

Digitales Brandenburg

hosted by Universitätsbibliothek Potsdam

Die kommunale Rechnungsprüfung als interne Revision?

Richter, Martin

Potsdam, 1997

urn:nbn:de:kobv:517-vlib-4772

Studies in Auditing /
Beiträge zur Betriebswirtschaftlichen
Prüfungslehre

Nr. 1

Martin Richter

Die Kommunale Rechnungsprüfung als Interne
Revision?



Universität Potsdam
Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung
Juni 1997

ISSN 1433 - 8394

X
97
25643.

Studies in Auditing / Beiträge zur Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre

Nr. 1

Martin Richter

Die Kommunale Rechnungsprüfung als Interne Revision?

Potsdam, Juni 1997

Herausgeber der Reihe:

Prof. Dr. Martin Richter
Universität Potsdam

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät
Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung

Postfach 900327
D-14439 Potsdam

Tel.: (0331) 977 - 3803

Fax: (0331) 977 - 3331

e-Mail: mrichter@rz.uni-potsdam.de

ISSN 1433 - 8394

Studien in Auditing
Beiträge zur betriebswirtschaftlichen
Prüfungsaufsicht

Nr. 1

Martin Richter

Die kommunale Rechnungsprüfung als
Revision?

3200

Mag.: 97
25643



Universitäts-
bibliothek

Inventarnr.



97025643

Die Kommunale Rechnungsprüfung als Interne Revision?¹

	<u>Seite</u>
1. Die Überwachung als Grundfunktion jeder Leitung (Führung) von Organisationen.....	3
2. Funktion und Stellung einer Internen Revision in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen (typisches Grundmodell).....	6
2.1 Aufgaben.....	6
2.2 Effizienzbedingungen	7
2.3 Normen für die Tätigkeit einer Internen Revision (Regelungsdichte/ Formalisierungsgrad).....	10
2.4 Bewertung des Grundmodells.....	10
3. Grundmodell der kommunalen Prüfungen in einem Bundesland (Beispiel Brandenburg).....	11
3.1 Aufgaben und Struktur der Kommunalverwaltung im Land Brandenburg.....	11
3.2 Prüfungsorgane und ihre Aufgaben.....	12
3.3 Bewertung des Grundmodells.....	14
4. Alternativmodell für die Prüfung der Kommunen (und der Prüfungen in einem Bundesland).....	16
4.1 Primärverantwortlichkeit der Verwaltung für die Überwachungsfunktion.....	16
4.2 Externe Prüfung der Kommunen durch Wirtschaftsprüfer und Landesrechnungshof.....	17
4.3 Überörtliche Prüfung durch den Landesrechnungshof.....	19
4.4 Prüfungsrechte für sonstige Prüfungen.....	20
5. Schlußbemerkung.....	21
Literaturverzeichnis:	22

1 Vortrag auf dem 1. Organisationswissenschaftlichen Seminar der Universität Potsdam, 18. Oktober 1996, Truman-Haus, Potsdam-Babelsberg.

Wird veröffentlicht in: Öffentliches und privates Management: Fundamentally alike in all unimportant respects?, hrsg. von Thomas Edeling, Werner Jann und Dieter Wagner, Opladen: Leske und Budrich, 1997

1. Die Überwachung als Grundfunktion jeder Leitung (Führung) von Organisationen

Die Überwachung ist - neben der Planung und Realisation² - eine notwendige Grundfunktion der Leitung (Führung) von öffentlichen und privaten Organisationen (Institutionen) jeglicher Art. Ihre **Notwendigkeit** läßt sich sachlogisch und verhaltensbezogen begründen.³ Ihre sachlogische Begründung ergibt sich aus der Unsicherheit zukünftiger Entwicklungen, die anders als geplant eintreten können. Die verhaltensbedingten Überwachungsmaßnahmen resultieren aus der in jeder Organisation unvermeidlichen Delegation von Entscheidungen in Verbindung mit den bekannten menschlichen Unzulänglichkeiten. **Ziel** der Überwachung ist es deshalb festzustellen, ob die Ergebnisse des Handelns mit den Planungen übereinstimmen, um aus den Abweichungen zu lernen und ggf. korrigierende Maßnahmen ergreifen zu können. Die wichtigsten **Mittel** der Überwachung sind zum einen Kontrollen, die in einem Internen Kontrollsystem (IKS) möglichst systematisch aufeinander abgestimmt und zusammengefaßt sein sollten, und zum anderen interne und externe Prüfungen.⁴

Bezüglich der Notwendigkeit der Überwachung, ihrer Begründung und ihrer allgemeinen Ziele und Mittel bestehen **keine** Unterschiede zwischen dem privatwirtschaftlichen und öffentlichen Bereich. Unterschiede zeigen sich jedoch in der konkreten Ausgestaltung von Überwachungsmaßnahmen. Insbesondere die Zuständigkeit für Überwachungsmaßnahmen, ihre Häufigkeit und Intensität, die Objekte von Überwachungsmaßnahmen sowie Einzelfragen ihrer technischen Durchführung sind kontextabhängig, d.h. die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion unterscheidet sich - zum Teil deutlich - zwischen dem privatwirtschaftlichen und öffentlichen Bereich. Sie weist auch innerhalb dieser beiden Bereiche eine große Variabilität auf.

Unterschiede zwischen dem privatwirtschaftlichen und öffentlichen Bereich zeigen sich weiterhin bezüglich der Bedeutung, die der Überwachungsfunktion in der wissenschaftlichen Literatur und in der öffentlichen Diskussion zugemessen wird. Eine explizite gesetzliche Verpflichtung für die Leitung von Organisationen, die Überwachungsfunktion wahrzunehmen, besteht weder im privatwirtschaftlichen noch im öffentlichen Bereich. § 93 Abs.1 Satz 1 AktG verpflichtet die Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft nur ganz allgemein, "bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewis-

² Die Grundfunktionen der Führung werden z.T. anders bezeichnet bzw. anders abgegrenzt, vgl. z.B. *Wöhe* 1996, S.93 f., der den dispositiven Faktor in Anlehnung an *Gutenberg* in Leitung, Planung, Organisation und Überwachung unterteilt. Für die nachfolgenden Aussagen sind diese begrifflichen und klassifikatorischen Unterschiede jedoch ohne Belang.

³ Zu diesen beiden Begründungen vgl. *von Werder* 1996, S.50 f.

⁴ Zur begrifflichen Abgrenzung von Überwachung, Kontrollen und Prüfungen und von in- und externen Prüfungen vgl. *von Wysocki* 1988, S.1-7.

senhaften Geschäftsführers anzuwenden." Auch § 43 Abs.1 GmbHG verweist nur allgemein auf die "Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes".⁵ Für die hauptamtlichen Bürgermeister bzw. Amtsdirektoren von Kommunen fehlt sogar der Bezug auf einen Pflichtenmaßstab, der der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers vergleichbar ist. § 63 Abs.1 Buchstabe e der Gemeindeordnung (GO)⁶ stellt lediglich fest, daß der hauptamtliche Bürgermeister oder der Amtsdirektor "die Geschäfte der laufenden Verwaltung zu führen" hat.

Trotz des Fehlens einer expliziten gesetzlichen Regelung bestehen im privatwirtschaftlichem Bereich keinerlei Zweifel daran, daß die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion eine wesentliche Aufgabe der Unternehmensleitung ist. Kommentierung⁷ und Literatur⁸ stellen die Überwachungsverpflichtung heraus und betonen die Schadensersatzpflicht von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern, wenn diese ihre Überwachungsverpflichtung verletzen. Insbesondere das Risiko von Unterschlagungen hat in den letzten Jahren zahlreiche Untersuchungen ausgelöst, wie die Überwachungsverpflichtung der Unternehmensleitung konkretisiert und das Überwachungssystem von Unternehmen verbessert werden könnte.⁹ In die gleiche Richtung zielt die unter dem Schlagwort "Corporate Governance" geführte Diskussion, die durch spektakuläre Unternehmenszusammenbrüche und Schieflagen ausgelöst worden ist.¹⁰

Die Situation im öffentlichen Bereich stellt sich dagegen völlig anders dar. Die nicht vorhandene explizite gesetzliche Verpflichtung zur Überwachung als einer "Kernaufgabe"¹¹ der Leitung (Führung) wird hier nicht durch eine Klarstellung in der Kommentierung und/oder durch eine entsprechende Behandlung in der Literatur kompensiert. Die Kommentare scheinen die Überwachungsverpflichtung der Verwaltungsspitze einer Kommune (= Bürgermeister bzw. Amtsdirektor) fast völlig zu negieren.¹² Und in der

⁵ Eine gesetzliche Konkretisierung ist in Vorbereitung; § 93 Abs.1 AktG-E soll die Vorstandsmitglieder ausdrücklich zur Einrichtung eines Früherkennungs- und Überwachungssystems verpflichten; vgl. (Referenten-)Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), hrsg. vom Bundesminister der Justiz, Stand 22. November 1996.

⁶ Paragraphenangaben aus der GO ohne Hinweis auf ein Bundesland beziehen sich auf die Gemeindeordnung für das Land Brandenburg. Die weiteren Ausführungen beziehen sich im folgenden - beispielhaft - auf die Situation im Land Brandenburg.

⁷ Vgl. z.B. Mertens, Hans-Joachim in: *Kölner Kommentar* 1988, insbes. § 93 Rn 45 ff.; Schneider, Uwe H. in: *Scholz* 1993, insbes. § 43 Rn 74.

⁸ Vgl. z.B. Theisen 1987.

⁹ Vgl. insbesondere den sog. COSO-Report (USA 1992) und den Cadbury-Report (UK 1994); vgl. hierzu den Überblick bei Lück/Makowski 1996.

¹⁰ Vgl. z.B. *Corporate Governance* 1996.

¹¹ Werder 1996, S.45, Abb.2.

¹² So erwähnt der *Potsdamer Kommentar* (1995) in seinen Erläuterungen zu § 63 GO Brandenburg die Überwachungsverpflichtung überhaupt nicht. Auch in den Kommentierungen zum Prüfungswesen (§§ 111 ff. GO Brandenburg) fehlen Hinweise auf die

Literatur werden allenfalls die Finanzkontrolle allgemein oder die Tätigkeit bestimmter Prüfungsinstitutionen (Rechnungshof, Rechnungsprüfung, Kommunalaufsicht) behandelt, nicht aber die personell-organisatorische Frage, durch wen und wie innerhalb der Verwaltung die Überwachungsaufgabe erfüllt werden soll. Auch in den zahlreichen Beiträgen zur Reform der öffentlichen Verwaltung (New Public Management, Neue Steuerungsmodelle) nimmt die Überwachungsfunktion nur den Platz eines "Mauerblümchens" ein.¹³

Die derzeit intensiv diskutierte Reform der öffentlichen Verwaltung wird mit einer Annäherung der öffentlichen Verwaltung an Entscheidungsstrukturen, wie sie im privatwirtschaftlichen Bereich üblich sind, verbunden sein. Diese Feststellung ist sicherlich unstrittig, aber auch zu allgemein. Es muß konkret gefragt werden, welche privatwirtschaftlichen Lösungen sich für die öffentliche Verwaltung eignen und wie diese Lösungen ggf. modifiziert werden müssen, damit sie nicht nur ein Leistungsversprechen beinhalten, sondern tatsächlich die öffentliche Verwaltung zu verbessern in der Lage sind.¹⁴

In den weiteren Ausführungen werde ich untersuchen, welche Vorteile es hätte, wenn die kommunale Rechnungsprüfung konsequent als Interne Revision konzipiert würde. Meine Überlegungen sind noch sehr vorläufiger Natur. Sie sind vor allem als Anstoß für eine Diskussion gedacht, in der die Notwendigkeit, Bedeutung und Erfüllung der Überwachungsfunktion in der öffentlichen Verwaltung thematisiert und in der insbesondere auch das Verhältnis der Prüfungsinstitutionen zueinander problematisiert wird.

Ich werde zuerst das typische Grundmodell einer Internen Revision in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen darlegen. Anschließend werde ich den Verwaltungsaufbau und die Prüfungsinstitutionen im Land Brandenburg beschreiben, ehe ich - thesenartig - ein Alternativmodell zur derzeitigen Funktion und Stellung der kommunalen Rechnungsprüfung charakterisieren werde.

Überwachungsverpflichtung; es wird lediglich auf das Recht des Bürgermeisters eingegangen, dem kommunalen Rechnungsprüfungsamt Aufträge zur Prüfung der Verwaltung zu erteilen (§ 112 Abs.1 Satz 2 GO Brandenburg).

¹³ Siehe auch *Richter* 1995. Ausnahmen bestätigen die Regel, vgl. z.B. *Schedler* 1995.

¹⁴ Vgl. auch den Beitrag von *Reichard* (1997) in diesem Band.

2. Funktion und Stellung einer Internen Revision in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen (typisches Grundmodell)

2.1 Aufgaben

Die Interne Revision ist in funktionaler Sicht eine Überwachung durch betriebsangehörige, aber prozeßunabhängige Personen. Im institutionalen Sinn werden mit Interner Revision diejenigen Stellen oder Abteilungen im Unternehmen bezeichnet, denen ausschließlich oder überwiegend Prüfungsaufgaben übertragen sind.¹⁵

Die Interne Revision ist eine Folge der Arbeitsteilung und der Delegation von Aufgaben und Verantwortung im Unternehmen. Sie unterstützt die Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung ihrer Führungs- und Überwachungsfunktionen. Darüber hinaus berät sie sowohl die Unternehmensleitung als auch die geprüften Bereiche bei der Einführung verbessernder Maßnahmen. Trotz der Delegation von Überwachungsaufgaben auf die Interne Revision bleibt die originäre Überwachungsverpflichtung der Unternehmensleitung bestehen. Diese hat sich zumindest davon zu überzeugen, ob die Interne Revision die ihr übertragenen Aufgaben umfassend und effizient wahrnimmt.¹⁶ Sie hat sie auch im erforderlichen Umfang zu unterstützen.

Die Entwicklung in den letzten Jahrzehnten war durch eine wesentliche Erweiterung der Aufgaben und der Verantwortung der Interne Revision gekennzeichnet. Nach heutigem Verständnis, das von den Grundsätzen des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. wiedergegeben wird, hat die Interne Revision "durch umfassende und systematische Prüfungen festzustellen, ob

- die Zielvorgaben der Geschäftsleitung zweckmäßig umgesetzt und ordnungsgemäß erfüllt werden,
- das Interne Kontrollsystem sowie die Informations- und Ablaufsysteme im Unternehmen lückenlos aufgebaut sind und zuverlässig arbeiten,
- die Fachvorgesetzten ihre Führungsverantwortung ordnungsgemäß wahrnehmen,
- die Grundsätze wirtschaftlichen Handelns beachtet werden,
- die Vermögenswerte ausreichend gesichert sind,
- die gesetzlichen Regelungen eingehalten werden."¹⁷

¹⁵ Vgl. von Wysocki 1988, S.93 f.

¹⁶ Vgl. Hofmann 1985, S.28.

¹⁷ IIR 1991, S.3 f.

Funktionsprüfungen des Internen Kontrollsystems sowie Wirtschaftlichkeitsprüfungen stehen zunehmend im Vordergrund der Tätigkeit der Internen Revision, während Ordnungsmäßigkeitsprüfungen und Prüfungen im Rechnungswesen zurückgehen. Eine wachsende Bedeutung haben auch Unterschlagungsprüfungen.¹⁸

In der Praxis werden der Internen Revision häufig auch prüfungsfremde Aufgaben übertragen, wie z.B. Rationalisierungsuntersuchungen und Organisationsberatungen.¹⁹ Abgesehen von der Kapazitätsbindung können sich aus dieser Vermischung mit Prüfungsaufgaben Rückwirkungen auf die Prüfungseffizienz ergeben.

2.2 Effizienzbedingungen

Die Interne Revision kann die Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung ihrer Überwachungsfunktion nur dann erfolgreich unterstützen und zur Erfüllung der Unternehmensziele beitragen, wenn spezifische Effizienzbedingungen erfüllt sind:²⁰

(1) Autorität aufgrund hoher hierarchischer Stellung

Diese Bedingung wird in der Praxis in aller Regel durch eine funktionale und disziplinarische Unterordnung unter dem Vorsitzenden oder einem Mitglied der Unternehmensleitung oder dem Kollegialorgan sowie durch eine hierarchische Einordnung des Leiters der Internen Revision in die der Unternehmensleitung unmittelbar nachgeordnete Führungsebene erfüllt. Die hohe hierarchische Einordnung im Unternehmen ist allein schon im Hinblick auf die Autorität/ Durchsetzungsmacht der Interne Revision zweckmäßig. Mit der direkten Unterstellung unter die Unternehmensleitung sind aber auch weitere Effizienzfaktoren positiv korreliert.

(2) Keine Beschränkung des potentiellen Prüfungsbereichs und freie Wahl der Prüfungsmethoden

Der potentielle Prüfungsbereich der Internen Revision sollte sämtliche Bereiche und Funktionen des Unternehmens umfassen. Um sachfremde Einflüsse auszuschließen, sollten Beschränkungen des potentiellen Prüfungsbereichs der Zustimmung der Unternehmensleitung bedürfen. Gleiches gilt, wenn ein von der Internen Revision geplanter Prüfungsauftrag eingeeengt oder von der Internen Revision vorgesehene Prüfungsmethoden ausgeschlossen werden sollen. Teilweise besteht die Ansicht, daß die Unternehmenspolitik kein Prüfungsobjekt der Internen Revision sei. Ganz abgesehen von den

¹⁸ Zur Praxis der Internen Revision vgl. insbesondere *Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1990* (1991).

¹⁹ Vgl. *Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1990*, S.113-115 und S.122.

²⁰ Vgl. *Hoffmann* 1992, Sp.871 f.; *Hofmann* 1985, S.33-47.

Abgrenzungsschwierigkeiten sollte eine (selbstbewußte) Unternehmensleitung daran interessiert sein, kritische Hinweise von einer fachlich kompetenten Stelle zu ihrer Unternehmenspolitik zu erhalten, z.B. Hinweise auf Inkonsistenzen, auf Risiken oder auf unerwünschte Nebenwirkungen.

In der Praxis sucht sich die Interne Revision ihre Aufgaben selbst, wobei der Jahresprüfungsplan in der Regel durch die Unternehmensleitung genehmigt werden muß. Teilweise erhält die Interne Revision auch gezielt Aufträge von der Unternehmensleitung. Manche Prüfungsaufträge gehen auch auf Anregungen der Bereiche zurück.

(3) Uneingeschränktes aktives und passives Informationsrecht

Um erfolgreich arbeiten zu können, muß die Interne Revision umfassend informiert sein. Ihre Informationsrechte können als Gegenstück zum fehlenden Weisungsrecht angesehen werden.²¹ Das aktive Informationsrecht der Internen Revision verpflichtet die geprüften Bereiche, sämtliche Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, die die Interne Revision als erforderlich ansieht. Die Interne Revision muß das Recht haben, auch vertrauliche Unterlagen einzusehen. In besonderen Fällen kann das Einsichtsrecht auf den Leiter der Internen Revision beschränkt werden.²² Informationen nur von den geprüften Bereichen reichen jedoch regelmäßig nicht aus, um Sachverhalte zuverlässig beurteilen zu können, weil die geprüften Bereiche Beeinflussungsabsichten haben können oder weil sie über die sie betreffenden Vorgänge nicht hinreichend informiert sein müssen. Aus diesen Gründen richtet sich das aktive Informationsrecht auch an alle anderen unternehmensinternen Stellen. Darüber hinaus muß die Interne Revision befugt sein, bei unternehmensexternen Stellen Informationen einzuholen (z.B. in Form von Saldenbestätigungen).

Das aktive Informationsrecht der Internen Revision muß durch ein passives Informationsrecht ergänzt werden. Nur wenn die Interne Revision über Tätigkeiten und wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens eingehend und zeitnah informiert ist, kann sie ein Revisionsprogramm mit zweckmäßigen Schwerpunkten aufstellen und verfügt sie über das aktuelle Hintergrundwissen, das für ausgewogene Prüfungsfeststellungen und -urteile unverzichtbar ist. Die Interne Revision sollte deshalb regelmäßig zumindest Kenntnis erhalten von Änderungen der Unternehmenspolitik, von den Unternehmensplanungen, von wichtigen Einzelvorgängen sowie von neuen Richtlinien und anderen unternehmensinternen Vorschriften. Das passive Informationsrecht muß jedoch wohl dosiert sein; ein Zuviel an Informationen führt zur Überlastung ("information overload").²³

²¹ Vgl. Zünd 1982, S.527.

²² Vgl. Hofmann 1985, S.45 f.

²³ Vgl. von Wysocki 1988, S.103.

(4) Unterstützung durch die Unternehmensleitung

Die Unternehmensleitung muß die Arbeit der Internen Revision nicht nur tatsächlich unterstützen, sondern diese Unterstützung muß im Unternehmen auch bekannt werden. Sie zeigt sich z.B. darin, daß die Unternehmensleitung sich regelmäßig über die Prüfungsergebnisse informiert und selbst Prüfungen veranlaßt. Sie zeigt sich vor allem in Konfliktsfällen, wenn Bereiche die Durchführung von Prüfungen behindern, Prüfungsfeststellungen nicht akzeptieren oder von der Internen Revision vorgeschlagene Veränderungen nicht durchführen.

(5) Unabhängigkeit von den zu prüfenden Personen und Objekten

Der Grundsatz der Unabhängigkeit kann als der wichtigste Berufsgrundsatz eines jeden Prüfers angesehen werden. Nur wenn der Prüfer von den zu prüfenden Personen und Objekten tatsächlich unabhängig ist und von den Prüfungsadressaten als unabhängig eingeschätzt wird, wird seinen Prüfungsfeststellungen vertraut. Die Unabhängigkeit des Prüfers kann auf vielfältige Weise gefährdet werden. Zu den wichtigsten Gefährdungstatbeständen für die Interne Revision gehören (vermutlich) persönliche Beziehungen zu und Rücksichtnahmen auf Personen in den geprüften Bereichen. Sie sind insbesondere dann zu befürchten, wenn der Prüfer vor seiner Tätigkeit in der Internen Revision in diesen Bereichen tätig war. Ein hohes Gefährdungspotential wird auch in beratenden und sonstigen prüfungsfremden Aufgaben gesehen. Die Interne Revision kann hier, wie *von Wysocki* ausführt, in die Verlegenheit kommen, "kritisch zu denjenigen Entscheidungen, Anordnungen und Planungen Stellung zu nehmen, die sie selbst vorbereitet oder vorgenommen hat." *von Wysocki* verweist aber auch darauf, daß man teilweise bereit ist, diese Bedenken zugunsten rein praktischer Erwägungen zurückzustellen.²⁴

(6) Qualifikation der Mitarbeiter

Die anspruchsvollen und vielfältigen Aufgaben der Internen Revision verlangen von dem Leiter der Internen Revision und den Prüfern hohe Qualifikationen fachlicher und persönlicher Art, die durch interne und externe Weiterbildung stetig weiterentwickelt werden müssen.²⁵

- fundierte betriebswirtschaftliche, technische und DV-Kenntnisse,
- praktische Berufserfahrung und eine umfassende Kenntnis der Organisationszusammenhänge des Unternehmens,

²⁴ Vgl. *von Wysocki* 1988, S.97.

²⁵ Vgl. *IIR* 1991, S.7.

- analytisches Denkvermögen, Verhandlungsgeschick und Durchsetzungsvermögen, Verantwortungsbereitschaft, Gewissenhaftigkeit, Objektivität und Verschwiegenheit.

Zumindest von dem Leiter der Internen Revision und den Prüfungsleitern muß verlangt werden, daß sie das Potential für Führungspositionen im Unternehmen besitzen.

2.3 Normen für die Tätigkeit einer Internen Revision (Regelungsdichte/Formalisierungsgrad)

Die Tätigkeit einer Internen Revision ist im allgemeinen wenig normiert. Externe Normen, die die Unternehmen zur Einrichtung einer Internen Revision verpflichten, bestehen zur Zeit nur bei Banken und Versicherungen;²⁶ sie sind eine Folge der volkswirtschaftlichen Bedeutung und Vertrauensempfindlichkeit dieser beiden Branchen und der Besonderheiten ihres Leistungserstellungsprozesses. Auch die Unternehmensleitungen greifen üblicherweise nur wenig regulierend in die Interne Revision ein. Sofern sie dazu überhaupt eine Notwendigkeit sehen, beschränken sie sich im allgemeinen auf den Erlaß allgemeiner Grundsätze. Allenfalls abteilungsinterne Normen können einen größeren Umfang annehmen, z.B. in Form von Prüfungshandbüchern. Diese Normen konzentrieren sich dann aber sehr stark auf die technische Durchführung von Prüfungsprozessen.

2.4 Bewertung des Grundmodells

Das Grundmodell hat sich bewährt. Der Gesetzgeber konnte sich bislang darauf beschränken, die Überwachungsverpflichtung der Unternehmensleitung indirekt - über die Verpflichtung zur "Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers" - zu regeln. Im übrigen konnte er auf die Selbstkontrolle der Unternehmen vertrauen. Ein Bedarf an externen Prüfungen ergab sich nur in Sonderfällen. Bekannteste Beispiele sind die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach § 316 HGB, die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse nach §§ 193 ff. AO sowie die Prüfung staatlicher Subventionen. Darüberhinaus ist es den Unternehmen natürlich freigestellt, sich freiwillig extern prüfen zu lassen.

Daß sich dieses Grundmodell bewährt hat, zeigt sich auch an neueren Entwicklungen wie der Einrichtung von Prüfungsausschüssen des Aufsichtsrats ("Audit Committees").²⁷

²⁶ Vgl. z.B. das Schreiben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen vom 28.5.1976 "betr. Anforderungen für die Ausgestaltung der Innenrevision", abgedruckt bei *Reischauer/Kleinhans*, Kza 475.

²⁷ Zur Funktion, Tätigkeit und Beurteilung von Prüfungsausschüssen des Aufsichtsrats in privatwirtschaftlichen Unternehmen vgl. *Richter* 1992.

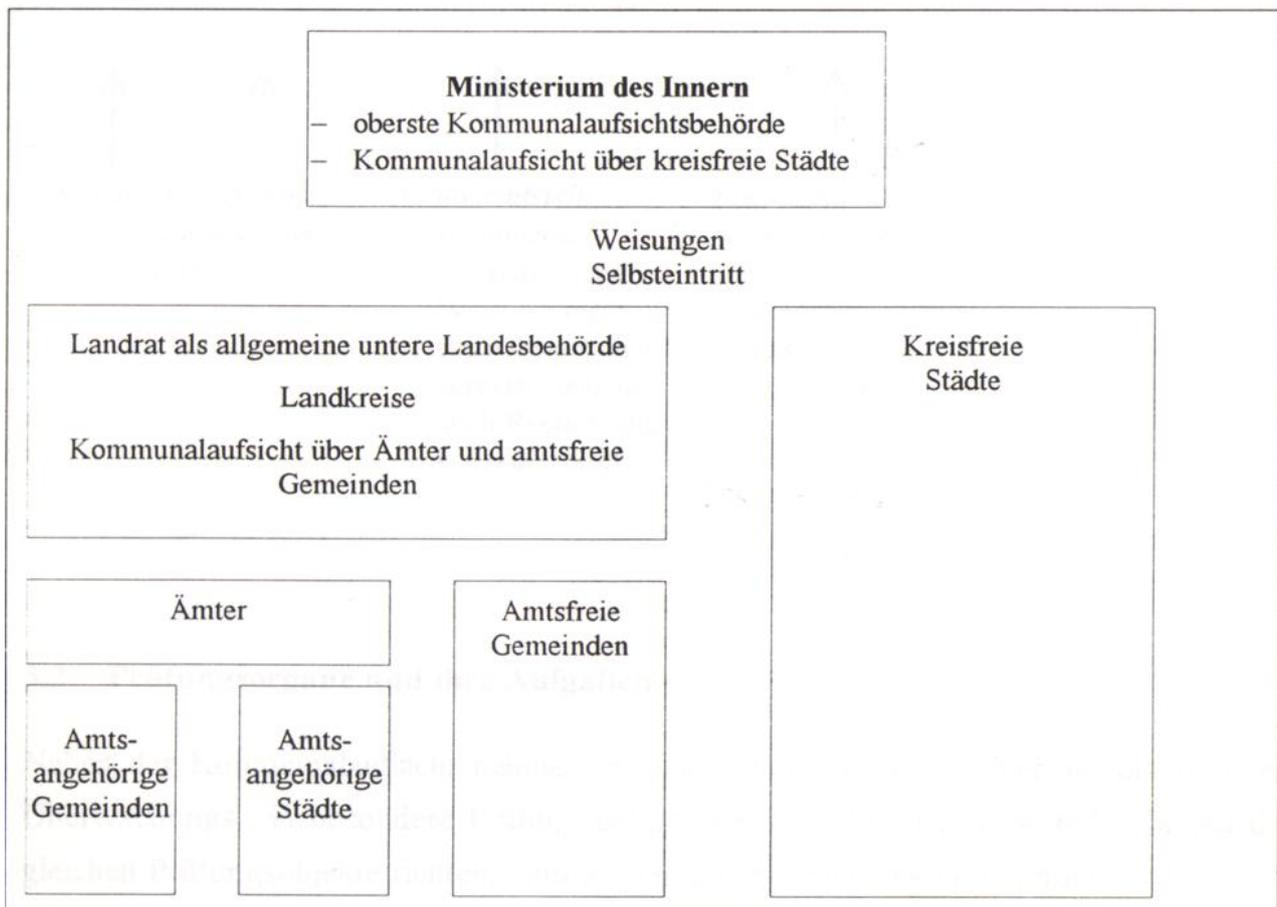
Auch das Grünbuch der EU-Kommission läßt eine Aufwertung der Funktion der Internen Revision erkennen.²⁸

3. Grundmodell der kommunalen Prüfungen in einem Bundesland (Beispiel Brandenburg)

3.1 Aufgaben und Struktur der Kommunalverwaltung im Land Brandenburg

Die Struktur der Kommunalverwaltung im Land Brandenburg gibt Abbildung 1 wieder. Abbildung 1 enthält auch die Zuständigkeiten für die Kommunalaufsicht. Die Kommunalaufsicht über die Ämter und amtsfreien Gemeinden ist Aufgabe des Landrats (im Wege der Organleihe). Die Kommunalaufsicht über die vier kreisfreien Städte²⁹ liegt beim Innenministerium. Dieses ist zugleich oberste Kommunalaufsichtsbehörde.

Abbildung 1: Behördenaufbau und -struktur der Kommunalaufsicht³⁰



Die Intensität der Aufsicht ist abhängig von der Art der kommunalen Aufgaben (siehe Abb.2).

Die Aufsicht bei den Selbstverwaltungsaufgaben beinhaltet eine reine Recht-

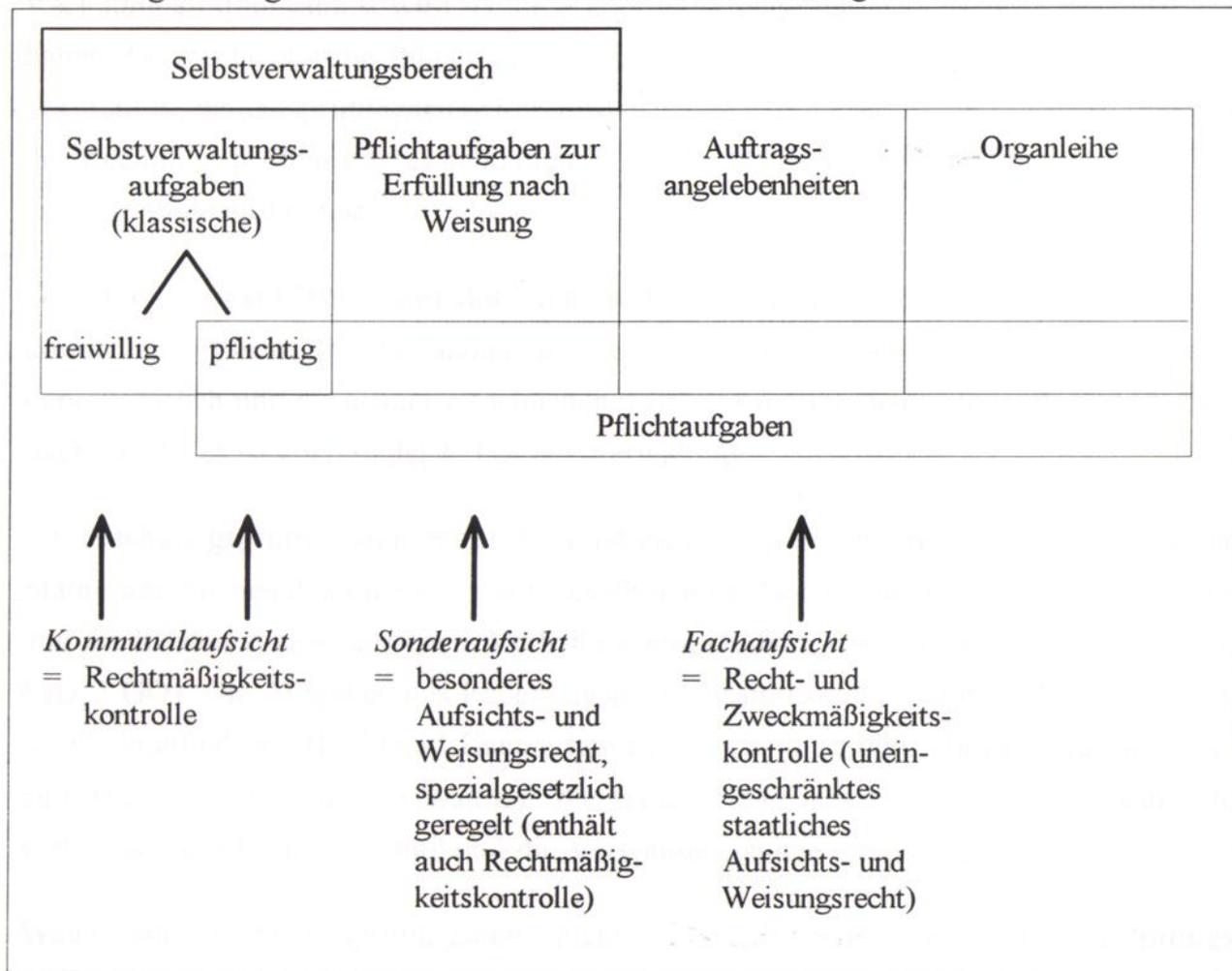
²⁸ Vgl. *Europäische Kommission* 1996.

²⁹ In Brandenburg betrifft dies die Städte Potsdam, Brandenburg, Frankfurt/Oder und Cottbus.

³⁰ Quelle (geringfügig ergänzt): *Potsdamer Kommentar* 1995, § 121 GO (S.569).

mäßigkeitskontrolle. Die Fachaufsicht (über Auftragsangelegenheiten und Organleihe) umfaßt zusätzlich die Zweckmäßigkeitskontrolle, während die Sonderaufsicht einzelfallabhängig ist und sich in Umfang und Intensität nach den spezialgesetzlichen Regelungen richtet.

Abbildung 2: Aufgaben im Bereich der Kommunalverwaltung³¹



3.2 Prüfungsorgane und ihre Aufgaben

Neben der Kommunalaufsicht nehmen in einem Bundesland verschiedene Institutionen Überwachungs-, insbesondere Prüfungsbefugnisse wahr. Da sich diese teilweise auf die gleichen Prüfungsobjekte richten, muß das Gesamtsystem betrachtet werden:

Die **Gemeindevertretung** überwacht die Verwaltung, insbesondere die Durchführung ihrer Beschlüsse. Als wichtige Überwachungsinstrumente nennt § 36 GO die Unterrichtsverpflichtung und die Auskunftspflicht der Verwaltungsspitze sowie das Akteneinsichtsrecht der Gemeindevertreter, das eine Untersuchung der Verwaltungstätigkeit vor Ort ermöglicht.

³¹ Quelle: *Potsdamer Kommentar* 1995, vor § 3 GO (S.24).

Die Gemeindevertretung kann gemäß § 115 GO einen **Rechnungsprüfungsausschuß** einrichten. Eine Pflicht dazu besteht jedoch - im Unterschied z.B. zu Nordrhein-Westfalen - nicht. Der Rechnungsprüfungsausschuß hat die gleichen Aufgaben wie das Rechnungsprüfungsamt. Der Rechnungsprüfungsausschuß muß sich zur Durchführung seiner Aufgaben des Rechnungsprüfungsamtes bedienen.³² Das Eigenprüfungsrecht des Rechnungsprüfungsamtes wird dadurch aber nicht eingeschränkt. Beide Prüfungsorgane haben das Recht und die Pflicht zur Prüfung. Das Rechnungsprüfungsamt muß zeitlich vor dem Rechnungsprüfungsausschuß prüfen, ohne daß dieser an die Prüfungsergebnisse des Rechnungsprüfungsamtes gebunden ist, d.h. § 115 GO legt keine Rangfolge, sondern nur eine Reihenfolge fest.³³

Das **Rechnungsprüfungsamt der Gemeinde** ist das wichtigste Prüfungsorgan auf der kommunalen Ebene. Das Rechnungsprüfungsamt ist der Gemeindevertretung unmittelbar verantwortlich und ihr in seiner sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (§ 112 Abs.1 Satz 1 GO); es ist aber zugleich Teil der Verwaltung.

Ein Rechnungsprüfungsamt muß in kreisfreien Städten eingerichtet werden. Kleinere Städte und Gemeinden dürfen ein solches einrichten, "wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Umfang der Verwaltung stehen" (§ 111 Satz 2 GO). Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsamtes umschreibt § 113 GO; sie sind in Pflichtaufgaben (Abs.1) und Kannaufgaben (Abs.2) unterteilt. Hinzu kommen Einzelaufträge zur Prüfung der Verwaltung, die gemäß § 112 Abs.1 Satz 2 GO die Gemeindevertretung, der Hauptausschuß und die Verwaltungsspitze erteilen kann.

Wenn ein Rechnungsprüfungsamt nicht eingerichtet ist, sind die **Rechnungsprüfungsämter der Landkreise** zuständig. Allerdings beschränkt sich im Rahmen der örtlichen Prüfung ihre Funktion auf die Pflichtprüfungen gemäß § 113 Abs.1 Nr.1 und 2 GO, wobei die geprüfte Gemeinde die Kosten zu tragen hat (§ 114 Abs.3 GO).³⁴

Neben die örtliche Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt der Gemeinde bzw. das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises tritt die überörtliche kommunale Prüfung. Sie ist in Brandenburg Aufgabe des **Landesrechnungshofes** (§ 116 Abs.2 Satz 1 GO). Der Landesrechnungshof prüft die kreisfreien Städte und ihre Sondervermögen unmittelbar. Die kleineren Städte und Ämter mit ihren Sondervermögen werden von den **Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise** "im Auftrag des Landesrechnungshofs" geprüft. Was

³² Hat die Gemeinde kein eigenes Rechnungsprüfungsamt, tritt an seine Stelle das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises, vgl. Potsdamer Kommentar 1995, § 115 (S.549). Allerdings sind die Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsamtes des Landkreises enger als die des gemeindlichen Rechnungsprüfungsamtes.

³³ Vgl. Potsdamer Kommentar 1995, § 115 (S.549).

³⁴ Allerdings ist der Umfang der Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsamtes des Landkreises unklar; vgl. hierzu Potsdamer Kommentar 1995, § 114 (S.546 ff.).

damit konkret gemeint ist, versucht eine Verordnung zu klären, die im Entwurf vorliegt.³⁵ Neben seiner Zuständigkeit für die überörtliche Prüfung hat der Landesrechnungshof eine außerordentlich umfassende Prüfungszuständigkeit. Er ist insbesondere zuständig für die Prüfung aller Einrichtungen des Landes und aller landesunmittelbaren juristischen Personen des öffentlichen Rechts.³⁶

Schließlich werden Prüfungen durchgeführt:

- von **übergeordneten Behörden im Rahmen ihrer Fach- und Rechtsaufsicht** (z.B. von Ministerien);
- von **Subventionsgebern**; diese führen die Prüfungen teilweise selbst durch bzw. beauftragen Dritte, z.B. zwischengeschaltete Banken, externe Prüfer oder den Landesrechnungshof, mit der Prüfung, sowie
- von **externen Prüfern**, die die Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben, Zweckverbänden und privatrechtlich geführten Gesellschaften in öffentlicher Hand prüfen.³⁷

3.3 Bewertung des Grundmodells

Das Grundmodell weist eine beachtliche Vielfalt von Prüfungen und Prüfungsorganen in der öffentlichen Verwaltung aus. Eine klare Struktur ist jedoch nicht erkennbar. Auch bestehen erhebliche Zweifel, ob diese Vielfalt sowie die konkrete Aufgabenzuordnung effizient ist. Ich möchte mich auf einige Beispiele beschränken:

- (1) Prüfungen sind (definitionsgemäß) Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung und ggf. Urteilsmitteilung.³⁸ In Abhängigkeit von der Art der Soll-Objekte haben sie die Funktion, Ziele wie Ordnungsmäßigkeit, Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit usw. durchzusetzen. Allerdings ist das Instrument "Prüfung" in aller Regel überfordert, wenn es für die Erreichung dieser Ziele allein oder auch nur primär verantwortlich sein sollte. Zumindest dürfte eine solche Zuständigkeit fast immer ineffizient sein. Die Primärverantwortlichkeit sollte stets bei den Personen liegen, die für die Realisation von Entscheidungen verantwortlich

³⁵ Verordnung über die überörtliche Prüfung bei den kommunalen Körperschaften - Kommunalprüfungsverordnung (KompV), Entwurf vom 12.1.1996. Rechtsgrundlage ist § 116 Abs.2 Satz 5 GO.

³⁶ Vgl. §§ 88 ff. der Landeshaushaltsordnung vom 7.5.1991.

³⁷ Vgl. § 117 Abs.3 und § 118 GO sowie die Verordnung über die Jahresabschlußprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe vom 13. August 1996, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Brandenburg Teil II - Nr. 33 vom 19.9.1996, S.680-686.

³⁸ Vgl. von Wysocki 1988, S.1 f.

sind. Und damit diese Primärverantwortlichkeit den Handlungsträgern auch hinreichend bewußt ist, sollte sie im Pflichtenkatalog ausdrücklich enthalten und nach Möglichkeit auch mit geeigneten Sanktionen verknüpft sein.

- (2) Wenn eine Gemeinde kein eigenes Rechnungsprüfungsamt hat, liegt die örtliche Prüfung beim Rechnungsprüfungsamt des Landkreises. Allerdings ist dann der Prüfungsumfang geringer; das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises ist nur zuständig für die Pflichtaufgaben gemäß § 113 Abs.1 Nr.1 und 2 GO. Ein sachlich gerechtfertigter Grund für diese Differenzierung, das heißt für einen geringeren Prüfungsumfang bei kleineren Kommunen, ist nicht ersichtlich.
- (3) Die überörtliche Prüfung auf Gemeindeebene obliegt den Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise "im Auftrag des Landesrechnungshofs". Eine Rechtsverordnung soll klären, was darunter konkret zu verstehen ist. Der vorliegende Entwurf ist nicht weniger als 7 DIN-A4-Seiten lang, sehr schwer zu verstehen und kündigt in seinem vorletzten § 17 an: "Der Minister des Innern erläßt zur Regelung näherer Einzelheiten Verwaltungsvorschriften zu dieser Verordnung."³⁹ Allein die Tatsache, daß eine umfangreiche Verordnung für nötig gehalten wird, sollte genügend Anlaß sein, die gesetzliche Zuständigkeitsregelung zu überdenken.
- (4) Die Rechnungsprüfungsämter der Landkreise sind auch dann für die überörtliche Prüfung der Kommunen zuständig, wenn eine Gemeinde kein eigenes Rechnungsprüfungsamt hat. In diesem praktisch sehr häufigen Fall müßte das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises seine eigenen örtlichen Prüfungen prüfen. Wie soll das funktionieren? Ist es überhaupt sinnvoll? Liegt es außerdem nicht nahe, daß das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises die Prüfungen in der Landkreisverwaltung in den Vordergrund stellt und die Prüfungen für die Gemeinden ohne eigenes Rechnungsprüfungsamt vernachlässigt? Erfahrungen aus privatwirtschaftlichen Unternehmen, in denen die Abteilung Rechnungswesen zugleich - im Wege der Geschäftsbesorgung - das Rechnungswesen von Tochtergesellschaften übernimmt, legen diese Vermutung nahe.

³⁹ Vgl. Verordnung über die überörtliche Prüfung bei den kommunalen Körperschaften - Kommunalprüfungsverordnung (KompV), Entwurf vom 12.1.1996, § 17.

4. Alternativmodell für die Prüfung der Kommunen (und der Prüfungen in einem Bundesland)

4.1 Primärverantwortlichkeit der Verwaltung für die Überwachungsfunktion

Der Bürgermeister (bzw. Amtsdirektor) ist als Chef der Verwaltung verantwortlich für die Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung⁴⁰ einschließlich der Funktionsfähigkeit des verwaltungsinternen Überwachungssystems. Die gleiche Verantwortlichkeit haben nachgeordnete Vorgesetzte für ihren Bereich. Die Überwachungsverpflichtung wird in der Gemeindeordnung explizit verankert.

Bei entsprechender Gemeindegröße wird zur Unterstützung dieser Überwachungsaufgabe eine Interne Revision eingerichtet. Die Interne Revision ist als Stabsabteilung dem Bürgermeister direkt unterstellt und ihm verantwortlich. Die Prüfungsobjekte sind nicht beschränkt. In kleineren Gemeinden wird diese Aufgabe einzelnen Stelleninhabern zugewiesen.

Der erste Vorschlag enthält zwei wesentliche Änderungen, nämlich die ausdrückliche Verpflichtung der Verwaltung zur Überwachung und die Einrichtung einer Internen Revision als wichtiges Instrument der Verwaltungsspitze, um dieser Verpflichtung nachkommen zu können.

Die Überwachung durch spezielle Stellen bzw. Abteilungen innerhalb einer Organisation ist eine Folge der (unvermeidlichen) Arbeitsteilung in Organisationen und der damit verbundenen Delegation von Aufgaben und Verantwortung. Die Interne Revision unterstützt die Verwaltungsspitze bei der Wahrnehmung ihrer Führungs- und Überwachungsfunktionen. Darüber hinaus berät sie sowohl die Verwaltungsspitze als auch die geprüften Bereiche bei der Einführung verbessernder Maßnahmen. Trotz der Delegation von Überwachungsaufgaben auf die Interne Revision bleibt die originäre Überwachungsverpflichtung der Verwaltungsspitze bestehen. Die Verwaltungsspitze hat sich zumindest davon zu überzeugen, ob die Interne Revision die ihr übertragenen Aufgaben umfassend und effizient wahrnimmt.⁴¹ Sie hat sie auch im erforderlichen Umfang zu unterstützen (zu den Effizienzbedingungen vgl. oben 2.b).

Das Rechnungsprüfungsamt der Gemeinde ist zur Zeit interne und externe Revision zugleich. Von ihrer rechtlichen Einordnung und ihrer faktischen Stellung ist sie "Diener zweier Herren", was eine in aller Regel wenig komfortable Position darstellt. Das Rechnungsprüfungsamt ist einerseits der Gemeindevertretung unmittelbar verantwortlich und

⁴⁰ In den Gesetzen werden z.T. (zusätzlich bzw. alternativ) weitere Zielsetzungen wie Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit aufgeführt. In der Sache dürften hier keine Unterschiede zu den beiden genannten Zielsetzungen bestehen.

⁴¹ Vgl. Hofmann 1985, S.28.

in seiner sachlichen Tätigkeit ihr unmittelbar unterstellt (§ 112 Abs.1 Satz 1 GO). Daraus ergibt sich ein Weisungsrecht, das jedoch nicht die sachliche Beurteilung von Prüfungsvorgängen betrifft; insoweit ist das Rechnungsprüfungsamt unabhängig und nicht an Weisungen gebunden (§ 112 Abs.1 Satz 3 GO). Andererseits bleibt der Bürgermeister als Spitze der Verwaltung Dienstvorgesetzter (§ 72 Abs.2 GO), d.h. seine förmlichen Weisungsrechte, insbesondere zur Regelung des Dienstbetriebes (wie Dienststunden, Diensträume, Aktenführung, Urlaub usw.) bleiben ebenso bestehen wie seine disziplinarrechtlichen Befugnisse.⁴² Weiterhin bestehen vielfältige faktische Einflußmöglichkeiten auf die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamtes, für die die förmlichen Weisungsrechte und die disziplinarrechtlichen Befugnisse vielfältige Ansatzpunkte bieten.

Bei der praktischen Lösung von Prüfungsaufgaben zeigt sich das gleiche Spannungsverhältnis. Auftraggeber und Berichtsempfänger ist formal die Gemeindevertretung. Diese ist aber weder ein homogenes noch ein (in bezug auf Prüfungen) kompetentes Organ.⁴³ Faktisch ist die Verwaltungsspitze Ansprechpartner und Berichtsempfänger und in vielen Fällen auch Auftraggeber. Die Verwaltung muß die Beanstandungen und Anregungen des Rechnungsprüfungsamtes akzeptieren und umsetzen. Sie wird dazu erfahrungsgemäß eher bereit sein, wenn sie "Herr des Verfahrens" ist. Sie wird sich Prüfungen und Prüfungsergebnissen um so eher widersetzen, je mehr diese für sie nicht kontrollierbare Risiken beinhaltet.

Mit der konsequenten Ausgestaltung des Rechnungsprüfungsamtes als Interne Revision wird diese Zwitterposition aufgehoben. Die neben der Internen Revision notwendige externe Prüfung wird mit nachfolgenden Regelungen gewährleistet.

4.2 Externe Prüfung der Kommunen durch Wirtschaftsprüfer und Landesrechnungshof

Die Jahresrechnung einer Kommune wird (entsprechend dem Modell Jahresabschlußprüfung in privatwirtschaftlichen Unternehmen) extern geprüft. Prüfer sind entweder der Landesrechnungshof oder Wirtschaftsprüfer. Entscheidet sich die Gemeindevertretung für die Alternative Wirtschaftsprüfer, hat der Landesrechnungshof Einfluß auf die Auswahl des Prüfers. Die Prüfung der Jahresrechnung kann auch gemeinsam von Landesrechnungshof und Wirtschaftsprüfer durchgeführt werden (gemischte Prüfungsteams). Die Kosten der Prüfung trägt die Gemeinde.

⁴² Vgl. *Potsdamer Kommentar* 1995, § 112 (S.530).

⁴³ Wenn ein Rechnungsprüfungsausschuß eingerichtet ist, sind die Bedenken etwas abgemildert, aber nicht beseitigt.

Nach den gleichen Grundsätzen kann die Gemeindevertretung einzelne Bereiche der Verwaltung oder bestimmte Sachverhalte durch den Landesrechnungshof oder durch Wirtschaftsprüfer oder durch geeignete Sachverständige prüfen lassen.

Dieser Vorschlag läßt die umfassenden Kontroll- und Prüfungsrechte der Gemeindevertretung unberührt. Dies gilt sowohl für die Prüfung der Jahresrechnung als auch für sämtliche anderen Bereiche und Sachverhalte der Verwaltung. Bezüglich des Prüfungsumfangs wäre es allerdings erwägenswert, die Prüfung der Jahresrechnung um eine Art Geschäftsführungsprüfung im Sinne von § 53 Haushaltsgrundsätze-gesetz (HGrG) zu erweitern. Folgt man dieser Anregung, würde die Prüfung der Jahresrechnung um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Verwaltungsführung und um eine entsprechende Berichterstattung ergänzt.⁴⁴

Der Vorschlag ändert lediglich die Person des Prüfers. Statt eines Rechnungsprüfungsamtes werden die Prüfungen der Gemeindevertretung konsequent als externe Prüfungen konzipiert. Die Gemeindevertretung soll nach freiem Ermessen entscheiden können, ob sie die Verwaltung vom Landesrechnungshof oder von einem Wirtschaftsprüfer prüfen lassen will. Die Möglichkeit, über die Verwaltungsspitze Prüfungen durch die Interne Revision anzuregen, bleibt daneben bestehen; diese Alternative ist dann zu bevorzugen, wenn keine Interessenkonflikte zu befürchten sind.

Für die Prüfung einzelner Bereiche der Verwaltung oder bestimmter Sachverhalte sollten neben Wirtschaftsprüfern auch andere Sachverständige zugelassen werden, wenn diese über die entsprechende Fachkompetenz und Erfahrung verfügen. Entscheidet sich die Gemeindevertretung für einen freiberuflichen Prüfer, erhält der Landesrechnungshof Einfluß auf die Auswahl des Prüfers, um einer nicht sachgerechten Auswahl des Prüfers vorbeugen zu können. Bewährt hat sich im privatwirtschaftlichen Bereich eine Anzeigeverpflichtung in Verbindung mit einem Widerspruchsrecht.⁴⁵ Denkbar wären aber auch weitergehende Einflußmöglichkeiten, wie sie z.B. § 117 Abs.3 GO bezüglich der Jahresabschlußprüfung von Eigenbetrieben vorsieht.⁴⁶

In vielen Fällen mögen freiberufliche Prüfer zur Zeit nicht im gleichen Maße wie die Rechnungsprüfungsämter und der Landesrechnungshof kompetent sein, die Jahres-

⁴⁴ Zu Einzelheiten der Prüfung nach § 53 HGrG vgl. *Forster* 1992. Der Fragenkatalog (a.a.O., Sp.808-812) müßte allerdings noch den Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung angepaßt werden.

⁴⁵ Vgl. § 28 Abs.1 Kreditwesengesetz.

⁴⁶ Vgl. auch die Verordnung über die Jahresabschlußprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe vom 13. August 1996, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Brandenburg Teil II - Nr. 33 vom 19.9.1996, S.680-686.

rechnung und andere Bereiche und Sachverhalte der Kommunen zu prüfen.⁴⁷ Dies ist aber sicherlich nur ein Übergangsproblem. Es sind keinerlei Gründe ersichtlich, warum die freiberuflichen Prüfer nicht die entsprechende Kompetenz erwerben können, wenn über entsprechende Auftragsaussichten ein ökonomischer Anreiz gegeben ist.

Die Effizienz von Prüfungen ist unter anderem davon abhängig, wie sachverständig der Auftraggeber und Berichtsempfänger ist und wieviel Zeit und Aufmerksamkeit er bereit ist, Prüfungsfragen zu widmen. Die Gemeindevertretung als Ganzes dürfte in dieser Hinsicht häufig überfordert sein. Aus diesem Grunde wird oft verlangt, daß Aufsichtsräte von privatwirtschaftlichen Unternehmen Prüfungsausschüsse ("Audit Committees") einrichten, damit die Aufsichtsräte ihre Überwachungsverpflichtung besser erfüllen können. Aus dem gleichen Grunde dürfte es sich empfehlen, Rechnungsprüfungsausschüsse verpflichtend vorzuschreiben.

Die Höhe der Prüfungskosten ist beeinflussbar. Die Häufigkeit, in der Anlaß für die Veranlassung von Prüfungen besteht, und/oder die Dauer von Prüfungen hängt auch von der Qualität der Verwaltung und der Qualität der Internen Revision ab. Mit der Verpflichtung, die Prüfungskosten zu tragen, soll für die Gemeinde ein ökonomischer Anreiz für eine entsprechende Verwaltungsführung und eine effiziente Interne Revision geschaffen werden.

4.3 Überörtliche Prüfung durch den Landesrechnungshof

Die Gemeinden unterliegen der Prüfung durch den Landesrechnungshof ("überörtliche Prüfung"). Dieser kann zu seiner Unterstützung seine staatlichen Rechnungsprüfungsämter, die Rechnungsprüfungsämter der Landkreise oder Wirtschaftsprüfer bzw. andere Sachverständige heranziehen oder auch gemischte Teams bilden; eine Verpflichtung dazu besteht nicht. Der Aufgabenumfang der überörtlichen Prüfung ist nicht auf bestimmte Prüfungsobjekte beschränkt, wobei die Auswahl der Prüfungsobjekte beim Landesrechnungshof liegt. Jedoch sollten Prüfungen der Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems und der Tätigkeit und Effizienz der Internen Revision sowie Querschnittsprüfungen Prüfungsschwerpunkt sein. Die Kosten der Prüfungen trägt die Gemeinde.

Dieser Vorschlag schafft eine klare Zuständigkeit des Landesrechnungshofes für die überörtliche Prüfung. Der Vorschlag beseitigt auch die wenig glückliche Zuständigkeit der Rechnungsprüfungsämter der Landkreise sowohl für die örtliche als auch für die überörtliche Prüfung in den Fällen, in denen die Gemeinde kein eigenes Rechnungsprüfungsamt eingerichtet hat. Dem Landesrechnungshof sollte es überlassen bleiben, ob

⁴⁷ Vgl. auch die Beobachtung von *Hilpert 1997*, Abschnitt IV, zur überörtlichen Prüfung in Hessen.

er die überörtlichen Prüfungen mit eigenen Mitarbeitern oder durch Dritte ausführen lassen will. Um ökonomische Anreize zu schaffen, sollten auch diese Prüfungskosten den Gemeinden belastet werden.

Von der Funktionsfähigkeit des Überwachungssystems wird der Umfang der Einzelfallprüfungen ganz entscheidend beeinflusst. Die Prüfungen der Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems und der Tätigkeit und Effizienz der Internen Revision sollten deshalb einen Tätigkeitsschwerpunkt des Landesrechnungshofes im Rahmen seiner überörtlichen Prüfungen bilden.

Ein weiterer Tätigkeitsschwerpunkt sollte bei den Querschnittsprüfungen liegen, d.h. die Untersuchung gleicher Sachverhalte bei verschiedenen Kommunen (Betriebsvergleich bzw. "Benchmarking").⁴⁸ Querschnittsprüfungen sind dann besonders geeignet, wenn die Maßstäbe zur Beurteilung der Verwaltungstätigkeit ("Soll-Objekte") nicht hinreichend zuverlässig abgeleitet werden können. Insbesondere bei der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung ist dies häufig der Fall. Ziel von Querschnittsprüfungen ist die Gewinnung von Kennzahlen. Ist die eigene Kennzahl schlechter als die von Vergleichskommunen, besteht genügend Anlaß, die Ursachen für diese Abweichungen zu analysieren.

4.4 Prüfungsrechte für sonstige Prüfungen

Soweit andere Behörden bzw. Institutionen über gesetzliche bzw. vertraglich vereinbarte Prüfungsrechte bei Gemeinden verfügen (z.B. Kommunalaufsicht, Subventionsgeber), sollten sie im Regelfall den Landesrechnungshof mit der Durchführung der Prüfung beauftragen. Prüfungen mit eigenen Mitarbeitern oder die Beauftragung von Dritten oder die Bildung gemischter Teams sollten aber nicht ausgeschlossen sein. Die Auswahl liegt im Ermessen des Inhaber des Prüfungsrechts.

Die sonstigen Prüfungen sind hinsichtlich der Prüfungsziele, der Prüfungsobjekte, der erforderlichen Spezialkenntnisse usw. außerordentlich vielfältig. Generelle Regelungen können diesen Besonderheiten oft nicht gerecht werden. Der Inhaber des Prüfungsrechts sollte deshalb entscheiden, wen er mit der Prüfung beauftragt. Er sollte sich aber im Regelfall des Landesrechnungshofes bedienen, da dieser über die entsprechende Sachkunde verfügt, von den Kommunen unabhängig ist und aus seinen überörtlichen Prüfungen die örtlichen Verhältnissen kennt.

⁴⁸ Die vergleichende Prüfung steht im Mittelpunkt der überörtlichen Prüfung in Hessen, vgl. Hilpert 1997, Abschnitt III. 1.

5. Schlußbemerkung

Das Alternativmodell, das das Interne Revisions-Modell auf die öffentliche Verwaltung überträgt, beansprucht, die Effizienz der Überwachung in der öffentlichen Verwaltung zu verbessern. Seine wesentlichen Ansatzpunkte sind die Betonung der Primärverantwortlichkeit für die Überwachung, die bei der Verwaltungsspitze liegt, sowie klarere Überwachungs- und Prüfungsstrukturen. Ein Effizienzgewinn könnte sich auch aus dem Wettbewerb zwischen den Prüfungsorganen ergeben, wenn nämlich der Inhaber des Prüfungsrechts (z.B. Gemeindevertretung) zwischen verschiedenen Prüfern auswählen kann. Wie so häufig "kann der Teufel im Detail stecken". Die weiteren Diskussionen sollten zeigen, ob die Analyse zutreffend ist und ob der mit den vorgeschlagenen Änderungen erhoffte Effizienzgewinn plausibel ist. Dabei sollte sich die Diskussion nicht nur auf die hier vorgelegten Änderungsvorschläge beschränken. Es wäre wünschenswert, wenn in den aktuellen Überlegungen zur Reform der öffentlichen Verwaltung die Überwachungsfunktion insgesamt stärker beachtet würde. Ein Bedarf dazu besteht zweifelsfrei. Denn jede Umstellungsphase und jeder angestrebte Neuzustand hat seine spezifischen Fehlerpotentiale.

Literaturverzeichnis:

Corporate Governance, hrsg. von Arnold Picot, Stuttgart 1996.

Europäische Kommission: Grünbuch - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union. Europäische Kommission - GD XV-D/3 (Finanzielle Informationen und Rechnungslegungsgrundsätze), 200, rue de la Loi, B-1049 Brüssel, Juli (?) 1996.

Forster, Karl-Heinz: Haushaltsgrundsätzegesetz, Prüfung nach § 53 HGrG. In: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wsocki, Stuttgart 1992, Sp.802-813.

Hilpert, Bernhard: Die Überörtliche kommunale Prüfung in Hessen - ein Modell? In: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung, hrsg. von Martin Richter, Berlin 1997.

Hoffmann, Friedrich: Interne Revision, Organisation. In: Handwörterbuch der Revision 1992, 2. Aufl., hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wsocki, Stuttgart 1992, Sp.869-882.

Hofmann, Rolf: Unternehmensüberwachung, Berlin 1985 (2. Aufl. 1993).

Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1990. Ergebnisse einer Fragebogenerhebung des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. Frankfurt/Main, Stichtag: 31.12.1990. In: Zeitschrift Interne Revision 3a/1991, S.1-180.

IIR (Deutsches Institut für Interne Revision e.V.): Grundsätze der Internen Revision, Frankfurt am Main, im Oktober 1991.

Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl., hrsg. von Wolfgang Zöllner, Bd.2, 1.Lieferung §§ 76-94, Köln u.a., Stand der Bearbeitung Dez. 1988.

Lück, Wolfgang/Makowski, Andreas: Internal Control: COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control. In: WPK-Mitteilungen 1996, S.157-160.

Potsdamer Kommentar zur Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (Gemeinde- und Landkreisordnung), bearbeitet von Michael Muth u.a., Vieselbach/ Potsdam 1995.

Reichard, Christoph: Zur Naivität aktueller Konzepttransfers im deutschen Public Management. In: Öffentliches und privates Management: Fundamentally alike in all unimportant respects?, hrsg. von Thomas Edeling, Werner Jann und Dieter Wagner, Opladen 1997.

Reischauer/Kleinhans: Kreditwesengesetz (KWG). Loseblattkommentar, Berlin, Stand Oktober 1996.

Richter, Martin: Audit Committees. In: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wsocki, Stuttgart 1992, Sp.74-81.

Richter, Martin: Kommunale Rechnungsprüfung in den neuen Bundesländern - eine Bestandsaufnahme. In: Aktuelle Aufgaben und Entwicklungen der Betriebswirtschaft, Beiträge zu einem gemeinsamen Symposium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam und des Instituts für Unternehmensführung und Unternehmensforschung der Ruhr-Universität Bochum,

hrsg. von Ingo Balderjahn und Roland Gabriel, Institut für Unternehmensführung und Unternehmensforschung Arbeitsbericht Nr. 61, Ruhr-Universität Bochum Dezember 1995, S.149-167.

Schedler, Kuno: Wirkungsprüfung in der öffentlichen Verwaltung. In: Der Schweizer Treuhänder 1995, S.37-42.

Scholz, Franz: Kommentar zum GmbH-Gesetz, 8. Aufl., bearbeitet von Georg Crezelius u.a., Köln 1993.

Theisen, Manuel René: Überwachung der Unternehmensführung, Stuttgart 1987.

Werder, Axel: Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensleitung (GoU) - Bedeutung und erste Konkretisierung von Leitlinien für das Top-Management. In: Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensführung (GoF), hrsg. von Axel von Werder, ZfbF-Sonderheft 36/1996, S.27-73.

Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl., München 1996.

Wysocki, Klaus von: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3.Aufl., München 1988.

Zünd, André: Revisionslehre, Zürich 1982.



Universitäts-
bibliothek

Inventarnr.



97025643



Universitäts-
bibliothek

Auslehnr.



97025643