

Workshop 1

Wesentlichkeit bei einer Einschränkung Theorie und Fallbeispiele

Brigitte Bergundthal

Controlllerin/Revisorin AGEM, eidg. Fachfrau in Finanz- und Rechnungswesen

Albert Baumann

Finanzprüfer/Revisor AGEM, zugelassener Revisionsexperte

Workshop 1

Wesentlichkeit bei einer Einschränkung

Theorie

Ausgangslage

⌘ § 156 Abs. 2 Gemeindegesetz:

Die Rechnungsprüfungskommission erstattet der Gemeindeversammlung oder dem Gemeindeparlament schriftlich Bericht und beantragt, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung zu beschliessen oder zurückzuweisen sei.

Definition „Wesentlichkeit“ (1)

- ⌘ Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen, die fehlerhafte oder unvollständige Darstellung, Entscheidungen beeinflussen können.

Definition „Wesentlichkeit“ (2)

⌘ Die Frage nach der Wesentlichkeit eines Sachverhaltes stellt sich bei der

- ☑ Richtigkeit der Rechnung
- ☑ Vollständigkeit der Rechnung
- ☑ Einhaltung der Vorschriften über den Finanzhaushalt

Definition „Wesentlichkeit“ (3)

⌘ Zur Beurteilung der Wesentlichkeit eignen sich

☑ qualitative Kriterien

- Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit oder Vergleichbarkeit
- „wesentlich sachliche“ Abweichungen sind, wenn möglich, auch zu quantifizieren

☑ quantitative Kriterien

- Sachverhalte, die eine im voraus bestimmte Kenngrösse übersteigen
- Unwesentliche Sachverhalte, die kumulativ zu einer starken Beeinflussung der Aussagekraft führen

Definition „Wesentlichkeit“ (4)

⌘ Stärkung der Position des Rechnungsprüfungsorgans

- ☑ Definitive Einführung der Befähigung des Rechnungsprüfungsorgan ab Legislatur 2009-2013
- ☑ Revision § 156 Abs. 2 auf Rechnungsjahr 2010
- ☑ Möglichkeit zur
 - Genehmigung ohne Einschränkung (bisher)
 - **Genehmigung mit Einschränkung neu**
 - Zurückweisung (bisher)

Definition „Wesentlichkeit“ (5)

⌘ Checkliste erstellen

- ☑ Festlegen der Wesentlichkeitsgrenzen liegen im Ermessen des Rechnungsprüfungsorgans
- ☑ Zu beachten: Die Summe von unwesentlichen Positionen können für die Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes wesentlich sein
- ☑ Beispiele von Sachverhalten und möglichen Indikatoren gemäss Checkliste AGEM (als Empfehlung zu verstehen)

Definition „Wesentlichkeit“ (6)

⌘ Wann ist eine Einschränkung im Bestätigungsbericht zu machen?

- ☑ Feststellungen gemäss definierten Indikatoren
- ☑ Besprechung zwischen Rechnungsprüfungsorgan, Finanzverwalter und Gemeinderat
- ☑ Keine Einigung

Bestreben der RPO sollte sein, eine Einigung mit dem Gemeinderat und den Finanzorganen zu finden, damit es zu keiner Einschränkung kommen muss!

Indikatoren

Beispiele SACHVERHALTE ZUR VORNAHME VON EINSCHRÄNKUNGEN NACH § 156 Gemeindegesetz Abs. 2 für Rechnungsprüfungsorgane (RPK, Kontrollstelle):

Nr.	Thema	Beschreibung Sachverhalt	Indikator	Maximaler Grenzwert	Auswirkungen	Handbuch 3 Anhang, Arbeitspapiere	E (Einschränkung)
LAUFENDE RECHNUNG							
1	Abschreibungen Verwaltungsvermögen (VV)	8 % Mindestabschreibung nicht eingehalten	in % des Finanzertrages	> 1% des FE	Bewertung VV falsch; Ergebnis zu positiv dargestellt	78 und 141	x
2	Querfinanzierung in Spezialfinanzierung (SF)	Steuerhaushalt belastet, obwohl Gebührenhöhe zumutbar =/≤ (Abwasser Fr. 3.--/m ³ , Wasser Fr. 2.--/m ³)	in % der Benützungsgebühren	generell	Verursacherprinzip unterlaufen, Gebührenfestlegung	109 ff / 157 ff	x
3	Abschreibungen zusätzlich	Abschreibung > 8 % bei bestehen eines Bilanzfehlbetrages oder die Abschreibung führt zu einem Bilanzfehlbetrag.	Systemfehler	generell	Verletzung HRM1, falsche Darstellung der Finanzierung, Gebührenpolitik	168	x
4	Interne Verzinsung SF	Überhöhte respektive zu geringe Zinsbelastung oder Zinsgutschrift (geltender Referenzzins)	in % des Finanzertrages SF	> 1% des FE SF	Keine verursacherkonforme Gebührenfestlegung	111	x
5	Abgrenzung Aufwand/Ertrag	Periodenfremde Abgrenzung, zeitlich nicht konsequent, nicht langfristig geänderte Buchungspraxis, Abgrenzung am Bilanzstichtag (Steuern, Gebühren, Mietzinsen etc.)	in % des Finanzertrages	> 1% des FE	Ergebnis falsch dargestellt, Stetigkeit, Periodizität verletzt	70-73 und 107-108	x

Workshop 1

Wesentlichkeit bei einer Einschränkung

Fallbeispiele

Fragestellungen für Fallbeispiele



- ⌘ **Frage 1:** Handelt es sich um einen Sachverhalt, der gegen das geltende Rechnungsmodell verstösst?

- ⌘ **Frage 2:** Ist der Sachverhalt wesentlich, so dass eine Einschränkung im Bestätigungsbericht angemessen ist?

Fallbeispiel 1: „Desinvestitionen/Buchgewinn“

Einwohnergemeinde Mittelthal

→ Einwohner	4'900
→ Finanzertrag(40-48)/Fr.	18'500'000
→ Bilanzsumme/Fr.	20'000'000
→ Eigenkapital/Fr.	5'200'000

Die Rechnung 2010 schliesst bei zusätzlichen Abschreibungen von Fr. 1'000'000 und einer beschlossenen Vorfinanzierung von Fr. 500'000 ausgeglichen ab.

Fallbeschreibung: Das Prüfprogramm sieht vor, die Entwicklung im Finanzvermögen vertieft zu untersuchen, da im Geschäftsjahr sowohl Investitionen wie auch Verkäufe (Desinvestitionen) getätigt wurden. Die Revisionsstelle prüft auch das Liegenschaftsverzeichnis und stimmt die ausgewiesenen Bestände aufgrund der Katasterschätzung ab. Die Gemeinde hat Bauland-reserven von 7'000 m². Der Buchwert dieser Landreserven beträgt am 1. Januar 2010 Fr. 1'400'000.--. Im Rechnungsjahr 2010 konnten 2'500 m² veräussert werden. Der Verkaufserlös betrug Fr. 750'000.--. Der Verkaufserlös wird im Bestandeskonto (1023) als Desinvestition verbucht und demzufolge wird per 31.12.2010 ein Buchwert von Fr. 650'000.-- ausgewiesen.

Die Revisionsstelle verlangt, dass der realisierte Gewinn pro m² zu ermitteln und als Buchgewinn zu Gunsten der Laufenden Rechnung auszuweisen sei. Der Gemeinderat weigert sich diese Korrektur vorzunehmen. Der Ausweis des Buchgewinnes sei finanzpolitisch nicht geschickt.

Lösung?

Fragestellungen für Fallbeispiel 1

Frage 1: Handelt es sich um einen Sachverhalt, der gegen das geltende Rechnungsmodell verstösst?

- Buchwert von 7'000 m² Fr. 1'400'000.--
- Buchwert von 1m² Fr. 200.--
- Verkaufserlös 2'500 m² Fr. 750'000.--
- Verkaufserlös 1 m² Fr. 300.--
- Buchgewinn pro 1m² Fr. 100.-- oder Fr. 250'000.--
- **Buchgewinn nicht verbucht, Ergebnisbeeinflussung, Falschbilanzierung**

Frage 2: Ist der Sachverhalt wesentlich, so dass eine Einschränkung im Bestätigungsbericht angemessen ist?

- ⌘ 1 % vom Finanzertrag = Fr. 185'000.--
- ⌘ **Der Sachverhalt ist wesentlich, eine Einschränkung ist angemessen!**
- ⌘ **Empfehlung des AGEM: Einschränkung gemäss Checkliste Position 17**

Fallbeispiel 2: „Anschlussgebühren“

Einwohnergemeinde Kleindorf

→ Einwohner	700
→ Bilanzsumme/Fr.	6'600'000
→ SF Eigenkapital/Fr.	15'000
→ SF Finanzertrag/Fr.	250'000

Die SF Wasserversorgung schliesst mit einem Aufwandüberschuss von Fr. 20'000 ab.

Das Verwaltungsvermögen der SF Wasserversorgung beträgt nach Abschreibungen von 8% Fr. 92'000.

Fallbeschreibung: Die Verbrauchsgebühr beträgt Fr./m³ 2.50. Aus dem Steuerhaushalt werden Fr. 20'000.-- (Defizitdeckung) in die SF Wasserversorgung „eingebracht“. Die RPK prüft im Bereich der Baugesuche die internen Abläufe und stellt fest, dass per Bilanzstichtag im Umfang von Fr. 160'000.-- fällige Anschlussgebühren nicht verrechnet wurden. Sie erhält die Auskunft, diese Anschlussgebühren würden in der nächsten Rechnungsperiode fakturiert. Im Voranschlag 2010 sind diese Anschlussgebühren budgetiert.

Die RPK verlangt eine Korrektur der Spezialfinanzierung SF Wasserversorgung, da eigentlich ein Ertragsüberschuss resultieren würde. Die Finanzverwaltung und der Gemeinderat wollen nichts mehr ändern.

Lösung?

Fragestellungen für Fallbeispiel 2

Frage 1: Handelt es sich um einen Sachverhalt, der gegen das geltende Rechnungsmodell verstösst?

- ⌘ Subventionierung bei m³ Fr. 2.50 Fr. 20'000.-- ist i.O.
- ⌘ VV vor Abschreibung Fr. 100'000.-- (+ Fr. 8'000.--)
- ⌘ zu fakturierende Anschlussgebühren Fr. 160'000.--
- ⌘ Einnahmenüberschuss in LR SF Wasser Fr. 60'000.--
- ⌘ Ertragsüberschuss in SF Wasser Fr. 48'000.--
- ⌘ **Ausweis des Ergebnisses zu pessimistisch, Ertragsüberschuss statt Aufwandüberschuss**

Frage 2: Ist der Sachverhalt wesentlich, so dass eine Einschränkung im Bestätigungsbericht angemessen ist?

- ⌘ 1 % vom Finanzertrag der SF Wasserversorgung Fr. 2'500.--
- ⌘ 1 % von der Bilanzsumme = Fr. 66'000.--; Ergebnis = + Fr. 68'000.--
- ⌘ **Der Sachverhalt ist wesentlich, eine Einschränkung ist angemessen!**
- ⌘ **Empfehlung des AGEM: Einschränkung gemäss Checkliste Position 7**

Fallbeispiel 3 „Abschreibungen“

Einwohnergemeinde Hübschlingen

→ Einwohner	199
→ Bilanzsumme Gemeinde/Fr.	1'800'000
→ Eigenkapital Gemeinde/Fr.	132'000
→ SF Finanzertrag/Fr.	170'000
→ Investitionsgrenze/Fr.	30'000

Die SF Abwasserbeseitigung schliesst mit einem Aufwandüberschuss von Fr. 5'000.- ab und wird über das Eigenkapital ausgeglichen.

Fallbeschreibung: In der Investitionsrechnung der SF Abwasserbeseitigung sind Fr. 33'000.-- gebucht.

Das Verwaltungsvermögen der SF Abwasserbeseitigung beträgt per Bilanzstichtag Fr. 1.-- und in der Laufenden Rechnung der SF Abwasserbeseitigung sind aber **keine** Abschreibungen verbucht. Für die RPK erscheint dieser Sachverhalt nicht plausibel. Die nähere Prüfung zeigt, dass die getätigten Nettoinvestitionen **nicht** in die Bestandesrechnung übertragen wurden sondern mittels Entnahme aus dem vorhandenen Eigenkapital der Spezialfinanzierung direkt abgeschrieben wurden. (Buchung 2280/999.690)

Die RPK verlangt eine Korrektur der Spezialfinanzierung Abwasserbeseitigung. Die Nettoinvestition sei in die Bestandesrechnung zu buchen und mit 8 % abzuschreiben. Das Ergebnis der SF Abwasserbeseitigung sei nicht richtig ausgewiesen. Die Finanzverwaltung und der Gemeinderat wollen nichts mehr ändern.

Lösung?

Fragestellungen für Fallbeispiel 3

Frage 1: Handelt es sich um einen Sachverhalt, der gegen das geltende Rechnungsmodell verstösst?

- ⌘ Buchung via Eigenkapital ist nicht konform mit HRM1 (HB 1 + 2)
- ⌘ Faktisch gleiche Auswirkung wie Verbuchung in LR
- ⌘ Abschreibung 8 % von 33'000.-- = Fr. 2'640.--
- ⌘ SF Abwasser-Eigenkapital zu tief ausgewiesen = Fr. 30'360.--
- ⌘ **Ergebnisausweis und Eigenkapitalausweis falsch**
- ⌘ **Abschreibungen verdeckt vorgenommen**

Frage 2: Ist der Sachverhalt wesentlich, so dass eine Einschränkung im Bestätigungsbericht angemessen ist?

- ⌘ Investitionsgrenze von Fr. 30'000.-- ist überschritten
- ⌘ **Der Sachverhalt ist wesentlich, eine Einschränkung ist angemessen!**
- ⌘ **Empfehlung des AGEM: Einschränkung gemäss Checkliste Position 9**

Fallbeispiel 4: „Bewertung/Risiken“

Bürgergemeinde Holzweiler

→ Debitorenforderungen/Fr.	600'000
→ Finanzertrag (40-48)/Fr.	2'500'000
→ Bilanzsumme/Fr.	7'100'000
→ Eigenkapital/Fr.	6'500'000

Die Rechnung 2010 schliesst mit einem Ertragsüberschuss von Fr. 130'000 ab.

Fallbeschreibung: Das Prüfprogramm sieht vor, die Bewertung der ausgewiesenen Vermögensbestände zu prüfen. Zu dieser Prüfung gehört die Abstimmung der vorhandenen Verzeichnisse (Debitorenlisten, Wertschriftenverzeichnis, Liegenschaftsverzeichnis) und Vollständigkeit des Anhangs.

Das RPO stellt fest, dass ein Grossabnehmer aus der Kiesgrube arg in Zahlungsverzug ist. Die Einholung eines Betreuungsauszuges zeigt, dass der Kunde stark verschuldet ist und die offenen Forderungen mit hohem Anteil uneinbringlich sein werden. Eine Delkredere Wertberichtigung wurde nie gebildet. Allgemein erkennt die RPK ein ungenügendes Inkasso. Das Prüfungsorgan verlangt vom Bürgerrat, dass eine Wertberichtigung für den Grossabnehmer von Fr. 150'000.-- und für diverse weitere in Betreuung befindliche Forderungen von Fr. 22'500.-- zu bilden seien. (Total Fr. 172'500.--).

Der Bürgerrat will nur für Fr. 20'000.-- Delkredere bilden. Die Bürgergemeinde habe genügend Eigenkapital um bestehende Risiken abzudecken.

Lösung?

Fragestellungen für Fallbeispiel 4

Frage 1: Handelt es sich um einen Sachverhalt, der gegen das geltende Rechnungsmodell verstösst?

- ⌘ Interne Kontrolle mangelhaft
- ⌘ Wertberichtigung für Grossabnehmer Fr. 150'000.--
- ⌘ Wertberichtigung für übrige Forderungen in Betreuung Fr. 22'500.--

- ⌘ **Ergebnisausweis falsch: richtig wäre Aufwandüberschuss von Fr. 42'500.--**

Frage 2: Ist der Sachverhalt wesentlich, so dass eine Einschränkung im Bestätigungsbericht angemessen ist?

- ⌘ 5 % des Debitorenbestandes von Fr. 600'000.-- = Fr. 30'000.--
- ⌘ Ergebnis Aufwandüberschuss statt Ertragsüberschuss
- ⌘ **Empfehlung des AGEM: Einschränkung gemäss Checkliste Position 13**