



wetreu NTRG · Postfach 6144 · 24122 Kiel

Persönlich / vertraulich

Stadt Norderstedt

z.Hd. Herr Syttkus

Rathausallee 50

22846 Norderstedt

Haselbusch 8
24146 Kiel
Tel.: 0431 8008-0
Fax: 0431 8008-330
www.wetreu.de

Bei Rückfragen
Rainer Dröse-Seidler
Tel.: 0431 8008-126
Fax: 0431 8008-50126
E-Mail: R.Droese-Seidler@
wetreu.de

Stellungnahme zu den Beanstandungen des Rechnungsprüfungsamtes

15.10.2015
98161420

Sehr geehrter Herr Grote,
sehr geehrter Herr Syttkus,

die Stadt Norderstedt hat nach den Vorschriften der GemHVO-Doppik eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2010 aufgestellt und dem Rechnungsprüfungsamt vorgelegt. Das Rechnungsprüfungsamt wiederum hat am 30. Juni 2015 in einem Entwurf des Schlussberichtes die Ergebnisse seiner Prüfung zusammengefasst. Dabei wurden bei vier Bilanzposten wesentliche Beanstandungen festgestellt. Wir wurden nun von der Stadt Norderstedt gebeten, von unserer Seite eine Stellungnahme zu den wesentlichen Beanstandungen abzugeben.

1. Vorbemerkung

Das Rechnungsprüfungsamt wendet bei der Prüfung den risikoorientierten kommunalen Risikoansatz (siehe auch IDW PS 730, Tz. 25) an und hat in diesem Rahmen „quantitative Wesentlichkeitsgrenzen“ festgelegt. Dabei geht es bei den festgelegten Grenzen um die Frage, welche Sachverhalte zu einschränkenden Feststellungen oder wesentlichen Beanstandungen führen können (Schlussbericht S. 13). Allerdings werden die Wesentlichkeitsgrenzen im Schlussbericht nicht definiert.

Als Maßstab könnten die Regelungen des Handelsrechts herangezogen werden (Häfner, Standards staatlicher Doppik, S. 99). Dort ist nach herrschender Meinung wesentlich, wenn das Jahresergebnis mindestens um 10 %, die Bilanzsumme mindestens um 5 % oder Einzelposten des Jahresabschlusses

Geschäftsführer
WP StB RB Hartmut Kaack
WP StB Dörte Reese
WP StB Jan H. Marten
StB Thomas Hansen
WP StB Jens Wörner
WP StB Rainer Dröse-Seidler

Angestellte und
Honorarkräfte
StB Axel Lobermeier
StB Frank Schmidt
StB Harald Klietz
StB Frank Wohler
StB Julia Hanssen
StB Christiane Brünge
StB Jan-Philipp Neumann

Sitz der Gesellschaft
Kiel

Handelsregister
Kiel HRB Nr. 153

Zweigniederlassungen
Neumünster, Eckernförde,
Frankfurt (Oder)

Steuernummer
19/295/00676

Bank | IBAN | BIC
Förde Sparkasse
DE89210501700091050518
NOLADE21KIE



Seite 2 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

mindestens um 10 % verändert werden (Beck'schen Bilanzkommentar, § 264, Rz. 56 ff).

Im Rahmen der Stellungnahme wird bei der Auslegung oftmals auf handelsrechtliche Grundsätze und Normen abgestellt. Zwar ist die Doppik ein eigenes Regelungswerk, jedoch kann das kaufmännische Rechnungswesen gleichwohl als Referenzmodell für die Auslegung von Einzelsachverhalten herangezogen werden (Häfner, Standards staatlicher Doppik, S. 38 ff).

Bei der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz finden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und somit auch die (nicht kodifizierten) GoB der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit Anwendung. Dies bedeutet, dass unter Berücksichtigung des sachlichen und zeitlichen Aufwandes Erleichterungen dann gerechtfertigt sein können, wenn sie nicht zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB führen, wonach die Eröffnungsbilanz insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage vermitteln soll.

Verweisen möchten wir an dieser Stelle ausdrücklich auf § 56 GemHVO-Doppik, der für die Eröffnungsbilanz eine Berichtigungsnorm enthält, die es ermöglicht, die Eröffnungsbilanz bis zum fünften folgenden Jahresabschluss in laufender Rechnung (gegen Eigenkapital) zu korrigieren. Diese Vorschrift soll Verzögerungen bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse vermeiden helfen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die vom Rechnungsprüfungsamt festgestellten Beanstandungen nicht zwingend in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt müssen. Um die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht noch weiter zu verzögern, wird empfohlen, die Auswertung des Schlussberichtes und bei Bedarf die Berichtigung der Bilanzansätze im nachfolgenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 vorzunehmen.

2. Wesentliche Beanstandungen

2.1. Betriebs- und Geschäftsausstattung

Nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes ist eine Prüfung des Bilanzpostens „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ nicht möglich, da „die Zähllisten keinen Hinweis auf den Bilanzposten enthalten (Schlussbericht S. 31).

Im Rahmen der Erstellung einer Eröffnungsbilanz kommt der vollständigen und richtigen Aufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden eine besondere Bedeutung zu. Den organisatorischen Ablauf der Erfassung

...



Seite 3 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

nennt man Inventur, die die Grundlage zur Aufstellung eines Inventars, d.h. eines Verzeichnisses der Vermögensgegenstände und Schulden, bildet.

Die Inventur (Inventar) ist der Erstellung einer Bilanz grundsätzlich zeitlich vorgelagert und ist notwendig für die Prüfung, ob ein Vermögensgegenstand auch tatsächlich physisch vorhanden ist. Dies zeigt sich auch aus der Stellung der Normen im Handelsgesetzbuch, wo das Inventar im ersten Unterabschnitt in § 240 HGB, die Aufstellung der Bilanz im zweiten Unterabschnitt in § 242 HGB kodifiziert ist. Daraus folgt, dass im Rahmen der Inventur noch nicht darüber zu entscheiden ist, wo der Vermögensgegenstand in der Bilanz ausgewiesen werden muss bzw. werden soll. Daraus folgt ferner, dass in den Inventurlisten der Vermögensgegenstand lediglich eindeutig bezeichnet, die Menge angegeben und eventuell die Beschaffenheit beschrieben werden muss.

Nach unserer Auffassung sind die notwendigen Angaben auf den ausgegebenen Zähllisten enthalten, so dass aussagekräftige und prüfungsfähige Unterlagen vorgelegen haben. Die Verneinung der Prüfungsfähigkeit auf Grund des fehlenden Hinweises auf den Bilanzposten ist daher nach unserer Auffassung falsch und kann in keiner Weise nachvollzogen werden.

Missverständlich ist überdies auch die Prüfungsfeststellung der wesentlichen Beanstandung. Kann ein Abschlussprüfer abgrenzbare Teile der Rechnungslegung wegen fehlender Nachweise nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilen, so liegt ein Prüfungshemmnis vor (IDW PS 400, Tz. 50 ff.). Das Rechnungsprüfungsamt führt aber selber aus, dass Prüfungshemmnisse grundsätzlich nicht bestanden (Schlussbericht, S. 12). Auch insofern ist das zum Bilanzposten Betriebs- und Geschäftsausstattung getroffene Prüfungsurteil widersprüchlich.

2.2. Vorräte

Zum Bilanzposten Vorräte (Bilanzwert von TEUR 5.993, Anteil an der Bilanzsumme: 1,1 %) wurden zahlreiche einzelne Feststellungen getroffen:

- a. Es ist unbestritten, dass in Teilbereichen bei den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen eine zwingend vorgeschriebene Inventur nicht durchgeführt und Bestände somit nicht in der Bilanz abgebildet wurden. Da eine Vorratsinventur nicht nachgeholt werden kann, bleibt die Frage, wie damit umzugehen ist.

...



Seite 4 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

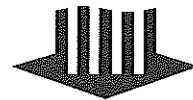
Laut dem Schreiben von Peterson + Co. vom 1. Juli 2014 haben nachträglich Probezählungen nur sehr geringe Bestände ergeben (jeweils unter TEUR 10). Unter Berücksichtigung der Wesentlichkeitsgrenzen ist die Höhe des Bilanzausweises nach unserer Auffassung daher nicht zu beanstanden, dies umso mehr, als dass es hier zu einer Unterbewertung eines Aktivpostens bzw. zur Legung stiller Reserven gekommen ist. Ein Indiz dafür, dass im Handelsrecht dabei die Unterbewertung eines Aktivpostens weniger stark beanstandet wird als der gegensätzliche Fall, findet sich in den Regelungen des § 256 AktG.

- b. Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist die Feststellung, dass Wahlrechte zur Bewertungsvereinfachung nicht aktiv durch den Oberbürgermeister ausgeübt und die Voraussetzungen für die Bildung der Festwerte nicht nachgewiesen wurden. Laut Dienstanweisung vom 27. November 2012 (Bewertungsrichtlinie, S. 6) übt der Oberbürgermeister die Entscheidung über die Bildung von Festwerten im Rahmen der Einführung aus. Nicht beschrieben ist, wie der OB die Wahlrechte auszuüben hat, so dass im Umkehrschluss hier auf allgemeine Grundsätze abzustellen ist.

Im Handelsrecht unterscheidet man zwischen Erstellung (Ermittlung der Bilanzposten), Aufstellung und Feststellung einer Bilanz. Die Aufstellung der Bilanz wird durch die gesetzlichen Vertreter, hier durch den Oberbürgermeister, vorgenommen. Festgestellt wird die Bilanz durch die Stadtvertretung. Das bedeutet, dass die gesetzlichen Vertreter die Entscheidungen über die Ausübung von Wahlrechten oder über die Art von Bilanzansätzen im Rahmen des Beschlusses über die Aufstellung der Bilanz aktiv treffen.

- c. Hinsichtlich des Ausweises der zum Verkauf bestimmten Grundstücke unter den geleisteten Anzahlungen und sonstigen Vorräten kann dem Rechnungsprüfungsamt gefolgt werden. Gleichwohl wird der Klarheit der Bilanz durch den davon – Vermerk insofern Genüge getan, so dass unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine erneute Änderung der Bilanz mit den damit verbundenen zeitlichen Verzögerungen nach unserer Auffassung verzichtet werden kann. Wir empfehlen daher, den Bilanzausweis bei der nächsten Aufstellung entsprechend anzupassen.
- d. Ferner wurde beanstandet, dass eine Aufnahme der unfertigen und fertigen Erzeugnisse / Leistungen und Waren nicht erfolgt ist. Damit wurde nach Ansicht des Rechnungsprüfungsamtes die Vollständigkeit und Richtigkeit des Bilanzansatzes nicht nachgewiesen. Nach Ansicht

...



Seite 5 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

der gesetzlichen Vertreter werden bei der Stadt Norderstedt keine Sachverhalte verwirklicht, die unter diesem Posten ausgewiesen werden müssten.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sehen grundsätzlich keine Negativabgrenzungen vor. Handelsrechtlich braucht ein Posten ohne Wert nicht in der Bilanz aufgeführt werden (§ 265 Abs. 8 HGB), im Anhang ist keine Negativanzeige erforderlich. Durch den Ansatz des Bilanzpostens mit einem Nullwert wird dokumentiert, dass die Stadt Norderstedt nicht über Vermögensgegenstände verfügt, die hier ausgewiesen werden müssen. Im Übrigen bleibt es im Dunkeln, worauf das Rechnungsprüfungsamt abzielt, denn es gibt selber keinen Hinweis auf mögliche zu bilanzierende Erzeugnisse, Leistungen oder Waren. Daher bleibt es auch gänzlich im Unklaren, auf welcher Grundlage das Rechnungsprüfungsamt eine Beurteilung über die Fehlerhaftigkeit des Bilanzpostens abgibt.

Zusammenfassend bleibt nach unserer Auffassung festzuhalten, dass es zwar in einem Punkt Anpassungsbedarf gibt, der aber aus den o.g. Gründen nicht zwingend in der Eröffnungsbilanz umgesetzt werden muss.

2.3. Aktive Rechnungsabgrenzung (aRAP)

Der Wert des Postens beträgt TEUR 18.485 und damit 3,5 % der Bilanzsumme.

Bei der Beanstandung der fehlenden Aktivierung eines Disagios geht es um eine Frage der Sachverhaltsermittlung und nicht um die rechtliche Würdigung, denn die Aktivierungsfähigkeit des Disagios ist nicht strittig. Nach Aussagen der Verwaltung und von Mitarbeitern der Firma Petersen + Co. wurden in den Kreditverträgen keine Disagios vereinbart. Insofern erübrigt sich ein Ausweis. Dieses Arbeitsergebnis wird durch den Aufstellungsbeschluss ausreichend dokumentiert. Gibt es von prüferischer Seite aus Anhaltspunkte, die gegen das Prüfungsergebnis sprechen, so empfehlen wir dem Rechnungsprüfungsamt als prüferische Maßnahme z.B. die Kreditverträge einzusehen.

Das Rechnungsprüfungsamt beanstandet den Ausweis von Zuwendungen an Vermögensgegenständen als aktive Rechnungsabgrenzungsposten. Hierbei handelt es sich um von der Stadt Norderstedt angeschaffte Vermögensgegenstände, die einem Sportverein unentgeltlich zur Ausübung der sportlichen Aktivitäten zur Verfügung gestellt wurden. Da es sich bei der Zuwendung nicht um eine geleistete Zahlung (vgl. § 49 Abs. 1 GemHVO-Doppik) der Stadt Norderstedt handelt, kommt unserer Auffassung nach ein Ausweis unter den

...



Seite 6 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

aktiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht (Sossong, Zweckadäquanz der GoB für die staatliche Doppik, S. 106 ff.). Vielmehr sehen wir einen Vermögensgegenstand, der für die Stadt Norderstedt wirtschaftliche Vorteile entfaltet (Verpflichtung zur Bereitstellung eines sportlichen Angebots durch den nutzenden Verein) und der Stadt auch vermögensrechtlich zugeordnet werden kann, da durch die mögliche Vertragskündigung die Stadt Norderstedt nicht von der Verwertung der Vermögensgegenstände dauerhaft ausgeschlossen worden ist.

Eine davon abweichende Beurteilung würde sich jedoch ergeben, wenn die Stadt Norderstedt mit der Zurverfügungstellung gleichzeitig auch einen Trägerwechsel beabsichtigt hätte und zumindest für die Sportanlagen eine Übertragung des Inventars zum Ziel gehabt hätte. Es ist naheliegend, dass die Stadt Norderstedt diese Intention gehabt hat. In diesem Falle würde analog der Regelungen für einen Schulträgerwechsel (siehe Bräse et. al, Gemeindehaushaltsrecht Schleswig-Holstein, 14. Aufl., S. 558 ff.) Anwendung finden und entsprechend ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden.

Wir empfehlen, für die Frage des Ausweises noch einmal die Intention der entsprechenden Gremien zu klären und eine entsprechende Beschlusslage herbeizuführen. Eine Änderung der Eröffnungsbilanz ist mit Verweis auf die Wesentlichkeit bei Ausweisfragen und den o.g. Ausführungen erst einmal nicht notwendig.

2.4. Sonderposten

Zum Bilanzposten Sonderposten (Bilanzwert von TEUR 125.553, Anteil an der Bilanzsumme: 23,6 %) wurden zahlreiche einzelne Feststellungen getroffen:

- a. Nicht erfasste Sonderposten: Unstrittig ist die Nacherfassung des Sonderpostens für den Ausbau der Mehrzweckhalle in Höhe von TEUR 1.422. Problematischer stellt sich die Behandlung der Zuwendungen für die Hauptschule Falkenberg dar. Zur Zeit der Bilanzaufstellung war der Gebäudeteil bereits abgerissen worden. Da die Abbruchabsicht bereits zum 1. Januar 2010 bestand, sind der Vermögensgegenstand und der korrespondierende Sonderposten aus Vereinfachungsgründen nicht mehr in die Eröffnungsbilanz aufgenommen worden. Diese Vorgehensweise ist unter Wirtschaftlichkeitsaspekten nachvollziehbar und vertretbar, wenngleich es bilanztechnisch gesehen richtiger gewesen wäre, beide Posten aufzunehmen und über die Restnutzungsdauer aufzulösen.

...



Seite 7 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

- b. Soweit Auflösungen von Zuweisungen nur unter der Zustimmung der Bewilligungsbehörde vorgenommen werden dürfen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik), sollte zukünftig die Zustimmung zur Klarstellung eingeholt werden. Der in der Eröffnungsbilanz angesetzte Wert ist nach unserer Auffassung aber nicht zu beanstanden, da die Bewilligungsaufgabe nicht für die abgelaufenen Wirtschaftsjahre rückwirkend Anwendung finden kann. Dies ist auch insofern sachgerecht, als dass sich in der Logik der Doppik die Auflösungsentscheidung zwar auf das Jahresergebnis, in letzter Konsequenz aber nicht auf die Höhe des Eigenkapitals auswirkt. Da zukünftig aber die mit den Abschreibungsverläufen korrespondierende Auflösung der Zuweisungen dargestellt werden soll, ist die Einstellung in den Sonderposten folgerichtig.
- c. Das Rechnungsprüfungsamt sieht in den pauschal gebildeten Sonderposten für die Vermögensgegenstände „Norderstedt-Mitte“ einen Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz des § 39 GemHVO-Doppik und die Richtigkeit und Werthaltigkeit des Bilanzansatzes als nicht gegeben an. Beanstandet wird dabei nicht die Höhe des insgesamt ermittelten Sonderpostens sondern die unzutreffende, weil nicht auf den einzelnen Vermögensgegenstand abgestellte Aufteilung des Sonderpostens. Die Entwicklungsmaßnahme wurde durch die Entwicklungsgesellschaft Norderstedt GmbH (EGNO) betreut und abgewickelt. Das Problem der Ermittlung besteht darin, dass keine auf die einzelnen Vermögensgegenstände abgestellten Förder- oder Zuweisungsbescheide vorliegen. Wir halten insofern die pauschale, über die gesamte Maßnahme ermittelten und dann proportional auf die Vermögensgegenstände aufgeteilten Sonderposten für sachgerecht. Es ist für uns auch kein geeigneterer Aufteilungsmaßstab ersichtlich. Ein solcher wird auch vom Rechnungsprüfungsamt nicht vorgeschlagen noch gibt es einen Hinweis darauf, wie das Problem der Einzelbewertung besser dargestellt werden könnte.
- d. In der Eröffnungsbilanz wurde inhaltlich zutreffend eine Sonderrücklage für Dauergrabpflege in Höhe von EUR 432.940,86 eingestellt. Der Betrag wurde der kameralen Rücklage zum 31. Dezember 2009 entnommen und war dort Teil des kameralen Haushaltsplanes, der entsprechend geprüft und verabschiedet wurde. Nach unserer Auffassung ist der Betrag insoweit plausibel abgeleitet worden. Mangels auswertbarer Unterlagen ist es nicht möglich, die Rücklage auf die einzelnen Grabstellen aufzuschlüsseln. Gleichwohl bemängelt das Rechnungs-

...



Seite 8 von 8 zum Schreiben vom 15.10.2015

prüfungsamt ein fehlendes Bestandsverzeichnis, jedoch ohne darauf einzugehen, wie eine sachgerechte Auflistung erfolgen könnte.

3. Schlussbemerkung

Auch unter Berücksichtigung der oben angeführten Beanstandungen entspricht nach unserer Beurteilung die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2010 der Stadt Norderstedt insgesamt den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt Norderstedt.

Für Fragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundliche Grüßen

Rainer Dröse-Seidler
Wirtschaftsprüfer