ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Conseil d'Etat CE
Staatsrat SR

Rapport 2021-DIAF-14 11 janvier 2022

—

du Conseil d'Etat au Grand Conseil sur le postulat 2020-GC-122 Ducotterd Christian/Demierre Philippe – Mise en place de mesures afin d'éviter des malversations financières dans les communes

Nous avons l'honneur de vous soumettre le rapport faisant suite au postulat 2020-GC-122 concernant la mise en place de mesures afin d'éviter des malversations financières dans les communes.

1. Postulat **1**

2. Missions de contrôle interne et externe **2**
2.1. Conseil communal 2
2.2. Organe de révision externe 2
2.3. Commission financière 2
2.4. Service des communes 2
2.5. Synthèse intermédiaire des missions de contrôle 2

3. Types d'irrégularités décelées **3**
3.1. Création d'un créancier fictif 3
3.2. Comptabilisations doubles 3
3.3. Utilisation d'un compte de passage 4
3.4. Etablissement de bulletins de versement vierges 4

4. Mesures générales et légales de contrôle **4**
4.1. Principe des «quatre yeux» 4
4.2. Contrôle des opérations de caisse et bancaires 4
4.3. Contrôles de la comptabilité en cours d'année 4

5. Renforcement du contrôle par la législation sur les finances communales **5**
5.1. Système de contrôle interne 5
5.2. Contrôles externes de l'organe de révision 5

6. Contrôles rétroactifs des comptes communaux **5**

1. Postulat

Par postulat déposé et développé le 19 août 2020, les députés Christian Ducotterd et Philippe Demierre s'inquiétaient du fait que, malgré les mesures et contrôles mis en place par l'exécutif communal, la commission financière, l'organe de révision mandaté et le Service des communes (représentant l'autorité cantonale de surveillance des finances des collectivités locales), des malversations financières ont été découvertes au sein des communes.

Le postulat et la discussion au sein du Grand Conseil demandent au Conseil d'Etat d'établir un rapport avec les éléments suivants:

> L'établissement d'un inventaire des différentes failles du système actuel de contrôle des finances communales;
> L'inventaire des opérations de malversations utilisées dans les communes concernées;
> La mise en place de mesures susceptibles de prévenir et d'anticiper ces risques;
> La définition des responsabilités et tâches des organes de révision en matière de comptabilité communale et l'examen de procéder à des modifications;
> Sur la base de ces éléments, la détermination de l'opportunité d'effectuer une révision rétroactive des comptes communaux (comptes 2018, éventuellement d'années antérieures récentes).

Le Grand Conseil a pris en considération le postulat 2020-GC-122 le 11 février 2021.

En premier lieu, le présent rapport rappelle les différents acteurs et leurs compétences spécifiques en matière de contrôle de la comptabilité communale.

2. Missions de contrôle interne et externe

La législation en vigueur[1] attribue des tâches de contrôle et de surveillance au sens large au conseil communal, à l'organe de révision, à la commission financière et au Service des communes.

2.1. Conseil communal

Le conseil communal est responsable des finances communales (art. 73 de la loi sur les finances communales, LFCo, RSF 140.6). Il prépare le projet de budget et exécute le budget adopté. Il arrête les comptes de la commune en vue du contrôle par l'organe de révision et de l'approbation par le législatif (art. 67 LFCo).

La surveillance de l'activité du personnel communal relève de la compétence du conseil communal en vertu de l'article 60 al. 3 let. f de la loi sur les communes (LCo, RSF 140.1). En matière financière, le conseil communal fixe des règles et directives précisant les attributions et procédures en matière financière au niveau communal (art. 73 al. 2 let. a LFCo). S'agissant de l'administrateur ou l'administratrice des finances, il ou elle exerce les compétences que la réglementation sur les finances et le conseil communal lui attribuent (art. 74 al. 2 LFCo).

Les modalités d'exécution des différentes missions du conseil communal sont précisées dans la réglementation du conseil communal – le détail pouvant faire l'objet de directives internes – et se retrouvent également dans le système de contrôle interne (cf. pt 5.1 ci-dessous). Le règlement topique sera le plus souvent le règlement d'exécution des finances (REFin), qui peut contenir des précisions notamment dans les domaines suivants: les délégations de compétences, les retraits de fonds et remboursements de placements, les mesures d'organisation du travail et mesures préventives en matière de sécurité financière ainsi que les supports admis et processus essentiels applicables aux pièces comptables, y compris les compétences en matière de visa (art. 36 et 37 de l'ordonnance sur les finances communales, OFCo, RSF 140.61).

2.2. Organe de révision externe

L'organe de révision n'est pas un organe communal au sens de la LCo, mais un mandataire de la commune.

Les attributions de l'organe de révision, qui est désigné par l'assemblée communale respectivement le conseil général, sont décrites à l'article 61 LFCo. Cet organe doit vérifier si la comptabilité et les comptes annuels sont conformes aux principes de comptabilité publique fixés par la législation sur les finances communales (cf. art. 40 LFCo). À lecture du texte légal, c'est donc bien la comptabilité comme telle qui fait l'objet du contrôle de l'organe de révision et pas seulement la vérification des procédures, comme pourraient le laisser supposer les postulants. Le rapport de révision doit contenir entre autres éléments un avis sur le résultat de la révision (art. 62 al. 2 let. c LFCo).

Il faut noter que si l'organe de révision constate des violations de la loi, il doit en avertir immédiatement le conseil communal. S'il constate des violations graves de la loi et si le conseil communal ne prend pas des mesures adéquates à la suite de l'avertissement de l'organe de révision, il doit en informer le Service des communes (art. 63 LFCo). Pour effectuer ses tâches, l'organe de révision a accès à l'ensemble des pièces comptables ainsi que, notamment, aux dispositifs des taxations fiscales, aux registres des autres contributions publiques, aux dispositifs des décisions des commissions sociales et au registre du contrôle des habitants (art. 31 al. 3 OFCo).

2.3. Commission financière

Si la commission financière n'a pas de tâches du contrôle des comptes comme tel, elle a néanmoins un rôle important dans le cadre du contrôle au sens large. Ainsi, elle doit donner un avis sur le rapport de révision des comptes, sur le plan financier du conseil communal et sur un certain nombre de projets à incidence financière qui sont soumis au législatif par l'exécutif (art. 72 LFCo).

2.4. Service des communes

Le Service des communes n'a également pas de tâches de contrôle des comptes mais examine la régularité formelle des budgets et des comptes. Il suit l'évolution des finances communales et propose si nécessaire aux autorités de surveillance compétentes de prendre des mesures (art. 76 LFCo).

2.5. Synthèse intermédiaire des missions de contrôle

Bien que les compétences des organes mentionnés ci-dessus soient clairement définies dans la législation, une des failles du système de contrôle qui pourrait être soulevée est le fait que, tenant compte du nombre d'acteurs concernés (quatre),

[1] La législation en matière de finances communales est entrée en vigueur au 1er janvier 2021 (références complètes sous point 2.1.).

chacun pourrait attendre des autres qu'ils effectuent les vérifications de la comptabilité communale, se déchargeant ainsi de sa propre responsabilité: «à trop de contrôles attendus pas de contrôles effectués». Cela pourrait partiellement expliquer que, malgré les différents organes actifs dans cette surveillance, le système de contrôle n'a pas permis d'atteindre l'objectif du «risque zéro».

Afin de limiter au mieux ce risque, il y a lieu de répertorier les opérations de malversations financières constatées et de déterminer les mesures susceptibles de les prévenir.

3. Types d'irrégularités décelées

Le Conseil d'Etat estime qu'établir un inventaire public exhaustif des opérations comptables susceptibles de dissimuler des malversations financières serait contreproductif dans le sens où il pourrait être utilisé par des personnes tentées par la fraude. Par contre, sur la base des rapports relatifs aux cas d'irrégularités les plus récentes connues au sein des communes fribourgeoises, on relève diverses opérations qui ont été décelées par les instances chargées des investigations.

3.1. Création d'un créancier fictif

La création d'un créancier fictif permet notamment de dissimuler le transfert de liquidités en-dehors du patrimoine communal. Bien que le créancier existe dans les comptes, les montants à reverser ne correspondent pas aux montants effectifs prélevés par le caissier pour le transfert au compte créancier.

Opération unique ou périodique, un retrait d'espèces est effectué auprès de l'établissement bancaire pour le transfert au profit du créancier, avec un libellé bancaire qui est assimilé à une opération comptable théoriquement correcte. Toutefois le montant prélevé ou la fréquence des prélèvements ne correspond pas à la créance effectivement due.

L'acompte fictif est comptabilisé dans le compte créancier existant, équivalant au montant du retrait en espèces, mais sans que ce dernier ne soit comptabilisé dans la caisse. Le décompte final, destiné à l'organe de révision en charge de la vérification annuelle des comptes, est falsifié.

Dans le but d'effacer la trace de la comptabilisation des acomptes fictifs, des extournes de ces montants sont comptabilisés dans les débiteurs. Ces extournes sont effectuées de façon groupée, en général une fois par mois, et sont équivalentes à la création de débiteurs fictifs.

Afin de camoufler la création de ces débiteurs fictifs, ces derniers sont compensés avec d'autres acomptes de l'année en cours. Cette manipulation n'a pas d'impact sur le total des débiteurs, mais a pour conséquence de réduire fortement les soldes de débiteurs des années antérieures en annulant les acomptes de l'année en cours.

Comme mesure initiale à instaurer, des contrôles réguliers des opérations de transferts de liquidités effectués par la ou le responsable des finances membre de l'exécutif communal permettent un suivi des comptes concernés. Toutes opérations similaires et fréquentes seraient ainsi constatées et susceptibles d'être expliquées par la personne responsable de la comptabilité. Une autre mesure utile serait de porter une attention soutenue sur la variation des débiteurs.

3.2. Comptabilisations doubles

Des prélèvements en espèces sont enregistrés dans la comptabilité avec pour documentation une pièce comptable falsifiée ou sans pièce comptable.

Ainsi il a été constaté l'utilisation de factures réelles de fournisseurs, mais copiées et donc comptabilisées à double. En général, la première comptabilisation fait l'objet d'un e-banking afin de régler le fournisseur, la seconde comptabilisation est opérée par prélèvement en espèces sans contrepartie tangible.

Si la première écriture originale correspond au paiement effectif du fournisseur, avec pièce comptable à l'appui, une deuxième écriture consiste soit en l'annulation de la charge par extourne de l'écriture originale, soit par une nouvelle comptabilisation (recomptabilisation) dans un autre compte avec le compte caisse en contrepartie. La recomptabilisation est effectuée comme charge sur un compte de résultats ou comme dépense sur un compte des investissements.

Les irrégularités par doubles comptabilisations nécessitent donc des opérations de duplication et de falsification des pièces originales (factures), que l'on peut résumer de manière non exhaustive comme suit:

> Copie couleur soignée de la pièce comptable
> Modification du numéro de la pièce comptable et du numéro de compte pour la comptabilisation
> Modification manuelle du montant avec commentaire explicatif sur la facture (p.ex.: selon entretien du…, acompte, rabais accordé, etc.)

Afin d'éviter que les comptabilisations doubles soient visibles, le second traitement comptable impacte un autre compte, voire un autre exercice comptable.

Les mesures susceptibles de limiter les irrégularités mentionnées sont en premier lieu, le principe des quatre yeux qui devrait permettre aux membres de l'exécutif de déceler des factures à double, d'autre part l'organe de révision, doit porter une attention particulière sur l'originalité des pièces comptables présentées. De plus, il lui appartient de vérifier les comptes sur lesquels les imputations comptables ont été

effectuées: y a-t-il cohérence entre l'écriture et le compte imputé?

3.3. Utilisation d'un compte de passage

Le compte de passage ou compte de virement sert à enregistrer des opérations en attente avant d'être enregistrées définitivement dans les comptes. Ainsi les écritures saisies dans ce compte doivent être compensées et le solde être mis à zéro à très court terme.

Les compensations et mises à zéro sont opérées généralement en fin d'année. Les contreparties générées sont les suivantes:

> Augmentation de différents comptes de charges
> Diminution de différents comptes de produits (taxes ou impôts)
> Utilisation de comptes de régularisation (anciennement comptes transitoires) de redevances actives ou passives
> Fausses opérations et/ou dissimulation d'opérations bancaires: Les comptes utilisés pour dissimuler les malversations n'apparaissent pas dans les comptes officiels de la commune ou apparaissent avec un solde ne concordant pas avec les extraits bancaires.
> Dissimulation d'un compte de prêts

La vérification de concordance des comptes et extraits bancaires avec la comptabilité fait partie des mesures essentielles de contrôle exercé par l'organe de révision. Ces mesures n'enlèvent aucunement les responsabilités de l'exécutif quant aux contrôles qu'il doit exercer en cours d'année.

3.4. Etablissement de bulletins de versement vierges

Par simplification pour l'administratrice ou l'administrateur des finances quant à la gestion des créanciers, les membres de l'exécutif autorisés signent par anticipation des ordres de paiement vierges sans que le montant et/ou le bénéficiaire ne soient inscrits.

Cette procédure est interdite par la législation (art. 36 al. 4 OFCo) car elle ouvre la voie à des opérations douteuses et non transparentes. Il est bien entendu de la responsabilité des membres de l'exécutif comme du personnel communal de refuser d'effectuer des opérations illégales.

4. Mesures générales et légales de contrôle

En complément aux mesures mentionnées pour contrer ces opérations de malversations, il est important de rappeler certaines règles générales, parfois prévues dans la législation, quant aux contrôles que toute autorité responsable de gestion financière et comptable devrait effectuer. Bien que le «risque zéro» soit objectivement difficile si ce n'est impossible à atteindre, on relève les mesures élémentaires permettant de limiter au maximum les risques de malversations.

4.1. Principe des «quatre yeux»

Le principe de vérification par deux personnes, ou principe des «quatre yeux», est universellement recommandé pour un contrôle efficace. Il permet de limiter les risques d'erreur. Inhérent à ce double contrôle, le principe de la double signature est précisé dans la législation sur les finances communales (art. 36 OFCo). Ainsi tout retrait de fonds doit porter la signature d'un membre de l'exécutif communal et celle d'un collaborateur ou d'une collaboratrice de l'administration.

Il est par contre relevé qu'augmenter ce nombre de vérificateurs ou vérificatrices pourrait avoir pour conséquence de reporter la compétence du contrôle sur les autres personnes et, par effet de domino, de ne pas effectuer de contrôle ou de contrôle efficace.

Concernant des montants de minime importance dont le seuil doit être fixé dans le règlement d'exécution des finances, la double signature demeure obligatoire mais peut être le fait de deux personnes de l'administration.

4.2. Contrôle des opérations de caisse et bancaires

La mise en place de vérifications récurrentes par le membre du conseil communal responsable des finances des opérations effectuées par la caisse ou bancaires instaure une routine de contrôles efficaces. Elle permet de rassurer tant l'exécutif communal que l'administratrice ou l'administrateur des finances quant à la bonne facture et à la régularité des opérations comptables. Réalisés de manière rigoureuse, ces contrôles réguliers assurent une transparence du travail de comptabilité et ne laissent dès lors pas place pour d'éventuels doutes ou soupçons.

4.3. Contrôles de la comptabilité en cours d'année

La législation sur les finances communales n'a pas repris l'obligation d'effectuer le contrôle périodique des valeurs au bilan de la compétence de l'exécutif, contrôle complémentaire à celui de l'organe de révision, qui devait être effectué au moins une fois durant l'année et de manière inopinée si possible.

La mise en place du système de contrôle interne (voir point 5.1 ci-dessous) introduit des mesures qui remplacent de manière plus efficace et proactive ce contrôle complémentaire mais souvent unique. Toutefois, procéder à un ou plusieurs contrôles inopinés en cours d'exercice n'est évidemment pas interdit. Ces contrôles demeurent de la compétence de l'exé-

cutif. Au surplus, ils pourraient faire l'objet d'un mandat complémentaire délégué à l'organe de révision externe.

Comme mentionné précédemment, la législation sur les finances communales a renforcé les opérations de vérification, tant au niveau de la surveillance interne que dans les contrôles externes.

5. Renforcement du contrôle par la législation sur les finances communales

La mise en œuvre de la législation sur les finances communales renforce les contrôles exercés par l'exécutif communal.

5.1. Système de contrôle interne

La législation sur les finances communales mentionne explicitement la nécessité de mettre en place un **système de contrôle interne** (**SCI**). Les articles 55 et 56 LFCo traitent spécifiquement du SCI. Selon l'article 55 LFCo, un SCI a pour but de protéger le patrimoine, garantir une utilisation appropriée des fonds, prévenir et déceler les erreurs et les irrégularités dans la tenue des comptes et garantir que les comptes sont établis en bonne et due forme et que les rapports sont fiables. Le SCI ne couvre donc pas uniquement les aspects financiers, mais comprend également des mesures réglementaires et organisationnelles (art. 56 al.1 LFCo).

Pour aider les collectivités locales à mettre en place cet outil, le Service des communes propose une directive et un exemple de matrice des risques. La directive détaille la procédure de mise en place d'un SCI, la matrice inventorie un certain nombre de risques potentiels et propose des mesures possibles et des contrôles afin de les limiter. Ces documents sont publiés sur le site du Service des communes, dont le lien direct est le suivant: *www.fr.ch/etat-et-droit/communes/modele-comptable-harmonise-mch2,* sous la thématique ***Directives de comptabilité***, documents ***Directive 09*** (directive et annexe).

Le SCI est un outil essentiel de contrôle de la responsabilité du conseil communal. Il est important qu'il soit adapté aux besoins de la commune, en fonction de sa taille et de son volume financier. C'est pourquoi il serait inadéquat de proposer un outil fini et standard pour toutes les communes (et autres collectivités locales) fribourgeoises. La matrice mise à disposition permet à tout le moins à l'exécutif communal de se poser les bonnes questions en matière de détermination des risques existants. À cet égard, les mesures prescrites lors de l'établissement du SCI communal en matière financière pourraient déjà faire le lien avec les opérations irrégulières relevées précédemment.

La mise en œuvre d'un SCI n'a pas pour objectif de mettre en doute les compétences et/ou la probité de l'administratrice ou l'administrateur des finances communales. Au contraire, l'établissement d'un SCI adapté à la collectivité permet de mettre en confiance les différents acteurs concernés par les finances communales, au niveau de l'exécutif et au niveau de l'administration.

5.2. Contrôles externes de l'organe de révision

S'agissant du **contrôle externe**, il est assuré par un organe de révision mandaté. La mission de l'organe de révision est formulée comme suit: «L'organe de révision vérifie si la comptabilité et les comptes annuels sont conformes à la loi» (art. 61 al. 1 LFCo). On constate donc que la loi nomme non seulement les comptes, mais également la comptabilité comme objet du contrôle. L'organe de révision doit attester de l'existence d'un SCI (art. 62 al. 2 let. d LFCo). Le rapport de révision doit comporter le résultat de la révision et contenir une recommandation d'approuver, avec ou sans réserve, les comptes annuels ou de les refuser (art. 62 al. 2 let. c et e LFCo).

La législation sur les finances communales n'octroie pas à l'organe de révision de compétence quant à une recherche active d'éventuelles opérations de malversations. Dans ce sens, l'organe de révision n'entame pas ses travaux avec pour postulat de base la présomption de fraude. Toutefois il lui appartient, s'il constate des violations de la loi, d'avertir le conseil communal. S'il constate des violations graves de la loi ou si le conseil communal n'a pas pris de mesures adéquates suite aux avertissements initiaux, l'organe de révision informe immédiatement le Service des communes (art. 63 LFCo).

6. Contrôles rétroactifs des comptes communaux

Le postulat fait essentiellement référence à un cas de malversations, certes important, mais isolé. Le Conseil d'Etat est d'avis que celui-ci ne justifie pas de contrôle rétroactif des comptes communaux pour l'ensemble des communes. Il n'entend pas s'immiscer dans la gestion communale au-delà de la surveillance prévue dans la législation, en imposant des mesures lourdes sur le plan administratif comme financier sachant qu'un contrôle supplémentaire ne garantit en rien qu'il sera plus pertinent que ceux effectués par le passé. En vertu de l'autonomie communale, il appartient aux communes qui auraient des doutes de procéder elles-mêmes à des contrôles supplémentaires.

Le Conseil d'Etat estime de plus que les nouvelles bases légales et les nouveaux outils mis en place évoqués dans le présent rapport présentent des garanties suffisantes pour réduire au maximum le risque d'irrégularités potentielles. Ils permettront de garantir à l'avenir une gestion et une surveillance financières encore plus sûres que par le passé. Il rappelle en outre que le conseil communal est responsable

de la surveillance de l'activité du personnel communal et que ce lien de proximité dans l'activité quotidienne constitue la meilleure garantie de découvrir des erreurs, qu'elles soient intentionnelles ou pas. Il tient également à rappeler que, par définition, le principe d'autonomie communale voudrait que le canton limite autant que possible son intervention dans la gestion communale. Enfin, la multiplication des contrôles ne permet hélas pas, malgré l'engagement des autorités, de garantir que des gestes malveillants, qui sont par nature cachés, ne puissent pas se produire.

Bericht 2021-DIAF-14 11. Januar 2022

—

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Postulat 2020-GC-122 Ducotterd Christian/Demierre Philippe – Einführung von Massnahmen zur Verhinderung von Veruntreuungen in den Gemeinden

Wir unterbreiten Ihnen hiermit den Bericht zum Postulat 2020-GC-122 über die Einführung von Massnahmen zur Verhinderung von Veruntreuungen in den Gemeinden.

1. Postulat **7**

2. Interner und externer Kontrollauftrag **8**
2.1. Gemeinderat 8
2.2. Externe Revisionsstelle 8
2.3. Finanzkommission 8
2.4. Amt für Gemeinden 8
2.5. Zwischensynthese der Kontrollaufträge 9

3. Festgestellte Arten von Unregelmässigkeiten **9**
3.1. Fiktive Kreditoren 9
3.2. Doppelte Buchungen 9
3.3. Verwendung eines Transferkontos 10
3.4. Ausstellen von Blankoanweisungen 10

4. Allgemeine und gesetzliche Kontrollmassnahmen **10**
4.1. Das «Vier-Augen-Prinzip» 10
4.2. Kontrolle der Kassa- und Bankgeschäfte 11
4.3. Buchhaltungskontrollen im Laufe des Jahres 11

5. Verstärkung der Kontrolle durch die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden **11**
5.1. Internes Kontrollsystem 11
5.2. Externe Kontrollen der Revisionsstelle 11

6. Rückwirkende Kontrollen der Gemeinderechnungen **12**

1. Postulat

In einem am 19. August 2020 eingereichten und begründeten Postulat sorgten sich die Grossräte Christian Ducotterd und Philippe Demierre über die Tatsache, dass trotz den Massnahmen und Kontrollen, die von der Gemeindeexekutive, der Finanzkommission, der beauftragten Revisionsstelle und dem Amt für Gemeinden (als Vertretung der kantonalen Behörde für die Finanzaufsicht über die kommunalen Gebietskörperschaften) eingeführt worden waren, Veruntreuungen in den Gemeinden aufgedeckt worden sind.

Im Postulat und in der Debatte im Grossen Rat wurde der Staatsrat darum ersucht, einen Bericht zu verfassen, der folgende Aspekte enthält:

> Die Erstellung eines Inventars der verschiedenen aktuellen Systemmängel in Zusammenhang mit der Kontrolle der Gemeindefinanzen;
> Das Inventar der Veruntreuungsmethoden, die in den betroffenen Gemeinden angewendet wurden;
> Die Einführung von Massnahmen, die diesen Risiken vorbeugen können und sie vorgängig erkennen;

> Die Definition der Verantwortlichkeiten und Aufgaben der Revisionsstellen im Bereich Gemeindebuchhaltung und die Überprüfung der Umsetzung von Änderungen;
> Basierend auf diesen Punkten, die Entscheidung darüber, ob eine rückwirkende Revision der Gemeinderechnungen vorgenommen werden soll (Rechnung 2018, eventuell auch von früheren Jahren).

Der Grosse Rat hat das Postulat 2020-GC-122 am 11. Februar 2021 erheblich erklärt.

In diesem Bericht werden zunächst die verschiedenen Akteure und ihre spezifischen Kompetenzen im Bereich Kontrolle der Gemeindebuchhaltung erläutert.

2. Interner und externer Kontrollauftrag

Die geltende Gesetzgebung[1] überträgt Kontroll- und Aufsichtsaufgaben im weiteren Sinn dem Gemeinderat, der Revisionsstelle, der Finanzkommission und dem Amt für Gemeinden.

2.1. Gemeinderat

Der Gemeinderat ist verantwortlich für die Gemeindefinanzen (Art. 73 des Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden, GFHG, SGF 140.6). Er bereitet den Budgetentwurf vor und führt das verabschiedete Budget aus. Er schliesst die Jahresrechnung der Gemeinde ab im Hinblick auf die Kontrolle der Revisionsstelle und die Genehmigung durch die Legislative (Art. 67 GFHG).

Für die Überwachung der Tätigkeit des Gemeindepersonals ist nach Artikel 60 Abs. 3 Bst. f des Gesetzes über die Gemeinden (GG, SGF 140.1) der Gemeinderat zuständig. Im Finanzbereich erlässt der Gemeinderat die Vorschriften und Weisungen, welche die Befugnisse und Verfahren im Bereich der Finanzen auf Gemeindeebene festlegen (Art. 73 Abs. 2 Bst. a GFHG). Was die Finanzverwalterin oder den Finanzverwalter betrifft, so übt sie oder er die Befugnisse aus, die die Vorschriften über den Finanzhaushalt und der Gemeinderat ihr oder ihm übertragen (Art. 74 Abs. 2 GFHG).

Die Modalitäten für die Erfüllung der verschiedenen Aufgaben des Gemeinderats sind in der Reglementierung des Gemeinderats präzisiert – wobei die Einzelheiten auch Gegenstand von internen Weisungen sein können – und sie sind auch im internen Kontrollsystem enthalten (vgl. Punkt 5.1). Beim einschlägigen Reglement wird es sich zumeist um das Ausführungsreglement über die Finanzen (FinAR) handeln, das insbesondere in den folgenden Bereichen Präzisierungen enthalten kann: Kompetenzübertragung, Abheben von Bankguthaben und Rückzahlung von Kapitalanlagen, Massnahmen der Arbeitsorganisation und vorbeugende Massnahmen für die Sicherheit von Finanztransaktionen sowie zulässige Informationsträger und wesentliche Verfahren für die Buchungsbelege, einschliesslich der Zuständigkeiten zur Visierung (Art. 36 und 37 der Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden, GFHV, SGF 140.61).

2.2. Externe Revisionsstelle

Die Revisionsstelle ist kein Gemeindeorgan im Sinne des GG, sondern eine von der Gemeinde beauftrage Stelle.

Die Befugnisse der Revisionsstelle, die von der Gemeindeversammlung bzw. vom Generalrat bezeichnet wird, sind in Artikel 61 GFHG beschrieben. Dieses Organ muss überprüfen, ob die Buchhaltung und die Jahresrechnung den in der Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden festgelegten Grundsätzen des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte entsprechen (vgl. Art. 40 GFHG). Wie aus dem Gesetzestext hervorgeht, wird sehr wohl die Buchhaltung an sich von der Revisionsstelle kontrolliert und nicht nur die Prozesse, wie dies die Verfasser des Postulats zu verstehen geben. Der Revisionsbericht muss unter anderem eine Stellungnahme zum Ergebnis der Revision enthalten (Art. 62 Abs. 2 Bst. c GFHG).

Stellt die Revisionsstelle Verstösse gegen das Gesetz fest, so meldet sie dies unverzüglich dem Gemeinderat. Falls sie schwere Verstösse gegen das Gesetz feststellt und der Gemeinderat aufgrund der Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift, muss die Revisionsstelle das Amt für Gemeinden informieren (Art. 63 GFHG). Für ihre Prüfarbeiten hat die Revisionsstelle Zugang zu sämtlichen Buchungsbelegen und insbesondere zu den Dispositiven der Steuerveranlagungen, zum Register der übrigen öffentlichen Abgaben, zu den Dispositiven der Entscheide der Sozialkommissionen und zum Register der Einwohnerkontrolle (Art. 31 Abs. 3 GFHV).

2.3. Finanzkommission

Die Finanzkommission hat keine Aufgaben der Rechnungsprüfung als solche, sie hat jedoch weiterhin eine wichtige Rolle bei der Kontrolle im weiteren Sinn inne. So nimmt sie Stellung zum Rechnungsrevisionsbericht, zum Finanzplan des Gemeinderats und zu bestimmten Anträgen mit finanziellen Folgen, die die Exekutive der Legislative unterbreitet (Art. 72 GFHG).

2.4. Amt für Gemeinden

Auch das Amt für Gemeinden hat keine Aufgaben der Rechnungsprüfung, es prüft jedoch die formelle Korrektheit der Budgets und der Jahresrechnungen. Es verfolgt die Entwicklung der Gemeindefinanzen und schlägt wenn nötig den

[1] Die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden ist am 1. Januar 2021 in Kraft getreten (vollständige Referenzen unter Punkt 2.1).

zuständigen Aufsichtsbehörden vor, Massnahmen zu ergreifen (Art. 76 GFHG).

2.5. Zwischensynthese der Kontrollaufträge

Obwohl die Zuständigkeiten der oben erwähnten Organe in der Gesetzgebung klar definiert sind, könnte eine Schwachstelle des Kontrollsystems darin bestehen, dass angesichts der Zahl der betroffenen Akteure (vier), jeder davon ausgehen könnte, dass die jeweils anderen die Gemeindefinanzen (die Buchhaltung der Gemeinde) überprüfen, und sich so von ihrer eigenen Verantwortung entbinden: «sind zu viele Kontrollen vorgesehen, wird keine durchgeführt». Dies könnte zumindest teilweise erklären, dass obwohl verschiedene Organe an dieser Überwachung mitwirken, das Ziel des «Null-Risikos» mit diesem Überwachungssystem nicht erreicht wurde.

Damit dieses Risiko bestmöglich eingeschränkt werden kann, sollten die festgestellten Veruntreuungsmethoden erfasst und bestimmt werden, mit welchen Massnahmen sie verhindert werden könnten.

3. Festgestellte Arten von Unregelmässigkeiten

Der Staatsrat ist der Ansicht, dass es kontraproduktiv wäre, ein öffentlich zugängliches umfassendes Inventar der Buchführungsvorgänge zu erstellen, die geeignet sind, um Veruntreuung zu vertuschen, da es von Personen verwendet werden könnte, die zu einem Betrug verleitet werden. Aufgrund der Berichte zu Fällen von Unregelmässigkeiten in den Freiburger Gemeinden in der jüngsten Vergangenheit können jedoch verschiedene Vorgänge aufgezeigt werden, die die mit den Untersuchungen beauftragten Instanzen festgestellt hatten.

3.1. Fiktive Kreditoren

Die Schaffung eines fiktiven Kreditors ermöglicht unter anderem, den Transfer von Mitteln ausserhalb des Gemeindevermögens zu vertuschen. Obwohl es den Kreditor in den Konten gibt, entsprechen die zu überweisenden Beträge nicht den tatsächlich vom Kassier für die Überweisung auf das Kreditorenkonto abgehobenen Beträge.

Es kann sich um einen einmaligen oder wiederholten Vorgang handeln. Bei der Bank wird Geld abgehoben für eine Überweisung zugunsten des Kreditors mit einem Verwendungszweck, der einem theoretisch korrekten Buchungsvorgang gleicht. Der abgehobene Betrag oder die Häufigkeit der Bezüge entsprechen jedoch nicht der tatsächlich geschuldeten Forderung.

Die fiktive Akontozahlung wird im bestehenden Kreditorenkonto verbucht, entsprechend dem Betrag des Bargeldbezugs, ohne dass letzterer jedoch in der Kasse verbucht wird. Die Schlussabrechnung für die Revisionsstelle, die für die jährliche Rechnungsprüfung zuständig ist, ist verfälscht.

Um die Spur der Buchung der fiktiven Akontozahlungen zu verwischen, werden Stornierungen dieser Beträge unter den Debitoren verbucht. Diese Stornobuchungen werden gesamthaft vorgenommen, im Allgemeinen einmal pro Monat, und entsprechen der Schaffung fiktiver Debitoren.

Um die Schaffung dieser fiktiven Debitoren zu verschleiern, werden letztere mit anderen Akontozahlungen des laufenden Jahres kompensiert. Diese Manipulation hat keine Auswirkung auf das Total der Debitoren, sie führt jedoch dazu, dass die Debitorensaldi der Vorjahre stark reduziert werden, indem die Akontozahlungen des laufenden Jahres annulliert werden.

Als erste Massnahme müssen regelmässige Kontrollen der Liquiditätstransfer-Transaktionen durch das für die Finanzen zuständige Gemeinderatsmitglied eingerichtet werden, was eine Überwachung der betroffenen Konten ermöglicht. So würden häufige und ähnliche Transaktionen festgestellt und sie müssten von der für die Buchhaltung zuständigen Person erklärt werden. Eine weitere nützliche Massnahme besteht darin, der Veränderung der Debitoren mehr Beachtung zu schenken.

3.2. Doppelte Buchungen

Bargeldabhebungen werden in der Buchhaltung erfasst entweder ohne Buchungsbeleg oder sie werden mit gefälschten Buchungsbelegen dokumentiert.

So wurde festgestellt, dass richtige Lieferantenrechnungen verwendet wurden, sie wurden jedoch kopiert und doppelt verbucht. Im Allgemeinen erfolgt die erste Verbuchung per E-Banking, um den Lieferanten zu bezahlen, für die zweite Verbuchung wird Bargeld bezogen, ohne offenkundige Gegenleistung.

Die erste, die Originalbuchung entspricht der tatsächlichen Bezahlung des Lieferanten und wird mit einem Buchungsbeleg gestützt. Bei der zweiten Buchung handelt es sich jedoch entweder um eine Stornierung der Ausgabe durch eine Stornierung der Originalbuchung oder um eine erneute Verbuchung (Zweitbuchung) in einem anderen Konto mit dem Kassenkonto als Gegenkonto. Die Zweitbuchung wird als Aufwand in einem Konto der Erfolgsrechnung oder als Ausgabe in einem Konto der Investitionsrechnung vorgenommen.

Für Unregelmässigkeiten durch doppelte Buchungen müssen somit Originalunterlagen (Rechnungen) kopiert oder

gefälscht werden. Diese Vorgehensweisen lassen sich (nicht abschliessend) wie folgt zusammenfassen:

> Sorgfältige Farbkopie des Buchhaltungsbelegs
> Änderung der Nummer des Buchhaltungsbelegs und der Kontonummer für die Buchung
> Manuelle Änderung des Betrags mit erläuterndem Kommentar auf der Rechnung (z. B.: gemäss Gespräch vom…, Akonto, gewährter Rabatt usw.)

Um zu vermeiden, dass doppelte Buchungen ersichtlich sind, betrifft die zweite buchhalterische Behandlung ein anderes Konto oder ein anderes Rechnungsjahr.

Als Massnahmen zur Einschränkung der erwähnten Unregelmässigkeiten gelten in erster Linie das Vier-Augen-Prinzip, das es den Mitgliedern der Exekutive erlauben sollte, doppelte Rechnungen ausfindig zu machen, ausserdem müssen die Revisionsstellen besonders aufmerksam prüfen, ob es sich bei den vorgewiesenen Buchungsbelegen um Originale handelt. Zudem sollten sie die Konten prüfen, auf denen die Verbuchung vorgenommen wurden: besteht eine Kohärenz zwischen dem Buchungssatz und dem Konto, auf dem die Buchung vorgenommen wurde?

3.3. Verwendung eines Transferkontos

Das Transfer- oder Durchlaufkonto dient dazu, Buchungsvorgänge darauf für eine bestimmte Zeit zu erfassen, bevor sie endgültig in den Konten erfasst werden. Die in diesem Konto vorgenommenen Buchungen müssen somit kompensiert werden und der Saldo muss innert kurzer Frist wieder auf null zu stehen kommen.

Die Kompensationen erfolgen im Allgemeinen Ende Jahr und der Saldo wird zu diesem Zeitpunkt auf null gesetzt. Es werden folgende Gegenposten gebildet:

> Erhöhung der verschiedenen Aufwandkonten
> Reduktion der verschiedenen Ertragskonten (Abgaben oder Steuern)
> Verwendung von Rechnungsabgrenzungsposten (vormals transitorische Posten) von aktiven oder passiven Zahlungen
> Falsche Bankgeschäfte oder Verschleierung von Bankgeschäften: Die Konten, die verwendet werden, um Veruntreuungen zu verschleiern, erscheinen nicht in den offiziellen Konten der Gemeinde oder haben einen Saldo, der nicht mit den Bankauszügen übereinstimmt.
> Verschleierung eines Darlehenskontos

Zu den wesentlichen Kontrollmassnahmen der Revisionsstelle gehört die Überprüfung der Übereinstimmung von Konten und Bankauszügen mit der Buchhaltung. Diese Massnahmen entbinden die Gemeindeexekutive in keiner Weise von ihrer Verantwortung bezüglich der Kontrollen, die sie im Laufe des Jahres vornehmen muss.

3.4. Ausstellen von Blankoanweisungen

Um das Kreditorenmanagement für die Finanzverwalterin oder den Finanzverwalter zu vereinfachen, unterzeichnen die dazu befugten Exekutivmitglieder zum Vornherein Blanko-Zahlungsaufträge, auf denen kein Betrag und/oder Begünstigter eingetragen ist.

Die Gesetzgebung verbietet ein solches Vorgehen (Art. 36 Abs. 4 GFHV), da es den Weg öffnet für zweifelhafte und nicht transparente Vorgänge. Es liegt selbstverständlich in der Verantwortung der Exekutivmitglieder wie auch des Gemeindepersonals, sich zu weigern, illegale Geschäfte zu tätigen.

4. Allgemeine und gesetzliche Kontrollmassnahmen

Als Ergänzung zu den erwähnten Massnahmen und um solche Veruntreuungsmethoden zu vereiteln, ist es wichtig, gewisse allgemeine Regeln zu den Kontrollen in Erinnerung zu rufen, die jede für die Finanzverwaltung und Rechnungsführung zuständige Behörde durchführen sollte und die zum Teil auch in der Gesetzgebung vorgesehen sind. Obwohl ein «Null-Risiko» objektiv schwierig oder gar unmöglich zu erreichen ist, sei auf die elementaren Massnahmen hingewiesen, die es ermöglichen, die Risiken der Veruntreuung bestmöglich einzuschränken.

4.1. Das «Vier-Augen-Prinzip»

Das Prinzip der Prüfung durch zwei Personen, auch «Vier-Augen-Prinzip» genannt, wird für eine effiziente Kontrolle allgemein empfohlen. Es ermöglicht es, das Fehlerrisiko zu beschränken. Direkt verbunden mit dieser doppelten Kontrolle ist auch das Prinzip der doppelten Unterschrift, das in der Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden präzisiert ist (Art. 36 GFHV). So muss jegliches Abheben von Guthaben mit der Unterschrift eines Gemeinderatsmitglieds und mit derjenigen einer Mitarbeiterin oder eines Mitarbeiters der Verwaltung versehen sein.

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass eine Erhöhung der Anzahl der prüfenden Personen zur Folge haben könnte, dass die Kontrollzuständigkeit auf die anderen Personen abgeschoben und als Dominoeffekt keine Kontrolle oder keine effiziente Kontrolle durchgeführt würde.

Was die geringfügigen Summen betrifft, deren Höchstbetrag im Ausführungsreglement über die Gemeindefinanzen festgelegt werden muss, ist die doppelte Unterschrift ebenfalls obligatorisch, sie kann jedoch von zwei Mitgliedern des Verwaltungspersonals vorgenommen werden.

4.2. Kontrolle der Kassa- und Bankgeschäfte

Die Einführung regelmässiger Prüfungen der Kassa- und Bankgeschäfte durch das für die Finanzen zuständige Gemeinderatsmitglied führt zu einer effizienten Kontrollroutine. Dieses Vorgehen gibt sowohl der Gemeindeexekutive als auch der Finanzverwalterin oder dem Finanzverwalter Sicherheit, was die korrekte Arbeitsweise und die Ordnungsmässigkeit der Buchführungsvorgänge betrifft. Wenn sie konsequent vorgenommen werden, gewährleisten regelmässige Kontrollen Transparenz bei der Buchführungsarbeit und geben allfälligen Zweifeln oder Verdacht keinen Raum.

4.3. Buchhaltungskontrollen im Laufe des Jahres

In der Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden wurde die Pflicht, die Bilanzwerte periodisch zu prüfen, die in die Zuständigkeit der Exekutive fiel, nicht übernommen. Es handelte sich um eine zusätzliche Kontrolle zu jener der Revisionsstelle, die mindestens einmal pro Jahr und wenn möglich unangekündigt erfolgen musste.

Mit der Schaffung des internen Kontrollsystems (siehe Punkt 5.1) werden Massnahmen eingeführt, die diese zusätzliche, jedoch häufig einmalige Kontrolle auf effizientere und proaktive Weise ersetzen. Es ist jedoch selbstverständlich nicht verboten, im Laufe des Rechnungsjahres eine oder mehrere unangekündigte Kontrollen durchzuführen. Für diese Kontrollen ist nach wie vor die Exekutive zuständig. Sie könnten jedoch auch mit einem zusätzlichen Mandat an die externe Revisionsstelle delegiert werden.

Wie vorgängig erwähnt, hat die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden die Überprüfungsvorgänge verstärkt, sowohl auf der Ebene der internen Aufsicht als auch bei den externen Kontrollen.

5. Verstärkung der Kontrolle durch die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden

Die Umsetzung der Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden verstärkt die Kontrollen durch die Gemeindeexekutive.

5.1. Internes Kontrollsystem

Die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden erwähnt ausdrücklich, dass ein **internes Kontrollsystem (IKS)** eingeführt werden muss. Die Artikel 55 und 56 GFHG behandeln speziell das IKS. Nach Artikel 55 GFHG hat ein IKS den Zweck, das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten. Das IKS deckt also nicht nur finanzielle Aspekte ab, sondern umfasst auch regulatorische und organisatorische Massnahmen (Art. 56 Abs. 1 GFHG).

Um den Gemeinwesen dabei zu helfen, dieses Instrument einzurichten, bietet das Amt für Gemeinden eine Weisung sowie ein Beispiel für ein Risikoinventar an. In der Weisung wird im Detail ausgeführt, nach welchem Verfahren ein IKS eingerichtet werden kann, im Risikoinventar werden eine gewisse Anzahl potenzieller Risiken aufgelistet und mögliche Massnahmen und Kontrollen vorgeschlagen, um diese einzuschränken. Diese Unterlagen sind auf der Website des Amts für Gemeinden unter folgendem Link veröffentlicht, *https://www.fr.ch/de/staat-und-recht/gemeinden/harmonisiertes-rechnungslegungsmodell-hrm2,* unter dem Titel ***Weisungen über die Buchführung***, Dokument ***Weisung 09*** (Weisung und Anhang).

Das IKS ist ein wichtiges Kontrollinstrument, das der Verantwortung des Gemeinderates untersteht. Es ist wichtig, dass es an die Bedürfnisse der Gemeinde angepasst ist, entsprechend ihrer Grösse und ihres Finanzvolumens. Es wäre daher unangemessen, ein ausformuliertes und standardisiertes Instrument für alle Freiburger Gemeinden (und andere gemeinderechtlichen Körperschaften) vorzuschlagen. Das zur Verfügung gestellte Inventar ermöglicht es der Gemeindeexekutive zumindest, sich die richtigen Fragen zu stellen, wenn es darum geht, bestehende Risiken zu bestimmen. In dieser Hinsicht könnten die zur Erstellung des IKS der Gemeinde im Finanzbereich vorgeschriebenen Massnahmen bereits an die nicht ordnungsgemässen Vorgehensweisen anknüpfen, die vorstehend erwähnt wurden.

Mit der Umsetzung eines IKS sollen nicht die Fähigkeiten oder die Integrität der Finanzverwalterin oder des Finanzverwalters in Zweifel gezogen werden. Im Gegenteil, die Erstellung eines IKS, das an die Körperschaft angepasst ist, ermöglicht es, zwischen den verschiedenen vom Finanzhaushalt der Gemeinden betroffenen Akteuren auf Exekutiv- und Verwaltungsebene Vertrauen zu schaffen.

5.2. Externe Kontrollen der Revisionsstelle

Die **externe Kontrolle** wird von einer damit beauftragten Revisionsstelle sichergestellt. Der Auftrag der Revisionsstelle ist wie folgt beschrieben: «Die Revisionsstelle prüft, ob die Buchhaltung und die Jahresrechnung gesetzeskonform sind» (Art. 61 Abs. 1 GFHG). Es kann also festgestellt werden, dass das Gesetz nicht nur die Rechnung, sondern auch die Buchhaltung als Gegenstand der Kontrolle nennt. Die Revisionsstelle muss einen Nachweis über das Vorhandensein eines IKS erbringen (Art. 62 Abs. 2 Bst. d GFHG). Der Revisionsbericht muss eine Stellungnahme zum Ergebnis der Revision

enthalten und eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung genehmigt oder zurückgewiesen werden soll (Art. 62 Abs. 2 Bst. c und e GFHG).

Die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden erteilt der Revisionsstelle keine Kompetenz, aktiv nach allfälligen Veruntreuungsmethoden zu suchen. In diesem Sinne geht die Revisionsstelle nicht von einem Betrugsverdacht aus, wenn sie ihre Arbeit aufnimmt. Wenn sie jedoch Verstösse gegen das Gesetz feststellt, so muss sie dies dem Gemeinderat melden. Wenn sie schwere Verstösse gegen das Gesetz feststellt oder der Gemeinderat aufgrund der ursprünglichen Meldung keine angemessenen Massnahmen ergreift, so informiert die Revisionsstelle unverzüglich das Amt für Gemeinden (Art. 63 GFHG).

6. Rückwirkende Kontrollen der Gemeinderechnungen

Das Postulat bezieht sich im Wesentlichen auf einen, sicherlich bedeutenden, aber isolierten Fall von Veruntreuung. Der Staatsrat ist der Meinung, dass dieser Fall keine rückwirkende Kontrolle der Rechnungen sämtlicher Gemeinden rechtfertigt. Er hat nicht die Absicht, sich abgesehen von der in der Gesetzgebung vorgesehenen Aufsicht in die Haushaltsführung der Gemeinden einzumischen, indem er auf administrativer wie finanzieller Ebene schwerwiegende Massnahmen vorschreibt, im Wissen darum, dass bei einer zusätzlichen Kontrolle in keiner Weise gewährleistet ist, dass diese aussagekräftiger ist als die in der Vergangenheit durchgeführten Kontrollen. Gestützt auf die Gemeindeautonomie ist es Sache der Gemeinden, selbst zusätzliche Kontrollen vorzunehmen, wenn sie Zweifel hegen sollten.

Der Staatsrat ist zudem der Ansicht, dass die neuen gesetzlichen Grundlagen und die neu geschaffenen, in diesem Bericht erwähnten Instrumente genügend Garantien bieten, um das Risiko von potenziellen Unregelmässigkeiten auf ein Minimum zu reduzieren. Sie gewährleisten, dass die Haushaltführung und die Finanzkontrolle in Zukunft noch sicherer sind als vorher. Er erinnert ausserdem daran, dass der Gemeinderat zuständig ist für die Überwachung der Tätigkeit des Gemeindepersonals und dass diese Nähe bei der täglichen Arbeit die beste Garantie dafür ist, dass Fehler entdeckt werden, ob sie nun absichtlich gemacht wurden oder nicht. Zudem erinnert er daran, dass der Grundsatz der Gemeindeautonomie per Definition besagt, dass der Kanton seine Eingriffe in die Gemeindeverwaltung so weit wie möglich einschränken sollte. Leider stellt auch eine Vervielfachung der Kontrollen trotz des Engagements der Behörden nicht sicher, dass böswilliges Vorgehen, das naturgemäss im Geheimen erfolgt, nicht mehr vorkommen kann.