

## Prüfungen im öffentlichen Sektor

- Revision Privatwirtschaft - öffentlicher Sektor
- Abgrenzung Aufsicht und Revision
- Prüfungshinweis 60 (PH60)

Gianmarco Zanolari, BDO AG  
Präsident Subkommission öffentlicher Sektor,  
EXPERTsuisse



Olten, 15. September 2016




---

---

---

---

---

---

---

---

Inhalt 

### Inhalt

- Revision Privatwirtschaft
- Revision öffentlicher Sektor
- Fazit aus der Umfrage von EXPERTsuisse
- Abgrenzung Aufsicht und Revision
- Grundgedanke des PH60
- Auftragsbestätigung
- Besonderheiten von PH60 im Vergleich zu PS
- Berichterstattung im PH60

2

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

### Revision Privatwirtschaft

**Privatwirtschaft**

- Revision **unabhängig von der Rechtsform:**
  - Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, Genossenschaft): Revision gemäss Art. 727 ff. OR
  - Vereine und Stiftungen: Revision gemäss ZGB und Art. 727 ff. OR
  - Personengesellschaften (Einzelfirma, Kollektivgesellschaft): keine Revision
- **Ordentliche Revision**
  - bei Publikumsgesellschaften
  - bei Gesellschaften mit mindestens 20/40/250 (zwei Faktoren müssen erfüllt sein)
  - bei Gesellschaften mit Konsolidierungspflicht (Konzernrechnung)
  - wenn mindestens 10% des Aktienkapitals dies verlangen
- **Eingeschränkte Revision**
  - bei Gesellschaften mit über 10 Mitarbeitenden, jedoch unter 20/40/250
- Ordentliche Revisionen müssen nach den **Schweizer Prüfungsstandards (PS)** und eingeschränkte Revisionen nach dem **Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)** durchgeführt werden.

3

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

### Revision öffentlicher Sektor

**Öffentlicher Sektor**

- **Haushaltskontrolle** gemäss
  - Gemeindegesetz
  - Finanzhaushaltsgesetz
  - Gemeindeordnung
- **Keine Unterscheidung** zwischen **Grösse und Komplexität** einer öffentlichen Körperschaft wie in der Privatwirtschaft
- **Verschiedenste Definitionen, Aufgaben, Kompetenzen, Verantwortlichkeiten** von Aufsichtsorganen in den einzelnen Kantonen:
  - Geschäftsprüfungs-, Rechnungsprüfungs-, Finanzkommission, etc.
  - Rechnungs-, Geschäftsprüfung, finanztechnische Prüfung, finanzpolitische Prüfung, etc.
  - Obligatorischer oder fakultativer Beizug einer externen Revisionsstelle
  - Externe Revisionsstelle als Organ oder im Auftrag der GPK oder des Gemeinderates
- **Teilweise Prüfungsgrundsätze aus der Privatwirtschaft** (vgl. Beispiel aus Umfrage auf folgende Folie)

4

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

### Revision öffentlicher Sektor

Auszug aus der Umfrage von EXPERTsuisse:  
Welche Prüfungsgrundsätze müssen bestätigt werden?



Prüfungsgrundsatz	Anzahl
massgebliche Berufsgrundsätze	7
Prüfungsstandards (PS)	4
Standard der eingeschränkten Revision (SER)	1
OR	1
andere	0

5

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

### Revision öffentlicher Sektor

Auszug aus der Umfrage von EXPERTsuisse:  
Welche Prüfungsgrundsätze müssen bestätigt werden? Wertung:

- die meisten Kantone äussern sich nicht dazu, nach welchen Grundsätzen geprüft werden muss
- **7 Kantone** sehen eine **Bestätigung der massgeblichen Berufsgrundsätze** vor (BE, GE, SO, SZ, TI, VS, ZH); es stellt sich die Frage, was darunter zu verstehen ist
- **4 Kantone** sehen vor, dass die **Einhaltung der Prüfungsstandards** bestätigt wird (AG, NE, VD, ZH); bei AG ist damit PS 910 Review gemeint (nur Bilanzprüfung); bei den übrigen 3 Kantonen stellt sich die Frage, ob man sich der Tragweite dieser Bestätigung bewusst ist
- die **SER-Bestätigung** ist in NE nur noch in den Jahren 2015 und 2016 möglich
- GE erwartet, dass nach den Grundsätzen des **HWF** geprüft wird

-> derzeit besteht eine grosse Unsicherheit darüber, nach welchen Grundsätzen die Prüfung eines Gemeindehaushaltes durchgeführt werden soll

6

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

**Fazit aus der Umfrage von EXPERTsuisse**

- die **Qualifikation des Rechnungsprüfers** ist noch ungenügend geregelt
- mehr als die Hälfte der Kantone kennen noch **keine Anforderungen an die Unabhängigkeit** der Revisionsstelle
- die wohl wichtigste Prüfung einer Gemeinderrechnung, die Prüfung des **Internen Kontrollsystems**, wird nur in 7 Kantonen zwingend vorgeschrieben
- die Definition der **Wesentlichkeit und die risikoorientierte Prüfung** haben noch keinen Einzug in die Anforderungen an die Revision einer Gemeinde gefunden
- in den meisten Kantonen **fehlen klare Hinweise dazu, was geprüft und was nicht geprüft** werden muss
- es fehlt** ein nationaler Standard, nach welchen **Prüfungsgrundsätzen** zu prüfen ist
- es fehlt** ein nationaler Standard für die **Berichterstattung**

-> die Schweiz braucht einen Schub in der Professionalisierung des Prüfungswesens in den Gemeinden

7

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einleitung 

**Abgrenzung Aufsicht - Revision**

**Aufsicht auf kantonaler Ebene:**

- Aufsicht**, ob Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände, selbständige oder unselbständige Unternehmen **die kantonalen gesetzlichen Vorschriften einhalten**

**Aufsicht auf kommunaler Ebene:**

- Geschäftsprüfung / finanzpolitische Prüfung**
  - finanzrechtliche Zulässigkeit (Einhaltung haushaltsrechtliche Bestimmungen)
  - finanzielle Angemessenheit (Haushaltsgleichgewicht, Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit)
- Rechnungsprüfung / finanztechnische Prüfung**
  - finanzrechtliche Korrektheit
  - rechnerische Richtigkeit
  - vollständige, wahre und klare Buchführung
- Aufsichtsorgan** auf kommunaler Ebene ist die GPK/RPK/FK (selten externe Prüfstelle)
- GPK/RPK/FK sollte immer finanzpolitische Prüfung** durchführen
- Finanztechnische Prüfung kann** von GPK/RPK/FK vorgenommen werden (falls Fachkunde vorhanden), **ansonsten Delegation** an externe Revisionsstelle (im Auftrag)
- Finanztechnische Prüfung (neu) nach den **Grundsätzen des PH60**
- Auftragsbestätigung** als zentrales Instrument für **Aufgabenzuteilung und Auftragsabgrenzung** zwischen GPK/RPK/FK und externer Prüfstelle

8

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Grundgedanke des PH60 

**PH 60 Ziff. 4**

«EXPERTsuisse legt in diesem Prüfungshinweis die massgeblichen beruflichen Verhaltensanforderungen dar, nach denen Wirtschaftsprüfer Prüfungen der Rechnungslegung von Gemeinden durchführen, die nach Art und Umfang grundsätzlich einer Abschlussprüfung gemäss Schweizer Prüfungsstandards entsprechen, allerdings diesbezüglich diverse Besonderheiten aufweisen. Dieser Prüfungshinweis gibt die Auffassung des Berufsstands über Ziel und Inhalt der Prüfung einer Jahresrechnung wieder, die nach den anwendbaren kantonalen und kommunalen Vorschriften aufgestellt worden ist. Er verdeutlicht zugleich Inhalt und Grenzen derartiger Prüfungen. Nicht Gegenstand dieses Prüfungshinweises sind Aufträge zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht (Review) oder vereinbarte Prüfungshandlungen (agreed-upon procedures).»

9

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Auftragsbestätigung 

**PH 60 Ziff. 11 und 12**

**Ziff. 11**  
 «Es kann vorkommen, dass sich die verschiedenen **Prüfungsbereiche überschneiden** und dass es zu **Doppelprüfungen** zwischen der zuständigen Kommission und dem Wirtschaftsprüfer kommt. Doppelprüfungen können z.B. bei der Prüfung der **Finanzkompetenzen** oder der Prüfung des **Zahlungsverkehrs** auftreten. Zudem kann es vorkommen, dass die Kommission einen **Teil der Prüfung der Jahresrechnung** selber durchführt und dieser somit nicht in den Aufgabenbereich des Wirtschaftsprüfers fällt. Doppelprüfungen sollen ebenso wie ungeprüfte Bereiche **vermieden** werden.»

**Ziff. 12**  
 «Vor diesem Hintergrund hat bei der Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers mit der Prüfung der Jahresrechnung eine **konkrete inhaltliche Aufgabenabgrenzung mit dem Auftraggeber** zu erfolgen. Beim Auftraggeber handelt es sich mehrheitlich entweder um die zuständige Kommission oder um den Gemeinderat. Der vereinbarte Umfang der Prüfung ist dabei von den **kantonalen und kommunalen Regelungen** und von der **Form der Einbindung des Wirtschaftsprüfers** abhängig. Die Abgrenzung hat in die Beschreibung des Prüfungsumfangs in der Auftragsbestätigung einzufließen.»

10

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Besonderheiten 

**PH 60 Ziff. 20**

«Der Wirtschaftsprüfer hat Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Prüfungshandlungen im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Das Ermessen wird durch gesetzliche Regelungen, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen, Prüfungsanweisungen sowie gegebenenfalls erweiternde Bedingungen für den Auftrag, begrenzt.

Aufgrund der Komplexität und der **teilweise hohen Vertraulichkeit** von einzelnen zu erfüllenden öffentlichen Aufgaben durch die Gemeinde bestehen die folgenden **Besonderheiten** bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen:

- **Materielle Richtigkeit der Steuerveranlagungen** und somit der **Steuererträge** (Einschränkung des Einsichtsrechts)
- **Materielle Richtigkeit der Sozialhilfeleistungen** (Einschränkung des Einsichtsrechts)
- **Systematische und vollständige Einsicht in die umfangreichen Protokolle** des Gemeinderates
- **Vollständige jährliche Prüfung der Erfolgsrechnung**. Es werden Schwerpunktprüfungen durchgeführt

11

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Besonderheiten 

**PH 60 Ziff. 20**

- **Einforderung von Drittbestätigungen** bei Forderungen (mehrheitlich Privatpersonen der Gemeinde)
- **Zeitliche und sachliche Abgrenzungen**
- **Prüfung von ausgelagerten Bereichen**
- **Prüfungsaufteilung** zwischen zuständiger Kommission und Wirtschaftsprüfer

Damit eine hinreichende Sicherheit im Sinne dieses Prüfungshinweises erreicht wird, sind in diesen Bereichen die im **ANHANG I** dargelegten minimalen Prüfungshandlungen durchzuführen.»

12

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

PH 60 Ziff. 35

«Ist eine Prüfung der Jahresrechnung nach den kantonalen Vorschriften vereinbart, gibt der Wirtschaftsprüfer über das Ergebnis der Prüfung einen **Revisionsbericht** ab. Dieser **Revisionsbericht** des Wirtschaftsprüfers 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 Prüfungsstandards** dargelegten Grundsätze.»

13

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

PH 60 Kapitel 6

**Bericht der Prüfstelle [1] zur Jahresrechnung [2] (Jahr)**  
An die Rechnungsprüfungskommission [3] der

**Politischen Gemeinde xy [4]**

Als Prüfstelle [1] haben wir **auftragsgemäss** [11] die beiliegende Jahresrechnung [2] der Politischen Gemeinde xy [4], bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung und Anhang für das am [DATUM] abgeschlossene Rechnungsjahr [2] geprüft. [12]

**Verantwortung des Gemeinderates [5]**  
Der Gemeinderat [5] ist für die Aufstellung der Jahresrechnung [2] in Übereinstimmung mit den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften verantwortlich [6]. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung [2], die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Gemeinderat [5] für die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

**Verantwortung der Prüfstelle [1]**  
Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung [2] abzugeben. Wir haben unsere Prüfung **in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften [7] und dem Schweizer Prüfungshinweis 60 Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderrechnung [8]** vorgenommen. Nach diesem Prüfungshinweis [8] haben wir die **beruflichen Verhaltensanforderungen** einzuhalten [13] und die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir **hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.**

14

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

PH 60 Kapitel 6

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von **Prüfungsnachweisen** für die in der Jahresrechnung [2] enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der **Risiken wesentlicher falscher Angaben** in der Jahresrechnung [2] **als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein**. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das **interne Kontrollsystem**, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung [2] von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, **nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit** des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung [2]. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine **ausreichende und angemessene Grundlage** für unser Prüfungsurteil bilden.

**Prüfungsurteil**  
Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung [2] für das am Bilanzstichtag (Datum) abgeschlossene Rechnungsjahr [2] **den kantonalen und kommunalen gesetzlichen Vorschriften** [6].

**Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften**

[9] Wir bestätigen, dass wir die Anforderungen an die **Zulassung** [10] gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG), die **Fachkunde und die Unabhängigkeit** gemäss den gesetzlichen Vorschriften [6] erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbaren Sachverhalte vorliegen.

[9] In Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften [6] und dem **Schweizer Prüfungsstandard 690** bestätigen wir, dass ein gemäss den Vorgaben des Gemeinderates [5] ausgestaltetes **internes Kontrollsystem** für die Aufstellung der Jahresrechnung [2] existiert.

15

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

**PH 60 Kapitel 6**

[9] Im Rahmen unserer Prüfung halten wir ergänzend fest, dass

- Allfällige weitere kantonale, kommunale Vorschriften
- xxx

Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung [2] zu **genehmigen**.

Zürich, xx.xx.20xx

Audit AG  
Leitender Revisor                      Unterschrift  
Unterschrift [10]

**Beilagen**  
Jahresrechnung [2]

16

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

**PH 60 Kapitel 6**

**Redaktionelle Bemerkungen:**

[1] Die Bezeichnung der Prüfstelle ist den gesetzlichen, kantonalen oder kommunalen Vorschriften zu entnehmen.

[2] Es ist zu beachten, dass sämtliche Begriffe wie "Jahresrechnung, Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnungsnetz", etc. in Übereinstimmung mit den entsprechenden kantonalen oder kommunalen gesetzlichen Vorschriften sind.

[3] Anrezept ist den gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen (z.B. Rechnungsprüfungskommission, Geschäftsprüfungskommission, Finanzkommission).

[4] Bei anderen kommunalen Einheiten durch den zurechtfindenden Namen ersetzen (z.B. Politische Gemeinde xx, Schulgemeinde xx, Kirchgemeinde xx, Munizipalgemeinde xx, Anstalt xx).

[5] Bei anderen kommunalen Einheiten durch den Namen des entsprechenden Organs zu ersetzen (z.B. Vorsteherschaft, Behörde).

[6] Kann präzisiert werden durch die Angabe der jeweiligen Gesetze (Angabe der kantonalen oder kommunalen gesetzlichen Bestimmungen: IRL, Ordnungsnummer).

[7] Kann weiter präzisiert oder ergänzt werden z.B. kantonale Vorschriften oder Handbuch für Rechnungsprüfer und Controlling-Kommissionen des Kantons xx.

[8] Wenn eine Prüfung nach den Schweizer Prüfungsstandards erfolgt, ist das hier anzupassen.

[9] Falls gesetzlich vorgeschrieben oder die Umstände es verlangen.

[10] Zulassung nur angeben, wenn im massgebenden Gesetz verlangt und die gesetzliche Zulassung auf das Revisionsaufsichtsgesetz (RAAG) Bezug nimmt.

[11] wenn Revisor als Organ, "auftragsgemäss" weglassen.

[12] wenn die zuständige Kommission einen Teil der Jahresrechnung prüft (z.B. Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, usw.), dann muss hier strengeres folgender Satz eingefügt werden: "Die Investitionsrechnung wurde von der GPK geprüft".

[13] wenn die Verhaltensanforderungen (Fachkunde, Unabhängigkeit, Zulassung usw.) bei den weiteren gesetzlichen Vorschriften bestätigt werden (siehe Ziffer 9), dann kann der Zusatz "die beruflichen Verhaltensanforderungen einzuhalten" weggelassen werden.

17

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

**PH 60 Ziff. 36**

«Sind wesentliche falsche Darstellungen festgestellt worden, so hat der Wirtschaftsprüfer sein Prüfungsurteil gemäss PS 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 PS 706 bspw. auf die Hervorhebung eines Sachverhalts oder auf einen Hinweis auf sonstige Sachverhalte beziehen.

18

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Berichterstattung 

**HWP, Teil VIII Öffentliche Verwaltungen**

VIII.5.2.7 Modifizierung des Prüfungsurteils  
 VIII.5.2.7.1 Arten von modifizierten Prüfungsurteilen

Art des Sachverhalts, der zu der Modifizierung führt	Beurteilung des Abschlussprüfers über den Umfang der tatsächlichen oder möglichen Auswirkungen auf den Abschluss	
	<i>Wesentlich, jedoch nicht umfassend</i>	<i>Wesentlich und umfassend</i>
Abschluss ist wesentlich falsch dargestellt	Eingeschränktes Prüfungsurteil	Versagtes Prüfungsurteil
Fehlende Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen	Eingeschränktes Prüfungsurteil	Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

19

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---