

**Landesrechnungshof
Sachsen-Anhalt**



**Bericht
über die
überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz
der Stadt Sangerhausen**

Aktenzeichen: 42-04314-131/3/11690/2024
Dessau-Roßlau, 3. April 2025

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	4
I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen	6
II. Vorbemerkungen	7
1. Reformziele.....	7
2. Prüfungsauftrag	7
3. Durchführung der Prüfung.....	8
4. Rechtliche Grundlagen der Prüfung	8
III. Prüfungsergebnisse	9
1. Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Stadt Sangerhausen.....	9
1.1 Feststellungen zum Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR.....	9
1.2 Einsatz von Finanzsoftware	13
1.3 Inventur.....	15
1.4 Bewertungsrichtlinie	17
2. Aktivposten der Eröffnungsbilanz	19
2.1 Immaterielles Vermögen	19
2.2 Sachanlagevermögen	21
2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	21
2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	25
2.2.3 Infrastrukturvermögen	33
2.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden.....	38
2.2.5 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler.....	38
2.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	43
2.2.7 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	48
2.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	49
2.3 Finanzanlagen	50
2.4 Umlaufvermögen.....	52
2.4.1 Vorräte.....	52
2.4.2 Forderungen	53
2.4.3 Liquide Mittel.....	58
2.5 Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.....	58
3. Passivposten der Eröffnungsbilanz	59
3.1 Bildung von Sonderposten	59
3.2 Rückstellungen	61
3.3 Verbindlichkeiten.....	62
3.4 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten	63
4. Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung	63

5. Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse.....	68
IV. Schlussfolgerungen.....	72

Anlagenverzeichnis

Anlage 1	Grundstücke in Entwicklung
Anlage 2	Auszug Anlage 10 zu BWHB Stadt Sangerhausen: Bewertung von Verkehrsflächen
Anlage 3	Hinweise zur Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung
Anlage 4	Schaubild Zusammenwirken Compliance, Risikomanagement und Internes Kontrollsystem

Abkürzungsverzeichnis

AHK	Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
Anl.-Nr.	Anlagennummer
ATZ	Altersteilzeit
AZV	Abwasserzweckverband
BewertRL LSA	Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der Verbindlichkeiten (Bewertungsrichtlinie vom 02.06.2006)
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BWHB	Bewertungshandbuch (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
GND	Gesamtnutzungsdauer
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GO LSA	Gemeindeordnung Land Sachsen-Anhalt
GS	Grundschule
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)
MZG	Mehrzweckgebäude
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
PWB	Pauschale Wertberichtigung
RBW	Restbuchwert
RdErl.	Runderlass
RND	Restnutzungsdauer
RPA	Rechnungsprüfungsamt der Stadt Sangerhausen

RStO	Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen
StrG LSA	Straßengesetz für das Land Sachsen-Anhalt vom 06.07.1993
VLS	Verwaltungsleitungssitzung

I. Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen

Die Stadt Sangerhausen stellte ihre EÖB erst abschließend im Jahr 2018 auf. Das war fünf Jahre nach der Umstellung auf das NKHR.

Die Dokumentation des Umstellungsprozesses sowie die erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung der EÖB ließen auf Mängel im Projektmanagement und somit auf Planungs- und Organisationsdefizite schließen.

Die Stadt Sangerhausen traf in ihrem Bewertungshandbuch, das im Aufstellungsprozess mehrfach geändert wurde, umfangreiche Festlegungen und Vorgaben zur Erfassung, Bewertung und Dokumentation für alle wesentlichen Bilanzpositionen. Für einige Bilanzpositionen besteht noch Regelungs- und Anpassungsbedarf. Es war nicht immer gewährleistet, dass vor dem Bewertungsprozess für alle Bilanzpositionen ein einheitlicher kommunaler Maßstab für Bewertungsentscheidungen und somit eine Voraussetzung für Bewertungs- und Bilanzstetigkeit vorlagen.

Die vorgelegte Dokumentation zur Bewertung des Vermögens und der Schulden wies einige Dokumentationsdefizite auf und entsprach nur teilweise dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Die Stadt Sangerhausen beachtete die bestehenden Bewertungsvorgaben des Landes nicht für alle Bilanzpositionen ausreichend. Dies führte zu Verstößen gegen die Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit.

Für die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung wendete die Stadt den Bewertungsleitfaden des Landes Brandenburg an. Dieses Bilanzierungsverfahren entspricht nicht den im Rahmen des NKHR allgemein zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften für die Vermögens- und Schuldpositionen. Durch fehlende Aktivierung von städtebaulichen Maßnahmen spiegelt die Bilanz daher nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt wider.

Die Stadt Sangerhausen hat die Jahresabschlüsse bis einschließlich für das Jahr 2022 erstellt. Weiterhin lagen die Jahresabschlüsse bis zum Jahr 2018 geprüft vor. Von den Erleichterungen der RdErl. des MI vom 15.07.2020 bzw. vom 22.04.2022 hat sie keinen Gebrauch gemacht.

Das Interne Kontrollsystem als Voraussetzung für eine künftig ordnungsgemäße Jahresabschlusserstellung war ausbaufähig.

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 Sangerhausen 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 19.09.2023 statt. Örtliche Erhebungen wurden ab dem 26.09. bis zum 29.11.2023 durchgeführt.

Die Stadt stellte bereits vor dem Eröffnungsgespräch erste Dokumente zum Umstellungsprozess und zur Erstellung der EÖB bereit.

Für die örtlichen Erhebungen wurden dem Landesrechnungshof Dokumentationsunterlagen sowohl elektronisch als auch in Papierform zur Verfügung gestellt. Dazu wurden den Prüferinnen ein Zugang zum Intranet der Stadt und Leserechte für die Finanzsoftware ab-data sowie in die Bewertungssoftware ARCHIKART eingerichtet. Ein Zugriff auf die teilweise elektronisch vorliegende Dokumentation der EÖB war somit möglich. Zu offenen Fragen fanden problemlos Gespräche mit der Stadtverwaltung statt. Ein direkter Austausch mit den benannten Ansprechpartnern war ausdrücklich gewünscht und jederzeit möglich, auch wenn ein Großteil dieser Mitarbeiter nicht direkt an der Erstellung der EÖB beteiligt war. Durch diese Vorgehensweise und die sofortige Bereitstellung aller prüfungsrelevanten Unterlagen sowie dem sehr offenen Dialog mit den Mitarbeitern konnte ein zügiger Prüfungsablauf stattfinden.

Die Prüfung des Landesrechnungshofes 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 25.03.2025 statt.

4. Rechtliche Grundlagen der Prüfung

Während der Erstellung der EÖB durch die Stadt Sangerhausen 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:

- Bewertungshandbuch der Stadt Sangerhausen in der beschlossenen Fassung vom 18.12.2018¹,

¹ Einschließlich Überarbeitungsstände vom 23.09.2013, 24.07.2014 und 01.03.2017.

- DA 1/2011 zur Erfassung und Fortschreibung des beweglichen und unbeweglichen Inventars vom 21.04.2011²,
- DA 2/2012 zur Einführung der zentralen Buchführung vom 12.03.2012³.

III. Prüfungsergebnisse

1. Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Stadt Sangerhausen

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 Sangerhausen spätestens am 31.12.2013 aufgestellt und geprüft vorliegen sollte.

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

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

² Mit Folgeversionen DA 7/2012 zur Erfassung des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Stadt Sangerhausen vom 17.12.2012, DA 4/2018 zur Erfassung des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Stadt Sangerhausen vom 04.09.2018 und DA 3/2019 Inventurrichtlinie der Stadt Sangerhausen vom 29.11.2018.

³ Und 1. Änderung vom 27.08.2012.

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 auch die Bereitstellung des erforderlichen Personals.

Defizite in der Planung und Organisation

Die Verwaltungsleitung der Stadt Sangerhausen fasste in ihrer Sitzung am 23.06.2010 zunächst den Beschluss, ab dem 01.01.2013 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der Doppelten Buchführung zu erfassen und zu diesem Stichtag eine EÖB zu erstellen. Eine Beschlussfassung durch den Stadtrat erfolgte nicht.

Die Einführung des NKHR setzte die Stadt mittels eines Projektes um. Das Konzept zur Einführung der Doppik enthielt einen Ablaufplan, der sich in 4 Teilprojekte gliederte, ein Organigramm zur Einführung der Doppik, einen Zeitablauf sowie einen Personalplan. Das Organigramm regelte die jeweilige unterschiedliche Aufgabenverteilung in den einzelnen Teilprojekten.

Anhand der vorgelegten Projektdokumentation war die Projektumsetzung nur teilweise nachvollziehbar. So waren erforderliche Fortschreibungen des Projektplans und weitere wesentliche Projektinformationen bis zur Fertigstellung der EÖB nicht dokumentiert. Eine Projektsteuerung und ein Projektcontrolling konnten somit nicht nachgewiesen werden. Auch die Verzögerungen bei der Aufstellung der EÖB weisen auf ein nicht funktionierendes 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. Erst nach dem Wechsel an der Verwaltungsspitze erhielt das Projekt EÖB die notwendige Priorität.

Der Fachdienst Finanzen übergab am 21.10.2014 einen Teil⁴ der EÖB dem RPA zur Prüfung. Danach wurden sukzessiv alle weiteren Bilanzpositionen zur Prüfung an das RPA übergeben. Trotzdem war dem RPA eine abschließende Prüfung nicht möglich, weil bereits vorgelegte Bilanzpositionen durch die Verwaltung immer wieder geändert wurden.

⁴ Insgesamt wurden 13 von 26 Bilanzpositionen zur Prüfung übergeben.

Durch den Oberbürgermeister wurde schriftlich verfügt, dass die Fertigstellung des Prüfberichtes zum 30.06.2018 zu erfolgen hat, obwohl zu diesem Zeitpunkt weitere Korrekturen an verschiedenen Bilanzpositionen vorzunehmen waren. Mit Prüfbericht vom 20.12.2018 erteilte das RPA einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk.

Einige festgestellte Unrichtigkeiten wurden durch die Verwaltung wegen Unwesentlichkeit nicht korrigiert. Wesentliche Korrekturen wurden hingegen mit den folgenden Jahresabschlüssen vollzogen.

Mit Informationsvorlage vom 06.04.2017 wurden dem Stadtrat die vorläufige EÖB mit Anlagen, Anhang sowie Bewertungshandbuch (BWHB) vorgestellt. Die endgültige Beschlussfassung der EÖB erfolgte am 07.02.2019 im Stadtrat.

Die Bilanzsumme der EÖB der Stadt betrug fast 220 Mio. €.

Der Verpflichtung, dem Stadtrat eine geprüfte EÖB vorzulegen, ist die Stadt erst im Jahr 2019 und damit im siebenten Haushaltsjahr nach der Umstellung auf das NKHR nachgekommen⁵.

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

Dokumentation eingeschränkt nachvollziehbar

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. Diese sind auch von Bedeutung für die Aufstellung der Jahresabschlüsse.

Die zu den Stichproben abgeforderte Bewertungsdokumentation stellte die Stadt je nach Bilanzposition teils in elektronischer und teils in Papierform zur Verfügung. Bei Rückfragen konnte der Landesrechnungshof zu jeder Zeit mit den genannten Ansprechpartnern Rücksprache halten, wobei in den meisten Fällen weitere Unterlagen nachgereicht werden konnten.

⁵ Stadtratsbeschluss Nr. 1-43/19.

Für das unbewegliche Sachanlagevermögen der Kontenbereiche 02, 03 und 04⁶ hielt die Stadt wesentliche Bestandteile der Bewertungsdokumentation in der Bewertungssoftware ARCHIKART vor.

Diese wurden durch Bewertungsakten in Papierform ergänzt. Der Landesrechnungshof konnte anhand der bereitgestellten Bewertungsunterlagen die sachliche und rechnerische Ordnungsmäßigkeit der in den Stichproben enthaltenen Wertansätze zur EÖB nur mit einigem Aufwand und durch Nachfragen bei den Mitarbeitern nachvollziehen. Die Akten wiesen Dokumentationsdefizite auf und entsprachen teilweise nur eingeschränkt dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit. Sie waren überwiegend nicht strukturiert und unvollständig. Beispiele für Dokumentationsdefizite sind unter der jeweiligen Bilanzposition dargestellt.

Für die Kontenbereiche 05, 06, 07, 08 und 09⁷ wurden neben der Dokumentation zur „Inventur zum 31.12.2012“ vom Fachdienst Finanzen Unterlagen aus dem Archiv bereitgestellt. Diese enthielten weitere, über eine Inventur hinausgehende Unterlagen wie Rechnungen, Sachbuchauszüge bzw. ergänzende Dokumente. Teilweise wurden weitere Unterlagen aus den Fachämtern zur Verfügung gestellt. Hierbei fielen die zur Verfügung gestellten Unterlagen auch in Abhängigkeit von den Bilanzpositionen im Umfang und Inhalt unterschiedlich aus. Wesentliche Dokumente für die Bewertung der abgeforderten Anlagegüter wurden durch die Verwaltung in den Aktenbündeln aus dem Archiv mit Klebezetteln markiert, so dass der Zeitaufwand für die Prüfung reduziert wurde.

Die bereitgestellten Unterlagen wurden den Anforderungen an eine strukturierte Bewertungsakte nur eingeschränkt gerecht. Der Wert der AHK des Anlagevermögens konnte dennoch aufgrund der weiteren bereitgestellten Unterlagen für fast alle abgeforderten Anlagegüter nachvollzogen werden.

Im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse 2013 bis 2022 hat die Stadt zahlreiche Korrekturen zu einzelnen Bilanzpositionen vorgenommen. Diese wurden jeweils im Anhang zum Jahresabschluss⁸ dargestellt. Bereits durchgeführte Korrekturen waren für den Landesrechnungshof in den vorhandenen Bewertungsakten nicht nachvollziehbar.

⁶ Kontenbereiche: 02 unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte; 03 bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte; 04 Infrastrukturvermögen.

⁷ Kontenbereiche: 05 Bauten auf fremden Grund und Boden; 06 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler; 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge; 08 Betriebsvorrichtungen und BGA; 09 geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau.

⁸ Korrekturen jeweils in Anlage 1 oder Anlage 2 im Anhang zum Jahresabschluss dargestellt.

Erst nach Rücksprache mit den zuständigen Mitarbeitern bzw. nach Sichtung der Jahresabschlüsse waren diese in die EÖB eingeflossenen Wertansätze einzelner Anlagegüter nachzuvollziehen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Sangerhausen die aufgezeigten wesentlichen Dokumentationsdefizite systematisch beseitigt. Der Grundsatz der Aktenmäßigkeit ist künftig zu beachten und umzusetzen. Ordnungsgemäße und nachvollziehbare Bewertungsakten sind Voraussetzung für die langfristige Vermögensabbildung und den Nachweis der Bilanzansätze. Unterlagen zu den vorgenommenen Korrekturen zur EÖB sollten den Bewertungsakten bzw. der Dokumentation zur Inventur zum 31.12.2012 hinzugefügt werden.

Dauerhafte Aufbewahrung von Bewertungsunterlagen in ARCHIKART

Die EÖB soll gemäß § 104b Abs. 2 GO LSA ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt vermitteln. Da auf der EÖB alle folgenden Jahresabschlüsse unmittelbar aufbauen, sollte die Stadt einen hohen Anspruch an die Dokumentation und die Aufbewahrung der EÖB stellen. Die Dokumentation zur EÖB ist mindestens gleichwertig wie die zum Jahres- und Gesamtabschluss. Sie sollte deshalb in entsprechender Anwendung von § 36 Abs. 2 GemKVO Doppik ebenso dauernd aufbewahrt werden.

Während der örtlichen Erhebungen wurden die Bewertungsunterlagen teilweise aus der Software ARCHIKART – Modul zur Vermögensbewertung zur Verfügung gestellt. Da die Bewertung abgeschlossen ist, beabsichtigt die Stadt, dieses Modul nicht weiter vorzuhalten. Die Stadt arbeitet an einer zukünftigen Lösung der Datensicherung der Bewertungsdokumentation.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die dauerhafte Aufbewahrung der Dokumentation zur EÖB in entsprechender Anwendung von § 36 Abs. 2 GemKVO Doppik auch für die mittels der Software ARCHIKART bewerteten Vermögensgegenstände gewährleistet.

1.2 Einsatz von Finanzsoftware

NKHR-Software geprüft, aber nicht ordnungsgemäß freigegeben

Für die Abbildung der Geschäftsvorfälle im NKHR ist in jeder Kommune eine entsprechend leistungsfähige Software erforderlich, welche insbesondere den rechtlichen Vorgaben des Landes zu entsprechen hat.

Das sind § 12 Abs. 1 Nr. 1 GemKVO Doppik sowie § 25 KomKBVO. Diese sollen 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. Regelungen zum Freigabeverfahren und zu Verantwortlichkeiten sind ein wesentlicher Bestandteil des IKS.

Die Stadt Sangerhausen nutzt zur Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle die Buchhaltungssoftware ab-data Finanzwesen Version 3.1. Diese Software wurde zuvor bereits für die kamerale Finanzbuchhaltung genutzt. Dieses Programm wurde durch die Zertifizierungsstelle TÜV Informationstechnik GmbH auf der Grundlage der Kriterienkataloge OKKSA FÜ.B V5.02 (fachübergreifende Programmanwendungen), DP.ST V7.00 (Doppisches Finanzwesen Sachsen-Anhalt) bis einschließlich 12/2022⁹ zertifiziert. Eine Anwendungsprüfung sowie eine Freigabe durch den Oberbürgermeister waren dokumentiert.

Für die eingesetzte Bewertungssoftware ARCHIKART wurde ein Prüfzertifikat (DIN ISO 9001:2008¹⁰), welches auf der Internetseite des Programmanbieters hinterlegt ist, vorgelegt. Dieses bestätigt nur die technische Sicherheit, nicht aber die rechtliche Ordnungsmäßigkeit des verwendeten Programms mit den landesrechtlichen Vorschriften zur Doppik in Sachsen-Anhalt, insbesondere hinsichtlich der Erstbewertung von Vermögen.

Den Nachweis für eine Anwendungsprüfung sowie für eine Freigabe durch den Oberbürgermeister konnte die Stadt nicht vorlegen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Sangerhausen entsprechende organisatorische Festlegungen zum Verfahren der Anwendungsprüfung und zur Freigabe von Programmen, die im Haushalts- und Rechnungswesen eingesetzt werden, in einer Dienstanweisung trifft.

⁹ ab-data hat eine Neuprüfung beantragt. Die Prüfung hat im 4. Quartal 2024 begonnen (www.okksa.de/status/index.html).

¹⁰ Für den Anwendungsbereich Entwicklung, Implementierung und Support von Software-Systemen für öffentliche, kirchliche und private Auftraggeber mit Schwerpunkt in den Bereichen Vorgangsbearbeitung, GIS und Facility Management, Durchführung von Schulungen, Beratungen und Projektmanagement sowie der Handel mit Hard- und Softwareprodukten.

Dabei ist auch festzulegen, für welche Verfahren im Rechnungswesen diese Dienstanweisung gelten soll. In Zukunft ist sicherzustellen, dass die Anwendungsprüfung und die Freigabe zeitnah zur Beschaffung neuer Versionen von im NKHR eingesetzter Software durchgeführt werden.

Hinsichtlich der Bewertungssoftware ARCHIKART empfiehlt der Landesrechnungshof der Stadt, ihr BWHB um Erläuterungen hinsichtlich der Nutzung der Software zum Vorhalten von Teilen der Erstbewertungsdokumentation zu ergänzen. Hierbei sollten auch Erläuterungen zur Umsetzung der landesrechtlichen Vorgaben bei der Erstbewertung mit der Software aufgenommen werden.

1.3 Inventur

Alle Kommunen haben zu Beginn des ersten doppelischen Haushaltsjahres und danach für den Schluss eines jeden 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. Die InventRL LSA enthält dabei Rahmenvorgaben, die durch die Kommunen durch eigene Regelungen, insbesondere zu Inventurvereinfachungsverfahren, auszugestalten waren.

Zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit mit weiteren geprüften Kommunen prüfte der Landesrechnungshof die Inventur anhand einer Checkliste.

Die Stadt Sangerhausen erfasste ihre Vermögens- und Schuldpositionen für die EÖB ab dem Jahr 2011. Grundlage für die Ersterfassung bildeten folgende Regelungen:

1. DA 7/2012 zur Erfassung des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Stadt Sangerhausen vom 17.12.2012 (DA Inventur)¹¹,
2. Bewertungshandbuch der Stadt Sangerhausen vom 18.12.2018 (Ursprungsfassung vom 23.09.2013),
3. Beschlüsse der Vertretung zu festgesetzten Wertgrenzen (Nr. 5-36/13; 4-36/13 und 7-36/13 jeweils vom 25.04.2013).

Die DA Inventur wurde zum 01.01.2013 durch den Oberbürgermeister in Kraft gesetzt.

¹¹ Vorgelegt wurden auch die Vorgängerfassung DA 1/2011 sowie die Fassungen DA 4/2018 und DA 3/2019.

Eine Beschlussfassung durch den Stadtrat erfolgte erst im Zuge der Beschlussfassung des BWHB am 07.02.2019. Die DA Inventur ist als Anlage 12 dem BWHB beigefügt.

Die Erstinventur des beweglichen Vermögens wurde als nachverlegte Stichtagsinventur dezentral durchgeführt. Die Stadt verfügte bereits vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz über eine Software zur Erfassung des beweglichen Vermögens. Die dadurch vorliegende Datenbank bildete die Grundlage der Erstinventur. Durch den Fachdienst Finanzen wurden die Inventarverzeichnisse den zuständigen Inventurverantwortlichen der Organisationseinheiten mit der Bitte um Bestätigung des aufgeführten Inventars zur Verfügung gestellt. Fehlende Gegenstände wurden in den Listen ergänzt, nicht mehr vorhandene Gegenstände wurden in Abgang gebracht. Die aktualisierten Verzeichnisse bildeten die Basis zur Aufstellung des Inventars. In die Anlagenbuchhaltung übergeben wurden dann nur die Datensätze mit AHK über 3.000 Euro¹².

Als Stichprobe stellte die Stadt dem Landesrechnungshof Zähllisten der Feuerwehren als Dokumentation zur Erstinventur zur Verfügung. Diese Zähllisten wiesen die notwendigen Informationen aus. Insbesondere war erkennbar, dass

- das „Vier-Augen-Prinzip“ (Ansager und Aufschreiber) eingehalten wurde,
- fehlende Gegenstände in den Listen ergänzt wurden,
- Unterschriften vom Aufnahmeteam sowie des Inventurverantwortlichen bzw. Aufnahmeleiters getätigt wurden sowie
- die Vermögensgegenstände körperlich erfasst wurden.

Ein Inventurrahmenplan lag in ausführlicher Form als Sach-, Zeit- und Personalplan für jeden Inventurbereich vor. Er wurde vor Beginn der Erfassung des Vermögens durch den Inventarverantwortlichen aufgestellt und durch die Inventurleitung zur Kenntnis genommen.

In Vorbereitung auf die Erstinventur wurde eine Infoveranstaltung für die Inventarverantwortlichen¹³ durchgeführt. Eine gesonderte Schulung der Inventurverantwortlichen erfolgte hingegen nicht einheitlich. Inventuranweisungen für die Aufnahmeteams waren nicht vorhanden und somit nicht Teil der Inventurdokumentation.

¹² Der Stadtrat beschloss (Beschluss Nr. 5-36/13) am 25.04.2013 die Anwendung der Vereinfachungsregel gemäß § 53 Abs. 7 GemHVO Doppik in der EÖB auf den Ansatz von beweglichen Vermögensgegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist und deren AHK unter 3.000 Euro netto liegt, zu verzichten.

¹³ Inventarverantwortliche sind gemäß Pkt. 6.2 DA 7/2012 für das Inventar und dessen Bewertung innerhalb des Inventurbereiches verantwortlich.

Für das unbewegliche Sachanlagevermögen erfolgte mit Ausnahme des Grund und Bodens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eine körperliche Inventur. Für die unbebauten Grundstücke wurden mit Hilfe der im Programm CAIGOS hinterlegten Luftbilder die Realnutzungsabschnitte erfasst und somit die Grundlage zur Bewertung geschaffen. Gebäude wurden durch Vor-Ort-Begehungen aufgenommen. Diese sind durch unterschriebene Erfassungsprotokolle belegt. Das Infrastrukturvermögen wurde erstmalig durch die Befahrung des Unternehmens Lehmann & Partner erfasst. Die Dokumentation wird als Videomaterial vorgehalten.

Insgesamt bewertet der Landesrechnungshof die durch die Stadt Sangerhausen durchgeführte Erstinventur zur EÖB als ordnungsgemäß. Positiv hervorzuheben sind die mit der DA Inventur vorgegebenen Erfassungsformulare für fast alle Anlagengüter sowie die strukturierte Herangehensweise der Stadt an die Erstinventur.

Gemäß § 33 Abs. 1 S. 2 KomHVO ist im Falle von Buchinventuren (Inventurvereinfachungsverfahren) in regelmäßigen Abständen, die fünf Jahre nicht überschreiten sollen, eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen.

Die Stadt Sangerhausen führte noch keine Folgeinventur durch. Die Stadt beabsichtigt, die erste Folgeinventur zum 31.12.2023 vorzunehmen. Zukünftig ist geplant, eine vollständige Inventur aller fünf Jahre durchzuführen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die Folgeinventur unverzüglich vorbereitet und durchführt. Hierfür sollte die Stadt die Inventurverantwortlichen zu den aktuellen Anforderungen schulen und zur Gewährleistung einer einheitlichen Inventurdurchführung auch Inventuranweisungen erstellen und ausgeben.

1.4 Bewertungsrichtlinie

Gemäß § 37 Abs. 2 KomHVO haben die Kommunen in einer Bewertungsrichtlinie konkrete Festlegungen zur Bewertung und zu Bewertungsvereinfachungsverfahren 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 verfügte über ein Bewertungshandbuch (BWHB), das in den Jahren 2013 - 2017 im Laufe der Anpassungen des Entwurfs der EÖB stetig aktualisiert, erweitert und um Anlagen ergänzt wurde¹⁴. Die letzte Überarbeitung vom 18.12.2018 wurde mit der EÖB und dem Prüfbericht des RPA am 07.02.2019 durch den Stadtrat beschlossen. Es lag somit nicht als Ganzes zu Beginn des Bewertungsprozesses vor. Damit war ein einheitlicher kommunaler Maßstab für Bewertungsentscheidungen und somit eine Voraussetzung für Bewertungs- und Bilanzstetigkeit vor dem Bewertungsprozess für alle Bilanzpositionen nicht vollständig gewährleistet.

Zusammen mit der DA Inventur bildete das BWHB die Grundlage für die Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden der Stadt Sangerhausen. Gemäß dem Prüfbericht des RPA hat die Stadt während des Aufstellungsprozesses der EÖB in Ergänzung zum BWHB weitere interne Regelungen getroffen. Diese wurden als Anlage dem BWHB beigefügt. Die 18 Anlagen des BWHB umfassten u. a. Stadtratsbeschlüsse zu festgesetzten Wertgrenzen, Dienstanweisungen und weiterführende Festlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen¹⁵. Das BWHB ist im Vergleich zu anderen geprüften Kommunen ausführlich und strukturiert aufgebaut. Unabhängig von diesem positiven Aspekt stellte der Landesrechnungshof Anpassungs- und weiteren Festlegungsbedarf fest. Dieser wird unter den entsprechenden Bilanzpositionen dargestellt. Die Stadt verwies in ihrem BWHB darauf, dass dieses nicht nur für die erstmalige Bewertung, sondern auch für die künftigen Bewertungen anzuwenden ist. Positiv hervorzuheben ist, dass die Stadt z. B. bei der Zuordnung von Straßenbaumaßnahmen bereits zusätzliche Regelungen zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und AHK getroffen hat¹⁶.

¹⁴ Ursprungsfassung vom 23.09.2013 und Überarbeitungen vom 24.07.2014 und 01.03.2017.

¹⁵ Z. B. zu Gebäuden, Betriebsvorrichtungen, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten.

¹⁶ Hierzu lag dem Landesrechnungshof eine Beratungsvorlage der VLS vom 16.06.2021 vor.

Der Landesrechnungshof sieht allerdings noch Regelungsbedarf beim Umgang mit Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere hinsichtlich § 11 Abs. 1 KomHVO.

Der Oberbürgermeister hat ergänzend zum BWHB eine DA zur Anlagenbuchhaltung der Stadt Sangerhausen in Kraft gesetzt.

Insgesamt lagen mit dem BWHB die systemischen Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Bewertung der Aktiva und Passiva zur EÖB im Wesentlichen vor.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Sangerhausen die erforderlichen Korrekturen und Ergänzungen an den Festlegungen des BWHB vornimmt. Die korrigierte Fassung sollte dem Stadtrat zur Beschlussfassung vorgelegt werden. Der Landesrechnungshof empfiehlt zur besseren Gewährleistung der Übersichtlichkeit die Zusammenfassung aller separat getroffenen Bewertungsfestlegungen in einer Aktivierungsrichtlinie. Alternativ können diese auch als weitere Anlage im BWHB aufgeführt werden.

2. Aktivposten der Eröffnungsbilanz

2.1 Immaterielles Vermögen

Die Stadt bilanzierte immaterielles Vermögen i. H. v. insgesamt 6.155.256 Euro. Dies setzte sich wie folgt zusammen:

Bezeichnung	Wert in Euro
Lizenzen	115.150
DV Software	35.460
immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen	6.001.573
Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	3.073

Immaterielle Vermögensgegenstände sind gemäß Nr. 5.1 BewertRL LSA mit den (historischen) Anschaffungskosten, gemindert um die Abschreibungen entsprechend der ND, zu bewerten. Die Stadt traf in Nr. 4.1 BWHB umfangreiche Festlegungen zur Erfassung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände.

Der Landesrechnungshof wählte folgende Stichprobe aus:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	JPAX Modul NKF/Doppik (Anl.-Nr. 20000100)	2.011
b)	Windows Server 2008 R2 Datacenter (Anl.-Nr. 20000134)	4.891
c)	Interflex Zeiterfassung (Anl.-Nr. 20000139)	25.172
d)	CAIGOS-GIS (Anl.-Nr. 20000149)	7.104
e)	Rosendatenbank (Anl.-Nr. 20000177)	2.589
f)	Genbanknetzwerk Rose (Anl.-Nr. 20000182)	9.215

Als Nachweis für die AK stellte die Stadt Rechnungen bereit, soweit diese im Archiv aufzufinden waren. Für die Lizenz c) und die Software e) wurden Sachbuchauszüge der Jahre 2003 und 2004 vorgelegt. Für die Software f) fehlte die Rechnung für einen Teilbetrag.

Für die Bilanzierung von immateriellen Vermögen aus geleisteten Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) sind § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik sowie § 34 Abs. 6 KomHVO zu beachten. In der EÖB umfasst dieses insbesondere:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	investiver Anteil/Umlage an Straßenentwässerung	4.945.389
b)	Kreuzungsvereinbarungen	889.202
c)	Straßenentwässerungsanteile an AZV	166.956

Für städtebauliche Sanierungsmaßnahmen hat die Stadt in der EÖB keine geleisteten Zuwendungen für Investitionen Dritter zum Ansatz gebracht (vgl. auch Pkt. 4).

Die Bilanzierung von b) konnte anhand der Unterlagen nachvollzogen werden. Für a) lagen der Umlagebescheid 2013 des AZV „Südharz“ für den investiven Anteil an der Straßenentwässerung vom 16.07.2013 und für c) der Vertrag zur Übernahme von Anlagevermögen der Stadt Sangerhausen an den AZV „Südharz“ sowie die anteilige Regelung der Kosten der Straßenentwässerung vom 16.07./08.08.2013 vor. Auflistungen vom Anlagevermögen der Straßenentwässerung und die Entscheidung der Stadt zur Festlegung der Abschreibung waren beigelegt.

Auf Nachfrage wurden Unterlagen nachgereicht. In der EÖB wurde korrespondierend eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen i. H. v. 5.138.300 Euro für die Anteile der Stadt an der Straßenentwässerung passiviert. Die Stadt hat im Oktober 2013 an den AZV 192.911 Euro¹⁷ für den Straßenentwässerungsanteil aus übernommenem Anlagevermögen und 4.945.389 Euro¹⁸ für die investive Umlage gezahlt. Trotz der zur Verfügung gestellten Unterlagen konnte der Landesrechnungshof die Bilanzierung von a) und c) nicht nachvollziehen. Die Stadt konnte die Bilanzierung auch nicht schlüssig erklären.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Bilanzierung der Straßenentwässerungsanteile überprüft und nachvollziehbar dokumentiert.

2.2 Sachanlagevermögen

2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Stadt bilanzierte in ihrer EÖB unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte i. H. v. 14.984.090,36 Euro.

Gemäß Nr. 5.2 a) BewertRL LSA sind unbebaute Grundstücke mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Sind diese nicht 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 unter Nrn. 4.2.1 und 4.2.3 i. V. m. Anlage 10 BWHB.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Grünfläche Kleingartenanlage Helmetal (Anl.-Nr. 28775)	81.960
b)	Landwirtschaftliche Fläche Gonna II (Anl.-Nr. 25004)	9.823
c)	Wald und Forsten Waldflächen Morungen (Anl.-Nr. 24116)	455
d)	Sonderflächen Friedhof Großleinungen (Anl.-Nr. 22649)	4.547
e)	Sonderflächen Gehölze Rosarium (Anl.-Nr. 44765)	62.133

¹⁷ Zahlreiche Vermögensgegenstände in den verschiedenen Straßen mit unterschiedlicher Inbetriebnahme im Anlagenspiegel, ND 40 Jahre.

¹⁸ Anteil Straßenentwässerung nicht aufteilbar im Anlagenspiegel, Inbetriebnahme 12/2012, ND 20 Jahre.

	Bezeichnung	Wert in Euro
f)	Sonstige unbebaute Grundstücke Erbbaurechtsgrundstück ehemaliger Schachtkindergarten (Anl.-Nr. 14158)	144.487
g)	Sonstige unbebaute Grundstücke Wasserflächen Obersdorf (Anl.-Nr. 23441)	2
h)	Sonstige unbebaute Grundstücke Gewerbeflächen Sangerhausen (Anl.-Nr. 35474 und 35475)	128.300
i)	Grünfläche 1998-18-191 (Anl.-Nr. 20001333)	3.731
j)	Grünfläche 2067-14-243 (Anl.-Nr. 42969)	3.095
k)	Grünfläche 2067-14-245 (Anl.-Nr. 42968)	2.042
l)	Landwirtschaftliche Fläche 2074-4-1 13 (Anl.-Nr. 26023)	134

Dokumentation teilweise nur eingeschränkt nachvollziehbar

Die Stadt Sangerhausen traf unter Nr. 4.2.1 ihres BWHB Festlegungen zur Dokumentation der Erfassung und Bewertung der unbebauten Grundstücke. In Anlage 8 der DA 7/1012 „Erfassung des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Stadt Sangerhausen“ gab es ein Erfassungsblatt für unbebaute Grundstücke, das aufgrund Nr. 10¹⁹ dieser Dienstanweisung nur unverbindlich war und tatsächlich für die Dokumentation nicht verwendet wurde. Die Bewertungsdokumentation für die unbebauten Grundstücke erfolgte ausschließlich elektronisch in der Bewertungssoftware ARCHIKART. Physische Bewertungsakten wurden für die unbebauten Grundstücke nicht angelegt. Die zur Verfügung gestellten Unterlagen zur Stichprobe enthielten hauptsächlich Bildschirmabzüge des Programmes sowie teilweise Flurkarten. Insbesondere wurden dabei folgende Dokumentationsdefizite festgestellt:

- Nachweise über die Herkunft und zeitlichen Zuordenbarkeit der BRW fehlten,
- Nachweise der angegebenen Flächen fehlten,
- grobe Flurkartenauszüge waren nur teilweise und ohne Einzelheiten vorhanden,
- fehlende Belege, wie Kaufverträge oder Erbbaurechtsverträge, z. B. zu Nr. f), bzw. kein Hinweis darauf, wo diese abgelegt sind,
- Aktivierungsprotokolle als Nachweis der Aktivierung in der Anlagenbuchhaltung fehlten.

¹⁹ Nr. 10 der DA 7/2012 beinhaltet, dass die Vordrucke der Anlagen 7-44 verwendet werden können. Eine Verpflichtung dazu wird damit ausgeschlossen. Beim Verwenden eigener Vordrucke ist lediglich darauf zu achten, dass alle für die Erfassung benötigten Daten vollständig vorhanden sind.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, die festgestellten Dokumentationsdefizite, z. B. durch das Hinzufügen von Belegen oder Vermerken, zu beheben. Zur Sicherstellung der Einheitlichkeit sind die vorhandenen Erfassungsblätter verbindlich vorzugeben.

Anpassungsbedarf für die Festlegungen im BWHB

Unter Nr. 4.2.3 BWHB legte die Stadt fest, dass Gewerbegebiete mit dem Bodenrichtwert zu bewerten sind. Diese Festlegung entspricht der Vorgabe in Nr. 5.3 e) BewertRL LSA. Bei der Erschließung und Entwicklung von Grundstücken zur Ansiedlung von Gewerbe (Grundstücke in Gewerbegebieten)²⁰ 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. Dies betrifft insbesondere die Kalkulation kostendeckender Veräußerungspreise. Diese sind für die Bilanzierung der Grundstücke in der EÖB maßgeblich. Die Vorgabe der BewertRL LSA sowie des BWHB 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. 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.

Unter Nr. 4.2.3 BWHB legte die Stadt die Bewertungsmethodik zu den Grün- und Erholungsflächen fest. Sie entschied sich zur Anwendung der Pauschalwerte, bei denen der ländliche Bereich mit 1,50 Euro/m² und der städtische Bereich mit 5,00 Euro/m² zu bewerten sind. Hierunter fallen auch gemäß Nr. 5.3 Bst. d) bb) BewertRL LSA die Kleingartenanlagen.

²⁰ Dies gilt entsprechend für Grundstücke in Erschließungsgebieten für Wohngebiete.

Diese wurden im BWHB der Stadt nicht explizit aufgeführt, sodass davon auszugehen war, dass diese ebenfalls mit Hilfe der Pauschalwerte zu bewerten waren. Grundstück a) wurde allerdings mit 10 % vom geringsten BRW der umliegenden Grundstücke bewertet²¹.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, die Regelung im BWHB hinsichtlich der Kleingartenanlagen analog der der BewertRL LSA zu ergänzen.

Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertung von Grundstücken mit ihren Anschaffungskosten

Gemäß Nr. 5.2 a) BewertRL LSA sind unbebaute Grundstücke grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Obwohl laut Auszug aus der Bewertungssoftware ARCHIKART für die Grundstücke j), k) und l) Kaufverträge aus den Jahren 2004 und 2007 vorlagen, wurden die Grundstücke mit Ersatzwerten bewertet. Die vorliegenden Anschaffungskosten (Kaufpreise zzgl. Anschaffungsnebenkosten) fanden keine Berücksichtigung. Es liegt damit ein Verstoß gegen die vorrangige Bewertung mit AHK vor.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, die Bewertung dieser Grundstücke zu korrigieren. Weiterhin sollte die Stadt prüfen, ob weitere Grundstücke mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren waren und gegebenenfalls entsprechende Korrekturen veranlassen.

VZOG-Grundstücke nicht bilanziert

Gemäß FAQ 2.2 des MI vom 17.07.2018 stellt ehemaliges volkseigenes Vermögen (Ausweis im Grundbuch z. B als „Eigentum des Volkes, Rechtsträger Rat der Stadt Sangerhausen“), welches nach VZOG den Kommunen zugeordnet wird oder noch zugeordnet werden soll, grundsätzlich wirtschaftliches Eigentum der jeweiligen Kommune dar. Die Grundstücke sind auf Grundlage des Einigungsvertrags und des VZOG wirtschaftlich der Kommune zuzuordnen und in der EÖB auszuweisen. Der Vermögensübergang wird jedoch erst mit dem Zuordnungsbescheid rechtlich vollzogen. Ob die Voraussetzungen für die Übertragung des Eigentums vorliegen, ist von der zuständigen Stelle nach § 1 VZOG zu prüfen.

²¹ Dies entspricht der Regelung gemäß Nr. 5.3 Bst. d) bb) BewertRL LSA.

Die Stadt Sangerhausen bilanzierte in der EÖB nur die Grundstücke, die bereits per Bescheid der Stadt zugeordnet worden sind. Grundstücke, für die keine Antragstellung erfolgte und somit keine Entscheidung getroffen wurde, wurden nicht in die EÖB aufgenommen. Aufgrund eines Vermerkes des RPA vom 01.02.2021 wurden die in der EÖB fehlenden Grundstücke ermittelt und im Zuge des Jahresabschlusses 2016 in die Anlagenbuchhaltung mit Wirkung für die Zukunft aufgenommen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, diese Korrektur zum 01.01.2013 als Stichtag der Eröffnungsbilanz vorzunehmen.

2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Stadt bilanzierte in ihrer EÖB bebaute Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte i. H. v. 41.343.351,06 Euro.

Gemäß Nr. 5.6 der BewertRL LSA sind Gebäude und Aufbauten auf bebauten Grundstücken auf der Grundlage von AHK, diese umfassen auch die nachträglichen AHK, zu ermitteln. Erst wenn die AHK einschließlich nachträglicher AHK nicht ermittelbar sind oder das Gebäude vor dem 01.01.1991 erworben oder hergestellt wurde, kann unter Anwendung des Sachwertverfahrens eine Bewertung nach NHK 2000 vorgenommen werden. Gemäß § 104b Abs. 3 GO LSA ist die Bewertung des Anlagevermögens grundsätzlich mit AHK vorzunehmen.

Die Stadt traf unter Nr. 4.2.2 i. V. m. Anlage 7 BWHB Festlegungen zur Bewertung und zur Dokumentation von bebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Grundschule Wippra	1.591.459
b)	Feuerwehr Oberröblingen	546.503
c)	Kita Kinderwelt in Oberröblingen	1.254.168
d)	Friesenstadion Sangerhausen	83.994 ²²
e)	Historisches Rathaus Sangerhausen	103.180
f)	Marienkirche	6.920
g)	Waldbad Wippra	3.320

²² Der Wert bezieht sich auf das MZG des Friesenstadions. Geprüft wurden alle auf dem Grundstück vorhandenen Gebäude und Betriebsvorrichtungen, wie z. B. Tribüne und Bolzplatz.

Geprüft wurden alle mit den ausgewählten Vermögensgegenständen zusammenhängenden Aufbauten, Außenanlagen sowie der Grund und Boden.

Fehlende und fehlerhafte Festlegungen im BWHB

Der Landesrechnungshof prüfte die Festlegungen der Stadt zur Bewertung von Gebäuden in Nr. 4.2.2 i. V. m. Anlage 7 des BWHB und stellte folgenden Anpassungsbedarf aufgrund fehlender und fehlerhafter Festlegungen fest:

- Eine Vorgabe und ein entsprechendes Muster für Aufbau und Inhalt einer strukturierten und nachvollziehbaren Bewertungsakte für alle Bewertungsmethoden (AHK, Ertragswertverfahren, Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro) fehlte.
- Die Festlegung zur generellen Anwendung des Sachwertverfahrens als Hilfsbewertung bis zum Stichtag 31.12.2007 war nicht zulässig. Sie verstößt gegen den Grundsatz der vorrangigen Bewertung mit AHK.
- Die Festlegung zur Bewertung des Grund und Bodens bebauter Grundstücke war unzulässig²³. Die BewertRL LSA lässt eine Bildung von Durchschnittswerten aus Vereinfachungsgründen nicht zu.
- Es fehlte eine ordnungsgemäße Regelung zur Abgrenzung von AHK zu Unterhaltungsaufwendungen. Diese hat den RdErl. MI vom 12.01.2011 zur grundsätzlichen Berücksichtigung von fördermittelfinanzierten Sanierungsmaßnahmen für die Bewertung zur EÖB sowie die Abgrenzungskriterien in § 11 Abs. 1 KomHVO für die Folgebewertung von Vermögensgegenständen zu berücksichtigen.
- Die Höhe der in Anlage 7 des BWHB festgelegten Abzüge für Baumängel war nicht nachvollziehbar. Eine Berechnungsgrundlage oder Quelle, die diese Werte begründen, konnte die Stadt nicht vorgelegen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt Sangerhausen ihr BWHB hinsichtlich der fehlerhaften Festlegungen korrigiert und um die fehlenden Festlegungen und Angaben ergänzt.

Dokumentationsdefizite der Bewertungsakten von bebauten Grundstücken

Auch für die Gebäudebewertung gilt der Grundsatz der Aktenmäßigkeit. In Umsetzung des Grundsatzes hatte die Stadt aussagekräftige Bewertungsakten zu erstellen, die u. a. sicherstellen, dass ein sachkundiger Dritter die Wertansätze (Erfassung und Bewertung) nachvollziehen kann.

²³ Vgl. Nr. 4.2.2 BWHB i. V. m. Anlage 10 des BWHB.

Für die Bewertungsdokumentation sind die einzelnen Wertansätze gemäß § 130 Abs. 1 Nr. 2 GO LSA sachlich und rechnerisch in vorschrittmäßiger Weise zu begründen und zu belegen. Dies ist Voraussetzung für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze.

Das BWHB enthielt kein verbindliches Muster für eine strukturierte Bewertungsakte im Bereich der bebauten Grundstücke. Jedoch gab die Stadt innerhalb ihrer DA 7/2012 das Erfassungsblatt „Immobilien“ unverbindlich vor. Dieses enthielt nahezu alle notwendigen Angaben, Unterlagen und Belege für eine nachvollziehbare Bewertungsakte. Aufgrund von Pkt. 10 der DA 7/2012 wurde das Erfassungsblatt nicht verwendet²⁴.

Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof zur abgefragten Stichprobe die Bewertungsunterlagen in elektronischer Form (ARCHIKART) sowie als Papierakte zur Verfügung. Die Bewertungsakten enthielten mehrere Ausdrücke aus der Bewertungssoftware ARCHIKART. Darunter waren

- ein Basis-Datenblatt mit Angaben zum Objekt sowie vorgenommenen Einträgen im Programm zur Durchführung der Bewertung,
- Übersichten²⁵ aus der Vermögensverwaltung mit Angaben zu AHK, RBW, Anschaffungsdatum, Nutzungs- und Restnutzungsdauern sowie
- weitere Informationen zum bewerteten Anlagegut.

Unterlagen zur Gebäudebewertung waren in separaten Formblättern ebenfalls beigefügt und enthielten u. a.

- die Zuordnung des Ausstattungsstandards nach NHK 2000,
- die Aufnahme der Bauschäden und
- Angaben zu den Außenanlagen.

Fotos der Anlagegüter waren in allen Akten vorhanden.

Generell fehlten für eine strukturierte Bewertungsakte die Nummerierung der Unterlagen sowie ein vollständiges Inhaltsverzeichnis.

Neben diesen Mängeln stellte der Landesrechnungshof folgende Dokumentationsdefizite fest:

- Aktivierungsprotokolle als Nachweis der Aufnahme der Gebäude sowie der dazugehörenden Anlagegüter mit ihren Bewertungsergebnissen in die Anlagenbuchhaltung (z. B. historische AHK und GND, RBW und RND zum Bewertungsstichtag, jährliche und kumulierte Abschreibungen) waren nicht Bestandteil der Bewertungsakten,

²⁴ Vgl. Ausführungen zu Nr. 2.2.1.

²⁵ Übersichten waren zu allen Anlagegütern, die zum abgefragten Vermögensgegenstand gehörten, vorhanden, wie z. B. Grund und Boden, Außenanlagen, Aufbauten sowie Zuschüsse.

- es fehlten Belege zum Nachweis der Bewertung des Grund und Bodens bzw. ein Hinweis, wo diese zu finden sind; auf Nachfrage wurden entsprechende Unterlagen vorgelegt, z. B. für Gebäude b),
- teilweise waren die begründenden Unterlagen zur Nachvollziehbarkeit der gewährten Zuwendungen bzw. ein Hinweis, wo diese zu finden sind, nicht in der Akte enthalten; auf Nachfrage konnten auch diese Unterlagen vorgelegt werden, z. B. für Gebäude d),
- die vorgenommenen Abzüge für Baumängel wurden nicht begründet, z. B. bei Gebäude c), insbesondere war nicht schlüssig, warum die Beurteilung „keine Schädigung“ bei 8 von 10 Prüfkriterien zu einem Abzug i. H. v. 3 % führte,
- die historischen AHK wurden im ARCHIKART höher als in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen, dies resultierte aus einer unterschiedlichen Herangehensweise im Umgang mit den Abzügen für Baumängel,
- bereits durchgeführte Korrekturen auch innerhalb der Jahresabschlüsse und der damit verbundenen Änderungen waren nicht in den Bewertungsakten ausgewiesen, z. B. Änderung der Anlagennummer bei Gebäude a),
- nicht nachvollziehbarer interpolierter Wert nach NHK 2000 bei dem Gebäude d)²⁶.

Zusammenfassend stellte der Landesrechnungshof fest, dass die Bewertungsakten einheitlich und übersichtlich angelegt waren. Die auf Rückfragen erteilten weiteren Informationen und Angaben trugen zur besseren Nachvollziehbarkeit bei. Insgesamt verblieben punktuell die aufgezeigten Dokumentationsdefizite, die die Nachvollziehbarkeit teilweise einschränkten.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite systematisch behebt. Die Bewertungsakten sind zu überprüfen und um alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Begründungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, zu ergänzen. Alternativ ist in den Akten darauf hinzuweisen, wo die begründenden Unterlagen zu finden sind²⁷. Weiterhin sollten für alle Bewertungsverfahren verbindliche Muster für vollständige und einheitliche Bewertungsakten im BWHB vorgegeben werden.

²⁶ Hier handelt es sich um das Objekt Friesenstadion MZG.

²⁷ In diesem Fall ist dafür zu sorgen, dass auch diese Unterlagen dauerhaft aufbewahrt werden.

Unzulässige Bildung von Durchschnittswerten bei Bodenrichtwerten für bebaute Grundstücke

Gemäß Nr. 5.2 b BewertRL LSA wird der Grund und Boden bebauter Grundstücke vorrangig mit den AHK bewertet. Sind diese nicht ermittelbar, erfolgt eine Bewertung im Vergleichsverfahren. Dabei wird der aktuelle Bodenrichtwert des Grundstückes zum Wertermittlungsstichtag zugrunde gelegt.

In ihrem BWHB legte die Stadt unter Nr. 4.2.2 fest, dass aus Vereinfachungsgründen nicht jedes bebaute Grundstück hinsichtlich des Grund und Bodens betrachtet wird. Stattdessen bildete die Stadt aus den für das Jahr 2012 vorliegenden einzelnen Bodenrichtwerten Durchschnittswerte für einzelne Gebiete nach Fluren, nach Wohngebiets- bzw. örtlicher Lage.²⁸ Eine Wichtung der Grundstücke fand nicht statt. Der Grund und Boden des Gebäudes e) wurde mit einem BRW i. H. v. 60 Euro/m² bewertet. Der BRW zum Stichtag 01.01.2013 betrug hingegen 105 Euro/m². Aufgrund der getroffenen Festlegung der Bewertung mit Durchschnittswerten wurde der Grund und Boden des Gebäudes e) mit 45 Euro/m² zu niedrig bewertet. Hierdurch wird die tatsächliche Vermögenslage der Stadt Sangerhausen nicht ordnungsgemäß abgebildet.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die Bewertungen des Grund und Bodens überprüft und gegebenenfalls die Korrekturen veranlasst.

Geteilte Eigentumsverhältnisse bei der GS Wippra

Das Gebäude a) wurde nach NHK 2000 ersatzbewertet. Der ermittelte Ersatzwert enthielt die Bemerkung, „Anteil Eigentum um 53,76 % gekürzt“. Die Stadt Sangerhausen bilanzierte demnach nur 46,24 % des errechneten Wertes. Die Prüfung ergab, dass das Eigentum der Grundschule auf die Stadt Sangerhausen²⁹ und die Stadt Mansfeld aufgeteilt wurde. Die Schulträgerschaft und somit auch die Aufgabenzuständigkeit lagen bei der Stadt Sangerhausen.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist das Vermögen, welches zur Aufgabenerfüllung benötigt wird, dem zuständigen Aufgabenträger wirtschaftlich zuzuordnen und somit durch diesen zu bilanzieren.

²⁸ Die Anlage 10 zum BWHB enthält die Festlegung darüber, welcher Bodenrichtwert für die einzelnen Gemarkungen und Flure zur Bewertung des Grund und Bodens heranzuziehen ist. Bestandteil war zudem auch eine Begründung des anzuwendenden Bodenrichtwertes.

²⁹ Die Stadt Sangerhausen ist dabei der Rechtsnachfolger der Gemeinde Wippra, die ursprünglich gemeinsam mit 6 Gemeinden (Rechtsnachfolger hier ist die Stadt Mansfeld) eine Vereinbarung zur Vermögensauseinandersetzung schloss.

Die gewählte Variante der geteilten Eigentumsverhältnisse führt bei beiden Kommunen zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand und zu zusätzlichem Abstimmungsbedarf. Der Landesrechnungshof hat deshalb in vergleichbaren Fällen vertragliche Regelungen empfohlen, die die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums nur zu einem Rechtsträger ermöglichen. Dies könnte auch rückwirkend zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB mit entsprechenden Korrekturen erfolgen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, das wirtschaftliche Eigentum der GS Wippra vollständig der Stadt Sangerhausen als zuständigen Schul- und Aufgabenträger zuzuordnen.

Keine stetige Berücksichtigung von investiv geförderten nachträglichen AHK

Gebäude sind gemäß § 104b Abs. 3 GO LSA vorrangig mit ihren AHK, einschließlich nachträglicher AHK, zu bewerten. Die (ausschließliche) Bewertung im Ersatzwertverfahren (NHK 2000) ist erst anwendbar, wenn keine (nachträglichen) AHK ermittelt werden können. 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. Hiernach führen insbesondere wesentliche, fördermittelfinanzierte Sanierungsmaßnahmen zu (nachträglichen) Herstellungskosten³⁰.

Wie zuvor festgestellt, traf die Stadt keine Festlegung zur Abgrenzung von AHK zum Erhaltungsaufwand, welche die Vorgaben des RdErl. des MI vom 12.01.2011 berücksichtigten.

Die Prüfung der Stichprobe ergab, dass die Stadt mehrfach nachträgliche AHK aus geförderten Sanierungs-/Baumaßnahmen ordnungsgemäß berücksichtigte. Dies traf beispielhaft auf das Gebäude a) zu. Das Objekt wurde zunächst nach NHK 2000 zum Zeitpunkt des tatsächlichen Baujahres ersatzbewertet. Die Sanierung im Jahr 1998 aktivierte die Stadt als nachträgliche AHK i. H. v. 540.745,47 Euro³¹ und buchte dies als sonstigen Zugang.

³⁰ Im Falle von nachträglichen AHK kann es erforderlich sein, zunächst im Ersatzwertverfahren den historischen Gebäudewert vor Durchführung der Sanierungsmaßnahmen zu ermitteln, wenn keine historischen AHK ermittelbar sind. Die 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.

³¹ Dies entspricht 46,24 % der Gesamtkosten aufgrund der geteilten Eigentumsverhältnisse.

Andere wesentliche geförderte Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden berücksichtigte die Stadt hingegen nicht als nachträgliche AHK und bewertete die Gebäude ausschließlich im Ersatzwertverfahren nach NHK 2000. Dies betraf z. B. die mit einem Restbuchwert i. H. v. 6.920 Euro bewertete Kirche f). Aus Maßnahmenlisten des Programmes Denkmalschutz war ersichtlich, dass in den Jahren 1999, 2001 und 2006 geförderte Sanierungsmaßnahmen stattfanden. Unter anderem wurden damit das Chordach sowie die Bauhülle saniert. Innerhalb dieses Zeitraumes fielen Auszahlungen i. H. v. 378.102,11 Euro an. Diese berücksichtigte die Stadt für die Bewertung der Kirche nicht. Sie begründete dies damit, dass die durchgeführten Maßnahmen lediglich Instandhaltungen darstellten, die der Erhaltung des Gebäudes dienten und keine Verlängerung der Nutzungsdauer begründeten.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Stadt nachträgliche AHK nur teilweise, nicht stetig und somit im Ergebnis nicht ordnungsgemäß berücksichtigte. Dieses stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertung mit den AHK dar. Ein Grund hierfür ist eine fehlende ordnungsgemäße Festlegung zur Abgrenzung zu Unterhaltungsaufwendungen und somit zur stetigen Berücksichtigung von nachträglichen AHK. Die Nichtberücksichtigung von (nachträglichen) AHK in der EÖB führt in der Regel zu geringeren Wertansätzen für das Anlagevermögen. 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 Stadt hat die Festlegungen zur Gebäudebewertung im Sachwertverfahren an die Bewertungsvorgaben des Landes anzupassen. Insbesondere betrifft dieses die Kriterien für die Abgrenzung von nachträglichen AHK zu Instandhaltungsaufwendungen im Sinne des RdErl. des MI vom 12.01.2012.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Bewertungen der Gebäude im Sachwertverfahren insgesamt systematisch auf das Vorliegen von nachträglichen AHK überprüft und entsprechend korrigiert.

Nichtberücksichtigung der Gesamtnutzungsdauer und historischen AHK der Gebäude in der Anlagenbuchhaltung bei EÖB-Korrekturen

Gemäß Nr. 5.6 BewertRL LSA können Gebäude, wenn die AHK nicht ermittelbar sind, unter Anwendung des Sachwertverfahrens nach NHK 2000 bewertet werden. Der EÖB und den Jahresabschlüssen³² 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. Bei Anwendung des Sachwertverfahrens nach NHK 2000 entsprechen die historischen Herstellungskosten für ein Gebäude den korrigierten/angepassten NHK 2000 für ein Gebäude ohne Abzug der Alterswertminderung.

Die geprüften Anlagenkarten der Stichprobe belegten, dass die Stadt Sangerhausen die historischen AHK grundsätzlich ordnungsgemäß ermittelte und in der Anlagenbuchhaltung auswies. Dieses umfasste auch die unter Anwendung des Sachwertverfahrens nach NHK 2000 bewerteten Gebäude.

Im Zuge der Jahresabschlüsse nahm die Stadt für bereits festgestellte Bewertungsfehler beim Sachanlagevermögen notwendige Korrekturen der Eröffnungsbilanzwerte vor. Korrigiert wurde z. B. das Gebäude a)³³. Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Stadt hierbei das alte Anlagegut (Gebäude) ausbuchte und ein neues Anlagegut (Gebäude) nur mit dessen Restbuchwert und Restnutzungsdauer in ihre Anlagenbuchhaltung zum Stichtag des jeweiligen Jahresabschlusses einbuchte. Die Gesamtnutzungsdauer und die historischen Herstellungskosten fehlten hingegen. Somit erfasste die Stadt das korrigierte Gebäude und die weiteren korrigierten Anlagegüter nicht ordnungsgemäß in der Anlagenbuchhaltung. In Folge dieser Korrekturen wiesen auch die Spalten 1 und 6 der Anlagenübersicht zur EÖB und zu den Jahresabschlüssen (Muster 18) insgesamt 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.

³² gemäß § 114 Abs. 1 S. 4 KVG LSA (EÖB) sowie § 49 Abs. 1 KomHVO.

³³ Besonderheit hier ist, dass aufgrund eines nicht nachvollziehbaren Übertragungsfehlers zwischen ARCHIKART und ab-data bereits die ursprünglichen (nicht korrigierten) historischen AHK fehlerhaft in die Anlagenbuchhaltung überspielt wurden.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, dass die Stadt für alle weiteren korrigierten Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens und deren korrespondierende Sonderposten prüft, ob diese ordnungsgemäß mit der Gesamtnutzungsdauer (-auflösungsdauer) und den historischen AHK (ursprünglich erhaltener Zuwendungsbetrag) in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen wurden. Weiterhin ist es erforderlich, dass die Stadt zunächst beginnend für die Vermögensgegenstände mit zu korrigierenden Wertansätzen, sofern nicht bereits vorhanden, die Gesamtnutzungsdauer ermittelt und die historischen AHK berechnet oder sachgerecht schätzt, als Nutzungsdauer und AHK in die Anlagenbuchhaltung aufnimmt und diese somit korrigiert.

2.2.3 Infrastrukturvermögen

Die Stadt Sangerhausen bilanzierte insgesamt Infrastrukturvermögen i. H. v. 51.314.139 Euro. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Bezeichnung	Wert in Euro
Grund und Boden	9.571.224
Bauliche Anlagen	41.742.915

Straßen

Die Straßen und weitere Bestandteile sind gemäß Nr. 5.5 BewertRL LSA grundsätzlich mit den AHK, vermindert um die Abschreibungen, zu bewerten. Sind diese nicht mehr ermittelbar, ist entsprechend Anlage 3 der o. g. Richtlinie zu verfahren.

Unter Nr. 4.2.4 ihres BWHB traf die Stadt umfangreiche Festlegungen und gab Erläuterungen zur Bewertung ihrer Straßen.

Unter anderem war in Nr. 4.2.4 BWHB folgende Erläuterung enthalten:

„... Die Straßenflächen wurden mit Preisen pro Quadratmeter multipliziert und auf das jeweilige Herstellungsjahr zurückindiziert.“

Gemäß RdErl. MI vom 29.02.2012 kann bei Gebäuden der historische Zeitwert auf die historischen AHK rückindiziert werden. Auf Infrastrukturvermögen und somit Straßen ist diese Regelung nicht anwendbar und somit unzulässig.

Weiterhin stellte der Landesrechnungshof fest, dass das BWHB auch für Straßen und für Brücken keine Festlegung zur Berücksichtigung von nachträglichen AHK sowie deren Abgrenzung zu Instandhaltungsmaßnahmen enthielt.

Der Landesrechnungshof hält eine entsprechende Anpassung und Ergänzung des BWHB für notwendig. Auf dessen Grundlage vorgenommene Straßenbewertungen sollte die Stadt überprüfen und ggfs. korrigieren.

Nicht nachvollziehbare Ersatzwerte für Verkehrsflächen nach Bauklassen

Anlage 3 zur BewertRL LSA³⁴ gibt den Kommunen Pauschalwerte für die Ersatzbewertung von Straßen nach Bauklassen vor. Die Kommunen haben die Möglichkeit, eigene Pauschalwerte für eine Ersatzbewertung zu ermitteln und anzuwenden, sofern diese ein besseres Bild des Straßenvermögens der Kommune wiedergeben. Eine entsprechende Begründung ist erforderlich.

Die Stadt Sangerhausen gab in Anlage 10³⁵ ihres BWHB eigene Werte für Bauklassen nach RStO für die Ersatzbewertung ihrer Straßen vor, die von denen der BewertRL LSA abwichen und weitergehend unterteilt waren. Zusätzlich zur Zuordnung nach Bauklassen waren die vorgegebenen Pauschalwerte noch nach dem Straßenaufbau unterteilt. Erläuterungen oder Nachweise (Quelle, Ermittlungsverfahren) für die von den Vorgaben der BewertRL LSA abweichenden Ersatzwerte enthielt die Anlage 10 zum BWHB nicht.

Auf Nachfrage teilte die Stadt mit, dass Sachbearbeiter aus dem Tiefbauamt zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB eigene Ersatzwerte als sachgerechter eingeschätzt hatten und sich dabei wahrscheinlich an den Ersatzwerten des Landes Sachsen orientierten. Einen schriftlichen Nachweis bzw. eine Begründung dazu, warum diese Beträge zur Anwendung gekommen sind, konnte die Stadt nicht vorlegen.

Der Landesrechnungshof konnte die Plausibilität dieser Ersatzwerte nicht nachvollziehen und hält es für notwendig, dass die Stadt zukünftig nachvollziehbar begründet, wenn von den Vorgaben abweichenden Ersatzwerte angewendet werden sollen.

Der Landesrechnungshof forderte folgende Stichprobe ab:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Martinsriether Weg	324.668
b)	Wippraer Bahnhofstraße Teil I	755.435
c)	Wippraer Bahnhofstraße Teil II	k. A.
d)	Alte Hauptstraße	265.704
e)	Hühnerberg	56.309

³⁴ „Einteilung der Verkehrsflächen und Zuordnung zu Bauklassen“

³⁵ „Erörterung Bewertungsmethodik Grün-, Erholungs- und Verkehrsflächen“

	Bezeichnung	Wert in Euro
f)	Ernst-Thälmann-Straße	lag nicht vor
g)	Genossenschaftsstraße	69.661
h)	Fleckstraße	239.372
i)	Pfeiffersheimer Weg	364.039
j)	Feuerlöschteich Großleinungen	64.604

Straßenbewertung aufgrund Dokumentationsdefiziten nur teilweise prüfbar

Das BWHB der Stadt enthielt kein verbindliches Muster für eine strukturierte Bewertungsakte im Bereich des Infrastrukturvermögens. Mit Anlage 20 gab die DA 7/2012 lediglich ein „Erfassungsblatt Infrastrukturvermögen“ für Straßen und Straßenzubehör vor.

Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof zur abgefragten Stichprobe die Bewertungsunterlagen in elektronischer Form (ARCHIKART) sowie als Papierakte zur Verfügung. Die Bewertungsakten waren unstrukturiert. Es fehlten ein Inhaltsverzeichnis sowie eine durchgehende chronologische Seitennummerierung. Als zentrales Bewertungsdokument enthielten die vorgelegten Unterlagen die Übersichten aus der Vermögensverwaltung ARCHIKART. Diese setzten sich aus einer Kurzübersicht aller Anlagegüter wie Grund und Boden, Aufbauten und Zuschüsse zusammen. Außerdem war ein Formblatt³⁶ enthalten, welches einer Zählliste bei der Inventur gleichkam. Das mit Anlage 20 DA 7/2012 vorgegebene Erfassungsblatt war nicht in allen Akten enthalten. Fotos aus der Straßenbefahrung und eine Art Lageplan waren in der Akte und in ARCHIKART vorhanden. Ergänzt wurden die Unterlagen teilweise durch Erfassungsblätter für Sonderposten (Anlage 32³⁷) sowie Tabellen zur Zusammensetzung verschiedener Beträge, allerdings häufig ohne Datum und Unterschriften bzw. Hand- oder Namenszeichen.

Der Landesrechnungshof stellte folgende weitere Dokumentationsmängel anhand der geprüften Stichprobe fest:

- Die Straße a) wurde in den 1990er Jahren saniert und entsprechend mit AHK bewertet. Aus den Unterlagen war nicht ersichtlich, wann die Baumaßnahme beendet wurde. Dadurch konnte die Ordnungsmäßigkeit des Abschreibungsbeginns nicht nachvollzogen werden.

³⁶ „Stadt Sangerhausen – Bewertung des Infrastrukturvermögens“.

³⁷ DA 7/2012 zur Erfassung des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Stadt Sangerhausen.

- In der Vermögensverwaltung ARCHIKART war der Verlauf der Abschreibung dokumentiert. Bei einzelnen geprüften Straßen fehlten Begründungen, z. B. Straße b), wie die Beträge mit der beginnenden Abschreibung im Jahr 1901 zustande gekommen waren oder ob alte Nachweise aus der Zeit der zum Ansatz gebrachten AHK herangezogen wurden.
- Der in der Bewertung zum Ansatz gebrachte Ersatzwert bei Straße d) i. H. v. 50 Euro konnte durch den Landesrechnungshof keiner der mit dem BWHB vorgegebenen Bauklassen und Ersatzwerte zugeordnet werden. Die eigenen festgelegten Ersatzwerte je Bauklassen enthielten dabei einen Spielraum. Dieser war für die Festsetzung des Wertes für d) zu begründen. Diese Begründung bzw. die Herleitung des angewendeten Wertes fehlten.
- Die in den Bewertungsunterlagen enthaltene Auflistung der Kosten für die Straße h) gemäß Schlussbescheid gab keinen Überblick darüber, wie sich die Beträge auf die einzelnen Anlagegüter aufteilten. Anhand der Flächen war zwar eine Zuordnung möglich, jedoch stimmten die Beträge nicht mit den ARCHIKART-Ausdrucken überein.
- Bewertungsunterlagen für die Straße f) konnte die Stadt trotz intensiver Suche nicht vorlegen
- Für die verschiedenen Abschnitte der Straße d) wurde mithilfe unterschiedlicher Ersatzwerte (50 Euro - 120 Euro) der Bilanzwert ermittelt. Die Unterlagen enthielten unter anderem dazu ein Formblatt³⁸, welches die Ersatzbewertung nach Bauklasse III feststellte. Aus den Unterlagen war nicht nachzuvollziehen, aus welchem Grund welcher Straßenaufbau entsprechend den Vorgaben des BWHB bei den verschiedenen Abschnitten herangezogen wurde.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Dokumentation zur Erfassung und Bewertung der Straßen nur eingeschränkt dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit entsprach. Die sachliche und rechnerische Ordnungsmäßigkeit der Wertansätze zur EÖB war für einen fachkundigen Dritten nur mit erhöhtem Aufwand prüfbar.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsdefizite behebt. Die Bewertungsakten für die Straßen sind künftig so zu erstellen, dass sie alle erforderlichen Unterlagen, Angaben und Begründungen für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze enthalten.

³⁸ „Stadt Sangerhausen - Bewertung des Infrastrukturvermögens“.

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 traf unter Nr. 4.2.4 ihres BWHB auch Festlegungen zur Bewertung von Brücken

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Brücken:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Brücke Martinsrither Weg	4.326
b)	Brücke im Zuge der Göpenstraße	315.430
c)	Brücke Mühlendamm	1
d)	Brücke am Holz über die Gonna	28.939
e)	Wegebrücke über den Lengenfelder Graben	714
f)	Straßenbrücke über die Leine GL-007	170.342

Die für die Straßen aufgeführten Dokumentationsdefizite trafen auch größtenteils auf die Brücken zu. Insgesamt war somit auch die Prüfbarkeit der Wertansätze für die Brücken nur eingeschränkt möglich. Folgende weiteren Dokumentationsmängel stellte der Landesrechnungshof bei den Brücken und den weiteren Infrastrukturanlagen fest:

- Die Akte für die Brücke b) enthielt keinen Hinweis, ob es sich um AHK oder um einen Ersatzwert handelte. Rechnungen waren keine vorhanden und es fehlte eine Beschreibung, wie bei der Bewertung verfahren wurde und ob der Zustand der Brücke bei den Berechnungen berücksichtigt wurde. Das Datenerfassungsblatt wies zudem einen anderen Betrag aus.
- Bei der bilanzierten Brücke c) war aus dem Datenerfassungsblatt ersichtlich, dass es sich um einen Neubau aus dem Jahr 1998 handelte. Trotzdem betrug der Bilanzwert 1 Euro. Ein Bauwerksbuch des Jahres 2011 war in den Unterlagen vorhanden mit Fotos, die eine Bewertung mit 1 Euro nicht nachvollziehen ließen. Nach Auskunft einer Mitarbeiterin könnte die Sanierung der Brücke über die Stadtsanierung abgerechnet worden sein. Ein Hinweis auf die städtebauliche Sanierung und die erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte Aktivierung der AHK (Vgl. Pkt. 4) fehlte.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, auch für die Brückenbewertungen die festgestellten Dokumentationsdefizite zu beheben und künftig den Grundsatz der Aktenmäßigkeit zu beachten.

2.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden

Die Stadt hat in der EÖB Bauten auf fremdem Grund und Boden i. H. v. 72.146 Euro aktiviert.

Für die Prüfung wurde folgende Stichprobe ausgewählt:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Pavillon (Anl.-Nr. 37484)	16.666
b)	Federwippgerät (Anl.-Nr. 37744)	1
c)	Spielkombination (Anl.-Nr. 37745)	1
d)	Kombi-Spielgerät (Anl.-Nr. 37841)	7.605
e)	Trauerhalle Morungen (Anl.-Nr. 20001622)	47.871

Der Landesrechnungshof hat Nachweise für die vertraglich gesicherten Rechte zur Errichtung der baulichen Anlagen auf fremdem Grund und Boden und Belege für die aktivierten AHK der Bauten abgefordert. Für die Errichtung des Pavillons a) konnte die Stadt keinen Vertrag vorlegen. Sie stellte in dem Zusammenhang fest, dass sie dieses Grundstück³⁹ bereits im Jahr 2010 erworben hat, jedoch die Umschreibung im Grundbuch erst im Jahr 2018 erfolgte. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2023 sollte der Zugang dieses Grundstückes⁴⁰ gebucht werden.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die Stadt den Grund und Boden des Parkplatzes Hühnerberg im Infrastrukturvermögen zu aktivieren und entsprechend auch den Pavillon hierunter auszuweisen hat.

2.2.5 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler

Die Stadt bilanzierte in der EÖB für die Bilanzposition 5.594 Euro. Entsprechend den Kontengruppen sind diese wie folgt ausgewiesen:

- Kto. 0611 Antiquitäten und Kunstgegenstände 48 Euro
- Kto. 0651 Baudenkmäler 1 Euro
- Kto. 0691 Sonstige Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 5.545 Euro

Die beweglichen Kunst- und Kulturgegenstände sind gemäß Nr. 5.7 BewertRL LSA grundsätzlich mit ihren AHK zu bilanzieren.

³⁹ Gemarkung Grillenberg, Flur 2, Flurstück 581 – Parkplatz Hühnerberg.

⁴⁰ Mitteilung des Fachdienstes Bauverwaltung und Grundstücksverkehr an den Landesrechnungshof vom 17.10.2023.

Besteht die Möglichkeit hierzu nicht, 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 Bewertung ihrer Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler in Nr. 4.2.6 BWHB. Diese enthielten auch Grundsätze für die Bewertung von musealen Kulturgütern und Sammlungen.

Antiquitäten und Kunstgegenstände

Antiquitäten und Kunstgegenstände sind nach dem BWHB grundsätzlich mit AK zu bewerten. Sofern diese nicht bekannt sind, ist alternativ der Versicherungswert heranzuziehen, soweit dieser dem Verkehrswert entspricht. Hilfsweise kann mit einem Erinnerungswert von 1 Euro pro Sammlungseinheit bewertet werden. Mit der Bildung von Sammlungseinheiten sollte der Aufwand im Rahmen der Ersterfassung und Bewertung begrenzt werden. Eine Sammlungseinheit ist als detailliertes Bestandsverzeichnis zu führen.⁴¹

Im BWHB wurden mehrere Grundsätze für die Bewertung und den Umgang von Kulturgütern in Museen festgelegt. Hiernach entsprechen die zur EÖB ermittelten Werte von musealem Sammlungsgut grundsätzlich nicht den Versicherungswerten.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Mammutskelett (Anl.-Nr. 20000434)	1
b)	Sammlung ausgestopfter Tiere (Anl.-Nr. 20000441)	1
c)	Eiserner Ofen (Anl.-Nr. 20000444)	1
d)	Fossiliensammlung (Anl.-Nr. 20000453)	1
e)	Sammlung Möbel (Anl.-Nr. 20000463)	1
f)	Sammlung von Bildern (Anl.-Nr. 20000464)	1
g)	Sammlung Bilder (Anl.-Nr. 20000474)	1

⁴¹ gemäß Nr. 13 BWHB

Dem Landesrechnungshof wurde für jeden Museumsstandort⁴² jeweils ein Erfassungsblatt des beweglichen Anlagevermögens mit einer Auflistung der einzelnen Sammlungseinheiten vorgelegt.

Für das Spengler-Museum war diese Auflistung sehr knapp. Allerdings war der Objektbestand des Spengler-Museums in Inventarbüchern verzeichnet und auf Karteikarten dokumentiert.

Auf eine umfassende körperliche Bestandsaufnahme aller Sammlungsgegenstände hatte die Stadt verzichtet. Jede Sammlungseinheit bewertete sie hilfsweise mit einem Erinnerungswert von 1 Euro und kontierte insgesamt 48 Euro⁴³. Den zur Verfügung gestellten Unterlagen war eine vom Museum gefertigte Darstellung zum Museumsprofil und Objektbestand (Stand Januar 2013) beigefügt, aus der die Anzahl der Inventarnummern für die einzelnen Museumsbereiche hervorgingen. Für das Spengler-Museum war in den Bewertungsunterlagen kein detailliertes Bestandsverzeichnis vorhanden.

Für Sammlungsgegenstände im Spengler-Museum, im Spengler-Haus, im Schaubergwerk und „Bergbau-Museum Röhrigschacht“, in der Marienkirche Sangerhausen und im Museum Wippra hatte die Stadt eine Transportversicherung⁴⁴ mit einer Höchstversicherungssumme i. H. v. 300.000 Euro abgeschlossen.

Aufgrund des Umfangs der Sammlungen und des versicherten Wertes hält der Landesrechnungshof die Bewertung der musealen Sammlungsgegenstände für zu gering. Als Ersatzwert hätte die Höhe des Versicherungswertes angenommen werden sollen. Damit könnte der gesamte Museumsbestand mit einem Wert abgebildet werden, welcher den tatsächlichen Verhältnisse näher kommt.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, die Regelungen im BWHB für die Bewertung aller Museumsstandorte unter Beachtung der zulässigen Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 33 KomHVO anzupassen. Da die Sammlungsgegenstände nicht abgeschrieben werden, sollte eine Korrektur der EÖB geprüft werden.

Den Bewertungsakten sind bei Sammlungseinheiten detaillierte Bestandsverzeichnisse beizufügen.

⁴² Spengler-Museum. Spengler-Haus, Heimatstube Wippra und Bergbaumuseum Röhrigschacht Wettelrode.

⁴³ Spengler-Museum 9 Euro, Spengler-Haus 22 Euro, Heimatstube Wippra 10 Euro und Bergbaumuseum Röhrigschacht Wettelrode 7 Euro.

⁴⁴ Versicherungsschein Neuausfertigung vom 30.11.2009 lag vor.

Baudenkmäler

In der EÖB wurde die Stadtmauer (Anl.-Nr. 20000510) mit einem Erinnerungswert von 1 Euro unter den Baudenkmälern ausgewiesen (vgl. auch Pkt. 4).

Sonstige Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler

Unter dieser Bilanzposition wurden insbesondere die Skulpturen im Europa-Rosarium, Denkmäler, Gedenksteine und -tafeln bilanziert.

Die Kulturdenkmäler waren gemäß Nr. 4.2.6. BWHB (Grundsatzbewertung) mit einem Erinnerungswert von 1 Euro zu bewerten. Soweit keine AK vorlagen, waren die Kunstgegenstände mit einem Erinnerungswert von 1 Euro zu aktivieren.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Weltenei (Anl.-Nr. 20000481)	1.712
b)	Gusseiserne Blumenschale (Anl.-Nr. 20000492)	1
c)	Bronzeskulptur Apollo (Anl.-Nr. 20000500)	860
d)	Blechdame Rosalinde (Anl.-Nr. 20000494)	1.405
e)	Gedenkplatte Peter Lambert (Anl.-Nr. 20000507)	1.505
f)	Gedenkstein UGA (Anl.-Nr. 20000529)	1
g)	Kriegerdenkmal (Anl.-Nr. 20000532)	1
h)	Stele mit Büste von Gabelsberger (Anl.-Nr. 20000546)	1

Fehlende Zuordnung von Vermögensgegenständen

Die Vermögensgegenstände a), c) und d) wurden durch den Förderverein Freunde des Rosariums e. V. angeschafft und bezahlt. Auch Vermögensgegenstände anderer Bilanzpositionen wurden durch den Förderverein finanziert (vgl. auch Pkt. 2.2.6).

Die Stadt hat nach Vorlage von Rechnungen durch den Förderverein diese Vermögensgegenstände mit AK aktiviert und in gleicher Höhe einen Sonderposten gebildet. Das Europa-Rosarium hat dem Landesrechnungshof Zugangsblätter für Inventar und Erfassungsblätter für die Inventur von Betriebsvorrichtungen, Maschinen, technischen Anlagen und Fahrzeugen zur EÖB vorgelegt.

Für die Schenkung oder Überlassung dieser Gegenstände an die Stadt konnte sie dem Landesrechnungshof keine schriftlichen Nachweise vorlegen. In den bereitgestellten Unterlagen war nicht dokumentiert, wem das wirtschaftliche Eigentum dieser Gegenstände zugeordnet wird.

Der Förderverein finanzierte seit seiner Gründung Leistungen, Arbeitsmittel und Material für das Europa-Rosarium i. H. v. über 500.000 Euro.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt die Dokumentation um Nachweise für die Zuordnung des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums der durch den Förderverein finanzierten Vermögensgegenstände ergänzt.

Fehlende Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen bei Denkmälern

Vermögensgegenstände und somit auch Denkmäler sind grundsätzlich mit ihren AHK gemäß § 38 Abs. 1 KomHVO zu bewerten.

In den Bewertungsunterlagen war ein Erfassungsblatt für unbewegliche Kulturdenkmäler für den Inventurbereich 90.22 – Stadtplanung/Stadtsanierungsbüro vom 28.05.2015. In diesem waren 16 Denkmäler mit einem Erinnerungswert von 1 Euro bewertet. Für weitere 5 Denkmäler waren Fördermittel für die Jahre 1995 bis 2005⁴⁵ für Instandsetzungsarbeiten, Restaurierung und Umfeldgestaltung sowie eine Spende⁴⁶ nachgewiesen. Der bauliche Zustand wurde viermal mit „gut“ und einmal mit „neu“ eingeschätzt.

Für den Landesrechnungshof war nicht nachvollziehbar, warum diese Denkmäler nicht in Höhe der Förderung oder Spende mit ihren AHK bewertet und gleichzeitig ein dazugehöriger Sonderposten passiviert wurde.

Der Landesrechnungshof hält eine entsprechende Korrektur für erforderlich.

Der Landesrechnungshof stellte anhand der Stichprobe weitere Defizite fest:

- Die vom Förderverein finanzierten Vermögensgegenstände c), d) und e) wurden mit den Netto-AHK aktiviert und jeweils ein Sonderposten gebildet. Im BWHB und in den Bewertungsunterlagen war nicht dokumentiert, dass das Europa-Rosarium im Zeitraum der Anschaffung dieser Vermögensgegenstände als Betrieb gewerblicher Art geführt wurde und somit der Ausweis der AHK ohne Umsatzsteuer zulässig war.
- Die Stadt hat neben der mit AK bewerteten Skulptur c) aus Bronze weitere 6 Bronzeskulpturen jeweils mit 1 Euro bilanziert.

⁴⁵ Kriegerdenkmal Ratskeller in Großleinungen, Kriegerdenkmal Friedhof in Horla, Kriegerdenkmal Ulrichstraße/Jutta-von-Sangerhausen-Platz in Sangerhausen und Denkmal Opfer des Faschismus in Sangerhausen.

⁴⁶ Kriegerdenkmal 2. Weltkrieg An der Kirche in Wettelrode.

Für die Bronzeskulpturen war nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen nicht zumindest der Materialwert für die Bronze, wie in anderen Kommunen, als Ersatzwert herangezogen wurde.

- Gedenkstein f) wurde in dieser Bilanzposition mit einem Erinnerungswert bilanziert. Das RPA hat bereits festgestellt, dass es sich bei den zwölf Gedenksteinen von Urnengemeinschaftsanlagen nicht um Kulturdenkmäler handelt. Diese sind im Konto 0661 Übrige Denkmäler auszuweisen.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Defizite behebt. Die Festlegungen im BWHB sollten ergänzt werden. Die Dokumentation zur Bewertung für die Sonstigen Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler ist zu überarbeiten und um alle erforderlichen Unterlagen zu ergänzen.

2.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Die Stadt wies in ihrer EÖB Maschinen, technische Anlagen und Fahrzeuge mit einem Gesamtwert i. H. v. 1.569.945 Euro aus. Hierbei setzten sich die Einzelpositionen wie folgt zusammen:

- Kto. 0711 Fahrzeuge	699.213 Euro
- Kto. 0721 Maschinen	21.201 Euro
- Kto. 0731 Technische Anlagen	849.531 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 (z. B. Zulassungskosten bei Fahrzeugen) zu aktivieren, die notwendig sind, um den betriebsbereiten Zustand des erworbenen Vermögensgegenstandes herzustellen.

Die Stadt regelte die Bewertung von Maschinen, technischen Anlagen und Fahrzeugen in Nr. 4.2.7 BWHB. Diese sind grundsätzlich mit AHK zu bewerten, gemindert um Abschreibung und Wertminderung für unterlassene Instandhaltung.

Maschinen und Fahrzeuge

Der Landesrechnungshof forderte folgende Stichprobe ab:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Tragkraftspritze TS 8/8 2L 1500 (Anl.-Nr. 10010109)	2.900
b)	Arbeitsmaschine ohne Kennzeichen Hansa (Anl.-Nr. 10011080)	1
c)	Tragkraftspritze TS 8/3 (Anl.-Nr. 10016912)	1
d)	Vorbaukehrmaschine Hako 5812 (Anl.-Nr. 10028304)	1.667
e)	Tragkraftspritzenfahrzeug SGH-AW 347 (Anl.-Nr. 10010176)	1
f)	Löschfahrzeug MSH-WP 42 Iveco (Anl.-Nr. 10010550)	106.723
g)	Lieferwagen MSH-SV 95 (Anl.-Nr. 10011048)	5.501
h)	Multicar SGH-LI 385 (Anl.-Nr. 10011070)	1
i)	Lieferwagen SGH-SV 150 Wiesel (Anl.-Nr. 10011145)	1.489
j)	Zugmaschine SGH-B 647 (Anl.-Nr. 10011151)	1
k)	Traktor Kubato GR 1600 ohne Kennzeichen (Anl.-Nr.10011152)	5.933
l)	PKW MSH-SV 98 (Anl.-Nr. 10011157)	2.244

Für die Vermögensgegenstände lagen keine Bewertungsakten im eigentlichen Sinne vor. In den bereitgestellten Unterlagen war eine Tabelle mit wesentlichen Angaben für alle Fahrzeuge und den ermittelten Restbuchwerten zum 01.01.2013 enthalten. Weiterhin lagen Rechnungen, Anlagenkarten, Auszahlungsanordnungen, teilweise Fahrzeugbriefe, Fahrzeugscheine, Zulassungsbescheinigungen oder Fahrzeuganmeldungen beim Kommunalen Schadensausgleich Sachsen-Anhalt vor. Die Bewertung wurde mit fortgeführten AHK vorgenommen.

Der Landesrechnungshof stellte anhand der Stichprobe folgende Defizite fest:

- Die Ordnungsmäßigkeit des Wertansatzes zur EÖB war nicht bei allen Fahrzeugen schlüssig feststellbar. Insbesondere war nicht vollständig nachzuvollziehen, ob Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren waren. So lagen für i) Belege für die Abnahme einer eidesstattlichen Versicherung und den Erwerb von Kennzeichen vor. Diese wurden nicht als Anschaffungsnebenkosten aktiviert.
- Für die vom Förderverein finanzierten Fahrzeuge i) und k) lagen keine Nachweise für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums vor.

- Für den Erwerb von e) konnten die Anzahlungsrechnungen aus dem Jahr 1995 nicht mehr vorgelegt werden.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt zukünftig die Ermittlung und Fortschreibung der Wertansätze strukturiert und nachvollziehbar dokumentiert.

Technische Anlagen

Unter dieser Bilanzposition hat die Stadt insbesondere die Lichtsignalanlagen und die Straßenbeleuchtung in den Ortsteilen erfasst und bewertet.

Die Stadt hat „Grundsätze bei der Bewertung der Straßenbeleuchtung“ erstellt. Bei der Bewertung der Leuchten waren vorrangig die vorliegenden Rechnungen und die Anzahl der Leuchten zu berücksichtigen. Konnten diese nicht mehr herangezogen werden, hat die Stadt Durchschnittswerte für technische Leuchten i. H. v. 1.359,70 Euro und Dekorationslampen i. H. v. 3.178,15 Euro ermittelt. Für Zweckleuchten, welche einfach gehaltene Leuchten mit Baujahr vor 1990 sind, wurde ein Wert i. H. v. 100 Euro festgelegt. War die Straßenbeleuchtung in Straßenausbaurechnungen nicht gesondert aufgeführt und nicht ermittelbar, war diese mit 1 Euro zu erfassen.

Die vorgelegten Grundsätze enthielten weder Datum noch Unterschriften. Diese Regelungen waren nicht in das BWHB eingeflossen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, die „Grundsätze bei der Bewertung der Straßenbeleuchtung“ in das BWHB aufzunehmen.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Leuchte 1.20 - 0200 - 5 (Anl.-Nr. 25775)	1
b)	Dekorationsleuchte 1.10 - 0100 - 267 (Anl.-Nr. 26239)	966
c)	Technische Leuchte 1.20 - 0110 - 8 (Anl.-Nr. 27367)	1
d)	Leuchte 1.20 - 0200 - 13 (Anl.-Nr. 27476)	1.020
e)	Technische Leuchte 1.10 - 0100 - 30 (Anl.-Nr. 30695)	894
f)	Zweckleuchte 1.50 - 0200 - 83 (Anl.-Nr. 30848)	1
g)	Historische Dekorationsleuchte 1.10 - 0100 -54 (Anl.-Nr. 31024)	2.066
h)	Dekorationsleuchte 1.10 - 0100 - 160 (Anl.-Nr. 34433)	1

	Bezeichnung	Wert in Euro
i)	Historische Dekorationslampe 1.90 - 0600 - 70 (Anl.-Nr. 34616)	1
j)	1.10 - 0100 -265 F-LSA265li (Anl.-Nr. 35860)	2.932
k)	Beleuchtung Schnittstelle Wippra (Anl.-Nr. 37253)	3.103
l)	Versorgungspoller 2 - 01424376 V2 (Anl.-Nr. 44695)	319
m)	Salzlöseanlage Schmidt (Anl.-Nr. 10028477)	5.455
n)	Zweckleuchte 1.110 - 0700 - 9 (Anl.-Nr. 20001909)	20

Die Bewertung durch die Stadt konnte der Landesrechnungshof anhand der bereitgestellten Unterlagen rechnerisch nachvollziehen.

Straßenbeleuchtung in den Ortsteilen

Gemäß Nr. 5.5. BewertRL LSA sind Verkehrs- und Versorgungseinrichtungen und somit Straßen als Infrastrukturvermögen zu bewerten. Zur Straße zählen die in § 2 Abs. 2 bis 4 StrG LSA genannten Bestandteile. Die öffentlichen Straßen umfassen nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 StrG LSA auch das Zubehör. Hierzu gehören u. a. die Straßenbeleuchtung und Verkehrseinrichtungen, zu welchen auch die Lichtzeichenanlagen gehören. Verkehrseinrichtungen sind nach Kontenrahmenplan LSA und BewertRL LSA im Unterkonto 0421 Bauliche Anlagen des Infrastrukturvermögens zu bilanzieren. Für die Straßenbeleuchtung ist keine konkrete Vorgabe im Kontenrahmenplan enthalten.

Die Stadt führte Verkehrsanlagen (Beleuchtungsanlagen, Lichtsignalanlagen) gemäß Nr. 4.2.7 BWHB unter den technischen Anlagen auf und bilanzierte ihre Straßenbeleuchtung und Lichtsignalanlagen in den Ortsteilen in der Bilanzposition technische Anlagen. Hiermit verstieß sie gegen die Zuordnungsvorschriften der BewertRL und des Kontenrahmenplans und somit gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit. Die Beleuchtungsanlagen der Kernstadt wurden nicht bewertet, da sie sich im Eigentum der Stadtwerke Sangerhausen GmbH befanden.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt eine Korrektur des Ausweises dieser Vermögensgegenstände zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vornimmt und damit die Straßenbeleuchtung und die Lichtsignalanlagen in den Ortsteilen unter dem Infrastrukturvermögen ausweist.

Die Regelungen für den Ausweis sind im BWHB entsprechend zu ändern.

Bei der Prüfung der Stichprobe wurden folgende weitere Feststellungen getroffen:

- Die Aktivierung aller Leuchten erfolgte trotz Vorlage von Rechnungen und Verwendungsnachweisen erst zum 01.01. des Folgejahres. Hierdurch wurden bei b) und 8 weiteren gemeinsam angeschafften Dekorationsleuchten einer Straße, da der Mehrwertsteuersatz im Folgejahr angehoben wurde, jeweils eine höhere Mehrwertsteuer, wie in den Rechnungen ausgewiesen, aktiviert.
- Bei der Bilanzierung von l) wurde die Mehrwertsteuer nicht berücksichtigt.
- Die Sonderposten wurden erst zeitlich versetzt zur Aktivierung der Straßenbeleuchtung und somit nicht korrespondierend passiviert. Die Dauer der Auflösung der Sonderposten wurde der Gesamtnutzungsdauer der Anlagegüter angepasst.

Beleuchtung bei Straßenausbaumaßnahmen

Die Leuchten a), c) und i) wurden im Rahmen der Erschließung von Baugebieten⁴⁷ aufgestellt. Die Kosten für die Baumaßnahmen einschließlich der Straßenbeleuchtung wurden im Infrastrukturvermögen ausgewiesen. Für diese Maßnahmen wurden Sonderposten gebildet. Für die Leuchten wurden AHK i. H. v. jeweils 1 Euro⁴⁸ bei den technischen Anlagen aktiviert. Insbesondere bei c) und i) konnte der Landesrechnungshof eine Erhöhung der Gesamtkosten⁴⁹ um diese Beträge nachvollziehen.

Die Stadt wies darauf hin, dass den Rechnungen die Preise für Leuchten teilweise nicht einzeln zu entnehmen waren. Die Stadt hat bei diesen Baumaßnahmen nicht die von ihr ermittelten Vergleichswerte für derartige Leuchten herangezogen und somit keine Stetigkeit bei der Bewertung vollzogen. Zukünftig will die Stadt auf einen separaten Ausweis der Leuchten in den Rechnungen für deren ordnungsgemäße Bewertung achten. Der zusätzliche Ansatz der Leuchten mit je 1 Euro führt zu überhöhten Wertansätzen in der EÖB, da diesen keine tatsächlichen AHK gegenüberstanden.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Stadt, die Bewertung der Leuchten mit den Vergleichswerten gemäß BWHB vorzunehmen.

⁴⁷ a) „Erschließung Baugebiet Kurzes Feld“ in Gonna, c) Straßenerneuerung und Platzgestaltung „Im Winkel“ in Lengefeld und i) „Ausbau der innerörtlichen Hauptverkehrsstraße“ in Riestedt.

⁴⁸ Gemäß „Grundsätze für die Bewertung der Straßenbeleuchtung“ der Stadt Sangerhausen.

⁴⁹ c) Gesamtkosten Verwendungsnachweis: 116.993 Euro (228.818 DM), ARCHIKART Anschaffungswerte Aufbauten und Inventar: 116.998 Euro, technische Anlagen: 5 Euro für 5 Leuchten zu viel;
i) Gesamtkosten 2. Bauabschnitt 306.978 Euro, Grund und Boden 6.811 Euro, gesamt: 313.789 Euro, ARCHIKART Anschaffungswerte: 313.807 Euro, technische Anlagen: 18 Euro für 18 Leuchten zu viel.

Gleichzeitig hat sie die Wertansätze für die Straßen um die für die Leuchten ermittelten Werte zu mindern.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass zukünftig alle Leuchten mit ihren AHK im Infrastrukturvermögen einzeln ausgewiesen werden.

2.2.7 Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Die Stadt bilanzierte in ihrer EÖB einen Ansatz i. H. v. 850.790 Euro für Betriebsvorrichtungen sowie für BGA. Das Vermögen innerhalb dieser Bilanzposition ordnete die Stadt den folgenden Positionen zu:

- Kto. 0811 Betriebsvorrichtungen 686.901 Euro
- Kto. 0821 BGA 163.889 Euro.

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

Festlegungen zur Erfassung und Bewertung von Betriebsvorrichtungen und BGA traf die Stadt in Nr. 4.2.8 BWHB.

Der Stadtrat beschloss für die Bewertung beweglicher Vermögensgegenstände die Anwendung der Vereinfachungsregelung gemäß § 53 Abs. 7 GemHVO Doppik („3.000-Euro-Regelung“)⁵⁰. Weiterhin beschloss⁵¹ der Stadtrat die Anwendung einer Wertgrenze für geringwertige Vermögensgegenstände.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Flutlichtanlage - 15424008FL (Anl.-Nr. 37015)	937
b)	Schwimmbecken - 15424007 (Anl.-Nr. 37025)	80.309
c)	Ballfang - 14424024BF2 (Anl.-Nr. 37477)	275
d)	Kombinationsgerät - 01366105K (Anl.-Nr. 37801)	362
e)	Sitzbänke Nr. 6 - 01424376B6 (Anl.-Nr. 44722)	1
f)	Senkelektant für Marktversorgung (Anl.-Nr. 10017122)	6.484
g)	W - Stützmauer - W30 (Anl.-Nr. 20003679)	8.172
h)	W - Staustufe - W14 (Anl.-Nr. 20003691)	11.894

⁵⁰ Empfehlungen des MI LSA vom 08.07.2008; Stadtratsbeschluss Nr. 5-36/13 vom 25.04.2013 (Anlage 3 zum BWHB).

⁵¹ Stadtratsbeschluss Nr. 4-36/13 vom 25.04.2013 (Anlage 4 zum BWHB).

	Bezeichnung	Wert in Euro
i)	R - Betonfundament - R2 Skulptur Blauer Stuhl (Anl.-Nr. 20003783)	65
j)	A - Überlaufbecken - A1_3 (Anl.-Nr. 20003798)	4.360
k)	D - Rosenrankhilfen - D6_7 (Anl.-Nr. 20003824)	1.538
l)	Hydraulischer Rettungssatz (Anl.-Nr. 10009302)	3.810
m)	Rettungsplattform (Anl.-Nr. 10009336)	1
n)	Einbauküche komplett (Anl.-Nr. 10009730)	8.500
o)	Klavier (Anl.-Nr. 10009899)	3.893
p)	Theke Unterbau und Schankeinrichtung (Anl.-Nr. 10009923)	6.927
q)	Schneepflug Heimann PVH 3-12 (Anl.-Nr. 10010904)	8.866
r)	Garderobe (Anl.-Nr. 10014093)	1
s)	Überdruckbelüftungsgerät (Anl.-Nr. 10015572)	1.063
t)	Server mit 2 Switch MSA P2000 (Anl.-Nr. 10025440)	18.891

Die Bewertung der Betriebsvorrichtungen und der BGA erfolgte mit fortgeführten AK. Wie bei der Bilanzposition Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen stellte die Stadt für die Prüfung der Stichprobe nur Einzelunterlagen bereit. Diese bestanden insbesondere aus Inventarlisten, Rechnungen, Sachbuchauszügen, Kostenaufstellungen und Ermittlung von Vergleichswerten.

Der Landesrechnungshof konnte die Anschaffungskosten und die Wertansätze in der EÖB für die Stichprobe im Allgemeinen nachvollziehen.

2.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

Für Anlagen im Bau hatte die Stadt in der EÖB 922.499 Euro aktiviert. Diese umfassen für

- Kto. 0961 Hochbaumaßnahmen 850.974 Euro
- Kto. 0963 Sonstige Baumaßnahmen 71.525 Euro.

Der Landesrechnungshof prüfte folgende Stichprobe:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Bauruine – 900ROBR (Anl.-Nr. 864)	171.600
b)	Anlage im Bau – Turnhalle GS Am Rosarium (Anl.-Nr. 37113)	58.529
c)	Anlage im Bau – Turnhalle GS Am Rosarium (Anl.-Nr. 37114)	343.651
d)	Spielgerät Robinia „Basel“ (Anl.-Nr. 10028483)	10.366

	Bezeichnung	Wert in Euro
e)	Streusalzsilos Typ 13/35/70 (Anl.-Nr. 20000557)	35.462
f)	Robinia Nestschaukel (Anl.-Nr. 20000561)	1.895
g)	Spielanlage Kletterparadies (Anl.-Nr. 20000567)	9.753

Für die Baumaßnahme a) nahm die Stadt mit dem Jahresabschluss 2015 eine ergebnisneutrale Korrektur zur EÖB vor.

Der Landesrechnungshof konnte anhand der bereitgestellten Unterlagen die bilanzierten Werte nachvollziehen und traf keine Feststellungen.

2.3 Finanzanlagen

Die Stadt wies in ihrer EÖB ein Finanzanlagevermögen i. H. v. 57.408.460 Euro aus. Dieses setzte sich wie folgt zusammen:

- Anteile an verbundenen Unternehmen 50.506.423 Euro
- Beteiligungen 6.523.037 Euro
- Wertpapiere 379.000 Euro.

Fehlerhafte Festlegungen im BWHB

Gemäß Nr. 5.11 BewertRL LSA sind Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen vorrangig mit den AK anzusetzen. Vor der Anwendung anderer Ersatzwertverfahren ist gemäß 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.

Nach den Festlegungen unter Nr. 4.3.1 und Nr. 4.3.2 BWHB sind die Anteile an verbundenen Unternehmen und die Beteiligungen grundsätzlich mit den AK, vermindert um die Abschreibung, zu bewerten. Alternativ hat eine Wertermittlung durch vorsichtige Schätzung des Zeitwertes oder Anwendung des Sach- oder Ertragswertverfahrens zu erfolgen. Hilfsweise können zur Bewertung die Eigenkapitalspiegel-Methode oder der anteilige Wert aus Summe des Stammkapitals und der Kapitalrücklage gemäß RdErl. des MI vom 16.01.2018 angewendet werden.

Damit hat die Stadt für die Ersatzbewertung den Vorrang der Methode nach dem RdErl. MI vom 16.01.2018 nicht beachtet.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt das BWHB hinsichtlich der vorzunehmenden Ersatzbewertung ihrer Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen entsprechend den Vorgaben des RdErl. des MI vom 16.01.2018 anpasst und diese Regelung bei zukünftigen Bewertungen berücksichtigt.

Der Landesrechnungshof prüfte die Bewertung der Finanzanlagen:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Kommunale Bädergesellschaft Sangerhausen mbH	10.444.954
b)	Städtische Wohnungsbau GmbH	40.061.469
c)	Anteil Standortmarketing Mansfeld-Südharz GmbH	5.000
d)	Anteil Kommunale Ökologische Sanierungsgesellschaft mbH	500
e)	Anteil Sachsen-Anhaltische Landesentwicklungsgesellschaft mbH	6.651
f)	Mitgliedschaft Trinkwasserzweckverband „Südharz“	6.284.639
g)	Mitgliedschaft Abwasserzweckverband „Südharz“	226.247
h)	Aktien an Enviam	95.824
i)	Aktien Enviam bei KOWISA	283.176

Die Stadt stellte als Bewertungsakten für die verbundenen Unternehmen und Beteiligungen die Inventurunterlagen zum 31.12.2012 zu Verfügung. Diese enthielten

- Erfassungsblatt „Anteile an verbundenen Unternehmen/Beteiligungen“,
- Darstellung der vorgenommenen Wertansatzermittlung zum 31.12.2012,
- teilweise Kopien Konzernbilanz bzw. Unternehmensbilanz zum 31.12.2012, Erwerb von Geschäftsanteilen oder Zahlung von Stammeinlagen.

Bei Finanzanlagen handelt es sich zumeist um wesentliche Vermögensgegenstände. Um dem Grundsatz der Aktenmäßigkeit in diesem Zusammenhang gerecht zu werden, hält es der Landesrechnungshof für erforderlich, dass für diese strukturierte Bewertungsakten mit allen relevanten Nachweisen und Belegen zu den einzelnen Unternehmen vorgehalten werden. Auf Nachfrage stellte die Stadt weitere Unterlagen zur Verfügung, u. a. die Berichte über die Prüfung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2012. Die Bewertungsunterlagen waren teilweise bereits im Rahmen der Prüfung durch das RPA ergänzt worden. Die umfangreichen Prüfungsunterlagen des RPA standen ebenfalls zur Einsicht bereit.

Der Landesrechnungshof konnte die Bewertungen der Beteiligungen der Stichprobe auf Grundlage aller dieser zur Verfügung gestellten Unterlagen grundsätzlich nachvollziehen. Allerdings fehlten Erläuterungen und Belege für nachträglich vorgenommene Korrekturen der Bilanzansätze, wie bei den Zweckverbänden f) und g). Die Stadt hatte die Wertansätze der beiden Zweckverbände mit dem Jahresabschluss 2014 aufgrund neuer Erkenntnisse korrigiert. Insgesamt betrachtet entsprachen die durch die Stadt vorgehaltenen Bewertungsunterlagen nur eingeschränkt den Anforderungen an eine Bewertungsakte. Die Bewertung konnte jedoch als ordnungsgemäß eingeschätzt werden.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt für ihre Finanzanlagen zukünftig insgesamt strukturierte und nachvollziehbare Bewertungsakten mit allen erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der ordnungsgemäßen Erfassung und Bewertung führt. Diese sind fortzuführen und sollten alle Korrekturen und Änderungen enthalten.

2.4 Umlaufvermögen

2.4.1 Vorräte

Die Stadt bilanzierte unter dieser Bilanzposition insgesamt 38.594.849 Euro für:

- Rohstoffe/Fertigungsmaterial	11.284 Euro
- Betriebsstoffe	4.445 Euro
- Waren	28.360 Euro
- Grundstücke in Entwicklung	38.512.262 Euro
- Sonstige Vorräte	38.498 Euro.

Die Stadt hat Regelungen insbesondere zur Aufteilung der Vorräte in Anlehnung an den Kontenrahmenplan sehr ausführlich unter Nr. 5.1 BWHB dargestellt. Hiernach sind diese gemäß Nr. 5.1 BWHB grundsätzlich mit AK und alternativ mit Zeitwert zu bewerten.

Der Landesrechnungshof forderte zur Prüfung an:

- a) die Dokumentation zur Aktivierung der Vorräte und
- b) Veräußerungsbeschlüsse des Stadtrates für die bilanzierten Grundstücke im Umlaufvermögen.

Bei der Erstinventur zum 31.12.2012 waren nur die Bestände der Vorräte zu erfassen und als Umlaufvermögen in die EÖB aufzunehmen, soweit der Bestand der jeweiligen Organisationseinheit den Wert von 500 Euro überstieg⁵².

Dem Landesrechnungshof lagen zur Prüfung der bewerteten Vorräte die Erfassungsblätter der Inventur zum 31.12.2012 und einzelne Rechnungen vor. In den Erfassungsbelegen waren teilweise handschriftliche Korrekturen vorgenommen und Hinweise auf Änderungsgründe zugefügt worden. Begründende Unterlagen waren nicht beigelegt. Unter Heranziehung der Prüfungsunterlagen vom RPA konnten die bilanzierten Werte mit Ausnahme der Grundstücke in Entwicklung rechnerisch nachvollzogen werden.

Bei den Grundstücken in Entwicklung wurden bis zum Bilanzstichtag Ausgaben für die Stadtsanierung geleistet. Die Vermögensgegenstände sollten erst nach dem Abschluss der Sanierungsmaßnahmen ins Anlagevermögen übertragen werden (vgl. auch Pkt. 4).

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt die Bewertungsakten unter Beachtung des Grundsatzes der Aktenmäßigkeit ergänzt und überarbeitet.

2.4.2 Forderungen

In der EÖB bilanzierte die Stadt Forderungen in folgender Höhe:

Art der Forderungen	Bewertungsbetrag ⁵³ in Euro
1. öffentlich-rechtliche Forderungen	2.395.995
1.1 öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	303.078
1.2 sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (insb. aus Steuern, Transferleistungen)	2.092.917
2. privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	2.309.059
2.1 privatrechtliche Forderungen aus LuL	19.764
2.2 sonstige privatrechtliche Forderungen	1.954.049
2.3 sonstige Vermögensgegenstände	335.247

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.

⁵² Stadtratsbeschluss Nr. 7-36/13 vom 25.04.2013 (Anlage 5 BWHB).

⁵³ Wertberichtigungen berücksichtigt.

Durch eine EWB soll einem konkret erkennbaren Ausfallrisiko einer Forderung und durch eine PWB dem allgemeinen Ausfallrisiko von Forderungen Rechnung getragen werden.

Die Stadt traf in Nr. 5.2 und 5.3 BWHB Regelungen insbesondere zur Aufteilung der Forderungen.

Nicht eindeutige Vorgaben für PWB aufgrund von zwei Fassungen der DA

Für die Bewertung der Forderungen zur EÖB und für die nachfolgend aufzustellenden Jahresabschlüsse waren dem BWHB die „Richtlinie zur Inventur und Bewertung der Forderungen“⁵⁴ in zwei Fassungen als Anlage 8 beigelegt. Die Fassungen unterschieden sich insbesondere darin, dass sie unterschiedliche Festlegungen zur Durchführung der PWB vorgaben. Während die DA i. d. F. 2012 eine PWB mit einem pauschalen Satz i. H. v. 1% vorgab, sah die überarbeitete DA i. d. F. 2017 für die PWB die Anwendung von jährlich zu überprüfenden Abwertungsfaktoren entsprechend Anlage 3 vor. Sowohl den beiden Fassungen der DA als auch den beiden Vorgaben zur PWB war nicht zu entnehmen, ob diese nur auf die EÖB-Bewertung oder auf die Folgebewertungen der Forderungen für die Jahresabschlüsse anzuwenden waren.

Zur EÖB nahm die Stadt die PWB der Forderungen gemäß DA i. d. F. 2012 mit einem Satz i. H. v. 1 % vor. Ab dem Jahresabschluss 2013 kamen gemäß Auskunft der Kassenleiterin die Abwertungsfaktoren entsprechend Anlage 3 der DA i. d. F. 2017 zur Anwendung⁵⁵. Entgegen dieser Auskunft wiesen die Anhänge zu den Jahresabschlüssen 2013 bis 2022 darauf hin, dass die PWB der nicht einzelwertberechtigten Forderungen pauschal mit einem Satz i. H. v. 1 % durchgeführt wurde. Dies führte zu Missverständnissen während der örtlichen Erhebungen.

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass somit weder für die EÖB noch für die Folgebewertungen der Forderungen zu den Jahresabschlüssen eine eindeutige Regelung für die PWB vorlag. Dies schränkte die Nachvollziehbarkeit der Forderungsbewertung für den Landesrechnungshof ein.

Die Stadt wies darauf hin, dass sie selbst Überarbeitungsbedarf der DA 2/2017 erkannt habe und eine Überarbeitung vorgesehen sei.

⁵⁴ DA 06/2012 vom 23.10.2012 trat ab 24.10.2012 in Kraft, DA 2/2017 vom 14.03.2017 trat rückwirkend zum 01.01.2013 in Kraft und hat DA 06/2012 außer Kraft gesetzt.

⁵⁵ Nach der Erstellung der EÖB wurde die Software ab-data aktualisiert und die Abwertungsfaktoren eingepflegt. Für die pauschale EWB wurden die Abwertungs-Prozentsätze im sog. Schlüsselverzeichnis hinterlegt. Für die PWB wurden die Abwertungsfaktoren bei den jeweiligen Einnahmearten eingepflegt.

Weiterhin stellte der Landesrechnungshof fest, dass die DA für die Forderungsbewertung keine differenzierten Festlegungen zur Werthaltigkeit von Forderungen bei der Anwendung von pauschalen Wertberichtigungen enthielt. So sind grundsätzlich werthaltige Forderungen, wie z. B. Beitragsforderungen, die mit einer Grundschuld gesichert sind, oder Forderungen aus Zuwendungen nicht pauschal im Wert zu berichtigen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Stadt eindeutige Bewertungsfestlegungen in ihrem BWHB vorgibt. Hierfür ist die DA Forderungsbewertung i. d. F. 2017 um die Festlegung zur PWB zur EÖB aus der alten Fassung, um Begründungen und Erläuterungen sowie evtl. weitere abweichende Regelungen zur EÖB zu ergänzen. Nur dieses stellt eine stetige und nachvollziehbare Forderungsbewertung sicher.

Zur Werthaltigkeit von Forderungen sind differenziertere Festlegungen in der DA zu treffen.

Anpassungsbedarf bei den pauschalen Wertberichtigungen

Zur Bewertung der Forderungen stellte die Stadt folgende Unterlagen bereit:

- 3 Aktenordner „Inventur zum 31.12.2012“ vom Fachdienst Finanzen und
- 2 Aktenordner „Unterlagen zur Bewertung der Forderungen und Verbindlichkeiten“ vom Fachdienst Kasse.

Die Kassenleiterin beantwortete Fragen zum Vorgehen bei der Forderungsbewertung. Weiterhin konnten die Entwicklung der Forderungen und Forderungsbewertung anhand der bereitgestellten Jahresabschlüsse⁵⁶ eingesehen werden. Die Kasseneinnahmereste des Verwaltungs- und Vermögenshaushaltes⁵⁷ der kommunalen Jahresrechnung 2012 bildeten die Grundlage für die Forderungsbewertung zur EÖB. Neben diesen Forderungen wurden durch die Systemumstellung manuell weitere Forderungen aufgenommen.

Die Stadt nahm gemäß ihrer DA eine Wertberichtigung ihrer Forderungen in drei Schritten vor. Zum Jahresabschluss 2012 erfolgten EWB bei den bestehenden Forderungen des Umlaufvermögens mit Nennwerten/Nominalwerten über 10.000 Euro hinsichtlich des individuellen Ausfallrisikos.

⁵⁶ Jahresabschlüsse 2013 bis 2018 durch das RPA geprüft und durch den Stadtrat beschlossen, Jahresabschlüsse 2019 bis 2022 erstellt und dem RPA zur Prüfung vorgelegt.

⁵⁷ Kasseneinnahmereste i. H. v. 1.915.702 Euro gingen als Forderungen in das doppische System ein.

Die verbleibenden Forderungen des Umlaufvermögens wurden für eine pauschale EWB in Gruppen und nach dem Alter sortiert. In Abhängigkeit des Alters der Forderung wurde ein Abschlag in folgender Höhe vorgenommen:

- bis 1 Jahr kein Abschlag,
- bis 2 Jahre 25 %,
- bis 3 Jahre 50 %,
- bis 5 Jahre 75 %,
- ab 6 Jahre 100 %.

Bei allen Forderungen des Umlaufvermögens, welche nicht einzelwertberichtigt wurden, nahm die Stadt zusätzlich noch eine PWB mit einem Satz i. H. v. 1 % vor.

Die Forderungen wurden unter Beachtung des Niederstwertprinzips mit dem Nennwert bilanziert. In der EÖB wies die Stadt alle Forderungen auf Unterkonten und die PWB auf Wertberichtigungskonten gemäß dem RdErl. des MI „Wertberichtigungen von Forderungen im Rahmen der EÖB“ vom 19.07.2010 aus.

Der Landesrechnungshof prüfte stichprobenweise die übergebenen Unterlagen zur Forderungsbewertung zur EÖB. Die Ermittlung der EWB, pauschalen EWB und PWB waren anhand der zur Verfügung gestellten Unterlagen rechnerisch nachvollziehbar.

Insgesamt nahm die Stadt Wertberichtigungen wie folgt vor:

	Öffentlich-rechtliche Forderungen		privat-rechtliche Forderungen	
	in Euro	in %	in Euro	in %
Gesamtforderungen	3.943.414	100,0	1.980.089	100,0
EWB	346.103	11,8	0	0,0
pauschale EWB	198.446	6,7	6.244	0,3
PWB	2.870	0,1	32	0,0
Wertberichtigungen insgesamt	547.419	18,6	6.276	0,3

Die nach der pauschalen EWB an den verbleibenden Forderungen vorgenommene PWB nahm insgesamt einen untergeordneten Anteil ein. Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes zeigen, dass Kommunen neben der EWB in der Regel nur pauschale Wertberichtigungen nach den Restlaufzeiten der Forderungen vornahmen.

Der Landesrechnungshof hält das vorgenommene Verfahren der Stadt mit einer pauschalen EWB nach den Restlaufzeiten der Forderungen und zusätzlich einer PWB für nicht sachgerecht.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes hat die Stadt mit ihrem Vorgehen einer pauschalen EWB in der EÖB anteilig das allgemeine Ausfallrisiko von Forderungen dargestellt.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Stadt, zukünftig ausschließlich eine pauschale Wertberichtigung der Forderungen nach deren Restlaufzeiten, z. B. entsprechend ihrer festgelegten Wertberichtigungssätze zur pauschalen EWB, vorzunehmen.

Anwendung der Wertberichtigungskonten auch in den Jahresabschlüssen

Die Sonderregelung der Wertberichtigungskonten nach dem RdErl. des MI „Wertberichtigungen von Forderungen im Rahmen der EÖB“ vom 19.07.2010 war bis zum Zeitpunkt der Aufarbeitung der im Wert zu berichtigenden 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. 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 Wertberichtigung der Forderungen der Stadt Sangerhausen erfolgte auch bei den Jahresabschlüssen mittels EWB, pauschaler EWB und PWB.

Die Stadt wies in den Jahresabschlüssen 2013 bis 2022 die vorgenommenen PWB⁵⁸ in mehreren Unterkonten negativ aus. Die Höhe der vorgenommenen Wertberichtigungen wurden zum Jahresende auf den Wertberichtigungskonten angepasst.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes 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 ihrem BWHB trifft.

⁵⁸ Wertberichtigungskonten 16112000, 16112700, 16112770, 16912000, 16912700, 16912770, 17112000, 17112770, 17212000 und 17212770.

Sonstige Vermögensgegenstände

Unter den sonstigen Vermögensgegenständen wurden 335.247 Euro ausgewiesen. Diese umfassten insbesondere zum Verkauf vorgesehenen Grund und Boden mit Gebäuden und Aufbauten sowie antizipative Aktivposten.

Dem Landesrechnungshof wurde eine Auflistung aller zur Veräußerung vorgesehenen Grundstücke vorgelegt, aus der auch Angaben zur Verkaufsabsicht und Stadtratsbeschlüsse ausgewiesen waren. Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof alle stichprobenweise abgeforderten Veräußerungsbeschlüsse zur Einsicht bereit. Aufgrund der Feststellungen des RPA wurden sämtliche zum Verkauf vorgesehenen Grundstücke und Gebäude, welche dem Umlaufvermögen zugeordnet waren, dem Niederstwertprinzip unterworfen, neu bewertet und die Restbuchwerte zum Bilanzstichtag ermittelt.

Der Landesrechnungshof traf keine gesonderten Feststellungen.

2.4.3 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 betragen insgesamt 1.517.990 Euro. Dieser Betrag setzte sich wie folgt zusammen:

- | | |
|---|-----------------|
| - Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten | 5.448 Euro |
| - Sonstige Einlagen | 1.512.541 Euro. |

Die Sichteinlagen waren anhand von Kontoauszügen nachvollziehbar. Aus Wirtschaftlichkeitserwägungen hat die Verwaltung von der Einholung von Saldenbestätigungen abgesehen.

Der Landesrechnungshof traf keine gesonderten Feststellungen.

2.5 Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Die Stadt bildete ARAP in der EÖB für

- | | |
|---------------------------------------|--------------|
| - Forderungen aus Zahlungenleistungen | 15.511 Euro |
| - übrige Forderungen | 59.663 Euro. |

Rechnungsabgrenzungsposten sind mit dem Nennwert anzusetzen. Für die Bildung wurde eine Wertgrenze i. H. v. 1.000 Euro pro Einzelfall⁵⁹ festgelegt.

Für die ARAP lagen dem Landesrechnungshof Erfassungsblätter und zahlungsbegründende Unterlagen vor. Der Landesrechnungshof traf keine Feststellungen.

⁵⁹ Beratungsvorlage Verwaltungsleitungssitzung vom 04.07.2016 (Anlage 16 zum BWHB).

3. Passivposten der Eröffnungsbilanz

3.1 Bildung von Sonderposten

Die Stadt hat in ihrer EÖB Sonderposten i. H. v. 85.956.676 Euro zum Ansatz gebracht.

Diese unterteilten sich in:

- Sonderposten aus Zuwendungen	40.759.450 Euro
- Sonderposten aus Beiträgen	3.973.686 Euro
- Sonderposten aus Anzahlungen	40.973.164 Euro
- Sonstige Sonderposten	250.376 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 sind auf der Grundlage von Nominalwerten auszuweisen und bei der Betragsermittlung um Anteile zu mindern, die der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes entsprechen.

Der RdErl. des MI „Bilanzierung von Sonderposten“ vom 20.12.2013 enthält zusätzliche Regelungen zur Bildung und Auflösung von Sonderposten zur EÖB und in den Jahresabschlüssen.

In ihrem BWHB legte die Stadt Sangerhausen fest, dass ein Sonderposten anhand der Förderquote aus dem Fördermittelbescheid zu kappen ist, wenn er sonst größer bzw. gleich dem Restbuchwert des Gebäudes ist.

Sonderposten dürfen nur für den Fall (nachträglicher) AHK passiviert werden, da sie in allen anderen Fällen der Finanzierung von Instandhaltungsaufwand dienen und korrespondierend zum Instandhaltungsaufwand im gleichen Jahr zu Ertrag führten. Die festgelegte Verfahrensweise der Kappung der Sonderposten war somit unzulässig.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, die getroffene Festlegung im BWHB zu korrigieren. Zusätzlich sollte die Stadt prüfen, ob diese Verfahrensweise bei der Passivierung von Sonderposten zur Anwendung kam, und diese Fälle entsprechend korrigieren.

Der Landesrechnungshof prüfte die Bildung von Sonderposten im Zusammenhang mit dem zugehörigen Sachanlagevermögen und mit den städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen. Insbesondere prüfte er bei allen Gebäuden der Stichprobe (siehe Pkt. 2.2.2) auch die Sonderposten.

Ordnungsmäßigkeit der Sonderposten anhand der Bewertungsakten nur eingeschränkt nachvollziehbar

Die Unterlagen zur Erfassung und Bewertung der Sonderposten waren bei den bebauten Grundstücken nicht durchgängig Bestandteil der geprüften Bewertungsakten. Insbesondere fehlten geeignete Nachweise über die Höhe der Zuwendungen, z. B. in Form von Fördermittelbescheiden, Verwendungsnachweisen oder anderen Belegen. Auch war kein Hinweis in der Akte darüber vorhanden, wo diese Nachweise anderweitig abgelegt waren. Weiterhin fehlten Aktivierungsprotokolle bzw. Anlagennachweise als Grundlage der Passivierung in der Anlagenbuchhaltung. Zur Prüfung der im Programm ARCHIKART angesetzten Beträge forderte der Landesrechnungshof daher zusätzliche Unterlagen ab. Die Stadt stellte überwiegend Listen mit entsprechenden Aufstellungen zu Rechnungen und den korrespondierenden Fördermitteln zur Verfügung.

Dabei stellte der Landesrechnungshof Folgendes fest:

- Die für den Bau der Feuerwehr Oberröblingen verwendeten FAG- Mittel i. H. v. 114.422,92 Euro (223.791,77 DM) kamen fehlerhaft i. H. v. 144.422,92 Euro zum Ansatz.
- Für den Neubau der Kita Kinderwelt in Oberröblingen erhielt die Stadt Sangerhausen Fördermittel für den Bau, den Erwerb von Grundstücken sowie für die Ausstattung der Kindertagesstätte. Die Aufteilung des Sonderposten erfolgte allerdings nicht anteilig korrespondierend zu den einzelnen Anlagegütern, sondern in voller Höhe zum Gebäude.

Insgesamt wurde die Bildung der Sonderposten sehr kleinteilig vorgenommen. Für einen Vermögensgegenstand wurden teilweise mehrere Sonderposten, z. B. bei den Straßenausbaubeiträgen, gebildet. Dies verstößt zwar nicht gegen geltende Vorschriften, birgt allerdings ein erhöhtes Fehlerrisiko sowie einen erhöhten Arbeitsaufwand bei notwendigen Anpassungen.⁶⁰

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Stadt die festgestellten Dokumentationsmängel behebt. Die Feststellungen zu den Gebäuden sind zu prüfen und falls erforderlich zu korrigieren.

⁶⁰ Konkret geht es darum, dass der Sonderposten das Schicksal des Vermögensgegenstandes teilt. So muss z. B. für den Fall einer Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer des finanzierten Vermögensgegenstandes sichergestellt sein, dass die Auflösungsdauer der einzelnen Sonderposten entsprechend an die neue Restnutzungsdauer angepasst werden.

3.2 Rückstellungen

Die Stadt passivierte in ihrer EÖB Rückstellungen i. H. v. 9.459.630 Euro.

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 periodengenau zugerechnet werden können.

Folgende sonstige Rückstellungen, die insgesamt den größten Anteil am Wert der Bilanzposition bildeten, wurden durch die Stadt bilanziert:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase der ATZ	6.625.125
b)	für ungewisse Verbindlichkeiten des Finanzausgleiches	11.767
c)	drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren	117.466
d)	sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften	2.705.272

Die Prüfung durch das RPA ergab nur geringfügige Feststellungen, welche bereits korrigiert wurden. In Abstimmung mit dem RPA prüfte der Landesrechnungshof folgende Stichproben zu den einzelnen Rückstellungsarten:

- Rückstellungen für Altersteilzeit (3 Berechnungen),
- Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren,
- Vorsteuerkorrektur für das Rosarium.

Unvollständige Dokumentationsunterlagen

Alle zur Stichprobe abgeforderten Unterlagen wurden zur Verfügung gestellt und mit den jeweiligen Verantwortlichen erörtert.

Bis auf zwei Stichproben aus dem Bereich der Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren konnte der Landesrechnungshof alle bilanzierten Beträge nachvollziehen.

Die vorgelegte Dokumentation zur Bewertung der Rückstellungen aus den anhängenden Gerichtsverfahren

- Az. 4 O 149/12 LG Halle 10.000 Euro
- Az. 2 A 237/12 HAL 94.500 Euro

waren zwar mit einem Erfassungsblatt für Rückstellungen belegt. Allerdings war nicht ersichtlich, auf welcher Grundlage die Beträge in dieser Höhe errechnet wurden.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, dass die Stadt die Dokumentationsdefizite behebt und die Dokumentation um alle erforderlichen Belege, Angaben und Begründungen, die für eine sachliche und rechnerische Nachvollziehbarkeit der Wertansätze erforderlich sind, ergänzt.

3.3 Verbindlichkeiten

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 mit ihrem Rückzahlungsbetrag gemäß § 104 a Abs. 2 Nr. 2 GO LSA i. V. m. Nr. 5.21 BewertRL LSA anzusetzen.

Die Stadt Sangerhausen hat in der EÖB Verbindlichkeiten i. H. v. insgesamt 48.834.613 Euro ausgewiesen. Diese umfassten Verbindlichkeiten für

- Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen	24.530.597 Euro
- Kreditaufnahmen zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit	13.556.179 Euro
- Lieferungen und Leistungen	5.438.908 Euro
- Transferleistungen	43.513 Euro
- sonstige Verbindlichkeiten	265.416 Euro.

Die Stadt traf unter Nr. 11 des BWHB Festlegungen zu den einzelnen Verbindlichkeiten.

Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof für alle Verbindlichkeiten die jeweiligen Erfassungsblätter sowie die dazugehörigen Kontoauszüge, Darlehensverträge bzw. Zins- und Tilgungspläne zur Verfügung. Weiterhin standen für die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Umlagebescheide und Rechnungen zur Verfügung.

Der Landesrechnungshof prüfte die gesamte Bilanzposition als Stichprobe, aus der sich keine Beanstandungen ergaben. Außerdem führte das RPA eine umfangreiche Prüfung der Bilanzposition durch. Diese ergab bis auf eine Beanstandung keine Feststellungen. Die Beanstandung wurde bereits mit dem JA 2013 korrigiert.

3.4 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

In die EÖB sind unter dieser Bilanzposition 1.564.864 Euro ausgewiesen.

Die Stadt hat in Nr. 12 BWHB Regelungen für die Bildung PRAP vorgegeben.

Der Landesrechnungshof prüfte als Stichprobe die Bildung des PRAP i. H. v. 1.541.723 Euro für Grabnutzungsgebühren.

Schon das RPA stellte in seinem Prüfbericht zur EÖB dar, dass die Abgrenzung der Grabnutzungsgebühren nur eingeschränkt zu prüfen war.

Auch bei der Prüfung durch den Landesrechnungshof gestaltete sich die Einsichtnahme in Prüfungsunterlagen schwierig. Dem Landesrechnungshof wurde Einsicht in das Programm JPax gewährt. Einzelne Beispiele wurden bereitgestellt. Diese waren für den Landesrechnungshof nachvollziehbar und ohne Feststellungen. Dennoch war es während der örtlichen Erhebungen nicht möglich, dem Landesrechnungshof systematisch prüfbare Unterlagen bereitzustellen. Der Landesrechnungshof wurde auf eine anfängliche Programmeinweisung und das Vorliegen eines umfangreichen Benutzerhandbuchs verwiesen.

Der Landesrechnungshof erwartet, dass die Stadt zukünftig uneingeschränkt prüfbare Unterlagen für die PRAP vorhält. Diese können, wie auch beim immobilien Sachanlagevermögen, teilweise elektronisch in der Software vorgehalten werden. Erforderliche Erläuterungen hierzu sind in das BWHB aufzunehmen.

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 vielfach der Wertumfang der Maßnahmen des Städtebaus in Relation zur Bilanzsumme erheblich und eine Vielzahl von Bilanzpositionen der Aktiv- und Passivseite der EÖB betroffen ist. Außerdem gibt es für die Erfassung und Bewertung städtebaulicher Maßnahmen bisher keine verbindlichen Vorgaben und Hinweise des Landes. Aus diesen Gründen besteht für die Städte ein hoher Aufarbeitungsaufwand bei gleichzeitig erheblicher Fehleranfälligkeit.

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

- Städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen für die Kernstadt,
- Maßnahmen für den städtebaulichen Denkmalschutz für die Altstadt,
- Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen im ländlichen Bereich für Wippra Ortskern.

Für die Durchführung der städtebaulichen Sanierung beauftragte die Stadt als Sanierungsträger die Sachsen-Anhaltinische Entwicklungsgesellschaft (SALEG). Die SALEG richtete zur Durchführung des Förderprogrammes mehrere Treuhandbankkonten ein.

Die Stadt stellte dem Landesrechnungshof Maßnahmenlisten der einzelnen in Anspruch genommenen Fördermittelprogramme zur Verfügung. Hieraus wurde die Stichprobe gezogen. Die geprüfte Stichprobe umfasste folgende Vermögensgegenstände:

	Bezeichnung	Wert in Euro
a)	Historisches Rathaus	103.180
b)	Marienkirche	6.920
c)	Fußgängerbrücke „Hinter dem Harz“	1
d)	Brücke Mühlendamm	1
e)	Brunnen Markt	0

Gemäß dem Grundsatz der städtebaulichen Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen waren grundsätzlich alle vom Land und vom Bund vereinnahmten städtebaulichen Förderungsmittel als Sonderposten aus Zuwendungen⁶¹ 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, des Infrastrukturvermögens und der Sonderposten.

Fehlerhafte Bewertungsfestlegungen aufgrund der Anwendung des Bewertungsleitfadens des Landes Brandenburg⁶²

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

⁶¹ Dies ist der Fall, wenn der finanzierte Vermögensgegenstand aktiviert ist. Ist dieser allerdings noch als Anlage im Bau in der Bilanz geführt so erfolgt die Bilanzierung als Sonderposten aus Anzahlungen.

⁶² kurz: Brandenburger Modell.

Aufgrund der fehlenden verbindlichen Regelungen des Landes orientierte sich die Stadt am Bewertungsleitfaden des Landes Brandenburg zum Umgang mit Städtebaulichen Maßnahmen im Rahmen der Eröffnungsbilanzerstellung. Sie legte das anzuwendende Verfahren in Anlage 17 ihres BWHB fest. Hieraus ergibt sich, dass alle bis zum 31.12.2012 im Rahmen des Städtebaus getätigten Ausgaben unter der Bilanzposition 1552 - Grundstücke in Entwicklung⁶³ ausgewiesen wurden. Die bis zum Eröffnungsbilanzstichtag geflossenen Einnahmen bilanzierte die Stadt unter der Position Sonderposten aus Anzahlungen (Kto.: 2391)⁶⁴. Der Saldo der Treuhandbankkonten wurde als Sonstiger Vermögensgegenstand (Kto.: 179) aktiviert.

Der Kern des Brandenburger Modells liegt darin, dass alle Anlagegüter, die im Rahmen der genannten Städtebauprogramme geschaffen wurden, zunächst nicht aktiviert werden und somit nicht im Anlagevermögen der Stadt ersichtlich sind. Dementsprechend ordnete die Stadt erst nach Abschluss des jeweiligen Programms die durchgeführten städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen den Vermögensgegenständen als AHK zu und passivierte die korrespondierenden Sonderposten. Die Aktivierung in das Anlagevermögen erfolgte dabei allerdings mit ihren zu dem jeweiligen Zeitpunkt vorhandenen Restbuchwerten. Die tatsächlichen historischen AHK blieben dabei unberücksichtigt. Im Anlagenspiegel wurde bei den betroffenen Vermögensgegenständen der Restbuchwert zum Aktivierungszeitpunkt als historische AHK ausgewiesen. Auch die zwischenzeitlich vorzunehmenden Abschreibungen auf das städtebaulich sanierte Vermögen und die Auflösung der korrespondierenden Sonderposten blieben unberücksichtigt.

Die Fußgängerbrücke c) soll beispielhaft auch für die anderen Vermögensgegenstände der Stichprobe die Auswirkungen der Vorgehensweise der Stadt aufzeigen. Bei der Fußgängerbrücke handelte es sich um einen Neubau, der aus Mitteln des städtebaulichen Denkmalschutzes finanziert wurde. Die Gesamtkosten beliefen sich auf 369.468 Euro. Fertigstellung und Inbetriebnahme waren im Jahr 2012. Gemäß Anlagenkarte für die Fußgängerbrücke c) erfolgte die Aktivierung und damit die Umbuchung vom Konto 1552 auf das Konto 0421 erst im Jahr 2020. Historische AHK und RBW i. H. v. 332.521 Euro waren in der Anlagenbuchhaltung identisch.

⁶³ Aufgeteilt wurden die Gesamtbeträge auf 4 Anlagennummern gemäß der in Anspruch genommenen Fördermittelprogramme.

⁶⁴ In Anlage 17 legte die Stadt allerdings fest, diese erhaltenen Einnahmen unter Verbindlichkeiten zu bilanzieren.

Der dazu gehörende Sonderposten wurde in gleicher Höhe⁶⁵ korrespondierend zum Vermögensgegenstand passiviert und gemäß der verbleibenden Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufgelöst. Die zwischenzeitlichen Abschreibungen und die Auflösung des korrespondierenden Sonderpostens i. H. v. jeweils 36.947 Euro wurden nicht in den Ergebnisrechnungen seit dem 01.01.2013 veranschlagt.

Der Landesrechnungshof ist der Ansicht, dass die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung nach dem Brandenburger Modell insbesondere gegen die Bilanzierungsgrundsätze der Einzelerfassung und -bewertung, der periodengerechten Zuordnung der AHK und Abschreibungen sowie gegen die Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit verstößt. Insgesamt vermittelt die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in der EÖB der Stadt Sangerhausen kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt.

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

Mit den bereits bis zum Jahr 2022 aufgestellten Jahresabschlüssen führte die Stadt bereits notwendige Korrekturen durch und aktivierte abweichend vom Brandenburger Modell die bereits in Betrieb genommenen Vermögensgegenstände, obwohl die jeweiligen städtebaulichen Programme teilweise noch nicht abgeschlossen waren. Während der örtlichen Erhebungen wurde deutlich, dass die Stadt das Brandenburger Modell nicht mehr anwendet. Vermögensgegenstände wurden mit ihrer Inbetriebnahme aktiviert und im Anlagevermögen unter der korrekten Bilanzposition ausgewiesen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Stadt Sangerhausen, das angewendete Verfahren der städtebaulichen Sanierung auf Grundlage des Brandenburger Modells für die Vergangenheit durch das MI durch eine Ausnahmegenehmigung⁶⁶ legitimieren zu lassen.

⁶⁵ Die identische Höhe zwischen Vermögensgegenstand und Sonderposten resultiert daraus, dass für die Finanzierung der Eigenanteile die Stadt die Investitionspauschale verwendete.

⁶⁶ In diesem Zusammenhang verweisen wir auf einen Erlassentwurf des MI LSA zur Bilanzierung und Verbuchung städtebaulicher Gesamtmaßnahmen im kommunalen Haushalt aus dem September 2021. Hierbei sah der Erlassentwurf einen Bestandsschutz für die bisher durch die Kommune gewählte Verfahrensweise der haushalterischen Darstellung für bestehende Sanierungsgebiete bis zur Schlussabrechnung vor. Dieser Erlassentwurf lag der Stadt Sangerhausen vor.

Weiterhin sollte die Stadt in ihrem BWHB Regelungen für den Umgang und die Bilanzierung städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen für die Zukunft schaffen.

Keine Bilanzierung von an Dritte verausgabten Städtebauförderungsmittel

Für die Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände hat die Stadt die GemHVO Doppik in der Fassung vom 22.12.2010 zu beachten. Gemäß § 41 Abs. 4 Satz 2 bis 4 GemHVO Doppik sind 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 in ihrem BWHB zwar keine weiteren Festlegungen zu städtebaulichen Maßnahmen. Jedoch verwies sie hinsichtlich der Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände in Nr. 4.1 auf § 34 Abs. 6 KomHVO. Diese waren demnach für Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) bei Vorliegen der in § 34 Abs. 6 KomHVO aufgeführten Voraussetzungen zu bilanzieren.

Die Stadt Sangerhausen bilanzierte unter den immateriellen Vermögensgegenständen die entgeltlich erworbene Software, Lizenzen, geleistete Zuwendungen⁶⁷ sowie Anzahlungen. Die an Dritte für städtebauliche Sanierungsmaßnahmen geleisteten Zuwendungen brachte sie in der EÖB hingegen nicht als immaterielle Vermögensgegenstände zum Ansatz.

Aus den Maßnahmenübersichten der Stadt u. a. für die Programme städtebauliche Sanierung und städtebaulicher Denkmalschutz war erkennbar, dass eine Vielzahl von Privateigentümern gefördert wurde. Die Förderungen wurden bereits aufgrund der Anwendung des Brandenburger Modells nicht als immaterielle Vermögensgegenstände in die EÖB aufgenommen. Die an Dritte verausgabten städtebaulichen Förderungsmittel wies die Stadt zur EÖB, wie die verausgabten Städtebausanierungsmittel insgesamt, unter der Bilanzposition 1552 Grundstücke in Entwicklung aus. Abweichend zu den AHK bei Vermögensgegenständen aktivierte die Stadt diese auch nicht nach Abschluss des jeweiligen Programms bzw. bei den bereits mit den Jahresabschlüssen vorgenommenen Korrekturen.

⁶⁷ Die Stadt bilanzierte als immaterielle Vermögensgegenstände die geleisteten Zuwendungen an Dritte, bei denen sie ein konkretes Nutzungsrecht erworben hatte, z. B. Straßenentwässerung und Kreuzungsvereinbarungen.

Die Stadt teilte hierzu mit, dass sie der Auffassung war, dass sie aufgrund der Gewährung von Zuwendungen an Dritte keine Rechte an diesen Grundstücken/Gebäuden erwarb und diese deshalb nicht in die Bilanz aufgenommen hat.

Dieser Auffassung schließt sich der Landesrechnungshof 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 städtebaulichen Gesamtmaßnahme einschließlich der geförderten Maßnahmen dient der Aufgabenerfüllung der Stadt und ist als investive Gesamtmaßnahme zu werten.

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

Der Landesrechnungshof stellte fest, dass die Stadt Sangerhausen für die immateriellen Vermögensgegenstände der EÖB keine entsprechenden Wertansätze vornahm und die an Dritte weitergereichten städtebaulichen Förderungsmittel nicht als Sonderposten passivierte.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass der Ausweis der Zuwendungen für Investitionen Dritter in den folgenden Jahresabschlüssen entsprechend § 34 Abs. 6 KomHVO erfolgen sollte. Die Stadt hat hierzu die Festlegungen in ihrem BWHB um eine klare Vorgabe zur Bilanzierung anzupassen.

5. Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse

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 Sangerhausen auch bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse in Verzug.

Der Jahresabschluss 2013 wurde dem RPA am 15.05.2019 zur Prüfung übergeben. Danach hat die Stadt zügig an der Erstellung der ausstehenden Jahresabschlüsse gearbeitet und legte diese nacheinander dem RPA zur Prüfung⁶⁸ vor. Zum Abschluss der örtlichen Erhebungen waren die Jahresabschlüsse einschließlich für das Jahr 2022 erstellt. Das RPA hat die Jahresabschlüsse⁶⁹ einschließlich bis zum Jahr 2018 geprüft. Der Stadtrat beschloss alle Jahresabschlüsse bis einschließlich JA 2018⁷⁰. Die Prüfung der Jahresabschlüsse ab dem Jahr 2019 wurde durch den längerfristigen Ausfall der Leiterin des RPA verzögert.

Mit der Aufstellung bis zum JA 2022 wies die Stadt keinen Rückstand bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse mehr auf. Die Aufstellung erfolgte auch nicht 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.

Die Stadt hat sich zum Ziel gesetzt, die künftigen Jahresabschlüsse fristgerecht aufzustellen. Der Landesrechnungshof bewertet positiv, dass die Stadt Sangerhausen inzwischen ihrer Pflicht zur fristgemäßen Aufstellung der Jahresabschlüsse mit einer kontinuierlichen Aufarbeitung der Rückstände nachkommt.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, die noch nicht geprüften Jahresabschlüsse sind zeitnah zu prüfen.

Planung und Organisation

In einem weiteren Schritt prüfte der Landesrechnungshof, ob die systematischen Voraussetzungen für die ordnungs- und fristgemäße Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen in der Stadt Sangerhausen vorlagen.

⁶⁸ JA 2013: 15.05.2019, JA 2014: 06.04.2020, JA 2015: 25.01.2021, JA 2016: 25.05.2021, JA 2017: 10.01.2022, JA 2018: 14.03.2022, JA 2019: 10.06.2022, JA 2020: 23.12.2022, JA 2021:11.04.2023, JA 2022: 20.09.2023.

⁶⁹ JA 2013: 04.05.2020, JA 2014: 07.04.2021, JA 2015: 28.09.2021, JA 2016: 26.04.2022, JA 2017: 20.07.2022, JA 2018: 17.10.2022.

⁷⁰ JA 2013: 09.07.2020, JA 2014: 06.05.2021, JA 2015: 11.11.2021, JA 2016: 19.05.2022, JA 2017: 22.09.2022, JA 2018: 10.11.2022.

Hierzu zählen u. a.

- ein systematischer Projektplan zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses sowie
- das Vorliegen funktionierender Interner Kontrollsysteme⁷¹ (IKS) in den relevanten Bereichen. Für die Erstellung des Jahresabschlusses relevante Bereiche sind u. a. die Geschäftsbuchführung und die 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 vom Fachdienst Finanzen beantworteten Fragebogens.

Die Stadt verfügte über ein Bewertungshandbuch⁷² einschließlich Anlagen, welches Festlegungen für die Bewertung zur EÖB als auch Folgebewertungen enthielt. Weiterhin galt in der Stadt eine Inventurrichtlinie⁷³.

⁷¹ „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“.

⁷² Fassung vom 18.12.2018.

⁷³ DA 3/2019 vom 29.11.2018 und Vorgängerversionen DA 01/2011, DA 7/2012 und DA 04/2018.

Für die Organisation des Rechnungswesens setzte der Oberbürgermeister eine DA zur Einführung der zentralen Buchführung⁷⁴ in Kraft. Vorgaben für die Anlagenbuchhaltung hat der Oberbürgermeister in einer DA⁷⁵ festgelegt.

Die Erstellung der Jahresabschlüsse erfolgte unter Verwendung von Checklisten. Ein Konzept und ein Zeitplan wurden hierfür nicht erstellt. Die Erstellung der Jahresabschlüsse erfolgte so schnell wie möglich. Fehlende Unterlagen wurden zeitnah erstellt und eingearbeitet. Dies erfolgte auch unter Bewältigung nicht vorhersehbarer Probleme.

Für die fristgerechte Aufstellung des Jahresabschlusses 2023 war beabsichtigt, einen Plan mit Aufgaben, Zeitvorgaben und Verantwortlichkeiten zu erstellen und die Umsetzung zu kontrollieren.

Am Jahresende wurden alle Bereiche der Verwaltung noch einmal zur Prüfung aufgefordert, ob alle erforderlichen Meldungen gemäß DA Anlagenbuchhaltung bereits erfolgt sind. Kontrollen wurden auch im Rahmen der jährlichen Inventur durchgeführt und ggf. Unterlagen nachgefordert.

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

Der Landesrechnungshof hält es zur Erreichung des Ziels fristgerecht erstellter Jahresabschlüsse für notwendig, dass die Stadt ihr IKS weiter ausbaut. So können wesentliche Risiken vor Eintritt erkannt und durch entsprechende Kontrollaktivitäten bewusst beeinflusst werden.⁷⁶ Diese Umsetzungskontrollen sind zu dokumentieren.

Die regelmäßige Durchführung ordnungsgemäßer Folgeinventuren ist eine Voraussetzung zur Gewährleistung der Vollständigkeit der künftigen Jahresabschlüsse. In Abhängigkeit von der Nutzungsdauer 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.

⁷⁴ DA 2/2012 von 12.03.2012 und 1. Änderung der DA vom 27.08.2012.

⁷⁵ DA vom 08.02.2021.

⁷⁶ vgl. KGSt-Bericht Nr. 8/2014 „Kommunales Risikomanagement Teil 2: Das interne Kontrollsystem“.

Die nachverlagerte Stichtagsinventur war für den Zeitraum 09.01. bis 28.02.2013 vorgesehen. Diese konnte nicht, wie vorgesehen, beendet werden. Die Stadt führte nach der Inventur zur Erstellung der EÖB zum Stichtag 01.01.2013 Buch- und Belegprüfungen durch. Eine körperliche Erfassung erfolgte nur für die Vorräte, soweit diese nicht durch eine Lagerbuchhaltung verwaltet wurden. Eine körperliche Erfassung war ansonsten nicht möglich, da aufgrund der rückständigen Jahresabschlüsse keine stichtagsbezogenen Bestandslisten zur Verfügung standen. Die nächste Folgeinventur mit körperlicher Bestandsaufnahme plante die Stadt zum 31.12.2023.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die nächste körperliche Inventur besonders gründlich zu erfolgen hat.

IV. Schlussfolgerungen

Der Landesrechnungshof hat im Ergebnis seiner Prüfung der EÖB in der Stadt Sangerhausen 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 zeitnah eine besonders gründliche Folgeinventur erstmalig nach der Erstellung der EÖB durchführen.

Die Stadt hat einen Teil der Bewertungen nach Ansicht des Landesrechnungshofes nicht ausreichend dokumentiert. Diese Bewertungen konnten nur eingeschränkt unter Heranziehung weiterer Unterlagen 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 oberen 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.

Die Stadt hat zukünftig sicherzustellen, dass die Jahresabschlüsse frist- und somit ordnungsgemäß erstellt werden. 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 vorliegen. 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 gemäß § 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 erwartende Steigerung der Gewerbesteuereinnahmen, 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 Unternehmen⁷⁷ 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 Gewerbesteuerermehreinnahmen 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.

⁷⁷ EU-Beihilferecht ist dabei zu beachten.

Auszug Anlage 10 zu BWHB Stadt Sangerhausen: Bewertung von Verkehrsflächen

Bewertung von Verkehrsflächen in Euro ersatzweise zu AHK							
Straßenart	BK ⁷⁸ nach RStO	Straßenbau					Ersatzwerte in Euro BewertRL LSA
		Asphalt/ Bitu- men	Pflaster	Beton	Schotter/ wassergebunden	unbe- festigt	
Schnellstraßen, In- dustriesammelstraßen stark belastete Haupt- straßen	I	60-100	50-75	55-75	-	-	105
Landes- und Kreisstra- ßen	II	60-100	50-75	55-75	-		90
Haupterschließungs- und Gemeindeverbin- dungsstraßen	III	60-100	50-75	55-75	Schotter: 10-40 wassergeb.: 5-25	5-20-	70
Ortsdurchfahrten, Durchfahrtsstraßen	IV	60-100	50-75	55-75	Schotter: 10-40 wassergeb.: 5-25	5-20-	40
Anliegerstraßen, land- wirtsch. Bewirtschaft- ungswege	V	40-60	Beton- steinplatte 30-75 Natur- steine 90-150	30-60	Schotter: 10-40 wassergeb.: 5-25	5-20	35
Gehwege, befestigte Wander- und Rad- wege	VI	25-40	Beton- steinplatte 30-75 Natur- steine 90-150	20-40	Schotter: 10-40 wassergeb.: 5-25	5-20	30
Verkehrinseln	-	-	35-75	-	wassergeb.: 5-25	-	-
Busbuchten	III	84-95	116	-	-	-	70
Parkflächen für PKW	VI	50-80	Beton- steinplatte 30-75 Natur- steine 90-150	Ra- sen- gitter 40-80	-	-	30

⁷⁸ Bauklassen nach Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen.

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.

- **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 Fördermittel 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.

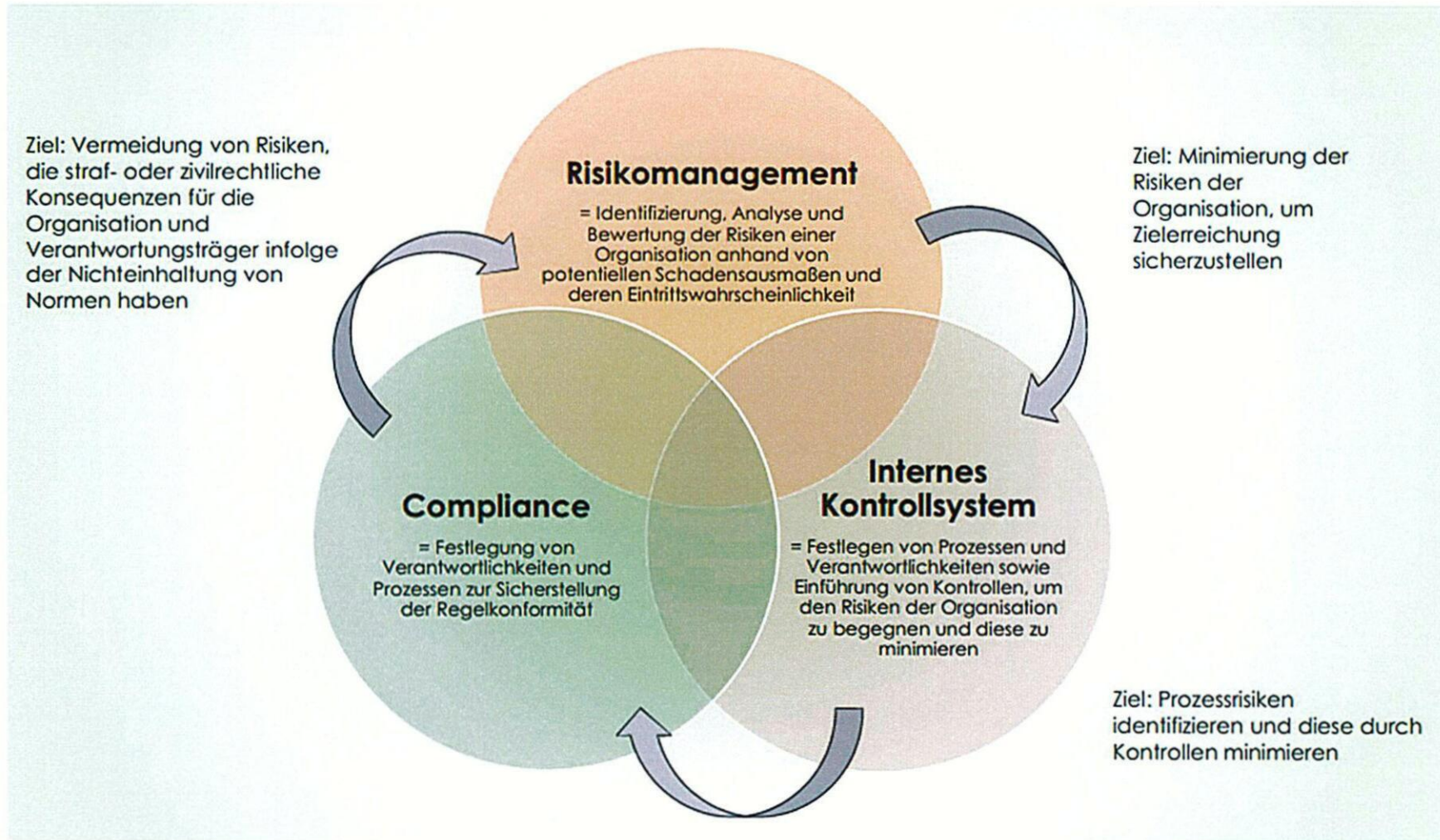
Auf dieser Grundlage sind alle Einzelmaßnahmen der Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen am kommunalen Vermögen oder am Vermögen Dritter (Gewährung investiver Zuwendungen) als entsprechende Ansätze auf der Aktivseite der Bilanz zu berücksichtigen.

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

Nach unserer Auffassung 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 AHK für bebaute und unbebaute Grundstücke und für das Infrastrukturvermögen führen.

Anlage 4: Schaubild Zusammenwirken Compliance, Risikomanagement und Internes Kontrollsystem



Eigene Darstellung Landesrechnungshof