

PRÜFUNG IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR

Massgabe der Prüfungsstandards 2013

Bei Prüfungen im öffentlichen Sektor können nicht unbesehen Analogien zu privatwirtschaftlichen Revisionen gezogen werden. Rechtsgrundlagen und Erwartungshaltungen im politischen Umfeld präsentieren sich anders. Prüfstrategie und Prüfplan sind an den Anforderungen der legislativen und exekutiven Aufsicht auszurichten. Die finanztechnische Prüfung unterscheidet sich bezüglich der Anwendung der berufsständischen Grundsätze bzw. der Schweizer Prüfungsstandards (PS) nicht wesentlich.

1. FINANZTECHNISCHE PRÜFUNG IN ABGRENZUNG ZUR FINANZPOLITISCHEN AUFSICHT

Die Steuerungsmechanismen in öffentlichen Gemeinwesen sowie die ausgebauten Mitwirkungsrechte sorgen dafür, dass der Einfluss der Bürger auf die Entwicklung des Gemeinwesens sowie auf die Kontrolle der Führungsorgane weit grösser ist, als derjenige der Aktionäre in der Privatwirtschaft. Die laufenden Entwicklungen in der öffentlichen Rechnungslegung mit verstärkter Angleichung an privatwirtschaftliche Standards wie das Harmonisierte Rechnungsmodell, HRM2 oder auch die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) führen insbesondere dazu, dass erkannte Governance-Schwachstellen beseitigt werden und die Führ- und Steuerbarkeit auf allen politischen Ebenen verbessert wird. Ebenso unterliegen die Anforderungen an die Unabhängigkeit und insbesondere an die Befähigung der Prüfer im öffentlichen Sektor einer stetigen Entwicklung und gleichen sich zunehmend privatwirtschaftlichen Standards an. Insgesamt kann aktuell in der Schweiz festgestellt werden, dass die Anforderungen an die Prüfer im öffentlichen Sektor jedoch noch äusserst unterschiedlich sind [1].

Im öffentlichen Sektor wird zwischen finanztechnischer und finanzpolitischer Prüfung unterschieden. Während die finanzpolitische Prüfung in der Regel einem politisch legitimierten Organ wie der Rechnungs-, Finanz- oder Geschäftsprüfungskommission obliegt, kann die finanztechnische

Prüfung in vielen Gemeinwesen an eine externe Revisionsstelle delegiert werden. Auf Kantons- und Bundesebene sind die finanztechnische Prüfung und weitreichende Teile der finanzpolitischen Prüfung gesetzlich oder verfassungsmässig den Finanzkontrollen zugewiesen. Damit entlasten die Revisionsstellen bzw. die Finanzkontrollen die politischen Organe – je nach Auftragsdefinition – teilweise oder vollständig von der finanztechnischen Prüfung.

Die finanztechnische Prüfung umfasst im Wesentlichen die Abschlussprüfung im Sinne der Schweizer Prüfungsstandards. Die Aufträge zur Abschlussprüfung bei Einheiten des öffentlichen Sektors können umfangreicher sein als diejenigen bei anderen Einheiten. Daher kann die auf die Pflichten der operativen Leitung bezogene Voraussetzung, unter der eine Prüfung des Abschlusses einer Einheit des öffentlichen Sektors durchgeführt wird, zusätzliche Pflichten einschliessen (beispielsweise die Pflicht, Geschäftsvorfälle und Ereignisse in Übereinstimmung mit den Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder sonstigen amtlichen Vorgaben auszuführen; vgl. PS 200, A11). Prüfungsgegenstand stellt insbesondere die Einhaltung aller massgebenden Bestimmungen zum Haushaltsrecht dar. Dies mit dem Ziel der Bestätigung der Einhaltung der Vorschriften für die Rechnungsführung und Rechnungslegung (Rechnungslegungsvorschriften, Bewertungsgrundsätze, Gebührenreglemente, usw.). Die finanztechnische Prüfung bei Einheiten des öffentlichen Sektors ist entsprechend Gegenstand der Spezialgesetzgebung. Die PS treten nicht auf diese Branchenbesonderheiten ein.



MARTIN BILLETER,
PRÄSIDENT FACHVEREINIGUNG DER FINANZKONTROLLEN,
LEITER FINANZKONTROLLE
DES KANTONS ZÜRICH,
ZÜRICH



DANIEL STREBEL,
BEREICHSLEITER
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG,
FINANZKONTROLLE
DES KANTONS ZÜRICH,
ZÜRICH

Sie sind jedoch auch in diesen Fällen einzuhalten, soweit ihnen nicht anderslautende Rechtsnormen entgegenstehen (PS 200, A1-4).

Die finanzpolitische Prüfung gliedert sich systematisch in die Steuerungs- und Führungsstrategie des öffentlichen Gemeinwesens ein. Sie umfasst sämtliche organisatorischen Massnahmen sowie die Funktionalität der Prozesse, die eine wirksame und effiziente Leistungserbringung sicherstellen. Die finanzpolitische Prüfung deckt damit einerseits die finanzrechtliche Zulässigkeit ab, d. h. sie umfasst die Einhaltung der haushaltrechtlichen Bestimmungen und der ergänzenden Rechtsnormen (z. B. Beitragsregelungen, Tarife, Personalreglemente usw.) in Gesetzen und Verordnungen und Ausführungsbestimmungen sowie die Einhaltung bewilligter Kredite. Andererseits umfasst sie die Prüfung des Finanzgebarens eines Gemeinwesens hinsichtlich Rechtmässigkeit, Zweckmässigkeit, Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit. Als umfassender Prüfungsauftrag kommt dieser Verantwortlichkeit eher der Charakter der internen Revision denn einer erweiterten Abschlussprüfung zu. In Anlehnung an das anerkannte Three Lines of Defence-Modell des Institute of Internal Auditors (IIA) zeigt das in der *Abbildung* dargestellte Defence-Modell die unterschiedlichen Akteure der Defensivstrategie des öffentlichen Sektors in der Schweiz. Wie weit die erste und zweite Defensivlinie ausgebaut sind, hängt von der Grösse und den rechtlichen Rahmenbedingungen des Gemeinwesens ab.

Auf Kantons- und Bundesebene übernehmen die Finanzkontrollen wesentliche Teile der finanzpolitischen Prüfungen nach Massgabe der gesetzlichen Grundlagen. In Einzelfällen können auf allen drei Staatsebenen auch externe Prüfer für finanzpolitische Prüfungen beigezogen werden. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass in PS 220, A12 darauf hingewiesen wird, dass für einzelne Tätigkeiten eine zusätzliche angemessene Kompetenz erforderlich ist. Nach Massgabe der gesetzlichen Grundlagen sind bei umfassen-

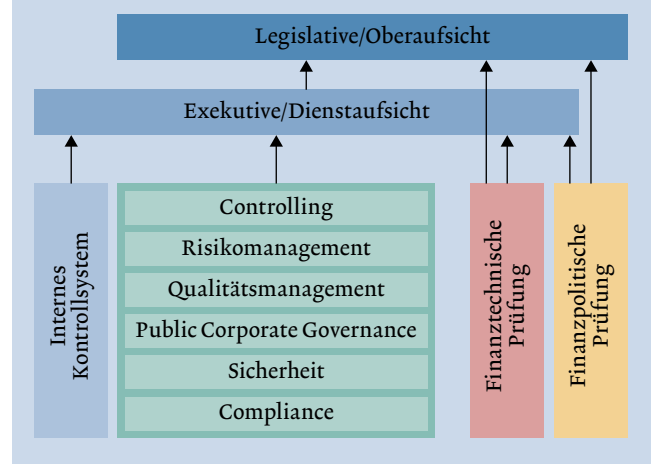
«In Einzelfällen können auf allen drei Staatsebenen auch externe Prüfer für finanzpolitische Prüfungen beigezogen werden.»

den Aufträgen für finanzpolitische Prüfungen insbesondere die internationalen Standards der beruflichen Praxis der Internen Revision sowie der International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden als massgebende Standards zu berücksichtigen.

2. AUSGESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

Die Ausgestaltungsmöglichkeiten der Aufträge an externe Revisionsstellen sind vielfältig. Gelegentlich wird lediglich ein Teil der finanztechnischen Prüfung an eine externe Revisionsstelle vergeben, während gewisse Gebiete permanent

Abbildung: **DEFENCE-MODELL IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR**



oder auf Rotationsbasis durch die Mitglieder der Prüfungskommission selber geprüft werden. Vielfach übernimmt die externe Revisionsstelle auch die Gesamtverantwortung für die finanztechnische Prüfung mit oder ohne Zuarbeit der Legislative. Übernimmt die Legislative oder eine von ihr bestellte Kommission die finanzpolitische Prüfung, während die Revisionsstelle die finanztechnische Prüfung durchführt, werden die Schnittstellen relativ klein sein. Andernfalls sind detaillierte Absprachen unumgänglich.

Das *interne Kontrollsystem (IKS)* ist nicht immer Gegenstand der Prüfung. Dennoch wird der Prüfer eine Beurteilung des IKS vornehmen und die Ergebnisse bei der Festlegung seiner Prüfstrategie berücksichtigen.

Die sich aus der föderalen Struktur und den umfassenden Gestaltungsmöglichkeiten ergebende Vielzahl unterschiedlicher Rechtsgrundlagen der Prüfungsverantwortung verlangt für jeden Einzelfall eine genaue Analyse der Auswirkungen auf die vorzunehmende Prüfung und die Berichterstattung. Der Prüfer ist ebenfalls gehalten, sich vor Annahme des Prüfungsauftrages über die entsprechenden Anforderungen zu orientieren. Er muss dabei beurteilen, ob er die Voraussetzungen für die Mandatsannahme erfüllt. Manche Kantone verlangen für die Gemeindeebene als Voraussetzung für die Prüftätigkeit bestimmte Qualifikationen oder führen Register über die für die Prüfungsleitung zugelassenen Personen. Ebenso bestehen auf Gemeindeebene teilweise detaillierte Wegleitungen der kantonalen Gemeindeämter zur Rechnungsprüfung mit konkreten Prüfprogrammen. Der Prüfer hat sicherzustellen, dass er diese bei seiner Arbeit berücksichtigt.

Im Allgemeinen schreiben die rechtlichen Grundlagen die Bestellung eines Abschlussprüfers im öffentlichen Sektor vor und legen die Pflichten und Befugnisse des Abschlussprüfers fest. Wenn Gesetze oder andere Rechtsvorschriften die Bedingungen des Prüfungsauftrags ausreichend detailliert vorschreiben, kann es dennoch vorteilhaft sein, ein Auftragsbestätigungsschreiben zu erstellen (PS 210, A27). Die Auftragsbestätigung umfasst insbesondere Ziel und Umfang der Abschlussprüfung, Verantwortung des Abschluss-

prüfers, Verantwortung der Exekutive und der operativen Leitung, Angaben des für die Aufstellung des Abschlusses massgebenden Regelwerks der Rechnungslegung und Hinweise auf voraussichtliche Form und Inhalt von Vermerken, die vom Abschlussprüfer zu erteilen sind, sowie eine Erklärung, dass Gegebenheiten vorliegen können, unter denen Form und Inhalt eines Vermerks abweichen können. Ausserdem wird empfohlen, in der Auftragsbestätigung Ausführungen zu Bereitstellung und Austausch von Informationen, den Terminen sowie der Berechnung des Honorars zu machen.

3. PRÜFUNGSHINWEISE ALS ORIENTIERUNGSHILFE FÜR DIE BESONDEREN PFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Die Pflichten des Abschlussprüfers im öffentlichen Sektor können beeinflusst werden durch das Prüfungsmandat oder durch Verpflichtungen, die sich aus Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder sonstigen amtlichen Vorgaben ergeben. Insbesondere Prüfungen der Ordnungs- und Rechtmässigkeit der finanzrelevanten Aufgabenerfüllung im öffentlichen Sektor stellen im Rahmen der finanztechnischen Prüfungen wesentliche Prüffelder dar. Diese branchenspezifischen Pflichten sind jedoch nicht Gegenstand der Prüfungsstandards. Die Arbeitsgruppe öffentlicher Sektor der Treuhand-Kammer befasst sich zurzeit mit der Erarbeitung von Prüfungshinweisen für die gebräuchlichsten Prüffelder und Besonderheiten, die sich aus den gesetzlichen Grundlagen ergeben. Diese sollen als Orientierungshilfe dienen. Als Besonderheiten greifen die Prüfungshinweise die Themenbereiche Finanz-/Verwaltungsvermögen, Ausgaben und Anlagen, Berichterstattung sowie die Beurteilung der Wesentlichkeit im öffentlichen Sektor auf.

3.1 Finanz-/Verwaltungsvermögen und Ausgaben und Anlagen. Sicherlich die auffälligste Abweichung der Rechnungsführung und Rechnungslegung im öffentlichen Sektor stellt die Bedeutung des Ausgabenbegriffs und die damit verbundenen Auswirkungen dar. Eine Ausgabe bezeichnet die Verwendung von Finanzvermögen [2] für die öffentliche Aufgabenerfüllung. Ausgaben beeinflussen die steuerliche Belastung insofern, als sie keine frei realisierbaren Werte schaffen und bedürfen deshalb einer besonderen Grundlage. Die Zuständigkeit für *neue* Ausgaben obliegt entsprechend in der Regel der Legislative und untersteht je nach den gesetzlichen Grundlagen dem fakultativen Referendum. Investitionen werden, soweit diese für die öffentliche Aufgabenerfüllung erstellt werden, in einer *Investitionsrechnung* geführt. Sie listet Ausgaben und Einnahmen auf und wird im Rahmen des Jahresabschlusses in das Verwaltungsvermögen übertragen. Die Investitionsrechnung unterliegt vielfach – wie die Erfolgsrechnung – einem Budgetbeschluss des zuständigen Organs. Ziel der Prüfungshandlungen ist es festzustellen, dass die Verfügungsgewalt über Mittel, die eine dauernde Bindung von staatlichen Mitteln für die Erfüllung von öffentlichen Aufgaben darstellen (Ausgaben), durch eine vollständige und richtige Darstellung der Investitionsrechnung und in der laufenden Rechnung sicherge-

stellt ist und damit der Grundsatz der Vorherigkeit des Budgetkredites und die erforderliche Vergleichbarkeit mit dem Budget erfüllt wird.

3.2 Wesentlichkeit. Die Definition der Wesentlichkeit stellt angesichts möglicher Erwartungslücken eine besondere Herausforderung dar. Dennoch kann festgehalten werden, dass auch im öffentlichen Sektor durchaus an die Definitionen des Schweizer Handbuchs der Wirtschaftsprüfung (HWP) angeknüpft wird. Zentral für die Fragestellung nach der Wesentlichkeit bleibt immer, ob eine mögliche Falschdarstellung eines Sachverhaltes einen Einfluss auf die Willensbildung des Entscheidungsträgers hat oder haben könnte. Im Zusammenhang mit dieser Fragestellung können sowohl quantitative wie qualitative Merkmale die Wesentlichkeit beeinflussen.

Bei der Festlegung der quantitativen Wesentlichkeit steht die finanzielle Betrachtungsweise im Vordergrund. Bei der finanztechnischen Prüfung einer Einheit des öffentlichen Sektors können die Gesamtaufwendungen oder die Nettoaufwendungen geeignete Bezugsgrössen für zweckbezogene Aufgaben sein. Wenn eine Einheit des öffentlichen Sektors mit der Verwahrung öffentlicher Vermögenswerte betraut ist, können auch die Vermögenswerte eine geeignete Bezugsgrösse sein (PS 320, A9). Da Entscheidungsträger im öffentlichen Sektor gewohnt sind, Wesentlichkeitsüberlegungen in Steuerprozenten anzustellen, wird in der Praxis dieser Bemessung den Vorzug gegeben. Sehr oft gelangt 1% des Steuerertrages (allenfalls korrigiert um den Finanzausgleich) als Wesentlichkeitsgrenze zur Anwendung.

Die qualitative Wesentlichkeit ist vor dem Hintergrund von nicht quantifizierbaren Angaben in der Jahresrechnung und im Hinblick auf die politische Finanzaufsicht zu sehen. Sofern sich eine qualitative Wesentlichkeitsgrenze definieren lässt, liegt diese in der Regel merklich tiefer als jene bei der quantitativen Wesentlichkeit (vgl. auch PS 320, A2). Dies wirkt sich auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen sowie auf die Beurteilung von nicht korrigierten falschen Darstellungen aus.

3.3 Berichterstattung. Für die Berichterstattung bei finanztechnischen Prüfungen ist, soweit die rechtlichen Grundlagen keine besondere Berichtsform vorschreiben, PS 700 ff. massgebend. Wenn nur einzelne Finanzinformationen Prüfungsgegenstand bilden, können auch PS 805, 910 oder 920 in Betracht fallen. In einzelnen Kantonen sind Berichtsvorgaben in Verordnungen oder Ausführungsbestimmungen vorgegeben. Falls Vorgaben bestehen, ist der Prüfer verpflichtet, seine Prüfstrategie und Prüfungsplanung so auszurichten, dass er genügend Nachweise erlangt um das verlangte Prüfurteil abzugeben. Aus berufsständischer Sicht sind solche Berichtsvorgaben teilweise problematisch, insbesondere wenn sie dazu führen, dass dadurch keine Übereinstimmung mit den PS hergestellt werden kann.

4. SPEZIFISCHE PRÜFFELDER

Die in Erarbeitung stehenden Prüfungshinweise befassen sich im Weiteren mit folgenden spezifischen Prüffeldern mit

ihren impliziten Zielsetzungen. Die Zielsetzungen ergeben sich insbesondere aus den rechtlichen Festlegungen.

4.1 Steuern. Je nach Aufgabenzuweisung an den Kanton oder die Gemeinden verfolgt die Prüfung nur einzelne der nachfolgenden Ziele.

→ Vollständigkeit der Erfassung der Steuerpflichtigen (Steuerregister); → Sicherstellung der rechtmässigen und fristgerechten Veranlagung nach Massgabe der geltenden Gesetze, Verordnungen und weiteren Ausführungsbestimmungen; → Vollständigkeit und Richtigkeit der Steuerverbuchung gemäss festgelegten Veranlagungsperioden; → Vollständige und zeitgerechte Erhebung der Steuern nach Massgabe der geltenden Rechtsgrundlagen (Bund, Kantone, Gemeinden, Kirchen und Quellensteuer) sowie → korrekte Berechnung des Anteils, der auf Dritte (Bund, Kantone, Gemeinden) entfallenden Steueranteile.

4.2 Gebühren. Vollständigkeit und Richtigkeit der Verrechnung der Gebühren sowie Vollständigkeit und Richtigkeit der Verbuchung.

4.3 Subventionen. Vollständige und richtige Darstellung der zugesicherten Subventionen, welche auf einer genügenden Rechtsgrundlage beruhen und mit einem Voranschlagskredit unterlegt sind; Beitragsausrichtung erfolgt ordnungsgemäss unter Einhaltung der massgebenden Vorschriften und Vereinbarungen.

4.4 Besoldung. Einhaltung des Stellenplans, korrekte Anwendung der definierten Lohnklassen und Einreihungen, Übereinstimmung/Abstimmung Nebenbuch Lohn und Finanzbuchhaltung, korrekte Abrechnung Sozialversicherungen, korrekte Abgrenzungen von Ferien und Überzeit sowie korrekte statistische Erhebungen als Grundlagen für den Anhang und weitere Anspruchsgruppen (z. B. Berechnung der Anzahl Vollzeiteneinheiten der Lehrkräfte).

4.5 Sozialwesen. Korrekte Berechnung der Leistung (entsprechend gesetzlicher Bestimmungen, Gerichtsurteil oder SKOS-, KOS- oder eigener Richtlinien); Sicherstellung, dass Leistungen nur an Leistungsberechtigte erfolgen; zweckmässige Inkassomassnahmen für Alimentenrückforderungen; Vollständigkeit allfälliger Rückerstattungen von Heimatgemeinde/Heimatkanton; Zweckmässigkeit der Organisation des Zahlungswesens.

4.6 Geldverkehr. Übereinstimmung der effektiven Bestände mit der Finanzbuchhaltung, zeitnahe Verbuchungen; Definition und Funktion des IKS bezüglich Geldverkehr; Vollständigkeit der Barmittel.

4.7 Kreditrecht. Die Jahresrechnung zeigt einen Vergleich zwischen den rechenschaftspflichtigen Krediten (Voranschlagskredit und Verpflichtungskredit) und den Ist-Beträgen. Der Ist-Betrag basiert gegenüber dem gesprochenen Kredit auf einer vergleichbaren Grundlage. Als Angabe im Anhang werden Abweichungen zwischen dem gesprochenen

Kredit und den tatsächlichen Beträgen geschäftsmässig und sachgerecht begründet.

4.8 Spezialfinanzierung. Rechtmässigkeit von Bestand und korrekte Verwendung von Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen/Spezialfonds und Eigenkapital.

Zur Erlangung von genügenden Prüfnachweisen ist es aufgrund der rechtlichen Vorgaben und insbesondere aufgrund der öffentlichen und politischen Erwartungen an die Prüfungsbestätigung für die vorgenannten spezifischen Bereiche notwendig, breitere und tiefere Prüfungshandlungen vorzunehmen, als dies für die privatrechtliche Abschlussprüfung erforderlich wäre.

Die spezifischen Prüfungen im öffentlichen Sektor sind in der Regel nicht als jährlich durchzuführende umfassende Prüfungen zu verstehen. Entsprechend können sie nach Massgabe der Risiken und der Wesentlichkeit einem angemessenen Turnus mit einer Schwerpunktbildung unterlegt werden. Dennoch ist im Rahmen der Abschlussprüfung eine ganzheitliche Betrachtung vorzunehmen. Der Prüfer muss insbesondere sicherstellen, dass fundamentale Änderungen im Prozess mit Auswirkung auf die Risiken in seiner Prüfstrategie und im Prüfplan angemessen berücksichtigt sind.

5. EINSICHTNAHME IN BESONDERS SCHÜTZENSWERTE PERSONENDATEN

Die Akteneinsicht von Kontrollorganen in besondere Personendaten ist bei den einzelnen öffentlichen Gemeinwesen unterschiedlich geregelt. Grundsätzlich kann für alle gesetzlichen Regelungen festgehalten werden, dass Abschlussprüfer im öffentlichen Sektor nur Einsicht in Informationen, welche zur Aufgabenerfüllung geeignet und erforderlich sind, gewährt wird. Zur Erlangung genügender Prüfnachweise ist es empfehlenswert, soweit keine genügende rechtliche Grundlage besteht, mit der beauftragenden Behörde bereits im Rahmen der Auftragsbestätigung eine verbindliche Vereinbarung über die Einsichtnahme in besondere Personendaten zu treffen.

6. FAZIT

Die neuen Prüfungshinweise für den öffentlichen Sektor sollen mitunter als Beitrag zum Abbau des vorhandenen Spannungsfelds dienen.

Das Spannungsfeld zwischen berufsständischer Fachlichkeit und öffentlichkeitswirksamer Erwartungshaltung des politischen Umfelds ist für das Wirken des Wirtschaftsprüfers im öffentlichen Sektor prägend. Mit den Prüfungshinweisen für den öffentlichen Sektor, welche voraussichtlich im zweiten Semester 2013 durch die Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer (KWP) verabschiedet werden, stellt die Treuhand-Kammer ein Instrument zur Verfügung, welches den Prüfenden Anhaltspunkte und Argumente für ein sachgerechtes Prüfverfahren liefern kann. Ziel muss es sein, das erwähnte Spannungsfeld zu reduzieren. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Jörg Auckenthaler, Der Schweizer Treuhänder 2012/10, S. 707 ff., Rechnungsprüfung bei öffentlichen Verwaltungen. 2) Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können.