

Hinweise zur Revision der Jahresrechnung

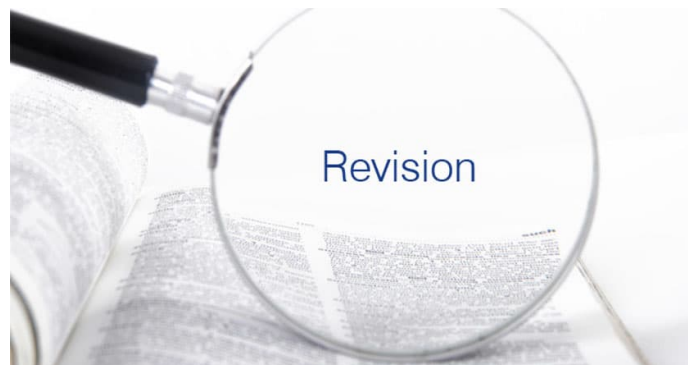
Planung – Durchführung – Berichterstattung

Reto Ruprecht, Leiter Finanzkontrolle des Kantons Zug

(Stand November 2023)

1

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages
2. Planung: Gegenstand und Umfang der Prüfung
3. Durchführung: Risikoorientierter Prüfungsansatz
4. Berichterstattung
5. Fazit



2

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages

§ 94 Abs. 1 Gemeindegesetz vom 4. September 1980 (BGS 171.1):
«Die Rechnungsprüfungskommission erfüllt ihre Aufgaben nach Massgabe des Gesetzes und unter Beachtung der allgemein anerkannten Grundsätze der Revision.»



3

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages

- Internationale Standards: INTOSAI (Internationale Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörde) mit Normen für Rechnungskontrollbehörden (sog. ISSAI)

<https://www.intosai.org/de/>

ISSAI 100 Allg. Grundsätze der staatlichen Kontrolle

ISSAI 130 Pflichten- und Verhaltenskodex

ISSAI 200 Grundsätze der Prüfung der Rechnungsführung

ISSAI 400 Grundsätze der Rechts- u. Ordnungsmässigkeitsprüfung

INTOSAI-P 20 Grundsätze der Transparenz u. Rechenschaftspflicht



4

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages

- Nationale Standards: EXPERTsuisse (ExS)
 Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand
<https://www.expertsuisse.ch/>

Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)
 Ausgabe 2022 (1'033 Seiten)

ExS 5 Handbücher (rund 5'000 Seiten) u. weitere Publikationen

Schweizer Prüfungshinweis (PH) 60:
 Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers
 einer Gemeinderechnung, Ausgabe 2023 (28 Seiten)



5

PH 60

Schweizer Prüfungshinweis 60:
 Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers
 einer Gemeinderechnung
 (gilt für die Prüfung von Abschlüssen, die am oder nach dem 31. Dezember
 2022 enden)

INHALTSVERZEICHNIS

1. Einleitung.....	3
2. Anwendungsbereich.....	5
3. Beauftragung des Abschlussprüfers.....	6
3.1 Verantwortung für die Prüfung der Jahresrechnung.....	6
3.2 Bedeutung der Auftragsbestätigung für die Abgrenzung der Abschlussprüfung.....	6
4. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung.....	7
5. Prüfungsdurchführung im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes.....	8
6. Berichterstattung.....	9
7. Formulierungsbeispiel für den Bericht des Abschlussprüfers.....	11
ANHANG 1: Minimale Prüfungshandlungen in besonderen Bereichen.....	13
ANHANG 2: Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben.....	17
ANHANG 3: Beispiel einer Vollständigkeitserklärung.....	22
ANHANG 4: Berichterstattung - Musterberichte für Gemeinden.....	24

6

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages

- Rechnungslegungsstandards

Kanton Zug:

- Finanzhaushaltgesetz (FHG; BGS 611.1)
- Finanzhaushaltverordnung (FHV; BGS 611.11)

Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren:

- HRM2 (<https://www.srs-csppc.ch/de>)
- Fachempfehlungen
- Auslegungen zu Fachempfehlungen

7

1. Aufgaben und Befugnisse – Einordnung des Prüfauftrages

- Pflicht zur professionellen Vorgehensweise
(vgl. § 94 Abs. 1 GG «...unter Beachtung der allgemein anerkannten Grundsätze der Revision»)
- Sorgfaltspflicht – keine Erfolgspflicht
(kann zu Erwartungslücken [sog. «Expectation Gap»] führen)
- Hinreichende Sicherheit
(vgl. Berichtswesen «Unsere Ziele sind, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ... Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Mass an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften und dem Schweizer Prüfungshinweis 60 Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung durchgeführte Abschlussprüfung eine wesentliche falsche Darstellung, falls eine solche vorliegt, stets aufdeckt.»)

8

2. Planung: Gegenstand und Umfang der Prüfung

- Ziel der Prüfungsplanung und –durchführung:
Wesentliche Bestätigung der Ordnungs- und Rechtmässigkeit
und nicht «möglichst viele Fehler zu finden»

Ordnungsmässigkeit im Sinne der allg. anerkannten kaufmännischen Grundsätze:
Vollständig, wahr, klar, übersichtlich, systematisch angelegt, zweckmässig organisiert, à jour,
nachprüfbar (vgl. § 3 Abs. 1 Bst. a FHG; BGS 611.1)

Rechtmässigkeit (Compliance): Einhaltung der für den geprüften Bereich relevanten Rechts-
grundlagen, Rahmenbedingungen, gesetzlichen Bestimmungen, Kompetenzregelungen,
internen Regelungen, Verträge etc.

2. Planung: Gegenstand und Umfang der Prüfung

- Risikoorientierte Vorgehensweise
- Wesentlichkeit beachten (ISA-CH 320)
- Schwerpunkte setzen – «Fokus!»
- Prüfziele und Risiken für jedes Prüffeld definieren
- Internes Kontrollsystem (IKS) beurteilen
- Umfang und Ablauf der IT-Prozesse beachten
- Ressourcenzuteilung festlegen
- Einheitliche Vorgehensweise (Checklisten) definieren

Jahr: 2023 IST (vor Prüfung) für Planung 2023 Referenz: x.x.1
Gemeinderrechnung XX

Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes

Bei der Festlegung der Prüfstrategie muss der Abschlussprüfer die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes festlegen (ISA-CH 320 / 10). Bei der Wahl der Wesentlichkeit ist zu berücksichtigen, ab welcher Höhe ein Gesetzgebungsorgan oder die Öffentlichkeit hätte sie/er vom Fehler gewusst - sich bei einer Entscheidung oder Abstimmung anders verhalten hätte.

Bezugsgröße	Bezugsgröße in CHF	Toleranzbereich		Gewählte Toleranz	Ermittelte Gesamt-wesentlichkeit	Vorjahr (nach Prüfung)
		min	max			
Gesamtaufwand	51'606'292	1%	2%	1.5%	774'000	709'500
Gesamtertrag	62'317'203	1%	2%	1.5%	935'000	857'083
Fiskalertrag ¹⁾	29'397'900	1%	2%	1.5%	441'000	404'250
Eigenkapital (inkl. Ergebnis)	61'983'092	3%	5%	4.0%	2'479'000	2'272'417
Bilanzsumme	93'781'159	1%	2%	1.5%	1'407'000	1'289'750

¹⁾ Einkommens- und Vermögensteuer bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer, ohne Sondersteuern und Einmaleinflüsse

Gewählte Gesamtwesentlichkeit im Rahmen der Prüfungsplanung (gerundet): **770'000**

Begründung: Es ist die Bezugsgröße und die gewählte Toleranz (gewählter Prozentsatz) zu begründen.

Nichtaufgriffsgrenze für den Abschluss als Ganzes

Betrag der zweifelsfrei unbeachtlich ist. Feststellungen in diesem Bereich müssen nicht als "nicht korrigierte" falsche Darstellungen festgehalten werden.

Gesamtwesentlichkeit der geprüften Einheit	Gewählter Prozentsatz ¹⁾	Tolerierbarer Fehler der geprüften Einheit
770'000	5.00%	39'000

¹⁾ Empfohlener tolerierbarer Fehler

2% bis 10% Maximaler Fehler der ein Abschlussprüfer zu tolerieren bereit ist.

Begründung: xx

Anpassung der Gesamtwesentlichkeit während der Prüfung

Im Rahmen der Berichterstattung wurde die Wesentlichkeit auf folgenden Wert angepasst: **n/a**

Begründung: xx

Erstellt von: _____

Eingesehen durch: _____

Toleranzwesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes

Die Toleranzwesentlichkeit (die je nach Definition einen oder mehrere Beträge enthalten kann) wird festgelegt, um die Wahrscheinlichkeit, dass die Summe der nicht korrigierten und nicht aufgedeckten falschen Darstellungen im Abschluss die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes überschreitet, auf ein angemessenes niedriges Mass zu reduzieren. (ISA-CH 320 / A12)

Gesamtwesentlichkeit der geprüften Einheit	Nichtkorrigierte Fehler aus dem Vorjahr	IKS Risiko-einschätzung ¹⁾	Gewählter Risikofaktor	Toleranzwesentlichkeit der geprüften Einheit
770'000	xx	nach kein abgeschlossenes formales IKS im 2022/23, teilw. dezentrale Organisation	40%	462'000

¹⁾ Risikoabschlag

30%	Gut funktionierendes IKS, kaum Fehler im Vorjahr
40%	Mäßig funktionierendes IKS und/oder mehrere Fehler im Vorjahr
50%	kein formales IKS und/oder viele Fehler im Vorjahr

11

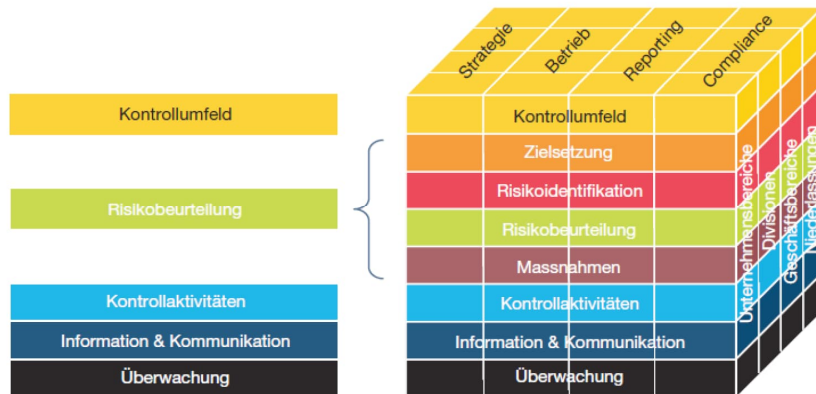
3. Durchführung: Risikoorientierter Prüfungsansatz

- System-/Verfahrensorientiert: Abläufe, Prozesse/ IKS / IT-Systeme verstehen, aufzeigen lassen und kritisch hinterfragen
- Einsicht in Protokolle / Beschlüsse des Gemeinderates mit finanziellen Auswirkungen
- Ergebnisorientiert: Kritische Kontendurchsicht, stpw. Belegkontrolle, Bestandes- und Einzelfallprüfungen
- Drittbestätigungen periodisch einholen
- Zeitliche und sachliche Abgrenzungen
- Analytisch: Vergleich mit Budget und Vorjahren

12

3. Durchführung: Risikoorientierter Prüfungsansatz

- System-/Verfahrensorientiert: Internes Kontrollsystem (IKS)
Funktionsprüfungen des IKS sind beim risikoorientierten Prüfungsansatz notwendig!



13

3. Durchführung: Risikoorientierter Prüfungsansatz

Besonderheiten

- Steuern*:
Bezug, Steuerverteilung – Finanzkontrolle: Berichtsauszug
- Sozialhilfeleistungen*:
Prozess-/IKS-Prüfung, Kompetenzen, Verbuchung und Rückforderungen
- Ausgelagerte Bereiche:
Prüfberichte sichten

(* keine materielle Kontrolle)

14

4. Berichterstattung

§ 96 Gemeindegesetz vom 4. September 1980 (BGS 171.1):

«¹ Die Rechnungsprüfungskommission erstattet der Gemeindeversammlung Bericht. Sie stellt der Gemeindeversammlung Antrag auf Genehmigung oder Rückweisung der Rechnung, der (Global-) Budgets und der Leistungsaufträge. Der Bericht hält allfällige Mängel der Rechnungsführung sowie eine gesetzwidrige Verwendung öffentlicher Mittel fest und ist umgehend in Kopie der Finanzdirektion zuzustellen. Sind der Rechnungsprüfungskommission zusätzliche Aufgaben gemäss § 94 Abs. 3 übertragen worden, so ist auch darüber zu berichten.

² Stellt die Rechnungsprüfungskommission bei der Prüfung der Rechnungsführung Fehler oder Ordnungswidrigkeiten fest, teilt sie das dem Gemeinderat mit. Sie gibt dem betreffenden Gemeindeorgan Gelegenheit zur Behebung des Mangels, bevor sie der Gemeindeversammlung und der Finanzdirektion Bericht erstattet. *

³ Stellt die Rechnungsprüfungskommission erhebliche Pflichtverletzungen, Missstände oder strafbare Handlungen fest oder besteht ein entsprechender Verdacht, erstattet sie dem Gemeinderat und der Finanzdirektion unverzüglich Bericht.»

15

Definierte Berichterstattung: Schweizer Prüfungshinweis 60 (PH 60):

«34) Über Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung der Jahresrechnung sowie über das Ergebnis der Prüfung hat der Abschlussprüfer schriftlich zu berichten.


35) Ist eine Prüfung der Jahresrechnung nach den kantonalen Vorschriften vereinbart, gibt der Abschlussprüfer über das Ergebnis der Prüfung einen Revisionsbericht ab. Dieser Revisionsbericht des Abschlussprüfers ist an das nach dem Gesetz zuständige Organ als Auftraggeber gerichtet, das ihn im Rahmen seiner eigenen Berichterstattungspflicht verwertet bzw. übernimmt. Für die Erteilung des Revisionsberichts gelten die in den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) dargelegten Grundsätze.

36) Sind wesentliche falsche Darstellungen festgestellt worden, so hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil gemäss ISA-CH 705 einzuschränken, zu versagen oder Nichtabgabe des Prüfungsurteils zu erklären. Der Revisionsbericht kann um Absätze ergänzt werden, die allerdings eine erforderliche Einschränkung, Versagung oder Nichtabgabe des Prüfungsurteils nicht ersetzen können. Ein solcher Absatz kann sich gemäss ISA-CH 706 bspw. auf die Hervorhebung eines Sachverhalts oder auf einen Absatz zu einem sonstigen Sachverhalt beziehen.»

16

<p>7. Formulierungsbeispiel für den Bericht des Abschlussprüfers</p> <p>Bericht des unabhängigen Abschlussprüfers [1] zur Jahresrechnung [2] (Jahr) An das Rechnungsprüfungsorgan [3] der</p> <p>Politischen Gemeinde [ABC] [4]</p> <p>Prüfungsurteil</p> <p>Wir haben die Jahresrechnung [2] der Politischen Gemeinde [ABC] [4] - bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember 20xx, der Erfolgsrechnung, der Investitionsrechnung und der Geldflussrechnung für das dann endende Rechnungsjahr [2] sowie dem Anhang, einschliesslich einer Zusammenfassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden [11] - geprüft. [12]</p> <p>Nach unserer Beurteilung entspricht die beigefügte Jahresrechnung [2] den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften [6].</p> <p>Grundlage für das Prüfungsurteil</p> <p>Wir haben unsere Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften [7] und dem Schweizer Prüfungshinweis 60 <i>Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderrechnung</i> [8] durchgeführt. Unsere Verantwortlichkeiten nach diesen Vorschriften sind im Abschnitt "Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers für die Prüfung der Jahresrechnung" unseres Berichts weitergehend beschrieben. Wir sind von der Politischen Gemeinde [4] unabhängig in Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften und den Anforderungen des Berufsstands und wir haben unsere sonstigen beruflichen Verhaltenspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt.</p> <p>Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als eine Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.</p> <p>[15] Sonstige Informationen</p> <p>[Formulierung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA-CH 720 – vgl. Beispiel 1 in Anlage 2 des ISA-CH 720]</p> <p>Verantwortlichkeiten des Gemeinderates [5] für die Jahresrechnung</p> <p>Der Gemeinderat [5] ist verantwortlich für die Aufstellung einer Jahresrechnung [2] in Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften [6] und für die internen Kontrollen, die der Gemeinderat als notwendig feststellt, um die Aufstellung einer Jahresrechnung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist.</p> <p>Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers für die Prüfung der Jahresrechnung</p> <p>Unsere Ziele sind, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und einen Bericht abzugeben, der unser Prüfungsurteil beinhaltet. Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Mass an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften und dem Schweizer Prüfungshinweis 60 <i>Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderrechnung</i> [8] durchgeführte Abschlussprüfung eine wesentliche falsche Darstellung, falls eine solche vorliegt, stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich gewürdigt, wenn von ihnen einzeln oder insgesamt vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die auf der Grundlage dieser Jahresrechnung getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen.</p>	<p>Als Teil einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und dem PH 60 üben wir, während der gesamten Abschlussprüfung pflichtgemässes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus:</p> <ul style="list-style-type: none"> identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der Jahresrechnung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als ein aus Irrtümern resultierendes, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen oder das Ausserkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können. gewinnen wir ein Verständnis von den für die Prüfung relevanten internen Kontrollen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Gemeinde abzugeben. beurteilen wir die Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der dargestellten geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben. <p><i>Nur anwendbar für Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung («true and fair») erstellt worden sind:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> [14] beurteilen wir Darstellung, Aufbau und Inhalt des Abschlusses insgesamt einschliesslich der Angaben sowie, ob der Abschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse in einer Weise wiedergibt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird. <p>Wir kommunizieren mit dem Gemeinderat [5] und/oder mit dem Rechnungsprüfungsorgan [3], unter anderem über den geplanten Umfang und die geplante zeitliche Einteilung der Abschlussprüfung sowie über bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschliesslich etwaiger bedeutsamer Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während unserer Abschlussprüfung identifizieren.</p> <p>Bericht zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen</p> <p>[9] In Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften [6] bestätigen wir, dass ein gemäss den Vorgaben des Gemeinderates [5] ausgestaltetes Internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung [2] existiert.</p> <p>[9] Im Rahmen unserer Prüfung halten wir ergänzend fest, dass</p> <ul style="list-style-type: none"> - Allfällige weitere kantonale, kommunale Vorschriften eingehalten sind - <p>Wir empfehlen, der Bürgerversammlung [13] Antrag auf Genehmigung der Jahresrechnung [2] zu stellen.</p> <p>[Revisionsunternehmen] [Unterschrift des Abschlussprüfers] [Angabe des leitenden Revisors] [Zulassung] [10] [Ort des Abschlussprüfers, Datum]</p>
--	--


17


Kanton Zug

18

5. Fazit

- Pflicht zur professionellen Vorgehensweise (vgl. § 94 GG).
- Beachtung der Wesentlichkeit (im Wissen von Erwartungslücken).
- Der risikoorientierte Prüfungsansatz führt zu intensiven Prüfungen:
 - in risikoreichen Bereichen (Schwerpunkte – Fokus!),
 - zur Funktion des internen Kontrollsystems (IKS) und
 - zu einzelnen Aussagen der Rechnungslegung (FHG/FHV, HRM2).
- Nie etwas nennen, was nicht (ausreichend) geprüft wurde!



18