

# **Digitales Brandenburg**

**hosted by Universitätsbibliothek Potsdam**

## **Die kommunale Rechnungsprüfung als interne Revision?**

**Richter, Martin**

**Potsdam, 1997**

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

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

## 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 Verwaltung<sup>40</sup> 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.<sup>41</sup> 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

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> 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.<sup>42</sup> 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.<sup>43</sup> 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.**

<sup>42</sup> Vgl. *Potsdamer Kommentar* 1995, § 112 (S.530).

<sup>43</sup> 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.<sup>44</sup>

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.<sup>45</sup> Denkbar wären aber auch weitergehende Einflußmöglichkeiten, wie sie z.B. § 117 Abs.3 GO bezüglich der Jahresabschlußprüfung von Eigenbetrieben vorsieht.<sup>46</sup>

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

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> Vgl. § 28 Abs.1 Kreditwesengesetz.

<sup>46</sup> 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.<sup>47</sup> 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

<sup>47</sup> 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").<sup>48</sup> 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.

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