleichsberechnungen der Kämmerei haben ergeben, dass die Verwendung der Versicherungswerte bei der Gebäudebewertung zwar einfacher gewesen wäre, aber zu einem größeren Teil zu (deutlich) höheren Ansätzen als die tatsächlichen Herstellungskosten geführt hätte. Vor diesem Hintergrund halten wir die Vorgehensweise für angemessen und sachgerecht.

### **2.1.3 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (Bilanzposition Aktiva 1.2.1.)**

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude oder andere Bauwerke des Infrastrukturvermögens befinden. Grundstücksgleiche Rechte sind

zivilrechtlich dingliche Rechte, die umfangreiche Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten und rechtlich wie ein Grundstück behandelt werden. Dazu zählen beispielweise Erbbau-, Wege- oder Dauernutzungsrechte.

Im Schwarzwald-Baar-Kreis sind bislang keine unbebauten Grundstücke ausgewiesen.

### **Prüfungsergebnis:**

Grunderwerbskosten für sonstige Grundstücke, welche im Zusammenhang mit dem Straßenbau erworben wurden, aber nicht zu den eigentlichen Straßengrundstücken zählen (z.B. Ausgleichsflächen), wurden der Bilanzposition 1.2.3 „Infrastrukturvermögen“ zugeschlagen. Sofern sich die Flächen und daran gekoppelten Werte mit einem vertretbaren Aufwand ermitteln lassen, sollten diese aus Gründen der Übersichtlichkeit (Bilanzklarheit) der Bilanzposition 1.2.1 zugeordnet werden.

Unter die unbebauten Grundstücke sind auch die Waldflächen zu subsumieren. Als Waldflächen gelten alle mit Forstpflanzen bestockten Grundflächen, einschließlich kahlgeschlagener und verlichteter Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen sowie weitere mit Waldflächen verbundene und ihnen dienende Grundflächen.

Im Schwarzwald-Baar-Kreis gibt es eine vom Kreis zu bewertende Waldfläche auf der Depone in Hüfingen. Näheres hierzu ist der Dokumentation der Kämmerei (Seite 8) zu entnehmen.

### **Prüfungsergebnis:**

Das Waldgrundstück ist nachvollziehbar in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Leitfadens Bilanzierung ausgewiesen.

Die Aufwuchsbewertung orientiert sich nachvollziehbar am geringstmöglichen Pauschalwert. Zu Grunde gelegt wurde die aus dem GIS ermittelte Grundstücksfläche. Dieser Wert ist strittig gegenüber dem Ansatz aus dem Forstbetriebsdatenblatt, wird aber zumindest vom Finanzamt so anerkannt und daher mitgetragen, auch weil in Folge des Grundsatzes der nachhaltigen Forstwirtschaft keine Abschreibung anfällt.

## **2.1.4 Bebaute Grundstücke (Gebäude) und grundstücksgleiche Rechte (Bilanzposition Aktiva 1.2.2.)**

Die Bilanzposition 1.2.2 „bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“ stellt die betragsmäßig bedeutendste Position in der Bilanz des Landkreises dar und umfasst mit einem Wert von rund 95,4 Mio. € mehr als 44 % des Bilanzvolumens. Es handelt sich dabei im Wesentlichen um die Schul- und Verwaltungsgebäude des Landkreises. Diese Position setzt sich zusammen aus

- bebauten Grundstücken (Bilanzkonten 02310000 und 02910000) 8.853.560,43 €
- Gebäuden einschließlich der Außenanlagen  
(Bilanzkonten 02320000 und 02920000) 86.568.144,00 €

Dem stehen passive Sonderposten aus Zuweisungen von 14,62 Mio. € gegenüber (siehe Ziffer 2.2.2.2 des Berichts).

### **Prüfungsergebnisse:**

Die Grundstücke und die Gebäude wurden gemeinsam mit den verbundenen Sonderposten ebenfalls in einer Schwerpunktprüfung untersucht.

#### **a. Bereich Grund und Boden mit Schulen und bei sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden**

Bei den geprüften Bewertungen des Grund und Bodens ergaben sich keine wesentlichen Anstände.

Die ausgewiesenen Werte aus der Vermögensbewertung sind ordnungsgemäß in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Weiter waren die Daten innerhalb der einzelnen Vermögensbewertung i. d. R. nachvollziehbar. Basisdaten konnten u. a. durch Auszüge aus dem Geoinformationssystem und Grunderwerbsakten belegt werden.

#### **b. Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Schulen und bei sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden**

Auch hier ergab die Prüfung der Bewertungen der Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Schulen und den sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden keine wesentlichen Anstände.

Aufgrund des Einzelbewertungsgrundsatzes wurden die Gebäude bzw. die selbständig nutzbaren Gebäudeteile sowie die Außenanlagen eigenständig ausgewiesen bzw. aktiviert.

Unselbständige Gebäudebestandteile – also alle Einrichtungen, die üblicherweise der Nutzung des Gebäudes dienen – wurden zusammen mit dem jeweiligen Gebäude als eine Anlage erfasst. Darunter fielen insbesondere die Be- und Entwässerungs-, Sprinkler-, Heizungs-, Warmwasser-, Beleuchtungs-, Klima- und Lüftungsanlagen sowie sonstige Installationen, Personenfahrstühle und Ähnliches. Ebenso Gebäudeeinbauten, die in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen und fest mit dem Gebäude verbunden sind.

Die in den Vorjahren durchgeführten Sanierungsmaßnahmen, die zu einem Großteil im Vermögenshaushalt abgebildet waren, wurden umfassend von der Kämmerei auf ihre Aktivierbarkeit geprüft.

Aufgrund der im Bilanzierungsleitfaden klar vorgegebenen Kriterien konnten die AHK vor der Bilanzerstellung um mehr als 3 Mio. € zurückgenommen und die jährlichen Abschreibungsbeiträge dadurch deutlich reduziert werden.

Bei Erweiterungen oder wesentlichen, über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden Verbesserungen wurde die (ursprünglich auf 50 Jahre ausgelegte) Nutzungsdauer – entsprechend der Vorgaben des Leitfadens und in enger Abstimmung mit dem Amt für Schule, Hochbau und Gebäudemanagement – regelmäßig auf eine verlängerte Nutzungsdauer angehoben.

Die ausgewiesenen Werte aus der Vermögensbewertung sind ordnungsgemäß in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) konnten aus den Jahresrechnungen und Rechenschaftsberichten der einzelnen Haushaltsjahre, aus den vorhandenen Anlage- und Gebäudekarten, vorliegenden Kostenfeststellungen oder Grunderwerbsakten entnommen werden.

Hervorzuheben ist dabei die Bewertungsdokumentation. Sowohl die erstmalige Bewertung 2012, als auch deren jährliche Fortführung bis hin zur Umstellung haben die Prüfung wesentlich erleichtert. Dabei konnten die Bewertungen z. B. zur Frage, ob es sich bei durchgeführten Maßnahmen um Erhaltungs- oder Investitionsaufwand handelt, nachvollzogen und bestätigt werden. Zum Umstellungszeitpunkt ergaben dann ausführliche Excel-Darstellungen mit nachvollziehbaren Erläuterungen und mit Hilfe der vorherigen Bewertungsvorgänge ein sehr gut durchschaubares Bild. Die verwendeten Formeln waren korrekt aufgestellt. Aus oben beschriebenen Gründen konnte aus Prüfersicht auch auf weitergehende Prüfungen verzichtet werden.

## **2.1.5 Infrastrukturvermögen (Bilanzposition 1.2.3.)**

### **2.1.5.1 Allgemeines zur Bewertung des Infrastrukturvermögens**

In dieser Bilanzposition sind alle öffentlichen Einrichtungen auszuweisen, die nach ihrer Bauweise und Funktion ausschließlich der örtlichen Infrastruktur dienen (Infrastruktur im engeren Sinn). Wegen der eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen in der Bilanz gesondert darzustellen. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen werden bei den bebauten Grundstücken geführt.

Das Infrastrukturvermögen des Schwarzwald-Baar-Kreises setzt sich zum überwiegenden Teil aus den Kreisstraßen zusammen. Innerhalb der Bilanzposition 1.2.3 wird zwischen

- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (Bilanzkonto 03100000),
- Brücken, Tunneln und ingenieurbaulichen Anlagen (Bilanzkonto 03200000),
- Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen (Bilanzkonto 03500000)

unterschieden. Von eher untergeordneter Bedeutung sind die stationären Geschwindigkeitsmessenanlagen (Bilanzkonto 03510000).

Mit einem Wert von 37,3 Mio. € stellt das Infrastrukturvermögen die zweitgrößte Vermögensposition in der Eröffnungsbilanz dar. Dem stehen passive Sonderposten aus Zuweisungen und unentgeltlichem Erwerb von insgesamt 24,72 Mio. € gegenüber.

Wir haben bei verschiedenen Kreisstraßen alle damit verbundenen bilanzierten Anlagen (Grundstück, Bauwerke, Straßen/-abschnitte) als einen Schwerpunkt geprüft. Dabei wurden gleichzeitig auch die entsprechenden Sonderposten (Zuweisungen, unentgeltliche Überlassungen) mit überprüft. Zu den Sonderposten wird auf Ziffer 2.2.2.2 des Berichts verwiesen.

Infolge von vorgefundenen Feststellungen (fehlerhafte manuelle Übernahme von Rechnungsergebnisdaten) wurde die Prüfung auf weitere Bauwerke (und Straßenkörper) ausgedehnt und dort nochmals überprüft, ob die maßgeblichen Bewertungsdaten ordnungsgemäß aus der Bewertungsliste in die Anlagenbuchhaltung für die Bilanz übernommen wurden.

Die Prüfung erstreckte sich insgesamt auf manuelle Eingaben sowie den Einsatz vielfältiger Formeln in der Excel-Bewertungsliste, die die Bewertung und Prüfung insoweit auch deutlich vereinfacht hat.

#### **2.1.5.2 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

Die zur vollständigen Erfassung der Straßengrundstücke notwendigen Daten wurden aus dem Geoinformationssystem des Landkreises sowie aus den Grundbüchern entnommen.

Ausgehend von § 62 Abs. 4 GemHVO wurden die Flächen mit den von den Gutachterausschüssen der Städte und Gemeinden mitgeteilten aktuellen Durchschnittspreisen für landwirtschaftliche Flächen je Gemarkung bewertet, unabhängig davon, ob es sich um Flächen in den Ortsdurchfahrten oder auf der freien Strecke handelte. Nach Abstimmung mit dem Landkreistag wurden die Vermessungskosten nicht in den Grund und Boden einbezogen.

Der Wert der Straßengrundstücke selbst summiert sich auf	4.988.813,64 €
Dabei entfallen auf Grundstücke, die dem Landkreis v. a. im Rahmen von Umstufungsverfahren übertragen wurden	4.351.744,24 €

Nach dem Bilanzierungsleitfaden sind Umstufungen zu Kreisstraßen als unentgeltlicher Erwerb zu betrachten. Sie sind mit ihrem Wert vollständig auf der Aktivseite auszuweisen. Nach dem Bruttoprinzip ist ein sonstiger Sonderposten ggf. in gleicher Höhe auf der Passivseite gleichzeitig zu bilden. Auf Ziffer 2.2.2.4 des Prüfberichts wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

#### **Prüfungsergebnis:**

Bei den untersuchten Straßen ergaben sich aus der Prüfung der Bewertung des Grund- und Bodens keine wesentlichen Anstände.

Die ausgewiesenen Werte der Vermögensbewertung sind ordnungsgemäß in die Anlagenbuchhaltung übernommen und die Vorgehensweise zur Bewertung ist, wo zum Verständnis notwendig, in entsprechenden Vermerken erläutert. Die von der Verwaltung zur Umsetzung

von sich aus der Praxis ergebenden Fragen vorgenommenen Überlegungen ließen sich nachvollziehen. Weiter waren die Daten innerhalb der Vermögensbewertung nachvollziehbar und belegt, sowie auch die verwendeten Formeln zu verschiedensten Berechnungen innerhalb der Bewertungen korrekt aufgestellt.

Wie unter Ziffer 2.1.3 bereits von uns ausgeführt, sollten die sonstigen Grundstücke (i.d.R. Ausgleichsflächen), die im Zusammenhang mit dem Straßenbau erworben wurden, aber nicht zu den eigentlichen Straßengrundstücken zählen, möglichst der Bilanzposition 1.2.1 „Unbebaute Grundstücke“ zugeordnet werden.

### **2.1.5.3 Brücken und ingenieurbauliche Anlagen**

Bei den separat zu bilanzierenden Brücken und ingenieurbaulichen Anlagen (insbesondere den Stützbauwerken) konnte auf die Bauwerksdatenbank der Straßenbauverwaltung zurückgegriffen werden.

Die in der Eröffnungsbilanz berücksichtigten AHK basieren grundsätzlich auf den Ergebnissen der einzelnen Jahresrechnungen, ggfs. auf rückindizierten Pauschalsätzen des Bilanzierungsleitfadens.

In Anlehnung an die Empfehlungen des Bilanzierungsleitfadens wurde für Brücken, Unterführungen oder Stützbauwerke eine Nutzungsdauer von 80 Jahren festgelegt. In Einzelfällen (etwa bei Regenklärbecken, Entwässerungsleitungen oder einer Lärmschutzwand) wurde nach Beurteilung der Straßenbauverwaltung von einer geringeren Nutzungsdauer von 40 bis 50 Jahren ausgegangen.

Zum Bilanzstichtag ergeben sich daraus die folgenden Restbuchwerte:

- |                           |                |
|---------------------------|----------------|
| • Brücken                 | 7.072.609,00 € |
| • Stützbauwerke/Sonstiges | 2.985.723,00 € |

### **Prüfungsergebnisse:**

Bei den untersuchten Straßen ergaben sich aus der Prüfung der Brücken/Bauwerke verschiedene Anstände, die sich jedoch auf die betroffenen Bilanzpositionen oder kommende Ergebnishaushalte (durch die Abschreibung) unterschiedlich auswirken.

Die ausgewiesenen Werte der Vermögensbewertung wurden nahezu vollständig und ordnungsgemäß in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Bei der Übernahme von Jahresrechnungsdaten in die Gesamtkosten der Bauwerke wurden einzelne manuelle Übertragungsfehler vorgefunden, die auch Einfluss auf die Anlagenbuchhaltung hatten.

In Bezug auf dieses Fehlerpotential wurde die Prüfung auf alle Brücken/Bauwerke ausgedehnt, die infolge ihrer Größe bei der Bewertung mit den Herstellungskosten (und nicht mit zulässigen Pauschalsätzen) ausgewiesen waren. Letztlich waren doch nur 2 Bauwerke betroffen.

Angesichts der Größenordnung ergab sich jedoch eine für den Brücken-/Bauwerkebereich nur unwesentliche Auswirkung auf den Bilanzwert und die noch laufende Abschreibung.

Weiter wurden im Zuge der Prüfung 10 Bauwerke aufgefunden, bei denen nach vielen Jahren wohl Erneuerungsinvestitionen erfolgten, die auch aktiviert wurden. Die Kosten dieser Erneuerungsmaßnahmen sind aus dem erstellten Bewertungsblatt voll in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Als Datum der Inbetriebnahme wurde offenbar das Datum der früheren erstmaligen Herstellung angesetzt; ab dort wird dann auf 80 Jahre (entsprechend der festgelegten üblichen Nutzungsdauer einer Brücke) abgeschrieben.

Aus unserer Sicht wäre, auch in Bezug auf die Kostengrößenordnungen, eher von einer Verlängerung der bisherigen Nutzungsdauer als von einer Behandlung als neuwertige Brücke auszugehen mit der Folge, dass mit Abschluss der Erneuerungsinvestitionen (bzw. Betriebsbereitschaft) auf volle 80 Jahre abzuschreiben wäre.

Damit ist der Restbuchwert zum 01.01.2018 in jedem Fall zu niedrig angesetzt. Auf der Passivseite verändert sich entsprechend das Basiskapital. Zuweisungen waren hier nicht zu verzeichnen.

Mit der bisher gewählten Vorgehensweise würden diese Maßnahmen im Mittel um ca. 33 Jahre und maximal um 50 Jahre zu früh abgeschrieben.

Im Falle des Ansatzes als neuwertige Brücke bliebe zahlenmäßig der Ergebnishaushalt bis auf Weiteres unverändert (Abschreibung weiterhin ca. 7.000 Euro/Jahr).

Ist jedoch lediglich eine Verlängerung der Nutzungsdauer anzunehmen, wirkt sich dies in geringerem Umfang auf die Höhe des tatsächlichen Abschreibungsbetrages aus.

Der Vorgang soll nach Mitteilung der Verwaltung aufgeklärt werden. Eine nachträgliche Berichtigung in der Eröffnungsbilanz wird angeraten.

Ab dem Rechnungsjahr 2018 wird von der Verwaltung bereits geprüft, ob in solchen Fällen ggf. eine Verlängerung der Nutzungsdauer in Frage kommt.

Die Vorgehensweise zur Bewertung ist im Übrigen ausführlich erläutert und die Daten innerhalb der Vermögensbewertung sind im Großen und Ganzen nachvollziehbar und belegbar. Die verwendeten Formeln zu verschiedensten Berechnungen innerhalb der Bewertungen waren korrekt aufgestellt.

Auch wenn hier einzelne Anstände vorgefunden wurden, konnte auf eine Ausdehnung der Prüfung auf weitere Projekte angesichts der guten Vorarbeiten verzichtet werden.

#### **2.1.5.4 Straßenkörper, Wege und Plätze**

Grundlage für die Bewertung der Straßenkörper der Kreisstraßen waren die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Hierzu wurden die als Jahressummen erfassten tatsächlichen Baukosten aus den Haushaltsrechnungen der einzelnen Jahre entnommen und den jeweiligen Straßen zugeordnet. Dies war möglich, weil jedem einzelnen Projekt eine Haushaltsstelle zugewiesen war.

Nur bei den Umstufungen zu Kreisstraßen waren die Herstellungskosten in der Regel nicht ermittelbar. Deshalb wurde ein pauschalierter qm-Durchschnittspreis als Erfahrungswert im Sinne von § 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO herangezogen, der auf das Herstellungsjahr zurück indiziert wurde.

Die Bewertung der Kreisstraßen erfolgte zunächst auf der Grundlage des Bilanzierungsleitfadens, der eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren vorsieht. Die vom Kreistag zum NKHR eingesetzte Arbeitsgruppe hat sich am 18.09.2017 allerdings einstimmig für eine einheitliche Dauer von 30 Jahren ausgesprochen. Dementsprechend mussten die AHK der Jahre 1988 bis 1992 nacherfasst und die Restbuchwerte der zu diesem Zeitpunkt bereits berücksichtigten Investitionen neu berechnet werden.

Der beim Bilanzkonto 03200000 ausgewiesene Wert von 21,74 Mio. € verteilt sich auf

- |                       |                 |
|-----------------------|-----------------|
| • den Straßenkörper   | 19.547.411,00 € |
| • die Radwege         | 2.190.292,00 €  |
| • den Radverkehrsplan | 138.481,00 €    |

Soweit die Grunderneuerungen nicht den gesamten Vermögensgegenstand betrafen, wurde – der Empfehlung des Bilanzierungsleitfadens folgend – für den erneuerten Straßenabschnitt jeweils ein neuer Vermögensgegenstand mit vollständiger Nutzungsdauer gebildet.

Im Rahmen der Erstbewertung wurde das Straßenzubehör (insbesondere Wegweisungen, Verkehrszeichen und Signalanlagen) in den Wert der Straße eingerechnet. Künftig soll hochwertiges Straßenzubehör ab einem Wert von 5.000 € pro Vermögensgegenstand separat aktiviert und abgeschrieben werden.

### **Prüfungsergebnisse:**

Die Daten innerhalb der durchgeführten Vermögensbewertungen sind teilweise mit ausführlichen Erläuterungen und Vermerken nachvollziehbar. Die Basisdaten konnten in der Regel belegt werden. Die verwendeten Formeln zu verschiedensten Berechnungen innerhalb der Bewertungen waren korrekt aufgestellt.

Bei den untersuchten Kreisstraßen ergaben sich aus der Prüfung der Bewertung der Straßen(-körper) jedoch verschiedene Feststellungen.

Die für die benannten Straßen/-abschnitte ausgewiesenen Werte der Vermögensbewertung wurden nahezu vollständig und ordnungsgemäß in die Anlagenbuchhaltung übernommen.

Bei der Übernahme von Jahresrechnungsdaten in die Gesamtkosten der Bauwerke wurden einzelne manuelle Übertragungsfehler vorgefunden, die auch Einfluss auf die Anlagenbuchhaltung hatten. Analog zu den Brücken/Bauwerken wurde daher die Prüfung in Bezug auf diese Feststellung auf eine weitere größere Anzahl von Straßen ausgedehnt.

Letztlich ergab sich nur dieser eine Anstand, der angesichts der Größenordnung lediglich eine im Gesamtkontext gesehene unwesentliche Auswirkung auf den Bilanzwert und die noch laufende Abschreibung hätte.

Weiter wurde festgestellt, dass aus unserer Sicht nicht das komplett vorhandene Kreisstraßennetz in der Anlagenbuchhaltung abgebildet ist.

In der Regel ist bewertet, was innerhalb der Nutzungsdauer von 30 Jahren noch abgeschrieben werden konnte. Dies ist in den meisten Fällen „nur“ ein einzelner Straßenabschnitt einer Kreisstraße. Die restlichen „Abschnitte“ dieser Straßen sind nicht weiter berücksichtigt. Soweit für Straßen bislang überhaupt nichts aktivierungspflichtig bilanziert wurde, weil keine wesentlichen Sanierungsmaßnahmen oder nur Unterhaltungsmaßnahmen angefallen sind, sind diese Straßen mit einem Erinnerungswert von 1 Euro belegt.

Die Verwaltung macht geltend, dass wertmäßig zumindest jede Straße berücksichtigt ist, sei es über den Erinnerungswert oder die Bewertung des Abschnittes. Dem ist zwar zuzustimmen. Aus unserer Sicht bestehen aber zumindest Zweifel, ob damit dem Grundsatz der Vollständigkeit (der Vermögensgegenstände), unabhängig vom Wert, Rechnung getragen ist. Dies könnte suggerieren, dass es sich bei dem bilanzierten Anlagegut um die gesamte Straße handelt.

Nach unserer Auffassung sollten bei Straßen mit bilanzierten Teilabschnitten der/die restlichen Abschnitte auch mit einem Erinnerungswert in der Anlagenbuchhaltung berücksichtigt werden.

Bei den Straßenbaumaßnahmen fallen regelmäßig auch sogenannte Belagsarbeiten an. Diese wurden in der Eröffnungsbilanz nicht aktiviert, sondern sind als Erhaltungsaufwand eingestuft worden. Erst ab dem Rechnungsjahr 2018 erfolgt in Anwendung des geltenden Rechts und auf der Basis des aktuellen Bilanzierungsleitfadens regelmäßig eine dezidierte Überprüfung, ob es sich bei den Arbeiten um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt. Vor der Umstellung hat die Verwaltung diese Belagsarbeiten im Vermögenshaushalt gebucht.

Die Verwaltung hat sich bei der erstmaligen Bewertung in 2011 an den knappen Ausführungen des 1. Bilanzierungsleitfadens orientiert. In diesem wurde lediglich unterschieden zwischen reiner Straßendeckenerneuerung und einer Grunderneuerung der gesamten Straße. Nähere Ausführungen beinhaltet dieser Leitfaden nicht. Zwischenzeitlich sind in den Folgefassungen 2014 und 2017 deutlich differenziertere Vorgehensweisen erfolgt mit der Konsequenz, dass danach der weitaus größte Teil dieser Belagsarbeiten nicht dem Unterhaltungsaufwand, sondern dem Herstellungsaufwand zuzuordnen wäre. Die Leitfäden stellen in rechtlicher Sicht keine untergesetzlichen Regelungen dar. Vielmehr handelt es sich um eine abgestimmte Meinung zwischen Innenministerium, der GPA und auch den Kommunalen Spitzenverbänden. Dabei lässt sich nach Auffassung dieser Lenkungsgruppe Vertrauensschutz herstellen, wenn mit der Bewertung auf Basis des geltenden Leitfadens begonnen wurde und man darauf vertrauen durfte.

Losgelöst von den späteren Fassungen des Leitfadens bestehen aus unserer Sicht gewichtigen Bedenken zur Geltendmachung von Vertrauensschutz im Hinblick auf die Vorgehensweise für die bereits in 2011 begonnene und auf dieser Basis bis 2017 fortgeführten Bewertung. Die Verwaltung neigt zur gegenteiligen Auffassung. Es stellt sich aus unserer Sicht bereits die Frage, ob aus den bis dato geltenden zwingenden Vorgaben zur Unterscheidung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand im Straßenbau der VwV-Gliederung und Gruppierung

und der darauf basierenden Verbuchung dieser Investitionen im Vermögenshaushalt eine solche eher oberflächliche Auslegung des 1. Leitfadens zulässig gewesen war.

Ausweislich einer Auflistung der Verwaltung handelt es sich für den 30 Jahre umfassenden Zeitraum der Nutzungsdauer um Herstellungskosten von ca. 24 Mio. Euro mit einem Gesamtrestbuchwert zum 01.01.2018 von ca. 14,9 Mio. Euro. Diesen könnten aber FAG-Zuweisungen gegenübergestellt werden. Zur Berechtigung der Gegenüberstellung dieses Sonderpostens wird auf Ziffer 2.2.2.2 b) des Berichts verwiesen.

Da auch nach Auffassung des Fachamtes ein Großteil der Belagsarbeiten nach heutigen Maßstäben als Herstellungsaufwand im Rahmen der baulichen Unterhaltung (im Sinne des geltenden Bilanzierungsleitfadens) zu bewerten wäre, hat sich die Finanzverwaltung mit uns auf einen aus unserer Sicht gangbaren Mittelweg verständigt, um nachträglich doch noch eine Bewertung vorzunehmen. Dieser Weg berücksichtigt zum einen die Bedeutung dieser Position im Bilanzgefüge und im Ergebnishaushalt ebenso, wie den mit einer kompletten Aufrollung verbundenen unverhältnismäßigen Aufwand, gerade auch, weil zum großen Teil (über 10 Jahre zurück) keine Unterlagen mehr vorhanden sind. Weiterhin kann damit auch den ansonsten zu befürchtenden möglichen Verwerfungen in den kommenden Ergebnishaushalten (Abschreibungen) Rechnung getragen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die vorhandenen FAG-Mittel als Sonderposten gegenübergestellt werden können.

Es ist vorgeschlagen, die Gesamtheit der Herstellungskosten aus den noch anzusetzenden 30 Jahren zusammenzufassen und einen Mittelwert zu bilden. Verbunden mit dem Ansatz einer gemittelten 15-jährigen Nutzungsdauer ergibt sich ein entsprechend gemittelter Restbuchwert zum 01.01.2018 und daraus ein entsprechend gemittelter Abschreibungsbetrag. Diesem werden auf gleichem Wege die FAG-Mittel als Sonderposten und Auflösungsbetrag gegenübergestellt. Bei dieser Vorgehensweise kann auch außer Acht gelassen werden, wie hoch der tatsächliche Anteil der Herstellungskosten und des Unterhaltungsaufwandes am Jahresbetrag der Belagsarbeiten ist.

Erste Berechnungen ergaben, dass von einem gemittelten Restbuchwert an Herstellungskosten von ca. 7,45 Mio. Euro und entsprechend gegenüberzustellenden Sonderposten von ca. 5,62 Mio. Euro auszugehen ist. D.h. die Berücksichtigung dieser Belagsarbeiten erfordert eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz i. S. v. § 63 GemHVO und führt zu einer deutlichen Erhöhung des Anlagevermögens und der Sonderposten und in geringerem Maße auch des Basiskapitals.

Die Auswirkungen auf die per Saldo dennoch noch zu erwirtschaftenden Abschreibungen werden sich obiger angenäherten Rechnung zufolge auf unter 10.000 Euro belaufen. Die genauen Werte wären jedoch noch von der Finanzverwaltung zu ermitteln.

### **2.1.6 Bauten auf fremden Grundstücken (Bilanzposition 1.2.4.)**

Bauten auf fremden Grundstücken stehen nicht auf einem im Eigentum des Landkreises befindlichen Grundstücks. Vielmehr besteht ein vertragliches Verhältnis zwischen dem Land-

kreis und dem Grundstückseigentümer über die Nutzung des Grundstücks (z. B. in Form eines Pachtvertrages).

Die Bilanzposition 1.2.4 beinhaltet mit der Kompostanlage Villingen-Schwenningen, der Umschlagstation Tuningen, den Recyclingzentren sowie den Wertstoffhöfen ausschließlich Bauten aus dem Bereich der Abfallwirtschaft. Die Bewertung erfolgte anhand der in der kamerale Anlagenbuchhaltung bereits erfassten tatsächlichen Herstellungskosten.

### **Prüfungsergebnisse:**

Im Rahmen der Eröffnungsbilanz wurden hier als Schwerpunktprojekte die Umschlagstation Tuningen mit verschiedenen Anlagegütern und der Recyclinghof Wolterdingen überprüft.

Es konnten keine wesentlichen Anstände festgestellt werden. Die Ansätze waren insoweit nachvollziehbar. Die Bilanzierungsregelungen wurden überwiegend eingehalten.

Hinzuweisen ist auf den Ansatz der Nutzungsdauer bei den Recyclinghöfen, u. a. beim Recyclinghof Wolterdingen. Hier wurde auf die Pachtvertragslaufzeit (15 Jahre) abgehoben. Die heranzuziehende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dürfte i. d. R. davon abweichen. Hier soll nach Mitteilung der Verwaltung künftig verstärkt auf den Ansatz der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit geachtet werden, soweit nicht explizite Vertragsregelungen zum Abbau der Anlagen nach dieser Zeit vereinbart sind.

### **2.1.7 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler und Archivgut (Bilanzposition 1.2.5.)**

Grundsätzlich sind Kunstwerke und Kulturdenkmäler mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Die Gegenstände unterliegen im Regelfall keiner gewöhnlichen Wertminderung und werden daher auch nicht abgeschrieben.

Die Vereinfachungsregel des § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO, wonach bewegliche Vermögensgegenstände, die älter als 6 Jahre sind, nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden müssen, gilt auch für bewegliche Kunstwerke. Im Bilanzierungsleitfaden wird jedoch empfohlen, wertvolle Kunstwerke aufzunehmen.

Der Landkreis verfügt über sogenannte Kunst am Bau, wertvolle (versicherte) und weniger wertvolle (nicht versicherte) Kunstwerke sowie Archivgut.

Das vorhandene Archivgut ist öffentliches Archivgut, welches unveräußerlich ist und von Dritten nicht gutgläubig erworben werden kann. Da kein Versicherungswert vorhanden ist und für die Archivalien kein Wert festgelegt werden kann, bleiben diese nach hausinterner Absprache von der Bewertung ausgenommen. Auf die Dokumentation (Stand 08/2017) wird verwiesen.

## **Prüfungsergebnisse:**

Geprüft wurden aus dem Bereich Kunst am Bau die beiden Kunstwerke „Baar-Teller“ und „Brunnenanlage Schwarzwald“ auf dem Vorplatz des Landratsamtes in Villingen.

Die entsprechenden Ansätze sind nachgewiesen und die Vorschriften korrekt angewandt.

### **2.1.8 Bewegliche Vermögensgegenstände) (Bilanzpositionen 1.2.6. und 1.2.7.)**

#### **2.1.8.1 Allgemeines zur Bilanzierung der beweglichen Vermögensgegenstände**

Unter den Bilanzpositionen 1.2.6 „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ und 1.2.7 „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ sind die zum Stichtag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz vorhandenen beweglichen Vermögensgegenstände des Landkreises ausgewiesen.

Bei der Bewertung des beweglichen Anlagevermögens wurde auf die Vereinfachungsregelung des § 62 Abs. 1 - 5 GemHVO zurückgegriffen. Der Schwarzwald-Baar-Kreis beschränkte sich grundsätzlich darauf, nur die in den letzten 6 Jahren vor dem Stichtag, also ab dem 01.01.2012 angeschafften oder hergestellten beweglichen Vermögensgegenstände zu erfassen und mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der bisher angefallenen planmäßigen Abschreibungen zu bewerten.

Im Rahmen der Umsetzung von § 62 Abs. GemHVO wurden wertvolle Anlagegüter von diesem Grundsatz ausgenommen. Der Kommentar empfiehlt wertvolle Anlagegüter, die nur unwesentlich vor der 6-Jahresfrist angeschafft wurden, dennoch in der Bilanz zu erfassen. Als Wertgrenze für wertvolle Anlagegüter wurde im Landratsamt Schwarzwald-Baar-Kreis daher durch Entscheidung von Landrat Hinterseh ein Betrag von 10.000 € festgelegt. Durch Anwendung dieser Wertgrenze wurden Anlagegüter erfasst, die vor dem 01.01.2012 angeschafft bzw. hergestellt wurden und die durch die Vereinfachungsregelung nicht aktivierungspflichtig wären, wenn deren Restbuchwert mehr als 10.000 € betrug.

Bei der Behandlung geringwertiger beweglicher, abnutzbarer Vermögensgegenstände hat der Landkreis von seinem Wahlrecht nach § 38 Abs. 4 GemHVO Gebrauch gemacht. Auf Grund der Entscheidung von Landrat Hinterseh werden Gegenstände erst ab einem Anschaffungswert von 410 € (netto) erfasst. Ab dem Jahresabschluss 2018 ist infolge des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken eine Erhöhung auf 800 € (netto) erfolgt.

Die Bewertung des beweglichen Anlagevermögens beruht auf der seit dem Jahr 2002 kammerngeführten Anlagenbuchhaltung innerhalb des Finanzbuchungsverfahrens CIP-Kommunal. Diese wurde von der Kämmerei ausgewertet und dann den Fachämtern mit einem entsprechenden Anschreiben Listen zu den Gegenständen des beweglichen Anlagevermögens für eine Inventur zur Verfügung gestellt. Die Ämter hatten die Gegenstände dann entsprechend zu prüfen und auf den Zustand und den buchhalterischen Restwert ggf. zu beleuchten. Danach wurden die Rückläufe in die Anlagenbuchhaltung zurück aktualisiert. Die Vorgehensweise zu dieser Ermittlung und Inventarisierung des tatsächlichen Bestandes zum 01.01.2018

wurde durch die Kämmerei dokumentiert. Auf dieser Dokumentation konnte für die Prüfung aufgebaut werden.

### **Prüfungsergebnisse:**

Die IT-gestützte systemische Schwerpunktprüfung der Investitionen der Jahre 2014-2017 bei verschiedenen Schulen und Fachämtern ergab, dass eine entsprechend vollständige Übernahme erfolgt ist.

Die Einzelbelegprüfungen in diesem Bereich haben gezeigt, dass die Abstimmung zwischen der Kämmerei und manchen Fachämtern hin zu einer einheitlicheren Vorgehensweise aus unserer Sicht verbessert werden könnte. Dies zeigt sich z. B. an der Frage, welche Nutzungsdauer anzusetzen ist oder auch an einer präziseren Bezeichnung von Gegenständen, damit falsche Zuordnungen in der Anlagenbuchhaltung verhindert werden können. Die Straßenbauverwaltung z.B. verwendet noch die landesrechtlich vorgegebenen Regelungen aus dem Programm LuKAs mit teilweise deutlich anderen Nutzungszeiten, z. B. auch für „normale“ Fahrzeuge, wie sie anderweitig auch vorhanden sind. Besonderheiten gibt es auch im IT-Bereich.

Insgesamt kann aber festgestellt werden, dass die Ansätze und Bewertungen im Wesentlichen ordnungsgemäß erfolgt und demzufolge auch keine nennenswerten Auswirkungen auf die Ergebnishaushalte zu befürchten sind.

### Inventurrichtlinie

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO hat auch der Kreis für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres u. a. sämtliche Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Gegenstände anzugeben. Dazu zählen auch die beweglichen und die immateriellen Vermögensgegenstände. Diese sind ggf. durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit die GemHVO nichts Anderweitiges bestimmt.

Zur Erfüllung dieses Zweckes empfehlen wir die Einführung einer Inventurrichtlinie. Ein solches Instrument könnte auch die aus den Prüfungserfahrungen bei den Fachämtern/Schulen festgestellte unterschiedliche Vorgehensweise bei der Erfassung und Dokumentation der beweglichen Vermögensgegenstände verbessern. Sie wäre so insgesamt Garant für eine rechtskonforme, vollständige und aussagefähige Darstellung einer durchgeführten Inventur. Diese Richtlinie sollte unseres Erachtens neben dem Verwaltungsbereich auch alle anderen öffentlichen Einrichtungen des Kreises (z.B. Schulen und Kindergärten) umfassen oder entsprechend auf die speziellen Verhältnisse angepasst werden. Sie könnte aus der dem Leitfaden zum Jahresabschluss beigefügten Musterinventurrichtlinie auf die kreiseigenen Verhältnisse und Vorstellungen hin entwickelt werden.

Die Finanzverwaltung hat diese Überlegung bereits von sich aus aufgegriffen und beabsichtigt, dies umzusetzen.

### **2.1.9 Vorräte (Bilanzposition 1.2.8.)**

Vorräte sind Vermögensgegenstände, die nicht dauerhaft dem Geschäftsbetrieb des Landkreises dienen, sondern zum kurzfristigen Verbrauch oder der Weiterveräußerung bestimmt sind. Dazu gehören insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Zur Inventarisierung und Bewertung hat die Verwaltung eine Positivliste erstellt, in der das berücksichtigende Vorratsvermögen aufgenommen ist. Als Maßstab für die Berücksichtigung in der Eröffnungsbilanz und den folgenden Jahresabschlüssen wurde dabei eine Wertgrenze von 10.000 € je Lagerstätte angesetzt.

Unter der Bilanzposition 1.2.8 wurden die Streusalzbestände und die vorrätigen Schneepflug-Schürfleisten der Straßenmeistereien, die Zulassungsbescheinigungen und -plaketten des Straßenverkehrsamtes sowie die Materialbestände der zentralen Beschaffungsstelle und der IuK-Abteilung erfasst.

#### **Prüfungsergebnis:**

Die Überprüfung in Stichproben erfolgte in Verbindung mit dem Jahresabschluss 2018. Die Bewertung erfolgte nachvollziehbar nach den gesetzlichen Vorschriften und den Vorgaben des Bilanzierungsleitfadens.

### **2.1.10 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau (Bilanzposition 1.2.9.)**

Bei den Anlagen im Bau handelt es sich um Vermögensgegenstände, die sich in der Herstellungsphase befinden und für die zum Abschlussstichtag schon Anzahlungen angefallen sind, ohne dass sie fertig gestellt werden konnten. Alle Aufwendungen zur Herstellung, die aktivierungspflichtig sind, werden bei der Bilanzposition 1.2.9 berücksichtigt. Nach Abschluss der Baumaßnahme muss eine Umbuchung auf das entsprechende Bilanzkonto erfolgen und ab diesem Zeitpunkt abgeschrieben werden. Entsprechendes gilt für Anzahlungen auf den Kaufpreis von beweglichem Anlagevermögen.

Der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Gesamtbetrag von 5.923.652,82 € setzt sich wie folgt zusammen:

• Umbau des Postgebäudes in Villingen	166.480,46 €
• Innensanierung der Gewerbeschule Villingen-Schwenningen	4.292.609,69 €
• Brandschutzmaßnahmen an Gewerblichen Schulen Donaueschingen	475.887,50 €
• Sanierung der Kaufm./Hauswirtschaftlichen Schulen Donaueschingen	593.568,55 €
• sonstige Schulbaumaßnahmen	41.641,82 €
• Brückenbaumaßnahmen	260.999,53 €
• bewegliche Vermögensgegenstände /Sonstiges	92.465,27 €

## **Prüfungsergebnis:**

Im Mittelpunkt unserer Prüfung stand auch hier die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand und damit insbesondere die Frage, ob Sanierungsmaßnahmen, die nach der früheren VwV Gliederung und Gruppierung grundsätzlich Erhaltungsaufwand darstellten, fälschlicherweise bisher als Herstellungsaufwand im Vermögenshaushalt abgewickelt wurden und somit über die Anlagenbuchhaltung bzw. Vermögensrechnung in die Eröffnungsbilanz eingeflossen sind.

Wir konnten feststellen, dass alle in der Eröffnungsbilanz unter der Position 1.2.9 angegebenen Vermögenswerte zum Zeitpunkt ihrer Erfassung noch nicht fertiggestellt und damit zu Recht nicht endgültig aktiviert waren.

### **2.1.11 Finanzvermögen - Beteiligungen**

#### **2.1.11.1 Allgemeine Bemerkungen**

Eine Beteiligung im gemeindewirtschaftsrechtlichen Sinn liegt vor, wenn der Landkreis Anteile an einem rechtlich selbstständigen Unternehmen mit der Absicht erwirbt, einen dauerhaften Einfluss auf die Betriebsführung des Unternehmens zur Aufgabenerfüllung auszuüben.

Zur Erfüllung seiner Aufgaben ist der Landkreis an den unterschiedlichsten Unternehmen und Verbänden beteiligt. Für die Eröffnungsbilanz war der Wert dieser Beteiligungen zu erfassen. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung einen selbständig verwertbaren und bewertbaren Vermögensgegenstand darstellt. Die Bewertung der Beteiligungen erfolgte dabei grundsätzlich nach den tatsächlichen Anschaffungskosten (§ 62 Abs. 1 GemHVO), wie sie in der bisherigen kameralen Vermögensrechnung erfasst waren. In der Regel wurde daher als Wert der Beteiligung das vom Landkreis in das jeweilige Unternehmen eingebrachte Kapital erfasst. Unberücksichtigt blieben Anschaffungsnebenkosten wie z.B. Notargebühren und andere Gründungskosten. Die nachträgliche Erfassung dieser Kosten im Detail hätte im Verhältnis zum jeweiligen Beteiligungswert einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeutet (§ 62 Abs. 5 GemHVO).

#### **2.1.11.2 Anteile an verbundenen Unternehmen (Bilanzposition 1.3.1.)**

Als verbundene Unternehmen sind jene Beteiligungen gesondert auszuweisen, die im Gesamtabschluss des Landkreises voll zu konsolidieren wären. Dies ist bei privatrechtlichen Unternehmen der Fall, wenn diese unter der einheitlichen Leitung des Landkreises stehen bzw. der Landkreis auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Ein beherrschender Einfluss liegt in der Regel vor, wenn eine Beteiligung von über 50 % besteht.

Der Landkreis hat folgende Anteile an entsprechenden verbundenen Unternehmen:

- |  |         |                |
|--|---------|----------------|
| • Schwarzwald-Baar-Klinikum<br>Villingen-Schwenningen GmbH | 60,30 % | 8.122.650,00 € |
| • Energieagentur Schwarzwald-Baar-Kreis GbR                | 51,25 % | 4.100,00 €     |

**Prüfungsergebnis:**

Der Gesellschaftsanteil am Schwarzwald-Baar-Klinikum wurde in der Eröffnungsbilanz mit einem Wert von 8.112.650 € ausgewiesen und fällt damit um 10.000 € zu gering aus.

Weil es sich um einen eher langfristig verbleibenden Wert handelt, wird die Anpassung trotz der Geringfügigkeit empfohlen. Die Verwaltung hat die Umsetzung zugesagt. Wir verweisen im Übrigen auf unsere Ausführungen unter Ziffer 1.6.3. dieses Berichts.

Der Anteil an der Energieagentur wurde sachgerecht mit dem eingebrachten Stammkapital bewertet.

**2.1.11.3 Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden  
(Bilanzposition 1.3.2.)**

In der Eröffnungsbilanz sind die sonstigen Beteiligungen und die Kapitaleinlagen in Zweckverbänden mit einem Gesamtwert von 164.963,80 € enthalten.

Eine sonstige Beteiligung des Landkreises liegt vor, wenn er keinen beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausüben kann, jedoch zum Aufbau einer Geschäftsbeziehung Anteile hält. Die folgenden Beteiligungen mit einem Anteil von 50 % und weniger wurden bilanziert:

- |   |         |             |
|---|---------|-------------|
| • Flugplatz Donaueschingen-Villingen GmbH                           | 27,01 % | 30.700,00 € |
| • Schwarzwald Tourismus GmbH Freiburg                               | 9,42 %  | 9.550,00 €  |
| • Wirtschaftsförderungsgesellschaft<br>Schwarzwald-Baar-Heuberg mbH | 4,17 %  | 2.500,00 €  |
| • Badischer Gemeinde-Versicherungsverband                           | 0,56 %  | 3.800,00 €  |

Die Mitgliedschaften der Kommunen bei Zweckverbänden sind nach § 52 Abs. 3 GemHVO ebenfalls unter dem Finanzvermögen auszuweisen, sofern von einem beteiligungsähnlichen Verhältnis auszugehen ist. Dabei handelt es sich um Mitgliedschaften bei

- |  |              |
|--|--------------|
| • Zweckverband Kommunale Informationsverarbeitung<br>Reutlingen-Ulm (KIRU) | 118.409,80 € |
| • Zweckverband Pflegeheim Haus Wartenberg Geisingen                        | 1,00 €       |
| • Zweckverband Breitbandversorgung Schwarzwald-Baar                        | 1,00 €       |
| • Zweckverband Ringzug Schwarzwald-Baar-Heuberg                            | 1,00 €       |
| • Zweckverband Protec Orsingen   | 1,00 €       |

Gesetzliche Mitgliedschaften zu Verbänden wie dem Regionalverband Schwarzwald-Baar-Heuberg oder dem Kommunalverband für Jugend und Soziales Baden-Württemberg (KVJS) stellen keine selbständig verwertbaren und bewertbaren Vermögensgegenstände dar und sind nach dem Leitfaden zur Bilanzierung daher auch nicht zu berücksichtigen. Damit ein vollständiges Bild entsteht, wurden diese Mitgliedschaften namentlich in der Erläuterung zur Bilanzposition „Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen“ im Anhang genannt.

### **Prüfungsergebnis:**

In beiden Teilbereichen entsprechen die vorgenommenen Bewertungen den rechtlichen Vorgaben. Die mit einem Erinnerungswert von 1 € ausgewiesenen Mitgliedschaften entsprechen den im Bilanzierungsleitfaden aufgestellten Regelungen oder den in Anlage 4 des Leitfadens für landesweit bedeutsame Beteiligungen empfohlenen Vorgehensweisen.

#### **2.1.12 Sondervermögen (Bilanzposition 1.3.3.)**

Unter Sondervermögen versteht man das in wirtschaftliche Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentliche Einrichtungen eingebrachte Eigenkapital, für die aufgrund gesetzlicher Vorschriften Sonderrechnungen geführt werden. Gemäß § 96 GemO kommen für den Landkreis in erster Linie das Vermögen rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen und das Vermögen von Eigenbetrieben in Frage.

### **Prüfungsergebnis:**

Der Landkreis besitzt kein derartiges Sondervermögen. Die Position ist daher zu Recht mit dem Wert 0 € ausgewiesen.

#### **2.1.13 Ausleihungen (Bilanzposition 1.3.4.)**

Unter den Ausleihungen in Bilanzposition 1.3.4 sind die Finanzforderungen des Landkreises mit einer Mindestlaufzeit von einem Jahr auszuweisen, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden. Hierunter fallen insbesondere gewährte Darlehen, aber auch erworbene Genossenschaftsanteile. Die Ausleihungen müssen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen.

### **Prüfungsergebnis:**

Der mit 85.350,00 € korrekt ausgewiesene Bilanzwert umfasst die vom Landkreis erworbenen Genossenschaftsanteile.

### **2.1.14 Wertpapiere (Bilanzposition 1.3.5.)**

Unter dieser Bilanzposition sind nach den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen Baden-Württemberg Investmentzertifikate, Kapitalmarktpapiere, Geldmarktpapiere und Finanzderivate auszuweisen. Dies gilt auch für „sonstige Einlagen“ wie Sparbücher, Sparbriefe, Einlagezertifikate oder Spar- und Ratensparverträge von Bausparkassen.

#### **Prüfungsergebnis:**

Für solche Anlagen lagen nach dem Ergebnis unserer Prüfung keine zu bilanzierenden Sachverhalte vor.

### **2.1.15 Forderungen**

#### **2.1.15.1 Überleitung von Kasseneinnahmeresten als Forderungen (Bilanzposition 1.3.6 und 1.3.7)**

Beim Übergang von der kameralen auf die doppische Buchführung mussten die in der Haushaltsrechnung zum 31.12.2017 ausgewiesenen Kasseneinnahmereste als Forderungen in die Eröffnungsbilanz übergeleitet werden. Die Haushaltsrechnung wies im Verwaltungs- und Vermögenshaushalt Kasseneinnahmereste von 9.791.974,93 € und im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge von weiteren 827.124,84 € aus. Diese waren als Forderungen überzuleiten. Die Gesamtsumme von 10.619.099,77 € weicht von den in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Forderungen ab. Dort finden sich die folgenden Bilanzpositionen wieder:

• öffentlich-rechtl. Forderungen/Forderungen aus Transferleistungen	8.677.956,25 €
• privatrechtliche Forderungen	3.748.871,78 €
<b>Summe</b>	<b>12.426.828,03 €</b>

Die Differenz von 1,81 Mio. € ist zurückzuführen auf

• den Ausweis von Mündelgeldern, die in den Büchern des Landkreises bislang <u>nicht</u> dargestellt waren	1.564.774,39 €
• die Einordnung negativer Kassenausgabereste als Forderungen	361.168,02 €
• die Einordnung negativer Kasseneinnahmereste als Verbindlichkeiten	533.222,48 €
• die Abbildung durchlaufender Gelder (VV-Konten)	112.903,18 €
• andererseits mussten notwendige Wertberichtigungen von durchgeführt werden (vgl. auch Prüfungsbemerkung 2.1.15.5)	-752.837,88 €

#### **Prüfungsergebnis:**

Die im Rahmen unserer Prüfung erstellten Auswertungen belegen, dass auch die vor allem aus Endabrechnungen, Gutschriften oder Überzahlungen resultierenden negativen Kassenreste vollständig übergeleitet worden sind.

Obwohl die dafür vorgesehenen Konten nicht in allen Fällen verwendet wurden, sind die Forderungen und Verbindlichkeiten zumindest vollständig in den Büchern des Landkreises nachgewiesen (und zwischenzeitlich auch schon zu einem bedeutenden Teil ausgeglichen).

Durch den Nachweis dieser sogenannten

- kreditorischen Debitoren bei den Forderungen und
- debitorischen Kreditoren bei den Verbindlichkeiten

ergeben sich zwischen der Aktiv- und der Passivseite Verschiebungen, die sich zwar auf die Bilanzsumme, nicht aber auf das Basis-/Eigenkapital auswirken.

Betroffen sind verschiedene Bilanzpositionen auf der Aktiv- und Passivseite und damit auch die Gesamtbilanzsumme. Allein aus den Verschiebungen heraus besteht aus unserer Sicht bei der Eröffnungsbilanz kein nachträglicher Korrekturbedarf. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass diese Buchungen zu großen Teilen zwischenzeitlich bereits ausgeglichen sein dürften. Auf die Ausführungen zu § 63 GemHVO in Ziffer 1.6.2. und 1.6.3 im Bericht wird verwiesen.

Im Rahmen der kommenden Jahresabschlussarbeiten sollte jedoch die korrekte Einbindung auch aus Gründen der Bilanzwahrheit und -klarheit vollständig angegangen werden.

Auf die Verbindung zu den ebenfalls betroffenen Verbindlichkeiten (Bilanzpositionen 4.4. und 4.5., Ziffern 2.2.4.3 und 2.2.4.4 des Berichts) wird verwiesen.

#### **2.1.15.2 Öffentlich-rechtliche Forderungen (Bilanzposition 1.3.6.)**

Die eingestellten öffentlich-rechtlichen Forderungen setzen sich im Wesentlichen aus Verwaltungs- und Benutzungsgebühren sowie Buß- und Verwarnungsgeldern zusammen.

#### **Prüfungsergebnis:**

Die aus dem Jahr 2017 noch vorhandenen Kasseneinnahmereste wurden vollständig in das neue Rechnungswesen übergeleitet.

Allerdings sind die bei den Forderungen aus sonstigen Transferleistungen bislang ausgewiesenen Gebühreneinnahmen der unteren Verwaltungsbehörden nach der VwV Produkt- und Kontenrahmen bei der Kontierung 1511 - öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen und die Bußgelder bei der Kontierung 1591 - übrige öffentlich-rechtliche Forderungen auszuweisen.

Ebenfalls fehlerhaft verbucht sind hier betroffene Wertberichtigungen, die anstelle der Kontierung 1539 auf den Kontierungen 1519 und 1599 zu verbuchen wären.

Bei korrekter Darstellung würden sich die in der Eröffnungsbilanz unter der Position 1.3.6 ausgewiesenen Vorgänge wie folgt aufschlüsseln:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (insbesondere Verwaltungs- und Benutzungsgebühren) abzgl. der darauf vorgenommenen Wertberichtigungen</li> </ul>	<p>1.186.273,28 €  <u>-163.345,38 €</u>                  1.022.927,90 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forderungen aus sonstigen Transferleistungen (insbesondere Ersätze/Erstattungen im Bereich der Sozial- und Jugendhilfe) abzgl. der darauf vorgenommenen Wertberichtigungen</li> </ul>	<p>6.564.531,94 €  <u>-2.024.319,29 €</u>                  4.540.212,65 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• übrige öffentlich-rechtliche Forderungen (insbesondere Kostenerstattungen und -umlagen Dritter sowie Buß- und Verwarnungsgelder) abzgl. der darauf vorgenommenen Wertberichtigungen</li> </ul>	<p>3.246.268,12 €  <u>-131.452,42 €</u>                  3.114.268,12 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>(unveränderter)</u> Gesamtbetrag</li> </ul>	<p>8.677.956,25 €</p>

Die im Rahmen der Prüfung festgestellten Unschärfen bei der Zuordnung der Forderungen bzw. der Wertberichtigungen zu den verbindlichen korrekten Bilanzkonten bewegen sich jedoch innerhalb derselben Bilanzposition. Eine Korrekturprüfung im Sinne von § 63 GemHVO ist daher nicht von Nöten.

### **2.1.15.3 Forderungen aus Transferleistungen (Bilanzposition 1.3.6.)**

Hinter den Forderungen aus Transferleistungen verbergen sich

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (insbesondere bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung)</li> </ul>	<p>3.583.582,02 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• der Ersatz von sozialen Leistungen</li> </ul>	<p>2.751.505,45 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• sonstige Transfererträge (insbesondere Rückzahlungen gewährter Zuweisungen und Zuschüsse)</li> </ul>	<p><u>229.444,47 €</u></p>
	<p>6.564.531,94 €</p>

Ein Schwerpunkt bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz lag auf den Forderungen aus dem Bereich der sozialen Sicherung. Darunter fielen vor allem Kostenbeiträge und -ersätze, Leistungen der Sozialleistungsträger, Unterhaltsansprüche sowie Rückzahlungen hilfsweise gewährter Darlehen oder zu Unrecht erbrachter Leistungen. Beurteilt wurde die Frage der Vollständigkeit der Forderungen, deren sachliche Zuordnung und die vorgenommene Wertberichtigung (vgl. hierzu Ziffer 2.1.15.5).

Ausgangspunkt für die Bilanzierung bildeten die im Einzelplan 4 des Verwaltungshaushaltes sowie des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge (ShV) zum 31.12.2017 bestehenden Kasseneinnahmereste. Es handelte sich hierbei vornehmlich um die Bestände, die im Vorbuch auf Personenkonten abgebildet waren. Sie wurden im Gegensatz zu den Beständen, die aus der direkten Erfassung resultierten, nicht einzeln, sondern summarisch in die Eröffnungsbilanz überführt.

Im Bereich der sozialen Sicherung verteilen sich die Forderungen vor allem auf

- die Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung 3.020.056,37 €
- die Jugendhilfe / Unterhaltsvorschussleistungen 1.996.026,54 €

### **Prüfungsergebnis:**

Auf der Grundlage der vorliegenden Fassung der Eröffnungsbilanz kann bestätigt werden, dass die Forderungen im Bereich der sozialen Sicherung vollständig und weit überwiegend sachgerecht bilanziert wurden. Dies gilt auch uneingeschränkt für die Kostenerstattung des Bundes bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung.

Soweit fehlerhafte Bilanzkonten verwendet wurden, bewegen sich die Veränderungen innerhalb derselben Bilanzposition. Eine Korrekturprüfung im Sinne von § 63 GemHVO ist daher nicht erforderlich.

#### **2.1.15.4 Privatrechtliche Forderungen (Bilanzposition 1.3.7.)**

Den bei der Bilanzposition 1.3.7 abgebildeten Forderungen liegt in der Regel ein privatrechtliches Rechtsverhältnis zu Grunde. Dazu zählen noch offene Erträge aus der Vermietung und Verpachtung, Verkaufserlöse, Kostenersätze, Schadensersatzforderungen sowie sonstige Verwaltungs- und Betriebseinnahmen.

Ebenfalls dort nachgewiesen sind Forderungen aus Vorschüssen und Verwahrungen.

Die Bilanzposition setzt sich wie folgt zusammen:

- privatrechtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 497.554,41 €
- Forderungen aus Vorsteuer 1.615,66 €
- übrige privatrechtliche Forderungen 369.551,77 €
- abzgl. der darauf vorgenommenen Wertberichtigungen -26.935,22 €
- Forderungen aus Verwahrungen und Vorschüssen 2.907.085,16 €

Beim größten Forderungsbetrag in Höhe von rund 1,56 Mio. € handelt es sich um Unterhaltszahlungen, welche das Kreisjugendamt im Auftrag des Mündels bzw. dessen gesetzlichen Vertreters geltend zu machen und weiter zu leiten hat. Die Mündelgelder werden nicht wertberichtigt, da diesen auf der Passivseite unter der Bilanzposition 4.6 die entsprechenden Verbindlichkeiten (Auszahlung/Weiterleitung der Gelder an die Berechtigten) gegenüberstehen. Aus Gründen der Transparenz und Vollständigkeit der Bilanz wurde davon abgesehen, die Mündelgelder netto darzustellen.

### **Prüfungsergebnis:**

Der bei den privatrechtlichen Forderungen ebenfalls ausgewiesene Vorschuss an die Stadt Villingen-Schwenningen in Höhe von 750.000 € dient ausschließlich der Finanzierung von Jugendhilfeaufwendungen.

Nach unserem Dafürhalten sollte dieser daher den Forderungen aus Transferleistungen und damit der Bilanzposition 1.3.6. zugerechnet werden. Die Verwaltung hat die nachträgliche Berichtigung der Eröffnungsbilanz zugesagt.

Im Übrigen können die vollständige Übernahme und der korrekte Ausweis im Großen und Ganzen bestätigt werden. Auch hier ist wieder darauf zu verweisen, dass eine Berichtigung im Rahmen des § 63 GemHVO nicht erforderlich ist.

### **2.1.15.5 Wertberichtigung auf den Forderungsbestand (Bilanzposition 1.3.6 und 1.3.7.)**

Nach dem Prinzip der wirklichkeitsgetreuen Bewertung und den Bilanzgrundsätzen der Wahrheit und Klarheit dürfen in der Eröffnungsbilanz Forderungen nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der nach realistischer Betrachtung der Gesamtumstände auch tatsächlich mit einem Zahlungseingang gerechnet werden kann.

Die in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen des Landkreises wurden hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit deshalb so berichtet, dass das Risiko eines Forderungsausfalls angemessene Berücksichtigung findet. Dies erfolgte mit Hilfe von Einzelwertberichtigungen (konkrete Einzelfallprüfung auf Ausfallgefährdung) und pauschalierten Einzelwertberichtigungen (pauschale Berichtigung in Abhängigkeit von bestimmten Kriterien).

Erfahrungsgemäß unterliegen die Forderungen aus dem sozialen Bereich angesichts eines dauerhaft zahlungsschwachen bis zahlungsunfähigen Klientel einem hohen Ausfallrisiko. Allein schon wegen des beträchtlichen Arbeitsaufwandes haben das Sozial- und das Jugendamt deshalb bereits im Jahr 2016 mit der notwendigen Forderungsbewertung begonnen, die offenen Posten einzeln und wirklichkeitstreu auf ihre Werthaltigkeit überprüft und im Bedarfsfall bereinigt. Auch die unbefristet niedergeschlagenen Forderungen wurden vollständig ausgebucht.

Ausgehend von den zum 31.12.2017 verbliebenen kamerateilen Kasseneinnahmeresten auf Ebene der Personenkonto erfolgte eine pauschalierte Einzelwertberichtigung gestaffelt nach dem Alter (Fälligkeitsdatum) der Forderungen. Für den Ausweis in der Eröffnungsbilanz wurde der Bestand um die Vorgänge vollständig bereinigt, deren Fälligkeit vor dem 01.01.2017 lag. Die daraus resultierende Wertberichtigung von 2.346.052,31 € verteilt sich wie folgt:

#### Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen

• Buß- und Verwarnungsgelder	131.452,42 €
• Gebühren des Straßenverkehrsamtes	121.449,78 €
• sonstige Bereiche	<u>41.895,60 €</u>
	294.797,80 €

#### Forderungen aus Transferleistungen

• Hilfe zum Lebensunterhalt	79.828,10 €
• Grundsicherung für Arbeitssuchende	84.433,93 €
• Jugendhilfe	217.411,99 €
• Leistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz	1.593.314,43 €
• sonstige Bereiche	<u>49.330,84 €</u>
	2.024.319,29 €

#### Privatrechtliche Forderungen

26.935,22 €

Mit den Wertberichtigungen auf den Personenkonten wurde die den gesamten NKHR-Umstellungsprozess begleitende Schüllerermann Consulting GmbH beauftragt, die auf kommunale Fachberatung in allen Disziplinen unter anderem zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen spezialisiert ist.

Daher wurden diese Berichtigungen von der Rechnungsprüfung nicht tiefergehend überprüft. Eine solche Vorgehensweise deckt sich grundsätzlich auch mit dem Prüfungsinteresse und ist ein Mittel, die Prüfung insgesamt zu unterstützen.

#### **Prüfungsergebnisse:**

Im Rahmen der zur Prüfung der Eröffnungsbilanz durchgeführten Stichproben hat sich ergeben, dass auf den Sachkonten vorhandene Alt-Forderungen von rund 90.000 € bei den Berichtigungen nicht einbezogen wurden. Diese Vorgänge wurden nicht auf den Personenkonten abgebildet, sondern direkt auf den Sachkonten verbucht. Diese Forderungen sind bei den Berichtigungen der Folgejahre jedenfalls auch zu berücksichtigen.

Bei den Forderungen aus Transferleistungen zudem unberücksichtigt geblieben ist, dass Kostenersatzansprüche an öffentliche Sozialleistungsträger in der Regel erheblich werthaltiger sind als Forderungen an Empfänger von Transferleistungen (Sozialleistungsempfänger), die damit einer gesonderten Werthaltigkeitsprüfung unterliegen sollten. Hier erscheint aus unserer Sicht eine Differenzierung in Zukunft empfehlenswert.

Forderungen aus darlehensweisen gewährten, dinglich gesicherten Sozialhilfeleistungen wurden ebenfalls nicht in die Bilanz eingebucht. Den Vorgaben des Bilanzierungsleitfadens, wonach solche Darlehen aufgenommen werden müssen, soll nach Mitteilung der Kämmerei künftig nachgekommen werden.

Wichtig ist festzustellen, dass die oben beschriebene Abwertung des Forderungsbestandes ausschließlich zu bilanziellen Ausweiszwecken erfolgt. Jede einzeln abgewertete Forderung und jeder wertberichtigte Forderungsbestand wird zunächst auch weiterhin unverändert als aktiver Sachverhalt geführt und ggfs. zwangsvollstreckt. Steigt die Werthaltigkeit der Forderungen im Vergleich zur Vorjahresschlussbilanz, ergibt sich ein Ertrag. Sinkt die Werthaltigkeit der Forderungen, entsteht ein Aufwand. Veränderungen im Forderungsbestand, sinkende Zahlungsmoral oder mangelnde Solvenz werden die Werthaltigkeit der Forderungen auch künftig verändern.

Die Wertberichtigung auf Forderungen dient einer rein bilanziellen Betrachtung und ist nicht als Verzicht auf die Forderungen zu verstehen.

### **2.1.16 Liquide Mittel (Bilanzposition 1.3.8.)**

Zu den liquiden Mitteln gehören die (sofort disponiblen) Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten, der Kassenbestand sowie die Zahlstellen- und Handvorschüsse. Entsprechend dem Bilanzierungsleitfaden sind sie als Teil des Finanzvermögens zu ihrem Nennwert zu bewerten.

#### **Prüfungsergebnis:**

Bei den sechs vorhandenen Girokonten kann bestätigt werden, dass der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Gesamtbestand (Bilanzkonto 1711 „Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten“) von 1.475.665,87 € mit den jeweiligen Endsalden auf den letzten Kontoauszügen des Jahres 2017 vom 31.12.2017 übereinstimmt. Dies gilt auch für die drei zu diesem Zeitpunkt bestehenden Festgeldanlagen in einer Gesamthöhe von 36 Mio. €.

Der Barkassenbestand von 22.010,42 € ist durch den letzten kameralen Tagesabschluss vom 03.01.2018 ebenfalls belegt. Die ebenfalls bei den liquiden Mitteln nachzuweisenden Zahlstellen- und Handkassenvorschüsse der Schulen und der verschiedenen Außenstellen in Höhe von 6.780,00 € sind vollständig enthalten.

### **2.1.17 Abgrenzungsposten**

#### **2.1.17.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) (Bilanzposition 2.1.)**

Die unter der Bilanzposition 2.1 ausgewiesenen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten umfassen Auszahlungen, die vor dem Bilanzstichtag – also noch in 2017 – geleistet wurden, jedoch künftigen Haushaltsjahren zuzuordnen sind. Nach dem Bilanzierungsleitfaden kann auf eine Abgrenzung verzichtet werden, wenn es sich um regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen in etwa gleichbleibender Höhe handelt oder eine Abgrenzung aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht sachgerecht erscheint. Die Verwaltung selbst hat vorschüssige Zahlungen erst ab einer Wertgrenze von 2.000 € als wesentlich eingestuft und die darunter liegenden Beträge deshalb nicht abgegrenzt. Hierzu liegt eine Entscheidung von Landrat Sven Hinterseh vor.

In die Eröffnungsbilanz des Schwarzwald-Baar-Kreises wurden die folgenden Abgrenzungsposten ausgewiesen:

• Beamtenbezüge für den Januar 2018	702.770,92 €
• Auszahlungen im Bereich der Sozial- und Jugendhilfe für den Januar 2018	2.480.955,57 €
• Kosten der Unterkunft für den Januar 2018	1.188.425,38 €
• sonstige Auszahlungen	217.605,64 €

### **Prüfungsergebnis:**

Die in einer Gesamthöhe von 4.589.757,51 € bilanzierten Werte können vollständig nachvollzogen werden.

Auf eine tiefergehende Einzelfallprüfung im Sozial- und Jugendhilfebereich wurde verzichtet. Dieser Bereich wird in Prüfungen der Folgejahre eingebunden.

### **2.1.17.2 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse (Bilanzposition 2.2.)**

Nach § 40 Abs. 4 Satz 1 GemHVO sollen vom Landkreis geleistete Investitionszuschüsse als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis aufgelöst werden. Nach der Vereinfachungsregelung zur Eröffnungsbilanz in § 62 Abs. 6 Satz 3 GemHVO kann auf den Ansatz in der Eröffnungsbilanz allerdings verzichtet werden.

Mit Beschluss vom 13.06.2016 hat sich der Kreistag dafür ausgesprochen, von diesem Wahlrecht grundsätzlich Gebrauch zu machen.

Lediglich bei den an den Zweckverband Ringzug für den Bau von Haltepunkten geleisteten Zuschüssen hat er sich für eine Aufnahme in die Eröffnungsbilanz ausgesprochen. Die daraus resultierenden Abschreibungen fließen in die jährliche Abrechnung mit dem Zweckverband ein und tragen damit zu einer vollständigen Refinanzierung der geleisteten Zahlungen bei.

Die ab dem Umstellungszeitpunkt zu leistenden Investitionszuschüsse sind ab dem Jahr 2018 sämtlich wie gesetzlich vorgeschrieben zu aktivieren und jährlich aufzulösen.

### **Prüfungsergebnisse:**

Für die an den Zweckverband Ringzug geleisteten Zuschüsse ist bei der Bilanzposition 2.2 daher zu Recht ein Wert von 1.113.968,00 € berücksichtigt.

Ebenfalls berücksichtigt wurde aber auch ein für die Gemeinschaftsunterkunft Sturmbühlstraße geleisteter Investitionszuschuss. Trotz einer anderslautenden Beschlusslage, die noch auf einer zwischenzeitlich veränderten Rechtsauffassung basiert, wurde dieser ergebniswirksam aktiviert, damit die dem Landkreis entstandenen Aufwendungen in die Spitzabrechnung mit dem Land einfließen können. Es wurde von der Verwaltung angenommen, dass in Kenntnis der neuen Rechtslage der Kreistag dieser Entscheidung auch zugestimmt hätte. Der Restbuchwert beläuft sich zum 31.12.2017 auf 100.000,00 €.

Der Ausschuss für Verwaltung, Wirtschaft und Gesundheit wurde im Rahmen der Vorstellung des Schlussberichtes 2018 darüber bereits informiert. Das Einverständnis des Kreistags für die Behandlung des Zuschusses für die Gemeinschaftsunterkunft vorausgesetzt, ließe sich zusammenfassend damit konstatieren, dass der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Wert zutreffend dargestellt wäre.

### **2.1.18 Nettoposition (nicht gedeckter Fehlbetrag) (Bilanzposition 3.)**

Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag besteht beim Schwarzwald-Baar-Kreis zum Bilanzstichtag nicht.

## **2.2 Prüfungsbemerkungen zur Passivseite**

### **2.2.1 Kapitalposition**

#### **2.2.1.1 Basiskapital (Bilanzposition 1.1.)**

Das Basiskapital ist die sich in der Bilanz rechnerisch ergebende Differenz zwischen Vermögen und Abgrenzungsposten auf der Aktivseite sowie Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite (§ 61 Nr. 6 GemHVO). Das unter der Bilanzposition 1.1 ausgewiesene Basiskapital wird auch als „Eigenkapital“ bezeichnet.

Die Saldengröße wird in den Schlussbilanzen der folgenden Jahre etwa zur Abdeckung von Fehlbeträgen oder zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz fortgeschrieben und zeigt auf, inwieweit das Vermögen des Landkreises durch Eigenmittel finanziert wurde.

Einer besonderen Betrachtung durch die Prüfung bedarf es nicht.

Es wird darauf hingewiesen, dass manche dargestellte Feststellung, die im Rahmen des § 63 GemHVO in Teilen zu notwendigen Änderungen bei einzelnen Bilanzpositionen führen kann, ggf. auch gegen das Basiskapital verrechnet wird oder sich auch längerfristig in geringerem Maße auf das Basiskapital auswirkt, sofern dies nicht korrigiert würde (z.B. zu geringer Gesellschafteranteil am Klinikum, siehe Ziffer 2.1.11.2)

#### **2.2.1.2 Rücklagen (Bilanzposition 1.2.)**

Rücklagen sind im NKHR Teil der Kapitalposition und stehen nicht in Zusammenhang mit der bisherigen Allgemeinen Rücklage in der Kameralistik. Diese wird im neuen Recht nicht überleitet, vielmehr geht sie in der Eröffnungsbilanz im Basiskapital auf.

Die Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (Position 1.2.1) und die Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses (Position 1.2.2) können erst nach dem ersten doppelten Jahresabschluss entstehen und kommen bei der Eröffnungsbilanz deshalb nicht zum Tragen.

## **2.2.2 Sonderposten**

### **2.2.2.1 Allgemeine Bemerkungen**

Nach § 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO können empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer des dazugehörigen Vermögensgegenstandes aufgelöst werden. Die Verwaltung hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und damit das schon in der kameralen Vermögensrechnung verwendete Bruttoprinzip übernommen. Damit ist dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik Rechnung getragen worden. Im Ergebnis vermindern die Auflösungsbeträge die Abschreibungen der entsprechenden Vermögensgegenstände.

Die folgenden Sonderposten sind in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen:

- für empfangene Investitionszuweisungen (Bilanzposition 2.1) 37.623.661,38 €
- für empfangene Investitionsbeiträge (Bilanzposition 2.2) 0,00 €
- sonstige Sonderposten (Bilanzposition 2.3) 4.534.110,92 €

Der Ansatz und der Ausweis bei der Bilanzierung von Investitionszuweisungen wird nach der Zuwendungszusage des Zuwendungsgebers durch den Liquiditätszufluss und die Verwendungsvorgabe (Fördervoraussetzungen, wie Anschaffung oder Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes) bestimmt.

Fließt der Kommune die Zuwendung als Liquidität zu, ist aber die Verwendungsvorgabe noch nicht erfüllt, so ist die zugeflossene Liquidität auf der Passivseite der Bilanz bereits als Sonderposten auszuweisen. Bis zur Erfüllung der Verwendungsvorgabe und damit der Aktivierung des geförderten Vermögensgegenstandes wird jedoch der Sonderposten noch nicht ertragswirksam aufgelöst (sog. Sonderposten im Bau).

### **2.2.2.2 Sonderposten für Investitionszuweisungen (Bilanzposition 2.1.)**

Hier handelt es sich um Mittel, die der Landkreis für die Finanzierung von Investitionen (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen) erhalten hat. Im Regelfall sind Investitionszuweisungen mit einer bestimmten Zweckbindung versehen, dürfen also vom Landkreis nicht frei verwendet werden. Anderweitige Zuweisungen und allgemeine Umlagen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit dienen bzw. zur freien Verfügung stehen, sind ergebniswirksam als Ertrag im Zuwendungsjahr im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

Die Sonderposten für Investitionszuweisungen setzen sich im Wesentlichen aus den Zuweisungen für die Kreisstraßen (in der Regel Mittel nach dem früheren Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz - GVFG) in Höhe von insgesamt 13,41 Mio. € und den Investitionszuweisungen für Gebäude (insbesondere Schulgebäude) von insgesamt 14,62 Mio. € zusammen.

Deshalb wurden diese Bereiche gemeinsam mit den damit verbundenen Investitionen schwerpunktmäßig überprüft. Auf die Ziffern 2.1.4 und 2.1.5. verwiesen.

#### **a. Sonderposten für Infrastrukturvermögen: GVFG-Zuweisungen**

Im Bereich des Infrastrukturvermögens wurden die GVFG-Zuweisungen für die einzelnen Straßenbauabschnitte anhand der Schlussverwendungsnachweise ermittelt.

Die Sonderposten verteilen sich wie folgt:



#### **Prüfungsergebnis:**

Im Großen und Ganzen sind diese Sonderposten zum Bilanzstichtag bis auf die nachfolgend aufgeführten Sachverhalte sachgerecht erfasst und bewertet worden.

Die Auflösungsbeträge wurden i.d.R. entsprechend der Nutzungsdauer des Straßenbauabschnitts ermittelt.

Verschiedentlich wurden Kostenbeteiligungen von Gemeinden bei den Radwegen auf den Bilanzkonten der GVFG-Zuweisungen ausgewiesen. Eine entsprechende Korrektur und die künftige Beachtung wurden empfohlen.

In all diesen Fällen bedurfte es keiner Prüfung nach § 63 GemHVO, weil sich die Änderungen in derselben Bilanzposition abspielten oder aber unwesentlicher Natur waren.

Die für die Straßenkörper und -bauwerke mit einem Restwert von 2.886.523,00 € angesetzten Investitionszuweisungen, die aus der Umstufung zu Kreisstraßen resultieren, sind nach dem Bilanzierungsleitfaden der Position 2.3 - Sonstige Sonderposten zuzurechnen. Eine entsprechende Umbuchung ist vorzunehmen (vgl. hierzu auch die nachfolgende Ziffer 2.2.2.4).

#### **b. Sonderposten für Infrastrukturvermögen: Zuweisungen nach § 25 FAG**

Neben den GVFG-Zuweisungen erhält der Landkreis auch laufende Zuweisungen für die Unterhaltung und den Neu-, Um- und Ausbau von Straßen, die sich in der Baulast der Landkreise befinden (= sogenannte Kilometerbeiträge). Diese können weder einer bestimmten Maßnahme, einer bestimmten Kreisstraße noch einem bestimmten Ausgabebereich zugeordnet werden.

Nach dem Bilanzierungsleitfaden (Ziffer 4.2.3.) sind nur Mittel, die die Kommune für die Finanzierung von Investitionen erhalten hat, zu bilanzieren. Anderweitige Zuwendungen (Schlüsselzuweisungen, Bedarfszuweisungen, Zuweisungen für laufende Zwecke) und allgemeine Umlagen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit dienen bzw. zur freien Verfügung stehen, sind ergebniswirksam als Ertrag im Zuwendungsjahr im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

### **Prüfungsergebnis:**

Die genannten FAG-Mittel in Höhe von ca. 4,158 Mio. Euro sind als Sonderposten für Zuweisungen in der Eröffnungsbilanz aktiviert. Das neue Haushaltsrecht sieht ab dem Rechnungsjahr 2018 eine vollständige Zuordnung in den Ergebnishaushalt vor.

Dies wird von der Verwaltung nach einem entsprechenden Hinweis durch die Prüfung ab dem Rechnungsjahr 2018 so auch umgesetzt.

Es stellt sich daher noch die Frage, ob diese Regelung auch auf die Eröffnungsbilanz anzuwenden ist.

Grundsätzlich sind die Vorschriften des neuen Haushaltsrechts zur Aufstellung der (Jahresabschluss)bilanz auch auf die Eröffnungsbilanz anzuwenden, wenn die geltenden Regelungen keine speziellen Vorgaben für die Eröffnungsbilanz vorsehen. Spezielle Regelungen gibt es hierfür nicht.

Allerdings ist hier zu berücksichtigen, dass nach dem alten Haushaltsrecht (VwV-Gliederung u. Gruppierung) diese FAG-Mittel für Investitionen zwingend zu verwenden waren, soweit sie im Verwaltungshaushalt nicht benötigt wurden. D.h. die früheren Maßnahmen wurden vollständig auch mit solchen Mitteln finanziert. Da die noch nicht abgeschriebenen Straßenbaumaßnahmen zwingend auf der Aktivseite zu bilanzieren sind, ist es u. E. korrekt, wenn die hierfür vorgesehenen (Teil-)Mittel aus § 25 FAG (wie z.B. auch die GVFG-Mittel) auch auf der Gegenseite passiviert werden. Ansonsten würden diese Maßnahmen doppelt finanziert und es drohten erhebliche Verwerfungen in den Ergebnishaushalten der kommenden Jahre.

Änderungen in der Eröffnungsbilanz sind daher nicht vorzunehmen. Es ergeben sich auch keine Änderungen für die kommenden Ergebnishaushalte.

### **c. Sonderposten für bebaute Grundstücke**

Grundlage für die Sonderposten im Bereich der Gebäude (hauptsächlich die Schulen) waren die tatsächlich zugewandenen Investitionszuweisungen und Kostenerstattungen Dritter. Die Sonderposten verteilen sich wie folgt:

- Zuweisungen für Schulgebäude (einschließlich Internat) 14.579.112,00 €
- Zuweisungen für sonstige bebaute Grundstücke 38.667,00 €

Diese Zuschussbeträge wurden u. a. vorliegenden Jahresrechnungen entnommen und waren bei der stichprobenhaften Prüfung auch belegbar. Lediglich bei zwei Altbauten lagen hierzu keine Erkenntnisse vor. Dort wurde den ermittelbaren Kosten der durchschnittliche Förder-

satz nach der Schulbauförderung (als Erfahrungswert im Sinne von § 62 Abs. 6 GemHVO) gegenüber gestellt.

### **Prüfungsergebnis:**

Insgesamt waren nur geringere Anstände festzustellen.

Die Zuweisungsbeträge waren für alle Gebäude/-teile nach der Schwerpunktprüfung insoweit vollständig belegbar. Die Dokumentation zu den Sonderposten bei den einzelnen Gebäuden war aufschlussreich und nachvollziehbar.

Die Auflösungsbeträge wurden nahezu vollständig entsprechend der Nutzungsdauer des bezuschussten Gebäudes/Gebäudeteils ermittelt. Bei den Hauswirtschaftlichen und Kaufmännischen Schulen Donaueschingen wurde für zwei Gebäudeteile die Nutzungsdauer der Sonderposten nicht an die verlängerte Nutzungsdauer des Abschreibungsgutes angepasst. Vielmehr wird weiter ab dem ursprünglichen Nutzungsbeginn für die Zeit von 50 Jahren aufgelöst. Damit waren diese Zuschüsse bereits vor der Umstellung aufgelöst, während die zu Grunde liegenden Wirtschaftsgüter noch bis 2035 bzw. 2037 weiter abgeschrieben werden.

Aus unserer Sicht folgt nach dem Rechtsgedanken des § 40 Abs. 4 GemHVO und Ziffer 4.2. des Bilanzierungsleitfadens die Auflösung der Sonderposten der Vorgehensweise für die Abschreibung in Bezug auf die (Gesamt)Nutzungsdauer. Wenn daher die Abschreibungsdauer z.B. bei späteren wesentlichen Sanierungsmaßnahmen zu einer verlängerbaren Nutzungsdauer führt, müssten auch die Sonderposten entsprechend angepasst werden, selbst wenn diese Mittel ursprünglich ggf. nur für die Errichtung des Gebäudes zugewiesen wurden.

Dies hätte in unseren Fällen zur Folge, dass in der Eröffnungsbilanz hier auch bei den Sonderposten noch Restbuchwerte auszuweisen wären. Ohne diese Anpassung würde eine Diskrepanz zwischen Laufzeit der Auflösung und Laufzeit der Abschreibung in Kauf genommen. Die Zuweisung wäre damit (deutlich) früher aufgelöst als das Wirtschaftsgut abgeschrieben.

Bei einer Umstellung wären nur geringe Auswirkungen auf den Ergebnishaushalt zu erwarten.

### **d. Weitere Sonderposten**

Daneben wurden weitere Sonderposten für Investitionszuweisungen in Höhe von 2,54 Mio. € gebildet. Darunter fallen insbesondere

- Zuschüsse/Kostenbeteiligungen in den Bereichen des Feuerlöschwesens und des Katastrophenschutzes (einschließlich der Integrierten Leitstelle) 688.568,00 €
- Zuschussmittel für die Gasförderstationen auf den Deponien Hüfingen und Tuningen 1.164.320,00 €

### **Prüfungsergebnis:**

In die Eröffnungsbilanz hier nicht aufgenommen wurden die Bundesmittel der Straßenmeistereien für die Beschaffung von Nutzfahrzeugen, Maschinen und Geräten, deren Restbuchwert sich zum 31.12.2017 auf rund 471.000 € beläuft. Eine entsprechende Berücksichtigung solcher Gelder findet sich erst für das Rechnungsjahr 2018. Da der Bund diese Mittel in seinem Investitionshaushalt zur Verfügung stellt, handelt es sich u. E. um zweckgebundene Mittel für diese Investitionen.

Angesichts der Vorgehensweise ab 2018 und auf Grund dieser Größenordnung und der anzunehmenden Zweckbindung hat die Verwaltung für diese Feststellung die Berichtigung der Eröffnungsbilanz bereits im Rahmen des Jahresabschlusses 2019 vorgemerkt.

#### **2.2.2.3 Sonderposten für erhaltene Investitionsbeiträge (Bilanzposition 2.2.)**

Hierunter fallen Anschluss- und Erschließungsbeiträge nach dem Kommunalabgabenrecht und dem Baugesetzbuch.

Derartige Einzahlungen sind für den Landkreis nicht relevant. Die Eröffnungsbilanz enthält daher zu Recht den Wert 0 €.

#### **2.2.2.4 Sonderposten für Sonstiges (Bilanzposition 2.3.)**

Entsprechend den Hinweisen im Leitfaden zur Bilanzierung setzen sich die sonstigen Sonderposten aus

- dem unentgeltlichen Erwerb von Infrastrukturvermögen u. a. durch die Umstufung von Straßen (siehe auch Ziffer 2.1.5.2) und  
4.349.319,29 €
- einer Erbschaft mit investivem Verwendungszweck  
184.791,63 €

zusammen.

Soweit ein unentgeltlicher Erwerb von Vermögensgegenständen erfolgt, sind diese sowohl auf der Aktiv-, als auch auf der Passivseite zu bilanzieren. Dabei sind dem Bilanzierungsleitfaden zu Folge, die Vermögensgegenstände (und die entsprechenden Sonderposten) getrennt voneinander in der Bilanz auszuweisen. Die Verbuchung der Sonderposten hat auf dieser Bilanzposition zu erfolgen.

### **Prüfungsergebnis:**

Auf dieser Position ist bis dato ausschließlich der unentgeltliche Erwerb der auf uns übergangenen Straßengrundstücke verbucht worden.

Bislang hier nicht berücksichtigt sind jedoch die Straßenkörper und Bauwerke, die für solch unentgeltlichem Erwerb mit einem Gesamtrestbuchwert von 2.886.523,00 € in den Sonderposten für Investitionszuweisungen (Bilanzposition 2.2) enthalten sind. Dies stellt einen Verstoß gegen verbindliche Zuordnungsvorgaben dar.

Aus unserer Sicht hat, gerade auch im Hinblick auf die Größenordnung, eine Umbuchung zwischen den Bilanzpositionen erfolgen. Ohne diese Umbuchung ist der Aussagewert der beiden Bilanzpositionen stark beeinflusst.

Nach dem Bilanzierungsleitfaden sind auch Sachschenkungen / Geldspenden mit investivem Verwendungszweck bei den Sonderposten für Sonstiges verbindlich auszuweisen.

Die Kämmerei hat bereits zugesichert, die ebenfalls bei den Sonderposten für Investitionszuweisungen enthaltenen Restwerte von 60.845,00 € umzubuchen.

## **2.2.3 Rückstellungen**

### **2.2.3.1 Allgemeine Bemerkungen**

Rückstellungen sind für Aufwendungen zu bilden, die wirtschaftlich dem abzuschließenden Haushaltsjahr zuzuordnen sind, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe und/oder ihrer Fälligkeit ungewiss sind. Rückstellungen dienen somit der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen, die erst in künftigen Haushaltsjahren zu Auszahlungen führen. Grundsätzlich sind die Rückstellungen einzeln zu erfassen und zu bewerten.

Das NKHR sieht abschließend geregelte Pflichtrückstellungen (§ 41 Abs. 1 GemHVO) und sonstige Wahrrückstellungen (§ 41 Abs. 2 Satz 1 GemHVO) vor.

### **Prüfungsergebnis:**

Es wird bestätigt, dass die in der Eröffnungsbilanz erforderlichen Pflichtrückstellungen gebildet wurden. Es handelt sich dabei um

- Rückstellungen für Lohn- und Gehaltsansprüche von Altersteilzeitbeschäftigten (Bilanzposition 3.1),
- Unterhaltsvorschussrückstellungen (Bilanzposition 3.2),
- Rückstellungen für die Stilllegung und Nachsorge von AbfalldPONien (Bilanzposition 3.3),
- Gebühreenausgleichsrückstellungen (Bilanzposition 3.4).

Für weitere Pflichtrückstellungen (etwa für die Sanierung von Altlasten oder drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften) lagen die Voraussetzungen nicht vor.

Wahrückstellungen wurden nicht gebildet.

### **2.2.3.2 Lohn- und Gehaltsrückstellungen (Bilanzposition 3.1.)**

Für Lohn- und Gehaltszahlungen, die aus der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeit oder ähnlichen Maßnahmen (z. B. einem Sabbatjahr) resultieren, sind nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO Pflichtrückstellungen zu bilden. Nicht dazu gehören Zahlungen für angefallene Überstunden oder nicht genommenen Urlaub.

Nach dem Altersteilzeitgesetz gibt es grundsätzlich zwei Altersteilzeitmodelle. Nur beim Blockmodell, das sich in eine Beschäftigungs- und eine Freizeitphase aufteilt und beim Schwarzwald-Baar-Kreis praktiziert wird, empfiehlt der Bilanzierungsleitfaden eine Rückstellung.

Mit Beginn der Beschäftigungsphase werden der Rückstellung zeitanteilig gleiche Raten bis zum Beginn der Freizeitphase zugeführt. Die Raten umfassen sowohl das (nicht ausbezahlte) Entgelt, als auch die Aufstockungsbeträge. Mit Beginn der Freizeitphase wird die gebildete Rückstellung in Anspruch genommen und durch die Auszahlungen abgebaut. Die GPA spricht sich für diese Methode u. a. wegen der einfachen Handhabung und der gleichmäßigen Haushaltsbelastung aus.

Da die Altersteilzeitvereinbarungen die Laufzeit von fünf Jahren nicht überschreiten, werden die Rückstellungen als kurz- bzw. mittelfristig angesehen, weswegen keine Abzinsung erfolgen muss.

#### **Prüfungsergebnis:**

Die Prüfung hat keine Fehler feststellen können, insbesondere sind auch die Aufstockungsbeträge entsprechend berücksichtigt.

### **2.2.3.3 Unterhaltsvorschussrückstellungen (Bilanzposition 3.2.)**

Den Jugendämtern der Stadt- und Landkreise ist die Durchführung des Unterhaltsvorschussgesetzes (UVG) als Weisungsaufgabe übertragen. Seit dem Jahr 2004 musste sich der Kreis zunächst mit 1/3 an den Unterhaltsvorschussleistungen beteiligen, das Land hat 2/3 der Aufwendungen übernommen. Wurden gegenüber Unterhaltspflichtigen Ansprüche durchgesetzt, waren somit auch 2/3 der zu erwartenden Beträge an das Land abzuführen.

Mit der Änderung des Unterhaltsvorschussgesetzes, die zum 01.07.2017 in Kraft trat, ging eine erhebliche Leistungsausweitung einher, die eine Neuregelung der Kostenverteilung notwendig machte. Am 07.11.2018 hat der Landtag das Gesetz zur Durchführung des Unterhaltsvorschussgesetzes beschlossen. Danach haben rückwirkend ab 01.07.2017 die Kreise 30 % der Ausgaben zu tragen und das Land trägt die restlichen Aufwendungen. Die Einnahmen nach § 7 UVG stehen den Kreisen zu 40 % zu, während 60 % an das Land abzuführen sind. Für diese ungewisse Verbindlichkeit ist nach § 41 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO eine Rückstellung zu bilden.

Nach den Regelungen im Bilanzierungsleitfaden ist bei der Bemessung der Rückstellung von dem zuvor wertberichtigten Forderungsbestand auszugehen (siehe auch Ziffer 2.1.15.5 des Berichts). Es handelt sich um eine kurz- bis mittelfristige Rückstellung, so dass keine Abzinsung vorgenommen werden muss.

### **Prüfungsergebnis:**

Die zuerst zu bestimmende Bemessungsgrundlage wurde korrekt ermittelt. Im berichtigten Forderungsbestand (Forderungen von 1.857.736,60 € abzüglich der Wertberichtigungen von 1.593.214,43 €) sind neben den Forderungen nach § 7 UVG auch die Rückforderungen nach § 5 UVG einbezogen worden.

Die Verwaltung hat sich danach bei der eigentlichen Berechnung der Unterhaltsvorschussrückstellung zwar am Bilanzierungsleitfaden orientiert, dieser hat jedoch die neue (gesetzlich vorgegebene) Kostenverteilung in seiner 3. Auflage noch nicht aufgegriffen. Es ist auf die gesetzliche Vorgabe abzuheben. Insofern ist die Rückstellung um 17.600 € zu hoch ausgefallen. Tatsächlich müsste sie sich auf rund 158.700 € belaufen.

Für die Eröffnungsbilanz wird von unserer Seite aus kein Änderungsbedarf gesehen, nachdem die Unterhaltsvorschussrückstellung ausgehend vom Forderungsbestand jährlich neu berechnet wird.

### **2.2.3.4 Rückstellungen für die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien (Bilanzposition 3.3.)**

Für ungewisse Verbindlichkeiten aus der Stilllegung und Nachsorge der Deponien sind nach § 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO Rückstellungen zu bilden. Diese Rückstellungen sind von der bisherigen gebührenrechtlich geprägten, haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§ 20 Abs. 4 Satz 2 GemHVO kameral) zu unterscheiden. Während der Sonderrücklage nur die tatsächlich über die Abfallgebühren erwirtschafteten Rekultivierungs- und Nachsorgekostenanteile zugeführt werden durften, sind in den Rückstellungen sämtliche im Zusammenhang mit der Rekultivierung verbundenen Aufwendungen einschließlich zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen darzustellen. In Abhängigkeit vom Grad der Verfüllung richtet sich die Höhe der Rückstellung nach den bisher schon für die Abfallgebührenermittlung angestellten Berechnungen.

Ausgehend von einem Gutachten der BFUB-Gesellschaft für Umweltberatung und Projektmanagement aus dem Jahr 2011 wurden für die beiden vollständig verfüllten Abfalldeponien in Hüfingen und Tuningen zum 31.12.2017 die folgenden Zeitwertbeträge als Basis für die Rückstellungen ermittelt:

- |   |                |
|---|----------------|
| • Deponie Hüfingen  | 8.860.257,21 € |
| • Deponie Tuningen (ohne den Anteil des Landkreises Tuttlingen für die gemeinsame Verfüllung des Nordgrabens) | 6.147.906,37 € |

### **Prüfungsergebnis:**

Nachdem es sich um eine langfristige Rückstellung handelt, wurden die korrekt ermittelten Werte auch marktgerecht abgezinst. Notwendige Korrekturen, die sich im Rahmen der begleitenden Prüfung ergaben, wurden zeitnah vorgenommen.

#### Hinweis

Die Stilllegungs- und Nachsorgerückstellungen werden über die Abfallgebührenerträge erwirtschaftet. Dies führt zu einer Erhöhung der Liquidität der Kommune. Da jedoch die kamerale Sonderrücklage, die die bereits über die Abfallgebühr tatsächlich erwirtschafteten Mittel von zuletzt 6.694.489,65 € umfasst hat, im NKHR entfällt, muss die Liquiditätsplanung fortan dafür Sorge tragen, dass zu den Zeitpunkten der Inanspruchnahme der Rückstellung ausreichend liquide Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 22 Abs. 1 GemHVO).

### **2.2.3.5 Gebührenausgleichsrückstellungen (Bilanzposition 3.4.)**

Nach § 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO sind Kostenüberdeckungen der Gebührenhaushalte in der Bilanz als Rückstellung für den Gebührenausgleich anzusetzen. Die Rückstellungen dienen dazu, die zu viel gezahlten Beträge dem Gebührenzahler entsprechend der Regelungen des KAG in den folgenden fünf Jahren im Rahmen der Gebührenkalkulation wieder zukommen zu lassen. In der Bilanz wurden für die folgenden kostenrechnenden Einrichtungen Überschussrückstellungen ausgewiesen:

- |                                   |                |
|-----------------------------------|----------------|
| • allgemeine Abfallbeseitigung    | 1.256.100,00 € |
| • Internat der Landesberufsschule | 242.645,00 €   |

### **Prüfungsergebnis:**

Die Gebührenüberschussrückstellungen wurden von den bisherigen ShV-Buchungsstellen 95130001 und 95140001 korrekt übergeleitet.

### **2.2.4 Verbindlichkeiten**

Verbindlichkeiten sind am Abschlusstichtag der Höhe und der Fälligkeit nach feststehende Verpflichtungen. Grundsätzlich sind sämtliche Verbindlichkeiten zu passivieren, um dem Grundsatz der Vollständigkeit gerecht zu werden. Diese sind zum Abschlusstichtag einzeln zu bewerten.

Die Grundlage hierzu liefern die Kassenausgabereise der letzten kameralen Jahresrechnung und der sich zum 31.12.2017 ergebende Schuldenstand des Landkreises.

Sämtliche Kassenreste mussten manuell übergeleitet werden. Aufgrund der Vielzahl an Vorgängen und in Anbetracht der begrenzten Prüfungszeit konnte in der Regel keine nachgela-

gerte Einzelfallprüfung durchgeführt werden. Die stichprobenweise Prüfung beschränkte sich deshalb auf die systematische Vorgehensweise und auf die Einhaltung der wesentlichen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze.

Der Bilanzierungsleitfaden und die Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan Baden-Württemberg unterscheiden nach den folgenden Verbindlichkeitsarten:

#### **2.2.4.1 Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen (Bilanzposition 4.2.)**

Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen sind sämtliche dem Landkreis von einem Dritten zur Verfügung gestellte Finanzmittel, die zurückbezahlt werden müssen. Unter diese Position fallen langfristige Kredite für Investitionen und kurzfristige Kredite zur Liquiditätssicherung (Kassenkredite). Die Verbindlichkeiten selbst sind gemäß § 91 Abs. 4 GemO mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

##### **Prüfungsergebnis:**

Es wird bestätigt, dass die in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2018 enthaltenen Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten (Bilanzkontenart 231) von 22.818.511,98 € dem Schuldenstand zum 31.12.2017 entsprechen, der in der Vermögensrechnung 2017 ausgewiesen wurde. Die Einzelbeträge sind durch die vorliegenden Salden- bzw. Bestandsbestätigungen der Kreditinstitute belegt.

Der im Dezember 2017 zur Liquiditätssicherung zusätzlich benötigte Kredit (Bilanzkontenart 239) von 5 Mio. € wurde korrekt von der bisherigen ShV-Buchungsstelle 97000001 übergeleitet.

#### **2.2.4.2 Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (Bilanzposition 4.3.)**

Die Eröffnungsbilanz weist keinen zu bilanzierenden Sachverhalt aus.

##### **Prüfungsergebnis:**

Der Kreis hat für das übergangsweise benötigte Mietobjekt „Auf der Steig“ am 12.05.2017 einen Ratenkaufvertrag über gebrauchtes und neues Mobiliar bis August 2021 abgeschlossen. Aus diesem Vertrag heraus wurden zu Recht diverse Neumöbel als Wirtschaftsgüter ab dem 01.04.2017 für eine Nutzungsdauer von 17 Jahren aktiviert.

Ratenkäufe werden erstmals im 3. Bilanzierungsleitfaden explizit als Beispiel für kreditähnliche Rechtsgeschäfte aufgeführt. Sie sind daher als Verbindlichkeit, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt, auszuweisen.

Die Verwaltung hatte sich an der 2. Fassung orientiert, die lediglich die allgemeine Definition ohne Beispiel ausgewiesen hatte. Demzufolge ist auch keine Passivierung erfolgt. Es bestehen zumindest Zweifel, ob Vertrauensschutzgründe herangezogen werden könnten. Die Definition eines kreditähnlichen Rechtsgeschäftes wird auch in anderen kommunalwirtschaftsrechtlich relevanten Vorschriften beschrieben (§ 87 Abs. 5 GemO).

Angesichts des absehbaren Kaufvertragsendes ist der verbleibende Restwert zumindest im Hinblick auf die Gesamtbilanz geringfügiger Art und eine Ausweisung nach § 63 GemHVO nicht verpflichtend.

Es wird insoweit mitgetragen, wenn für diese kurze Zeit keine Änderung mehr erfolgt.

#### **2.2.4.3 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Bilanzposition 4.4.)**

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind Verpflichtungen aus gegenseitigen Verträgen (z.B. Kauf- und Werkverträge, Dienstleistungsverträge), die von der Vertragsgegenseite zum Bilanzstichtag erfüllt sind, aber vom Schwarzwald-Baar-Kreis noch nicht bezahlt wurden. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Landkreis ein Zahlungsziel ausschöpft. Die Verbindlichkeiten sind nach § 52 Abs. 4 Nr. 4.4 GemHVO auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Verpflichtungen aus Verträgen, die noch von keiner Seite erfüllt worden sind (schwebende Verträge), dürfen nicht bilanziert werden.

In der Eröffnungsbilanz sind unter der Bilanzposition 4.4 insgesamt 6.078.780,50 € ausgewiesen. Die wesentlichen Positionen sind dabei:

- |  |                |
|--|----------------|
| • Bewirtschaftung von Grundstücken und baulichen Anlagen           | 1.954.436,66 € |
| • Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit      | 1.331.545,07 € |
| • Aufwendungen für besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen | 459.686,62 €   |
| • Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten    | 422.086,83 €   |
| • Mieten und Pachten   | 372.868,81 €   |
| • Unterhaltung des unbeweglichen Vermögens                         | 305.993,47 €   |
| • Verbrauch von sonstigen Vorräten                                 | 259.355,13 €   |

#### **Prüfungsergebnis:**

Die hierzu erfolgte Prüfung der aus dem Verwaltungs- und Vermögenshaushalt sowie dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge erfolgten Übertragung von Kassenresten ergab bis auf die Verbindung zu den Anmerkungen in Ziffer 2.1.15.1. keine nennenswerten Feststellungen. Im Übrigen gilt, dass § 63 GemHVO auch für diese Vorgänge nicht einschlägig ist.

#### **2.2.4.4 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Bilanzposition 4.5. i. V. m. Forderungsposition 1.3.7.)**

Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen bilden in erster Linie noch nicht ausgezahlte Leistungen im Bereich der Sozial- und Jugendhilfe ab.

Derartige Leistungen werden vom Landkreis in der Regel auf Grund eines Leistungsbescheides gewährt bzw. erfüllt. In diesen Fällen ist der Erfüllungszeitpunkt der gewährten Transferleistung maßgebend, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips.

Unter der Bilanzposition 4.5 sind die folgenden Verbindlichkeiten ausgewiesen:

• Leistungen der Sozialhilfe	335.354,15 €
• Leistungen der Jugendhilfe	955.821,06 €
• sonstige Zuweisungen/Zuschüsse an Dritte	117.784,92 €

**Prüfungsergebnis:**

Die hierzu erfolgte Prüfung der aus dem Verwaltungshaushalt erfolgten Übertragung von Kassenresten ergab bis auf die Verbindung zu den Anmerkungen in Ziffer 2.1.15.1. keine wesentlichen Feststellungen. Auch hier findet § 63 GemHVO keine Anwendung.

**2.2.4.5 Sonstige Verbindlichkeiten  
(Bilanzposition 4.6.)**

Bei der Bilanzposition 4.6 handelt es sich um einen Sammel- und Auffangposten für Verbindlichkeiten, die den übrigen Bereichen nicht zugeordnet werden können. Darunter zu fassen sind auch antizipative Abgrenzungen, also Leistungen auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis, bei denen der Aufwand vor und die zugehörige Auszahlung erst nach dem Jahresabschlussstichtag liegt.

Der Gesamtbetrag von 3.855.639,82 € ergibt sich aus den kameralen Kassenausgaberesten (insbesondere des ShV) zum Ende des Jahres 2017. Größte Positionen sind dabei

• Personalaufwendungen des Jahres 2017, die erst im Jahr 2018 zahlbar gemacht wurden	570.645,74 €
• vorhandene Überzahlungen auf Gebührenforderungen des Landkreises	396.225,69 €
• Mündelgelder	1.564.095,75 €
• Verbindlichkeiten aus Vorschüssen	278.645,10 €
• Verbindlichkeiten aus Verwahrungen	199.593,21 €
• Sicherheitseinbehalte bei verschiedenen Baumaßnahmen	147.439,45 €
• Rücklagenbestand der Energieagentur	94.906,03 €
• Verkaufserlöse der Kommunalen Holzverkaufsstelle, die in 2018 zur Weiterleitung an die Waldbesitzer bestimmt sind	68.797,68 €
• Restmittel des Landes für die Unterhaltung von Landesstraßen	56.175,66 €

**Prüfungsergebnis:**

Von unserer Seite aus kann bestätigt werden, dass die sonstigen Verbindlichkeiten vollständig und im Wesentlichen sachgerecht bilanziert wurden.

Soweit hier Buchungen mit Negativbeträgen auf Forderungskonten statt auf Verbindlichkeitskonten erfolgten, sind sie eher geringfügig und wären nach § 63 GemHVO nicht zwingend zu berichtigen. Zudem ist davon auszugehen, dass diese Beträge zumindest größtenteils schon abgebaut sind.

### **2.2.5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Bilanzposition 5.)**

Unter die passive Rechnungsabgrenzung fallen Einzahlungen, die dem Landkreis bereits im Jahr 2017 oder früher zugeflossen sind, aber wirtschaftlich ganz oder zum Teil künftigen Haushaltsjahren zuzurechnen sind (§ 48 Abs. 2 GemHVO). Für die Bildung einer Rechnungsabgrenzung besteht grundsätzlich eine Bilanzierungspflicht. Lediglich bei unwesentlichen oder regelmäßig wiederkehrenden Erträgen in gleichbleibender Höhe kann auf eine periodengerechte Abgrenzung verzichtet werden. Mit einer Entscheidung von Landrat Hinterseh wurden vorschüssige Zahlungen ab einer Wertgrenze von 2.000 € als wesentlich eingestuft und die darunter liegenden Beträge daher nicht abgegrenzt.

Unter der Bilanzposition 5 wurde ein Gesamtbetrag in Höhe von 157.808,59 € ausgewiesen. Dabei handelt es sich um

- vorschüssig gewährte Flüchtlingspauschalen 137.011,60 €
- Einzahlungen im Bereich der Sozialhilfe 17.628,99 €
- sonstige Einzahlungen 3.168,00 €

Für die Unterbringung und Versorgung von Flüchtlingen erhält der Landkreis eine Kostenpauschale als Vorauszahlung auf die Spitzabrechnung. Diese Pauschale orientiert sich an einer durchschnittlichen Verweildauer von 18 Monaten und wird 6 Monate nach der Zuweisung entrichtet. Dies bedeutet, dass mit dem in 2017 zugegangenen Erstattungsbetrag teilweise auch die in den Folgejahren entstehenden Aufwendungen abgedeckt werden müssen.

### **Prüfungsergebnis:**

Die von der Kämmererei hierzu angestellte Berechnung konnte von uns nachvollzogen werden; die Abgrenzungsbeträge sind sachgerecht ermittelt.

Auch die übrigen Einzahlungen können als korrekt bestätigt werden. Auf eine tiefergehende Einzelfallprüfung im Sozialbereich wurde verzichtet.

Dieser Bereich wird in Prüfungen der Folgejahre eingebunden.

## **2.3 Form und Inhalt der Eröffnungsbilanz einschließlich Anhang**

Nach Art. 13 Abs. 5 Satz 2 des Reformgesetzes sind für die Eröffnungsbilanz die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Vermögensrechnung (Bilanz) beziehen. Dementsprechend ist die Bilanz um einen Anhang zu

erweitern, der mit ihr eine Einheit bildet. Die notwendigen Inhalte ergeben sich im Wesentlichen aus § 53 GemHVO. So besteht der Anhang für die Eröffnungsbilanz vornehmlich aus

- Angaben zu den jeweiligen Positionen der Eröffnungsbilanz,
- Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Begründungen zu Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Aussagen zur Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten,
- Angaben zum Anteil des Landkreises an den Pensionsrückstellungen des Kommunalen Versorgungsverbandes Baden-Württemberg,
- einer Darstellung der Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre (etwa durch Bürgschaften, eingegangene Verpflichtungen oder in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen).

Nach § 55 GemHVO sind der Bilanz zudem eine Vermögens- und Forderungsübersicht sowie eine Schuldenübersicht beizufügen.

### **Prüfungsergebnis:**

Der uns vorgelegte Anhang erfüllt im Wesentlichen diese Vorgaben.

In den Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz ist unter Ziffer 5.3. zu den unter der Bilanz aufzuführenden Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre ausgewiesen, dass keine drohenden Verpflichtungen aus Bürgschaften bestehen.

Dies ist zwar korrekt, jedoch sind nach § 53 GemHVO alle Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre auszuweisen, auch wenn noch keine drohende Verpflichtung besteht.

Zum 01.01.2018 bestand eine Ausfallbürgschaft des Kreises, zu der der Kreistag am 05.11.2017 den Beschluss gefasst hatte, bis zu einem Betrag von 120 Mio. € für das Schwarzwald-Baar-Klinikum Villingen-Schwenningen im Zusammenhang mit dem Neubau eines Zentralklinikums die Bürgschaft zu übernehmen. Auf die entsprechenden Ausführungen im Jahresabschluss 2018, Seite 133 wird verwiesen.

## **2.4 Zusammenfassung der Prüfungsbemerkungen**

Wie dem Bericht zu entnehmen ist, ergaben sich bei der Prüfung zu mehreren Bilanzpositionen bzw. den zu Grunde liegenden Bilanzkonten verschiedene Feststellungen von unterschiedlichem Ausmaß und Bedeutung.

Dieser Bericht fasst die wesentlichen Prüfungsergebnisse zusammen. Die Erledigung dieser Feststellungen wird in Abstimmung mit der Verwaltung überwacht.

Es kann festgestellt werden, dass die Bewertungen im Großen und Ganzen nachvollziehbar und bis auf die im Bericht skizzierten (bedeutenderen) Einzelfeststellungen auch korrekt waren. Die zu Grunde liegenden Basisdaten waren belegbar. Die in den Bewertungen auf Excel-Basis speziell des Sachanlagevermögens eingesetzten Berechnungsformeln waren, soweit geprüft, auch korrekt aufgestellt.

Der Übersichtlichkeit wegen sind die aus unserer Sicht wichtigsten Punkte aus dem Bericht hier noch einmal gesondert aufgeführt. Gleichzeitig wird, soweit schon möglich, ggf. darauf hingewiesen, wie sich diese Änderungen auf die Eröffnungsbilanz oder die kommenden Ergebnishaushalte auswirken würden.

#### 1. Forderungen und Verbindlichkeiten - Buchungen auf falschen Bilanzkonten u. -positionen

Bereits im Rahmen des Jahresabschlusses 2018 wurden durch die gleichzeitig auf die Eröffnungsbilanz ausgeweiteten IT-unterstützten systemischen Prüfungen solche Falschbuchungen in unterschiedlicher Größenordnung vorgefunden (diverse Bilanzpositionen, s. Bericht Ziffer 1.6.2.).

Derartige Feststellungen ergaben sich wie beschrieben teilweise auch nochmals bei der aktuellen Prüfung der Eröffnungsbilanz.

So § 63 GemHVO in der geltenden Fassung für Forderungen/Verbindlichkeiten überhaupt anwendbar wäre, wäre eine zwingende Korrektur der Eröffnungsbilanz nur notwendig, wenn sich dadurch diese Bilanzpositionen wesentlich ändern würden. Dies wäre hier regelmäßig nicht der Fall, da vielfach nur Bilanzkonten derselben Bilanzposition angesprochen wurden. Waren auch andere Bilanzpositionen betroffen, so konnten die Änderungen als nicht wesentlich eingeordnet werden (bis 10 % der Bilanzposition bzw. 1 % der Gesamtbilanzsumme).

All diese Anstände haben auch keine Auswirkungen auf die Ergebnishaushalte der Folgejahre.

#### 2. Nichtaktivierung der Belagsarbeiten

Im Bereich des Infrastrukturvermögens – Straßen (Bilanzposition 1.2.3., Bericht Ziffer 2.1.5.4) wurden die Belagsarbeiten grundsätzlich als Erhaltungsaufwand eingestuft. Erst ab dem Rechnungsjahr 2018 erfolgt in Anwendung des geltenden Rechts und auf Basis des aktuellen Bilanzierungsleitfadens regelmäßig eine dezidierte Überprüfung, ob es sich bei den Arbeiten um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt, die im letzteren Fall aktivierungspflichtig sind.

Die Verwaltung hat sich bei der Bewertung an den knappen Ausführungen des 1. Bilanzierungsleitfadens orientiert.

Ausweislich einer Aufstellung der Finanzverwaltung handelt es sich um Herstellungskosten von ca. 24 Mio. Euro mit einem Gesamtrestbuchwert zum 01.01.2018 von ca. 14,9 Mio. Euro. Diesen könnten allerdings FAG-Zuweisungen gegenübergestellt werden. Zur Berechtigung der Gegenüberstellung der Sonderposten auch von FAG-Zuweisungen wird auf Ziffer 5 der Zusammenfassung verwiesen.

Aus unserer Sicht bestehen gewichtige Bedenken, sich im Hinblick auf die Vorgehensweise für die bereits in 2011 begonnene und auf dieser Basis fortgeführte Bewertung auf

Vertrauensschutz zu berufen, wenn auf diesen Leitfaden abgehoben wird. Hierzu bestehen mit der Finanzverwaltung gewisse unterschiedliche Auffassungen.

Da auch nach Auffassung des Straßenbauamtes ein Großteil der Belagsarbeiten nach heutigen Maßstäben zum Herstellungsaufwand zu zählen wäre, konnte man sich auf einen aus unserer Sicht gangbaren Mittelweg verständigen eine Bewertung doch noch vorzunehmen. Dieser Weg berücksichtigt zum einen die Bedeutung dieser Position im Bilanzgefüge und den Ergebnishaushalten ebenso, wie den mit einer kompletten Aufrollung verbundenen unverhältnismäßigen Aufwand, zumal für einen Großteil der Nutzungsdauer keine Unterlagen mehr zur Verfügung stehen. Weiterhin kann damit auch den ansonsten zu befürchtenden möglichen Verwerfungen in den kommenden Ergebnishaushalten (Abschreibungen) Rechnung getragen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die vorhandenen FAG-Mittel als Sonderposten gegenübergestellt werden können.

Erste Berechnungen ergaben, dass von einem gemittelten Restbuchwert an Herstellungskosten von ca. 7,45 Mio. Euro und entsprechend gegenüberzustellenden Sonderposten von ca. 5,62 Mio. Euro auszugehen ist. D.h. die Berücksichtigung dieser Belagsarbeiten erfordert eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz i. S. v. § 63 GemHVO und führt zu einer deutlichen Erhöhung des Anlagevermögens und der Sonderposten und in geringerem Maße auch des Basiskapitals.

Die Auswirkungen auf die per Saldo dennoch noch zu erwirtschaftenden Abschreibungen werden sich obiger angenäherten Rechnung zu Folge auf unter 10.000 Euro belaufen. Die genauen Werte wären jedoch noch von der Finanzverwaltung zu ermitteln.

### 3. Fehlerhafte Zuordnung der Sonderposten im Zuge von Umstufungen von Straßen

Für die unentgeltliche Übertragung bei Umstufungen von Straßen sind die zu bildenden Sonderposten für die Straßenkörper und Bauwerke ebenso den sonstigen Sonderposten (Bilanzposition 2.3, Bericht Ziffer 2.2.2.4) zuzuordnen, wie dies im Rahmen des Grunderwerbs erfolgt ist. Die Verbuchung bei den Sonderposten für Investitionszuweisungen ist fehlerhaft.

Hierdurch ergibt sich die Notwendigkeit eines sogenannten Passivtauschs in einer Größenordnung von ca. 2,89 Mio. Euro und damit eine entsprechende Veränderung in der Gesamtbilanzsumme.

Es ergeben sich hierdurch aber keine Auswirkungen für die Ergebnishaushalte.

### 4. Aktivierung von Zuweisungen nach § 25 FAG (Kilometerbeiträge)

Die genannten FAG-Mittel in Höhe von ca. 4,158 Mio. Euro sind als Sonderposten für Zuweisungen in der Eröffnungsbilanz aktiviert (Bilanzposition 2.1., Bericht Ziffer 2.2.2.2). Das neue Haushaltsrecht sieht ab dem Rechnungsjahr 2018 eine vollständige Zuordnung in den Ergebnishaushalt vor. Dies wird so auch umgesetzt.

Grundsätzlich sind die Vorschriften des neuen Haushaltsrechts zur Aufstellung der Bilanz auch auf die Eröffnungsbilanz anzuwenden, wenn die geltenden Regelungen keine speziellen Vorgaben für die Eröffnungsbilanz vorsehen. Im geltenden Fall ist zu berücksichtigen, dass nach dem alten Haushaltsrecht (VwV-Gliederung u. Gruppierung) diese FAG-Mittel für Investitionen zu verwenden waren, soweit sie im Verwaltungshaushalt nicht benötigt wurden. D.h. die Maßnahmen wurden bereits früher vollständig finanziert.

Da die Straßenbaumaßnahmen auf der Aktivseite bilanziert werden, ist es aus unserer Sicht korrekt, wenn die hierfür vorgesehenen (Teil-)Mittel aus dem FAG auch auf der Gegenseite passiviert werden. Ansonsten würden diese Maßnahmen doppelt finanziert.

Änderungen für die kommenden Ergebnishaushalte ergeben sich bei dieser Betrachtungsweise daher nicht.

#### 5. Aktivierung der zweckgebundenen Bundesmittel für Fahrzeugbeschaffungen u. a.

Die vom Bund für Zwecke der Fahrzeugbeschaffung und anderer Anschaffungen bereitgestellten zweckgebundenen Investitionsmittel wurden in der Eröffnungsbilanz bislang nicht bilanziert. Dies ist erst ab dem Rechnungsjahr 2018 erfolgt.

Zwischenzeitlich ist die nachträgliche Berichtigung der Eröffnungsbilanz für den Jahresabschluss 2019 vorgemerkt, so dass sich der Sonderposten für Zuweisungen um den Restbuchwert von 471.000 Euro erhöht. Dem zufolge reduziert sich das Basiskapital entsprechend.

Über die Auflösung kommen diese (eher geringfügigen) Mittel den kommenden Ergebnishaushalten zu Gute (Bilanzposition 2.1., Bericht Ziffer 2.2.2.2).

#### 6. Erstellung einer Inventurrichtlinie

Zur ordnungsgemäßen Durchführung der im Sinne der GemHVO vorgegebenen Inventur, die u. a. auch die (beweglichen) Vermögensgegenstände umfasst, schlagen wir, auch als Resultat aus Erfahrungen früherer Prüfungen und auch im Zusammenhang mit Erfahrungen aus der Eröffnungsbilanzprüfung, die Einführung einer Inventurrichtlinie vor, die sich an der Musterinventurrichtlinie im Anhang des Leitfadens zum Jahresabschluss orientieren könnte. Dies könnte zudem einen Beitrag leisten zu einer einheitlicheren Vorgehensweise bei der Vielfalt der betroffenen Fachämter und Schulen und entsprechender Personalwechsel.

Die Finanzverwaltung hat diese Überlegung bereits von sich aus aufgegriffen und beabsichtigt, dies umzusetzen (Bilanzposition 1.2.6, 1.2.7, Bericht Ziffer 2.1.8.).

#### Hinweis zur Analyse einer kommunalen Eröffnungsbilanz:

Die Analyse einer kommunalen Eröffnungsbilanz und damit auch die Bewertung der Prüfungsergebnisse ist immer auch vor dem Hintergrund zu betrachten, dass das geltende

Recht eine Vielzahl von Erleichterungen und Vereinfachungen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz zugelassen hat. So z. B. zur Frage, ob geleistete Sonderposten aktiviert werden müssen oder Wertgrenzen festgelegt werden konnten. Weiter könnten Ersatz-/Erfahrungswerte verwendet oder auch nur Wirtschaftsgüter aus bestimmten Zeiträumen aktiviert werden.

### **3 Schlussbemerkung**

Die Eröffnungsbilanz ist Ausgangspunkt für die Jahresschlussbilanzen, die jeweils auf der folgenden Bilanz aufbauen. In der Bilanz werden das Vermögen (Aktivseite) des Landkreises und seine Finanzierung (Passivseite) zu einem bestimmten Stichtag gegenübergestellt.

Insbesondere durch die Einbeziehung des Sachvermögens, des Eigenkapitals und von Rückstellungen enthält die Bilanz Informationen, die es im früheren kameralen Rechnungsbuchschluss (mit der Vermögensrechnung) in der Regel nicht gab. Die Gliederung der Bilanz berücksichtigt kommunale Besonderheiten, basiert aber auf der handelsrechtlichen Bilanz nach § 266 HGB.

Bei den dargestellten Vermögensgegenständen handelt es sich im Regelfall um nicht verwertbares Vermögen (z. B. Kreisstraßen). Die im Finanzvermögen enthaltenen Forderungen unterliegen regelmäßig einer hohen Ausfallquote (v. a. Forderungen aus dem Sozial- und Jugendhilfebereich). Erhaltene und geleistete Investitionszuschüsse werden als Sonderposten ausgewiesen. Überschüsse der Ergebnisrechnung werden direkt den speziellen Ergebnisrücklagen zugeführt. Gewinne oder Verluste werden nicht dargestellt.

In der Prüfung wurde trotz der vorgefundenen unterschiedlichen Feststellungen insgesamt ein guter Eindruck über die Vorbereitung, Umsetzung und Aufstellung der Eröffnungsbilanz gewonnen. Dies umso mehr, wenn die personell schwierige Situation in der Kämmerei- und Kassenverwaltung in den Jahren vor der Einführung mit einbezogen wird.

Wichtig für die Prüfung war, dass insbesondere in allen wesentlichen Bereichen i. d. R. auf eine gute Dokumentation und, wo notwendig, auf weitere ausführliche Erläuterungen zurückgegriffen werden konnte.

Die Prüfung hat ergeben, dass im Rahmen des § 63 GemHVO verschiedene Bilanzpositionen in Aktiva und Passiva zu berichtigen sind. Dies bedingt in Teilen auch die Veränderung des Basiskapitals und die Anpassung der Gesamtbilanzsumme.

Die Eröffnungsbilanz soll insgesamt ein möglichst zutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz und Ertragslage vermitteln, auf dem dann die Jahresabschlüsse bilanztechnisch aufbauen. Dem Ordnungsgeber war dabei bewusst, dass mit Korrekturbedarfen zu rechnen ist, die regelmäßig erst im Rahmen der überörtlichen Prüfung erkannt werden. Daher legt § 63 GemHVO die letztmalige Berichtigungsfrist für eine (zwingende) Korrektur bei Erfüllung der vorgegebenen Tatbestandsmerkmale auf das Ende des dritten der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss fest. So lange kann direkt gegen das Basiskapital gebucht werden. Danach wären Korrekturen nur noch über die Ergebnisrechnung und

damit ergebniswirksam möglich. Dabei sieht die GemHVO ausdrücklich auch vor, bereits abgewickelte Jahresabschlüsse nicht mehr zu berichtigen.

Insoweit soll dann spätestens dieses Jahr als „Feststellungsjahr“ im Sinne des Bilanzziels angenommen werden.

Vor diesem Hintergrund können daher die angesprochenen Feststellungen noch innerhalb dieser Frist bewertet und dann die Eröffnungsbilanz nachträglich noch berichtigt werden. Weil der Ordnungsgeber für wesentliche Berichtigungen zudem vorsieht, dass diese dann im Anhang des entsprechenden Jahresabschlusses zu erläutern sind, wird damit auch gewährleistet, dass die Entscheidungsgremien Kenntnis von den Veränderungen erhalten und somit auch entsprechend eingebunden sind.

Nach aktuellem Stand werden die Feststellungen zudem eher geringfügige Auswirkungen auf die kommenden Ergebnishaushalte haben, wenn sie sich auch noch nicht abschließend quantifizieren lassen.

Unter Einbeziehung unserer Prüfungserkenntnisse können wir daher bestätigen, dass die Aufstellung der Eröffnungsbilanz den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Es wird damit das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögenslage des Schwarzwald-Baar-Kreises vermittelt, wie es im Gesetzessinne darzustellen ist.

In Bezug auf diese Feststellung wird nochmals auf die Hinweise zur Analyse in Ziffer 2.4. (Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse) verwiesen.

Insoweit bestehen seitens des Rechnungsprüfungsamtes keine Bedenken gegen die Feststellung der Eröffnungsbilanz des Schwarzwald-Baar-Kreises zum 01.01.2018 in der von der Verwaltung vorgelegten Form.

Villingen-Schwenningen, 05.06.2020

Landratsamt Schwarzwald-Baar-Kreis

Kommunal- und Rechnungsprüfungsamt



Wilfried Borho

## 4 Verzeichnis der verwendeten Abkürzungen

AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung vom 11.12.2009
GemO	Gemeindeordnung für Baden-Württemberg
GemPrO	Gemeindeprüfungsordnung
GIS	Geoinformationssystem
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg
GVFG	Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz
KVJS	Kommunalverband für Jugend und Soziales
Leitfaden zur Bilanzierung	Leitfaden zur Bilanzierung nach den Grundlagen des NKHR in Baden-Württemberg (3. Auflage) - Stand: Juni 2017
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
RPA	Rechnungsprüfungsamt
Reformgesetz	Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04.05.2009
ShV	Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge nach der alten GemHVO
UVG	Unterhaltsvorschussgesetz
VwV Produkt- und Kontenrahmen	Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums Baden-Württemberg über den Produktrahmen für die Gliederung der Haushalte, den Kontenrahmen und weitere Muster für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden vom 30.08.2018