



Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM2

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

Version: 1.0 vom 2. Februar 2021

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

Herausgeber Amt für Justiz und Gemeinden des Kantons Schaffhausen
Mühlentalstrasse 105
8200 Schaffhausen
www.ajg.sh.ch

Internet Die Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane steht auf der [Homepage](#) des Amtes für Justiz und Gemeinden des Kantons Schaffhausen zur Verfügung. Ein Versand in Papierform erfolgt nicht.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	8
2.	Die Rechnungsprüfung in Schaffhauser Gemeinden	9
2.1	Zielsetzung der Rechnungsprüfung	9
2.2	Das Rechnungsprüfungsorgan (RPO)	10
2.2.1	Öffentliches Beschaffungswesen	11
2.3	Prüfungsansatz	11
2.4	Anleitung zu den Arbeitsunterlagen	12
3.	Prüfungsplanung	16
3.1	Definition Prüfungsauftrag	16
3.1.1	Prüfungsvorbereitung.....	17
3.1.2	Zeitliche Planung	18
3.1.3	Sachliche Planung	19
3.1.4	Personelle Planung.....	20
3.2	Analyse Der Jahresrechnung	21
3.2.1	Budgetvergleich	21
3.2.2	Finanzkennzahlen.....	21
3.3	Internes Kontrollsystem (IKS)	22
3.3.1	Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung.....	23
3.3.2	Aufbau eines Internen Kontrollsystems	24
3.3.3	Funktionentrennung	25
3.4	Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT)	26
3.4.1	Bedeutung der ICT.....	27
3.4.2	Risiko durch den Einsatz von ICT	27
3.5	Wesentlichkeit	27
3.5.1	Bedeutung der Wesentlichkeit.....	28
3.5.2	Quantitative Wesentlichkeit	28
3.5.3	Qualitative Wesentlichkeit	30
3.6	Prüfungsstrategie	30
3.6.1	Prüfungsprogramm	32
4.	Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren	33
4.1	Funktionsprüfungen	33
4.2	Aussagebezogene Prüfungen	34
4.3	Analytische Prüfungen	35
4.4	Einzelfallprüfungen	35
5.	Prüfungshinweise zu besonderen Themen	36

5.1	Kreditrecht und Ausgabenkompetenz / Finanz- und Verwaltungsvermögen	36
5.1.1	Übersicht	36
5.1.2	Ausgaben und Anlagen	36
5.1.3	Budgetkredit und Nachtragskredit (Art. 22 und Art. 23 FHG)	37
5.1.4	Ausgabenkompetenz (neue und gebundene, einmalige und wiederkehrende Ausgaben, Art. 16 FHG)	38
5.1.5	Abgrenzung zwischen der Aktivierungsgrenze und der Ausgabenkompetenz	39
5.1.6	Verpflichtungskredit (Objekt- oder Rahmenkredit) und Zusatzkredit (Art. 19-21 FHG)	40
5.1.7	Exekutivkredit (Art. 24 FHG)	41
5.1.8	Prüfziele	41
5.1.9	Risikobeurteilung und -beschreibung	42
5.2	Gebühren für Amtshandlungen	43
5.2.1	Besonderheit und Abgrenzung	43
5.2.2	Aufzählung von Beispielen	44
5.2.3	Prüfziele	44
5.2.4	Risikobeurteilung und -beschreibung	44
5.3	Spezialfinanzierungen	44
5.3.1	Allgemeines	44
5.3.2	Buchhalterische Behandlung	45
5.3.3	Prüfziele	46
5.3.4	Risikobeurteilung und -beschreibung	46
6.	Prüfungsbeendigung und Berichterstattung	46
6.1	Prüfungsbeendigung	46
6.1.1	Grundsätzliche rechtliche Vorschriften	46
6.1.2	vollständigkeitserklärung	47
6.1.3	Beschlossene Jahresrechnung durch Gemeinderat	47
6.2	Schlussbesprechung	47
6.3	Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht)	48
6.3.1	Grundlagen und Berichtsformen	48
6.3.2	Zeitaspekt der Berichterstattung	49
6.3.3	Grundsätze der Berichterstattung	49
6.3.4	Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans	49
6.3.5	Uneingeschränktes Prüfungsurteil	50
6.3.6	Eingeschränktes Prüfungsurteil	50
6.3.7	Mögliche Fälle von Einschränkungen	50
6.3.8	Art der wesentlichen falschen Darstellung	50

6.3.9	Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag).....	51
6.3.10	Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils	52
6.4	Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts	52
6.4.1	Berichtsüberschrift und Berichtsadressat	53
6.4.2	Bezeichnung der Jahresrechnung und weitere ergänzende Angaben.....	53
6.4.3	Umschreibung der Verantwortlichkeiten	53
6.4.4	Sachverhalte, welche das Prüfungsurteil nicht beeinflussen	54
6.4.5	Hinweise auf sonstige Sachverhalte.....	54
6.4.6	Unterschrift	54
6.4.7	Berichtsdatum	55
6.4.8	Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans	55
7.	Geldverkehrsprüfung / Unangemeldete Zwischenrevision	55
7.1	Besonderheit und Abgrenzung	55
7.2	Prüfziele.....	56
7.3	Risikobeurteilung und -beschreibung	56
8.	Massnahmen bei Unregelmässigkeiten.....	57
9.	Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene.....	57
10.	Glossar / Abkürzungsverzeichnis.....	58

Weitere Unterlagen

Berechnung der Wesentlichkeit	Anhang 1
Prüfungshandlungen	Anhang 2
Vollständigkeitserklärung	Anhang 3
Erläuterungsbericht (interner Bericht)	Anhang 4
Bestätigungsbericht	Anhang 5
Zwischenrevision	Anhang 6
Prüfplan	Anhang 7
Jahresablauf	Anhang 8

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Die gesetzlichen Grundlagen bilden das Finanzhaushaltsgesetz (FHG) vom 20. Februar 2017 (SHR 611.100), die dazu gehörende Finanzhaushaltsverordnung (FHV) vom 12. Dezember 2017 (SHR 611.103) sowie das Gemeindegesetz (GG) vom 17. August 1998 (SHR 120.100).

Gemäss § 8 Abs. 1 FHV ist das anzuwendende Regelwerk für die Rechnungslegung das Harmonisierte Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2).

1. EINLEITUNG

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 Organe begleitendes Rechnungsprüfungsorgan (RPO), 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) berücksichtigt die neuen Anforderungen aus der Rechnungslegung nach HRM2. Die wesentlichen Rechte und Pflichten der RPO 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 eine wichtige Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über die Finanzen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Kanton Schaffhausen. Ziel dieser Arbeitshilfe ist es, eine hohe Qualität der Rechnungsprüfungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Kanton Schaffhausen zu erreichen und so eine wirksame Tätigkeit des Rechnungsprüfungsorgans sicher zu stellen.

Die AH RPO enthält wenige fachliche Ausführungen über das Rechnungswesen und verweist auf das Handbuch "Rechnungswesen der Schaffhauser Gemeinden". Das AH RPO ist eher im Sinne einer praktischen Hilfe für die Arbeit der RPO zu verstehen: Im theoretischen Teil werden die möglichen Handlungsbereiche aufgezeigt und mit den Checklisten (Prüfungshandlungen) ergänzt.

Die Ausführungen im Handbuch gelten sinngemäss auch für die Zweckverbände.

HINWEIS: Grundlage für diese Arbeitshilfe bilden die im Jahre 2017 erarbeiteten Unterlagen aus dem Kanton Thurgau. Ergänzend zu dieser Arbeitshilfe kann das Handbuch für Wirtschaftsprüfer (HWP), insbesondere Band 4 Teil V "Öffentliche Verwaltungen" (Ausgabe 2016) sowie der Schweizer Prüfungshinweis 60 "Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeindefinanzrechnung" (Ausgabe 2016) beigezogen werden.

2. DIE RECHNUNGSPRÜFUNG IN SCHAFFHAUSER GEMEINDEN

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.

2.1 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.

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 in Befolgung der gesetzlichen Vorschriften 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 Steuerzahlenden und der Gebührenzahlenden

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

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 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"

Gläubigerschutz

Die Prüfung dient ferner dem Gläubigerschutz. Das RPO prüft, ob die Gemeinde die gesetzlichen Bewertungsvorschriften und weitere 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 Stimmberechtigten sowie die Aufsichtsbehörde 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 Vermeidung künftiger Fehler und Unregelmässigkeiten (präventive Wirkung);
- die Aufdeckung von bereits erfolgten Fehlern und Unregelmässigkeiten (detektive Wirkung).

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

2.2 DAS RECHNUNGSPRÜFUNGSORGAN (RPO)

Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die zur Prüfung der Gemeinderechnung befähigt sind. Die Befähigung des RPO ist in Art. 69a GG beschrieben: Befähigt ist das RPO, wenn zumindest eine Person dieses Organs über ausreichende Kenntnisse des Gemeindefinanzhaushalts, des Rechnungswesens und der Revision von Gemeinderechnungen verfügt. Die Grundlage für die Prüfung ist ein allgemein anerkanntes Prüfungsregelwerk.

Der Einfachheit halber wird in diesem Dokument nur der Kurzbegriff RPO verwendet; er gilt gleichlautend für alle möglichen und wählbaren Organe der Rechnungsprüfung.

Das RPO wird vom obersten legislativen Organ einer Gemeinde gewählt und hat wie andere Organe der Gemeinde (z.B. der Gemeinderat) Organstellung. Es unterliegt somit der Organhaftung und nicht der obligationenrechtlichen Auftragshaftung. Der Kernauftrag des RPO definiert sich nicht durch eine gegenseitige Willensbekundung zwischen dem obersten wählenden legislativen Organ und dem RPO, dieser ist vielmehr im Gesetz (Art. 67 GG) und allenfalls ergänzend in kommunalen reglementarischen Grundlagen festgehalten.

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 ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll. Aus Schweizer Prüfungsstandard 240 "Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen", RZ 11 Bst. (a)

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

Die Stimmberechtigten wählen die Mitglieder des RPO als selbständige und unabhängige Behörde neben dem Gemeinderat. Das RPO ist nur den staatlichen Aufsichtsorganen verpflichtet und ist in der Gemeinde keiner anderen Behörde unterstellt oder vorgesetzt. Mitglieder eines RPO dürfen nicht gleichzeitig dem Gemeinderat oder dem Gemeindepersonal angehören (Art. 8 GG). Es gelten zudem die Ausstandsregeln nach dem Verwaltungsrechtspflegegesetz (SHR 172.200). Sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person, die die Rechnungsprüfung vornimmt, muss absolut verwaltungsunabhängig sein, darf keinen Anschein einer Verflechtung mit der Verwaltung erwecken.

Was die Haftung betrifft, so kommt das Haftungsgesetz (HG; SHR 170.300) zur Anwendung. Dieses geht von einer primären Staatshaftung aus, d.h. für einen allfälligen Schadenseintritt bei einem Dritten haftet in erster Linie der Staat, respektive die Gemeinde, sollte dieser Dritte zu Schaden gekommen sein und sofern die übrigen Haftungsvoraussetzungen überhaupt gegeben sind (Art. 3 HG). Erst in zweiter Linie kann der Staat gegenüber der fehlbaren Person (Mitglied RPO) Rückgriff nehmen und wiederum nur, sofern die Voraussetzungen zum Rückgriff gegeben sind. Sofern die Schädigung direkt beim Staat (der Gemeinde) eintritt, so kann dieser gegenüber der schädigenden Person (Mitglied RPO) eine Schadenersatzforderung stellen (Art 8 HG), natürlich wiederum nur dann, wenn die Haftungsvoraussetzungen gegeben sind (insbesondere Vorsatz und Grobfahrlässigkeit)

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.

2.2.1 ÖFFENTLICHES BESCHAFFUNGSWESEN

Die Prüfung, ob Beschaffungen korrekt erfolgt sind, die der Submissionsgesetzgebung des Kantons Schaffhausen⁴ oder allenfalls weitergehenden kommunalen Bestimmungen unterliegen, ist nicht Gegenstand der Prüfung der Jahresrechnung.

2.3 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)⁵. Aufgrund der Beurteilung der Risikofaktoren und der Qualität des IKS durch das RPO wird das Prüfungsprogramm erstellt. Dabei geht es darum, Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zu

⁴ Interkantonale Vereinbarung über das öffentliche Beschaffungswesen (IVöB, SHR 172.510) und Verordnung zur Interkantonalen Vereinbarung über das öffentliche Beschaffungswesen vom 25. November 1994 / 15. März 2001 (ViVöB, SHR 172.511)

⁵ HRM2 schreibt ein IKS vor. Aktuell ist die Führung eines IKS im Kanton Schaffhausen jedoch noch freiwillig (vgl. Art. 39 Abs. 2 FHG).

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

bestimmen. Die *grundlegenden* Prüfungshandlungen gemäss Anhang 2 dienen den jährlichen Prüfungen. Das RPO kann gestützt auf ihre Risikobeurteilung *weitere* Prüfungshandlungen vornehmen (siehe ebenfalls Anhang 2).

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 4.2) werden schwerpunktmässig in denjenigen Prüfungsgebieten angewandt, die nicht mittels Funktionsprüfungen (vgl. auch Ziffer 4.1) geprüft werden können oder in denen die aussagebezogenen Prüfungen aufgrund der (geringen) Datenmenge effizienter sind.⁶ 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.

2.4 ANLEITUNG ZU DEN ARBEITSUNTERLAGEN

Die grundlegenden Prüfungshandlungen werden jährlich durchgeführt.⁷ 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 Inkassowesen 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 4.1), so kann allenfalls der Stichprobenumfang bei

⁶ vgl. auch HWP 2009, Band 2, Seite 174, Kapitel 2.11 "Festlegung der Prüfungsstrategie"

⁷ Eine Ausnahme bilden die Prüfungshandlungen 29 "Übergang von HRM1 zu HRM2", welche nur einmalig beim Übergang durchzuführen sind.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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 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 zusätzlichen 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 "Wurden die Zinsen 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 verwendet werden.

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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

Unter "Referenz" werden Querverweise auf andere Prüfdokumente angebracht, 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.

Um zusätzliche Zeilen für Bemerkungen oder die Referenz einzufügen, muss der Cursor auf die letzte Zeile in der Spalte Bemerkungen oder Referenz gesetzt und anschliessend die TAB-Taste gedrückt werden.

Die Revisionsformulare sind die Arbeitspapiere der RPO. 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 RPO 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 Beurteilung der Einhaltung folgender Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung vorgesehen:

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

Es handelt sich hierbei um einen Auszug der Grundsätze des Rechnungswesens. Dabei bedeuten die einzelnen Grundsätze:

Grundsatz	Erklärung ⁸
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.

⁸ gemäss Fachempfehlung Nr. 02 "Grundsätze" des Handbuchs HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (<http://www.srs-cspp.ch/de>)

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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.
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 (Art. 82 GG, Art. 9 Abs. 4 FHG).
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.

3. 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, ICT) und der Wesentlichkeit. Mit der Planung werden zudem die Schwerpunkte der weiteren Prüfungshandlungen festgelegt. Weiter ist 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 zu prüfen. Es gibt bei den Prüfformularen Bestandes- und Bewertungsprüfungen und andere Prüfungen wie beispielsweise Verkehrsprüfungen. Während für Bestandes- und Bewertungsprüfungen Vollständigkeitsprüfungen⁹ Sinn machen, werden die übrigen Prüfungen hauptsächlich aufgrund von repräsentativen Stichproben¹⁰ durchgeführt.

3.1 DEFINITION PRÜFUNGSaufTRAG

Der Prüfungsauftrag kann in folgende Bereiche unterteilt werden:

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

Die Gemeinderechnung enthält neben der Bilanz und der Erfolgsrechnung weitere Bestandteile, die ebenfalls Gegenstand der Prüfung sind. Im Folgenden sind die Bestandteile einer Gemeinderechnung für Einwohnergemeinden einzeln aufgeführt:

- a) Inhaltsverzeichnis,
- b) Berichterstattung,
- c) Antrag der Exekutive,
- d) Bestätigungsbericht und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans,
- e) Genehmigung der Jahresrechnung durch die Gemeindeversammlung / das Parlament,
- f) Selbstfinanzierung nach Gesamthaushalt, allgemeiner Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung,
- g) gestufter Erfolgsausweis,
- h) Investitionsrechnung VV und Investitionsrechnung FV,
- i) Zusammenzug der Bilanz,
- j) Geldflussrechnung,
- k) Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Hauptaufgabebereichen,
- l) Erläuterungen zur Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung,
- m) Erläuterungen zur Bilanz,

⁹ Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Aktiven und Passiven vollständig enthalten sind und die einzelnen Beträge (z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten, aktive und passive Rechnungsabgrenzungen) anhand von Belegen und Drittbestätigungen (z.B. Bankauszügen, Inventarlisten) nachgewiesen sind.

¹⁰ 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.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

- n) Anhang,
- o) Finanzkennzahlen,
- p) Kreditrechtliche Angaben zu Verpflichtungskrediten sowie Exekutivkrediten,
- q) Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Funktionen und Sachgruppen,
- r) Details zu Fonds und Legaten.

Das Inhaltsverzeichnis (a), der Antrag der Exekutive (c), die Genehmigung der Jahresrechnung (e) und die Detailangaben zur Rechnung (q und r) stellen keinen Prüfgegenstand dar. Die Detailangaben (q und r) sind nicht Bestandteil der offiziellen Jahresrechnung, das Amt für Justiz und Gemeinden (AJG) benötigt aber diese Angaben zur Genehmigung der Jahresrechnung.

Neben der Prüfung der Jahresrechnung bildet die Durchführung der 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 und Verordnungen oder Ausführungsbestimmungen vorhanden sind. Die vorliegende AH RPO und die Arbeitspapiere geben dabei den minimalen 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 Prüfungsprogramm. Dabei werden Prüfungsmethoden und Prüfungsumfang in den einzelnen Prüfgebieten gemäss der vorgängigen Risikobeurteilung festgelegt.

Neben dem Jahresprüfungsplan wird 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-Up¹¹ vorgenommen.

3.1.1 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.

¹¹ Als Follow-Up wird das nachträgliche Verifizieren der Wirksamkeit und Nachhaltigkeit von früheren Prüfungshandlungen verstanden.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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. Das RPO informiert den Gemeinderat respektive die Verwaltung über:

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

Ob die Kommunikation mündlich oder 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 zuständigen Personen der Gemeinde 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 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.

3.1.2 ZEITLICHE PLANUNG

Die zeitliche Planung der Prüfung erfolgt in enger Zusammenarbeit mit den Gemeindebehörden und der Verwaltung. Es ist zu beachten, dass der Gemeinderat die geprüfte Jahresrechnung dem zuständigen Organ bis spätestens Ende Juni des dem Rechnungsjahr folgenden Jahres zur Genehmigung vorzulegen hat (Art. 10 FHG).

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 der unangemeldeten Zwischenrevision.
- Die Termine der Prüfungsdurchführung vor Ort sind mit den zuständigen Personen abzuklären. Dabei ist 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.

3.1.3 SACHLICHE PLANUNG

Für die sachliche Planung muss ein sinnvolles, den Verhältnissen angepasstes Prüfprogramm mit jährlich wechselnden Prüfungsschwerpunkten (siehe Vorlage im Anhang 7) erstellt werden. Die Arbeitspapiere sind vorzubereiten.

Sämtliche Aufwendungen und Erträge basieren auf rechtlichen Grundlagen. Falls diese Grundlagen nicht bekannt sind, ist eine sorgfältige und sachgemässe Prüfungsdurchführung nicht möglich. Es ist deshalb Pflicht jedes einzelnen Mitglieds des RPO, sich über die aktuellen Gemeindereglemente, die revisionsrelevanten internen Weisungen und Beschlüsse, die Organisationsstruktur und die Pflichtenhefte der Verwaltung zu informieren.

Zur sachlichen Prüfungsplanung gehören weiter folgende Punkte:

- Prüfungsunterlagen analysieren (Dauerakten, Pendenzen, Revisionsformulare und Berichterstattungen der letzten Prüfung),
- Für die Prüfung relevante Gemeindereglemente und kantonale Vorschriften beschaffen bzw. studieren,
- Abläufe und entsprechende Unterlagen zur Vorbereitung spezieller Prüfungshandlungen erheben.

Durch die zuständigen Personen, in der Regel durch die Finanzverwaltung, sind folgende Massnahmen zu treffen:

- Zuständige Behörden und Angestellte über den Zeitpunkt der Rechnungsprüfung orientieren, damit die Bereitschaft zur Auskunftserteilung an die Mitglieder des RPO und zur Vorlage von prüfungsspezifischen Unterlagen sichergestellt ist.
- Abgeschlossene Jahresrechnung, Konten und Journale (ausgedruckt oder elektronisch, je nach Vereinbarung) sind vorzulegen.
- Sämtliche Belege und Unterlagen zu den einzelnen Posten der Bilanz und Erfolgsrechnung bereitstellen (Bestandesnachweise, Inventare, Listen, Auszüge, Protokolle usw.);

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

zweckmässigerweise erstellt die Finanzverwaltung zuhanden der Revision einen speziellen Abschlussordner, welcher alle wesentlichen Abschlussnachweise enthält.

Gemeinderatsprotokolle und Protokolle von Kommissionen sind im Rahmen der Prüfung nur soweit einzusehen, sofern sie wichtige Entscheide in finanziellen Belangen enthalten. So 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, Zusatzkrediten, Nachtragskrediten, Exekutivkrediten 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 und ist periodisch, d.h. mindestens alle vier Jahre, vorzusehen. Die Bestätigungen geben Auskunft, ob die Geldkonten in der Bilanz vollständig und korrekt ausgewiesen werden: Sind alle Konten von Nebenbereichen, z.B. Bereiche Bildung oder Soziales, in der Jahresrechnung enthalten? Ferner kann die Aktualität und Korrektheit der Unterschriftenberechtigungen 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 (z.B. laufende Prozesse usw.).

Drittbestätigungen für Forderungen machen in der Regel wenig Sinn und sind gesetzlich nicht verlangt, 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 zwingend einzuverlangen sind, besteht nicht. Es liegt im Ermessen der Verwaltung bzw. des RPO, Saldobestätigungen als Bestandes- und Prüfungsnachweis einzuholen.

3.1.4 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.

Das RPO kann dem Gemeinderat zusätzliche Revisionen durch Fachpersonen beantragen (Art. 67 lit. a GG). Das RPO bleibt aber in jedem Fall für die Rechnungsprüfung und den Bericht verantwortlich.

3.2 ANALYSE DER JAHRESRECHNUNG

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

- Einschätzung der finanziellen Situation der zu prüfenden Gemeinde.
- Beschaffung von Informationen zur Ergänzung der Einschätzung von Risiken der Gemeinde und damit Hinweise auf Problembereiche in den einzelnen Prüfungsgebieten.
- Feststellung der Stetigkeit der Jahresrechnung im Vorjahresvergleich.
- Erlangung einer Grundlage 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, zumal diese in der Regel 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 in der Privatwirtschaft übliche Kennzahlen sind für öffentliche Gemeinwesen nicht zweckmässig oder zu wenig differenziert; sie müssen durch für öffentliche Gemeinwesen spezifische Kennzahlen ersetzt werden.

3.2.1 BUDGETVERGLEICH

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

3.2.2 FINANZKENNZAHLEN

Die in den öffentlichen Verwaltungen bedeutsamsten Kennzahlen sind relevante Indikatoren für die Führung einer Gemeinde, legen finanzpolitische Trends dar und unterstützen die Exekutive in der Steuerung der Finanzpolitik. Massgeblich ist die Entwicklung der Zahlen über eine längere Vergleichsperiode, da eine Stichtagsbetrachtung nur per Ende Jahr je nach Kennzahl nicht sehr aussagekräftig ist. Eine Übersicht über die Entwicklung des Finanzhaushalts geben die folgenden Finanzkennzahlen, die in der Jahresrechnung auszuweisen sind:

- a) Nettoverschuldungsquotient,

¹² vgl. Ausführungen unter Ziffer 3.5 Wesentlichkeit

- b) Selbstfinanzierungsgrad,
- c) Zinsbelastungsanteil,
- d) Nettoschuld in Franken je Einwohnerin/Einwohner,
- e) Selbstfinanzierungsanteil,
- f) Kapitaldienstanteil,
- g) Bruttoverschuldungsanteil,
- h) Investitionsanteil.

Diese Kennzahlen sind aussagekräftig und eignen sich sehr gut für den Vergleich unter den Gemeinden. Für die Einschätzung der jeweiligen Finanzkennzahlen liegen grundsätzlich Richtwerte¹³ vor. Für die Vergleiche anhand der Kennzahlen ist allerdings auch zu beachten, dass die Gemeinden oft unterschiedliche Aufgaben wahrnehmen und unterschiedlich organisiert sind. Das RPO hat die Berechnung der Finanzkennzahlen auf ihre Korrektheit zu überprüfen. Die Prüfungshandlungen hierzu befinden sich im Anhang 2.

3.3 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.

Gemäss Art. 39 Abs. 1 FHG umfasst das interne Kontrollsystem regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen, um das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungsführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

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.

Der Gemeinderat kann nach Rücksprache mit dem für die Rechnungsprüfung zuständigen Organ ein internes Kontrollsystem einführen und Vorgaben dazu erlassen. Er berücksichtigt dabei die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis (Art. 39 Abs. 2 FHG). Das IKS ist der Grösse der Gemeinde entsprechend auszugestalten.

Mit dem IKS trifft der Gemeinderat 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

¹³ vgl. Anhang C zum Handbuch HRM2 der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren

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.

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 (KKAG) hat einen Leitfaden für ein IKS mit Beispielen von Prozessabläufen publiziert.¹⁴

3.3.1 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>Haftpflichtrisiken</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Werkanlagen ▪ Öffentliche Liegenschaften ▪ Strassen
<p>Finanz- und Sachrisiken</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Konjunktur (Steuereinnahmen) ▪ Finanzielle Führung ▪ Subventionen 	<p>Personalrisiken (alle Ebenen)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Personalengpässe ▪ Austritte von wichtigen Mitarbeitenden ▪ Falsch qualifizierte Mitarbeitende, Knowhow
<p>Ökologische Risiken</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Altlasten ▪ Störfälle ▪ Abfall-Gruben 	<p>Struktur-Risiken</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bevölkerung / Demographie ▪ Arbeitslose ▪ Ausländeranteil ▪ Wohnlage (Stadt, Agglomeration, ländlich)
<p>Risiken im Miliz-System</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Behörden ▪ Kommissionen ▪ Eingeschränkter Planungshorizont 	<p>Gesetzgebung / Reformen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gemeindereform ▪ Schulreform ▪ Gesundheitswesen

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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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.

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 schriftlich knapp 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.

3.3.2 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.

Es sind u.a. folgende Unterlagen zu erarbeiten:

- Konzept IKS mit den Zielsetzungen,
- Stellenbeschreibungen,
- Stellvertretungsregelungen,
- Wer/Was-Diagramme (Aufgabenteilung / Funktionstrennung),
- Arbeitsanleitungen,
- Beschreibung der verfügbaren Unterlagen,
- Bearbeitungsregeln,
- Beschreibung des gewünschten Arbeitsergebnisses,
- Durchzuführende, dokumentierte Kontrollen (Visa-, Unterschriftenregelung).

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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

- Verwendung von nummerierter 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 / ihr 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 publiziert¹⁵.

3.3.3 FUNKTIONENTRENNUNG

Die Funktionentrennung ist ein wichtiger Aspekt innerhalb des IKS.

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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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 Zugriffsschutz muss durch ein gut funktionierendes Passwortsystem sichergestellt sein. 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.

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 leider nicht immer möglich. Besonders die Aufzeichnung (Beleg-/ Rapporterstellung) erfolgt häufig durch Personen, welche die zu erfassende Tätigkeit selbst ausführen.
- Moderne Buchungssysteme können unliebsame Doppelfunktionen vermeiden: Am Schalter wird das Geld entgegengenommen und der Finanzvorgang wird direkt verbucht.

3.4 INFORMATIONS- UND KOMMUNIKATIONSTECHNOLOGIE (ICT)

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

3.4.1 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 die 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 (z.B. im Hinblick auf die Erhebung von Gebühren).

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.

3.4.2 RISIKO 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 muss abschätzen, ob eine Prüfung spezielle ICT-Kenntnisse erfordert. Ist das der Fall, sind in Absprache mit der Exekutive Fachspezialisten ins Prüfungsteam zu integrieren.

3.5 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."¹⁶

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

3.5.1 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.

Das RPO muss sich die Frage stellen, in wie weit die Wesentlichkeit die Entscheide der Berichtsempfänger beeinflussen kann.

Zu Beginn der Prüfung (in der Planungsphase) ist die Wesentlichkeit zu berechnen (Beispiel vgl. Anhang 1) und die Toleranzgrenze festzulegen. 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 Prüfungsumfang auch den geänderten Rahmenbedingungen standhält.¹⁷

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

Die Wesentlichkeit ist in der Berichterstattung des Rechnungsprüfungsorgans zu dokumentieren.

3.5.2 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 zwingend über einen Fehler oder eine Falschaussage in der Jahresrechnung berichtet werden muss und

¹⁶ aus dem HWP, Band 2, Seite 165, Kapitel 2.10 "Bedeutung der Wesentlichkeit"

¹⁷ Schweizer Prüfungsstandard, PS 320 "Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung"

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

- Festlegung des Ausmasses und der Art der Prüfungshandlungen.

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 sind vorzugsweise relative Werte, ausgedrückt in Prozenten, zu definieren:

- 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 (eventuell unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs) 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 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). Sie bestimmt – betrachtet auf den gesamten Abschluss – die Grenze, wo festgestellte Fehler weder formell dokumentiert noch weiter berücksichtigt werden. Dieser Wert liegt bei maximal 5% der gewählten Gesamtwesentlichkeit. Während des Prüfprozesses soll der Prüfer respektive die Prüferin sämtliche Fehler (ob unter oder über der NAG) schriftlich festhalten.

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 Rückweisung enthalten.

Das RPO 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.

3.5.3 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.

3.6 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.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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 (Gemeindevorstand/in, Finanzvorstand/in, Gemeindeführer/in, Bauvorstand/in usw.).
- für die Rechnungslegung wesentliche gesetzliche 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 das oberste exekutive Organ, d.h. der Gemeinderat, 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 Handlungen¹⁸

Auch wenn die jährliche Prüfung nicht primär auf die Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (doloser Handlungen) ausgerichtet sein soll, so ist dennoch 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

¹⁸ 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)

dolosen 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 dadurch heikle Situationen zielführend bewältigen.

Es sind jedoch weniger die Vermögensschädigungen, sondern eher Manipulationen in der Rechnungslegung, die in öffentlichen Verwaltungen gelegentlich 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 z.B. auf eine Legislaturperiode zu verteilen. Dieser Vorgang ist jedoch nur zulässig, wenn sich aus Erfahrungen aus früheren Prüfungstätigkeiten kein offensichtlich höheres Risiko ergibt für einen Bereich, welcher im Berichtjahr 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 Geschäftsjahr übertragen werden, stellen wesentliche Prüfungshandlungen zum Ausschliessen doloser Handlungen dar.

3.6.1 PRÜFUNGSPROGRAMM

Die Entwicklung des Prüfungsprogramms - aufgeteilt in einen Mehrjahresprüfplan und einen Jahresprüfplan (siehe Anhang 7) - baut auf der Prüfungsstrategie auf. Das RPO muss ein Programm ausarbeiten und dokumentieren, welches die Art, den Zeitpunkt und den Umfang der Prüfung und die damit zusammenhängenden Prüfungshandlungen aufzeigt. 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 Prüfungshandlungen¹⁹ liefern beispielsweise positionsübergreifende Plausibilisierungen, bieten jedoch nur geringe prüferische Sicherheit im Hinblick auf Nachweise über spezifische Ge-

¹⁹ vgl. Ausführungen unter Ziffer 4.3 Analytische Prüfungen

schäftsvorfälle. 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.

4. PRÜFUNGSDURCHFÜHRUNG UND PRÜFUNGSVERFAHREN

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

4.1 FUNKTIONSPRÜFUNGEN

Gegenstand von Funktionsprüfungen ist das IKS, für dessen Ausgestaltung und Umsetzung der Gemeinderat verantwortlich ist (Art. 39 FHG).

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:²⁰

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

²⁰ vgl. Ausführungen im HWP 2009, Band 2, Seite 201 ff., Ziffer 3.3.2 "Wirksamkeitsprüfung"

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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

Prozesse	Subprozesse
Gemeindeebene	<ul style="list-style-type: none">– Grundsätze des IKS– Jahresabschlussstellungsprozess
Generelle IT-Kontrollen	
Zahlungsverkehr	<ul style="list-style-type: none">– Barverkehr– Bargeldloser Verkehr
Personal	<ul style="list-style-type: none">– Routinemässige Prozesse (monatlicher Lohnlauf, Monats- bzw. Stundenlohnempfänger)– Gelegentlich stattfindende Prozesse (Eintritt, Austritt)– Jährlich einmal stattfindende Prozesse (Abrechnung mit den Sozialversicherungen, Lohnausweise)
Gebühren	<ul style="list-style-type: none">– Gebührenfakturierung– Mahnwesen für wiederkehrende Gebühren– Einmalige Gebühren (Anschlussgebühren)
Entgelte und Guthaben	<ul style="list-style-type: none">– Subventionen– Kanzleigebühren– Baubewilligungsgebühren– Marktgebühren
Sachaufwand und Kreditoren	<ul style="list-style-type: none">– Lehrmittel– Unterhalt und Reparaturen– Versicherungen– Kultur und Sport
Investitionsrechnung	<ul style="list-style-type: none">– Investitionsausgaben– Submissionsprozess– Subventionen

4.2 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.

4.3 ANALYTISCHE PRÜFUNGEN

Die analytische Prüfungsmethode basiert auf einem Soll-/Ist- oder einem anderen Vergleich. Weiter werden vom RPO bestimmte Erwartungswerte (z.B. entspricht der Darlehenszinsumwand 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 angepasster Steueranlage 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.

4.4 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.

5. 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.

5.1 KREDITRECHT UND AUSGABENKOMPETENZ / FINANZ- UND VERWALTUNGSVERMÖGEN

5.1.1 ÜBERSICHT

Das Kreditrecht befasst sich mit der Frage, wann eine Ausgabe getätigt werden darf. Ganz vereinfacht ausgedrückt kann man sagen, dass es dazu immer zwei Beschlüsse braucht:

- die Erlaubnis des Budgetorgans, die Jahresrechnung mit dem entsprechenden Betrag zu belastet und
- den Beschluss des finanzkompetenten Organs, das Vorhaben auch tatsächlich anzugehen (d.h. sich zu verpflichten) und den mit dem Budget zur Verfügung gestellten Betrag auszugeben.

Man spricht deshalb vom doppelten Ausgabebewilligungsverfahren. Dieses Verfahren gibt immer wieder zu Fragen und Diskussionen Anlass, weshalb nachfolgend im Detail darauf eingegangen wird.

5.1.2 AUSGABEN UND ANLAGEN

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. Die Grundsätze der Haushaltsführung (Art. 4 FHG) sind einzuhalten. Investitionen in und Desinvestition von Finanzvermögen werden direkt über die Bilanz und nicht über die Investitionsrechnung verbucht.

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:

- *Anlagen* sind 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. Die Anlagen können Wertpapiere, Darlehen, Be-

teiligungen, 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.

- *Ausgaben* sind geld- und buchmässige Vorfälle, welche in der Jahresrechnung verbucht werden (d.h. in die Erfolgs- oder Investitionsrechnung; Ausgabenbeschlüsse direkt zulasten der Bilanz sind nicht zulässig). Ausgaben dienen stets der konkreten öffentlichen Aufgabenerfüllung. Damit man eine Ausgabe tätigen kann, braucht es kumulativ eine Rechtsgrundlage, einen Ausgabenbeschluss und einen Budgetkredit (oder allenfalls einen Nachtrags- oder Exekutivkredit, vgl. Art. 17 FHG).
 - Jedes Verwaltungshandeln bedarf einer Rechtsgrundlage (vgl. Art. 17 Abs. 1 lit. a FHG). Die Rechtsgrundlage für eine Ausgabe ist entweder eine Gesetzesbestimmung, ein Gerichtsentscheid, ein Beschluss der Gemeindeversammlung respektive der referendumsfähige Beschluss eines Parlaments oder ein Volksentscheid (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a FHG). Der Beschluss der Gemeindeversammlung über das Budget gilt somit als Rechtsgrundlage.
 - Damit eine Ausgabe überhaupt ins Auge gefasst werden kann, muss der entsprechende Betrag im Budget vorhanden sein. Für eine Ausgabe braucht es mit anderen Worten einen Budgetkredit (vgl. Art. 17 Abs. 1 lit. c FHG).
 - Der *Ausgabenbeschluss* ist der Vorgang, bei dem die gemäss Gemeindeordnung zuständige Behörde beschliesst, die Ausgabe auch tatsächlich zu tätigen (vgl. Art. 17 Abs. 1 lit. b FHG). Die Behörde verpflichtet sich. Liegt die Ausgabenkompetenz bei den Stimmberechtigten in der Gemeindeversammlung oder an der Urne, so wird der Begriff "Verpflichtungskredit" verwendet. Liegt die Ausgabenkompetenz beim Gemeinderat (Exekutive), so wird meist nur der Begriff "Ausgabenbeschluss" verwendet, auch wenn es sich dabei letztlich um einen Verpflichtungskredit handelt. Ist die Ausgabenkompetenz der Exekutive überschritten, erfolgt der Ausgabenbeschluss durch die Legislative (=Verpflichtungskredit).

5.1.3 BUDGETKREDIT UND NACHTRAGSKREDIT (ART. 22 UND ART. 23 FHG)

Das Budget gibt Auskunft über alle vorgesehenen Ausgaben (und Einnahmen) und damit über die zur Verfügung stehende Gesamtsumme eines Rechnungsjahres. Es wird von der Exekutive (Gemeinderat) erarbeitet und der Legislative (Gemeindeversammlung, Einwohnerrat) zum Beschluss unterbreitet. Die Stimmberechtigten (d.h. die Gemeindeversammlung respektive das Parlament unter Vorbehalt des Referendums) beschliessen über das Budget und mit einem gleichzeitig erfolgenden, aber separaten Beschluss auch über den Steuerfuss. Mit dem Beschluss über das Budget liegt die erforderliche Rechtsgrundlage vor.

Das Budget ist ein Zusammenzug verschiedenster Budgetkredite (z.B. Löhne, Verbrauchsmaterial, Beiträge an Vereine, Sozialausgaben etc. etc.). Die Budgetkredite sind somit Elemente der Erfolgs- respektive der Investitionsrechnung: Jeder Betrag, der in einem Konto geführt wird, stellt einen Budgetkredit dar. Mit der Genehmigung des Budgets ist der Betrag noch nicht ausgegeben, aber der Gemeinderat ist damit ermächtigt, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten (Art. 22 Abs. 1 FHG). Die im Budget aufgeführten Beträge können nur im betreffenden Jahr ausgegeben werden. Budgetkredite

können nicht ins Folgejahr übertragen werden, auch nicht teilweise (zeitliche Bindung, Art. 22 Abs. 3 FHG). Ist eine mehrjährige Aufgabe zu erfüllen, so muss sichergestellt sein, dass die Budgetkredite auch jedes Jahr in der erforderlichen Höhe beantragt werden. Kreditübertragungen zwischen verschiedenen Konten sind ebenfalls unzulässig (qualitative Bindung).

Stellt der Gemeinderat fest, dass der Budgetkredit nicht ausreicht, um die dafür vorgesehene Aufgabe zu erfüllen, so muss der Gemeinderat, bevor er eine über den Budgetkredit hinausgehende Verpflichtung eingehen will, einen Nachtragskredit beantragen. Das Einholen eines Nachtragskredits ist jedoch eine etwas umständliche Angelegenheit, da der Nachtragskredit nur von der Gemeindeversammlung oder vom Parlament bewilligt werden kann. Der Gemeinderat kann deshalb in denjenigen Fällen auf das Einholen eines Nachtragskredits verzichten, wenn der benötigte Geldbedarf im Rahmen des sogenannten Exekutivkredits liegt (Art. 23 FHG i.V.m. Art. 24 FHG).

5.1.4 AUSGABENKOMPETENZ (NEUE UND GEBUNDENE, EINMALIGE UND WIEDERKEHRENDE AUSGABEN, ART. 16 FHG)

Mit dem Vorliegen des Budgetkredits, d.h. mit der Absicherung der Ausgabe im Budget, ist noch nicht beschlossen, dass der Betrag auch tatsächlich ausgegeben wird. Wer die Kompetenz hat, die vorgesehene Ausgabe auch tatsächlich zu tätigen, d.h. wer die Kompetenz hat, sich gegenüber Dritten zu Lasten der Jahresrechnung der Gemeinde zu verpflichten, ergibt sich aus der jeweiligen Gemeindeverfassung.

Die *Ausgabenkompetenz* hat (nicht nur im öffentlichen Finanzrecht) eine grosse Bedeutung. Die Ausgabenkompetenz ist unterschiedlich je nach Höhe der Ausgabe und nach dem Umstand, ob es sich um eine neue oder eine gebundene und um eine einmalige oder eine wiederkehrende Ausgabe handelt. Davon abhängig liegt die Ausgabenkompetenz bei den Stimmberechtigten an der Urne, bei der Gemeindeversammlung, beim Gemeinderat oder allenfalls sogar bei einem Verwaltungsangestellten (vgl. Art. 17 Abs. 2 FHG).

- *Gebundene Ausgaben*: Wenn die Gemeinde bei einer Ausgabe bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so handelt es sich um eine gebundene Ausgabe. Die Ausgabenkompetenz für gebundene Ausgaben liegt beim Gemeinderat (Art. 16 FHG). Das Bundesgericht spricht von einer gebundenen Ausgabe, wenn die Ausgabe
 - durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgeschrieben ist;
 - zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist;
 - 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» immer 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).

- *Neue Ausgaben:* Ist eine Ausgabe nicht gebunden, dann ist es eine neue Ausgabe. Erst bei den neuen Ausgaben hängt die Ausgabenkompetenz von der Höhe der Ausgabe ab. Dabei kann auch noch eine Unterscheidung gemacht werden, ob es sich um eine neue einmalige oder um eine neue wiederkehrende Ausgabe handelt. Die jeweilige Gemeindeverfassung legt fest, bis zu welchem Betrag eine Ausgabe noch in der Kompetenz des Gemeinderates liegt, d.h. bis zu welchem Betrag er auch eine neue Ausgabe noch in eigener Kompetenz sprechen kann. Darüber liegende Beträge liegen in der Ausgabenkompetenz der Gemeindeversammlung, allenfalls ist gar eine Urnenabstimmung erforderlich.

Wenn der Budgetkredit vorhanden ist (beschlossen von der Gemeindeversammlung) und bei gebundenen Ausgaben der Gemeinderat und bei neuen Ausgaben je nach Betragshöhe der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung die Ausgabe auch tatsächlich beschlossen hat, so liegt ein doppelter Ausgabenbeschluss vor.

5.1.5 ABGRENZUNG ZWISCHEN DER AKTIVIERUNGSGRENZE UND DER AUSGABENKOMPETENZ

Wie im Kapitel über die Ausgabenkompetenz erwähnt ist der Gemeinderat zwar alleine zuständig für den Ausgabenschluss bei allen gebundenen Ausgaben, hingegen ist er nur zuständig für den Ausgabenbeschluss für neue einmalige und neue wiederkehrende Ausgaben bis zu einer gewissen Betragsgrenze. Bei Vorhaben, welche die in der Gemeindeverfassung festgelegte Betragsgrenze (=Ausgabenkompetenz des Gemeinderates) überschreiten, handelt es sich fast ausschliesslich um Investitionen.

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 Art. 13 Abs. 2 FHG einmalig im Sinne einer konstanten Praxis fest. Zu beachten ist, dass die Aktivierungsgrenze nicht mit der Kompetenzregelung gemäss Gemeindeverfassung der Gemeinde übereinstimmen muss.

Investitionen sind zwingend in der Investitionsrechnung zu führen, wenn sie die sogenannte Aktivierungsgrenze überschreiten. Da die Aktivierungsgrenze oft tiefer liegt als die Ausgaben-

kompetenz des Gemeinderates für neue einmalige Ausgaben, so kann es immer wieder vorkommen, dass der Gemeinderat ein Vorhaben (anstatt in der Erfolgsrechnung) in der Investitionsrechnung führen muss, auch wenn die Ausgabenkompetenz beim Gemeinderat liegt.

Mit anderen Worten: Muss ein Projekt aufgrund der Aktivierungsgrenze in die Investitionsrechnung aufgenommen werden und hat die Gemeindeversammlung dem Budget zugestimmt, so ist es immer noch Sache des Gemeinderates, den eigentlichen Ausgabenbeschluss zu tätigen, d.h. die Verpflichtung einzugehen (d.h. den Verpflichtungskredit zu sprechen), sofern dies gemäss Gemeindeverfassung in seiner Ausgabenkompetenz liegt.

5.1.6 VERPFLICHTUNGSKREDIT (OBJEKT- ODER RAHMENKREDIT) UND ZUSATZKREDIT (ART. 19-21 FHG)

Im Finanzhaushaltsgesetz kommt der Begriff Verpflichtungskredit vor. Der Verpflichtungskredit wird von der ausgabenkompetenten Behörde gesprochen. Er ist das «go!», die Verpflichtung einzugehen.

Der Budgetkredit besteht lediglich aus einem Betreff (Kontobezeichnung) und einer Betragshöhe. Der Verpflichtungskredit hingegen gibt nicht nur die Ermächtigung, für ein Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen (Objektkredit, Art. 19 Abs. 2 FHG) respektive für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen (Rahmenkredit, Art. 19 Abs. 3 FHG), sondern er ist viel detaillierter. Der Beschluss über den Verpflichtungskredit gibt Auskunft darüber,

- wofür das Geld im Detail ausgegeben werden soll,
- wie das Vorhaben umgesetzt werden soll,
- mit welchen Folgeausgaben zu rechnen ist, etc.

Der Beschluss über den Verpflichtungskredit geht somit weit über die rein finanzielle Frage hinaus. Er muss dem ausgabenkompetenten Organ deshalb mit Bericht und Antrag unterbreitet werden. Dies gilt grundsätzlich nicht nur für Projekte im Rahmen der Ausgabenkompetenz der Gemeindeversammlung (vgl. Art. 29 Abs. 3 GG). Auch im Rahmen der Ausgabenkompetenz des Gemeinderates muss der Ressortvorsteher dem Gemeinderat konkret Antrag stellen, sofern der einzelne Gemeinderat die Ausgaben nicht in eigener Kompetenz beschliessen darf (vgl. Art. 54 Abs. 3 und Abs. 4 GG).

Verpflichtungskredite sind wie die Budgetkredit brutto zu beschliessen (Art. 19 Abs.4 FHG). Sind Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert (z.B. Subventionen), so kann der Betrag netto beschlossen werden. Über die Verpflichtungskredite ist Kontrolle zu führen (Art. 20 FHG), wobei dies nur für die Verpflichtungskredite in der Zuständigkeit der Gemeindeversammlung (Parlament) respektive der Stimmberechtigten an der Urne erforderlich ist (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. b FHG i.V.m. Art. 20 FHG). 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.

Stellt der Gemeinderat fest, dass der Verpflichtungskredit nicht ausreicht, um die dafür vorgesehene Aufgabe zu erfüllen, so muss der Gemeinderat, bevor er eine über den Verpflichtungskredit hinausgehende Verpflichtung eingehen will, einen Zusatzkredit beantragen. Die Zuständigkeit für die Genehmigung des Zusatzkredits richtet sich nach der Höhe der Überschreitung (Art. 21 Abs. 2 FHG).

5.1.7 EXEKUTIVKREDIT (ART. 24 FHG)

Im kantonalen Recht wird der Begriff «Exekutivkredit» verwendet. Es handelt sich dabei um eine Regelung, die in folgenden Situationen zur Anwendung kommt (Art. 24 FHG):

- Der *Budgetkredit* reicht nicht aus: Nun müsste der Gemeinderat bei der Gemeindeversammlung einen Nachtragskredit beantragen (Art. 23 FHG).
 - Der Gemeinderat kann auf das Einholen eines Nachtragskredits verzichten, wenn es sich um eine gebundene Ausgabe handelt, da der Gemeinderat über gebundene Ausgaben ohnehin in eigener Kompetenz beschliessen muss (Art. 24 Abs. 1 lit. a FHG).
 - Der Gemeinderat muss auch dann keinen Nachtragskredit beantragen, wenn der fehlende Betrag so gering ist, dass er in der Ausgabenkompetenz des Gemeinderates für neue einmalige Ausgaben liegt (Art. 24 Abs. 1 lit. b FHG).
- Der *Verpflichtungskredit* reicht nicht aus: Hier müsste der Gemeinderat einen Zusatzkredit beantragen (Art. 21 Abs. 1 FHG).
 - Der Gemeinderat kann auf das Einholen eines Zusatzkredits verzichten, wenn es sich um eine gebundene Ausgabe handelt, da der Gemeinderat über gebundene Ausgaben ohnehin in eigener Kompetenz beschliessen muss (Art. 24 Abs. 1 lit. a FHG). Die Gemeindeversammlung wird bei der Abnahme der Schlussrechnung über die Überschreitung informiert.
 - Wenn die Ausgabenkompetenz von vorneherein beim Gemeinderat liegt, so muss der zuständige Ressortvorstand den Gemeinderat darüber unterrichten, wenn mehr Gelder gebraucht werden, als ursprünglich vorgesehen ist. Es ist Sache des Gemeinderates, dem einzelnen Gemeinderatsmitglied auch diesbezüglich einen gewissen Spielraum zu geben (vgl. Art. 17 Abs. 2 FHG).

Der Gemeinderat legt in einem Beschluss fest, ab welchem Betrag Exekutivkredite zu beantragen sind. Das kantonale Recht setzt diese Grenze bei einer Überschreitung von 10% an, falls der Betrag um mindestens 10'000 Franken überschritten wird (vgl. § 6 Abs. 2 FHV). Diese Grenze erscheint auch für die Gemeinden angemessen. Kreditüberschreitungen, welche über dieser Grenze liegen, sind als Exekutivkredite zu betrachten und in der Jahresrechnung offenzulegen. Liegt die Überschreitung unter der beschlossenen Grenze, wird der Vorgang als reine Budgetüberschreitung behandelt.

5.1.8 PRÜFZIELE

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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

- 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.

Es gilt festzustellen, ob die Investitionsrechnung vollständig und richtig ist. Namentlich müssen die verbuchten Ausgaben einen gültigen Kreditbeschluss (Budgetkredit und Ausgabenbeschluss/Verpflichtungskredit) und eine mehrjährige Nutzungsdauer aufweisen sowie oberhalb der von der Gemeinde festgelegten Aktivierungsgrenze liegen. Ausgaben mit Investitionscharakter unterhalb der Aktivierungsgrenze müssen über die Erfolgsrechnung verbucht werden.

Die Verpflichtungskreditkontrolle hat vollständig und korrekt zu sein, damit insbesondere die Stimmberechtigten Transparenz erhalten:

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.

5.1.9 RISIKOBEURTEILUNG UND -BESCHREIBUNG

Kreditrecht

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 Zusatz- oder Nachtragskredit 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.

Finanz- und Verwaltungsvermögen

- Die gemeinderechtlich vorgesehene Ausgaben- und Kreditkompetenz wird nicht eingehalten (Missachtung der Volks- oder Legislativrechte).
- Die Verbuchung kann falsch sein (nicht über die Investitionsrechnung).
- 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 § 11 FHV).

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
Kapitaldienst	Nettozinsen und ordentliche Abschreibungen / Wertberichtigungen
Nettozinsen	Passivzinsen abzüglich Zinserträge

5.2 GEBÜHREN FÜR AMTSHANDLUNGEN

5.2.1 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.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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.

5.2.2 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.).

5.2.3 PRÜFZIELE

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

5.2.4 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 (z.B. 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.

5.3 SPEZIALFINANZIERUNGEN

5.3.1 ALLGEMEINES

Bei den Spezialfinanzierungen handelt es sich um zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe (Art. 25 FHG). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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 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 insbesondere im Eigenkapital (Sachgruppe 290) geführt und zwar für Vorschüsse und Verpflichtungen gleichermassen.

Vorschüsse für Spezialfinanzierungen (Verlustvortrag, respektive Guthaben des Allgemeinen Haushalts gegenüber der Spezialfinanzierung) müssen jährlich um mindestens 20% abgetragen werden (Art. 6 Abs. 2 FHG).

Sowohl Verpflichtungen als auch Vorschüsse sind zu verzinsen (Art. 25 Abs. 4 FHG). Der Zinssatz wird durch die Exekutive festgelegt. Das Amt für Justiz und Gemeinden gibt jährlich eine Empfehlung ab.

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. Die internen Verrechnungen haben nach den kantonalen Vorschriften (Art. 38 FHG) zu erfolgen.

5.3.2 BUCHHALTERISCHE BEHANDLUNG

Verwaltungsvermögen: Es sind die Vorgaben gemäss offiziellem Kontenrahmen der Gemeinden zu beachten. Das Verwaltungsvermögen jeder Spezialfinanzierung ist separat auszuweisen.

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 9010

dem entsprechenden Bilanzkonto gutgeschrieben. Das Umgekehrte gilt bei einem Aufwandüberschuss, hier erfolgt die Verbuchung über die Sachgruppe 9011.

5.3.3 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. Zudem ist aus buchhalterischer Sicht festzustellen, ob die Verbuchung der Einlagen und Entnahmen sowie der Abschluss der Spezialfinanzierung über die vorgesehenen Konten erfolgt sind.

5.3.4 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 mittelfristig abgetragen.
- Der Ausweis des Bestandes, die Verzinsung, die Äufnung, die Mittelverwendung und die Abschreibung erfolgen nicht gesetzeskonform.

6. 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.

6.1 PRÜFUNGSBEENDIGUNG

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

6.1.1 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.

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:

1. mündliche Schlussbesprechung (vgl. Ausführungen in Ziffer 6.2);
2. Bestätigungsbericht (vgl. Ausführungen in Ziffer 6.3 und Anhang 5);

3. ergänzende schriftliche Berichterstattung (interner Revisionsbericht / Erläuterungsbericht / Management Letter, vgl. Ausführungen in Ziffer 6.3 und Anhang 4).

6.1.2 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.

6.1.3 BESCHLOSSENE JAHRESRECHNUNG DURCH GEMEINDERAT

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.

Da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung der Jahresrechnung die definitive Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten noch ausstehend ist, stellt der Gemeinderat dem RPO nach der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten eine mit dem entsprechenden Genehmigungsbeschluss ergänzte definitive Jahresrechnung zu. Diese definitive Jahresrechnung bildet die Ausgangslage für die nächste Prüfung und die Grundlage für die Prüfung der Eröffnungsbilanz am 1. Januar des Folgejahres.

6.2 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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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 Pen-denzenkontrolle. 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, 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.

6.3 ZUSAMMENFASSENDE REVISIONSBERICHT (BESTÄTIGUNGSBERICHT)

6.3.1 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 Schaffhausen richtet sich die Prüfung der Jahresrechnung ausschliesslich nach den kantonalen Vorschriften und nicht nach den (umfassenderen) Schweizer Prüfungsstandards (PS). Gemäss Art. 69a Abs. 4 FHG ist die Grundlage für die Prüfung ein allgemein anerkanntes Prüfungsregelwerk.

6.3.2 ZEITASPEKT DER BERICHTERSTATTUNG

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

Aufgrund dessen, dass die Zwischenrevision unangemeldet und unter dem Jahr erfolgt, hat die Berichterstattung dazu ebenfalls zeitnah unter dem Jahr zu erfolgen. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen in Ziffer 7.1 verwiesen.

Die Berichterstattung zur Jahresrechnung erfolgt dagegen zeitnah unmittelbar im Anschluss an die Schlussrevision und die anschliessende Schlussbesprechung. Wurde eine Vorrevision durchgeführt, so hat das RPO sicherzustellen, dass die anlässlich der Vorrevision gewonnenen Erkenntnisse sich bis zur Schlussrevision nicht wesentlich verändert haben.

6.3.3 GRUNDSÄTZE DER BERICHTERSTATTUNG

Die mündliche (Schlussbesprechung) und schriftliche Berichterstattung (Besprechungsprotokoll, Erläuterungsbericht, Bestätigungsbericht) sind aufeinander abzustimmen und dürfen sich nicht widersprechen. Es ist besonders darauf zu achten, dass eine wesentliche Feststellung, wenn sie im Bestätigungsbericht nicht erwähnt wurde, durch die Aufnahme in die erweiterte Berichterstattung nicht "geheilt" werden kann. Die Berichte sind auch oftmals nicht an die gleichen Empfänger adressiert. 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.

6.3.4 PRÜFUNGSURTEIL UND ANTRAG DES RECHNUNGSPRÜFUNGSORGANS

Das RPO hat gegenüber der Exekutive (Gemeinderat) 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 Prüfungsurteil²¹,
- eingeschränktes Prüfungsurteil²²,
- verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)²³,
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

²¹ Im HWP wird der analoge Begriff mit "Nicht modifizierte Prüfungsaussage" bezeichnet.

²² Im HWP wird der analoge Begriff mit "Modifizierung der Prüfungsaussage; eingeschränktes Prüfungsurteil" bezeichnet.

²³ Im HWP wird der analoge Begriff mit "Modifizierung der Prüfungsaussage; versagtes Prüfungsurteil" bezeichnet.

6.3.5 UNEINGESCHRÄNKTES PRÜFUNGSURTEIL

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

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."

6.3.6 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."

6.3.7 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
- nicht in der Lage ist, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, die den Schluss erlauben, dass der Abschluss insgesamt frei von wesentlichen Fehlaussagen ist.

6.3.8 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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

Feststellungen zu berücksichtigen. Die Letztgenannten sind im Bereich der öffentlichen Verwaltungen häufig anzutreffen. Würden von kantonaler Instanz Weisungen zur buchhalterischen Behandlung von Geschäftsvorfällen erlassen, sind diese zwingend einzuhalten.

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.

6.3.9 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, sprich, 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 Steuereffuss 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, Ablehnung der Rechnung durch die nächsthöhere Instanz, Massnahmen der kantonalen Aufsichtsstelle).

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

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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."

6.3.10 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.

Zeigt sich auch nach Rücksprache mit dem Gemeinderat, dass ein Prüfungsurteil unmöglich ist, so ist gemäss Art. 69 Abs. 4 GG das zuständige kantonale Departement zu informieren. 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.

6.4 AUFBAU UND GLIEDERUNG DES BESTÄTIGUNGSBERICHTS²⁴

Der Bericht des RPO enthält folgende Bestandteile:

1. Überschrift,
2. Empfänger,
3. Einleitender Absatz,

²⁴ Quelle: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 2, Teil II, Kapitel 7

4. Verantwortung des Gemeinderates (Vorstand usw.) für den Abschluss,
5. Verantwortung des RPO,
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.

6.4.1 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.).

6.4.2 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. 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.

6.4.3 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, 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 3.3 «Internes Kontrollsystem (IKS)» verwiesen.

In der Verantwortung des RPO steht die Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften. Bestätigung der Unabhängigkeit

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

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.

6.4.4 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 Wirtschaftlichkeit von Anschaffungen / Projekten, zur Zweckmässigkeit von zukünftigen Budgets und zur Allokation von Ressourcen sind zu vermeiden.

6.4.5 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 und dem für Gemeindeangelegenheiten zuständigen Departement des Kantons Schaffhausen schriftlich mitzuteilen (Art. 69 Abs. 3 und Abs. 4 GG).

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

Erhebliche Mängel, Pflichtverletzungen, Missstände, strafbare Handlungen etc. sind unverzüglich dem Gemeinderat und dem Volkswirtschaftsdepartement mitzuteilen.

b) Sonstige Hinweise

Der Hauptzweck von Hinweisen ist 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 z.B. wesentliche Bewertungskorrekturen vorgenommen wurden (z.B. Wertberichtigung einer Liegenschaft im Finanzvermögen usw.).

6.4.6 UNTERSCHRIFT

Der Bestätigungsbericht ist von allen Mitgliedern des RPO zu unterzeichnen.

Das RPO 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 des RPO's 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 RPO sind in der Gemeindeversammlung an den eigenen Beschluss gebunden, d.h. sie können die Rechnung nicht «als Stimmberechtigter» ablehnen, wenn das RPO die Rechnung angenommen hat und zwar auch dann nicht, wenn das Mitglied des RPO beim Entscheid des RPO der Minderheit angehört (Kollegialitätsprinzip; Wahrung des Abstimmungsgeheimnisses in der Behörde).

6.4.7 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 formell gutgeheissen hat. Die formelle Abnahme der Jahresrechnung durch die Exekutive hat grundsätzlich vor der Prüfung durch das RPO zu erfolgen.

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.

6.4.8 NAME UND ADRESSE DES RECHNUNGSPRÜFUNGSORGANS

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

7. GELDVERKEHRSPRÜFUNG / UNANGEMELDETE ZWISCHENREVISION

7.1 BESONDERHEIT UND ABGRENZUNG

Das RPO sollte mindestens einmal jährlich eine unangemeldete Zwischenrevision vornehmen. Diese Revision ist unaufgefordert vorzunehmen; dabei darf den zu prüfenden Stellen der Zeitpunkt der unangemeldeten Zwischenrevision nicht bekannt sein. Selbst wenn die Kassenbestände in der Gesamtheit die Wesentlichkeitsgrenze nicht erreichen, müssen auch Kassen geprüft werden. Im Gegensatz zu früher sind aber heute die Prüfungshandlungen zum Geldverkehr auf den Post- und Bankkonten in den Vordergrund zu stellen. Deshalb besteht die Möglichkeit, nicht jedes Mal alle Kassen, sondern eine nach einem Plan rotierende, repräsentative Auswahl²⁵ davon zu prüfen. Für die Berichterstattung kann das Arbeitspapier (Anhang

²⁵ 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.

6) verwendet werden. Die Exekutive (Gemeinderat) wird über das Ergebnis der unangemeldeten Kontrolle durch eine Kopie des Berichtes informiert.

7.2 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.

7.3 RISIKOBEURTEILUNG UND -BESCHREIBUNG

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

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 können 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.

Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

- 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).

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

Erhebliche Mängel, Pflichtverletzungen, Missstände, strafbare Handlungen, etc. sind unverzüglich dem Gemeinderat und dem Volkswirtschaftsdepartement mitzuteilen (Art. 69 GG).

Unabhängig von amtlichen Untersuchungen auf Gemeindeebene können die zuständigen kantonalen Stellen gemäss Art. 121 GG eine aufsichtsrechtliche Untersuchung eröffnen.

9. FINANZAUF SICHT AUF KOMMUNALER UND KANTONALER EBENE

Für den Finanzhaushalt ist der Gemeinderat verantwortlich. Um ihn in dieser Aufgabe zu unterstützen, existieren gemeindeinterne Stellen für die Finanzaufsicht. Auf Gemeindeebene ist die Aufsicht primär Sache des RPO (Art. 67 GG).

Auf kantonaler Ebene ist die Aufsicht über die Gemeindefinanzen dem Volkswirtschaftsdepartement zugewiesen (Art. 115 GG). Für aufsichtsrechtliche Massnahmen ist der Regierungsrat zuständig (Art. 122 GG).

Das Amt für Justiz und Gemeinden nimmt Aufgaben in den Bereichen Beratung, Aus- und Weiterbildung und Bereitstellung von Grundlagen und Informationen wahr.

10. GLOSSAR / ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AH RPO	Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane
AJG	Amt für Justiz und Gemeinden
Art.	Artikel
Bilanz	bisher bekannt unter dem Begriff Bestandsrechnung
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
Dolose Handlung	Oberbegriff für Bilanzmanipulation, Bilanzfälschung, Veruntreuung, Unterschlagung und alle anderen vorsätzlich durchgeführten Handlungen zum Nachteil der Gemeinde
Erfolgsrechnung	bisher bekannt unter dem Begriff Laufende Rechnung
evtl.	eventuell
f/ff.	fortfolgend/fortfolgende
FHG	Finanzhaushaltsgesetz des Kantons SH (SHR 611.100)
FHV	Finanzhaushaltsverordnung des Kantons SH (SHR 611.103)
Follow-Up	Nachträgliches Verifizieren der Wirksamkeit und Nachhaltigkeit von früheren Prüfungshandlungen
FV	Finanzvermögen
Geldflussrechnung	bisher vereinfachte Darstellung unter dem Begriff Finanzierungsausweis
Gemeinden	darunter werden alle gemeinderechtlichen Körperschaften des Kantons Schaffhausen, namentlich Einwohnergemeinden und Zweckverbände verstanden
GG	Gemeindegesezt (SHR 120.100)
GPK	Geschäftsprüfungskommission
HRM1	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 1
HRM2	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2
HWP	Handbuch der Wirtschaftsprüfung
ICT	Informations- und Kommunikationstechnologie
IKS	Internes Kontrollsystem
Inhärentes Risiko	Ausgangsrisiko (einer Sache innewohnend)
IT	Informationstechnologie
MWST	Mehrwertsteuer
NAG	Nichtaufgriffsgrenze
PS	Schweizer Prüfungsstandards
resp.	respektive
RPK	Rechnungsprüfungskommission
RPO	Rechnungsprüfungsorgan (Rechnungsprüfungskommission, Geschäftsprüfungskommission)
RZ	Randziffer
SF	Spezialfinanzierung

