



KREIS DÜREN

NKF

**Rechnungsprüfung
im Neuen Kommunalen Finanzmanagement**

Rechnungsprüfungsamt des Kreises Düren

Rechnungsprüfung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement

Kreis Düren
Rechnungsprüfungsamt
Bismarckstraße 16, 52351 Düren
Haus A, Zimmer 168 - 171

Tel. 02421 22 2344
Fax 02421 22 2078

www.kreis-dueren.de
g.kaemmerling@kreis-dueren.de

Rechnungsprüfung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement

1. Einleitung

Nach § 1 NKFEFG haben die Kommunen spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der **Doppik** zu erfassen.

Bis zu diesem Stichtag können die Kommunen jeweils mit Beginn eines Haushaltsjahres mit der Erfassung der Geschäftsvorfälle nach dem System der **doppelten Buchführung** beginnen (§ 1 Abs. 2 NKFEFG).

Ab dem Zeitpunkt der Umstellung gelten die Vorschriften der Gemeindeordnung (GO) und der "neuen" Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) in der durch das NKFEFG geänderten Fassung.

2. Eröffnungsbilanz

Der Kreis Düren beabsichtigt die Umstellung zum 01.01.2008 zu vollziehen. Daher hat er zu diesem (Bilanz)Stichtag eine **Eröffnungsbilanz** aufzustellen (§§ 1 Abs. 2 NKFEFG iVm. 92 GO), deren Inhalt und Umfang sich aus den weiteren Vorgaben der §§ 92 GO und 53 ff GemHVO ergibt.

Die Eröffnungsbilanz enthält die **Bilanzpositionen**, die die Gemeindehaushaltsverordnung vorgibt (§§ 53 iVm. 41 Abs. 3 und 4 GemHVO).

Ein Anhang hat die **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** anzugeben (§§ 53 iVm. 44 GemHVO). Weiterhin ist ein **Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel** sowie ein **Lagebericht** beizufügen (§ 48 GemHVO).

Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine **Inventur** durchzuführen und ein **Inventar** aufzustellen (§ 53 Abs. 2 GemHVO). Für die Eröffnungsbilanz gelten besondere Bewertungsvorschriften ("vorsichtig geschätzte Zeitwerte") nach den §§ 92 Abs. 3 GO und 55 ff GemHVO.

3. Verfahren

Da nach § 92 Abs. 1 Satz 2 GO die Vorschriften der §§ 95 Abs. 3 und 96 GO entsprechende Anwendung finden, ist der Entwurf der Eröffnungsbilanz vom Kämmerer aufzustellen, vom Landrat zu bestätigen und der bestätigte Entwurf dem Kreistag **innerhalb von drei Monaten** (d.h. bis zum 31.03.2008) zur Feststellung vorzulegen (§ 95 Abs. 3 GO)¹.

*Die Formulierung "zu Beginn des Haushaltsjahres" stellt dabei auf den maßgeblichen Bilanzstichtag ab. An diesem Zeitpunkt selbst muss die EÖB noch nicht aufgestellt sein. Es ist aber, wie für den Jahresabschluss auch ("innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres") auch für die EÖB eine **Erstellung innerhalb von drei Monaten** nach dem betreffenden Stichtag anzunehmen. Dies entspricht zudem kaufmännischer Praxis nach den Regeln des HGB (vgl. §§ 242 iVm. 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Aufstellung der EÖB erfolgt somit nach § 92 Abs. 1 Satz 2 GO analog zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 95 Abs. 3 GO.²*

Auch die **Handreichung des IM NRW** weist zu § 92 GO darauf hin, dass die Eröffnungsbilanz innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufgestellt und dem Kreistag zur Feststellung (Beschlussfassung) zugeleitet werden muss³.

Die Dokumentation der **GPA NRW** zur "Prüfung der Eröffnungsbilanz" bestätigt ebenfalls diese Auffassung.



¹ GPA NRW: Gemeindehaushaltsrecht, Kommentar, zu § 53 GemHVO, Rn. 1

² Held/Becker/Decker u.a.: Kommunalverfassungsrecht NRW, zu § 92 GO, Rn. 2

³ Handreichung IM NRW, 2. Auflage, zu § 92 GO, Rn. 1.2, S. 125

4. Prüfung der Eröffnungsbilanz

Der **Rechnungsprüfungsausschuss** prüft die Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 5 GO)⁴.

Die Eröffnungsbilanz ist dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes **Bild der Lage der Gemeinde** vermittelt bzw. ob die **gesetzlichen Vorschriften** und ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind (§ 92 Abs. 4 GO).

In die Prüfung ist die **Inventur**, das **Inventar** und die Übersicht über die festgelegten **Restnutzungsdauern** einzubeziehen (§ 92 Abs. 5 Satz 2 GO).

Auch der **Lagebericht** und die Vermögens-, Schulden, Ertrags- und Finanzlage der Kommune sowie die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung sind zu prüfen (§§ 101 Abs. 6 GO iVm. 92 Abs. 5 GO).

Über Art und Umfang der Prüfung sowie das Ergebnis der Prüfung ist ein **Prüfungsbericht** zu erstellen (§ 92 Abs. 5 Satz 3 GO). Der **Bestätigungsvermerk**⁵ ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen (§ 92 Abs. 5 Satz 4 GO).

Hinsichtlich des weiteren Prüfverfahrens verweist § 92 Abs. 5 GO auf die **Prüfungsvorschriften** der §§ 101 Abs. 2 – 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 GO. Aus diesen Verweisungen lässt sich somit ableiten:

- Der **Rechnungsprüfungsausschuss** hat das Ergebnis seiner Prüfung in einen **Bestätigungsvermerk** zusammenzufassen (§ 101 Abs. 3 GO).
- Der Rechnungsprüfungsausschuss bedient sich zur Prüfung des **Rechnungsprüfungsamtes** (§ 101 Abs. 8 GO).
- Die **Prüfer** können Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind (§ 103 Abs. 4 GO).
- Das **Rechnungsprüfungsamt** kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses **Dritter als Prüfer** bedienen (§ 103 Abs. 5 GO).
- Die Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen **Bestätigungsvermerk** abzugeben (§ 103 Abs. 6 GO).
- Das Rechnungsprüfungsamt hat (ebenfalls) einen **Bestätigungsvermerk** abzugeben (§ 101 Abs. 8 GO).
- Den **Bestätigungsvermerk** des Rechnungsprüfungsausschusses hat der **Vorsitzende** zu unterzeichnen (§ 101 Abs. 7 GO).

⁴ vgl. auch Handreichung des IM NRW zum NKF, 2. Auflage, zu § 92 GO, S. 123. In § 92 Abs. 5 GO wird die Zuständigkeit des **Rechnungsprüfungsausschusses** für die Prüfung der EB bestimmt (a.a.O: S. 130)

⁵ bzw. der eingeschränkte BV oder der Vermerk über seine Versagung (vgl. §§ 92 Abs. 5 iVm. 101 Abs. 3 GO)

5. Prüfungsinhalte und -ansatz:

- Bestandteile und **Positionen** der Eröffnungsbilanz (vgl. § 41 GemHVO)
 - Anlagevermögen (Grundstücke, Infrastrukturvermögen, Bauten etc.)
 - Finanzanlagen (Anteile, Beteiligungen)
 - Umlaufvermögen (Forderungen, liquide Mittel)
 - Eigenkapital
 - Sonderposten (für Zuwendungen etc.)
 - Rückstellungen (z.B. Pensionsrückstellungen, ~ für Deponien etc.)
 - Verbindlichkeiten (z.B. aus Krediten, Beteiligungen etc.)
 - Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO)

- Grundsätze ordnungsgemäßer **Buchführung** (§§ 92 Abs. 1 GO, 53 GemHVO)
- den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der **Lage** des Kreises (§§ 92 Abs. 4 und 101 Abs. 1 GO)
- durchgeführte **Inventur** und das **Inventar** (§§ 92 Abs. 5 Satz 2 GO, 101 Abs. 1 GO, 41 Abs. 2 iVm. 28 GemHVO)
- Prüfung der **Buchführung** (§ 101 Abs. 1 GO)
- Wertansätze nach **vorsichtig geschätzten Zeitwerten**⁶ (§§ 92 Abs. 3 GO, 54 GemHVO)
- Bewertung von **Vermögen** und **Schulden** (§§ 54 iVm. 32 – 36; 41 – 43 GemHVO)
- **Abschreibungen** (§ 35 GemHVO)
- Festgelegte **Restnutzungsdauern** (§§ 92 Abs. 5 GO)
- Besondere **Bewertungsvorschriften** nach § 55 GemHVO
- **Vereinfachungsverfahren** (§§ 56, 29 GemHVO)
- Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften (§§ 92 Abs. 5, 101 Abs. 1 GO)
- Prüfung des **Anhangs** bzw. der **Bewertungsmethoden** (§§ 54 iVm. 44 GemHVO)
- Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel (§ 44 Abs. 3 GemHVO)
- Prüfung des **Lageberichts** (§§ 53, 48 GemHVO, 101 Abs. 1 Satz 4 GO)
- **Chancen** und **Risiken** des Kreises (§ § 92 Abs. 5 iVm. 101 Abs. 6 GO).

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat eine Kontroll-, Informations- u. Beglaubigungsfunktion⁷.

Prüfung nach Vollständigkeit, Rechtmäßigkeit, Ordnungsgemäßheit, Wesentlichkeit, Wirtschaftlichkeit, Stichprobenprinzip und mit risikoorientiertem Prüfungsansatz.

Die Eröffnungsbilanz unterliegt ebenfalls der **überörtlichen Prüfung** durch die GPA (§§ 92 Abs. 6 iVm. 105 GO)

⁶ beim Jahresabschluss hingegen: Anschaffungs- oder Herstellungskosten (*J.* Abschreibungen), § 91 Abs. 2 GO

⁷ Held/Becker/Decker: a.a.O. Rn. 5.1

6. Prüfungsverfahren

Nach Vorlage der Eröffnungsbilanz an den Kreistag (§ 95 Abs. 3 GO) erfolgt die **Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt**.

Unter Anwendung der o.g. Prüfungsvorschriften erstellt das RPA einen **Prüfungsbericht** (einschließlich Bestätigungsvermerk).

Der Prüfungsbericht wird dem **Rechnungsprüfungsausschuss** zugeleitet. Die Verwaltung kann auf Feststellungen reagieren, Änderungen vornehmen etc. Der Prüfungsbericht wird sodann im **Rechnungsprüfungsausschuss** beraten und mündet als "Prüfung der Eröffnungsbilanz" in einen **Schlussbericht**, der dem Kreistag zugeleitet wird.

Vor Abgabe dieses Prüfberichts durch den Ausschuss an den Kreistag hat der Landrat Gelegenheit zur **Stellungnahme** zum Prüfungsergebnis (§§ 92 Abs. 5 iVm. 101 Abs. 2 GO).

Der **Kreistag** stellt (analog zum Jahresabschluss) die vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüfte Eröffnungsbilanz durch **Beschluss** fest. Gleichzeitig beschließt er auch über die Entlastung des Landrats.

*Nach Prüfung (und Testierung) durch das RPA und den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgt die **Feststellung** der EÖB somit durch Beschluss des **Kreistags** entsprechend § 96 GO. Dies soll möglichst innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen⁸. Mit dem Feststellungsbeschluss hat der Kreistag auch über die Entlastung des Landrats zu entscheiden. Der Beschluss ist wie beim Jahresabschluss als abschließende Entscheidung des Kreistags über die Art, Form und Inhalt der EÖB – wie sie sich nach der Prüfung darstellt - anzusehen⁹.*

Nach Auffassung des Innenministeriums NRW und der GPA NRW muss/kann die Eröffnungsbilanz (jedoch), soweit eine zeitnahe Feststellung der EÖB nicht umsetzbar ist, spätestens bis zum 31.12. des **zweiten** Haushaltsjahres mit neuem Rechnungswesen zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres durch den Kreistag **festgestellt** werden^{10 11}.

Vorstehende Zeitvorgaben stehen unabhängig von den Möglichkeiten der **Wertberichtigung** nach den §§ 92 Abs. 7 GO iVm. 57 GemHVO¹².

⁸ Insoweit unklare Auffassung des IM NRW, sh. nächsten Absatz.

⁹ Handreichung IM NRW, 2. Auflage, zu § 92 GO, Rn. 1.3, S. 126

¹⁰ Insoweit Verweisung in § 92 Abs. 1 Satz 2 auf § 96 GO; Handreichung a.a.O. Rn. 1.3, S. 126

¹¹ GPA NRW: Gemeindehaushaltsrecht, Kommentar, zu § 53 GemHVO

¹² Letztmals im vierten der EÖB folgenden Jahresabschluss

7. Jahresabschluss

Wesentliche Verfahrensvorschriften zur Eröffnungsbilanz gelten auch für den Jahresabschluss (JA)¹³. Dieser besteht aus der **Ergebnisrechnung**, der **Finanzrechnung**, den **Teilrechnungen**, der **Bilanz**, dem **Anhang** und dem **Lagebericht** (§ 95 Abs. 1 Satz 3 GO).

- Der **Jahresabschluss** ist vom **Rechnungsprüfungsausschuss** zu prüfen (§ 101 Abs. 1 GO)
- **Prüfinhalte** sind u.a. die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens- Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, Inventur und Inventar, die festgelegten Nutzungsdauern und der Lagebericht (vgl. § 101 Abs. 1 GO).
- Der **Rechnungsprüfungsausschuss** hat das Ergebnis seiner Prüfung in einen **Bestätigungsvermerk** zusammenzufassen (§ 101 Abs. 3 GO).
- Der Rechnungsprüfungsausschuss bedient sich zur Prüfung des **Rechnungsprüfungsamtes** (§ 101 Abs. 8 GO). Das RPA hat aber auch in eigener Zuständigkeit den Jahresabschluss zu prüfen (§ 103 Abs. 1 Nr. 1 GO).
- Die **Prüfer** können Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind (§ 103 Abs. 4 GO).
- Das **Rechnungsprüfungsamt** kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses **Dritter als Prüfer** bedienen (§ 103 Abs. 5 GO).
- Die Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen **Bestätigungsvermerk** abzugeben (§ 103 Abs. 6 GO). Das Rechnungsprüfungsamt hat (ebenfalls) einen **Bestätigungsvermerk** abzugeben (§ 101 Abs. 8 GO). Den **Bestätigungsvermerk** des Rechnungsprüfungsausschusses hat der **Vorsitzende** zu unterzeichnen (§ 101 Abs. 7 GO).
- Der Prüfungsbericht des RPA wird im **Rechnungsprüfungsausschuss** beraten. Der **Kreistag** stellt den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest und entscheidet über die Entlastung des Landrats. Dies muss bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres erfolgen (§ 96 GO).

Der vom Kreistag festgestellte JA ist der **Aufsichtsbehörde** anzuzeigen, öffentlich bekannt zu machen und danach zur **Einsichtnahme** verfügbar zu halten (§ 96 Abs. 2 GO).

¹³ bzw. umgekehrt, vgl. § 92 Abs. 1 GO

8. Gesamtabschluss

Im Gesamtabschluss hat der Kreis seinen Jahresabschluss nach § 95 GO und die Jahresabschlüsse seiner **verselbständigten Aufgabenbereiche** zu konsolidieren (§ 116 Abs. 2 GO).

Auf den Gesamtabschluss (Konzernabschluss) finden grundsätzlich die o.g. Vorschriften für den Jahresabschluss entsprechende Anwendung (§ 116 Abs. 2 Satz 2 GO). Daher gelten auch hier nachstehende Grundsätze:

- Der Kreis hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31.12. einen Gesamtabschluss aufzustellen (§ 116 Abs. 1 GO).
- Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten **neun** Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. Es gilt das gleiche Verfahren wie beim Jahresabschluss (§§ 116 Abs. 5 iVm. 95 Abs. 3 GO).
- Der Gesamtabschluss ist vom **Rechnungsprüfungsausschuss** zu prüfen (§ 116 Abs. 6 GO).
- Das **Rechnungsprüfungsamt** prüft den Gesamtabschluss (ebenfalls) (§§ 103 Abs. 1 Nr. 3 und § 116 Abs. 6 letzter Satz GO).
- Die **Verfahrensvorschriften** zur Prüfung, Prüfbericht, Bestätigungsvermerk (Testat) etc. gelten entsprechend.
- Der **Kreistag** bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss (§ 116 Abs. 1 Satz 3 GO).

Zusammenfassung

- Nach Umstellung auf NKF ist die **Eröffnungsbilanz (EB) bis 31.3.** aufzustellen.
 - Der Jahresabschluss (JA) ist bis **31.3.** des Folgejahres aufzustellen.
 - Der Gesamtabschluss ist bis **30.9.** nach Abschlussstichtag aufzustellen.
 - Der **Rechnungsprüfungsausschuss** hat die EB sowie die künftigen Jahresabschlüsse und Gesamtabschlüsse zu prüfen.
 - Er bedient sich hierbei des **RPA**, dem die Prüfung auch als eigene Aufgabe obliegt.
 - Das RPA kann sich **Dritter** als Prüfer bedienen (mit Zustimmung Ausschuss).
 - EB und JA werden vom Kreistag beschlossen und dann "in die Prüfung gegeben".
 - **Prüfungsinhalte** sind u.a.:
 - **Buchführung**
 - **Inventur und Inventar**
 - **Bewertungsvorschriften**
 - **Restnutzungsdauern**
 - ob die EB und der JA ein zutreffendes **Bild der Lage** des Kreises geben
 - **Lagebericht** (Vermögens-, Schulden, Ertrags- und Finanzlage)
 - **Chancen** und **Risiken** der künftigen Entwicklung
 - **Anhang**
 - grds. die Einhaltung der **gesetzlichen Vorschriften** (GO, GemHVO)
-
- EB ist bis Ende des Haushaltsjahres, ggf. bis Ende des 2. Haushaltsjahres zu prüfen und durch Beschluss festzustellen.
 - Der **Prüfbericht** des RPA wird vom Rechnungsprüfungsausschuss beraten.
 - **Bestätigungsvermerke** sind vom RPA und daneben (eigenständig) vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschuss zu unterzeichnen.
 - Der **Schlussbericht** wird dem Kreistag zugeleitet.
 - Der **Kreistag** stellt die EB bzw. den JA durch **Beschluss** fest und entscheidet über die **Entlastung** des Landrats.
 - Die EB kann in ihren Werten **berichtigt** werden (sh. Fn. 12).
 - Die EB unterliegt auch der **überörtlichen Prüfung** durch die GPA.
 - Die/der vom Kreistag festgestellte EB/JA ist der **Aufsichtsbehörde** anzuzeigen.
 - EB und JA sind öffentlich bekannt zu machen.

Weitere Auskünfte erteilt der Leiter des Rechnungsprüfungsamtes
Guido Kämmerling
Tel. 02421 22 2344
g.kaemmerling@kreis-dueren.de