

**Prüfung des Jahresabschlusses 2019 durch das Rechnungsprüfungsamt (RPA) des Landkreises Hameln-Pyrmont**  
**hier: Stellungnahmen der Verwaltung**

**Textziffer 3.1 Haushaltssatzung/Nachtragshaushaltssatzung, S. 12 f.**

Feststellung des RPA

Der Vorlagetermin nach § 114 Abs. 1 NKomVG zum 30. November 2018 wurde nicht eingehalten. Auch in den Vorjahren erfolgte die Vorlage nicht fristgerecht.

Stellungnahme der Verwaltung

Die Feststellung des RPA ist zutreffend. Die Beschlussfassung des Kreistages über die Haushaltssatzung erfolgte am 19.03.2019. Eine frühere Verabschiedung der Haushaltssatzung bis spätestens Mitte November des Vorjahres ist insbesondere aufgrund fehlender Berechnungsgrundlagen für die Schlüsselzuweisungen und die Kreisumlage nicht zielführend. Aus diesem Grund wurden auch die Haushaltssatzungen 2020 bis 2022 nicht fristgerecht aufgestellt. Ein verändertes Vorgehen ist jedoch für die Haushaltsplanaufstellung 2023 mit einer Beschlussfassung im Dezember 2022 und Vorlage bei der Kommunalaufsichtsbehörde am 17.01.2023 erfolgt.

**Textziffer 4.1.1 Ergebnishaushalt, S. 12 f.**

Feststellung des RPA

Beim Produkt P.11100010 "Fluktuationsbedingte Minderausgabe" werden im Haushaltsplan 500.000 € Ertrag unter den Ordentlichen Aufwendungen / Personalaufwendungen als negativer Aufwand mit - 500.000 € eingeplant. In der Ergebnisrechnung gibt es weder Erträge noch Aufwendungen für dieses Produkt, womit das Ergebnis entsprechend 0,00 € ist. Gemäß § 44 KomHKVO dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden. Damit darf bei den Personalaufwendungen kein Ertrag für eine pauschale Minderausgabe eingeplant werden (Saldierungsverbot). Zudem liegen im Jahresabschluss 2019 die Personalaufwendungen um 510.943,00 € über dem Planwert. Insofern ist es zudem fragwürdig, inwieweit eine solche pauschale Minderausgabe angebracht ist.

Stellungnahme der Verwaltung

Bei der „Fluktuationsbedingten Minderausgabe“ handelt es sich um einen geplanten „Minderaufwand“ und nicht um einen Ertrag, welcher durch die entsprechende Berücksichtigung auf dem Sachkonto 401999 in der Zeile 13 des Ergebnishaushaltes enthalten ist. Die „fluktuationsbedingte Minderausgabe“ wird separat geplant, um die Minderaufwendungen/-auszahlungen durch Vakanzen aufgrund von verspäteten Stellenbesetzungen, Wegfall von Lohnfortzahlung, etc. einzuplanen, die jährlich auftreten. Die tatsächlichen Minderaufwendungen/-auszahlungen entstehen allerdings bei den Personalkostenstellen, sodass bei der fluktuationsbedingten Minderausgabe nie Ist-Werte ausgewiesen werden. Das heißt, dass es sich bei der fluktuationsbedingten Minderausgabe um eine reine Planungsgröße handelt. Die fluktuationsbedingte Minderausgabe bei jeder einzelnen Personalkostenstelle anteilig einzuplanen ist nicht zielführend, da die überwiegend vorliegende ungeplante Fluktuation in der Kreisverwaltung nicht planbar ist und dementsprechend nicht jede Kostenstelle berücksichtigt werden kann. Geplante Fluktuationen (z. B. durch den Eintritt in den Ruhestand oder die Altersteilzeit) sind bei den jeweiligen Personalkostenstellen allerdings berücksichtigt. Die Einhaltung der pauschalen Minderung wird monatlich im Rahmen des Kassensturzes kontrolliert und regelmäßig in den politischen Gremien vorgestellt. In der Vergangenheit wurde die fluktuationsbedingte Minderausgabe jedes Jahr seit deren Veranschlagung erreicht.

Betrachtet man rein die Ergebnisrechnung des Jahresabschlusses 2019, hat das RPA zutreffend festgestellt, dass die ordentlichen Personalaufwendungen den Planansatz um 510.943 € übersteigen. Hierfür ursächlich ist die Tatsache, dass zahlungsunwirksame Personalaufwendungen (Pensions- und Beihilferückstellungen, Rückstellungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub, Überstunden sowie Altersteilzeit) die Planansätze überstiegen haben. Die fluktuationsbedingte Minderausgabe bildet allerdings pauschal zahlungswirksame Minderaufwendungen/-auszahlungen ab, die auch eingetreten sind. Dies ist auch anhand der Finanzrechnung 2019 erkennbar, da die tatsächlichen Personalauszahlungen trotz der veranschlagten Minderausgabe/-auszahlung im Vergleich zur Planung um 284.258,33 € geringer ausgefallen sind.

Die Veranschlagung verstößt weder gegen einen Haushaltsgrundsatz noch gegen einen Bilanzierungsgrundsatz. Eine Saldierung läge nur vor, wenn die fluktuationsbedingte Minderausgabe einen Ertrag darstellen würde und damit den auf dieser Buchungskombination ebenfalls veranschlagten Aufwand (z. B. Personalaufwand) übersteigen würde, sodass sich ein negativer Saldo ergeben würde. Das ist allerdings aufgrund der reinen Veranschlagung eines Minderaufwandes nicht der Fall, sodass eine Saldierung nicht stattgefunden hat. Die Veranschlagung von pauschalen Minderungen von Aufwandspositionen ist nach den Hinweisen zur Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten und Haushaltssicherungsberichten des Ministeriums für Inneres und Sport (MI) explizit zulässig.<sup>1</sup>

#### **Textziffer 4.2 Vorläufige Haushaltsführung, S. 14**

##### Feststellung des RPA

Im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung 2019 erfolgte keine Mitteilung des Amtes für Finanzen an die Fachämter, die für die haushaltslose Zeit maßgeblichen Vorgaben des § 116 NKomVG zu beachten. Es wird empfohlen, künftig alle Fachämter anlassbezogen auf § 116 NKomVG hinzuweisen.

##### Stellungnahme der Verwaltung

Die Feststellung des RPA ist zutreffend. Auf die Stellungnahme des Schlussberichtes zum Jahresabschluss 2018 wird verwiesen (Vorlage 120/2021). Die Empfehlung des RPA wird daher seit Übersendung des Schlussberichtes 2018 und damit seit der vorläufigen Haushaltsausführung 2022 umgesetzt. Es sei darauf hingewiesen, dass eine Berücksichtigung in den Haushaltsausführungen 2020 und 2021 aufgrund der verzögerten Jahresabschlussprüfungen des RPAs noch nicht möglich war.

#### **Textziffer 5.1.2.3 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, S. 19 f.**

##### Feststellung des RPA

Nach den "Verbindlichen Zuordnungsvorschriften und Hinweisen zum niedersächsischen Kontenrahmen 2017" vom Landesamt für Statistik Niedersachsen sind Aufwendungen für die Bewirtschaftung eigener, gemieteter und gepachteter Grundstücke, Gebäude und einzelner Räume wie z. B. Heizung, Beleuchtung und Energie- und Wasserversorgung unter dem Konto "4241 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen" zu buchen. Entgegen dieser Zuordnungssystematik wurden Betriebs- und Heizkostenerstattungen, Stromabrechnungen und ähnliches für Mietwohnungen mit einem Gesamtaufwand in Höhe von 712.537,42 € bei den "Geschäftsaufwendungen" unter dem Konto "443174 Sonstige Kosten für Mietwohnungen" ge-

---

<sup>1</sup> Vgl. Textziffer 2.4 des RdErl. des MI vom 17.09.2019, Nds. MBl. S. 1368

bucht. Die o. g. Zuordnungsvorschriften ermöglichen für das Konto "4431 Geschäftsaufwendungen" generell nur Buchungen für Verbrauchsmaterial der Verwaltung, Bürobedarf, Post- und Fernmeldegebühren etc. Auf die Feststellungen zum Jahresabschluss 2017 und 2018 wird verwiesen, nach Mitteilung der Verwaltung wird die korrekte Buchungsweise ab dem Haushaltsjahr 2020 umgesetzt.

Außerdem wurden auf dem Konto 421111 Betreiber/Betreuerleistung EDV i. H. v. 132.422,09 € gebucht. Gemäß niedersächsischem Kontenrahmen sind auf dem Konto "4211" jedoch nur Aufwendungen für die Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen zu erfassen; Serviceleistungen von Softwarefirmen gehören zum Konto "4291" Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen. Nach Auskunft der Verwaltung war diese falsche Zuordnung bereits aufgefallen und wurde ab 2021 geändert.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Die Feststellung trifft zu. Die fehlerhafte Buchungsweise hat jedoch weder in der Haushaltsplanung noch in der Haushaltsausführung Auswirkungen auf das Jahresergebnis. Die korrekte Buchungsweise nach den „Verbindlichen Zuordnungsvorschriften und Hinweisen zum niedersächsischen Kontenrahmen“ vom Landesamt für Statistik Niedersachsen auf dem Konto 4241\* wurde ab dem Haushaltsjahr 2020 umgesetzt. Gleiches gilt für die Betreiber-/Betreuerleistungen auf dem Konto 4291\* ab dem Haushaltsjahr 2021. Die Veranschlagung erfolgt für die beiden Sachverhalte seit dem Haushaltsjahr 2020 (4241\*) bzw. 2021 (4291\*) entsprechend.

### **Textziffer 5.1.2.6 Transferaufwendungen, S. 20**

#### Feststellung des RPA

Mit der Dienstanweisung über die Gewährung von Zuwendungen des Landkreises Hameln-Pyrmont an Dritte vom 06.10.2009 gelten einschlägige Rahmenbedingungen über die Form der Beteiligung und des Zuwendungsbescheides sowie des Verwendungsnachweises der ausgezahlten Mittel. Besonders im Hinblick auf Punkt 9 der o.g. Dienstanweisung, nachdem dem RPA bei Zuwendungsbescheiden über 5.000,00 € eine Durchschrift des Zuwendungsbescheides und des Verwendungsnachweises vorzulegen ist, wird deutlich darauf hingewiesen, dass die mittelbewirtschaftenden Organisationseinheiten diese Dienstanweisung im Jahr 2019 überwiegend nicht eingehalten haben. Auf die Feststellungen der Jahresabschlüsse 2017 und 2018 unter Tz. 5.1.2.6 wird verwiesen. Mit Einführung der elektronischen workflowbasierten Rechnungsbearbeitung mit dem Programm „enaio“ ab 2019 soll das RPA automatisch per Email über die Gewährung von konsumtiven Zuschüssen und Zuwendungen an Dritte informiert werden. Leider wird dies noch nicht von allen Fachämtern komplett umgesetzt. Verwendungsnachweise wurden stichprobenhaft geprüft. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass die Vorgänge teilweise nicht vollständig waren und Belege nicht nachgereicht werden konnten.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Auf die Stellungnahmen des Schlussberichtes zum Jahresabschluss 2017 (vgl. Vorlage 156/2020) und 2018 (Vorlage 120/2021) wird verwiesen. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es nicht möglich ist, automatisierte Weiterleitungen an das RPA über das Programm „enaio“ manuell durch die Fachämter auszuschalten. Sofern ein Sachkonto beginnend mit 431\* gewählt wurde, werden konsumtive Zuwendungen und Zuschüsse immer rein automatisiert kennzeichnend an das RPA weitergeleitet. Die automatische Mitteilung per E-Mail über die Gewährung von investiven Zuwendungen und Zuschüssen anhand des Sachkontos 781\* und des Anordnungsbetrages über 5.000,00 € wurde im November 2020 implementiert. Seit Dezember 2020 erfolgen daher alle Meldungen über die Gewährung von konsumtiven und investiven Zu-

wendungen und Zuschüssen automatisiert an das RPA. Die Vollständigkeit der beigefügten Unterlagen kann rein technisch natürlich nicht sichergestellt werden, sondern liegt in der Verantwortung der jeweiligen Fachämter, die die Zuwendung anweisen.

### **Textziffer 5.1.2.7 Sonstige ordentliche Aufwendungen, S. 21 f.**

#### Feststellung des RPA

Wie bereits unter Teilziffer 5.1.2.3 festgestellt, dürfen auf dem Konto Geschäftsaufwendungen "4431" nur Buchungen für Verbrauchsmaterial der Verwaltung, Bürobedarf, Bekanntmachungen, Stellenausschreibungen, etc. gebucht werden. Hier wurden aber auch Buchungen für Kosten für Mietwohnungen erfasst. Darüber hinaus sind auch weitere Buchungen beim Konto Geschäftsaufwendungen "4431" falsch zugeordnet - wenn auch in geringerem finanziellen Umfang. Dies betrifft u.a. das Konto 443184 REK Weserbergland, auf diesem Konto werden vom Landkreis geleistete Zuwendungen sowie Rechnungen für Internetpräsentationen oder Herstellung/Druck einer Broschüre gebucht (Herstellung und Verkauf von Informationsmaterial, sonstige Kosten der Unterrichtung der Öffentlichkeit und Werbung gehört gemäß Kontenrahmen zum Konto "4271 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen"). Zudem wurden auf dem Konto 443175 Kosten für eine Messeteilnahme gebucht und auf dem Konto 443106 Umzugskosten.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Die Feststellung des RPA trifft zu. Die fehlerhafte Buchungsweise hat jedoch weder in der Haushaltsplanung noch in der Haushaltsausführung Auswirkungen auf das Jahresergebnis. Die korrekte Buchungsweise nach den „Verbindlichen Zuordnungsvorschriften und Hinweisen zum niedersächsischen Kontenrahmen“ vom Landesamt für Statistik Niedersachsen auf dem Konto 4312\* und 4271\* wird ab dem Haushaltsjahr 2023 umgesetzt.

Die Kosten für die Messeteilnahme(n) wurde bereits ab dem Jahr 2022 auf dem Konto 4271\* veranschlagt und gebucht.

Bei den Umzugskosten handelte es sich um einen einmaligen Sachverhalt. Der Fehler tritt ab 2020 nicht mehr auf.

### **Textziffer 5.3.3 Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit, S. 25**

#### Feststellung des RPA

Eine stichprobenartige Belegprüfung von Auszahlungsanordnungen des Facility Managements ergab, dass bei 7 Rechnungen aus der Bauunterhaltung und bei Baumaßnahmen ein möglicher Skonto nicht abgezogen wurde. Dadurch kam es zu Überzahlungen in Höhe von insgesamt 411,55 €. Bei den anderen Belegen der Stichprobe gab es keine Möglichkeit Skonto abzuziehen, so dass in der Stichprobe kein Beleg gefunden wurde, indem Skonto tatsächlich korrekt abgezogen wurde. Es ist bei der Buchung derartiger Rechnungen künftig sicherzustellen, dass nach dem Rechnungseingang Skonti zeitnah berücksichtigt werden können.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Seit dem Jahr 2020 wird bei neu abzuschließenden Bauverträgen darauf geachtet, dass kein Skonto, sondern vielmehr ein konkreter Nachlass vereinbart wird. Diese Vorgehensweise hat sich bei den Baurechnungen bewährt. Sollte dennoch ein Skonto vereinbart sein, so sind die Mitarbeitenden sensibilisiert, die Rechnungen bevorzugt zu bearbeiten und über die Betreffzeile in enaio nochmals besonders darauf hinzuweisen.

### **Textziffer 5.5.1.1.3 Sachvermögen, S. 28 f.**

#### Feststellung des RPA

Das Verfahren zur Verlängerung der Nutzungsdauern ist nicht durch eine entsprechende Dienstanweisung gedeckt, womit das Vorgehen von der Abschreibungstabelle (Anlage 19) abweicht und nicht dokumentiert ist. Zudem lässt sich nicht erkennen, nach welchen Modalitäten es praktiziert wird. Zum Prüfungszeitraum (Oktober 2022) befand sich diesbezüglich eine Aktivierungsrichtlinie in Arbeit/Abstimmung mit dem RPA, jedoch war eine Klärung bis zum Prüfungsende noch nicht erfolgt.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Die Feststellung trifft nicht zu. Bis zum Inkrafttreten der Aktivierungsrichtlinie (zum 01.01.2023) regelt die „Dienstanweisung für die Anlagenbuchhaltung des Landkreises Hameln-Pyrmont“ (Textziffer 4.5) das Vorgehen bei einer Verlängerung der Nutzungsdauer, die entsprechend angewendet worden ist.

### **Textziffer 5.5.1.2.1.4 Sonderposten, S. 31 f.**

#### Beanstandung des RPA

Die Umbuchung von Rücklagenmitteln aus eigener Finanzierung in einen Sonderposten wird, wie auch in Vorjahren, beanstandet. Durch dieses Verfahren sind Buchungen in die Sonstigen Sonderposten (Gesamtbilanzwert dieser Bilanzposition: 59.780.457,00 €) erfolgt, die nicht der Definition eines Sonderpostens entsprechen und somit das Bilanzbild nachhaltig verfälschen. Der Stellungnahme der Verwaltung zu diesem Punkt wird seitens der Bürogemeinschaft Rechnungsprüfungsamt – wie in Vorjahren – nicht gefolgt.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Diese Prüfungsbemerkung ist seit Umstellung auf die Doppik, also seit dem Jahresabschluss 2008, im Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes zur Prüfung des Jahresabschlusses enthalten. Im Kontext der Prüfung des Jahresabschlusses 2014 wurde verwaltungsseitig darauf hingewiesen, dass bei einer gleichlautenden Prüfungsbemerkung in den folgenden Prüfungsberichten, auf eine Stellungnahme der Verwaltung verzichtet wird. An der Argumentation der Verwaltung hat sich zwischenzeitlich nichts geändert, sodass auf die Ausführungen der Vorjahre verwiesen wird (vgl. Vorlage 062/2017).

### **Textziffer 5.5.2.3.2 Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen, S. 33**

#### Feststellung des RPA

Das angewandte Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Rückstellungen für Urlaub und Überstunden steht nicht in Übereinstimmung mit den einschlägigen Kommentaren. Der Stellungnahme der Verwaltung wird somit nicht gefolgt.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Die Verwaltung ist weiterhin der Auffassung, dass das seit dem Haushaltsjahr 2014 angewandte Verfahren zur Berechnung von Urlaubs- und Überstundenrückstellungen den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Auf die ausführliche Begründung der Verwaltung im Rahmen des Jahresabschlusses 2014 wird verwiesen (vgl. Vorlage 062/2017).

### **Textziffer 5.5.2.3.3 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, S. 33 f.**

#### Feststellung des RPA

- a. Dem Kommentar "Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen, Grommas, Lasar u.a., 4. Auflage, Seite 748 ff." entsprechend stellen routinemäßige Standardsanierungen, Erneuerungsanstriche, Putzarbeiten, Ausbesserungen der Bodenbelege, Sanierungsarbeiten der Kälte- und Dampfumformeranlage sowie Umbau-/Umgestaltungsmaßnahmen, die beim Landkreis passiviert wurden, keine Tatbestände für die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung dar.
- b. Gemäß § 45 Abs. 4 KomHKVO fordert der Gesetzgeber die Nachholung von Maßnahmen, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet wurden, innerhalb einer Frist von 3 Jahren. Diese Frist wurde für einige Maßnahmen nicht eingehalten bzw. wurden diese dann teilweise in den Bereich der Anderen Rückstellungen umgebucht, wengleich die Leistung als Voraussetzung hierfür nicht erbracht war.
- c. Gemäß § 124 Abs. 4 Satz 6 NKomVG fordert der Gesetzgeber, dass die "Maßnahmen einzeln bestimmt und der Höhe nach beziffert sind". Dies kann anhand der Anmeldungen zu den Rückstellungen nur eingeschränkt bestätigt werden. Zahlreiche Einzelmaßnahmen werden zusammengefasst (z. B. für Kreisstraßen), orientieren sich wertmäßig an den Haushaltsansätzen/Budgetresten und lassen somit Berechnungen und teilweise notwendige Aktualisierungen nicht erkennen.
- d. Ein Instandhaltungsplan, der beim Landkreis nicht vorliegt, wird in den Kommentaren entweder gefordert (Grommas/Lasar; a.a.O.) oder zumindest empfohlen (siehe Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen, 8. Aufl., Rose S. 266). Unabhängig von der Frage der formellen Notwendigkeit könnte ein Instandhaltungsplan der beim Landkreis praktizierten Maßnahmenplanung vorausgehen und somit in Bezug auf die hier dargestellten Feststellungen zu mehr Transparenz beitragen.

#### Stellungnahme der Verwaltung

- zu a) Die Einschätzung des RPA wird nicht geteilt. Zur Instandhaltung gehören die Wartung (Maßnahmen zur Abnutzungsverzögerung), die Inspektion (Maßnahmen zur Feststellung und Beurteilung des Istzustandes), die Instandsetzung (Maßnahmen zur Rückführung eines Vermögensgegenstandes in den funktionsfähigen Zustand) und die Verbesserung (Steigerung der Funktionssicherheit eines Vermögensgegenstandes) insbesondere von Immobilien, Maschinen und technischen Anlagen. Dem vom RPA zitierten Kommentar „Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen“, Grommas, Lasar, et. al., 4. Auflage, S. 748 ff. ist allerdings nicht zu entnehmen, dass routinemäßige Standardsanierungen, Erneuerungsanstriche, Putzarbeiten, Ausbesserungen der Bodenbelege, Sanierungsmaßnahmen von technischen Anlagen (hier: Kälte- und Dampfumformeranlage) sowie Umbau-/Umgestaltungsmaßnahmen, soweit sie im Haushaltsjahr unterlassen wurden und im nächsten Haushaltsjahr nachzuholen sind, nicht zu Instandhaltungen gehören. Vielmehr wird beschrieben, dass die Instandhaltung von der Funktionsfähigkeit des Gegenstandes abhängt. Sie darf nicht für normale Verschleißerscheinungen genutzt werden, wenn der Vermögensgegenstand erst später reparaturbedürftig wird. Wenn eine Sanierung allerdings notwendig ist, um den funktionsfähigen Zustand wiederherzustellen, ist es eine Instandhaltung.
- zu b) Die Feststellung des RPA ist insoweit zutreffend, dass im Jahresabschluss 2019 zwei Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung versehentlich nicht aufgelöst wurden.

Dieser Fehler wurde in 2020 bereinigt, indem beide Rückstellungen aufgelöst worden sind. Seitdem wird intensiv darauf geachtet, Rückstellungen spätestens nach Ablauf der Frist aufzulösen.

Weiterhin wurden Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung im Rahmen des Jahresabschlusses auf „andere Rückstellungen“ umgebucht, wenn der konkrete Auftrag für die Umsetzung der Maßnahme erteilt wurde, sodass die zeitnahe Umsetzung der Maßnahme gewährleistet gewesen ist. Aus Verwaltungssicht war damit der Tatbestand zur Bildung einer „anderen Rückstellung“ aufgrund der ausstehenden Rechnung erfüllt gewesen. Eine Rückstellung für ausstehende Rechnung wurde gebucht, wenn die Verpflichtung gegenüber einem Dritten im Haushaltsjahr rechtlich entstanden ist (Kommentar „Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen“, Grommas, Lasar, et. al., 4. Auflage, Seite 750), dieser Fall trat aus bisheriger Sicht der Verwaltung mit Auftragserteilung ein, weshalb die Umbuchung im Jahresabschluss 2019 angewendet worden ist. Diese Vorgehensweise wurde im Sinne der Bilanzkontinuität ebenfalls im Jahresabschluss 2020 angewendet. Ab dem Jahresabschluss 2021 wird diese Vorgehensweise allerdings nicht mehr angewendet. Eine „andere Rückstellung“ wird nur noch gebildet, sofern die Leistung bereits erbracht worden ist. Sofern lediglich eine Auftragserteilung ohne erfolgte Lieferung oder Leistung vorliegt, wird ein konsumtiver Haushaltsausgaberes im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten gebildet. Mithin wird dem Vorschlag des RPA gefolgt.

- zu c) Auf die detaillierte Stellungnahme des Schlussberichtes zum Jahresabschluss 2018 wird verwiesen (Vorlage 120/2021). Die Einschätzung des RPA wird nicht geteilt. Die Höhe der einzelnen Rückstellungen orientieren sich, sofern keine neuen und mithin konkreten Erkenntnisse vorliegen, teilweise an den zur Planung kalkulierten Werten. Abweichungen von den Planwerten werden während der Haushaltsausführung mithilfe des monatlichen Berichtswesens aufgedeckt und führen andernfalls zu höheren bzw. niedrigeren Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen. Daher ist eine umfassende Neukalkulation zum Jahresabschluss nicht notwendig.
- zu d) Auf die detaillierte Stellungnahme des Schlussberichtes zum Jahresabschluss 2018 wird verwiesen (Vorlage 120/2021). Ein Instandhaltungsplan ist wie beschrieben nicht zwingend erforderlich. Die Priorisierung der umzusetzenden Baumaßnahmen werden vom Facility Management regelmäßig mit dem Bauausschuss abgestimmt und vom Kreisausschuss bzw. Kreistag beschlossen (vgl. Vorlagen 018/2020, 023/2021-1, 009/2022 und 180/2022-1). Daher ist ein Instandhaltungsplan entbehrlich.

#### **Textziffer 5.5.2.3.6 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren, S. 34**

##### Feststellung des RPA

Die gebildeten Derivate (Swaps) liegen im Berichtsjahr um 356.056,36 € unter dem Marktwert. Wie in Vorjahren wurde eine Rückstellung für drohende Verluste nicht gebildet; auf die Hinweise und Feststellungen zu diesem Thema wird erneut verwiesen. Das vom Gesetzgeber zwingend geforderte strenge Niederstwertprinzip ist verpflichtend und unabhängig davon anzuwenden, dass beabsichtigt wird, die Swaps bis zum Laufzeitenende weiter zu führen. Es ist in diesem Zusammenhang erneut darauf hinzuweisen, dass es in der Vergangenheit im Zuge des Anteilsverkaufs für das Krankenhaus einen Verkauf vor dem Laufzeitenende mit einem Verlust

gab. Insofern kann aufgrund der Rechtslage der in der Stellungnahme der Verwaltung vertretenen Auffassung nicht gefolgt werden.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Unter Verweis auf die detaillierte Stellungnahme zum Schlussbericht des Jahresabschlusses 2014 (vgl. Vorlage 062/2017), ist die Rückstellungsbildung aufgrund eines drohenden Verlustes entbehrlich, da der Swap ausschließlich zur Zinssicherung abgeschlossen wird und vor dem Laufzeitende nicht verkauft wird, sodass dem Landkreis Hameln-Pyrmont aus den gebildeten Derivaten kein Verlust widerfahren kann. Außerdem findet das erwähnte „strenge Niederstwertprinzip“ in diesem Fall keine Anwendung. Der § 49 Abs. 5 KomHKVO bezieht sich auf Vermögensgegenstände und ein Swap ist kein Vermögensgegenstand des Landkreises, welcher auf der Aktivseite bilanziert wird.

#### **Textziffer 5.5.2.3.7 Andere Rückstellungen, S. 34 f.**

##### Feststellung des RPA

- a. Wie im Vorjahr werden Rückstellungen für ausstehende Rechnungen bereits nach dem Kriterium der erfolgten Beauftragung von Leistungen gebildet. Hierdurch werden mehr Rückstellungen gebildet und somit Aufwand in der Ergebnisrechnung erzeugt, als erforderlich. Wären die Leistungen als Voraussetzung für die Bildung der Rückstellung bereits erbracht gewesen, wäre ein Großteil der Rechnungen bereits zum Jahresbeginn des Folgejahres beglichen worden, was hier größtenteils nicht der Fall ist.
- b. Zudem ist anzumerken, dass der Haushalt 2020 zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Jahresabschlusses 2019 (Ende März 2020) noch nicht genehmigt war und somit eine Beauftragung für eine Vielzahl von Leistungen noch nicht zulässig war zumal eine geplante Leistungserstellung kein Kriterium für die Bildung einer Anderen Rückstellung darstellt.
- c. Ein Betrag i. H. v. 529.450,00 € für die Weiterentwicklung des ÖPNV (Regionalisierungsmittel) wurde anstelle eines Passiven Rechnungsabgrenzungspostens fälschlicherweise als Rückstellung gebucht.
- d. Für die VHP wurde im Jahresabschluss 2019 – wie im Jahresabschluss 2018 - eine Rückstellung i. H. v. 400.000,00 € für die Trennungsrechnung gebildet, wenngleich die Leistung noch nicht entstanden war. Aus diesem Grund wurde diese wie im Vorjahr ohne eine Inanspruchnahme aufgelöst. Wäre eine Leistung erbracht worden, wäre der Betrag – unabhängig von der Größenordnung – dem Grunde nach wohl auch benötigt worden. Für diesen Fall hätte es sich dann aber um eine Rückstellung für drohende Verluste gehandelt.
- e. Mit Blick auf die Vorgaben des § 124 Abs. 4 Satz 6 NKomVG sind Rückstellungen lediglich in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist. Allein im Bereich Soziales/Jugendamt werden Rückstellungen für ausstehende Rechnungen in einer Größenordnung von ca. 5,5 Mio. € gebildet, die vielfach den Haushaltsresten zum Bilanzstichtag entsprechen oder von den Fachämtern als "Puffer" angemeldet werden. Der Argumentation, dass eine 50 %-ige Wahrscheinlichkeit für den Eintritt einer Rückstellung die Bilanzierung des 100%-igen Betrages rechtfertigt, kann zudem nicht gefolgt werden.

- f. Vor dem Hintergrund der hier getroffenen Feststellungen ist zu erwähnen, dass konsumtive Haushaltsausgabereste beim Landkreis Hameln-Pyrmont nicht gebildet werden. Wenngleich die Bildung von Haushaltsresten der kommunalen Selbstverwaltung des Landkreises obliegt, kann die Bilanzierung von Anderen Rückstellungen hierzu keine "quasi" Alternative darstellen, denn dieses Vorgehen verkennt, dass an die Rückstellung konkrete rechtliche Anforderungen gestellt werden, die hier - wie dargestellt - vielfach nicht eingehalten werden. Ergänzend wird hierzu auf die Einzelfeststellungen aus dem Jahresabschluss 2018 zu diesen Themenkomplexen hingewiesen.

#### Stellungnahme der Verwaltung

- Zu a) Der § 123 Abs. 2 NKomVG schreibt vor, dass Rückstellungen für Verpflichtungen zu bilden sind, die dem Grunde nach zu erwarten sind, aber deren Höhe und Fälligkeit noch ungewiss ist. Verwaltungsintern wurde dieser Tatbestand nach dem Wortlaut des Gesetzes ausgelegt, indem eine Verpflichtung bereits dann bestand, sobald eine konkrete Zahlungsverpflichtung eingegangen worden ist bzw. eine Zahlungsverpflichtung durch Auftragserteilung entstehen wird. Diese Vorgehensweise wurde im Sinne der Bilanzkontinuität ebenfalls im Jahresabschluss 2020 angewendet. Ab dem Jahresabschluss 2021 wird diese Vorgehensweise allerdings nicht mehr verfolgt. Eine Rückstellung für ausstehende Rechnung wird nur noch gebildet, sofern die Leistung bereits erbracht worden ist. Sofern lediglich eine Auftragserteilung ohne erfolgte Lieferung oder Leistung vorliegt, wird ein konsumtiver Haushaltsausgaberest im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten gebildet. Mithin wird dem Vorschlag des RPA ab dem Jahresabschluss 2021 gefolgt.
- Zu b) Die Feststellung des RPA ist verwaltungsseitig nicht nachvollziehbar. Die Beauftragung von Leistungen im Haushaltsjahr 2019 setzt eine entsprechende Aufwands- und Auszahlungsermächtigung zum Zeitpunkt der Beauftragung – also ebenfalls in 2019 – voraus. Unabhängig von der Entscheidung, ob eine „andere Rückstellung“ oder ein Haushaltsausgaberest gebildet werden müsste, hätte für beide Fälle eine verfügbare Ermächtigung im Haushaltsjahr 2019 vorhanden sein müssen. Die Haushaltsgenehmigung der Haushaltssatzung 2020 ist für die Beauftragung von Leistungen in 2019 nicht entscheidend.
- zu c) Die Einschätzung des RPA ist hinsichtlich der Weiterentwicklung des ÖPNV richtig. Im Jahresabschluss 2018 wurde dieser Fehler erstmalig seitens des Amtes für Finanzen festgestellt, konnte allerdings aus haushaltsrechtlichen Gründen nicht behoben werden. Ab dem Jahresabschluss 2020 tritt dieser Fehler nicht erneut auf. Bei den Regionalisierungsmitteln wurde allerdings weder ein PRAP noch eine Rückstellung gebildet.
- zu d) Die Feststellung des RPA trifft nicht zu, dass die Leistung nicht erbracht worden sei. Die VHP hat ihre vertraglich vereinbarte Leistung - insbesondere die Bereitstellung des ÖPNV im Gebiet des Landkreises Hameln-Pyrmont - im Jahr 2019 vollständig erbracht. Es handelt sich hierbei um Rückstellungen für voraussichtlich anfallende Verlustausgleichsleistungen an die VHP, die sich im Rahmen der Trennungsrechnung aus den Jahresabschlüssen 2019 der VHP hätten ergeben können. Hier wurde im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten 2019 unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips geschätzt, dass der Landkreis der VHP für das Wirtschaftsjahr 2019 im Rahmen der Trennungsrechnung 2020 einen Defizit ausgleich zahlen muss, um den Fehlbetrag des abgelaufenen Geschäftsjahres auszugleichen. Da bis Ende März 2020 noch kein geprüfter Jahresab-

schluss des abgelaufenen Geschäftsjahres vorlag, war nicht absehbar, dass keine Ausgleichsleistungen gezahlt werden müssten. Dem Grunde nach, war die Rückstellungsbildung aufgrund der bereits erbrachten Leistung mithin richtig. Nichtsdestotrotz wurde von dieser Rückstellungsbildung ab dem Jahresabschluss 2021 Abstand genommen, da die Erfahrung gezeigt hat, dass diese Rückstellung in den seltensten Fällen benötigt wird. Da die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unter 50 % liegt, wird diese Rückstellung konsequenterweise nicht mehr gebildet.

Daher erübrigt sich zum jetzigen Zeitpunkt auch die Prüfung, ob es sich im vorliegenden Fall um eine Drohverlustrückstellung handelt, da die Rückstellungsbildung ab dem Jahresabschluss 2021 nicht mehr erfolgt. Im Jahresabschluss 2020 wurde an der bisherigen Vorgehensweise festgehalten. Sollte sich zukünftig dieser Sachverhalt nochmals einstellen, wird die eventuelle Bilanzierung als Drohverlustrückstellung geprüft und mit dem RPA abgestimmt.

- zu e) Die Einschätzung des RPA wird nicht geteilt. Bei den Jugendhilfeleistungen besteht ein zeitlicher Versatz von teilweise mehreren Monaten zwischen der Erbringung und der Abrechnung der Leistung, da die Jugendhilfeeinrichtungen die Leistungen erst im Nachhinein in Rechnung stellen. Zum Jahresabschluss wird pro Hilfeart und Fall geprüft, wo die Jugendhilfeeinrichtungen Leistungen für das Jahr erbracht haben, für die noch keine Rechnungen eingegangen sind. Des Weiteren ist die Höhe von Rückstellungen nicht mit ihrer Wahrscheinlichkeit zu faktorisieren, da im Fall der Zahlungsverpflichtung eine 100%ige Begleichung zu erfolgen hat.
- zu f) Die Bildung von konsumtiven Haushaltsresten steht im Ermessen des Landkreises Hameln-Pyrmont und erfolgte vor diesem Hintergrund erstmalig wieder seit dem Jahr 2020. Die Anmerkungen des Rechnungsprüfungsamtes in den Jahresabschlüssen 2018 und 2019 sind in die Umsetzung mit eingeflossen.

### **Textziffer 5.5.2.3.7 Andere Rückstellungen, S. 34 f.**

#### Beanstandung des RPA

Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und die Anderen Rückstellungen lassen die gem. § 124 Abs. 4, Satz 6 NKomVG geforderte "Höhe des Betrages, der nach sachgerechter Beurteilung erforderlich ist" und damit die durchgehend sachgerechte Anwendung des Ermessensspielraums in zahlreichen Einzelfällen nicht erkennen. Durch dieses Vorgehen entsteht ein erhöhter Aufwand in der Ergebnisrechnung, der eine Verschlechterung des Jahresergebnisses verursacht, das sich bei korrekter Bilanzierung deutlich besser darstellen würde. Der Stellungnahme der Verwaltung zu diesen Punkten wird seitens der Bürogemeinschaft Rechnungsprüfungsamt nicht gefolgt, zumal sie stellenweise den zitierten Rechtsgrundlagen und den nach herrschender Meinung anerkannten Kommentaren widerspricht.

#### Stellungnahme der Verwaltung

Dieser Auffassung des RPA wird verwaltungsseitig nicht zugestimmt. Für die Kommunen ergibt sich sowohl bei der Bildung als auch bei der Bildungshöhe ein nicht unerheblicher bilanzpolitischer Ermessensspielraum. Gem. § 45 Abs. 2 KomHKVO muss bei der Bildung einer Rückstellung ernsthaft mit der wirtschaftlichen Belastung gerechnet werden. Die betreffende ungewisse Verbindlichkeit muss entsprechend mit einiger Wahrscheinlichkeit (> 50%) bereits bestehen oder noch entstehen (vgl. Kommentar „Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen – Grundriss für die Aus- und Fortbildung“, Rose, 8. Auflage, Seite 260 sowie Kommentar „Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen“, Grommas, Lasar, et. al., 4. Auflage,

Seite 726). Der Landkreis hat andere Rückstellungen nur dann gebildet, wenn bereits ein Auftrag erteilt worden ist bzw. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, wenn die Umsetzung in dem Haushaltsjahr der Rückstellungsbildung geplant war, die Umsetzung sich jedoch verzögert, aber innerhalb von drei Jahren gem. § 45 Abs. 1 Nr. 4 KomHKVO erfolgt. In diesen Fällen ist fest von einer Verbindlichkeit auszugehen.

Die gebildeten Rückstellungen werden gem. § 124 Abs. 4 S. 6 NKomVG nur in der Höhe des Betrages angesetzt, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist und voraussichtlich für die Umsetzung der Maßnahme nach derzeitigen Erkenntnissen benötigt wird. In der Praxis kann die Höhe einer Rückstellung auf Grund des Tatbestandes der Unsicherheit, insbesondere bei den Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung nur auf Grundlage unsicherer Erwartungen geschätzt werden. Die Schätzung erfolgt bei anderen Rückstellungen und Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung anhand von Kostenvoranschlägen bei Auftragserteilung bzw. den bisher errechneten Plandaten des Haushaltsjahres auf Grundlage einer Kostenschätzung. Bei diesen Schätzungen ist der Grundsatz der Vorsicht zu beachten (vgl. Kommentar „Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen“, Grommas, Lasar, et. al., 4. Auflage, Seite 727). Allseits bekannt sind die jährlich immens steigenden Baukostenpreise, so dass hier der Grundsatz der Vorsicht auch in der Rückstellungshöhe einfließen muss.

Davon ausgehend, kommt es mitnichten zu einer nicht sachgerechten Anwendung des Ermessensspielraumes und entsprechend keiner unangemessenen Verschlechterung des Jahresergebnisses.

#### **Textziffer 5.5.2.4 Passive Rechnungsabgrenzung, S. 36**

##### Feststellung des RPA

Wie in den Vorjahren wurden über eine Schnittstelle Daten als passive Rechnungsabgrenzungsposten generiert (sog. Kassen-PRAP's), die faktisch nicht der Definition der passiven Rechnungsabgrenzung entsprechen. Auf die Ausführungen der Vorjahre zu diesem Thema wird verwiesen.

##### Stellungnahme der Verwaltung

Verwaltungsseitig wird weiterhin an dem in den vergangenen Haushaltsjahren angewandten Verfahren festgehalten. Da auch diese Feststellung des RPA Bestandteil der vergangenen Jahresabschlüsse war, wird auch hier auf die detaillierten Ausführungen der Verwaltung der Vorjahre verwiesen (vgl. Vorlage 062/2017).