

Kommunale Rechnungsprüfung im Neuen Kommunalen Finanzwesen - Auswirkungen und Anforderungen

Autor: Peter **Mühlbauer**

Mit dem zum 01.01.2007 in Kraft getretenen Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 (GVBl S. 975) wurde die gesetzliche Grundlage für die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung in Bayern geschaffen. Aus durchaus nachvollziehbaren Gründen liegt der Fokus im Rahmen der Umstellung vor allem auf der (Erst-)Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden, der Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie der Implementierung einer lauffähigen Software zur Sicherstellung des laufenden Buchungsgeschäfts, während das Thema Rechnungsprüfung ein wenig beachtetes Schattendasein führt. Die Prüfungen der Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse werden als vermeintlich in ferner Zukunft liegende Ereignisse kaum wahrgenommen und nur vereinzelt im Umstellungsprozess berücksichtigt. Auch wenn die maßgeblichen Vorschriften inhaltlich kaum verändert, sondern im Wesentlichen lediglich begrifflich an die Erfordernisse der doppelten kommunalen Buchführung angepasst wurden, hat die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens massive Auswirkungen auf die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung, ist doch mit dem sog. Drei-Komponenten-System, bestehend aus Vermögensrechnung (Bilanz), Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sowie den produktorientierten Teilhaushalten, ein komplexes und wenig vertrautes Regeln folgendes Rechenwerk erstmals Gegenstand der Prüfung kommunaler Haushalte; mit der Prüfung des sog. konsolidierten Gesamtabchlusses nach Art. 102a GO wird völliges Neuland betreten.

Zuständigkeit für die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung

Durch die o.g. Gesetzesänderung wurde die Zuständigkeit für die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung nicht geändert. So wird die örtliche Rechnungsprüfung wie bisher vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuss, die überörtliche Rechnungsprüfung bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt. Auch die Regelungen über die Zuziehung der kommunalen Rechnungsprüfungsämter im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung blieben unverändert. Bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung ergeben sich also keine neuen Prüfungszuständigkeiten und Prüfungspflichten; insbesondere sind eine mit den Regelungen der Art. 107 GO und §§ 316 ff. HGB vergleichbare Abschlussprüfung und die Erteilung eines Bestätigungsvermerks gesetzlich nicht vorgesehen. Gegenstand der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung sind die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss, der aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Anhang besteht sowie durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern ist (Art. 102 GO). Die örtliche Rechnungsprüfung des Jahresabschlusses ist wie bisher innerhalb von 12 Monaten, die des konsolidierten Jahresabschlusses innerhalb von 18 Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen (Art. 103 GO).

Veränderte Anforderungen an die kommunale Rechnungsprüfung

Die Zuständigkeit für die Durchführung der Rechnungsprüfung zwingt die kommunalen Rechnungsprüfungsorgane, sich rechtzeitig mit der Materie auseinanderzusetzen. Dazu ist neben einer entsprechenden personellen Ausstattung der Prüfungsorgane eine laufende Aus- und Weiterbildung der Prüferinnen und Prüfer notwendig.

Die Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung ist u.a. Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses nach Art. 102 Abs. 3 GO. Nachdem die Feststellung bedeutet, dass sich der Gemeinderat das von der Verwaltung vorgelegte Zahlenwerk zu eigen macht, muss sichergestellt sein, dass Fehler im Rechenwerk möglichst vollständig entdeckt und bereinigt werden. Dies setzt fundierte Kenntnisse der einschlägigen Vorschriften voraus. Die kommunalen Rechnungsprüfungsorgane teilen hier das Schicksal aller am Umstellungsprozess Beteiligten, sich an ein neues Haushalts- und Rechnungswesen mit bislang wenig vertrauten Komponenten und nicht zuletzt an neue Begrifflichkeiten gewöhnen zu müssen. Erschwerend tritt hinzu, dass ein abschließender Rechtsrahmen noch nicht besteht, verbindliche Muster erst sukzessive erstellt und veröffentlicht werden sowie auf Erfahrungen kaum zurückgegriffen werden kann. Denn die klassische kaufmännische doppelte Buchführung im Allgemeinen und das Handelsrecht im Besonderen bilden lediglich die Grundlage für das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen. Bereits jetzt stellt sich die doppelte kommunale Buchführung aufgrund der kommunalspezifischen Besonderheiten und Bedürfnisse als eigenständiges Rechnungswesen dar. Als Beispiele seien an dieser Stelle nur die Finanzrechnung als dritte Komponente des kommunalen Jahresabschlusses, die in der doppelten kommunalen Buchführung im Gegensatz zu privaten Unternehmen nicht retrograd ermittelt, sondern direkt bebucht wird, die produktbereichsbezogene Gliederung der Teilrechnungen und nicht zuletzt die auch im Grad der Detaillierung verbindliche Haushalts- und Finanzplanung sowie der letztlich aus dem Budgetrecht des Gemeinderats resultierende Planvergleich auf der Ebene des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte genannt, die als kommunale Besonderheiten im kaufmännischen Rechnungswesen in dieser Form nicht üblich sind. Ausgehend von kommunalspezifischen Zwecken entwickeln sich für Begriffe wie „Rücklagen“, „Sonderposten“ oder „Rückstellungen“ neben einem besonderen inhaltlichen Verständnis in der doppelten kommunalen Buchführung Bilanzierungsregeln, die vom praktizierten kaufmännischen Rechnungswesen privater Unternehmen abweichen.

Erfahrungen aus der handelsrechtlichen Abschlussprüfung kaufmännischer Jahresabschlüsse sind nur in begrenztem Umfang auf die Prüfung der kommunalen Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse übertragbar, weil diese neben fundierten handelsrechtlichen Kenntnissen das Vertrautsein mit den kommunalen Besonderheiten voraussetzt. Ziel und Inhalt der kommunalen Rechnungsprüfung und der handelsrechtlichen Abschlussprüfung unterscheiden sich erheblich. Die kommunale Rechnungsprüfung ist in ihrer historischen Entwicklung als umfassende Finanzkontrolle zu verstehen, die sich auf das gesamte gemeindliche Handeln bezieht. Auch wenn die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung die Anpassung der Rechnungsprüfung an die doppelten Anforderungen notwendig macht, ändert dies grundsätzlich nichts an dieser vom Gesetzgeber gewünschten und vorgegebenen Zielsetzung. Die klassische handelsrechtliche Abschlussprüfung deckt dagegen als eine Gesetz-, Ordnungs- und Satzungsmäßigkeitsprüfung lediglich einen Teilbereich der kommunalen Rechnungsprüfung ab. Sie befasst sich schwerpunktmäßig mit Fragen der Vermö-

gens-, Finanz- und Ertragslage und mit dem Lagebericht von Unternehmen sowie der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und ist insbesondere auf den Eigentümer- und Gläubigerschutz ausgerichtet. Materielle Prüfungen bestimmter Bereiche, wie z.B. der Bauausgaben oder des Vollzugs des Besoldungs- und Tarifrechts, sind ebenso wie Wirtschaftlichkeitsprüfungen und die Aufdeckung von Verstößen, die nicht in einem Zusammenhang mit der Rechnungslegung stehen, grundsätzlich nicht Gegenstand der handelsrechtlichen Abschlussprüfung. Handelsrechtliche Prüfungsgrundsätze können für die Entwicklung der kommunalen Rechnungsprüfung wertvolle Anhaltspunkte bieten. Gefragt ist jedoch nicht die ungeprüfte Übernahme bewährter, erprobter und vermeintlich überlegener Modelle und Ansätze aus der Privatwirtschaft, sondern vielmehr deren kritische Würdigung und Anpassung an die kommunalen Besonderheiten.

Die Komplexität des Prüfungsstoffs, der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und nicht zuletzt die begrenzte Prüfungszeit machen eine Prüfung im Sinn einer lückenlosen und vollständigen Kontrolle unmöglich. Der Einsatz möglichst effektiver und effizienter stichprobenbasierter Prüfungsmethoden gewinnt daher deutlich an Bedeutung. Die Adaption des die handelsrechtliche Abschlussprüfung prägenden risikoorientierten Prüfungsansatzes unter Einsatz auch mathematisch-statistischer Methoden ist daher unerlässlich, wobei es einen gangbaren Weg zwischen einer möglichst umfassenden öffentlichen Finanzkontrolle und einem wirtschaftlich vertretbaren Prüfungsumfang zu finden gilt. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass das Haushalts- und Rechnungswesen nur ein Prüfungsgebiet von vielen ist. Im Interesse einer möglichst umfassenden örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung dürfen die anderen Bereiche der Kommunalverwaltung nicht aus dem Blickfeld der öffentlichen Finanzkontrolle geraten, und es dürfen keine prüfungsfreien Bereiche verbleiben.

Frühzeitige Einbindung der Rechnungsprüfungsorgane in den Umstellungsprozess

Umgekehrt sollte die Tatsache der späteren Prüfung durch die kommunalen Rechnungsprüfungsorgane die mit der Umstellung vor Ort Beauftragten dazu bringen, die Rechnungsprüfungsorgane mit ihren Belangen bereits im Umstellungsprozess zu berücksichtigen und einzubinden. Dies schafft auch Verständnis für die durchaus unterschiedlichen Sichtweisen aller Beteiligten. Zudem kann das bei den Bediensteten der Rechnungsprüfungsämter vielfach vorhandene fachübergreifende Know-How den Umstellungsprozess positiv beeinflussen. Im Übrigen dient Prüfungssicherheit dem gesamten Umstellungsprozess und liegt nicht nur im Interesse der Rechnungsprüfungsorgane, sondern der gesamten Verwaltung. Die frühzeitige Abstimmung mit den Rechnungsprüfungsorganen verringert die Gefahr einer deutlich zeit- und arbeitsaufwendigeren Anpassung oder Berichtigung im Nachhinein. Hier sollte in geeigneten Fällen die Möglichkeit einer begleitenden Prüfung (vgl. § 2 Abs. 2 KommPrV) genutzt werden.

Reform des Haushaltswesens als Teil des Neuen Steuerungssystems

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird derzeit häufig auf die Einführung der kommunalen doppischen Buchführung reduziert. Diese Betrachtung greift deutlich zu kurz. Die Reform des Haushaltsrechts ist ein Ausfluss des sog. Neuen Steuerungsmodells und dient dazu, ein (Informations-)Instrument für eine verbesserte Steuerung zu erhalten. In diesem umfassenden Sinn ist es für die kommunale Rechnungsprüfung unerlässlich, ihre Prü-

fungstätigkeit auch auf diese Zielsetzung auszurichten und ggf. zu erweitern. Rechnungsprüfung in diesem Verständnis kann sich nicht nur auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder die vollständige Erfassung und Bewertung des Vermögens beschränken, sondern betrifft auch und vor allem die Effektivität und Effizienz des gesamten kommunalen Verwaltungshandelns. Ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen, das die Transparenz verbessern, die Generationengerechtigkeit sichern, das vollständige Ressourcenaufkommen sowie den vollständigen Ressourcenverbrauch darstellen und letztlich die Wirtschaftlichkeit der Verwaltung erhöhen will, muss auch dahingehend geprüft werden, ob es diesen Ansprüchen gerecht wird.

Eröffnungsbilanz als Basis der zukünftigen Haushaltsjahre

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz umfasst dabei sämtliche mit dem Umstellungsprozess verbundenen Verfahrensschritte und Tätigkeiten, wie z.B. die Durchführung der Erstinventur und die örtlichen Inventur- und Bewertungsrichtlinien. Der Prüfung der Eröffnungsbilanz kommt insoweit besondere Bedeutung zu, als ihre Ansätze nicht nur eine Stichtagsbetrachtung zum Eröffnungsbilanzstichtag sind, die erstmalig eine umfassende Darstellung des kommunalen Vermögens und der Schulden ermöglicht; sie beeinflussen vielmehr in erheblichem Ausmaß die Haushaltswirtschaft künftiger Haushaltsjahre. Hierbei ist insbesondere an die aus der Erstbewertung resultierenden Abschreibungen als Belastung zukünftiger Haushaltsjahre zu denken. Allein vor diesem Hintergrund ist eine fundierte Kenntnis der Rechtsgrundlagen im Allgemeinen und der Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Besonderen nicht zuletzt zur Verhinderung aus kommunaler Sicht unerwünschter bilanzpolitischer Maßnahmen erforderlich.

Örtliche Rechnungsprüfung und Zuziehung von Sachverständigen

Das neue doppische kommunale Rechnungswesen ist umfangreicher und komplexer als das kamerale. Dadurch steigen zum einen die Anforderungen an die kommunale Rechnungsprüfung; zum anderen entsteht ein zusätzlicher Prüfungsbedarf, der zeitlich und personell aufgefangen werden muss. Dies dürfte insbesondere die ehrenamtlichen Gemeinderatsmitglieder in den Rechnungsprüfungsausschüssen vor Probleme stellen. Die Durchführung einer örtlichen Rechnungsprüfung in wenigen Stunden, wie dies in der Praxis leider noch häufig anzutreffen ist, muss endgültig der Vergangenheit angehören. Politik und Verwaltung müssen die Rechnungsprüfung - wie vom Gesetzgeber vorgesehen - als Teil des Rechnungslegungsverfahrens und als Teil der kommunalen Selbstverwaltung verstehen und nicht nur als unvermeidbares Übel hinnehmen. Die für die Rechnungsprüfung benötigten Kapazitäten sind beim Umstellungsprozess zu berücksichtigen. Für die örtliche Rechnungsprüfung kann es sich in begründeten Einzelfällen, insbesondere in der Umstellungsphase, anbieten, zur Prüfung der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und des konsolidierten Jahresabschlusses Sachverständige zuzuziehen (Art. 103 Abs. 3 Satz 1 GO). Die Zuziehung von Sachverständigen kann sich nach dem Willen des Gesetzgebers jedoch nur auf eine zeitlich befristete Übergangszeit beziehen und ist keine dauerhafte Lösung. Der Gesetzgeber hat die örtliche Rechnungsprüfung bewusst als Ausfluss der kommunalen Selbstverwaltung in die Hand der demokratisch legitimierten Vertreter gelegt, die insofern auch die Verantwortung für ihre ordnungsgemäße Erledigung tragen. Daher kann die Rechnungsprüfung als Teil der Selbstkontrolle der Verwaltung nicht auf Dauer faktisch an private Dritte abgegeben werden.

Dies erschiene im Übrigen auch im Hinblick auf die generelle Bestimmung zur Überwachung der Gemeindeverwaltung durch den Gemeinderat in Art. 30 Abs. 3 GO problematisch.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch in der Rechnungsprüfung verschiedene Formen der kommunalen Zusammenarbeit denkbar sind.

Reform des Haushaltsrechts als Chance für die kommunale Rechnungsprüfung

Die kommunale Rechnungsprüfung muss sich den neuen Anforderungen anpassen. Die Darstellung von Verwaltungsleistungen in Produkten, die veränderte Gliederung der kommunalen Haushalte und Jahresabschlüsse, die zwingende Integration von Verwaltungszielen, Kennzahlen und Indikatoren auf der Ebene der künftigen Teilhaushalte und die Verpflichtung zur Führung einer nach den örtlichen Bedürfnissen ausgestalteten Kosten- und Leistungsrechnung (§§ 4, 14 KommHV-Doppik-E) sind nur einige Beispiele für die zahlreichen mit der Einführung der doppelten kommunalen Buchführung verbundenen Herausforderungen für Politik, Verwaltung und kommunale Rechnungsprüfung. Die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens sollte durchaus auch als Chance für eine Neuorientierung und Neuausrichtung der kommunalen Rechnungsprüfung mit dem Ziel ihrer Festigung als eigenständiger Form der Prüfung genutzt werden.