

## Themen heute:

- Zur Praxis des neuen Eigenbetriebsrechts
- Änderungen im Handelsrecht
- Risikofrüherkennungssystem

## Inhalt:

### Zur Praxis des neuen Eigenbetriebsrechts

- Bewertung von Vermögensgegenständen bei Gründung neuer Betriebe.....
- Wegfall der einheitlichen Gebührensätze für Wirtschaftsprüfer.....
- Prüferwechsel.....
- Kaufmännische Buchführung.....
- Behandlung von empfangenen Ertragszuschüssen in der Handelsbilanz.....
- Gewinn- und Verlustrechnung je Sparte.....
- Pflichtangaben im Anhang zu Finanzderivaten..
- Neuer Fragenkatalog nach § 53 Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG).....
- Was ist eine D&O-Versicherung?.....
- Entlastung von Betriebsleitung und Betriebsausschuss.....
- Veröffentlichung des Jahresabschlusses.....
- Vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre....

### Änderungen im Handelsrecht

- Unternehmenssteuerreform 2008.....
- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG).....

### Risikofrüherkennungssystem




## Liebe Leserinnen und Leser,

vor zwei Jahren haben wir Sie über die neue Eigenbetriebsverordnung informiert. Zwischenzeitlich haben Sie praktische Erfahrungen im Umgang mit den geänderten Vorschriften gesammelt. Die Antworten auf die häufigsten Fragen, mit denen Sie auf uns zugekommen sind, fassen wir in diesem Infobrief zusammen. Darüber hinaus geben wir Ihnen Hinweise, auf welche Aspekte Sie im Rahmen des Jahresabschlusses 2007 verstärkt achten sollten.

Die nächste große Reform des Handelsgesetzbuches (HGB) steht an. Voraussichtlich noch in diesem Jahr wird das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) verabschiedet, welches das HGB in Richtung der internationalen Rechnungslegungsstandards weiterentwickeln wird. Auch hierüber informieren wir Sie. Ein weiteres Thema, das wir aufgreifen, sind die Mindestanforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem. In der Praxis hat diese Neuregelung zu vielen Rückfragen und Diskussionen geführt. Gerne geben wir Ihnen hierzu Anregungen.

Natürlich können Sie alle Informationen auch auf unseren Internetseiten unter [www.gpa.nrw.de](http://www.gpa.nrw.de) abrufen. Kommen Sie einfach auf uns zu, wenn Sie Fragen, Anregungen oder Verbesserungsvorschläge haben.

Mit freundlichem Gruß



Jörg Sennwald

Stellvertreter des Präsidenten der GPA NRW

## Bewertung von Vermögensgegenständen bei Gründung neuer Betriebe

Grundsätzlich sind die Eigenbetriebe / eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung (EigVO) zu führen. Allerdings schreibt § 97 Abs. 3 Gemeindeordnung (GO NRW) vor, dass bestimmte Vorschriften der Gemeindeordnung auch für die Sondervermögen anzuwenden sind. Für Zwecke der Eröffnungsbilanz ist danach gem. § 92 Abs. 3 GO NRW die Ermittlung der Wertansätze auf der Grundlage vorsichtig geschätzter Zeitwerte vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn der Eigenbetrieb den Jahresabschluss nach HGB aufstellt. Wird die Regelung nicht beachtet, ist der Wertansatz gem. § 92 Abs. 7 GO NRW zu berichtigen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert.

Damit es nicht zu unnötigen Verzögerungen bei der Prüfung des ersten Jahresabschlusses durch die GPA NRW kommt, sollte der Prüfungsbericht des beauftragten Wirtschaftsprüfers explizit eine Erläuterung bezüglich der Bewertung der Vermögensgegenstände zum Zeitpunkt der Ausgliederung enthalten.

## Wegfall der einheitlichen Gebührensätze für Wirtschaftsprüfer

Mit Erlass des Innenministeriums NRW vom 13.07.2007 sind die einheitlichen Gebührensätze für Wirtschaftsprüfer weggefallen. Seither sind die Honorare, zu denen die Wirtschaftsprüfer die Jahresabschlussprüfung durchführen, individuell zu vereinbaren. Die Prüfungsverträge, die Sie von der GPA NRW erhalten, sind diesbezüglich in § 7 des Vertragsformulars angepasst worden.

Im Hinblick auf den Abschluss der Honorarvereinbarungen empfehlen wir:

1. Setzen Sie sich mit Ihrer örtlichen Rechnungsprüfung bezüglich eventuell bestehender kommunaler Regelungen zu Vergaben in Verbindung.
2. Sofern das Angebot des Wirtschaftsprüfers ausschließlich auf Stundensätzen basiert, lassen Sie sich auf Basis des letzten geprüften Jahresabschlusses eine Schätzung des wahrscheinlichen Gesamtaufwands geben. Vereinbaren Sie bei absehbarer Überschreitung des geschätzten Aufwands eine unverzügliche Informationspflicht des Wirtschaftsprüfers.
3. Wenn Sie ein Pauschalhonorar vereinbaren, legen Sie bereits im Vorhinein fest, welche Kosten entstehen, wenn die sog. „Ecsape-Klausel“ (erheblich erhöhter Aufwand wegen unvorhersehbarer Umstände) eintritt. Sie können für diesen Fall z.B. gesonderte Stunden- / Tagessätze vereinbaren.
4. Legen Sie fest, was im Honorar bereits enthalten ist bzw. was gesondert berechnet wird (Anzahl der gedruckten Prüfungsberichte, Fahrt- und Übernachtungskosten, etc.).

Wir weisen in diesem Zusammenhang auch noch einmal darauf hin, dass auf das jeweilige Preis- / Leistungsverhältnis geachtet werden soll. Dies ergibt sich auch aus dem oben genannten Erlass des Innenministeriums NRW. Weiterhin empfehlen wir, Referenzen bezüglich der Prüfung öffentlicher Unternehmen von den in Frage kommenden Wirtschaftsprüfern anzufordern. Sollten sich Probleme mit der neuen Verfahrensweise ergeben, sprechen Sie uns bitte an!

## Prüferwechsel

Es gibt keine gesetzlichen Vorschriften für die kommunalen Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen, die einen Wechsel des Wirtschaftsprüfers / der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach einem bestimmten Zeitraum verbindlich vorsehen. Dennoch empfehlen wir Ihnen, nach einigen Jahren einen Wechsel der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft / des Wirtschaftsprüfers zu prüfen (soweit dies nicht ohnehin durch eine ortsrechtliche Vorschrift der Kommune geregelt ist). Ggf. wäre bei größeren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch ein Wechsel des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers denkbar (interne Rotation).

## Kaufmännische Buchführung

Nach § 19 Abs. 1 EigVO führt der Eigenbetrieb seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Die Möglichkeit der Nutzung einer entsprechenden Verwaltungsbuchführung ist mit Inkrafttreten der neuen EigVO zum 01.01.2006 weggefallen.

## Behandlung von empfangenen Ertragszuschüssen in der Handelsbilanz

Da die Behandlung der Ertragszuschüsse nach Wegfall der Regelung in § 22 Abs. 3 EigVO trotz unseres Hinweises in Info 1/2006 immer noch nicht einheitlich erfolgt, möchten wir nochmals auf die mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) und dem Innenministerium NRW abgestimmte Verfahrensweise bei der Auflösung von Ertragszuschüssen (Baukostenzuschüssen) für Zwecke der Handelsbilanz hinweisen:

Es ist zwingend das Bruttoprinzip zu beachten, d.h. eine Absetzung des Baukostenzuschusses von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände kommt nicht in Betracht. Die Baukostenzuschüsse sind vielmehr als Sonderposten zu passivieren und die Vermögensgegenstände in vollem Umfang zu aktivieren. Die entsprechenden Sonderposten sind regelmäßig über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufzulösen.

Wir haben bisher in den meisten Fällen auf eine Ergänzung des Bestätigungsvermerkes verzichtet und lediglich auf die fehlerhafte Behandlung der Ertragszuschüsse hingewiesen. In Zukunft werden wir jedoch in diesem Bereich von der Möglichkeit der Ergänzung verstärkt Gebrauch machen.



## Gewinn- und Verlustrechnung je Sparte

§ 23 Abs. 2 EigVO schreibt vor, dass bei mehreren Betriebszweigen jeweils eine eigene Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen ist. Diese Sparten-GuVs sind in den Anhang aufzunehmen. Nach unserer Auffassung sind mindestens die einzelnen kostenrechnenden Einheiten sowie Betriebe gewerblicher Art (BgA) als Betriebszweig im Sinne des § 23 Abs. 2 EigVO zu sehen (es sei denn, sie sind von untergeordneter Bedeutung). Darüber hinaus kann zur Erhöhung der Transparenz eine weitergehende Aufgliederung der Sparten vorgenommen werden.

Gemeinsame Aufwendungen und Erträge sind direkt sachgerecht auf die einzelnen Betriebszweige zu verteilen oder es erfolgt eine gesonderte Verrechnung der einzelnen Lieferungen und Leistungen der Sparten untereinander.

Vorgaben der GPA NRW bezüglich des Aufbaus der Sparten-GuVs gibt es nicht, da grundsätzlich die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB anzuwenden ist.

Die nach NKf bilanzierenden Eigenbetriebe haben gemäß § 40 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO NRW) Teilrechnungen (Ergebnis- und Finanzrechnung) zu führen, die nach § 37 GemHVO NRW Bestandteil des Jahresabschlusses sind.

## Pflichtangaben im Anhang zu Finanzderivaten

Betriebe, die derivative Finanzinstrumente nutzen, sind gemäß § 285 Satz 1 Nr. 18 HGB verpflichtet, hierzu bestimmte Mindestangaben (Art, Umfang und beizulegender Zeitwert) im Anhang zu machen.

## Neuer Fragenkatalog nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)

Die Jahresabschlussprüfung umfasst auch die Prüfung nach § 53 HGrG. Hierzu hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) den Prüfungsstandard PS 720 (Fassung vom 06.10.2006) herausgegeben, der bereits für die Prüfung der Jahresabschlüsse in 2007 zur Anwendung kam.

Die zwischenzeitlich von uns ausgewerteten Fragenkataloge weisen ein breites Spektrum hinsichtlich Qualität und Aussagekraft auf, so dass notwendige Nachfragen bei den Betrieben oder den Wirtschaftsprüfern zu unnötigen Verzögerungen führten.

Daher weisen wir an dieser Stelle noch einmal darauf hin, dass wir eine, dem IDW PS 720 entsprechende, sachgerechte Form der Fragenbeantwortung (vgl. Tz. 4 – 17 IDW PS 720) durch die Wirtschaftsprüfer voraussetzen.

## Was ist eine D&O-Versicherung?

Im neuen Fragenkatalog wird u. a. thematisiert, ob es eine D&O-Versicherung gibt.

Der Begriff D&O-Versicherung kommt aus dem Versicherungsrecht und meint eine Vermögensschadenhaftpflichtversicherung, die ein Unternehmen für seine Organe und leitenden Angestellten abschließt. D&O steht dabei für "directors and officers". Diese Versicherung haftet üblicherweise nur für Schäden, die Dritten entstehen. Sie deckt somit andere Risiken ab als die oftmals in den Kommunen vorhandenen Eigenschadenversicherungen.

Die Frage nach dem Bestehen einer D&O-Versicherung korrespondiert mit den Regelungen der EigVO hinsichtlich der Haftung des Betriebsleiters (§ 2 EigVO) und der Mitglieder des Betriebsausschusses (§ 5 Abs. 7 EigVO).

## Entlastung von Betriebsleitung und Betriebsausschuss

Gemäß § 5 Abs. 5 EigVO entscheidet der Betriebsausschuss über die Entlastung der Betriebsleitung. Diese Entscheidung sollte sinnvollerweise mit der Vorberatung des Ausschusses über die Feststellung des Jahresabschlusses verknüpft werden. Gemäß § 4 EigVO entscheidet der Rat dann sowohl über die Feststellung des Jahresabschlusses als auch über die Entlastung des Betriebsausschusses.

Hinsichtlich der Abstimmung über die Entlastung des Betriebsausschusses im Rat durch Mitglieder des Ausschusses selbst verweisen wir auf die Bestimmungen zu den Ausschließungsgründen des § 31 GO NRW, die gemäß § 43 GO NRW auch für Ratsmitglieder anzuwenden sind.

## Veröffentlichung des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss der Eigenbetriebe ist gemäß § 26 Abs. 3 EigVO öffentlich bekannt zu machen, d.h. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang sind entsprechend der jeweils vorhandenen Regelungen in der Hauptsatzung Ihrer Kommune zu veröffentlichen. Weiterhin ist der Jahresabschluss bis zur Feststellung des nächsten Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Darüber hinaus ist der abschließende Vermerk der GPA NRW gemäß § 3 Abs. 5 der Verordnung über die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben und prüfungspflichtigen Einrichtungen (JAPDVO) öffentlich bekannt zu machen.

Eine Veröffentlichung des meist sehr umfangreichen Jahresabschlusses in den regionalen Printmedien kann zu relativ hohen Kosten führen. In diesen Fällen empfehlen wir, zusammen mit Ihrer Kommune die Hauptsatzung dahingehend zu prüfen, ob kostengünstigere Alternativen der Veröffentlichung (z.B. Veröffentlichung im Internet) möglich sind.

## Vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre

Vorbehaltlich der Ergebnisse des vom Innenministerium NRW initiierten Modellprojektes „NKF-Gesamtabschluss“ weisen wir vorsorglich daraufhin, dass bei vollständiger Übertragung der konzernrechtlichen Regelungen nach HGB auf den NKF-Gesamtabschluss Betriebe mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr zum Zwecke der Erstellung des kommunalen Gesamtabschlusses gegebenenfalls Zwischenabschlüsse zum 31.12. d. J. erstellen müssten. Gemäß § 299 HGB ist ein Zwischenabschluss dann zwingend erforderlich, wenn der Jahresabschluss-Stichtag um mehr als 3 Monate vor dem Konzernabschluss-Stichtag liegt.

Wir empfehlen den betroffenen Betriebsleitungen, frühzeitig die Abstimmung mit ihrer Kommune zu suchen.

# Änderungen im Handelsrecht

## Unternehmenssteuerreform 2008

Bereits für das Geschäftsjahr 2008 wirken sich die Änderungen aus der Unternehmenssteuerreform 2008 aus. So wurden neben vielen anderen Maßnahmen die Modalitäten zur Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) geändert sowie die Möglichkeit der degressiven Abschreibung abgeschafft.

## Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Erhebliche Änderungen für die kommunalen Betriebe werden sich aus dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ergeben, dessen Regelungen voraussichtlich ab dem Geschäftsjahr 2009 anzuwenden sind. Ziel des Gesetzes ist eine Modernisierung des HGB in Richtung internationaler Rechnungslegungsstandards. Da das Gesetz zurzeit noch in der Beratung ist, sei hier exemplarisch auf drei anstehende Änderungen hingewiesen, die den grundsätzlichen Charakter der anstehenden HGB-Novellierung verdeutlichen:

- Aktivierungspflicht selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (Herstellungskosten während der Entwicklungsphase)
- Passivierungsverbot von Aufwandsrückstellungen
- Änderung des Herstellungskostenbegriffs: Pflichtbestandteile sind nunmehr Einzelkosten und variable Gemeinkosten, angemessene Teile der fixen Gemeinkosten können hinzugerechnet werden.

Wir empfehlen, frühzeitig die möglichen Auswirkungen auf Ihren Jahresabschluss und ggf. auf Ihre Gebührenkalkulation zu analysieren. Vor dem Hintergrund der Modifizierung des Herstellungskostenbegriffs sollten Sie auch prüfen, ob Ihre Kostenrechnung noch den geänderten Anforderungen genügt.

Den Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz finden Sie auf der Internetseite des Bundesjustizministeriums ([www.bmj.de](http://www.bmj.de)).

# Risikofrüherkennungssystem § 10 Abs. 1 EigVO

Die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems wird Sie bei der Erreichung Ihrer Ziele (geringe Gebührensätze für den Bürger, Erbringung der Dienstleistungen für die Kommune zu wirtschaftlichen Stundensätzen, etc.) unterstützen. Hierbei gibt es nicht **d a s** Risikofrüherkennungssystem, es ist vielmehr der Größe und der Komplexität des einzelnen Betriebes anzupassen.

Leider finden sich in den uns vorgelegten Prüfungsberichten immer noch Hinweise wie:

- „Grundsätzlich besteht für den Eigenbetrieb kein Insolvenzrisiko. Ein Risikofrüherkennungssystem ist daher nicht notwendig.“ oder
- „Die bestehenden Risiken werden durch den Abgleich der Ist-Daten mit den Wirtschaftsplan-daten überwacht.“

## Diese Aussagen genügen den Anforderungen des § 10 Abs. 1 EigVO nicht!!

Selbstverständlich können Eigenbetriebe nicht im klassischen Sinne insolvent werden - aber genau aus diesem Grund wurde in der EigVO auf die wirtschaftliche und technische Leistungsfähigkeit abgestellt.

Folgende **Mindestanforderungen** stellt § 10 Abs. 1 EigVO an ein Risikofrüherkennungssystem:



Nachfolgend wird ein möglicher Projektablauf dargestellt, welcher auch bei der Implementierung eines Risikofrüherkennungssystems durch die GPA NRW umgesetzt wurde:

Zu Beginn des Projektes sollte eine Standortbestimmung z.B. mit Hilfe der SWOT-Analyse erfolgen. Die internen Faktoren (Stärken, Schwächen) sowie die externen Faktoren (Risiken, Chancen) werden für alle relevanten Bereiche des Betriebes systematisch erhoben. Der so gesteckte Rahmen dient dann dazu die strategischen Ziele des Betriebes abzuleiten, deren Erreichung mit geeigneten Kennzahlen überwacht werden sollte.

Um zukünftige Entwicklungen zu einem möglichst frühen Zeitpunkt erkennen zu können, ist es notwendig neben den (vergangenheitsbezogenen) Bilanzkennzahlen so genannte Frühindikatoren heranzuziehen. Mit diesen werden zukünftige Entwicklungen des Betriebes und dessen Umfeld antizipiert und entscheidende Entwicklungen messbar und nachvollziehbar gemacht. Frühindikatoren ergänzen somit die bilanziellen Kennzahlen und führen zu einem ausgewogenen Kennzahlen-set.

Zu jeder Kennzahl werden in einem nächsten Schritt passende Ziel- und Richtwerte festgelegt. Die Zielwerte sollten dabei zwar herausfordernd sein, aber dennoch realistisch. Als letzter Schritt ist es notwendig, Maßnahmen zur Erreichung der erarbeiteten Ziele zu hinterlegen.

Im Sinne einer Risikofrüherkennung sollten auch bereits an dieser Stelle Maßnahmen verabschiedet werden, die bei einer Abweichung der Zielwerte zu ergreifen sind.

Die Dokumentation des Risikofrüherkennungssystems muss nicht in Form eines umfangreichen Risikohandbuches erfolgen. Denkbar ist auch eine rein elektronische Dokumentation mit Office-Programmen oder einem Visualisierungsprogramm.

Neben den Erläuterungen zum Risikofrüherkennungssystem im jährlichen Lagebericht sollte auch die regelmäßige Berichterstattung im Betriebsausschuss selbstverständlich sein.

Wenn Sie sich für die vorgestellte Vorgehensweise zur Umsetzung eines Risikofrüherkennungssystems durch die GPA NRW interessieren oder Fragen zum Thema Risikofrüherkennung haben, so wenden Sie sich gerne an die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Teams ABR.

Risiko??? Hier gibt es kein Risiko!



**Angela Murschez**

eMail: [Angela.Murschez@gpa.nrw.de](mailto:Angela.Murschez@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 127



**Wilma Wiegand**

eMail: [Wilma.Wiegand@gpa.nrw.de](mailto:Wilma.Wiegand@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 116



**Gregor Loges**

eMail: [Gregor.Loges@gpa.nrw.de](mailto:Gregor.Loges@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 117



**Thomas Knuth**

eMail: [Thomas.Knuth@gpa.nrw.de](mailto:Thomas.Knuth@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 128



**Andreas Giordano**

eMail: [Andreas.Giordano@gpa.nrw.de](mailto:Andreas.Giordano@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 120



**Thomas Siegert**

eMail: [Thomas.Siegert@gpa.nrw.de](mailto:Thomas.Siegert@gpa.nrw.de)  
Telefon: (02323) 1480 109

Herzliche Grüße, Ihr Team ABR (Abschlussprüfung - Beratung - Revision)