



SACHSEN-ANHALT

Landesrechnungshof

Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt • Postfach 4040 • 39015 Magdeburg

Oberbürgermeister der
Stadt Dessau-Roßlau
Herrn Dr. Robert Reck
Zerbster Straße 4
06844 Dessau-Roßlau

	Dez.	Stadt Dessau-Roßlau	Rechts- amt	
	61	Oberbürgermeister <i>15920</i>	RPA	X
	Büro OB	26. Feb. 2024	Pers. Ref.	
Kultur	Sport	Ref. 07	GSB	

Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz der Stadt Dessau-Roßlau

Dessau-Roßlau,
20. Februar 2024

Ihr Zeichen:

Ihre Nachricht vom:

Mein Zeichen:
42-04314-81/5/2007/2024

Bearbeitet von:
Marco Richter

Telefon:
+49 340 2510-148

E-Mail:
Marco.Richter@lrh.sachsen-
anhalt.de

Dienstgebäude:
Kavalierstraße 31
06844 Dessau-Roßlau

Telefon: +49 340 2510-0
Telefax: +49 340 2510-310

Ernst-Reuter-Allee 34 - 36
39104 Magdeburg

Telefon: +49 391 567-7001
Telefax: +49 391 567-7005

E-Mail:
poststelle@lrh.sachsen-anhalt.de

E-Mail-Adresse nur für formlose
Mitteilungen ohne elektronische
Signatur

Landeshauptkasse Sachsen-Anhalt
Deutsche Bundesbank
BIC MARKDEF1810
IBAN DE21 8100 0000 0081 0015 00

Sehr geehrter Herr Oberbürgermeister,

wir bedanken uns zunächst für das sehr konstruktive Abschlussgespräch am
22. Januar 2024 in Ihrem Haus.

Als Anlage zu diesem Schreiben übersenden wir Ihnen den Prüfungsbericht
zu der o. g. überörtlichen Prüfung.

Die im Nachgang zum Abschlussgespräch zur Verfügung gestellten Unterla-
gen haben wir bei der abschließenden Erstellung des Berichtes einbezogen
und gewürdigt.

Zum Inventurverfahren haben wir ergänzend zum Abschlussgespräch fol-
gende Hinweise:

Gemäß § 32 KomHVO sind körperliche Vermögensgegenstände durch eine
körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit in der KomHVO nichts
anderes bestimmt ist. § 33 Abs. 1 Satz 2 KomHVO lässt zu, dass bei beweg-
lichen Vermögensgegenständen in regelmäßigen Abständen, die fünf Jahre
nicht überschreiten sollen, eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfolgen
hat. Für unbewegliche Vermögensgegenstände gibt es eine derartige Fest-
legung nicht.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Erleichterungen vom Grundsatz des § 32 KomHVO ist jedoch, dass „durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann“. Die Wirksamkeit eines derartigen Verfahrens für unbewegliche Vermögensgegenstände kann nur nachgewiesen werden, wenn klare Regelungen bestehen und deren Einhaltung regelmäßig überprüft und das Ergebnis dokumentiert wird. Dies ist in der Stadt Dessau-Roßlau auch aufgrund der bisher fehlenden Folgeinventur nicht sichergestellt.

Wir bitten Sie, zu unseren Feststellungen und Schlussfolgerungen bis zum 30. Oktober 2024 Stellung zu nehmen und uns über das von Ihnen Veranlasste zu unterrichten.

Der Landesrechnungshof sieht die Prüfung aus seiner Sicht als abgeschlossen an. Diese Beurteilung stellt aber keinen Vorgriff auf die Bewertung durch die Kommunalaufsichtsbehörde dar, da allein diese nach § 137 Abs. 2 KVG-LSA i. V. m. Nr. 3.3 und 3.4 der Allgemeinen Grundsätze der überörtlichen Prüfung der kommunalen Gebietskörperschaften (RdErl. des LRH vom 15.06.2010 - MBl. S. 472) die Erledigung von Beanstandungen veranlasst.

Das Landesverwaltungsamt hat daher als Kommunalaufsichtsbehörde eine Ausfertigung des Prüfungsberichtes und dieses Schreibens erhalten.

Mit freundlichen Grüßen



Kay Barthel
Präsident



Florian Philipp
Mitglied des Landesrechnungshofes

Anlage

**Landesrechnungshof
Sachsen-Anhalt**



**Bericht
über die
überörtliche Prüfung
der Eröffnungsbilanz
der Stadt Dessau-Roßlau**

Aktenzeichen: 42-04314-81/5/992/2024

Dessau-Roßlau, 20. Februar 2024

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	4
I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen	5
II. Vorbemerkungen	6
1. Reformziele	6
2. Prüfungsauftrag	6
3. Durchführung der Prüfung	7
4. Rechtliche Grundlagen der Prüfung	7
III. Prüfungsergebnisse	8
1. Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Stadt Dessau-Roßlau	8
1.1 Feststellungen zum Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR	8
1.2 Einsatz von Finanzsoftware	11
1.3 Inventur	11
1.4 Bewertungsrichtlinie	14
2. Aktivposten der Eröffnungsbilanz	16
2.1 Immaterielles Vermögen	16
2.2 Sachanlagevermögen	18
2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	18
2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	21
2.2.3 Infrastrukturvermögen	27
2.2.4 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler	31
2.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	35
2.2.6 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	37
2.3 Finanzanlagen	38
2.4 Umlaufvermögen	41
2.4.1 Forderungen	41
2.4.2 Liquide Mittel	46
2.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	46
3. Passivposten der Eröffnungsbilanz	47
3.1 Bildung von Sonderposten	47
3.2 Rückstellungen	49
3.3 Verbindlichkeiten	54
3.4 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten	57
4. Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung	57
4.1 Bewertungsfestlegungen	58
4.2 Bewertung des Anlagevermögens in Bezug auf die städtebaulichen Sanierungen	60
5. Aufstellung und Prüfung der Jahresrechnung	63

IV. Schlussfolgerungen.....70

Anlage 1

Anlage 2

Anlage 3

Anlage 4

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
ATZ	Altersteilzeit
BewertRL LSA	Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der Verbindlichkeiten (Bewertungsrichtlinie vom 02.06.2006)
BewertRL Stadt	Bewertungsrichtlinie der Stadt
DA	Dienstanweisung
EWB	Einzelwertberichtigung
EÖB	Eröffnungsbilanz
GemHVO Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik vom 22.12.2010
GemKVO Doppik	Verordnung über die Kassenführung der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindekassenverordnung Doppik) vom 30.03.2006
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GO LSA	Gemeindeordnung Land Sachsen-Anhalt
HK	Herstellungskosten
Inv.-Nr.	Inventarnummer
KomHEG LSA	Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen in Sachsen-Anhalt
KomHVO	Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden, Landkreise und Verbandsgemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung) vom 16.12.2015
KVG LSA	Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt
LuL	Lieferungen und Leistungen
MI	Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt (bzw. ehemaliges Ministerium des Innern des Landes Sachsen-Anhalt)
ND	Nutzungsdauer
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PWB	Pauschale Wertberichtigung
RdErl.	Runderlass
RPA	Rechnungsprüfungsamt der Stadt Dessau-Roßlau
RND	Restnutzungsdauer
SrG LSA	Straßengesetz für das Land Sachsen-Anhalt vom 06.07.1993
VmG	Vermögensgegenstand
ZVK	Zusatzversorgungskasse
VAO	Verwaltungsanordnung

I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen

Die Stadt Dessau-Roßlau stellte ihre EÖB erst abschließend im Jahr 2018 auf. Das war sechs Jahre nach der Umstellung auf das NKHR.

Die Dokumentation des Umstellungsprozesses sowie die erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung der EÖB ließen auf ein fehlendes Projektmanagement und somit ein Planungs- und Organisationsdefizit schließen. Dieses war ein Indiz dafür, dass der Aufstellungsprozess nicht die erforderliche Priorität und Unterstützung der Verwaltungsspitze hatte.

Die Stadt Dessau-Roßlau traf Festlegungen und Vorgaben zur Erfassung, Bewertung und Dokumentation für alle wesentlichen Bilanzpositionen in einer eigenen BewertRL. Obwohl diese im Vergleich zu anderen Kommunen sehr umfangreich war, besteht für einige Bilanzpositionen noch Regelungs- und Anpassungsbedarf, für andere Bilanzpositionen sollten die Regelungen übersichtlicher gestaltet werden. Weiterhin wurden die Regelungen für zahlreiche Bilanzpositionen im Prozess der Bewertung durch weitere Vorgaben in Anlagen zur BewertRL ergänzt. Damit war nicht gewährleistet, dass ein einheitlicher kommunaler Maßstab für Bewertungsentscheidungen und somit eine Voraussetzung für Bewertungs- und Bilanzstetigkeit vor dem Bewertungsprozess für alle Bilanzpositionen vorlagen.

Die vorgelegte Dokumentation zur Bewertung des Vermögens und der Schulden wies einige Dokumentationsdefizite auf und entsprach nur teilweise dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Auch für die Erstinventur konnte die Stadt anhand der bereitgestellten Dokumentation deren ordnungsgemäße Durchführung nicht vollständig nachweisen.

Die Stadt Dessau-Roßlau beachtete die bestehenden Bewertungsvorgaben des Landes vielfach nicht ausreichend. Dieses betraf die Mehrheit der Bilanzpositionen und führte zu Verstößen gegen die Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit.

Bis zum Abschluss der örtlichen Erhebungen lagen nur die Jahresabschlüsse 2013 und 2014 dem RPA zur Prüfung vor. Die Stadt arbeitete an der Erstellung der ausstehenden Jahresabschlüsse unter Anwendung der Erleichterungen der RdErl. des MI vom 15.07.2020 bzw. vom 22.04.2022. Ein Umsetzungsplan für die Aufstellung der Jahresabschlüsse 2014 bis 2021 lag vor. Das bestehende Interne Kontrollsystem als Voraussetzung für die ordnungsgemäße Jahresabschlusserstellung wies Ausbaubedarf aus.

II. Vorbemerkungen

1. Reformziele

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

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

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

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

2. Prüfungsauftrag

Auf der Grundlage von § 137 KVG LSA i. V. m. § 114 Abs. 6 KVG LSA führte der Landesrechnungshof eine überörtliche Prüfung der EÖB in der Stadt Dessau-Roßlau als Schwerpunktprüfung durch. Die Prüfung hatte das Ziel, gemäß § 104 Abs. 4 GO LSA die Ordnungsmäßigkeit der EÖB für die Stadt festzustellen.

Insbesondere war zu prüfen, ob bei der Erstellung der EÖB

- die Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens,
- der Ausweis der Sonderposten,
- die Bewertung und die Ermittlung der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen

mit den gesetzlichen Regelungen und den sie ergänzenden Bestimmungen des Landes Sachsen-Anhalt im Einklang standen.

3. Durchführung der Prüfung

Das Eröffnungsgespräch fand am 27.04.2022 statt. Örtliche Erhebungen wurden ab dem 15.06.2022 bis zum 31.07.2022 durchgeführt.

Die Stadt stellte nach dem Eröffnungsgespräch erste Dokumente zur Erstellung der EÖB und zum Umstellungsprozess bereit. Weiterführende Dokumentationsakten wurden sukzessive durch den Landesrechnungshof abgefordert. Diese wurden sowohl elektronisch als auch in Papierform zur Verfügung gestellt. Die Bereitstellung prüfungsrelevanter Unterlagen und Rücksprachebedarfe mit den Fachämtern koordinierte zentral das Amt für Stadtfinanzen. Dies verzögerte teilweise den Prüfungsablauf. Für die örtlichen Erhebungen wurde dem Landesrechnungshof ein Zugang zum Intranet der Stadt eingerichtet. Ein Zugriff auf die teilweise elektronisch vorliegende Dokumentation der EÖB war so aber nicht möglich. Zu einzelnen Themen fanden auf Anfrage Gespräche mit der Stadtverwaltung statt.

Die Prüfung des Landesrechnungshofs baute auf den Ergebnissen der örtlichen Prüfung durch das RPA auf. Die bereits durch das RPA umfangreich geprüften Bereiche wurden daher nur eingeschränkt betrachtet.

Das Abschlussgespräch zum Entwurf des Prüfungsberichtes fand am 22. Januar 2024 statt.

4. Rechtliche Grundlagen der Prüfung

Während der Erstellung der EÖB durch die Stadt Dessau-Roßlau galten die GO LSA i. V. m. der GemHVO Doppik. Für die Durchführung der Schwerpunktprüfung legte der Landesrechnungshof daher diese Vorschriften zu Grunde.

Zur einheitlichen Rechtsanwendung hatte die Stadt folgende Regelungen getroffen, die der Landesrechnungshof bei seiner Einschätzung der geprüften Sachverhalte ebenfalls berücksichtigte:

- VAO Nr. 09 Erfassung von Vermögen nach §§ 38/39 GemHVO der Stadt Dessau-Roßlau (ohne kostenrechnende Einrichtungen) vom 17.10.1997 (VAO 09 1997),
- VAO Nr. 09 über die buchmäßige Abbildung der Entwicklung des Vermögens nach §§ 34 bis 40 KomHVO der Stadt Dessau-Roßlau, Bewertungs- und Aktivierungsrichtlinie (BewertRL Stadt)^{1, 2}

¹ In Fassungen vom 13.06.2017 und 09.06.2020.

² Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die Verwendung identischer numerischer Bezeichnungen VAO 09 für unterschiedliche Regelungssachverhalte systematisch unglücklich ist und zu Anwendungsschwierigkeiten führt.

- VAO Nr. 04, Anordnungswesen in der Stadt Dessau-Roßlau vom 04.02.2013, zuletzt geändert 01.09.2020 sowie
- DA Anlagenbuchhaltung Stadt Dessau-Roßlau vom 07.08.2020.

III. Prüfungsergebnisse

1. Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Stadt Dessau-Roßlau

1.1 Feststellungen zum Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR

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

- ihre Geschäftsvorfälle spätestens ab dem Haushaltsjahr 2013 nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen,
- eine EÖB unter Beachtung der GoB aufzustellen und
- diese gemäß § 104b Abs. 5 GO LSA örtlich prüfen zu lassen.

Aus der Frist für die Aufstellung der Jahresabschlüsse gemäß § 108a Abs. 1 GO LSA folgt, dass die EÖB spätestens zum Ende des ersten Haushaltsjahres nach Umstellung und somit für die Stadt Dessau-Roßlau spätestens am 31.12.2013 aufgestellt und geprüft vorliegen sollte.

Die NKHR-Vorgaben sowie die GoB erfordern für die Aufstellung und die Prüfung der EÖB eine systematische Planung und Organisation aller hierfür erforderlichen Prozesse einschließlich deren nachvollziehbarer Dokumentation. Zur ordnungs- und fristgemäßen Umsetzung der Aufstellung ist u. a. die Organisation als Projekt und das Vorhandensein eines funktionierenden Internen Kontrollsystems erforderlich. Maßgeblich für die erfolgreiche und fristgerechte Umsetzung eines Projektes ist vor allem, dass das Projekt die erforderliche Priorität und Unterstützung der Verwaltungsspitze erhält. Hierzu gehört insbesondere die Bereitstellung des erforderlichen Personals.

Verspätete Aufstellung der EÖB

Die damalige Stadt Dessau beschloss bereits im Jahr 2006 die Einführung des NKHR zum 01.01.2011. Die damalige Stadt Roßlau begann mit vorbereitenden Tätigkeiten bereits im Jahr 2002. Nach dem Zusammenschluss beider Städte am 01.07.2007 begann die erstmalige Erfassung aller Vermögensgegenstände. Gleichzeitig wurden mit der Konzeption zur Einführung eines doppelten Haushalts- und Rechnungswesens die ersten Grundlagen für die Aufstellung des ersten doppelten Haushaltsplanes erarbeitet.

Diese komplexe Aufgabe gestaltete sich sehr zeitaufwendig. Fehlende Übersichten und unvollständige Bestandsverzeichnisse erschwerten den zügigen Ablauf. Darüber hinaus gestaltete sich die Zusammenarbeit mit den Fachämtern nicht optimal. Zuarbeiten erfolgten verspätet oder unvollständig. So konnten die Erfassung und Bewertung erst im Jahr 2018 abgeschlossen werden. Die ursprünglich vorgesehene Einführung zum 01.01.2011 verschob die Stadt auf den 01.01.2013, nachdem feststand, dass der ursprüngliche Zeitplan unrealistisch war.

Auch für den neuen Stichtag wurde die Aufstellungsfrist erheblich überschritten. Erst am 19.11.2018 übergab die Verwaltung die aufgestellte EÖB dem RPA zur Prüfung. Bei der aufstellungsbegleitenden Prüfung kam es zu regelmäßigen Anpassungen bzw. Überarbeitungen der EÖB und der BewertRL. Diese führten teilweise zu mehrfachen Änderungen von Einzelsachverhalten. In seinem Prüfbericht verwies das RPA auf eine stark eingeschränkte Prüffähigkeit wegen fehlender zentraler Dokumentation über den Aufstellungsprozess.

Das RPA erteilte mit Prüfungsbericht vom 03.08.2020 einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Der Stadtrat beschloss die EÖB am 10.03.2021.

Der Verpflichtung, dem Stadtrat eine geprüfte EÖB vorzulegen, ist die Stadt damit erst im Jahr 2021 und erst im achten Haushaltsjahr nach der Umstellung auf das NKHR nachgekommen.

Dokumentation des Umstellungsprozesses

Die Einführung des NKHR setzte die Stadt mittels eines Projektes um. Als Dokumentation zum Umstellungsprozess stellte die Stadt dem Landesrechnungshof mehrere Beschluss- und Informationsvorlagen zur Verfügung. Diese enthielten neben dem ursprünglichen Projektplan aus dem Jahr 2007 nur noch einen fortgeschriebenen Projektplan aus dem Februar 2010. Der fortgeschriebene Projektplan enthielt April 2013 als Fertigstellungstermin für die EÖB.

Für den Zeitraum danach bis zur Fertigstellung der EÖB im November 2018 enthielt die Dokumentation keine Fortschreibungen des Projektplans sowie des Fertigstellungstermins, sondern lediglich Sachstandsberichte an den Oberbürgermeister und den Ausschuss für Finanzen. Diese informierten über den Stand der Bewertung der einzelnen Vermögenspositionen und hierbei aufgetretene Schwierigkeiten und vereinzelt über Maßnahmen zur Beschleunigung der Aufstellung. Eine effektive Projektsteuerung und ein Projektcontrolling wiesen sie hingegen nicht nach.

Auch die erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung der EÖB weisen auf ein fehlendes Projektmanagement und somit ein Planungs- und Organisationsdefizit hin. Hierbei handelt es sich um Führungsaufgaben der Verwaltungsspitze. Derartige Defizite sind nach Auffassung des Landesrechnungshofes ein Indiz dafür, dass der Aufstellungsprozess nicht die erforderliche Priorität und Unterstützung der Verwaltungsspitze hatte.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, für zukünftige Projekte der Stadt dieses Planungs- und Organisationsdefizit zu beseitigen. Projekte dieser Art benötigen die entsprechende Priorität und Unterstützung der Verwaltungsspitze.

Defizite in der Bewertungsdokumentation

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

Die nach Abforderung zur Verfügung gestellten Bewertungsakten³, wurden sowohl als elektronische Akte als auch in Papierform zur Verfügung gestellt. Beide Formen wiesen Dokumentationsdefizite auf und entsprachen teilweise nicht dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Die Akten waren zum Teil nicht strukturiert und es fehlten teilweise Unterlagen, die zum Nachvollziehen des Bewertungsergebnisses von Bedeutung waren. Es war dem Landesrechnungshof nicht immer in vertretbarer Zeit möglich, die Bewertungen nachzuvollziehen. Diese Dokumentationsdefizite betrafen insbesondere die Bilanzpositionen des Sach- und Finanzanlagevermögens. Beispiele für Dokumentationsdefizite sind unter der jeweiligen Bilanzposition dargestellt.

Der Grundsatz der Aktenmäßigkeit ist zu beachten und umzusetzen. Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die aufgezeigten Dokumentationsdefizite beseitigt. Ordnungsgemäße und nachvollziehbare Bewertungsakten sind Voraussetzung für die langfristige Vermögensabbildung und den Nachweis der Bilanzansätze.

³ Stichproben aus fast allen Bilanzpositionen.

1.2 Einsatz von Finanzsoftware

Anwendungsprüfung und Freigabe der NKHR-Software nicht erfolgt

Für die Abbildung der Geschäftsvorfälle im NKHR ist in jeder Kommune eine entsprechend leistungsfähige Software erforderlich, welche den rechtlichen Vorgaben des Landes zu entsprechen hat. Das sind der § 12 Abs. 1 Nr. 1 Gem-KVO Doppik und die Hinweise im RdErl. des MI vom 27.05.2009 zum Einsatz von Software (automatisiertes Verfahren).⁴ Diese gewährleisten, dass nur geeignete, fachlich geprüfte (zertifizierte) und freigegebene Verfahren eingesetzt werden. Darüber hinaus müssen die Verfahren dokumentiert, durch unabhängige Stellen zertifiziert und durch den Oberbürgermeister freigegeben sein. Eine Anwendungsprüfung hat eine ordnungsgemäße Funktion des jeweiligen eingesetzten Programms innerhalb der bestehenden Organisations- und IT-Struktur der Kommune sicherzustellen.

Die Stadt Dessau-Roßlau nutzt seit dem Jahr 2000 zur Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle die Buchhaltungssoftware H&H pro Doppik.

Das eingesetzte Programm wurde durch die Zertifizierungsstelle TÜV Informationstechnik GmbH auf Grundlage der Kriterienkataloge OKKSA FÜ.B V4.03 bzw. OKKSA DP.ST V7.00 für die Haushaltsjahre 2013-2019, danach OKKSA FÜ.B V5.02, DP.ST V7.00 bis einschließlich 12/2022 zertifiziert. Es fehlten allerdings eine Anwendungsprüfung sowie die Freigabe des Programms durch den Oberbürgermeister.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Dessau-Roßlau eine Anwendungsprüfung nachholt und der Oberbürgermeister das Programm freigibt. Zukünftig hat die Stadt durch entsprechende organisatorische Festlegungen in einer Dienstanweisung sicherzustellen, dass die Anwendungsprüfung und die Freigabe zeitnah zur Beschaffung neuer Versionen der NKHR-Software durchgeführt werden.

1.3 Inventur

Alle Kommunen haben zu Beginn des ersten doppischen Haushaltsjahres gemäß § 32 GemHVO Doppik eine Inventur durchzuführen. Dazu hat das MI mit dem RdErl. vom 09.04.2006 (InventRL LSA) die Durchführungsbestimmungen für das Inventarwesen der Kommunen in Sachsen-Anhalt erlassen.

⁴ Ab 01.04.2021 gilt die KomKBVO. Die §§ 25ff. KomKBVO regeln ausführlich Anforderungen an elektronische Verfahren.

Die InventRL LSA enthält dabei Rahmenvorgaben, die durch die Kommunen durch eigene Regelungen insbesondere zu Inventurvereinfachungsverfahren auszugestalten waren.

Die Inventur prüfte der Landesrechnungshof anhand einer Checkliste. Diese diente dazu, die Vergleichbarkeit der Prüfungsergebnisse mit weiteren geprüften Kommunen zu gewährleisten. Zunächst beantwortete der Fachbereich Finanzen (SG Haushalts- und Rechnungswesen) die Fragen der Checkliste, die in einem anschließenden Gespräch mit dem Fachbereich noch einmal erörtert wurden

Die Stadt erfasste ihre Vermögens- und Schuldspositionen für die EÖB im Zeitraum von 2008 bis 2018. Grundlage für die Ersterfassung bildeten die folgenden vorgelegten Regelungen:

1. VAO Nr. 09 „Erfassung von Vermögen nach §§ 38/39 GemHVO vom 17.10.1997,
2. Vorlage 412/2012/II-20 der OB-Dienstberatung vom 17.12.2012 und
3. BewertRL Stadt vom 09.06.2020.

Über eine auf die Erstinventur für die EÖB angepasste und durch den Stadtrat beschlossene InventRL verfügte die Stadt nicht.⁵

Die Erstinventur des beweglichen Vermögens wurde auf der Grundlage der VAO Nr. 09 1997 und den bereits kameral erfolgten Inventuren dezentral durchgeführt. Hierbei stellte der Fachbereich Finanzen die Inventarverzeichnisse (als Ergebnis der kameralen Inventuren) den jeweiligen Inventurverantwortlichen der Organisationseinheiten mit der Bitte um Bestätigung des aufgeführten Inventars zur Verfügung. Die bestätigten bzw. ergänzten Inventurverzeichnisse flossen dann in das Inventar zur EÖB ein und bildeten gleichzeitig die Inventurdokumentation.

Als Stichprobe stellte die Stadt dem Landesrechnungshof von ihr ausgewählte Inventurverzeichnisse des Amtes 65 als Dokumentation zur Erstinventur zur Verfügung. Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die vorgelegten Inventarverzeichnisse nur eingeschränkt den Anforderungen an Zähllisten für die Dokumentation der Inventurergebnisse entsprachen.

⁵ Der Landesrechnungshof erhielt im Nachgang zu dem Gespräch mit dem Fachbereich Finanzen davon Kenntnis, dass eine Inventurrichtlinie in Form einer Verwaltungsverordnung als Entwurf vom 18.12.2013 vorlag, jedoch nicht vom Oberbürgermeister in Kraft gesetzt wurde.

Sie enthielten insbesondere keine nachvollziehbaren Angaben zu folgenden Sachverhalten:

- wer hat wann und wie erfasst,
- Nachweis der körperlichen Erfassung der Vermögensgegenstände,
- Einhaltung des „Vier-Augen-Prinzips“ (Ansager und Aufschreiber) sowie
- erforderliche Unterschriften des Erfassungsteams.

Die Stadt konnte auch keinen Inventurrahmenplan, keine Nachweise über eine vorhergehende Schulung der an der Inventur beteiligten Mitarbeiter sowie Inventuranweisungen als erforderliche Unterlagen zur Inventurdokumentation vorlegen.

Auch für die Bilanzpositionen „Kunst- und Kulturgegenstände“, Infrastrukturvermögen sowie bebaute Grundstücke konnte die Stadt keine den Anforderungen entsprechende Inventurdokumentation bzw. Nachweise über eine ordnungsgemäße körperliche Erfassung des Vermögens erbringen.

Schon das Rechnungsprüfungsamt wies in seinem Prüfbericht auf Defizite bei der Erstinventur hin, die insbesondere in Folge einer fehlenden Inventursystematik, Dokumentation sowie Kontrolle über die Verfahren auftraten.

In seiner Stellungnahme zum Prüfbericht des RPA räumte der Oberbürgermeister Defizite bei der Bestandserfassung durch eine ordnungsgemäße Inventur gemäß §§ 32 und 33 KomHVO ein. Er begründete dies mit dem hohen personellen und materiellen Aufwand.

Insgesamt schließt sich der Landesrechnungshof der Feststellung der örtlichen Prüfung an, dass die Inventur nur eingeschränkt ordnungsgemäß durchgeführt wurde und somit ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit vorliegt.

Die Stadt Dessau Roßlau führte noch keine Folgeinventur durch. Die Stadt beabsichtigt, die erste Folgeinventur erst mit der Aufstellung des Jahresabschlusses 2021 vorzunehmen. Hierbei soll vor allem auch eine vollständige körperliche Bestandserfassung des beweglichen Vermögens erfolgen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass Erleichterungen für das Inventurverfahren gem. § 33 Abs. 1 KomHVO nur in Anspruch genommen werden dürfen, wenn durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann. Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Inventurerleichterungen ist daher ein funktionierendes Internes Kontrollsystem (IKS).

Durch eine geeignete Stichprobe, deren Umfang festzulegen ist, ist die Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher auch bei unbeweglichen Vermögensgegenständen nachzuweisen.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die festgestellten Inventurdefizite spätestens mit der nächsten Inventur behoben werden. Insbesondere hat die Stadt den Grundsatz der vollständigen körperlichen Erfassung unter Wahrung der hierfür eingeräumten Fristen sowie den Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Inventur zu beachten. Nur hierdurch wird die Vollständigkeit der Folgebilanzen sichergestellt.

Die Folgeinventur sollte unverzüglich vorbereitet und durchgeführt werden. Hierfür sollte die Stadt eine separate auf ihre konkreten Anforderungen angepasste Inventurrichtlinie erstellen und durch den Stadtrat beschließen lassen, wenn Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen werden sollen. Dies kann z. B. auch als Anlage zum Jahresabschluss erfolgen.

1.4 Bewertungsrichtlinie

Gemäß § 37 Abs. 2 KomHVO haben die Kommunen konkrete Festlegungen zur Bewertung und zu Bewertungsvereinfachungsverfahren in einer Bewertungsrichtlinie zu treffen. Da die Festlegungen erhebliche Auswirkungen auf die Bilanzsumme haben, handelt es sich bei der Entscheidung über die Bewertungsrichtlinie um eine für die Stadt wichtige Angelegenheit i. S. v. § 45 Abs. 1 Satz 1 KVG LSA. Sie ist daher vom Stadtrat zu beschließen.

Die vom Land vorgegebene Bewertungsrichtlinie ist ein Muster, das von der Stadt an die örtlichen Gegebenheiten anzupassen ist. Die eigene Bewertungsrichtlinie dient der Verwaltung als verbindliche Arbeitsgrundlage für die Bewertung der Aktiva und Passiva für die Bilanzaufstellung, gibt ein systematisches und einheitliches Vorgehen vor und legt fest, wie Wahlrechte einheitlich und stetig auszuüben sind. Sie gewährleistet damit Vollständigkeit, Bewertungsstetigkeit und Bilanzkontinuität und stellt einen wesentlichen Baustein des IKS zur Aufstellung der kommunalen EÖB dar.

Die Stadt legte dem Landesrechnungshof die BewertRL Stadt⁶ in den Versionen vom 13.06.2017 sowie vom 09.06.2020 vor.

⁶ VAO Nr. 09 über die buchmäßige Abbildung der Entwicklung des Vermögens nach §§ 34 bis 40 KomHVO der Stadt Dessau-Roßlau, Bewertungs- und Aktivierungsrichtlinie (BewertRL Stadt)

Beide Versionen⁷ umfassen neben der Verwaltungsanordnung 46 Anlagen (teils mit Unteranlagen) mit Bewertungs- und Erfassungsfestlegungen zu den einzelnen Bilanzpositionen sowie Mustern und Formularen.

Gemäß der Vorlage der BewertRL Stadt für den Oberbürgermeister fand zwar eine Vorlage der Einzelfestlegungen/-richtlinien im Finanzausschuss statt. Für beide Versionen lagen jedoch keine Beschlüsse des Stadtrates vor.

Gemäß dem Prüfbericht des RPA wurde die BewertRL Stadt im Rahmen des Bewertungsprozesses erstellt, nach Bedarf überarbeitet und erst im Juni 2017 abschließend zusammengefasst. Sie lag somit nicht als Ganzes zu Beginn des Bewertungsprozesses vor. Damit war nicht gewährleistet, dass ein einheitlicher kommunaler Maßstab für Bewertungsentscheidungen und somit eine Voraussetzung für Bewertungs- und Bilanzstetigkeit vor dem Bewertungsprozess für alle Bilanzpositionen vorlagen.

Die BewertRL Stadt ist im Vergleich zu anderen geprüften Kommunen sehr umfangreich. Sie enthielt viele Regelungen und Festlegungen für die Bewertung und Bilanzierung aller wesentlichen Bilanzpositionen. Auch waren zahlreiche Erfassungs- und Bewertungsmuster enthalten. Unabhängig von diesem positiven Aspekt stellte der Landesrechnungshof Anpassungs- und weiteren Festlegungsbedarf fest. Dieser wird unter den entsprechenden Bilanzpositionen dargestellt. Weiterhin stellte der Landesrechnungshof im Rahmen seiner Prüfung fest, dass die BewertRL hinsichtlich der Übersichtlichkeit, Verständlichkeit und somit einfachen Handhabung Defizite aufwies. So war es aufgrund des Umfangs und des gewählten Aufbaus (spezifische Bewertungsfestlegungen wurden in 46 Anlagen mit Querverweisen getroffen) nicht einfach, Festlegungen zu einem Bewertungssachverhalt in vertretbarer Zeit abschließend nachzuvollziehen.

Die BewertRL Stadt enthielt neben den Festlegungen zur Erstbewertung des Vermögens und der Schulden auch Regelungen zur Folgebewertung sowie zur Anlagenbuchhaltung. Es lag somit auch eine Aktivierungsrichtlinie der Stadt vor, welche jedoch ebenfalls nicht durch den Stadtrat beschlossen wurde.

Insgesamt lagen mit der BewertRL Stadt die systemischen Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Bewertung der Aktiva und Passiva zur EÖB sowie den Folgebilanzen der Stadt Dessau-Roßlau im Wesentlichen vor.

⁷ Die beiden Versionen unterscheiden sich nur geringfügig und insbesondere in den Unteranlagen voneinander.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Dessau-Roßlau die erforderlichen Korrekturen und Ergänzungen an den Festlegungen der umfangreichen BewertRL Stadt vornimmt. Darüber hinaus sollte diese dem Stadtrat gem. § 45 Abs. 1 KVG LSA zur Beschlussfassung vorgelegt werden. Dies kann auch als Anlage zum Jahresabschluss erfolgen.

2. Aktivposten der Eröffnungsbilanz

2.1 Immaterielles Vermögen

Die Stadt Dessau-Roßlau hat unter dieser Bilanzposition Vermögen i. H. v. insgesamt 27.464.809 Euro bilanziert:

- geleistete Zuwendungen an Dritte	26.730.494 Euro
- DV-Software	734.315 Euro

Immaterielle Vermögensgegenstände sind Gegenstände, die nicht körperlich fassbar sind. Hierzu zählen bspw. Konzessionen, Lizenzen oder Softwareprogramme (ausgenommen Betriebssoftware).

Sie sind gemäß BewertRL LSA Nr. 5.1 mit den (historischen) Anschaffungskosten, gemindert um die Abschreibungen entsprechend der ND, zu bewerten. Für Standardsoftware und Spezialsoftware gelten unterschiedliche Gesamtnutzungsdauern.

Zum immateriellen Vermögen zählen auch geleistete Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen). Für deren Bilanzierung sind § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik sowie § 34 Abs. 6 KomHVO zu beachten.

Die Stadt traf in den Anlagen 15 und 16 ihrer BewertRL sehr umfangreiche Festlegungen zur Erfassung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände. Dazu zählten insbesondere der Teil Hard- und Software (Anlage 15) sowie Zuwendungen an Dritte (Investitionsförderungsmaßnahmen Anlage 16).

DV-Software

Das RPA prüfte die DV-Software umfangreich, weshalb der Landesrechnungshof keine zusätzlichen Prüfungshandlungen durchführte. Der Prüfbericht des RPA stellte insbesondere Inventur- und Dokumentationsdefizite für die DV-Software fest. Diese sind durch die Stadt zu beheben.

Geleistete Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen)

Gemäß Anlage 16 BewertRL Stadt sowie § 34 Abs. 1 KomHVO bilanzierte die Stadt grundsätzlich an Dritte geleistete investive Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände, wenn für diese eine mehrjährige Zweckbindung oder eine Gegenleistung vereinbart wurde, die nachhaltig der kommunalen Aufgabenerfüllung dient. Ausnahme hiervon bildeten die Zuwendungen an Dritte aus städtebaulichen Fördermitteln (vgl. hierzu Pkt. 4.2). Mit dieser Festlegung setzte sie grundsätzlich die rechtliche Vorgabe um.

In den umfangreichen Festlegungen der Anlage 16 ihrer BewertRL traf die Stadt im Punkt 4 Sonderregeln für die Erstbewertung der Zuwendungen an Dritte. Diese betrafen insbesondere eine vereinfachte Verfahrensweise für die Abschreibung der für Investitionsfördermaßnahmen gebildeten immateriellen Vermögensgegenstände⁸.

Der Landesrechnungshof hat für die Prüfung folgende Stichprobe an Zuwendungen ausgewählt:

- | | | |
|----|--|----------------|
| a. | Jüdische Gemeinde für den Umbau der ehemaligen Remise zur Trauerhalle | 11.600 Euro |
| b. | Evangelische Kirchengemeinde St. Johannes und St. Marien für Küchensanierung | 20.710 Euro |
| c. | Eigenbetrieb Stadtpflege für Zentrale Hausmülldeponie | 9.819.699 Euro |
| d. | Straßenbauamt Wittenberg Kreuzungsvereinbarung B 184 | 117.433 Euro |
| e. | ÖPNV Straßenbahnerweiterung West | 1.742.536 Euro |

erhebliche Dokumentationsdefizite

Die zur Verfügung gestellten Bewertungsunterlagen zur Stichprobe bestanden grundsätzlich nur aus jeweils einem Inventarblatt als Nachweis der Aktivierung in der Anlagenbuchhaltung. Nur für die Investitionsfördermaßnahmen b) konnte zusätzlich der Zuwendungsbescheid als wertbegründende Unterlage bereitgestellt werden. Für die anderen Investitionsfördermaßnahmen a) sowie c) bis e) erstellte die Stadt auf Nachfrage eine Liste, die die Werte der geleisteten Zuwendungen aus den jeweiligen Jahresrechnungen 1991-2010 auswies.

⁸ „Im Zuge der Erstbewertung sind Zuwendungen als immaterielles Vermögen in der EÖB aufzunehmen. Da der Aufwand zur Ermittlung von Aktivierungszeitpunkten, Nutzungsdauern, ggfls. Korrekturen durch außerplanmäßige Abschreibungen usw. in keinem Verhältnis zum Ergebnis steht und wirtschaftlich nicht vertretbar wäre, wird für die Zuwendungen, die bis einschließlich 2012 ausgereicht wurden, diese vereinfachte Verfahrensweise fixiert.“

Ein separater Auszug aus der jeweiligen Jahresrechnung als wertbegründende Unterlage konnte jedoch nicht vorgelegt werden. Eine Prüfung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit der Bewertung konnte der Landesrechnungshof auf dieser Grundlage nicht durchführen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Dokumentationsdefizite behebt und mindestens den Zuwendungsbescheid oder einen Auszug aus den jeweiligen Jahresrechnungen den Bewertungsunterlagen hinzuzufügt.

2.2 Sachanlagevermögen

2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Stadt bewertete und bilanzierte ihr Vermögen der unbebauten Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte i. H. v. 66.263.662,35 Euro.

Gemäß Nr. 5.2a) BewertRL LSA sind unbebaute Grundstücke mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Sind diese nicht mehr ermittelbar, ist der Grund und Boden mittels Vergleichswertverfahren nach der Wertermittlungsverordnung mit dem aktuellen Bodenrichtwert am Wertermittlungstichtag zu bewerten.

Die Stadt traf Festlegungen zur Bewertung unbebauter Grundstücke in den Anlagen 17, 18 und 18a ihrer BewertRL.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

a)	0211	Grünflächen	Streuobstwiese Großes Loos	89.380 Euro
b)	0221	Ackerland	südlich Zoberbergsee	23.895 Euro
c)	0231	Gehölzflächen	Waldesruh Roßlau	125.670 Euro
d)	0281	Sonderflächen	historische Landebahn Westteil	1 Euro
e)	0291	sonst. Flächen	Vermarktungsflächen Flugplatz	1.609.920 Euro

Wesentliche Schritte der Bewertung nur eingeschränkt nachvollziehbar

Die elektronisch zur Verfügung gestellten Bewertungsunterlagen zu den unbebauten Grundstücken der Stichprobe bestanden bei allen Grundstücken aus dem Inventarblatt, einer Grundstücksübersicht⁹, einem Lageplan/-skizze (teilweise mit Luftbild) sowie teilweise Nachweisen des Bodenrichtwertes und vereinzelt weiteren Unterlagen.

⁹ Auszug aus dem Liegenschaftsinformationssystem „Archikart“ der Stadt.

Diese dokumentierten die allgemeinen Grundstücksgrunddaten. Folgende beispielhafte Dokumentationsdefizite schränkten jedoch die Nachvollziehbarkeit der Bewertung der geprüften Stichprobe ein:

- Der Wertansatz der mit AHK bewerteten Streuobstwiese a) war auf Grundlage der zusätzlich enthaltenen Unterlagen „Bewertungsvorschlag“ sowie der Excel-Liste „AHK-Aufteilung“ Große Loos sowohl sachlich als auch rechnerisch nicht nachvollziehbar. Der Landesrechnungshof hält die Bewertung des bereits vor der Erschließung im Eigentum der Stadt befindlichen und nicht zur Veräußerung vorgesehenen Grundstücks mit AHK aufgrund der Berücksichtigung der Kosten für Grund und Boden bei der Kalkulation der Erschließungskosten für nicht ordnungsgemäß. Diese Kosten waren bei der Bewertung auf die veräußerbaren Grundstücksflächen umzulegen.
- Die Gehölzfläche c) wurde zunächst 2011 als Waldfläche¹⁰ i. H. v. 419 Euro und dann 2016 aufgrund der vorliegenden aktuellen BewertRL Stadt neu mit dem BRW i. H. v. insgesamt 125.670 Euro bewertet. Die zur Verfügung gestellten Unterlagen wurden den Ansprüchen an eine strukturierte Bewertungsakte nicht gerecht, da insbesondere ein Inhaltsverzeichnis und Seitenzahlen fehlten. Dies erschwerte es, die vorgenommene Neubewertung in vertretbarer Zeit nachzuvollziehen. Weiterhin fehlte der Beleg dafür, dass es sich bei der Gehölzfläche zum EÖB-Stichtag um ein Grundstück in einem Gewerbegebiet der Stadt handelte (z. B. durch einen zum Stichtag geltenden B-Plan). Dieses trifft auch für das Grundstück e) zu.
- Bei dem „Denkmal Historische Landebahn“ war aufgrund fehlender Erläuterungen nicht nachvollziehbar, ob die Zuordnung zur Bilanzposition unbebautes Grundstück ordnungsgemäß war oder ein Bodendenkmal zu bilanzieren war. Lage, Größe und Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zur Stadt konnten aufgrund einer nicht beschrifteten Skizze der Gemarkungsflächen nicht nachvollzogen werden.
- Das Grundstück e) „Vermarktungsfläche Flugplatz“ wurde als Grundstück im Gewerbegebiet mit dem BRW bewertet, obwohl 2001 als Jahr der Anschaffung ausgewiesen war. Warum die Bewertung nicht mit Anschaffungskosten erfolgte, war nicht begründet. Weiterhin wies das Inventarblatt eine Zuweisung des Landes i. H. v. 106.439 Euro aus (korrespondierender Sonderposten). Ein Zuwendungsbescheid oder ein anderer Beleg hierzu waren nicht vorhanden.

¹⁰ Gemäß Nr. 5.3 b) BewertRL LSA wurde die 4.189 m² große Gehölzfläche mit 0,10 Euro/m² bewertet.

Aus den Bewertungsunterlagen ließ sich die sachliche und rechnerische Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze für die unbebauten Grundstücke nur bedingt nachvollziehen. Die Dokumentation wurde dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit nur eingeschränkt gerecht.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt die Bewertungsakten um die erforderlichen Angaben und Nachweise vervollständigt, sodass deren Nachvollziehbarkeit auch zu einem späteren Zeitpunkt gewährleistet ist.

Anforderungen des Erschließungs- und Zuwendungsrechts bei der Bilanzierung von Grundstücken in Erschließungsgebieten unzureichend berücksichtigt

Die Stadt legt in Nr. 7.1.2 Anlage 17 zur BewertRL Stadt für „Baureifes Land/Gewerbeflächen“ fest, dass die Bewertung mit 100 % des BRW erfolgt. Diese Festlegung entspricht der Vorgabe in Nr. 5.2 e) BewertRL LSA.

Entsprechend bewertete Sie auch die beiden Grundstücke in Gewerbegebieten c) und e) mit ihrem BRW.

Bei der Erschließung und Entwicklung von Grundstücken zur Ansiedlung von Gewerbe (Grundstücke in Gewerbegebieten)¹¹ handelt es sich um eine kommunale Erschließungsaufgabe nach § 123 BauGB. Für die Bewertung und Bilanzierung der Grundstücke in Erschließungs- und Gewerbegebieten sind daher neben den allgemeinen Vorgaben des NKHR auch die speziellen Vorgaben des Baugesetzbuches und des Zuwendungsrechts zu beachten. Dieses betrifft insbesondere die Kalkulation kostendeckender Veräußerungspreise. Diese sind für die Bilanzierung der Grundstücke in der EÖB maßgeblich. Die Vorgabe der BewertRL LSA sowie der BewertRL Stadt zur Bewertung mit dem BRW wird diesen rechtlichen Anforderungen hingegen nicht gerecht. Der Landesrechnungshof verweist zur Bilanzierung von Grundstücken in Erschließungsgebieten gemäß §§ 123 ff. BauGB auf die Hinweise in Anlage 1 zum Prüfungsbericht.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt ihre Festlegung zur Bewertung von Grundstücken in Erschließungs- und Gewerbegebieten unter Beachtung des Bau- und Zuwendungsrechts entsprechend den Bilanzierungsempfehlungen anpasst.

¹¹ Dies gilt entsprechend für Grundstücke in Erschließungsgebieten für Wohngebiete.

Die Bewertungsakten sind um die erforderlichen Unterlagen, insbesondere zur Kalkulation des Verkaufspreises, zu ergänzen. Weiterhin sollte die Stadt die Wertansätze für die Grundstücke überprüfen und ggfs. korrigieren.

2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Stadt bewertete und bilanzierte ihr Vermögen der bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte i. H. v. 222.055.446 Euro.

Gemäß § 104b Abs. 3 GO LSA ist die Bewertung des Anlagevermögens grundsätzlich mit AHK vorzunehmen.

Festlegungen zur Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte traf die Stadt in den Anlagen 19 und 19a ihrer BewertRL.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

- a) Marienkirche,
- b) Grundschule „Am Luisium“,
- c) Jugendclub Nordclub,
- d) Rathaus Altbau,
- e) Südschwimmhalle,
- f) Sekundarschule „Am Rathaus“,
- g) Schloss Georgium,
- h) Rosenhof 4 und 6-7,
- i) Kita Pustebume.

Die Gebäude a bis c) wurden nach AHK bewertet. Hierzu traf der Landesrechnungshof keine Feststellungen.

Dokumentationsdefizite der Bewertungsakten von bebauten Grundstücken

In Umsetzung des Grundsatzes der Aktenmäßigkeit hatte die Stadt auch für die Gebäudebewertung aussagekräftige Bewertungsakten zu erstellen, die u. a. sicherstellen, dass ein sachkundiger Dritter die Wertansätze (Erfassung und Bewertung) nachvollziehen kann. Für die Bewertungsdokumentation sind die einzelnen Wertansätze gemäß § 130 Abs. 1 Nr. 2 GO LSA sachlich und rechnerisch in vorschriftsmäßiger Weise zu begründen und zu belegen. Dies ist Voraussetzung für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze.

Nr. 9.2.6 der Anlage 19 BewertRL Stadt enthielt ein verbindliches Muster für eine Bewertungsakte für bebaute Grundstücke, bestehend aus acht Bewertungsmustern.¹²

Die von der Stadt vorgelegten Bewertungsakten in Papierform entsprachen im Vergleich zu anderen Kommunen überwiegend dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Unabhängig hiervon stellte der Landesrechnungshof folgende Dokumentationsmängel fest, die die Nachvollziehbarkeit der Erfassung und Bewertung teilweise einschränkten:

- Gemäß Anlage 19 BewertRL Stadt erfolgten Vor-Ort-Begehungen im Zuge der Gebäudebewertung. Entsprechende Begehungs-/Erfassungsprotokolle waren nicht Bestandteil der Bewertungsakten. Somit fehlten Nachweise über die erforderliche Ersterfassung der Gebäude.
- Vielfach fehlten Angaben zum Objekt und Unterschriften.
- Bei den im Sachwertverfahren bewerteten Gebäuden d) bis f) fehlten die Begründungen für die Anwendung des Sachwertverfahrens, gleichfalls bei den Bewertungen der Gebäude g) bis i) mit 1 Euro.
- Lt. Einzelnachweis buchte die Stadt für das Gebäude d) im Jahr 2011 Wertänderungen/Pflichtinventarisierungen. Erläuterungen, worum es sich dabei handelt, konnte den Unterlagen nicht entnommen werden.
- Die Bewertungsakten enthielten nicht alle notwendigen Angaben. U. a. fehlten in den Akten der Wert des Gebäudes zum EÖB-Stichtag sowie Begründungen, weshalb aufgeführte Sanierungsmaßnahmen nicht zu nachträglichen AHK führten.

Insbesondere die Bewertungsakte des Gebäudes f) war nicht schlüssig:

- Die Bauschäden waren nicht in der Bewertungsrechnung aufgeführt.
- Die Zuweisungen des Landes waren nicht dokumentiert (vgl. Pkt. 3.1).
- Der Ermittlungsbogen für den Ausstattungsstandard enthielt keine Unterschrift, so dass nicht erkennbar war, wer die Erfassung durchgeführt hat. Die Einschätzung „einfach“ hinsichtlich des Ausstattungsstandards ließ sich aufgrund fehlender erläuternder Angaben nicht nachvollziehen.

¹² Hiernach waren folgende Anlagen sind zur Bewertung von Grundstücken mit Gebäuden zu verwenden: Bewertungsbogen, Auszug aus der Bodenrichtwertkarte, Auszug Stadtgrundkarte, Inventarblatt, Ermittlung Brutto-Grundfläche, Bestimmung Ausstattungsstandard, Ermittlung Verlängerung Restnutzungsdauer sowie Ermittlung Gebäudeschäden.

Diese Ausstattungsstandards waren mehr als ein Jahr vor der Begehung zur Ermittlung der Baumängel erfasst worden.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Dokumentation zur Gebäudebewertung in Teilen nicht dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit entsprach. Die Wertansätze waren für einen fachkundigen Dritten nur eingeschränkt nachvollziehbar, da Erläuterungen, Zwischenergebnisse und Unterlagen fehlten.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite behebt. Die Bewertungsakten sind zu überarbeiten und um alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Begründungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, zu ergänzen.

Nichtberücksichtigung der historischen AHK bei der Bewertung nach NHK 2000 oder mit dem Erinnerungswert

Gemäß Nr. 5.6 BewertRL LSA können Gebäude, wenn die AHK nicht ermittelbar sind, unter Anwendung des Sachwertverfahren nach NHK 2000 bewertet werden. Der EÖB und den Jahresabschlüssen¹³ ist als Anlage eine Übersicht über das Anlagevermögen gemäß Muster 18 zu § 49 Abs. 1 KomHVO beizufügen. Hierbei weist die Spalte 1 des Musters 18 die historischen AHK zum (fiktiven) Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des Vermögensgegenstandes sowie Spalte 6 die kumulierten Abschreibungen seit dem (historischen/fiktiven) Jahr der Anschaffung aus. Das Muster wird aus den Daten der Anlagenbuchhaltung erzeugt. Somit ist zwingende Voraussetzung für die ordnungsgemäße Befüllung der Spalten 1 und 6 des Musters, dass die historischen AHK sowie die Gesamtnutzungsdauer der einzelnen Anlagegüter mit Erstellung der EÖB in die Anlagenbuchhaltung einfließen. Bei Anwendung des Sachwertverfahrens nach NHK 2000 entsprechen die historischen Herstellungskosten für ein Gebäude den korrigierten/angepassten¹⁴ Normalerstellungskosten 2000 für ein Gebäude ohne Abzug der Alterswertminderung. Aus den Daten der Spalten 1 und 6 der Anlagenübersicht wird unter anderem die Finanzkennzahl „Anlagenabnutzungsgrad“ zur Bilanzanalyse berechnet.

¹³ Gemäß § 114 Abs. 1 S. 4 KVG LSA (EÖB) sowie § 49 Abs. 1 KomHVO.

¹⁴ Im Rahmen des Sachwertverfahrens wird der Herstellungswert nach NHK 2000 durch Korrekturfaktoren für Nebenkosten, Regionalisierung, Ortsgröße sowie Baupreisindex (nur bei Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Rückindizierung) auf die tatsächlichen Gegebenheiten angepasst.

Gemäß dem Muster der Stadt zur Gebäudebewertung nach NHK 2000¹⁵ waren die korrigierten NHK 2000 ohne Alterswertminderung und somit die historischen AHK für das jeweilige Gebäude nicht zu berechnen. Berechnet wurde lediglich der „Sachzeitwert der baulichen Anlage“ nach Abzug der Alterswertminderung und somit der Restbuchwert zum Bewertungsstichtag. Entsprechend ermittelte die Stadt für die Gebäude d), e) und f) nur den Sachzeitwert und nicht die historischen AHK. Diese ermittelten Sachzeitwerte bzw. Restbuchwerte zum Bewertungsstichtag flossen dann als AHK in die Anlagenbuchhaltung. Für die mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro bewerteten Gebäude g), h) und i) wurde ausschließlich der Erinnerungswert, ohne vorherige Berechnung der NHK 2000, in den Akten angegeben. Dieser wurde ebenfalls gemäß den Inventarblättern als AHK in die Anlagenbuchhaltung übernommen.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Stadt für ihre im Sachwertverfahren nach NHK 2000 oder mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro bewerteten Gebäude nicht die historischen Herstellungskosten (korrigierte/angepasste NHK 2000) berechnete und in die Anlagenbuchhaltung aufnahm. Die Anlagenbuchhaltung wies somit nicht ordnungsgemäß die historischen Herstellungskosten, sondern die Sachwerte/Restbuchwerte der Gebäude zum Bewertungsstichtag als AHK für die Gebäude aus. In Folge dessen wiesen auch die Spalten 1 und 6 der Anlagenübersicht (Muster 18) zur EÖB und den Jahresabschlüssen nicht ordnungsgemäß die historischen AHK und kumulierten Abschreibungen aus. Die Anlagenübersicht vermittelte somit kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt mit entsprechenden Auswirkungen auf Bilanzanalyse und möglichen Kennzahlen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt - zunächst beginnend für die Vermögensgegenstände mit zu korrigierenden Wertansätzen - die historischen AHK berechnet oder sachgerecht schätzt, als AHK in die Anlagenbuchhaltung aufnimmt und diese somit korrigiert.

Nichtberücksichtigung von nachträglichen AHK und unzulässige Rückindizierung der Sonderposten

Gebäude sind gemäß § 104b Abs. 3 GO LSA i. V. m. Nr. 5.6 BewertRL LSA vorrangig mit ihren AHK, dieses umfasst auch nachträgliche AHK, zu bewerten.

¹⁵ Nr. 2.3 Muster „Bewertungsergebnis“ Anlage 19 BewertRL Stadt.

Hinweise dazu, wann bei der Erstbewertung von Gebäuden und anderen Vermögensgegenständen zur EÖB (nachträgliche) Herstellungskosten in Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand vorliegen, gibt der RdErl. des MI vom 12.01.2011.¹⁶ Hiernach führen insbesondere wesentliche fördermittelfinanzierte Sanierungsmaßnahmen zu (nachträglichen) Herstellungskosten.

Gemäß einem weiteren RdErl. des MI vom 29.02.2012 kann bei Gebäuden der historische Zeitwert auf die historischen AHK rückindiziert werden. Hiernach ist jedoch zu berücksichtigen, dass zwischenzeitliche Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen über den ursprünglichen Zustand hinaus sowie wesentliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen (die nachträgliche AHK darstellen) auf ihren jeweiligen abweichenden Zeitpunkt rückzuindizieren sind (modifizierte Rückindizierung).

Die Stadt traf in Nr. 9.2.3 Anlage 19 BewertRL Stadt die Bewertungsvorgabe, dass Sanierungsmaßnahmen nach 1990 an Gebäuden, die vor 1991 gebaut wurden, nicht separat berücksichtigt werden. Diese fließen bei der Ermittlung des Ausstattungsstandards nach den NHK 2000 ein und werden somit durch die höheren Herstellungskosten erfasst. Weiterhin legte die Stadt in Anlage 1 zu Anlage 19a der BewertRL Stadt unter Nennung von Gründen fest, dass ihr die Anwendung der modifizierten Rückindizierung als nicht praktikabel erschien und sie somit keine separate Rückindizierung der in der Lebensdauer eines Gebäudes durchgeführten Sanierungsmaßnahmen auf den jeweiligen Sanierungszeitpunkt vornimmt. Darüber hinaus bestimmte sie in Anlage 3 zu Anlage 19a der BewertRL Stadt, dass Sonderposten aus erhaltenen Zuweisungen für Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden nach 1991 den Buchwerten der ersatzbewerteten Gebäude entgegengesetzt werden und ebenfalls korrespondierend zum Gebäudewert rückindiziert werden.

Entsprechend den Vorgaben der BewertRL Stadt bewertete die Stadt die Gebäude d), e) und f) ausschließlich im Ersatzwertverfahren nach NHK 2000, obwohl die Stadt gemäß den in der Bewertungsakte enthaltenen Rückindizierungstabellen investive Fördermittel für Sanierungsmaßnahmen

- i. H. v. 2.372.885 Euro für Gebäude d),
- i. H. v. 618.769 Euro für Gebäude e) sowie

¹⁶ Im Falle von nachträglichen AHK kann es erforderlich sein, dass zunächst der historische Gebäudewert vor Durchführung der Sanierungsmaßnahmen, wenn keine historischen AHK ermittelbar sind, im Rahmen des Ersatzwertverfahrens zu ermitteln ist. Die anschließende Durchführung der Sanierung führt dann zu AHK, wenn sie zu einer wesentlichen Verlängerung der RND des zu bewertenden Gebäudes führte. Die nachträglichen AHK sind für diesen Fall separat für die Bewertung zu berücksichtigen.

- i. H. v. 156.947 Euro für Gebäude f)

erhielt und diese nach deren Rückindizierung als Sonderposten passivierte.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Festlegungen der Stadt in ihrer BewertRL Stadt zur Berücksichtigung und Rückindizierung von Sanierungsmaßnahmen und hierfür erhaltenen Zuweisungen an nach NHK 2000 bewerteten Gebäuden insgesamt nicht zulässig waren und sind. Sie verstoßen gegen den gesetzlichen Grundsatz der Bewertung von Vermögen mit ihren (nachträglichen) AHK. Die Festlegungen schließen aus, dass wesentliche fördermittelfinanzierte Sanierungsmaßnahmen gem. RdErl. vom 12.01.2011 zu (nachträglichen) Herstellungskosten an den ersatzbewerteten Gebäuden führen. Weiterhin verstoßen sie gegen die Vorgabe des RdErl. des MI vom 29.02.2012 zur modifizierten Rückindizierung von wesentlichen Sanierungsmaßnahmen. Auch dürfen Sonderposten nur für den Fall (nachträglicher) zum Ansatz gebrachter AHK passiviert werden, da sie in allen anderen Fällen der Finanzierung von Instandhaltungsaufwand dienen und korrespondierend zum Instandhaltungsaufwand im gleichen Jahr zum Ertrag führten. Eine Rückindizierung von Sonderposten schließt sich bereits aus diesem Grund aus.

In Folge der unzulässigen Bewertungsfestlegungen sind die vorgenommenen Bewertungen der Gebäude d), e) und f) sowie der korrespondierenden Sonderposten ebenfalls nicht ordnungsgemäß.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die generelle Nichtberücksichtigung von nachträglichen AHK in der EÖB in der Regel zu geringeren Wertansätzen für das Anlagevermögen führt. Diese haben in den Folgejahren geringere Abschreibungen zur Folge. Dies gefährdet die stetige Aufgabenerfüllung, da die geringeren Abschreibungen dazu führen, dass der Stadt weniger Mittel zur Tilgung von Krediten und weniger Eigenmittel für zukünftige Investitionen im Finanzhaushalt zur Verfügung stehen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt den Vorrang von AHK bei der Bewertung ihrer Gebäude beachtet. Die Sanierungsmaßnahmen sind als Investition zu betrachten, wenn Fördermittel dafür eingesetzt wurden und die Sanierungsmaßnahme zu einem nachhaltig höherwertigen Zustand führt. Auch dürfen die Fördermittel nur für diesen Fall als Sonderposten passiviert werden. Eine Rückindizierung für (nachträgliche) AHK und Sonderposten kommt hierbei nicht in Betracht.

Die betreffenden Bewertungen der im Sachwertverfahren bewerteten Gebäude insgesamt sind zu überprüfen und ggfs. zu überarbeiten.

Die Festlegungen zur Gebäudebewertung im Sachwertverfahren hat die Stadt an die Bewertungsvorgaben des Landes anzupassen. Insbesondere betrifft dieses die Kriterien für die Abgrenzung von (nachträglichen) AHK zu Instandhaltungsaufwendungen im Sinne des RdErl. MI vom 12.01.2011.

2.2.3 Infrastrukturvermögen

Insgesamt bilanzierte die Stadt Dessau-Roßlau in der EÖB Infrastrukturvermögen i. H. v. 281.893.598 Euro. Mit 35 % Anteil am gesamten Sachanlagevermögen ist es die größte Position und setzte sich folgendermaßen zusammen:

- Grund und Boden	42.254.567 Euro
- Straßen, Wege, Plätze ¹⁷	186.475.915 Euro
- Brücken	36.937.867 Euro
- Wasserbauten und Wasserbauliche Anlagen	2.106.445 Euro
- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	3.381.965 Euro
- Festwert Aufwuchs	10.351.798 Euro
- Sonstiges	385.042 Euro

Straßen

Die Straßen sind gemäß BewertRL LSA Nr. 5.5 grundsätzlich mit den AHK vermindert um die Abschreibung zu bewerten. Sind diese nicht mehr ermittelbar, ist entsprechend Anlage 3 dieser Richtlinie zu verfahren. Danach erfolgt die Einteilung in sechs Bauklassen, denen unterschiedliche HK zugeordnet sind. Die ND wird mit 15 bis 40 Jahren vorgegeben.

Die Stadt Dessau-Roßlau hat mit ihrer BewertRL und der dazugehörigen Anlage 21 (Straßen) umfangreiche Grundlagen für die Erfassung und Bewertung von Straßen geschaffen.

Das RPA hat den Bereich des Infrastrukturvermögens sehr umfassend geprüft. Im Ergebnis seiner Prüfung traf das RPA nur geringfügige Feststellungen.

¹⁷ Einschließlich Sport-, Spiel-, und Bolzplätze sowie Wege und Plätze, die nicht in direktem Zusammenhang mit Straßen stehen.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe an Straßen und ihren Bestandteilen:

- a) Zerbster Straße: Grund u. Boden „Innenstadt Mitte“; Straßenteilfläche Abschnitt 2, Bäume im Abschnitt 2 sowie Wasserskulptur und Brunnen,
- b) Friederikenplatz: Straßenfläche 002; Festwert und Altbestand Bäume sowie Lärmschutzwand Beton,
- c) Roßlauer Allee: Straßen, Grund und Boden sowie Straßenverkehrslenkungsanlagen,
- d) Damaschkestraße: Straßenteilfläche

Dokumentationsdefizite bei den Akten zur Straßenbewertung

Nr. 1.10 der Anlage 21 BewertRL Stadt enthält ein verbindliches Muster für eine Bewertungsakte für Straßen bestehend aus 11 Anlagen einschließlich einer Synopse und aller zu verwendenden Vordrucke und Formulare. Darunter befinden sich auch die Anlagen 4 und 5 (Ermittlungsbogen Straßenzustand und RND sowie Qualitätsstufen und Bauklassen). Mit der Anlage 9 ist das Bewertungsergebnis (Erstbewertungsbogen) zu dokumentieren.

Zu der Stichprobe wurden dem Landesrechnungshof sowohl elektronische Akten als auch Papierakten zur Verfügung gestellt, welche jede für sich genommen nicht vollständig waren. Es fehlte ein strukturierter Aktenaufbau, z. B. ein Inhaltsverzeichnis. Insgesamt waren die Bewertungsakten für die Straßen für den Landesrechnungshof nur eingeschränkt nachvollziehbar. Nur durch intensives Aktenstudium und Berechnungen ließen sich die Werte aus der EÖB nachvollziehen. Die Bewertungsakten wiesen beispielhaft folgende weitere Dokumentationsdefizite auf:

- Bei den mit AHK bewerteten Straßen fehlten Protokolle über eine Vor-Ort-Begehung als Nachweis der körperlichen Erfassung. Gemäß Anlage 21 der BewertRL Stadt fand eine Vor-Ort-Begehung von Straßen nur für die im Ersatzwertverfahren bewerteten Straßen mit Herstellungsjahr vor 1991 statt. Dieses widerspricht dem Grundsatz der körperlichen Erfassung körperlicher Vermögensgegenstände gemäß § 32 KomHVO. Die Stadt hat daher ihre Erfassungsvorgabe in Anlage 21 der BewertRL Stadt anzupassen. Außerdem war nicht ersichtlich, wie diese Vor-Ort-Besichtigung durchgeführt wurde.
- Bei allen geprüften Straßenbewertungen fehlten die Berechnungen zur Abschreibung. Um diese überprüfen zu können, mussten durch den Landesrechnungshof eigene Berechnungen durchgeführt werden.

- Um den bilanzierten Betrag für den Grund und Boden der Straße c) nachzuvollziehen, wurde dem Landesrechnungshof ein Vorschlag für die Bewertung mehrerer Straßen des Innenstadtbereiches Nord und Mitte zur Verfügung gestellt. Der Gesamtbetrag für c) setzte sich aus mehreren Einzelbeträgen zusammen. Der Nachweis der Einzelbeträge erfolgte über mehrere Notarverträge für verschiedene Flurstücke, in denen die aufgeführten Einzelbeträge nicht gekennzeichnet waren. Die Ordnungsmäßigkeit des Gesamtbetrages konnte der Landesrechnungshof auf dieser Grundlage in vertretbarer Zeit nur eingeschränkt nachvollziehen. Eigentumsnachweise (z. B. Grundbuchauszüge) waren nicht Bestandteil der Dokumentation.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite behebt. Die Bewertungsakten für die Straßen sind zu überarbeiten und um alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Begründungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, zu ergänzen.

Brücken

Gemäß § 2 Abs. 2 Pkt. 1 StrG LSA gehören Brücken zur Straße. Sie sind gemäß Nr. 5.5 BewertRL LSA mit ihren AHK zu bewerten.

Die Stadt Dessau-Roßlau traf in Anlage 22 ihrer BewertRL Festlegungen zur Bewertung von Brücken.

Die Stichprobe des Landesrechnungshofes umfasste folgende vier Brücken:

- a) Brücke des Friedens,
- b) Tiergartenbrücke,
- c) Tannenhägerbrücke und
- d) Heidebrücke.

Anwendung nicht belegter Ersatzwerte für die Brückenbewertung

Die Stadt traf in Anlage 2 zu Anlage 22 BewertRL Stadt Festlegungen zur Ersatzbewertung von Brücken mit einer RND, aber ohne feststellbare HK. Danach werden die HK anhand von Vergleichspreisen ähnlicher Brückenbauwerke unter Berücksichtigung des Baupreisindex ermittelt (Vergleichswertverfahren). War das Baujahr nicht bekannt, so wurde die entsprechende RND geschätzt und ein fiktives Baujahr ermittelt.

Die Schätzung erfolgte anhand alter Unterlagen bzw. anhand der Bauweise, welche in den jeweiligen Jahrzehnten üblich war. Dabei sollte auf einen Bundeskostenkatalog abgestellt werden.

In Abhängigkeit von der jeweiligen Brückengröße waren drei Ersatzwerte anzuwenden.

Brückengröße in m²	Baukosten¹⁸ in Euro/m²
< 100 m ²	4.582
> 100 bis 500 m ²	2.880
> 500 m ²	1.964

Zusätzlich wird über eine Substanzkennzahl der Zustand des Brückenbauwerkes berücksichtigt.

Weder die BewertRL Stadt noch die Dokumentationsunterlagen gaben Auskunft darüber, warum die Vergleichswerte des Bundeskostenkatalogs für die Bewertung der Brückenbauwerke der Stadt Dessau geeignet waren und wie die anzusetzenden Baukosten zustande kamen.

Die Ordnungsmäßigkeit der angewendeten Ersatzwerte konnte auf dieser Grundlage nicht festgestellt werden.

Die von anderen Kommunen angewandten Ersatzwerte wichen der Höhe nach stark von denen der Stadt Dessau-Roßlau ab.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die angewendeten Ersatzwerte für die Brückenbewertung überprüft, ihre Quellenangaben konkretisiert und die Eignung der angewendeten Vergleichswerte begründet bzw. nachweist. Die Festlegung in der BewertRL Stadt ist um die entsprechenden Angaben zu ergänzen.

Brückenbewertung wegen Dokumentationslücken nur bedingt prüfbar

Die Bewertungsunterlagen der Brücken b) und c) beinhalteten neben den Abschreibungen auch jeweils einen Abschlag i. H. v. 25 % des Herstellungswertes wegen befriedigenden Bauwerkszustands. Die jeweiligen Inventarblätter wiesen Abschreibungen i. H. v. 438.569 Euro bzw. 432.605 Euro aus, die jedoch genau den Beträgen der o. g. Abschläge entsprachen.

¹⁸ Inkl. 19 % MwSt. und 10 % Nebenkosten.

Im Gegensatz dazu waren in der „Übersicht Inventare, Grundstücke und Infrastruktur“¹⁹ neben den AHK auch eine AfA und der sich aus der Subtraktion beider Beträge ergebende Bilanzwert zum 01.01.2013 dargestellt.

Übersicht ANL	AHK in Euro	AfA in Euro	Bilanzwert EÖB 01.01.2013 in Euro
Tiergartenbrücke	1.754.277	493.582	1.260.695
Tannenhegerbrücke	1.748.364 ²⁰	484.386	1.263.979

Rechnerisch waren die Werte in der Übersicht schlüssig. In welcher Weise die Abschreibung und der o. g. Abschlag berücksichtigt wurden, konnte der Landesrechnungshof nicht nachvollziehen.

Trotz mehrmaliger eigener Berechnungsversuche mit unterschiedlichen Ansätzen gelang es ihm nicht, den aufgeführten Abschreibungsbetrag zu ermitteln.

Bei der Brücke d) führte der Fachbereich Finanzen in Vorbereitung auf die Bewertung Rücksprache mit dem Bauamt. Dabei wurde auch die Substanzkennzahl 2,0 und somit ein befriedigender Bauwerkzustand ermittelt, wie im Beiblatt zum Bauwerkzustand ersichtlich ist. Der Landesrechnungshof konnte nicht nachvollziehen, ob dieser bei der Bewertung Berücksichtigung fand.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt die Bewertungen überprüft und ggfs. korrigiert sowie die Dokumentationsdefizite durch entsprechende Angaben und Erläuterungen beseitigt.

2.2.4 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler

Die Stadt bilanzierte in der EÖB Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler i. H. v. 195.832.312 Euro. Sie stellen im Vergleich zu anderen Kommunen einen hohen Anteil von 24,4 % am gesamten Sachanlagevermögen dar. Entsprechend den Kontengruppen sind sie im Bilanzanhang folgendermaßen kontiert.

¹⁹ Übersicht wurde durch die Stadt per Cloud zur Verfügung gestellt.

²⁰ o.g. Übersicht.

- Kto. 0611 Kunstgegenstände und Antiquitäten	195.713.251 Euro
- Kto. 0651 Baudenkmale	19 Euro
- Kto. 0661 Übrige Denkmale	2 Euro
- Kto. 0691 Sonst. Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	119.040 Euro

Die beweglichen Kunst- und Kulturgegenstände sind gemäß Nr. 5.7 BewertRL LSA grundsätzlich mit ihren AHK zu bilanzieren. Besteht die Möglichkeit hierzu nicht mehr, ist alternativ der Versicherungswert heranzuziehen. Auch kann für bewegliche Kunstgegenstände und andere historisch wertvolle Kunstobjekte (u. a. Bau- u. Bodendenkmäler) ein Erinnerungswert angesetzt werden. Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung gemäß §§ 32 und 37 GemHVO Doppik ist auch bei Kunst- und Kulturgegenständen zu beachten. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit können hierbei die zulässigen Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 33 GemHVO Doppik zum Einsatz kommen.

Die Stadt traf Festlegungen zur Erfassung und Bewertung ihrer Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler in den Anlagen 29 bis 33²¹ der BewertRL Stadt. Diese enthielten umfangreiche Ausführungen und Erläuterungen zur Vorgehensweise bei der Erfassung und Bewertung in großen Sammlungseinheiten, wie z. B. der Anhaltischen Gemäldegalerie.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe an Kunstgegenständen und Kulturdenkmälern:

a) Kunstgegenstand: Marienaltarretabel	8.500.000 Euro
b) Kunstgegenstand: Porträtbüste Wilhelm Müller	1.500 Euro
c) Baudenkmal: Mausoleum im Tierpark	1 Euro
d) übrige Denkmäler: Naturdenkmal Heidestraße (Allee)	1 Euro
e) sonst. Kunstgegenstand: Statuen Lidiceplatz (Weil u. Brecht)	60.853 Euro
f) sonst. Kunstgegenstand: Bronzeskulptur (Centauer im Stadtpark)	1 Euro
g) sonst. Kulturdenkmal: W.-Müller-Denkmal (Stadtpark)	1 Euro

²¹ Anlage 29: Anhaltische Gemäldegalerie, Anlage 30: wissenschaftliche Bibliothek der Landesbücherei u. Bibliotheksbestände in den Museen, Anlage 31: Museum für Stadtgeschichte, Anlage 32: Museum f. Naturkunde u. Vorgeschichte, Anlage 33 Bestände im Archivwesen.

Erhebliche Dokumentationsdefizite

Zur ausgewählten Stichprobe stellte die Stadt dem Landesrechnungshof Einzelunterlagen für jedes Objekt zur Verfügung. Ob im Fachamt für Kultur weitere Erfassungs- und Bewertungsunterlagen vorlagen, teilte der Fachbereich Finanzen nicht mit. Die Einzelunterlagen waren je nach Objekt sehr unterschiedlich.

Es gab Bilder, teilweise Bewertungsübersichten oder Auflistungen einer Wertgruppe oder Sammlungseinheit mit Erläuterungen und nicht belegten Wertangaben, Auflistungen mit Bild in einem Extrakt einer Denkmalliste sowie Bewertungsvorschläge. Den Anforderungen an eine strukturierte Bewertungsakte wurden auch diese Einzelunterlagen insgesamt nicht gerecht. Die Nachvollziehbarkeit und somit Prüfbarkeit der Erfassung und Bewertung war auf dieser Grundlage nur sehr eingeschränkt möglich. Der Landesrechnungshof stellte beispielhaft folgende weitere Dokumentationsdefizite fest:

- Aus den dem Landesrechnungshof zur Verfügung gestellten Unterlagen war die Zuordnung der einzelnen Kunstgegenstände und Kulturgüter entsprechend dem Kontenrahmenplan nicht in jedem Fall nachvollziehbar. Auch wichen sie teilweise vom Denkmalverzeichnis des Landes ab.
- Für alle geprüften Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler fehlten Erfassungs- und Aktivierungsnachweise.
- Ebenfalls fehlte ein Verweis für das jeweilige Bewertungsobjekt auf die angewendeten Bewertungsfestlegungen in den maßgeblichen Anlagen der BewertRL Stadt, z. B. Gemälde a) zu Anlage 29 BewertRL Stadt.
- Für das mit dem Versicherungswert i. H. v. 8.500.000 Euro bewertete Gemälde a) fehlte der entsprechende Versicherungsnachweis als Beleg für den Wert. Ebenfalls fehlte für das Gemälde a) ein Hinweis darauf, dass das wirtschaftliche Eigentum noch nicht zweifelsfrei geklärt war und deshalb eine Rückstellung passiviert wurde²².
- Zur Porträtbüste b) fehlten für die Nachvollziehbarkeit der Erfassung und Bewertung ein Foto, Erläuterungen zur Bewertung durch einen Externen Dritten sowie zum wirtschaftlichen Eigentum.
- Das Baudenkmal c) bewertete die Stadt gemäß Anlage 19 zu ihrer BewertRL wie alle anderen Baudenkmäler mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro.

²² Dieses konnte der Landesrechnungshof vorliegendem weiterem internen Schriftverkehr zu Wertgruppe A, welchem das Gemälde a) zugeordnet ist, entnehmen. Hiernach ist das wirtschaftliche Eigentum der Gemälde der Wertgruppe A noch nicht zweifelsfrei geklärt. Nach einer Überprüfung der Gemälde der Wertgruppe A wurde die Anzahl von 8 auf 7 Gemälde korrigiert und dafür Rückstellungen i. H. v. 20.400.000 Euro gebildet.

Außer der Auflistung mit Bild im Extrakt einer Denkmalliste stellte die Stadt keine weiteren Bewertungsunterlagen zur Verfügung. Die Bewertung sowie die Einordnung des Gebäudes als Baudenkmal waren aufgrund fehlender Angaben, wie z. B. zur Durchführung von wesentlichen geförderten Sanierungsmaßnahmen sowie zur Nutzung, nicht prüfbar.

- Für die ebenfalls mit 1 Euro bewertete Bronzeskulptur f) und das Denkmal g) lag als Bewertungsdokumentation nur die Auflistung mit Bild im Extrakt der Denkmalliste vor, weshalb die ordnungsgemäße Erfassung und Bewertung nicht nachvollzogen werden konnte. Für die Bronzeskulptur war nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen nicht zumindest der Materialwert für die Bronze, wie in anderen Kommunen, als Ersatzwert herangezogen wurde.
- Bei dem Naturdenkmal d) handelt es sich um eine Platanenallee bestehend aus 430 Bäumen. Es wurde ebenfalls mit 1 Euro bewertet. Als einzige Dokumentationsunterlage stellte die Stadt einen Bewertungsvorschlag für die „Heiðestraße“ zur Verfügung, in dem in einem Absatz die Bewertung des Naturdenkmals festgelegt wurde. Die Erfassung, Bewertung und Einordnung als übriges Denkmal konnte auf dieser Grundlage nicht nachvollzogen werden. Ebenfalls nicht nachvollziehbar war, weshalb sechs weitere im Stadtgebiet als Naturdenkmale beschilderte Alleen, z. B. Gropius- und Ebertallee, nicht ebenfalls als übriges Denkmal erfasst und bewertet wurden.
- Die Statuen e) wurden mit ihren HK i. H. v. 60.853 Euro bewertet sowie ein Sonderposten i. H. v. 40.568 Euro ausgewiesen. Die Bewertungsdokumentation bestand aus einer Excelliste mit den HK für die Sanierung des Lidiceplatzes insgesamt, in dem der o. g. Betrag ausgewiesen war, sowie drei Fotos. Erforderliche Berechnungen, Erläuterungen und Belege für die HK und den Sonderposten waren nicht vorhanden, weshalb die Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze nicht nachvollzogen werden konnte.

Der Landesrechnungshof stellte abschließend fest, dass aufgrund der umfangreichen Erläuterungen in den Anlagen 29 bis 33 BewertRL Stadt die generelle Vorgehensweise bei der Erfassung und Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturdenkmälern insbesondere in großen Sammlungseinheiten insgesamt transparent dargestellt war. Jedoch wiesen die durch das Amt für Finanzen zur Verfügung gestellten Bewertungsunterlagen teilweise erhebliche Dokumentationsdefizite auf und entsprachen nur eingeschränkt dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite behebt. Die Bewertungsakten für die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler sind zu überarbeiten und um alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Begründungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, zu ergänzen.

Auch wenn die Ergebnisse dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit nur bedingt entsprechen, so wird innerhalb der Bilanzposition das Vermögen der Kulturgüter transparent abgebildet.

2.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Die Stadt bilanzierte in ihrer Eröffnungsbilanz Maschinen und technische Anlagen sowie Fahrzeuge mit einem Gesamtwert i. H. v. 3.931.957 Euro. Hierbei setzten sich die Einzelpositionen wie folgt zusammen:

- 0711	Fahrzeuge	3.844.969 Euro
- 0721	Maschinen	19.508 Euro
- 0731	Technische Anlagen	67.480 Euro

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

Die Stadt regelte in Anlage 27 ihrer BewertRL sehr detailliert die Bewertung von Spezialfahrzeugen, insbesondere die Fahrzeuge des Rettungsdienstes und des Brand- und Katastrophenschutzes. Die Maschinen und technischen Anlagen wurden mit den AHK vermindert um die Abschreibungen bewertet.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe an Fahrzeugen, Maschinen und technischen Anlagen:

- a) Kleintraktor (Inv.-Nr. 02689),
- b) Ford Fiesta (Inv.-Nr. 08675),
- c) Pumpenanlage incl. der Steuerung (Inv.-Nr. 18373).

Der Landesrechnungshof stellte folgende Dokumentationsdefizite fest:

- Die Bewertungsdokumentation für den Kleintraktor a) bestand lediglich aus der Rechnung als Beleg für die AHK i. H. v. 24.591 Euro. Weitere Unterlagen u. a. mit Anschaffungsnebenkosten wie Zulassung, Kennzeichen, Versicherung, Steuern sowie der Standortangaben lagen nicht vor. Es fehlten auch Angaben zum Aktivierungszeitpunkt, der Nutzungsdauer und den Abschreibungen, weshalb der in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesene RBW i. H. v. 16.599 Euro nicht nachvollzogen werden konnte. Die Ordnungsmäßigkeit des Wertansatzes zur EÖB war aufgrund der fehlenden Unterlagen und Angaben nicht prüfbar.
- Auch bei der ansonsten nachvollziehbaren Bewertungsdokumentation zu Fahrzeug b) fehlten Angaben und Unterlagen zu den Anschaffungsnebenkosten sowie der Restbuchwert des Fahrzeugs zum EÖB-Stichtag.
- Die Pumpenanlage c) wurde vom Land im Rahmen des Landeshochwasserschutzes errichtet und anschließend an die Stadt Dessau-Roßlau übertragen. Aufgrund nicht vorliegender Rechnungen oder anderweitiger Unterlagen aktivierte die Stadt einen Schätzwert des Tiefbauamtes i. H. v. 50.000 Euro für die Pumpenanlage und passivierte aufgrund der unentgeltlichen Übertragung durch das Land einen Sonderposten in gleicher Höhe. Die einzigen zur Verfügung gestellten Unterlagen waren ein Bewertungsvorschlag sowie die Inventarblätter für die Pumpenanlage und den korrespondierenden Sonderposten. Damit war eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Erfassung sowie des Wertansatzes aufgrund fehlender Angaben und Unterlagen nicht möglich. Es fehlten insbesondere Fotos bzw. eine Beschreibung der Anlage, Unterlagen zur unentgeltlichen Übertragung auf die Stadt, Erläuterungen des Tiefbauamtes zur Kostenschätzung, ein Erfassungsprotokoll usw. Auch die Passivierung des Sonderpostens erfolgte nicht ordnungsgemäß, da es sich nach Auffassung des Landesrechnungshofes auf Grundlage des RdErl. MI vom 11.10.2018 um eine unentgeltliche Vermögensübertragung auf Grundlage einer gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmung handelt. Für diese ist der Ansatz eines Sonderpostens nicht zulässig.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt strukturierte, systematische und somit nachvollziehbare Bewertungsakten für die Wertansätze dieser Bilanzposition erstellt.

Weiterhin sollte die Stadt die Zulässigkeit der Passivierung des Sonderpostens für die Pumpenanlage c) überprüfen und den Sonderposten ggfs. ausbuchen.

2.2.6 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Die Stadt bilanzierte in ihrer EÖB einen Ansatz i. H. v. 14.150.649 Euro für Betriebsvorrichtungen sowie für Betriebs- und Geschäftsausstattung. Das Vermögen innerhalb dieser Bilanzposition ordnete die Stadt den folgenden Positionen zu:

- Betriebsvorrichtungen	1.488 Euro
- Betriebsvorrichtungen am / im Gebäude	6.379.978 Euro
- Einbauten Außenanlagen / Stadtmobiliar	700.316 Euro
- Baukonstruktionen	509.537 Euro
- Steuerungsanlagen	500.564 Euro
- Beleuchtungsanlagen	2.641.230 Euro
- Wegweiser	84.369 Euro
- Betriebs- u. Geschäftsausstattung	2.707.689 Euro
- Sammelposten für bewegliche Vermögensgegenstände	625.477 Euro

Die Bewertung für Betriebsvorrichtungen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattungen ist entsprechend der Nr. 5.8 sowie 5.9 BewertRL LSA mit den AHK vorzunehmen. Sind die dort geforderten AHK nicht mehr ermittelbar, kann ein vorsichtig geschätzter Zeitwert auf der Grundlage der aktuellen Preise unter Berücksichtigung der RND zum Ansatz gebracht werden.

Die Stadt traf Festlegungen zur Erfassung und Bewertung von Betriebsvorrichtungen in Anlage 19 und zur Betriebs- und Geschäftsausstattung in Anlage 26 BewertRL Stadt.

Die Stadt bewertete ihre eigenen Betriebsvorrichtungen analog zu den Vorgaben des Landes. Weitergehend fasste sie detaillierte eigene Vorgaben für einzelne ihrer Betriebsvorrichtungen, wie das Stadtmobiliar, Lichtsignalanlagen und Straßenbeleuchtung. Anschaffungen ab dem 01.01.1993 wurden grundsätzlich mit den AHK bewertet. In Ausnahmefällen kamen Ersatz- oder Vergleichswerte zum Ansatz. Für die BGA wurde ab 01.01.2011 die Pflichtinventarisierung eingeführt.

Für die Anschaffungen bis zum 31.12.2010 wurden weitere Bewertungsvorgaben, wie die vorsichtig geschätzten Zeitwerte auf der Basis von Vergleichspreisen, festgelegt. Bei der Bewertung von schulischen BGA wurden aus Vereinfachungsgründen Bewertungseinheiten gebildet.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

a) Flutlichtanlage im Paul-Greifzu-Stadion (0811)	379.840 Euro
b) Frauenskulptur (Bronze) Areal Landjägerhaus (0811)	1 Euro
c) Sprachrecorder Siemens (0821)	19.579 Euro
d) Mobiliar Raum P.24 -Keramik (0821)	2.521 Euro

Wie bei der Bilanzpositionen Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen bestand auch die Bewertungsdokumentation zu dieser Stichprobe nur aus Einzelunterlagen. So legte die Stadt für den Sprachrecorder c) z. B. nur die Rechnung sowie eine „Übersicht gebuchte Inventare ...“ ohne weitere Erläuterungen vor. Auf dieser Grundlage war die Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze für die Bilanzposition nur eingeschränkt prüfbar. Die Anforderungen an eine strukturierte und nachvollziehbare Bewertungsdokumentation erfüllten diese Unterlagen nur bedingt.

Der Landesrechnungshof hält es auch für die Wertansätze dieser Bilanzposition für notwendig, nachvollziehbare Bewertungsakten zu erstellen.

2.3 Finanzanlagen

Die Stadt wies in ihrer EÖB ein Finanzanlagevermögen i. H. v. 96.390.353 Euro aus. Dieses setzte sich wie folgt zusammen:

- Anteile an verbundenen Unternehmen	75.883.525 Euro
- Beteiligungen	220.716 Euro
- Sondervermögen	16.541.616 Euro
- Ausleihungen	2.351.939 Euro
- Wertpapiere	1.392.557 Euro

Die Stadt erläuterte in der Anlage 1 zur EÖB nur allgemein die Zuordnung zu den Unterpositionen und im Anhang die angewandte Bewertungsmethode. Eine Präzisierung, welche Unternehmen und Beteiligungen konkret den Unterpositionen zuzuordnen waren, fehlte.

Gemäß Nr. 5.11 BewertRL LSA sind Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen vorrangig mit den AHK anzusetzen. Vor der Anwendung anderer Ersatzwertverfahren ist gem. Ergänzungserlass des MI vom 16.01.2018 der Beteiligungswert mit dem anteiligen Wert aus der Summe des Stammkapitals und der Kapitalrücklage zu bewerten. Kommunen, die ihre EÖB bereits erstellt oder die Bewertung bereits abgeschlossen hatten, wurden gebeten, die Bewertungen zu überprüfen und ggfs. zu berichtigen.

Die Stadt traf in Anlage 35 Festlegungen zur Bewertung ihrer Finanzanlagen. Hiernach verzichtete sie auf die Berücksichtigung der historischen AHK, da sie entweder nicht bekannt oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelbar waren. Hinsichtlich der vorzunehmenden Ersatzbewertung ihrer Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen legte sie fest, dass diese mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (Stammkapital und Kapitalrücklage) vorzunehmen war. Bei dauerhaften Verlustunternehmen war der niedrigere Wert (Stammkapital) anzusetzen.

Abgesehen von den dauerhaften Verlustunternehmen setzte die Stadt mit dieser Festlegung die Bewertungsvorgaben, insbesondere des RdErl. MI vom 16.01.2018, um. Hinsichtlich der Verlustunternehmen weist der Landesrechnungshof darauf hin, dass auch für diese eine eventuell bestehende Kapitalrücklage für die Bewertung zu berücksichtigen ist. Eine dauerhafte Wertminderung bei Finanzanlagen liegt erst bei einer Inanspruchnahme der Kapitalrücklage für die Deckung der Verluste vor. Die ausschließliche Bewertung mit dem Stammkapital ist somit nicht ordnungsgemäß.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

a) Anteil DVV mbH ²³ (verbundenes Unternehmen)	66.741.473 Euro
b) Anteil IVG ²⁴ mbH (verbundenes Unternehmen)	2.815.414 Euro
c) Eigenbetrieb Dekita (Sondervermögen)	1 Euro
d) Darlehen an den Industriehafen Roßlau (Ausleihung)	117.424 Euro

Keine prüfbaren Bewertungsakten für verbundene Unternehmen und das Sondervermögen vorhanden

Die Stadt stellte als Bewertungsakten für die beiden verbundenen Unternehmen a) und b) lediglich eine Kopie der Konzernbilanz bzw. der Bilanz der Unternehmen zum 31.12.2012 zur Verfügung.

²³ Dessauer Versorgungs- und Verkehrsgesellschaft mbH.

²⁴ Immobilien- und Verwaltungsservice GmbH.

Bei beiden war die Bewertung in der EÖB jeweils durch die Kapitalrücklage und das gezeichnete Kapital (Stammkapital) nachgewiesen. Auch die Bewertungsdocumentation zum Sondervermögen c) bestand nur aus der Bilanz zum 31.12.2012. Auf dieser war handschriftlich vermerkt, dass gemäß § 12 Abs. 2 EigBG von der Festsetzung des Stammkapitals abgesehen wurde. Da auch keine Kapitalrücklage eingestellt war, wurde der Wert des Eigenbetriebes Dekita mit einem Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt. Es war nicht erkennbar, durch wen diese handschriftlichen Anmerkungen gefertigt wurden. Auch war aus den Unterlagen nicht erkennbar, ob die zweckgebundene Rücklage i. H. v. ca. 86.000 Euro ggf. bei der Erstbewertung zu berücksichtigen gewesen wäre. Bewertungsakten, mit weiteren für die Prüfung erforderlichen Erläuterungen und Unterlagen, wie z. B. Angaben zum Unternehmen, Nachweis der Anteile und Handelsregistrauszüge, wurden nicht vorgelegt. Der Landesrechnungshof stellte fest, dass auch für das Finanzanlagevermögen der Grundsatz der Aktenmäßigkeit nicht ausreichend berücksichtigt wurde.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt für ihre verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und weiteren Finanzanlagen insgesamt nachvollziehbare Bewertungsakten mit allen erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der ordnungsgemäßen Erfassung und Bewertung führt. Weiterhin ist die Festlegung zur Bewertung von Verlustunternehmen in der BewertRL zu überarbeiten und um eine Festlegung, wann eine dauerhafte Wertminderung bei Finanzanlagen vorliegt, zu ergänzen.

2.4 Umlaufvermögen

2.4.1 Forderungen

In der EÖB bilanzierte die Stadt Forderungen in folgender Höhe:

Art der Forderungen	Bewertungsbe- trag in Euro
1. öffentlich-rechtliche Forderungen	3.423.115
1.1 öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	164.859
1.2 sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (insbesondere aus Steuern, Transferleistungen)	3.258.255
2. privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	900.837
2.1 privatrechtliche Forderungen aus LuL	638.558
2.2 sonstige privatrechtliche Forderungen	5.413
2.3 sonstige Vermögensgegenstände	256.866

Bestehende Forderungen sind gemäß Nr. 5.14 BewertRL LSA mit ihrem Nennwert anzusetzen. Dabei sind zweifelhafte Forderungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände und eingeräumter Sicherheiten mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen.

Das MI gab mit RdErl. vom 19.07.2010 „Wertberichtigungen von Forderungen im Rahmen der Eröffnungsbilanz“ Hinweise zum Umgang mit Forderungen und räumte befristet die Möglichkeit zur Einrichtung von Wertberichtigungskonten als Unterkonten zu den bestehenden Forderungskonten ein. Hiernach waren zuerst die Unterkonten für die betreffenden Forderungen in voller Forderungshöhe zu bilden. Weiterhin waren in den zu bildenden Wertberichtigungskonten die voraussichtlichen Beträge (Minusbeträge) darzustellen, die sich aus den noch nicht vorgenommenen EWB ergaben.

Die Stadt Dessau-Roßlau traf Festlegungen für die Wertberichtigung der Forderungen zur EÖB im Punkt 4.3.11.2 ihrer BewertRL. Hiernach bildeten die Kasseneinnahmereste der kommunalen Jahresrechnung 2012 den Forderungsbestand in der EÖB ab. Neben diesen Forderungen wurden durch die Systemumstellung bedingt manuell weitere Forderungen zum 01.01.2013 erfasst.

Unterlagen zur Bewertung der Forderungen

Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof folgende Unterlagen zur Bewertung der Forderungen bereit:

- zwei Festlegungen für die pauschalen und globalen Restebereinigungen im Verwaltungs- und Vermögenshaushalt 2012,
- Analyse der Kasseneinnahmereste im Verwaltungshaushalt 2012 und Bewertung nach doppelischen Grundsätzen für die Übernahme in die EÖB,
- Vorschlag zur pauschalen Restebereinigung Vermögenshaushalt 2012,
- zwei DA²⁵,
- Unterlagen zur Wertberichtigung der Forderungen zum Jahresabschluss 2013²⁶,
- Listen der übernommenen Kassenreste aus 2012 und mit den eingebuchten Forderungen in die EÖB.

Weiterhin beantwortete die Stadt Fragen zum Vorgehen bei der Forderungsbeurteilung in einem Gespräch.

In ihrer BewertRL wies die Stadt darauf hin, dass die Wertberichtigungen der Forderungen bereits in der kameralen Jahresrechnung 2012 nach doppelischen Grundsätzen erfolgten und deshalb in die EÖB übernommen wurden. Eine Festlegung zur Anwendung der Wertberichtigungskonten gem. RdErl. MI vom 19.07.2010 traf die Stadt nicht.

Die Stadt nahm im kameralen Abschluss 2012 Forderungsbereinigungen bei den jeweiligen Forderungsgruppen vor. Bei zweifelhaften Forderungen wurden die wahrscheinlich zu realisierenden Werte angesetzt.

Aus der kameralen Jahresrechnung 2012 wurden die Kasseneinnahmereste des Verwaltungs- und Vermögenshaushalts mit ihrem Nennwert als Forderungen in die EÖB übernommen. Die kameral vorgenommenen Restebereinigungen wies die Stadt in den Wertberichtigungskonten der jeweiligen Forderungsgruppen der EÖB aus. Weiterhin wurden in den Forderungsbestand die sich nach doppelischen Abgrenzungskriterien ergebenden neuen Forderungen aufgenommen.

²⁵ DA der Stadt Dessau-Roßlau zum Jahresabschluss 2012 und zur Erstellung der Jahresrechnung 2012 vom 19.10.2012 und DA der Stadt Dessau-Roßlau zur Erstellung der Finanzrechnung 2013, zur Erstellung der Ergebnisrechnung 2013, zur Erstellung der Abschlussbilanz 2013 vom 28.11.2013.

²⁶ Grundsätzliche Verfahrensweise zur Forderungsbeurteilung einschließlich der pauschalen Wertberichtigung vom 11.09.2018/24.10.2018 und Neuermittlung des Wertberichtigungsfaktors für die Forderungskonten 1691 vom 27.05.2019/11.05.2020.

In der EÖB wies die Stadt Forderungen und Wertberichtigungen wie folgt aus:

	wertberichtigte Forderungen insgesamt in Euro	Wertberichtigungskonten in Euro
öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	164.859	-842.709
sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	3.258.255	-5.762.990 ²⁷
privatrechtliche Forderungen aus LuL	638.558	-597.271
sonstige privatrechtliche Forderungen	5.413	-85.766

Das RPA stellte in seinem Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Stadt Dessau-Roßlau bereits dar, dass die kameral vorgenommenen Restbereinigungen der Forderungen als Wertbereinigungen bei den jeweiligen Forderungsgruppen in die EÖB übernommen wurden. Die Positionen hätten vor der Übernahme bereinigt werden sollen.

Der Landesrechnungshof schließt sich den Feststellungen des RPA zum Ausweis der kameralen Forderungsberichtigungen in der EÖB an. Die Darstellung der Restebereinigungen in der EÖB war auf Grundlage der maßgeblichen Vorgaben des RdErl. Mf nicht zulässig, da die Wertberichtigungen der Forderungen nicht vorläufig, sondern bereits abschließend vorgenommen wurden.

Der Landesrechnungshof konnte die pauschalen und globalen Restebereinigungen bei der Jahresrechnung 2012 bzw. die ausgewiesenen Forderungen bzw. Wertberichtigungen in der EÖB rechnerisch nachvollziehen. Die verwendeten Prozentsätze wurden begründet.

In den eingebuchten Forderungen der EÖB waren vereinzelt Vorbuchauflösungen bis aus dem Veranlagungsjahr 1998 enthalten.

In anderen Kommunen erfolgte die PWB der Forderungen auf Grundlage des Alters der Forderungen in Anlehnung an das Muster zu § 49 Abs. 2 KomHVO „Forderungsübersicht“. Hiernach wurden Forderungen zu 100 % wertberichtigt, wenn diese älter als 5 Jahre waren.

²⁷ Davon öffentlich-rechtliche Forderungen -3.658.390 Euro, Grundsteuer B -437.600 Euro, Gewerbesteuer -1.620.000 Euro und Hundesteuer -47.000 Euro.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Stadt, eine Wertberichtigung der Forderungen hinsichtlich der Altersstruktur in Anlehnung an das Muster zu § 49 Abs. 2 KomHVO zu prüfen. Die Stadt sollte eine Regelung treffen, wie zukünftig bei der Forderungsbewertung mit sogenannten Altforderungen (Forderungen über 5 Jahre) umgegangen wird.

Wertberichtigungen in den Jahresabschlüssen

Die Sonderregelung der Wertberichtigungskonten nach dem RdErl. des MI vom 19.07.2010 war bis zum Zeitpunkt der Aufarbeitung der im Wert zu berichtigenen Forderungen befristet. Hierdurch sollte es den Kommunen ermöglicht werden, die bis zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB noch vorzunehmenden EWB und PWB aufzuarbeiten und somit den zeitlichen Rahmen für die Erstellung der EÖB einzuhalten. Die Unterkonten zur Wertberichtigung wurden in den Kontenrahmenplan LSA aufgenommen.

Die Stadt legte im Punkt 7 ihrer BewertRL Regelungen zur Fortschreibung und Erfassung von einzelnen Anlagegruppen ab dem 01.01.2013 fest. Nach Punkt 7.4 erfolgen Wertberichtigungen in Form von EWB, pauschalen EWB und PWB. Die Forderungsbereinigung im Jahresabschluss 2013 in der Stadt Dessau-Roßlau wurde nur unter Berücksichtigung von EWB und PWB und ohne pauschale EWB durchgeführt.

Pauschale EWB zog die Stadt Dessau-Roßlau nur bei der Erstellung der EÖB heran. Die Regelung für die jährlich anzuwendenden Wertberichtigungen bei Jahresabschlüssen hat die Stadt in ihrer BewertRL zu korrigieren.

Die Stadt wies in der Vermögensrechnung zum 31.12.2013 aus:

	wertberichtigte Forderungen insgesamt in Euro	Wertberichtigungskonten in Euro
öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	621.895	-543.694
sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	4.634.061	-6.049.870
privatrechtliche Forderungen aus LuL	554.345	-307.856
sonstige privatrechtliche Forderungen	2.534.045	-116.876

Die Wertberichtigungen waren anhand der zur Verfügung gestellten Unterlagen rechnerisch nachvollziehbar.

Am Anfang des HHJ 2013 buchte die Stadt die pauschal- und globalwertberichtigten Forderungen wieder ein. Im Anhang zum Jahresabschluss 2013 stellte die Stadt dar, dass eine pauschale Wertberichtigung auf Grund von Erfahrungswerten hinsichtlich der in der Vergangenheit erreichten tatsächlichen prozentualen Befriedigung der fälligen Forderungen erfolgte. Die Stadt legte bei der Ermittlung der pauschalen Wertberichtigung zum Jahresabschluss 2013²⁸ die Begleichung der Forderungen der Jahre 2013 bis 2016 zu Grunde.

Die Stadt konnte die Zahlungswirksamkeit nachfolgender Jahre bei der Festlegung von Wertberichtigungsfaktoren durch den zeitlichen Verzug bei der Erstellung der Jahresabschlüsse heranziehen. Ziel ist jedoch die frist- und damit ordnungsgemäße Aufstellung ausstehender Jahresabschlüsse, bei welcher die Erfahrungen der letzten Jahre verwendet werden sollten.

Auch bei der Erstellung der folgenden Jahresabschlüsse wies die Stadt die vorgenommenen PWB in diesen Wertberichtigungskonten negativ aus. Dies begründete sie mit einer besseren Transparenz bei der Darstellung.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofs handelt es sich bei den Unterkonten gemäß RdErl. des MI vom 19.07.2010 um befristet einzurichtende Wertberichtigungsunterkonten zur Erhöhung der Transparenz der EÖB. Die durch die Stadt vorgenommene Darstellung der PWB in den Wertberichtigungskonten in den Jahresabschlüssen ist nach den derzeitigen Vorgaben nicht vorgesehen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt für die Nutzung der Wertberichtigungskonten Festlegungen in ihrer BewertRL Stadt trifft. In künftigen Jahresabschlüssen sind die Forderungen vollständig mit den wahrscheinlich zu erwartenden Werten in der Hauptbuchhaltung darzustellen. Dazu ist es notwendig, differenzierte Festlegungen zur Werthaltigkeit von Forderungen im Rahmen der PWB zu treffen. So sind öffentlich-rechtliche Forderungen gegen Körperschaften öffentlichen Rechts unabhängig vom Alter grundsätzlich werthaltig. Dies betrifft z. B. Forderungen aus Zuwendungen (Schuldendiensthilfen u. ä.).

²⁸ Die PWB für den Jahresabschluss 2013 erfolgte in den Jahren 2018 bis 2020.

Auch Forderungen gegenüber Privaten, die als öffentliche Last auf Grundstücken liegen (z. B. Beitragsforderungen) oder dinglich gesichert sind, sollten künftig gesondert betrachtet und nicht pauschal wertberichtigt werden.

Sonstige Vermögensgegenstände

Unter den sonstigen Vermögensgegenständen wurden 256.866 Euro ausgewiesen. Diese umfassten insbesondere sonstige Forderungen aus der Überzahlung von Gebühren an den Stadtpflegebetrieb und Forderungen aus Umsatzsteuer der Eigenbetriebe.

Bei der stichprobenweisen Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.

2.4.2 Liquide Mittel

Die Bar- und Buchgeldguthaben sind gemäß Nr. 5.15 BewertRL LSA zum Nennwert zu bilanzieren. Die ausgewiesenen Bestände ergaben sich aus der kameraleen Jahresrechnung und betrugen insgesamt 789.599 Euro. Dieser Betrag setzte sich aus

- Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten i. H. v. 738.036 Euro,
 - Bargeld i. H. v. 51.563 Euro
- zusammen.

Gemäß Prüfbericht des RPA lagen die Saldenbestätigungen der Banken und Kreditinstitute vor. Dem Landesrechnungshof legte die Stadt indes nur die Kontoauszüge der betreffenden Konten, jedoch nicht die Saldenbestätigungen als Dokumentationsunterlagen vor.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die Bewertungsdokumentation um die Saldenbestätigungen ergänzt.

2.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß Nr. 5.16 BewertRL LSA werden als ARAP Auszahlungen angesetzt, die vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, der Aufwand aber erst im folgenden Haushaltsjahr dargestellt wird.

Die Stadt bildete ARAP i. H. v. 3.190.669 Euro insbesondere für Beamtenbesoldung, Grundsicherungsleistungen, Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz und Unterhaltsvorschussleistungen für Januar 2013.

Für die ARAP lagen dem Landesrechnungshof ein Journal mit Buchungen und eine Erläuterung zur Verbuchung der Beträge in der Jahresrechnung 2012 vor, anhand der er die Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze nachvollziehen konnte.

Der Landerechnungshof traf keine Feststellungen.

3. Passivposten der Eröffnungsbilanz

3.1 Bildung von Sonderposten

Die Stadt brachte in ihrer EÖB Sonderposten i. H. v. 368.046.487 Euro zum Ansatz. Diese unterteilten sich in:

- | | |
|---|-------------------|
| - Sonderposten aus Zuwendungen i. H. v. | 343.365.024 Euro, |
| - Sonderposten aus Beiträgen i. H. v. | 8.193.508 Euro, |
| - Sonstige Sonderposten i. H. v. | 16.487.955 Euro. |

Gemäß § 34 Abs. 5 KomHVO i. V. m. Nr. 5.19 BewertRL LSA sind für erhaltene Zuwendungen (Zuweisungen und Zuschüsse), die für investive Maßnahmen gezahlt wurden und nicht frei verwendet werden dürfen (Ertragszuschüsse), Beiträge und ähnliche Entgelte Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Sie waren auf der Grundlage von Nominalwerten auszuweisen und bei der Betragsermittlung um Anteile zu mindern, die der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes entsprechen.

Weiterhin enthielt der RdErl. des MI „Bilanzierung von Sonderposten“ vom 20.12.2020 zusätzliche Regelungen zur Bildung und Auflösung von Sonderposten zur EÖB und in den Jahresabschlüssen.

Die Bilanzierung der Sonderposten erfolgte grundsätzlich über die Erfassung und Bewertung der dazugehörigen Vermögensgegenstände. Regelungen dazu traf die Stadt in ihrer BewertRL mit den Anlagen 19a, 37, 38, 39.

Das RPA prüfte die Sonderposten aus Zuwendungen umfassend. Die getroffenen Feststellungen räumte die Verwaltung im Rahmen Ihrer Stellungnahme ein und verwies auf die durzuführenden Korrekturen bei den kommenden Jahresabschlussarbeiten.

Der Landesrechnungshof prüfte die Bildung von Sonderposten im Zusammenhang mit dem zugehörigen Sachanlagevermögen und den Maßnahmen mit Förderung der städtebaulichen Sanierung.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe an auszuweisenden Sonderposten:

- a) Marienkirche,
- b) Grundschule „Am Luisium“,
- c) Jugendclub Nordclub,
- d) Rathaus Altbau,
- e) Südschwimmhalle,
- f) Sekundarschule „Am Rathaus“.

Nachweis und Ordnungsmäßigkeit der Sonderposten anhand der Bewertungsakten nicht nachvollziehbar

Die Sonderposten der Einzelmaßnahmen a) bis c) wies die Stadt in den Bewertungsunterlagen mit Auszügen aus Haushaltsrechnungen bzw. Listen von Rechnungen nach.

Die Prüfung des Landesrechnungshofes ergab bei den Einzelmaßnahmen d) bis f) folgende erhebliche Dokumentationsdefizite:

- Die Bewertungsunterlagen zu d), e) und f) enthielten keinen konkreten Nachweis der Sonderposten (s. a. Pkt. 4.2). Die Verwendung von Fördermitteln, die als Sonderposten in die Bewertung eingegangen sind, ließ sich nur anhand der „Rückindizierungstabelle“ und aus den Jahresanlagennachweisen erkennen.
- Fördermittelnachweise oder Hinweise auf diese bzw. alternativ Auszüge aus Jahresrechnungen als Nachweise der erhaltenen Fördermittel fehlten bei allen geprüften Akten. Dies betraf auch die ansonsten als positiv einzuschätzenden Bewertungsakten a) bis c). Es fehlte zumindest eine Angabe, wo Fördermittelbescheide, Rechnungen und Nachweise als wertbegründende Belege abgelegt waren.

Aufgrund der erheblichen Dokumentationsdefizite war es auch bei den Sonderposten nur sehr eingeschränkt möglich, die Ordnungsmäßigkeit der Erfassung und Bewertung zu prüfen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite behebt. Die Bewertungsdokumentation zu den Sonderposten ist zu überarbeiten und um alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Berechnungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, zu ergänzen.

3.2 Rückstellungen

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten und Aufwendungen, die wegen ihres Entstehungszeitpunktes oder ihrer Höhe noch ungewiss sind. Durch die Bildung von Rückstellungen sollen die zu einem späteren Zeitpunkt zu leistenden Auszahlungen aufwandsmäßig den Haushaltsjahren ihrer Verursachung zugerechnet werden können.

Die Stadt bildete Rückstellungen i. H. v. insgesamt 169.036.657 Euro für:

- Pensionen	215.601 Euro
- Beihilfen	277.833 Euro
- Sanierung von Altlasten	90.184.408 Euro
- Sonstige Rückstellungen	78.358.815 Euro

Sonstige Rückstellungen wurden passiviert für:

- ATZ, ähnliche Maßnahmen 11.991.495 Euro,
- drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren 324.260 Euro,
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren 65.224.313 Euro,
- sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften 818.748 Euro.

Maßgeblich für den Ausweis und die Bewertung von Rückstellungen zur EÖB sind § 35 GemHVO Doppik sowie Nr. 5.20 BewertRL.

Festlegungen zur Erstbewertung der Rückstellungen traf die Stadt in den Anlagen 40 und 40a der BewertRL Stadt i. d. F. vom 13.06.2017. Die Regelungen wurden mehrfach ergänzt und geändert.

Die ursprüngliche Fassung der Anlage 40²⁹ BewertRL Stadt enthielt insbesondere Regelungen für die Rückstellungsbildung ATZ. Mit der Aufnahme der Anlage 40a³⁰ in die BewertRL Stadt i. d. F. vom 13.06.2017 wurden Vorgaben für die Bewertung von Mehrstunden zum Stichtag 01.01.2013 aufgenommen.

In der BewertRL Stadt i. d. F. vom 09.06.2020 wurde die Anlage 40a und mit ihr die Regelungen zu Mehrstunden als Ergänzung zur Anlage 40³¹ aufgenommen und die Anlage 40a entfiel.

²⁹ Ausschuss für Finanzen DR/BV/018/2011/II-20 vom 10.03.2011.

³⁰ Ausschuss für Finanzen DR/BV/313/2012/II-20 vom 21.11.2012.

³¹ Ausschuss für Finanzen BV/298/2018/II-20 vom 22.11.2018.

Auf die Bildung von Rückstellungen für abzugeltenden Urlaub aufgrund längerfristiger Erkrankung und ähnlicher Maßnahmen wurde in dieser Fassung ebenfalls verzichtet. Die Anlage 40 galt neben der Ergänzung zu Anlage 40 weiter, war jedoch nicht mehr Bestandteil der BewertRL Stadt i. d. F. vom 09.06.2020.

Die Ergänzung zur Anlage 40 BewertRL Stadt vom 09.06.2020 enthielt neben den Festlegungen für die bisherige Rückstellungsbildung Regelungen gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6a), c), d), e) KomHVO. Sie wies damit Vorgaben für Rückstellungen aus.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Festlegungen der Stadt zur Bewertung von Rückstellungen in dieser Form nicht den Anforderungen an übersichtliche und einfach umsetzbare Bewertungsvorgaben, die eine stetige und für Dritte nachvollziehbare Bewertung sicherstellen sollen, entspricht (Vgl. hierzu Pkt. 1.4).

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Festlegungen zur Bewertung von Rückstellungen in einer Fassung der BewertRL Stadt zusammenfasst. Diese ist dem Stadtrat zur Beschlussfassung vorzulegen.

Der Landesrechnungsrechnungshof prüfte stichprobenweise die Bildung von Rückstellungen aus allen Unterkonten und beschränkte sich dabei auf die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze. Die Bildung von Rückstellungen konnte anhand der abgeforderten Unterlagen nachvollzogen werden. Folgende Feststellungen wurden getroffen:

Unzulässige Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus Rückführungsansprüchen Kunst- und Kulturgüter

Ein schwebendes Geschäft liegt vor, wenn die Vertragspartner gegenseitig verpflichtende Verträge mit einem Leistungsaustausch abgeschlossen haben. Da Leistung und Gegenleistung sich regelmäßig ausgleichen, sind schwebende Geschäfte grundsätzlich nicht zu bilanzieren.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren sind nach § 35 Abs. 1 Nr. 6 d) KomHVO zu bilden. Die Entstehung der ungewissen Verbindlichkeit muss am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert (wahrscheinlich) sein.

Ein Vermögensgegenstand ist gemäß aktueller Regelung in § 34 Abs. 1 S. 2 KomHVO in die EÖB/Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Jede Kommune hat damit alle Vermögensgegenstände, über welche sie wirtschaftlich verfügen kann, zu bilanzieren.

Das wirtschaftliche Eigentum ist demjenigen zuzurechnen, der Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten eines Wirtschaftsguts innehat und den zivilrechtlichen Eigentümer insoweit vollständig verdrängt. Maßgeblich für das wirtschaftliche Eigentum ist stets eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Nicht immer muss der wirtschaftliche Eigentümer gleichzeitig auch der zivilrechtliche sein.

Weiterhin ist nach dem Grundsatz der Vollständigkeit jeder finanzielle Geschäftsvorfall mit Auswirkung auf die Rechnungskomponenten (Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung) vollständig zu erfassen und sachgerecht zu dokumentieren. Nach den Grundsätzen der Richtigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit müssen die Ansätze und Werte in der Bilanz für einen sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit mit vertretbarem Aufwand nachprüfbar sein (vgl. § 106 Abs. 1 S. 4 GO LSA/ § 116 Abs. 1 S. 4 KVG-LSA, § 23GemKVO-Doppik).

Die Stadt Dessau-Roßlau wies in ihrer EÖB Kunst- und Kulturgütern der

- Anhaltischen Gemäldegalerie 58.292.000 Euro und
- Wissenschaftlichen Bibliothek 2.039.861 Euro

mit der Provenienz Joachim-Ernst-Stiftung aus.

In gleicher Höhe passivierte sie Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften für Rückführungsansprüche dieser Kunst- und Kulturgüter.

Die Stadt ging und geht nach den bereitgestellten Unterlagen³² davon aus, dass ihr mit der Übertragung von Schloss Georgium einschließlich entsprechendem Grundstück³³ auch die im Schloss befindliche Einrichtung und damit das Eigentum an den Bildern der Gemäldegalerie übertragen wurde. Vor Erlass des Zuordnungsbescheides fand eine Verhandlung vor der zuständigen Vermögenszuordnungsstelle statt.

³² - „Gutachten der Kulturstiftung Dessau-Wörlitz betreffend die Gemäldesammlung der Anhaltischen Gemäldegalerie“ vom 03.09.2012, erstellt durch das Rechtsamt der Stadt Dessau-Roßlau - „Rückstellungen für Forderung der Kulturstiftung Dessau-Wörlitz auf Herausgabe von Kunstgut“ vom 29.10.2015, erstellt durch das Rechtsamt der Stadt Dessau-Roßlau - Wertermittlung der Gemälde mit der Provenienz Joachim-Ernst-Stiftung vom 22.09.2015 und 30.01.2018

³³ Zuordnungsbescheid der OFD Magdeburg, Vermögenszuordnungsstelle Halle nach § 2 Abs. 1 S. 2 VZOG vom 27.11.1991.

In diesen Unterlagen war auch dargestellt, dass die Kulturstiftung Dessau-Wörlitz seit Jahren Eigentumsansprüche an Exponaten der Anhaltischen Gemäldegalerie gegenüber der Stadt geltend machte. Bislang erfolgte keine abschließende Klärung zu den unterschiedlichen Rechtsauffassungen. In den bereitgestellten Unterlagen hatte die Stadt die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums der Gemälde nicht zweifelsfrei geklärt (s. a. Pkt. 2.2.4).

Die Gemälde befinden sich im Besitz der Anhaltischen Gemäldegalerie³⁴. Diese wird durch die Stadt Dessau-Roßlau betrieben und stellt somit eine Aufgabe der Stadt dar. Objektiv hat sie damit Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Vermögensgegenstände und somit das wirtschaftliche Eigentum an diesen inne. Die Bilanzierung in der EÖB der Stadt ist somit ordnungsgemäß.

Dagegen hält der Landesrechnungshof die Passivierung der Rückstellung für Verluste aus einem schwebenden Geschäft in der EÖB für nicht ordnungsgemäß. Die Entstehung der ungewissen Verbindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung zur EÖB hat die Stadt auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen nicht hinreichend konkretisiert. Es fehlten bis zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen nachgewiesene konkrete Maßnahmen, wie z. B. eine gerichtliche Klärung/Geltendmachung, die auf eine abweichende zivilrechtliche und wirtschaftliche Zuordnung des Eigentums an den Gemälden abzielen. Die Bildung der Rückstellung zur EÖB verstieß und verstößt somit gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Zuordnung des wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentums dieser Vermögensgegenstände abschließend klärt und diesbezügliche Unterlagen in die Dokumentation zur EÖB aufnimmt. Nur so kann die Grundlage für eine vollständige und sachgerechte Erfassung und Ermittlung von Vermögen erfolgen.

Die gebildete Rückstellung ist gegen das Eigenkapital der EÖB (Rücklage aus der EÖB) ergebnisneutral auflösen.³⁵

³⁴ „Bildung einer Rückstellung für Gemälde der anhaltischen Gemäldegalerie mit der Provenienz Joachim-Ernst-Stiftung“ vom 25.09.2015, erstellt vom Amt für Kultur der Stadt Dessau-Roßlau.

³⁵ Die Anlage 2 enthält einen Vorschlag zur ergebnisneutralen Übertragung der Gemälde auf die Kulturstiftung für den Fall, dass die Klärung zu einer abweichenden Vermögenszuordnung kommt.

Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit

Für die Bilanzierung von Rückstellungen für ATZ hat das MI mit dem RdErl. vom 28.08.2009 Hinweise gegeben.

Gemäß § 60 Abs. 1 i. V. m. § 62 Abs. 1 der Satzung der Zusatzversorgungskasse Sachsen-Anhalt (1. Änderung vom 21.09.2016) sind Umlagen zur Deckung des Finanzbedarfs für die Kassenleistungen aus der Pflichtversicherung während des gesamten Zeitraumes der ATZ zu entrichten. Weiterhin kann die ZVK Zusatzbeiträge zum Aufbau eines Kapitalstocks für Anwartschaften zur schrittweisen Umstellung des Finanzierungsverfahrens auf eine Kapitaldeckung gemäß § 64 Abs. 1 der Satzung erheben.

Die Stadt legte in Anlage 40 BewertRL Stadt Vorgaben für die Bildung und Auflösung von Rückstellungen für ATZ fest und stellte das Vorgehen anhand mehrerer Beispiele tabellarisch dar. Eine Festlegung zur Berücksichtigung der Umlagen und der Zusatzbeiträge an die ZVK bei der Bildung der Rückstellungen war nicht enthalten.

In der EÖB wies sie Rückstellungen aufgrund abgeschlossener ATZ-Verträge im Blockmodell für 147 Mitarbeiter und im Teilzeitmodell für 4 Mitarbeiter aus. Diese umfassten Erfüllungsrückstände und Aufstockungsbeträge für tariflich Beschäftigte und Beamte.

Dem Landesrechnungshof wurden Unterlagen für die Rückstellungsbildung mehrerer Mitarbeiter bereitgestellt. Weiterhin wurden zwei Tabellen mit den monatlichen bzw. jährlichen Kosten übermittelt. Diese wurden auf Grundlage von Durchschnittswerten der Haushaltsplanung 2013 für Beschäftigte unterschiedlicher Entgeltgruppen und Beamte verschiedener Besoldungsgruppen berechnet.

Das RPA stellte bereits fest, dass die Ermittlung des zurückzustellenden Gesamtbetrages anhand einer Hochrechnung erfolgte. Grundlage bildeten die Planungs-durchschnittswerte für das Haushaltsjahr 2013 mit Tarifstand April 2012 zuzüglich der zum damaligen Zeitpunkt bekannten Steigerungen. Die Berechnungen erfolgten für die einzelnen Entgeltgruppen.

Aufgrund dieser Feststellung beschränkte der Landesrechnungshof seine Prüfung auf die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze der gebildeten Rückstellungen.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofs sind gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 6a GemHVO Doppik sowohl die Zusatzbeiträge als auch die Umlagen bei der Bildung der Rückstellung für die Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase während der ATZ zu berücksichtigen. Für die Berechnung des Rückstellungsanteils ist ferner § 62 Abs. 3 der Satzung ZVK zu beachten.

In den beispielhaften Berechnungen für die Ermittlung der ATZ in der Anlage 40 BewertRL Stadt als auch in der Berechnung der Durchschnittswerte Planung 2013 waren Beiträge zur Versorgungskasse berücksichtigt. In den Berechnungen für die einzelnen Arbeitnehmer waren jedoch keine Umlagen und Zusatzbeiträge an die ZVK einzeln ausgewiesen. Die Stadt versicherte, dass sowohl die Umlage als auch der Zusatzbeitrag in diese Berechnung nicht eingeflossen waren. Auch bei den Beamten wurden die Beiträge zur Versorgungskasse und Beihilfen bei den Berechnungen für die einzelnen Beamten nicht berücksichtigt. Die Stadt hätte bei der Ermittlung der Rückstellungen die Umlagen und die Zusatzbeiträge an die ZVK berücksichtigen müssen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Stadt, die Rückstellungen für ATZ entsprechend um die Beträge zu korrigieren. Sie sollte zukünftig die Umlagen und die Zusatzbeiträge an den ZVK einzeln ausweisen und eine Festlegung zur Berücksichtigung der Beträge bei der Bildung der Rückstellung in ihre BewertRL Stadt aufnehmen.

3.3 Verbindlichkeiten

Die Stadt bilanzierte in der EÖB Verbindlichkeiten i. H. v. insgesamt 99.250.247 Euro wie folgt:

- Kreditaufnahmen für Investitionen u. Investitionsförderungsmaßnahmen	53.139.998 Euro
- Kreditaufnahmen zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit	28.289.709 Euro
- Lieferungen und Leistungen	582.127 Euro
- Transferleistungen	6.782.828 Euro
- sonstige Verbindlichkeiten	10.455.585 Euro

Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen, die am Bilanzstichtag hinsichtlich ihres Eintritts, ihrer Höhe und ihrer Fälligkeit feststehen.

Sie sind durch eine Erfassung aller zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen zu ermitteln und gemäß § 104 a Abs. 2 Nr. 2 GO LSA i. V. m. Nr. 5.21 BewertRL LSA mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

Die Stadt traf unter Punkt 4.3.14 BewertRL Stadt Festlegungen zur Erfassung und Bewertung von Verbindlichkeiten. Diese umfassten u. a. Regelungen für die Übertragung von Beträgen aus der kameralen Jahresrechnung 2012 zur Ablösung von erbrachten Sach- und Dienstleistungen und zur manuellen Erfassung durch die Systemumstellung von der Kameralistik auf die Doppik.

Der Landesrechnungshof prüfte stichprobenhaft die einzelnen Unterpositionen insbesondere auf die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze und traf folgende Feststellung.

Ausweis der übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung

Die Kommune hat gemäß § 104a Abs. 1 GO LSA i. V. m. §§ 32 Abs. 1 sowie 34 Abs. 1 GemHVO Doppik in der Vermögensrechnung (EÖB und Jahresabschlüsse) alle die ihr wirtschaftlich zuzuordnenden Zahlungsverpflichtungen vollständig als Verbindlichkeit zu erfassen und auszuweisen. Eine spezielle Vorgabe zum Ausweis von übernommenen Schulden aus der Kreisgebietsneugliederung traf das Land bisher nicht. In der BewertRL Stadt sind keine Festlegungen enthalten.

Im Zuge der Kreisgebietsreform zum 01.07.2007 wurden der Stadt Dessau-Roßlau anteilig Vermögen und Schulden (Zins- und Tilgung) des aufgelösten Landkreises Anhalt-Zerbst zugeordnet. Die zwischen den beteiligten Kommunen³⁶ geschlossene Auseinandersetzungsvereinbarung vom 13.04.2007 legte fest, dass

- das Vermögen (nach dem Belegenheitsprinzip) und die Schuldenlast (nach Einwohnerzahl) des Landkreises Anhalt-Zerbst anteilig auf die beteiligten Kommunen überging,
- der Landkreis Anhalt-Bitterfeld (ABI) insgesamt aus Gründen der wirtschaftlichen Abwicklung der bestehenden Kreditverträge mit den Kreditinstituten als Rechtsnachfolger in die Kreditverträge eintrat,

³⁶ Die Stadt Dessau sowie die Landkreise Anhalt-Zerbst, Bitterfeld, Köthen/Anhalt, Wittenberg und Jerichower Land haben aufgrund der Aufteilung der Gemeinden des Landkreises Anhalt-Zerbst auf mehrere Kommunen zum 01.07.2007 eine Auseinandersetzungsvereinbarung aus Anlass der Kreisneugliederung am 13.04.2007 unterzeichnet.

- die anderen beteiligten Kommunen dem Landkreis ABI auf Grundlage eines Zins- und Tilgungsplanes halbjährlich anteilig Zins- und Tilgung erstatten und
- der Landkreis ABI durch aktives Schuldenmanagement eine vorzeitige Aufteilung der Kredite auf die beteiligten Kommunen im Einvernehmen aller Beteiligten vornehmen kann.

Der Landkreis Anhalt-Zerbst erstellte zum Abschluss der Auseinandersetzungsvereinbarung eine Schuldenübersicht zum 30.06.2007 mit einer Gesamtsumme von voraussichtlich 50.316.484 Euro³⁷. Die Stadt Dessau-Roßlau hatte hiervon 20 v. H. zu tragen. Durch die halbjährlichen Zahlungen für Zinsen, Tilgung und Sondertilgungen nach der Kreisgebietsreform bis zur Erstellung der EÖB mit Stichtag 01.01.2013 verringerte sich der Anteil der Stadt auf 5.864.157 Euro.

Die Stadt Dessau-Roßlau wies in ihrer EÖB diese Zahlungsverpflichtungen als Schuldendienstleistungen unter den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen aus. Sie begründete dies damit, dass sie Schulden der Stadt nicht direkt zugeordnet werden konnten, da die Zins- und Tilgungsleistungen an den Rechtsnachfolger zur Erstattung abgerechnet werden.

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

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass es sich bei den auf Grundlage der Auseinandersetzungsvereinbarung übernommenen Schulden um Verbindlichkeiten für Investitionen handelt. Auf Grundlage der vertraglichen Festlegungen sowie der vereinbarten Zins- und Tilgungspläne fand eine klare wirtschaftliche Zuordnung der Schuldenlast auf die beteiligten Kommunen statt. Diese hatten somit anteilig die auf sie entfallene Schuldenlast als Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen in ihren EÖB auszuweisen.

Die aus dem zugeordneten Vermögen aus der Kreisgebietsneugliederung anteilig übernommenen Schulden stellen nach Ansicht des Landesrechnungshofs Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen dar. Dies gilt unabhängig davon, ob Kredite einzeln oder anteilig übernommen wurden.

³⁷ Ohne zwei Kredite zur Schulbauförderung mit Gewährung einer Schuldendiensthilfe durch das Land und eines zinslosen KommInvest-Darlehens mit Übernahme der Tilgung durch die Investitionsbank.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt Dessau-Roßlau die zum 31.12.2012 bestehenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Landkreis Anhalt-Bitterfeld als Verbindlichkeit aus Kreditaufnahmen für Investitionen ausweist. Sie hat die EÖB entsprechend zu korrigieren und eine entsprechende Regelung zu treffen.

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

3.4 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

Die Stadt bildete PRAP i. H. v. 125.541 Euro.

PRAP umfassen die vor dem Bilanzstichtag erhaltenen Einnahmen, wenn sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Die Stadt legte für die PRAP ein Journal vor. Von den 188 Einzelbeträgen unterschritten über die Hälfte der Einzelpositionen den Wert von 150 Euro.

Die BewertRL Stadt enthielt keine Wertgrenze für die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten. Zur Verringerung des Buchungsaufwandes mussten gemäß Festlegung der Stadt in der VAO Nr. 04³⁸ ARAP und PRAP nur noch ab einem abzugrenzenden Gesamtbetrag über 150 Euro (brutto) gebildet werden.

Durch mögliche Erleichterungen bei der Erstellung der Jahresabschlüsse konnte befristet auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet werden.³⁹

Der Landesrechnungshof empfiehlt, solche Wertgrenzen insbesondere bei der Erstellung der Jahresabschlüsse ab dem Jahr 2022 anzuwenden.

4. Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung

Die Erfassung und Bewertung städtebaulicher Maßnahmen hat wesentliche Auswirkungen auf die EÖB der Städte. Der Aspekt der Wesentlichkeit ist vor allem darin begründet, dass in den meisten Fällen der Wertumfang der Maßnahmen des Städtebaus in Relation zur Bilanzsumme erheblich ist und eine Vielzahl von Bilanzpositionen der Aktiv- und Passivseite der EÖB betroffen sind.

³⁸ Punkt 2.5 Anlage 5 „Buchungsanweisung NKHR“ zur VAO Nr. 04 Ordnungswesen in der Stadt Dessau-Roßlau vom 04.02.2013, zuletzt geändert am 01.09.2020 durch Beschluss Dienstberatung Oberbürgermeister BV/264/2020/II-20

³⁹ Beschluss des Stadtrates BV/246/2022/II-20 vom 14.09.2022 zur Anwendung des RdErl. des MI „Erleichterungen zur Beschleunigung der Aufstellung und Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse“ vom 15.10.2020 bzw. Ergänzungserlass vom 22.04.2022

Außerdem gibt es für die Erfassung und Bewertung städtebaulicher Maßnahmen bisher keine verbindlichen Vorgaben und Hinweise des Landes. Aus diesen Gründen bestehen für die Städte ein hoher Aufarbeitungsaufwand bei gleichzeitig erheblicher Fehleranfälligkeit.

Die Stadt Dessau-Roßlau erhielt in den Jahren seit 1991 Fördermittel der Stadt-sanierung für folgende Programme:

- Städtebauliche Sanierung „Dessau-Nord“,
- Städtebauliche Sanierung „Dessau-Nord-West“,
- Städtebauliche Sanierung „Roßlau“,
- Städtebaulich Entwicklung Dessau-Kochstedt,
- Stadtumbau Ost Dessau (7 Gebiete),
- Stadtumbau Ost Roßlau (3 Gebiete),
- Soziale Stadt „Innenstadt“,
- Aktive Stadt- und Ortsteilzentren

Für die Durchführung der städtebaulichen Sanierung hat die Stadt als Sanie-rungsträger die Sachsen-Anhaltinische Landesentwicklungsgesellschaft (SALEG) als Treuhänder beauftragt. Die SALEG hat zur Durchführung der För-derprogramme Treuhandkonten für die verschiedenen Programme eingerichtet. Die Treuhandkonten wies die Stadt ordnungsgemäß unter der Bilanzposition „Geleistete Anzahlungen/Anlagen im Bau“ aus.

4.1 Bewertungsfestlegungen

Da es keine Spezialregelungen gibt, sind die allgemein im Rahmen des NKHR zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften für die Vermögens- und Schuldpositi-onen auf die städtebaulichen Maßnahmen anzuwenden (vgl. hierzu Anlage 3).

Die BewertRL Stadt enthielt nur vereinzelte Festlegungen zur Bewertung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen. Es fehlten in den Richtlinien insbeson-dere Festlegungen zur Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens, des In-frastrukturvermögens und weiterer im Zusammenhang mit der Städtebauförde-rung maßgeblicher Bilanzpositionen für die EÖB.

Hierbei stellte der Landesrechnungshof fest, dass die Stadt seit dem Jahr 2011 drei Vorschläge⁴⁰ für die Bewertung ihrer städtebaulichen Sanierungsmaßnah-men mit Festlegungen zu wesentlichen Bilanzpositionen erarbeitet hatte.

⁴⁰ 1. Mit MI abgestimmter Bewertungsvorschlag vom 09.06.2011.

2. „Vorschlag zur Bewertung des kommunalen Vermögens im Sanierungsgebiet“ vom 16.12.2015.

3. Schreiben vom 08.01.2016 des Amtes für Stadtfinanzen an das Amt für Stadtentwicklung, Denkmal-pflege und Geodienste mit dem Thema: „Sanierungsgebiete Bewertung in der Doppik“.

Diese lagen dem Landesrechnungshof vor und enthielten teilweise zu den zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften gemäß Anlage 3 abweichende Festlegungen. Keine dieser drei Bewertungsvorschläge wurde jedoch in die BewertRL/AktivierungsRL Stadt aufgenommen. Die Gründe hierfür konnte der Landesrechnungshof aufgrund einer fehlenden Dokumentation nicht nachvollziehen.

Im Anhang zur EÖB gab die Stadt im Wesentlichen keine Erläuterungen zu städtebaulichen Maßnahmen und hiermit zusammenhängende Bilanzpositionen. Auch sonstige Übersichten zu Immobilien und Infrastrukturvermögen, die mit Städtebauförderungsmitteln saniert worden waren, waren nicht Bestandteil der Dokumentation.

Die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in der EÖB der Stadt entsprach nach Auffassung des Landesrechnungshofs teilweise den zu beachtenden Bilanzierungsgrundsätzen (Aktiva und Passiva). Jedoch traten auch bei der Stadt Dessau-Roßlau folgende Dokumentations-, Bilanzierungs- sowie Bewertungsdefizite auf:

- nur vereinzelte separate Festlegungen zu städtebaulichen Maßnahmen in der BewertRL Stadt sowie keine zusammenhängenden Erläuterungen im Anhang zur EÖB,
- keine erläuternden Übersichten bzw. zusammenhängenden Darstellungen zu den durchgeführten Maßnahmen,
- kein Ansatz der an Dritte geleisteten investiven Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände,
- kein insgesamt nachvollziehbarer Ansatz der Städtebauförderungsmittel in den Sonderposten, korrespondierend zu den zum Ansatz kommenden AHK aus städtebaulichen Maßnahmen, somit kein Nachweis der Städtebauförderungsmittel von Bund und Land und
- somit keine Übereinstimmung zwischen verausgabten investiven Städtebauförderungsmitteln (Passiva) und geschaffenen Vermögensgegenständen (Aktiva).

Insgesamt vermittelte damit die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in der EÖB der Stadt Dessau-Roßlau kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage. Insbesondere verstieß sie gegen die Bilanzierungsgrundsätze der Vollständigkeit, der Einzelerfassung und Einzelbewertung, der Bilanzklarheit und gegen das Transparenzgebot.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass es sich bei diesen Bilanzierungsdefiziten in der Stadt Dessau-Roßlau nicht um einen Einzelfall handelt. Viele der bisher geprüften Städte hatten vergleichbare Probleme bei der Darstellung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen. Der Landesrechnungshof ist sich dessen bewusst, dass diese Mängel mit auf Regelungsdefizite der zuständigen obersten Landesbehörden zurückzuführen sind.

Der Landesrechnungshof sieht es als notwendig an, dass die Stadt die entsprechenden Regelungen zur Erfassung und Bewertung aller städtebaulichen Maßnahmen in ihre Bewertungs-/Aktivierungsrichtlinie Stadt aufnimmt und den Anhang zur EÖB um entsprechende Erläuterungen ergänzt.

4.2 Bewertung des Anlagevermögens in Bezug auf die städtebaulichen Sanierungen

Keine Bilanzierung der an Dritte verausgabten Städtebauförderungsmittel

Für die Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände in der EÖB hat die Stadt Dessau-Roßlau die GemHVO Doppik in der Fassung vom 22.12.2010 zu beachten. Gemäß § 41 Abs. 4 S. 2 bis 4 GemHVO Doppik sind die „Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) bei der Gemeinde als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn die Gemeinde ein konkretes Recht an dem geförderten Vermögensgegenstand erlangt hat.“

Die Stadt traf unter Nr. 6 Anlage 16 der BewertRL Stadt eine Festlegung zum Sonderfall Zuschüsse an Sanierungsträger. Hiernach legte sie fest, dass für die Zuschüsse an Dritte, die vom Treuhandkonto abfließen, gesonderte Regelungen bzw. Einzelfallentscheidungen getroffen werden und dass eine Trennung zwischen konsumtiven und investiven Zuschüssen vorzunehmen ist. Hierbei ging sie davon aus, dass z. B. Zuschüsse an Grundstückseigentümer eher konsumtiver Natur und somit nicht zu bilanzieren sind.

Eine klare Vorgabe zur Bilanzierung der an Dritte ausgereichten Städtebauförderungsmittel traf die Stadt somit nicht.

Die Stadt Dessau-Roßlau bilanzierte unter den immateriellen Vermögensgegenständen keine an Dritte aus städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen geleisteten Zuwendungen.

Dieses bestätigte die Stadt auf Nachfrage und begründet dies damit, dass sie innerhalb der Sanierungsgebiete keine Zuschüsse an Dritte für investive Maßnahmen geleistet hat, die der Erfüllung einer kommunalen Aufgabe dienen.

Dieser Auffassung schließt sich der Landesrechnungshof ausdrücklich nicht an. Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen (§§ 136 ff. BauGB) sind gesetzlich den Gemeinden zugewiesene Aufgaben. Die Gewährung von Zuwendungen an Dritte im Rahmen dieser städtebaulichen Sanierung ist nur zulässig, wenn die geförderte Maßnahme Teil der städtebaulichen Gesamtmaßnahme, also ein Puzzlestück zur Verwirklichung der Gesamtziele der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme ist. Im Rahmen der städtebaulichen Sanierung an Dritte geleistete investive Zuwendungen, insbesondere an Dritte weitergereichte Fördermittel, sind daher aufgrund ihrer städtebaulichen Zweckbindung und der hiermit verbundenen Auflagen grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände in die EÖB aufzunehmen und als Sonderposten zu passivieren. Die Stadt verstieß nach Auffassung des Landesrechnungshofes mit ihrer Entscheidung gegen diese Vorgabe und insgesamt gegen den Grundsatz der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen.

Die Zuwendungen für Investitionen Dritter waren insgesamt (vgl. auch Pkt. 2.1) aufgrund von § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik und der in der Folgefassung in § 34 Abs. 6 KomHVO vorgenommenen Konkretisierung der Vorgabe zu bilanzieren.

Daher empfiehlt der Landesrechnungshof die entsprechende Berücksichtigung als immaterielle Vermögensgegenstände in der EÖB. Er weist darauf hin, dass der Ausweis der Zuwendungen für Investitionen Dritter in den folgenden Jahresabschlüssen entsprechend § 34 Abs. 6 KomHVO zu erfolgen hat. Die Stadt hat hierzu die Festlegungen in ihrer BewertRL um eine klare Vorgabe zur Bilanzierung anzupassen.

Sachanlagevermögen und Sonderposten

Die im Rahmen der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen sanierten unbebauten- und bebauten Grundstücke sowie Infrastrukturmaßnahmen bilanzierte die Stadt im Sachanlagevermögen. Gemäß dem Grundsatz der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen waren grundsätzlich alle vom Land und vom Bund vereinnahmten städtebaulichen Förderungsmittel als Sonderposten aus Zuwendungen zu passivieren. Dies hat zur Folge, dass alle im Sanierungsgebiet durchgeführten Maßnahmen zu entsprechenden Wertansätzen im Anlage- und Umlaufvermögen führen.

Um dieses für die EÖB hinreichend transparent zu machen, ist es empfehlenswert, der EÖB entsprechende Übersichten zu an Dritte geleisteten investiven Zuwendungen sowie aus städtebaulichen Mitteln sanierten Vermögensgegenständen beizufügen.

Der Landesrechnungshof prüfte den Grundsatz der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahme im Rahmen der Stichprobe der bebauten Grundstücke und Sonderposten.

Die geprüfte Stichprobe umfasste folgende bebaute Grundstücke und Straßen:

- a) Nordclub,
- b) Rathaus Roßlau,
- c) Friederikenplatz,
- d) Angerstraße,
- e) Reinickestraße 39.

Die Einzelmaßnahmen a) bis d) wurden nach AHK bewertet. Die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen und dafür eingesetzten Fördermittel wurden somit ordnungsgemäß als AHK und Sonderposten berücksichtigt.

Das in den 90er Jahren mit städtebaulichen Fördermitteln teilsanierte Gebäude e) bewertete die Stadt aufgrund einer bestehenden Veräußerungsabsicht abweichend im Ertragswertverfahren⁴¹ mit einem Ertragswert i. H. v. 135.000 Euro und passivierte pauschal einen Sonderposten i. H. v. 2/3 des Gebäudewertes. Hierbei enthielt die Bewertungsdokumentation keine Angaben zum Wertumfang der Sanierungskosten sowie zu den tatsächlich hierfür eingesetzten städtebaulichen Fördermitteln. Außerdem bilanzierte die Stadt zur EÖB das Gebäude nach wie vor im Anlagevermögen, die bestehende Veräußerungsabsicht war nicht durch entsprechende Unterlagen dokumentiert. Der Landesrechnungshof stellte für Gebäude e) fest, dass dieses entgegen dem Grundsatz der Bewertung mit AHK nicht mit den tatsächlichen AHK sowie den hierfür eingesetzten Fördermitteln bewertet wurde. Somit kamen für diese Sanierungsmaßnahme verausgabte städtebauliche Fördermittel nicht in der ordnungsgemäßen Höhe in der EÖB zum Ansatz.

An Dritte aus städtebaulichen Fördermitteln geleistete investive Zuwendungen bilanzierte die Stadt nicht.

⁴¹ Auf Grundlage eines durch einen externen Dritten erstellten Verkehrswertgutachtens vom 01.06.2010.

Somit kamen verausgabte städtebauliche Fördermittel teilweise nicht bzw. nicht in der ordnungsgemäßen Höhe zum Ansatz. Aufgrund einer fehlenden Dokumentation (Übersichten sowie Erläuterungen zur Berücksichtigung städtebaulicher Mittel in der EÖB) war nicht ermittelbar, welcher Anteil der städtebaulichen Fördermittel in der EÖB als AHK und Sonderposten zum Ansatz kam.

Die Stadt beachtete bei der Bilanzierung der verausgabten städtebaulichen Fördermittel nicht die Grundsätze der Bilanzierung der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen, der Transparenz sowie der Bilanzklarheit (s. Anlage 1).

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt den Ansatz des (immateriellen und) des Sachanlagevermögens sowie der Sonderposten unter Beachtung der Grundsätze der Bilanzierung der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahme, der Transparenz sowie der Bilanzklarheit überprüft und ihre EÖB entsprechend korrigiert.

5. Aufstellung und Prüfung der Jahresrechnung

Verspätete Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse

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

Durch die verspätete Aufstellung und Feststellung der EÖB geriet die Stadt Dessau-Roßlau auch bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse in Verzug.

Der Jahresabschluss 2013 wurde dem RPA am 19.11.2018 zur Prüfung übergeben. Im Zeitraum der örtlichen Erhebungen arbeitete das Amt für Stadtfinanzen an der Erstellung der ausstehenden Jahresabschlüsse und legte dem RPA den Jahresabschluss 2014 zur Prüfung⁴² vor.

⁴² Stichtag 30.09.2022.

Die Stadt hätte gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA bis zu diesem Zeitpunkt die Jahresabschlüsse für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2021 aufstellen und bis Jahresende 2022 vom Stadtrat beschließen lassen müssen.

In den Prozess der Erstellung der Jahresabschlüsse wurde das RPA nicht eingebunden.

Die Stadt Dessau-Roßlau stellt ihre Jahresabschlüsse unter Anwendung des RdErl. des MI „Erleichterungen zur Beschleunigung der Aufstellung und Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse“ vom 15.10.2020 und des Ergänzungserlasses vom 22.04.2022 auf. Der Stadtrat beschloss die Anwendung von Erleichterungen bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse 2013 bis 2020⁴³. Mit einem weiteren Beschluss wurde die Anwendung der Erleichterungen bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse 2014 bis 2021⁴⁴ geändert. Hierbei wurden die vorgesehenen Maßnahmen als auch der zeitliche Umsetzungsplan für die Vorlage der Jahresabschlüsse angepasst.

Das Amt für Stadtfinanzen wies für die Verzögerungen bei der Erstellung der Jahresabschlüsse auf

- die Ausfallzeiten von Mitarbeitern,
- den Fachkräftemangel und
- Probleme bei temporärer Stellenbesetzung auf Grund der Komplexität der Vorgänge

hin. Von der Stadt wurde eingeschätzt, dass sich der Aufwand für die Erstellung der Jahresabschlüsse für das Amt für Stadtfinanzen als auch für die Fachämtern mindestens verdreifacht habe und die Anforderungen komplexer geworden seien. Dieser zusätzliche Arbeitsaufwand im Amt für Stadtfinanzen und in den Fachämtern traf mit einer Fülle zusätzlicher Aufgaben und der Bewältigung von Krisen zusammen. In der Anlagebuchhaltung wurden zur Zeit der örtlichen Erhebungen noch Vorgänge aus dem Jahr 2016 und den Folgejahren erfasst.

Der fristgerechten Erstellung der Jahresabschlüsse stünden entgegen:

- verspätete Zuarbeiten der Fachämter durch die Aufarbeitung der Baumaßnahmen vergangener Jahre als Doppelbelastung zum Tagesgeschäft und
- Erstellung der Steuererklärungen der Betriebe gewerblicher Art und aller im Zusammenhang stehenden Sachverhalte für die Jahre 2013 bis 2020.

⁴³ Beschluss des Stadtrates BV/047/2021/II-20 vom 21.04.2021.

⁴⁴ Beschluss des Stadtrates BV/246/2022/II-20 vom 14.09.2022.

Der erste wieder vollständig zu erstellende Jahresabschluss 2022 sollte dem RPA nach dem überarbeiteten Umsetzungsplan am 15.07.2024 zur Prüfung vorgelegt werden.

Die Stadt Dessau-Roßlau wies somit einen Rückstand⁴⁵ von sechs nicht aufgestellten und sieben nicht geprüften Jahresabschlüssen auf.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Stadt Dessau-Roßlau fortgesetzt gegen die Pflicht zur fristgemäßen Aufstellung und Bestätigung von Jahresabschlüssen verstößt.

Rechtswidrigkeit der Haushaltssatzungen

Gemäß § 100 Abs. 2 KVG LSA enthält die Haushaltssatzung die Festsetzung des Haushaltsplans. Der Haushaltsplan ist gemäß § 101 Abs. 1 KVG LSA Teil der Haushaltssatzung. In § 1 Abs. 1 Satz 2 und 3 KomHVO ist dazu verbindlich vorgegeben, dass die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres (Vorjahr), des zu planenden Haushaltsjahres (Planjahr) und die darauf folgenden drei Jahre umfassen. Die Ergebnisse des Jahresabschlusses des Vorjahres sind voranzustellen.

Damit ist den Kommunen verbindlich vorgegeben, dass vor der (rechtmäßigen) Erstellung einer Haushaltssatzung mit Haushaltsplan Jahresabschlüsse des Vorjahres vorliegen müssen.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt Dessau-Roßlau ihre Anstrengungen zur Erstellung der Jahresabschlüsse verstärkt, um zu gesetzeskonformen Haushaltssatzungen zu gelangen.

Bisher kein kommunalaufsichtliches Eingreifen

Dieser gravierende Rechtsverstoß der Erstellung der ausstehenden Jahresabschlüsse führte bisher zu keiner gemäß § 146 KVG LSA möglichen Beanstandung des Haushalts der Stadt durch die zuständige Kommunalaufsichtsbehörde. Das Landesverwaltungsamt hat die Stadt im Rahmen der Genehmigungsverfügung vom 15.01.2021 für den Haushalt 2021 aufgefordert, halbjährlich ab dem 30.06.2021 über den Stand der Erstellung der Jahresabschlüsse zu berichten.

⁴⁵ Stichtag 30.09.2022.

Mit der Anwendung des Ergänzungserlasses vom 22.04.2022 hat die Stadt die Kommunalaufsicht ab 30.06.2022 vierteljährlich über das Fortschreiten bei der Nachholung der rückständigen Jahresabschlüsse zu berichten. Auf eine quartalsweise Unterrichtung der Kommunalaufsicht hat die Stadt hingewiesen.

Durch die Anwendung der Erleichterungen soll die Stadt in der Lage sein, spätestens für das Haushaltsjahr 2022 ihre Jahresabschlüsse wieder fristgerecht aufzustellen. Bis zu diesem Zeitpunkt wird das formell rechtswidrige Verhalten faktisch kommunalaufsichtlich geduldet. Hierdurch soll eine Möglichkeit geschaffen werden, verkürzte Jahresabschlüsse bis einschließlich für das Jahr 2021 zu erstellen.

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

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

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt intensiv an der Erstellung der Jahresabschlüsse arbeitet. Ziel muss die frist- und somit ordnungsgemäße Aufstellung und Prüfung aller Jahresabschlüsse sein.

Planung und Organisation

In einem weiteren Schritt prüfte der Landesrechnungshof das Vorliegen von Voraussetzungen für die ordnungs- und fristgemäße Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen in der Stadt Dessau-Roßlau. Hierzu zählen u. a.

- ein systematischer Projektplan zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses einschließlich der zeitnahen Aufarbeitung noch nicht aufgestellter, offener Jahresabschlüsse sowie
- das Vorliegen funktionierender Interner Kontrollsysteme⁴⁶ (IKS) in den relevanten Bereichen. Für die Erstellung des Jahresabschlusses relevante Bereiche sind u. a. die Geschäftsbuchführung und Kasse als übergeordnete Fachbereiche einschließlich der Nebenbuchhaltungen.

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

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

Die für dieses Prüffeld erforderlichen Daten und Unterlagen erhob der Landesrechnungshof auf Grundlage eines von der Leiterin des Amtes für Stadtfinanzen beantworteten Fragebogens, welcher durch das RPA ergänzt wurde.

⁴⁶ „Ein Internes Kontrollsystem ist die Gesamtheit aller prozessbezogenen und prozessunabhängigen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen, die dazu bestimmt sind, gesetzte Ziele zu erreichen, insbesondere rechtmäßiges und wirtschaftliches Verwaltungshandeln zu sichern sowie das vorhandene Vermögen zu schützen. Durch den Aufbau eines systematischen Internen Kontrollsystems für kommunale Prozesse können zumindest die wesentlichen Risiken vor Eintritt erkannt und durch entsprechende Kontrollaktivitäten bewusst beeinflusst werden.“ - KGSt-Bericht Nr. 8/2014 „Kommunales Risikomanagement Teil 2: Das Interne Kontrollsystem“

Siehe auch Anlage 4: Schaubild Zusammenwirken Compliance, Risikomanagement und Internes Kontrollsystem.

Die Stadt verfügte über eine Bewertungs- und Aktivierungsrichtlinie⁴⁷.

Für die Organisation des Rechnungswesens setzte der Oberbürgermeister eine VAO für das Anordnungswesen⁴⁸ in Kraft. Diese enthielt als Anlage 5 einen Buchungslaufplan für die Geschäftsbuchhaltung.

Das Amt für Stadtfinanzen setzte eine DA für die Anlagenbuchhaltung⁴⁹ in Kraft. Weiterhin wurden jährlich DA zur Erstellung der Jahresabschlüsse erlassen⁵⁰. Diese enthielten für die einzelnen Prozessschritte der Aufstellung der Jahresrechnung konkrete Maßnahmen, Verantwortlichkeiten und verbindliche Fristen. Im Zeitraum der örtlichen Erhebungen lag in der Stadt lediglich ein Entwurf einer Inventurrichtlinie vor.

Die Stadt erließ ein umfangreiches Regelwerk für die Bewertung und Aktivierung. Dennoch lagen nicht für alle wesentlichen Bereiche des Rechnungswesens, insbesondere für den Bereich der Inventur und für die Freigabe von HKR-Programmen, in der Stadt die erforderlichen Festlegungen in Form von Verwaltungsanordnungen und Dienstanweisungen als entscheidender Bestandteil des Internen Kontrollsystems vor.

Zur Erreichung des Ziels, die ausstehenden Jahresabschlüsse nachzuholen und die zukünftigen Jahresabschlüsse fristgerecht dem RPA zur Prüfung zu übergeben, hält der Landesrechnungshof es für notwendig, dass die Stadt ihr Internes Kontrollsystem (IKS) noch weiter ausbaut. So können wesentliche Risiken vor Eintritt erkannt und durch entsprechende Kontrollaktivitäten bewusst beeinflusst werden.⁵¹ Diese Umsetzungskontrollen sind zu dokumentieren.

Die regelmäßige Durchführung ordnungsgemäßer Folgeinventuren ist eine Voraussetzung zur Gewährleistung der Vollständigkeit der künftigen Jahresabschlüsse.

⁴⁷ VAO Nr. 09 über die buchmäßige Abbildung der Entwicklung des Vermögens nach §§ 34 bis 40 KomHVO der Stadt Dessau-Roßlau vom 09.06.2020.

⁴⁸ VAO Nr. 04 Anordnungswesen in der Stadt Dessau-Roßlau einschließlich zahlreicher Anlagen vom 04.02.2013, zuletzt geändert 01.09.2020.

⁴⁹ Inkraftsetzung am 07.08.2020.

⁵⁰ Dem Landesrechnungshof wurden die DA zur Erstellung der Finanzrechnung 2013, zur Erstellung der Ergebnisrechnung 2013 und zur Erstellung der Abschlussbilanz 2013 vom 28.11.2013 sowie die DA zur Erstellung der Finanzrechnung 2021, zur Erstellung der Ergebnisrechnung 2021 und zur Erstellung der Abschlussbilanz 2021 vom 01.11.2021 bereitgestellt.

⁵¹ Vgl. KGSt-Bericht Nr. 8/2014 „Kommunales Risikomanagement Teil 2: Das Interne Kontrollsystem“.

In Abhängigkeit von der Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände ist bei beweglichen Vermögensgegenständen im Falle von Buchinventuren in regelmäßigen Abständen, die fünf Jahre nicht überschreiten sollen, gemäß § 33 Abs. 1 S. 2 KomHVO eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

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

Die Stadt führte seit der Inventur zur Erstellung der EÖB zum Stichtag 01.01.2013 keine Folgeinventur durch. Die nächste Inventur (für bewegliche Vermögensgegenstände) möchte die Stadt erst mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2024 umsetzen⁵². Dies soll mit externem Sachverstand begleitet werden. Den ersten wieder vollständig aufgestellten Jahresabschluss beabsichtigt die Stadt für das Haushaltsjahr 2022 bis zum 15.07.2024 vorzulegen.⁵³

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass gemäß dem Erleichterungserlass mit der Erstellung des ersten korrekten und vollständigen Jahresabschlusses auch die Inventur besonders gründlich zu erfolgen hat. Die Stadt Dessau-Roßlau sollte die nächste Inventur der beweglichen Vermögensgegenstände spätestens mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2022⁵⁴ durchführen.

Die Stadt Dessau-Roßlau muss bei Anwendung dieses RdErl. des MI sicherstellen, dass

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

⁵² Beschluss des Stadtrates BV/246/2022/II-20 vom 14.09.2022.

⁵³ Beschluss des Stadtrates BV/246/2022/II-20 vom 14.09.2022.

⁵⁴ Beschlüsse des Stadtrates BV/047/2021/II-20 vom 21.04.2021 und BV/246/2022/II-20 vom 14.09.2022.

IV. Schlussfolgerungen

Der Landesrechnungshof hat im Ergebnis seiner Prüfung der EÖB in der Stadt Dessau-Roßlau gemäß § 104 b Abs.4 GO LSA überwiegend Ordnungsmäßigkeit festgestellt. Abgesehen hiervon gab es Einzelfeststellungen, die im Bericht zu den betreffenden Bilanzpositionen dargestellt wurden.

Die Stadt sollte spätestens mit der Erstellung des ersten wieder vollständigen und korrekten Jahresabschlusses 2022 eine besonders gründliche Folgeinventur durchführen. Hierzu sollte die Stadt im Vorfeld in einer eigenen InventRL Regelungen für die Durchführung von Folgeinventuren treffen und vom Stadtrat beschließen lassen.

Die Stadt hat einen Teil der Bewertungen nach Ansicht des Landesrechnungshofes nicht ausreichend dokumentiert. Diese Bewertungen konnten nur eingeschränkt nachvollzogen werden. Die Stichprobenprüfung der Bewertung ergab, dass ein Überprüfungs- bzw. Korrekturbedarf bei einzelnen Bilanzpositionen bestand. Insgesamt ordnet der Landesrechnungshof die Stadt bezüglich der Organisation und Durchführung des Umstellungsprozesses sowie der Qualität der Eröffnungsbilanz im Mittelfeld der von ihm geprüften Kommunen ein.

Die festgestellten Dokumentationsdefizite und verbleibenden Bewertungsmängel hat die Stadt zu beseitigen und den Grundsatz der Aktenmäßigkeit umzusetzen. Hierbei hat die Stadt bereits während der örtlichen Erhebungen Hinweise des Landesrechnungshofes aufgenommen. Der Landesrechnungshof empfiehlt, hier entsprechende Prioritäten zu setzen.

Die Stadt muss die Arbeiten zur Erstellung der Jahresabschlüsse intensivieren. Die weiteren Feststellungen, Hinweise und Empfehlungen des Landesrechnungshofes sind zu beachten und umzusetzen. Insbesondere müssen die erforderlichen DA bzw. Richtlinien für die Erstellung der Jahresabschlüsse als wesentliche Bestandteile eines IKS geschaffen werden.

Notwendige Korrekturen der EÖB können im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse vorgenommen werden.



Kay Barthel
Präsident



Florian Philipp
Mitglied des Landesrechnungshofes

Grundstücke in Entwicklung

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind im Falle der kommunalen Erschließung von Gewerbeflächen gemäß § 123 ff. BauGB die anfallenden Erschließungskosten des Gewerbegebietes, insbesondere die Herstellungskosten der Erschließungsanlagen, unter Beachtung der für die Kalkulation maßgeblichen Vorgaben des BauGB und unter Abzug von erhaltenen Fördermitteln sowie anderen Zuschüssen auf die Preise der veräußerbaren Gewerbeflächen umzulegen. Die Kalkulation sollte mit Fertigstellung der Erschließung vorliegen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass gem. § 127 BauGB i. V. m. § 6 KAG LSA die Veräußerung von erschlossenen Gewerbeflächen grundsätzlich kostendeckend zu erfolgen hat. Es können jedoch Gründe wie z. B. die mit der Ansiedlung von Unternehmen zu erwartender Steigerung der Gewerbesteuererträgen vorliegen, die es rechtfertigen, dass die Kommunen Gewerbeflächen zu nicht kostendeckenden Preisen veräußern.

Für den Fall, dass ein Grundstück durch die Kommune nicht mit dem kostendeckend kalkulierten Veräußerungspreis veräußert wird, stellt die Differenz des tatsächlichen Veräußerungspreises zum kostendeckenden Preis eine Zuwendung der Kommune an das erwerbende Unternehmen dar. Der Landesrechnungshof hält es in diesem Zusammenhang für erforderlich, dass diese Zuwendung verbunden mit einer entsprechenden Zweckbindung für das Unternehmen gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO als immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert wird. Dieser ist entsprechend über die vereinbarte Zweckbindungsdauer aufwandswirksam abzuschreiben bzw. aufzulösen. Auf diesem Weg werden die nicht über den Veräußerungspreis erzielten Erschließungsbeiträge transparent bilanziell nachgewiesen und periodengerecht zur vereinbarten Zweckbindungsdauer erfolgswirksam aufgelöst. Der mit der Auflösung verbundene Aufwand (bzw. eventuelle Verluste) ist durch entsprechende finanzwirksame Erträge in der Ergebnisrechnung der Kommune (z. B. aus Gewerbesteuerermehrerträgen aufgrund der Unternehmensansiedlungen und der damit begründeten Förderung) zu decken. Die Summe der zum Ansatz gebrachten immateriellen Vermögensgegenstände und deren Auflösungsbeträge sollten nach Auffassung des Landesrechnungshofes aus Transparenzgründen im Anhang zur Bilanz zusätzlich erläutert werden.

Anlage 2*Vorschlag zur unentgeltlichen Übertragung der Gemälde auf die Kulturstiftung Dessau-Wörlitz*

Sollte die vorzunehmende abschließende Klärung des Eigentums ergeben, dass die Stadt Dessau-Roßlau die Gemälde auf die Kulturstiftung Dessau-Wörlitz zu übertragen hat, kann die Übertragung im entsprechenden Jahresabschluss ergebnisneutral erfolgen. Grundlage hierfür stellt der RdErl. MI vom 11.10.2018 zur unentgeltlichen Vermögensübertragung aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmung dar. Die Vorgaben des RdErl. sind nach Auffassung des Landesrechnungshofes auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar, da es sich bei der Kulturstiftung um eine gemeinnützige Stiftung öffentlichen Rechts handelt. In diesem Zusammenhang regt der Landesrechnungshof an, dass das MI eine Klarstellung vornimmt, ob die Vorgaben des RdErl. auch auf Fälle anwendbar sind, bei denen eine der Beteiligten keine Gebietskörperschaft, sondern eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.

Für den Fall, dass die Klärung eine abweichende Zuordnung des Eigentums zur Kulturstiftung feststellt, ist neben dem zivilrechtlichen Eigentum am Vermögen auch die Aufgabe und somit das wirtschaftliche Eigentum von der Stadt auf die Kulturstiftung zu übertragen. Im betreffenden Jahresabschluss hätte die Stadt die Vermögensgegenstände direkt auszubuchen und die Rücklage aus der EÖB in Höhe des Restbuchwertes zu mindern. Weiterhin sind mit dem Vermögen verbundene Passiva, z. B. Verbindlichkeiten, Sonderposten, Rückstellungen, ebenfalls auf die Kulturstiftung zu übertragen und somit auszubuchen sowie mit der Rücklage aus der EÖB zu verrechnen. Die Übertragung hätte somit keine Auswirkungen auf das Jahresergebnis der Stadt.

Hinweise zur Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung

In Ergänzung zu den Feststellungen, Hinweisen und Empfehlungen in Punkt 4 des Prüfungsberichtes möchten wir weitere Hinweise geben. Hierzu stellen wir auch Feststellungen zu einzelnen Objekten ausführlicher dar.

Rechtliche Vorgaben bei der Bilanzierung von Städtebaumaßnahmen

Aufgrund nicht vorhandener abweichender Vorgaben sind die allgemein im Rahmen des NKHR zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften für die Vermögens- und Schuldpositionen auf die städtebaulichen Maßnahmen anzuwenden. Dementsprechend sind die folgenden Bilanzierungsgrundsätze zu beachten. Diese sollen insbesondere gewährleisten, dass die EÖB hinsichtlich der in einer Stadt durchgeführten städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt widerspiegelt:

- **Wirtschaftliches Eigentum**

Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 KomHVO hat die Kommune grundsätzlich alle im städtebaulichen Sanierungs- bzw. Entwicklungsgebiet gelegenen Vermögensgegenstände in ihrem wirtschaftlichen Eigentum zu bilanzieren. Darüber hinaus sind alle Zuwendungen, welche eine Kommune im Rahmen von Investitionsfördermaßnahmen an Dritte leistet, gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren, sofern für die Stadt eine mehrjährige Zweckbindung oder eine Gegenleistung vereinbart oder festgelegt wurde, die nachhaltig der kommunalen Aufgabenerfüllung dient. Auf die Erläuterung zur investiven Zweckbestimmung im Rahmen der Gesamtmaßnahme in Pkt. 4.2 des Prüfungsberichts weist der Landesrechnungshof ausdrücklich hin.

- **Beachtung des Vollständigkeitsprinzips**

Gemäß § 114 Abs. 1 KVG LSA i. V. m. § 34 Abs. 1 KomHVO Doppik sind grundsätzlich alle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens darzustellen. Dabei sind insbesondere alle kommunal genutzten Vermögensgegenstände im Anlagevermögen, alle für eine Veräußerung vorgesehenen Vermögensgegenstände (Grundstücke) im Umlaufvermögen, alle an Dritte geleistete investive Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände und alle Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen in der Vermögensrechnung (EÖB und

Folgebilanzen) zu bilanzieren. Weiterhin sind in den Folgebilanzen alle ergebnis- und finanzwirksamen Geschäftsvorfälle darzustellen.

- Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung und -erfassung
Gemäß § 37 Abs. 1 Nr. 1 KomHVO Doppik sind alle Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten grundsätzlich einzeln zu bewerten und dementsprechend auszuweisen. Aus Gründen der Transparenz halten wir den bilanziellen Nachweis der in die städtebaulichen Maßnahmen geflossenen Haushaltsmittel sowie Sonderposten für notwendig. Fördermittel sind dem o. g. Grundsatz folgend grundsätzlich einzeln und korrespondierend zum finanzierten Vermögensgegenstand zu erfassen und in den Bilanzen als Sonderposten auszuweisen.

- Zusammenhängende Darstellung der städtebaulichen Maßnahmen sowie Grundsatz der Transparenz und Bilanzklarheit

Die Aufbereitung der städtischen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen sollte einen Gesamtüberblick über die einzelnen Maßnahmen in der EÖB sowie in den Jahresabschlüssen geben. Folgende Dokumentationsansätze werden dem gerecht:

- separate Festlegungen zur Bewertung und zum Ausweis von städtebaulichen Maßnahmen in der kommunalen BewertRL Stadt,
- erläuternde Übersichten zu einzelnen Bilanzpositionen, wie z. B. Übersichten mit geleisteten investiven Zuwendungen an Dritte oder in den einzelnen städtebaulichen Maßnahmen sanierte kommunale Vermögensgegenstände sowie
- Erläuterungen in den Anhängen zur EÖB und zu den Jahresabschlüssen.

Die Darstellung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen in der Bilanz sollte dazu führen, dass sich ein fachkundiger Dritter ohne erheblichen Aufwand einen Gesamtüberblick über die durchgeführten städtebaulichen Maßnahmen verschaffen kann.

- Städtebauliche Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen

Die mit der Durchführung städtebaulicher Maßnahmen verbundene Zielstellung liegt in der Aufwertung eines städtischen Gebietes. Die städtebauliche Gesamtmaßnahme ist dabei die Summe unterschiedlicher Teilmaßnahmen, die der Erneuerung eines definierten Stadtgebietes dienen. Nach Auffassung des Landesrechnungshofs ist die städtebauliche Gesamtmaßnahme grundsätzlich als investiv einzustufen. Dieses spiegelt sich u. a. auch in der Zweckbindung der von Bund und Land ausgereichten städtebaulichen Förderungsmittel wider, die investiv zu

verwenden sind. Das hat zur Folge, dass alle im Sanierungsgebiet durchgeführten Maßnahmen zu Anlage- bzw. Umlaufvermögen der EÖB und aller Folgebilanzen führen.

Auf dieser Grundlage sind alle Einzelmaßnahmen der Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen am kommunalen Vermögen oder am Vermögen Dritter (Gewährung investiver Zuwendungen) als entsprechende Ansätze auf der Aktivseite der Bilanz zu berücksichtigen.

Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der isoliert betrachteten einzelnen Maßnahme gemäß den Vorgaben des NKHR um Herstellungs- oder Unterhaltungsaufwendungen handelt.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes folgt hieraus für die EÖB und alle Folgebilanzen der Kommunen, dass alle im Rahmen des Städtebaus an Dritte geleisteten Zuwendungen grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände ausgewiesen werden. Entsprechende Zweckbindungen sind in den Zuwendungsbescheiden/Zuwendungsverträgen festzusetzen.

Diese Grundsätze sind für alle anderen im Rahmen der Sanierung bzw. Entwicklung eines Gebietes durchgeführten Baumaßnahmen zu beachten, die zu Anschaffungs- und Herstellungskosten für bebaute und unbebaute Grundstücke und für das Infrastrukturvermögen führen.

Anlage 4: Schaubild Zusammenwirken Compliance, Risikomanagement und Internes Kontrollsystem

