

Kapitel 15

Rechnungsprüfung

Stand 15.2.2017

01.02.2019 / Kapitel 15

Einleitung

Im Zusammenhang mit der Umstellung auf die neue Rechnungslegung nach HRM2 wurden die Unterlagen für die Rechnungsprüfung vollständig überarbeitet. Sie umfassen den aktuellen Stand der schweizerischen Fachgremien. Es sollen möglichst alle Bedürfnisse und Fragestellungen abgedeckt und umfassende Hilfsmittel bereitgestellt werden.

Schliesslich bleibt es aber wie bisher im Ermessen der Rechnungsprüfungsorgane, in welchem Umfang diese Unterlagen genutzt werden. Je nach Qualität des internen Kontrollsystem (IKS) und der Rechnungslegung werden sich die Prüfungshandlungen umfassender oder weniger umfassend ausgestalten.

Das Vorgehen deckt sich in weiten Teilen mit den Rechnungsprüfungsgrundsätzen der Privatwirtschaft, enthält damit diverse Neuerungen, was einen entsprechenden Einarbeitungsaufwand verursacht. Auch wir machen damit erste Erfahrungen und sind Ihnen für Rückmeldungen und Tipps zur Optimierung dankbar, damit wir mit zeitgemässen und optimalen Grundlagen arbeiten können.

Für Feedback: hansjoerg.enzler@tg.ch

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------------|---|----|
| 15 | Rechnungsprüfung | 6 |
| 15.1 | Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane | 6 |
| 15.1.1 | Zweck | 6 |
| 15.1.2 | Rechtliche Grundlagen | 7 |
| 15.1.2.1 | Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeversammlungen | 7 |
| 15.1.2.2 | Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeparlament | 8 |
| 15.1.2.3 | Finanzaufsicht bei Betrieben/ Organisationen | 8 |
| 15.1.3 | Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) | 9 |
| 15.1.4 | Die Rechnungsprüfung | 9 |
| 15.1.4.1 | Zielsetzung der Rechnungsprüfung | 9 |
| 15.1.5 | Das Rechnungsprüfungsorgan | 11 |
| 15.1.5.1 | Aufsichtsstelle über den Datenschutz | 12 |
| 15.1.5.2 | Öffentliches Beschaffungswesen | 12 |
| 15.1.6 | Prüfungsansatz | 12 |
| 15.1.7 | Anleitung zu den Arbeitsunterlagen | 13 |
| 15.1.8 | Prüfungsplanung | 16 |
| 15.1.9 | Definition Prüfungsauftrag | 17 |
| 15.1.9.1 | Prüfungsvorbereitung | 18 |
| 15.1.9.2 | Zeitliche Planung | 19 |
| 15.1.9.3 | Sachliche Planung | 20 |
| 15.1.9.4 | Personelle Planung | 21 |
| 15.1.10 | Analyse der Jahresrechnung | 21 |
| 15.1.10.1 | Budgetvergleich | 22 |
| 15.1.10.2 | Kennzahlen | 22 |
| 15.1.11 | Internes Kontrollsystem (IKS) | 23 |
| 15.1.11.1 | Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung | 23 |
| 15.1.11.2 | Aufbau eines Internen Kontrollsystems | 24 |
| 15.1.11.3 | Funktionentrennung | 25 |
| 15.1.12 | Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT) | 27 |
| 15.1.12.1 | Bedeutung der ICT | 27 |
| 15.1.12.2 | Risiken durch den Einsatz von ICT | 27 |
| 15.1.13 | Wesentlichkeit | 28 |
| 15.1.13.1 | Bedeutung der Wesentlichkeit | 28 |
| 15.1.13.2 | Quantitative Wesentlichkeit | 28 |
| 15.1.13.3 | Qualitative Wesentlichkeit | 30 |
| 15.1.14 | Prüfungsstrategie | 30 |
| 15.1.14.1 | Prüfungsprogramm | 32 |
| 15.1.15 | Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren | 32 |
| 15.1.15.1 | Funktionsprüfungen | 32 |
| 15.1.15.2 | Aussagebezogene Prüfungen | 34 |
| 15.1.15.3 | Analytische Prüfungen | 34 |
| 15.1.15.4 | Einzelfallprüfungen | 34 |
| 15.1.16 | Prüfungshinweise zu besonderen Themen | 35 |
| 15.1.16.1 | Kreditrecht | 35 |
| 15.1.16.1.1 | Besonderheit und Abgrenzung | 35 |
| 15.1.16.1.2 | Finanzkompetenzen: Einheit der Materie, Finanzreferendum, neue und gebundene Ausgaben | 36 |
| 15.1.16.1.3 | Prüfziele | 38 |
| 15.1.16.1.4 | Risikobeurteilung und –beschreibung | 38 |
| 15.1.16.2 | Gebühren für Amtshandlungen | 39 |
| 15.1.16.2.1 | Besonderheit und Abgrenzung | 39 |
| 15.1.16.2.2 | Aufzählung von Beispielen | 39 |
| 15.1.16.2.3 | Prüfziele | 39 |
| 15.1.16.2.4 | Risikobeurteilung und –beschreibung | 40 |

| | | |
|--------------|---|----|
| 15.1.16.3. | Spezialfinanzierungen..... | 40 |
| 15.1.16.3.1. | Allgemeines | 40 |
| 15.1.16.3.2. | Buchhalterische Behandlung..... | 41 |
| 15.1.16.3.3. | Prüfziele..... | 41 |
| 15.1.16.3.4. | Risikobeurteilung und –beschreibung | 41 |
| 15.1.17 | Finanz- und Verwaltungsvermögen, Anlagen und Ausgaben | 41 |
| 15.1.17.1. | Besonderheit und Abgrenzung | 41 |
| 15.1.17.2. | Prüfziele | 42 |
| 15.1.17.3. | Risikobeurteilung und -beschreibung..... | 42 |
| 15.1.18 | Prüfungsbeendigung und Berichterstattung | 43 |
| 15.1.18.1. | Prüfungsbeendigung..... | 43 |
| 15.1.18.1.1. | Grundsätzliche rechtliche Vorschriften | 43 |
| 15.1.18.1.2. | Vollständigkeitserklärung..... | 44 |
| 15.1.18.1.3. | Definitiv unterzeichnete Jahresrechnung | 44 |
| 15.1.18.2. | Schlussbesprechung..... | 44 |
| 15.1.18.3. | Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht)..... | 45 |
| 15.1.18.3.1. | Grundlagen und Berichtsformen..... | 45 |
| 15.1.18.3.2. | Zeitaspekt in der Berichterstattung | 45 |
| 15.1.18.3.3. | Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans..... | 45 |
| 15.1.18.3.4. | Uneingeschränktes Prüfungsurteil..... | 46 |
| 15.1.18.3.5. | Eingeschränktes Prüfungsurteil..... | 46 |
| 15.1.18.3.6. | Mögliche Fälle von Einschränkungen..... | 46 |
| 15.1.18.3.7. | Art der wesentlichen falschen Darstellung | 47 |
| 15.1.18.3.8. | Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag) | 47 |
| 15.1.18.3.9. | Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils | 48 |
| 15.1.18.4. | Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts..... | 48 |
| 15.1.18.4.1. | Berichtsüberschrift und Berichtsadressat | 49 |
| 15.1.18.4.2. | Bezeichnung der Jahresrechnung und weitere ergänzende Angaben | 49 |
| 15.1.18.4.3. | Umschreibung der Verantwortlichkeiten | 49 |
| 15.1.18.4.4. | Bestätigung der Unabhängigkeit | 49 |
| 15.1.18.4.5. | Sachverhalte, welche das Prüfungsurteil nicht beeinflussen | 50 |
| 15.1.18.4.6. | Hinweise auf sonstige Sachverhalte..... | 50 |
| 15.1.18.4.7. | Unterschrift..... | 50 |
| 15.1.18.4.8. | Berichtsdatum | 50 |
| 15.1.18.4.9. | Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans..... | 51 |
| 15.1.18.5. | Interner Bericht..... | 51 |
| 15.1.18.5.1. | Berichtsaufbau | 51 |
| 15.1.18.5.2. | Objektive Berichte..... | 52 |
| 15.1.19 | Geldverkehrsprüfung/Unangemeldete Zwischenrevision..... | 53 |
| 15.1.19.1. | Besonderheit und Abgrenzung | 53 |
| 15.1.19.2. | Prüfziele | 53 |
| 15.1.19.3. | Risikobeurteilung und –beschreibung..... | 53 |
| 15.1.20 | Massnahmen bei Unregelmässigkeiten | 54 |
| 15.1.21 | Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene | 55 |
| 15.1.22 | Übergangsbestimmungen | 55 |
| 15.1.23 | Inkrafttreten..... | 55 |

01.02.2019 / Kapitel 15

Weitere Unterlagen

| | |
|-------------------------------|----------|
| Berechnung der Wesentlichkeit | Anhang 1 |
| Prüfungshandlungen | Anhang 2 |
| Vollständigkeitserklärung | Anhang 3 |
| Erläuterungsbericht | Anhang 4 |
| Bestätigungsbericht | Anhang 5 |
| Zwischenrevision | Anhang 6 |
| Prüfplan | Anhang 7 |
| Jahresablauf | Anhang 8 |

Abkürzungen:

GemG: Gesetz über die Gemeinden vom 5. Mai 1999, RB 131.1

RRV: Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden vom 23. April 2013, RB 131.21

HWP: Handbuch der Wirtschaftsprüfung

RPO: Rechnungsprüfungsorgan (RPK, GPK oder externe Revisionsstelle)

AH RPO Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

01.02.2019 / Kapitel 15

15 Rechnungsprüfung

15.1 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

15.1.1 Zweck

Ein gesunder Finanzhaushalt ist zentral für eine erfolgreiche Wahrnehmung der Aufgaben einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Die Herausforderungen der Zukunft an die Gemeinden sind im sich stetig wandelnden Umfeld gross. In diesem Umfeld nimmt die finanzielle Berichterstattung einen wichtigen Stellenwert ein. Ein die Exekutive und Verwaltung begleitendes Rechnungsprüfungsorgan, welches einen regelmässigen und unabhängigen Blick in die Entwicklung der Gemeindefinanzen wirft, wirkt vertrauensbildend und gibt sowohl den Behörden als auch den Stimmberechtigten Sicherheit.

Die vorliegende Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) ersetzt die bisherige Wegleitung für die Rechnungsprüfung nach HRM1 und berücksichtigt neue Anforderungen aus der Rechnungslegung nach HRM2. Die wesentlichen Rechte und Pflichten der Rechnungsprüfungsorgane werden erläutert. Hinweise und Beispiele bezüglich Prüfungsansatz, Prüfungstechnik und Berichterstattung sind ebenso enthalten wie vordefinierte Prüffelder mit Checklisten für die praktische Arbeit. In diesem Sinne bildet diese Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane eine wichtige Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über die Finanzen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Sie soll Rechnungsprüfungsorgane bei ihrer wichtigen und vertrauensvollen Arbeit unterstützen. Ziel dieser Arbeitshilfe ist es, eine hohe Qualität der Rechnungsprüfungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu erreichen und so eine wirksame Tätigkeit des Rechnungsprüfungsorgans sicher zu stellen.

Sowohl die aktuellen Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung - so der synonyme Begriff für die Rechnungsprüfung in der Privatwirtschaft - als auch die Entwicklungen in Rechnungslegung und -führung in öffentlich-rechtlichen Haushalten in der Schweiz und die ergänzenden und rechtlichen Bestimmungen für thurgauische Körperschaften wurden in dieser Arbeitshilfe nach aktuellen Kenntnissen mitberücksichtigt.

Die AH RPO enthält wenige fachliche Ausführungen über das Rechnungswesen und verweist auf das Handbuch HRM2. Dort sind alle Informationen über das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) der öffentlichen Haushalte enthalten, u.a. der detaillierte Kontenplan, Kontierungsanleitungen sowie Bewertungsvorschriften, usw.

Mit dieser Arbeitshilfe soll den berechtigten Anliegen zahlreicher Gemeinden für eine fachliche Unterstützung der Rechnungsprüfungskommissionen Rechnung getragen werden. Im theoretischen Teil sollen die möglichen Handlungsbereiche aufgezeigt und mit den Checklisten (Prüfungshandlungen) eine praktische Hilfe geboten werden, damit die Rechnungsprüfungsorgane ihre Aufgabe effizient und effektiv erfüllen können. Das Vorgehen und die Nutzung dieser Unterlagen muss aber weitgehend offen bleiben, weil im Einzelfall der Handlungsbedarf immer wieder unterschiedlich ausfallen kann. Entsprechend gilt die Nutzung dieser Unterlagen nur als Empfehlung.

Der Inhalt der Arbeitshilfe steht auf der Homepage der Finanzverwaltung (www.finanzverwaltung.tg.ch > [Gemeindefinanzen](#) < [Gemeinderechnungswesen](#) < [Handbuch HRM2, bzw. Downloads/Hilfsmittel](#)) als Kapitel 15 zur Verfügung.

Grundlage für diese Arbeitshilfe bilden die im Jahre 2016 erarbeiteten Unterlagen aus dem Kanton Bern.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.2 Rechtliche Grundlagen

Die Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) stützt sich auf die folgenden Grundlagen:

- Gesetz über die Gemeinden (RB131.1), abgekürzt GemG;
- Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden (RB 131.21), abgekürzt RRV;

Für die Rechnungsprüfung sind insbesondere folgende Normen zentral (nicht abschliessend):

Gesetz über die Gemeinden

- § 3 Zuständigkeiten
- § 24 Rechte und Pflichten
- § 33 Bestimmungen für Gemeindepersonal

RRV Gemeinderechnungswesen

- Allgemeine Bestimmungen: §§ 3, 5, 8
- Haushaltsteuerung: §§ 10, 18, 20, 22
- Kreditrecht: §§ 25, 29, 30, 33, 34
- Rechnungslegung: §§ 35, 36, 38, 49
- Finanzielle Führung: § 54
- Haushaltskontrolle: §§ 58, 59
- Übergangsbestimmungen: § 63 Abs. 3 und 5
- Anhang: Abschreibungssätze

Das Handbuch HRM2 präzisiert Details, die weder im Gesetz über Gemeinden noch in der Gemeindeverordnung geregelt sind. Es beinhaltet den verbindlichen Kontenrahmen.

Diesen Bestimmungen unterstehen gemäss § 2 RRV die Politischen Gemeinden und die Schulgemeinden (einschliesslich deren Anstalten) sowie unter Vorbehalt abweichender gesetzlicher Bestimmungen selbständige Anstalten der Gemeinden (z.B.: Werkbetriebe, Zweckverbände). Ausnahmen von der Anwendung der HRM2-Bestimmungen betreffen verschiedene Bereiche und Körperschaften (§ 38 Abs. 3 und Bemerkungen im Anhang der RRV). Dies gilt insbesondere für Heime, welche ihre Rechnung nach CURAVIVA-Bestimmungen führen. Die allgemeinen Vorschriften zu den Grundsätzen der Haushaltsführung, der Transparenz, der Organisation und des Internen Kontrollsystems, der finanzrechtlichen Zuständigkeiten und der Kreditarten gelten indessen für alle nach § 2 RRV unterstellten öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Lediglich die Bürgergemeinden sind von der Pflicht der Rechnungsführung nach HRM2 ausgenommen.

15.1.2.1. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeversammlungen

Bei diesem Modell ist davon auszugehen, dass kein Gemeindeparlament (z. B. Grosser Gemeinderat) besteht. Die RPK ist ein selbständiges Organ, das direkt von den Stimmberechtigten gewählt wird. Sie ist keinem Gemeindeorgan, also weder der Gemeindeexekutive (Gemeinderat) noch der Legislative (Gemeindeversammlung) unterstellt und hat deshalb auch von keinem Gemeindeorgan Weisungen entgegenzunehmen. Sie untersteht direkt der Aufsicht des in der Sache zuständigen Departementes oder des Regierungsrates.

Ihrer besonderen Stellung gemäss sind die Mitglieder der RPK strengen Unvereinbarkeitsregeln unterworfen. Damit soll die Unabhängigkeit des Prüfungsorgans gewährleistet werden. Mitglieder der RPK dürfen keiner anderen Gemeindebehörde und der Gemeindeverwaltung weder in

01.02.2019 / Kapitel 15

vollamtlicher noch nebenamtlicher Funktion angehören. Sie sollten auch in keiner beratenden Kommission der Gemeinde mitwirken.

Rechte und Aufgaben

Voraussetzungen für die Erfüllung der nachstehend genannten Aufgaben sind u. a. ein umfassendes Einsichtsrecht und ein Recht auf Erhalt aller erforderlichen Auskünfte.

Die Aufgabe der Rechnungsprüfungsorgane besteht gemäss § 58 RRV Gemeinderechnungswesen, RB 131.21, in der Prüfung von Buchhaltung und Jahresrechnung in formeller und materieller Hinsicht.

Ergänzend wird der Behörde empfohlen, die Rechnungsprüfungsorgane frühzeitig in den Budgetprozess und in Entscheidungen von grosser finanzieller Tragweite (Kreditträge an die Gemeindeversammlung) einzubeziehen.

Das Rechnungsprüfungsorgan konzentriert sich bezüglich der Prüfungsgegenstände darauf, zu prüfen, ob die Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (Legalitätsprüfung) sowie Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit erfüllt sind. Weniger häufig Gegenstand der Arbeit ist die Prüfung der Geschäftsführung bzw. der Zweckmässigkeit der Führung der Gemeinde.

Trotz oder wegen ihrer autonomen Stellung ist die RPK weder gegenüber der Verwaltung noch gegenüber den Gemeindeorganen weisungsbefugt. Die Ergebnisse ihrer Aufgabenerfüllung schlagen sich in Empfehlungen an das Entscheidungsorgan (Gemeindeversammlung) nieder.

15.1.2.2. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeparlament

Dieses Modell geht davon aus, dass ein Gemeindeparlament (Legislative) besteht. Die RPK wird in der Regel wie bei Gemeinden mit Gemeindeversammlungen gebildet.

Zusätzlich wird in vielen Parlamentsgemeinden eine Geschäftsprüfungskommission (GPK) geführt, welcher weitergehende Aufgaben zugeteilt sind, wie Prüfung der Geschäftsführung und der Verwaltungstätigkeit von Gemeindebehörden und Angestellten, sowie eine Zweckmässigkeitsprüfung des Rechenschaftsberichtes.

Wie bei der RPK spielt auch bei der Zusammensetzung der GPK die parteipolitische Ausgewogenheit eine wichtige Rolle, so dass in diesem Ausschuss ebenfalls teilweise oder ausschliesslich Laienrevisoren mitarbeiten.

15.1.2.3. Finanzaufsicht bei Betrieben/ Organisationen

Rechnungen von unselbständigen Betrieben oder Organisationen sind in der Regel in die Rechnung des Gemeinwesens integriert. Buchhalterisch werden sie meist als Spezialfinanzierung behandelt. Die Prüfung erfolgt im Rahmen der ordentlichen Tätigkeit des Revisionsorgans. Es empfiehlt sich aber, in diesem Gebiet periodisch Schwerpunktprüfungen vorzunehmen.

Eigenwirtschaftsbetriebe sind Betriebe, die mindestens selbsttragend sein sollen, wie etwa die Wasserversorgung oder Gemeinschaftsantennen. Ertragsüberschüsse oder Aufwandüberschüsse werden über das entsprechende Spezialfinanzierungskonto ausgeglichen. In diesen Betrieben ist vor allem der Tarifkontrolle die nötige Beachtung zu schenken.

Zuschussbetriebe dienen der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe und können nicht selbsttragend geführt werden, wie z. B. Verkehrsbetriebe und Altersheime. Die Aufwandüberschüsse werden der Erfolgsrechnung des Gemeinwesens jährlich belastet.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.3 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO)

Die Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) konkretisiert die rechtlichen Vorgaben für die Lehre und Praxis. Sie ist ausgelegt auf alle Rechnungsprüfungsorgane der Gemeinden, enthält wenige fachliche Ausführungen über das Rechnungswesen und verweist diesbezüglich auf das Handbuch HRM2.

Die vorliegende AH RPO ist das Ergebnis aus einer Überarbeitung der bisherigen Wegleitung für die Rechnungsprüfung im Zusammenhang mit der Umstellung auf das Rechnungsmodell HRM2. Wesentliche Bestandteile basieren auf Vorarbeiten des Kantons Bern, der seine Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane und Amtliche Formulare im September 2016 herausgegeben und in verdankenswerter Weise zur Verfügung gestellt hat. Abgestellt wurde dabei insbesondere auf das Handbuch für Wirtschaftsprüfer (HWP), Band 4 Teil V «Öffentliche Verwaltungen» (Ausgabe 2016) sowie auf den Schweizer Prüfungshinweis 60 «Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung» (Ausgabe 2016).

Kurzanleitung für den eiligen Leser:

Lesen Sie die Abschnitte Prüfungsstrategie (15), IKS (12) und Wesentlichkeit (14);

Prüfen Sie das IKS;

Legen Sie die zu prüfenden Bereiche unter Berücksichtigung der Schwächen des IKS fest;

Legen Sie die Wesentlichkeitsgrenze fest;

Teilen Sie die grundlegenden Prüfungshandlungen (Arbeitspapiere) auf die Mitglieder auf.

Vertiefen Sie sich noch in die besonderen Bestimmungen anhand der RRV;

Halten Sie ihre Feststellungen schriftlich fest und dokumentieren Sie diese mit Beispielen aus dem Prüfbereich; nutzen Sie dazu die Arbeitspapiere.

Vertiefen Sie sich je nach Bedarf weiter in die vorliegende Arbeitshilfe.

15.1.4 Die Rechnungsprüfung

In diesem Kapitel werden die theoretischen Grundlagen für die Rechnungsprüfung dargelegt sowie Hinweise zur Verwendung der Arbeitsunterlagen vermittelt. Zuerst wird auf die Zielsetzung der Rechnungsprüfung eingegangen und anschliessend das RPO (gesetzliche Regelungen, Abgrenzung zu anderen Organen der Gemeinde, usw.) umschrieben. Das Kapitel beinhaltet des weiteren Exkurse zur Aufsichtsstelle über den Datenschutz und über das öffentlich-rechtliche Beschaffungswesen; ebenso wird der Prüfungsansatz im Detail erläutert.

15.1.4.1 Zielsetzung der Rechnungsprüfung

Ziel der Rechnungsprüfung¹ ist es, mit geeigneten risikoorientierten Prüfungen festzustellen, ob die Jahresrechnung **keine wesentlichen Fehlaussagen** enthält, die **Buchhaltung ordnungsgemäss geführt** ist und die **Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2** sowie die **Vorschriften über den Finanzhaushalt** eingehalten sind.

¹ Literatur zur Rechnungsprüfung: Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Bände 1 bis 4, Ausgabe 2009 (zuzüglich späterer Überarbeitungen einzelner Kapitel) und Seite 9

01.02.2019 / Kapitel 15

Die Ziele der Revision einer Jahresrechnung² sind die folgenden:

Selbstschutz der Gemeinde

Die Überprüfung der Jahresrechnung durch aussenstehende Fachpersonen bildet einen Selbstschutz. Die Gemeinde soll Gewähr haben, dass die Rechnungslegung gesetzeskonform ist, dass also das Zahlenmaterial ordnungsmässig erfasst, verarbeitet und korrekt in die Jahresrechnung übertragen wird. Durch den Selbstschutz der Gemeinde ergibt sich automatisch auch ein Schutz der Mitarbeitenden, der Gläubiger und der Öffentlichkeit.

Schutz der Öffentlichkeit

Die Prüfung stellt einen Schutz der Öffentlichkeit dar. Das Vertrauen von Partnerorganisationen (z.B. der Kanton, Gemeindeverbände, private Spitex-Organisationen, Musikschulen, usw.) in die Verantwortlichen der Gemeinde wird gestärkt. Die meisten Gemeinden veröffentlichen zudem ihre Jahresrechnung auf der Homepage; mit der Prüfung erhalten sie Gewähr, dass die Jahresrechnung korrekt und stetig ist.

Schutz der Steuer- und Gebührendzahlenden

Die Revision ist auch ein Instrument zum Schutz der Steuer- und Gebührendzahlenden. Das RPO bestätigt ihnen, dass die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und dem massgebenden Regelwerk (HRM2) erstellt worden ist. Dies versetzt die Stimmberechtigten in die Lage, ihr Stimmrecht an der Versammlung oder Sitzung zur Genehmigung der Jahresrechnung besser informiert wahrzunehmen. Der Bestätigungsbericht ist denn auch an das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ (z.B. Gemeindeversammlung, Parlament, usw.) gerichtet.

Gläubigerschutz

Die Prüfung dient ferner dem Gläubigerschutz. Das RPO prüft, ob die Gemeinde die gesetzlichen Bewertungs- und weiteren Vorschriften eingehalten hat.

Das RPO trägt mit seiner Prüftätigkeit auf der kommunalen Ebene dazu bei, die oben erwähnten Ziele zu erreichen, die zu einem gesicherten Finanzhaushalt führen. Weiter bestätigt das RPO in seinem Bericht, dass es sich von der Ordnungsmässigkeit, der Richtigkeit und der Vollständigkeit der geprüften Rechnung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen überzeugt hat. Der Gemeinderat, die Bürgerinnen und Bürger müssen sich auf eine sorgfältige und zuverlässige Rechnungsprüfung verlassen können.

Ausserdem bezweckt die Rechnungsprüfung:

- die Beurteilung der allgemeinen Organisation des Rechnungswesens;
- das Einbringen von Verbesserungsvorschlägen bezüglich Buchführung, Belegablage und internem Kontrollsystem (IKS);
- die präventive Wirkung der Prüfung auf künftige Fehler und Unregelmässigkeiten;
- die Aufdeckung von bereits erfolgten Fehlern und Unregelmässigkeiten (detektive Wirkung).

Schweizer Prüfungshinweis 60 (PH 60) «Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderrechnung», Ausgabe 2016, Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, Limmatquai 120, 8021 Zürich (heute ExpertSuisse)

² abgeleitet aus HWP 2009, Band 2, Seite 71, Kapitel 4.3 «Ziel und Zweck der Prüfung»

01.02.2019 / Kapitel 15

Die jährliche Prüfung soll aber nicht primär auf die eigentliche Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (dolose Handlungen)³ ausgerichtet sein.

15.1.5 Das Rechnungsprüfungsorgan

Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die durch die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament gewählt wurden (§ 3 GüG).

Anforderungen an die Person des Prüfers:

Noch bestehen keine gesetzlich festgelegten Anforderungen an die Mitglieder der Rechnungsprüfungs- oder Geschäftsprüfungskommission. Den Gemeinden steht es aber offen, gewisse minimale Anforderungen zu definieren. Als Empfehlung sind an die Person des Prüfers folgende Anforderungen zu stellen:

- Der Prüfer kennt und versteht die wesentlichen Abläufe in der Gemeindeverwaltung.
- Der Prüfer zeichnet sich durch kommunikatives Verhalten aus.
- Der Prüfer weist sich durch hohe Kompetenz in prüfungstechnischen Fragen und in der Rechnungslegung aus.

Damit verbunden können Wahlerfordernisse etwa wie folgt umschrieben werden:

- kaufmännische Ausbildung
- Buchhalter, Buchprüfer, Controller, Treuhänder
- Kenntnisse bzw. Praxis im Finanz- und Rechnungswesen

Die RRV Gemeinderechnungswesen beinhaltet folgende Regelungen:

- Aufgaben, Rechte und Pflichten der RPK (§ 58)
- Beizug einer Prüfgesellschaft (58 Abs. 4)
- Prüfungsumfang (§ 59)
- Unangemeldete Kontrolle und angemeldete Zwischenrevisionen (§ 60)
- Berichterstattung (§ 61)
- Termine (§ 62)

Aufgabenteilung RPK - GPK

Wo Gemeinden eine Rechnungs- und eine Geschäftsprüfungskommission vorsehen, ist die Aufgabenteilung durch die Gemeinde selbst in der Gemeindeordnung zu regeln. Klare Abgrenzungen sind schwierig. Es wird immer wieder Überschneidungen geben, weshalb eine enge Zusammenarbeit zwischen RPK und GPK empfohlen wird.

Weitere Besonderheiten

Der Einfachheit halber wird nachstehend nur noch der Kurzbezug RPO verwendet; er gilt gleichlautend für alle möglichen und wählbaren Organe der Rechnungsprüfung.

³ Dolose Handlung: Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein un gerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll.
Aus Schweizer Prüfungsstandard 240 «Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen», RZ 11 Bst. (a)

Das RPO ist in der Gemeinde keiner anderen Behörde unterstellt oder vorgesetzt. Das Gesetz über die Gemeinden geht von einer absolut strengen und eindeutigen Verwaltungsunabhängigkeit des Rechnungsprüfungsorgans aus. Es gelten zudem die strengen Ausstandsregeln nach § 7 VRG (RB 170.1).

Gegenüber der Gemeinde haften das Rechnungsprüfungsorgan respektive die dahinter stehenden Personen. Zieht also die Rechnungsprüfungskommission in Absprache mit der Exekutive externe Sachverständige bei (Sonderprüfung), bleibt gegenüber der Gemeinde trotzdem die gewählte RPK verantwortlich. Allenfalls könnte die Kommission aber Regressforderungen gegenüber den externen Sachverständigen geltend machen.

Die Haftpflicht umfasst neben der Absicht und Grobfahrlässigkeit (schwere und offensichtliche Verletzung der gebotenen Sorgfalt) auch die einfache Fahrlässigkeit. Einfache Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die handelnde Person die Sorgfalt ausser Acht gelassen hat, welche nach den üblichen Umständen von ihr hätte gefordert werden können. Es kommt also darauf an, welche Sorgfalt die Gemeinde von einem Rechnungsprüfungsorgan normalerweise erwarten kann. Dabei muss die Gemeinde, die Schadenersatz fordert, beweisen können, dass das Rechnungsprüfungsorgan nicht die übliche Sorgfalt walten liess und unsorgfältig gearbeitet hat.

Privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Revisionsstellen haben sich gegenüber der Gemeinde über eine Haftpflichtversicherung mit einer angemessenen Garantiesumme auszuweisen, wenn sie Rechnungen prüfen, für welche besondere fachliche Voraussetzungen verlangt werden.

15.1.5.1. Aufsichtsstelle über den Datenschutz

Das Datenschutzgesetz schreibt in § 17 (RB 170.7) vor, dass jede Gemeinde für ihren Bereich eine eigene Aufsichtsstelle zu bezeichnen hat. Möglicherweise übertragen Gemeinden diese Aufgabe aus Gründen der Unabhängigkeit dem RPO. Es handelt sich dabei um eine von der Rechnungsprüfung losgelöste zusätzliche Aufgabe, welche in diesem Fall das RPO übernimmt.

Die Rechte und Pflichten der Aufsichtsstelle über den Datenschutz sind daher nicht Gegenstand von separaten Ausführungen in dieser AH RPO.

Eine allfällige Berichterstattung der Aufsichtsstelle über den Datenschutz erfolgt separat und darf nicht in den Bestätigungsbericht über die Rechnungsprüfung eingebaut werden.

15.1.5.2. Öffentliches Beschaffungswesen

Die Prüfung, ob Beschaffungen korrekt erfolgt sind, die der Submissionsgesetzgebung des Kantons Thurgau oder allenfalls weitergehenden kommunalen Bestimmungen unterliegen, erfolgt unter Beizug eines bereits bestehenden besonderen Prüfungsverzeichnisses⁴.

15.1.6 Prüfungsansatz

Der stete Wandel im Umfeld der Gemeinden hat einen bedeutenden Einfluss auf die Durchführung der Rechnungsprüfung. Das RPO hat dieser Entwicklung mit einem geeigneten Prüfungsansatz Rechnung zu tragen, indem insbesondere auch die Risiken, soweit sie auf die Buchführung und die Rechnungslegung einen Einfluss haben können, im Rahmen der Prüfung beurteilt werden.

Ein ebenso wichtiger Faktor ist das Interne Kontrollsystem (IKS). Aufgrund der Beurteilung der Risikofaktoren und der Qualität des IKS durch das RPO wird das Prüfungsprogramm erstellt.

⁴ www.finanzverwaltung.tg.ch > gemeindefinanzen > gemeinderechnungswesen > Rechnungsprüfung: Baurevision

01.02.2019 / Kapitel 15

Dabei geht es darum, Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zu bestimmen. Die grundlegenden Prüfungshandlungen gemäss Anhang 2 dienen den jährlichen Prüfungen. Eine Wahlmöglichkeit im Rahmen der Risikobeurteilung durch das RPO beinhalten die weiteren Prüfungshandlungen.

Ein risikoorientierter Prüfungsansatz bedeutet für das RPO, sich umfassende Kenntnisse über die Gemeinde und deren Umfeld anzueignen. Erst wenn die Bedeutung des Umfelds erkannt worden ist, ist das RPO in der Lage, Risiken zu identifizieren, welche Auswirkungen auf die Jahresrechnung haben können.

Aussagebezogene Prüfungen (vgl. auch Ziffer 15.1.15.2) werden schwerpunktmässig in denjenigen Prüfungsgebieten angewandt, die nicht mittels Funktionsprüfungen (vgl. auch Ziffer 15.1.15.1) geprüft werden können oder in denen die aussagebezogenen Prüfungen aufgrund der (geringen) Datenmenge effizienter sind.⁵ Die Anwendung funktionsbezogener Prüfungen ermöglicht es dem RPO, den Umfang der zeitintensiven und teilweise weniger ergiebigen aussagebezogenen Prüfungen zu reduzieren.

Bewusst wurde in den Prüfungsformularen darauf verzichtet, Vorgaben bezüglich des Stichprobenumfangs zu definieren. Die Wahl der Stichprobenprüfung liegt in der Verantwortung des RPO. Es gibt verschiedene Stichprobenverfahren, die angewandt werden können. Korrekt angewandte statistische und mathematische Stichprobenverfahren führen zu einer grossen Prüfsicherheit. Verfahren mit Zufallsauswahl (z.B. die zehn grössten Einzelposten und von den übrigen Positionen jede zehnte Einzelposition oder betragsmässige Intervalle für die Auswahl der Stichproben, usw.) vermitteln unter Umständen eine leicht tiefere, jedoch in den meisten Fällen ausreichende, Prüfsicherheit.

15.1.7 Anleitung zu den Arbeitsunterlagen

Die grundlegenden Prüfungshandlungen werden jährlich durchgeführt⁶. Die weiteren Prüfungshandlungen (vgl. Anhang 2) werden so geplant, dass alle wesentlichen Gebiete periodisch (Empfehlung: alle vier Jahre) geprüft werden.

Die Unterteilung in grundlegende und weitere Prüfungshandlungen hat zum Ziel, dass die jährlich durchzuführenden Revisionsarbeiten entlastet werden können. Die weiteren Prüfungshandlungen dienen dabei zur Schwerpunktsetzung und sind mit allenfalls durchzuführenden Prozessprüfungen im IKS abzustimmen und zu kombinieren. Das bedeutet, dass in dem Jahr, in welchem die weiteren Prüfungshandlungen bei den Forderungen durchgeführt werden, allenfalls auch die internen Kontrollen und Prozesse im Zahlungsverkehr und im Mahn- und Inkasowesen vertiefter geprüft werden.

Besteht ein IKS und wird der Ablaufprozess anhand einer vorhandenen Dokumentation oder aufgrund mündlicher Auskünfte festgehalten und dessen Einhaltung im täglichen Ablauf geprüft (vgl. dazu Ausführungen unter Ziffer 15.1.15.1), so kann allenfalls der Stichprobenumfang bei den durchzuführenden Einzelfallprüfungen (Bestandteil der grundlegenden Prüfungshandlungen) reduziert werden. Das RPO kommt in diesem Fall im Rahmen seiner Analysen zum Schluss, dass die Prozesse korrekt definiert sind und richtig ablaufen. Das funktionierende IKS

⁵ vgl. auch HWP 2009, Band 2, Seite 174, Kapitel 2.11 «Festlegung der Prüfungsstrategie»

¹³ Eine Ausnahme bilden die Prüfungshandlungen 29 „Übergang von HRM1 zu HRM2“, welche nur einmalig beim Übergang durchzuführen sind.

⁶ Eine Ausnahme bilden die Prüfungshandlungen 29 „Übergang von HRM1 zu HRM2“, welche nur einmalig beim Übergang durchzuführen sind.

01.02.2019 / Kapitel 15

bietet in diesem Fall Gewähr dafür, dass die entsprechenden Positionen der Jahresrechnung keine wesentlichen Fehler enthalten sollten.

Mit analytischen Prüfungshandlungen kann dort, wo solche angebracht erscheinen, das gleiche Ziel erreicht werden: Wenn mittels der bekannten Zinssätze und der Darlehensbestände anhand eines Durchschnittbestandes und eines durchschnittlichen Zinssatzes der Zinsaufwand entsprechend plausibilisiert werden kann, besteht die Gewähr, dass in diesem Teilgebiet keine wesentlichen Fehler in der Jahresrechnung enthalten sind.

Die Arbeitspapiere der grundlegenden und weiteren Prüfungshandlungen sowie die Prüfungspapiere für die Durchführung der unangemeldeten Zwischenrevision können sowohl elektronisch am Bildschirm als auch von Hand in Papierform ausgefüllt werden. Für die Beurteilung stehen dem RPO die folgenden Kurzvermerke in der Dropdownliste zur Verfügung:

| Kurzvermerk | Erklärung |
|---------------|---|
| i.O. | in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. |
| nicht i.O. | nicht in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu Bemerkungen Anlass, diese sind unter «Bemerkungen» stichwortartig aufzuführen oder auf einem separaten Blatt festzuhalten. |
| ja | Die gestellte Frage kann positiv beantwortet werden. |
| nein | Die gestellte Frage muss negativ beantwortet werden: Dies erfordert meist eine ergänzende Bemerkung unter «Bemerkungen» und/oder allenfalls auf einem zusätzliche Blatt. |
| n/a | nicht anwendbar: Die Frage kann nicht beantwortet werden, weil im speziellen Fall nicht zutreffend (bspw. wenn lediglich ein Darlehen besteht und dieses zinsfrei ist, so kann die Frage «18.2.1. Wurden die Zinsen (inkl. Marchzinsen) korrekt verbucht?» weder mit "i.O.", "nicht i.O." noch mit "ja" oder "nein" beantwortet werden) |
| keine Prüfung | Diese Option kann lediglich bei den weiteren Prüfungshandlungen angewählt werden. |

Unter «Bemerkungen» können wesentliche Prüfungsfeststellungen angebracht werden, damit ersichtlich ist, was das RPO festgestellt hat, warum eine Bemerkung in die Schlussbesprechung (bzw. im internen Bericht) aufgenommen wird bzw. weshalb trotz Bemerkung keine weiteren Massnahmen ergriffen werden.

Unter «Referenz» werden Querverweise auf andere Prüfdokumente (z.B. auf einen Bankauszug, welcher als Bestandesnachweis bei der Prüfdokumentation abgelegt wird oder auf eine Debitorenliste, aus welcher die gefährdeten Forderungen, welche im Delkredere einzeln berücksichtigt wurden, ersichtlich sind) angebracht.

01.02.2019 / Kapitel 15

Bei einer elektronischen Anwendung der Formulare muss unter Bemerkungen oder Referenz von einer Zeile zur nächsten mit der TAB-Taste gesprungen werden. Sobald mehr als die im Dokument vorgesehenen Zeilen benötigt werden, werden mit der TAB-Taste automatisch weitere Zeilen eingefügt.

Die Revisionsformulare sind die Arbeitspapiere der Rechnungsprüfungsorgane. Sie geben Auskunft über die Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfung, über die einzelnen Prüfungshandlungen und über die Prüfungsergebnisse. Die jährlichen Revisions- und Berichterstattungsformulare sowie die vom Rechnungsprüfungsorgan erstellten, ergänzenden Prüfungsformulare sind während 10 Jahren aufzubewahren.

Der Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans ist Bestandteil der Jahresrechnung und zusammen mit dieser dauernd aufzubewahren.

In fast allen Prüfungspositionen ist unter den Verkehrsprüfungen die folgende Beurteilung der Einhaltung folgender Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung vorgesehen:

- Klarheit und Richtigkeit;
- Stetigkeit in Darstellung und Bewertung;
- Verrechnungsverbot (Bruttoprinzip);
- Vollständigkeit;

| Grundsatz | Erklärung ⁷ |
|---------------------|--|
| Bruttokreditprinzip | Sowohl Budget- wie Verpflichtungskredite sind brutto zu beschliessen. Entsprechend sind auch die Ausgaben und Einnahmen brutto und ohne gegenseitige Verrechnung zu verbuchen. |
| Verständlichkeit | Kontobezeichnungen sind verständlich anzugeben. Die Jahresrechnung soll selbstredend sein. Sämtliche Informationen müssen klar und nachvollziehbar sein. |
| Zuverlässigkeit | Die Informationen müssen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). |
| Vollständigkeit | Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden. |
| Sollverbuchung | Es erfolgen keine Verrechnungen auf dem gleichen Konto. Ein Wechselkonto, d.h. ein Konto, welches am Jahresende sowohl aktiv wie auch passiv sein kann, wird korrekt in den Aktiven oder Passiven ausgewiesen. |
| Qualitative Bindung | Die Aufwände und Erträge bzw. die Ausgaben und Einnahmen werden in der richtigen Dienststelle und im richtigen Konto verbucht. |

⁷ gemäss Fachempfehlung Nr. 02 «Grundsätze» des Handbuchs HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (www.srs-csppc.ch)

| | |
|----------------------|--|
| Quantitative Bindung | Ein Kredit wird als Gesamtes betrachtet und nicht in Teilkredite unterteilt, um die Finanzkompetenzen des nächsthöheren Organs zu umgehen. Es werden nur sachlogische Sachverhalte zusammengerechnet. |
| Zeitliche Bindung | Die Aufwände und Erträge sowie die Ausgaben und Einnahmen sind in derjenigen Periode zu verbuchen, in welcher sie angefallen sind. Das Jährlichkeitsprinzip ist dabei klar zu beachten. |
| Vorherigkeit | Budget und Steuerfuss müssen vor Beginn des Rechnungsjahres festgesetzt werden; Ausnahmen gemäss § 62 Abs. 2 und 3 RRV. |
| Periodenabgrenzung | Die Aufwände und Erträge der Erfolgsrechnung sind in der richtigen Periode zu belasten. Am Jahresende allenfalls ausstehende Aufwände und Erträge sind abzuschätzen und der richtigen Periode zuzuweisen. |
| Wesentlichkeit | Sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, sind offen zu legen. Nicht-relevante Informationen sollen ausgelassen werden. |
| Vergleichbarkeit | Die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen der Gemeinde unter sich wie auch in einem bestimmten Ausmass mit anderen Gemeinden des Kantons soll über einen längeren Zeitraum hinweg gegeben sein. |
| Stetigkeit | Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben. |

15.1.8 Prüfungsplanung

Die Prüfungsplanung ist ein wichtiger und oft unterschätzter Teil des Prüfungsprozesses. Neben den terminlichen Rahmenbedingungen geht es dabei in erster Linie um Fragen des Risikos (Analyse der Jahresrechnung, IKS, Informatik) und der Wesentlichkeit. Mit der Planung werden zudem die Schwerpunkte der weiteren Prüfungshandlungen der aktuellen Prüfung festgelegt. Weiter sind der Gegenstand der Prüfung (sachliche Planung) und der personelle Einsatz sorgfältig zu definieren und zu planen.

Es kann nie Aufgabe der Prüfung einer Jahresrechnung sein, jeden Geschäftsvorfall einzeln nachzuprüfen. Es gibt bei den Prüfformularen Bestandes- und Bewertungsprüfungen und andere Prüfungen wie beispielsweise Verkehrsprüfungen. Während für Bestandes- und Bewertungsprüfungen Vollständigkeitsprüfungen⁸ Sinn machen, werden die übrigen Prüfungen hauptsächlich aufgrund von repräsentativen Stichproben⁹ durchgeführt.

⁸ Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Aktiven und Passiven vollständig enthalten sind und die einzelnen Beiträge (z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten, aktive und passive Rechnungsabgrenzungen) anhand von Belegen und Drittbestätigungen (z.B. Bankauszügen, Inventarlisten) nachgewiesen sind.

⁹ Mit einer repräsentativen Stichprobe muss Gewissheit erlangt werden, dass, wenn die Stichprobe keine Fehler aufweist, die entsprechende Position der Jahresrechnung insgesamt keine wesentlichen Fehler enthält.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.9 Definition Prüfungsauftrag

Der Prüfungsauftrag kann in folgende Bereiche unterteilt werden:

- Gegenstand der Prüfung;
- Art und Umfang der Prüfung;
- Berichterstattung.

Der Gegenstand der Prüfung ergibt sich aus den geltenden Erlassen. Die Gemeinderechnung enthält neben der Bilanz und der Erfolgsrechnung weitere Bestandteile, die ebenfalls Gegenstand der Prüfung sind. Im Folgenden sind die Bestandteile einer Gemeinderechnung einer Politischen Gemeinde einzeln aufgeführt:

- a Inhaltsverzeichnis,
- b Berichterstattung einschliesslich
- c Eckdaten bestehend aus Übersicht, Selbstfinanzierung und gestuftem Erfolgsausweis nach Gesamtem Haushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung,
- d Zusammenzug der Bilanz,
- e Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Funktionen,
- f Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Sachgruppen,
- g Geldflussrechnung,
- h Finanzkennzahlen (allenfalls aufgeteilt nach Gesamtem Haushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung),
- i Antrag der Exekutive,
- k Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans,
- l Genehmigung der Jahresrechnung,
- m Anhang,
- n Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Funktionen und Sachgruppen.

Das Inhaltsverzeichnis (a), der Antrag der Exekutive (i), die Genehmigung der Jahresrechnung (l) und die Details zur Rechnung (n) stellen keinen Prüfgegenstand dar.

Unter Bst. k wird der Bestätigungsbericht des RPO eingefügt.

Neben der Prüfung der Jahresrechnung bildet die Durchführung einer unangemeldeten Zwischenrevision Gegenstand des Prüfauftrages.

Im Weiteren sind **Art und Umfang der Prüfung** einzugrenzen. Das RPO hat dabei zu klären, welche Regelungen dazu in Gesetzen (z.B. Gesetz über die Gemeinden) und Verordnungen (z.B. RRV Gemeinderechnungswesen) oder Ausführungsbestimmungen (z.B. Handbuch, Arbeitshilfen) vorhanden sind. Die vorliegende AH RPO und die Arbeitspapiere geben dabei den Rahmen vor.

Die Prüfung muss so geplant und durchgeführt werden, dass wesentliche Fehlaussagen in der Rechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Die Erarbeitung einer Prüfungsstrategie hilft sicherzustellen, dass die Prüfung zielgerichtet sowie sach- und zeitgerecht durchgeführt werden kann. Das vorgesehene Vorgehen (die sogenannte Prüfungsstrategie) wird dabei nachvollziehbar dokumentiert. Grundlage für die Prüfungsdurchführung im engeren Sinne bildet ein

01.02.2019 / Kapitel 15

Prüfungsprogramm. Dabei werden Prüfungsmethoden und Prüfungsumfang in den einzelnen Prüfgebieten gemäss der vorgängigen Risikobeurteilung festgelegt.

Neben dem Jahresprüfungsplan wird in diesem Fall ein Mehrjahresprüfungsplan erstellt, welcher die Rotation der Prüfgebiete enthält. In den Jahren, in welchen ein Prüfgebiet der weiteren Prüfungshandlungen nicht als Schwerpunktprüfung festgelegt ist, wird in diesem Prüfgebiet lediglich ein sogenannter Follow-Up¹⁰ vorgenommen.

15.1.9.1. Prüfungsvorbereitung

Einige Prüfgebiete erfordern im Einzelfall Akteneinsicht in besonders schützenswerte Personendaten, um der Anforderung von ausreichenden Prüfungsnachweisen zu genügen. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass dem RPO nur Einsicht in Informationen gewährt wird, welche zur Aufgabenerfüllung geeignet und erforderlich sind. Für einen zielgerechten Informationsaustausch zwischen Gemeinde und RPO gilt es, vorerst abzuklären, welche Personen für die Leitung und Aufsicht der Gemeinde verantwortlich und welche Personen oder Gremien für die Zusammenarbeit mit dem RPO die passenden Ansprechpartner sind.

Zur Vermeidung von Missverständnissen ist es ratsam, in einer Auftragsbestätigung mitunter die Form und Periodizität der Kommunikation und die Personen, mit welchen kommuniziert werden soll, festzuhalten.

In der Phase der Prüfungsplanung diskutiert das RPO zum Beispiel folgende Sachlagen mit der Verwaltung:

- Prüfungsansatz und Umfang der Prüfung;
- Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm in einer entsprechenden Detaillierung;
- mögliche Konsequenzen von im Rahmen der Informationsbeschaffung entdeckter Risiken für den Abschluss.

Ob die Kommunikation mündlich oder nur schriftlich erfolgt, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Bei einer mündlichen Kommunikation ist es empfehlenswert, die wesentlichen Sachverhalte und Ergebnisse in Form eines Besprechungsprotokolls zu dokumentieren.

Die Prüfungsarbeiten werden durch eine gute Vorbereitung der erforderlichen Dokumente durch die Mitarbeitenden der Finanzverwaltung erheblich erleichtert. Den Ansprechpersonen ist zeitgerecht, d.h. vor Beginn der eigentlichen Prüfung vor Ort, eine Liste notwendiger Unterlagen zu übergeben. Dabei ist festzuhalten, welche Dokumente nur zur Einsicht bereitgestellt werden sollen und welche Dokumente in Kopie und/oder in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen sind.

Neben der Vervollständigung der zur Planung notwendigen Unterlagen wird mit der Kommunikation während der Prüfungsplanung ein fortlaufender und situationsgerechter Informationsaustausch mit den Verantwortlichen der Gemeindeverwaltung gewährleistet. In diesem Zusammenhang wird unter anderem die Erwartungshaltung des Gemeinderates bzw. der Verwaltung diskutiert, damit allfällige Bedürfnisse zeitgerecht in der Prüfungsplanung und –vorbereitung berücksichtigt und divergierende Meinungen frühzeitig erkannt werden können.

Nebst dem frühzeitigen Einverlangen prüfungsrelevanter Unterlagen ist für eine effiziente Prüfung ebenfalls wichtig, auf der Gemeindeverwaltung die personellen Verfügbarkeiten rechtzeitig abzuklären. Eine vorzeitige Terminabsprache soll gewährleisten, dass die Mitarbeitenden der

¹⁰ Als Follow-Up wird das nachträgliche Verifizieren der Wirksamkeit und Nachhaltigkeit von früheren Prüfungshandlungen verstanden.

01.02.2019 / Kapitel 15

Gemeindeverwaltung, die aufgrund ihrer Funktion dem RPO für Auskünfte während der Prüfung vor Ort zur Verfügung stehen sollten, anwesend sind oder zweckmässig vertreten werden.

Mit der Informationsbeschaffung verfolgt das RPO das Ziel, einen Überblick über die prüfungsrelevanten Aspekte einer Gemeinde zu erhalten, die sich aus dessen Umfeld und Organisation ergeben können. Die Informationsgewinnung mit einhergehender Risikobeurteilung erstreckt sich als kontinuierlicher und dynamischer Prozess über die gesamte Rechnungsprüfung.

15.1.9.2. Zeitliche Planung

Die zeitliche Planung der Prüfung erfolgt in enger Zusammenarbeit mit den Gemeindebehörden und der Verwaltung. Der Gemeinderat soll dem RPO mindestens ein Zeitfenster von einem Monat für die Prüfung der abgeschlossenen Rechnung einräumen. Ferner ist zu beachten, dass der Gemeinderat die geprüfte Jahresrechnung dem zuständigen Organ bis spätestens Ende Juni zur Genehmigung vorzulegen hat (§ 62 RRV).

Ferner muss die Jahresrechnung kantonalen Stellen oder Bundesstellen bis Ende Juli zur Verfügung gestellt werden.

Folgende Punkte sind bei der zeitlichen Planung zu beachten:

- Festlegung des Programms für die Rechnungsprüfung: Findet die Prüfung aufgeteilt auf eine Vor- und eine Schlussrevision statt oder wird lediglich eine Schlussrevision durchgeführt.
- Finden eines geeigneten Zeitpunkts für die Durchführung einer unangemeldeten Zwischenrevision.
- Die Termine der Prüfungsdurchführung vor Ort sind mit der Verwaltung abzuklären. Dabei sind die Dauer der jeweiligen Einsätze vor Ort festzulegen und die Anzahl der vor Ort im Einsatz stehenden Personen zu kommunizieren.
- Aus einem Terminplan sollten die Daten der vorgesehenen Rechnungsgenehmigung durch den Gemeinderat wie auch das Datum der Gemeindeversammlung hervorgehen.
- Die Termine der Schlussbesprechung wie auch der Abgabetermin für den Revisionsbericht sind frühzeitig zu vereinbaren.
-

Der Jahresablauf kann wie folgt schematisch dargestellt werden und ist auch im Anhang 8 zu finden:

01.02.2019 / Kapitel 15

sind beim Gemeindeschreiber beispielsweise Protokollauszüge zur Genehmigung der Jahresrechnung und zur Genehmigung des Budgets (inkl. Auszug aus dem Protokoll der Gemeindeversammlung) sowie Beschlüsse zu Verpflichtungskrediten, Nachkrediten und Genehmigungsbeschlüsse von abgerechneten Verpflichtungskrediten, usw. einzuverlangen.

Drittbestätigungen

Die externe Bestätigung eines Dritten dient als schriftlicher Prüfungsnachweis für gewisse Positionen in der Bilanz oder im Anhang zur Jahresrechnung. Zu den Drittbestätigungen zählen allgemein Bestätigungen für Forderungen oder Verpflichtungen sowie Bestätigungen von Finanzinstituten und allenfalls von Rechtsanwälten.

Das Einholen von Bestätigungen über die Geschäftsbeziehungen mit Banken ist sinnvoll und zweckmässig (periodisch vorsehen)¹¹. Die Bestätigungen geben dabei Auskunft, ob die Geldkonten in der Bilanz vollständig und korrekt ausgewiesen werden [sind alle Konten von Nebenbereichen (bspw. Bereiche Bildung oder Soziales) in der Jahresrechnung enthalten]. Ferner kann die Aktualität und Korrektheit der Unterschriftsberechtigungen überprüft werden, und aus den Bestätigungen gehen unter Umständen besondere Gewährleistungen der Gemeinde hervor (Bürgschaften, Pfandbestellungen, usw.).

Anwaltsbestätigungen sind nur dann einzuholen, wenn Anhaltspunkte für wesentliche Ereignisse bestehen, die Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (bspw. laufende Prozesse).

Drittbestätigungen für Forderungen machen in der Regel wenig Sinn, da es sich bei diesen Guthaben mehrheitlich um solche gegenüber Privatpersonen oder anderen Gemeinwesen handelt. Hingegen kann es bei bedeutenden Verpflichtungen (z.B. Sozialversicherungen) durchaus von Nutzen sein, wenn eine entsprechende Saldobestätigung vorliegt. Eine gesetzliche Vorgabe, dass solche Bestätigungen einzuverlangen sind, besteht nicht; es liegt im Ermessen der Verwaltung bzw. des RPO, Saldobestätigungen als Bestandes- und Prüfungsnachweis einzuholen.

15.1.9.4. Personelle Planung

Von Bedeutung für eine erfolgreiche Prüfungsdurchführung ist auch die personelle Planung. Die Arbeiten sind so auf die einzelnen Prüferinnen und Prüfer aufzuteilen, dass sie deren Fähigkeiten und Erfahrungen entgegenkommen.

In besonderen Fällen, wie bei ausserordentlichen Schwierigkeiten oder spezifischen Fragestellungen, kann das RPO in Absprache mit der Gemeindebehörde einen externen Sachverständigen beiziehen (§ 58 Abs. 4 RRV). Das RPO bleibt aber in jedem Fall für die Rechnungsprüfung und den Bericht verantwortlich.

15.1.10 Analyse der Jahresrechnung

Für das RPO einer Gemeinde hat die Analyse der Jahresrechnung den folgenden Zweck:

- Einschätzung der finanziellen Situation der zu prüfenden Gemeinde.
- Beschaffung von Informationen zur Ergänzung der Risiko-Einschätzung der Gemeinde und damit Hinweise auf Problembereiche in einzelnen Prüfungsgebieten.

¹¹ Die Bestellung solcher Bestätigungen kann teilweise online erfolgen (z.B. <https://www.postfinance.ch/de/cust/doc/bizrel.html>) oder mittels eines Schreibens an die betroffenen Finanzinstitute.

Die Bestätigungen sind immer direkt dem RPO zuzustellen (mit Kopie an die Finanzverwaltung).

01.02.2019 / Kapitel 15

- Feststellung der Stetigkeit der Jahresrechnung im Vorjahresvergleich.
- Erlangung von Grundlagen für die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen.¹²
- Unterstützung bei der Themendefinition für den Austausch mit der Gemeinde.

Die Analyse der Jahresrechnung einer Gemeinde unterscheidet sich von jener einer privatrechtlichen Gesellschaft primär durch die folgenden Punkte:

- Der Vergleich mit den Budgetzahlen ist relevanter, da das Budget rechtlich verbindlich ist.
- Die Fortführungsfähigkeit ist weniger bedeutsam, da diese nicht in Frage gestellt wird.
- Die Gliederung nach Sachgruppen in der Erfolgsrechnung ist für Analysezwecke häufig zu wenig aussagekräftig, an deren Stelle muss die funktionale Gliederung der Erfolgsrechnung herangezogen werden.
- Viele Kennzahlen aus der Privatwirtschaft sind für öffentliche Gemeinwesen nicht zweckmässig oder zu wenig differenziert; sie müssen durch für öffentliche Gemeinwesen spezifische Kennzahlen ersetzt werden.

15.1.10.1. Budgetvergleich

Bei einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen ist es üblich, dass dieses sehr detailliert budgetiert und die Abweichungen (Abweichung Soll - Ist) entsprechend untersucht und ausgewertet. Normalerweise werden dazu detaillierte Kommentare mit den Begründungen zu den Budgetüberschreitungen festgehalten, die einen hohen Informationsgehalt aufweisen. Das RPO analysiert diese Budgetüberschreitungen.

15.1.10.2. Kennzahlen

Die in den öffentlichen Verwaltungen bedeutsamsten Kennzahlen sind relevante Indikatoren für die Führung einer Gemeinde, legen finanzpolitische Trends dar und unterstützen die Exekutive einer Gemeinde in der Steuerung der Finanzpolitik. Finanzkennzahlen werden durch kantonale Instanzen für die Politischen Gemeinden und für die Schulgemeinden berechnet und publiziert (www.statistik.tg.ch > Publikationen > Stat. Mitteilungen; www.av.tg > Angebote und Beratung > Verwaltungs- und Finanzfragen > Finanzstatistik). Grafische Auswertungen für die Politischen Gemeinden lassen sich unter <http://gdestat2.beedata.ch> abrufen.

Diese gesamtschweizerisch zur Anwendung empfohlenen Kennzahlen sind aussagekräftig und eignen sich sehr gut für den Vergleich unter den Gemeinden. Für die Einschätzung der jeweiligen Finanzkennzahlen liegen grundsätzlich Richtwerte¹³ vor. Massgeblich ist jedoch die Entwicklung der Zahlen über eine längere Vergleichsperiode. Für die Vergleiche von Gemeinden anhand der Kennzahlen ist zu beachten, dass die Gemeinden oft unterschiedliche Aufgaben wahrnehmen und unterschiedlich organisiert sind.

Das RPO hat die Berechnung der Finanzkennzahlen¹⁴, soweit sie nicht aus kantonalen Quellen stammen, auf ihre Korrektheit zu überprüfen (Anhang 2).

¹² vgl. Ausführungen unter Ziffer 15.1.13 Wesentlichkeit

¹³ vgl. Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen:

<http://www.kkag-cacsf.ch/de/>

¹⁴ https://finanzverwaltung.tg.ch/public/upload/assets/14331/Kapitel_13_Finanzkennzahlenm.pdf

15.1.11 Internes Kontrollsystem (IKS)

Unter einem internen Kontrollsystem bei öffentlichen Verwaltungen wird die Gesamtheit der internen Kontrollmassnahmen verstanden, die dazu beitragen, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung effektiv und effizient zu erfüllen, indem Prozesse zuverlässig ablaufen und dadurch Fehler (absichtliche und unabsichtliche) vermieden bzw. reduziert werden können. In diesem Zusammenhang stehen die folgenden Ziele im Vordergrund:

- Schutz von öffentlichen Betriebsmitteln und des Vermögens;
- Einhaltung der Gesetze, Verordnungen und Reglemente;
- Ausführung und Optimierung der Abläufe;
- Verlässlichkeit der Finanz- und Führungsinformationen;
- Feststellung und Vermeidung von Missbräuchen und Fehlern.

Die Exekutive ist für die Existenz und die Anwendung eines zweckmässigen IKS zuständig (§ 54 RRV) und hat dieses entsprechend der Grösse des Finanzhaushaltes auszugestalten. Mit dem IKS trifft der Gemeinderat (bzw. die Exekutive) organisatorische Massnahmen, um das Vermögen der Gemeinde zu schützen, eine genaue und zuverlässige Buchführung zu gewährleisten und um sicherzustellen, dass die Vorschriften eingehalten werden. Das Einrichten einer wirksamen internen Kontrolle ist eine vorrangige Führungsaufgabe. Die Wirksamkeit der internen Kontrolle findet ihre Grenzen in menschlichen Schwächen wie Unterlassungen, Missverständnissen, falschen Entscheidungen oder gar deliktischen Handlungen.

Das IKS ist der Grösse der Gemeinde entsprechend auszugestalten.

Auch ein schriftlich wenig dokumentiertes IKS kann funktionieren, wenn die betroffenen Mitarbeitenden (Gemeinderat, Kommissionen, Verwaltungsangestellte, usw.) über die Abläufe im Bild sind und mittels verschiedener Kontrollen die Einhaltung des informellen IKS intern überprüft wird. Wesentlich ist der Nachweis bzw. die Nachvollziehbarkeit der umgesetzten Kontrollen.

Die schriftliche Dokumentation des IKS kann mittels Funktionendiagrammen, Ablaufdiagrammen, Beschreibung von Prozessabläufen, usw. erfolgen. Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen hat einen Leitfaden für ein IKS mit Beispielen von Prozessabläufen publiziert¹⁵.

15.1.11.1. Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung

Der Evaluation des Internen Kontrollsystems vorgelagert ist eine Risikobeurteilung. Öffentliche Verwaltungen sind in der Regel durch sehr differenzierte Risiken geprägt, welche sich wie folgt aufzeigen lassen:

| | |
|---|--|
| <p>Geschäftsrisiken</p> <ul style="list-style-type: none">• Organisation• Kontrollumfeld• Image/Reputation <p>Finanz- und Sachrisiken</p> <ul style="list-style-type: none">• Konjunktur (Steuereinnahmen)• Finanzielle Führung• Subventionen | <p>Haftpflichtrisiken</p> <ul style="list-style-type: none">• Werkanlagen• Öffentliche Liegenschaften• Strassen <p>Personalrisiken (alle Ebenen)</p> <ul style="list-style-type: none">• Personalengpässe• Austritte von wichtigen Mitarbeitenden• Falsch qualifizierte Mitarbeitende, Knowhow |
|---|--|

¹⁵ <http://www.kkag-cacsfc.ch/de/downloads/category/14-internes-kontroll-system-iks.html>

| | |
|--|--|
| <p>Ökologische Risiken</p> <ul style="list-style-type: none">• Altlasten• Störfälle• Abfall-Gruben <p>Risiken im Miliz-System</p> <ul style="list-style-type: none">• Behörden• Kommissionen• Eingeschränkter Planungshorizont | <p>Struktur-Risiken</p> <ul style="list-style-type: none">• Bevölkerung/Demographie• Arbeitslose• Ausländeranteil• Wohnlage (Stadt, Agglomeration, ländlich) <p>Gesetzgebung/Reformen</p> <ul style="list-style-type: none">• Gemeindereform• Schulreform• Gesundheitswesen |
|--|--|

Verschiedene dieser Risiken sind strategisch und/oder operativ, bedürfen aber auch eines internen Kontrollsystems. In der Rechnungsprüfung interessieren hauptsächlich diejenigen Prozesse im IKS, die finanzieller Natur sind bzw. die Auswirkungen auf die finanzielle Berichterstattung haben können.

Das RPO hat zu prüfen, ob ein IKS gemäss § 54 RRV existiert und angewendet wird.

Der Einbezug eines funktionierenden IKS bei der Prüfung einer Jahresrechnung beeinflusst die Prüfungsstrategie und das Prüfungsvorgehen. Es erhöht zudem die Prüfsicherheit und letztendlich die Prüfungsaussage, d.h. die Aussagen im Bestätigungsbericht.

Auch ein wenig schriftlich dokumentiertes, jedoch nachweislich gelebtes funktionierendes IKS kann dem RPO Prüfsicherheit geben und schlussendlich zur Effizienz und zur Effektivität der Prüfung beitragen.

Der Fokus bei öffentlichen Verwaltungen liegt prinzipiell in der Tätigkeit der einzelnen Verwaltungsbereiche. Diese sind gekennzeichnet durch folgende besondere Merkmale:

- Viele Schnittstellen zwischen den Abteilungen (z.B. Steuerabteilung / Finanzverwaltung / Bauverwaltung, usw.) sowie viele Schnittstellen auch zu Externen (z.B. zu Gemeindeverbänden).
- Anspruchsvolle Zusammenarbeit zwischen politisch gewählten "Miliz-Mitarbeitenden" (z.B. Gemeinderätinnen und Gemeinderäte) und den Berufsleuten der Verwaltung.
- Einfluss der Politik auf die Zusammenarbeit zwischen den Gremien (z.B. Gemeinderat/Kommissionen) sowie die Arbeit der Gemeindeverwaltung.
- Rücktritte, Ausscheiden von Amtsinhabern.

15.1.11.2. Aufbau eines Internen Kontrollsystems

Beim Aufbau des Internen Kontrollsystems (IKS) ist auf die Besonderheiten der Amtsstelle Rücksicht zu nehmen, insbesondere auf:

- Funktionen und Aufgaben der Stelle;
- Grösse und Mitarbeiterzahl;
- Art der Risiken in den einzelnen Bereichen.

Folgende Unterlagen sind u. a. zu erarbeiten:

- Konzept IKS mit den Zielsetzungen;
- Stellenbeschreibungen;

01.02.2019 / Kapitel 15

- Stellvertretungsregelungen;
- Wer/Was-Diagramme (Aufgabenteilung/Funktionstrennung);
- Arbeitsanleitungen;
- Beschreibung der verfügbaren Unterlagen;
- Bearbeitungsregeln;
- Beschreibung des gewünschten Arbeitsergebnisses;
- Durchzuführende, dokumentierte Kontrollen (Visa-, Unterschriftenregelung).

In kleineren Amtsstellen oder Gemeinden lässt sich beispielsweise schon durch folgende Massnahmen ein recht grosser Sicherheitsgrad erreichen:

- Verwendung vordruckierter Formulare (Barverkäufe, Barquittungen) mit periodischer Kontrolle der Lückenlosigkeit der Nummern und der vollständigen Vereinnahmung;
- Entwertung der Belege nach der Zahlung;
- schriftliche Regelung der Unterschriftsberechtigungen;
- Kollektivunterschrift für alle Post- und Bankkonti;
- Unterteilen der Arbeitsabläufe;
- regelmässiger Bezug der Ferien durch alle Mitarbeiter;
- effektives Funktionieren der Stellvertretung;
- Unterstützung der Finanzkontrolle in ihrer Tätigkeit.

Der/Die Vorgesetzte oder eine von ihm bestimmte Vertrauensperson führt periodisch insbesondere folgende Massnahmen und Kontrollen durch:

- Vorlage der gesamten Eingangs- und Ausgangspost;
- Vorlage der Hilfsbücher und Bankauszüge mit Belegen;
- Kontrolle der Geldbestände (unregelmässig, ohne Vorankündigung);
- Vorlage sämtlicher Buchungsbelege;
- Entscheidung über die Abschreibung von Forderungen, soweit dazu die erforderlichen Kompetenzen nicht anderswo liegen;
- Vorlage der Ausstandsverzeichnisse und Inventare;
- Vorlage der Lohnlisten (inkl. der von der Dienststelle selber besoldeten Angestellten).

Im Interesse einer späteren Rekonstruierbarkeit der durchgeführten Kontrollen sind die vorgenommenen Kontrollen durch Visum auf den Belegen oder in den Hilfsbüchern zu dokumentieren. Dadurch kann bei Unregelmässigkeiten besser dargelegt werden, inwieweit der Vorgesetzte seiner Aufsichtspflicht nachgekommen ist.

Der Aufbau des Internen Kontrollsystems trifft oft auf Widerstand. Den Betroffenen fällt die Unterstützung des Vorhabens leichter, wenn ihnen klar ist, dass das IKS nicht aus Misstrauen einem Einzelnen gegenüber eingerichtet wird, sondern stets die ganze Organisation umfasst. Die Betroffenen erhalten dank des IKS bei der Ausführung ihrer Arbeit vermehrte Sicherheit.

Wie bereits im vorangehenden Abschnitt „Internes Kontrollsystem“ erwähnt, hat die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen eine Praxishilfe für ein IKS mit Beispielen von Prozessabläufen publiziert¹⁶

15.1.11.3. Funktionentrennung

Eine wichtiger Aspekt innerhalb des IKS soll hier aufgezeigt werden: Die Funktionentrennung.

¹⁶ <http://www.kkag-cacsfch.ch/de/downloads/category/14-internes-kontroll-system-iks.html>

01.02.2019 / Kapitel 15

Unvereinbare Funktionen und Aufgaben sollen wenn immer möglich personell und organisatorisch getrennt und durch Einsatz von Informatik oder anderen geeigneten technischen Hilfsmitteln gesichert werden. Der Zugriff auf Applikationen oder Teilbereiche innerhalb einer Applikation muss mit der organisatorischen Funktionentrennung übereinstimmen. Dieser Zugriffsschutz muss durch ein gut funktionierendes Passwortsystem sichergestellt sein. Die Trennung kann sowohl zwischen den Abteilungen als auch zwischen einzelnen Stellen und Mitarbeitern vorgenommen werden. Die Interessenlage und die Einflussmöglichkeiten der jeweils vorgesetzten Stellen sind dabei angemessen zu berücksichtigen. Die Wirksamkeit der Funktionentrennung ist auch bei den Stellvertretungen zu beurteilen. Eine klar definierte personelle Funktionentrennung wird insbesondere innerhalb der Informatik verlangt. Beispielsweise dürfen Programmentwicklungen und Programmanwendungen nicht von den gleichen Personen ausgeführt werden.

Aus der Sicht der Internen Kontrolle sind folgende Funktionen zu trennen:

- Anordnung und Vollzug/ Kontrolle

Eine Person, Stelle oder Abteilung sollte grundsätzlich nie die von ihr getroffenen Entscheidungen oder die von ihr ausgeführten Arbeiten kontrollieren.

- Anordnung und Kontrolle/ Vollzug

Eine wirkungsvolle Führung verlangt die weitgehende Delegation von ausführenden Funktionen und Vollzugsaufgaben.

- Kontrolle/ Prüfung

Diese Trennung ist vor allem dann von Bedeutung, wenn die Gemeinde über eine Interne Revision verfügt. Die Interne Revision darf nicht fester Bestandteil von betrieblichen Arbeitsabläufen sein. Sie nimmt eine prozessunabhängige Stellung ein und prüft die Wirksamkeit der internen Kontrollen.

- Verwaltung von Beständen/Aufzeichnung

Jede Gemeinde verfügt über eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern, so z. B. Geldmittel, Wertschriften, Forderungen, Lizenzen, Material und Erzeugnisse, Maschinen und Anlagen, Hardware und Software. Um die Bestände an Wirtschaftsgütern vor Verlust, unsachgemässer Verwendung oder Veruntreuung zu schützen, müssen sie

- beim Eingang, im Einsatz und beim Ausgang mittels geeigneter Aufzeichnungen lückenlos erfasst werden;
- während der Dauer ihrer Verwahrung oder Nutzung sorgfältig verwaltet werden.

Durch die Trennung von Aufzeichnung und Verwaltung kann die Zuverlässigkeit der erfassten Bestände möglicherweise erhöht und der Schutz vor Verlusten infolge nachlässiger oder ungetreuer Verwaltung verbessert werden.

- Bei leicht verwertbaren Vermögenswerten, insbesondere bei Geld und Geldwerten, sind besonders strenge Massstäbe an die Aufzeichnung zu legen. Eine vollständige Trennung der genannten Funktionen bzw. Aufgaben ist nicht immer möglich. Besonders die Aufzeichnung (Beleg-/Rapporterstellung) erfolgt häufig durch Personen, welche die zu erfassende Tätigkeit selbst ausführen.
- Mit der Verlagerung der automatisierten Datenerfassung an den Ort des Geschehens und der kundenorientierten Konzentration der administrativen Auftragsbearbeitung bei einem

01.02.2019 / Kapitel 15

Sachbearbeiter werden traditionelle Funktionentrennungen durch automatisierte Kontrollen ersetzt.

15.1.12 Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT)

Das Rechnungswesen in Gemeinden wird heute informatikgestützt geführt. Dazu wird in der Regel eine standardisierte Software eingesetzt, die grundsätzlich Gewähr bieten soll, dass im System bearbeitete Abläufe korrekt funktionieren.

15.1.12.1. Bedeutung der ICT

Die Bedeutung der ICT für die Prüfung steht in direktem Zusammenhang mit deren Komplexität und der Abhängigkeit einer Gemeinde von ihren ICT-Systemen. Die gemeindeinterne wie auch externe Verknüpfung der ICT-Systeme sowie die Komplexität der von der ICT abhängigen Abläufe haben in den letzten Jahren stark zugenommen (z.B. Online-Schalter, elektronische Fernablesung von Zählern, elektronische Fakturierung, usw.).

Für das RPO sind jene Bereiche der ICT bedeutsam, die einen Einfluss auf die Vorbereitung und Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten haben sowie die Systeme, von welchen über die unterstützten Geschäftsprozesse die Existenz der Gemeinde abhängt.

Aus der Perspektive des RPO werden durch die ICT vor allem die folgenden Aktivitäten wesentlich beeinflusst: Die Risikoanalyse, die Prüfungsplanung, die Prüfungsdurchführung (vor allem im Bereich der Kontrollprüfungen), die zur Anwendung gelangenden Prüfungsverfahren (z.B. ICT-gestützte Prüfungshandlungen), die Zusammensetzung des Prüfungsteams (Einbezug von ICT-Experten) sowie der Prüfungszeitpunkt.

Der Auftrag des RPO erstreckt sich nicht auf die Prüfung der ICT. Jedoch sind die Auswirkungen der ICT auf die Buchführung und Abschlusserstellung bei der Risikobeurteilung und Prüfungsplanung mit zu berücksichtigen.

15.1.12.2. Risiken durch den Einsatz von ICT

Aufgrund des Umfangs und der Komplexität des ICT-Einsatzes in grösseren Gemeinden ist die damit einhergehende Beurteilung der rechnungslegungsrelevanten Risiken zum Teil komplex. Diese Risiken zeichnen sich häufig durch vielfache gegenseitige Abhängigkeiten aus und sind zudem laufenden Veränderungen im Zuge der Weiterentwicklung der ICT-Systeme ausgesetzt.

Das Entdecken von Risiken, Fehlern oder Unregelmässigkeiten wird beispielsweise auch dadurch erschwert, dass sie bei der Entwicklung oder Änderung von Programmen entstehen und sich zeitverzögert auswirken können.

Das RPO ist gehalten einzuschätzen, ob eine Prüfung spezielle ICT-Kenntnisse erfordert. Wenn das der Fall sein sollte, sind entsprechende Fachspezialisten in Absprache mit der Exekutive ins Prüfungsteam zu integrieren.

Neue Informatikprojekte:

Die Broschüre „Empfehlungen der Schweizerischen Finanzkontrollen für Informatikprojekte“ erläutert die wichtigsten Dokumente aus der Sicht der Revision. Sie will ferner die Fragen definieren, die diese Dokumente beantworten müssen. Die Broschüre beschränkt sich auf die im Lebenszyklus einer Anwendung wichtige Projektphase und lässt sich auf der Homepage der Eidg. Finanzkontrolle herunterladen¹⁷.

¹⁷ www.efk.admin.ch > Publikationen > Weisungen und Leidfaden

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.13 Wesentlichkeit

Der Begriff der Wesentlichkeit kann folgendermassen umschrieben werden: «Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Jahresabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.»¹⁸

Die Bestimmung der Wesentlichkeit bei der Prüfungsplanung dient der Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen, damit das RPO hinreichend Sicherheit gewinnt, dass die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

15.1.13.1. Bedeutung der Wesentlichkeit

Zentral für die Fragestellung nach der Wesentlichkeit ist immer, ob eine mögliche Falschdarstellung eines Sachverhaltes einen Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Interessengruppe (Bevölkerung, Gemeindeversammlung, Gemeinderat oder staatliche Aufsichtsorgane und weitere) hat oder haben könnte. Sowohl quantitative wie auch qualitative Charakteristika können die Wesentlichkeit beeinflussen.

Daraus folgt, dass das RPO sich die Frage stellt, in wie weit die Wesentlichkeit die Entscheide der Berichtsempfänger beeinflussen kann. Die Festlegung der Wesentlichkeit ist demzufolge geprägt von der Ausübung des Ermessens.

Zu Beginn der Prüfung (in der Planungsphase) wird die Wesentlichkeit berechnet (Anhang 1) und die Toleranzgrenze festgelegt. Sie dient als Orientierung für die Relevanz der vorgefundenen Fehler sowie zur Auswahl der weiteren Prüfungshandlungen. Es ist ratsam, die Toleranzgrenze mit der Gemeinde abzusprechen.

Während der Ausführung der Prüfung kann das RPO auf Sachverhalte stossen, die zu einer Neubeurteilung der Wesentlichkeit Anlass geben, beispielsweise durch das Aufdecken grosser Fehler. In diesem Fall ist die Wesentlichkeit neu zu berechnen und entsprechend anzupassen. Bei bereits geprüften Sachgebieten ist in diesem Fall sicherzustellen, dass der Prüfumfang auch den geänderten Rahmenbedingungen standhält.¹⁹

Bei Beendung der Prüfung hilft die festgelegte Wesentlichkeit dem Prüfer, ein Prüfurteil zu formulieren und nötigenfalls eine Korrektur der Jahresrechnung einzuverlangen.

Die Wesentlichkeit wird in der Berichterstattung des Rechnungsprüfungsorgans dokumentiert.

15.1.13.2. Quantitative Wesentlichkeit

Bei der Bestimmung der quantitativen Wesentlichkeit steht die finanzielle Betrachtungsweise im Mittelpunkt. Die Bestimmung der Wesentlichkeit wird hierbei für die folgenden Zwecke benötigt:

- Festlegung des Wertes, ab welchem über einen Fehler oder eine Falschaussage in der Jahresrechnung berichtet werden muss und
- Festlegung des Ausmasses und der Art der Prüfungshandlungen.

¹⁸ aus dem HWP, Band 2, Seite 165, Kapitel 2.10 «Bedeutung der Wesentlichkeit»

¹⁹ Schweizer Prüfungsstandard, PS 320 «Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung»

01.02.2019 / Kapitel 15

Die Bestimmung der Wesentlichkeit wird in drei Schritten durchgeführt: In einem ersten Schritt wird die Gesamtwesentlichkeit im Hinblick auf die Jahresrechnung als Ganzes festgelegt. Für die Berechnung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze werden vorzugsweise relative Werte, ausgedrückt in Prozenten, definiert:

- 1 % bis 3 % der Bilanzsumme;
- 1 % bis 3 % des Umsatzes/Finanzertrages;
- 1 % bis 5 % des Steuerertrages (Einkommens- und Vermögenssteuer oder Summe aller Steuern).

Wenn Dritte (ob unabhängige/r Leser/in oder Entscheidungsträger/in) sich überlegen, ob ein Sachverhalt in der Jahresrechnung wesentlich ist oder nicht, so wird dies in der Regel in Verbindung mit dem Steuerertrag vorgenommen. Die Berechnung der Wesentlichkeit im Verhältnis zum Steuerertrag erscheint daher sinnvoll und nachvollziehbar. Häufig kommt dabei 1 % des Steuerertrages zur Anwendung.

Im zweiten Schritt wird die Wesentlichkeitsgrenze für einzelne Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen und Abschlussangaben bestimmt. Je nach Grösse und Bedeutung der entsprechenden Position der Jahresrechnung kann dieser Wert zwischen 3 % und 10 % der Bezugsgrösse liegen.

In einem dritten Schritt bestimmt das RPO die Grenzen, mittels deren festgelegt werden kann, ob festgestellte Fehler noch hingenommen und toleriert werden können (Toleranzwesentlichkeit). In dem Zusammenhang wird in Fachkreisen von tolerierbaren Fehlern gesprochen. Auch hierzu sind keine verbindlichen Normen vorgegeben, geeignet erscheinen 50 % bis 75 % der Gesamtwesentlichkeit.

Des Weiteren orientieren sich Rechnungsprüfer/innen an der Nichtaufgriffsgrenze (NAG). Diese bestimmt - betrachtet auf den gesamten Abschluss - diejenige Grenze, wo festgestellte Fehler weder formell dokumentiert noch weiter berücksichtigt werden. Dieser Wert liegt bei maximal 5 % der gewählten Gesamtwesentlichkeit. Während des Prüfprozesses sollen sämtliche Fehler (ob unter oder über der NAG) für den Prüfer respektive die Prüferin selbst schriftlich festgehalten werden.

Wie bereits erwähnt, hilft die festgelegte Wesentlichkeit, ein Prüfurteil zu formulieren und nötigenfalls eine Korrektur der Jahresrechnung einzuverlangen. Liegt die Summe aller Fehler unter der NAG so wird dies nicht weiter festgehalten und es ist auch keine Korrektur der Jahresrechnung erforderlich. Das Prüfurteil ist uneingeschränkt.

Festgestellte Fehler, welche die NAG überschreiten, werden separat als mögliche Nachtragsbuchung festgehalten. Liegt die Summe der festgestellten Fehler insgesamt noch unter der Toleranzwesentlichkeit (tolerierbarer Fehler), so erfolgt keine Korrektur der Jahresrechnung. Auch in diesem Fall ist das Prüfungsurteil uneingeschränkt.

Übersteigt jedoch die Summe der Fehler insgesamt oder bei einem Teilbereich oder einer spezifisch definierten Position der Jahresrechnung die festgelegte Toleranzwesentlichkeit, so ist eine Korrektur der Jahresrechnung vorzusehen. Ist die Gemeinde bereit, aufgrund dieser Fehler die Jahresrechnung zu korrigieren, kommt es auch zu einem uneingeschränkten Prüfungsurteil. Wird jedoch die Jahresrechnung nicht nachträglich korrigiert, dann wird das Prüfungsurteil eine Einschränkung oder gar eine Rückweisung enthalten.

Das Rechnungsprüfungsorgan gibt nur dann kein Prüfungsurteil ab (Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils), wenn die Jahresrechnung so unvollständig ist, dass diese gar nicht geprüft werden kann und das Revisionsorgan sich kein Urteil bilden kann.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.13.3. Qualitative Wesentlichkeit

Aufgrund der inhärenten Risiken kann auch eine betragsmässig kleine Position in der Jahresrechnung eine wesentliche Falschdarstellung bewirken. In diesen Fällen sind die qualitativen Schwellenwerte massgebend.

Im Folgenden werden vereinzelte Beispiele von Sachverhalten aufgezeigt, die unter dem Gesichtspunkt der qualitativen Wesentlichkeit zu berücksichtigen sind:

- Mängel oder Fehler im Bereich der Geldmittelbewirtschaftung.
- Verstösse gegen gesetzliche Grundlagen und Vorschriften.
- Mutmassliche geschäftsschädigende Handlungen.
- Fehlende Angaben im Rahmen der Rechnungslegung, für die der Gesetzgeber eine Offenlegungspflicht festgelegt hat.

15.1.14 Prüfungsstrategie

Die Definition und Dokumentation der richtigen Prüfungsstrategie ist von zentraler Bedeutung, damit bei einem effizienten Mitteleinsatz im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung optimale Ergebnisse und korrekte Aussagen erarbeitet werden können. Zur Festlegung der Prüfungsstrategie orientiert sich das RPO an folgenden Faktoren (Aufzählung nicht abschliessend):

- Beschaffung von Informationen über die Tätigkeitsgebiete und das Umfeld der Gemeinde;
- Einschätzung der Risiken;
- Internes Kontrollsystem;
- Analyse der Jahresrechnung;
- Berücksichtigung von Verstössen, die bereits bekannt sind;
- Bestimmung der Wesentlichkeit.

Bei der Beschaffung von Informationen über die Tätigkeitsgebiete und das Umfeld einer Gemeinde ist es wichtig, die wesentlichsten Sachverhalte zusammenzutragen, die für das RPO massgeblich sind. Weil es sich bei einer Gemeinde um ein sehr heterogenes feingliedriges Konstrukt handelt, besteht das Risiko, dass im Rahmen der Informationserhebung der Blick für das Wesentliche verloren geht.

Folgende Informationen sind für das bessere Verständnis einer Gemeinde und deren Umfeld von grundlegender Bedeutung:

- Übersicht über die verschiedenen Verwaltungsbereiche (interessant ist vor allem, ob neben der allgemeinen Verwaltungsausübung zusätzlich spezifische Aufgaben übernommen wurden, wie z.B. das Führen eines Forstbetriebes, der Betrieb von Parkhäusern, Unterhalt und Bewirtschaftung von touristischen Einrichtungen wie Bootsanlegeplätze, Campingplätze, das Führen eines Altersheims oder eines Stadttheaters, Betrieb eines Rechenzentrums, usw.);
- Übersicht über die Organisation der Gemeinde (Gemeinde mit Gemeindeversammlung oder Gemeinde mit Parlament, Organisation der Rechnungs- und/oder Geschäftsführungsprüfung, usw.);
- Leitungsprinzipien der Gemeinde (Leitbild, strategische Ausrichtung, usw.);
- wesentliche Ansprechpersonen in der Politik (Gemeinde-/Stadtpräsident/in, Gemeinderäte, Parlamentsmitglieder, usw.) und in der Verwaltung (Gemeindeverwalter/in, Finanzverwalter/in, Gemeindeschreiber/in, Bauverwalter/in, usw.);

01.02.2019 / Kapitel 15

- wesentliche, für die Rechnungslegung vorherrschende, rechtliche Grundlagen (kantonale Erlasse und kommunale Verordnungen und Reglemente);
- Informationen über das Rechnungswesen und die zugehörigen Softwareanwendungen (Organisation, Ansprechpersonen, usw.);
- Informationen über die Rechnungslegung und das Finanzwesen (weitere Abweichungen der kantonalen Regelung vom schweizerischen Rechnungslegungsmodell HRM2, finanzielle Führungsinstrumente, Rapportwesen, Budgetüberwachung, usw.).

Für die Risikobeurteilung ist die Exekutive (Gemeinderat, Schulbehörde) zuständig. Aus der Sicht des RPO geht es darum, sämtliche wesentlichen Prüfungsrisiken zu eruieren, um daraus die Prüfungsstrategie herzuleiten. Oftmals sind Risiken aus der Geschäftstätigkeit einer Gemeinde mannigfaltig und haben mehrfach auch nur einen indirekten Einfluss auf die Jahresrechnung. Das RPO beschränkt sich darauf, lediglich jene Geschäftsrisiken zusammenzutragen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (z.B. Vorsorgerisiken, Risiken aus laufenden Rechtsverfahren, usw.).

Dolose Handlungen

Auch wenn die jährliche Prüfung nicht primär auf die Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (doloser Handlungen)²⁰ ausgerichtet sein soll, so ist im Auge zu behalten, dass die Berücksichtigung von dolosen Handlungen bei der Prüfungsplanung im öffentlich-rechtlichen Umfeld einen besonderen Stellenwert einnimmt, da sich bereits bei relativ kleinen Vermögensdelikten eine grosse Öffentlichkeitswirkung entwickeln kann. Nicht zuletzt deshalb müssen immer wieder die entsprechenden Prüfungsinstanzen (u.a. somit auch das RPO) für solche Fehler die Verantwortung übernehmen bzw. für den Umstand, dass solche dolose Handlungen nicht früher aufgedeckt worden sind, Red und Antwort stehen und entsprechende Kritik der Öffentlichkeit entgegennehmen. Aus diesem Grund muss das RPO den zuständigen Organen klar kommunizieren, was durch eine ordnungsgemässe Prüfung abgedeckt wird und was nicht. Damit kann zwar nicht die allgemeine Wahrnehmung und Meinungsbildung durch Dritte beeinflusst werden, jedoch kann die Kommunikation in solchen Fällen durch die verantwortlichen Gemeindebehörden korrekt und sachlich erfolgen. Der Gemeinderat und das RPO können so solche heiklen Situationen gemeinsam zielführend bewältigen.

Es sind jedoch nicht die Vermögensschädigungen, sondern vielmehr die Manipulationen in der Rechnungslegung, die in öffentlichen Verwaltungen vorzufinden sind. In diesem Zusammenhang lassen sich beispielsweise Budgetverschiebungen, Kreditübertragungen oder Nichteinhaltung von Finanzkompetenzen erwähnen.

Bei der Definition der Prüfungsgebiete wird sich das RPO mit der Frage auseinandersetzen, wie weit es diese jährlich vorzunehmen hat oder ob es die Schwerpunktprüfungen auf mehrere Jahre verteilen kann. Aus Risikoüberlegungen ist es sinnvoller, einen Mehrjahresplan zu entwerfen und auf diese Weise die Prüfung der unterschiedlichen Bereiche und Abteilungen bspw. auf eine Legislaturperiode zu verteilen. Dieses Vorgehen ist jedoch nur angezeigt, wenn sich aus früheren Prüfungstätigkeiten kein offensichtlich höheres Risiko ergibt für einen Bereich, welcher im Berichtsjahr nicht geprüft werden soll.

Die Durchführung der unangemeldeten Zwischenrevision, eine Befragung des Gemeinderates und der Verwaltung sowie allenfalls die gezielte Prüfung, dass keine Budgetkredite ins neue

²⁰ Dolose Handlung: Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll.

Aus Schweizer Prüfungsstandard 240 «Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen», RZ 11 Bst. (a)

01.02.2019 / Kapitel 15

Geschäftsjahr übertragen werden, stellen wesentliche Prüfungshandlungen zum Ausschliessen doloser Handlungen dar. Mit der Erfüllung dieser Minimal-Anforderungen kann das RPO davon ausgehen, seinen Aufgaben nachgekommen zu sein.

15.1.14.1. Prüfungsprogramm

Die Entwicklung des Prüfungsprogramms - aufgeteilt in einen Mehrjahresprüfplan und einen Jahresprüfplan (Anhang 7) - baut auf der Prüfungsstrategie auf. Das RPO arbeitet ein Programm aus und dokumentiert, die Art, den Zeitpunkt und den Umfang der Prüfung und die damit zusammenhängenden Prüfungshandlungen. Das Prüfungsprogramm kann mit einem Zeitbudget für die verschiedenen Prüfungshandlungen verbunden werden.

Mit einem detaillierten Prüfungsprogramm soll sichergestellt werden, dass das Prüfungsrisiko einer wesentlichen falschen Angabe auf ein tolerierbares Mass reduziert wird.

Das RPO sollte sich in diesem Zusammenhang über die Abwägung zwischen der erforderlichen prüferischen Sicherheit und der erreichbaren Effizienz Gedanken machen. Analytische Prüfungshandlungen liefern beispielsweise positionsübergreifende Plausibilisierungen, bieten jedoch nur geringe prüferische Sicherheit im Hinblick auf Nachweise über spezifische Geschäftsvorfälle. Im Gegensatz dazu stellen Einzelfallprüfungen zwar eine hohe prüferische Sicherheit bei der Einschätzung gewisser Geschäftsvorfälle sicher, sind jedoch für Prüfungen grosser Datenvolumen relativ zeitintensiv und daher wenig effizient.

Die Prüfungshandlungen HRM2 (Anhang 2) dienen als Arbeitspapiere und als Nachweis der Prüfungsarbeiten.

15.1.15 Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren

Damit das RPO zu einem Urteil über den geprüften Abschluss gelangt, bedarf es begründeter Schlussfolgerungen. Diese kann das RPO erst nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise ziehen. Die durchgeführten Prüfungshandlungen sind zu dokumentieren.

15.1.15.1. Funktionsprüfungen

Gegenstand von Funktionsprüfungen ist das IKS, für dessen Ausgestaltung und Umsetzung die Exekutive verantwortlich ist (§ 54 RRV).

Als Funktionsprüfungen werden grundsätzlich die folgenden beiden Verfahren bezeichnet:

- Ein Verständnis vom IKS gewinnen, damit die Ausgestaltung und die Umsetzung des IKS beurteilt werden kann.
- Prüfungen, mit denen die Wirksamkeit des IKS geprüft wird (sogenannte Wirksamkeitsprüfungen).

Wirksamkeitsprüfungen, die immer auf einer Dokumentation eines definierten IKS-Prozesses (z.B. Geldverkehr, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen/Mahnwesen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Personalprozess, usw.) basieren, können mit folgenden Prüfungshandlungen erreicht werden:²¹

- Befragung von Mitarbeitenden;
- Nachvollzug von Kontrollaktivitäten durch das RPO;
- ICT-gestützte Prüfungshandlungen;
- Beobachtung der Anwendung spezifischer Kontrollen;

²¹ vgl. Ausführungen im HWP 2009, Band 2, Seite 201 ff., Ziffer 3.3.2 «Wirksamkeitsprüfung»

01.02.2019 / Kapitel 15

- Verfolgung von Geschäftsvorfällen (innerhalb der Informationsverarbeitungssysteme), die für die finanzielle Berichterstattung von Bedeutung sind (sogenannte Walk-through-Tests);
- Funktionstests der internen Kontrollen zur Beurteilung der Wirksamkeit;
- evtl. Durchsicht von Berichten anderer Kontrollinstanzen (Steuerrevisorat, Sozialversicherungseinrichtungen, MWST)

Das IKS kann als verlässlich angesehen werden, wenn es nach Art und Umfang genügend angemessene interne Kontrollen aufweist und dadurch Fehler selbsttätig aufdeckt. Will sich das RPO auf das IKS abstützen, so muss es entsprechende Wirksamkeitsprüfungen durchführen.

In einem Gemeinwesen können in folgenden Bereichen Funktionsprüfungen zur Anwendung kommen (nicht abschliessende Aufzählung):

| Prozesse | Sub-Prozesse |
|----------------------------|---|
| Gemeindeebene | Grundsätze des IKS Jahresabschlussstellungsprozess |
| Generelle IT-Kontrollen | |
| Zahlungsverkehr | Barverkehr Bargeldloser Verkehr |
| Personal | Routinemässige Prozesse (monatlicher Lohnlauf, Monats- bzw. Stundenlohnempfänger) Gelegentlich stattfindende Prozesse (Eintritt, Austritt) Jährlich einmal stattfindende Prozesse (Abrechnung mit den Sozialversicherungen, Lohnausweise) |
| Gebühren | Gebührenfakturierung Mahnwesen für wiederkehrende Gebühren Einmalige Gebühren (Anschlussgebühren) |
| Entgelte und Guthaben | Subventionen Kanzleigebühren Baubewilligungsgebühren Marktgebühren |
| Sachaufwand und Kreditoren | Lehrmittel Unterhalt und Reparaturen Versicherungen Kultur und Sport |
| Investitionsrechnung | Investitionsausgaben Submissionsprozess Subventionen |

15.1.15.2. Aussagebezogene Prüfungen

Der Begriff der aussagebezogenen Prüfungen steht als Oberbegriff für analytische Prüfungen und Einzelfallprüfungen. Sie beziehen sich auf die einzelnen Geschäftsvorfälle und deren buchhalterische Darstellung im Rechnungswesen. Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind so zu gestalten, dass Prüfungsnachweise mit einer hohen Verlässlichkeit eingeholt werden. Mit Bestandes-, Bewertungs- und Verkehrsprüfungen wird festgestellt, ob die ausgewiesenen Aktiven und Passiven in der Jahresrechnung vollständig und richtig dargestellt sind und somit das korrekte Jahresergebnis ausgewiesen wird.

Analytische Prüfungshandlungen werden häufig bei einer grossen Anzahl von Geschäftsvorfällen angewendet. Einzelfallprüfungen sind in der Regel zur Einholung von Prüfungsnachweisen zu bestimmten Aussagen über Kontensalden geeignet.

15.1.15.3. Analytische Prüfungen

Die analytische Prüfungsmethode basiert auf einem Soll-/Ist- oder einem anderen Vergleich. Weiter werden vom RPO bestimmte Erwartungswerte (z.B. entspricht der Darlehenszinsaufwand den hochgerechneten Zinsen auf den durchschnittlichen Darlehensschulden während des Jahres und der durchschnittlichen Zinsbelastung) und deren Abgleich mit den effektiven Zahlen untersucht. Unterschiedliche Daten werden so zueinander in Beziehung gesetzt, dass eine Aussage über einen bestimmten Sachverhalt gemacht werden kann (Vergleich mit Vorjahr, Vergleich Budget mit Ist, Plausibilisierung Veränderung Steuerertrag mit Prognosen Kanton und allenfalls angepasstem Steuerfuss zum Vorjahr, usw.). Bei diesem Prüfungsverfahren wird grundsätzlich nicht eine exakte Übereinstimmung der geprüften Daten mit den zur Verfügung stehenden Vergleichsgrössen angestrebt; das primäre Ziel ist die Herstellung einer sachlogischen Plausibilität.

Dieses Prüfungsverfahren wird beispielsweise angewendet für den Vorjahresvergleich, den Budgetvergleich, die Kennzahlenanalyse, die Plausibilisierung bestimmter Aufwände und Erträge sowie den Vergleich mit anderen Körperschaften.

15.1.15.4. Einzelfallprüfungen

Bei Einzelfallprüfungen handelt es sich um die detaillierte Prüfung der Darstellung buchhalterischer Sachverhalte. Einzelfallprüfungen werden vorwiegend dort eingesetzt, wo nicht routinemässige Transaktionen ihren buchhalterischen Niederschlag finden. Geprüft werden Einzelpositionen oder einzelne Vorfälle.

Mit der Bestandesprüfung wird festgestellt, ob die Aktiven und Passiven vorhanden und vollständig erfasst sind.

Mit der Bewertungsprüfung wird festgestellt, ob die Aktiven und Passiven richtig bewertet sind.

Mit der Verkehrsprüfung wird die Abwicklung des Buchverkehrs über einen bestimmten Zeitabschnitt geprüft (Zahlungsverkehr, Kontokorrentverkehr, Verkehr auf den Konten der Erfolgs- und der Investitionsrechnung, usw.).

Ausgaben und Aufwand werden hauptsächlich auf Zulässigkeit (Rechtmässigkeit), Einnahmen und Ertrag auf Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft.

Bei der Prüfung von Gliederung und Ausweis wird die richtige Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2 geprüft, das heisst, ob Buchhaltung und Jahresrechnung inhaltlich und umfangmässig den Vorschriften entsprechen.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.16 Prüfungshinweise zu besonderen Themen

Im vorliegenden Kapitel geht es darum, auf besondere Prüfgebiete hinzuweisen und ergänzende Erläuterungen abzugeben. Die Hinweise verschaffen dem Rechnungsprüfungsorgan einen raschen Überblick zu den Besonderheiten, Prüfzielen und Risiken.

15.1.16.1. Kreditrecht

15.1.16.1.1. Besonderheit und Abgrenzung

Alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften haben im Rahmen der Führung des Finanzhaushalts ihr Rechnungswesen nach den rechtlichen Vorschriften zu gestalten. Das Rechnungswesen umfasst nebst dem Finanzplan und der Jahresrechnung auch das Budget. Das Budget verhilft den Stimmberechtigten dazu, ihre Rechte gegenüber dem Gemeinderat wahrzunehmen. In der Jahresrechnung werden die Abweichungen zwischen den von den Stimmberechtigten genehmigten Budgetzahlen (Budgetkredit, Verpflichtungskredit, Zusatzkredit, Nachtragskredit und Kreditüberschreitung) und den Ist-Beträgen offen ausgewiesen und kommentiert. Der Gemeinderat hat die Budgetüberschreitungen zu begründen und legt damit gegenüber den Stimmberechtigten Rechenschaft über seine Geschäftstätigkeit ab.

Die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten werden in der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden und in der Gemeindeordnung geregelt. Dabei gilt es, zwischen Anlagen und Ausgaben zu unterscheiden. Bei den Anlagen handelt es sich um Geschäftsfälle und Transaktionen innerhalb des Finanzvermögens (also lediglich die Bilanz betreffend), welche zwar die Zusammensetzung des Finanzvermögens nicht aber dessen Höhe verändern. Anlagen dienen dazu, die Mittel der Gemeinde sicher und wenn möglich rentabel anzulegen. Auf der anderen Seite sind Ausgaben geld- und buchmässige Vorfälle, welche in der Erfolgsrechnung oder in der Investitionsrechnung verbucht werden. Ein zuverlässiges Unterscheidungsmerkmal ist, dass Ausgaben stets der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Alle Ausgaben sind vom finanzkompetenten Organ der Gemeinde mittels eines Kreditbeschlusses zu genehmigen. Damit sich das finanzkompetente Organ ein möglichst genaues Bild über die finanziellen Auswirkungen eines Beschlusses machen kann, ist es über die damit verbundenen Kosten, die Folgekosten und die Finanzierung zu orientieren (§ 15 RRV). Es werden die folgenden Kreditarten unterschieden (§§ 24 – 34 RRV):

- Budgetkredit (§ 31);
- Verpflichtungskredit (25);
- Zusatzkredit (§ 30);
- Nachtragskredit (§ 33);
- Kreditüberschreitung (§ 35).

Jeder Betrag, der einem Konto der Erfolgsrechnung zugeordnet ist, stellt einen Budgetkredit dar. Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet das Budget. Neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung dürfen mit dem Budget beschlossen werden. Die Stimmberechtigten beschliessen das Budget gemeinsam mit dem Steuerruss. Die im Budget beschlossenen Ausgaben haben im betreffenden Jahr zu erfolgen (zeitliche Bindung). Werden die beschlossenen Kredite nicht vollumfänglich ausgeschöpft, so verfallen sie und können nicht ins Folgejahr übertragen werden. Kreditübertragungen zwischen verschiedenen Konten sind ebenfalls unzulässig (qualitative Bindung).

Für Ausgaben der Investitionsrechnung braucht es zwingend einen Beschluss des finanzkompetenten Organs in Form eines Budget- oder Verpflichtungskredites. Ein Verpflichtungskredit

wird für Investitionen, Investitionsbeiträge und für Ausgaben, welche in kommenden Rechnungsjahren fällig werden, beschlossen. Für die Bestimmung des zuständigen Organs gilt das Bruttoprinzip, wobei Beiträge Dritter (bspw. Subventionen) unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden können (26 RRV). Über jeden Verpflichtungskredit für Investitionen (nicht aber für Investitionsbeiträge) wird nach Abschluss des Projekts eine Abrechnung erstellt. Diese Abrechnung wird demjenigen Organ zur Kenntnis gebracht, welches den Verpflichtungskredit beschlossen hat. Der richtige Zeitpunkt für die Erstellung der Abrechnung liegt dann vor, wenn alle projektbezogenen Ausgaben und Einnahmen verbucht, allfällige Subventionen in ihrer definitiven Höhe zugesichert und mögliche Grundeigentümerbeiträge rechtskräftig festgesetzt sind. Über Verpflichtungskredite für Investitionen ist eine Verpflichtungskreditkontrolle zu führen. Diese enthält die Eckwerte jedes einzelnen Projekts und ist Bestandteil der Jahresrechnung. Zusatz- und Nachtragskredite liegen in der Kompetenz des Organs, das auch die Jahresrechnung genehmigt. Diese sind dem zuständigen Organ zu unterbreiten, bevor weitere Verpflichtungen (bspw. die Erteilung eines Auftrags an einen Unternehmer) eingegangen werden (quantitative Bindung). Wird diese Vorschrift missachtet, können die Stimmberechtigten abklären lassen, ob die Sorgfaltspflicht verletzt wurde und weitere Schritte einzuleiten sind.

Ab welcher Limite ein Verpflichtungskredit zu beantragen ist, wird in der Gemeindeordnung festgelegt. Liegt dazu keine Regelung vor, ist die Empfehlung gemäss Handbuch Ziff. 6.4 zu beachten:

Einmalige Ausgaben von mehr als x Steuer-% sollten als Verpflichtungskredit behandelt und damit separat traktandiert werden. Die massgebenden Steuerprozentanteile (der Steuerkraft = Steuern zu 100 % gemäss Stat. Mitteilung) sind wie folgt nach Gemeindegrösse abgestuft:

- Gemeinden bis 1000 Einwohner 10 %
- Über 1000 bis 5000 Einwohner 5 %
- Über 5000 bis 10000 Einwohnern 2 %
- Über 10000 Einwohner 1 %

Wenn die Gemeinde bei einer Ausgabe bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so handelt es sich um eine gebundene Ausgabe (§ 5 RRV), die in der Beschlusskompetenz des Gemeinderats liegt.

Wenn sich Ausgaben gegenseitig bedingen, das heisst einen sachlichen Zusammenhang haben, so sind sie als Gesamtausgaben zu beschliessen. Im Gegenzug dürfen Ausgaben, welche zueinander keinen Bezug haben, nicht zusammengerechnet und somit auch nicht gemeinsam beschlossen werden.

15.1.16.1.2. Finanzkompetenzen: Einheit der Materie, Finanzreferendum, neue und gebundene Ausgaben

Einheit der Materie:

Das Bundesgericht verwendet den Begriff der «Einheit der Materie» als Oberbegriff, der das Trennungsverbot und das Vermengungsverbot enthält (BGE 111 Ia 208, 105 Ia 89).

Das Trennungsverbot:

Ein Gegenstand, der ein Ganzes bildet, darf nicht künstlich in Teilstücke aufgeteilt werden, welche je einzeln dem Referendum nicht unterstehen. Die Kosten dürfen nicht aufgespaltet werden, um eine Volksabstimmung zu vermeiden. Zusammenzurechnen sind Ausgaben, die in einem sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stehen.

Der sachliche Zusammenhang:

01.02.2019 / Kapitel 15

Alle Ausgaben sind zusammenzurechnen, die miteinander in einem tatsächlichen Zusammenhang stehen, weil sie voneinander getrennt sinnvollerweise nicht bestehen können oder ungeteilt erforderlich sind, damit die vorgesehene Aufgabe überhaupt verwirklicht werden kann; der einzelne Ausgabenposten würde für sich allein den Leistungszweck verfehlen. Als ein Gegenstand ist auch zu behandeln, was durch ein gemeinsames dominierendes Motiv derart stark miteinander verbunden ist, dass sich das Gesamte als geistige Einheit, als ein ideelles Ganzes darstellt (z. B. Konjunkturprogramm).

Der zeitliche Zusammenhang:

Ausgaben, die nicht einmalig, sondern zeitlich gestaffelt anfallen, müssen zusammengerechnet werden, wenn sie für die gleiche Sache verwendet werden (Etappen). Zusammenrechnungspflichtige Etappen liegen namentlich dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Bewilligung der ersten Etappe das Folgen von weiteren Etappen für den gleichen Zweck und die damit verbundenen Kosten mit ziemlicher Sicherheit bereits feststehen oder wenn das Vorliegen dieser Voraussetzungen für die Behörden bei pflichtgemässer Sorgfalt objektiv erkennbar ist. Die Voraussehbarkeit ist auch dann gegeben, wenn die Bestimmung der Kosten künftiger Etappen mit einigem Aufwand verbunden ist. Dagegen muss nicht zusammengerechnet werden, wenn

- kein sachlicher Zusammenhang zwischen den zeitlich gestaffelten Ausbausritten besteht;
- eine wiederkehrende Ausgabe vorliegt;
- zwischen den einzelnen Teilen ein längerer Zeitraum liegt (in der Regel mehrere Jahre).

Das Vermengungsverbot:

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf sich eine Vorlage nicht auf mehrere Gegenstände beziehen, es sei denn, dass mehrere Ausgaben sich gegenseitig bedingen oder aber einem gemeinsamen Zweck dienen, der zwischen ihnen eine enge sachliche Verbindung schafft. Der Grund dafür liegt darin, dass dem Bürger die Möglichkeit gegeben werden soll, sich über jeden einzelnen Kredit gesondert zu äussern, um ihm das Dilemma zu ersparen, sich mit einem einzigen Ja oder Nein über zwei Objekte aussprechen zu müssen, von denen er das eine befürwortet und das andere ablehnt.

Finanzreferendum:

In den Kantonen und Gemeinden unterliegen Ausgabenbeschlüsse ab dem jeweils festgelegten Betrag dem fakultativen oder dem obligatorischen Finanzreferendum. Das Finanzreferendum ist ein Instrument des kantonalen oder kommunalen Rechts. «Von Bundesrechts wegen stünde einem Entscheid des kantonalen Verfassungsgebers, das Finanzreferendum abzuschaffen, nichts entgegen. Ist das Finanzreferendum im kantonalen Verfassungsrecht jedoch vorgesehen, so muss es sinnvoll gehandhabt und darf durch die kantonale Gesetzgebung und Praxis nicht seiner Substanz entleert werden» (BGE 102 Ia 161).

Neue und gebundene Ausgaben:

Dem Finanzreferendum unterstehen nur die neuen, nicht aber die gebundenen Ausgaben. Das Bundesgericht hat zum Begriff der neuen Ausgabe Regeln entwickelt, die dann zur Anwendung kommen, wenn, wie es in den meisten Kantonen der Fall ist, das kantonale Recht dazu keine Vorschriften aufgestellt hat. Ausgaben gelten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann als gebunden, wenn:

- sie durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgeschrieben sind;
- sie zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich sind;

01.02.2019 / Kapitel 15

– anzunehmen ist, die Stimmberechtigten hätten mit einem vorausgehenden Grunderlass auch die aus ihm folgenden Aufwendungen gebilligt, falls ein entsprechendes Bedürfnis voraussehbar war oder falls gleichgültig ist, welche Sachmittel zur Erfüllung der vom Gemeinwesen mit dem Grunderlass übernommenen Aufgaben gewählt werden.

Es kann aber selbst dann, wenn das «ob» weitgehend durch den Grunderlass präjudiziert ist, das «wie» und «wann» wichtig genug sein, um die Mitsprache des Volkes zu rechtfertigen. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt ihrer Vornahme oder andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen.

Massgebend ist, ob der Ausgabenentscheid schon so weit präjudiziert ist, dass eine Volksabstimmung eine sinnlose Wiederholung eines bereits gefällten (direkten oder indirekten) Volks-Entscheides bedeuten und einzig dessen Vollzug behindern würde. Zweimalige Abstimmungen über dieselbe Frage sind zu vermeiden. Sinnvoll ist die Volksabstimmung, wenn nicht nur Details, sondern im Lichte der staatspolitischen Funktion des Ausgabenreferendums wesentliche Fragen offen sind (BGE 115 Ia 139).

15.1.16.1.3. Prüfziele

In der Erfolgsrechnung werden die Ist-Beträge den Budgetzahlen gegenübergestellt. Ziel der Prüfung ist es, festzustellen, ob

- das von den Stimmberechtigten genehmigte Budget korrekt in die Erfolgsrechnung übernommen worden ist und somit als vergleichbare Grundlage für die Ist-Beträge dient;
- sachgerechte Erklärungen zu den wesentlichen Abweichungen zwischen Ist-Betrag und Budgetkredit vorhanden sind;

In der Verpflichtungskreditkontrolle werden die laufenden sowie die kumulierten Ausgaben und Einnahmen den beschlossenen Verpflichtungskrediten gegenübergestellt. Ziel der Prüfung ist es, festzustellen, ob

- die Fortschreibung der laufenden Verpflichtungskredite vom Vorjahr gegeben ist;
- sämtliche beschlossenen und noch nicht abgerechneten Verpflichtungskredite für Investitionen in der Verpflichtungskreditkontrolle aufgeführt sind;
- die Ist-Beträge der Verpflichtungskreditkontrolle mit den tatsächlichen Zahlen der Investitionsrechnung übereinstimmen;
- abgeschlossene Projekte zeitnah abgerechnet, die Abrechnungen kontrolliert und dem zuständigen Organ zur Kenntnis gebracht werden.

15.1.16.1.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Nicht vom finanzkompetenten Organ beschlossene Ausgaben stellen eine Missachtung der Rechte des Stimmbürgers dar. Folglich müssen ein genehmigtes Budget sowie rechtsgültige Kreditbeschlüsse zu sämtlichen Verpflichtungskrediten vorliegen.

Abweichungen zwischen Ist-Beträgen und den beschlossenen Krediten werden nicht oder nur ungenügend begründet.

Ferner besteht das Risiko, dass ein Nachkredit dem zuständigen Organ erst dann zum Beschluss vorgelegt wird, wenn die Gemeinde bereits weitere Verpflichtungen eingegangen ist.

Ein weiterer Risikofaktor kann sein, dass die als gebunden bezeichneten Ausgaben den dafür notwendigen Kriterien (kein Entscheidungsspielraum bezüglich Höhe der Ausgabe, Zeitpunkt der Realisation oder anderer Modalitäten) nicht entsprechen.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.16.2. Gebühren für Amtshandlungen

15.1.16.2.1. Besonderheit und Abgrenzung

Die Gebühr ist das Entgelt für eine bestimmte, von der abgabepflichtigen Person veranlasste Amtshandlung oder für die Benutzung einer öffentlichen Einrichtung. Sie soll die Kosten, welche dem Gemeinwesen durch die Amtshandlung oder Benutzung entstanden sind, ganz oder teilweise decken.

Im Gebührenbereich gelten verschiedene Prinzipien:

| | |
|-----------------------|--|
| Kostendeckungsprinzip | Nach diesem Prinzip soll der Ertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht übersteigen. Das Kostendeckungsprinzip begrenzt die Gebühren insgesamt in ihrer Höhe. Das Kostendeckungsprinzip allein verlangt keine kostendeckenden Gebühren. Es besagt nur, dass die Einnahmen aus den Gebühren nicht höher sein dürfen als die Gesamtkosten des entsprechenden Verwaltungszweiges. |
| Äquivalenzprinzip | Nach dem Äquivalenzprinzip darf eine Abgabe nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der staatlichen Leistung stehen. Zudem soll sich demnach die Abgabe in vernünftigen Grenzen zum Aufwand bewegen und gewisse Pauschalierungen zulassen. |
| Verursacherprinzip | Die Verursachenden von Gebühren sollen nach Möglichkeit für die gesamten für den betreffenden Verwaltungszweig entstehenden Kosten aufkommen. Verursachergerecht sind die Gebühren, wenn sie im Einzelfall berücksichtigen, in welchem Ausmass jemand die angebotene Dienstleistung in Anspruch nimmt. |

15.1.16.2.2. Aufzählung von Beispielen

Folgende Arten von Gebühren bestehen:

- Verwaltungsgebühren (z.B. Bewilligungsgebühr);
- Kanzlei- und Kontrollgebühren, als Sonderform der Verwaltungsgebühren (z.B. Gebühren für die Verlängerung von Ausweisschriften, für Beglaubigungen, für die Erteilung von Auskünften oder Bestätigungen);
- Benutzungsgebühren (z.B. Wasseranschlussgebühren, Gebühren für Stromlieferungen eines gemeindeeigenen Elektrizitätswerks, Eintrittsgeld für eine kommunale Badeanstalt);
- Konzessions-/Monopolgebühren (z.B. Gebühr für den dauernden Standplatz auf öffentlichem Grund, Marktgebühren, usw.).

15.1.16.2.3. Prüfziele

Alle Gebühren sind vollständig, richtig, rechtmässig und rechtzeitig eingefordert und in der Jahresrechnung verbucht.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.16.2.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

- Die erhobenen Gebühren weichen von den kommunalrechtlichen Grundlagen ab oder es fehlt überhaupt eine rechtliche Grundlage (bei fehlender Rechtsgrundlage ist keine Gebühr geschuldet: Legalitätsprinzip).
- Einmalig auftretende Gebühren werden zu spät oder nicht eingefordert (bspw. Anschlussgebühren).
- Fehlende interne Kontrollen (IKS) der Gemeinde, um die vollständige und korrekte Verrechnung und Vereinnahmung der Gebühren sicherzustellen - insbesondere auch bei einmaligen Grundeigentümer- und Anschlussgebühren.

15.1.16.3. Spezialfinanzierungen

15.1.16.3.1. Allgemeines

Bei den Spezialfinanzierungen handelt es sich um zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe (§ 18 RRV). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Meistens handelt es sich bei den Entgelten um Gebühren (z.B. Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall). Gewöhnlich fallen nie exakt so viele Einnahmen an, um den entstandenen Aufwand zu decken. Das heisst, es entstehen pro Spezialfinanzierung jährliche Aufwand- oder Ertragsüberschüsse. Diese Ergebnisse werden beim Rechnungsabschluss den entsprechenden Spezialfinanzierungen belastet, respektive gutgeschrieben. Spezialfinanzierungen dürfen nicht mit im Voraus bestimmten Anteilen der ordentlichen Gemeindesteuern gespiesen werden.

Spezialfinanzierungen bedürfen zwingend einer rechtlichen Grundlage. Entweder ist diese im übergeordneten Recht (auf kantonaler oder eidgenössischer Ebene) vorhanden oder sie ist in einem Reglement der Gemeinde festzuhalten. Das gemeindeeigene Reglement legt den Zweck und die Zuständigkeiten zur Bestimmung von Einlagen und Entnahmen fest.

Die Salden von Spezialfinanzierungen sind entweder als Vorschuss oder als Verpflichtung zu bilanzieren. Spezialfinanzierungen werden im Eigenkapital (Sachgruppe 290) geführt und zwar für Vorschüsse und Verpflichtungen gleichermassen.

Vorschüsse für Spezialfinanzierungen (Verlustvortrag, respektive Guthaben des Allgemeinen Haushalts gegenüber der Spezialfinanzierung) sind durch zukünftige Ertragsüberschüsse der spezialfinanzierten Aufgaben innert fünf Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung zurückzuerstatten (§ 22 RRV).

Sowohl Verpflichtungen als auch Vorschüsse sind zu verzinsen (§ 18 RRV). Der Zinssatz wird durch die Exekutive festgelegt.

Für die Spezialfinanzierung soll möglichst weitgehend die Kostentransparenz gelten. Das heisst, um das betriebswirtschaftliche Ergebnis pro Spezialfinanzierung ermitteln zu können, sind dieser alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben zu belasten und alle Erträge und Einnahmen gutzuschreiben. Unter den kalkulatorischen Aufwänden und Erträgen sind insbesondere die internen Verrechnungen wie Zinsen und Verwaltungskosten zu verstehen.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.16.3.2. Buchhalterische Behandlung

Verwaltungsvermögen: Es sind die Vorgaben gemäss offiziellem Kontenrahmen der Gemeinden zu beachten. Das Verwaltungsvermögen jeder Spezialfinanzierung ist separat auszuweisen. Der Kontenplan schreibt die Kontierung auf der fünften und teilweise auch auf der sechsten Position der Kontonummer explizit vor. So ist für Spezialfinanzierungen (Eigenwirtschaftsbetriebe stets die Ziffer 1 (bspw. Konto 1403.1 'Tiefbauten Wasserversorgung') reserviert. Dieser gesonderte Ausweis für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen gilt auch für andere Positionen in der Bilanz wie bspw. die Vorräte (Sachgruppe 1060.1) oder die MWST Vorsteuer Guthaben (Sachgruppe 1019.201).

Erfolgsrechnung/Investitionsrechnung: Wie alle anderen Aufwände und Erträge müssen auch diejenigen für Spezialfinanzierungen in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Ferner sind Investitionsausgaben und -einnahmen in der Investitionsrechnung zu erfassen. Der pro Spezialfinanzierung per Ende Jahr entstehende Ertragsüberschuss wird über die Sachgruppe 4510 dem entsprechenden Bilanzkonto gutgeschrieben. Das Umgekehrte gilt bei einem Aufwandüberschuss, hier erfolgt die Verbuchung über die Sachgruppe 3510.

15.1.16.3.3. Prüfziele

Es ist sicherzustellen, dass die Einlagen und Entnahmen mit den Vorschriften gemäss übergeordnetem Recht oder denjenigen laut gemeindeeigenem Reglement übereinstimmen. Ferner ist zu prüfen, ob die Verzinsung korrekt berechnet und verbucht worden ist.

15.1.16.3.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

- Eine reglementarische Grundlage für Spezialfinanzierungen fehlt oder ist nicht aktuell.
- Einlagen und Entnahmen entsprechen nicht den Bestimmungen gemäss übergeordnetem Recht oder kommunalem Reglement.
- Der allgemeine Haushalt leistet Steuermittel an die Spezialfinanzierung oder wird umgekehrt durch Überschüsse der Spezialfinanzierung entlastet.
- Der Vorschuss des Gemeinwesens an die Spezialfinanzierung wird nicht innert fünf Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgetragen (§ 22 RRV).
- Der Ausweis des Bestandes, die Verzinsung, die Äufnung, die Mittelverwendung und die Abschreibung erfolgen nicht gesetzeskonform.

15.1.17 Finanz- und Verwaltungsvermögen, Anlagen und Ausgaben

15.1.17.1. Besonderheit und Abgrenzung

Das Finanzvermögen (FV) umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können. Anlagen des Finanzvermögens sind somit lediglich jene Finanzvorfälle, welche die Zusammensetzung realisierbarer Vermögenswerte, jedoch nicht deren Höhe verändern. Die Mittel sind sicher anzulegen. Investitionen in und Desinvestition von Finanzvermögen werden direkt über die Bilanz und nicht über die Investitionsrechnung verbucht. (siehe auch 15.1.16.1.1 Kreditrecht, Besonderheit und Abgrenzung)

01.02.2019 / Kapitel 15

Das **Verwaltungsvermögen (VV)** umfasst jene Vermögenswerte, die der öffentlichen Aufgabenerfüllung gemäss Gesetzgebung und den selbstgewählten Gemeindeaufgaben dienen. Es sind dies insbesondere die Investitionen und die Investitionsbeiträge. Grundstücke, die dauernd für öffentliche Zwecke genutzt werden, gehören zum Verwaltungsvermögen. Investitionen in Verwaltungsvermögen werden immer über die Investitionsrechnung verbucht.

Dieser Zweiteilung des Gemeindevermögens entspricht auch das Begriffspaar Anlagen und Ausgaben.

Eine **Anlage** ist ein Finanzvorfall, dem ein frei realisierbarer Wert gegenübersteht und der nur zur Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens führt. Die Anlagen können Wertpapiere, Darlehen, Beteiligungen, Liegenschaften und Materialien umfassen, welche die Gemeinde als Kapitalanlage oder zum Zweck der Vorratshaltung erworben hat und die ohne Beeinträchtigung der Aufgabenerfüllung veräussert werden können.

Eine **Ausgabe** ist definiert als die Bindung von Vermögenswerten zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe. Sie bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits. Die Zuständigkeiten für «neue» Ausgaben sind in der Gemeindeordnung festgelegt. Ist eine Ausgabe «gebunden», d.h. wenn die Gemeinde bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so liegt die Beschlusskompetenz bei der Exekutive (§ 5 RRV).

Investitionen im Verwaltungsvermögen werden, in Abweichung zur privatwirtschaftlichen Rechnungslegung, in der Investitionsrechnung geführt. Die Investitionsrechnung stellt neben der Erfolgsrechnung und der Bilanz eine eigene Rechnung dar. Sie listet Ausgaben und Einnahmen auf und wird im Rahmen des Jahresabschlusses in das Verwaltungsvermögen übertragen. Investitionen werden aktiviert, wenn die vom Gemeinderat festgesetzte Aktivierungsgrenze überschritten wird. Die Gemeinde legt die Aktivierungsgrenze im Rahmen von § 8 RRV einmalig im Sinne einer konstanten Praxis fest. Zu beachten ist, dass die Aktivierungsgrenze nicht mit der Kompetenzregelung gemäss Gemeindeordnung der Gemeinde zu verwechseln ist.

Die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung unterliegen einem Kreditbeschluss des finanzkompetenten Organs (abhängig von den Kompetenzbestimmungen in der Gemeindeordnung). Die Investitionsrechnung wird im Folgejahr nicht fortgesetzt (Budgetkredite verfallen), weshalb zur Überwachung der Verpflichtungskredite das Führen einer Verpflichtungskreditkontrolle ausserhalb der eigentlichen Rechnungslegung (vgl. Kreditrecht, Ziffer 15.1.16.1) erforderlich ist.

15.1.17.2. Prüfziele

Es gilt festzustellen, ob die Investitionsrechnung vollständig und richtig ist. Namentlich müssen die verbuchten Ausgaben einen gültigen Kreditbeschluss (Budget- oder Verpflichtungskredit) und eine mehrjährige Nutzungsdauer aufweisen sowie oberhalb der von der Gemeinde festgelegten Aktivierungsgrenze liegen. Investitionen unterhalb der Aktivierungsgrenze müssen über die Erfolgsrechnung verbucht werden. Die Verpflichtungskreditkontrolle hat vollständig und korrekt zu sein, damit insbesondere die Stimmberechtigten Transparenz erhalten.

15.1.17.3. Risikobeurteilung und -beschreibung

- Die gemeinderechtlich vorgesehene Verfügungsgewalt über die Mittel für die Erfüllung von öffentlichen Aufgaben wird nicht eingehalten (Missachtung der Volks- oder Legislativrechte).
- Die Kreditkompetenzen werden nicht eingehalten.
- Die Verbuchung kann falsch sein (nicht über die Investitionsrechnung).

01.02.2019 / Kapitel 15

- Die Bewertung kann falsch sein (keine oder ungenügende Berichtigung bei eingetretenen dauerhaften Wertverminderungen).
- Die Abschreibung kann fehlerhaft sein (falsche Zuteilung in die Anlagekategorie oder Missachtung vorgegebener Anlagekategorien gemäss Anhang zur RRV).

Die folgenden Kennzahlen sind im Zusammenhang mit dem Vermögen wichtig:

| Kennzahl | Beschreibung |
|--------------------|---|
| Selbstfinanzierung | Abschreibungen / Wertberichtigungen auf dem Verwaltungsvermögen und dem Bilanzfehlbetrag zuzüglich Saldo der Erfolgsrechnung zuzüglich Einlagen abzüglich Entnahmen aus Spezialfinanzierungen |
| Nettoinvestition | Investitionsausgaben abzüglich Investitionseinnahmen ohne durchlaufende Beiträge und interne Verrechnungen |
| Kapitaldienst | Nettozinsen und ordentliche Abschreibungen / Wertberichtigungen |
| Nettozinsen | Passivzinsen abzüglich Zinserträge |

15.1.18 Prüfungsbeendigung und Berichterstattung

Dieses Kapitel widmet sich dem Kernstück der Wirkung des RPO gegen aussen. Zur Berichterstattung gehören die Schlussbesprechung, der Bestätigungsbericht sowie der Erläuterungsbericht. Detailliert beschrieben werden das Prüfungsurteil und der Antrag des Rechnungsprüfungsorgans.

15.1.18.1. Prüfungsbeendigung

Im Zusammenhang mit der Prüfungsbeendigung sind neben dem Einhalten der gesetzlichen Vorschriften eine gut geplante Schlussbesprechung im Auge zu behalten sowie das Einholen der Vollständigkeitserklärung.

15.1.18.1.1. Grundsätzliche rechtliche Vorschriften

Nach Abschluss der eigentlichen Prüftätigkeit erstattet das RPO dem für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Organ Bericht. Die Exekutive hat zu einem internen Bericht Stellung zu nehmen (§ 61 RRV).

Im internen Revisionsbericht (Anhang 4) werden Verbesserungsvorschläge in organisatorischer oder buchhalterischer Hinsicht gemacht oder die Behebung kleinerer Unstimmigkeiten empfohlen. In der Regel sollte die Berichterstattung in drei Stufen erfolgen:

mündliche Schlussbesprechung;

Bestätigungsbericht (Anhang 5);

ergänzende schriftliche Berichterstattung (interner Revisionsbericht / Erläuterungsbericht / Management Letter, vgl. Anhang 4).

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.18.1.2. Vollständigkeitserklärung

Im Rahmen der Prüfung ist eine Vollständigkeitserklärung einzufordern, welche einerseits von der Ressortvorsteherin bzw. dem Ressortvorsteher Finanzen im Gemeinderat oder der Gemeindepräsidentin bzw. dem Gemeinderatspräsidenten und andererseits der Verwaltung (derjenigen Person, die für die Buchführung und Abschlusserstellung verantwortlich zeichnet) zu unterzeichnen ist.

Die zu unterzeichnenden Personen sind darauf hinzuweisen, dass die Vollständigkeitserklärung sorgfältig durchzulesen ist. Sie dient den Verantwortlichen der Gemeinde unter anderem als Checkliste um sicherzustellen, dass das RPO über sämtliche wesentlichen Sachverhalte mit finanziellem Einfluss, somit auch jene Sachverhalte, die nicht unbedingt durch eine Buchung untermauert werden können, orientiert worden ist.

Im Anhang 3 findet sich ein Muster einer Vollständigkeitserklärung. Die Vollständigkeitserklärung soll vor Abgabe des zusammenfassenden Revisionsberichts unterzeichnet dem RPO übergeben werden.

15.1.18.1.3. Definitiv unterzeichnete Jahresrechnung

Damit das RPO seine Prüfungen auf der richtigen Grundlage durchführen kann, ist es unerlässlich, dass dieses zu Beginn der Schlussrevision vor Ort über eine vom der Exekutive genehmigte Jahresrechnung verfügt. Die dem RPO vorgelegte Jahresrechnung enthält demnach den Genehmigungsbeschluss des Gemeinderates und ist vom Gemeinderat rechtsgültig unterzeichnet.

Da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung der Jahresrechnung die definitive Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten noch aussteht, muss die Prüfung der definitiven Genehmigung im Folgejahr einbezogen werden.

15.1.18.2. Schlussbesprechung

Nach Abschluss der Prüfungsarbeiten und vor der schriftlichen Berichterstattung findet die mündliche Schlussbesprechung statt. Es ist Usanz, die Prüfungsergebnisse mit den Verantwortlichen der Finanzverwaltung und einer Vertretung des Gemeinderates (Gemeinderatspräsident/in, Ressortvorsteher/in Finanzen, evtl. weitere) zu besprechen.

An der Schlussbesprechung werden der Prüfungsumfang, die Prüfungsdurchführung, die Prüfungsergebnisse sowie allfällige Empfehlungen erörtert. Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten sind zu klären und Verbesserungsvorschläge zu diskutieren. Unrichtige oder aufgrund von Missverständnissen falsche Angaben in der schriftlichen Berichterstattung können dadurch vermieden werden. Allfällige Massnahmen werden festgehalten und gegebenenfalls Termine gesetzt resp. vereinbart. Die Schlussbesprechung dient auch dazu, auf untergeordnete Mängel, Vorschläge und Anregungen einzugehen, über die nicht schriftlich berichtet werden muss. Auch positive Prüfungsfeststellungen sollen an dieser Besprechung Platz haben.

Die Besprechung wird zielstrebig und systematisch durchgeführt. Hierfür können die zu diskutierenden Sachverhalte und allenfalls daraus gefolgerte Empfehlungen vorgängig als Aktennotiz schriftlich festgehalten werden und diese während der Schlussbesprechung mit Meinungen, Abmachungen und zusätzlichen Angaben ergänzt werden. Dieses Papier bildet gleichzeitig eine Grundlage für eine ergänzende schriftliche Berichterstattung und die spätere Pendenzenkontrolle. Über die Schlussbesprechung wird ein Protokoll erstellt und die Teilnehmenden der Schlussbesprechung erhalten eine Kopie der definitiven Fassung.

Vielfach wird die Behörde und die Verwaltung vorgängig zur Schlussbesprechung mit einem Entwurf des internen Berichtes des RPO bedient, mit der Möglichkeit innert festgesetzter Frist,

01.02.2019 / Kapitel 15

dazu Stellung zu nehmen. Lassen sich Unklarheiten so bereinigen und besteht Klarheit über das weitere Vorgehen, so führt dies zu einer Verkürzung oder gar zu einem Verzicht auf eine Schlussbesprechung.

Bevor das RPO ein eingeschränktes oder verneinendes Prüfungsurteil abgibt, sollte es die Umstände dazu den für die Erstellung der Jahresrechnung Verantwortlichen mitteilen. Mit diesem Vorgehen stellt es sicher, dass

- die Verantwortlichen Kenntnis von der erwarteten Einschränkung oder Rückweisung erhalten, bevor die definitive Jahresrechnung erstellt ist;
- keine Umstände, welche zur Einschränkung oder Rückweisung des Prüfungsurteils führen, mehr bestritten sind, bzw. dass Unterschiede in den Auffassungen von RPO und Exekutive bestätigt werden;
- die für die Jahresrechnung Verantwortlichen Gelegenheit bekommen, dem RPO weitere Informationen und Erklärungen zu den Umständen zukommen zu lassen, die zum eingeschränkten oder verneinenden Prüfungsurteil führen.

15.1.18.3. Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht)

15.1.18.3.1. Grundlagen und Berichtsformen

Grundsätzlich wird zwischen zwei verschiedenen Berichterstattungen unterschieden, nämlich der ordentlichen Berichterstattung im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung und der Berichterstattung bei sonstigen Prüfaufträgen. Die Berichterstattung sonstiger Prüfaufträge darf nicht in den Bestätigungsbericht zur Jahresrechnung integriert werden.

Im Kanton Thurgau richtet sich die Prüfung der Jahresrechnung ausschliesslich nach den kantonalen Vorschriften und nicht nach den (umfassenderen) Schweizer Prüfungsstandards (PS). Das RPO ist zudem ein gewähltes Organ einer thurgauischen Körperschaft und unterliegt somit der strengeren Organhaftung und nicht der einfachen Auftragshaftung. Entsprechend ist dies im Bestätigungsbericht zum Ausdruck zu bringen.

15.1.18.3.2. Zeitaspekt in der Berichterstattung

Die Prüfung der Jahresrechnung und die damit verbundene Abgabe des zusammenfassenden Berichtes sind vor der Abnahme der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten durchzuführen.

15.1.18.3.3. Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans

Das RPO hat gegenüber der Exekutive (Gemeinderat, Vorstand) und den Stimmberechtigten lediglich Antragsrecht, also kein Weisungsrecht. Der Genehmigungs- oder Rückweisungsantrag des RPO stellt eine Entscheidungshilfe für das beschliessende Organ dar. Dieses ist jedoch nicht an diesen Antrag gebunden. Die für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Stimmberechtigten können die Jahresrechnung beispielsweise trotz Rückweisungsantrag des RPO genehmigen.

Das RPO kann im Rahmen der Prüfungen zu folgenden Prüfungsurteilen kommen:

- uneingeschränktes Prüfungsurteil²²;

²² Im Kanton BE wird vom Normalwortlaut des Bestätigungsberichts gesprochen, was gleichbedeutend ist mit uneingeschränktem Prüfungsurteil. Das HWP verwendet demgegenüber den heute in der Wirtschaftsprüferbranche gebräuchlichen Begriff einer «Nicht modifizierter Prüfungsaussage».

01.02.2019 / Kapitel 15

- eingeschränktes Prüfungsurteil²³;
- verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)²⁴;
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

15.1.18.3.4. Uneingeschränktes Prüfungsurteil

Das RPO gibt dann ein uneingeschränktes Prüfungsurteil (Normalwortlaut) ab, wenn die Jahresrechnung frei von wesentlichen Fehlaussagen ist und den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

Im öffentlich-rechtlichen Sektor - so auch im Kanton Thurgau - ist eine hohe Sicherheit in Bezug auf die Prüfung der Jahresrechnung gefordert. Deshalb wird ein Bericht mit einem positiven Urteil erwartet.

Bei einem uneingeschränkten Prüfungsurteil ist die Jahresrechnung immer zur Genehmigung zu beantragen.

Der Antrag kann wie folgt formuliert werden:

«Wir beantragen, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX zu genehmigen.»

15.1.18.3.5. Eingeschränktes Prüfungsurteil

Das RPO gibt ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, wenn es nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise auf Sachverhalte gestossen ist, die darauf schliessen lassen, dass Fehlaussagen einzeln oder insgesamt für den Abschluss wesentlich sind, das Gesamtbild jedoch nicht grundlegend verändert wird. Trotz Einschränkungen wird Genehmigung der Jahresrechnung beantragt.

Bei einem eingeschränkten Prüfungsurteil muss das RPO an der Versammlung der Stimmberechtigten vertreten sein, an der über die Genehmigung der Jahresrechnung beschlossen wird.

Formuliert das RPO eine Einschränkung, so stellt dieses den Stimmberechtigten den Antrag zur Genehmigung (Abnahmeantrag) der Jahresrechnung. Der Antrag kann bei einem eingeschränkten Prüfungsurteil mit Abnahmeantrag wie folgt formuliert werden:

«Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung beantragen wir, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX zu genehmigen.»

15.1.18.3.6. Mögliche Fälle von Einschränkungen

Das RPO gibt ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, wenn es

- auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise auf Sachverhalte gestossen ist, die es zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss insgesamt und/oder andere wesentliche Bestandteile nicht frei von wesentlichen Fehlaussagen sind, oder es solche Sachverhalte annehmen muss (Verstoss gegen die Rechnungslegungsvorschriften) oder

²³ Analog Kanton BE und identisch mit dem Schweizerischen Prüfungsstandard PS 705; im HWP wird der Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; eingeschränktes Prüfungsurteil» bezeichnet.

²⁴ Analog Kanton BE und gemäss PS 705; im HWP wird der Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; versagtes Prüfungsurteil» bezeichnet.

01.02.2019 / Kapitel 15

- nicht in der Lage ist, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, die den Schluss erlauben, dass der Abschluss insgesamt frei von wesentlichen Fehlaussagen ist.

15.1.18.3.7. Art der wesentlichen falschen Darstellung

Das RPO muss für die Bildung eines uneingeschränkten Prüfungsurteils zum Schluss kommen, dass hinreichende Sicherheit darüber erlangt wurde, ob der Abschluss insgesamt keine wesentliche falsche Darstellung enthält. Nebst den quantitativen sind auch die qualitativen Feststellungen zu berücksichtigen. Die Letztgenannten sind im Bereich der öffentlichen Verwaltungen häufig anzutreffen. Wurden von kantonaler Instanz Weisungen zur buchhalterischen Behandlung von Geschäftsvorfällen erlassen, sind diese zwingend einzuhalten. Als Beispiele dazu sei die Behandlung des Übertrages von einer Position vom VV in das FV genannt.

Die öffentlichen Verwaltungen stehen aufgrund ihrer Publizitätswirkung im Rampenlicht der Öffentlichkeit. Aus diesem Grund sind generell alle Feststellungen auch unter dem Blickwinkel der Publikumswirksamkeit zu beurteilen.

Qualitative Faktoren umfassen unter anderem:

- Bewertungspraktiken;
- Legate/Zweckgebundene Gelder;
- Diebstahl/Veruntreuung (Fraud).

Folglich können sich wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss in folgenden Zusammenhängen ergeben:

- Die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden erfolgt nicht korrekt.
- Der Abschluss enthält nicht alle Angaben, die nach den kantonalen Richtlinien verlangt werden.
- Nicht alle Angaben sind enthalten, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen.

15.1.18.3.8. Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)

Das RPO muss ein verneinendes Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag abgeben, wenn es nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zur Schlussfolgerung gelangt, dass falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt für den Abschluss sowohl wesentlich als auch umfassend sind, spricht dass die Mängel schwerwiegend sind oder sie das Gesamtbild der Gemeindefinanzen grundlegend verfälschen.

Ein Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag ist vor allem dann angebracht, wenn die Behebung des Mangels Berichtsadressaten voraussichtlich veranlassen würde, die Jahresrechnung anders zu beurteilen und ihre Rechte anders wahrzunehmen.

Um den Sachverhalt zu verdeutlichen, seien an dieser Stelle einige Beispiele genannt:

- Die Entscheidung, ob der Steuerfuss erhöht oder gesenkt werden soll, wird beeinflusst.
- Die effektiven Kosten eines wesentlichen Projekts werden nicht sachgemäss dargestellt, so dass die Entscheidung der Fortführung in der bisherigen Form in Frage gestellt würde.
- Wenn die Korrektur der Jahresrechnung unmittelbare Rechtsfolgen hätte (z.B. falsche Grundlagen für andere Körperschaften oder Instanzen).

Es liegt im Ermessen des RPO zu entscheiden, ob das Gesamtbild der Jahresrechnung wesentlich und umfassend verändert wird oder nicht.

01.02.2019 / Kapitel 15

Bei einem verneinenden Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag muss das RPO an der Versammlung der Stimmberechtigten vertreten sein, an der über die Genehmigung der Jahresrechnung beschlossen wird.

Der Antrag kann bei einem verneinenden Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag wie folgt formuliert werden:

«Wegen des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts beantragen wir, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX an den Gemeinderat zurückzuweisen.»

15.1.18.3.9. Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils

Wenn das RPO keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise für wesentliche Bilanzpositionen erlangt, kann unter Umständen gar kein Prüfungsurteil gebildet werden. Beispiele:

- Der Kauf oder Verkauf eines Grundstücks (bebaut oder nicht bebaut) kann weder anhand eines Grundbuchauszuges noch eines notariell beurkundeten Vertrages nachgewiesen werden (Übergang von Nutzen und Gefahr könnte erst im neuen Jahr liegen, aber aus politischen Überlegungen will der Gemeinderat den Handel im alten Jahr abwickeln und verbuchen).
- Aus der Presse erfährt das RPO, dass gegen die Gemeinde ein Prozess mit grösseren negativen finanziellen Folgen für die Gemeinde läuft, wobei der Gemeinderat nicht gewillt ist, die nötigen Auskünfte und Beurteilungen (z.B. von beauftragten Rechtsanwälten) offen zu legen. Aus den Presseberichten muss das RPO jedoch annehmen, dass der finanzielle Schaden die finanzielle Situation der Gemeinde grundlegend verändern könnte oder dürfte.

In der Privatwirtschaft würde die Revisionsstelle in solch gravierenden Fällen - unter anderem auch aufgrund des gestörten Vertrauensverhältnisses zwischen Management und Revisionsstelle - ihr Mandat niederlegen. Das RPO kann ihr Mandat in dieser Situation nicht niederlegen; es kann jedoch kantonale Instanzen beiziehen und informieren oder sich Unterstützung bei einem professionellen Wirtschaftsprüfer holen.

Bei der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils kann das RPO in der Regel nur einen Rückweisungsantrag im Bericht anbringen, da die Abgabe eines Antrages zwingend ist und ein Genehmigungsantrag nicht in Frage kommt. In seltenen Fällen kann es gangbar sein, dass die Berichterstattung aufgeschoben wird, um jene Nachweise zu erlangen, die eine Urteilsabgabe ermöglichen.

15.1.18.4. Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts²⁵

Der Bericht des RPO enthält folgende Bestandteile:

1. Überschrift;
2. Empfänger;
3. Einleitender Absatz;
4. Verantwortung des Gemeinderates (Vorstand, usw.) für den Abschluss;
5. Verantwortung des RPO;

²⁵ Quelle: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 2, Teil II, Kapitel 7

01.02.2019 / Kapitel 15

6. Prüfungsurteil;
7. Sonstige Angabepflichten im Vermerk und Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften;
8. Unterschrift des RPO;
9. Datum des Bestätigungsberichts;
10. Ort des RPO.

15.1.18.4.1. Berichtsüberschrift und Berichtsadressat

Das RPO kann sowohl als Rechnungsprüfungskommission, Geschäftsprüfungskommission oder als Revisionsstelle bezeichnet werden, je nach dem welcher Begriff für die jeweilige Körperschaft zutrifft. Berichtsempfänger ist das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ (z.B. Gemeindeversammlung, Parlament, usw.).

15.1.18.4.2. Bezeichnung der Jahresrechnung und weitere ergänzende Angaben

Die Jahresrechnung im öffentlichen Sektor ist sehr umfangreich. Der Grund liegt darin, dass die Erfolgsrechnung nebst der Gliederung nach Kostenarten (Sachgruppen) auch eine Gliederung nach Kostenstellen (Funktionen) beinhaltet. Zudem werden in der Regel alle Positionen auf Kontostufe einzeln aufgeführt. Die Jahresrechnung kann zudem weitere Bestandteile enthalten (Abweichungsanalysen, Ressortberichte, Details zur Rechnung), die nicht zum Prüfgegenstand gehören.

Um den Stimmberechtigten klar zu kennzeichnen, welche Teile der Jahresrechnung der Prüfung unterzogen wurden, ist eine Angabe der geprüften Bestandteile der Jahresrechnung (evtl. unter Angabe der Seitenzahlen) unabdingbar.

Ist die Revision der Vorjahresangaben durch ein anderes RPO durchgeführt worden, ist dies entsprechend zu vermerken.

15.1.18.4.3. Umschreibung der Verantwortlichkeiten

Das für die Rechnungslegung verantwortliche Organ einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ist klar und unmissverständlich zu bezeichnen. Die oberste Verantwortung für die Rechnungslegung trägt immer das entsprechende exekutive oberste Organ (z.B. Gemeinderat, Schulbehörde, Vorstand, usw.).

Um zu gewährleisten, dass der Jahresabschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, hat das oberste exekutive Organ (nachstehend «der Gemeinderat») ein Mindestmass an Kontrollen auszugestalten, zu implementieren und aufrecht zu erhalten. Es wird diesbezüglich auf Ziffer 15.1.11 «Internes Kontrollsystem (IKS)» verwiesen.

In der Verantwortung des RPO steht die Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften. Die Arbeitspapiere (Anhang 2) sind zur Anwendung empfohlen.

15.1.18.4.4. Bestätigung der Unabhängigkeit

Das RPO bestätigt, dass es die geforderte gesetzliche Unabhängigkeit erfüllt. Die Bestätigung der Unabhängigkeit ist eine Selbstdeklaration des RPO, die in der Regel nicht durch Dritte überprüft wird.

01.02.2019 / Kapitel 15

15.1.18.4.5. Sachverhalte, welche das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

Die Prüfung der Jahresrechnung wird sich in jedem Fall ausschliesslich auf finanztechnische Komponenten beschränken. Finanzpolitische Aussagen sind zu vermeiden, da diese in den Kompetenzbereich der Exekutive fallen.

Aussagen zur Zweckmässigkeit von zukünftigen Budgets und zur Allokation von Ressourcen sind zu vermeiden.

15.1.18.4.6. Hinweise auf sonstige Sachverhalte

a) Gesetzesverstösse

Werden Gesetzesverstösse festgestellt, so sind diese aufgrund der erhöhten Publizität, welcher die öffentlichen Verwaltungen unterstehen, mindestens der Exekutive, in gravierenden Fällen der Legislative schriftlich mitzuteilen.

Beispiele: Überschreitung von Finanzkompetenzen, Nichteinhaltung der vorgeschriebenen Abschreibungssätze, usw.

b) Sonstige Hinweise

Der Hauptzweck von Hinweisen ist es, zu verhindern, dass sich der Berichtsadressat ein unzutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz(ierungs)- und Ertragslage der geprüften Gemeinde macht.

Sollte das RPO der Meinung sein, dass ein im Abschluss dargestellter Sachverhalt so wichtig ist, dass er grundlegend für das Verständnis des Abschlusses ist, so sollte es die Stimmberechtigten im Bestätigungsbericht (Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts) darauf aufmerksam machen. Dies kann dann der Fall sein, wenn bspw. wesentliche Bewertungskorrekturen vorgenommen wurden (z.B. Wertberichtigung einer Liegenschaft im Finanzvermögen, usw.).

15.1.18.4.7. Unterschrift

Der Bestätigungsbericht ist von allen Mitgliedern des RPO zu unterzeichnen (§ 61 RRV).

Die RPK ist eine Kollegialbehörde, die als solche auch über den zuhanden der zuständigen Behörden zu erstattenden Bericht entscheidet. Dabei kann es durchaus vorkommen, dass nicht alle Mitglieder der RPK mit Bezug auf einzelne Punkte der gleichen Ansicht sind. In diesem Fall ist der abzugebende Bericht in derjenigen Fassung vorzulegen, wie ihn die Mehrheit der Kommissionsmitglieder befürwortet. Die Mitglieder der RPK sind aufgrund der zitierten Verordnungsbestimmung grundsätzlich verpflichtet, den Prüfungsbericht zuhanden der Gemeindeversammlung zu unterzeichnen. Allerdings besteht für sie aufgrund ihrer besonderen, verantwortungsrechtlichen Stellung das Recht, zu Protokoll zu erklären, sie hätten einem Beschluss nicht zugestimmt (§ 9 Abs. 5 VerantG). Quelle: Entscheid V 13 des Verwaltungsgerichts vom 26.3.99.

15.1.18.4.8. Berichtsdatum

Der Bericht wird auf den Zeitpunkt datiert, an dem die Prüfungsarbeiten beendet worden sind. Da die Aufgabe des RPO darin besteht, über den von der Exekutive erstellten Abschluss zu berichten, datiert das RPO den Bericht jedoch frühestens auf den Zeitpunkt, an dem die Exekutive (z. B. Gemeinderat) den Abschluss unterzeichnet oder formell gutgeheissen hat. Die formelle Abnahme der Jahresrechnung durch die Exekutive hat grundsätzlich vor der Prüfung durch das RPO zu erfolgen. Auch die Vollständigkeitserklärung ist auf dieses Datum hin zusammen mit der Jahresrechnung rechtsgültig zu unterzeichnen.

01.02.2019 / Kapitel 15

Das Datum der Beendigung der Prüfungsarbeiten ist in Bezug auf die Verantwortung des RPO von Bedeutung, denn es hat wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag bis zum Abschluss der Revision in seinem Bericht zu berücksichtigen. Das RPO gibt damit unter anderem an, bis zu welchem Zeitpunkt es Ereignisse nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt hat.

Besteht zwischen Beendigung der Revision und Berichtsabgabe ein gewisser zeitlicher Abstand, trägt der Bericht das Datum der Berichtsabgabe (keine Rückdatierung). In diesem Fall soll das Datum der Beendigung der Revision im Bericht gesondert bezeichnet werden.

15.1.18.4.9. Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans

Der Bestätigungsbericht des RPO beinhaltet neben dem Namen des RPO auch dessen Adresse (Leitender Revisor oder Präsident). An welcher Stelle die Adresse im Bestätigungsbericht erscheint, ist vom Layout des Berichts abhängig.

15.1.18.5. Interner Bericht

Gestützt auf § 61 RRV sind Details zur Prüfung in einem internen Bericht zu Handen der Exekutive festzuhalten. Diese hat dazu innert 60 Tagen Stellung zu nehmen.

Berichtsaufbau und die Grundsätze der Berichterstattung erfolgen nach bisheriger Praxis analog zu bewährten Standards (Institut for Internal Auditors, USA, Deutsches Institut für Interne Revision, Schweizerischer Verband für Interne Revision).

15.1.18.5.1. Berichtsaufbau

Darzustellen sind Zweck, Umfang und Ergebnisse der Prüfung.

Sinnvoll ist die Verwendung einer systematisch aufgebauten Berichtsvorlage. Statt Zweck und Umfang können die Bezeichnungen Auftrag und Durchführung angemessen sein.

Der einheitliche Berichtsaufbau, das einheitliche Erscheinungsbild sowie eine Zusammenfassung der Ergebnisse erleichtern die Lesbarkeit wesentlich.

Zweck und Umfang der Prüfung darzulegen, ist relativ einfach. Schwieriger wird es bei der Ergebnisdarstellung, dem eigentlichen Kernstück des Berichts, der entsprechend anspruchsvoll ist.

Zur Ergebnisdarstellung gehören Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen.

- ♦ Unter Feststellungen verstehen wir die Revisionsergebnisse oder Prüfungsfeststellungen, die durch einen Soll/Ist-Vergleich entstanden sind.

Die Ergebnisse müssen gesichert sein, d.h. Annahmen sind keine gesicherten Ergebnisse. Es sind Zahlen, Daten, Fakten zu liefern.

Beispiel: Nach unserer Feststellung waren von 20 kontrollierten Dienstaltersgeschenken deren 5 falsch berechnet.

- ♦ Schlussfolgerungen beschreiben die Auswirkungen bzw. die Folgen der Feststellungen auf die geprüften Aktivitäten.

Beispiel: Dienstaltersgeschenke werden falsch ausbezahlt, weil deren Berechnung nicht nachkontrolliert wird.

- ♦ Empfehlungen sind Massnahmen, wie festgestellte Mängel behoben (korrigiert) werden können oder wie mögliche Verbesserungen zur Vermeidung von Fehlern führen.

01.02.2019 / Kapitel 15

Beispiel: Wir schlagen vor, das vier-Augen-Prinzip zu beachten und die Berechnung der Dienstaltersgeschenke durch eine zweite Person kontrollieren zu lassen.

Dieser Raster: Feststellung/Schlussfolgerung/Empfehlung gilt für jede Ergebnisdarstellung.

Interne Revisionsberichte sollen empfängerorientiert abgefasst sein:

Amts-, Anstalts-, Ressortleiter oder Sachbearbeiter haben kaum Interesse an ausführlichen Darstellungen des Prüfungsumfangs, sie sind auch nicht interessiert zu erfahren, welche Fehler andere Ämter machen, sondern sind gespannt zu erfahren, was bei der Prüfung bei ihnen herausgefunden wurde.

15.1.18.5.2. Objektive Berichte

Berichte müssen objektiv, klar, präzise, konstruktiv sein, aber auch rechtzeitig geschrieben werden.

Was heisst das im Einzelfall?

- objektive Berichte sind sachlich, unvoreingenommen und wahrheitsgetreu. Anders gesagt: keine Vermutungen äussern, keine Verallgemeinerungen bringen und vor allem keine polemische Darstellung (unsachl. Angriff).

Es ist über wesentliche Feststellungen zu berichten. Wesentlich sind Tatsachen, die für eine ausreichende Information der Empfänger von Bedeutung sind.

Zu vermeiden sind negative Aussagen, wie

- Bei der Prüfung konnten keine Fehler festgestellt werden, (obwohl wir danach gesucht haben.)
- Es ergaben sich keine wesentlichen Feststellungen

- klare Berichte sind leicht verständlich und logisch.

d.h. verständliche und eindeutige Darlegung des Sachverhalts, was mit gutem Berichtsdeutsch erreicht wird.

Das Beamtendeutsch, das wir gerne verwenden, sollte vermieden werden.

| | |
|-----------------------|-----------------------|
| Schlecht: | besser: |
| Entscheidung treffen | entscheiden |
| Kontrolle durchführen | prüfen, kontrollieren |
| Korrektur vornehmen | ändern, bereinigen |
| Nachweis erbringen | nachweisen |

Auch Sinnverdoppelungen sind zu vermeiden. Zum Beispiel:

feststehende Tatsache
irrtümlicher Fehler
vorläufiges Zwischenergebnis
gemeinsam zusammen erarbeiten, usw.

Wiederholungen vermeiden, insbesondere zum Prüfungsumfang.

Über Sachverhalte, deren Ordnungsmässigkeit festgestellt wird, ist nur knapp zu berichten, dafür über problematische oder zu beanstandende Sachverhalte ausführlicher schreiben.

- präzise Berichte vermeiden unnötige Einzelheiten und stellen Gedankengänge knapp und vollständig dar.

01.02.2019 / Kapitel 15

Unpräzise Aussage: Das Berichtswesen ist zu umfangreich.

Besser: Es werden monatlich fünf Berichte zum Personalcontrolling erstellt, wovon jeder Bericht mindestens 20 Seiten umfasst.

Unpräzise Aussage: Es wurden grössere Arbeitsmängel festgestellt.

Besser: Es besteht ein Rückstand in der Fakturierung von 5 Monaten, d.h. im August sind erst die Leistungen Februar verrechnet worden.

Unpräzise Aussage: Die Korrektur hat innert nützlicher Frist zu erfolgen.

Besser: Die Korrekturen sollten in den nächsten 14 Tagen erledigt werden.

- konstruktive Berichte sollen Lösungen aufzeigen, wie erforderliche Verbesserungen erreicht werden können.

Die Ursachen müssen analysiert und verständlich beschrieben werden, ebenfalls die daraus folgenden Konsequenzen.

Es genügt nicht, einen Mangel festzustellen, die Revisionsstelle muss einen konstruktiven Verbesserungsvorschlag bringen.

Beispiel: Die Dokumentation ist unzureichend und muss verbessert werden.

Besser: Die Bearbeitung der Fehlerlisten ist zu dokumentieren, indem auf diesen Listen Hinweise zur erfolgten Bearbeitung angebracht werden.

15.1.19 Geldverkehrsprüfung/Unangemeldete Zwischenrevision

15.1.19.1. Besonderheit und Abgrenzung

Laut § 60 RRV kann das RPO unangemeldete Kontrollen des Kassenbestandes, der Geldkonten und des Wertschriftenbestandes vornehmen. Selbst wenn die Kassenbestände in der Gesamtheit die Wesentlichkeitsgrenze nicht erreichen, müssen auch Kassen geprüft werden. Es besteht die Möglichkeit, nicht jedes Mal alle Kassen, sondern eine nach einem Plan rotierende, repräsentative Auswahl²⁶ davon zu prüfen. Für die Berichterstattung kann das Arbeitspapier (Anhang 6) verwendet werden. Die Exekutive (Gemeindebehörde) wird über das Ergebnis der unangemeldeten Kontrolle durch eine Kopie des Berichtes informiert.

15.1.19.2. Prüfziele

Folgende Prüfziele sind zu erreichen:

- Übereinstimmung der effektiven Bestände und der Finanzbuchhaltungssalden;
- zeitnahe Buchungen respektive Kontrolle, ob die Buchführung auch bei unangemeldeten Kontrollen tagfertig geführt ist;
- Aufzeigen von Lücken im Internen Kontrollsystem bezüglich Geldverkehr;
- Vollständigkeit der Barmittel.

15.1.19.3. Risikobeurteilung und -beschreibung

In der Risikobeurteilung und -beschreibung werden folgende Faktoren zu berücksichtigen:

²⁶ Auswahl, die charakteristisch und stellvertretend sowie ausschlaggebend und entscheidend für die Gesamtheit der Position ist. Es wird mit der Auswahl sichergestellt, dass die Position keine wesentlichen Fehler enthält.

01.02.2019 / Kapitel 15

Die Hauptrisiken im Geldverkehr sind:

- Buchführung nicht tagfertig;
- nicht alle Barbestände und Konten werden in der Buchhaltung geführt;
- Falschzahlungen;
- Veruntreuungen;
- Diebstahl.

Weitere Faktoren, die zu beachten sind:

- Ungenaue Buchführung (nur Differenzabrechnungen anstelle der Erfassung von Einzelbewegungen) oder nicht nachgeführte Buchhaltungen erschweren die Übersicht und führen in der Regel dazu, dass die Vorgesetzten keine Kontrollen über den tatsächlich stattfindenden Geldverkehr ausüben (mangelnde Aufsicht).
- Unklare Kompetenzregelungen und Aufgabenzuteilungen können dazu führen, dass einerseits die internen Kontrollen umgangen werden und andererseits die Stellvertretungen nicht funktionieren.
- Man trifft in den Tresoren immer wieder nicht erfasste Wertgegenstände an, die einen erheblichen Wert aufweisen können. Wenn sie nicht erfasst sind, steigt das Risiko eines Diebstahls oder einer Zweckentfremdung. Beispiele dazu sind Gebührenmarken, Reka-Checks, hinterlegte Depots für Schlüssel, usw.
- Politisch sensible Geschäfte können dadurch verschleiert werden, dass der Aufwand in Sammelpositionen erfasst wird. Hinweise darauf kann man bei der kritischen Durchsicht der wesentlichen Zahlungsausgänge finden.
- Eine weitere Möglichkeit für die Verschleierung heikler Zahlungen ist die Finanzierung durch nicht verbuchte Einnahmen. Hinweise darauf findet man, wenn im Tresor nicht verbuchte Geldbestände liegen (schwarze Kassen). Diese können beispielsweise von Einnahmen aus Sponsoring stammen.
- Die Geldbestände sind immer durch die für die Kasse verantwortliche Person zählen zu lassen, im Beisein der Revisorin bzw. des Revisors und die tagesaktuellen Kontoauszüge von Post- und Bankkonten bzw. Bankbestätigungen sind einzuholen.
- Es ist darauf zu achten, ob Wertgegenstände sicher verwahrt werden (Diebstahlschutz, Zugangsbeschränkung).

15.1.20 Massnahmen bei Unregelmässigkeiten

Wenn in einer Gemeinde Unregelmässigkeiten festgestellt werden, so klärt das zuständige Gemeindeorgan die Angelegenheit ab und veranlasst die notwendigen Massnahmen. Die Gemeinde hat die Pflicht, die Verwaltung ordentlich zu führen und bei Missständen Abhilfe zu schaffen. Denkbar sind amtliche Untersuchungen im Zusammenhang mit finanziellen Unregelmässigkeiten (insbesondere Veruntreuungen), organisatorische Unzulänglichkeiten, Missbräuche irgendwelcher Art, unkorrekte Bewilligungserteilungen, unsaubere Auftragsvergabe usw.

Im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung sind vor allem Veruntreuungen von Interesse.

Dabei gilt:

- Werden strafrechtlich relevante Vorgänge vermutet, so sind die Strafverfolgungsbehörden einzuschalten. Dies hindert die Gemeinde nicht daran, eine eigene Untersuchung (mit an-

01.02.2019 / Kapitel 15

derem Ziel als der Strafverfolgung) durchzuführen. Allerdings kann die gerichtliche Befassung mit einer Angelegenheit nahelegen, die amtliche bzw. aufsichtsrechtliche Untersuchung bis zum richterlichen Entscheid auszusetzen.

- Werden amtliche Untersuchungen durch die Gemeinde durchgeführt, hat dies nach den Regeln des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG) zu geschehen. Welches Organ eine amtliche Untersuchung anordnen kann, ergibt sich in erster Linie aus dem Recht der Gemeinde. Soweit die Gemeinde diese Befugnis nicht bestimmten Stellen (z.B. Ressortchef/in) übertragen hat, entscheidet der Gemeinderat. Hat die Untersuchung Kosten zur Folge (z.B. wenn sie durch externe Fachleute vorgenommen wird), ist ein Kredit vom kompetenten Organ zu beschliessen. Die Durchführung der Untersuchung kann die Gemeinde selbst, d.h. durch eigene Organe oder eigenes Personal, an die Hand nehmen oder an aussenstehende Fachpersonen übertragen. Wird eine gemeindeunabhängige Person mit der Untersuchung betraut, soll diese juristisch ausgebildet sein, wenn sie auch förmliche (Zeugen-)Eilvernahmen durchführen können soll, was sehr oft unabdingbar ist.

Es wird empfohlen, bei Verdacht auf finanzielle Unregelmässigkeiten das Gemeindepräsidium zu informieren und den Rechtsdienst des DIV beizuziehen. Damit wird erreicht, dass kommunale und kantonale Stellen koordiniert vorgehen können.

Unabhängig von amtlichen Untersuchungen auf Gemeindeebene kann das Departement (DIV) gemäss § 54 GemG eine aufsichtsrechtliche Untersuchung eröffnen.

15.1.21 Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene

Für den Finanzhaushalt ist der Gemeinderat verantwortlich (§ 22 GemG). Um ihn in dieser Aufgabe zu unterstützen, existieren gemeindeinterne Stellen für die Finanzaufsicht.

Auf Gemeindeebene ist die Aufsicht primär Sache des RPO (§ 24 GemG).

Auf kantonaler Ebene existiert keine institutionalisierte Aufsicht über die Gemeindefinanzen. Über aufsichtsrechtliche Massnahmen entscheidet das Departement (DIV) aufgrund einer Aufsichtsbeschwerde, einer Anzeige oder von Amtes wegen (§ 54 GemG).

Die Abteilung Finanzausgleich und Gemeinderechnungswesen der Finanzverwaltung nimmt Aufgaben in den Bereichen Beratung, Aus- und Weiterbildung und Bereitstellung von Grundlagen und Informationen wahr.

15.1.22 Übergangsbestimmungen

Die bisherigen Prüfungsverzeichnisse²⁷ bleiben für ihren besonderen Zweck einsetzbar:

- Baurevision
- Internes Kontrollsystem
- New Public Management

15.1.23 Inkrafttreten

Diese Arbeitshilfe für das Rechnungsprüfungsorgan gelangt mit der Einführung von HRM2 ab 2017 zur Anwendung. Sie dient als Grundlage und als Empfehlung zur Anwendung und Umsetzung durch die RPO.

²⁷ www.finanzeverwaltung.tg.ch > Gemeindefinanzen > Gemeinderechnungswesen > Rechnungsprüfung

ÄNDERUNGSDOKUMENTATION

Anpassung vom 15.1.2019:

Seite 8:

Unter Rechte und Aufgaben wurde in den Absätzen 2 und 3 die Aufgabe der Rechnungsprüfungsorgane präziser umschrieben.