

Prüfungslücke bei Landes- und Eigenbetrieben

von Rudolf X. Ruter und Torsten Blaschke

I. Vorbemerkungen

Die zunehmende Reformdiskussion in Deutschland hinsichtlich öffentlicher Verwaltungen beinhaltet auch die Frage einer wirtschaftlichen und effizienten Steuerung von Landes- und Eigenbetrieben der öffentlichen Hand. Grundlage für diese Steuerung stellen u. a. die durch die Gesellschaften aufgestellten und, soweit durch Gesetz, Satzung o.ä. festgelegt, durch Prüfungsinstitutionen geprüften Abschlüsse dar. In diesem Artikel sollen nach einer Beleuchtung der bestehenden Prüfungspflichten die Möglichkeiten und Potentiale aufgezählt werden, welche sich auch bei nicht prüfungspflichtigen bzw. von der Jahresabschluß- und Buchführungsprüfung befreiten Unternehmen der öffentlichen Hand durch die Kombination der bestehenden Prüfungen durch Rechnungshöfe, Rechnungsprüfungsämter und ähnliche Institutionen mit denen eines unabhängigen externen Prüfers ergeben.

Die Ausführungen gelten hinsichtlich der quantitativen und qualitativen Bedeutung grundsätzlich auch für die mehr als 100.000 in Deutschland wirtschaftlich aktiven Verbände und Vereine. Oft genug vermehren die Medien, daß aufgrund einer vorhandenen und bis heute von allen Marktteilnehmern akzeptierten Prüfungslücke in diesen Organisationen wesentliche Defizite auftreten, die zum Teil zu erheblichen finanziellen Schäden geführt haben und in Verbindung mit den parallel in den wirtschaftlichen Systemen nicht oder nur sehr unvollständig vorhandenen internen Kontrollsystemen von vielen als Ursache der stetig ansteigenden Korruption betrachtet wird.

Das Schließen dieser Prüfungslücke und damit die Rückführung zur strikten Ordnungsmäßigkeit ist der erste Schritt für eine neue Glaubwürdigkeit und ein neues Vertrauen in Unternehmen der öffentlichen Hand und sonstigen NON-Profit-Unternehmen.

II. Prüfungspflicht

Kommunale Rechnungsprüfung ist die Rechnungsprüfung der Gemeinden und Kreise der von ihnen betriebenen Einrichtungen und Unternehmen und ihrer sonstigen wirtschaftlichen Betätigungen.

Zweck der Rechnungsprüfung ist die Kontrolle, d. h. die Sicherstellung einer ordnungsmäßigen, sparsamen und wirtschaftlichen Verwaltung.¹ Die Rechnungsprüfung hat zu prüfen, festzustellen und zu berichten. Wie jede Kontrollinstanz hat sie nicht das Recht, unmittelbar in überprüfte Vorgänge und Prozesse einzugreifen oder Maßnahmen gar selbst umzusetzen. Es obliegt grundsätzlich der geprüften Körperschaft oder Einrichtung bzw. den Aufsichtsbehörden, aus den festgestellten Tatsachen Konsequenzen zu ziehen.

1 Heinrich Siedentopf: Die Rechnungsprüfung, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 6, Berlin, Heidelberg, New York, Tokio, 1985, S. 530.

In der Kommunalverwaltung besteht eine zweifache Prüfung, die örtliche² und die überörtliche Prüfung. "Während die örtliche Prüfung als innerbehördliche Selbstkontrolle bezeichnet werden kann, ist die überörtliche Prüfung eine übergemeindliche Fremdprüfung."³

Die Rechnungsprüfung auf Bundes- und Landesebene erstreckt sich auf die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes einschließlich seiner Sondervermögen und Betriebe und wird von unabhängigen Rechnungshöfen durchgeführt.

1. Eigenbetriebe⁴

Da alle Eigenbetriebe, also wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche, zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind, ergibt sich zu den oben genannten Stufen als dritte Prüfungsebene noch die Prüfung des Jahresabschlusses.

Die Eigenbetriebe der Gemeinden sind zwar finanzwirtschaftlich als Sondervermögen anzusehen und unterliegen daher nicht mehr unmittelbar der örtlichen Prüfung der gemeindlichen Jahresrechnung und der Kassenvorgänge, der Gesetzgeber hat sie jedoch durch die §§ 111 ff GemO ebenfalls in die örtliche Prüfung miteinbezogen.

a) Prüfungen durch die Prüfungsämter

Pflichtaufgaben bei der örtlichen Prüfung von Eigenbetrieben sind z. B.:

- Prüfung des Jahresabschlusses wirtschaftlicher Unternehmen (§ 111 GemO)
- Kassenüberwachung (§ 112 Abs. 1, Nr. 2 GemO)
- Vorrats- und Vermögensbestandsprüfung (§ 112 Abs. 1, Nr. 3 GemO)
- vgl. auch § 112 Abs. 1 Nr. 1, 4 GemO

Bei der Prüfung ist ein vorhandenes Ergebnis einer Jahresabschlußprüfung nach § 115 GemO zu berücksichtigen.

Gemäß § 9 Abs. 1 GemPrO sind die Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben sachlich (§ 6 Abs. 1 und 2 GemPrO) zu prüfen.

Zusätzlich kann auf Antrag des Gemeinderats das Rechnungsprüfungsamt mit weiteren Prüfungsaufgaben betraut werden wie z. B.:

- Prüfung der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung (§ 112 Abs. 2 Nr. 1 GemO)
- Prüfung der Vergabe von Aufträgen (§ 112 Abs. 2 Nr. 2 GemO)
- Prüfung der Wirtschaftsführung der Sondervermögen (z. B. Eigenbetriebe/

² In Baden-Württemberg nur in Stadtkreisen und großen Kreisstädten zwingend (§ 109 GemO)

³ Heinrich Siedentopf: Rechnungsprüfung, S. 531

⁴ Vgl. dazu ausführlich: Andre Tabet: Erstmalige Rechnungslegung und Prüfung der Jahresabschlüsse nichtwirtschaftlicher Eigenbetriebe der Entsorgungswirtschaft, Beitrag II/G 5.1 in: Handbuch Kommunale Politik November 1996

§ 112 Abs. 2 Nr. 3 GemO)

- laufende Prüfung der Kassenvorgänge (§ 112 Abs. 2 Nr. 4 GemO)
- Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter oder Aktionär in Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 112 Abs. 2 Nr. 5 GemO)

Bei der Übertragung dieser Aufgaben auf die örtliche Prüfungseinrichtung muß berücksichtigt werden, ob sie über das für diese zusätzlichen Prüfungen geeignete Fachpersonal verfügt.

Die Kann-Aufgaben werden im Gesetz nicht abschließend aufgezählt.

In Baden-Württemberg sind die Aufgaben der örtlichen Prüfung der Eigenbetriebe auf die Rechnungsprüfungsämter delegiert (§ 109 GemO). Diese sind unabhängig und an Weisungen nicht gebunden. Sie unterstehen unmittelbar dem Bürgermeister.

b) Prüfung durch Gemeindeprüfungsämter
(in Baden-Württemberg Gemeindeprüfungsanstalt)

Gegenstand der überörtlichen Prüfung von Eigenbetrieben ist:

- Haushalts-, Kassen- und Rechnungsführung, Wirtschaftsführung, Rechnungswesen und Vermögensverwaltung § 114 Abs. 1 Nr. 1 GemO
- Bestimmungsgemäße Verwendung zweckgebundener staatlicher Zuwendungen (§ 114 Abs. 1 Nr. 2 GemO)

Von der überörtlichen Kassenprüfung kann abgesehen werden, wenn die örtliche Kassenprüfung ordnungsgemäß durchgeführt worden ist (§ 10 Abs. 3 GemPrO).

Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Prüfung (§ 111 GemO) und der Jahresabschlußprüfung nach § 115 GemO zu berücksichtigen.

Im Gegensatz zur Jahresabschlußprüfung finden überörtliche Prüfungen nur in mehrjährigem Rhythmus statt⁵; sie umfassen aber sämtliche vorliegende Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse.

Die überörtliche Prüfung ist ihrem Wesen nach eine übergemeindliche Fremdprüfung. Neben der Überprüfung einzelner Finanzvorgänge tritt die Überprüfung der gesamten Verwaltungs- und Wirtschaftsführung. Durch die Prüfung einer Vielzahl von Gemeinden mit unterschiedlicher Struktur und Verwaltungskraft hat die Gemeindeprüfungsanstalt Vergleichsmaßstäbe und Erfahrung.⁶ Sie ist weder eine flächendeckende noch eine laufende Prüfung. Gemäß § 11 Abs. 1 GemPrO obliegt ihr die sachliche, rechnerische und förmliche Prüfung.

5 § 114 Abs. 3 GemO: innerhalb von 4 Jahren nach Ende des Wirtschaftsjahres unter Einbeziehung sämtlicher vorliegender Jahresabschlüsse.

6 Heinrich Siedentopf: Rechnungsprüfung, S. 531.

Überörtliche Prüfungen werden bei Gemeinden mit mehr als 4.000 Einwohner durch die Gemeindeprüfungsanstalt durchgeführt (§ 113 GemO), sonst durch die Rechtsaufsichtsbehörde. Die Gemeindeprüfungsanstalt handelt unabhängig und in eigener Verantwortung.

Die Gemeindeprüfungsanstalt ist auch zuständig wenn ein Jahresabschluß eines wirtschaftlichen Unternehmens durch einen Abschlußprüfer (Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) geprüft wird.

- c) Jahresabschlußprüfung durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Wirtschaftliche Eigenbetriebe

Das Eigenbetriebsrecht verpflichtet Eigenbetriebe im Sinne des § 1 EigBG (wirtschaftliche Unternehmen, nichtwirtschaftliche Unternehmen, Einrichtungen und Hilfsbetriebe) innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres Jahresabschlüsse aufzustellen⁷ und dem Bürgermeister vorzulegen.

Der Bürgermeister leitet die Unterlagen unverzüglich der örtlichen Prüfungseinrichtung⁸ danach der Gemeindeprüfungsanstalt zur Jahresabschlußprüfung⁹ weiter.

Zuständig ist also grundsätzlich die Gemeindeprüfungsanstalt, die die Prüfung allerdings in den meisten Fällen durch einen Wirtschaftsprüfer, durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen durch einen eigenen (bediensteten) Wirtschaftsprüfer (Abschlußprüfer) durchführen läßt. Nicht Abschlußprüfer dürfen sein die Gemeinderäte und Beschäftigte der Gemeinde. Im übrigen gelten die Ausschlußbestimmungen des § 319 Abs. 2 und 3 HGB (§ 115 Abs. 1 GemO).

Nach Abschluß der örtlichen Prüfungen und der Jahresabschlußprüfung wird der Bürgermeister die Unterlagen dem Betriebsausschuß zur Vorberatung und dann dem Gemeinderat zur Feststellung des Jahresabschlusses zuleiten. Der Gemeinderat stellt den Jahresabschluß innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres fest und entscheidet über die Behandlung des Jahresergebnisses.

Gegenstand der Jahresabschlußprüfung wirtschaftlicher Eigenbetriebe sind:

- der Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang),
- der Lagebericht,
- die Buchführung,
- die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung¹⁰, und

7 § 16 EigBG.

8 § 109 GemO.

9 § 115 GemO.

10 Der Prüfungsauftrag ist in Baden-Württemberg "im Einvernehmen mit der Gemeinde" (§ 115 Abs. 2 GemO) zu erweitern.

- wirtschaftlich bedeutsame Sachverhalte im Sinne des § 53 Abs. 1 Nr. 2 Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG).

Die Eröffnungsbilanz unterliegt grundsätzlich keiner Prüfungspflicht.

Die Jahresabschlußprüfung öffentlich-rechtlicher Unternehmen ist gegenüber der privatrechtlichen Unternehmen erweitert. Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Pflicht zur Darstellung wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte im Prüfungsbericht existiert im HGB nicht.¹¹ Die so erweiterte Jahresabschlußprüfung kommunaler Unternehmen ist daher ihrem Wesen nach nicht nur eine Prüfung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung entsprechend den gesetzlichen Vorschriften, sondern auch materielle Prüfung der Geschäftsführung.

Rechtssystematisch ist die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung als Teil der Jahresabschlußprüfung geregelt. Die entsprechenden Prüfungsergebnisse haben daher Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk dieser Prüfung.¹²

Bei der Jahresabschlußprüfung ist ein vorhandenes Ergebnis der örtlichen Prüfung einzubeziehen.

Ratio legis war hier die Konzentration von Jahresabschlußprüfung und überörtlicher Prüfung in der Zuständigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt um dieser somit eine umfassende Gesamtbeurteilung der Gemeinde und ihrer wirtschaftlichen Unternehmen zu ermöglichen.¹³

Die Funktionstrennung beider Organe wurde in den §§ 23, 24 GemPrO festgeschrieben. Dieses Ineinandergreifen dieser Prüfungseinrichtungen hat sich bewährt.

Die Prüfungsfelder der Jahresabschlußprüfung, der örtlichen und überörtlichen Prüfung können sich überschneiden. Um die Gefahr von Doppelprüfungen oder prüfungsfreien Räumen zu vermeiden, empfiehlt es sich rechtzeitig eine Abstimmung zwischen den Trägern der unterschiedlichen Prüfungen vorzunehmen.¹⁴ Typische Bereiche, in denen potentielle Doppelprüfungen erfolgen, sind die Prüfung der Bestandsnachweise, die Prüfung des Zahlungsverkehrs und die Einhaltung der Vergabebestimmungen. Bei Prüfungen, die sich auf denselben Prüfungsbereich erstrecken, kann aufgrund der unterschiedlichen Intensität und Betrachtungsweise der jeweiligen Prüfung jedoch nicht unmittelbar auf eine Doppelprüfung geschlossen werden.¹⁵ Zum Verhältnis der Jahresabschlußprüfung zur örtlichen und überörtlichen Prüfung bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben ohne eigene Rechtspersönlichkeit hat der KFA Stellung genommen.¹⁶

11 Zum Inhalt der privatrechtlichen Jahresabschlußprüfung vgl. IdW-Stellungnahme HFA 1/1988; Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse kommunaler Unternehmen vgl. den Fragenkatalog in der Stellungnahme des KFA 1/1989.

12 Alfred Katz: Kommentar zu § 115 GemO, in: Kunze, Bronner, Katz: Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, Kohlhammer: 4. Auflage, 1989, Rn 30.

13 Peter Schoepke: Das neue kommunale Prüfungsrecht für Baden-Württemberg (Schluß), in: BWVPr 5/1984, S. 130

14 Friedrich Zeiß: Das Recht der gemeindlichen Eigenbetriebe, 4. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1993, S. 512.

15 Vgl. KFA 1/1981.

16 Vgl. KFA 1/1981.

- Nichtwirtschaftliche Eigenbetriebe

Existiert auch eine Pflicht zur Jahresabschlußprüfung nichtwirtschaftlicher Eigenbetriebe?

Die Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben ist in Baden-Württemberg außerhalb des Eigenbetriebsrechts in der Gemeindeordnung (§ 115) einschließlich der Gemeindeprüfungsordnung (§§ 9, 11, 23) geregelt.

Weder das EigBG noch die GemO oder die GemPrO verweisen generell auf die Vorschriften des HGB (§§ 316-324) zur Prüfung von Jahresabschlüssen. Die Prüfungspflicht für Eigenbetriebe ist also nicht rechtsformunabhängig im HGB geregelt, sondern in landesrechtlichen Vorschriften (hier: § 115 GemO) niedergelegt. Die Gemeindeordnung enthält nur Verweise auf das Prüfungsrecht des HGB, die die Ausschlußgründe für Wirtschaftsprüfer betreffen.¹⁷

Daß zwar die Grundsätze über die Buchführung, Inventar, Aufbewahrungsfristen über Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen nicht aber das Prüfungsrecht aus dem Dritten Buch des HGB übernommen wurde, dürfte an den unterschiedlichen Gesetzgebungskompetenzen und an wirtschaftszweigbedingten Besonderheiten liegen. Überdies enthält die GemO bereits Bestimmungen zur örtlichen und überörtlichen Prüfung der Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben.

Bei den Eigenbetrieben der Abfallentsorgung und Abwasserbeseitigung handelt es sich um nichtwirtschaftliche Unternehmen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 EigBG. Diese unterliegen de lege lata nicht der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch Wirtschaftsprüfer nach § 115 Abs. 1 GemO. Eine solche Pflicht trifft nach der ausdrücklichen Regelung in § 115 Abs. 1 GemO Baden-Württemberg nur die wirtschaftlichen Unternehmen.¹⁸

Zwischenergebnis:

Nichtwirtschaftliche kommunale Eigenbetriebe unterliegen in zahlreichen Bundesländern nicht der Prüfungspflicht durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ebenso die aufgrund der nicht aufzuhaltenden Ausgliederungswelle immer häufiger zu erstellenden Eröffnungsbilanzen aller Eigenbetriebe. Diese gesetzliche Prüfungslücke wird bisher nur selten durch eine freiwillige Prüfung geschlossen.

2. Landesbetriebe

Landesbetriebe haben gemäß der Landeshaushaltsordnungen der jeweiligen Bundesländer grundsätzlich eine Buchführung nach der kameralistischen Methodik zu führen¹⁹. Nur wenn diese Buchführung nicht zweckmäßig erscheint, sollen die Regeln der

17 Heinz Bolsenkötter: Rechnungslegung und Prüfung öffentlicher Unternehmen nach dem Regierungsentwurf für ein Bilanzrichtliniengesetz, der Gemeindehaushalt 3/1984, S. 53.

18 Allerdings schreiben die Landesrechte in Rheinland-Pfalz, Saarland und Schleswig-Holstein die Prüfungspflicht nichtwirtschaftlicher Unternehmen, die als Eigenbetriebe geführt werden, ausdrücklich vor.

19 siehe beispielhaft für BW, BY, NRW, SN, HE siehe §§ 71ff. LHO

kaufmännischen doppelten Buchführung Anwendung finden²⁰. Das spiegelt sich auch in den als nachzuweisende Abschlüsse vorzulegenden Unterlagen wider, bei denen der Jahresabschluß in entsprechender Anwendung des § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Ausnahme darstellt.

Die Prüfung der Abschlüsse der Landesbetriebe ist nach diesen Maßgaben ausgerichtet. So sind die Rechnungsprüfungsaufgaben gemäß § 89 LHO auf die Prüfung der Einnahmen, Ausgaben, Verpflichtungen zur Leistung von Ausgaben, Vermögen und Schulden, finanziell auswirkende Maßnahmen, Verwahrungen und Vorschüsse und Mittelverwendung bei Selbstbewirtschaftung konzentriert. Dabei soll gemäß § 90 LHO insbesondere auf die Einhaltung der für die Haushalts- und Wirtschaftsführung geltenden Grundsätze geachtet werden. Dazu gehört auch, ob wirtschaftlich oder sparsam verfahren wird.

Zuständig für die Rechnungsprüfung auf Landesebene ist der Rechnungshof. Dieser ist berechtigt, weiterführende Einschränkungen der Prüfungen in seinem Ermessen zu beschließen²¹.

Die in den Landeshaushaltsgesetzen aufgeführten Detailmaßnahmen belegen eine vornehmlich substantiell ausgerichtete Prüfung der Betriebe, welche zur Kontrolle wirtschaftlichen Handelns im Einzelfall und der Vorbeugung von Korruption etc. geeignet sind. Eine Prüfung der Jahresabschlüsse gemäß den §§ 316 ff. HGB ergibt sich allerdings allein durch den Verweis auf die Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses gemäß § 87 LHO für Landesbetriebe nicht.

Für landesunmittelbare juristische Personen des öffentlichen Rechtes sind über die Prüfungspflichten der Landesrechnungshöfe gemäß § 111 LHO hinaus allerdings die Prüfungen der Jahresrechnungen durch die durch Gesetz oder Satzung bestimmte Stellen vorgesehen. Allerdings impliziert das nicht unmittelbar einen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfungen geprüften Jahresabschluß der unter Aufsicht des Landes stehenden Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechtes. So werden z. B. in Baden-Württemberg noch mehr als ein Dutzend LHO-Betriebe nicht einer gesetzlichen Jahresabschlußprüfung unterworfen.

III. Die Prüfungslücke

Die Jahresabschlüsse von Landes- und nichtwirtschaftlichen kommunalen Eigenbetrieben bzw. Eröffnungsbilanzen von Eigenbetrieben unterliegen derzeit nicht der gesetzlichen Prüfung durch einen unabhängigen Abschlußprüfer.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 GemPrO erfolgt für die nichtwirtschaftlichen Eigenbetriebe nur eine sachliche Prüfung durch die Rechnungsprüfungsämter. Eine rechnerische (§ 7 GemPrO) und förmliche Prüfung (§ 8 GemPrO) dieser Jahresabschlüsse erfolgt derzeit nicht.

Insoweit enthält § 115 Abs. 1 GemO oder § 9 Abs. 1 GemPrO eine gesetzliche Regelungslücke.²²

²⁰ § 74 Abs. 1 LHO

²¹ siehe § 89 LHO

Vor der Öffnung des Eigenbetriebsrechtes auch für nichtwirtschaftliche Unternehmen, Einrichtungen und Hilfsbetriebe war die Beschränkung der örtlichen Prüfung auf die sachliche Prüfung nach § 6 Abs. 1 und 2 GemPrO sinnvoll²³, weil die förmliche und rechnerische Prüfung bereits im Rahmen der (von einem Wirtschaftsprüfer durchzuführenden) Prüfung des Jahresabschlusses nach § 115 GemO vorzunehmen war und Doppelprüfungen vermieden werden sollten.

Bei Landesbetrieben kann die Beschränkung auch handelsrechtlich buchführender Unternehmen auf die Prüfungsziele der LHO nicht zu einem extern vergleichbaren Jahresabschluß führen.

IV. Schließen der Prüfungslücke

Die Prüfungslücke kann jederzeit sofort geschlossen werden, wenn die beteiligten Marktteilnehmer es wollen. Einer freiwilligen Prüfung als regelmäßiger Bestandteil der jeweiligen Satzung oder fallweise durch Beschluß des zuständigen Gemeindeorgans (Gemeinderat, Betriebsausschuß) steht nichts im Wege.

Fraglich ist also nur, welche Institution dieses Defizit schließen sollte. Als Alternativen kommen in Betracht:

- (1) Ausweitung der Befugnisse der örtlichen Rechnungsprüfung.²⁴
- (2) analoge Anwendung der Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse auch nichtwirtschaftlicher Eigenbetriebe²⁵ und Landesbetriebe durch externe Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Die überörtliche Prüfung kommunaler Eigenbetriebe stützt sich wie auch die örtliche Prüfung im Rahmen ihrer Aufgaben jeweils auf die Ergebnisse der erweiterten Jahresabschlußprüfung. Diese dienen ihnen als Grundlage für die Durchführung eigener Prüfungshandlungen.²⁶ Diese werden noch dadurch erleichtert, daß deren Vertreter an der Schlußbesprechung der erweiterten Jahresabschlußprüfung teilnimmt.²⁷

Dieses arbeitsteilige Vorgehen bedeutet eine Reduktion des Prüfungsaufwandes der Rechnungsprüfungsämter und der Gemeindeprüfungsanstalt. Die Erweiterung der Aufgaben der

22 GPA-Mitteilung Nr. 1/1995, Az 095.01. Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg: Örtliche Prüfung der Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben nach § 9 Abs. 1 GemPrO.

23 Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg: Örtliche Prüfung

24 So der Vorschlag der Gemeindeprüfungsanstalt und des dort erwähnten Schreibens des IM vom 20. April 1995, Az 2-2244. 0/10.

25 Entsorgungsunternehmen, die in privatrechtlicher Form (GmbH oder AG) geführt werden (Eigengesellschaften) sind mit ihren Jahresabschlüssen automatisch prüfungspflichtig, da das Gesetz diesen Organisationsformen die Kaufmannseigenschaft ohne Rücksicht auf den Unternehmenszweck zuweist.

26 Gemäß KFA 1/1981 hat der Wirtschaftsprüfer die Prüfungsergebnisse zeitlich vorgelagerter Prüfungen öffentlicher Prüfungseinrichtungen eigenverantwortlich zu verwerten.

27 Michael Kaufmann: Die Prüfung kommunaler Unternehmen nach § 53 Abs. 1 HGrG, Düsseldorf 1995, S. 53

Rechnungsprüfungsämter könnte einen Personalaufbau nach sich ziehen. Da der Jahresabschluß jedes einzelnen nichtwirtschaftlichen Eigenbetriebes nach der derzeitigen -vorläufigen- Regelung durch die Rechnungsprüfungsämter zwingend jährlich zu prüfen ist, bedeutet die Einrichtung von nichtwirtschaftlichen Eigenbetrieben einen erheblichen Mehraufwand für Rechnungsprüfungsämter, da bisher die entsprechenden Haushaltsunterabschnitte im Rahmen der Schwerpunktprüfung nur in einem mehrjährigen Turnus geprüft wurde.²⁸

Ebenso erscheint die Ausdehnung der Aufgaben des Landesrechnungshofes bei der Prüfung von Landesbetrieben unzweckmäßig, da über die oben genannten Prüfungshandlungen hinausgehenden Prüfungen nur durch einen Ausbau der Prüfungsinstitutionen erreichbar sein wird und dieses damit dem angestrebten Ziel der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit entgegenläuft. Dem gegenüber steht allerdings der weitere Trend zur Umstellung der Buchführung von Landesbetrieben hin zur Doppik und somit die Notwendigkeit, durch intensive jährliche Prüfung der Jahresabschlüsse vergleichbare und zweckmäßige Instrumente der Unternehmenssteuerung zu schaffen.

Betrachtet man unter diesen Gesichtspunkten den Einkauf externer Prüfungsleistungen als Alternative, kommen dabei grundsätzlich abgestufte "Prüfungsdichten" in Betracht, z. B.:

- umfassende Jahresabschlußprüfungen nach HGB-Grundsätzen mit gesetzlichem Bestätigungsvermerk
- eingeschränkte Prüfung wichtiger Teilbereiche mit Bescheinigung des Prüfungsergebnisses
- Sonderprüfungen (z.B. Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, Unterschlagungsprüfung)
- Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz
- Prüfung und Analyse der Unternehmensprozesse
- Stärken-Schwächen-Analysen in Kernbereichen
- Prüfung und Analyse einzelner Funktionsbereiche
- Prüfung von Kostenrechnungssystemen (z.B. Prozeßkostenrechnung, Kostenträgerrechnung)
- Prüfung von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen
- Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle bzw. Transaktionen

Im folgenden sollen die Vorteile einer freiwilligen Ausweitung der Prüfungspflicht bzw. Übertragung von Prüfungen ohne explizite Prüfungsvorschrift auf eine unabhängige externe Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Rahmen einer umfassenden Jahresabschlußprüfung dargestellt werden. Die Spezialisierung der Rechnungsprüfungsämter auf oben genannte Sachverhalte in Kombination mit den im folgenden aufgeführten Vorteilen einer externen Prüfung kann dabei durch die jeweilige Beschränkung auf die Kernkompetenzen des jeweiligen Prüfers zu einer neuen Qualität der Ergebnisse der Rechnungswesen der Gesellschaften führen.

a) Das Produkt der externen Prüfung

Der gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerk, welcher durch den externen Prüfer bei einer Jahresabschlußprüfung erteilt wird, gewährt eine komprimierte Aussage über die

28 Schlußbericht 1994, Landeshauptstadt Stuttgart Rechnungsprüfungsamt, S. 15.

Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und somit des Jahresabschlusses des Eigenbetriebes. Zusammen mit der Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist einem externen Dritten jederzeit die Möglichkeit gegeben, sich in angemessener Zeit ein kompetentes Bild über die Lage des Unternehmens zu verschaffen.

Mögliche Einflüsse auf die Unternehmensrechnung durch unterschiedliche Interessenströmungen innerhalb des Eigenbetriebes werden durch die Neutralität, Unabhängigkeit und Objektivität der Prüfer ausgeschlossen. Ein unabhängig und neutral geprüfter Abschluß stellt die Vertrauensgrundlage in der Beziehung der Betriebsleitung zu den Gemeindeorganen dar. Ebenso sind Prüfungsberichte wesentliche Grundlage bei Unternehmensverkäufen und Privatisierungen, wo über mehrere Jahre extern und somit neutral geprüfte Abschlüsse wesentliche Argumentationshilfen bei einer vorteilhaften Kaufpreisfindung darstellen. Da bei solchen Transaktionen bei öffentlichen Unternehmen meist zur Sicherung staatlicher oder kommunaler Interessen ein gesellschaftsrechtliches Engagement verbleibt²⁹, ist durch eine unabhängige Prüfung vor und nach der Transaktion ebenfalls eine stetige und objektive Kontrolle der Geschäftsverläufe sowohl durch die Alt- als auch die Neugesellschafter gewährleistet.

Der Abschlußbericht einer unabhängigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterliegt als 'Endprodukt' im Rahmen der Gesetzgebung vorgeschriebenen Haftungsvorschriften. Bei Schadensersatzansprüchen haften Wirtschaftsprüfer auch finanziell im gesetzlichen Rahmen, was sich schon im Zuge der Auftragsannahme auf die Bedürfnisse des Eigenbetriebs erweitern läßt.

b) Know-how

Aufgrund des Einsatzes bei unterschiedlich organisierten Unternehmen der jeweiligen Branchen sind Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Lage, qualifizierte Vorschläge für die Verbesserung bestehender Schwachstellen in den Abläufen oder in der Organisation zu erarbeiten.

Die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen stellt die Kernkompetenz der Wirtschaftsprüfer dar. Dahinter verbirgt sich die Effizienz durch die Nutzung jährlich erprobter und bewährter Instrumente, erprobter Vorgehensweisen und systematischer Methodik, welche in langjähriger Erfahrung entwickelt wurden.

Aufgrund dieser langjähriger Erfahrungen finden bei Wirtschaftsprüfern risikoorientierte Prüfungsansätze Anwendung. Somit ist sichergestellt, daß sich die Prüfungsaktivitäten nur auf wesentliche Risiken konzentrieren und somit Zeit und Kosten sparen. Prüfungskosten stehen darüber im Wettbewerb; im Interesse dieses Wettbewerbs darf sich z. B. die Gemeindeprüfungsanstalt nicht über eine günstigere Kostenregelung Wettbewerbsvorteile gegenüber freiberuflichen Wirtschaftsprüfern verschaffen³⁰.

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kann für bestimmte Branchen und Funktionen spezialisierte Mitarbeiter aus einer Hand zur Verfügung stellen. Das reduziert die Notwendigkeit für das Unternehmen, Spezialwissen vorzuhalten oder mehrmals extern einzukaufen. Ebenso gilt die Fähigkeit zur raschen Einarbeitung in immer wieder neue und komplexe Sachverhalte als eine der wesentlichen Charakteristika des Berufsbildes der Mitarbeiter von

29 Rudolf X. Ruter: Der Wechsel des Abschlußprüfers in Unternehmen der öffentlichen Hand, Beitrag II/B 6.1, in: Handbuch kommunale Politik November 1996

30 Otto Bronner: Kommentar zu § 115 GemO, in: Kunze, Bronner, Katz: Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, Kohlhammer: 4. Auflage, 1989, Rn 17

Prüfungsgesellschaften³¹. Die Einarbeitungskosten externer Prüfer werden daher nicht den angestrebten Nutzen überkompensieren.

c) Kostenfaktor

Hat ein wirtschaftliches Unternehmen oder sein "Gesellschafter" interne Prüfungsorgane, so sind diese Kosten als relativ fix zu betrachten. Ebenso verhält es sich mit der ständigen Vorhaltung von Kapazitäten für die kommunale oder Landesprüfung aus Sicht der Gemeinden und Länder. Diese Fixkosten können bei einem verstärkten Übergang zu externen Prüfern zu variablen Kosten umgewandelt werden. Somit führt nur der tatsächliche Aufwand zu Kosten. Die Prüfung findet dabei im durch den Wirtschaftsprüfer vertretbaren Rahmen ausgerichtet auf die Kundenbedürfnisse in enger Zusammenarbeit mit den zu prüfenden Bereichen statt. Eine Leistungsüberwachung und -messung der externen Prüfer ist durch Vergleichbarkeit der Prüfer, Auftreten und Professionalität, Qualität der Prüfungsergebnisse, Verbesserungsvorschläge sowie der Qualität und Dauer der Prüfung und Berichterstellung möglich³². Dies ist wohl einer der entscheidenden Gründe, warum in der Industrie immer mehr Unternehmen ihre eigenen Internen Revisionsstäbe schließen, um diese Prüfungsfunktion vollständig von Externen zu kaufen (outsourcing).

d) Steigerung der Qualität und der Effizienz³³

Im Falle der Auslagerung aus dem Kernhaushalt und der Gründung eines Eigenbetriebs ist die erstmalige Erstellung eines Jahresabschlusses in der Regel ein Novum für die Buchhaltung. Ebenso verhält es sich in Landesbetrieben, welche aufgrund der fehlenden Aussagekraft und Steuerungsmöglichkeit kameralistischer Buchführungen auf die Anwendung der doppelten Buchführung umstellen. Hier kann ein erfahrener Wirtschaftsprüfer wesentliche Hilfestellung, Erläuterungen und Beispiele geben.³⁴ Dadurch sinkt die Fehlerquote und steigt die Qualität.

Durch diese vom Wirtschaftsprüfer erbrachte 'Ausbildung' wird es schnell möglich sein, den Aufwand und Zeitbedarf der Buchhaltung zu senken. Die Kosten der Jahresabschlußerstellung können durch die Verkürzung des generell langen Zeitbedarfs für die Erstellung von Jahresabschlüssen bei Unternehmen der öffentlichen Hand reduziert werden.

Der unabhängige Wirtschaftsprüfer tritt zunehmend parallel zur Prüfung auch als betriebswirtschaftlich ausgerichteter prüfungsbezogener Berater in Erscheinung, sei es beispielsweise durch Ausarbeitung von für das Management verwertbaren Einsichten oder durch Aufzeigen von Verbesserungspotential im Unternehmen. Dadurch erhält das Unternehmen die Chance, unrentable und kostenintensive Fehlerquellen zu erkennen und zu beseitigen. Der externe Prüfer gewährt außerdem die Einsicht in das Unternehmen "von

31 H.-J. Kunz und Torsten Vesper: Outsourcing der Revisionsfunktion, in: Deutsches Steuerrecht 7/97, S. 260

32 H.-J. Kunz und Torsten Vesper: Outsourcing, S. 260

33 Notwendige konkrete Handlungsmöglichkeiten im Zuge der Jahresabschlußerstellung stellen detailliert und ausführlich dar: Albrecht Bacher und Rudolf X. Ruter: Jahresabschluß in Kommunalbetrieben: Zielsetzung, Planung und Organisation, Beitrag 5-4.3, in: Bürgermeister Handbuch Aktuell, Kognos Verlag: Februar 1996

34 In den Grenzen des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB

außen“ und erkennt somit eventuell Schwachstellen und Ressourcen, welche durch interne “Betriebsblindheit“ nicht erkannt wurden. Ergebnisse werden dann bei Prüfungsende vor dem Management präsentiert, Maßnahmenkataloge erstellt und die Umsetzung bei Wunsch des Mandanten auch begleitet.

Die Jahresabschlußprüfung schafft durch den Erwerb detaillierter Kenntnisse über Unternehmenszusammenhänge und -abläufe, Organisations und wirtschaftliche Situation die Voraussetzung für die Beratung der Unternehmensführung und der Kontrollorgane. Durch den zusätzlichen permanenten Kontakt mit den verschiedenartigsten Problemen anderer Mandanten, was zu einem breiten Spektrum an Erfahrungen und Vergleichsmöglichkeiten führt, ist gerade der externe Jahresabschlußprüfer prädestiniert für die ständige prüfungsbezogene Beratung und für darüber hinaus führende Projekte³⁵. Durch diesen Informationsvorsprung werden auch die Kosten für den Einkauf von Beratungsleistungen für das Unternehmen verringert.

Aus alledem folgt, daß die Erweiterung der Jahresabschlußprüfung auf Einzeluntersuchungen (wie z.B. die Prüfung der Sachgerechtigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, Revisionsuntersuchungen in unterschiedlichen Bereichen oder Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, etc.) auf externe Prüfer ebenfalls unter Kosten-Nutzen Überlegungen sachgerecht erscheint³⁶. Dies bestätigt gerade erfolgreich der hessische Landtag für den kommunalen Bereich der überörtlichen Prüfung bei 25 Projekten mit 297 Einzeluntersuchungen durch unabhängige Prüfungs- und Beratungsgesellschaften³⁷.

e) Die Wirkung nach innen

Die Vergleichbarkeit der Jahresabschlußzahlen zwischen Eigenbetrieben und zwischen Perioden wird verbessert. Danach bieten sich durch Abgleich von Kennzahlen die Möglichkeit, Schwachstellen und Verbesserungsmöglichkeiten herauszufinden (Benchmarking). Durch diese Vergleichbarkeit können Unternehmen besser eingruppiert werden; es entsteht positiver Wettbewerb.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können aufgrund der Erfahrungen und Kenntnisse, die sie im Rahmen der Prüfung von Eigenbetrieben derselben Branche gewonnen haben, Aussagen machen über die wirtschaftliche Lage öffentlicher Unternehmen. Ohne einen Vergleich der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität mit privatwirtschaftlich geführten Unternehmen derselben Branche kann es im Extremfall zu der Erhaltung der Einrichtung kommen, obwohl es sich um ein nicht konkurrenzfähiges Unternehmen handelt. Selbst in im öffentlichen Interesse aufrechterhaltenen Unternehmen ist dieser Vergleich - zumindest in Teilbereichen - möglich und notwendig.

Die Erfahrungen zeigen, daß die Existenz externer Prüfungsinstanzen der Bedeutung der Erstellung des Jahresabschlusses ein höheres Gewicht beilegen. Insofern steigt regelmäßig die Motivation der betroffenen Mitarbeiter, der Informationsfluß erfolgt zeitnäher, Probleme werden schneller geklärt.

Zur Verwirklichung von Verbesserungspotentialen oder Durchsetzung von bilanzpolitischen Maßnahmen besitzen Aussagen und Anregungen unabhängiger neutraler Prüfer eine höhere Autorität.

35 Dr. Bertram Steiner: Der Abschlußprüfer als externer Controller, in : Die Wirtschaftsprüfung, Heft 16/1991

36 Die vorteilhafte Verbindung von Jahresabschluß- und überörtlicher Prüfung ist sogar vom Gesetzgeber in § 114 Abs. 1 GemO (BW) angesprochen.

37 Prof. Udo Müller: Zwei Jahre überörtliche Prüfung in Hessen, in: WPK-Mittl. 2/1996, S. 77

Ohne Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der Betriebsführung und der Rentabilität bleiben potentielle konkurrenzverzerrende Vorteile öffentlicher Unternehmen (Steuerbelastung, keine verursachergerechte Kostenzuordnung) unentdeckt³⁸.

f) Die Wirkung nach außen

Interne oder externe Jahresabschlußadressaten erhalten eine größere Sicherheit hinsichtlich der Abschlüsse des Eigenbetriebes. So ermöglichen extern geprüfte Jahresabschlußzahlen beispielsweise die Implementierung von effektiven Controllingfunktionen im Unternehmen. Die betroffenen Bürger als externe Interessenten unabhängig geprüfter Jahresabschlüsse bringen den Unternehmen der öffentlichen Hand größeres Vertrauen entgegen. Darüber hinaus darf auch nicht unterschätzt werden, wie andere Adressaten des Jahresabschlusses wie Geschäftspartner, Kunden, Banken, Betriebsprüfer etc. einer externen Prüfung mehr Gewicht beimessen.

Bei einer freiwilligen Publizität des Eigenbetriebes genießen die extern geprüften Jahresabschlüsse und damit auch das Management eine noch höhere Akzeptanz (vgl. hierzu §§ 81 GemO, 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO - Publizität des Wirtschaftsplans ist Pflicht!).

V. Resümee unter Beachtung von Kosten-Nutzen-Überlegungen

Die Kosten für eine externe Prüfung sind mit dem Auftrag zur Prüfung im vorhinein fest-schreibbar. Alle zusätzlichen Beratungs- und Prüfungsbedürfnisse sind extern über Einzelaufträge abgrenzbar. Somit kann im Bereich der "externen" Prüfungskosten im Vergleich zu den "internen" Prüfungskosten eine Wandlung zu variablen und direkt kontrollierbaren Kosten erfolgen. Sogar die in jedem Jahr anfallenden internen Kosten für die Jahresabschlußerstellung können in folgenden Bereichen durch die externe Prüfung gesenkt werden:

- Prüfungs- und Koordinationskosten im Bereich der Landesbehörden bzw. Kommunen
- interne Prüfungskosten der Mitarbeiter des Unternehmens u.a. durch risikoorientierte Prüfung allein wesentlicher Bereiche und Vorprüfungen wichtiger Bereiche (z.B. Internes Kontrollsystem) in arbeitsunintensiven Zeiten
- periphere Kosten (z.B. Reisekosten) können durch die externen, lokalen Prüfer reduziert werden

Somit ist das freiwillige NICHT-Schließen der gesetzlichen Prüfungslücke aufgrund von Kostenargumenten nicht zu rechtfertigen!

Zugegebenerweise ist es auch schwer, den generell nicht zu quantifizierenden Nutzen einer externen Jahresabschlußprüfung im Vergleich zu den niedrigeren Kosten entsprechend darzulegen. Vertrauenswürdigkeit, Glaubwürdigkeit, Ordnungsmäßigkeit sind nur qualitativ zu beschreiben und nur individuell zu interpretieren.

Genau an diesem Punkt können die externen Abschlußprüfer wichtige Vermittlungsdienste leisten, verstehen sie sich doch heute als Prüfer unternehmerischen Zuschnitts, die in der Lage sind, aus der Abschlußprüfung heraus der Unternehmensführung und den

38 In den Grenzen des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB

Kontrollorganen nicht nur Gefahren, sondern auch Perspektiven der zukünftigen Geschäftsentwicklung aufzuzeigen. Insofern ist dieser erhebliche zusätzliche qualitative Nutzen innerhalb des Prüfungsauftrages - oder darauf aufbauend in detaillierteren Sonderuntersuchungen - für die erfolgreiche Unternehmensfortführung mit in die Überlegungen hinsichtlich des quantitativen Nutzens externer Prüfungen einzubeziehen und dadurch ist erhöhte Glaubwürdigkeit und Vertrauen aufbaubar.

Die effiziente Nutzung immer knapper werdender finanzieller Ressourcen kommunaler Körperschaften sowohl auf Landesebene bei der Vorhaltung von Prüfungskapazitäten als auch durch die Umsetzung der Prüfungs- und Beratungsleistungen externer Wirtschaftsprüfer und -berater bestätigte der Versuch des Hessischen Landtages, die Wahrnehmung von vergleichenden überörtlichen Prüfungen auf öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu übertragen³⁹. Die immer weiter gesteckten Erwartungen an die Rechnungshöfe beziehungsweise -prüfungsämter hinsichtlich der Ausrichtung (monetär oder nicht-monetär), des Umfangs, der Intensität etc. der Prüfungen führen zu weiter abnehmender Prüfungsdichte und damit zu Zielkonflikten bei den öffentlichen Prüfern⁴⁰, was sich gerade durch die Zusammenarbeit mit Externen zielkonform abschwächen lassen würde.

Unter Einbezug der oben genannten Aspekte, die für eine externe Prüfung sprechen, scheint eine Übertragung von Prüfungsaufgaben auch bei Eigenbetrieben interessant, welche laut Gesetz und Satzung nicht extern und unabhängig prüfungspflichtig sind. Auch hier muß das gleiche legitime Interesse an Sicherheit hinsichtlich materieller und formeller Ordnungsmäßigkeit bzw. Wirtschaftlichkeit bestehen. Bei einer Zusammenarbeit bestehender interner Prüfungsinstitutionen mit externen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei Jahresabschlußprüfungen und weiterführenden Untersuchungen ist eine zukunftsweisende Steuerung von Landes- und Eigenbetrieben in Richtung einer effektiveren und effizienteren Gestaltung der öffentlichen Verwaltungen und in Richtung Privatisierung öffentlicher Aufgaben möglich. Die Prüfungslücke muß also nicht weiter bestehen.

Für Rückfragen wenden Sie sich bitte an Rudolf X. Ruter und Torsten Blaschke:

ARTHUR ANDERSEN
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Stuttgart
Telefon: 07 11/61 49-1 06

³⁹ Prof. Udo Müller: Hessen, S. 77

⁴⁰ Hans Müller-Prothmann: Neue Steuerungsmodelle und Rechnungsprüfung: Kontrolle überflüssig?, in: Baden-Württembergische Verwaltungspraxis, Dez. 1995