5 Revision

5.1 Grundlagen

Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden

§ 60 *Rechnungsprüfungsorgan*
[1] Die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament wählen als Rechnungsprüfungsorgan eine Rechnungskommission oder bestimmen ein selbständiges und unabhängiges Fachorgan der Verwaltung oder eine externe Revisionsstelle.

[2] Das Rechnungsprüfungsorgan kann zur Erfüllung seiner Aufgaben Einsicht in die Akten der Gemeinde nehmen. Die Gemeindeorgane sind verpflichtet, die notwendigen Auskünfte zu geben.

§ 61 *Rechnungskommission*
[1] Die Rechnungskommission amtet als Kollegialbehörde. Sie kann einzelne Prüfungsaufgaben Ausschüssen oder, je nach Höhe der damit verbundenen Ausgabe gestützt auf einen Beschluss der Stimmberechtigten, des Gemeindeparlaments oder des Gemeinderates, Dritten übertragen.

[2] Die kantonale Finanzaufsicht gemäss den §§ 99 ff. des Gemeindegesetzes erlässt die erforderlichen Weisungen für die Rechnungsprüfung durch die Rechnungskommission.

§ 62 Externe Revisionsstelle
[1] Wird für die Prüfung eine externe Revisionsstelle bestimmt, hat diese die Anforderungen nach dem Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz) vom 16. Dezember 2005 zu erfüllen.

[2] Für die externe Revisionsstelle gelten sinngemäss die Bestimmungen des schweizerischen Obligationenrechts über die Aktiengesellschaft.

§ 63 *Fachorgan der Verwaltung*
[1] Wird für die Prüfung ein selbständiges und unabhängiges Fachorgan der Verwaltung bestimmt, hat dieses die Anforderungen nach dem Revisionsaufsichtsgesetz zu erfüllen.

§ 64 *Aufgaben*
[1] Das Rechnungsprüfungsorgan ist zuständig für die Prüfung des gesamten Finanzhaushalts. Es prüft namentlich
a. die Jahresrechnung und die ihr zugrundeliegenden separaten Rechnungen gemäss § 46,
b. die Verwendung und Abrechnung der Sonder- und Zusatzkredite,
c. ob ein internes Kontrollsystem gemäss § 25 existiert**.**

§ 65 *Berichterstattung*
[1] Das Rechnungsprüfungsorgan erstattet dem Gemeinderat schriftlich umfassend Bericht. Der Bericht enthält Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

[2] Das Rechnungsprüfungsorgan verfasst zuhanden der Stimmberechtigten oder des Gemeindeparlaments einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision und zu den Abrechnungen über Sonder- und Zusatzkredite. Es gibt zur Genehmigung der Jahresrechnung eine Empfehlung ab.

Verordnung zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden

§ 13 *Nichtgenehmigung des Jahresberichts*
[1] Wird der Jahresbericht von den Stimmberechtigten oder dem Gemeindeparlament nicht genehmigt, legt der Gemeinderat einen bereinigten und vom Rechnungsprüfungsorgan erneut geprüften Jahresbericht vor.

[2] Wird die Genehmigung wiederum verweigert, unterbreitet der Gemeinderat den Jahresbericht dem Regierungsrat zur Genehmigung.

Gemeindegesetz

§ 11 *Kontrolle und Steuerung*
Die Stimmberechtigten haben mindestens folgende Kontroll- und Steuerungsbefugnisse über die Geschäftstätigkeit des Gemeinderates:
a. Kenntnisnahme von den Berichten des strategischen Controlling-Organs gemäss § 19 Absatz 2 FHGG,
b. Genehmigung des Jahresberichts des Gemeinderates mit dem Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans,
c. Genehmigung der Jahresrechnung,
d. Genehmigung der Abrechnung über Sonder- und Zusatzkredite.

5.2 Definition

Das Handbuch richtet sich an das Rechnungsprüfungsorgan von Luzerner Gemeinden. Als praxisorientiertes Hilfsmittel soll es die Tätigkeiten dieses Organs unterstützen und erleichtern.

5.3 Rolle der einzelnen Organe

Grundsätzlich können folgende überwachende Tätigkeiten unterschieden werden: Aufsicht, Prüfung, Controlling, Geschäftsprüfung und Kontrolle.

	Organ	**Merkmale der Tätigkeit**
Aufsicht	Regierungsrat	- Verfügung von aufsichtsrechtlichen Massnahmen respektive Weisungen, gegenüber der Gemeinde oder Mitgliedern ihrer Organe (GG § 104)

	Finanzaufsichtsbehörde	- Weisungsberechtigt - Umfang der Tätigkeiten aufgrund des Gemeindegesetzes (GG § 99 ff) - Durchsetzung der Mindestanforderungen an die Gemeinden (GG § 99)
Prüfung	Rechnungsprüfungsorgan: Rechnungskommission, externe Revisionsstelle oder selbständiges und unabhängiges Fachorgan der Verwaltung[1]	- Weder weisungsgebunden noch weisungsberechtigt - Empfehlungen an Stimmberechtigte und Gemeinderat
Controlling	- Controlling-Kommission oder Rechnungskommission	- Begleitung des politischen Führungskreislaufes zwischen dem Gemeinderat und den Stimmberechtigten - Beurteilung von bestimmten Führungsinstrumenten, teilweise beratende Funktion (FHGG § 19)
	- Gemeinderat / Gemeindeverwaltung	- Strategisches und operatives Controlling, u.a. Interpretation der Resultate des Rechnungswesens sowie Reporting für Entscheidungsträger
Geschäftsprüfung[2]	Legislative bei Parlamentsgemeinden, meistens wird eine separate Kommission eingesetzt (z.B. Geschäftsprüfungskommission des Einwohnerrates) In Gemeinden ohne Parlament kann der Gemeinderat die Controllingkommission mit der Prüfung der Geschäftsführung beauftragen.	- Prüfung der Geschäftsführung der Exekutive (Gemeinderat und Verwaltung)

[1] Im Kanton Luzern hat bisher ausschliesslich die Stadt Luzern ein Fachorgan für die Rechnungsprüfung (Finanzinspektorat) eingesetzt. Darauf wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

[2] Die überwachende Tätigkeit "Geschäftsprüfung" unterscheidet sich von der Aufgabe der Kontrolle der Geschäftstätigkeit des Gemeinderates gemäss Gemeindegesetz. Die Kontrolle der Geschäftstätigkeit erfolgt anhand des Jahresberichtes und ist somit weniger umfassend als eine Geschäftsprüfung.

Kontrolle	Gemeinderat	- Kontrolle der Tätigkeiten der Gemeindeverwaltung. Der Gemeinderat trägt die Gesamtverantwortung für die Gemeindeverwaltung (GG § 18)
	Gemeindeverwaltung	- Kontrollen der Tätigkeiten durch Mitarbeitende und Vorgesetzte

Mit dem Begriff "Gemeinderat" ist auch "Stadtrat" gemeint.

5.4 Funktionendiagramm

5.4.1 Funktionendiagramm allgemein

Das folgende Funktionendiagramm zeigt die Abgrenzung der Aufgaben der Controlling-Kommission, des Rechnungsprüfungsorgans sowie weiterer Beteiligten. Die Funktionen werden gemäss Gemeindegesetz aufgeführt. Die Gemeinden können die Funktionen in einem rechtsetzenden Erlass weitergehend regeln.

	Stimmberechtigte bzw. Gemeindeparlament	Gemeinderat	externe Revisionsstelle, (in Zusammenarbeit mit Controlling-Kommission)	Rechnungskommission (ohne Controlling-Kommission)	Controlling-Kommission	Verwaltung	Kantonale Aufsicht
Gemeindestrategie	K	V			Ber	B	
Legislaturplanung	K	V			Ber	B	
Evtl. Planungsberichte	K	V			Ber	B	
Evtl. Anregung einer Planung (§ 9 GG)	K	V			Ber	B	
Rechtsetzung (§ 10 lit. b GG)	G	A			P, Be, E	B	
Aufgaben- und Finanzplan, (Aufgabenbereiche mit politischem Leistungsauftrag und Globalbudget der ER und IR sowie gestufte Erfolgsrechnung inkl. Steuerfuss)	G Teil Budget, K Teil Planjahre	V,A		P, Be, E	P, Be, E	B	Ap
Nachtragskredit	G	V,A		P, Be, E	P, Be, E	B	Ap
Sonder- und Zusatzkredit (Bewilligung)	G	V, A		P, Be, E	P, Be, E	B	
Sonder- und Zusatzkredit (Abrechnung)	G	V, A	P, Be, E	P, Be, E		B	
Betrieblicher Leistungsauftrag		G				B	
Jahresbericht (§ 17 FHGG) exkl. Jahresrechnung	G	V, A		P, Be, E	P, Be, E	B	Ap
Jahresrechnung (§ 46 FHGG)	G	V, A	P, Be, E	P, Be, E		B	Ap
internes Kontrollsystem (§ 25 FHGG)		V	P, Be (§§ 64 c und 65 FHGG)	P, Be (§§ 64 c und 65 FHGG)		B	

Legende

A	=	Antragstellung
Ap	=	Aufsichtsrechtliche Prüfung
B	=	Bearbeitung
Be	=	Bericht an Stimmberechtigte und Gemeinderat
Ber	=	Beratung
E	=	Empfehlung über Genehmigung
G	=	Genehmigung
K	=	Kenntnisnahme
P	=	Prüfung
V	=	Verantwortung

5.4.2 Funktionendiagramm Steuern

	Staats- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuern	Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern	Erbschaftssteuern
Vollständigkeit Steuerregister respektive Erfassung der Steuerobjekte	DST	DST	RK
Vollständige Veranlagung	DST	DST	RK
Zeitgerechte Veranlagung	DST	DST	RK
Richtige Veranlagung	DST	DST	DST
Vollständige Rechnungsstellung	DST	DST	RK
Richtige Rechnungsstellung	DST	DST	RK
Zeitgerechte Rechnungsstellung	DST	DST	RK
Richtige Steuerabrechnung (Übereinstimmung mit Steuerregister)	DST	DST	DST
Inkasso- und Mahnwesen	DST / RK	RK	RK
Richtige Abrechnung	DST	DST	DST
Ablieferungen (Geldfluss) an Kirchgemeinden / Kanton	FD / RK 1)	FD / RK	RK
Richtige Verbuchung (Übereinstimmung mit Steuerabrechnung)	RK 1)	RK	RK
Richtige Verbuchung Geldverkehr und -bestände	RK 1)	RK	RK

Legende:

RK	=	Prüfung durch Rechnungskommission
DST	=	Prüfung durch Dienststelle Steuern
FD	=	Prüfung durch Finanzdepartement (Dienststelle Finanzen)
DST/RK	=	Stichprobenweise Prüfung durch Dienststelle Steuern. Rechnungskommission prüft vollständige und richtige Rechnungsstellung im Sinne der Prüfung des IKS.
1)	=	ohne direkte Bundessteuer

Bemerkungen zum Funktionendiagramm Steuern

Doppelzuständigkeiten sind bei den Kontrollen nicht erwünscht. Im Bereich der Steuern lassen sich solche jedoch nicht vermeiden. In der Legende sind die jeweiligen Aufgaben stichwortartig aufgeführt. Die Dienststelle Steuern hat die Fachaufsicht und nimmt bei verschiedenen Funktionen zusätzlich zu den aufgeführten Prüfungen in Bezug auf die Staatssteuern Kontrollen in Form von Stichproben vor.

Aufgrund der Verbundaufgabe, der weitgehenden Organisationsautonomie der Gemeinden sowie der Führungsverantwortung für das Personal müssen die Gemeindeorgane weiter die Aufsicht bezüglich Organisation und Führung wahrnehmen.

Revision Steueramt
Die Dienststelle Steuern nimmt laufend zentral Prüfungen vor und überprüft das Steuerwesen der Gemeinden risikoorientiert in der Regel alle drei Jahre vertieft. Ergebnisse der Prüfungen werden im jährlichen Aufsichtsbericht je Gemeinde festgehalten. Der Bericht wird jeweils gegen Ende des ersten Quartals den Steueramtsleitungen zur Weiterleitung an die Aufsichtsorgane der Gemeinde zugestellt. Es wird dem Rechnungsprüfungsorgan empfohlen, sich anlässlich der Prüfung des Bereichs Steuern nach diesem Bericht zu erkundigen.

5.5 Aufgaben

Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsorgans sind im Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHGG § 64) geregelt. Das Rechnungsprüfungsorgan prüft die Jahresrechnung und die ihr zugrundeliegenden, separaten Rechnungen gemäss § 46, die Verwendung und Abrechnung der Sonder- und Zusatzkredite sowie die Existenz eines internen Kontrollsystems gemäss § 25.

Das Rechnungsprüfungsorgan erstattet dem Gemeinderat schriftlich umfassend Bericht. Der Bericht enthält Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

Das Rechnungsprüfungsorgan verfasst zuhanden der Stimmberechtigten oder des Gemeindeparlaments einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision und zu den Abrechnungen über Sonder- und Zusatzkredite. Es gibt zur Genehmigung der Jahresrechnung eine Empfehlung ab.

In Gemeinden ohne Controlling-Kommission nimmt die Rechnungskommission zusätzlich die Aufgaben des strategischen Controllings wahr. Die entsprechenden Ausführungen sind dem Handbuchkapitel 2.5 (Controlling) zu entnehmen.

Der Prüfungsumfang des Rechnungsprüfungsorgans erstreckt sich auf die Einhaltung rechtlicher Erlasse, soweit diese unmittelbare Auswirkungen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit des Jahresberichtes (§ 17, FHGG) haben. Dabei soll ein risikoorientierter Prüfungsansatz angewendet werden.

Beispiele zum Prüfungsumfang der Rechnungskommission:

- Vollständigkeit der Erhebung von Gebühren (wer ist pflichtig, wer ist befreit → richtige Anwendung dieser rechtlichen Grundlagen)
- richtige Berechnung von Betriebs- und Anschlussgebühren (richtige Anwendung der Berechnungsgrundlagen und der Tarife)
- richtige, systemkonforme Anwendung der Besoldungsvorschriften
- richtige Anwendung der Vorschriften und Richtlinien zur Berechnung und Auszahlung der Wirtschaftlichen Sozialhilfe (richtige Anrechnung von Einkünften, Mieten, etc.)

Beispiele, welche nicht zum Prüfungsumfang der Rechnungskommission gehören:

- Baubewilligungsverfahren (die Prüfung der zu verrechnenden Gebühr ist hingegen Prüfungsgegenstand)
- Lohneinreihung von einzelnen Personen

- Ausrichten von Beiträgen innerhalb der Kompetenzen und im Ermessen des Gemeinderates (z.B. Vereinsbeiträge)
- Prüfungshandlungen, welche durch kantonale Stellen vorgenommen werden
- Prüfungen der Einhaltung des Datenschutzes (es besteht eine kantonale unabhängige Aufsichtsstelle über den Datenschutz, welche u.a. die Einhaltung der Vorschriften über den Datenschutz in den Gemeinden überwacht)

5.6 Akteneinsichtsrecht und Auskunftspflicht

Damit das Rechnungsprüfungsorgan seine Aufgaben erfüllen kann, ist es darauf angewiesen, Einsicht in Akten und Auskunft von den Gemeindeorganen zu erhalten. Das Rechnungsprüfungsorgan hat dabei kein Recht auf Einsicht in alle Akten der Gemeindeverwaltung, sondern nur in diejenigen, die ihm zur Erfüllung seiner Aufgaben gemäss § 64 FHGG dienen. Auch das Befragungsrecht ist nicht umfassend, sondern beschränkt sich auf die Gemeindeorgane und geht nur so weit, als dies der Zweck der Rechnungsprüfung erfordert. Gemeindeorgane können die zuständigen Mitarbeitenden der Gemeindeverwaltung ermächtigen, das Akteneinsichtsrecht zu gewähren und die notwendigen Auskünfte zu geben.

5.7 Jahresplan zu den Aufgaben der Rechnungskommission (Beispiel)

Aktivitäten	Jan	Feb	Mrz	Apr	Mai	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dez
Jahresrechnung												
Erstellung Jahresrechnung												
Beratung und Genehmigung durch Gemeinderat												
Prüfung durch Rechnungsprüfungsorgan			◆	◆								
Genehmigung durch Stimmberechtigte												
Prüfung IKS durch Rechnungsprüfungsorgan												
Sonder- und Zusatzkredite												
Erstellung der Abrechnung												
Beratung und Genehmigung durch Gemeinderat												
Prüfung durch Rechnungsprüfungsorgan			◆	◆						◆	◆	
Genehmigung durch Stimmberechtigte												

◆ Empfehlung: Besprechung mit Gemeinderat

5.8 Rechte und Pflichten

Recht / Pflicht	Beschreibung	Rechtsgrundlage
Akteneinsichtsrecht	Das Rechnungsprüfungsorgan hat Recht auf Einsicht in alle Akten, welche zur Erfüllung ihrer Aufgaben dienen. Zudem kann sie die Gemeindeorgane so weit befragen, als dies der Zweck der Rechnungsprüfung erfordert.	§ 60 Abs. 2, FHGG

Recht / Pflicht	Beschreibung	Rechtsgrundlage
Amtsgeheimnis	Die Mitglieder des Rechnungsprüfungsorgans unterstehen dem Amtsgeheimnis. Alle Informationen aus dieser Tätigkeit sind nicht für Dritte bestimmt. Die Verletzung des Amtsgeheimnisses ist nach Art. 320 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) strafbar.	Geheimhaltungspflicht gemäss Personalgesetz Kt. LU, SRL Nr. 051, § 52
Archivierung	Die Unterlagen des Rechnungsprüfungsorgans sind Akten der Gemeinde. Diese sollen daher periodisch (z.B. alle vier Jahre) der Gemeinde für die Archivierung abgeben werden. Zudem wird auf die Empfehlungen des Verbandes Luzerner Gemeinden (VLG) zur Archivierung verwiesen.	Empfehlung
Auskunftsrecht	Die Gemeindeorgane sind verpflichtet, dem Rechnungsprüfungsorgan zur Erfüllung seiner Aufgaben Auskunft zu geben.	§ 60 Abs. 2, FHGG
Beschlussfähigkeit	Soll durch die Gemeinde in einem rechtsetzenden Erlass geregelt werden.	Empfehlung
Einreichung von Unterlagen	Das Rechnungsprüfungsorgan hat seine Berichte sowie die Revisionsunterlagen (Prüfungsplanung, Checklisten etc.) selber direkt der kantonalen Finanzaufsichtsbehörde für die Aufsichtstätigkeit einzureichen[3].	§ 101 GG
Kollegialitätsprinzip	Das Rechnungsprüfungsorgan amtet als Kollegialbehörde. Stellungnahmen (mündlich oder schriftlich) müssen gemäss Kollegialitätsprinzip vorgenommen werden. An der Gemeindeversammlung können die Mitglieder des Rechnungsprüfungsorgans aufgrund ihrer persönlichen Meinung abstimmen. Die Mitglieder des Rechnungsprüfungsorgans haben ihre Funktion als Gemeindeorgan im Interesse der Stimmberechtigten auszuführen (nicht in ihrem eigenen Interesse).	§ 61 FHGG

[3] Gemäss Gemeindegesetz soll der Gemeinderat diese Unterlagen einreichen. In der Praxis erfolgt jedoch die Einreichung der Unterlagen durch die Rechnungskommission direkt an die kantonale Finanzaufsichtsbehörde.

Recht / Pflicht	Beschreibung	Rechtsgrundlage
Information durch die Controlling-Kommission	Das Rechnungsprüfungsorgan erhält die Berichte der Controlling-Kommission, sofern eine solche Kommission eingesetzt ist.	Empfehlung
Information an die Controlling-Kommission	Das Rechnungsprüfungsorgan stellt ihre Berichte der Controlling-Kommission zu, sofern eine solche Kommission eingesetzt ist.	Empfehlung

5.9 Die Rechnungsprüfung in luzernischen Gemeinden

In diesem Kapitel werden die theoretischen Grundlagen für die Rechnungsprüfung dargelegt sowie die praktische Anleitung zur Verwendung der Checklisten beschrieben. Zuerst wird auf die Zielsetzung der Rechnungsprüfung eingegangen und anschliessend das Rechnungsprüfungsorgan (gesetzliche Regelungen, Abgrenzung zu anderen Organen der Gemeinde, Wahlvoraussetzungen, usw.) umschrieben. Ebenso wird der Prüfungsansatz im Detail erläutert.

5.9.1 Zielsetzung der Rechnungsprüfung

Ziel der Rechnungsprüfung 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 Jahresrechnung 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 des Schutzes der Steuer- und Gebührenzahlenden. Das Rechnungsprüfungsorgan bestätigt dem Steuer- und Gebührenzahlenden, 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 Gemeindeversammlung oder Sitzung des Parlamentes 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.

Gläubigerschutz

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

Das Rechnungsprüfungsorgan 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 Rechnungsprüfungsorgan in seinem Bericht, dass es sich von der Ordnungsmässigkeit, der Richtigkeit und der Vollständigkeit der geprüften Rechnung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen überzeugt hat. Der Gemeinderat, die Bürgerinnen und Bürger 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 präventive Wirkung der Prüfung auf künftige Fehler und Unregelmässigkeiten;
- 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) ausgerichtet sein.

5.9.2 Prüfungsansatz

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

Ein ebenso wichtiger Faktor ist das Interne Kontrollsystem (IKS). Aufgrund der Beurteilung der Risikofaktoren und der Qualität des IKS durch das Rechnungsprüfungsorgan wird das Prüfungsprogramm erstellt. Dabei geht es darum, Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zu bestimmen.

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

Aussagebezogene Prüfungen (Definition siehe Ziffer 5.11.2) werden schwerpunktmässig in denjenigen Prüfungsgebieten angewandt, die nicht mittels Funktionsprüfungen (vgl. auch Ziffer 5.11.1) geprüft werden können oder in denen die aussagebezogenen Prüfungen aufgrund der (geringen) Datenmenge effizienter sind. Die Anwendung funktionsbezogener Prüfungen ermöglicht es dem Rechnungsprüfungsorgan, 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 Rechnungsprüfungsorgans. 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.

5.9.3 Arbeitspapiere für Prüfungshandlungen

Die Prüfungshandlungen (vgl. Checklisten unter Downloads) sind so zu planen, dass alle wesentlichen Gebiete mindestens alle vier Jahre geprüft werden. Bei den IKS-Arbeitspapieren (Schwerpunktprüfungen) wird empfohlen, die "obligatorischen" Prüfungshandlungen vollständig - sofern im konkreten Fall im geprüften Bereich anwendbar und sinnvoll - vorzunehmen. Die "weiteren Prüfungshandlungen können optional vorgenommen werden. Damit wird sichergestellt, dass in allen Gemeinwesen nach einem einheitlichen Vorgehen die Prüfungen durchgeführt werden.

Wird der Ablaufprozess im bestehenden IKS anhand einer vorhandenen Dokumentation oder aufgrund mündlicher Auskünfte festgehalten und dessen Einhaltung im täglichen Ablauf geprüft (vgl. dazu Ausführungen unter Ziffer 5.11.1), so kann allenfalls der Stichprobenumfang bei den durchzuführenden Einzelfallprüfungen (Bestandteil der obligatorischen Prüfungshandlungen) reduziert werden. Das Rechnungsprüfungsorgan 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 Formulare der Prüfungshandlungen können sowohl elektronisch am Bildschirm als auch von Hand in Papierform ausgefüllt werden. Für die Beurteilung stehen dem Rechnungsprüfungsorgan die folgenden Kurzvermerke in der Dropdownliste zur Verfügung:

Kurzvermerk	Erklärung
i.O.	in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass.
nicht i.O.	nicht in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu Bemerkungen Anlass, diese sind unter «Bemerkungen» stichwortartig aufzuführen oder auf einem separaten Blatt festzuhalten.

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

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

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

Die Revisionsformulare sind die Arbeitspapiere der Rechnungsprüfungsorgane. Sie geben Auskunft über die Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfung, über die einzelnen Prüfungshandlungen und über die Prüfungsergebnisse. Die jährlichen Revisions- und Berichterstattungsformulare sowie die vom Rechnungsprüfungsorgan erstellten, ergänzenden Prüfungsformulare sind während 10 Jahren aufzubewahren. Dauerakten (Dokumentation der Arbeitsabläufe usw.), die Mehrjahresplanung und weitere vertrauliche Akten müssen beim Rechnungsprüfungsorgan aufbewahrt werden.

In fast allen Prüfungspositionen wird unter den Verkehrsprüfungen die folgende Beurteilung seitens des Rechnungsprüfungsorgans verlangt:

Beurteilung der Einhaltung folgender Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (§ 44 FHGG):

- Verständlichkeit;
- Wesentlichkeit;
- Zuverlässigkeit;
- Vergleichbarkeit;
- Fortführung;

- Stetigkeit in Darstellung und Bewertung;
- Verrechnungsverbot (Bruttodarstellung);
- Periodengerechtigkeit;

Es handelt sich hierbei um einen Auszug der Grundsätze der allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung. Diese sind in der Fachempfehlung 02 der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren im Detail beschrieben und nachfolgend dargestellt.

Grundsatz	**Erklärung**[4]
Bruttokreditprinzip	Sowohl Budget- wie Nachtragskredite sind brutto zu beschliessen. Entsprechend sind auch die Ausgaben und Einnahmen brutto und ohne gegenseitige Verrechnung zu verbuchen.
Verständlichkeit	Kontobezeichnungen sind verständlich anzugeben. Die Jahresrechnung soll selbstredend sein. Sämtliche Informationen müssen klar und nachvollziehbar sein.
Zuverlässigkeit	Die Informationen müssen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität).
Vollständigkeit	Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden.
Sollverbuchung	Es erfolgen keine Verrechnungen auf dem gleichen Konto. Ein Wechselkonto, d.h. ein Konto, welches am Jahresende sowohl aktiv wie auch passiv sein kann, wird korrekt in den Aktiven oder Passiven ausgewiesen.
Qualitative Bindung	Die Aufwände und Erträge bzw. die Ausgaben und Einnahmen werden in der richtigen Dienststelle und im richtigen Konto verbucht.

[4] gemäss Fachempfehlung Nr. 02 «Grundsätze» des Handbuchs HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (www.srs-cspcp.ch)

Grundsatz	Erklärung[4]
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.
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 Luzern soll über einen längeren Zeitraum hinweg gegeben sein.
Stetigkeit	Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

5.10 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 der aktuellen Prüfung festgelegt. Weiter sind der Gegenstand der Prüfung (sachliche Planung) und der personelle Einsatz sorgfältig zu definieren und zu planen.

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

5.10.1 Definition Prüfungsauftrag

Der Prüfungsauftrag kann in folgende Bereiche unterteilt werden:

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

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

a. Inhaltsverzeichnis,
b. Berichterstattung einschliesslich Nachtragskredite und gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen,
c. Eckdaten bestehend aus Übersicht, gestufter Erfolgsrechnung mit Ausweis der Ergebnisse der gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen,
d. Zusammenzug der Bilanz,
e. Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Aufgabenbereichen,
f. Geldflussrechnung,
g. Finanzkennzahlen,
h. Antrag der Exekutive,
i. Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans,
j. Genehmigung der Jahresrechnung,
k. Anhang,
l. Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Aufgabenbereichen und Leistungsgruppen.

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 geplante 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 in diesem Fall ein Mehrjahresprüfungsplan erstellt, welcher die Rotation der Prüfgebiete enthält. Dieser Mehrjahresplan wird mit der Gemeinde abgestimmt, wobei das Rechnungsprüfungsorgan jährlich beurteilt, ob die geplante Rotation weiterhin angemessen und aufgrund der Risikobeurteilung vertretbar ist. In den Jahren, in welchen ein Prüfgebiet nicht als Schwerpunktprüfung festgelegt ist, wird in diesem Prüfgebiet lediglich ein sogenannter Follow-Up vorgenommen.

5.10.1.1 Prüfungsvorbereitung

Einige Prüfgebiete erfordern im Einzelfall Akteneinsicht in besonders schützenswerte Personendaten, um der Anforderung von ausreichenden Prüfungsnachweisen zu genügen. Die Akteneinsicht von Mitgliedern des Rechnungsprüfungsorgans in besonders schützenswerte Personendaten ist bei den einzelnen öffentlichen Gemeinwesen unterschiedlich geregelt. Ferner können Mitglieder des Rechnungsprüfungsorgans gestützt auf das Informationsgesetz die benötigte Akteneinsicht erwirken. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass dem Rechnungsprüfungsorgan nur Einsicht in Informationen gewährt wird, welche zur Aufgabenerfüllung geeignet und erforderlich sind. Vor der Einsichtsgewährung sind die verantwortlichen Behörden gehalten, eine Interessenabwägung zwischen den öffentlichen Interessen an der Haushaltsprüfung und den überwiegend privaten Interessen der Einzelperson (besonders schützenswerte Personendaten) vorzunehmen. Soweit die rechtliche Situation im Einzelfall nicht durch Gesetz oder Verordnung geklärt ist, ist es empfehlenswert, zur Erlangung genügender Prüfungsnachweise mit den massgebenden Behörden vorgängig eine verbindliche Vereinbarung über die Einsichtnahme in besonders schützenswerte Personendaten zu treffen.

Für einen zielgerechten Informationsaustausch zwischen Gemeinde und Rechnungsprüfungsorgan gilt es, vorerst abzuklären, welche Personen für die Leitung und Aufsicht der Gemeinde verantwortlich und welche Personen oder Gremien für die Zusammenarbeit mit dem Rechnungsprüfungsorgan die passenden Ansprechpartner sind.

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

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

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.

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 Rechnungsprüfungsorgan für Auskünfte während der Prüfung vor Ort zur Verfügung stehen sollten, anwesend sind oder zweckmässig vertreten werden.

Mit der Informationsbeschaffung verfolgt das Rechnungsprüfungsorgan 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.

5.10.1.2 Zeitliche Planung

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

Weiter müssen die Planungsunterlagen (Gemeindestrategie, Legislaturprogramm, Aufgaben- und Finanzplan, Budget) und die Kontrollunterlagen (Rechnung samt Verhandlungsprotokoll, Jahresbericht) der kantonalen Aufsichtsbehörde eingereicht werden (§ 101 GG).

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.
- Die Termine der Prüfungsdurchführung vor Ort sind mit der Verwaltung abzuklären. Dabei sind die Dauer der jeweiligen Einsätze vor Ort festzulegen und die Anzahl der vor Ort im Einsatz stehenden Personen zu kommunizieren.
- Aus einem Terminplan sollten die Daten der vorgesehenen Rechnungsgenehmigung durch den Gemeinderat wie auch das Datum der Gemeindeversammlung hervorgehen.
- Die Termine der Schlussbesprechung wie auch der Abgabetermin für den Revisionsbericht sind frühzeitig zu vereinbaren.

5.10.1.3 Sachliche Planung

Für die sachliche Planung muss ein sinnvolles, den Verhältnissen angepasstes Prüfprogramm mit jährlich wechselnden Prüfungsschwerpunkten (siehe Vorlage unter Downloads) erstellt werden. Die Prüfungsformulare 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 Rechnungsprüfungsorgans, 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 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

Rechnungsprüfungsorgans 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.); 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, als dass diese 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 Sonderkrediten, Nachtragskrediten und Genehmigungsbeschlüsse von abgerechneten Sonderkrediten, 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 z. B. Bestätigungen von Finanzinstituten.

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 dabei Auskunft, ob die Geldkonten in der Bilanz vollständig und korrekt ausgewiesen werden. Ferner kann die Aktualität und Korrektheit der Unterschriftsberechtigungen überprüft werden, und aus den Bestätigungen gehen unter Umständen besondere Gewährleistungen der Gemeinde hervor (Bürgschaften, Pfandbestellungen, usw.).

Anwaltsbestätigungen sind nur dann einzuholen, wenn Anhaltspunkte für wesentliche Ereignisse bestehen, die Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (bspw. laufende Prozesse, 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 Rechnungsprüfungsorgans, Saldobestätigungen als Bestandes- und Prüfungsnachweis einzuholen.

5.10.1.4 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.

In besonderen Fällen, wie bei ausserordentlichen Schwierigkeiten oder spezifischen Fragestellungen (z.B. Bewertung einer speziellen Liegenschaft), kann das Rechnungsprüfungsorgan nach Absprache mit dem Gemeinderat einen externen Sachverständigen beiziehen (§61 FHGG). Das Rechnungsprüfungsorgan bleibt aber in jedem Fall für die Rechnungsprüfung und den Bericht verantwortlich.

5.10.2 Analyse der Jahresrechnung

Für das Rechnungsprüfungsorgan einer Gemeinde hat die Analyse der Jahresrechnung den 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.
- Unterstützung bei der Themendefinition für den Austausch mit der Gemeinde sowie bei der Leitung von Besprechungen.

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.
- Viele in der Privatwirtschaft herkömmliche Kennzahlen sind für öffentliche Gemeinwesen nicht zweckmässig oder zu wenig differenziert; sie müssen durch für öffentliche Gemeinwesen spezifische Kennzahlen ersetzt werden.

5.10.2.1 Kennzahlen

Gestützt auf § 2 FHGV hat der Regierungsrat in Zusammenarbeit mit dem Verband Luzerner Gemeinden acht verschiedene Finanzkennzahlen festgelegt. In den §§ 2 und 3 FHGV, im Handbuchkapitel 2.1.2 und unter den Downloads (Finanzkennzahlen – Vorlage) sind die einzelnen Finanzkennzahlen und die entsprechenden Grenzwerte beschrieben. Die zu erhebenden Kennzahlen dienen einerseits den Finanzverantwortlichen als Führungs- und Steuerungsinstrumente und andererseits der Aufsichtsbehörde zur Überprüfung der gesunden Entwicklung des Finanzhaushaltes. Die Finanzkennzahlen sind den Stimmberechtigten mit dem Budget und der Jahresrechnung zu unterbreiten.

Das Rechnungsprüfungsorgan hat die Berechnung der Finanzkennzahlen auf ihre Korrektheit zu überprüfen.

5.10.3 Risikomanagement (RM) inkl. Internes Kontrollsystem (IKS)

Ein Risiko stellt ein unsicheres Ereignis dar, welches negative Auswirkungen auf die Ziele oder die Aufgabenerfüllung der Gemeinde haben kann. Die Gemeinden identifizieren periodisch ihre Risiken, bewerten sie hinsichtlich ihrer Eintretenswahrscheinlichkeit, sowie ihres Schadensausmasses und ergreifen geeignete Massnahmen zu ihrer Bewältigung.

Das Risikomanagement (RM) soll als laufender, vorausschauender und zielgerichteter Prozess verstanden werden, der sich unmittelbar an den Gemeindezielen orientiert. Dabei soll einerseits das Gesetz erfüllt und andererseits ein Führungsinstrument aufgebaut werden, damit der Gemeinderat seine Verantwortung gegenüber dem Souverän und der Verwaltung bestmöglich wahrnehmen kann.

Bestandteil des Risikomanagements ist das Interne Kontrollsystem (IKS), mit welchem die finanzrelevanten Risiken bearbeitet werden.

Das IKS umfasst regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen mit welchen die finanzrelevanten Risiken bearbeitet werden. Konkret soll das IKS mithelfen, das Vermögen der Gemeinde schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherstellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungsführung verhindern oder aufdecken und die ordnungsgemässe Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung gewährleisten.

Der Gemeinderat ist für den Aufbau, die Existenz und die Umsetzung eines zweckmässigen IKS verantwortlich. Er berücksichtigt dabei die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis. Das Einrichten einer wirksamen internen Kontrolle ist eine vorrangige Führungsaufgabe. Die Wirksamkeit der internen Kontrolle findet ihre Grenzen in menschlichen Schwächen wie Unterlassungen, Missverständnissen, falschen Entscheidungen oder gar deliktischen Handlungen.

Die detaillierten Bestimmungen über Umfang und Ausgestaltung des IKS sind dem Kapitel 2.6.3 zu entnehmen.

5.10.3.1 Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung

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

Geschäftsrisiken	***Haftpflichtrisiken***
• Organisation • Kontrollumfeld • Image/Reputation	• Werkanlagen • Öffentliche Liegenschaften • Strassen
Finanz- und Sachrisiken	***Personalrisiken (alle Ebenen)***
• Konjunktur (Steuereinnahmen) • Finanzielle Führung	• Personalengpässe • Austritte von wichtigen Mitarbeitenden

• Subventionen	• Falsch qualifizierte Mitarbeitende, Knowhow
Ökologische Risiken • Altlasten • Störfälle • Abfall-Gruben	***Struktur-Risiken*** • Bevölkerung/Demographie • Arbeitslose • Ausländeranteil • Wohnlage (Stadt, Agglomeration, ländlich)
Risiken im Miliz-System • Behörden • Kommissionen • Eingeschränkter Planungshorizont	***Gesetzgebung/Reformen*** • Gemeindereform • Schulreform • Gesundheitswesen

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

5.10.3.2 Planung und Prüfung Existenz IKS

Das Rechnungsprüfungsorgan hat zu prüfen, ob ein Internes Kontrollsystem gemäss § 25 FHGG existiert. Gemäss § 65 Abs. 1 FHGG enthält der Bericht des Rechnungsprüfungsorgans Feststellungen zum Internen Kontrollsystem.

Voraussetzung für die Bestätigung durch das Rechnungsprüfungsorgan, dass ein IKS existiert, ist einerseits, dass dieses der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil der Gemeinde entspricht und andererseits schriftlich dokumentiert ist und im Tagesgeschäft der Gemeinde Anwendung findet. Diese Dokumentation der Ausgestaltung und Umsetzung des IKS sind vom Rechnungsprüfungsorgan im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung zu prüfen.

Ein IKS umfasst nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung die folgenden Bestandteile:

- Kontrollumfeld
- Risikobeurteilungsprozess der Gemeinde
- Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Prozesse und Kommunikation
- Kontrollaktivitäten
- Überwachung der Kontrollen

Um die Prüfung der Existenz eines IKS vornehmen zu können müssen folgende allgemeine Voraussetzungen erfüllt sein:

- IKS vorhanden und überprüfbar (d.h. dokumentiert)
- IKS den spezifischen Risiken der Gemeinde angepasst
- IKS den zuständigen Mitarbeitenden bekannt

- Anwendung des definierten IKS
- Vorhandensein Kontrollbewusstsein in der Gemeinde

Siehe auch Handbuch Finanzhaushalt Gemeinden, Kapitel 2.6.3, Risikomanagement (RM) inkl. internes Kontrollsystem (IKS).

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. Die IKS-Prüfungen im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung bilden zudem einen Bestandteil der Prüfungen um die Existenz des IKS im Sinne des FHGG bestätigen zu können.

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.

5.10.4 Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT)

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

5.10.4.1 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 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 Rechnungsprüfungsorgan sind jene Bereiche der ICT bedeutsam, die einen Einfluss auf die Vorbereitung und Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten haben.

Aus der Perspektive des Rechnungsprüfungsorgans 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 Rechnungsprüfungsorgans 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 berücksichtigten. Ebenso sind die rechnungslegungsrelevanten Informationssysteme Bestandteil des IKS und somit für die Bestätigung der Existenz des IKS massgebend.

5.10.4.2 Risiken durch den Einsatz von ICT

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

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

Das Rechnungsprüfungsorgan ist gehalten einzuschätzen, ob eine Prüfung spezielle ICT-Kenntnisse erfordert. Wenn das der Fall sein sollte, sind die entsprechenden Fachspezialisten in das Prüfungsteam zu integrieren.

5.10.5 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.»

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

5.10.5.1 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.

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

Zu Beginn der Prüfung (in der Planungsphase) ist die Wesentlichkeit zu berechnen (Beispiel vgl. Downloads) 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 Rechnungsprüfungsorgan auf Sachverhalte stossen, die zu einer Neubeurteilung der Wesentlichkeit Anlass geben, beispielsweise durch das Aufdecken grosser Fehler. In diesem Fall ist die Wesentlichkeit neu zu berechnen und entsprechend anzupassen. Bei bereits geprüften Sachgebieten ist in diesem Fall sicherzustellen, dass der Prüfumfang auch den geänderten Rahmenbedingungen standhält.

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.

5.10.5.2 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
- 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 2 % der Bilanzsumme;
- 1 % bis 3 % des Umsatzes/Finanzertrages;
- 1 % bis 3 % des Steuerertrages (Einkommens- und Vermögenssteuer);
- 5 % bis 10 % des ausgewiesenen Rechnungsergebnisses;
- 2 % bis 5 % des Eigenkapitals.

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.

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

Des Weiteren orientieren sich Rechnungsprüfer/innen an der Nichtaufgriffsgrenze (NAG). Diese bestimmt - betrachtet auf den gesamten Abschluss - diejenige Grenze, wo festgestellte Fehler weder formell dokumentiert noch weiter berücksichtigt werden. Dieser Wert liegt bei 5 % bis 10 % der gewählten Gesamtwesentlichkeit. Während des Prüfprozesses sollen sämtliche Fehler (ob unter oder über der NAG) für den Prüfer respektive die Prüferin selbst schriftlich festgehalten werden.

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

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

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

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

5.10.5.3 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.

5.10.6 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 Rechnungsprüfungsorgan 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 Rechnungsprüfungsorgan massgeblich sind. Weil es sich bei einer Gemeinde um ein sehr heterogenes feingliedriges Konstrukt handelt, besteht das Risiko, dass im Rahmen der Informationserhebung der Blick für das Wesentliche verloren geht.

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

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

Für die Risikobeurteilung ist das oberste exekutive Organ, d.h. der Gemeinderat, zuständig. Aus der Sicht des Rechnungsprüfungsorgans 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 Rechnungsprüfungsorgan beschränkt sich darauf, lediglich jene Geschäftsrisiken zusammenzutragen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (z.B. Vorsorgerisiken, Risiken aus laufenden Rechtsverfahren, usw.).

5.10.6.1 Dolose Handlungen

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 Rechnungsprüfungsorgan) für solche Fehler die Verantwortung übernehmen bzw. für den Umstand, dass solche dolose Handlungen nicht früher aufgedeckt worden sind, Red und Antwort stehen und entsprechende Kritik der Öffentlichkeit entgegennehmen. Aus diesem Grund muss das Rechnungsprüfungsorgan 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 Rechnungsprüfungsorgan können so solche heiklen Situationen gemeinsam zielführend bewältigen.

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

Bei der Definition der Prüfungsgebiete wird sich das Rechnungsprüfungsorgan mit der Frage auseinandersetzen, wie weit es diese jährlich vorzunehmen hat oder ob es die Schwerpunktprüfungen auf mehrere Jahre verteilen kann. Aus Risikoüberlegungen ist es sinnvoller, einen Mehrjahresplan zu entwerfen und auf diese Weise die Prüfung der unterschiedlichen Bereiche und Abteilungen bspw. auf eine Legislaturperiode zu verteilen. 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. Mit Erfüllung dieser Minimal-Anforderungen kann das Rechnungsprüfungsorgan davon ausgehen, seinen Aufgaben nachgekommen zu sein.

5.10.6.2 Prüfungsprogramm

Die Entwicklung des Prüfungsprogramms - aufgeteilt in einen Mehrjahresprüfplan und einen Jahresprüfplan (siehe Downloads) - baut auf der Prüfungsstrategie auf. Das Rechnungsprüfungsorgan hat ein Programm auszuarbeiten und zu 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 Rechnungsprüfungsorgan sollte sich in diesem Zusammenhang über die Abwägung zwischen der erforderlichen prüferischen Sicherheit und der erreichbaren Effizienz Gedanken machen. Analytische Prüfungshandlungen liefern beispielsweise positionsübergreifende Plausibilisierungen, bieten jedoch nur geringe prüferische Sicherheit im Hinblick auf Nachweise über spezifische Geschäftsvorfälle. Im Gegensatz dazu stellen Einzelfallprüfungen zwar eine hohe prüferische Sicherheit bei der Einschätzung gewisser Geschäftsvorfälle sicher, sind jedoch für Prüfungen grosser Datenvolumen relativ zeitintensiv und daher wenig effizient.

5.11 Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren

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

5.11.1 Funktionsprüfungen

Gegenstand von Funktionsprüfungen ist das IKS, für dessen Ausgestaltung und Umsetzung der Gemeinderat verantwortlich ist.

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:

- Befragung von Mitarbeitenden;
- Nachvollzug von Kontrollaktivitäten durch das Rechnungsprüfungsorgan;
- 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 Drittprüfer (nur vereinzelt bei den grössten Körperschaften vorhanden).

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 Rechnungsprüfungsorgan auf das IKS abstützen, so muss es entsprechende Wirksamkeitsprüfungen durchführen.

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

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

5.11.2 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.

5.11.3 Analytische Prüfungen

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

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

5.11.4 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 den gesetzlichen Vorgaben geprüft, das heisst, ob Buchhaltung und Jahresrechnung inhaltlich und umfangmässig den Vorschriften entsprechen.

5.12 Prüfungshinweise zu besonderen Themen

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

5.12.1 Kredit- und Ausgabenrecht

5.12.1.1 Besonderheit und Abgrenzung

Alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Kanton Luzern haben im Rahmen der Führung des Finanzhaushalts ihr Rechnungswesen nach den gesetzlichen Vorschriften zu gestalten. Das Rechnungswesen umfasst nebst dem Aufgaben- und Finanzplan und der Jahresrechnung auch das Budget. Das Budget verhilft den Stimmberechtigten dazu, ihre Rechte gegenüber dem Gemeinderat wahrzunehmen. In der Jahresrechnung werden die Abweichungen zwischen den von den Stimmberechtigten genehmigten Budgetzahlen (Budget- und Nachtragskredite) und den Ist-Beträgen offen ausgewiesen und kommentiert. Der Gemeinderat hat die Budgetüberschreitungen (bewilligte Kreditüberschreitungen gemäss §15 FHGG) zu begründen und legt damit gegenüber den Stimmberechtigten Rechenschaft über seine Geschäftstätigkeit ab.

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

5.12.1.2 Kreditarten

Wenn die Gemeinde bei einer Ausgabe bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit hat, so handelt es sich um eine gebundene Ausgabe. Diese liegt in der Beschlusskompetenz des Gemeinderats (§ 34 Abs. 2 FHGG), sofern die Gemeinde keine andere Regelung erlassen hat.

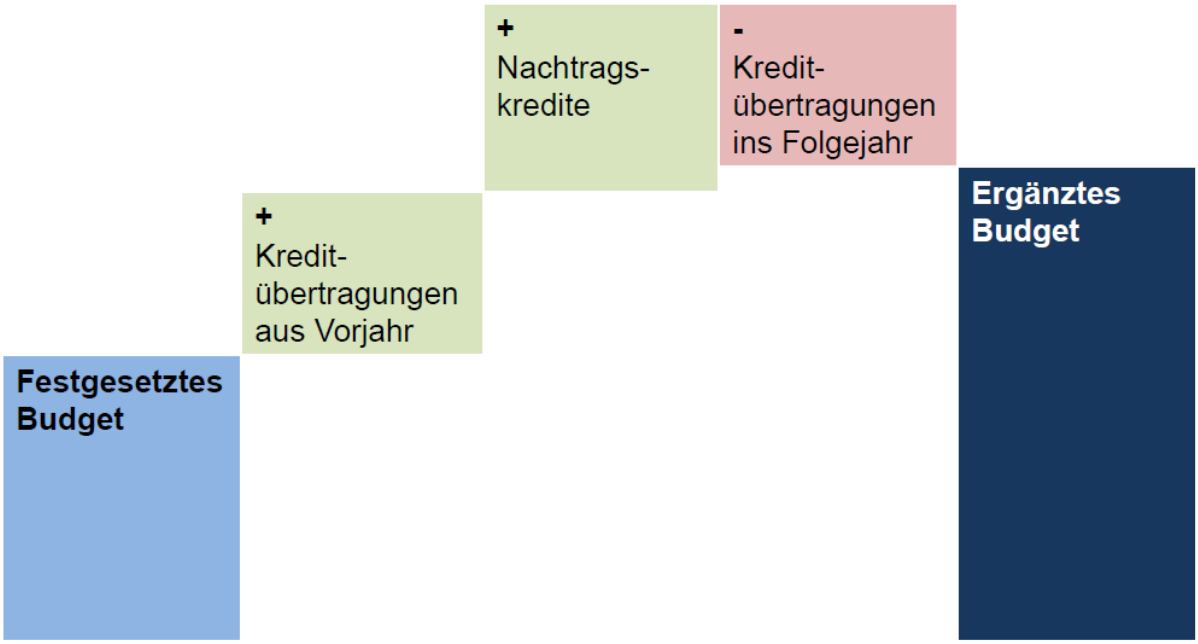
Jede Ausgabe setzt eine Rechtsgrundlage, einen Kredit und eine Ausgabenbewilligung voraus. Es werden die folgenden zwei Kreditarten unterschieden (§ 11 und § 14 FHGG):

- Budgetkredit;
- Nachtragskredit.

Das Budget enthält für jeden Aufgabenbereich einen politischen Leistungsauftrag und je einen Budgetkredit in der Erfolgsrechnung und in der Investitionsrechnung. Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet das Budget. Die Stimmberechtigten beschliessen das Budget gemeinsam mit dem Steuerfuss vor Beginn des Rechnungsjahres (§ 13 FHGG). Kann ein im Budget ausgewiesenes Vorhaben innerhalb der Rechnungsperiode nicht abgeschlossen werden, können die im Budgetkredit dafür eingestellten, noch nicht beanspruchten Mittel auf die neue Rechnung übertragen werden. Übertragene Kredite dürfen nur für das ursprünglich vorgesehene Vorhaben verwendet werden. Wird dieses mit anderen Mitteln finanziert oder nicht weiterverfolgt, verfallen sie.

Reicht ein Budgetkredit nicht aus, ist eine Kompensation innerhalb desselben Aufgabenreichs zu prüfen. Ein Nachtragskredit ist dann einzuholen, wenn ein Kredit nicht ausreicht

und eine Kompensation nicht möglich oder unverhältnismässig ist. Ein Nachtragskredit ist dem zuständigen Organ zu unterbreiten, bevor weitere Verpflichtungen (bspw. die Erteilung eines Auftrags an einen Unternehmer) eingegangen werden. Wird diese Vorschrift missachtet, können die Stimmberechtigten abklären lassen, ob allenfalls die Sorgfaltspflicht verletzt wurde und weitere Schritte einzuleiten sind.



5.12.1.3 Ausgabenbewilligung

Neben dem Kredit bedarf jede Ausgabe einer Ausgabenbewilligung. Die Gemeinde hat die Ausgabenbefugnisse der Stimmberechtigten und des Gemeindeparlaments sowie des Gemeinderates in einem rechtsetzenden Erlass festzulegen. Die Ausgabenbewilligung erfolgt für freibestimmbare Ausgaben durch Beschluss des Gemeinderates oder ab einem festgesetzten Betrag durch Bewilligung eines Sonder- und Zusatzkredits durch die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament. Für gebundene Ausgaben ist ein Beschluss des Gemeinderates notwendig. Der Gemeinderat kann seine Ausgabenbefugnisse in bestimmtem Ausmass mit rechtsetzendem Erlass an die ihm unterstellten Organisationseinheiten übertragen.

5.12.1.4 Prüfziele

In der Erfolgsrechnung werden die Ist-Beträge je Aufgabenbereich dem ergänzten Budget gegenübergestellt. Ziel der Prüfung ist es, festzustellen, ob

- das von den Stimmberechtigten genehmigte Budget korrekt in die Erfolgsrechnung übernommen worden ist und somit als vergleichbare Grundlage für die Ist-Beträge dient;
- Kreditübertragungen ausschliesslich für nicht abgeschlossene Vorhaben erfolgten;
- Nachtragskredite rechtzeitig eingeholt wurden und eine Kompensation innerhalb des Aufgabenbereichs nicht möglich oder unverhältnismässig gewesen wäre.

Über die Beanspruchung der Sonder- und Zusatzkredite hat der Gemeinderat eine Kontrolle zu führen und im Anhang zur Jahresrechnung zu publizieren. In der Sonderkreditkontrolle

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

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

5.12.1.5 Risikobeurteilung und -beschreibung

Nicht vom finanzkompetenten Organ beschlossene Ausgaben stellen eine Missachtung der Rechte des Stimmbürgers dar. Folglich müssen ein Budgetkredit sowie rechtsgültige Ausgabebewilligungen zu sämtlichen Ausgaben vorliegen.

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

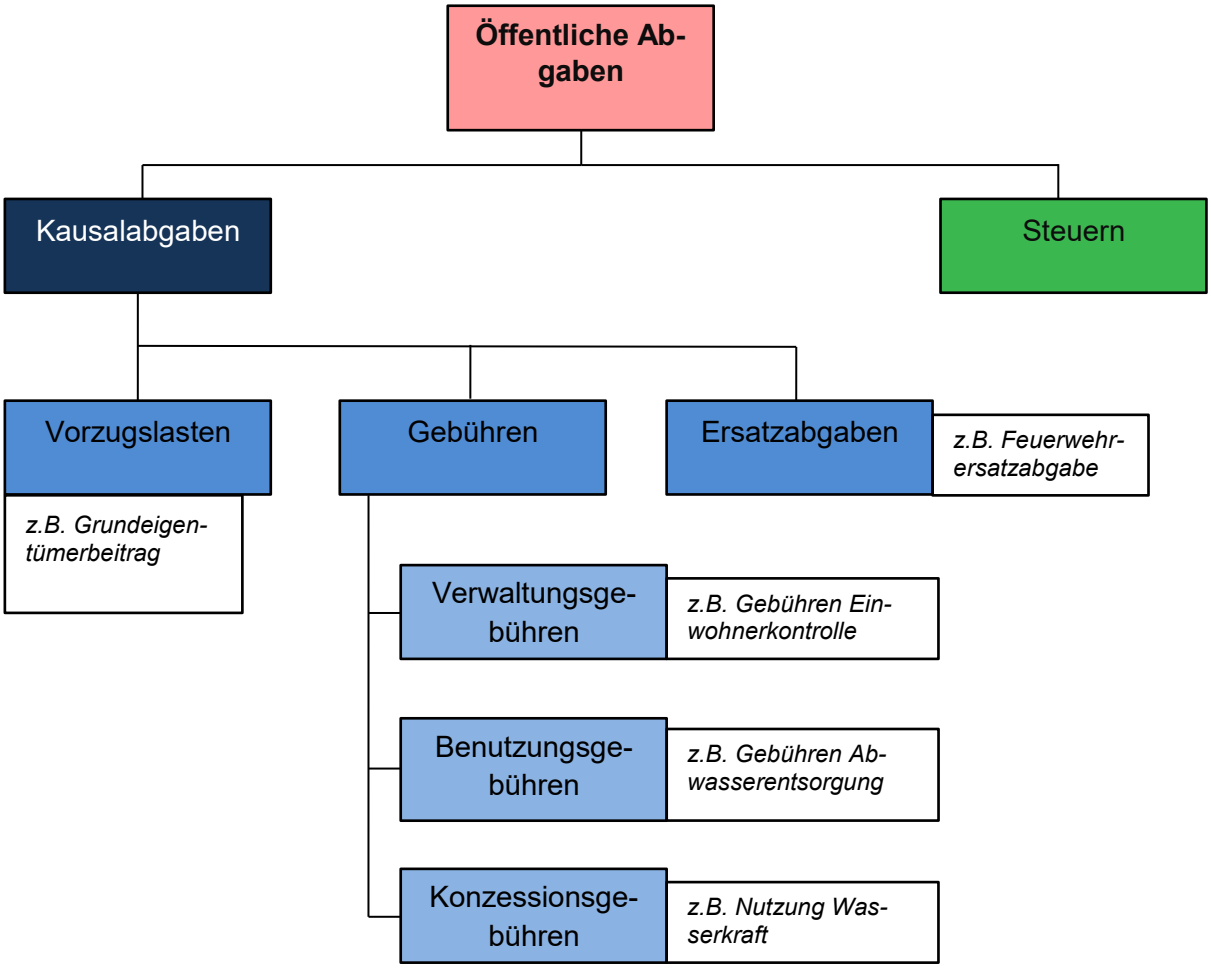
Ein weiterer Risikofaktor kann sein, dass die als gebunden bezeichneten Ausgaben den dafür notwendigen Kriterien (kein Entscheidungsspielraum bezüglich Höhe der Ausgabe, Zeitpunkt der Realisation oder anderer Modalitäten) nicht entsprechen.

5.12.2 Gebühren für Amtshandlungen

5.12.2.1 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.

Schematisch lassen sich die Gebühren wie folgt innerhalb der öffentlichen Abgaben darstellen:



Im Gebührenbereich gelten verschiedene Prinzipien:

Kostendeckungsprinzip	Nach diesem Prinzip soll der Ertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht übersteigen. Das Kostendeckungsprinzip begrenzt die Gebühren insgesamt in ihrer Höhe. Das Kostendeckungsprinzip allein verlangt keine kostendeckenden Gebühren. Es besagt nur, dass die Einnahmen aus den Gebühren nicht höher sein dürfen als die Gesamtkosten des entsprechenden Verwaltungszweiges.
Äquivalenzprinzip	Nach dem Äquivalenzprinzip darf eine Abgabe nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der staatlichen Leistung stehen. Zudem soll sich demnach die Abgabe in vernünftigen Grenzen zum Aufwand bewegen und lässt gewisse Pauschalierungen zu.
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.

5.12.2.2 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.).

5.12.2.3 Prüfziele

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

5.12.2.4 Risikobeurteilung und -beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

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

5.12.3 Spezialfinanzierungen

5.12.3.1 Besonderheit und Abgrenzung

5.12.3.1.1 Allgemeines

Bei den Spezialfinanzierungen handelt es sich um zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe (§ 49 Abs. 1 FHGG). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Meistens handelt es sich bei den Entgelten um Gebühren (z.B. Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall). Gewöhnlich fallen nie exakt so viele Einnahmen an, um den entstandenen Aufwand zu decken. Das heisst, es entstehen pro Spezialfinanzierung jährliche Aufwand- oder Ertragsüber-

schüsse. Diese Ergebnisse werden beim Rechnungsabschluss den entsprechenden Spezialfinanzierungen belastet, respektive gutgeschrieben. Spezialfinanzierungen dürfen nicht mit im Voraus bestimmten Anteilen der ordentlichen Gemeindesteuern geäufnet werden.

Spezialfinanzierungen bedürfen grundsätzlich einer rechtlichen Grundlage (§ 49 Abs. 3 FHGG). 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. Es ist zu unterscheiden zwischen Spezialfinanzierungen im Fremdkapital und Spezialfinanzierungen im Eigenkapital. Spezialfinanzierungen werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn ihre Rechtsgrundlage von der Gemeinde geändert werden kann oder ein erheblicher Gestaltungsspielraum besteht.

Vorschüsse für Spezialfinanzierungen (Verlustvortrag, respektive Guthaben des Allgemeinen Haushalts gegenüber der Spezialfinanzierung) sind durch zukünftige Ertragsüberschüsse der spezialfinanzierten Aufgaben innert sechs Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abzutragen.

Sowohl Verpflichtungen als auch Vorschüsse sind in der Regel zu verzinsen (§ 41 FHGV). Gemäss Finanzaufsicht sind alle Spezialfinanzierungen (Aktiven und Passiven) aktuell mit 0.75% zu verzinsen. Der bisherige Zinssatz von 5% ist nicht mehr anzuwenden.

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.

5.12.3.1.2 Buchhalterische Behandlung

Verwaltungsvermögen: Es sind die Vorgaben gemäss offiziellem Kontenrahmen für Luzerner Gemeinden zu beachten. Das Verwaltungsvermögen jeder Spezialfinanzierung ist separat auszuweisen. Der Kontenplan schreibt die Kontierung auf der fünften und teilweise auch auf der sechsten Position der Kontonummer explizit vor. Dieser gesonderte Ausweis für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen gilt auch für andere Positionen in der Bilanz wie bspw. die Vorräte (Sachgruppe 106) oder die MWST Vorsteuerguthaben (Sachgruppe 1019.2).

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.

Einlagen in Spezialfinanzierungen sind ausschliesslich über die Sachgruppen Aufwand 3500 und 3510, Entnahmen über die Sachgruppen Ertrag 4500 und 4510 vorzunehmen.

5.12.3.1.3 Abschreibungen

Abschreibungen auf Investitionen sind gemäss FHGG in den entsprechenden Aufgabenbereichen bzw. der jeweiligen Kostenstelle bzw. Kostenträger zu verbuchen.

5.12.3.2 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 über die vorgesehenen Konten erfolgt sind.

5.12.3.3 Risikobeurteilung und -beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

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

5.12.3.4 Aufzählung von Beispielen

Zu den Spezialfinanzierungen im Eigenkapital auf Gemeindeebene zählen beispielsweise Versorgungsbetriebe wie Wasser, Abwasser, Abfall, Elektrizität, Gemeinschaftsantenne, etc.

5.12.4 Finanz- und Verwaltungsvermögen, Anlagen und Ausgaben

5.12.4.1 Besonderheit und Abgrenzung

Das Finanzvermögen (FV) umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können. Anlagen des Finanzvermögens sind somit lediglich jene Finanzvorfälle, welche die Zusammensetzung realisierbarer Vermögenswerte, jedoch nicht deren Höhe verändern. Investitionen in und Desinvestition von Finanzvermögen werden direkt in der 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.

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

Eine Ausgabe ist definiert als die Bindung von Vermögenswerten zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe. Sie bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits. Die Zuständigkeiten für «neue» Ausgaben sind in der Gemeindeordnung (Organisationsreglement) entsprechend festgelegt. Ist eine Ausgabe «gebunden», d.h. wenn die Gemeinde bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so liegt die Beschlusskompetenz beim Gemeinderat (§ 34 Abs. 2 FHGG), sofern die Gemeinde keine andere Regelung erlassen hat.

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 festgesetzte Aktivierungsgrenze überschritten wird. Laut § 30 FHGV gelten je nach Gemeindegrösse unterschiedliche Aktivierungsgrenzen. Ferner ist zu beachten, dass die Aktivierungsgrenze nicht mit der Kompetenzregelung gemäss Organisationsreglement der Gemeinde zu verwechseln ist.

Die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung unterliegen einem Kreditbeschluss des finanzkompetenten Organs (abhängig von den Kompetenzbestimmungen in der GO der Gemeinde). Die Investitionsrechnung wird im Folgejahr nicht fortgesetzt, weshalb zur Überwachung der Kredite das Führen einer Sonderkreditkontrolle ausserhalb der eigentlichen Rechnungslegung erforderlich ist (§ 40 Abs. 1 FHGG).

5.12.4.2 Prüfziele

Es gilt festzustellen, ob die Investitionsrechnung vollständig und richtig ist. Namentlich müssen die verbuchten Ausgaben einen gültigen Kreditbeschluss und eine mehrjährige Nutzungsdauer aufweisen sowie oberhalb der festgelegten Aktivierungsgrenze liegen. Die Sonderkreditkontrolle hat vollständig und korrekt zu sein, damit insbesondere die Stimmberechtigten Transparenz erhalten.

5.12.4.3 Risikobeurteilung und -beschreibung

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

Die folgenden Kennzahlen sind im Zusammenhang mit dem Vermögen wichtig:

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

5.13 Prüfungsbeendigung und Berichterstattung

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

5.13.1 Prüfungsbeendigung

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

5.13.1.1 Grundsätzliche gesetzliche Vorschriften

Nach Abschluss der eigentlichen Prüftätigkeit erstattet das Rechnungsprüfungsorgan dem für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Organ Bericht und stellt Antrag zur Annahme oder Rückweisung der Jahresrechnung (§ 65 Abs. 2 FHGG).

Für den an die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament abzugebende Bestätigungsbericht liegt ein Muster vor (Downloads). Vom Normalwortlaut soll nur in begründeten Fällen abgewichen werden.

Gemäss § 65 Abs. 1 FHGG erstattet das Rechnungsprüfungsorgan dem Gemeinderat schriftlich umfassend Bericht. Der Bericht enthält Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision. In der Regel sollte die Berichterstattung in drei Stufen erfolgen:

- mündliche Schlussbesprechung;

- Bestätigungsbericht zuhanden der Stimmberechtigten oder des Gemeindeparlaments;
- umfassende schriftliche Berichterstattung zuhanden des Gemeinderates (Erläuterungsbericht / Management Letter, vgl. Muster in Downloads).

5.13.1.2 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 Rechnungsprüfungsorgan über sämtliche wesentlichen Sachverhalte mit finanziellem Einfluss, somit auch jene Sachverhalte, die nicht unbedingt durch eine Buchung untermauert werden können, orientiert worden ist.

Unter den Downloads befindet sich ein Muster einer Vollständigkeitserklärung. Die Vollständigkeitserklärung ist zwingend vor Abgabe des Bestätigungsberichts zu unterzeichnen und dem Rechnungsprüfungsorgan zu übergeben.

5.13.1.3 Definitiv unterzeichnete Jahresrechnung

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

Da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung der Jahresrechnung die definitive Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten noch ausstehend ist, stellt der Gemeinderat dem Rechnungsprüfungsorgan nach der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten eine mit dem entsprechenden Genehmigungsbeschluss ergänzte und unterzeichnete 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.

5.13.2 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 (Gemeindepräsident/in, Ressortvorsteher/in Finanzen, evtl. weitere) zu besprechen.

An der Schlussbesprechung werden der Prüfungsumfang, die Prüfungsdurchführung, die Prüfungsergebnisse sowie allfällige Empfehlungen erörtert. Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten sind zu klären und Verbesserungsvorschläge zu diskutieren. Unrichtige oder

aufgrund von Missverständnissen falsche Angaben in der schriftlichen Berichterstattung können dadurch vermieden werden. Allfällige Massnahmen werden festgehalten und gegebenenfalls Termine gesetzt resp. vereinbart. Die Schlussbesprechung dient auch dazu, auf untergeordnete Mängel, Vorschläge und Anregungen einzugehen, über die nicht schriftlich berichtet werden muss. Auch positive Prüfungsfeststellungen sollen an dieser Besprechung Platz haben.

Die zu diskutierenden Sachverhalte und allenfalls daraus gefolgerte Empfehlungen sollen vorgängig als Aktennotiz schriftlich festgehalten und diese während der Schlussbesprechung mit Meinungen, Abmachungen und zusätzlichen Angaben ergänzt werden. Dieses Papier bildet gleichzeitig eine Grundlage für eine ergänzende schriftliche Berichterstattung und die spätere Pendenzenkontrolle.

Bevor das Rechnungsprüfungsorgan ein eingeschränktes oder verneinendes Prüfungsurteil abgibt, sollte es die Umstände, welche zur erwarteten Abweichung führen, 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 Rechnungsprüfungsorgan und Exekutive bestätigt werden;
- die für die Jahresrechnung Verantwortlichen Gelegenheit bekommen, dem Rechnungsprüfungsorgan weitere Informationen und Erklärungen zu den Umständen zukommen zu lassen, die zum eingeschränkten oder verneinenden Prüfungsurteil führen.

5.13.3 Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht)

5.13.3.1 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 mit in den Bestätigungsbericht zur Jahresrechnung integriert werden.

Im Kanton Luzern richtet sich die Prüfung der Jahresrechnung und der damit massgebenden Grundlagen je nach Wahl des Rechnungsprüfungsorgans. Gemäss § 60 FHGG können die Gemeinden zwischen einer Rechnungsprüfungskommission wählen oder ein selbständiges und unabhängiges Fachorgan der Verwaltung oder eine externe Revisionsstelle bestimmen.

Wird eine Rechnungskommission als Rechnungsprüfungsorgan gewählt ist für die Rechnungsprüfung das vorliegende Handbuch massgebend. Wird für die Prüfung eine externe Revisionsstelle oder ein selbständiges und unabhängiges Fachorgan der Verwaltung bestimmt, hat diese die Anforderungen nach dem Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz) zu erfüllen und es

gelten sinngemäss die Bestimmungen des schweizerischen Obligationenrechts über die Aktiengesellschaft. In den Bestätigungsberichten sind die unterschiedlichen Grundlagen für die Prüfung der entsprechenden Rechnungsprüfungsorgane zum Ausdruck zu bringen.

Das Rechnungsprüfungsorgan ist zudem ein gewähltes Organ und unterliegt somit der strengeren Organhaftung und nicht der einfachen Auftragshaftung. Entsprechend ist dies im Bestätigungsbericht zum Ausdruck zu bringen.

5.13.3.2 Zeitaspekt in der Berichterstattung

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

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

5.13.3.3 Grundsätze der Berichterstattung

Die mündliche (Schlussbesprechung) und schriftliche Berichterstattung (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 nicht an die gleichen Empfänger adressiert.

Sollte das Rechnungsprüfungsorgan 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 darauf aufmerksam machen.

5.13.3.4 Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans

Gemäss § 65 Abs. 2 FHGG stellt das Rechnungsprüfungsorgan den Stimmberechtigten oder dem Gemeindeparlament Antrag, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist. Das Rechnungsprüfungsorgan hat gegenüber der Exekutive (Gemeinderat) und den Stimmberechtigten lediglich Antragsrecht, also kein Weisungsrecht. Der Genehmigungs- oder Rückweisungsantrag des Rechnungsprüfungsorgans stellt eine Entscheidungshilfe für das beschliessende Organ dar. Dieses ist jedoch nicht an diesen Antrag gebunden. Die für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament können die Jahresrechnung beispielsweise trotz Rückweisungsantrag des Rechnungsprüfungsorgans genehmigen.

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

- uneingeschränktes Prüfungsurteil;
- eingeschränktes Prüfungsurteil;
- verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag);

- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

5.13.3.4.1 Uneingeschränktes Prüfungsurteil

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

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

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

Der Antrag kann wie folgt formuliert werden:

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

5.13.3.4.2 Eingeschränktes Prüfungsurteil

Das Rechnungsprüfungsorgan 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 sollte das Rechnungsprüfungsorgan zwingend an der Versammlung der Stimmberechtigten teilnehmen, an der über die Genehmigung der Jahresrechnung beschlossen wird.

Formuliert das Rechnungsprüfungsorgan 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.»

5.13.3.4.3 Mögliche Fälle von Einschränkungen

Das Rechnungsprüfungsorgan 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.

5.13.3.4.4 Art der wesentlichen falschen Darstellung

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

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

Qualitative Faktoren umfassen unter anderem:

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

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

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

5.13.3.4.5 Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)

Das Rechnungsprüfungsorgan muss ein verneinendes Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag abgeben, wenn es nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zu der 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 Steuerfuss erhöht oder gesenkt werden soll, wird beeinflusst.

- Die effektiven Kosten eines wesentlichen Projekts werden nicht sachgemäss dargestellt, so dass die Entscheidung der Fortführung in der bisherigen Form in Frage gestellt würde.
- Wenn die Korrektur der Jahresrechnung unmittelbare Rechtsfolgen hätte (z.B. Ablehnung der Rechnung durch die nächsthöhere Instanz, Massnahmen der kantonalen Aufsichtsstelle).

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

Bei einem verneinenden Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag sollte das Rechnungsprüfungsorgan zwingend an der Versammlung der Stimmberechtigten teilnehmen, 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.»

5.13.3.4.6 Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils

Wenn das Rechnungsprüfungsorgan 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 Rechnungsprüfungsorgan, 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 Rechnungsprüfungsorgan jedoch annehmen, dass der finanzielle Schaden die finanzielle Situation der Gemeinde grundlegend verändern könnte oder dürfte.

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

Bei der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils kann das Rechnungsprüfungsorgan 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.

5.13.3.5 Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts

Der Bericht des Rechnungsprüfungsorgans enthält folgende Bestandteile:

1. Überschrift;
2. Empfänger;
3. Einleitender Absatz;
4. Verantwortung des Gemeinderates (Vorstand, usw.) für den Abschluss;
5. Verantwortung des Rechnungsprüfungsorgans;
6. Prüfungsurteil;
7. Sonstige Angaben im Vermerk und Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften;
8. Unterschrift des Rechnungsprüfungsorgans;
9. Datum des Bestätigungsberichts;
10. Ort des Rechnungsprüfungsorgans.

5.13.3.5.1 Berichtsüberschrift und Berichtsadressat

Das Rechnungsprüfungsorgan kann sowohl als Rechnungsprüfungskommission oder als Revisionsstelle bezeichnet werden, je nach dem welcher Begriff für die jeweilige Gemeinde zutrifft. Gemäss § 65 Abs. 2 FHGG richtet das Rechnungsprüfungsorgan seinen Bericht an das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ (Stimmberechtigte oder Gemeindeparlament).

5.13.3.5.2 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 Rechnungsprüfungsorgan durchgeführt worden, ist dies entsprechend zu vermerken.

5.13.3.5.3 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 5.10.3 «Internes Kontrollsystem (IKS)» verwiesen.

In der Verantwortung des Rechnungsprüfungsorgans steht die Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften.

5.13.3.5.4 Bestätigung der Unabhängigkeit

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

5.13.3.5.5 Weitere Sachverhalte und Hinweise

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 Controlling-Kommission fallen.

Somit sind Aussagen

- zur Wirtschaftlichkeit von Anschaffungen/Projekten;
- zur Zweckmässigkeit von zukünftigen Budgets und;
- zur Allokation von Ressourcen

zu vermeiden.

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/oder der zuständigen Aufsichtsbehörde, schriftlich mitzuteilen.

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

b) Sonstige Hinweise

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

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

5.13.3.5.6 Unterschrift

Der Bestätigungsbericht wird von der Person, die die Revision geleitet hat, unterzeichnet. Die Bezeichnung «Leitender Revisor / Präsident der Rechnungskommission» ist im Bestätigungsbericht anzugeben.

5.13.3.5.7 Berichtsdatum

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

Das Datum der Beendigung der Prüfungsarbeiten ist in Bezug auf die Verantwortung des Rechnungsprüfungsorgans von Bedeutung, denn es hat wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag bis zum Abschluss der Revision in seinem Bericht zu berücksichtigen. Das Rechnungsprüfungsorgan 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.

5.13.3.5.8 Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans

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

5.14 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.

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

Es wird empfohlen, bei Verdacht auf finanzielle Unregelmässigkeiten das Gemeindepräsidium zu informieren und die Abteilung Gemeinden des Justiz- und Sicherheitsdepartements beizuziehen. Damit wird erreicht, dass kommunale und kantonale Stellen koordiniert vorgehen können.

Unabhängig von amtlichen Untersuchungen auf Gemeindeebene können die zuständigen kantonalen Stellen gemäss § 103 GG aufsichtsrechtliche Massnahmen verfügen.

5.15 Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene

Für den Finanzhaushalt ist der Gemeinderat verantwortlich. Um ihn in dieser Aufgabe zu unterstützen und zu beaufsichtigen, existieren gemeindeinterne und kantonale Stellen für die Finanzaufsicht.

Auf Gemeindeebene ist die Aufsicht primär Sache des Rechnungsprüfungsorgans (§§ 60 bis 65 FHGG). Gestützt auf die jeweilige Gemeindeorganisation haben die Stimmberechtigten, die Kommissionen und die Verwaltung Aufgaben und Hilfestellungen in diesem Bereich auszuführen.

Auf kantonaler Ebene ist die Aufsicht über die Gemeindefinanzen der Finanzaufsicht über die Gemeinden zugewiesen, welche dem Finanzdepartement angegliedert ist. Die allgemeine Aufsicht über die Gemeinden wird von der Abteilung Gemeinden des Justiz- und Sicherheitsdepartements wahrgenommen.

5.16 Inkrafttreten

Diese Arbeitshilfe für das Rechnungsprüfungsorgan tritt mit Einführung des FHGG in Kraft (je nach Einführungszeitpunkt bei der jeweiligen Körperschaft), erstmals bei der Revision der Jahresrechnung 2019 (für die 5 Testgemeinden erstmals bei der Revision der Jahresrechnung 2018).